

固定資産台帳作成の価値

2009年12月吉日

公会計改革に協力する会計人の会
税理士

杉山隆

安心経営株式会社 代表取締役

秋田中央税理士法人 代表社員

目次

固定資産台帳作成の価値

1. 自治体資産台帳化の3つの意義
2. 発生主義会計の採用
3. 基準モデルに対する2つの誤解と改訂モデル

固定資産台帳作成の価値

1. 自治体資産台帳化の3つの意義

今回の公会計改革の大きな意義のひとつは、自治体の持つ資産の一つひとつを、ユニット毎に金額を含めて台帳化したことでもあります。考えてみれば、どの民間組織でも持つこの種の台帳が未整備の事がそもそも不思議ですが、長い現金主義会計の一つの帰結であります。今回この台帳整備を通じて、明らかになった台帳化の意義は次の3点にまとめられます。

第一に、今回の改革の目的である財政状態の改善に直接寄与する次の3点です。

- ① 資産の売却・活用のためには、資産の实在データが、個別に明らかになっていることが前提です。売却可能資産の選定も、全ての個別の物量、金額に関する正確なデータが揃っていることにより、網羅的に行うことが可能となります。
- ② 個別の売却プランとは別に、長期的な資産管理計画にあたっては、全ての資産の価格データが地方（地域）、価格帯、資産種別、勘定科目、所管部門、用途、取得年度により分類され、検索可能な形でデータベース化されていることが必要であります。これは、将来の更新投資や修繕コストの算定など、管理業務のためにも不可欠であります。
- ③ 最近強調されている行政事業評価や、政策事業評価において、それに使用される資産のコストを算入することなくしては、そのコスト分析を正確に行うことは出来ません。その為には、全ての資産において個別に減価償却費や想定地代が明らかになっていることが必要となるわけです。

第二は、財務諸表の正確性の確保であります。個別評価を前提とした固定資産台帳を基礎とした財務諸表と、決算統計の普通建設事業費の集計による旧総務省版のバランスシートとの間には看過出来ない差額が発生しています。

旧総務省版の延長上にある「改訂モデル」にも、この差額問題は引き継がれることとなります（下記注）。これは、旧版作成の基礎となっている決算統計には、以下の3点が欠落したからです。

- (ア) 昭和43年以前取得の資産データがすっぽり欠落していること、
- (イ) 昭和44年以降のデータでもその後の値上り分が全く算入されていないこと
- (ウ) 寄付取得や除却などの非金銭移動データが算入されないこと

この3点がもたらす差異は、会計モデルの差異としては、大きすぎます。

全体の財務方針に寄与する正しい財務諸表の基礎データは、個別の資産データに裏付けられていなければならないことは、至極当然のことであるからです。

第三に台帳作成過程で生まれる意識改革です。台帳作成のうち、開始時の台帳整備ほどの自治体でも全庁的イベントとして行われ、広範な関係者の参加が求められます。

資産の所在や評価に関して、最も正しい情報をもっているのは、関係の担当職員です。そしてこれまでの経験からいえば、その重要性を最も意識しているのも直接の担当者です。共に台帳作成のイベントに参加することで、関係者の財政改革の意識と理解は進み、外部的強制による改革でなく、自発性をもった本物の改革に成長することができました。

「自治体には工事はあるが、資産はない」とは、ある有名な民間からの転入者の言葉です。言い得て妙であります。ここには単なる帳簿上の不備をこえた深刻な意味が込められています。台帳作成は、この全体の制度改革の突破口となり得ます。

2. 発生主義会計の採用

今回の改革の大きな目的は発生主義会計の採用であります。現金主義と異なる発生主義会計の特徴は、資金の収入・支出に限定して対比したとき、大きな枠組としては以下の2点です。

- 現金の支出を将来にわたる費用の支出（資産として計上）と
純資産の直接的減少（経費として計上）とに区分
- 現金の収入を将来の返済を予定するもの（負債として計上）と
純資産の直接的増大（収入として計上）とに区分すること

つまり、「資産としての支出と純資産の減少支出」、「負債としての収入と純資産の増大収入」を区別することであり（その他、資産交換、評価替、等々、発生主義には多くの会計処理の類型がありますが、論点整理のため省略）。

実際のこの振分けは、支出データの登録が同時に、他方で資産台帳 or 費用台帳への登録となるシステムによって行われます。即ち「複式簿記」です。

固定資産台帳は、複式簿記の「借方記載台帳」として作成されることが最も正確で、かつ容易であります。自治体によっては年間計上資産が1万件に達することもあり、これを会計システム外で個別に台帳化しようとするれば不正確である上に不必要なコストが発生することとなります。平成19（2007）年度試行における、多くの自治体の経験を通じて、単複変換パッケージ PPP は、単なる変換パッケージではなく、固定資産台帳を作り、その上で完全な発生主義財務諸表を作成していることを示しています。

発生主義は、この様に単なる文言上の原則や会計モデルではなく、現実の会計的实践に生きている処理判断行為です。だから研究会報告書等々の抽象的原理は、現場で生かされる判断基準としてより一層具体化されると共に、その判断当事者を明確に設定する必要があります。しかしこれは簡単ではありません。「取引を資産計上と費用処理に振分ける」こと自体が、近代会計上の最大命題であり、このことをめぐる議論が会計論争の中心であり、この振分け基準の推移が会計制度史であると言っても過言ではありません。また、具体的取引は常に多様な形態をもって発展するために、この課題は常に新しい問題に直面する永遠の課題であるということもできます。文言をいくら積重ねても完全な標準化は不可能であり、そこに法律とは違う「会計は慣習である」という所似があるのです。公会計の定着にあたって乗り越えねばならない最大の壁は、本当はこの問題の解決がありません。

