

愛知工業大学大学院経営情報科学研究科

博士(経営情報科学)論文

地方公会計制度の改革に関する研究

Accounting Reform for Local Governments

2010年3月

B07803 楠 正 吾

指導教員 野村健太郎教授

序 文

地方公共団体の会計に発生主義的な考え方を導入した財務書類を作成するようになってから、既に 10 年近くになる。それは、いわゆる「総務省方式」によるバランスシート等であり、今後は、総務省「新地方公会計制度研究会」の「基準モデル」や「総務省方式改訂モデル」による財務書類へ移行していくことになるものの、今日でも、地方公共団体の会計といえば「官庁会計」の予算・決算であり、財務書類は財政状態を説明する一つの手段に過ぎないことは変わっていない。

5 年前に社会人大学院生として、愛知工業大学大学院の門を叩いた私は、これからの公会計は、現金主義の「官庁会計」から発生主義に移行していくことが課題であるのではないかと考え、公会計制度の改革について研究することにした。

ここ 10 年間、地方公共団体の現場は、財政状態の悪化を背景として、行政改革一辺倒である。その一環として、外部委託、PFI、指定管理者、市場化テスト等の行政の市場化、公立大学等の独立行政法人化、病院事業等の地方公営企業法の全面適用など、様々な制度改革が計画、実施されている。

大学院で勉強を始めてみると、そうした制度改革と会計制度の改革は、その背景にある思想の面で、切り離すことができない表裏一体のものであることを知った。

まず、最初に取りかかったのは、地方公共団体の現行の会計制度に関してであった。地方公共団体の組織は、その関係機関を含めれば実に複雑で、適用される会計基準も多種多様であることに驚いた。

次に、会計制度改革の内容を調べた。総務省が 2006(平成 18)年 5 月に「新地方公会計制度研究会」の報告書を公表して以来、日を追って新しい情報が発信され、目に留まるようになった。東京都は、国に先行して、既に 2005(平成 17)年 8 月に本格的な複式簿記・発生主義による「東京都会計基準」を策定しており、2007(平成 19)年 9 月には、新たな公会計制度により作成した財務諸表を公表した。

さらに、会計制度改革の背景を知りたくなった。財政危機は職場で身に染みて感じている。行政の民間開放、NPO やボランティアとの連携も盛んになってきた。第三セクターの統廃合も避けられない。地方公共団体を巡るこのような環境条件の変化は、日に日に大きなうねりとなって襲いかかっている。

しかし、そうした動きと会計制度の改革は、なぜか歩調が合っていないことに気づいた。私の個人的な感覚かもしれないが、環境条件の変化の激しさや諸制度の改革の

方向と会計制度改革がなぜかミスマッチのような気がするのである。

その理由は、論文作成も終盤にかかって、おぼろげながらわかるようになった。会計制度改革は、他の諸制度改革と別の方向を向いているのである。

現在の諸制度改革は、「官」から「民」への移行が基本である。できる限り「民」へ任せて、「官」の負担を軽くしようという方向である。このためには、「官」の会計も「民」の会計へ接近することが必要である。これは、ニュー・パブリック・マネジメントの基本的な考え方でもある。

しかし、「会計制度改革」は「民」とは別の方向に向いている。「企業会計の手法を導入する」と表明しているが、方向は「企業会計」に向いていない。「企業会計」は利益計算が主体であり、公的部門には向かないと否定した上で、別に「公会計独自の体系」を指向しているのである。

財政危機を克服する方法は、増税による歳入改革と公的部門の再編成による効率化をセットで行うしか方法はない。そのためには、公会計が企業会計に接近して、「公」と「民」との比較可能性を高め、従来、政府部門が独占的に供給してきた公的サービスを最も効率的に実施する担い手に託すことが不可欠である。

本論文は、こうした観点から、現在の地方公会計制度改革について、これまでの研究の成果を取りまとめたものである。

本論文の研究は、愛知工業大学大学院教授、野村健太郎先生のご指導の賜である。

野村先生には、既に 30 年近く前、大学時代のゼミでご指導をいただいて以来、私が社会人大学院生として勉強を再開し、博士前期・後期課程の 5 年間にわたり、研究の遂行や論文の作成にあたり、終始適切なお指導・ご助言をいただいた。ここに心より深く感謝申し上げます。

また、中田信正先生（愛知工業大学大学院客員教授）並びに小森清久先生（愛知工業大学大学院教授）からは、終始貴重なアドバイスと温かい励ましをいただいた。この場をお借りしてお礼申し上げます。

もとより、この論文も間違いや勘違いが多々あるものと思うが、それは私自身の責任であることは当然である。これから少しずつでも研究を進めることで諸先生方の恩顧に報いることとしたい。

2010 年 3 月

楠 正 吾

目 次

序 章 地方公会計制度の改革の背景

- 1 はじめに
- 2 地方公会計制度の改革の背景その1－危機的な財政状況－
- 3 地方公会計制度の改革の背景その2－制度改革と国際的潮流－
- 4 本論文の課題と構成

第 I 部 地方公会計制度の改革のあらまし

第 1 章 現行の地方公会計制度の概要と課題

- 1 はじめに
- 2 現行の地方公会計制度の概要
- 3 現行の地方公会計制度の問題点
- 4 今後の課題

第 2 章 地方公会計制度の改革の沿革と現状

- 1 はじめに
- 2 地方公会計制度の改革の沿革
- 3 地方公会計制度の改革の動向と到達点
- 4 今後の課題

第 3 章 総務省と東京都の会計モデルの比較分析

- 1 はじめに
- 2 新地方公会計制度研究会報告書の要旨と分析
- 3 総務省のモデル－「総務省方式」、「改訂モデル」及び「基準モデル」－
- 4 東京都のモデル
- 5 「基準モデル」、「改訂モデル」及び「東京都モデル」の比較分析
- 6 今後の課題

第Ⅱ部 地方公会計制度の改革の論点

第4章 資産会計

- 1 はじめに
- 2 官庁会計の「財産」と発生主義の「資産」との概念の違い
- 3 公会計部門に固有の資産
- 4 「基準モデル」、「改訂モデル」及び「東京都モデル」における資産会計の比較分析
- 5 今後の課題

第5章 負債会計

- 1 はじめに
- 2 官庁会計の「将来にわたる財政負担」と発生主義の「負債」との概念の違い
- 3 地方債、債務負担行為及び退職給付債務
- 4 「基準モデル」、「改訂モデル」及び「東京都モデル」における負債会計の比較分析
- 5 今後の課題

第6章 収益・費用会計

- 1 はじめに
- 2 地方公共団体の「収入」と「収益の認識」の問題
- 3 税収の「収益説」、「資金流入説」と「持分説」
- 4 「基準モデル」、「改訂モデル」及び「東京都モデル」における収益・費用会計の比較分析
- 5 今後の課題

第7章 純資産会計

- 1 はじめに
- 2 公会計における「純資産」の意味

- 3 「基準モデル」、「改訂モデル」及び「東京都モデル」における
純資産会計の比較分析
- 4 今後の課題

第8章 財務書類の体系・構成

- 1 はじめに
- 2 財務書類の体系・構成
- 3 まとめ

第Ⅲ部 地方公会計制度の改革の個別研究

第9章 第三セクター等に対する損失補償債務等の課題

- 1 はじめに
- 2 第三セクター等の状況
- 3 「基準モデル」、「改訂モデル」及び「東京都モデル」における
損失補償債務の取り扱い
- 4 「損失補償債務等評価基準」の問題点
- 5 今後の課題

終章 本論文のまとめ

- 1 はじめに
- 2 本論文のまとめ
- 3 今後の課題

参考文献

序章 地方公会計制度の改革の背景

1 はじめに

今、地方公共団体の会計制度は変革の時代を迎えている。その動きは、まだ始まったばかりであるが、変革の波は、急速にかつ確実に押し寄せている。

戦後間もない 1947(昭和 22)年、地方自治法の制定により地方自治制度とともに地方公会計制度が誕生したが、それは明治 22(1889)年に当時のプロイセンからカメラル式簿記が導入されて以来の伝統的なわが国の公会計制度を踏襲するものであり、単式簿記・現金主義のいわゆる「官庁会計」による会計処理を基本とするものであった。

昭和 30 年代の後半には、「地方財務会計制度調査会」¹や「第一次臨時行政調査会」²で、「官庁会計」の問題が取り上げられ、発生主義によりフローとストックを総合的、有機的かつ誘導的に経理処理を行い、その成果を表示する「会計制度」を設けることを目的として、様々な検討、提言が行われたにもかかわらず、結果的にそうした改革は頓挫した³。

その後半世紀にわたり「官庁会計」は、根本的に変わることなく、今日においても、地方公共団体の制度会計の骨格として位置付けられている。

「官庁会計」が、これほどの長い間、そのまま存続することができたのは、税の配分の決定と執行管理及びその結果を説明する手段として会計制度を位置付ける立場からは、現金主義の予算決算が、財政民主主義に基づく統制手段として、単純で分かりやすく有効であったためである。

しかし、今日、膨大な資産債務のストックを保有し、多種多様な行政サービスを実施する経済主体として地方公共団体を位置付ける立場からは、もはや、現金の収支のみを記録・表示する「官庁会計」では、その活動の全貌を把握できないばかりか、主権者である「住民」やその代表者で構成される「議会」、地方債の購入に関心を持つ「投資家」、地方公共団体の取引相手、地方公共団体の活動を住民に知らしめチェックする役割を担うマスコミ、そして地方公共団体の執行機関である首長や従事する職員などの利害関係者に対して、その経済主体としての活動状況や財政状態を説明することは困難になっている。

今日、こうした地方公共団体の会計制度に、発生主義の企業会計の手法を導入して財務書類を整備し、説明責任を果たすとともに、その結果を予算の編成にフィードバックしようとする試みを実施されている。

しかし、こうした動きは、まだ始まったばかりであり、会計基準として成熟したものではなく、そのため当然ではあるが、法制度上に位置付けられたものではない。

現時点では、地方公共団体は、総務省の指導の下でこうした試行が行われており、大部分は、総務省の提案した会計のモデルを使って、財務書類の整備を進めている。一方、少数ではあるが、東京都を始めとする先進的な団体においては、独自に会計モデルを開発し、財務書類の整備を進め、説明責任を果たすとともに、行政改革を進めるためのツールとして実行され、あるいは実行しようとしているところである。

本論文では、今後急速に進むと思われる地方公共団体の会計制度の改革において、それを推進する立場から、現在の会計制度改革が抱える問題点を明らかにし、進むべき方向性を示そうとするものである。

なお、本章では、本論に入る前に、会計制度の改革の背景にある、地方公共団体を取り巻く環境条件の変化について説明し、なぜ今会計制度改革が必要であるのかを明らかにし、次に、本論文の課題と構成について説明する。

2 地方公会計制度の改革の背景その1－危機的な財政状況－

地方公会計制度の改革を進めることが必要となった要因には、第2章で検討するように「官庁会計」が抱える問題点の他に、いくつかの社会経済の状況の変化を挙げることができる。

ここでは、公会計制度改革の背景にある環境条件の変化を取り上げる。

まず、危機的な財政状況の問題である。

1990年代初頭にバブル経済が崩壊し、我が国政府は、バブル経済の後の景気後退、デフレ経済からの脱出を図るため、1992(平成4)年度以降、主として公共事業を中心とする景気対策を数次にわたって実施した⁴。ケインズ政策により不況からの脱出を試みたのである。不況により税収が落ち込む中、国は、地方交付税を増額することや起債条件の緩和などを通して地方に対してこうした政策を誘導し、また、地方公共団体の側でも、公債の増発に頼ることで、積極的に公共事業を実施した。し

かし、国、地方を挙げての積極的な財政政策にもかかわらず、持続的な景気の回復には繋がらず、結果的に公債残高は激増した。

バブル崩壊後の政府建設投資の推移をみると、1992(平成 4)年度から 2000(平成 12)年度までは 30 兆円(名目値ベース)を超える積極的な投資が行われたが、1998(平成 10)年度以降は減少に転じ、2006(平成 18)年度では、名目値で 17 兆 8 千億円、実質値(2000 年度基準値)でもほぼ同額で、1971(昭和 46)年度の水準まで落ち込んでいる⁵。

また、地方公共団体の経費を経済的な性質に着目して分類すると、「義務的経費」、「投資的経費」及び「その他の経費」に大別されるが、この「投資的経費」の大部分を占める「普通建設事業費」の推移でも、1992(平成 4)年度の 28 兆 6 千億円が 2006(平成 18)年度には 14 兆 3 千億円と約半分に落ち込んでいる。

地方財政白書⁶の「性質別歳出純計決算額の構成比の推移」をみると、「投資的経費」と「公債費」の推移が分かるが、1992(平成 4)年度から 2006(平成 18)年度までの状況は、**図表序-1**のとおりである。投資的経費の割合が 1992(平成 4)年度以降から低下し、2006(平成 18)年度には半減したこと、一方、公債費は、7.9%から 14.9%と大幅に増えたことが分かる。

図表序-1 地方財政における性質別歳出額構成比の変化

(単位:差はポイント、他は%)

	義務的経費				投資的経費					その他	計
	人件費	扶助費	公債費	普通建設事業費			その他				
				単独	補助	その他					
1992 (平成4)	40.1	26.9	5.3	7.9	32.6	19.1	11.4	1.4	0.7	27.3	100
1997 (平成9)	44.4	27.6	6.3	10.5	28.9	15.8	11.3	1.3	0.5	26.7	100
2002 (平成14)	48.6	27.8	7.1	13.7	22.3	10.7	9.7	1.6	0.3	29.0	100
2004 (平成16)	50.6	28.1	8.2	14.3	18.5	9.2	7.3	1.4	0.6	30.9	100
2006 (平成18)	51.8	28.2	8.7	14.9	16.6	8.1	6.5	1.4	0.6	31.6	100
差 (H18-H4)	11.7	1.3	3.4	7.0	-16.0	-11.0	-4.9	0.0	-0.1	4.3	

(出所:総務省『地方財政白書—平成20年版(平成18年度決算)』第15図から筆者作成)

次に、社会保障関係費をみると、福祉社会の実現を目指して一貫して増加してきたが、特に、近年は少子高齢化社会の到来を反映して、国の一般歳出に占める割合が1999(平成11)年度以降急増している⁷。1992(平成4)年度と2006(平成18)年度の時点比較を行うと、国と地方を合わせた目的別歳出額構成比の状況は、**図表序-2**のとおりである。

また、1992(平成4)年度から2006(平成18)年度までの地方財政における目的別歳出額構成比の推移をみると、**図表序-3**のとおりである。

図表序-2 国・地方を通じる目的別歳出額構成比の推移

(単位:差はポイント、他は%)

	社会保障 関係費	国土交通 及び開発費	公債費	教育費	機関費	産業経済費	その他	計
1992(平成4)	21.6	21.3	16.1	15.3	14.0	6.6	5.1	100
2006(平成18)	27.4	14.0	21.2	13.1	12.6	6.9	4.8	100
差(H18-H4)	5.8	-7.3	5.1	-2.2	-1.4	0.3	-0.3	

(出所:総務省『地方財政白書—平成20年版(平成18年度決算)』第1部1(1)第1図から筆者作成)

図表序-3 地方財政における目的別歳出額構成比の推移

(単位:差はポイント、他は%)

	社会保障 関係費	土木費	教育費	総務費	その他	計
1992 (平成4)	15.3	24.2	21.0	11.3	28.2	100
1996 (平成8)	16.6	22.7	19.0	9.8	31.9	100
2002 (平成14)	20.4	18.4	18.0	8.9	34.3	100
2004 (平成16)	22.0	16.4	18.0	9.6	34.0	100
2006 (平成18)	23.5	15.3	18.0	9.5	33.7	100
差 (H18-H4)	8.2	-8.9	-3.0	-1.8	5.5	

(出所:総務省資料「地方財政の果たす役割」から筆者作成)

社会保障関係費の支出割合が年々上昇し、2006(平成 18)年には、歳出全体の四分の一を占めるまでになったことが分かる。

以上から判明することは、つまり、公共事業はバブル崩壊後の経済対策として積極的に行われたが、1998(平成 10)年度以降は、減少に転じ、2006(平成 18)年度では、1992(平成 4)年度比で約半分になった。一方、社会保障関係費は、一貫して増加し、特に、「構造改革」政策を掲げ 2001 年に発足した小泉政権以降においても増加の勢いは衰えることはなかった。

こうしてみると、近年の財政状況の悪化の原因のひとつは、急速に進む少子高齢化に起因して社会保障費が増大していることと、1992(平成 4)年度以降の経済対策等に対処するため、国・地方を通じて大量の公債が発行されたことによる公債費の増加にあるといえる⁸。

