

第Ⅱ編

我が国の自治体の公会計

本編では、我が国の自治体における公会計の状況と課題を明らかにする。

第1章では、自治体の公会計における財務諸表の作成方法がどのような経緯で変遷してきたかについて説明する。また、全国に先駆けて複式簿記・発生主義会計を導入した東京都の経緯と、平成24年度から導入する大阪府の経緯を説明する。さらに自治体の独自の動きとして全国知事会と八都県市首脳会議による会計基準に対する要望について紹介する。

第2章では、総務省の2つのモデルと東京都及び大阪府の会計制度について説明し、それぞれの基準の特徴と論点を明らかにする。さらに広い意味での公会計の主体として、地方公営企業や地方独立行政法人等の会計制度の特徴と改正状況を紹介する。

第3章では、全国自治体に対して行ったアンケートの結果を紹介し、全国自治体の財務諸表作成の現状と意識を明らかにする。

第4章では、財務諸表を作成することにより明らかになる情報を基にした活用方法として、東京都が財務諸表を活用し、財政運営等にどのように役立ててきたか事例を紹介する。また、先進的な取組を行っている自治体の事例を紹介する。

第5章では、自治体の決算や業績を検証するための手段として、財務諸表を用いた監査について紹介する。

第1章 財務諸表作成のあゆみ

第1節 全国自治体の財務諸表作成の経緯

1 総務省方式以前の動き

ア 地方自治協会

自治体が財務諸表を作成する動きとして、昭和62年に財団法人地方自治協会（現在は、財団法人地方自治研究機構）により「地方公共団体のストックの分析評価手法に関する調査研究報告書」が公表された。この報告書は、官庁会計に基づき作成した決算統計（地方財政状況調査表）¹を組み替えることにより、収支計算書と貸借対照表を作成する方法を示したものである。

収支計算書は、支出のうち単年度の行政活動経費については「経常的収支」、年度

を越えて持続するものについては「資本的収支」として2つに分けて記録を行っている。このうち、経常的収支は企業会計の損益計算書に当たるもので、減価償却費も計上する。

貸借対照表は、「資産の部」「負債の部」「正味財産の部」に大別される。このうち、資産の部について、基金や貸付金については決算統計の年度末残高、土地や建物については、決算統計の記録がある昭和44年度以降の普通建設事業費²の累計額を積み上げる形で作成する。財務諸表の概要是図表1のとおりである。

¹ 自治体全体の財政の状況を明らかにするとともに自治体相互間の比較を可能とする観点から自治体ごとに異なる会計区分を統一的に作成した決算資料

² 支出のうち、社会資本形成となるもの。災害復旧事業費を除く。

図表1 地方自治協会による財務諸表の概要

収支計算書

(経常的収支)

支 出	金額	収 入	金額
人 件 費		地 方 税	
物 件 費		地 方 譲 与 税	
維 持 補 修 費		地 方 交 付 税	
扶 助 費		自動車取得税交付金等	
補 助 費 等		(一般財源計)	
公 債 費(利子のみ)		国 庫 支 出 金	
繰出金(土地開発基金分を除く)		都 道 府 縿 支 出 金	
失 業 対 策 事 業 費		使 用 料・手 数 料	
災 害 復 旧 事 業 費		分担金・負担金・寄附金	
減 億 償 却 費		財 産 収 入	
前 年 度 繰 上 充 用 金		繰入金(基金分を除く)	
計		諸 収 入	
差引(経常収支余剰)		繰 越 金	
合 計		交通安全対策特別交付金	
		国有提供施設等所在市町村助成交付金	

一般的な損益計算書に計上されるものは経常的収支

(資本的収支)

支 出	金額	収 入	金額
普 通 建 設 事 業 費		国 庫 支 出 金	
投 資 及 び 出 資 金		都 道 府 縍 支 出 金	
貸 付 金		使 用 料・手 数 料	
退 職 手 当 金		分担金・負担金・寄附金	
災 害 復 旧 事 業 費		財 産 収 入	
積 立 金		諸 収 入	
繰 出 金(土地開発基金分のみ)		繰 越 金	
公 債 費(元 金 のみ)		地 方 債	
計		繰 入 金(基金分のみ)	
資本的収支充当税等(補填財源)		合 計	
合 計		合 計	

固定資産や負債の増減に
関わるものは資本的収支

貸借対照表

借 方	貸 方
[資産の部]	[負債の部]
1 有形固定資産	1 固定負債
(1) 土地	地方債
(2) 建物・構築物等	2 流動負債
①土木・農林水産関係	(1) 翌年度償還予定額
②教育関係	(2) 翌年度繰上充用金
③その他関係	
2 投資	[正味財産の部]
(1) 出資及び貸付金	1 内部資金充当財産
(2) 貸付金	2 国庫補助金等充当財産
(3) 基金	3 積立金
3 繰延資産	4 公共の必要余剰
(1) 退職手当	(1) 経常収支余剰
(2) 災害復旧費	(2) 減価償却費
4 流動資産	(3) 資本的収支充当税等
現金・預金	
①財政調整基金	
②減債基金	
③歳計現金	
資 产 合 計	負 債・正 味 財 产 合 計

