

### 第3章 〔特定の事件Ⅱ〕 新地方公会計制度に基づく普通会計の 財務書類4表の検証

#### 第1 外部監査対象の概要

##### 1 「新地方公会計制度」創設の経緯

###### (1) 歳入歳出決算書

自治体は、自治法第233条及び同施行令第166条に基づき、現金主義(※1)と単式簿記(※2)方式により、毎会計年度における歳入(≒収入)歳出(≒支出)の予算と実績を対比した決算書を作成し、公表することになっている。

しかし、この決算書の様式では予算の執行状況は明らかになるが、記載されている事業や事務が市民生活にどのように反映したかを理解することは困難であり、また、自治体の財政状態を計り知ることはできない。

###### (2) 地方公会計制度(総務省方式)

歳入歳出決算書の弱点を補うため、総務省はH12年3月に「地方公共団体の総合的な財務分析に関する調査研究会」の報告式として、「バランスシート」(※3)を、更にH13年に「行政コスト計算書」(※4)の財務書類2表の作成方式を公表して以来、多くの自治体(1,847自治体のうち約1,400自治体(H20年度))が両計算書を作成してきた。

---

※1. 現金主義 歳入歳出を「現金収支」に基づいて認識する基準である。

これに対し企業会計では、財貨・用役の経済的価値の生成(ないし提供)又は費消するという、事象に基づいて収益・費用を認識する基準(権利・義務の確定に近い基準)である「**発生主義**」を採用している。

2. 単式簿記 現金や預金の増加減少というように貨幣価値の変動の一面を捉えて記録する方法。

これに対し、企業会計では、経済主体の経済活動を継続的に貨幣金額によって記録する「**複式簿記**」の方法を採用している。この複式簿記によってB/S、P/Lの作成が自動的に可能になる。

3. バランスシート 企業会計の「**貸借対照表**」(B/S)(各年度末日における資産並びに負債及び純資産の状況を表した表。)と同意義であるが、表示方法や作成内容に「B/S」とは異なる点がある(後述)ので、両者を区別するため、敢て「バランスシート」と表示している。

この制度には、一般に、次のような問題点が挙げられる。

〔問題点〕

- (1) バランスシートの固定資産にはS44年から電子計算化された「決算統計」(※5)の累計を計上しているため、S43年以前に取得した固定資産が、一切、計上されていない。
- (2) (1)に計上されている固定資産も、バランスシートでは「普通建設事業費」として一括して計上されているため、実際の個々の固定資産との対応ができない。
- (3) 資産科目の評価は、「取得原価」によっているため、土地や出資金等に発生している評価損益を把握できない。
- (4) 建物等の減価償却資産も減価償却せず「取得価額」を計上しているため、「現在価値」を表示していない。(市は減価償却を実施している。)
- (5) 決算統計から組み替えているため、事業毎のバランスシートの作成など「管理会計」(※6)に役立たない。

H19年3月、夕張市が財政破綻した。これは、市の事業の失敗で膨らんだ赤字を借入金により帳簿から抹消するという“粉飾決算”を歳入歳出決算書や上記の財務書類2表では発見できなかったためである。

(3) 新地方公会計制度

2で述べた財務書類2表の作成が推進されてきたが、更に、自治体の財政健全化に向け、総務省はH18年5月に「新地方公会計制度研究会報告書」(以下「新公会計報告書」という。)を、H19年10月に「新地方公会計制度実務研究会報告書」(以下「実務報告書」という。)を公表した。

---

※4. 行政コスト計算書 企業会計の「損益計算書」(各年度中の収益と費用の状況を、事業と関連づけて分類表示した表。)と同内容であるが、営業活動を目的としない自治体には「損益」という表現はなじまいと考えられ、「行政の費用(コスト)」を示す表として位置づけられている。

5. 決算統計 自治法第252条の17の5第1項及び第2項に基づいて、地方財政状況調査とし毎年定期的に行われるものであり、地方財政統計の中でも最も基本的なものである。
6. 管理会計 外部利害関係者向けに公表されるB/S、P/L等の会計情報である「財務会計」に対し、予算統制や利益計画等、経営管理のために企業内部で活用する会計情報。

