

地方自治体における所有外資産会計の現状と課題

－ 地方財政状況調査の分析から －

高橋 範行

本論文の要旨

本論文では、わが国地方自治体における資産会計において、所有外資産が会計上の資産として認識されていない現状を把握するために、現在の各会計モデルにおける所有外資産の取扱いについて整理した。つぎに、自治体の所有外資産投資にかかる実態分析を行うため、地方財政状況調査結果を用いて、都道府県および市町村それぞれの所有外資産投資額および普通建設事業費全体に占める割合を示した。合わせて都道府県別の所有外資産投資額および割合についても分析し、特に所有外資産投資の割合が大きい県があることを示した。これらを踏まえて、投資的経費に対して一定のウェイトを占めている所有外資産への投資が資産計上されない点を取り上げ、今後の解決すべき課題を提示している。

I 社会資本整備による行政サービスと所有外資産

地方自治体は、住民に対する行政サービスを提供するために、道路・橋梁、公園、学校、公営住宅の建設など、インフラ資産や公共施設整備のために多くの財源を投入してきた。

これら社会資本整備の形態として、地方自治体が自ら資産を保有して行政サービスを提供するほかに、国、他自治体または民間企業・団体に対して負担金や補助金を交付して施設整備をゆだね、自治体では資産を保有はしないものの、負担金・補助金を支出することにより間接的な行政サービスを提供するというケースも存在する。例えば、国道を整備する際には法律により国だけではなく都道府県（または政令指定都市）にも費用負担が求められ、市町村において子どもの保育サービスを提供する際には、自治体が自ら保育所を整備する代わりに、社会福祉法人などに施設整備に関する補助金を交付することが一般的である。

地方自治体の財政状況が厳しさを増す現在、発生主義会計の考え方を用いてインフラ資産や公共施設も含めたストック情報を総体的・一覽的に把握することにより現行の予算・決算制度を補完するのが、現在整備が進められている新地方公会計制度である。しかし、現在の新地方公会計制度において資産として計上されているのは、一定のリース取引による資産を除けば地方自治体が自ら保有している資産のみである。社会資本整備に対する費用として支出したもののうち、国道整備に要した負担金の支出や民間法人への保育所整備補助金支出など、自治体が自ら保有していないものは資産として認識していない。

インフラ資産や公共施設などを整備する際に、他自治体または民間に対する補助金や負担金という形態で、自らが所有しない資産に対して支出をするという事例は公的部門に特有のことである¹⁾。総務省における新地方公会計制度に関する研究会においても、その取扱いについて議論が行われている。「今後の新地方公会計の推進に関する研究会」においては「他団体及び民間への補助金等により整備された資産」を「所有外資産」と定義しており²⁾、本稿においてもこの名称を用いることとする³⁾。研究会では所有外資産の例として、国道、一級河川に関する施設、国立公園を挙げている。

このように、実務レベルの研究会においては所有外資産に関する会計上の取扱いについて検討された実績があるものの、会計理論を踏まえた研究は進んでいない。したがって、地方自治体によるインフラ資産や公共施設整備のための支出が、どの程度資産及び費用として認識されているかを検証することは有用であると考ええる。

本稿の目的は、地方自治体が他自治体または民間への補助金などにより間接的に整備した資産が、現在の新地方公会計において資産として貸借対照表に計上されていないにもかかわらず、自治体の社会資本整備支出の一定割合を占めていることを明らかにし、新地方公会計上の取扱いについて課題を提示す

ることである。

II 新地方公会計に関わる資産概念の整理

まず「所有外資産をどのように貸借対照表上で認識すべきか」という課題を検討するにあたって、資産概念の捉え方について整理する。

資産の所有形態による会計上の認識および測定についての分析は、資産概念の捉え方に内在するものとみることができる。会計における資産概念に関する研究は数多くあるが、例えば、興津は資産概念の捉え方について「制度的＝法的特性アプローチ」「計算的特性アプローチ」「経済的特性アプローチ」の3種類に分類している⁴⁾。これにより、資産概念の捉え方が「一定時点の純財産額を算定するもの」に、「用益潜在力を持つもの」、そして「発生の可能性の高い将来の経済的便益を持つもの」を包摂してきたことを説明している。

この興津の分類を踏まえて、山口は「経済的特性アプローチ」による資産概念の捉え方の特徴である「発生の可能性の高い将来の経済的便益を持つもの」の例として、リース契約に基づく場合のリース賃貸人（レッサー）と賃借人（レシー）の関係を挙げている⁵⁾。そして、リース取引の会計における認識および測定について、「法的所有権を中心とする資産観から経済的利用権に支えられた資産観への重点移動」であり、それは「資産概念の拡張」であるとの認識を示している⁶⁾。つまり、資産概念の捉え方が拡張されることに伴い、リース取引のように所有権を持たない資産であっても経済的実質が優先され、一定のルールの下に貸借対照表上の資産として計上される。

次に、公的部門の会計における資産の定義について整理する。国際公会計基準をはじめ米国やニュージーランドなど公会計先進諸国における政府会計基準においては、資産の定義には「将来の経済的便益」に加えて「サービス提供能力」が含まれている。このことについて山本は「こうした定義の修正は、企業会計を適用しようとする場合に、将来の純資金流入という経済的便益を発生させない財・サービスを公的部門が供給することを勘案したものと考えられる⁷⁾」と述べている。

