

地方公共団体における財務書類の開示

—純資産の部を中心として—

Disclosure of Financial Statements in Local Governments

—Focus on Net Assets—

安部 秀俊

1. はじめに

地方公共団体において作成する財務書類の作成方法・開示について、統一化が進みつつある。総務省は、2015年1月に「統一的な基準による地方公会計マニュアル」を公表し、すべての地方公共団体において統一的な基準に基づき財務書類を作成し、公表することを要請している。合わせて、総務大臣通知（総財務第14号）にて、原則として、2015年度から2017年度の3年間で当該統一的な基準による財務書類の作成を進め、予算編成等に活用することを要請している。その後、2016年4月より地方公会計の活用のあり方に関する研究会が発足し、全5回の検討を経て同年10月に報告書が公表されている。当該報告書によれば、統一的な基準による地方公会計の整備が進むことにより、作って見せる公会計から活用する公会計へとステージが変わることが期待されていることから、活用事例の掘り起こしや、地方公会計の整備促進に資する質疑応答集の充実、地方公会計の整備により得られる指標の検証等、今後の地方公会計の活用のあり方についての検討を行ったものであるとしている¹⁾。また、2017年10月からは、地方公会計の活用の推進に関する研究会²⁾が発足し、議論が進められているところである。

定められた統一的な基準を前提にして、作成された財務書類をどのように活用するかをキーワードに総務省にて議論が進んでいる状況にある。ここに活用とは、「地方公共団体が財政運営を行う上で必要な検討をする際に地方公会計の情報と結びつけて考えていくこと³⁾」をいう。したがって活用するためには地方公会計の情報の本質そのものが理解されていなければならない。地方公会計の情報を、整理・理解して精緻化できなければ、それをどのように使うのかといった検討ができないからである。さ

1) 総務省（2016）、1頁。

2) 先進事例の更なる収集・分析及び財務書類等の新たな活用方策等を検討していくことにより、より一層の活用につなげるため、「地方公会計の活用のあり方に関する研究会」を開催することとして議論が進められている。2018年3月までを目途に検討を進めるものとされている。

3) 総務省（2016）、2頁。

らに、統一的な基準は企業会計的な手法が取り入れられていることから、利益の追求に第一義的な目的を置く企業と、社会福祉という公共の利益に資することを目的とし経済的利益を獲得することを目的としない地方公共団体との違いが財務報告の目的や財務書類が提供すべき情報に大きな影響を与える。特に、純資産の部については、後述するように大きな違いがみられるところである。統一的な基準においても、本基準は各地方公共団体がそれぞれの創意と工夫により、住民等への説明責任や行政経営に資する財務書類を作成することを妨げるものではない旨、言及されており今後地方公会計の取組みがさらに進んでいくことによって、地方公会計実務が醸成していくものと考えられる。それは、これまでの地方公会計制度の改革へ向けた過去の取組みを見ても明らかである。本稿では、地方公共団体における財務書類の開示について、純資産の部に焦点を絞って過去の取組みを参照しながら整理し、考察を加えることを目的としている。

2. 純資産の部を中心とした財務書類の開示についての変遷

(1) 地方公会計制度改革の取り組み—総務省方式

1999年6月に自治省（現・総務省）主導で地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会が発足し、全9回の研究会における議論をふまえ、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が公表された⁴⁾。貸借対照表の作成を要請するものであるが、貸借対照表の区分の名称として、「資産の部」、「負債の部」、「正味資産の部」という名称を使用している。「正味資産の部」という名称を用いる理由として、営利活動を目的としない地方公共団体の貸借対照表を作成するものであり、貸借対照表の利用者が企業会計における資本、持分のように誤解しないような名称とすべきという指摘があった旨、言及されている⁵⁾。貸借対照表の想定利用者が地方公共団体の首長を含む自治体内部者なのか、広く関係する住民も含めているのか具体的な言及はされていないが、本報告書は地方公共団体において財務書類を作成しようとする初めての試みであり、一般に広く普及している企業会計における貸借対照表との違いを明確にするという意図が読み取れる。

「正味資産の部」は、国庫支出金・都道府県支出金・一般財源等に分類して表示することとされている⁶⁾。総務省方式に基づく貸借対照表の正味資産の開示は以下のようになる。