これらの報告書では、2の財務書類2表に代えて、「発生主義」に基づく次の財務書類4表が発表された。

(1) 貸借対照表

「バランスシート」を「貸借対照表」(以下「公B/S」という。)と改称し、表示方法や計上内容が企業会計に準じたものとなった。

(2) 行政コスト計算書

2の「行政コスト計算書」(以下「公P/L」という。)と内容は同じであるが、表示方法を企業会計に近づけた。

(3) 純資産変動計算書

純資産変動計算書(以下「公NWM」という。)は企業会計の「株主資本等変動計算書」と同様であり、当年度中の「純資産」の増減、即ち、自治体の全財政活動(資源の調達と配分)を表示する計算書である。

(4) 資金収支計算書

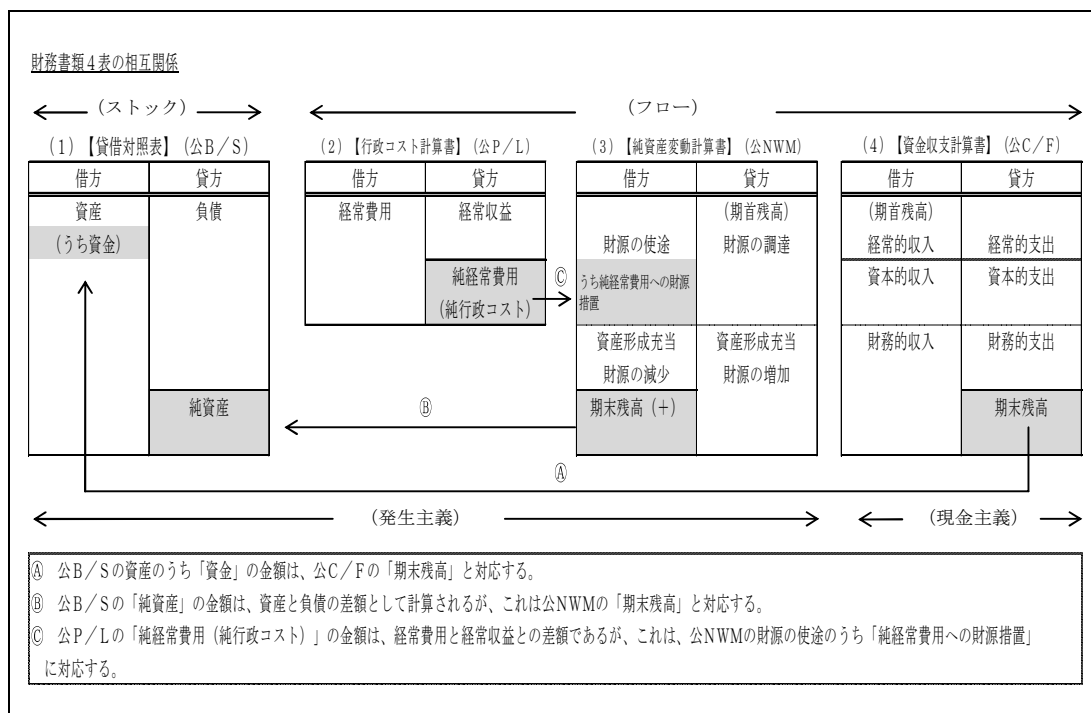
企業会計の「C/F計算書」と同様であり、当年度中の現金収支の内訳を

- ① 経常的収支
- ② 資本的収支
- ③ 財務的収支

に区分して表示する計算書である。

これら財務書類4表の相互の関連は〔図表3-1-1〕のとおりである。

〔図表3-1-1〕



(出典：総務省・監査人加筆)

## 2 普通会計の財務書類4表の様式の概要

### (1) 貸借対照表

資産の部		負債の部	
1. 公共資産		1. 固定負債	
(1) 事業用資産	××××	(1) 地方債	××××
(2) インフラ資産	××××	(2) 退職手当引当金	××××
(3) 売却可能資産	××××	(3) その他	××××
2. 投資等		2. 流動負債	
(1) 投資及び出資金	××××	(1) 翌年度償還予定地方債	××××
(2) 貸付金	××××	(2) その他	××××
(3) 基金等	××××		
		負債合計	××××
3. 流動資産		純資産の部	
(1) 資金	××××		
(2) 未収金	××××	純資産合計	××××
資産合計	××××	負債及び純資産合計	××××

### (2) 行政コスト計算書

経常費用	××××
1. 人にかかるコスト	
(1) 人件費	××××
(2) 退職手当引当金繰入等	××××
2. 物にかかるコスト	
(1) 物件費	××××
(2) 減価償却費	××××
(3) 維持補修費	××××
3. 移転支出的なコスト	
(1) 他会計への支出	××××
(2) 社会保障給付	××××
4. その他のコスト	
(1) 公債費(利払)	××××
経常収益	××××
使用料・手数料等	××××
純経常行政コスト (経常費用－経常収益)	××××