前述のように、資産概念の捉え方には「用益潜在力をもつもの」が包摂されているが、民間部門においてはあくまでも「将来において収益を生ぜしめる」ものとして捉えられている。しかし、公的部門、とりわけ地方自治体においては、収益をもたらさなくとも住民の生活に資するために住民サービスを提供する能力をもつものを資産として捉えている。つまり、「用益潜在力をもつもの」という資産概念をより重視し、公的部門の特性に合わせて対象をより広く捉えていると解することができる。

この公的部門において特徴的な資産概念の捉え方が存在することによって、補助金・負担金による投資的経費の取扱いについて検討する余地が出てくる。単に経済的便益をもつものだけが資産なのであれば、地方自治体に資金の流入をもたらさないで資産とはならない。しかし、住民サービス提供能力をもつものも資産であるとすれば、たとえ自治体が自ら所有しない資産であっても、補助金・負担金による投資によってサービスを提供していると判断することができる。

また、資産に関する特性の一つに「その便益を取得しているか、またはその便益に対する他人の権利をコントロールすることができるということ⁸⁾」があるが、これによって所有外資産を大きく2つに分類することができる。

都道府県が市町村に交付する補助金や、地方自治体が民間団体に交付する補助金は、その補助金交付の目的外の使用をすることとなった場合や、除却することとなった場合は、一定の条件に基づき補助金の返還が発生することがある。これは、国で定める「補助金等に係る予算の執行の適正化に関する法律」や、地方自治体がこの法律に準じて定めた条例等にしがって運用されるものである。このことから、これらの補助金については、所有外資産であっても当該自治体の一定のコントロール下に置かれていると解釈することができる。一方、地方自治体が国に対して支払う国道や河川の整備等に対する負担金（国直轄事業負担金）などについては、便益を享受する地方自治体が経費の一定割合を負担することが法律で義務づけられていることから、報告主体のコントロール下にはないとみることができる。

このように、新地方公会計において所有外資産を貸借対照表上の資産として認識するには大きな課題がある。しかし、このことに関しては、実務に必要な規程を定める際の議論は行われたことがある⁹⁾が、

理論的な研究はほとんど行われていない。

Ⅲ 新地方公会計における所有外資産の会計処理

現在わが国の地方自治体における財務書類の作成において採用されている主要な3モデルに統一的な基準¹⁰⁾を加えた4種類のモデルについて、所有外資産に係る会計処理方法を整理すると以下のとおりである。また、一覧を図表1に示す。

1 総務省方式改訂モデル

総務省方式改訂モデルは従前の総務省方式の課題を段階的に改善するというアプローチで作られたことから、総務省方式における「一会計年度を超えて、地方公共団体の経営資源として用いられると見込まれるものをいうものとする¹¹⁾」との資産の定義を引き継いでいる。

総務省方式改訂モデルの貸借対照表における有形固定資産は、「原則として公有財産のうち不動産、動産及びそれらの従物を指し、原則として基準モデル固定資産評価要領を参考として算定された再調達価額をもって計上する¹²⁾」こととされている。地方自治体の公有財産であることが前提であり、所有外資産については貸借対照表上の資産としては認識しないことが分かる。

また、有形固定資産の価額の算定方法として地方財政状況調査（決算統計）による数値を用いる場合¹³⁾であっても、普通建設事業費の累計額のうち「他団体等に対する補助金・負担金は控除する¹⁴⁾」こととされており、所有外資産への投資については資産計上対象から除外されている。しかし、この「他団体及び民間への支出金により形成された資産」については、その支出金に充当された財源（国県補助金等、地方債、一般財源等）とともに注記することとなっている¹⁵⁾。

なお、他団体等に対する補助金・負担金のうち資産形成につながる支出については、行政コスト計算書の経常行政コスト欄のうち「他団体への公共資産整備補助金等」の項目に計上する¹⁶⁾こととなり、当該支出が単年度の費用として認識されることを示している。

2 基準モデル

基準モデルにおける資産の定義は「過去の事象の結果として、特定の会計主体が支配するものであって、①将来の経済的便益が当該会計主体に流入すると期待される資源、または②当該会計主体の目的に直接もしくは間接的に資する潜在的なサービス提供能力を伴うものをいう¹⁷⁾」とされている。この資産の定義を踏まえ、地方自治体が所有している資産のみが固定資産台帳に記載され、貸借対照表に計上される。ただし、基準モデルによる貸借対照表についても、総務省方式改訂モデルの注記欄を参考に、「他団体及び民間への支出金により形成された資産」についての情報を注記することが望ましいとされている¹⁸⁾。

所有外資産への投資について資産への計上が行われないことから、単年度の費用として認識されることになるが、基準モデルの行政コスト計算書においては、他団体等に対する補助金・負担金が一括して「補助金等移転支出」欄に計上されることになっている。この方式では資産形成につながる支出であるかどうかを財務書類上では判断できない構造となっている。

