

新公会計制度普及促進連絡会議
自治体間比較検討部会報告書
(純資産比率からみる地方公会計の課題)

令和2年6月19日

新公会計制度普及促進連絡会議

目次

I	連絡会議「検討部会」の取組	1
II	純資産比率からみる地方公会計の課題	5

I 連絡会議「検討部会」の取組

1 「検討部会」の取組

新公会計制度普及促進連絡会議を構成する各自治体(※)では、平成30年度までに新公会計制度の導入、財務諸表の作成を進めてきました。

(※連絡会議構成自治体：東京都、大阪府、新潟県、愛知県、東京都町田市、大阪市、東京都江戸川区、大阪府吹田市、福島県郡山市、東京都荒川区、東京都福生市、東京都八王子市、東京都中央区、東京都世田谷区、東京都品川区、東京都渋谷区、東京都板橋区、千葉県習志野市(オブザーバー))

今後は、整備された財務諸表から得られる情報を、活用につなげる取組が求められています。

そこで、平成30年5月の連絡会議において、

- 新公会計制度のメリットを活かした比較・分析手法を開発し、各自治体の活用に資する
- 全国自治体に対して情報発信し、制度の一層の活用推進を図ることを決議し、「検討部会」を設けて財務諸表の分析・評価手法等について研究することとしました。

2 各部会の検討事項

部会では、自治体間比較、事業別分析の2つの部会を設け検討を行いました。

自治体間比較部会は、東京都を幹事自治体とし、全国自治体間における財務諸表の比較・分析手法の開発に向けた検討に取り組みました。

一方、事業別分析部会は、東京都町田市を幹事自治体とし、自治体内や他自治体の類似事業との比較へ向けた、事業別財務諸表の作成・評価手法の整備に取り組みました。

2年目となる令和元年度についても、全国自治体への情報発信や、経年比較などを通じた分析を行い、参加自治体における活用と連携の促進に向け検討を継続しました。

【自治体間比較部会構成団体】

東京都（幹事）、大阪府、新潟県、愛知県、町田市、江戸川区、吹田市、郡山市、荒川区、中央区（※）、板橋区、品川区、習志野市

（※）令和元年度より参加

【事業別分析部会構成団体】

町田市（幹事）、大阪市、江戸川区、荒川区、福生市、八王子市、世田谷区、渋谷区、板橋区

3 自治体間比較部会の検討内容

1年目となる平成30年度は、「10指標（試算の2指標を含む。）」の提案や分析などを行いました。それに加え、2年目となる令和元年度は、「複数の指標を組み合わせた分析」と「純資産比率からみる地方公会計の課題」の3つのテーマに取り組みました。

本報告書は、そのうち「純資産比率からみる地方公会計の課題」についてまとめています。

「純資産比率からみる地方公会計の課題」の検討経過

令和元年 5月	<u>自治体間比較部会参加団体決定</u>
6月～	<u>第一回部会</u> 検討テーマの意見収集
8月～	<u>第二回部会</u> 検討テーマの決定 純資産比率に関する課題の意見収集
10月～	<u>第三回部会</u> 参加団体の独自基準に関する調査 統一的な基準における対応状況に関する調査 各基準の決算数値と基準の違いによる影響調査
令和2年 2月～	<u>第四回部会</u> 報告書（案）について意見交換

このテーマの参加団体は、自治体間比較部会の構成団体のうち、統一的な基準による平成29年度決算の一般会計等財務書類を公表している次の11自治体です。

【「純資産比率からみる地方公会計の課題」参加団体】

東京都、大阪府、新潟県、愛知県、町田市、江戸川区、吹田市、郡山市、荒川区、中央区、習志野市

なお、本報告書で用いている決算数値は、独自基準及び統一的な基準ともに、平成29年度一般会計等財務書類の範囲のものになります。

Ⅱ 純資産比率からみる地方公会計の課題

※ 数値の公表にあたり、自治体名は設問ごとに「A団体」「B団体」という形で伏せています。
なお、「A団体」と伏せている自治体は、設問間で同じ自治体とは限りません。

