

## 決算書は何を報告するか ②自治体バランスシートへの疑問

### What Report the Financial Statement

#### ② A Doubt of the Local Autonomous Body' Balance Sheet

神山英夫\*

Hideo Kamiyama

#### はじめに

決算書とは「企業が一定期間の経営成績を損益計算書として、また一定時点の財政状態を貸借対照表としてまとめたものをいう」というのが今までの一般的な認識であった。

しかし、平成12年3月に当時の自治省（現総務省）の諮問機関である「地方公共団体の総合的な財政分析に関する研究会」が、地方公共団体の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公表したことから、各地の都道府県及び市町村で貸借対照表を作成し、公表するようになった。（その後同研究会は13年3月に改訂版を公表した。）

ただし、企業会計では複式簿記の原理に基づき、一取引毎に仕訳をし、これを総勘定元帳の各勘定口座に転記し、損益科目は期中の累計額を、資産・負債・資本科目は決算時点の差し引き残高を集計して損益計算書及び貸借対照表を作る。これに対して官庁会計では従来から、資金収支のみを記録する単式簿記を採用している。このため、企業会計のように自動的に損益計算書・貸借対照表が作成されるわけではなく、決算書を作成する場合は、改めてその目的に沿った集計が必要になる。すなわち、地方公共団体が記帳方法で複式簿記を採用しない限り、同じ決算書といっても企業のそれと地方公共団体のそれとは、決算書の作成方法はまったく異なるのである。

そこで、今回同研究会が公表した「バランス

シート作成マニュアル」を検証し、企業会計との対比を中心としてその問題点を指摘する。

#### 第1節 会計主体別会計基準

決算書はいずれもその会計主体の金銭的実体を報告することを目的としている。しかし、その内容は会計主体の設立目的毎に会計基準（決算書作成ルール・決算書様式）が異なっており、大別すると次ぎの3つに分類される。

##### 1 企業会計基準

企業とは営利追求を目的とした組織であり、現在の我国の法人組織としては全法人の9割以上を占めている。その外、法人格を持たない個人企業も多数有り、日常我々が目にする決算書のほとんどは企業会計基準に基づき決算書である。

この会計基準は企業会計原則・商法計算規則等の規制を受け、複式簿記による記帳が義務づけられている。なお、ここで要求される決算書の内訳は「損益計算書・貸借対照表」の2つである。

注) 株式公開企業は財務諸表規則により、上記2つの他に「キャッシュフロー計算書」の作成も義務づけられている。

##### 2 非営利法人会計基準

非営利法人とは公共の利益を目的として設立された組織で、営利追求を目的としない点で企業とは異なり、その設立には所管官庁の認可が必要で、一般的には公益法人と総称されている。この

\*教授

法人に適用される会計基準を具体的にみると、財団法人・社団法人に適用される狭義の公益法人会計基準、教育目的で設立された法人用の学校法人会計基準、宗教活動目的で設立された法人用の宗教法人会計基準、福祉目的で設立された法人用の社会福祉法人会計基準、等がある。

これら法人の会計は各認可官庁が定めた会計基準の規制を受けるが、いずれも複式簿記による記帳が義務づけられている。なお、ここで要求される決算書の内訳は「消費収支報告書・資金収支報告書・貸借対照表」の3つであり、前2書は原則として予算対比で作成するという特徴がある。また、消費収支報告書は企業会計基準の損益計算書に相当する役割を担っている。

### 3 官庁会計基準

国及び地方公共団体は国民または住民の長期的な福祉の増進を活動目的とした組織である。この会計基準は国及び地方公共団体が定める財務規則の規制を受ける。記帳するのは資金収支のみの単式簿記で、しかも実際に記帳するのは資金の移動時である。これを現金主義といい、企業会計が財産等の増減変化が発生したときに記帳する発生主義とは大きく異なる。

