

公会計について

栗城 公三 (くりき こうぞう)

公認会計士栗城公三事務所
公認会計士 税理士



公会計の重要性及び財務4表の相互関係について説明したいと思います。

〔質問1〕

公会計とは何ですか。又公会計の対象領域はどうなりますか。

〔回答〕

公会計とは、民間部門（Private Sector）に対する公的部門（Public Sector）の会計と位置づけられます。

次に対象領域は、公的部門の性格を、営利を目的にしないこと（非営利性）と公益を目的とすること（公益性）と考えれば次のようになります。

第1に、公的部門が所有又は支配する非営利団体（「一般政府」である。中央政府、地方政府、社会保障基金）。

第2に、一般政府が所有又は、支配する非営利の企業又は非企業。具体的には、地方自治体の病院や公営交通などの公営企業。さらに民法第34条によって設立された財団又は、社団の形態をとる公益法人（同条の規定では、「祭祀、宗教、慈善、学術、技芸その他公益に関する社団又は財団にして営利を目的とせざるもの」）などです。

〔質問2〕

公会計が最近重要視されているようですが、その背景はどのような事がありますか。

〔回答〕

背景にはいくつか考えられます。主なものとして次の4つをあげてみました。

(1) 自治体の自主的導入；行政改革先進県として著名であった三重県の北川前知事は、1998年2月に発生主義会計の決算四表の作成を指示、発表した。これを契機として、多くの自治体が三重県に追随し企業会計方式なかでも貸借対照表作成に着手した。2000年頃には、都道府県レベルで東京都、神奈川県、宮城県などが貸借対照表を公表した。2000年の自治省研究報告書、2001年の総務省研究報告書の公表後、2002年当時、47都道府県の大半が貸借対照表を作成し、その傾向は、政令指定都市、中核市、特例市、その他の市町村へと拡大しています。

もっとも積極的と思われる東京都は、2006（平成18）年度から複式簿記による発生主義会計を財務会計システムに導入した。

(2) 夕張市の財政破綻；2006（平成18）年5月、

自治体関係者に波紋が広がった。財政破綻した夕張市が、国の管理下で財政再建を進める「財政再建団体」の指定申請を表明した。夕張市の例が関係者にショックを与えたのは、その債務の規模と会計のずさんさだった。結果は市財政規模の6倍近い借金を累積させていたのであった。

夕張市の住民は、今まで、著しく悪化した財政状態の実態が開示されることなく、突然財政破綻が公表されたのである。住民は、自己責任として大幅な行政サービスの削減が長期間にわたり強制される結果となりました。なぜ、このような、財政状況が実体にそぐわない財務諸表が作成されたのでしょうか。

地方公共団体体制有の会計制度として、決算に備えるための「出納整理期間」が設けられています。出納整理期間とは、会計年度末までに確定した債権・債務について、現金の未収・未払の整理を行うために設けられた、会計年度終了後に続く5月31日までの2ヵ月間を指しています。

この期間における一般的な取引は次のように整理されます。①前期末未収・未払の決済、②一時借入金の整理、③地方債の発行、④交付金・補助金等の受領と交付

夕張市の場合、観光事業の大幅な赤字を一般会計からの融資で補い、一般会計の赤字を金融機関からの融資で補って、2ヵ月の出納整理期間を利用して、表面的な収支バランスが図られていたようです。

金融機関の融資が継続されていれば赤字は表面化しません。しかし、金融機関からの借入金

が多額に累積し、融資がストップされれば即座に破綻することになります。

- (3) 国債・地方債発行残高の累積；敗戦後、日本は財政法第4条に基き、均等財政主義がとられていました。これは、戦後の国債の大量発行による経済破綻の大きな反省からとされています。