1 はじめに

本来、地方自治体の貸借対照表は資産超過になることが想定されています。なぜなら、地方財政法第5条で普通会計債の発行を主に建設目的に制限し（いわゆる建設公債主義）、さらに、第5条の2で地方債の償還年限を公共施設等の耐用年数を超えてはいけないことになっているからです。これにより、原則として負債は資産を上回ることがないことになっています。

ところが、各自治体から公表された財務書類の中には、この原則が崩れそうな事例が見て取れます。この後で明らかにする地方公会計特有の基準や制度上の仕組が原因であると考えられます。

また、資産と負債の関係を表す指標としては、純資産比率がありますが、同じ理由から地方自治体の実態を正しく反映していないとの声が多く聞かれます。この純資産比率は、総務省の統一的な基準の開示様式に掲載されていることもあり、数値が独り歩きしてしまうと住民をはじめとする読み手に誤解を与えてしまうことが懸念されます。

そこで、新公会計制度普及促進連絡会議では、こうした誤解が生じてしまうことに対して留意を促すとともに、この指標から明らかになる地方公会計（統一的な基準）の課題が将来的に解決されることを期待して参加団体の意見を取りまとめることとしました。

2 各自治体の課題意識

まず、このテーマを参加団体間で検討するにあたり、課題となっている要因について意見交換しました。参加団体から主に次の3つの項目が挙げられました。「道路等の敷地の1円計上」、「所有外資産」及び「特例債（臨時財政対策債）」の3つです。

以下、この3つの項目について各団体がどんな点を課題と捉えているのか、詳しく見ていきたいと思います。

（1）道路等の敷地の1円計上

「統一的な基準」では、道路、河川及び水路の敷地のうち、昭和59年度以前に取得したものは、原則として取得原価が不明なものとして取扱うこととし、備忘価額の1円で計上します。また、昭和60年度以降に取得したものでも、取得原価が不明なものは1円で計上することを許容しています。

この取扱いにより、本来起こるはずのない負債超過^{（注1）}をもたらす恐れが生じます。原則としては、地方債の償還年限が最長30年であることから、昭和59年度以前の道路等の敷地が1円で計上されることのみをもって、負債超過になることはありませんが、後述する、所有外資産、特例債などの影響も加わることで昭和59年度以前の道路等の敷地を1円で計上すると負債超過になる可能性が出てくるのです。

新公会計制度普及促進連絡会議の構成団体の多くは独自の会計基準を備え、独自基準から様式等を組み替えて統一的な基準を作成しています。このような団体の大半は、昭和59年度以前に取得した道路等の敷地を1円ではなく、取得原価等^{（注2）}で評価しています。そ

ここで、昭和 59 年度以前に取得した道路等の敷地を 1 円で計上した場合、どれほどの影響があるのか調べることにしました。

(注 1) 一般的に使われている「債務超過」と区別するため、本報告書では、「負債超過」と表現します。「統一的な基準」に依った場合に、「負債の部」が「資産の部」を超過するという意味で用います。

(注 2) 大半の団体が取得年度にかかわらず取得原価で評価していますが、なかには、開始貸借対照表時は公正価値による評価、開始以降は取得原価で評価している団体などがあります。以下、まとめて取得原価等と表記します。

ア 純資産比率の減少値

昭和 59 年度以前に取得した道路等の敷地を備忘価額の 1 円とした場合に、取得原価等で評価した場合と比べ、どれだけ純資産比率が減少するかを示したものです（独自基準のない 1 団体と、1 円とした場合の評価額を公表していない 1 団体の計 2 団体を除く）。