イ 社会経済生産性本部

地方自治協会の報告書をベースとして、財団法人社会経済生産性本部（現在は、公益財団法人日本生産性本部）が、平成9年に「決算統計に基づいた企業会計的分析手

法研究報告書」を公表した。地方自治協会方式を精緻化することで、より自治体の財政状況等を明らかにすることが可能となっている。

作成する財務諸表には、貸借対照表、収支計算書（資本収支計算書と経常収支計算書）に加えて、資産と負債の差額である正味財産の増減を、行政活動、投資活動、財務活動に分類して表示した正味財産増減計算書（図表2）を導入し、その他の補助諸表として、資本収支計算補助表、自己資本金増減残高計算書、資金運用精算表を導入した。

また、その他の主な変更点としては、収入未済（未収金）を流動資産として計上し、さらに貸倒損失を計上すること、固定資産の分類について、「目的別費目」に細分化したこと、減価償却費も同様に目的別費目で計上すること、などが挙げられる。

図表2 社会経済生産性本部財務諸表のうち正味財産増減計算書

借 方	金 額
I 行政活動による増減	
1 増加の部	
当年度経常収支余剰	
市税未済収入計上額	
2 減少の部	
当年度資本収支（充当額）	
市税不納欠損額	
増加（減少額）合計	
II 投資活動による増減	
1 増加の部	
固定資産増加額	
投資・出資金増加額	
繰延資産増加額	
2 減少の部	
固定資産減価償却額	
投資・出資金回収額	
繰延資産償却額	
増加（減少額）合計	
III 財務活動による増減	
1 増加の部	
貸付金増加額	
積立金増加額	
地方債償還額	
2 減少の部	
貸付金回収額	
積立金取り崩し額	
地方債発行額	
増加（減少額）合計	
正味財産増加（減少）額	
前期繰越正味財産額	
期末正味財産合計額	

さらに、平成10年には「地方公共団体における連結・総合決算分析研究報告書」を公表した。この報告書では「財務的結びつきのあるグループは、1つの会計主体としてその財務状況が報告されるべきである」という考え方に基づき、普通会計に加えて地方公営企業、公社、外郭団体を「連結」³し、貸借対照表及び収支計算書を作成する方法が示された。

2 総務省（旧自治省）方式

上記のような動きのほかに、東京都、三重県、群馬県太田市など現金主義会計を前提としながらも独自の方法で財務諸表を作成する動きは広まっていった。

こうした流れを受けて当時の自治省では、「現在のところ、普通会計のバランスシートの作成基準は統一されておらず、地方公共団体間で作成したバランスシート間の比較が困難であるとの指摘」を受けて、平成11年6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」を発足した。この研究会は民間企業や自治体職員なども含む16人の委員で構成された。自治体が普通会計の財政状況を分かりやすく公表することを支援する観点から、自治体が普通会計のバランスシート作成に取り組む場合の「作成マニュアル」を検討することとし、9回の検討会が開催され、平成12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」を公表した。

同報告書では、作成する財務諸表⁴としては、バランスシート（貸借対照表）の作成方法のみが示されている。作成方法は、地方自

³ただし、必ずしも企業会計における連結のルール及び手続きを踏まえているわけではないので、「合算／連結」という表現を用いている。

⁴なお、総務省では行政コスト計算書等を「財務書類」としているが、本白書では用語の統一のため、引用等を除き「財務諸表」と示す。

治協会方式と同様に、決算統計の数字を組み替えて貸借対照表を作成するものである。社会経済生産性本部方式に比べると作成方法は簡素化されている。

さらに行政コスト計算書や自治体全体のバランスシート作成の検討を行うため、8回の研究会が開催され、平成13年3月には、「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—「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」—」が公表された。

この報告書では、バランスシートに加えて現金の支出以外のコストも含めた行政コスト計算書の作成方法も示された。また、平成12年の報告書の範囲が普通会計のみであったのに対して、平成13年の報告書では、普通会計に公営企業会計等も含めた自治体全体の資産・負債の状況をトータルで示すバランスシートの作成方法も示された。

さらに、平成17年9月には、「地方公共団体の連結バランスシート（試案）について」が公表された。これは、バランスシートの範囲を「地方公共団体と連携協力して行政サービスを実施している地方独立行政法人、一部事務組合・広域連合、地方三公社、第三セクター」にまで拡大したものである。

3 総務省の2つの「モデル」

平成18年4月、総務省は「簡素で効率的な政府」を実現し、債務の増大を圧縮する観点から、自治体の資産・債務の管理等に必要な公会計の整備について、有識者により幅広く検討するため「新地方公会計制度研究会」を設置した。大学教授、公認会計士等の4人の委員による研究会が5回開催され、同年5月に「新地方公会計制度研究会報告書」を公表した。

この報告書には自治体が財務諸表を作成する方法として、「基準モデル」と「総務省方式改訂モデル」（以下、「改訂モデル」という）という2つの財務諸表の作成方法が示された。作成する財務諸表としては、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表の整備を標準形とし、関連団体も含んだ連結財務諸表も作成することとしている。

平成18年7月には、新地方公会計制度研究会報告書で示されたモデルに対して、実証的検証及び資産評価方法等の諸課題について、有識者等により実務的な観点から検討を行うため、「新地方公会計制度実務研究会」を発足し、平成19年10月に「新地方公会計制度実務研究会報告書」を公表した。