4) 総務省方式という用語は用いられていないが、その後公表される様々な報告書により複数の財務書類の作成手法や考え方が公表されたことから、本報告書に基づく財務書類の作成手法は総務省方式と呼称される。

5) 自治省（2000）、5頁。

6) 同上文献、11頁。

【図表 1】 総務省方式に基づく貸借対照表の正味資産の部

【正味資産の部】		
国庫支出金	×××	
都道府県支出金	×××	
一般財源等	×××	
正味資産合計		×××

出所：自治省（2000）31頁をもとに筆者作成。

正味資産の部の構成要素の算定方法についても、言及されており、国庫支出金・都道府県支出金は、昭和44年度から貸借対照表作成年度までの普通建設事業費⁷⁾に充てられた国庫支出金・都道府県支出金の累計額とされ、用地取得費すなわち土地取得に充てられた国庫支出金・都道府県支出金を除き償却を行うこととされている⁸⁾。また、一般財源等は資産合計から負債合計と上述の国庫支出金・都道府県支出金を差引いて算定するものとしている。本報告書における貸借対照表作成の基本的前提として、官庁会計に基づく決算統計データ⁹⁾を基礎数値として作成することとされており、「正味資産の部」も同様の考え方で作成される。すなわち、過去に固定資産の取得に充てられた国庫支出金・都道府県支出金の累計額は、地方公共団体の固定資産を形成し、地方公共団体が保有する財産となる。この段階では、複式簿記を前提にすると資産と純資産が同額で両建表示となるが、固定資産は減価償却することを前提にしているため、時間の経過により減価償却費が計上され、その分純資産が減少する。なお、実際には本報告書では、行政コスト計算書の作成については言及しておらず¹⁰⁾、貸借対照表作成のみのため、「正味資産の部」はこのような推定計算によっている。基本的に過去に支出が行われた金額をもとに推定計算をしているため、企業会計と異なり、例えば固定資産が使用中で売却されたり、除却された事実があったとしても、把握はできない。その意味では、総務省方式における貸借対照表は、企業会計における貸借対照表と異なり、概算値で作成されるものであるといえよう。

7) 普通建設事業費は、道路・橋りょう、学校、庁舎等公共又は公用施設の新増設等の建設事業に要する経費である。

8) 自治省（2000）、25頁。

9) 地方公共団体の毎年度の官庁会計に基づく決算状況を、総務省が統一ルールに基づいて集計し、作成した統計である。決算統計データを用いることにより、全地方公共団体の歳入歳出状況を統一的に把握でき、昭和44年度以降、電算処理化されているためデータの操作が比較的容易であること等から、総務省方式ではこのデータを利用して貸借対照表を作成することを想定している。

10) 2001年に公表された報告書では、行政コスト計算書の作成要領が示されている。決算統計データを用いる点では2000年報告書と相違はない。また、正味資産の部の表示についても相違はないが、国庫支出金・都道府県支出金について決算統計データを用いて集計する範囲については若干の拡大がみられる。

総務省方式における「正味資産の部」の考え方であるが、本報告書では将来返済しなければならない負債と返済を要しない正味資産との比率のストックに関する情報の把握が可能となり、作成された貸借対照表を地方公共団体間又は時系列で比較する場合に役立つものとしている。さらに、社会資本の整備の結果を示す有形固定資産のうち、正味資産による整備の割合を見ることによって、これまでの世代によって既に負担された分の割合をみるができるとしている¹¹⁾。前述のように、「正味資産の部」における国庫支出金・都道府県支出金は減価償却を通じた償却計算を行うこととしている。このため、償却後の国庫支出金・都道府県支出金はこれから償却すべき金額となり、国民あるいは住民の立場からすると現時点から将来に向けて使用する公共の財産であると捉えられる。反対に、償却をした部分は過去における利用に応じた金額を表す。このように、現在世代が負担をした金額と将来世代が享受できる金額を示す世代間負担という概念を「正味資産の部」に持たせていることが特徴的である。