注①その意味では家庭でつける家計簿または小遣帳と記帳方法及び機能は同じであり、これらを纏めて消費会計と称することも有る。

②物品管理を目的として、別に公有財産記録簿を備えるのが通常であるが、それは会計とは連動していない。

なお、ここで要求される決算書は「歳入歳出決算書」であるが、通常は予算対比の様式である。また、歳入歳出決算書は非営利法人会計の資金収支報告書に担当する役割を担っている。

## 第2節 「バランスシート作成マニュアル」の概要とその問題点

### 1 作成マニュアル制定の目的（同報告書要約）

- 1) 地方公共団体が普通会計の財政状況を、住民等に分かり易く公表することを支援する。
- 2) マニュアルにしたがって数字を入れることにより、小規模な地方公共団体でも比較的容易にバランスシート作成が可能になる。

3) 統一した作成基準を作ることにより、他の地方公共団体のバランスシートと比較が可能になる。

4) 多くの作成事例を検討することにより、今後の作成手法の一層の改良・改善を図る。

### 2 同マニュアルの基本的前提

1) 対象は「普通会計」のみである。

地方公共団体が関係する会計単位には①普通会計（一般会計＋一部特別会計）、②大半の特別会計③公営企業会計、④地方三公社（土地開発・地方道路・地方住宅）、⑤第三セクター、⑥その他の外郭団体等有る。企業会計においては連結決算が主流となっているが、このマニュアルが対象としているのは普通会計のみであり、各地方公共団体単位での全体像は依然不明である。

2) 資産評価は取得原価主義である。

取得原価主義とは資産評価にあたり過去の資金支出額を基礎取得額として評価する方法である。企業会計では最近時価会計または減損会計が主流となり、決算書作成時点の時価で資産を再評価しているが、ここでは従来どおりの取得原価主義を採用している。

また、地方公共団体の場合、住民等から土地等の現物を寄付採納（受贈）することがしばしば見られるが、この場合資金を支出していないので原則として資産に計上されることはない。

3) 決算統計データを基礎数値として用いる。

ここでいう決算統計データとは過去の地方公共団体の財政収支を纏めた決算額である。時価会計なら別に備える固定資産台帳を基に個別に時価評価し、それを集計することで時価による資産額を表示出来るが、上記のとおり取得原価主義を採用しているためそれができない。したがって、過去に資産取得のために支出した金額を探し出して集計する作業が必要になる。しかし、過去どこまで遡ることが出来るかは各地方公共団体で異なるため、作成の容易さを考慮したことで、他の地方公共団体との比較を可能にするため、ここでは自治省の指導により全地方公共団体が会計処理を電算化した昭和44年度をスタートラインとしている。このため、それ以

前に取得した資産はすべて脱落している。

4) 一年基準の採用

これはバランスシート作成様式に関する規制である。その内容は決算日後一年以内に入金する勘定科目または支払い期限が到来する勘定科目を流動資産または流動負債とし、それ以外の勘定科目を固定資産または固定負債とする分類基準である。企業会計の貸借対照表でも同基準を採用している。しかし、企業と異なり売上債権・仕入債務・棚卸資産に相当するものが少ないので、大半は固定資産・固定負債になる。

5) 固定性配列法の採用

これもバランスシート作成様式に関する規制である。その内容はバランスシートの上部に固定資産及び固定負債を置き、流動資産及び流動負債を下部に置く表示方法である。企業会計では流動性配列法を採用し、流動資産・流動負債を上部に置き、固定資産・固定負債を下部に置いている。あえて逆にする理由は地方公共団体の場合、固定資産・固定負債の金額が大きく重要性が高いからといわれているが、それは製造業等の企業でも同様であり説得力に欠ける。