その間、総務省は、平成18年8月に事務次官通知「地方公共団体における行政改革の更なる推進のための指針の策定について」、平成19年10月に自治財政局長通知「公会計の整備推進について」により、自治体に対して、自治体の規模及び作成状況に応じて、平成21年度又は23年度中に財務諸表を作成することを要請した。

4 本章のまとめ

総務省方式及び改訂モデルで用いられている決算統計の組替による財務諸表の作成方法は、昭和62年には示されていた。その後、改訂モデルに至るまでに作成方法は精緻化され、また、連結財務諸表など作成の範囲も拡大されてきたが、基本的な作成方法は踏襲されている。

平成12年及び13年の総務省方式や平成18年の改訂モデルにより、企業会計的な様式に基づく財務諸表の作成は自治体にとっても一般的になってきたといえる。これら総務省が提示したモデルは、決算統計という全国統一的な基準に基づく計数を基に作成するので、客観的で自治体間比較がしやすいという

利点がある。しかし、建物などの固定資産の数字が過去の支出額の積み上げであるなど決算統計の数字を組み替えて簡便に財務諸表を作成するもので、自治体の作成労力の抑制などに主眼が置かれた取組であり、複式簿記・発生主義会計の本格的な導入という状態ではない。

なお、複式簿記・発生主義会計の導入を目指す基準モデルも提示されているが、独特の考え方のモデルであり、採用する自治体は限られており、財務諸表の比較可能性などの点で課題を残している。なお、総務省の調査による平成20年度決算における全国自治体の財務諸表の作成状況は図表3のとおりである。

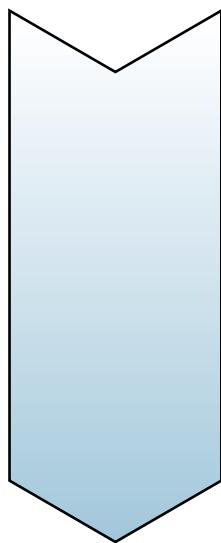
図表3 平成20年度決算の財務諸表の作成状況⁵

(単位: 団体、 %)

	都道府県	市区町村			※指定都市・特別区及び3万人以上の市
			指定都市	指定都市を除く市区町村	
作成済	42 (89.4%)	1,119 (63.9%)	17 (94.4%)	1,102 (63.6%)	628 (84.1%)
	基準モデル	2 (4.3%)	80 (4.6%)	3 (16.7%)	77 (4.4%)
	改訂モデル	37 (78.7%)	857 (49.0%)	14 (77.8%)	843 (48.7%)
	総務省モデル	1 (2.1%)	166 (9.5%)	0 —	166 (9.6%)
作成中	2 (4.3%)	16 (0.9%)	0 —	16 (0.9%)	4 (0.5%)
	5 (10.6%)	474 (27.1%)	1 (5.6%)	473 (27.3%)	112 (15.0%)
	基準モデル	0 —	33 (1.9%)	0 —	33 (1.9%)
	改訂モデル	5 (10.6%)	429 (24.5%)	1 (5.6%)	428 (24.7%)
着手済(作成済 + 作成中)	総務省モデル	0 —	11 (0.6%)	0 —	11 (0.6%)
	その他のモデル	0 —	1 (0.1%)	0 —	1 (0.1%)
	47 (100.0%)	1,593 (91.0%)	18 (100.0%)	1,575 (90.9%)	740 (99.1%)
	未作成	0 —	157 (9.0%)	0 —	157 (9.1%)
計		47 (100.0%)	1,750 (100.0%)	18 (100.0%)	747 (100.0%)

5「地方公共団体の平成20年度版財務書類の作成状況等」(総務省)

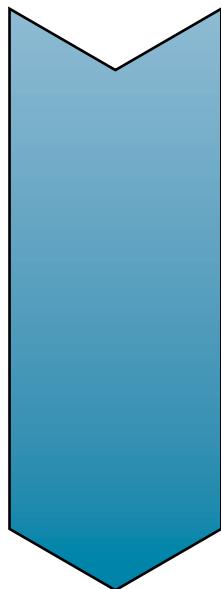
図表4 全国自治体の財務諸表作成の経緯



諸団体による財務諸表の作成方法の研究

- ・昭和62年 地方自治協会（現在の地方自治研究機構）
「地方公共団体のストックの分析評価手法に関する調査研究報告書」
→決算統計から収支計算書と貸借対照表を作成
- ・平成9年 社会経済生産性本部（現在の日本生産性本部）
「決算統計に基づいた企業会計的分析手法研究報告書」
→地方自治協会方式を改良し、収支計算書、貸借対照表、正味財産増減計算書等を作成
- ・平成10年 社会経済生産性本部
「地方公共団体における連結・総合決算分析研究報告書」
→連結の収支計算書と貸借対照表を作成

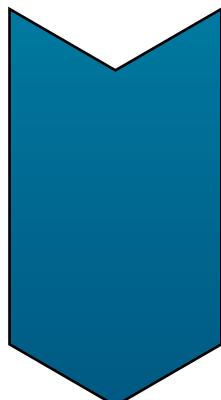
平成12年



総務省方式

- ・平成12年 総務省（旧自治省）
「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」
→決算統計からバランスシート（貸借対照表）を作成
- ・平成13年 総務省
「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
「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」」
→決算統計から行政コスト計算書を作成
普通会計だけでなく公営企業会計等も含めたバランスシートを作成
- ・平成17年 総務省
「地方公共団体の連結バランスシート（試案）について」
→地方独立行政法人、第三セクター等を含めたバランスシートを作成