3 東京都方式

東京都の会計基準においては「貸借対照表には、東京都が所有する財産（換金価値のある実物財産及び法的権利）及び東京都が負担する法律上の債務だけでなく、発生主義会計に基づく『資産』及び『負債』を計上する¹⁹⁾」と説明されている。

行政コスト計算書における費用項目に「投資的経費補助」および「投資的経費単独」という項目があり、投資的経費（資本形成に寄与する支出）のうち、その支出の性質及び金額の僅少性等の理由により、固定資産の取得原価に算入されないものが該当すると示されている²⁰⁾。また、「投資的経費国直轄」という項目には国直轄事業負担金が該当すると示され、「当該建設事業により形成された資産については、東京都に所有権が帰属しないため、資産としては計上しないものとする²¹⁾」と、所有外資産について

は資産に計上せず単年の費用として処理されることが明示されている。

4 統一的な基準

統一的な基準における資産の定義は「過去の事象の結果として、特定の会計主体が支配するものであって、将来の経済的便益が当該会計主体に流入すると期待される資源、または当該会計主体の目的に直接もしくは間接的に資する潜在的なサービス提供能力を伴うものをいう²²⁾」とされており、従前の総務省方式改訂モデルおよび基準モデルと同様に、所有外資産は貸借対照表上の資産には計上されない。

行政コスト計算書における費用項目として「補助金等」という項目が存在するが、基準モデルと同様に他団体等に対する補助金・負担金が一括して本項目に計上される。しかし、統一的な基準では、行政コスト計算書の内容に関する附属明細書において、補助金等の内訳として資産形成に当たった補助金等分を示すこととされた²³⁾。

図表1 所有外資産の会計処理に係る新地方公会計モデル対比表

	総務省方式改訂モデル	基準モデル	東京都方式	統一的な基準
貸借対照表における取扱い	<ul style="list-style-type: none"> ・資産に計上しない ・「他団体及び民間への支出金により形成された資産」を財源とともに注記 	<ul style="list-style-type: none"> ・資産に計上しない ・総務省方式改訂モデルの注記欄を参考に注記することが望ましい 	<ul style="list-style-type: none"> ・資産に計上しない 	<ul style="list-style-type: none"> ・資産に計上しない
行政コスト計算書における取扱い	<ul style="list-style-type: none"> ・「他団体への公共資産整備補助金等」に計上 	<ul style="list-style-type: none"> ・「補助金等移転支出」に計上されるが、資産形成につながらない補助金等と混在 	<ul style="list-style-type: none"> ・「投資的経費補助」、「投資的経費単独」、「投資的経費国直轄」にそれぞれ区分して計上 	<ul style="list-style-type: none"> ・「補助金等」に計上されるが、資産形成につながらない補助金等と混在 ・附属明細書において、内訳として資産形成に当たった補助金等分を記載

(出所) 筆者作成

5 モデル間の比較と今後の課題

所有外資産の開示という観点でこれら4種類のモデルを比較すると、他団体及び民間への補助金・負担金はどのモデルにおいても単年度で費用として処理されることに変わりはない。しかし、総務省方式改訂モデルについては、注記ではあるが「他団体及び民間への支出金により形成された資産」を網羅的に示しており、この4モデルのなかでは比較的所有外資産の開示を重視したモデルである²⁴⁾。ただし、このモデルで開示される数値は決算統計における当該普通建設事業費の累計額を基に算定されていることに注意が必要である。

今後全国の自治体で採用される統一的な基準は、基準モデルにおける取扱いを踏襲しており、総務省方式改訂モデルの取扱いから見れば後退である。所有外資産が固定資産台帳に記載されない取扱いであることによる結果であるが、今後の会計モデルの改善に向けた大きな課題である。

IV 地方財政状況調査における地方自治体の普通建設事業費の状況

地方財政状況調査は、地方自治体の毎年度の決算状況について、総務省が定めた統一のルールに基づいてすべての自治体が回答しているものであり、「決算統計」とも呼ばれている。本調査項目のなかに「投資的経費の状況」という項目があり、この項目の数値を分析することで、地方自治体における社会資本整備の状況を知ることができる。

新地方公会計における資産の計上基準と地方財政状況調査の普通建設事業費に計上される数値の内容には若干の相違がある²⁵⁾。しかしながら、現行の新地方公会計のうち総務省方式改訂モデルは、公有

財産の状況や発生主義による取引情報を、個々の複式仕訳によらず、この地方財政状況調査情報を活用して作成するモデルであること、また前節で述べたとおり、現状の新地方公会計基準では所有外資産が計上されておらず、ほかに所有外資産への投資状況を把握する方法がないことから、本稿では地方財政状況調査を用いて分析を行うこととする。

1 普通建設事業費の区分

普通建設事業費は、道路・橋梁、公園、学校、公営住宅の建設等社会資本の整備に要する経費のうち、災害復旧事業費及び失業対策事業費を除くものである。普通建設事業費は都道府県においては補助事業費、単独事業費、国直轄事業負担金、同級他団体施行事業負担金および受託事業費の5種類に分類される。また、市町村においては、都道府県における5種類に県営事業負担金を加えた6種類に分類されている。