A 団体	B 団体	C 団体	D 団体	E 団体	F 団体
0.8 pt	7.6 pt	13.0 pt	7.9 pt	0.2 pt	7.9 pt

G 団体	H 団体	I 団体
1.9 pt	9.0 pt	2.3 pt

この結果、最小で 0.2 pt、最大で 13.0 pt の純資産比率が減少することがわかりました。平均では 5.6 pt の減少となります。さらに、1 円で計上すると、所有外資産や特例債の影響もあり本来想定されていない負債超過に転じてしまう団体があることもわかりました。

イ 資産の減少率

昭和 59 年度以前に取得した道路等の敷地を備忘価額の 1 円とした場合に、「資産合計」の額が取得原価等で評価した場合に比べてどれだけ減少するかを割合で示したものです（独自基準のない 1 団体と、1 円とした場合の評価額を公表していない 1 団体の計 2 団体を除く）。

A 団体	B 団体	C 団体	D 団体	E 団体	F 団体
3.6%	7.6%	11.8%	55.9%	11.5%	56.7%

G 団体	H 団体	I 団体
11.2%	93.2%	12.9%

最も影響が小さい団体で 3.6%、最も影響が大きい団体で 93.2%もの資産が減少してしまうことがわかりました。参加自治体の平均ではおよそ 30%の減少です。これほど資産の合計額が減少してしまうと、もはや無視できる影響ではないことがわかります。

ウ 1円計上の対応状況とその理由

次に、「統一的な基準」に組み替える際に、備忘価額の1円で計上し直したのか、それとも独自基準の評価額をそのまま採用したのかを調べました。あわせて、それぞれで対応した理由も聞いています。

- ・ 備忘価額の1円で計上し直した 4団体
- ・ 独自基準の評価額をそのまま採用 5団体

「統一的な基準」に組み替える際に、備忘価額の1円で計上し直した団体は4団体でした。いずれの団体も他自治体との比較可能性を考慮したことを理由として挙げています。

一方、独自基準の評価額をそのまま採用した団体が5団体あります。いずれも「実態を重視した」ことや「独自基準との整合性を図るため」であることを理由に挙げています。なお、独自基準の評価額をそのまま採用した5団体についても、1円とした場合の評価額を公表していない1団体を除き、影響額を注記することで自治体間の比較可能性について考慮しています。ただし、注記をしたとしても財務4表の与える影響は大きく、読み手によっては、注記まできちんと理解しないで財務書類を見たり、比較したりする可能性があるため、比較可能性は損なわれているのではないかとの指摘もありました。

エ アカウンタビリティやマネジメントの観点からの課題

昭和 59 年度以前の道路等の敷地を備忘価額の 1 円とすることについては、アカウンタビリティやマネジメントの観点からも問題があります。総務省の「統一的な基準による地方公会計マニュアル」によりますと、昭和 59 年度以前の道路等の敷地を備忘価額の 1 円とすることについて、取得原価の判明状況が各自治体で異なることや地方債の償還年限が取得原価の判断状況に影響すること、実施可能性や比較可能性を確保すること等を理由として挙げています。しかしながら、本来、多くの税金が投入されて取得した資産がある時点を境に、取得原価ではなく 1 円で計上されてしまうことを合理的に説明するのは困難であり、そのような数値を用いた有益な活用や自治体間比較は難しいと考えます。また、1 円を原則としている対象が道路等の敷地だけに限定されていることもやはり合理的な説明が困難です。統一的な基準では、土地は「事業用資産」か「インフラ資産」に区分されることになりましたが、例えば、道路等の敷地と同じインフラ資産に計上される公園の敷地などは、たとえ昭和 59 年度以前に取得し、取得原価が不明であっても再調達原価での計上を原則とし、評価方法が異なるのです。

純資産比率について、総務省自治財政局財務調査課の「地方公会計の活用の促進に関する研究会 報告書」（平成 30 年 3 月）では、「資産に対する純資産の比率を算出することにより、保有している有形固定資産等がどの世代の負担により行われたのかを把握し、世代間負担の公平性を測ることが可能」と説明していますが、こうした問題点により、純資産比率は、本来の役割を果たさなくなってしまうのです。