平成18年



総務省の2つのモデル

- ・平成18年 総務省
「新地方公会計制度研究会報告書」
→基準モデル又は総務省方式改訂モデルにより、貸借対照表、行政コスト計算書、資金収支計算書、純資産変動計算書を作成。連結財務諸表も作成
- ・平成19年 総務省
「新地方公会計制度実務研究会報告書」

第2節 東京都における複式簿記・発生主義会計導入の経緯

1 「機能するバランスシート」の作成

東京都の複式簿記・発生主義会計導入に向けての取組は、平成11年から始まった。当時の東京都の財政は危機的状況にあり、「財政再建団体」への転落の瀬戸際にあった。この財政危機を打開する手段の1つとして、平成11年6月から官庁会計に企業会計手法を導入する研究に着手し、同年7月に初めて貸借対照表を試作した。

平成13年3月、東京都は「機能するバランスシート」を公表した。機能するバランスシートとは、単式簿記・現金主義会計による普通会計決算を組み替える形で作成した財務諸表である。

この機能するバランスシートは、次の目的で作成された。第1に東京都の組織活動を会計数値で表現することでその経営責任のありかを明確にし、職員のコスト意識を高め、行政活動の状況を一層明らかにすること、第2にストック情報、キャッシュの流れ、行政コスト情報を毎期的確に捉えることにより、現行の公会計制度の弱点を克服し、民間経営手法の導入を図ることである。

機能するバランスシートの特徴として挙げられるのは、総務省方式による普通会計バランスシートと比べ、貸借対照表、行政コスト計算書だけでなくキャッシュ・フロー計算書も作成したことである。また、固定資産の評価額については、過去の投資的経費の累計額ではなく、公有財産台帳に記載されていた固定資産の取得価額を活用し、貸借対照表上の資産額の精度をより向上させたことなども挙げられる。

また、発生主義会計に基づき、住宅事業や救

急事業など個別の事業に着目した事業別バランスシートを作成し、事業の問題点を指摘するなど、具体的な事例の分析・検証も行った⁶。

しかし、次第にこの機能するバランスシートにも、限界があることが明らかになってきた。それは、第1に単式簿記・現金主義会計による普通会計決算を作成した後にそのデータを手作業で組み替えて財務諸表を作成するため、速やかに財務諸表を作成することができないこと、第2に道路・橋りょう等のインフラ資産は公有財産台帳で管理する必要がなかったため、それらの固定資産の残高が把握できていなかっただこと、第3に事業別財務諸表の作成に手間がかかることなどである。

そこで東京都は、すべての会計において日々の会計処理の段階から複式簿記・発生主義会計を導入し、財務諸表を作成することとした。

2 複式簿記・発生主義会計導入の取組

平成14年5月末の定例記者会見で石原東京都知事は、東京都の会計制度に複式簿記・発生主義会計を導入することを表明した。これを受け、東京都は平成18年度からの導入に向けて、以下のような取組を開始した。

(1) 会計制度改革に関する検討

東京都の新しい公会計制度の整備への取組としては、平成14年9月に「東京都の会計制度改革に関する検討委員会」(以下、「委員会」という)が設置された。公認会計士3人と東京都部長級職員2人から構成された委員会では、新しい公会計制度の会計基準についての検討を行った。さらに、委員会の下に委

⁶ 機能するバランスシートにおける具体的な分析・検証については、第II編第4章第2節参照

員（公認会計士3人）及び実務を担当する職員による作業部会を設置し、「会計制度のあり方」についての検討を行った。

また、東京都では、局（東京都における最大の組織単位）単位で様々な会計実務や財産管理を行っているため、各局の経理担当課長などで構成される「公会計制度改革担当課長会」や、財産についての計上基準などの検討を行う「財産管理関係検討部会」を設置した。

検討の初期段階においては制度の根幹に関する検討を行い、既存の官庁会計方式を活かした複式簿記の方式や作成する財務諸表の種類などを整理し、平成15年5月に、それまでの検討結果や今後の方向性についてまとめた中間報告である「東京都の会計制度改革の基本的考え方と今後の方向」を公表した。

その後、個別の会計処理等について検討を行い、新たな会計基準の策定を進めた。特に、固定資産の評価や表示区分などが大きな課題となつたが、評価方法については取得原価主義を採用することとし、表示区分については地方自治法上の公有財産の分類を基本として

行政財産と普通財産に区分することとした。また、道路や橋梁などの資産については、インフラ資産という区分を設けて表示することとした。

こうした検討を踏まえ、平成17年8月に「東京都会計基準」を公表した。この東京都会計基準は、会計処理などの基本的な考え方から、財務諸表の体系、各勘定科目的説明など財務諸表に係る詳細な内容を定めており、行政の特質を考慮して作成されている。

委員会等における主要な検討事項は図表5のとおりである。

また、委員会においては、制度面に加えて、財務諸表をどのように活用していくかについても検討が行われた。会計制度改革は会計制度を変えること自体が目的ではなく、事業や財政運営の効率化を行い、住民に対する行政サービスの充実を図ることが目的である。このため、東京都全体の財政運営と事業経営の視点に立った財務諸表の作成単位、財務諸表の決算情報の予算への反映や財政運営全般に対しての活用についての検討も行われた。