(2) 地方公会計制度の進展—基準モデル・総務省方式改訂モデルの提案

国の債務増大を背景として、平成17年12月に「行政改革の重要方針」（12月24日閣議決定）が決定した。地方においても国と同様に資産・債務改革に積極的に取り組むよう要請されており、地方公共団体においても、資産・債務の適正な管理や資産の有効活用等に資するバランスシート等の整備を推進することが求められた¹²⁾。このような背景のもと、内部管理強化と外部へのわかりやすい財務情報の開示のために、総務省より2006年に新地方公会計制度研究会報告書、2007年に新地方公会計制度実務研究会報告書が公表された。両報告書において、基準モデルと総務省方式改訂モデルという2種類の財務書類の作成方法・開示方式が提案されている。また、両報告書における基本的考え方は以下のとおりである。

国と地方の財政上の結びつきを考慮するとともに、地方固有の取り扱いを踏まえつつ原則として国（財務省）の作成基準に準拠する。具体的には、

- ① 発生主義を活用した基準設定とともに、複式簿記の考え方の導入を図ること。
- ② 地方公共団体単体と関連団体等を含む連結の考え方を導入すること。
- ③ 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表を整備すること。
- ④ 2000年に提案された総務省方式による作成基準にも配慮すること。¹³⁾

特に、④については、これまでの公会計の取り組み状況や人口規模を勘案し、まず

¹¹⁾ 自治省（2000）、13頁。

¹²⁾ 総務省（2006）、8頁。

¹³⁾ 同上文献、5頁。

は作成が比較的容易である総務省方式改訂モデルによる財務書類作成を要請し、段階的に国の作成基準に準拠した基準モデルに移行すべきことが推奨されている。

基準モデル、総務省方式改訂モデルの特徴を簡潔にまとめたものが下記図表2である。

【図表2】基準モデルと総務省方式改訂モデルの特徴¹⁴⁾

	基準モデル	総務省方式改訂モデル
固定資産の算定方法 (初年度期首残高)	○現存する固定資産をすべてリストアップし、公正価値により評価	○売却可能資産：時価評価 ○売却可能資産以外：
固定資産の算定方法 (継続作成時)	○発生主義的な財務会計データから固定資産情報を作成 ○その他、公正価値により評価	過去の建設事業費の積上げにより算定⇒段階的に固定資産情報を整備
固定資産の範囲	○すべての固定資産を網羅	○当初は建設事業費の範囲 ⇒段階的に拡張し、立木、物品、地上権、ソフトウェアなどを含めることを想定
台帳整備	○開始貸借対照表作成時に整備 その後、段階的に更新	○段階的整備を想定 ⇒売却可能資産、土地を優先
作成時の負荷	○当初は、固定資産の台帳整備及び仕訳パターンの整備等に伴う負荷あり ○継続作成時には、負荷は減少	○当初は、売却可能資産の洗い出しと評価、回収不能見込額の算定など、現行総務省方式作成団体であれば負荷は比較的軽微 ○継続作成時には、段階的整備に伴う負荷あり
財務書類の検証可能性	○開始時未分析残高を除き、財務書類の数値から元帳、伝票に遡って検証可能	○台帳の段階的整備等により、検証可能性を高めることは可能
財務書類の作成・開示時期	○出納整理期間後、早期の作成・開示が可能	○出納整理期間後、決算統計と並行して作成・開示

出所：総務省（2007）2頁をもとに筆者作成。

基準モデルは、開始貸借対照表を固定資産台帳等に基づき作成し、現金取引情報に留まらず、ストック・フロー情報を網羅的に公正価値で把握した上で、個々の取

¹⁴⁾ 基準モデル、総務省方式改訂モデルに関する固定資産の評価については、安部（2017）にて考察を加えている。

引情報を発生主義により発生の都度又は期末に一括して複式記帳して作成することを前提とする¹⁵⁾。

総務省方式改訂モデルは、各地方公共団体のこれまでの取組や作成事務の負荷を考慮して、公有財産の状況や発生主義による取引情報を、固定資産台帳や個々の複式記帳によらず、既存の決算統計情報を活用して作成することを認めている¹⁶⁾。