オ 取得原価等での計上

取得価額が不明な道路等の敷地を取得原価で評価することになると、その評価方法が課題となります。この点、取得原価で評価している自治体の多くは、極力、取得した時点の契約書類等から取得原価を把握し計上しています。ただし、どうしても過去の単価を把握することが難しい場合には、例えば、デフレーターなどを用いて過去の単価を推計することで可能な限り実態に即す形の評価方法を採用しています。デフレーターを用いた算定方法は、「固定資産台帳整備の基本手順」（平成 25 年 東京都会計制度改革研究会）などで公表されており、こうした方法によれば、昭和 59 年度以前に取得した道路等の敷地に関しても推計により計上が可能で、備忘価額の 1 円で計上するよりも合理的な計上方法であると考えます。

カ まとめ

まとめると、昭和 59 年度以前に取得した道路等の敷地を備忘価額の 1 円で計上することに関する主な課題は次のとおりです。

1. 後述する他の要因とも相まって本来起こりえない負債超過になってしまう可能性があり、住民などの読み手に大きな誤解を与えてしまう恐れがあること
2. 1 円計上を原則とする合理的な説明が難しく、財務書類の作成・開示の目的であるアカウンタビリティとマネジメントへの活用が著しく阻害されていると考えられること
3. 「世代間負担の公平性を測る」という純資産比率の役割を考えると、多額の税金を投入して取得した資産が 1 円で計上されることにより、この指標の役割を果たしているとは言えないこと
4. 実態を重視して取得原価等で評価する自治体と比較可能性を考慮して 1 円で計上する自治体の対応が分かれ、かつ、影響額が無視できないほどに大きいことから、結果として自治体間の比較可能性が損なわれていると考えられること

(2) 所有外資産

地方自治体には所有外資産という民間企業にはない特有のものが存在します。所有外資産とは、管理者と所有者が異なる指定区間外の国道や指定区間の一級河川などを指します。この存在も、本来起こるはずのない負債超過を生じさせる原因となります。「統一的な基準」では、所有外資産を資産計上しないこととなっていますが、所有外資産の整備にあたっては、当然ながら起債を伴う場合があります。通常、地方債に対応する資産が計上され、かつ、償還年限が耐用年数以内に制限されていることにより資産超過が担保されますが、所有外資産は負債だけが計上され、それに対応する資産が計上されないため、負債超過の原因となり得るのです。簡単に仕訳の例を紹介します。

【通常の場合】

(借方) 現金預金100 (貸方) 地方債100

(借方) 資 産100 (貸方) 現金預金100

【所有外資産の場合】

(借方) 現金預金100 (貸方) 地方債100

(借方) 費 用100 (貸方) 現金預金100

新公会計制度普及促進連絡会議の構成団体の中には、独自基準で所有外資産を資産計上している団体があります。そこで、所有外資産が純資産に与える影響について調べました。

ア 独自基準での所有外資産の取扱いとその理由

まず、独自基準で所有外資産を資産計上しているかどうかを調べました（独自基準のない2団体を除く。）。あわせてそれぞれで対応した理由も聞いています。

- ・ 所有外資産を計上していない 7団体
- ・ 所有外資産を計上している（一部を含む） 2団体

独自基準で所有外資産を資産計上していない団体が7団体でした。いずれも、所有権がないことを理由に挙げています。

一方、独自基準で所有外資産を計上している団体が2団体ありました。所有外資産の多くは、その所有が国等に帰属しているものの、その整備費の一部を地方自治体が負担し、かつ、その維持管理も当該地方自治体が行っており、その便益は当該地方自治体の住民に及びます。資産計上している2団体は、いずれもこれらの実態を財務諸表に反映させることを理由に挙げています。