### (3) 純資産変動計算書

期首純資産残高	××××
純経常行政費用	××××
財源調達	
地方税	××××
地方交付税	××××
経常補助金	××××
建設補助金	××××
その他	××××
資産評価替・無償受入	××××
その他	××××
期末純資産残高	××××

#### (4) 資金収支計算書

1. 経常的収支	××××
2. 公共資産整備収支	××××
3. 投資・財務的収支	××××
当期収支	××××
期首資金残高	××××
期末資金残高	××××

(基礎的財政収支)	
収入総額	××××
支出総額	××××
地方債発行額	××××
地方債元利償還額	××××
減債基金等増減	××××
基礎的財政収支	××××

### 3 基準モデルと総務省方式改訂モデル

新地方公会計制度に基づく財務書類4表の作成モデルに「基準モデル」(以下「基準M」という。)と「総務省方式改訂モデル」(以下「改訂M」という。)の2方式が公表されている。

#### (1) 基準M

基準Mは、自治体の財政実態を正確に体系的に把握するための会計モデルで、自治体の財政健全化のために、次の点を取り入れたものである。

- ① 従来の制度(歳入歳出決算書)は、単年度現金収支に限って認識していたのに対し、資産・負債の残高と推移及び現金収支以外の引当金等の発生主義取引も含めて把握し、評価する。
- ② 従来、個別に管理されていた特別会計や関連団体の会計を連結し、自治体全体を行政サービスを提供する一つの主体とみなして把握し、評価する。
- ③ 従来の決算書類は、単年度の目的別予算執行管理が主眼であったが、自治体財政の収入と支出の状況や構造を把握する視点を取り入れる。

このように、基準Mは、従来の会計制度と異なる視点から、自治体の財政全体を把握するものであるが、決算のみではなく、予算編成や各事業の分析にも活用できる。

また、これらを公表することで、財政構造の改善や世代間の衡平に自主的に取り組むことを可能とする会計モデルであると期待されている。

以上のことを可能にするためには、具体的には次のような手続が必要となる。

- ① 全ての資産について「固定資産台帳」を整備する。
- ② ①の「固定資産台帳」に基づいて「公B/S」を作成する。
- ③ 固定資産の評価は「公正価値」(≒時価)を基本とする。
- ④ 個々の取引情報を「発生主義」により「複式記帳」する。

## (2) 改訂M

「基準M」によることが望ましいが、自治体の従来の会計方式から一挙に「基準M」を導入することが次のような事情で困難な場合には、これに代わり、「改訂M」を採用することも可とされた。

すなわち、「各団体のこれまでの取組や作成事情の負荷を考慮して、公有財産の状況や発生主義による取引情報を、固定資産台帳や個々の複式記帳によらず、既存の決算統計情報を活用して作成することを認める。」（「実務報告書」）

より具体的には次の点が挙げられる。

- ① 財政状況の悪化や人員削減により、充実した対応が困難。
- ② 複式簿記の考え方に精通した人材が少ない。
- ③ 従来の制度で作成を求められている「決算統計」情報の有効活用。
- ④ 総務省方式における実務経験の最大限活用

## (3) 新公会計モデルの比較

(2)で述べたように、新地方公会計に関する総務省からのモデルは、「基準M」と「改訂M」の2方式であるが、これに先行して、東京都はH18年度から独自のモデルを考案して公表しているため、これらの3方式の違いを比較すると〔図表3-1-2〕のとおりである。

新公会計3方式の比較

〔図表3-1-2〕

	基準モデル	総務省方式改訂モデル	東京都方式
税収の取扱い	持分（出資）	持分（出資）	収益
財源仕訳	必要	必要	不要
固定資産の算定方法 （初年度期首残高）	・現存する固定資産をすべてをリストアップし、公正価値により評価	・過去の建設事業費の積上げにより算定 →段階的に固定資産情報を整備	・現存する固定資産をすべてをリストアップし、原則として取得価額により評価
固定資産の算定方法 （継続的作成）	・発生主義的な財務会計データから固定資産情報を作成 ・その他、公正価値により評価	・売却可能資産は時価評価	・発生主義的な財務会計データから固定資産情報を作成 ・原則として取得価額に基づき評価
台帳整備	・開始貸借対照表作成時に整備 その後、継続的に更新	・段階的整備を想定 →売却可能資産、土地を優先	・開始貸借対照表作成時に整備 その後、継続的に更新
作成時の負荷	・当初は、固定資産の台帳の整備及び仕訳パターンの整備等に伴う負荷あり ・継続作成時には、負荷は減少	・当初は、普通建設事業費の累計額と現実資産の差額の算定等に伴う負荷があり ・継続作成時には、段階的整備に伴う負荷あり	・当初は、固定資産の台帳の整備及び仕訳パターンの整備等に伴う負荷あり ・継続作成時には、負荷は減少
財務書類の検証可能性	・開始時未分析残高を除き、財務書類の数値から元帳、伝票に遡って検証可能	・なし ・複式簿記化すれば可	・基本的には財務書類の数値から元帳、伝票に遡って検証可能
財務書類の作成・開示時期	・出納整理期間後、早期の作成・開示が可能	・出納整理期間後、決算統計と並行して作成・開示	・出納整理期間後、早期の作成・開示が可能