都道府県においては、補助事業費及び単独事業費はそれぞれ「その団体で行うもの」と「補助金」に分類され、補助金はさらに「市町村に対するもの」と「その他に対するもの」に分類される。市町村においては、補助事業費及び単独事業費はそれぞれ「その団体で行うもの」と「補助金」に分類される。これらのことを整理すると図表2のとおりとなる。

図表2 地方財政状況調査における普通建設事業費の区分

都道府県	市町村
1 補助事業費 (1) その団体で行うもの (2) 補助金 (ア) 市町村に対するもの (イ) その他に対するもの	1 補助事業費 (1) その団体で行うもの (2) 補助金
2 単独事業費 (1) その団体で行うもの (2) 補助金 (ア) 市町村に対するもの (イ) その他に対するもの	2 単独事業費 (1) その団体で行うもの (2) 補助金
3 国直轄事業負担金	3 国直轄事業負担金
4 同級他団体施行事業負担金	4 県営事業負担金
5 受託事業費	5 同級他団体施行事業負担金
(1) 補助事業費 (2) 単独事業費	6 受託事業費 (1) 補助事業費 (2) 単独事業費

(出所) 筆者作成

次に、これらの区分について、資産の所有主体別に整理すると、自己所有資産となる事業費は「その団体で行うもの」に計上されるものであり、所有外資産となる事業費は「補助金」、「国直轄事業負担金」、「同級他団体施行事業負担金」および「受託事業費」(市町村にあつては上記に加えて「県営事業負担金」)に計上されるものである。

なお、総務省の地方財政白書では、地方自治体の普通建設事業費について、国からの補助金の有無による区別(補助事業または単独事業)ごとに、事業の目的別、事業に充当された財源構成、普通建設事業費のうち特に用地取得費の状況について分析がなされている。しかしながら、事業費の投入により形成される資産の所有主体別による分析はなされていない。

2 地方財政状況調査による普通建設事業費の状況

総務省ホームページから入手可能な、都道府県及び市町村の2003年度(平成15年度)から2013年度(平成25年度)までの普通建設事業費の状況を示した。図表3が都道府県の合計、図表4が市町村の合計である。資産の所有主体別の状況を明らかにするため、前節で整理した分類に基づき、自己所有資産への投資と所有外資産への投資に区分して示した。

図表3 所有区分別普通建設事業費の状況(都道府県合計)

(単位：百万円)

	平成15年度	平成16年度	平成17年度	平成18年度	平成19年度	平成20年度
その団体で行うもの(補助)	4,489,565	3,825,569	3,531,847	3,214,071	2,979,376	2,827,373
その団体で行うもの(単独)	3,362,987	3,105,998	2,854,031	2,744,943	2,496,862	2,297,070
自己所有資産投資計(A)	7,852,552	6,931,567	6,385,878	5,959,014	5,476,238	5,124,443
補助金(対市町村・補助)	380,018	292,424	245,259	203,553	171,471	158,487
補助金(対市町村・単独)	300,668	291,061	250,087	237,453	221,122	227,079
補助金(対その他・補助)	398,454	304,204	238,705	190,815	143,118	150,385
補助金(対その他・単独)	256,237	252,313	233,019	273,568	291,387	274,779
国直轄事業負担金	1,125,733	1,143,457	1,139,161	1,138,326	1,136,113	1,072,614
同級他団体施行事業負担金	4,905	1,660	1,064	1,119	975	1,115
受託事業費(補助)	26,870	26,207	24,892	23,872	23,438	30,200
受託事業費(単独)	52,632	49,465	41,189	37,816	39,139	35,574
所有外資産投資計(B)	2,545,517	2,360,791	2,173,376	2,106,522	2,026,763	1,950,233
普通建設事業費計(C)	10,398,069	9,292,358	8,559,254	8,065,536	7,503,001	7,074,676
自己所有資産投資割合(A/C)	75.5%	74.6%	74.6%	73.9%	73.0%	72.4%
所有外資産投資割合(B/C)	24.5%	25.4%	25.4%	26.1%	27.0%	27.6%

	平成21年度	平成22年度	平成23年度	平成24年度	平成25年度	計
その団体で行うもの(補助)	2,949,472	2,423,009	3,073,950	2,955,342	3,654,517	35,924,091
その団体で行うもの(単独)	2,620,267	2,616,131	1,923,078	1,646,698	1,648,411	27,316,476
自己所有資産投資計(A)	5,569,739	5,039,140	4,997,028	4,602,040	5,302,928	63,240,567
補助金(対市町村・補助)	176,300	243,604	226,822	245,485	318,383	2,661,806
補助金(対市町村・単独)	225,217	233,087	236,018	221,517	247,645	2,690,954
補助金(対その他・補助)	196,544	257,404	348,985	283,388	309,959	2,821,961
補助金(対その他・単独)	286,865	270,496	276,031	258,170	273,164	2,946,029
国直轄事業負担金	1,158,503	747,784	693,414	837,837	686,086	10,879,028
同級他団体施行事業負担金	765	781	1,037	1,197	996	15,614
受託事業費(補助)	32,584	27,303	31,198	19,632	19,102	285,298
受託事業費(単独)	42,530	35,550	40,027	39,632	40,981	454,535
所有外資産投資計(B)	2,119,308	1,816,009	1,853,532	1,906,858	1,896,316	22,755,225
普通建設事業費計(C)	7,689,047	6,855,149	6,850,560	6,508,898	7,199,244	85,995,792
自己所有資産投資割合(A/C)	72.4%	73.5%	72.9%	70.7%	73.7%	73.5%
所有外資産投資割合(B/C)	27.6%	26.5%	27.1%	29.3%	26.3%	26.5%

