

3 地方公会計財務書類の役割と見方

(1) 地方公会計の役割

地方公共団体の予算や決算では、行政サービスは現金の支出金額によって認識され管理されます。この現金の支出行為に基づく管理は地方財政の基本ですが、道路、公園、学校、公民館等の公有の財産に関しては、それとは別の視点からの財務的な管理が求められています。

それは、これらの財産が長期にわたり行政サービスに使用されるため、その取得から処分に至るまでの期間を通じて財産（固定資産）としての評価や財産価値の変動などの管理が重要となるからです。

地方公会計には、固定資産の台帳を整備し、地方公共団体が所有するすべての固定資産について取得価額、耐用年数等のデータを登録し管理するシステムが備えられています。ここに、地方公会計の一つの役割があります。

また、地方公会計には、こうして積み上げたデータをもとに、地方公共団体に帰属するすべての資産の評価額を集計するとともに、それと対照する形で、地方公共団体が負っているすべての債務（地方債等の負債額）も集計し、財務書類として報告する機能も備わっています。この書類からは、地方公共団体の資産と負債等の全体的なバランスの状態が一目でわかりますので、財政の健全度を判定する新たな資料が得られることとなります。ここに、地方公会計のもう一つの役割があります。

一方、地方公共団体は、仕事を効率的に進め、施策をより一層効果の高いものとするところをつねに求められています。そのためには、行政サービスのコストをしっかりと計測し、比較したり計画に反映したりすることが何よりも重要です。特に、今日のような高度化し複雑化した経済社会の下では、現金支出のみでは見えにくいコストが増大しており、それらも含めたフルコストの情報を把握することがますます必要となっています。ここにも、地方公会計が果たすべき役割があります。

たとえば、道路の舗装、公園の施設、学校・公民館の建物等は年を経るごとに老朽化していきませんが、それは、行政サービスの提供に伴い、財産価値の低下という見えにくいコストが、徐々に発生していると考えられます。これが減価償却費というコストです。また、市の職員が長年勤務して退職するとき退職手当金が支払われます。この退職手当の現金としての支出は退職時ですが、その人が働いている期間中も将来の退職手当分の人件費コストが徐々に発生していると考えの方が合理的です。このコストを退職手当引当金繰入額といいます。地方公会計財務書類では、これらの見えにくいコストを含む地方公共団体全体の1年間のコスト情報を1つの表に集計しています。

このように、地方公会計の情報は、地方公共団体の財政の見える化（ディスクロージャの充実）を推進する役割を担っています。

(2) 地方公会計財務書類の見方

① 地方公会計財務書類の体系

地方公会計の財務書類には、以下で説明する「貸借対照表」、「行政コスト計算書」、「純資産変動計算書」、「資金収支計算書」の4表があります。これら4つの表は、経済取引を二面的（借方と貸方）に把握して記録する複式簿記の手法によって体系的に作成されます。各表に表示される項目は勘定科目とよばれ、その名称、内容、並び順は統一されています。

② 貸借対照表の見方

貸借対照表は、その年度末の時点で、地方公共団体がどのような資産を保有しているのか（資産保有状況）と、その資産がどのような財源でまかなわれてきたのか（過去からの財源調達状況）を対照表で示したものです。表の左側に資産の部、表の右側に財源の残高を表す負債の部及び純資産の部が設けられています。なお、主要な資産や負債の内訳などは、注記や附属明細書に記載されます。貸借対照表は、地方公共団体の財政の見える化の推進を象徴する書類といえます。

貸借対照表の見方の代表例は、資産が地方債等の将来世代の負担（負債）による形で形成されたのか、それとも租税等の形の過去又は現世代の負担（純資産）によって形成されたのか、その割合に注目するというものです。この割合は財政の健全度を測る重要な指標の一つです。

（ア）資産の部

地方公共団体の資産は、主に2種類の資産から構成されています。1つは、行政サービスの提供能力を有する資産であり、資産の形態により、土地・建物・工作物・物品等の有形固定資産とソフトウェア等の無形固定資産に分類されます。有形固定資産は、さらに、提供される行政サービスの性質の違いから、道路等のインフラ資産と庁舎等の事業用資産に分類されます。地方公共団体はこれらの資産を数多く所有しますが、これらの資産は必ずしも売却して現金化できるものではないことが特徴です。