歳入の状況を見ると、歳出構造が硬直的で削減が困難な状況である一方、地方税収が落ち込み、巨額の財源不足が生じている。

地方財政計画ベースで、財源不足の状況を見ると、1992(平成 4)年度では 2.3 兆円、地方財政計画総額に対する財源不足額の割合は 2.3%であったが、2003(平成 15)年度に 17.4 兆円、20.2%でピークに達した後、「いざなぎ景気」⁹の影響で財源不足は縮小に向かい 2007(平成 19)年度には、4.7 兆円、5.7%にまで低下したが、サブプライムローン問題に端を発した世界金融危機の影響を受け、景気は失速、2008(平成 20)年度から再び財源不足は拡大に転じている。(図表序-4)

このような危機的な財政状況により、地方財政の借入金残高は 1991(平成 3)年度をボトム (70 兆円、対 GDP 比で 15%) に、以降急増し、2004(平成 16)年度及び 2005(平成 17)年度にピーク (201 兆円、対 GDP 比で 40%) に達した。その後、やや減少したものの、2008(平成 20)年度では、197 兆円、対 GDP 比で 40%~41%と高止まりしている¹⁰。(図表序-5)

また、国と地方を合わせた長期債務残高は、2008(平成 20)年度末で 770 兆円 (国 607 兆円、地方 197 兆円、重複分△34 兆円) で対 GDP 比 155%という極めて厳しい状況に達している¹¹。

税収の不足分を地方債の増発で賄うという、自転車操業に陥っており、地方債の償還は将来世代の負担として後送りしている結果となっている。

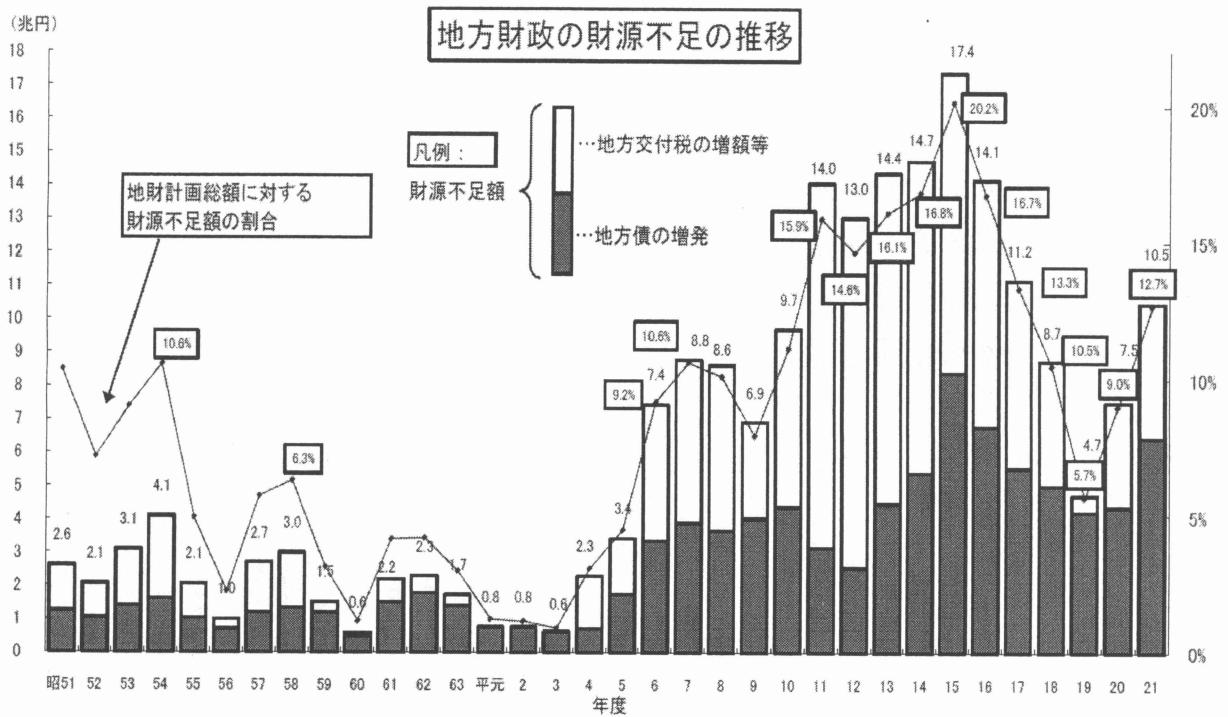
もはや、人口減少社会の到来¹²や少子高齢化¹³で、GDP の減少も想定に入れなけれ

ばならない社会経済情勢の下では、債務の後送りは許容できないレベルに達している¹⁴。

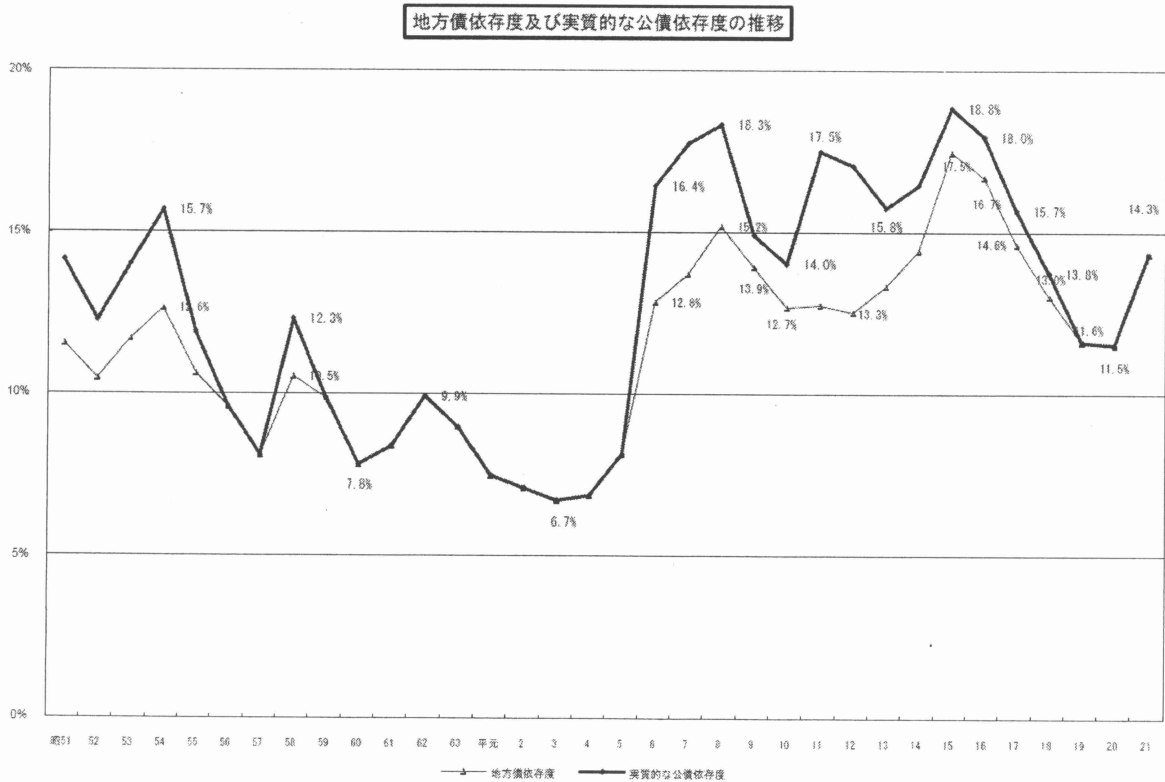
歳入歳出構造を根底から変革し、歳入は消費税の増額を主に、歳出は、「官」から「民」へ、これまで「官」が行ってきた業務を細分化して再点検し、「市場化テスト」、「指定管理者」、「PFI」といった手法で大胆に「民」の参入を求める以外に、解決策はないと考えられる。

地方公会計制度の改革を急ぎ、「官」と「民」とが競争ないし協働する関係に立って行政サービスを再編成できるよう、比較可能な会計制度を構築し、できるかぎり「官」の負担を軽くするような改革を行うことが不可欠である。

図表序-4 地方財政の財源不足の状況



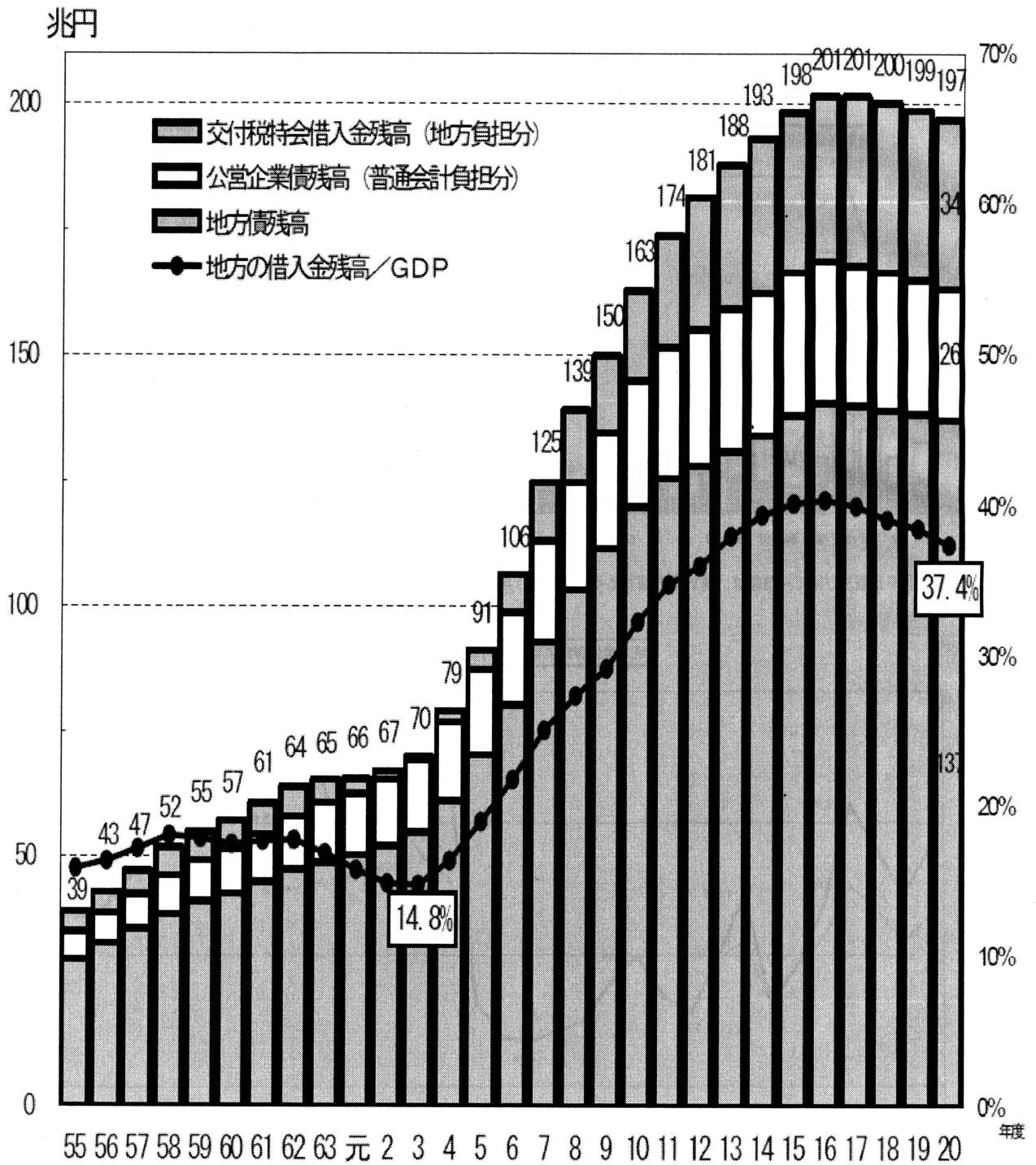
(注) 財源不足額及び補てん措置は、補正後の額である(平成21年度は当初)。



(注) 実質的な公債依存度には、交付税特別会計借入金を含む。

(出所：総務省ホームページ、http://www.soumu.go.jp/main_content/000020156.pdf。)

図表序-5 地方財政の借入金残高の状況



(出所：総務省ホームページ、http://www.soumu.go.jp/iken/zaisei/pdf/zandaka_070518_2.pdf。)

3 地方公会計制度の改革の背景その2－制度改革と国際的潮流－

(1) 地方公共団体の役割の明確化と市町村合併

次に、地方分権改革により「国」から「地方」へのかけ声の下、地方公共団体の果たす役割が明確になってきたことが注目される。

2000(平成 12)年 4 月に地方分権一括法が施行され、「国と地方公共団体の役割分担の明確化」、「機関委任事務制度の廃止」、「国の関与の法定主義」、「国地方係争処理委員会の設置」等がルール化され、地方公共団体の役割は、国の包括的な指揮監督に従い確実に事務を処理することから、自らの責任と判断で地域・住民のニーズに主体的に対応していくことに転換することになった。

地方自治法第 1 条の 2 第 1 項には、「地方公共団体は、住民の福祉の増進を図ることを基本として、地域における行政を自主的かつ総合的に実施する役割を広く担うものとする。」として、地方公共団体の役割について定められた。

一方、国は、この規定の趣旨を達成するため、「国際社会における国家としての存立にかかわる事務、全国的に統一して定めることが望ましい国民の諸活動若しくは地方自治に関する基本的な準則に関する事務又は全国的な規模で若しくは全国的な視点に立って行わなければならない施策及び事業の実施その他の国が本来果たすべき役割を重点的に担い、住民に身近な行政はできる限り地方公共団体にゆだねることを基本として、地方公共団体との間で適切に役割を分担するとともに、地方公共団体に関する制度の策定及び施策の実施に当たって、地方公共団体の自主性及び自立性が十分に発揮されるようにしなければならない。」¹⁵と定め、「国」と「地方」の役割分担の基本的な考え方を明らかにしている。

そして、市町村は、基礎的な地方公共団体として、「地域における事務及びその他の事務で法律又はこれに基づく政令により処理することとされるものを処理」¹⁶し、都道府県は、「市町村を包括する広域の地方公共団体」として、「広域にわたるもの、市町村に関する連絡調整に関するもの及びその規模又は性質において一般の市町村が処理することが適当でない認められるものを処理」¹⁷することとされている。

つまり、各地方公共団体は自らの判断と責任により地域の実情に沿った行政を実践していくことが期待されている。

今日、地方公共団体は、「地域における行政を自主的かつ総合的に実施する役割」を実効ならしめるために、地方公共団体の権限及び自主的な財源が拡大されつつあり、それに伴い、地域の抱える様々な課題について自ら判断し決定することが求められている。

当然、判断や決定に対しては責任も伴う。地方公共団体は、「自己決定・自己責任」の原則に従い、地方公共団体の至上命題でもある「住民の福祉の増進」に全力を傾けなければならない。

さらには、そのような地方公共団体の事務を処理するに当たっては、「最小の経費で最大の効果を挙げる」¹⁸ことが求められている。「住民の福祉の増進」を最小のコストで最大の効果を得られるように、常に経費と効果との比較考量を行うことが必要である。

次は、市町村合併、通称「平成の合併」について取り上げる。

人口減少・少子高齢化社会の進行等の社会状況の変化に対応して、地方分権の担い手となる基礎的自治体にふさわしい行財政基盤を確立することが強く求められ、1999(平成 11)年以来、全国的に市町村合併が積極的に推進されてきた¹⁹。

その結果、市町村数は、1999(平成 11)年 3 月 31 日現在の 3,232 から 2010(平成 22)年 3 月 31 日現在で 1,728 となる見込(2010 年 3 月 5 日現在)であり、国では、全体としてみた場合には、市町村合併は相当程度進捗したものと考えている²⁰。(図表序-6、7)

市町村合併の目的は、合併に伴うスケールメリットや効率性向上により、歳出の削減を進め、持続可能な行財政運営を実現することである。また、市町村合併は、行財政基盤を強化して、より高度なサービスを提供し、より広域的なまちづくりを行うことを目指すものである。

より率直に言えば、我が国は、既に人口減少に転じているため、今後は税収の減少と少子高齢化に伴う社会保障費がより増大することは避けられない。したがって、今のうちに、公共サービスの維持を最優先しつつ、サービス提供に直接係わらない間接部門の圧縮が必要となる。そのためには、市町村合併により規模をより大きくし、間接部門を効率化して、「規模・能力の充実」を図るとともに、「行財政基盤の強化」を行うことが重要となる。

市町村合併の評価については、現時点では時期尚早と思われるが、合併に伴う

効果や問題点は様々指摘されているものの²¹、今後、急速に進む少子高齢化社会への対応として避けて通ることのできない、やむを得ない選択であったと考える。

市町村合併によって、行政サービスの需要が広域化、多角化する一方で、行財政基盤が強化されたことは、同時に、説明責任の重要性も増したことになる。

合併後の新しい地方公共団体にとっては、財政状況や行政課題を住民に適宜適切に説明し理解を得ることがより重要視される。従来の「官庁会計」での予算決算管理は当然のことではあるが、組織体制が強化、効率化された新しい地方公共団体を運営していくためには、より複雑化する行政課題に対し、経営感覚をもった財政運営が従来にも増して必要となる。