イ 「統一的な基準」での所有外資産の取扱いとその理由

一方、「統一的な基準」では、所有外資産を資産計上しているかどうかを調べました（独自基準のない2団体を含む）。それぞれで対応した理由も聞いています。

- ・ 所有外資産を計上していない 10団体
- ・ 一部計上している 1団体

「統一的な基準」では、1団体を除くすべての団体が所有外資産を資産計上していないことがわかりました。そのうち8団体が、「統一的な基準では所有外資産を計上しないこととなっている」ことを理由とし、「独自基準との整合」を理由に挙げた団体も2団体ありました。一部計上している残りの1団体も、「所有外資産のすべてを除外することが実務上困難である」ことを理由として挙げており、独自基準で資産計上していることと同じ理由ではないことが確認できました。

ウ 純資産比率の減少値

次に、独自基準で資産計上している2団体が所有外資産を資産計上しなかった場合、純資産比率にどの程度の影響があるかを調べました。

A団体※	B団体
0.4 pt	23.3 pt

※ 実務上の困難性から一部は資産計上のまま

所有外資産を資産計上しなかった場合の純資産比率の減少値です。A団体はそもそも独自基準でも一部の所有外資産のみを資産計上しており、「統一的な基準」においても実務上の困難性からすべてを資産から除いているわけではないので、正確なサンプルとしてはBの1団体のみとなります。サンプルは少ないですが、大きく純資産比率が減少していることがわかります。

エ 資産の減少率

所有外資産を資産計上しなかった場合、資産計上した場合に比べて資産がどれほど減少するかを割合で示したものです。

A団体※	B団体
0.4%	23.9%

※ 実務上の困難性から一部は資産計上のまま

所有外資産がなくなると、およそ4分の1の資産が減少してしまう結果となりました。サンプル数は少ないものの、所有外資産の存在も財務諸表に無視できない影響を与えていることがわかります。

エ 注記に関する課題

「統一的な基準」では、所有外資産は資産計上しないこととしていますが、公共施設等のマネジメントの観点から資産別に取得価額や減価償却累計額などを注記することとしています。

そこで、独自基準で所有外資産を計上していない団体（独自基準がない2団体も含む。）に注記しているかどうかを調べました。

- ・ 注記している 1 団体
- ・ 注記していない 8 団体

調査の結果から、注記をしている団体は1団体にとどまることがわかりました。

一方、8団体の注記していない理由は次のとおりです。

- ・ 金額が把握できない（作業量が膨大を含む。） 6 団体
- ・ 所有外資産がないため 1 団体
- ・ 維持管理費用負担額が僅少であるため 1 団体

この結果から、所有外資産の額については、作業量が膨大なため金額を把握できていない（していない）団体が多いことがわかりました。なお、所有外資産には、表示登記が行われていない法定外公共物も含まれます。注記している1団体については、国道、河川などの所有外資産はなく、すべて法定外公共物であり、把握が可能であったため注記できたということが確認できました。

オ 所有外資産の特殊性

所有外資産の取扱いに関しては、相反する意見が聞かれます。1つは、所有権がなく、他の法人の財務諸表に計上される資産を資産計上すべきでない、という意見です。もう1つは、整備費や維持管理経費を負担し、所有外資産から生じる便益は当該地方自治体に及ぶものである以上、当該地方自治体の資産とみなすことができる、という意見です。この点、総務省の「統一的な基準による財務書類に関する情報について」では、「所有外資産が実質的には地方自治体の資産とみなすこともできる」との考え方を示しつつも、「統一的な基準」では、財務書類を作成するうえでは資産計上しない考え方を採っています。

しかしながら、所有外資産の整備や維持管理に関して多額の経費を負担している自治体にとっては、こうした点を重視して資産計上するインセンティブが強くなります。特に都道府県においては、純資産比率が極めて低くなっており、平成28年度決算の一般会計等財務書類では公表されている全39自治体のうち12自治体の純資産比率の数値が一桁となっており、市区町村と比べると圧倒的に低い傾向にあります。理由としては、都道府県管理の国道や一級河川等の所有外資産の存在が大きく影響していると考えられます。財務情報を受けとる側が、所有外資産のこうした背景を理解しているとは限らず、大きな誤解を招く懸念が強く存在します。