6) バランスシート作成基準日と出納処理の特例

地方公共団体の決算日は3月31日である。同日における未収入金、未払い費用は、企業会計においては「未収金・未払金」等の勘定科目で全て貸借対照表に計上する。これに対して官庁会計では、5月31日を出納閉鎖日と定めており、4月1日より5月31日までの間の資金収入・資金支払いを3月31日までに収納または支出したことにしており、6月1日以降の資金収入・資金支払いのみをバランスシートに計上することになっている。この違いは企業会計が発生主義、官庁会計が現金主義という、取引発生時点の認識相違のほか、官庁における単年度予算執行基準による「出納整理期間」という特殊な処理に起因しており、今後企業会計との基準統一を図る上で解決しなければならない大きな障害である。

7) 勘定科目は予算執行科目を使用

企業会計においては固定資産を「有形固定資産・無形固定資産・投資」と大別し、有形固定資産はさらに「建物・建物付属設備・構築物・

機械装置・工具器具備品・車両運搬具・土地・建設仮勘定」と形態別に細分化し、具体的に、何に幾ら資金を投入しているかが分かるように表示している。無形固定資産・投資・繰延資産も同様に細分化する。

しかし、同マニュアルでは勘定科目を「総務費・民政費・農林水産費・土木費」等予算執行項目毎に表示することとしている。このためバランスシートを見ても具体的にどのような資産を幾ら保有しているかは不明である。

このように特殊の表示方法を採用した理由として、地方公共団体がどのような政策目的で「普通建設事業費」を支出してきたか、あるいは今後どの分野に支出するべきかという行政目的を明示するためであるとしている。

しかし、行政関係者以外で決算書を見る大半の人にとっては、その地方自治体がどのような資産を幾ら持っているか、という方に関心があるのではなからうか。

なお、決算書付属書類を見れば、土地についてはその金額を把握できるが、それ以外の建物等減価償却資産は決算書付属書類でも予算執行項目毎の一括計上であり、その内容を知ることはできない。

8) 減価償却費は独自の耐用年数・計算方法を採用

企業会計（税法）では減価償却資産については、勘定科目別で9区分、さらに、その構造及び用途で建物の場合74区分・構築物137区分・機械装置で451区分・工具器具備品で105区分、等資産内容により詳細な耐用年数を定める一方で、「定率法・定額法」等複数の償却方法を準備し、その何れを選択して減価償却額を計算するかは各企業に委ねている。

しかし、このマニュアルでは、減価償却費の計算は予算執行項目別10単位、33区分があるのみにすぎない大ざっぱなものである。また、償却方法は「残存価格を無いものとした定額法」のみに限定している。その理由は計算の簡便性と他の地方公共団体との比較可能性を重視したためと思われるが、企業会計と同様に、建物以外の資産については「定率法」を、建物については「残存価格を取得価額の10%とする定額

区 分	耐用年数	(注)
1 総務費舎の他 (1) 庁舎 (2) その他	50 25	※1 ※2
2 民生費育の他 (1) 保育 (2) その他	30 25	※2
3 衛生費	25	
4 労働費	25	
5 農林水産業費 (1) 造林 (2) 林道 (3) 治砂 (4) 砂防 (5) 漁業 (6) 農業農村整備 (7) 海岸保 (8) その他	25 15 30 50 50 20 50 25	
6 商工費	25	
7 土木費 (1) 道路 (2) 橋りよ (3) 河川防 (4) 砂防 (5) 海岸保 (6) 海港 (7) 都市計 ア 街市下水 イ 都市下水 ウ 区画整 エ オ の (8) 住宅 (9) 空 (10) その他	15 60 50 50 50 50 15 20 40 25 40 25 25 25	※3      ※4 ※5
8 消防費 (1) 庁舎 (2) その他	50 10	
9 教育費	50	
10 その他	25	

(注)

- ※1 現在の庁舎はほとんどが鉄筋コンクリート造りである。この場合、企業会計での耐用年数は建物本体50年、電気・空調・給排水設備15年であり、この50年は長すぎる。
- ※2 この内容は①事務用機器(コンピュータを含む)②車両③備品等が主体と思われる。この場合、企業会計での耐用年数は①が最長6年②が最長5年③が最長15年であり、この25年は余りに長すぎる。
- ※3 現在の道路舗装は大半がアスファルト敷であり、企業会計での耐用年数は10年である。
- ※4 企業会計での「緑化施設及び庭園」の耐用年数は20年である。
- ※5 現在の公営住宅の大半は鉄筋コンクリート造りであり、企業会計での耐用年数は47年である。