(出所) 筆者作成

図表4 所有区分別普通建設事業費の状況(市町村合計)

(単位：百万円)

	平成15年度	平成16年度	平成17年度	平成18年度	平成19年度	平成20年度
その団体で行うもの(補助)	2,576,756	2,159,519	2,072,638	2,064,006	2,115,680	2,076,315
その団体で行うもの(単独)	4,973,781	4,585,355	4,147,040	3,796,250	3,585,759	3,503,932
自己所有資産投資計(A)	7,550,537	6,744,874	6,219,678	5,860,256	5,701,439	5,580,247
補助金(補助)	348,800	305,562	283,416	296,645	237,716	268,262
補助金(単独)	404,803	386,657	349,141	322,065	306,859	298,677
国直轄事業負担金	143,411	118,926	125,087	120,942	117,783	107,368
県営事業負担金	278,696	247,553	222,104	205,936	181,561	165,207
同級他団体施行事業負担金	20,827	15,319	6,573	7,093	5,960	5,252
受託事業費(補助)	33,061	25,578	24,687	17,846	14,223	13,459
受託事業費(単独)	57,254	47,851	39,433	41,750	36,847	31,865
所有外資産投資計(B)	1,286,852	1,147,446	1,050,441	1,012,277	900,949	890,090
普通建設事業費計(C)	8,837,389	7,892,320	7,270,119	6,872,533	6,602,388	6,470,337
自己所有資産投資割合(A/C)	85.4%	85.5%	85.6%	85.3%	86.4%	86.2%
所有外資産投資割合(B/C)	14.6%	14.5%	14.4%	14.7%	13.6%	13.8%

	平成21年度	平成22年度	平成23年度	平成24年度	平成25年度	計
その団体で行うもの(補助)	2,395,448	2,520,313	2,274,965	2,528,759	3,423,828	26,208,227
その団体で行うもの(単独)	3,921,788	3,611,289	3,127,824	3,128,771	3,277,867	41,659,656
自己所有資産投資計(A)	6,317,236	6,131,602	5,402,789	5,657,530	6,701,695	67,867,883
補助金(補助)	314,431	381,978	347,035	344,990	433,504	3,562,339
補助金(単独)	297,590	305,770	305,006	300,766	317,531	3,594,865
国直轄事業負担金	122,668	102,126	64,807	78,669	75,961	1,177,748
県営事業負担金	166,216	138,782	124,112	132,677	121,411	1,984,255
同級他団体施行事業負担金	6,005	9,350	8,021	11,058	9,456	104,914
受託事業費(補助)	10,942	10,222	7,904	7,020	7,849	172,791
受託事業費(単独)	31,240	23,998	20,939	19,276	22,679	373,132
所有外資産投資計(B)	949,092	972,226	877,824	894,456	988,391	10,970,044
普通建設事業費計(C)	7,266,328	7,103,828	6,280,613	6,551,986	7,690,086	78,837,927
自己所有資産投資割合(A/C)	86.9%	86.3%	86.0%	86.3%	87.1%	86.1%
所有外資産投資割合(B/C)	13.1%	13.7%	14.0%	13.7%	12.9%	13.9%

(出所) 筆者作成

図表3および図表4によれば、都道府県および市町村のどちらにおいても普通建設事業費の大半は自己所有資産への投資に充てられている。しかしながら、11年間の合計で都道府県においては全体で約860億円のうちの26.5%にあたる約228億円、市町村においては全体で約788億円のうちの13.9%にあたる約110億円の普通建設事業費が所有外資産への投資に充てられていることがわかる。

普通建設事業費における所有外資産への投資は、都道府県の方が市町村に比べて割合が高くなっている。市町村にはない都道府県における所有外資産への投資の特徴として、都道府県は市町村が整備し、所有することになるインフラ資産や公共施設に対して補助金を交付することにより、間接的な社会資本への投資を行っていることが挙げられる。また、国が直轄事業として行う道路、河川、港湾または砂防などの整備事業に対して、当該事業で便益を享受する地方自治体（都道府県および政令指定都市）が経費の一定割合を負担することが法律で義務づけられている、国直轄事業負担金が存在することである（26）。

次の図表5は、2013年度（平成25年度）における所有区分別普通建設事業費の状況を47都道府県別に表したものである。このようにしてみると、各都道府県によって投資的経費に占める所有外資産投資の割合にはバラツキがあることが分かる。所有外資産投資割合が最低だった山口県の15.1%に対して、最高は福島県の48.1%、また宮城県は45.1%、岩手県が39.0%であった。これら3県では国直轄事業負担金の支出が他自治体と比較して多額になっているほか、福島県では補助金の支出も多額となっている。詳しい内容についてはさらに精査する必要があるが、これは、東日本大震災からの復興事業に関わる資産形成が、従前にもまして自己の自治体以外への移転支出により所有外資産という形で進んでいることが想定される。