「公会計の目的とは、意思決定に有用な情報を提供し、負託された資源について説明責任を果たすことにある。」との原点に立ち返り、財務書類の整備を進め、住民の意思決定に役立つ情報開示が求められている。

図表序-6 都道府県別市町村数の減少数

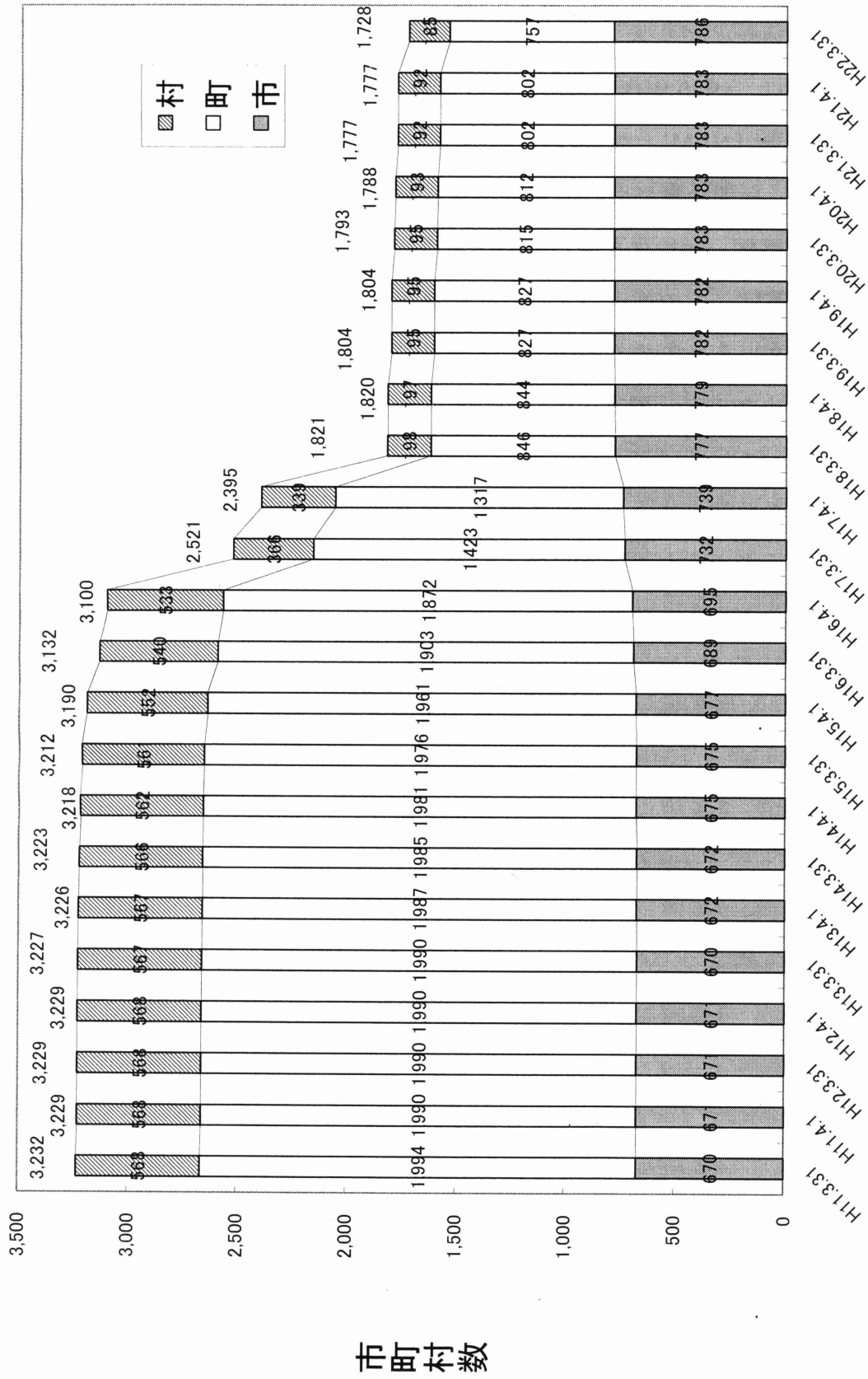
2010年3月5日現在

都道府県	1999年3月31日現在				2010年3月31日見込				減少数 a-b	減少率 b/a
	市	町	村	計 a	市	町	村	計 b		
北海道	34	154	24	212	35	129	15	179	33	84.4%
青森県	8	34	25	67	10	22	8	40	27	59.7%
岩手県	13	30	16	59	13	16	5	34	25	57.6%
宮城県	10	59	2	71	13	21	1	35	36	49.3%
秋田県	9	50	10	69	13	9	3	25	44	36.2%
山形県	13	27	4	44	13	19	3	35	9	79.5%
福島県	10	52	28	90	13	31	15	59	31	65.6%
茨城県	20	48	17	85	32	10	2	44	41	51.8%
栃木県	12	35	2	49	14	13	0	27	22	55.1%
群馬県	11	33	26	70	12	15	9	36	34	51.4%
埼玉県	43	38	11	92	40	23	1	64	28	69.6%
千葉県	31	44	5	80	36	17	1	54	26	67.5%
東京都	27	5	8	40	26	5	8	39	1	97.5%
神奈川県	19	17	1	37	19	13	1	33	4	89.2%
新潟県	20	57	35	112	20	6	4	30	82	26.8%
富山県	9	18	8	35	10	4	1	15	20	42.9%
石川県	8	27	6	41	10	9	0	19	22	46.3%
福井県	7	22	6	35	9	8	0	17	18	48.6%
山梨県	7	37	20	64	13	8	6	27	37	42.2%
長野県	17	36	67	120	19	23	35	77	43	64.2%
岐阜県	14	55	30	99	21	19	2	42	57	42.4%
静岡県	21	49	4	74	23	12	0	35	39	47.3%
愛知県	31	47	10	88	37	18	2	57	31	64.8%
三重県	13	47	9	69	14	15	0	29	40	42.0%
滋賀県	7	42	1	50	13	6	0	19	31	38.0%
京都府	12	31	1	44	15	10	1	26	18	59.1%
大阪府	33	10	1	44	33	9	1	43	1	97.7%
兵庫県	21	70	0	91	29	12	0	41	50	45.1%
奈良県	10	20	17	47	12	15	12	39	8	83.0%
和歌山県	7	36	7	50	9	20	1	30	20	60.0%
鳥取県	4	31	4	39	4	14	1	19	20	48.7%
島根県	8	41	10	59	8	12	1	21	38	35.6%
岡山県	10	56	12	78	15	10	2	27	51	34.6%
広島県	13	67	6	86	14	9	0	23	63	26.7%
山口県	14	37	5	56	13	6	0	19	37	33.9%
徳島県	4	38	8	50	8	15	1	24	26	48.0%
香川県	5	38	0	43	8	9	0	17	26	39.5%
愛媛県	12	44	14	70	11	9	0	20	50	28.6%
高知県	9	25	19	53	11	17	6	34	19	64.2%
福岡県	24	65	8	97	28	30	2	60	37	61.9%
佐賀県	7	37	5	49	10	10	0	20	29	40.8%
長崎県	8	70	1	79	13	8	0	21	58	26.6%
熊本県	11	62	21	94	14	23	8	45	49	47.9%
大分県	11	36	11	58	14	3	1	18	40	31.0%
宮崎県	9	28	7	44	9	14	3	26	18	59.1%
鹿児島県	14	73	9	96	19	20	4	43	53	44.8%
沖縄県	10	16	27	53	11	11	19	41	12	77.4%
合計	670	1,994	568	3,232	786	757	185	1,728	1,504	53.5%

(注) 市数は政令指定都市を含み、特別区数を含まない。

(出所: 総務省ホームページ、「都道府県別市町村数の変遷」<http://www.soumu.go.jp/gapei/index.html>から筆者作成。)

図表序-7 市町村数の推移



(出所: 総務省ホームページ、<http://www.soumu.go.jp/gapei/>)

(2) 「ニュー・パブリック・マネジメント」と「国際公会計基準」

世界に目を転ずれば、1970年代以降の経済情勢の悪化やそれに起因する財政危機に瀕していたイギリス、ニュージーランド、オーストラリア等のアングロサクソン諸国では、1980年代後半から財政危機脱出のために「ニュー・パブリック・マネジメント (NPM)」と呼ばれる行政改革が行われた。

NPM は、民間企業における経営理念、手法を行政に導入することにより、行政部門の効率化、活性化を図るものである。

NPM 改革は、その推進力として、市場原理の導入を積極的に進めたことに特徴がある。1980年代初頭から世界に先駆けて公共部門改革に取り組んだイギリスが最初に進めたのが「国有企業の民営化」であった。さらに、官の事務事業を民間に委託をしていく「アウトソーシング」に続いて、「公共サービスの提供者は、当該サービスの質の向上とコスト削減を果たせる主体であれば、官か民かを問わない」という考え方から、官民競争が進められるようになった²²。

このような NPM の改革と絡み合いながら、公会計改革も進められることになった。NPM の「公的部門に市場原理を導入することで効率化させる」という考え方からは、公的部門の会計にも民間企業に適用される企業会計を導入することに繋がっている。

公会計に発生主義を導入する会計制度改革は、イギリス、ニュージーランド、オーストラリア、アメリカといった NPM の先進諸国で 1980年代後半から 2000年代初頭にかけて実施された²³。

NPM 改革の考え方や先進諸国における公会計制度改革は、次に述べる国際公会計基準の策定に繋がっていく。

企業会計の分野では、経済のグローバル化、ボーダーレス化の進展に伴い、会計基準の国際的調和化が進みつつあり、「国際会計基準 (IAS : International Accounting Standards)」や「国際財務報告基準 (IFRS : International Financial Reporting Standard)」へのコンバージェンスが進められている。

一方、公会計の分野においても、国際会計士連盟 (IFAC : International Federation of Accountants) は、国際公会計基準審議会 (IPSASB : International Public Sector Accounting Standard Board) を設立して、「国際公会計基準 (IPSAS : International Public Sector Accounting Standard)」の策定が進めら

れている²⁴。

2000年5月、IFACは、イギリスのエジンバラで行われた世界大会において「政府の財務報告（Governmental Financial Reporting）」（研究報告第11号（Study No.11））を公会計において、それまでの公会計に係る基礎理念を集大成した報告として採択した²⁵。以降、IPSASBは、IPSASを順次公表しているところである。

（図表序-8）

古市峰子教授は、「IFACは、世界各地の会計士団体による任意の集まりであり、その作成する基準等を各国の会計基準設定主体等に強制する権限はない。したがって、IPSASが完成しても、各国においてこれと整合的なかたちで政府会計基準を策定あるいは改訂することが、直ちに要求されるわけではない。しかしながら、IPSASは、①企業会計基準である国際会計基準（IAS：International Accounting Standards）をベースとしたうえで、政府特有の問題から異なる取扱いが妥当と思われる点については別途基準を設けるといったアプローチをとっていること、②すでにパブリック・セクターにかかる財務報告の透明性の強化等を進めてきている公会計先進諸国（ニュージーランド、米国、英国、オーストラリア等）の公会計基準やその論拠等を比較検討したうえで結論を導き出していること等から、企業会計と政府会計との異同点や公会計にかかる諸外国の潮流を知るうえで有益であり、わが国における政府会計基準のあり方を考えるうえでも参考になるものと思われる。」と解説しておられる。

このような世界的な潮流を背景にして、わが国においても行財政改革の一環として、公会計改革の議論が盛んに行われるようになった。

IPSASが、NPMの考え方に強く影響を受けていること、また、企業会計基準である国際会計基準をベースとし、公的部門に固有の問題については、別途基準を設けるというアプローチをとっていること、すなわち、「官」と「民」の会計基準は、基本的には同じベースで処理できるという考え方に基づいていることに注目したい。

図表序-8 IPSAS 一覧

IPSAS No.	タイトル	公表年月	対応するIAS
IPSAS 1	財務諸表の表示 (Presentation of Financial Statements)	2000年5月	IAS 1
IPSAS 2	キャッシュ・フロー計算書 (Cash Flow Statements)	2000年5月	IAS 7
IPSAS 3	期間純余剰または欠損、重大な誤謬及び会計方針の変更 (Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and	2000年5月	IAS 8
IPSAS 4	外国為替レートの変動の影響 (The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates)	2000年5月	IAS 21
IPSAS 5	借入費用 (Borrowing Costs)	2000年5月	IAS 23
IPSAS 6	連結財務諸表－被支配主体に対する会計処理－ (Consolidated and Separate Financial Statements)	2000年5月	IAS 27
IPSAS 7	関連組織に対する投資の会計処理 (Investments in Associates)	2000年5月	IAS 28
IPSAS 8	ジョイントベンチャーに対する持分の変更 (Interests in Joint Ventures)	2000年5月	IAS 31
IPSAS 9	交換取引から生ずる収益 (Revenue from Exchange Transactions)	2001年7月	IAS 18
IPSAS 10	超インフレ経済下における財務報告 (Financial Reporting in Hyperinflationary Economies)	2001年6月	IAS 29
IPSAS 11	工事契約 (Construction Contracts)	2001年6月	IAS 11
IPSAS 12	棚卸資産 (Inventories)	2001年7月	IAS 2
IPSAS 13	リース会計 (Leases)	2001年12月	IAS 17
IPSAS 14	後発事象 (Events After the Reporting Date)	2001年12月	IAS 10
IPSAS 15	金融商品：開示及び表示 (Financial Instruments: Disclosure and Presentation)	2001年12月	IAS 32
IPSAS 16	投資不動産 (Investment Property)	2001年12月	IAS 40
IPSAS 17	有形固定資産 (Property, Plant and Equipment)	2001年12月	IAS 16
IPSAS 18	セグメント別報告 (Segment Reporting)	2002年6月	IAS 14
IPSAS 19	引当金、偶発債務及び偶発資産 (Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets)	2002年10月	IAS 24
IPSAS 20	特別利害関係の開示 (Related Party Disclosures)	2002年10月	IAS 37
IPSAS 21	非資金生成資産の減損 (Impairment of Non-Cash Generating Assets)	2004年12月	IAS 36
IPSAS 22	一般政府部門に関する財務情報の開示 (Disclosure of Information about the General Government	2006年12月	なし
IPSAS 23	非交換取引から生ずる収益(税及び移転) Revenue from Non-Exchange Transactions(Taxes and Transfers)	2006年12月	なし
IPSAS 24	財務諸表における予算情報の表示 (Presentation of Budget Information in Financial Statements)	2006年12月	なし
IPSAS 25	従業員給付 (Employee Benefits)	2008年2月	IAS 19
IPSAS 26	資金生成資産の減損 (Impairment of Cash-Generating Assets)	2008年2月	IAS 36

(出所：亀井孝文『公会計制度の改革』中央経済社、2008年、130～131ページ。2009 IFAC HANDBOOK OF INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING PRONOUNCEMENTS)

(3) 新しい公共空間

総務省の「分権型社会に対応した地方行政組織運営の刷新に関する研究会」は、2005(平成17)年3月に「分権型社会における自治体経営の刷新戦略—新しい公共空間の形成を目指して—」を公表した。

「新しい公共空間」の概念をまとめると、以下のとおりである。

「人口減少時代の到来や厳しい財政状況などにより、地方公共団体の経営資源は制約に直面しており、団体運営を持続可能にしていくためには、もはや公共を行政のみによって担うという考え方から脱する必要がある。