図表5 委員会等における主要な検討事項

時 期	事 項	主要な検討事項	開催回数	
			委員会	作業部会等
平成14年9月	「東京都の会計制度改革に関する検討委員会」設置	○出力する財務諸表 ○財務諸表の作成単位 ○予算科目と勘定科目の関連 ○出納整理期間の取扱 ○固定資産科目 ○建設仮勘定の取扱 ○複式機能を持つシステムイメージ	6回	11回
平成15年5月	「東京都の会計制度改革の基本的考え方と今後の方向」（中間報告）の公表	○勘定科目体系と名称の基本的方向性 ○財産管理に関する基本の方針	1回	3回
平成16年1月	システムの基本的考え方を整理 ↓ 財務会計システムの基本設計着手	○東京都会計基準 ○財産管理基準 ○インフラ資産の評価 ○行政固有取引形態と仕訳等	3回	3回
平成17年8月	「東京都の新たな公会計制度」（東京都会計基準）の公表	○会計基準と具体的実務の調整事項及び課題整理	1回	1回
平成18年3月	財務会計システムの稼働開始			

平成18年6月には東京都会計基準の継続的な見直しや、複式簿記・発生主義による会計手法に係る調査審議を行うため、東京都会計基準委員会を設置した。平成19年2月には、委員会での検討を経て、東京都会計基準を見直して新たに正味財産変動計算書を財務諸表に追加するなど、現在に至るまで実務指針の制定などの継続的な見直しを続けている。

(2) 財務会計システムの再構築

複式簿記・発生主義会計の導入決定時に既存の財務会計システムの更新時期が迫っていたことから、システムを再構築することとなった。新しい財務会計システムは、従来の官庁会計の機能に加え、複式簿記・発生主義会計に必要な機能を備えたシステムとして、開発が進められることとなった。

再構築の作業は、スケジュールに遅滞がないよう入念な進捗管理のもと、いくつかの段階を経て進められた。平成14年10月から新財務会計システムの基本構想に着手し、開発業者との共同作業により、再構築後の財務会計システムの基本的な考え方を整理した。平成16年1月からシステムの基本設計が始まり、詳細設計、プログラム開発、試験の各フェイズを経て、平成18年3月から新しい財務会計システムが稼働することとなった。

また、新たな財務会計システムにおいては、ストック情報である資産、負債の残高の把握や減価償却費の計上が必要となったことから、公有財産を管理するシステム、道路資産等を管理するシステム及び公債を管理するシステムなどから必要な情報が提供できるようシステムの連携を行った。

(3) 職員への周知

会計基準の整備や財務会計システムの再構築を進める一方で、新たな公会計制度を円滑に導入できるようにするために、職員への周知にも力を入れた。

まず、複式簿記の一般的な知識について周知するため、導入の約一年前となる平成17年7月に、経理担当職員延べ約1,500人を対象に、集合形式による複式簿記説明会を開催した。

また、新たな制度については、各局で事業分野が大きく異なることから、順次、各局個別の説明会を開催し、局の予算担当職員、財産管理担当職員に対し、該当する事業内容に合わせた事例により説明を行った。

さらに、新しい財務会計システムについて職員に周知するため、平成17年12月から3か月程度の新システムの操作研修を実施した。

こうした研修・説明会以外にも、府内ネットワークに「複式簿記の手引」というデータベースを作成し、複式簿記の考え方に関する説明、実務上の事例に対応する対処法、各種研修テキストなどを公開し、職員がスムーズに複式簿記による処理ができるようにした。

(4) 開始貸借対照表の作成

財務諸表では、行政コスト計算書やキャッシュ・フロー計算書のように、1会計年度のフロー情報を記録するものと、貸借対照表のように期末時点におけるストック情報を表示するものがある。このうち、貸借対照表については、東京都の保有している資産と負債について計上する必要がある。新たな公会計制度の導入後は、日々の仕訳処理によって資産・負債の増減に係る情報が蓄積されていく

が、導入前にはこうしたデータが存在しないため、導入直前の資産と負債の金額を反映した開始貸借対照表を作成する必要がある。

開始貸借対照表の主な項目の作成方法としては、以下のとおりである。

① 公有財産等

公有財産や重要物品などの固定資産については、それぞれの資産管理のシステムで把握していた取得価額と減価償却累計額を、貸借対照表の勘定科目（行政財産建物、普通財産土地など）ごとに計上した。また、道路に係る土地や構築物については、もともと取得価額等を把握していなかったため、取得価額を算定し計上した。