それでは、こうした状況を踏まえて、資産計上するとしたらどうなるでしょうか。所有外資産が国等の資産に計上されている場合、二重計上となります。今のところ国と地方を連結することはありませんが、総体的に見た場合、これは明らかにおかしいことになりま

す。また、所有権がない資産を計上することに対しては、強い反対意見があります。

以上のように、所有外資産の相反する意見は、どちらか一方の意見が明らかに合理性を欠くというものではありません。どちらかと言えば、会計処理だけの問題ではなく、所有外資産が生じてしまう国と地方との間の経費負担等の実態が財務書類だけでは伝わらないこと等から生じてしまう課題であると考えられます。したがって、「統一的な基準」を見直すことのみをもって解決するものではなく、このことが所有外資産について、課題解決を難しくしている要因であると言えます。

また、「エ 注記に関する課題」で紹介したように所有外資産を把握するのは実務上の困難性を伴うことから正確に把握している自治体は少なく、各自治体においてどの程度の所有外資産が存在しているのかは明確にわからないのが現状です。さらに、所有外資産は地域性などによりその規模が異なると考えられます。こうした状況を踏まえると、純資産比率等の有益な比較は困難であり、自治体間で安易に比較するようなことは避けるべきだと考えます。今後は、財務書類の数値だけでは正確に伝わらない所有外資産の存在やその制度的な背景をいかに伝えていくかが課題であると言えます。

カ まとめ

まとめると、所有外資産に関する主な課題は以下のとおりです。

1. 通常、地方債に対応する資産が計上され、かつ、償還年限が耐用年数以内に制限されていることにより、資産超過が担保されるが、所有外資産は起債を伴う場合がある一方で、それに対応する資産が計上されないことにより、負債超過に陥る恐れがあること
2. 所有外資産が純資産比率に与える影響は大きいと想定され、所有外資産の存在やそれが生じる仕組が理解されないと住民などの読み手に誤解を与える恐れがあること
3. 所有外資産に関する課題は、相反する意見があり、かつ、会計処理だけの問題ではないこと
4. 所有外資産は実務上の困難性から正確に把握している自治体が少なく、かつ、その規模も地域性などにより異なると考えられることから純資産比率等の有益な比較は困難であること

(3) 特例債（臨時財政対策債）

臨時財政対策債をはじめとする特例債も、本来起こるはずのない負債超過を生じさせる主な要因の一つとなります。冒頭でも述べたように、原則として、地方自治体が資産超過となることを前提としているのは、地方財政法第5条で普通会計債についての発行を制限し、さらに、第5条の2で地方債の償還年限を公共施設等の耐用年数を超えてはいけないことになっているからです。臨時財政対策債をはじめとする特例債は、この地方財政法第5条の特例として発行されるものですので、当然、この前提が崩れます。

特例債には、臨時財政対策債のほか、減税補てん債、退職手当債など様々なものがありますが、臨時財政対策債以外は金額が僅少で財務書類に与える影響が少ないことから、以下では、臨時財政対策債に絞って話を進めたいと思います。

ア 臨時財政対策債とは

臨時財政対策債は、地方財源の不足に対処するため、地方財政法第5条の特例として発行されるものです。総務省では、毎年度、地方交付税法第7条の規定に基づき地方財政計画を作成しています。地方財政計画においては、地方自治体の歳入歳出総額の見込額が算定されますので、歳出規模に比べた歳入の不足額が明らかになり、臨時財政対策債の総額も算定されます。

次に、各自治体における地方交付税と臨時財政対策債について簡単に見ていきます。地方交付税は、本来地方の税収入とすべきですが、団体間の財源の不均衡を調整し、すべての地方公共団体が一定の水準を維持しうるよう財源を保障する見地から、国税として国が代わって徴収し、一定の合理的な基準によって再配分するもので、地方固有の財源です。地方交付税には、地方交付税総額の94%にあたる普通交付税と同6%にあたる特別交付税があり、その大部分を占める普通交付税は「基準財政需要額－基準財政収入額」により算定されます。つまり、一定の基準に従って算定した財源不足額が各自治体の普通交付税額ということになります。ところが、こうした財源不足額に必要な地方交付税総額が確保できないため、2001年度から各自治体が臨時財政対策債を発行し、その一部を賄っています。臨時財政対策債は、いわば地方交付税の代替措置と言えます。