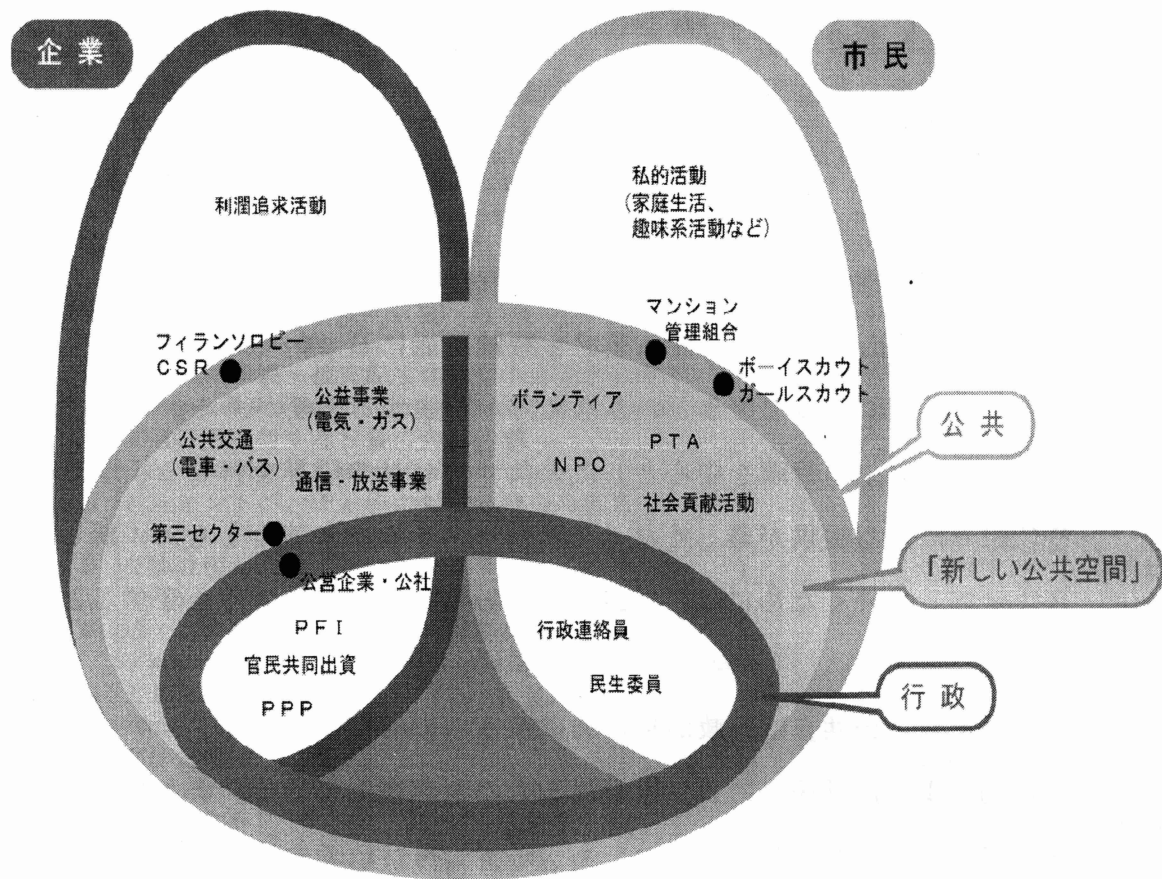
そして、従来の行政を中心とした公共サービスの限界を打破し、既存の団体や仕組みによる提供が難しくなったサービスを提供するとともに、新しいニーズに対応していくためには、「公共」のあり方を根本的に考え直すことが必要である。

そもそも「公共」は行政が独占的に担うものではなく、ボランティアやPTA活動のように「民」により担われるものも存在している。また、従来行政が担ってきた公共サービスについても、必ずしも行政でなければ対応し得ないものばかりではなく、NPOや住民団体、民間企業などが対応しうるものも存在する。

地域では、これまで主に行政により提供されてきた公共サービス(=生活する上で必ず必要であるが、個人では解決・調達できないサービス)について、その提供主体となりうる意欲と能力を備え、かつ、先進性、開拓性、創造性に富んだ多様な主体(住民団体、NPO、企業等)が登場し始めており、このような多元的な主体により担われる「公共」(=「公共サービス」とこれに準じる「公共的サービス」の両方を含むもの)、いわば「新しい公共空間」をいかに豊かなものにしていくかが重要となる。

今後の地方公共団体には、このような多様な主体が公共を担う取り組みを支援するとともに、従来行政が担ってきた部分についても真に行政でなければ対応し得ないもの以外は、NPOや住民団体、民間企業などへ積極的に委ねることにより、「新しい公共空間」を形成することが期待されている。」²⁶

図表序-9 新しい公共空間



(出所：総務省：「分権型社会における自治体経営の刷新戦略—新しい公共空間の形成を目指して—」2005年、「新しい公共空間」のイメージ図)

この「新しい公共空間」の概念の下では、行政が担う役割は、「戦略的な地域経営のための企画立案や条例制定など、「行政」でなければ対応しえない核となる部分」であり、「地域経営の戦略本部としての機能を十分に発揮するため、地方公共団体の行政組織運営を刷新していくことも必要。」と指摘している²⁷。

そのため、「行政内部の変革」として、「経営資源を住民ニーズに応じて効率的に配分していくためには、より機動的かつ簡素で効率的な組織が求められるとともに、職員の能力を最大限に引き出さうる人事管理や人材育成が必要。」とし、「多様かつ高度化する行政課題について適切に対応するために、トップマネジメントによる意思決定のあり方の改革や、政策の選択と集中を行うため

のマネジメント・ツールが必要。トップマネジメントサポートのため、また、住民や議会に対する説明責任を果たすツールとしても、行政評価の活用、ICT (Information and Communication Technology) の活用が重要。」²⁸と提言している。

報告書では、マネジメント・ツールとして、また、説明責任を果たすためのツールとして、「行政評価」と「ICTの活用」が提言されているが、「行政評価」の項目の中にも「会計」について触れられていないのが残念である。

マネジメントや説明責任を果たすツールとして、「会計」の役割が極めて重要であることを主張したい。

(4) 行政の市場化－「官」から「民」へ－

近年、地方公共団体においては、行政サービスの提供について、NPM の影響を強く受けて、新たな制度改革が行われている。行政サービスを地方公共団体が自ら実施するのではなく、より効率的・効果的に実施できる制度設計が要求され、行政サービスの新たな担い手を求める法制度の整備が進められている。

具体的には、「PFI」、「指定管理者制度」、「地方独立行政法人」、「市場化テスト」である。ここでは、それぞれの制度についての概要を述べる。

まず、「PFI」は、「Private Finance Initiative」の略語で、1980年代後半のイギリスにおいて、民間資金やノウハウ等を活用して公共施設を整備したり、公共サービスを提供するために導入された手法である。我が国においては、1999(平成11)年7月に「民間資金等の活用による公共施設等の整備等の促進に関する法」(PFI法)が制定されたことに始まる。

PFIは、民間の資金、経営能力や技術的能力を活用して、公共施設等の維持管理及び運営を行い、効率的かつ効果的な社会資本の整備や行政サービスを達成することが目的である。したがって、導入方針の決定の際には必ず従来の事業方式とPFI方式の事業期間全体の財政負担額等を比較検証することとされており、VFM (Value For Money) の達成が確認でき、かつ現行制度下で実現可能であると判断される場合に、PFIを導入する仕組みになっている²⁹。

PFIの対象となる公共施設等は、①道路、鉄道、港湾、空港、河川、公園、水道、下水道、工業用水道等の公共施設 ②庁舎、宿舎等の公共施設 ③公営住宅

及び教育文化施設、廃棄物処理施設、医療施設、社会福祉施設、更生保護施設、駐車場、地下街等の公益的施設 ④情報通信施設、熱供給施設、新エネルギー施設、リサイクル施設（廃棄物処理施設除く）、観光施設及び研究施設 ⑤これらの施設に準ずる施設として政令で定めるものと定義している³⁰。

2009(平成 21)年 12 月 28 日現在で、国等で 102 件、地方公共団体で 336 件の PFI 事業が計画・実施されている³¹。

次に、「指定管理者制度」である。

指定管理者制度は、「公の施設」の管理運営主体については、これまで公共性の確保の観点から、地方自治法により公共的団体等に限定されていたが（管理委託制度）、2003(平成 15)年 9 月の同法の一部改正により、民間事業者等にも「公の施設」の管理運営を委ねることが可能となった。

従来の「管理委託制度」との相違は、「管理委託制度」においては、議会の承認（条例の制定）により管理受託者、施設の料金等が決定され、委託先は出資法人（出資比率 50%以上）、公共団体（土地改良区等）、公共的団体（農協、漁協、生協、自治会等）などに限定されていた。一方「指定管理者制度」では、議会の承認（条例の制定）により指定管理者が施設管理運営を代行することになり、事業者である指定管理者の範囲に特段の制約がないことが最大の特徴である³²。

この指定管理者制度の導入により、地方公共団体は、改正前の管理委託制度に基づき管理を行っている「公の施設」についても、2006(平成 18)年 9 月から施設を直営で管理するか指定管理者制度により管理するか判断することが必要となった。

次に、「地方独立行政法人」である。

地方独立行政法人は、2004(平成 16)年 4 月 1 日に施行された「地方独立行政法人法」に基づいて設立される法人で、「住民の生活、地域社会及び地域経済の安定等の公共上の見地からその地域において確実に実施されることが必要な事務及び事業であって、地方公共団体が自ら主体となって直接に実施する必要のないもののうち、民間の主体にゆだねた場合には必ずしも実施されないおそれがあるものと地方公共団体が認めるものを効率的かつ効果的に行わせることを目的」として³³。

対象業務は、①試験研究、②大学の設置・管理、③公営企業に相当する事業の

経営（水道、工業用水道、軌道、自動車運送、鉄道、電気、ガス、病院）④社会福祉事業の経営（特別養護老人ホーム、保育所、ホームヘルプサービス事業等）、⑤その他の公共的な施設で政令で定めるものの設置・管理等である。

目標による管理と適正な実績評価、業績主義に基づく人事管理と財務運営の弾力化、徹底した情報公開等が制度の柱とされている³⁴。

2009(平成 21)年 3 月 31 日現在、全国の地方公共団体で 44 の地方独立行政法人が設立されている³⁵。

次は、「市場化テスト」である³⁶。

市場化テストは、イギリスにおけるサッチャー政権時代の 1980 年代に導入された「強制競争入札 (Compulsory Competitive Tendering)」に強く影響を受けている。

我が国においては、「競争の導入による公共サービスの改革に関する法律」（以下、「公共サービス改革法」という。）が 2006(平成 18)年 6 月に可決、同年 7 月に施行したことで導入が始まった。

市場化テストは、政府部門が主としてその供給を独占してきた公共サービスについて、行政と民間が対等な立場で競争入札に参加し、価格と質の両面でもっとも優れた主体が、そのサービスの供給を担っていくこととする制度である。

導入の目的としては、公共サービスの質の向上、経費・人員の削減に代表される公共サービスの効率化、民間のビジネスチャンスの拡大などが想定されている。なお、市場化テストには「官民競争入札」とともに「民間競争入札」も含まれており、サービスを民間に移行することを前提とした入札の方式もありうる³⁷。

制度導入後まだ 3 年であるが、国では、市場化テスト導入決定事業数は 96 事業、入札済 59 事業の経費削減効果は、1 年当たり約 160 億円（約 290 億円→約 130 億円 6 割弱の削減）と公表されている。

導入した主な事業は、国民年金保険料収納事業（社会保険庁）、登記事項証明書等の交付等（法務省 登記所）、統計調査、ハローワーク関連業務（厚生労働省）、刑事施設の運營業務（法務省）、庁舎等の施設管理・運營業務等、公園等の公物管理業務などである。

また、地方公共団体においても、2009(平成 21)年 4 月 1 日現在、7 都道府県 5 市町村の 12 団体が 16 業務を実施済みである。また、128 団体が導入を決定ない

し検討中となっている³⁸。

なお、**図表序-10**には、都道府県が実施主体となるPFI事業、指定管理者制度、市場化テストの件数を都道府県別にまとめたものである。

以上、行政の市場化について、「PFI」、「指定管理者制度」、「地方独立行政法人」及び「市場化テスト」についてそれぞれの概要を説明したが、行政サービスは、もはや「官」が独占的に供給するものではなくなっている。この他にも、従来の制度内における「民間委託」や「NPO」との「協働」の取り組みも積極的に実施されており、現場では、「官」と「民」が様々に協働して行政サービスを提供している。

こうした「官」と「民」が同じ土俵にたって、行政サービスの提供主体となっている現実を踏まえれば、会計制度においても、もはや「官」と「民」とが共通する会計制度に基づいて、自らの説明責任を果たすことが求められる。競争入札に参加する場合のコスト計算や、住民に対する説明責任を果たすための情報開示においても、双方が同じ考え方、同じ基準に基づかなければ、公平性や競争性は担保できないといわなければならない。

図表序-10 都道府県の指定管理者制度・PFI・市場化テストの導入状況

都道府県	指定管理者制度						PFI 供用開始済 ～実施方針 策定まで すべて	市場化 テスト 実施済
	公の施設数 A	導入数 B	導入率 C=B/A	公営住宅を除いた場合				
				公の施設数 a	導入数 b	導入率 c=b/a		
北海道	340	240	70.6%	94	45	47.9%	1	8
青森県	85	60	70.6%	45	22	48.9%		
岩手県	156	99	63.5%	104	47	45.2%	1	
宮城県	210	92	43.8%	108	78	72.2%	2	
秋田県	139	95	68.3%	112	78	69.6%		
山形県	177	136	76.8%	99	58	58.6%	2	
福島県	242	128	52.9%	146	43	29.5%		
茨城県	264	226	85.6%	99	61	61.6%	2	
栃木県	149	51	34.2%	78	42	53.8%		
群馬県	210	50	23.8%	104	50	48.1%		
埼玉県	414	66	15.9%	120	66	55.0%	11	
千葉県	242	60	24.8%	114	60	52.6%	3	
東京都	1,923	1,813	94.3%	318	209	65.7%	9	1
神奈川県	367	330	89.9%	109	72	66.1%	6	
新潟県	233	36	15.5%	140	36	25.7%	3	
富山県	146	80	54.8%	121	55	45.5%		
石川県	152	125	82.2%	96	69	71.9%	1	
福井県	85	38	44.7%	67	38	56.7%	1	
山梨県	182	74	40.7%	65	52	80.0%	3	
長野県	237	29	12.2%	76	29	38.2%		
岐阜県	85	45	52.9%	72	45	62.5%		
静岡県	221	42	19.0%	99	42	42.4%	4	
愛知県	401	391	97.5%	103	93	90.3%	4	3
三重県	141	96	68.1%	76	31	40.8%	1	
滋賀県	124	57	46.0%	79	57	72.2%	1	
京都府	199	42	21.1%	55	31	56.4%	2	
大阪府	459	82	17.9%	79	61	77.2%	16	4
兵庫県	677	594	87.7%	166	83	50.0%	1	
奈良県	97	16	16.5%	52	14	26.9%		
和歌山県	157	47	29.9%	86	47	54.7%		1
鳥取県	175	34	19.4%	58	34	58.6%		
島根県	201	27	13.4%	107	27	25.2%	1	
岡山県	114	86	75.4%	78	50	64.1%	3	1
広島県	230	152	66.1%	115	37	32.2%	5	
山口県	219	176	80.4%	98	55	56.1%	2	
徳島県	117	40	34.2%	69	37	53.6%	1	
香川県	102	70	68.6%	71	39	54.9%	1	
愛媛県	130	30	23.1%	80	30	37.5%	1	
高知県	163	34	20.9%	100	34	34.0%		
福岡県	324	260	80.2%	101	37	36.6%		
佐賀県	146	111	76.0%	76	41	53.9%		
長崎県	285	129	45.3%	201	45	22.4%		
熊本県	98	84	85.7%	56	42	75.0%		4
大分県	160	131	81.9%	55	26	47.3%	1	
宮崎県	242	66	27.3%	126	30	23.8%		
鹿児島県	246	55	22.4%	98	34	34.7%		
沖縄県	258	157	60.9%	129	28	21.7%		
平均	11,724	6,882	58.7%	4,700	2,340	49.8%	89	22

(出所: 指定管理者制度は、総務省「公の施設の指定管理者制度の導入状況に関する調査」2009(平成21)10月23日。
PFIは、(財)地域総合整備事業団のホームページ(<http://www.pficenter.jp/>)、市場化テストは、総務省「市場化テストの取組状況
2009年4月1日)から筆者作成。)

4 本論文の課題と構成

(1) 本論文の課題

これまで、我が国の地方公共団体の会計制度の改革の背景にある環境条件の変化について検討してきた。

今日の地方公会計制度の改革は、厳しい財政状況をまず住民に知らせ、資産債務の改革を通して、財政状況を改善することを直接の目的としている。

財政状況の改善のためには、資産債務の圧縮という問題の他に、NPM の手法を取り入れて、「行政の市場化」を行うことで公的部門の負担を軽くすることも目下の重点課題となっている。

NPM では、住民の立場からみれば、行政サービスの担い手はその質の向上とコストの削減が図れるならば、「官」でも「民」でもどちらでもかまわないという考え方、つまり「官」と「民」が同じ土俵で競争し合うことで、行政サービスの向上とコスト削減を行うという方法が導かれる。

既に、我が国の地方公共団体においても、NPM の影響を受け、「PFI」、「指定管理者制度」、「市場化テスト」などの方法が導入され実行に移されている。

会計制度の改革は、地方公共団体を取り巻くこのような環境条件の変化を反映しなければならない。会計制度の改革は、「官」は「民」とは根本的に異なるという立場からではなく、「官」と「民」との間に普遍的な共通性を見だし、できる限り同じ会計基準を設定する方向で検討されるべきである。

現行の地方公共団体の会計制度は、予算決算を主体として、現金の収支を記録することに重点をおく「官庁会計」が適用されている。

「官庁会計」は、財政民主主義により税の使い方を統制することを主眼としており、「民」の会計である発生主義の「企業会計」とは次元を異にする。「官庁会計」の特徴である、単純明快なことや税の使い方の統制のしやすさといった利点は重視しなければならない。