法」を採用すべきである。

区分毎の耐用年数は左表のとおりである。

左表下注のように、企業会計の耐用年数に比べると長いものが多い。これは減価償却額が少なくなり、各期末の資産価額が過大に表示されることを意味している。

耐用年数設定の根拠として、「地方公営企業法の定める耐用年数」を参照したとあるが、むしろ同法の耐用年数を短縮すべきものである。

#### 9) 無形固定資産・繰延資産の非計上

企業会計では支払った費用のうち、その効果が一年以上に及ぶものを「無形固定資産または繰延資産」として計上することを義務づけている。地方公共団体においても、他団体に支出した補助金・負担金等で、その効果が一年以上に及ぶものがある。しかし、このマニュアルでは所有権が無いものは計上不要とし、付属書類に支出分野・金額を情報として記載するのみで良いとしている。例えば、高額なソフトウェアを取得した場合、企業では無形固定資産に計上するが、地方自治体では支出年度に一括して経費で処理することになるのである。

#### 10) 退職給与引当金は全額計上

地方公共団体は退職手当条令により、職員が退職する際には退職金の支給が義務づけられている。このため、退職金支給に備えて退職給与引当金を引当ているのであるが、その金額はこのマニュアルによると「普通退職による要支給額の100%」と定められている。企業会計の税法基準では要支給額の20%である。

なお、これに関連して、外部の「退職手当組合」に加入し、資金を積立している場合は、その積立額を「退職手当組合積立金」として、資金に計上する。すなわち、全額両建て方式を求めているのである。

#### 11) 正味資産とは

企業会計では、「資本の部」は資本金、資本剰余金、利益剰余金からなる。しかし、地方公共団体では、資本の概念が無いので資産から負債を差し引いたものを「正味財産」と定義し、その内訳は、国庫支出金、都道府県支出金、一般財源等の3つに区分して表示する。なお、地方公共団体では利益の概念が無いので、資金の取

支差額があってもそれは一般財源等に含まれ、バランスシート上には表示されない。

注 国・都道府県支出金を正味資産に計上するのは、その補助金等を含めて取得した資産を総額で資産計上するためである。

12) 作成が必要な付属書類とは

同マニュアルではバランスシートに関する詳細情報として次の4表の作成を求めている。

①有形固定資産明細表

この内容は、有形固定資産の取得価額、減価償却累計額、残存価額の表示である。

②土地明細表

主な事業項目毎の取得額累計である。

③普通建設事業費に係わる補助金・負担金等普通建設事業費として他団体に支出した補助金、負担金等の累計額及び最近5年間の年度別・行政目的別支出額を表示する。

固定資産取得のための他団体への補助金等については、支出した地方公共団体が所有権を持たないため、バランスシートには表示しない。このため、それを補うものとしてここで情報提供をしているのである。

④主な施設の状況

主な有形固定資産について取得価額、減価償却累計額等を施設別に表示する。

13) その他

流動資産・流動負債の科目については、「財政調整基金・減債基金・歳計現金・地方税未収金・債務負担行為」等特殊なものがあるが、科目名が異なるだけで、その内容は企業会計と同一基準のものであるので解説を省略する。

第3節 バランスシートの作成例

同マニュアルに従って平成12年度のバランスシートを12年末までに公表した都道府県は16（長野県調べ）である。

110・111頁に長野県および長野市の平成12年度のバランスシートを掲げる。その目的は、次節でバランスシートの見方を説明するためである。

第4節 バランスシートの見方

企業の財務分析においては、貸借対照表と損益計算書の勘定科目を組み合わせて比率化し、収益

性・安全性・成長力・生産性の4つの観点から分析する。しかし、地方公共団体の場合、損益計算書に相当する決算書が無いため、比率の算出はバランスシートの科目間の組み合わせによる比率のみとなる。