以上のそれぞれのモデルの特徴を踏まえて、純資産の部の開示について以下で検討する。

(3) 基準モデルにおける貸借対照表の純資産の部の開示

基準モデルにおいては、純資産の部を調達源泉別（ないし運用別）との対応によって「財源」、「資産形成充当財源」「その他の純資産」の3区分することに特徴がある¹⁷⁾。「財源」は、例えば調達（純資産が増加する場合）であれば、主権者としての住民からの拠出である都道府県税や市町村税といった税金や国庫支出金等の受け入れが計上され、逆に使途（純資産が減少する場合）であれば、行政コスト計算書の末尾である純行政コスト等が計上される。「資産形成充当財源」は、基本的に地方公共団体が保有する固定資産や長期金融資産の見返勘定としての意味を持つ。例えば、固定資産を現金預金で取得した場合には、会計処理上は固定資産の増加、現金預金の減少を認識するとともに、純資産変動計算書上の変動として、資産形成充当財源として純資産の増加、財源の使途（具体的には固定資産形成への財源措置）として純資産の減少を同額認識する。特に後者の会計処理は、財源仕訳と呼ばれ、上記の例でいえば1取引に2つの仕訳が必要となる。「その他の純資産」は、基本的に「財源」、「資産形成充当財源」に含まれない純資産項目が収容されることになる。例えば、開始貸借対照表を作成する際に、資産形成に関する財源充当等が不明確なものとして計上される開始時未分析残高¹⁸⁾がある。基準モデルにおける貸借対照表の純資産の部を示すと以下のようになる。

¹⁵⁾ 総務省（2007）、1頁。

¹⁶⁾ 同上文献、1頁。

¹⁷⁾ 総務省（2006）、15頁、48段落。

¹⁸⁾ 同上文献、15頁、49段落。

【図表 3】 基準モデルに基づく貸借対照表の純資産の部¹⁹⁾

【純資産の部】		
財源		×××
資産形成充当財源		×××
固定資産	×××	
長期金融資産	×××	
評価・換算差額等	×××	
その他の純資産		×××
開始時未分析残高	×××	
純資産合計		×××

出所：総務省（2006）、様式第1号をもとに筆者作成。

特徴としては以下の点が考えられる。①収入の大部分を占める税収や国庫支出金は、行政コスト計算書に計上されず、純資産の増加として直接計上される。②記帳体系が一般的な企業会計と比べ独特であり、純資産変動計算書特有の勘定科目を使用し、純資産変動計算書を経由して、貸借対照表の純資産の部の残高が構成されている。③純資産変動計算書特有の勘定科目を使用する財源仕訳は、前述のように1取引2仕訳を要求するものが存在し、純資産変動計算書の構成要素として、損益外純資産減少原因、損益外純資産増加原因²⁰⁾と呼ばれている。純資産の部（ないしは純資産変動計算書）は提供する情報の意味合いとしては、以下とされている。すなわち、「地方公共団体が過去・現在・未来にわたる時間軸上の資源配分を行う会計主体であるとするれば、その純資産の変動こそが現役世代と将来世代との間での資源配分を意味することになる。例えば、純資産の減少は、現役世代が将来世代にとっても利用可能であった資源を消費して便益を享受する一方で、将来世代にその分の負担が先送りされたことを意味する。逆に純資産の増加は、現役世代が自らの負担によって将来世代も利用可能な資源を蓄積したことを意味するので、その分、将来世代の負担は軽減されたことになる」²¹⁾。基本的に、住民が拠出した税金を財源として、どのように住民福祉に資する固定資産等を形成したのかという情報を提供することになる。貸借対照表の純資産の部は、純資産変動計算書の変動の後の残高を意味するので、その純資産残高は現在世代の負担によって蓄積された金額であり、貸借対照表日以降の将来世代が利用可能な資源ということになる。

¹⁹⁾ なお、総務省（2007）の様式では資産形成充当財源につき、調達源泉別の内訳に変更されている。

²⁰⁾ 総務省（2006）、16頁、56段落。

²¹⁾ 同上文献、16頁、57段落。

(4) 総務省方式改訂モデルにおける貸借対照表の純資産の部の開示

純資産変動計算書が導入された点が特徴的であり、貸借対照表の純資産の部にも影響を与えている。この導入に伴って、「正味資産の部」から「純資産の部」に名称が改められ、地方公共団体の財源充当の実態に即して表示科目の見直しが行われている²²⁾。以下に総務省方式改訂モデルにおける純資産の部を示す。