② 現金預金、収入未済

現金預金、収入未済については、従来からの財務会計システムで金額を把握しているため、官庁会計の決算帳票等を基に集計した。

③ 基金、債権等

基金、債権など官庁会計の決算書類である財産に関する調書で金額が表示される資産については、各部局で把握している金額を計上した。

④ 公債

公債については、公債管理システムで金額を把握しているため、その金額を計上した。

⑤ 引当金

貸倒引当金、退職給与引当金などの引当金については、官庁会計にはない科目のため、開始貸借対照表の作成に際して、部局ごとに算定して計上した。

3 新たな公会計制度導入と初めての決算

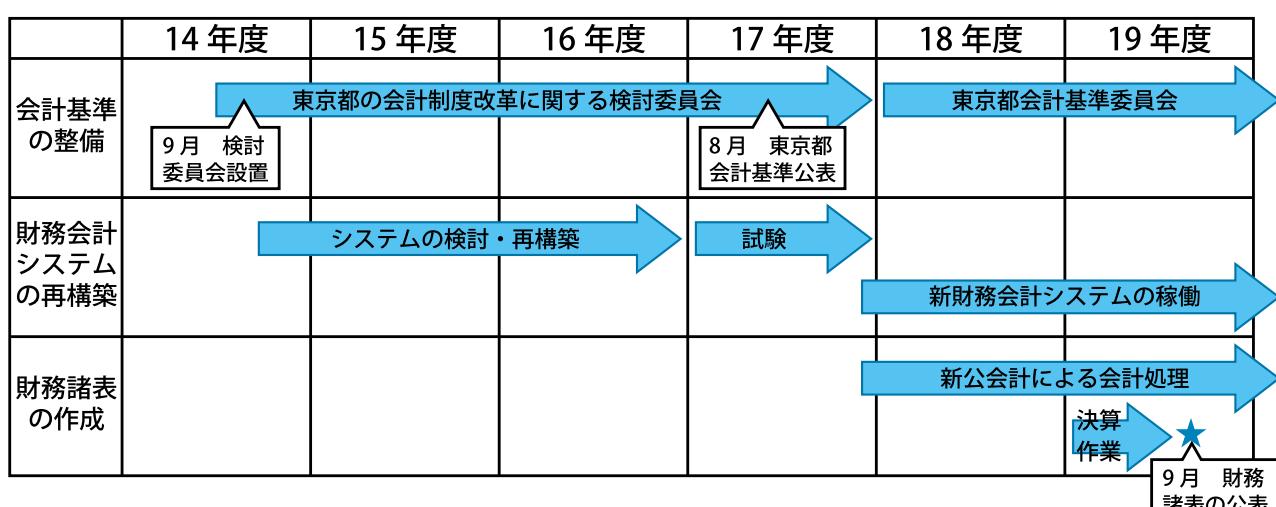
平成18年4月、東京都は従来の官庁会計に複式簿記・発生主義会計の考え方を加えた新たな公会計制度を導入した。これにより平成18年4月1日以降の会計処理を蓄積するとともに、平成18年6月から同年12月にかけて、開始貸借対照表を作成した。

初めての決算となる平成18年度決算は、出納整理期間が終了した後本格的に作業を開始した。平成19年6月から8月まで、局ごとに台帳との照合作業、引当金の算定、注記の作成などを行い、数値の精緻化を行った。

こうした作業を経て、平成18年度の東京都財務諸表が完成した。平成19年9月に新しい公会計制度による初の財務諸表を公表し、決算参考書として東京都議会に提出した。

新たな公会計制度導入のスケジュールについては図表6のとおりである。

図表6 東京都の新たな公会計制度導入のスケジュール



第3節 大阪府における複式簿記・発生主義会計導入の経緯

1 長引く税収の落ち込みと財源不足への対応

大阪府の財政は長年にわたり厳しい状況が続いている。税収は、バブル経済崩壊後に急減して以降、長期低落傾向にあり、他府県と比較しても低迷の著しさが目立つ状態となっている。

大幅な財源不足に対応するため、平成8年度の財政健全化方策（案）を手始めに、これまで幾度も組織や施策の見直し方策を定め、長年にわたり行財政改革に取り組んできた。しかし、それでもなお不足する財源を補わなければならず、「地方債償還に備えるために積立てた減債基金からの借入れ」や「借換債の増発」など様々な財政手法を講じて、財政再建団体への転落を回避してきた。

しかし、このような財政手法は、負担の先送りに過ぎず、その結果、見えにくい負担やリスクを累積させることとなった。

このような状況の中で、財務諸表の作成については、総務省が策定した普通会計バランスシートの作成基準などを参考に決算統計組替方式によることとし、平成11年度からバランスシートを、さらに平成12年度からは行政コスト計算書も加えて公表を続けてきたが、これまでの間、これらの財務諸表が財政健全化のためのツールとして大きな役割を果たすことはなかった。

2 橋下知事就任と財政運営の改革

平成20年2月に就任した橋下大阪府知事は、これまで実施してきた減債基金からの借入れ及び借換債の増発といった将来世代へ負担を先送りする手法と決別しなければ、真の財政再建を果たすことはできないとの考え方

ら、就任直後に「財政非常事態」を宣言した。

そして、「収入の範囲内で予算を組む」ことを徹底し、将来にわたって自律的・安定的な行財政運営を行うため、「財政再建プログラム案」を策定し、すべての事務事業、出資法人及び公の施設をゼロベースで見直す財政構造改革に着手した。平成20年度本格予算の編成は、このプログラム案に基づいて行われた。

さらに同年8月には、府内の次長・課長クラスで構成する「大阪府庁財政研究会」が設置され、「自治体の経営」の観点から「収入の範囲内で予算を組む」ために必要な府の新たな財政ルールを確立すべく、財政運営上の様々な課題についての研究が行われ、同年12月に報告書が公表された。