総務省「地方財政の状況」（平成31年3月）によりますと、平成29年度の国と地方の歳出純計額はおよそ168兆円であるのに対し、国税と地方税を合わせた税収はおよそ102兆円に過ぎません。歳出に対する税収の割合は6割の水準にとどまっています。国はこうした財源不足を補填するため、赤字国債を大量に発行してきました。

一方、地方では、これまで一部の例外はありながらも建設公債主義がかなり厳密に守られてきましたが、こうした国と地方をあわせた財源不足の一部を、地方も臨時財政対策債により負担することになったという見方ができます。

イ 臨時財政対策債に対する考え方

臨時財政対策債は、その発行も償還も各自治体において行いますので、ほかの地方債と同様に負債として扱われますが、一般的な地方債とは分けて考える必要があるとする意見があります。臨時財政対策債の元利償還金相当額は、先述の「基準財政需要額」に算入されるため、臨時財政対策債は後年度に交付税措置される^(注)と考えることが根拠となっています。総務省の「統一的な基準による財務書類に関する情報について」でもこの点、「臨時財政対策債の残高は、元利償還金相当額が将来、地方交付税で措置されることとされている。交付団体であり続ける限り実質的には資金流出がもたらされないものである。」という旨の見解を述べています。こうした考え方を背景に、臨時財政対策債については、税収の未収計上（未収金の計上など）をしても良いのではないかという意見が一部にあるのです。

一方で、未収金の計上に対しては反対意見があります。後年度に交付税措置される制度ではあるものの、地方交付税が地方固有の財源であることを考慮すると、実質的には、将来の収入を未収計上することと変わらないと考えるため、こうした自治体は交付税措置されたときに税収として計上するという考え方をとっています。

この点、「統一的な基準」では、臨時財政対策債は地方債として負債の部に計上されますが、未収金などは計上しないこととしています。

そこで、独自基準をもつ各団体が臨時財政対策債についてどのように考え、扱っているか調べることにしました。

(注) 令和元年度現在、いわゆる建設地方債についても、一定のものに該当する場合には、その一部が交付税措置されています。

ウ 臨時財政対策債の取扱い

独自基準をもつ9団体に対し、独自基準で臨時財政対策債をどのように扱っているか調べた結果です。

- ・ 臨時財政対策債の残高がない 4 団体
- ・ 臨時財政対策債に見合う資産は計上していない 5 団体

残高がある5団体のすべてが独自基準で臨時財政対策債に見合う未収金などの資産を計上していないことがわかりました。理由としては、「交付税措置されたときに税収として計上するのが適切である」とした団体が4団体、「実際の交付税措置額を算定するための手法が確立されていない」とした団体が1団体となりました。

また、独自基準をもたない2団体を含む全11団体に「統一的な基準」での臨時財政対策債の取扱いを聞いたところ、すべての団体が臨時財政対策債に見合う資産を計上していないことも確認できました。理由は、「統一的な基準に従った」とした自治体が大半でした。

一方、会計上の処理は「統一的な基準」に従っているものの、その方法に反対する意見がありました。「臨時財政対策債は、後年度その元利償還金が100%交付税措置されるが、未収金を計上できないため、実態に即した財務書類となっていない」とする意見です。