【図表 4】 総務省方式改訂モデルに基づく貸借対照表の純資産の部²³⁾

【純資産の部】		
公共資産等形成国庫支出金	×××	
公共資産等形成都道府県支出金	×××	
公共資産等形成一般財源等	×××	
その他国庫支出金	×××	
その他一般財源等	×××	
資産評価差額	×××	
無償受贈資産評価勘定	×××	
その他	×××	
純資産合計		×××

出所：総務省（2006）様式第12号をもとに筆者作成。

2000年に公表された総務省方式と同様に、基本的に決算統計を組み替えて作成する点で基準モデルと比べ、簡便に作成でき実務に配慮されている。純資産の部の表示については、総務省方式では、簡潔に調達源泉別に開示がされていたが、総務省方式改訂モデルでは調達された財源がどのように公共資産の形成に寄与されているかが示され、その点では基準モデルの開示に近いともいえよう。

(5) 基準の統一へ（今後の新地方公会計の推進に関する研究会・中間とりまとめ）

基準モデル・総務省方式改訂モデルが提案されてから3年が経過し、2010年9月に「今後の新地方公会計の推進に関する研究会」が立ち上げられ、全24回の議論を経て2013年8月に中間とりまとめとして、報告書が公表された（以下、中間とりまとめ報告書）。中間とりまとめ報告書においては、当時の現状認識と課題として、基準モデル・総務省方式改訂モデルについて、以下のように述べられている。

基準モデル：一定の地方公共団体において複式仕訳の導入が進み、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。一方、

²²⁾ 総務省（2006）、45頁、316段落。

²³⁾ なお、総務省（2007）の様式では公共資産等整備国庫補助金等、公共資産等整備一般財源等、その他一般財源等、資産評価差額の4項目にまとめられている。

特殊な財源仕訳等を行うことによる複雑さや分かりにくさ等は課題として挙げられる。また、発生主義による複式仕訳を実施するための出納データの変換プログラム等が必要であり、一定の経費負担等がある²⁴⁾。

総務省方式改訂モデル：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財務書類を作成することを許容しており、このような簡便な方法での作成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作成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場合には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ある²⁵⁾。

2013年3月31日時点における2011年度決算に係る財務書類の作成状況によれば、財務書類作成団体（1,711団体）の97.6%にあたる1,670団体が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）で作成されており、新地方公会計モデルの強力な推進が進んだと評価できる。なお、1,670団体のうち、254団体が基準モデル、1,416団体が総務省方式改訂モデルで財務書類を作成している。財務書類の作成が推進されたと評価できる一方で、より精緻な情報を提供ができ得る基準モデルではなく、作成が比較的簡便な総務省方式改訂モデルが選好されているという事実もみてとれる。また、その他のモデルで作成している地方公共団体も存在しており²⁶⁾、複数の作成基準が存在することによる財務書類の比較可能性という点で課題があるといえる状況であった。

以上をふまえ、中間とりまとめ報告書では、現行の予算・決算制度（現金主義会計）を補完するものとして、発生主義に基づく財務書類を作成することによって、コストやストックを把握し、中長期的な財政運営への活用を目指すことに地方公会計整備の意義があるとした²⁷⁾。その上で、基準の設定について、すべ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であるとともに、資産評価の方法や様式など財務書類の作成の基本となる部分について、統一的な取扱いを整理することとした²⁸⁾。

（6）統一的な基準の設定

中間とりまとめ報告書を経て、2014年に「今後の新地方公会計の推進に関する研究

24) 総務省（2013）、2頁。

25) 同上文献、2頁。

26) 東京都や大阪府は、発生の都度、複式仕訳を実施する方式を採用しており、官庁会計処理と連動したシステムを導入している。

27) 総務省（2013）、3頁。

28) 同上文献、3頁。

会報告書」、2015年に「統一的な基準によるマニュアル²⁹⁾」が公表された。2015年には総務大臣通知（総財務第14号）として、統一的な基準に基づく財務書類の作成を原則として、2015年度から2017年度までの3年間で全ての地方公共団体に作成することが要請された。前述のとおり、複数の財務書類の作成方式が認められていたものが統一され、すべての地方公共団体に適用される点で地方公会計にとって極めて意義が大きいものである。以下において、統一的な基準における純資産の開示について検討する。