ところが東京オリンピック（1965年、昭和40年）の翌年、日本経済が大不況に入り、その対策として国債が発行されるようになり現在に至っております。

1980年後半まで、我が国の財政収支は健全であり、公債残高も少なく、基礎的財政収支（プライマリー・バランス）も黒字化している年度が多かった。しかし、1990年以降、バブル経済が崩壊し、デフレ経済になりました。景気回復をねらって公債を財源にした数次の景気対策が講じられた結果、財政収支は悪化の一途をたどっています。

国と地方自治体の借金である「国債」と「地方債」の残高の会計額は、2008（平成20）年度末で850兆円に迫り、国内総生産（GDP）の140%を超える先進国最悪の数値になっています。

我が国の深刻な財政状況に対して、国を挙げて健全化に取り組まなければならない事態になっています。

- (4) 総務省の「地方行革新指針（2006年8月通知）」の公表；我が国の地方自治体会計は、現金主義による単式簿記によっている。そのため、ストック情報とコスト情報が欠如していると言われている。さらに自治体会計、本体の一般会計に加えて公営、出資法人など連結すべき実態があるにも関わらず連結会計情報が欠如していた。

そこで総務省は次の3点の改革を自治体に求めている。①発生主義会計によること。②貸借対照表、行政コスト計算書（損益計算書に相当）、資金収支計算書（キャッシュフロー計算書に相当）、純資産変動計算書（株主資本等変動計算書に相当）以上合わせて「財務書類4表」を作成すること。③連結ベースの決算書であること。

これらの改革を、今後3年以内に進めることとされている。なお、2009（平成21）年秋まで財務書類4表の公表を要請しています。



〔質問3〕

財務書類4表の相互関係はどのようになっていますか。

〔回答〕

- (1) 行政コスト計算書は経常行政コストから収益、いわゆる受益者負担を差し引いて、純経常行政コストを算出する表です。純経常行政コストは、最終的に税金を投入しなければならない金額となります。
- (2) 純資産変動計算書は、貸借対照表の純資産が一年間でどう変動したかを表示します。純経常行政コストは、純資産の減少をもたらす一方で、地方税や地方交付税などの一般財源や、国・県の補助金などの流入によって、純資産が増加することになります。又、固定資産の評価替えや投資等の時価評価などにより当該資産額に増減がある場合には、純資産額も増減することになります。
- (3) 資金収支計算書は、自治体特有の財政運営（資金繰り）の状況を把握するのに役立つ様式となっています。

又、資金の流れと残高を示し、貸借対照表の「流動負債、現金（総務省改訂モデルでは、歳計現金）」とに連関し、行政コスト計算書を補完する形で資金収支の状況を明らかにするものです。

総務省方式改訂モデルでは、①経常的収支の部、②公共資産整備収支の部、③投資・財務的

収支の部の3つに分けられさらに基礎財政収支（プライマリーバランス）の計算が続く構成になっております。

- (4) 貸借対照表は「財源の調達先（負債・純資産）」と「財源の用途（資産）」とを対照させて一覧で示す財務書類です。

貸方に財源の調達先が示されているが、公会計において「負債」とは、「将来世代から調達してきた財源」を示し、「純資産」とは、「現役・過去の世代から調達してきた財源」＝「これまでの一般財源又は国等からの補助金を充当して整備したもの」を示している。この基本的な意義と構造については、ほぼ国際的に共通するものと言われています。

