

## 第8章 地方自治体における資産情報・コスト情報の活用

大塚 成男（千葉大学）

### 1 本章の目的

2014年に総務省から新公会計基準が公表され、地方自治体が作成する財務書類の書式・内容の統一が図られることになった。その新公会計基準に基づく統一された書式・内容での財務書類は2017年度決算までには作成することが求められており、複数のモデルが併存しているために団体間の比較が難しいという現在の状況は改善されることになる。それとともに、すべての地方自治体が作成すべき財務書類の書式・内容が1つに収束したことで、財務書類を通じて新たに作成・提供されるべき情報も明確になった。そしてその情報で特に注目されるのは、地方自治体の資産に関する情報とコストに関する情報である。いずれも従来からの歳入・歳出決算では十分に提供されていなかった情報であり、新たに作成される財務書類の中核になる情報であると位置づけられる。それゆえ、地方自治体が財務書類を予算編成等で活用するうえでは、この新たな財務情報である資産情報とコスト情報を具体的に利用していく必要がある。

本章では、新公会計基準に基づく資産情報とコスト情報の内容を整理するとともに、それらの情報を現実の自治体運営の中で活用する方法について検討する。

### 2 新地方公会計基準に基づく資産情報・コスト情報

#### 2.1 資産情報

##### 2.1.1 作成される資産情報の特徴

地方自治体が作成する貸借対照表では、地方自治体の資産と負債が表示される。新公会計基準による貸借対照表の様式が図表8-1である。負債については、従来からの決算においても残高の確認が行われてきた。退職給与引当金のような発生主義に基づく新たな負債の認識・測定も求められているが、貸借対照表を通じて新たに作成・提供される情報の中核となるのは、負債に関する情報よりも資産に関する情報である。

図表 8-1. 新公会計基準による貸借対照表

資 産	固定資産 有形固定資産 事業用資産 土地 建物 : 建設仮勘定 インフラ資産 土地 建物 : 建設仮勘定 物品 無形固定資産 投資その他の資産 投資及び出資金 有価証券 出資金 投資損失引当金 長期延滞債権 長期貸付金 基金 減債基金 : その他 徴収不能引当金	固定負債 地方債 長期未払金 退職手当引当金 損失補償等引当金 その他
	流動資産 現金預金 未収金 短期貸付金 基金 財政調整基金 減債基金 棚卸資産 その他 徴収不能引当金	負債 流動負債 1年内償還予定地方債 未払金 未払費用 前受金 前受収益 賞与等引当金 預り金 その他
	純資産 固定資産等形成分 余剰分(不足分)	

従来の歳入・歳出決算においても決算付属書類として「財産に関する調書」が作成されてきた。しかし、その内容は面積や棟数といった数量情報が中心であり、資産の貨幣額による評価は必ずしも行われていなかった。また対象となる資産も主要なものに限定され、地方自治体が保有しているすべての資産が網羅されていたわけではない。それに対して地方自治体が新たに作成する貸借対照表では、地方自治体が保有する資産に関して貨幣額による網羅的な情報が提供される。

新公会計基準に基づいて作成・提供される資産情報についてまず注目すべき点は、財務書類を作成するうえでの前提として固定資産台帳の作成が求められている<sup>2</sup>点である。新公会計基準では、固定資産台帳を「固定資産を、その取得から除売却処分に至るまで、その経緯を個別的な資産ごとに管理するための帳簿」<sup>3</sup>と定義するとともに、「各地方公共団体の財政状況を表す財務書類の作成に必要な情報を備えた補助簿」<sup>4</sup>として位置付けている。したがって、新公会計基準に基づく資産情報では、地方自治体が現実に保有している資産が過不足なく表示されることになる。

そして資産の評価は原則として取得原価で行われることになった<sup>5</sup>。2006年の総務省研究会報告書で示された財務諸表作成の指針である「基準モデル」でも固定資産台帳の整備が前提とされていたが、そこでは資産の評価は公正価値によるとされていた<sup>6</sup>。それに対して新公会計基準では公正価値という表現は用いられておらず、基本的な考え方が取得原価による評価に変更されている。開始時点に限って、取得原価が不明である資産に関しては再調達価額による評価が行われるが、開始後の評価はあくまで取得原価で行われ、再評価は行われ<sup>7</sup>ない。再調達価額による評価が行われる場合も、建物や工作物については、評価対象の資産の数量（延べ床面積、道路延長）に構造・用途別の単価を乗じた金額が評価額とされる<sup>8</sup>。したがって、再調達価額による資産の評価額は原則として数量に比例した金額となる。売却可能資産については売却可能価額での測定が行われるが、評価結果は注記情報とされ、貸借対照表本表での評価に反映されるわけではない<sup>9</sup>。