もう1つは、将来の資金流入をもたらす資産であり、各種の基金や現金預金、未収金などが該当します。これらの資産は将来、現金化される予定であることが特徴ですが、その時期が1年以内と見込まれるか否かにより、流動資産と固定資産（「投資その他の資産」として区分）に分類されます。

a 有形固定資産・減価償却累計額

有形固定資産の額（取得価額等）に対する減価償却累計額の比率に着目することにより、保有している資産の経年の程度を把握することが可能となります。また、建設仮勘定という勘定科目は、現在建設中で供用開始していない資産の額を示します。

b 長期延滞債権

長期延滞債権は、滞納されている税金や使用料等です。

c 徴収不能引当金

徴収不能引当金は、税金や使用料等の各種債権の徴収不能実績率などから、徴収できな

いかかもしれない金額をあらかじめ予想して計算し、資産額からの控除項目として表示したものです。徴収不能引当金は、固定資産に分類される長期延滞債権、長期貸付金に対してと、流動資産に分類される未収金、短期貸付金に対してそれぞれ計算され表示されます。

d 基金

基金は、地方公共団体が条例に基づき将来の使用を前提に目的を定めて積み立てた財産です。財政運営上弾力的に取り崩される「財政調整基金」は流動資産として、特定の目的のために取り崩される「その他の基金」は固定資産として分類しています。

(イ) 負債の部及び純資産の部

負債の部及び純資産の部は、資産の部に計上された資産の形成に対する過去からの財源調達状況を示しており、負債及び純資産の合計は資産合計に一致します。このうち、負債は、地方債等の債務を集計したものであり、意味としては、資産形成に対する財源として将来の世代が負担するものといえます。また、負債については、債務の解消時期が1年以内と見込まれるか否かにより、流動負債と固定負債に分類されます。一方、純資産については、実際には資産と負債の差額として算定されるのですが、意味としては、資産形成に対する財源として過去からこれまでの世代が負担したものといえます。

a 地方債・1年内償還予定地方債

地方債とは、地方公共団体が1会計年度を超えて行う借入れのことです。なお、地方公共団体以外の団体も対象とする連結財務書類においては、地方債に当たらない借入金も含んで表示されるので、勘定科目名が地方債等となっています。

地方債（等）のうち、1年内償還予定の額は区分されて「1年内償還予定地方債（等）」として流動負債に計上され、残りは「地方債（等）」として固定負債に計上されます。

b 退職手当引当金

退職手当引当金とは、自治体職員に対して将来支払う退職手当について、既に労働提供が行われた部分に相当する額をあらかじめ債務として認識しておくために計上する科目です。計算方法としては、職員全員が年度末に自己都合退職したと仮定した場合に規程上必要となる退職手当額による方法を採用しています。ただし、本市は県内他自治体とともに県の退職手当組合に加入し、組合に対し所定の負担金を拠出する一方、組合から職員に対し退職手当が支給される方法をとっています。このため、退職手当引当金には、退職手当債務として計算された額から組合への拠出金残高等の額を控除した額を計上しています。

c 純資産の内訳区分

純資産は、実際には資産と負債の差額として算定されますが、その過去から蓄積された財源の大半は、固定資産等の資産形成のために充当されてきました。そこで、その部分を純資産の内訳として「固定資産等形成分」として表示し、その残額を「余剰分（不足分）」として表示しています。なお、「固定資産等形成分」は「資産の部」の固定資産の額に流動資産のうちの短期貸付金及び基金の額を加えた額です。

③ 行政コスト計算書の見方

行政コスト計算書は、地方公共団体全体の1年間のコスト（費用）を、性質別（形態別）に設定された各勘定科目に集計し、表の上から下に順序立てて並べ、最終ラインで「純行政コスト」を表示する書類で、その様式自体が多様なコストの分析表となっています。

そこで、行政コスト計算書の見方としては、過去の年度と比較してどのコストが増減しているかに着目する、各勘定科目の構成比を計算して類似団体と比較し、その要因を追究するなどの方法が有用です。

行政コスト計算書には費用（コスト）のほかに収益も表示されますが、ここでの収益とは、使用料等の対価性のある収入のみを意味し、税金や国県からの補助金等の直接的な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、純資産変動計算書に計上されます。

（ア）経常費用

経常費用は、業務活動のために経常的に費消されたコストを表す「業務費用」と、他の団体や個人に対する移転支出に充てられた金額を表す「移転費用」に分類されます。

a 業務費用

業務費用には、「人件費」「物件費等」「その他の業務費用」が含まれ、「物件費等」には、「物件費」のほか、「維持補修費」「減価償却費」が含まれます。このうち、「減価償却費」は発生主義会計の考え方にに基づき固定資産の減耗分として認識される期間コストで、資産の種類や耐用年数に応じて計算されます。「その他の業務費用」には、「支払利息」「徴収不能引当金繰入額」等が含まれます。

b 移転費用

移転費用は、「補助金等」「社会保障給付」「他会計への繰出金」等に分類表示されます。このうち、「補助金等」とは、他の団体や個人に対して支出される補助金、負担金及び交付金のことです。また、「社会保障給付」には社会保障給付としての「扶助費」等が、「他会計への繰出金」には地方公営事業会計に対する「繰出金」が計上されます。