図表5 2013年度所有区分別普通建設事業費の状況(都道府県別)

(単位：百万円)

	その団体で行うもの(補助)	その団体で行うもの(単独)	自己所有資産投資計(A)	補助金(対市町村・補助)	補助金(対市町村・単独)	補助金(対その他・補助)	補助金(対その他・単独)	国直轄事業負担金	同級他団体施行事業負担金	受託事業費(補助)	受託事業費(単独)	所有外資産投資計(B)	普通建設事業費計(C)	自己所有資産投資割合(A/C)	所有外資産投資割合(B/C)
北海道	257,337	49,173	306,510	10,129	4,696	28,884	4,896	80,311	-	774	204	129,884	436,394	70.2%	29.8%
青森県	72,085	22,694	94,779	4,689	8,128	7,194	18,115	12,194	-	753	10	51,083	145,862	65.0%	35.0%
岩手県	63,938	18,875	82,813	9,525	3,241	8,354	3,302	27,365	6	85	1,113	52,991	135,804	61.0%	39.0%
宮城県	66,471	18,620	85,091	18,276	4,257	7,044	6,537	28,834	-	2,229	3,375	70,552	155,643	54.7%	45.3%
秋田県	56,801	27,238	84,039	7,251	2,155	12,017	5,254	7,921	-	80	99	34,777	118,816	70.7%	29.3%
山形県	50,144	24,973	75,117	6,184	2,595	3,089	2,854	10,003	-	0	198	24,923	100,040	75.1%	24.9%
福島県	72,362	36,178	108,540	3,157	15,800	6,198	53,440	21,931	-	3	24	100,553	209,093	51.9%	48.1%
茨城県	78,225	21,223	99,448	6,891	3,581	6,006	2,309	25,779	47	1,083	2,035	47,731	147,179	67.6%	32.4%
栃木県	56,073	20,432	76,505	5,549	1,920	8,581	2,647	3,642	-	5	474	22,818	99,323	77.0%	23.0%
群馬県	78,281	21,116	99,397	2,856	4,978	4,785	5,857	5,030	775	2,010	658	26,949	126,346	78.7%	21.3%
埼玉県	48,926	52,930	101,856	6,636	2,388	10,530	8,194	25,158	165	53	4,059	57,183	159,039	64.0%	36.0%
千葉県	63,788	39,565	103,353	14,564	4,170	722	931	18,936	-	-	672	39,995	143,348	72.1%	27.9%
東京都	220,619	370,272	590,891	1,739	71,656	21,049	34,906	30,958	-	3,416	1,753	165,477	756,368	78.1%	21.9%
神奈川県	43,490	52,957	96,447	6,940	4,408	4,437	9,988	5,825	-	-	192	31,790	128,237	75.2%	24.8%
新潟県	133,953	33,147	167,100	6,935	4,368	5,352	1,317	22,809	-	1,059	3,511	45,351	212,451	78.7%	21.3%
富山県	58,359	14,708	73,067	3,525	2,306	5,226	7,154	12,265	-	12	269	30,757	103,824	70.4%	29.6%
石川県	69,579	19,285	88,864	4,836	1,199	8,597	4,919	8,500	-	25	566	28,642	117,506	75.6%	24.4%
福井県	54,367	15,592	69,959	4,022	7,737	4,989	3,301	7,433	-	45	56	27,583	97,542	71.7%	28.3%
山梨県	74,812	16,336	91,148	3,697	1,110	4,279	705	7,416	-	-	1,144	18,351	109,499	83.2%	16.8%
長野県	76,271	25,743	102,014	7,781	4,264	11,159	4,745	13,048	-	-	715	41,712	143,726	71.0%	29.0%
岐阜県	69,036	26,918	95,954	2,595	3,205	14,489	3,160	20,882	-	5	457	44,793	140,747	68.2%	31.8%
静岡県	84,525	54,070	138,595	6,135	15,370	6,919	7,613	13,158	-	1,257	933	51,385	189,980	73.0%	27.0%
愛知県	124,215	51,095	175,310	6,842	8,245	2,294	3,526	29,852	-	-	1,615	52,374	227,684	77.0%	23.0%
三重県	51,163	25,042	76,205	5,094	2,361	2,687	4,335	28,576	3	1,399	149	44,604	120,809	63.1%	36.9%
滋賀県	35,105	22,362	57,467	3,178	1,954	4,379	1,625	2,987	-	88	1,563	15,774	73,241	78.5%	21.5%
京都府	50,193	32,801	82,994	1,967	5,915	4,286	6,176	18,905	-	-	296	37,545	120,539	68.9%	31.1%
大阪府	103,105	43,418	146,523	9,850	3,471	3,535	2,522	10,008	-	-	4,926	34,312	180,835	81.0%	19.0%
兵庫県	130,716	67,418	198,134	9,416	1,192	11,199	3,989	11,648	-	-	148	37,592	235,726	84.1%	15.9%
奈良県	47,761	9,346	57,107	936	728	3,638	649	6,951	-	74	995	13,971	71,078	80.3%	19.7%
和歌山県	79,157	21,575	100,732	6,154	2,101	4,083	1,252	15,612	-	7	616	29,825	130,557	77.2%	22.8%
鳥取県	48,197	11,188	59,385	2,103	1,160	1,576	3,846	5,646	-	38	453	14,822	74,207	80.0%	20.0%
島根県	71,912	28,121	100,033	3,281	1,318	4,243	5,436	6,954	-	561	328	22,121	122,154	81.9%	18.1%
岡山県	44,689	24,631	69,320	3,954	1,552	6,746	1,324	8,700	-	429	238	22,943	92,263	75.1%	24.9%
広島県	54,574	23,508	78,082	1,873	4,843	1,952	6,685	12,040	-	-	589	27,982	106,064	73.6%	26.4%
山口県	71,385	15,583	86,968	1,232	2,564	2,143	1,382	7,923	-	-	182	15,426	102,394	84.9%	15.1%
徳島県	49,451	12,220	61,671	3,668	485	3,540	749	9,397	-	-	693	18,532	80,203	76.9%	23.1%
香川県	29,261	14,058	43,319	1,100	3,196	4,150	338	3,196	-	77	395	12,452	55,771	77.7%	22.3%
愛媛県	61,880	20,998	82,878	5,192	1,982	3,908	196	10,502	-	41	1,748	23,569	106,447	77.9%	22.1%
高知県	56,433	14,003	70,436	4,539	3,409	7,030	2,416	7,728	-	410	5	25,537	95,973	73.4%	26.6%
福岡県	134,144	59,014	193,158	11,740	5,193	9,407	6,390	22,189	-	1,096	675	56,690	249,848	77.3%	22.7%
佐賀県	46,561	24,102	70,663	2,399	4,475	3,762	4,348	9,757	-	1	231	24,973	95,636	73.9%	26.1%
長崎県	80,545	32,108	112,653	4,984	6,009	1,768	11,246	6,379	-	721	1,610	32,717	145,370	77.5%	22.5%
熊本県	98,589	22,627	121,216	24,550	2,814	6,400	4,720	10,366	-	467	75	49,392	170,608	71.0%	29.0%
大分県	61,023	36,494	97,517	4,289	2,172	5,067	2,620	7,226	-	360	279	22,013	119,530	81.6%	18.4%
宮崎県	69,024	16,625	85,649	5,964	1,235	6,072	2,319	10,457	-	76	395	26,518	112,167	76.4%	23.6%
鹿児島県	112,193	29,853	142,046	7,047	5,132	5,788	2,113	10,579	-	-	259	30,918	172,964	82.1%	17.9%
沖縄県	93,796	8,177	101,973	43,120	607	10,405	829	3,112	-	365	-	58,438	160,411	63.6%	36.4%
合 計	3,654,517	1,648,411	5,302,928	318,383	247,645	309,959	273,164	686,086	996	19,102	40,981	1,896,316	7,199,244	73.7%	26.3%