また、貸借対照表の表示にあたっては固定性配列法が採用されている<sup>10</sup>。したがって新公会計基準においては、資産情報の中でも特に固定資産の情報が重視されていると考えることができる。さらに新公会計基準に基づいて作成される貸借対照表では、有形固定資産の表示については間接法を用いることが求められ<sup>11</sup>、減価償却累計額が明示されることになった。また、資産区分におけるインフラ資産の定義の見直しも行われている。「基準モデル」においても有形固定資産は事業用資産とインフラ資産に区分されていたが、区分の基準となっていたのは将来のキャッシュ・インフローの有無であった<sup>12</sup>。それに対して新公会計基準に基づく貸借対照表では、単に将来のキャッシュ・インフローの有無でインフラ資産が区分されるのではない。システムまたはネットワークの一部であること、代替的利用ができないこと、あるいは処分に関して制約があることなどの条件が示されている<sup>13</sup>が、実質的には、道路、河川、港湾、公園、防災、および上下水道施設を限定列挙する形でインフラ資産とすることが指示されている<sup>14</sup>。

なお、新公会計基準に基づいて作成される貸借対照表本表では、2000年の総務省研究会報告書による「総務省方式」<sup>15</sup>や2006年の総務省研究会報告書による「総務省方式改訂モデル」<sup>16</sup>の特徴であった資産の行政目的別区分は行われていない。ただし、附属明細書により行政目的別に区分された資産情報を提供することが求められている<sup>17</sup>。新公会計基準では固定資産台帳と資産情報との合致が求められているので、単に決算統計の数値から誘導された価額ではなく、実地調査による裏付けのある行政目的別資産の金額が開示されることになる。

### 2.1.2 新公会計基準に基づく資産情報の意味

新公会計基準に基づいて作成される資産情報では、資産の取得原価評価が原則とされただけでなく、資産の表示にあたっては固定性配列法が採用され、貸借対照表本表での売却可能性資産の区分表示もなくなった。また、再調達価額による評価が行われるのは新公会計基準の適用開始時点において取得原価が不明である資産に限定され、新公会計基準適用後は取得原価による評価が徹底される。再評価が行われるわけでもない。したがって、新地方公会計基準では資産を将来のキャッシュ・インフローと結びつけて捉えているわけではない。すなわち新公会計基準に基づく資産は、あくまで地方自治体が行政サービスの提供のために実績として整備された施設・設備であり、将来における債務返済の資金源として準備・保有されている資産ではない<sup>18</sup>。

資産が取得原価や物量に比例した評価額である再調達価額で評価される点は、地方自治体における過去の実績と資産情報とのリンクが強化される。新公会計基準に基づいて大きな価額が付される資産は、それだけ多額の資金が実績として投入された資産であるか、物量的にも規模が大きい資産である。したがって、貸借対照表の資産情報を通じて示されるのは、それぞれの地方自治体における社会資本整備の状況である<sup>19</sup>。貸借対照表本表における事業用資産とインフラ資産の区分は、それぞれの地方自治体がいわゆる「ハコモノ」の整備に投下してきた資金と、生活基盤整備（インフラ整備）に対して投下してきた資金との相対的な対比を可能にする。また、附属情報として作成・開示される行政目的別の資産情報により、それぞれの自治体が社会資本整備にあたってどのような政策方針を採用してきたのかが明確になる。さらに、固定資産の表示で間接法が採用されて減価償却累計額が表示されることで、資産の取得原価と未償却原価との割合が明確になり、老朽化比率等の資産管理のための指標を算定することもできる。それゆえ、新公会計基準に基づいて開示される資産情報は、地方自治体の現在までの社会資本整備に関する政策運営を評価するための情報としての意味を持つ。

さらに、新公会計基準に基づく資産は、現実に自治体による行政サービスの提供にあたって利用されている施設・設備である。それらの施設・設備は、将来に向けて維持・更新をしていかなければならないという意味で、将来における負担を生じさせる。新公会計基準に基づく資産は、将来のキャッシュ・インフローを予測するための情報ではなく、施設・設備の維持・更新のための将来のキャッシュ・アウトフローを検討するための情報となる。すなわち、新公会計制度の下での資産情報は、それぞれの自治体における将来の負担を把握するための情報であると考えられることができる。