しかし、今日の行政活動は多種多様化し、会計の果たす役割も「財政統制」ばかりではなく、積み上がった資産負債のストックの管理を適切に行うことや、説明責任の遂行、コスト管理やマネジメントサイクルの確立、行政サービスの市場化といった課題にも対処していく必要がある。

こうした観点からは、現金主義の「官庁会計」とともに、発生主義の会計を、それのできる限り企業会計に近い会計制度に変革していくことが必要となる。

本論文は、こうした立場から、現行の地方公共団体の会計制度を振り返り、その問題点を明らかにすること、また、今後、発生主義の会計制度—公会計基準—を策定するに当たり、現在提案されている会計モデルについて、その特徴や長所・短所を明らかにすることを目的としている。

(2) 本論文の構成

本論文は3部に分かれており、序章と終章を含めると、全体では11章で構成されている。

最初に、序章では「地方公会計制度の改革の背景」として、地方公共団体を巡る環境条件の変化を分析し、なぜ今、公会計制度の改革が求められているのかを明らかにする。

第I部は「地方公会計制度の改革のあらまし」として、第1章から第3章の3章構成である。

まず、第1章「現行の地方公会計制度の概要と課題」では、地方公共団体の現行の会計制度を再検討し、その問題点を明らかにする。

次に、第2章「地方公会計制度の沿革と現状」では、現行の「官庁会計」が確立した当初から、「官庁会計」の欠陥を指摘し、発生主義的な会計制度を導入すべきとの観点から提言が行われたが、それが実行されずに今日まで存続した事実を振り返り、今日の会計制度改革にどのように繋がっているのかを検討する。そして、その後の会計制度改革の試みが、現時点での到達点である総務省の「新地方公会計制度研究会」の2つの会計モデル—「基準モデル」と「改訂モデル」—にどのように結実したのかを明らかにする。

第3章「総務省と東京都の会計モデルの比較分析」では、総務省から提案されている「基準モデル」及び「改訂モデル」と、独自に改革を進めてきた東京都の会計モデルを比較分析し、それぞれのモデルの特徴と長所、短所を明示する。さらに、地方公共団体の現在の取組状況を明らかにする。

第II部「地方公会計制度の改革の論点」は、第4章から第8章までの5章で構成されており、会計制度改革の各論として「資産会計」、「負債会計」、「収益・費用会

計」及び「純資産会計」について、「官庁会計」との概念の違いを検討し、前述の3つの会計モデルでの処理方法を比較分析する。

まず、第4章「資産会計」では、現行制度における「公有財産」と発生主義の「資産」との概念の違いを検討し、現行制度の問題点を明らかにする。続いて、公的部門に固有の資産、特にインフラ資産について取り上げ、その特性や会計処理方法を検討する。さらに、3つの会計モデルでの取り扱いの違いを比較分析する。

第5章「負債会計」では、「官庁会計」における地方債や債務負担行為などの「将来の財政負担」の考え方と、発生主義の負債との関係について検討し、公的部門で問題となる退職給付債務や債務負担行為の負債認識の問題点を明らかにする。

第6章「収益・費用会計」では、「官庁会計」での「収入」と発生主義における「収益」の関係について検討し、特に、公会計の大きな議論となっている税金等の取扱いについて検討する。

税金等の取扱いは、公会計の大きな論点であり、税金を収益として認識する「収益説」、単なる資金の流入として扱う「資金流入説」、出資として扱う「持分説」の3つの考え方について分析し、各会計モデルにおける収益・費用の会計処理方法について比較検討を行う。

第7章「純資産会計」では、貸借対照表上の資産と負債の差額である「純資産」について、どのように考えるべきか検討を行う。また、純資産の変動について、各会計モデルの処理方法について比較分析を行う。

第8章「財務書類の体系・構成」では、各会計モデルの財務書類の体系・構成について比較検討を行う。

第Ⅲ部「地方公会計制度の改革の個別研究」では、第5章「負債会計」で検討した債務負担行為の問題をさらに深く掘り下げ、第9章として「第三セクター等に対する損失補償債務等の課題」として取り上げる。

地方公共団体の出資する第三セクター等は、地方公共団体の財政危機に呼応して経営状態が悪化しているが、当該第三セクター等が金融機関から借り入れる際には、地方公共団体が「損失補償」を付している場合が多い。この「損失補償」は、第三セクター等の経営危機を背景に、その実行を迫られるケースが多発し、今日の地方財政上の問題となっているところである。

ここでは、「損失補償債務」の評価基準が発生主義の引当金の計上基準として妥

当なものであるかどうか、金融機関の事例を交えて検討を行う。

最後の終章では、本論文のまとめと今後の課題について包括的な検討を行う。

(注)

- 1 自治省・地方財務会計制度調査会「地方財務会計制度の改革に関する答申」1962年3月23日。
- 2 第一次臨時行政調査会・第1専門部会第2班報告書「予算及び会計制度に関する調査結果の報告について」1963年9月。第一次臨時行政調査会「予算・会計の改革に関する意見」1964年9月。
- 3 第一次臨時行政調査会における会計制度改革の検討経過やその失敗の分析については、金子邦博「第一次臨時調での公会計改革への取り組みの再評価－失われた40年を再度繰り返さないために－」『公会計総研レポート』、2004年11月や、安達智則『地方自治体バランスシートと自治体予算改革－公会計の企業会計化を考える－』自治体研究社、2002年、251～261ページを参照。
- 4 バブル崩壊後の数次にわたる経済対策については、その規模や持続性が不十分であったとの指摘も多く、その評価は一致していない。
- 5 国土交通省総合政策局「平成21年度建設投資見通し－概要とその要点－」2009年6月の添付資料「昭和35年からの推移(付表1～6)を参照。
- 6 総務省『平成20年度版地方財政白書』2008年3月。
- 7 財務省が2008年9月に公表した「日本の財政を考える」によれば、国の一般歳出に占める社会保障関係費の割合は、一貫して漸増傾向であるが、特に、1998年度の14.8%が、1999年度で急増し、2005年度に20.4%、2008は21.8%に達している。
- 8 地方財政の悪化の原因は、歳出額の構成比の面からだけでなく、地方税や地方交付税等を含めた歳入構造の面等を総合的、多角的に捉える必要がある。
- 9 2002年2月から2007年10月の69ヵ月の長期間にわたる景気拡大期間をいう。戦後最長であるが、水準としては低調であった。なお、「いざなぎ景気」は俗称である。
- 10 ここで、「地方財政の借入金残高」とは、「地方債」「公営企業債残高(普通会計負担分)」及び「交付税特会借入金残高(地方負担分)」の合計をいう。
- 11 財務省によれば、2009年度第2次補正予算の閣議決定を踏まえ、2009年度末の国と地方の長期債務残高が825兆円に達し、GDP比で171%に上昇する見通しである。(財務省「国及び地方の長期債務残高」2009年12月15日
<http://www.mof.go.jp/jouhou/syukei/siryousy2112g.pdf>)。
- 12 我が国の総人口は、明治期以降増加を続け、2005年時点で1億2,777万人に達した。しかし、今後はしだいに減少に転じ、長期にわたる減少局面を経験して行くと思われる。将来人口推計によれば、2030年の1億1,522万人を経て、2046年には1億を割って9,938万人となり、2055年には8,993万になると推計されている。(国立社会保障・人口問題研究所「日本の将来推計人口(平成18年12月推計)」(出生中位[死亡中位]推計))。
- 13 2005年の我が国の人口の年齢構成は、年少人口(15歳未満)が14%、生産年齢人口(15～64歳)が66%、老年人口(65歳以上)が20%であった。これが現在の趨勢をもとにした見通しでは、50年後の2055年に、年少人口8%、生産年齢人口51%、老年人口41%になると推計されている。つまり、21世紀半ばには、国民のおよそ2.5人に1人が65歳以上(現在は5.0人に1人)という「超高齢社会」になることが予測される。
- 14 財務省資料「OECD諸国の国民負担率(対国民所得比)」2009年10月現在、に抛れば、我が国の国民負担率(租税負担率と社会保障負担率の合計)は40.0%で、統計のあるOECD加盟29カ国(加盟国は30であるがトルコを除く)中25番目に低い。つまり、我が国は、国民負担率を抑えたまま、つまり現在世代は将来世代からの借金で財政を賄っていることになる。なお、国民負担率の最高は70.9%のデンマーク、最低は23.1%のメキシコである。
- 15 地方自治法第1条の2第2項。
- 16 同法第2条第2項及び第3項。
- 17 同法第2条第2項及び第5項。
- 18 同法第2条第14項。
- 19 総務省・地方制度調査会「今後の基礎自治体及び監査・議会制度のあり方に関する答申」2009年6月16日、2ページを参照。
- 20 同上。
- 21 同上の地方制度調査会の答申では、「市町村合併の本来の効果が発現するためには、市町村

建設計画等で一般的に定められている 10 年程度の期間が必要である」とした上で、合併後 3 年から 4 年の段階で、①経営中枢部門の強化、福祉専門職員の配置など行政体制の整備、②強化された行財政基盤、③広域的な行政需要への対応や地域活性化の取組、④職員数の削減などの効果があったと評価している。

一方、全国町村会は、2008 年 10 月『平成の合併』をめぐる実態と評価』を公表したが、市町村合併について以下のように総括している。

「今回の調査からは、従来の中央集権体制に基づくトップダウン的手法によって、合併が推進されたことが明らかとなった。地方交付税の急激な削減や、国・府県からの強力な指導によって合併を余儀なくされたという声が現場から多く聞かれたことは、それを端的に示している。

しかし一方で、いずれの市町村も、先行き不透明な状況にありながら「平成の合併」に真剣に向き合い、新たな地域づくりに対して、懸命に取り組んでいることが分かった。

将来の地方自治のあり方を検討する際には、そうした個々の市町村の取り組みや、合併を経た地域の状況をしっかりと把握することが、何よりも重要である。地域の視点を欠いた議論を、再び繰り返してはならない。」(全国町村会・道州制と町村に関する研究会「平成の合併」をめぐる実態と評価」2008 年 10 月。)

- 22 稲沢克祐『自治体における公会計改革』同文館出版、2009 年、28 ページ。
- 23 公会計改革研究会『公会計改革』日本経済新聞出版社、2008 年、2 ページ。
- 24 IFAC は、当初、パブリック・セクター委員会(IFAC/PSC:IFAC/Public Sector Committee)を設置して、IPSAS の策定を行っていたが、2005 年 3 月 IFAC/PSC は、名称を IPSASB に変更し、IPSAS の策定を進めている。
- 25 米田正巳「公会計制度改革と国際公会計基準についての一考察—公会計基準の国際的調和化の観点から—」『FUJI BUSINESS REVIEW 新創刊号 (Vol.1)』、2009 年、11 ページを参照。
- 26 総務省「分権型社会における自治体経営の刷新戦略—新しい公共空間の形成を目指して—」(概要版) 2005 年 3 月を参照。
- 27 同上、6 ページ。
- 28 同上。
- 29 (財)地域総合整備財団・自治体 PFI 推進センター・ホームページ「PFI とは」を参照。
<http://www.pficenter.jp/>。
- 30 PFI 法第 2 条
- 31 (財)地域総合整備財団・自治体 PFI 推進センター・ホームページ「国内 PFI 事業一覧」による。
<http://www.pficenter.jp/>。
- 32 前田成東「市場化テストと自治体行政」『まちづくり研究八王子第 4 号』八王子市、2007 年、96 ページを参照。
- 33 地方独立行政法人法第 2 条。
- 34 文部科学省ホームページ「地方独立行政法人法の概要」を参照。
http://www.mext.go.jp/a_menu/koutou/kouritsu/04093001/003.htm。
- 35 総務省「第三セクター等の状況に関する調査結果」2009 年 12 月 25 日、1 ページ。
- 36 市場化テストについては、内閣府ホームページ
<http://www5.cao.go.jp/koukyo/kaisetsu/kaisetsu.html#a>、稲沢克祐『自治体の市場化テスト』学陽書房、2006 年、前田成東「市場化テストと自治体行政」『まちづくり研究八王子第 4 号』八王子市、2007 年を参照。
- 37 前田成東「市場化テストと自治体行政」『まちづくり研究八王子第 4 号』八王子市、2007 年、100 ページ。
- 38 総務省「地方公共団体における市場化テストの取組状況(平成 21 年 4 月現在)」による。なお、実施済みの 16 事業は、「官民競争入札」ないし「民間競争入札」を実施したうちで民間事業者が実施主体となっている件数であり、「官民競争入札」の結果、「官」が落札し、実施主体となっている事業は含まれていない。

第 I 部

地方公会計制度の改革のあらまし

第 I 部 地方公会計制度の改革のあらまし

第 1 章 現行の地方公会計制度の概要と課題

1 はじめに

近年、わが国の地方公共団体の会計制度を改革しようとする動きが活発である。その内容を要約すれば、財政収支の改善のために財政制度の透明性を高めることを目的として、発生主義による企業会計制度を導入することでバランスシート等の財務書類を作成し、財政規律の維持や財政状況の明確化を図ろうとするものである。

こうした改革の背景には、現行の現金主義による官庁会計が公会計制度として不十分な役割しか果たしていないためである。

現行の官庁会計制度は、予算と決算で構成される。予算とは、一会計年度における歳入歳出の見積もりである。住民から主に税として強制的に徴収する収入をどのような使途にどれだけ支出するのかについて予算の原案を編成し、住民から選挙で選ばれた代表で構成される議会において審議を行い、議決を得ることによって成立する。

予算は、議会から行政府に対する歳出権の付与である。行政府は、財政活動を予算に基づいて実行し、その執行の過程を記録する。そして、執行実績として予算に対応した決算を作成し、議会に報告することによって、議会、住民等に対する説明責任を果たす。

このように現行の会計制度は、議会による財政活動の民主的統制を目的としており、こうした目的のためには、歳入歳出という現金の出入りを記録する現金主義・単式簿記による官庁会計が最適であった。

しかし、今日における「行政活動の複雑化・多様化」、「資産・負債のストックの増大」、特に「巨額の債務の積み上がりによる厳しい財政状況」を背景として、単に現金の収支を記録・報告するだけの官庁会計では、もはや説明責任を果たしえないことが明らかとなった。

このため、行政府が税財源の使用状況や資産・負債の状況等、財政状況に関する情報開示と説明責任を果たすため、また、財政活動の効率化・適正化を目的として財

務情報を活用するために、公会計の分野においても、発生主義による企業会計の手法を導入するべきとの研究、提言が行われるとともに、貸借対照表等の財務書類を作成し、開示する試みが実施されてきた¹。

財務省、総務省を始めとして、会計制度を所管する官の側では、予算決算という法に定められた現行の官庁会計のシステムを維持しながら、財務情報として貸借対照表などの財務書類を作成しようという方向で改革が進められている。

こうした改革は、国や地方の財政、公会計の特質を考慮し、財政民主主義に基づく予算・決算制度から成り立つ現行の官庁会計を残したまま、公会計制度において欠如していると考えられるストック情報、行政コスト情報、会計主体とその関係機関を連結した情報等を企業会計の手法によって提供しようとするものである²。

本章では、まず現行の地方会計制度の概要を説明し、その問題点を明らかにし、今後の課題について検討する。

2 現行の地方公会計制度の概要

(1) 地方公共団体の経済活動と会計区分

地方公共団体は、基礎的な地方公共団体としての市町村と、包括的（広域的）地方公共団体である都道府県からなっているが、2009(平成21)年12月1日現在、47の都道府県及び1,772の市町村（市783、町798、村191）が存在している³。

地方公共団体は、主権者である地域住民の福祉の増進を図るために、福祉・衛生、道路、教育・文化、警察・消防などの事業を行うとともに、水道、交通、電気、ガス、病院、下水道など様々な経済活動を行っている。このような経済活動は、地方公共団体ごとに様々であり、広域行政や市町村との連絡調整事務を担当する都道府県と住民に直接行政サービスを提供する基礎的自治体である市町村では、その内容は大きく異なっている。また、人口規模や密度、地理的条件、産業構造等も多種多様であり、そうした条件の違いから、行政サービスを提供する団体間の質的量的な経済活動の相違は極めて大きい。