(出所) 筆者作成

ここまでの普通建設事業費にかかる分析において、地方自治体における所有外資産への投資額が普通建設事業費全体の額に対して決して少なくない割合を占めていることが明らかになった。また、都道府県別の普通建設事業費にかかる分析では、普通建設事業費全体の額に対する所有外資産への投資額の割合は都道府県ごとに異なり、なかには所有外資産への投資額の割合が全体の5割近くを占める県も存在することがわかった。

所有外資産への投資は、住民サービスの提供という支出の効果が複数年度にわたる経費であるにもかかわらず、現在の新地方公会計制度では資産の所有形態が自己所有ではないという理由で資産計上されず、多い自治体では年間の投資額の半分近くが単年度で費用処理されている。所有外資産への投資について費用処理で良いのか、資産計上すべきものであるかについては、さらに詳しく分析し、検討を行う必要がある。

V 地方自治体の所有外資産会計に関する課題

本稿では、新地方公会計における所有外資産を貸借対照表上の資産として認識すべきという立場から、現状の把握と分析を行った。まず、会計における資産概念の捉え方について整理し、公会計における特徴的な資産概念である「住民サービス提供能力」に着目し、所有外資産であっても貸借対照表上の資産として認識すべきことを示した。また、現在の各会計モデルにおける所有外資産の取扱いについて比較し、今後の新地方公会計において標準となる統一方式においては、総務省方式改訂モデルでは不完全ながらも表示されていた所有外資産にかかる評価額の表示がなくなり、取組みの後退が見られることを示した。

つぎに、地方財政状況調査に基づく統計表を用いて、わが国47都道府県および全市町村それぞれの所有外資産投資額および普通建設事業費全体に占める割合を示し、地方自治体の所有外資産投資に対する実態分析を行った。また、単年度ではあるが2013年度（平成25年度）における都道府県別の所有外資産投資額および割合についても集計のうえ分析した。その結果、所有外資産投資額は11年間の合計で都道府県では普通建設事業費全体の26.5%、市町村では同じく13.9%を占めていること、また、都道府県別に見ると所有外資産投資額が普通建設事業費全体の1割半程度の県から、多いところでは5割弱を占める県まであり、大きなバラツキがあることを示した。そして、これら実態分析の結果から、所有外資産の資産計上について、さらなる研究の必要性があることを指摘した。