また、営利追求を目的としていないこと、倒産が無いこと、などの理由により、企業の財務分析とは異なり、資産の行政目的別支出構成比率、取得した資産の資金源が正味資産か負債か及びその構成比率、などの分析が主目的となる。

なお、地方公共団体の場合、正味資産とは国庫等の支出金や現在までの世代の負担金（主は税金）を示し、負債とは次世代以降の負担金（同上）を意味する。

以下においては、主要比率の算出方法と、その見方を解説する。

1 固定資産比率

1) 計算式

$$\frac{\text{有形固定資産}}{\text{資産合計}} \times 100 \quad (\text{単位 } \% \text{表示})$$

2) 見方

期末総資産に対する社会資本整備に投下した支出残高（減価償却後・以下同）の金額比率である。

長野県は93%、長野市は92%である。企業と異なり流動資産・投資勘定が少ないため、大半の地方公共団体が90%超である。

2 正味資産比率

1) 計算式

$$\frac{\text{正味資産}}{\text{資産合計}} \times 100 \quad (\text{単位 } \% \text{表示})$$

2) 見方

この比率は企業の自己資本比率に相当するものである。この比率は高いほど負債が少なく、財政状態が健全であるといえる。なお、前述したとおり、正味資産とは国庫・都道府県支出金及び一般財源により構成されており、言い換えれば、今までの世代が負担した金額である。

長野県は51%、長野市は69%である。

3 負債比率

1) 計算式

(長野市のバランスシート)  
(平成12年3月31日現在)

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) 総務費(市庁舎、支所など)	193億4,794万円	(1) 市債(翌々年度以降償還予定額)	1,747億8,359万円
(2) 民生費(老人福祉センターなど)	135億5,594万円	(2) 退職給与引当金	105億77万円
(3) 衛生費(保健所など)	244億9,982万円		
(4) 労働費(勤労者女性会館など)	35億5,737万円	固定負債合計	1,852億8,436万円
(5) 農林業費(農道、林道など)	161億3,711万円		
(6) 商工観光費(若里市民文化ホールなど)	122億9,054万円	2. 流動負債	
(7) 土木費(道路、公園など)	3,164億6,316万円	(1) 市債(翌年度償還予定額)	131億2,759万円
(8) 消防費(消防庁舎など)	45億6,419万円		
(9) 教育費(学校、体育館など)	1,825億9,985万円	流動負債合計	131億2,759万円
(10) その他(議場など)	5,341万円		
有形固定資産合計	5,930億8,933万円	負債合計	1,984億1,195万円
		(市民一人当たり)	55万円)
2. 投資など			
(1) 投資および出資金	115億4,238万円	[正味資産の部]	
(2) 貸付金	23億1,787万円	1. 国庫支出金	1,153億4,333万円
(3) 基金(特定目的基金など)	109億2,527万円	2. 県支出金	169億2,025万円
		3. 一般財源など	3,143億5,286万円
投資など合計	247億8,552万円	正味資産合計	4,466億1,644万円
		(市民一人当たり)	124万円)
3. 流動資産			
(1) 現金・預金(財政調整基金など)	243億1,485万円	負債・正味資産合計	6,450億2,839万円
(2) 未収金(市税など)	28億5,869万円		
流動資産合計	271億7,354万円		
資産合計	6,450億2,839万円		
(市民一人当たり)	179万円)		