この間の試行作成では、この点につき、次のような対処を行ってきました。

- ① 各自治体の実績に合わせてこの区分基準をできるだけ具体的事例として設定する。
全体的な規定と各分野への具体化として、自治体毎の「会計規則」として文章化した。
- ② 判断プロセスの制定
「予算科目の制定・原課における選択、財政部門の判断」の組み合わせで実施。

公会計改革は始まったばかりです。毎年にもわたる事例の積重ねによって、この部分は次第に定式化されていくものとして、まずは柔軟な対応が必要であります。

「公会計会計人の会」の公会計改革協力の最大テーマはこの業務のサポートです。

会計人は、「資本的支出と修繕費の区分」という問題での、民間企業と税務当局との調整を日常の本来の業務として行っており、まさにそのテーマでの専門家として公的に認められている集団であります。

この専門性を生かして具体的サポートを行うことが第一であり、第二は「変換パッケージ」を用いて、この区分の論点となる取引をできるだけ絞り上げることです。

数万の日常取引（執行データ）全てに関し、資産か費用かの判断を行うことなどは非現実的であり、この大部分の判断を「自動化」し、問題取引をある限られた範囲に抽出すること、これが「変換」の真の意味であり、それをソフトウェアパッケージとして、作り上げたものが PPP です。

実際の「処理判断行為」はこのソフトウェアを用いて短期間に行われており、そのサポートもまた会計人の仕事でありました。

3. 基準モデルに対する 2 つの誤解と改訂モデル

基準モデルにおける取引の個別仕訳は大変であるという誤解は、変換パッケージの登場によって解決しました。確かに、資産か費用かの判断は簡単なものではありませんが、労力が大変ということではありません。一見労力がかると謬見されたところが、ソフトウェアによって代替されたといってもよいでしょう。

さらに、公会計改革が困難だと考えられた第二の大きな誤解は、開始貸借対照表のための資産の棚卸し、開始固定資産台帳の作成が、自治体にとって大きな負担となるということでありました。この誤解は、既に 100 に近い自治体の実践によって覆されていますが、その誤解は次の事情を見誤ったせいであると思われます。

一つは、固定資産台帳ではないが、それに類似した台帳が既に装備されていることであります。物理的なデータとしては、公有財産台帳、道路台帳、物品台帳・むしろ台帳の整備されていない分野を探すほうが難しいわけです（確かに手書きのものもあるが、今日データ化はそれほど困難ではありません）。

そして台帳のないところは、原始的な取引記録が確実に保存されているのです。自治体は公的組織であり、データの行方不明などあり得ないデータの宝庫です。ただ、全てが一本の線で統合されていないだけであります。そしてその原因は、統合する「規定」か「命令」が存在しないことであるわけです。

二つ目は、自治体職員の質の高さです。これは 2 つの意味を持っています。1 つは、作業レベルの水準の高さ、特に IT スキルのリテラシーが相当程度の高さをもっていることであります。開始 BS の作成に、この点は重要です。2 つ目は、使命感の高さと現状の財政状態への危機感の存在であります。

持ちかけ方次第では、開始貸借対照表の作成は全庁を巻き込んだ一大運動にすることができるのです。

さて、この2つの大きな誤解の上に成り立っているのが、実は「改訂モデル」です。扱い方如何では「改訂モデル」のほうが、基準モデルよりも多くの負担がかかる場合もあります。

特に、段階的整備と称して「固定資産台帳」と「改訂モデル」を結合することなどは、至難の技であると考えます。「決算統計」の活用で一貫するならまだしも、ある部分は「決算統計」、ある部分は「台帳」などというのは全くの机上の空論です。逆に、会計はそんなに生易しくないことを理解すべきであります。

1年間の試行と本年の全面実施は、多くの教訓をもたらしました。

(注)新公会計と旧総務省版との違い

単位:億円

市名	固定資産価格		減価償却額		資産計上額	
	新公会計	旧版	新公会計	旧版	新公会計	旧版
a	14,297	6,095	144	-	215	310
b	954	470	141	121	8	8
c	4,651	2,791	70	95	50	86
d	1,798	1,006	33	32	31	47
e	1,892	1,060	37	37	39	49
f	750	560	17	-	13	15
g	5,331	3,960	133	138	73	129
h	642	616	23	23	15	19

- ・固定資産価格の新公会計と旧総務省版バランスシートとの違いの原因 1. (ア)(イ)(ウ)に詳述。
- ・資産計上額について新公会計は執行データのうち、固定資産に計上されたデータすなわち、純資産変動計算書における「固定資産形成」の計上額です。旧版は「決算統計」における普通建設事業費のうち「その団体で行うもの」として計上された額です。「決算統計」の読み替えで行っている旧版総務省バランスシートでは、この額が結果的に資産計上額となっています。

尚、普通建設事業費については、「地方財政状況調査表作成要領」にて、「普通建設事業費」に各款の事業費に該当する目（目の一部であっても独立の1事業である場合も含む）の合算額を計上すると述べられています。