

総務省方式改訂モデル「行政コスト計算書」の作成手引き

1 総論

行政コスト計算書については、よく企業の損益計算書に対応して言われるが、内容を見てみるとそうとは言えない所が多数ある。行政コスト計算書は大雑把に表すと、資産形成に資さない経常的な費用と、その費用に対応する収益を計上している書類と言える。また経常的な損益と言うことで、企業の損益計算書にある特別損益の部は行政コスト計算書にはない。また、様式も行政コスト計算書の行頭は行政目的別に区分されており、左行にある勘定科目（この科目は経常的に支出される経費で資産形成に資さないものを計上したと考えられる）も異なる。さらに収益の部については、経常的に収入される地方税や地方交付税は計上されず、受益者負担金的性格のある負担金や使用料を計上することとしている。

2 人件費

人件費に計上する額は、決算統計上人件費として計上した額から、退職手当、退職手当組合負担金、前年度末の賞与引当金計上額を控除した額である。

前年度末に計上した賞与引当金を行政目的別に控除するに当たっては、賞与引当金控除前の行政目的別の人件費の金額の比で按分することが認められている。

3 退職手当引当金繰入額

退職手当引当金繰入額は、退職手当組合に加入している場合と加入していない場合によって、算定方法が異なる。

(1) 加入していない場合

算式は、退職手当 + 退職手当引当金 - 前年度退職手当引当金

現金主義に慣れ親しんでいると、その年度に支払った退職手当がそのままコストになるのではないかと考えてしまうが、退職手当引当金という負債の増分をコストとして認識する所に発生主義を導入した特徴が表れている。

(2) 加入している団体

退職手当組合負担金 + (退職手当引当金 - 退職手当組合積立金) - 前年度の(退職手当引当金 - 退職手当組合積立金)

こちらも、現金主義で考えれば、その年度に支払った退職手当組合負担金を計上すればよいように考えてしまうが、退職手当引当金という負債の増分を当該年度のコストとして計上することとしている。

なお、退職手当引当金繰入等を行政目的別に按分するに当たっては、行政目的別の職員給の割合で按分することが認められている。

4 賞与引当金繰入額

当該年度に計上した賞与引当金を計上することとされている。これは、年度末までに発生している賞与に関する負債、これは当年度末に当年分の賞与として、支払義務が発生しているが支払が終わっていない分であるということ、当年度のコストとして計上するということである。

なお、賞与引当金繰入額は、決算統計の行政目的別に計上されている人件費の規模に応じて負担額を算定することが認められている。

退職手当引当金繰入が職員給で、賞与引当金繰入額が人件費で按分する理由についてであるが、人件費の中には退職手当や退職手当組合負担金が既に混入されているが、賞与引当金分は混入されていないとすることがあると考えられる。

5 物件費，維持補修費，社会保障給付，補助金等及び他会計への支出額

ここで、決算統計13表の勘定科目と財務書類上の勘定科目の一覧表を下表のとおり取りまとめた。

決算統計 13 表の費目	財務書類上の費目
人件費	人件費 ,退職手当引当金繰入等 ,賞与引当金繰入額(行コス)
物件費	物件費 (行コス)
維持補修費	維持補修費 (行コス)
扶助費	社会保障給付 (行コス)
補助費等	補助金等 (行コス) 他会計への支出額 (行コス) 臨時損益 (前年度以前純資産変動 (債務保証履行))
普通建設事業費	公共資産 (B/S) 他団体への公共資産等整備補助金等 (行コス)
災害復旧事業費	臨時損益 (純資産変動)
公債費	支払利息 (行コス) 科目振替 (純資産変動) 地方債(B/S)
積立金	投資等(B/S) 科目振替 (純資産変動)
投資及び出資金	投資等(B/S) 科目振替 (純資産変動)
貸付金	投資等(B/S) 科目振替 (純資産変動)
繰出金	他会計への支出額 (行コス)