## 2.2 コスト情報

### 2.2.1 作成されるコスト情報の特徴

地方自治体にコスト情報を作成・開示させるための総務省の指針は、2001年に公表された研究会報告書で示された<sup>20</sup>。しかし地方自治体にとっての「コスト」とは何であるかについての考え方は十分に説明されてこなかった。そのため、2006年の同一の研究会報告書で示された指針でありながら、「総務省方式改訂モデル」では行政コストに含まれていたインフラ資産の減価償却費が「基準モデル」では行政コストから除外されるという異なる取り扱いが行われていた<sup>21</sup>。それに対して新公会計基準により地方自治体が作成すべき行政コスト計算書の内容・書式が統一されたことは、地方自治体にとっての「コスト」の意味を明確にするうえで大きな意味を持つ。

新公会計基準では、行政コスト計算書の目的を「会計期間中の地方公共団体の費用・収益の取引高を明らかにすること」<sup>22</sup>としている。「取引高」という表現が用いられていることは、行政コスト計算書が現金主義ではなく発生主義に基づいていることを意味していると考えられる。そして新公会計基準では、発生主義について「地方公共団体に帰属するすべての経済資源を認識の範囲に含める」という点が重視されている<sup>23</sup>。それゆえ、地方自治体のコスト情報は地方自治体において多岐にわたる経済資源が費消されていることを表す情報となる。ただし、新公会計基準では損益取引の意味は限定的であるともされている<sup>24</sup>。したがって、行政コスト計算書だけで自治体の活動に関するすべての情報を提供しようとしているわけではない。税を中心とする財源の配分については純資産変動計算書が情報提供の役割を担うので、行政コスト計算書の役割は自治体が自ら行っている行政活動に関する情報の提供が中心となる。新公会計基準に基づく行政コスト計算書の様式をまとめたものが図表 8-2 である。

図表 8-2. 新公会計基準に基づく行政コスト計算書

経 常 費 用	職員給与費 賞与引当金繰入額 退職手当引当金繰入額 その他
	業務費用 消耗品費 維持補修費 減価償却費 その他
	支払利息 徴収不能引当金繰入額 その他
	移 転 費 用 補助金等 社会保障給付 他会計への繰出金 その他
経 常 取 益	使用料及び手数料 その他
<b>純経常行政コスト</b>	
臨 時 損 失	災害復旧事業費 資産除売却損 投資損失引当金繰入額 損失補償等引当金繰入額 その他
臨 時 利 益	資産売却益 その他
<b>純行政コスト</b>	

なお、新公会計基準に基づく行政コスト計算書では純行政コストに大きな意味付けが与えられているわけではない<sup>25</sup>。

新公会計基準に基づくコスト情報の内容に関しては次の3つの点の注目すべき点がある。第1に、「基準モデル」とは異なり、インフラ資産の減価償却費もコスト情報に含められた。それゆえ新公会計基準に基づくコスト情報には、地方自治体が保有・管理しているすべての施設・設備の利用状況が反映されることになる。第2には、費消した資源の種類に基づくコスト情報の区分が行われている。日常的な行政活動によって生じたコストである経常費用は「人件費」「物件費等」および「その他の業務費用」に区分されるが、「人件費」と「物件費等」とが区分されていることにより、人的資源の費消状況と物的資源の費消情報が区分された情報を入手することができる。そして第3に、新公会計基準に基づく行政コスト計算書には「災害復旧費」「資産除売却損益」などの臨時項目も含まれるが、それらは業務費用とは明確に区分されている。それによ

り、行政活動に伴うコスト情報の網羅性が高められているとともに、日常的な行政活動と臨時的な行政活動の区別も行われている。

また、新公会計基準ではすべての地方自治体に複式簿記を導入することを求めているが、その意義の1つとして、事業別・施設別等のより細かい単位でのフルコスト情報の分析が可能になることが挙げられている<sup>26</sup>。したがって新公会計基準に基づく財務情報としては、地方自治体全体としてのコスト情報だけでなく、事業や施設別に区分されたコスト情報が作成されることが予定されていると考えられる。さらに、すべての自治体に義務付けているわけではないが、行政コスト計算書の附属明細書として行政目的別のコスト情報を表示することも明示的に要請されている<sup>27</sup>。これらの点は、新公会計基準に基づくコスト情報では行政活動の「見える化」が意図されていることを示していると考えられる。