この報告書では、将来世代へ負担を先送りしないために、借換債の増発や減債基金からの借入れは今後一切活用すべきでないこと、赤字債である退職手当債の発行も慎重に取り扱うこと、また、本来的な収入の範囲を明確化すること、さらに、財政状況の分析・説明のため企業会計的な指標など大阪府独自の指標を導入することなどが提案された。なお、発生主義・複式簿記の導入については、財務諸表の質的特性や作成に係るコストなど様々な角度から検討を深めながら、団体間の比較が可能な新モデルによる財務諸表の整備と公表を進めるとともに、引き続き個別の会計、施設・事業について、必要に応じて財務諸表の作成や収支状況の明確化を図るべきであるとされた。

3 新公会計制度の導入準備

平成21年4月、橋下知事は、東京都と連携して、東京都と同じく取引発生段階で複式仕訳データを蓄積し、正確かつ多様な財務諸表を迅速に作成するシステムを導入する方針を明らかにした。

同年6月には、新公会計制度プロジェクトチームが発足し、導入のための本格的な検討が始まることとなる。このプロジェクトチームは、導入支援のため東京都から職員を派遣してもらうとともに、実務習得のため東京都へ職員を派遣するなど、東京都の全面的な協力を得ながら、新公会計制度の導入準備を進めることとなった。

制度導入を円滑に進めるための府内体制として、全部局の総務担当課長等によって構成される府内連絡会議を設置し、情報の共有化や制度内容の検討を行うとともに、資産調査や財務諸表の活用など具体的な課題について実務的な検討を行うため3つのワーキンググループが設置された。

また、全国統一的な会計基準が未確立という状況の中で、るべき会計基準を検討するためには、専門的な見地からの助言が不可欠であることから、同年7月、公会計に詳しい公認会計士2名を「特別参与（新公会計制度アドバイザー）」として委嘱し、以降、頻繁にアドバイザーとの会議を重ね、広範な検討課題についての助言を受けている。

新公会計制度導入の目的の1つは、すべての資産の経済的価値を統一的に表示し、資産・負債のバランスや減価償却などのコスト情報を正確に把握すること、さらにそれらの情報を活用し、資産の有効活用への取組を推進することにある。そのため、従来から価格情報を台帳管理してこなかったインフラ資産をは

じめ、その他の事業用資産についても、価格情報を正確なものとするため、各々の資産を管理している部局において計画的かつ効率的に資産調査の作業を進めている。

また、複式簿記・発生主義による会計処理を行う場合、それを実行するシステムの整備が重要となる。このため、既存の単式簿記・現金主義の会計処理を行う財務会計システムを改修し、複式簿記・発生主義のデータ処理機能を追加するとともに、資産管理システムとのデータ連携の強化を行うこととした。

このような検討・準備を進めつつ、平成21年12月には、今までの検討状況と今後の検討の方向性を「中間報告」として公表した。

そして、平成22年8月には、大阪府が導入する新公会計制度の基本的な考え方をとりまとめ「大阪府の新公会計制度（案）」として公表し、パブリック・コメント手続きを経たところである。今後、更に具体的な検討を深めた上で、平成23年度の試験運用を経て、平成24年度から本格運用を開始する予定である。

第4節 全国知事会の動き

平成20年11月、全国知事会は、自治体の公会計のあり方についてまとめた「今後的地方自治体における公会計制度のあり方に関する提言」を公表した。

1 経緯

全国知事会においては、財務諸表を作成するためには自治体間の比較を容易にし、また、自治体の財務状況をより高度に分析するために、全国標準的な会計基準の整備が必要であるという問題意識があった。また、自治体は公会計を整備し運用する当事者であり、全国知事会としても検討組織を設置して地方公会計のあり方について自ら検討するため、再建法制等問題小委員会作業部会の下に、課長級職員からなる「公会計制度ワーキンググループ」(以下「ワーキンググループ」という)を設置し、自治体のあるべき公会計についての検討を行った。

2 検討状況

ワーキンググループでは、平成19年3月から翌年3月まで8回の検討会を開催し、基準モデル、改訂モデルの実証的検証の研究、先進自治体の事例研究等を行った上で、論点を整理し、論点ごとにそのあり方を検討した。

主要な論点としては、「財務諸表の作成方法」、「税収の取扱い」、「純資産変動計算書の構成」、「資産の評価方法」などがある。検討経緯については図表7のとおりである。

図表7 ワーキンググループの検討経緯

回	平成19年							平成20年	
	3月22日 第1回 WG	4月26日 第2回 WG	6月15日 第3回 WG	8月31日 第4回 WG	11月1日 第5回 WG	12月6日 第6回 WG	12月21日 第7回 WG 1月21日	2月13日 第8回 WG	3月27日
検討実施項目等	・論点整理 ・スケジュール確認	・モデルの研究 ・国要望案の検討	・モデルの実証的検証の研究 ・国要望案の取りまとめ	先進自治体の事例研究	「公会計制度」の課題整理	「公会計制度」のあり方の検討① (47都道府県対象)	「今後的地方自治体の公会計制度のあり方に関する調査」 ・報告書案検討①	・「公会計制度」のあり方の検討② ・報告書案検討②	・「公会計制度」のあり方の検討③

ワーキンググループでは、検討の結果、中長期的な観点に立った上で、「自治体の公会計制度が今後どうあるべきか」について論点整理を行い、幅広く各団体からアンケートなどを通じて意見を聴取したうえで、報告書を取りまとめた。