	投資等，負債（B/S）
前年度繰上充用金	短期借入金（B/S）

科目が1対1で対応していない項目を中心に解説する。

補助費等についてであるが，補助費の中には法適用企業に対する支出額等があるが，これは行政コスト計算書の他会計への支出額に計上する。また，債務保証等に係る履行があった場合，補助費等として決算統計上支出されるが，債務保証の履行が決定した場合，その決定した年度において，純資産変動計算書の臨時損益として計上され，その他一般財源等が減額されているため，支出した年度ではコストとして認識しない。債務保証の履行によって負債が減少している。

普通建設事業費については，基本的には公共資産に転換するのであるが，貸借対照表の所でも説明したとおり，決算統計21，22表上に補助金として計上されているもの及び23表計上額は，他団体が公共資産を整備するに当たり，その財源として支出したのものとして認識することとしていることから，この額は行政コスト計算書の他団体への公共資産整備補助金等に計上する。

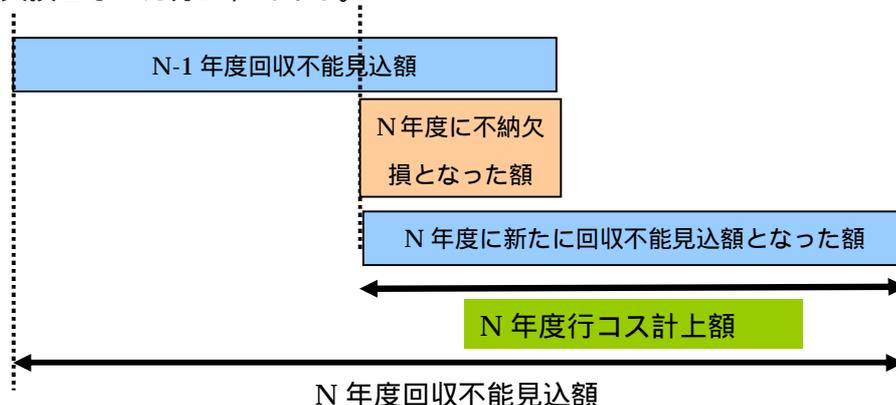
公債費についてであるが，元金にかかる分は純資産変動計算書の科目振替に計上されるが，利息は行政コスト計算書に計上される。負債の減少項目でもある。

繰出金は，基本的には他会計への支出額となるが，その内定額運用基金への繰出金，他会計において投資及び出資金もしくは貸付金として処理されているものは，貸借対照表の投資等の部に計上され，他会計からの借入金の返済金として貸借対照表上扱われているものは，負債の減少となることから，これらの額を控除しなければならない。

6 回収不能見込計上額

行政コスト計算書に計上する回収不能見込額は，貸借対照表の投資等及び流動資産の部に計上されている回収不能見込額の前年度からの増加分と当年度の不納欠損額の和になる。

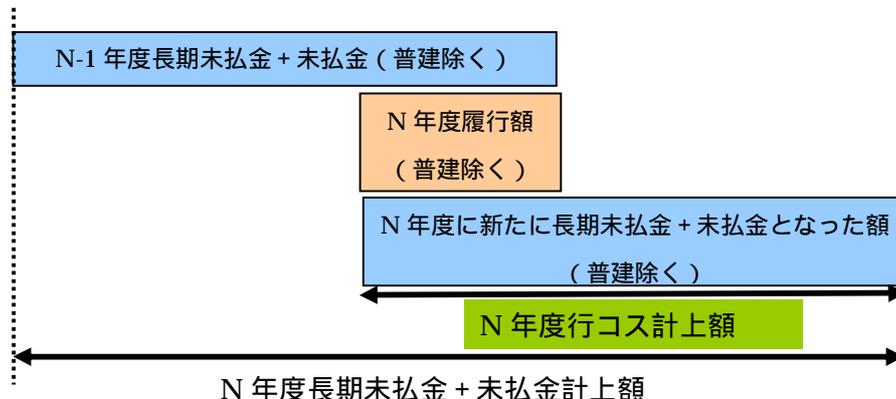
当年度の回収不能見込額の構造を考えると，新たに当年度に発生した回収不能見込額と不納欠損額及び前年度までの回収不能見込額の内，不納欠損とならなかった分と不納欠損となった分の和である。