※有形固定資産は、昭和44年度以降に取得した建物などの取得金額から減価償却費を差し引いた額を計上しました。

(長野市のバランスシート)  
平成12年3月31日現在

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) 総務費 (市庁舎、支所など)	193億4,794万円	(1) 市債 (翌々年度以降償還予定額)	1,747億8,359万円
(2) 民生費 (老人福祉センターなど)	135億5,594万円	(2) 退職給与引当金	105億77万円
(3) 衛生費 (保健所など)	244億9,982万円		
(4) 労働費 (勤労者女性会館など)	35億5,737万円	固定負債合計	1,852億8,436万円
(5) 農林業費 (農道、林道など)	161億3,711万円		
(6) 商工観光費 (若里市民文化ホールなど)	122億9,054万円		
(7) 土木費 (道路、公園など)	3,164億6,316万円	2. 流動負債	
(8) 消防費 (消防庁舎など)	45億6,419万円	(1) 市債 (翌年度償還予定額)	131億2,759万円
(9) 教育費 (学校、体育館など)	1,825億9,985万円		
(10) その他 (議場など)	5,341万円	流動負債合計	131億2,759万円
有形固定資産合計	5,930億6,933万円	負債合計	1,984億1,195万円
		(市民一人当たり)	55万円)
2. 投資など			
(1) 投資および出資金	115億4,238万円	[正味資産の部]	
(2) 貸付金	23億1,787万円	1. 国庫支出金	1,153億4,333万円
(3) 基金 (特定目的基金など)	109億2,527万円	2. 県支出金	169億2,025万円
		3. 一般財源など	3,143億5,286万円
投資など合計	247億8,552万円		
		正味資産合計	4,466億1,644万円
3. 流動資産		(市民一人当たり)	124万円)
(1) 現金・預金 (財政調整基金など)	243億1,485万円		
(2) 未収金 (市税など)	28億5,869万円	負債・正味資産合計	6,450億2,839万円
流動資産合計	271億7,354万円		
資産合計	6,450億2,839万円		
(市民一人当たり)	179万円)		

※有形固定資産は、昭和44年度以降に取得した建物などの取得金額から減価償却費を差し引いた額を計上しました。

$$\frac{\text{負債}}{\text{資産合計}} \times 100 \quad (\text{単位 } \% \text{表示})$$

## 2) 見方

負債とは今後支払いを要する資金額を示しており、地方公共団体の場合はその大半が地方債である。言い換えれば、現在有る社会資本形成額のうち次世代以降が負担（返済）しなければならない額である。この比率は低いほど財政状態が健全であるといえ、上記の正味資産比率とは逆相関の関係にある。

長野県は49%、長野市は31%である。

この差は長野県が積極的に起債（新規地方債発行）を行なったことを示している。

## 4 世代間負担比率

## 1) 計算式

$$\textcircled{1} \frac{\text{正味資産}}{\text{固定資産合計}} \times 100 \quad (\text{単位 } \% \text{表示})$$

$$\textcircled{2} \frac{\text{負債}}{\text{固定資産合計}} \times 100 \quad (\text{単位 } \% \text{表示})$$

## 2) 見方

これは2)1)、3)1)式の分母を資産合計から固定資産に変えた算式であり、社会資本形成額を誰が負担するかを示している比率である。①は今迄の世代が負担した割合を示し、②は今後の世代が負担する割合を示している。したがって②の比率が高いということは、後世代の負担が重いということになる。

この比率も①と②は逆相関の関係にあるので①で比較すると、長野県は55%、長野市は75%であり、長野県の方が長野市より後世代の負担が重いことを示している。

## 5 予算額対有形固定資産比率

## 1) 計算式

$$\frac{\text{有形固定資産}}{\text{歳入合計}} \times 100 \quad (\text{単位 } \% \text{表示})$$

## 2) 見方

この比率は現在有る社会資本形成額がその年度の歳入総額の何倍有るかを示し、社会資本の整備状況が分かる指標であり、高い程よい。また、他の地方公共団体と比較すれば、その地方公共団体の歳出で、資本的支出が多かったのか、費用的支出が多かったのか、を