#### 2.2.2 新公会計基準に基づくコスト情報の意味

新公会計基準に基づいて作成される行政コスト計算書でも費用と収益の差額計算が行われるが、まず費用（コスト）が列記されて、その合計から収益を差し引いて純行政コストの計算が行われる形式になっている。新公会計基準に基づく行政コスト計算書の収益には税収等は含まれないため、具体的に記載される収益の内容は使用料及び手数料等の経費負担を軽減する項目に限定されている。また、結果として計算される純行政コストを業績と位置付けるような説明も一切行われていない。したがって、新公会計基準に基づく行政コスト計算書は、業績指標の計算を主たる目的としているわけではない。新公会計基準に基づくコスト情報は、業績指標に従属するマイナスの要素ではなく、あくまでその内容自体を直接的な分析の対象とすべき情報である。

そしてコスト情報を用いた分析では、地方自治体の効率性を評価することが目的となる。新公会計基準においても、行政コスト計算書は「行財政の効率化を目指す際に不可欠な情報を一括して提供するもの」<sup>28</sup>と位置付けられている。ただし、コストを単に削減の対象として捉えようとしているのではない。重視されているのは、コスト情報による行政活動の見える化であり、コスト情報の団体間比較による行政活動の評価である。

コスト情報によって表示されるのは、行政活動における資源の費消費である。コストが大きいことは、資源の費消費が大きく、それだけ活動の規模が大きいことを意味している。従来からの歳出決算でも、支出額としての事業費が大きい事業を把握することはできた。しかし支出額が活動規模を直接的に示しているわけではない。たとえば、従来からの歳出決算では、人件費の事業への

配分は行われていなかった。そのため、事業費支出からはどれほどの人員がその事業に関わっているのかを読み取ることができない。また、施設・設備に関しても、建設時点で多額の建設事業費が計上されるものの、建設後は施設・設備の規模が大きくとも修繕や維持の支出のみが計上されているに過ぎない。それに対してコスト情報には、行政活動に関わるすべての職員についての職給与引当金繰入も含めた人のコストと、行政活動で利用されているすべての施設・設備についての減価償却費を含めたコストが含まれる。それゆえ、コスト情報からは行政活動の実施的な規模の大きさを読み取ることができる。

また、地方自治体による行政活動の効率性を高めるためには、資金の配分だけでなく、地方自治体における人的資源や物的資源の配分が効率的に行われなければならない。そのためにも、人的資源や物的施設の費消状況を示すコスト情報が重視されなければならない。

地方自治体が行政活動を大規模に実施すれば、当然にコストも大きくなる。その行政活動の必要性が高いのであれば、コストが大きいことも正当化されるのであり、単にコストが大きい分野を見つけ出して、そのコストの削減を求めることで効率性が高まるわけではない。重要なのは、地域住民に対する便益の提供に結びついていない資源の滅失（ロス）を見つけ出し、そのような資源の滅失（ロス）をなくしていくことである。そのためには、コスト情報として把握される資源の費消が地域住民に対する便益の提供と結びついていることの明確な説明を、行政事業の担当者に求めなければならない。そのような説明ができるコストは必要なコストであり、説明ができないコストは資源の滅失（ロス）として排除すべき対象となる。新公会計基準に基づくコスト情報についても、それは行政事業の担当者に対して明確な説明を求めるべき対象であると捉える必要がある。

### 3 資産情報・コスト情報の活用方法

新公会計基準においては、地方公会計を「現金主義による予算・決算制度を補完するもの」<sup>29</sup>と位置付けている。この点には2つの意味がある。1つは、新公会計基準では従来からの予算・決算制度を発生主義に移行させることが意図されているわけではない。従来からの予算・決算制度と公会計制度とが別建てにされることになるが、それは地方公会計が必ずしも法令により予算・決算制度に課されている制約を受けないことも意味している<sup>30</sup>。そして2つ目に、地方公会計の役割が「補完」であるのであれば、従来 of 決算からは得られず地方公会計を通じて得ることができるようになった情報が大きな意味を持つ。そし



てそれは資産情報とコスト情報に他ならない。以下では、地方自治体において考え得る資産情報・コスト情報の活用方法を具体的に検討する。

### 3.1 遊休資産の洗い出し

従来からの予算・決算でも決算附属書類として「資産に関する調書」が作成されてきた。しかしその内容は限定的であり、地方自治体が保有するすべての資産が網羅されていたわけではない。また、代替施設の建設等により利用する必要がなくなった施設は、管理の対象から除外されていた。それに対して新公会計基準は、網羅的な固定資産台帳を実地調査に基づいて作成することが前提とされており、地方自治体による利用の有無にかかわらず保有しているすべての施設・設備が洗い出されることになる。