上の図から明らかなように、本年度の行政コスト計算書に計上する額というのは、N年度に新たに発生した回収不能見込額である。

7 その他行政コスト

その他行政コストの主なものは、回収不能見込計上額同様、既に確定した債務の債務負担行為の本年度増加分を計上する。算式では本年度（長期未払金＋未払金）－前年度（長期未払金＋未払金）＋前年度（長期未払金＋未払金）のうち本年度履行額（普通建設事業費計上される物を除く）とされている。



長期未払金＋未払金は、この項目が新規に計上される場合、新規増加分が行政コスト計算書に「その他行政コスト」として計上される。（これにより、負債の増と純資産の減が対応している。）

次に長期未払金＋未払金として計上される債務負担行為が履行される場合、長期未払金＋未払金が減少すると共に歳計現金が減少する。一方その歳計現金の減少は、行政コスト（例えば物件費）としても集計され、純資産変動計算書のその他一般財源等の減少要因となる。（債務負担行為を実行するときには、負債の減，歳計現金の減，行政コストとして計上となりバランスが取れない。）

このように、長期未払金＋未払金は、新規に計上されるときと債務を履行するときの2回コストとして認識される恐れがあるので、注意を要する。事務機のリースを例にとると、コストとして認識する時点は実際の支払時が適当である。（事務機のリースは、本項目で計上するのではなく物件費として計上。）

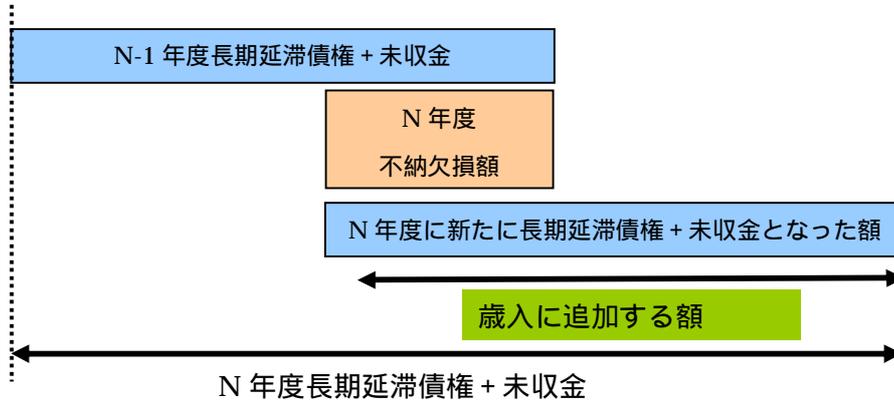
（普通建設事業費として支出する場合は、最初に長期未払金＋未払金を計上するときに公共資産として計上されているので、履行額（普通建設事業費）が資産計上されないように注意する必要がある。）

次に本項目で言う長期未払金＋未払金には普通建設事業費に計上されるものは含まれないことに注意が必要。これは、本年度債務負担行為履行額が全て普建である場合、本年度長期未払金＋未払金が前年度より減少すると、収益になることになるためである。

8 経常収益

行政コスト計算書において計上される収益は最初の所でも説明したが、受益者負担的な性格が強い「使用料・手数料，分担金・負担金・寄付金」を計上することとされている。分担金や負担金の中には普通建設事業費の特定財源となるものもあり，これらを行政コスト計算書に計上すると費用と対応しないではないかという意見もあると思うが，勘定科目によって計上する計算書を区分している。

なお，計上するに当たっては発生主義の考え方が取り入れられていることに留意が必要である。



上図のように N-1 年度長期延滞債権 + 未収金中に N 年度に不納欠損となった額がある場合，N - N-1 年度（長期延滞債権 + 未収金）に N 年度不納欠損額を足す必要があることにも注意が必要である。