（イ）臨時損失

臨時損失の内容は、「災害復旧事業費」「資産除売却損」等です。このうち、「資産除売却損」は資産の除却時に損失を認識し、除却した資産の帳簿価額を計上するものです。また、「資産売却損」は資産の売却による収入が帳簿価額を下回る場合に損失を認識し、その差額を計上するものです。

（ウ）純経常行政コスト・純行政コスト

純経常行政コストは、「経常費用」から「経常収益」を控除して算出し、地方公共団体に経常的に発生する純コストの水準を示します。また、純行政コストは、「純経常行政コスト」に「臨時損失」及び「臨時利益」を加減算して得られる、地方公共団体のすべての費用・収益を反映した1年間のコストの純額です。この純行政コストは、財源の用途等との関係を見るために純資産変動計算書にも表示されます。

④ 純資産変動計算書の見方

純資産変動計算書は、貸借対照表の純資産の部に計上されている各項目が、1年間でどのように変動したかを表す書類です。なお、行政コスト計算書の項でもふれたように、税金や国県からの補助金等の収入については、行政コストの計算には含まれず、純資産を直接変動させる要素として純資産変動計算書に表示される点に注意が必要です。

純資産変動計算書は、まず合計欄において、前年度末から引き継いだ「純資産合計」の残高を示し、続く行で当期の「純行政コスト」、それを賄う税金等の「財源」及びその差額、続いて「資産評価差額」、「無償所管換等」等による変動額を示し、最後の行でそれらを加減した結果としての本年度末の「純資産合計」残高を示します。

さらに、純資産変動計算書は、純資産合計を「固定資産等形成分」と「余剰分（不足分）」と大きく二分したタテの列と、「固定資産等の変動」というヨコの行を追加することにより、税金等の「財源」が固定資産等の形成活動へも配分されて行く様子を、情報として表示するように工夫されています。

純資産変動計算書の見方の1例は、1年間の純行政コストと税金等及び国県等補助金とを比較し、行政サービスのコストがどのような財源によって賄われているのかを把握することです。

a 本年度差額

本年度差額は、純行政コストと税金等及び国県等補助金との差額です。本年度差額がプラスの場合は、現世代の負担によって将来世代も利用可能な資源を貯蓄したことを意味する一方、マイナスの場合は、将来世代が利用可能な資源を現世代が消費して便益を享受しているということを意味します。

b 資産評価差額・無償所管換等

資産評価差額は、有価証券等の資産について時価評価等の評価替えが行われ、評価差額が発生した場合に表れます。また、無償所管換等は、他の団体や個人から地方公共団体に対して固定資産が無償で譲渡されたような場合の固定資産の評価額等を記載します。これらの事柄も純資産の額を変動させる要因となります。

⑤ 資金収支計算書の見方

資金収支計算書は、1年間に地方公共団体が行った現金や預金（資金）の出納を、性質の異なる3つの活動に分けて表示するもので、1つの活動の中での収入と支出のバランスや、活動間での資金のやりとりを明らかにして、財政力の評価等に活用することを目的とした書類です。3つの活動とは、業務活動、投資活動及び財務活動です。

a 業務活動収支

業務活動収支の区分は、税金や補助金収入等の経常的な収入で、人件費、物件費等の経常的な支出を賄っているかどうかを表します。業務活動収支の差額は、投資活動や財務活

動に資金を回す余力があるかを示すものです。

b 投資活動収支

投資活動収支の区分は、公共施設等の整備や基金の積立て等を目的とする支出に対して、補助金や基金の取り崩し等の収入によってどれだけ充当できたかを表します。投資活動収支の差額は、資産形成が活発に行われた年にはマイナスとなることが多いです。

c 財務活動収支

財務活動収支の区分は、1年間の地方債等の発行（収入）及び地方債等の償還（支出）の状況を表します。財務活動収支の差額は、地方債等の発行が償還を上回る場合にはプラス、逆の場合にはマイナスとなります。

d （本年度末）資金残高・現金預金残高

資金収支計算書の末尾には、1年間の資金収支額に前年度末の資金残高を加算した本年度末の資金残高が示されます。この額に本年度末の歳計外現金残高（地方公共団体が一時的に保管しているが、歳入歳出決算には含まれない資金の残高）を合計した現金預金残高は、貸借対照表の「現金預金」に一致します。