そして新公会計基準では、把握された施設・設備の取得原価に基づいた減価償却を行うことが求められている。加えて、測定された減価償却費は、地方自治体全体の金額としてまとめられるだけでなく、政策目的別や事業別に配分されることが予定されている。そのような減価償却費の配分を行うためには、それぞれの具体的な施設・設備を何らかの政策や事業に帰属させなければならないが、その作業の中で、特定の政策や事業との結びつきがない資産の存在も明らかになる。すなわち、新公会計基準が適用されることで、地方自治体が保有する施設・設備の中での遊休資産の存在が明確に把握される。

また新公会計基準では、把握された遊休資産も取得原価で評価され、減価償却も行われる。その結果、過去において建設事業に投下された資金の金額が大きいほど、あるいは建設後の使用期間が短い資産ほど、その遊休資産の貸借対照表上の価額は大きくなる。そして遊休資産の評価額は、過去において実際に支出されていながら、現実には使われなくなっている資金の規模を表し、遊休資産の金額が大きいほど、現時点までに実施されてきた建設事業に多くの無駄や重複が生じていると考えることができる。すなわち、新公会計基準に基づく資産情報は、その評価額が取得原価であるがゆえに、地方自治体が行ってきた投資的事業に対する事後評価のための情報として利用することができる。

少子高齢化・人口減少という社会的な情勢の下では、将来における財政規模の縮小が避けられない。そのような現状では、新規の投資事業の実施は困難となり、これまで建設してきた施設・設備の活用が図られなければならない。そのためには、遊休資産を放置することは適切ではなく、それらの施設・設備を改めて活用するための政策・事業の立案が必要となる。その点で、新公会計基準に基づく資産情報は、地方自治体の将来計画を策定するうえで活用すべき情

報になる。

### 3.2 施設・設備等の更新計画の策定

2014年4月の総務大臣通知により、すべての地方自治体に対しては公共施設等総合管理計画の策定が要請されている<sup>31</sup>。その通知の中では、公共施設等の老朽化の問題が指摘され、財政負担を軽減・平準化するためにも公共施設等を総合的かつ計画的に管理することが必要であるとされた。ここでは地方自治体が保有する施設・設備が将来における負担を生じさせるものとみなされている点に注意しなければならない。

新公会計基準において、資産を換金可能な財産とみなす「基準モデル」等の考え方は改められた。実際に売却可能である限定的な資産についての換金価値に関する情報の補足開示は行われるものの、資産情報の中心となるのは取得原価に基づく情報である。新公会計基準に基づいて計上される資産の金額の大小は、将来における収入額ではなく、現在までに実際に建設事業に投じられてきた資金の規模の大小に対応する。再調達価額による評価が行われる場合も、評価額は原則として評価対象となる資産の物量に対して比例的な金額となる。したがって、新公会計基準に基づく資産情報は、地方自治体が実際に保有している施設・設備の規模を表す情報である。

そして、施設・設備の建設・整備を目的として現在までに多額の資金が投じられ、大量の資産が保有されている場合には、将来においてもそれらの施設・設備を維持していくために多額の資金投下を必要とする可能性が大きい。特にインフラ資産に関しては、その管理・維持のための負担はすでに整備されてきた資産の規模に比例する。また、公共施設に関しても、建替・更新には新たな建設事業としての議会の承認を必要であるものの、その施設・設備が必要なものとして建設されてきたのであれば、老朽化に伴う建替が求められる可能性が大きい。また、既存の施設・設備が不要であると判断された場合であっても、そのための施設・設備の統合や取り壊しにも資金が必要になる。したがって、過去において建設した施設・設備が多いほど公共施設等の維持・管理にあたっての地方自治体の将来における負担は大きい。すなわち、新公会計基準に基づく資産情報は、将来における資金源ではなく、将来における財政上の負担を表していると考えられる必要がある。

公共施設等総合管理計画の中でも推計が求められているが、公共施設等に関する将来の更新費用を適切に見積もるためには、現時点で保有されている施設・設備等が網羅的に把握されなければならない。新公会計基準では実地調査に基づいた固定資産台帳を作成することが求められており、資産の網羅的な把握

が行われるだけでなく、台帳作成の過程で個々の資産の老朽化の度合いも把握されることが期待されている<sup>32</sup>。したがって、新公会計基準に基づく資産情報により地方自治体における資産の保有状況と、それに伴う将来の負担を把握することが可能になる。それゆえ新公会計基準に基づく資産情報は、施設・設備等の更新計画を作成するうえで基礎として活用すべき情報となる。