こうした地方公共団体の会計制度は、その経済活動の多様性を反映して複雑なものとなっている。

ここでは、地方公共団体の会計制度を地方公共団体の単体のみで捉えるのでは

なく、その外部にある関係機関にまで拡張して、地方公共団体の会計制度の全体像を把握することとしたい。

地方公共団体の行う事業と適用される会計制度の関係を示すと、**図表 1-1**のとおりである。

図表1-1 地方公共団体の会計制度・区分と作成される財務書類及び財政指標の範囲との関係

区分	会計区分			会計処理	説明
	地方自治法	決算統計	健全化法		
地方公共団体の単体	一般会計	普通会計	一般会計等	官庁会計	<ul style="list-style-type: none"> 地方公共団体の会計の中心をなすもの。 地方公共団体の行政運営の基本的な経費を網羅して計上している会計。 特別会計で計上される以外のすべての経理を一般会計で処理しなければならない。
					<ul style="list-style-type: none"> 一般会計等に属する特別会計。 一般的に、法令に特段の定めがなく、条例の制定によって任意に設置する特別会計。 法令上設置が義務付けられている場合もある。(注3)
	特別会計	公営事業会計	公営企業会計等	官庁会計	<ul style="list-style-type: none"> 普通会計(または一般会計等)以外の特別会計のうち、公営企業会計に係る特別会計以外の特別会計。 特別会計の設置が法令上義務づけられているもの。 健全化法では、公営企業会計(法適用及び法非適用)を除く、政令で定める特別会計と定義している。
					<ul style="list-style-type: none"> 地方公営企業法の適用が義務付けられていない事業。 ただし、条例により任意に同法を適用することは可能。 上記の場合は、法適用事業に区分する。
		公営企業会計	企業会計	<ul style="list-style-type: none"> 地方公営企業法の適用が義務付けられた事業。 条例により地方公営企業法の適用を行う事業。 法の全部適用事業と財務規定のみを適用する 	法適用事業

地方公共団体の組合	一部事務組合 ・広域連合 (注4)	官庁会計	<ul style="list-style-type: none"> 特別地方公共団体 市町村等がその事務の一部を共同処理するため、あるいは、広域的な事務処理を総合的に行うために設ける地方公共団体の組合。 地方公共団体と同じ会計区分が適用される。
		企業会計	

地方公共団体の関係機関	地方独立行政法人	企業会計	<ul style="list-style-type: none"> 公共上の見地から、地方公共団体が自ら主体となって直接に実施する必要のないもののうち、民間の主体にゆだねた場合には必ずしも実施されないおそれがあるものと地方公共団体が認めるものを効率的かつ効果的に行わせることを目的として、地方公共団体が設立する法人。
	地方三公社		<ul style="list-style-type: none"> 地方道路公社、土地開発公社、住宅供給公社
	第三セクター		<ul style="list-style-type: none"> 地方公共団体が出資または出えんする民法法人、会社法法人

事業名等欄のうち、公営事業会計の「健全法」は「地方公共団体の財政の健全化に関する法律」を、法非適用事業欄の「地財法」は「地方財政法」を、法適用事業欄の「地公法」は「地方公営企業法」をいう。また、「令」は各法の「施行令」を、「則」は「施行規則」を示す。

(注2) 一般会計等と普通会計は厳密には対象とする会計の範囲が異なる。

(注3) 例えば、母子及び寡婦福祉法において、都道府県は福祉資金貸付の特別会計の設置が義務付けられているが、市町村は義務付けがない。

(注4) 事業の特性に応じ、官庁会計によるものと、企業会計によるものに分かれる。

(注5) 旧財政再建法では、収益事業、駐車場、公立大学附属病院事業等の一部の公営事業会計は、実質収支比率の範囲に含まれてい

事業名等 (注1)	各会計モデルの財務書類の作成範囲			再建法制における財政指標等の範囲							
	総務省方式	基準モデル及び改訂モデル	東京都モデル	地方財政健全化法			旧財政再建法				
総務費、民生費、農林水産業費、土木費、教育費等	普通会計 B / S	普通会計財務書類	財務諸表	実質赤字比率	連結実質赤字比率	実質公債費比率	将来負担比率	実質収支比率 (注5)			
1 公債管理											
2 母子寡婦福祉資金貸付											
3 勤労者福祉共済											
3 その他事業											
1 国民健康保険事業(健全法・令2)									地方公共団体全体の連結 B / S	単体財務書類	連結財務書類
2 介護保険事業(健全法・令2)											
3 後期高齢者医療事業(健全法・令2)											
4 農業共済事業(健全法・令2)											
5 老人保健医療事業(健全法・則1)											
6 介護サービス事業(健全法・則1)											
7 駐車場事業(健全法・則1)											
8 交通災害共済事業(健全法・則1)											
9 公営競技(健全法・則1)											
10 公立大学附属病院(健全法・則1)											
11 有料道路事業(健全法・則1)											
1 簡易水道事業(地財法・令37⑥)	地方公共団体全体の B / S	資金不足比率	不良債務								
2 船舶運航(地財法・令37③)											
3 港湾整備(地財法・令37⑦)											
4 市場事業(地財法・令37⑨)											
5 と畜場事業(地財法・令37⑩)											
6 宅地造成事業(地財法・令37⑫)											
7 公共下水道事業(地財法・令37⑬)											
8 観光施設(地財法・令37⑪)											
1 水道事業(地公法2-1①)	不良債務										
2 工業用水道事業(地公法2-1②)											
3 軌道事業(地公法2-1③)											
4 自動車運送事業(地公法2-1④)											
5 鉄道事業(地公法2-1⑤)											
6 電気事業(地公法2-1⑥)											
7 ガス事業(地公法2-1⑦)											
8 病院事業(地公法2-2)											
9 その他法適用事業(地公法2-3)											
ごみ収集・焼却、し尿処理、火葬場病院、消防	不良債務										
1 試験研究											
2 大学の設置・管理											
3 公営企業に相当する事業の経営											
4 社会福祉事業の経営											
5 その他の公共的な施設											

(出所: 総務省「健全化判断比率を算定するための様式に関する記載要領」等の健全化関係資料を参考に筆者作成)

(2) 地方公共団体の単体の会計

現在の地方公共団体の会計制度とは、一般的には「予算決算制度」を意味し、地方自治の基本法である地方自治法を根拠法令として規定されているが、地方財政法、地方公営企業法など、地方自治法の規定を受けて様々な法で会計に関する規定が設けられている。

まず、地方自治法では、地方公共団体の会計を「一般会計」と「特別会計」に区分するものとしている⁴。

一般会計は、特別会計に属さないすべての会計をいう。一方、特別会計は、地方公共団体が特定の事業を行う場合、あるいは、特定の歳入をもって特定の歳出に充て一般の歳入歳出と区分して経理する必要がある場合において、条例でこれを設置することができるとしている⁵。つまり、特定の事業について、一般会計から切り離して独立の会計を設けて経理を行うのが特別会計である。しかし、一般会計と特別会計との間は、相互に繰入・繰出が行われているため、完全に独立しているわけではない。

特別会計は、地方公営企業のように発生主義・複式簿記の「企業会計」方式が適用されるものと、現金主義・単式簿記の「官庁会計」方式が適用されるものに分けられる。

公営企業とは、具体的には、地方財政法施行令第 37 条に定められている①水道事業、②工業用水道事業、③交通事業、④電気事業、⑤ガス事業、⑥簡易水道事業、⑦港湾整備事業、⑧病院事業、⑨市場事業、⑩と畜場事業、⑪観光施設事業、⑫宅地造成事業及び⑬公共下水道事業の 13 事業であるが、このうち、⑦水道事業（簡易水道事業は除く。）、①工業用水道事業、①軌道事業、⑤自動車運送事業、④鉄道事業、④電気事業、⑤ガス事業の 7 事業については、地方自治法の特例を定めた地方公営企業法の適用を受けており⁶、一般的に「法適用企業」という。また、地方公共団体の経営する病院事業は、地方公営企業法の規定のうち「財務規定等」の部分が適用されるが、条例で定めることにより、全部を適用することもできる⁷。

また、地方公共団体は、条例で定めることにより、主としてその経費を当該事業の経営に伴う収入をもって充てるものについて、地方公営企業法の全部または財務規定等を適用することができる⁸。これを「法の任意適用企業」という。

「法適用企業」は、特別会計（地方公営企業会計）を設置し、企業会計方式によることが強制され、地方公営企業法第 20 条、同施行令第 9 条においては、当該公営企業の経営に伴う収入をもってその経費にあてることを要求される。また、組織についても、一般行政部門から切り離された組織（公営企業体）となる。

地方公営企業法の適用を受ける「法適用企業」は、組織として管理者を置くことで、経営責任を明確にし、経営体制の強化を図ることができる。

また、会計は発生主義に基づく複式簿記による決算が行われ、特に「経費の負担」については、独立採算制による経営が義務づけられ、①その性質上当該公営企業の経営に伴う収入をもって充てることが適当でない経費、及び、②当該公営企業の性質上能率的な経営を行なってもなおその経営に伴う収入のみをもって充てることが客観的に困難であると認められる経費は、政令で定めることにより、一般会計または他の特別会計において負担するとされるが⁹、それ以外は、当該地方公営企業の経営に伴う収入をもって充てることが要求される¹⁰。

一方、地方財政法上の公営企業ではあるが、地方公営企業法が適用されない公営企業は、「法非適用企業」と呼ばれる。「法非適用企業」は、地方公営企業法が適用されないため、発生主義の「地方公営企業会計」ではなく、現金主義の「官庁会計」で処置する。ただし、経理は特別会計を設けて行うことが要求され、原則として、当該企業の経営に伴う収入（第五条の規定による地方債による収入を含む。）をもって運営する必要がある¹¹。

公営企業は、地方財政法第 6 条によれば、「法適用企業」であるか「法非適用企業」であるかを問わず、独立採算が本来である。しかし、法の適用が義務づけられている 7 事業を除けば、「法非適用企業」は、地方公営企業の縛りが無い分、採算性に重点を置かずに経営できるため、採算性よりも行政サービスの提供や事業の進捗を重視する立場から選好されてきた経緯がある¹²。

総務省の 2007(平成 19)年度の「地方公営企業決算の概況」によれば、全国の地方公営企業 9,210 企業のうち、法適用企業は 2,880 企業、法非適用企業は 6,330 企業で、法適用企業の割合は 31.3%となっている。

しかし、今日の危機的な地方財政を背景に、法の適用が義務づけられていない「法非適用企業」においても、「法適用企業」への移行を行い、経営責任を明確にし、コスト削減や適正な利用料金設定等を実施して、経営改善を行うことが課題

となっている。

このように、①地方自治法では、一般会計及び特別会計の立て方が明確に定義されていないこと、②公営企業は、地方自治法上では特別会計であるが、地方公営企業法が適用される「法適用企業」は発生主義の「地方公営企業会計」が、適用されない「非適用企業」は現金主義の「官庁会計」により経理処理されること、③「法適用企業」か「法非適用企業」かは、法で適用が強制される事業以外では、地方公共団体が条例で任意に適用できるなど団体間で統一されていないこと、④一般会計と特別会計（公営企業会計も含む）の間には、相互に「繰入・繰出」「補助」などの資金の取引・移動が行われている等の理由により、地方公共団体全体の会計の実態を把握し表示することができず、地方公共団体相互の比較や時系列での財政分析が困難な状態になっている。

そこで、総務省では、所管する「地方財政状況調査」（以下「決算統計」という。）¹³において、統一的な方法により、企業活動に属するべき事業を「公営事業会計」として定義する一方、一般行政の会計を「普通会計」とし、「公営事業会計以外の会計を総合して一つの会計としてまとめたもの」と定義して、公営事業会計と区分することで、地方公共団体全体の財政状態を明らかにし、地方公共団体相互の比較を行っている。

つまり、法令等の違いにより団体間でその適用する会計区分が異なっているという欠点を、「一般行政の部門」を「普通会計」、「企業活動を行う部門」を「公営事業会計」として区分し、決算統計という手法を用いて比較可能な会計区分に変換しているというわけである。

「普通会計」は、このように比較可能性の見地から作成される現実には存在しない擬似的な会計で、現実に存在する「一般会計」と「公営事業会計以外の特別会計」を合算した統計処理上の会計である。「公営事業会計」とは、国民健康保険事業、老人保険医療事業、介護保険事業、競馬などの収益事業、農業共済事業、交通災害共済事業及び公立大学附属病院事業会計等と、水道事業、鉄道事業、電気事業などの地方財政法上の「公営企業会計」を指す。

次に、健全化法の会計区分を説明する。

健全化法では、「一般会計等」と「公営企業（法適用企業及び法非適用企業）に係る特別会計」及び「一般会計及び公営企業に係る特別会計以外の特別会計」の

3 区分となっている。

健全化法の「一般会計等」とは、実質赤字比率の対象となる会計で、決算統計で用いられている「普通会計」とほぼ同様の範囲であるが、決算統計で行っているいわゆる「想定企業会計」¹⁴などの経理処理を行わず、ひとつの会計を区分していないため、わずかではあるが範囲が異なっている。

各地方公共団体のホームページでは、総務省の指導により、2007(平成 19)年度決算から健全化法に準拠して「財政状況等一覧」¹⁵を公表しているが、ここでは「公営企業（法適用企業及び法非適用企業）に係る特別会計」及び「一般会計及び公営企業に係る特別会計以外の特別会計」を「公営企業会計等」としてまとめ、「一般会計等」と「公営企業会計等」の区分が用いられている。

このように、地方公共団体の単体の会計制度は、根拠法令等の違いにより会計の区分が異なる結果、非常に分かり難いものとなっている。

(3) 地方公共団体の関係機関の会計制度

地方公共団体は、単体では処理できない事業を行うために、その外部に様々な機関を有している。複数の地方公共団体が共同で事務を処理するために組織する「一部事務組合」や「広域連合」¹⁶、地方公共団体が自らは実施できないが、公的な事業やサービスを提供するために出資等をして設立した地方公社、会社法法人、民法法人（公益法人）、地方独立行政法人がある。

一部事務組合は、2008(平成 20)年 7 月 1 日現在、全国で 1,664 件組織されており¹⁷、ゴミ処理や消防などの住民に身近な行政サービスを中心に広く活用されている¹⁸。

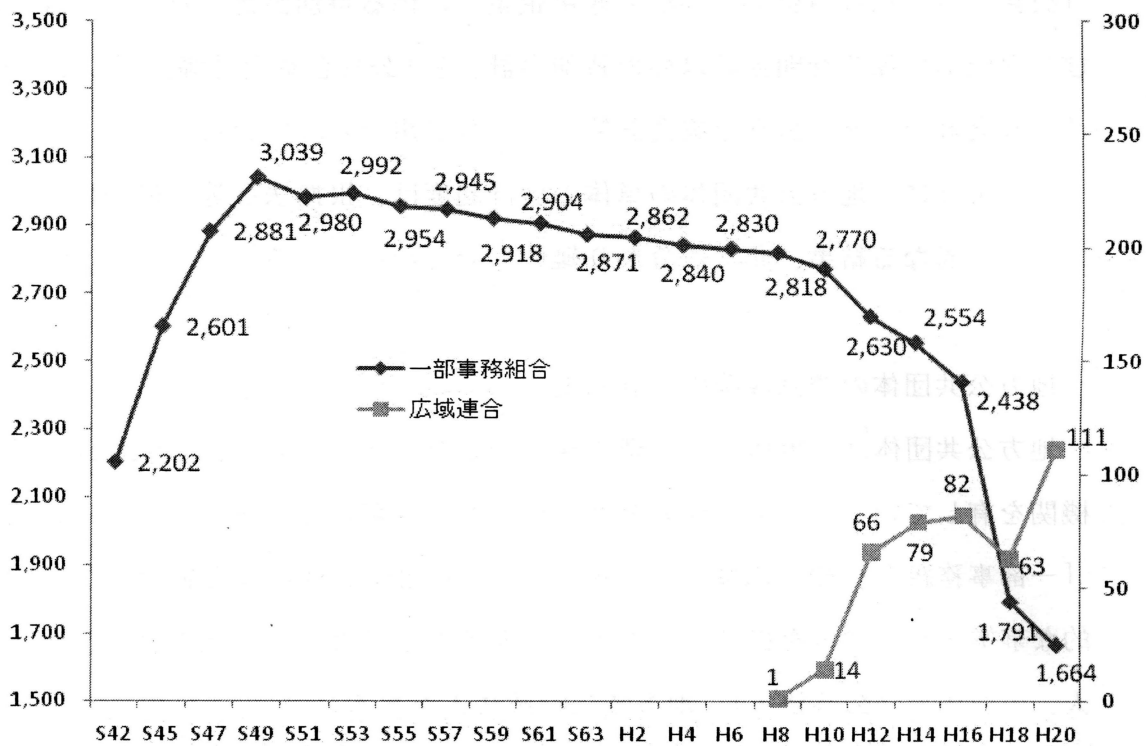
一方、広域連合は 111 件が設置されており、一部事務組合と比較して、設立数は少ないものの、①広域的な行政ニーズに柔軟かつ複合的に対応できること、②広域的な調整をより実施しやすい仕組みとなっていること、③直接国又は都道府県から権限委譲を受けることができること、④広域連合の長と議員は、直接又は間接の選挙により選出されるという民主的な仕組みを採用していることなどの特徴があり、一部事務組合より幅広い権限を持ち多様な行政サービスを提供することが可能である¹⁹。