公的部門、とりわけわが国地方自治体においては、行政サービス提供能力の総量を把握するためには、所有外資産の存在を無視することはできない。しかしながら、前述のように地方自治体における所有外資産は、当該団体のコントロール下に置かれているという資産の特性を満たさない場合がある。それでもなお、所有外資産を貸借対照表上に資産として計上するかどうかについては、所有外資産における貸借対照表計上能力について詳細な分析および検討が必要となる。また、所有外資産にかかる会計処理と繰延資産会計、無形固定資産会計および長期前払費用の取扱いなどとの関係についても、稿を改めて今後解決すべき課題としたい。

注

- 1) 民間部門での事例に置き換えた場合、他社または他団体のために資産取得費用を補助する事例などが考えられるが、あくまでもそれは他社等の資産であり、自社への経済的便益は存在しないのであるから、資産計上の議論とはならない。
- 2) 総務省『今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書・参考資料』2014年、274-276頁。
- 3) 厳密に解釈すれば、リース取引にかかわる資産も所有外資産に分類されるが、現状のわが国新地方公会計モデルにおける資産計上の有無により区別する観点から、本稿でいう「所有外資産」にリース資産は含まないものとする。
- 4) 興津裕康『現代制度会計』森山書店、1999年、81-86頁。
- 5) 山口忠昭「会計上の資産概念をめぐる諸問題」『商経学叢』第55巻第1号、2008年、275-276頁。
- 6) 同上書、276ページ。
- 7) 山本清「政府会計の理論的枠組みを巡る課題について-IPSASに関する検討を出発点として」『金融研究』第22巻第1号、2003年、117頁。

- 8) 興津『前掲書』、85頁。
- 9) 地方自治体会計に企業会計的手法を取り入れようとする試みは1980年代から行われてきた。財団法人地方自治協会、財団法人社会経済生産性本部、財団法人あまがさき未来協会および臼杵市がそれぞれ提唱した取組みのなかで、県営事業負担金などの取扱いが定められた。詳しくは石原俊彦『地方自治体の事業評価と発生主義会計』中央経済社、1999年、126-152頁を参照。
- 10) 平成28年度決算からの適用が総務省から要請されているモデルである。
- 11) 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』2000年、7頁。
- 12) 総務省『新地方公会計制度実務研究会報告書』2007年、158頁。
- 13) 総務省方式改訂モデルは、固定資産台帳の整備によらず既存の決算統計による情報を活用して財務書類を作成することを許容しているモデルであり、有形固定資産の価額の算定方法として昭和44年度から決算年度までの普通建設事業費の累計額によることができるとされている。
- 14) 総務省『前掲書』、158頁。
- 15) 同上書、172-173頁。
- 16) 同上書、178頁。
- 17) 総務省『新地方公会計制度研究会報告書』2006年、14-15頁。
- 18) 総務省『「地方公共団体財務書類作成にかかる基準モデル」及び「地方公共団体財務書類作成にかかる総務省方式改訂モデル」に関するQ&A』2007年、1頁。
- 19) 東京都会計管理局『東京都会計基準』2005年、2頁。
- 20) 同上書、12頁。
- 21) 同上書、12頁。
- 22) 総務省『今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書』2014年、8頁。
- 23) 総務省『今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書・参考資料』2014年、244頁。
- 24) 総務省方式改訂モデルでは注記が必須とされているが、基準モデルでは「注記することが望ましい」との示唆にとどまっている。これは、総務省方式改訂モデルでは決算統計の数値を累計するプロセスにおいて自動的に所有外資産に関する数値を得ることができるが、基準モデルでは固定資産台帳に所有外資産の記載がなく、所有外資産に関する金額を表示するには別途集計する手間がかかることによるものと考えられる。
- 25) 地方財政状況調査における普通建設事業費には、新地方公会計では費用とされる一定の事務費や人件費などが含まれている。
- 26) 市町村に対する国直轄事業負担金の位置付けは、政令指定都市については義務であるのに対して、政令指定都市以外の市町村については負担を要しないこととなっている。ただし、例外的に負担金を支出するケースが存在し、統計数値にも表れている。

参考文献

- 石原俊彦『地方自治体の事業評価と発生主義会計』中央経済社、1999年。
- 興津裕康『現代制度会計』森山書店、1999年。
- 齋藤真哉「地方自治体会計への企業会計的手法の導入に関する検討」『会計検査研究』第26号、2002年、163-173頁。
- 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』2000年。
- 総務省『今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書・参考資料』2014年。
- 総務省『新地方公会計制度研究会報告書』2006年。
- 総務省『新地方公会計制度実務研究会報告書』2007年。
- 総務省『「地方公共団体財務書類作成にかかる基準モデル」及び「地方公共団体財務書類作成にかかる総務省方式改訂モデル」に関するQ&A』2007年。
- 東京都会計管理局『東京都会計基準』2005年。
- 山口忠昭「会計上の資産概念をめぐる諸問題」『商経学叢』第55巻第1号、2008年、273-281頁。
- 山本清「政府会計の理論的枠組みを巡る課題について-IPSASに関する検討を出発点として」『金融研究』第22巻第1号、2003年、113-128頁。

(筆者は関西学院大学大学院研究員・北上市役所勤務)