ただし、多くの自治体がこれから財務諸表を整備する状況であったため、すべての論点を結論付けるには至らなかった。このため、報告書については、各項目に沿って「論点」と「意見の方向性」として整理し、最終報告ではなく中間報告として位置付け、今後も引き続き論議を深めることが望ましいとしている。

3 国への提言・要望

ワーキンググループでの検討等を受けて、全国知事会は平成20年11月28日に、「今後の地方自治体における公会計制度のあり方に関する提言」を発表した。この提言は、ワーキンググループにおける検討結果を踏まえた再建法制等問題小委員会への報告書を基に作成されたものである。提言の内容は以下のとおりである。

全国知事会では、地方公共団体の公会計制度に関するこれまでの検討を踏まえつつ、地方公共団体への新公会計制度の円滑な導入やより良いかたちでの普及を目指し、国に対し、次のことを提言する。

- (1) 国においては、地方公共団体への新公会計制度の円滑な導入に向けて、必要な情報の提供、助言その他の協力を積極的に行うこと。
- (2) 地方公共団体における新公会計制度の導入状況等を踏まえながら、全国標準的な会計基準が整備されるべきであり、その際には、実務上の課題を十分踏まえるとともに、地方公共団体等の意見を十分聞くこと。

全国知事会は、平成21年度・22年度も引き続き「国の施策並びに予算に関する提案・要望」として同様の要望を行っている。

第5節 八都県市首脳会議の動き

平成18年11月、関東地方の都県及び政令市の8つの自治体で構成される八都県市首脳会議は、財務諸表の作成に関する検討を行い、複式簿記・発生主義会計の導入に係る要望書を総務省に提出した。

1 経緯

平成18年5月に開催された第49回八都県市首脳会議において、東京都は八都県市が連携して複式簿記・発生主義会計の導入に向けた検討に取り組むとともに、国に対して標準的な会計基準の整備や複式簿記・発生主義会計を導入しようとする自治体への支援など、会計制度改革の実現に向けた取組を積極的に進めるよう要求することを提案した。

これを受け、首都圏連合協議会において、公会計制度の改革について検討を行うために、公会計制度改革研究会が発足した。

2 検討状況

公会計制度改革研究会は、平成18年6月から10月までに6回開催し、東京都方式と基準モデル、改訂モデルとの比較検討、複式簿記・発生主義会計導入に当たっての課題などが検討された。研究項目については図表8のとおりである。

図表8 公会計制度改革研究会での研究項目

開催日	会議	研究項目
6月 9日	第1回	1. (仮称) 公会計制度改革研究会の名称について 2. 東京都の新公会計制度の概要 3. 公会計制度改革の取組について ・各県市の状況について ・今後の日程及び研究項目等について
7月10日	第2回	1. 総務省「新地方公会計制度研究会」の動向や報告書について 2. 財務諸表の活用について 3. 国への要望事項をまとめるための課題整理について
8月 4日	第3回	1. 地方の公会計整備の推進について 2. 国への要望事項をまとめるための課題整理について
8月31日	第4回	1. 第5回研究会の議題について 2. 東京都会計基準について 3. 財務会計システム (財産情報システム・道路資産管理システムを含む)について 4. 開発体制・職員への周知方法等について
9月13日	第5回	1. 第50回八都県市首脳会議「検討状況の概要」について 2. 国への要望事項について 3. 首都圏連合フォーラムへの対応について
10月 4日	第6回	1. 第50回八都県市首脳会議「検討状況の概要」について 2. 国への要望事項について

3 様式簿記・発生主義会計の導入に係る要望事項

平成18年11月に第50回八都県市首脳会議が開催され、複式簿記・発生主義会計に係る要望事項が示された。要望の内容は以下のとおりである。

行政と民間との協働や地方分権改革を推進するうえで、地方自治体は、住民に対する説明責任を一層果たすとともに、行政運営に当たり「経営」の視点を確立することが不可欠となっている。

こうした状況に対応するためには、現行官庁会計に加えて複式簿記・発生主義会計の考え方を導入することが必要である。

東京都では、平成18年4月から複式簿記・発生主義会計を導入し、5月の八都県市首脳会議で公会計制度改革について提案した。

その後、首都圏連合協議会に公会計制度改革研究会を設置・開催し、七県市が導入に向けての検討を行った。

総務省でも、平成18年4月に「新地方公会計制度研究会」を設置し、検討されていることは承知しているが、自治体が財務諸表を比較・分析し、経営改善に一層活かすためには、簡便に作成可能で、わかりやすい会計基準が必要である。

これらのことに対する十分配慮したうえ、総務省は、広く地方自治体の意見を聴取するとともに、簡便に作成可能でわかりやすい標準的な会計基準を整備されたい。

また、システム化が必要な場合には、適切な財源措置を検討されたい。

<八都県市首脳会議（平成22年度現在は『九都県市首脳会議』）とは>

首都圏の広域的あるいは共通の行政課題に積極的に対応するため、東京都・埼玉県・千葉県・神奈川県の知事及び横浜市・川崎市の市長を構成員として、昭和54年7月に六都県市首脳会議が設置された。その後、千葉市長、さいたま市長、相模原市長が加わり、九都県市首脳会議となった。

これまで検討された主要協議事項は、(1)環境問題、(2)廃棄物処理問題、(3)首都機能のあり方、(4)地方分権問題、(5)地震・防災対策であり、これらの課題を具体的に検討するため事務レベルによる各委員会等が設置されている。