（出典：H20年5月 総務省青木課長 講演資料・監査人変形）

## 第2 外部監査の結果報告及び意見

### 1 概要

当初（H18年秋）、総務省は新地方公会計制度に基づく財務書類4表を、

- ・ 都道府県、人口3万人以上の自治体は、3年後にH20年度の実績を元にH21年に作成
- ・ 人口3万人未満の自治体は、5年後にH22年度の実績を元にH23年度に作成

することを全国の自治体に要請していたが、その後、人口3万人未満の自治体も他の自治体同様にH21年度に作成することに変更された。

市の場合、H20年度の実績を元にH21年の秋頃に作成され、公表されると予測されたので、H20年度分を監査することはH21年度分の財務書類4表の作成に有意義と考え、当H21年度の包括外部監査のテーマに取り上げることにした。

市の普通会計の新地方公会計制度に基づくH20年度分の財務書類4表につき包括外部監査を実施する旨はH21年6月に市に通知し、その後、市は外部からの問い合わせにも当初通りのテーマを返答していた。

一方、行財政局財政課の新公会計担当部署では、財務書類4表の公表はH21年度末（H22年3月）になる予定を立てていたようである。

それならば、本件監査は当初から無理であることが明らかであったにもかかわらず、市からはその旨の通知がなかったため、監査人は準備を進めていた。

この結果、当監査の報告期限はH22年3月末であるため、H21年6月に通知していたにもかかわらず、市の新地方公会計に基づく財務書類4表の包括外部監査は不可能となった。

そこで、当監査では、市の「作成方針」に基づいて作成される「財務書類4表」について想定される問題点を考えることに変更せざるを得なくなった。

### 2 実施した監査手続

市の新地方公会計制度に基づく普通会計の財務書類4表の作成方針及び固定資産台帳の整備方針について質問した。

### 3 監査の結果

#### (1) 財務書類4表の作成方針

質問に対し、次の回答を得た。

- ① 当分の間、「改訂M」で財務書類4表を作成する。
- ② H20年度分の作成方針は次のとおりである。

平成 21 年度 新地方公会計制度に基づく財務書類の方針

	有形固定資産の評価	売却可能資産の計上、表示、区分表示	投資及び出資金の評価、回収不能見込額の計上	退職給付引当金／退職手当引当金の計上	賞与引当金の計上
普通会計	今年度は資産評価は行わない。 (H22 年度以降の評価を検討)	・「行財政改革・創造プラン」で掲げた「H21 年度に売却等を行う土地」及び「H22 年度、23 年度に売却等を検討している土地」 ・上記以外の土地のうち、H21 年度予算において売却収入を見込んでいる資産	報告書に記載の内容に準じた評価を行う。	財政健全化法による将来負担額のうち、「退職手当支給予定額に係る負担見込額」の算定方法による。	「H21 年 6 月支給の期末勤勉手当額（会計負担分）× 4 / 6」で算出する。

(出典：京都市・監査人変形)

(2) 固定資産台帳の整備方針

[従来のシステム]

91 頁で述べたように、市の現在活用している「財務会計システム」の「公有財産管理システム」では、次の理由により、固定資産の「公正価値」等を把握できない欠点がある。

- ① 帳票のみの管理であり、市有財産の位置、形状の把握ができない。
- ② 貸付、使用許可等の情報が網羅されていない。
- ③ 各局備付の台帳の管理と主管局（行財政局）の担当課（財産活用推進課）が管理する台帳が併存し、“そご”が生じやすく、記帳に時間を要する。

[新システム]