また、ストックとしての資産情報だけでなく、資産に関するコスト情報も施設・設備の管理・維持のための重要な情報となる。

従来予算・決算制度で公共施設等に関して可視化されていたのは、建設時点での資本的支出と、建設後の修繕・維持のための支出のみであった。建設が行われた年度においては多額の支出があったことが決算で示されるが、その後は大規模な施設・設備が利用されていてもその事実が決算において把握されない。それに対して新公会計基準が適用されれば、固定資産台帳に基づく減価償却が義務付けられ、利用されている資産の規模に応じたコストが毎年計上される。また、複式簿記の導入に関しても、事業や施設別に区分されたコスト情報を作成することが企図されており、人件費等の人的資源の利用度を含めた施設別のコスト情報がされることになる。それゆえ新公会計基準に基づくコスト情報により、減価償却費や人的資源の利用度も反映されているという意味でのフルコストが測定され、現実に保有されている施設・設備の維持負担が明確になる。そしてこのコスト情報は、既設の施設・設備を維持するのか、あるいは統合・廃止するのかを検討するための情報として大きな意味を持つ<sup>33</sup>。

さらに、施設・設備の新設や既存の施設の統合を目的とした建設事業を行う際にも、新公会計基準に基づくコスト情報の考え方が重要になる。少子高齢化・人口減少という社会変化によりほとんどの地方自治体では将来的に財政規模が縮小していく。それゆえ、建設事業の実施にあたっては、建設が行われる年度の財政的な負担だけでなく、施設・設備の建設が行われた結果として生じる将来の負担を検討しなければならない。たとえ当初の建設負担が小さくとも、建設後の維持・管理の負担が大きくなるような施設を建設することは適切ではない。建設から除却にいたる全期間を通しての財政的な負担という意味でのライフタイム・コストの軽減を図る必要がある。建設以前の段階では施設・設備のコストが新公会計基準に基づくコスト情報に算入されるわけではないが、既存の施設に関するコスト情報作成の考え方を建設計画立案の基礎とすることで、効率的な公共施設等の整備を図っていくことが可能となる。

### 3.3 事後評価に基づく事業の選別

1996年から始められた三重県事務事業評価をきっかけとして、現在では多く

の地方自治体で事務事業評価が行われている<sup>34</sup>。しかしながら、現状においては、事務事業評価を実施していてもそれが現実の行政活動に反映されていないという徒労感が広まっているとの指摘もある<sup>35</sup>。地方自治体が実施している活動の評価基準は多岐にわたり、分野によって評価のための基準は異なる。企業会計であれば投資された資金の回収の可能性に基づいた評価を行えばよいが、地方自治体の活動に関しては資金の回収が目的とされていない活動も多い。福祉分野のように、資金の分配を行うこと自体が目的である活動もある。しかしながら、地方自治体の活動成果の評価が難しいとしても、財政規模の縮小が現実視される状況では、実施している事務事業を事実に基づいて評価し、適切な選別を行っていくことが不可欠である。

新公会計基準では、貸借対照表の附属明細書として行政目的別に区分された資産の価額の開示を求めている。また行政コストを行政目的別に区分して開示することも推奨されている。さらに、事業・施設別のコスト情報が作成できることを理由として複式簿記を導入することが求められている。したがって、新地方公会計基準に基づいた資産情報やコスト情報は、公表される情報は行政目的別のレベルでまとめられているとしても、内部的にはより細かく区分して把握することが予定されている。

事業別に区分された資産情報は、その自治体はその事業に対して過去から投入してきた資金の規模を表している。従来からの予算・決算では単年度の建設事業支出が示されるだけであり、建設事業が行われた年度しか投下額の規模がわからない。また、複数年度にわたって段階的に整備が進められた施設・設備については、年度ごとの投下額が複数の会計年度の決算に表れても、総額としての支出規模はわかりにくい。それに対して新公会計基準に基づく資産情報であれば、整備された年度が異なる場合や段階的な整備が図られた場合も、横並びで総額としての投資規模を評価することができる。したがって、新公会計基準に基づく資産情報を用いれば、その自治体がどのような事業を重視して建設事業を実施してきたのかを読み取ることができる。

ある地方自治体は何をしてきたのかという実績は、その自治体が今後何をすべきかを検討するうえで大きな意味を持つ。過去からの方針を継続するのか、あるいは、実績として不足している分野を強化する方針を採るのが検討されなければならない。そして、新たに計画されている建設事業については、これまでの実績との関係ではどのような意味を持つのかという視点からの評価が行われなければならない。その評価の結果は、新たな建設事業の取捨選択を行ううえで重視されるべき情報となるだろう。