エ 臨時財政対策債の影響

所有外資産で触れたように、都道府県を中心に純資産比率が一桁となっている自治体が少なからずあります。これは、現行の「統一的な基準」に依った場合、資産が負債をわずかに上回っているものの資産と負債がほぼ拮抗していることを意味します。今後、さらに臨時財政対策債の残高が増えた場合、理論上、負債超過となる自治体が出てくる可能性は否定できません。「地方公共団体の健全化に関する法律」に基づく健全化を判断する比率などとは異なり、財務書類で負債超過になったからと言って、何かが制限されるようなことにはなりません。そうは言ってもそのインパクトはそれなりに大きいと考えられます。

オ まとめ

まとめると、臨時財政対策債に関する主な課題は以下のとおりです。

1. 通常、地方債に対応する資産が計上され、かつ、償還年限が耐用年数以内に制限されていることにより資産超過が担保されるが、臨時財政対策債はこの例外により発行される地方債であるため、負債超過をもたらす恐れがあること
2. 臨時財政対策債は、元利償還金相当額が後年度の基準財政需要額に算入されるが、会計上はほかの地方債と同様の取扱いがなされていることから、その取扱いに関しては、相反する意見があること

3 今後に向けて

ここまで、参加自治体から地方公会計の主な課題として挙げた「道路等の敷地の1円計上」、「所有外資産」及び「特例債（臨時財政対策債）」の3つの項目について、純資産をキーワードに順番に見てきました。これらの課題の根本には、地方公会計には民間企業などにはない考え方や制度的背景があり、それらが理解されずに数値が独り歩きすると住民などの読み手に誤った情報を与えてしまうという懸念が存在します。

これらに関して、総務省自治財政局財務調査課の「地方公会計の推進に関する研究会報告書（平成30年度）」に、次のような記述があります。「今後、比較可能な形による財務書類の開示が推進されることが期待される中で、資産評価の方法等については、開始時を中心に、現実的な対応可能性にも配慮し、マニュアルにおいて複数の評価方法から選択することを許容しており、それによって資産額に大きな差が生じることもあり得る。このため、分析に当たっては、各地方公共団体が採用している資産評価の方法等に留意する必要がある。さらに、将来的には、固定資産台帳の精度及び財務書類の比較可能性をより高めるため、各地方公共団体における取組状況等を踏まえつつ、資産評価の方法等について検証を行い、必要に応じてマニュアルの見直し等を行うことも考えられる」。

「道路等の敷地の1円計上」については、複数の評価方法が存在し、それによって現に資産額に大きな差が生じています。総務省の報告書で述べられているとおり、こうした状況を踏まえた議論が行われ、今後、この課題が解決されるような見直しが行われることを期待しています。

また、「所有外資産」と「特例債（臨時財政対策債）」については、これまで見てきたとおり、会計処理についてそれぞれ相反する意見がある

ものの、単なる会計処理の話ではなく、地方自治体に特有の制度があり、こうした制度の仕組や背景が財務書類だけでは伝わらないこと等から生じてしまう課題であると考えられます。この点、総務省では、「統一的な基準による財務書類に関する情報について」などを掲載し、これらの課題について解説を行い、注意を促しています。しかしながら、こうした情報を提供してもなお、財務4表が読み手に与える数字の影響は大きく、誤解を与える懸念は大きいと言えます。これらの課題についても、各自治体の置かれた状況が正確に伝わるような方策について、今後、踏み込んだ議論が行われることを期待しています。

令和元年度の1年間にわたる検討と本報告書のとりまとめは、学識経験者や公認会計士などの専門家は交えず、各参加団体の担当者のみで行ったものになります。その理由は、実際に財務書類を作成し、住民と接し、説明する責任がある自治体職員が何を課題と感じ、どうなることを望んでいるのかをそのまま発信することを目的としているからです。

これまで見てきたように、今回の検討に参加した団体の中でも、一つひとつの課題については、それぞれの団体が置かれた状況などにより意見が異なることもあります。ただし、どの団体も現状のままで良いとは考えておらず、地方自治体の現状がより正確に伝わり、比較可能性が高まることを期待しています。本報告書が、こうした議論を少しでも高めるきっかけとなり、地方公会計の積極的な活用とそれを可能にする制度の見直しにつながることを期待しています。