そこで、市では新たな「公有財産管理システム」（以下「新システム」という。）を導入することにし、その機能は次のとおりである。

- ① 地図情報（G I S）機能（航空写真、地番図、都市計画地図等）の具備。（他局の土地、建物の位置も確認できる。但し、道路敷、水路敷等の多くや、場所が不明な土地や建物は表示されない。）
- ② 貸付や使用許可等の情報が網羅される。
- ③ 局の各課で入力した情報が、必要な台帳や帳票に自動的に反映される。
- ④ 財産活用推進課で管理する土地境界明示箇所情報が G I S に搭載される。
- ⑤ 市土地開発公社の保有地の情報が新固定資産台帳及び G I S に追加される。
- ⑥ 固定資産税路線価から土地の評価が可能になる。



この結果、新システムでは、普通会計における各項目につき次のように対応可能となる。

	一般会計	特別会計	公会計 (注1.)	公有財 産台帳 (注2.)	システム (注3.)
普通会計	一般会計 (観光施設事業会 計を除く)	母子寡婦福祉資金貸付事業特別会計 土地取得特別会計 基金特別会計 市公債特別会計 雇用対策事業特別会計 定額給付金事業特別会計	○	○	○

注1. 公会計：財産活用推進課で新地方公会計制度により資産評価する会計→「○」

2. 公有資産台帳：財産活用促進課で財産を管理している会計→「○」

3. システム：新たなシステムに搭載する財産を有する会計→「○」

(出典：京都市・監査人変形)

このように、市は「新地方公会計制度」への対応に向け積極的に取り組んでおり、H22年4月から順次稼働の予定である。

#### <改善を要する事項>

1. 市の規模からみると、「基準M」の採用は一朝一夕には困難な面も理解できるが、先ず、目標を定めて行程表を作成し、固定資産台帳を「基準M」の域まで整備すべきである。

[理 由]

(1) H20年度分の財務書類4表を、決算統計における普通建設事業費の積上げにより作成した「バランスシート」を基に「総務省方式改訂モデル」で「公B/S」を作成することにより、固定資産の評価は次のとおりとなる。

##### ① 不動産

ア. S43年度以前に取得した資産やインフラ資産(橋、排水施設等)が計上されない。

イ. 資産の評価(売却可能資産を除く。)は「公正価値」(≒時価)で表示されない。

##### ② その他の固定資産

機械装置、車輛運搬具、器具備品等の有形固定資産、ソフトウェア等の無形固定資産やリース資産も計上されない。

(これらの資産を計上し、減価償却を実施することにより各資産の残存耐用年数を把握することは、資産の再調達のための予算編成に有意義である。)

このように、H22年3月に公表される(予定)の市のH20年度分の公B/Sでは、新公会計制度が目指す「自治体の公正な財政状態の把握」は期待できない。

(2) H21年度分以後の公B/Sも「改訂M」で作成する場合は、各局等からの資料により作成される「公有財産台帳」から期中の増減を把握し、「固定資産台帳」に登録されるため、計上漏れ(特に「資本的支出」(※1.))を予防し難い。

他方、「基準M」は、会計からほぼ自動的に「固定資産台帳」に登録されるので、登録漏れを予防できる。

<監査意見>

1. 一部の県と政令指定都市が「基準M」によるH20年度分の財務書類4表をH21年度中に公表する予定であることを監査人は把握している。

「基準M」と「改訂M」とは〔図表3-1-2〕(174頁)のような違いがあるので、市でも、「改訂M」で満足せず、目標を定め、一年でも早く「基準M」の採用を目指すことが望まれる。

[参 考]

H20年度分の「基準M」による財務書類4表のH21年度公表予定の自治体は、判明しているだけでも、<4県、1政令指定都市、81市・町>である。

---

※1. 資本的支出 既存の固定資産の価値を増加させる修繕・補修・改修・改造のための支出。(これらは固定資産の取得原価に加算しなければならない。)

## 〔ま と め〕

### I 市有財産（不動産）の有効活用

#### 1. 小・中学校の統合・閉校

小・中学校の統合に伴い閉校となった学校の多くは、市の1等地に所在しており、その後、有効に活用されていない学校（教室）は多くある。

他方で、高額の賃借料を支払って施設を借りているケースがあるので、所管局等のみでなく、市全体で有効活用を考えるべきである。

#### 2. 売却予定財産、売却可能財産

「京都未来まちづくりプラン」にリストアップされたものは、各局等に依頼して提出された各局等の立場での売却可能資産のみであり、財産監理課（現・財産活用促進課）による全保有資産を対象にした売却可能資産の精査は行われていない。