また、事業別のコスト情報は、その自治体が当該年度中に実施した活動の規

模を表す情報である。事業別のコスト情報からは、自治体がそれぞれの事業を実施するうえでどれほどの人的資源や物的資源を費消したのを読み取ることができる。地方自治体による行政活動の効率化で目指すべきものが地方自治体における人的資源や物的資源の有効な活用であるならば、単に予算の執行としての支出を行ったか否かで事業を評価することは適切ではない。事業の遂行における人員の配置や施設・設備の利用度を評価しようとするのであれば、それぞれの事業ごとの人的資源や物的資源の利用状況であるコストに対する説明を担当者に求める必要がある。そして、適切な説明がないコストを資源の減失（ロス）として削減するための事業の改廃を行うことで、地方自治体の活動を効率化することが可能になる。

さらに、新公会計基準が適用されれば、すべての地方自治体が共通した手法でコストを測定する。それにより、事業単位でのコストの団体間比較が可能になる。地方自治体が実施している事業は多岐にわたるが、その活動を構成している事務事業単位であれば異なる自治体で同種の活動が行われている。団体間で同種の事業についてのコストの比較が可能になり、それぞれの団体のコストの多寡を評価することができることに意義は大きい。他団体との比較ができることで、個々の地方自治体がそれぞれの事業を評価するための基準が得られることになる。たとえ必要な事業であったとしても、他団体と比べてコストが大きいとすれば、その理由を分析し、必要な対策としての事業の取捨選択が行われなければならない。

#### 4 まとめ — 資産・コスト情報に基づく将来計画と予算編成 —

新公会計基準に基づく資産情報やコスト情報は、過去からの支出で測定された実績に関する情報である。したがって、資産・コスト情報は、まず過去からの実績を評価するために利用することになる。従来からの決算情報でも実績の事後評価は可能であるが、単年度主義に基づく情報であるため、それぞれの年度での資金のやり繰りが表れているに過ぎない。新公会計基準に基づいた資産・コスト情報は、単年度主義である従来からの決算とは異なり、複数年度にわたる地方自治体の活動を俯瞰的に捉えた情報である。それゆえ、新公会計基準に基づく資産・コスト情報に基づいた事後評価を行うことで、中長期的な視点から地方自治体の活動実績を評価することができる。

さらに、新公会計基準に基づく資産・コスト情報が中長期的な視点から作成された情報であることは、その内容が過去の支出に基づくものであったとしても、将来を検討するうえで資産・コスト情報が重要となることを意味している。

たとえば、地方自治体が保有する施設・設備を将来においても安定して運営していこうとするのであれば、現実に保有されている施設・設備の状況が網羅的に把握され、その施設・設備の維持のためのコストがその地方自治体が賄える範囲に収まっていなければならない。また、地域住民に対する行政サービスの提供を将来においても継続していこうとすれば、保有している施設・設備が無駄なく活用され、行政活動の中でのロスの削減が図られなければならない。さらには、公共施設等の更新や事務事業の継続にかかる将来の負担が許容し得る範囲に止められていることも求められる。新公会計基準に基づく資産・コスト情報は、これらの評価や判断の基礎となる。

経済が右肩上がりや拡大してきた時代とは異なり、地方自治体が将来に向けて維持可能な施設・設備や行政活動は縮小していくと考えざるを得ない。すべての地方自治体は自らの身の丈に合った行財政運営を行っていくことが求められている。そのためには、年度ごとで場当たりに予算を編成するのではなく、新公会計基準に基づく資産・コスト情報を基礎とした中長期的な将来計画を適切に策定し、その計画に沿った予算を年度ごとに編成していかなければならない。

現状において、予算・決算を複数年度で編成することは認められていない。それだけに、単年度に編成される予算・決算を合理的なものとし、年度ごとの予算の連係を図る情報として、新公会計基準に基づく資産・コスト情報が果たすべき役割は大きい。そして、予算・決算制度自体が発生主義に移行しないとしても、具体的に編成される予算が発生主義に基づく資産・コスト情報を基礎としているのであれば、新公会計基準に基づく情報が予算編成に活用されると<sup>36</sup>考えることができる。