一部事務組合及び広域連合は、地方自治法上の組合であるため同法が適用され、

その会計は、それぞれの共同処理する事業の根拠法令に応じて、「官庁会計」、「公営企業会計（法適用企業及び法非適用企業）」が適用される。

なお、**図表 1-2** は、全国の一部事務組合及び広域連合の設置件数の推移を示したものである。

図表 1-2 一部事務組合及び広域連合設置件数の推移



（出所：総務省『地方公共団体間の事務の共同処理の状況調（H20.7.1 現在）』の概要）

次に、地方公共団体は、公共的には必要であるが地方公共団体が自ら実施することは非効率な行政サービスを提供するために、多くの外郭（関係）団体を有している。

地方公共団体が特別法に基づいて出資、設立した「地方住宅供給公社」、「土地開発公社」及び「地方道路公社」のいわゆる「地方三公社」や、株式会社等の会社法法人、財団法人・社団法人の民法法人（公益法人）、地方独立行政法人などがある。

総務省では、地方公共団体が出資又は出えんを行っている会社法法人及び民法

法人を第三セクターといい²⁰、これに、地方住宅供給公社、土地開発公社、地方道路公社のいわゆる地方三公社及び地方独立行政法人を合わせて、第三セクター等と総称している。

総務省の調査に拠れば、2008（平成 20）年 3 月 31 日現在の第三セクター等の数は、会社法法人は 3,713 社で、そのうち株式会社は 3,404 社、その他の会社法法人は 309 社である。民法法人は 3,973 社で、そのうち社団法人は 414 社、財団法人は 3,559 社である。地方住宅供給公社は 57 社、地方道路公社は 42 社、土地開発公社は 1,076 社で、地方三公社の合計は 1,175 社、地方独立行政法人は 38 社で、第三セクター等の合計は 8,899 社となっている²¹。

これら第三セクター等の会計基準は、それぞれ、その設立の根拠となる法令等により異なっている。

会社法法人は、会社法に基づいて設立されるが、その会計基準は、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」に拠る。次に、民法法人は、民法 34 条が根拠となり²²、会計基準は「公益法人会計基準」²³が適用される。地方住宅供給公社は「地方住宅供給公社法」に基づいて設立され、同法、施行規則及び「地方住宅供給公社会計基準」²⁴に基づき経理処理される。土地開発公社は「公有地の拡大の推進に関する法律」及び同法施行規則により基本原則が定められ、細部については「土地開発公社経理基準要綱」²⁵に定める基準や処理方法により経理が行われる。地方道路公社の会計は、地方道路公社法、同法施行規則に基づいて行われる。

近年、地方公社の会計制度は、民間企業の会計制度への接近が図られているが、地方道路公社の会計基準は、住宅供給公社や土地開発公社に比較して、この面での整備は遅れている。

地方独立行政法人は、「地方独立行政法人法（平成 15 年法律第 118 号）」に基づいて設立される法人で、2004(平成 16 年)4 月から導入された²⁶。同法 33 条では、その会計は、総務省令に定めるところにより、原則として企業会計原則によることが規定されているが²⁷、地方独立行政法人法施行規則第 1 条では「地方独立行政法人会計基準」が「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」に優先して適用されるものとしている²⁸。総務省は、2004(平成 16)年 3 月「地方独立行政法人会計基準及び地方独立行政法人会計基準注解」²⁹を策定した。この基準は、地方独立行政法人を「公営企業型」と「公営企業型を除く」に区分して、それぞ

れに会計基準を示している。

以上のように、地方公共団体の関係機関の会計基準についても、それぞれの組織が提供する行政サービスの形態に応じて個別の会計基準が設定されており、複雑な体系になっている。

近年の潮流として特徴的なことは、「官」から「民」への動き、つまり、民間にできることはできる限り民間に委ねるとともに、行政の現場にも民間企業の経営理念や手法を導入して行政部門の効率化を図ろうとする動きが、それぞれの組織の会計基準の設定や改正にも顕在化してきたことである。

また、それぞれの個別の組織において、会計基準を厳格に適用することで、経営状態を財務書類に正確に反映させ、悪化した財政状態を改善しようとする動きが顕著になってきたことである。

しかしながら、会計基準の内容をみれば、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」として「企業会計原則」に準拠することにはなっており、民間基準への接近が試みられているものの、まだまだ組織の特性に応じた独自の基準を導入しようとする方向性も根強くあり、公的部門の会計基準として統一した基準を策定する方向からはほど遠い状況となっている。

3 現行の地方公会計制度の問題点

(1) 複雑な地方公会計制度

前節にみるように、現行の地方公会計制度は、大変複雑なものになっている。

地方公共団体の単体でも、地方自治法とその特別法である地方公営企業法に基づいて、「一般会計」、「特別会計（公営企業会計を除く）」及び「公営企業会計」に3区分される。「一般会計」と「特別会計（公営企業会計を除く）」は現金主義の「官庁会計」、「公営企業会計」は発生主義の「地方公営企業会計」が適用される。

また、他団体との比較可能性の観点から「官庁会計」による決算数値を組み替える「決算統計」では、「普通会計」と「公営事業会計」に2区分される。さらに「公営事業会計」は、「法適用の公営企業会計」、「法非適用の公営企業会計」及び「公営企業会計を除くその他の公営事業会計」の3つに細分化される。

「普通会計」は現金主義の官庁会計、「公営事業会計」は、「法適用の公営企業会計」の部分では既に発生主義が適用されているが、「法非適用の公営企業会計」は、経理は官庁会計で行われているため、決算統計では擬似的に発生主義的に組み替えられる。「公営企業会計を除くその他の公営事業会計」は、官庁会計が適用される。

また、健全化法では、「一般会計等」と「公営企業（法適用企業及び法非適用企業）に係る特別会計」及び「一般会計及び公営企業に係る特別会計以外の特別会計」の3区分、ないし「一般会計等」と「公営企業会計等」の2区分となっている。

健全化法の「一般会計等」と決算統計の「普通会計」、健全化法の「公営企業会計等」決算統計の「公営事業会計」は、わずかな違いはあるが、ほぼ同様の概念である。

また、地方公共団体の関係機関の会計制度をみると、特別法に基づいて出資・設立される「地方三公社」では、地方住宅供給公社は、「地方住宅供給公社会計基準」、土地開発公社は「土地開発公社経理基準要綱」、地方道路公社は、「地方道路公社会計施行規則」に基づいて経理処理が行われる。地方独立行政法人は、「地方独立行政法人会計基準」が「公営型」及び「公営企業型を除く」の2タイプが設定されている。

これらは、すべて発生主義会計であり、地方道路公社を除いて、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」への接近が試みられている。

現行の地方公会計制度を俯瞰すれば、会計制度そのものが大変複雑に入り組んでいることがわかる。これは、それぞれの組織や行政サービスの根拠となる法令の目的にしたがって、会計制度が構築されていることが原因である。

また、地方公共団体の単体においては、「官庁会計」と「公営企業会計」が混在しており、本来は発生主義の「公営企業会計」を適用するべきところを「官庁会計」で処理しているため、法令等の目的に応じて事後的に「官庁会計」の決算数値を組み替えて擬似的に発生主義的な処理を行うことや、会計区分を変更することが行われている。

この点は、決算を終えてから、その決算数値を基に法令等の規定にしたがって組み替える作業が必要になるために、会計情報の即時性や検証可能性の観点から

も問題があることを指摘したい。

また、地方公共団体の関係機関の会計基準も、それぞれの根拠法令等により別々の体系で構築されている。

地方公共団体と関係機関とは、出資関係や補助金、交付金、貸付金等の財政援助で深く結びついているが、現行の会計制度では連結の考えがないため、地方公共団体と関係機関を連結した情報は提供されていない³⁰。

このように、現行の会計制度は、それぞれの根拠法令等に基づき、それぞれの基準で行われているため、作成される書類も個々バラバラであり、地方公共団体の全体像を会計的な観点から捉えることが困難になっている。

(2) 現金主義に内在する欠点

現在の地方公会計制度のうち「官庁会計」を適用している部分の問題点は、現金主義・単式簿記会計に内在する欠陥であり、以下のような課題があると整理できる³¹。

ア ストック情報の欠如

地方自治法では、現金以外の地方公共団体の財産を「公有財産」、「物品」、「債権及」び「基金」に分類している³²。しかし、現行の制度では、その各々が別々の基準で管理され、統一的な基準に基づいて資産を一覧できる仕組みになっていない。

公有財産については、企業会計でいう「固定資産」とは大きく概念が異なっている。例えば、道路、河川、港湾など社会基盤整備のために構築されたインフラ資産の多くは、それぞれの個別法（総称して「公物管理法」という。）に基づき管理を行っており、こうした財産は、公有財産の範疇から除外されている。

一方、公有財産の範囲にある固定資産については、「財産に関する調書」が作成されているが、債権及び基金は、価格情報を開示しているものの、土地及び建物等の公有財産は、価格情報は開示しておらず、延面積、件数といった物量表示が開示されているに過ぎない³³。

また、予算・決算のフロー情報と資産・負債のストック情報が誘導的、有機的に結びついていない。

イ コスト情報の欠如

現金主義の官庁会計では、現金の収支しか記録されず、減価償却費、退職給与引当金等の当期に発生した費用が認識されない。その結果、地方公共団体の提供する行政サービスについて、当期のコストの情報ばかりでなく、将来の維持管理費用等を含めたトータルコストを把握することができない。また、世代間の負担の公平化の観点からは、現世代と将来世代の負担の配分等の問題について、有益な情報を提供できない。

ウ アカウンタビリティの欠如

「ア」及び「イ」の結果、現行の制度では、住民や議会に対する説明責任を果たすことができない。

エ マネジメントの欠如

現行制度での「適切な予算執行」とは、財政民主主義により議会の議決を得て成立した予算を、予算にしたがって執行することにある。現行の予算制度の欠点は、政治的原理や前年踏襲という慣行に支配されがちであり、予算が既得権化・硬直化し、決算の内容や問題点が反映されないこともあって、効率的・弾力的な配分が行われない点にある。予算が「主」であり、決算は、単なる予算の執行の結果を説明するに過ぎないため、予算に対して「従」たる扱いしか受けていない。

本来ならば、民間企業で実施されているように「PDCAサイクル」に従い、行政サービスの事業毎のコスト情報と便益を比較検討し、行政サービスの提供に対する経済性、効率性、有効性の評価を反映した予算を編成するべきである。しかし、現行制度では、予算の獲得ばかりが重視され、予算編成の意思決定過程にフィードバックできるような有効な情報を提供することは困難な事態となっている。

このような「官庁会計」に起因する欠点を克服するために、現行制度においても様々な工夫が行われているところではある³⁴。しかし、それらはいずれも「官庁会計」で得られたデータを組み替えたりしなければならず、また、収入支出というフローの金銭収支の金額を基礎に、資産債務というストックが有機的・誘導的に結びついていないため、信頼性や即時性に致命的な欠陥を有している。

このような欠陥を本質的に改革するためには、発生主義に転換することが不可欠である。

4 今後の課題

以上、現行の地方公会計制度を概観し、その問題点について、地方公共団体の関係団体を含めた全体像の観点と現金主義の「官庁会計」に内在する問題点に分けて検討した。

「官庁会計」の問題点については、現在、地方公会計制度改革において、「官庁会計」を適用している部分に、民間企業の考え方や手法を導入し、発生主義の財務書類を整備する改革を進めているところである。やはり、現金主義に内在する欠点を克服するためには、発生主義により日々の取引を記録し、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」にできる限り近い形で公会計基準を整備することが必要である。

現行の会計制度改革が、どのような形で進んでいるかについては、第2章以降で検討する。

次に、関係機関を含めた地方公共団体の全体像を会計的に把握する観点からは、「官庁会計」の部分だけではなく、既に発生主義が採用されている「公営企業会計」や「公益法人会計基準」、「地方三公社」の各会計基準や「地方独立行政法人会計基準」等を包摂する「公会計基準」の策定が求められるところである。しかしながら、こうした観点からは、まだ検討すらされていないのが実態である³⁵。

次に、実務的な観点からは、「法非適用企業」の「法適用企業」への移行が課題となる。

公営企業においては、「法適用企業」と「法非適用企業」に分かれているが、法の適用が強制される企業を除く部分では、「法非適用企業」のまま止まっている企業が多い³⁶。そのため、地方の行政改革を推進する立場から、総務省では「地方公営企業法を適用していない公営企業が、引き続き公営企業として事業を行う場合には、特段の事情がある場合を除いて、同法の全部又は一部を積極的に適用する必要がある。」³⁷と指導しているところである。

元来、「法非適用企業」といえども、公営企業は、地方財政法で独立採算制が原

則であると位置付けられており、一般行政部門から独立した企業体として経営が成り立つことが期待されている。

しかしながら、これまで「法非適用企業」として、地方公営企業法の適用を行わなかった理由は、「法非適用企業」であれば、一般行政部門のひとつとして一般財源の支援が期待できることを背景に³⁸、明確な経営目標と経営見通しを立てることなく、住民の負担軽減等という理由で利用料金等の設定を本来の水準より低くしたり、経営情報の公開や透明化に配慮する必然性に乏しかったことによると思われる。

今日の地方の財政状態は、もはやこうした事態を許容できないほど逼迫しており、本来、公営企業として独立した経営を行う企業については、地方公営企業法を適用し、経営責任を明確にし、企業体として役割を果たすことが求められている。

(注)

- 1 古くは 1962(昭和 37)年の自治省・地方財務会計制度調査会の答申の中にみられる「期間収支・剰余金処分計算書」、「資産・負債表」の提言や、1962(昭和 37)～1964(昭和 39)年の第一次臨時行政調査会の検討の中に複式簿記の導入の動きがみられるが、いずれも実現には至らなかった。
バランスシートの作成は、1978(昭和 53)年の神戸市都市問題研究所・地方財務会計制度研究会の「地方財務会計制度の改革に関する研究」(神戸市都市問題研究所、1978年 9月)が最初の試みである。以後、先進的な団体やシンクタンクでバランスシートを作成する試みや研究が実施されてきた。
代表的な事例として、「地方公共団体の連結・総合決算に関する研究」(地方行政システム研究会、1982年 3月)、「地方公共団体のストックの分析評価手法に関する調査研究報告書」(地方自治協会、1987年 3月)、「企業会計的手法による財政分析と今後の財政運営のあり方に関する調査研究報告書」(地方自治協会、1988年 3月)などがある。
本格的に公会計の改革が推進されるようになったのは、1999(平成 11)年の小淵恵三内閣の「経済戦略会議」最終答申後であり、以後、国、地方公共団体で財務書類を整備する動きが本格化した。
- 2 詳しくは、財務省・財政制度審議会「公会計に関する基本的考え方」2003(平成 15)年 6月を参照。
- 3 総務省ホームページ、<http://www.soumu.go.jp/gapei/>。
- 4 地方自治法第 209 条第 1 項。
- 5 同法第 209 条第 2 項。
- 6 地方公営企業法第 2 条第 1 項。
- 7 同法第 2 条第 2 項。同法施行令第 1 条第 1 項。
- 8 同法第 2 条第 3 項。同法施行令第 1 条第 2 項。
- 9 同法第 17 条の 2 第 1 項
- 10 同法第 17 条の 2 第 2 項。
- 11 地方財政法第 6 条。
- 12 地方公営企業は一般会計が本来負担すべき経費以外の経費については、その経営に伴う収入をもって充てなければならないという独立採算制により運営される。この場合、一般会計が公営企業会計に対して本来負担すべき経費については、総務省が定める「繰出基準」(公営企業からみれば繰入基準)に拠ることになる。この「繰出基準」に基づく繰入を「基準内繰入」、それ以外の、公営企業の財源不足を補う意味での繰入は「基準外繰入」となる。「法適用企業」は、一般会計サイドから、「基準外繰入」は厳しくチェックされることになる。一方「法非適用企業」であれば、こうした「繰出基準」は適用されないため、料金収入で賄われない財源不足を補う意味での一般財源の負担が安易に行われることになる。しかしながら、「法適用企業」においても、「基準内繰入」以外に、多額の「基準外繰入」を行っている公営企業が多いのが実態であり、財政危機を背景にして大きな問題となっている。
- 13 決算統計は、「地方自治法等の規定に基づく地方公共団体の報告に関する総理府令」(1953(昭和 28)年総理府令 32 号)に基づき毎年定期的の実施されており、その結果は最終的には地方財政白書として国から公表されている。
- 14 「想定企業会計」とは当該事業の経理を一般会計で行っているが、これに係る一切の収支を一般会計から分別して、公営企業会計が設けられているものと想定したものである。
- 15 総務省ホームページ、http://www.soumu.go.jp/iken/zaisei/zaisei_ichiran_h19.html。
- 16 地方自治法第 284 条第 1 項及び第 2 項。
- 17 総務省の「地方公共団体間の事務の共同処理の状況調(H20.7.1)」によれば、一部事務組合の共同処理の内訳は、ごみ処理が 442 件(25.4%)、し尿処理 386 件(23.2%)、消防 297 件(17.8%)等の順となっている。
- 18 同上の報告書によれば、2006(平成 18)年度末に各都道府県で後期高齢者医療広域連合が設立されたこともあり、対前年比で 48 件の増となっている。
- 19 総務省ホームページ、<http://www.soumu.go.jp/kouiki/kouiki1.html#kouiki2>。
- 20 出井信夫「第三セクターの概念と定義」『新潟産業大学経済学部紀要第 30 号』には、第三