今後は、各局等单位でなく、市全体の資産の有効活用という視点から、財産活用促進課自ら、又は専従班を編成して、普通財産に限らず、市有財産全般について、定期的に調査を行う必要がある。

#### 3. 貸付財産

市有財産の「無償貸付」については、一部の団体への便宜ではなく、市民全体の公共性の視点から「市有財産・物品条例」に基づき判断すべきである。

また、「無償」である趣旨が遵守されていることを定期的に管理すべきである。

#### 4. 売却済財産

市有財産の用地買収に関する交渉記録の保存期間を、「京都市公文書管理規則」等の「その他」を適用し「1年保存」とした事例が見受けられるが、一定金額（例えば1億円）以上の売買の重要事項と考えられる案件の資料は、もっと長期間保存するよう規則等の見直しを検討すべきである。

## 5. 借受不動産

市が他から借受けている不動産の借受料は、H20年度で11億3,000万円である。1. で述べたように、出来る限り閉校跡や他局等の無活用物件の情報を収集し、活用するよう全市的対応をとるべきである。

## 6. 部落有財産

部落有財産に関して、市では、便宜上、「公有財産管理システム」に登録しているが、「財産取り扱いに関する規定」は置かれていない。

市有財産ではないが、今後の対応を明確にするために、「部落有財産管理要綱」(仮称)を設定しておくべきである。

## 7. 公有財産台帳の管理

市有財産の有効活用を図るためには、その情報を全市的に各局等で共有できる管理システムでなければならない。(現在、構築中)

そして、その情報は、常に、正確でなければならないので、各局等で定期的に管理財産を見直す制度を確立しておかなければならない。

## 8. 市土地開発公社

市の財政状態が極めて厳しい中、保有地の含み損は監査人評価で460億円(公示価格換算でも426億円)あり、また毎年の金利負担が10億円必要であり、さらにその状況を圧迫していくことになる。

新たな先行取得は“原則廃止”という市の方針も決まっているので、従来のA、A-Ⅱ、B、Cの分類を見直し、早急に、新たに分類分けをやり直す必要がある。具体的には、①事業実施による買い戻し ②事業実施までの一時貸付

③事業の縮小 ④事業廃止による売却 の分類分けが必要である。

9. 以上の中から、一部活用地（予定を含む。）、売却予定・可能地及び長期保有地等の評価額をまとめると、次のとおりである。

（評価額は、国税庁公表のH21年分路線価格又は固定資産税評価額の倍率を用いた簡易評価額。詳しくは6頁。）

物 件 名	評 価 額			
	億	万円	億	万円
閉校小・中学校（売却不適当）			220	7,560
市看護短大			15	0,860
売却予定	(内 訳)			
H21年度	8	3,052		
H22年度以降	77	0,124	85	3,176
売却可能（監査チーム把握分のみ）			4	6,741
市土地開発公社	(内 訳)			
保有地				
保有期間 40年以上	25	3,554		
同 30年～39年	12	3,990		
同 20年～29年	7	2,227		
同 10年～19年	62	4,255		
同 4年～9年	30	3,991		
計	137	8,017		
要綱用地	1	8,352	139	6,369

## II 新地方公会計制度への対応

H21年度末に公表される予定の市のH20年度分「財務書類4表」のうち「貸借対照表」の固定資産（土地）の金額は、H19年度のバランスシートの金額（S44年度以後に取得した資産の取得価額）を基に計上されるため、公正価値を表していない。

従って、新地方公会計制度が目指す「公正な財政状態の把握」を実現するためには、「固定資産台帳」の整備が急務である。（市では、現在、進行中である。）

<参 考 文 献>

- 「地方公共団体の外部監査制度」 日本税理士会連合会 編集
- 「地方自治監査の実務」 池田 昭義著 一藝社
- 「地方自治の現代用語」 8名著 学陽書房
- 「京都学校物語」 京都市教育委員会 編 京都通信社  
京都市学校歴史博物館
- 「我が国の近代教育の魁 京の学校・歴史探訪」 京都市学校歴史博物館 編集 (財)京都市生涯  
学習振興財団
- 「公会計・監査用語辞典」 国際公会計学会 監修 (株)ぎょうせい
- 「早わかり公会計の手引き」 地方公会計研究会 編集 第一法規(株)
- 「新地方公会計制度研究会報告書 H18年5月」 新地方公会計制度研究会
- 「新地方公会計制度実務研究会報告書 H19年10月」 総務省

(監査事務局第一課)