## 注

- 1 総務省（2015）「統一的な基準による地方公会計の整備促進について」
- 2 総務省（2015）「財務書類作成要領」第 32 項
- 3 総務省（2015）「資産評価及び固定資産台帳整備の手引き」第 2 項
- 4 総務省（2015）「資産評価及び固定資産台帳整備の手引き」第 5 項
- 5 総務省（2015）「資産評価及び固定資産台帳整備の手引き」第 63 項～第 108 項。満期保有目的以外の有価証券や出資金については、市場価格があるものは市場価格で評価するが、対象となる資産は少なく、資産の評価全体には大きな影響は与えないと考えられる。
- 6 総務省（2006）「新地方公会計制度研究会報告書」第 40 項
- 7 総務省（2015）「資産評価及び固定資産台帳整備の手引き」第 63、67 項。なお、1984 年以前に取得した有形固定資産については原則として再調達価額による評価を行う（第 64 項）。
- 8 総務省（2015）「資産評価及び固定資産台帳整備の手引き」第 81、88 項

- 9 総務省（2015）「資産評価及び固定資産台帳整備の手引き」第 103-105 項
- 10 総務省（2015）「財務書類作成要領」第 81 項。
- 11 総務省（2015）「資産評価及び固定資産台帳整備の手引き」第 55 項
- 12 総務省（2006）「新地方公会計制度研究会報告書」第 130 項
- 13 総務省（2015）「財務書類作成要領」第 96 項
- 14 総務省（2015）「財務書類作成要領 別表」別表 8
- 15 総務省（2000）「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」
- 16 総務省（2006）「新地方公会計制度研究会報告書」
- 17 総務省（2015）「財務書類作成要領 様式」様式第 5 号
- 18 総務省が示している財務書類の利用方法においても、地方自治体の維持可能性（健全性）を評価する指標に流動比率や当座比率等の資産と負債を対比する指標が含まれていない。自治体における債務の返済可能性の評価が重要な点は変わらないが、新公会計制度の下では、債務の返済可能性は、資産と負債の突き合わせではなく、債務と収入の突合せによって評価されることになる。総務省（2015）「財務書類等活用の手引き」pp.11-12
- 19 総務省（2015）「財務書類等活用の手引き」p.10
- 20 総務省（2001）「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」
- 21 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」
- 22 総務省（2015）「財務書類作成要領」第 144 項
- 23 総務省（2015）「財務書類作成要領」第 49 項
- 24 総務省（2015）「財務書類作成要領」第 50 項
- 25 「財務書類作成要領」には純行政コストに関する指針は示されておらず、単に収支尻であるとされているのみである。新公会計基準に基づいて作成される純行政コストは、実質的に、行政コスト計算書と純資産変動計算書とを接合する役割を担っているに過ぎない。
- 26 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」第 293 項
- 27 総務省（2015）「財務書類作成要領」第 154 項
- 28 総務省（2015）「財務書類等活用の手引き」p.12
- 29 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」第 16 項
- 30 地方自治体における正規の予算・決算においては、住民から負託された税金の運用を厳密に行う必要があるため、すべての歳入・歳出が厳密に会計処理されなければならない。また、企業会計における重要性の原則が適用できない。また、未徴収の税金に関する債権を回収できないものとして処理することも異論が生じる。地方公会計が正規の予算・決算とは別建てであるとされることで、地方公会計の財務書類に重要性の原則等の企業会計の考え方を適用することが容易になる。
- 31 総務省（2014）「公共施設等の総合的かつ計画的な管理の推進について」
- 32 総務省（2015）「財務書類等活用の手引き」pp.3-4、事例 3
- 33 総務省（2015）「財務書類等活用の手引き」p.5、事例 6
- 34 2014 年に総務省が実施した調査では、全地方自治体の 59.3%の団体が行政評価を実施済みであると回答している。総務省（2014）「地方公共団体における行政評価の取組状況等に関する調査結果」

35 山村和宏（2010）「自治体行政評価システムの運用実態と課題」 pp.32-33

#### 参考文献

- 大塚成男（2011）「財務4表による政策の可視化」『年報 経営分析研究』（27）PP.14-22
- 大塚成男（2012）「地方公共団体におけるコスト情報の意義」『会計検査研究』（46）PP.65-78
- 大塚成男（2015）「財政力指数の限界と地方公会計による財務書類の機能」『千葉大学経済研究』（30-2）PP.255-294
- 大塚宗春・黒川行治（2012）『政府と非営利組織の会計』中央経済社
- 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研究会報告書」
- 総務省（2001）「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」
- 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（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」
- 山村和宏（2010）「自治体行政評価システムの運用実態と課題」『創造都市研究』（6-1）PP.19-42