純資産は、資産から負債を控除した正味の資産をいい、租税等の拠出及び当該会計主体の活動等によって獲得された余剰（または欠損）の蓄積残高と定義される³⁰⁾。その上で、純資産の源泉（ないし運用先）との対応によって、その内部構成を「固定資産等形成分」及び「余剰分（不足分）」に区分して表示される³¹⁾。固定資産等形成分は、資産形成のために充当した資源の蓄積をいい、原則として金銭以外の形態（固定資産等）で保有される。換言すれば、地方公共団体が調達した資源を充当して資産形成を行った場合、その資産の残高（減価償却累計額の控除後）を意味する³²⁾。余剰分（不足分）は、地方公共団体の費消可能な資源の蓄積をいい、原則として金銭の形態で保有される³³⁾。貸借対照表の純資産の部の表示は以下となる。

【図表5】統一的な基準に基づく貸借対照表の純資産の部

【純資産の部】	
固定資産等形成分	×××
余剰分（不足分）	<u>×××</u>
純資産合計	<u><u>×××</u></u>

出所：総務省（2014）様式第1号をもとに筆者作成。

図表5で示したように、前述の総務省方式、基準モデル、総務省方式改訂モデルと比して、非常に簡潔な表示である。これは議論を重ねた結果であるが、中間とりまとめ報告書において、その議論の前提として、地方公共団体の特性について整理されているため、以下に記載する³⁴⁾。

・地方公共団体は総合的な行政主体であり、経常的事業と投資的事業の双方にわたって様々な業務を担っていること。

²⁹⁾ 大きく分けて6つの報告書で構成されている。財務書類作成にあたっての基礎知識、財務書類作成要領、資産評価及び固定資産台帳整備の手引き、連結財務書類作成の手引き、財務書類等活用の手引き、Q&A集である。

³⁰⁾ 総務省（2014）、8頁、40段落。

³¹⁾ 同上文献、20頁、149段落。

³²⁾ 同上文献、20頁、150段落。

³³⁾ 同上文献、21頁、151段落。

³⁴⁾ 総務省（2013）、5-6頁。

・課税権を有するとともに、多くの地方公共団体においては、それぞれの地方公共団体の税収以外にも地方交付税や補助金等といった収入が一会計期間における収入の一定割合を占めていること。

・さらに、一部の特例的な公債を除き、公債は投資的経費の財源のみに充当できるといふ建設公債主義のもとで公債の発行を行っていること。

このような地方公共団体の特性を鑑みれば、その財務業績については、①一会計期間の経常的な費用がどの程度あり、②それが税収等の財源によってどのように賄われ、③固定資産の増減等を含め、将来に引き継ぐ純資産がどのように変動したかを示すことによって評価することが適当であるとしている³⁵⁾。

「すなわち、地方公共団体の場合には、行政サービスの提供等によって直接収益を生み出すわけではないことから、まずは、行政サービスの提供等にどの程度の費用が必要であったかを示すことが重要である。次に、それらの経常的な費用が、一会計期間に調達された財源によってどのように賄われたかを見ることで、将来へ引き継ぐ純資産がどれだけ変動したかをフロー面から示すことが可能となる。一会計期間の経常的な費用と財源の差額を見たときに、費用を財源が上回る場合には、将来へ引き継ぐ純資産を増加させたことを表し、逆に下回る場合には、それまで蓄積された純資産を費消して行政サービス等による便益を享受したことを表している。その上で、固定資産の増減等、将来にどのように純資産を引き継ぐことができたかをストック面から示すことによって、一会計期間の財務業績を評価することになる。³⁶⁾」

以上で示したように、余剰分（不足分）には行政コスト計算書末尾の純行政コストおよび財源としての税収や国県等補助金が収容され、ストックベースで見た場合、将来に引き継がれる金銭の形態を有する資源の蓄積としての意味を有し、固定資産等形成分は、将来に引き継がれる固定資産等の形態を有する資源の蓄積となる。そして、フローベースで考えた場合には、純資産変動計算書の内訳をみることによって、一会計期間に調達された税収等の財源が、行政サービス等の経常的な費用や固定資産形成の変動にどのように利用されたかを評価することになる。