貸借対照表の構造

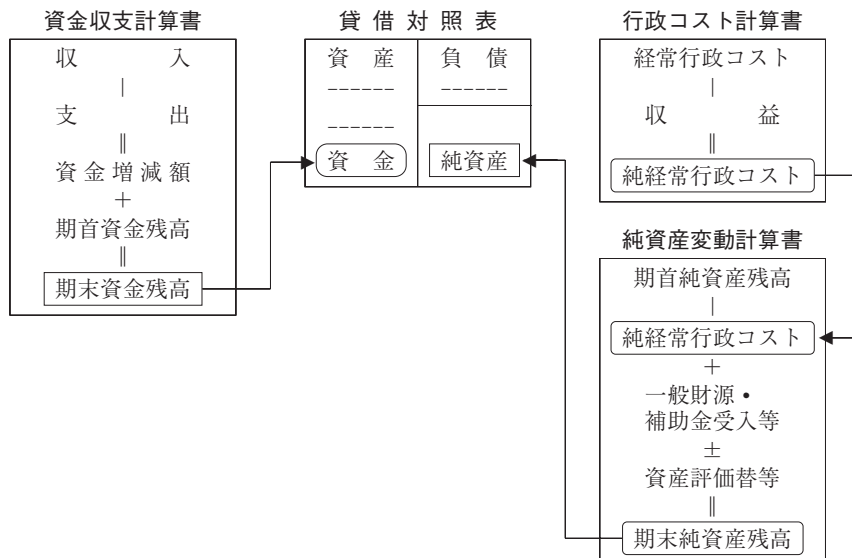
<財源の用途> [資産] 将来キャッシュフロー + 行政サービス提供能力	<将来世代からの財源調達> [負債] <現役・過去世代からの財源調達> [純資産]
--	--

〔質問4〕

財務書類4表の内貸借対照表はとりわけ重要と言われていますがどうしてなのか。

〔回答〕

総務省方式「改訂モデル」に基づく貸借対照表は、情報の宝庫と言われる。これは、同モデルが企業会計や国の財務書類、国際公会計基準などを



参考にし、資産債務改革に役立ち、日本の自治体が抱えている課題を財務書類で表示できるよう提案されているからです。

もう一つ貸借対照表で重要な役割があります。それは、決算期末に確認した、「資産」、「負債」、「純資産」を次年度決算期に引き継ぐ、いわゆる「連結還」の役割です。

具体的には次の5点が「改訂モデル」では表示され有用な会計情報を提供しております。

(1) 売却可能資産の明示；公共資産は「有形固定資産」と「売却可能資産」に区分される。「有形固定資産」は、過去の決算統計情報を基礎として評価され表示される。評価方法としては、「取得原価」を行政サービス提供能力の評価額を当該資産の計上額とする考え方がある。しかし、実物資産では取得から時間がたてば土地を除いて老朽化による減耗は免れない。又事故や用途の変更などによる減耗も考えられる。「改訂モデル」では、「再調達価格」を採用しています。通常は、「再調達価格＝取得原価－減耗分」で計算されることとなります。

「売却可能資産」は期末時点での売却可能予定価格で表示されます。地方交付税改革や少子高齢社会などによる自治体財源不足が予測されるなか、財源確保を検討する情報を提供することができます。

(2) 業績不振第三セクターの明示；全国各地の自治体が出資先の債務について金融機関と損失補償契約を締結しているケースが多い。そこで、

出資団体の業績が悪化した場合、業績悪化の程度に応じて、「投資損失引当金」を計上し「出資金」からマイナス表示します。

(3) 長期延滞債権・未収金と回収不能見込額の表示；税金等の収入未済額（未収金）のうち、当初の調停から一年を越えている未収金について「長期延滞債権」として区分表示。長期・短期とも、将来回収不能見込額を「回収不能見込額」としてマイナス表示します。

これにより自治体収納体制の強化など、債権管理の充実を促す効果が期待できます。

(4) 退職手当引当金とその財源確保状況；各自治体の退職手当条例により期末に要支給額を計算、退職手当引当金として「負債」に計上します。その支給財源として確保されている金額を「退職手当目的基金」もしくは「退職手当組合積立金」として資産の部に計上されます。それによって、どの程度の財源がすでに確保されているか把握することが可能になります。

(5) 資産未形成の将来負担状況；起債等による方式で社会資本を整備した場合、借金返済の将来負担は残るものの、整備した財源により住民サービスを提供することができます。この場合「負債」の部には、金額が計上されますが「資産」の部に計上するものがないため、結果的に「純資産」の部のマイナスとして表示されます。具体的には「その他一般財源等」にマイナス表示されます。これは、資産が何ら形成されずに将来負担が発生している状況を表しています。