推定することもできる。

長野県は55%、長野市は75%であり、長野市のほうが社会資本の整備が進んでいることを示している。

なお、計算式の分子を正味資産に変えることにより、今までの世代による社会資本形成額が歳入の何年分になるかを計算することもできる。

## 6 行政目的別資産構成比率

## 1) 計算式

$$\frac{\text{総務費}}{\text{有形固定資産}} \times 100 \quad (\text{単位 } \% \text{表示})$$

## 2) 見方

この比率は分子に有形固定資産の内訳科目である「総務費・民生費・衛生費」等の金額を置くことにより、その地方公共団体がどの分野に重点をおいて、社会資本形成を行ってきたかが分かる指標である。

分野別社会資本形成の必要度は、その地方公共団体の置かれている行政環境（都市・農村等立地条件の違い、高齢化率等住民の年齢構成の違い等）により、厳密な比較はできないが、同条件の他の地方公共団体と比較することにより、今後の重点整備が必要な分野を知ることができる。

## 7 正味資産自己財源比率

## 1) 計算式

$$\frac{\text{一般財源等}}{\text{正味資産合計}} \times 100 \quad (\text{単位 } \% \text{表示})$$

## 2) 見方

この比率は分子に正味資産合計の内訳科目として記載されている一般財源等を置くことにより、正味資産のうち何%を当該地方公共団体の住民が負担した税金等である一般財源等でまかなったかを示す指標である。

長野県は45%、長野市は70%であり、長野市のほうが高い。

なお、分子を国庫支出金または都道府県支出金に変えれば、それぞれの補助金による資産取得割合が計算できる。

#### 第4節 おわりに

以上「地方公共団体の総合的な財務分析に関する研究会」が、平成12・13年各3月に公表した報告書の中の「バランスシート作成マニュアル」を概観してきたが、まとめとして、次の点を指摘しておきたい。

- 1 今まで一部先進県を除き、まったく公表されなかった地方自治体の財産状態が曲がりなりにも公表できるようになったことは、住民への情報開示の上で大きな前進として評価したい。
- 2 しかし、作成の容易性を優先し、また、他地方公共団体との比較性を重視し、計上する資産を原則として資料の集めやすい昭和44年以降の取得資産に限定し、それ以前の取得資産を脱落させているのは大きな欠陥である。脱落させた資産の大半を占める土地・建物等は市町村に備える固定資産台帳を利用し、網羅的に資産計上すべきである。
- 3 今回の報告書では作成対象を「普通会計」に限定している。しかし、最近は第三セクターの倒産が多発しており、倒産に至らないまでも経営不振で多額の債務超過に陥っているところも多い。これらの清算には普通会計からの資産繰入が必要になり、最終的には住民の税金が使われることになるのであるから、企業会計で連結決算書作成が主流になっている今日、地方自治体においても包括的なバランスシートを作成すべきである。

4 地方公共団体の歳出は建設事業費として資産形成に使われるものと、人件費を始めとしてその年度に費消される経常経費に分けられる。後者については今後「行政コスト計算書」として、企業会計の損益計算書に相当する計算書の作成が求められている。これを作成するには、未収収益・前払費用等期間損益把握のための経過勘定の設定が必要になるので、取引の認識は現在の現金主義から発生主義に転換すべきである。

5 また、バランスシート・行政コスト計算書も作成することになれば、決算書作成のための集計作業という無駄を省くために、現在の単式簿記から複式簿記に記帳方法も改めるべきである。

6 最後に、同報告書も認めているように、同作成マニュアルに従ったバランスシートは企業会計の貸借対照表とは作成基準に始まり全く異質のものである。それゆえにこそ「貸借対照表」といわず、「バランスシート」といい、区別しているであることを理解しなければならない。

(2001. 9. 26 受理)

#### (参考文献)

「地方公共団体の総合的な財務分析に関する調査研究報告書」 (12・13年)

	総務省
「長野県財務規則」	長野県
「バランスシートについて」	長野県財政課
「長野市バランスシート」	広報ながの
	2001. 2. 15