(7) これまでの経緯をふまえた純資産の部についての考察

これまでの経緯を鑑みると、国の債務の増大を背景として地方公共団体における資産・債務改革を進めることを前提に、まずは貸借対照表の作成からスタートしたように、今までの現金主義における決算では把握しにくかったストックベースの情報に着目していることは明らかである。特に純資産の部について着目すれば、それは単なる

³⁵⁾ 総務省（2013）、6頁。

³⁶⁾ 同上文献、6頁。

資産と負債の差額というよりは、それ以上の意味合いを持たせているように捉えられる。すなわち、地方税といった税収や国・県からの補助金は、どの会計モデルでも資金調達としての財源として、純資産を構成するため、その財源がどのように使用され、どの程度、固定資産形成に充てられたかに着目されている。例えば、総務省方式の場合、決算統計情報を利用して過去の普通建設事業費から社会資本の整備の結果を示す有形固定資産のうち、正味資産による整備の割合を推定する。基準モデルの場合には、純資産の部を、財源・固定資産充当財源・その他の純資産に3区分した上で、地方公共団体は過去・現在・未来にわたる時間軸上の資源配分を行う会計主体であるとして、その純資産の変動こそが現役世代と将来世代との間での資源配分を意味するものと捉えて、住民が拠出した税金を財源に、どの程度行政サービスを提供し、どのように住民福祉に資する固定資産等を形成したのかという情報を提供する。統一的な基準の場合も、区分表示は理解可能性の観点から簡略化されているが、上述の視点からすれば、基本的な考え方は踏襲されているものとみられる。統一的な基準では、純資産の部を固定資産等形成成分と余剰分に区分し、固定資産の増減等、将来にどのように純資産を引き継ぐことができたかをストック面から示すことを目指している。

以上のように、ひとつの視点として共通する点は、地方税といった税収や補助金等の財源をどの程度固定資産形成に充てられたという情報の提供する点である。これは、貸借対照表によって提供される情報のうち、固定資産に関する情報ニーズに重要性があると捉えられていることを表す。統一的な基準が貸借対照表の配列について固定性配列法によっていることも同様の視点で捉えることができる。さらに、統一的な基準は固定資産台帳の整備をすべての地方公共団体に要請している点も同様である。

3. 結びにかえて

2000年の自治省による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から直近の統一的な基準にわたって、純資産の部に着目して概括的に整理を試みた。ひとつの視座として、純資産の部や純資産変動計算書は地方税といった税収や補助金等の財源をどの程度固定資産形成に充てられたという情報の提供することを挙げたが、非常に難しい問題は、税収等の財源で一会計期間の行政サービスにかかる経常費用を賄った上で、どのようにして固定資産形成に充てて将来に引き継ぐべき純資産を構成できたかという情報をどのように利用し活用するかという点である。いわゆる世代間の衡平性をどう判断するのかという点も米国や英国、国際公会計基準といった諸外国の議論もふまえて検討する必要があると考えている。また、地方公共団体という財務書類の報告主体がどのような情報利用者を想定し、そのニーズに対応するかという点に遡って検討する必要があると考えられる。さらに、純資産の部、純資産変動計算書

における固定資産等形成分は、借方側の資産と連携しており、固定資産等評価に大きく影響を受けるものと考えられ、関連して検討する必要がある。以上、様々な論点が複雑に絡まりあっており、ひとつずつ整理・検討して今後の検討課題としていきたいと考えている。

<参考文献>

- 安部秀俊（2017）「地方公会計における固定資産の評価に関する一考察」『研究年報第11号』、大原大学院大学研究年報編集委員会。
- 自治省（2000）『地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査報告書』。
- 自治省（2001）『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」と「各地方公共団体全体のバランスシート」』。
- 総務省（2006）『新地方公会計制度研究会報告書』。
- 総務省（2007）『新地方公会計制度実務研究会報告書』。
- 総務省（2008）『新地方公会計モデルにおける資産評価実務手引』。
- 総務省（2013）『今後の新地方公会計の推進に関する研究会中間とりまとめ』。
- 総務省（2014）『今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書』。
- 総務省（2015）『統一的な基準による地方公会計マニュアル』。
- 総務省（2016）『地方公会計の活用のあり方に関する研究会報告書』。

（あべ ひでとし・大原大学院大学 会計研究科助教）