セクターの概念や定義は一様ではないことが論証されている。

- 21 総務省「第三セクター等の状況に関する調査結果」2008(平成20)年12月25日、1ページ。
- 22 公益法人制度改革により、2006(平成18)年5月26日「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律」、「公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律」及び「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律及び公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律」のいわゆる「公益法人改革関連3法」が成立、6月2日に公布された。2008(平成20)年12月1日に施行され、新制度に移行した。施行日から5年間は移行期間とされ、現行の公益法人は、この期間内に必要な手続きを行い新制度に移行することになるが、それまでの間は特例民法法人となり従前と同様に扱われる。
- 23 「公益法人会計基準」は、1977(昭和52)年3月4日に「公益法人監督事務連絡協議会」の申し合せとして設定され、1985(昭和60)年9月17日に「公益法人指導監督連絡会議決定」による改正が行われて、公益法人が会計帳簿及び計算書類を作成するための基準として活用されてきた。その後、2004(平成16)年10月14日に「公益法人等の指導監督等に関する関係省庁連絡会議申合せ」として全面的な改正が行われ、新「公益法人会計基準」が2006(平成18)年4月1日より施行された。2006(平成18)年5月に公益法人制度改革関連三法が成立し、新制度を踏まえた会計基準を整備する必要が生じたため、2008(平成20)年4月11日に「内閣府公益認定等委員会」において、公益法人会計基準の改正が行われ、2008(平成20)年12月1日以後開始する事業年度から実施するものとされた。(内閣府 2008(平成20)年4月11日 内閣府公益認定等委員会)
- 24 「地方住宅供給公社会計基準」は、2002(平成14)年4月、企業会計の考え方を大幅に取り入れた会計基準に改正された。
- 25 「土地開発公社経理基準要綱」1979(昭和54)年に制定され、その後1980(昭和60)年7月、1989(平成元)年3月の2回にわたって軽易な改正がなされた。しかしながら、バブル崩壊以降の長期的な地価下落等の状況に対応するため、土地開発公社の財政状況のより適正な開示を行い、さらなる会計処理の適正化を図ることを目的として、2005(平成17)年1月に大幅に改正され、同年4月から導入されている。主な改正点は、土地勘定の時価評価や土地勘定への利息算入の制限や「キャッシュフロー計算書」の導入も義務付けられた。なお、改正後の要綱においても、要綱に定めのない事項については、「一般に公正と認められる企業会計の基準」に従う。
- 26 地方独立行政法人法第2条によれば、「地方独立行政法人とは、住民の生活、地域社会及び地域経済の安定等の公共上の見地からその地域において確実に実施されることが必要な事務及び事業であって、地方公共団体が自ら主体となって直接に実施する必要のないもののうち、民間の主体にゆだねた場合には必ずしも実施されないおそれがあるものと地方公共団体が認めるものを効率的かつ効果的に行わせることを目的として、この法律の定めるところにより地方公共団体が設立する法人をいう。」と定義されている。
- 27 地方独立行政法人法第33条。
- 28 地方独立行政法人法施行規則第1条。
- 29 2004(平成16)年3月24日、総務省告示第221号。
- 30 公会計制度改革では、「総務省方式」や「改訂モデル」「基準モデル」では、連結財務書類の作成が試みられている。しかし、これらはまだ制度化されたものではない。
- 31 財務省・財政制度審議会が2003(平成15)年6月に公表した「公会計に関する基本的考え方」では、現行制度に対する指摘事項として、次の5点を掲げている。①ストックとしての国の資産・負債に関する情報が不十分であり、国の保有資産の状況や将来にわたる国民負担などの国の財政状況が分かりにくい。②国と特殊法人等とを連結した財務情報が提供されておらず、公共部門の全体像が把握できない。③フローの財務情報とストックに関する財務情報の連動がない。予算、決算という現金収支と資産、負債状況との関係の把握が困難である。④予算執行の状況が分かるのみで、当該年度に費用認識すべき行政コスト、事業毎に間接費用を配賦したフルコストや将来の維持管理費用などを加味したライフサイクルコストが明らかにならない。⑤事業毎のコストや便益が把握できないため、予算の効率的な執行を図る助けにはならない。
- 32 地方自治法第237条第1項。

-
- ³³ 地方自治法第 233 条、同法施行令第 166 条、同法施行規則第 16 条の 2。
- ³⁴ 例えば、官庁会計の決算数値を組み替えてバランスシートや行政コスト計算書を作成することや、地方財政健全化法では「将来負担比率」という概念を導入して、債務の情報を補完している。また、財政状況を定期的に様々な媒体を通じて広報したり、行政評価制度によりマネジメントを行う方法も導入されている。
- ³⁵ この点に関しては、日本公認会計士協会が独自に調査研究を進めており、1999(平成 9)年 9 月に「公会計原則(試案)」を公表、2003 年 9 月には改訂「公会計原則(試案)」を公表されているが、今のところまだ試案の段階である。こうした提案に対して、「官」の側からの反応はない。
- ³⁶ 本章 2(2)でも記述したが、法適用企業の割合は 31.3%である。
- ³⁷ 総務省「公営企業の経営に当たっての留意事項について」、2009(平成 21)年 7 月 8 日付け都道府県等に対する通知文書、3 ページ。
- ³⁸ 「法非適用企業」であれば、総務省が定める一般会計からの「繰出基準」(公営企業からみれば繰入基準)は適用されない。よって、料金収入で賄いきれない財源不足分を補うために、安易に一般財源に頼る傾向がある。

第2章 地方公会計制度の改革の沿革と現状

1 はじめに

現在、地方公共団体においては、現金主義の「官庁会計」で処理してきた普通会計の部分に企業会計の考え方や手法を導入して財務書類を整備する公会計制度の改革が進められている。

第1章で検討したように、地方公共団体の現在の会計制度は、大変複雑である。現在の会計制度改革は、既に発生主義の企業会計が導入されている部分と「官庁会計」が適用される普通会計の部分に分けて捉える必要がある。

現在、一般に公会計制度の改革が議論となっているのは、現金主義の「官庁会計」が適用されている「普通会計」に、発生主義の企業会計の手法を取り入れ、財務書類を整備するという改革である。

また、こうした動きに歩調を合わせ、既に発生主義が導入されている部分についても、従来の会計制度を見直し、より「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」への接近を図る見直しが行われていることにも注目すべきである。

しかしながら、このような改革は、個々別々に行われており、公会計全体を包摂しようとする改革とはなっていない。また、それぞれの会計が、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」に準拠するという建前とは別に、その特殊性を強調し、普遍性ではなく個別性を追求していることも問題点としてあげられる。

本章では、地方公共団体の主に「官庁会計」部分の制度改革の沿革について論じるが、戦後の地方公共団体の会計制度の成立を出発点として、今日の会計制度改革までの歴史的な沿革を振り返り、現在の会計制度改革の問題点を明らかにする。

2 地方公会計制度の改革の沿革

(1) 地方公会計制度の確立と批判—地方財務会計制度調査会答申—

わが国の地方公会計制度は、1947(昭和22)年に制定された地方自治法において、その基本的な骨格が規定された。しかし、それは1889(明治22)年に当時のプ

ロイセンからカメラル式簿記が導入されて以来の伝統的なわが国の公会計制度を踏襲するものであり¹、根本的な見直しが行われることなく、単式簿記・現金主義会計による会計処理を基本とするものであったため、現金主義の「官庁会計」に内在する欠点を抱えたままであった。

そのため、抜本的な改革を行うことを目的として、1959(昭和34)年、自治大臣は、地方公共団体の財務会計制度に関する重要事項を調査審議するため、自治省の付属機関として「地方財務会計制度調査会」を設置した。

審議の結果、1962(昭和37)年3月、同調査会は自治大臣に対して、「地方公共団体の財務会計制度についての改正の要綱に関する答申」(以下、「地方財務会計制度調査会答申」という。)を行い、「予算、決算及び会計」、「財産」、「組織」、「監査」などに関する提言をし、所要の立法措置を行うとともに、財務会計制度の適正な運営を確保するための措置を講じるよう要請した。

答申では、総論の「改革の必要性」の中で、「現行の地方公共団体の財務会計制度は、地方自治法、地方財政法、地方公営企業法及びこれらに基づく命令を中心とする一連の法体系によって定められているが、地方公営企業に関する制度を除き、明治以来の制度をそのまま踏襲しているものが少なくない。」²とし、現行の会計制度の欠陥と問題点を、「会計制度の観点」、「規定の不十分さ」、「現実の要請や経済事情にあわない点」及び「国と地方の会計制度の未調整の点」から分析している³。

特に、会計制度の観点からは、以下の理由により改善を図ることが必要であると指摘している⁴。

- ①現金の収支に比べて財産、物品及び債権債務の「会計管理」を不当に軽視しており、かつ、現金の収支と広い意味での財産活動を総合的に明らかにする仕組みになっていない。
- ②予算に比べて会計本来の意味における決算が軽視されており、現行の報告書類及び財産表等をもってしては、会計責任は果たされていないといわざるを得ない。
- ③会計記録もまた不十分であり、また、会計帳簿の数値を財政活動に活用して

いく経理体制になっていない。

- ④現行の帳票類には相当の重複があって会計事務を煩雑化しており、また、会計処理上の責任を不明確にしている。
- ⑤財務組織面では、契約、財産、物品、債権債務等の部門においては、命令系統と執行系統が分立していないため、内部牽制が不十分となっている。
- ⑥監査機能の重要性が十分自覚されていないため、監査の権威と責任及びその客観性を保障する制度となっていない。

答申の内容は、「総論」、「予算・決算及び会計」、「財産」、「組織」、「監査」及び「その他」と地方公共団体の財務会計制度全般にわたっているが、特に、決算制度に関連しては、「予算・決算及び会計」の項目中の「決算に関する事項」において、問題点を次のように指摘している。

「現行制度においては、地方公共団体の決算は、予算に計上された収支の見積額とその実績額とを計数的に比較表示する歳入歳出決算書と附属書類としての当該決算にかかる会計年度中の各部門における主要な施策の成果及びその他予算の執行の実績についての報告書をもって示すものとされている。

しかし、現行決算のたて方に関しては、次のような欠陥があるものと認められる。

ア 現在財産表が作成されているが、これは主として予算審議の資料とするため、予算提出の際にその附属資料として議会に提出するものとされている。かりにこれを決算書に添付せしめるとしても、現行財産表の内容及び書式は、保有財産の目録程度のものであり、形式的な参考資料に過ぎず、財務的見地からはその意義に乏しいものである。

イ 現行制度のもとにおいては、財産、物品及び債権債務が決算書に表示されないため、これらに関する記録も系統的にされておらず、その明確さを欠いているのが普通である。これは、広い意味における期間収支の関係並びにその顛末を明らかにし、財政運営の適正化をはかるうえから適当とは言い難い。

ウ 日常経理の処理手続きについてみても、それらに要する会計書記録が有機的

関連をもっておらず、経常的財務把握が十分に行われているとは言い難い。

エ さらに財産、物品及び債権債務の管理についても、金銭の収支がきわめて厳格に行われていることに比較して、一般的に軽視の傾向がみられる。」⁵

ここで指摘されている地方公共団体の会計制度の問題点は、現在の会計制度にも大部分はそのまま当てはまる。つまり、半世紀以上経過した今日においても、地方公会計制度の問題点は根本的に変わっていないことがわかる。今日まで、「官庁会計」が本質的に変わることなく生き長らえてきたことは、驚くべきことである。

そして、こうした問題点に対して、以下のように興味深い提言を行った。

「公会計においては、企業の場合と異なり、収益性を終局の目的とするものではなく、一定の行政目的を達成するための「予算」を中心として運営されている。予算と対比される決算は、その執行の状態を明確にすることを主眼とするものであり、そのための予算決算をなすことは不可欠であり、従来どおり行うものとする。しかし、今後、日々の会計処理を通じて、財産、物品及び債権債務を含めた財務の状況を的確に把握し、ひろい意味での財産を保全し得るよう経理手続きの改善について工夫する必要がある。そのためには、単なる予算決算の対照にとどまらず、別に金銭収支の金額を基礎とする財産、物品及び債権債務を含めた総合的、有機的な「会計決算」をなし、その成果を表示する「会計制度」を設けるべきである。このような公会計制度に基づく「会計決算書」としては、次の財務諸表を作成すべきである。

ア 期間収支・剰余金処分計算書

イ 資産・負債表

上記の財務諸表は、監査委員の審査に対し、その意見を付けて、議会の認定に付するものとする。なお、この「会計決算制度」を実施するためには、勘定体系、帳簿組織、評価基準、棚卸手続等の整備を必要とするため、多少の準備期間をおかなければならないであろう。しかし、若干の地方公共団体においてこのような会計制度を実験的に実施使用とする場合には、それが可能となるよう特例を認めることが望ましい。

いずれにせよ、地方公共団体にこのような決算制度が可及的早期に導入実施され

るよう格段の配慮が望ましい。」⁶

この答申に基づいて、1963(昭和 38)年 6 月に地方自治法の大改正(第 7 次)が行われた。第 9 章「財務」は全文改正され、会計年度、会計区分、予算、収入、支出、決算、契約、現金及び有価証券、時効、財産、住民による監査請求及び訴訟、雑則等、財務運営の全般にわたる規定が整備された⁷。

しかし、「改革についての基本的な考え方」に示されている、「公会計の特質を考慮しつつ、地方公共団体の会計制度を一般に納得され易い『会計制度』として確立すること。」⁸とし、「金銭及び財産、物品及び債権債務のすべてを、広い意味での会計の計算構造の中に位置付け、帳簿組織のうえでそれらを統一するとともに、予算対比の決算とあわせて『会計決算』の制度を設け、これらの全領域を収支会計的に包摂する経理体系を樹立する。」⁹という革新的な提言は、実行されず、法改正に結びつくことはなかった。

答申のこの提言内容を実行するためには、「発生主義」を採用することが不可避であるが、答申は、一方で、「地方公共団体と私企業とは、その目的及び任務を異にしているので、私企業に用いられている会計制度をそのまま地方公共団体に導入するという考え方は採り得ない。」¹⁰としており、結果的に、公会計の特質を考慮した勘定体系や帳簿組織による会計制度を確立することができなかつたため、先送りされたものと考えられる。

(2) 第一次臨時行政調査会答申

次に、1964(昭和 39)年の「第一次臨時行政調査会」の答申の中で、国の会計制度についての提言が行われているので取り上げる¹¹。

1961(昭和 36)年 11 月、行政制度及び行政運営の改善に関する基本的事項を調査審議するために、総理府(現在の内閣府)に「臨時行政調査会」(以下、「第一臨調」という。)が設置された。

この第一臨調のなかに設置された「第 1 専門部会第 2 班」が、予算及び会計制度に関する調査を担当し、会計制度の改革について検討を行い、複式簿記の導入についても議論が戦わされた。同班は、「予算・会計制度」に関する調査結果を 1963(昭

和 38)年 9 月 25 日に第一臨調の佐藤喜一郎会長あてに報告した。

そして、1964(昭和 39)年 9 月には、第一臨調が「予算・会計の改革に関する意見」を答申したが、「Ⅲ 会計事務の効率化 6 複式簿記の採用」において、「現在、個別に経理されている現金・債権債務・物品国有財産等のあらゆる財産を貨幣価値計算により、統一的に経理する。」及び「企業会計に準じた方式をとり、発生主義、減価償却をその要素としさらに原価計算制度の導入を考慮する。」の 2 つの観点から、複式簿記の採用について検討した結果、以下の問題点を指摘している。

「複式簿記の効用は、いかなる内容のものを、いかなる政府部門に適用するかによって異なってくる。しかし、一般的特徴としては、財産変動の事実と事由が同時に把握され、さらに収入支出・国庫金・債権債務・物品国有財産の増減変化が相互に関係づけられて、継続的に表示されるということにある。いわば複式簿記が計算制度それ自体、内部けん制の働きをもつという点に基礎をおくものである。さらに、官庁会計の場合には、管理目的から、複式簿記のもとに原価計算を行って費用を把握し、原価意識の高揚に資するという面を考慮する必要がある。

しかし、問題は複式簿記について各種の効用があげられるとしても、その効用は、財産と資本の概念が結びついた企業会計の場合に最も発揮されるものであり、そのことは複式簿記の成立と発展の経緯に照らしても明らかである。

これに対して、現行会計制度の主要な一面は、予算を、国会が政府に対して歳出権を賦与する形式とみることに対応して、その執行の実際を記録する過程である。これを一般会計についてみると、そこでは上記のように物品ないし資産にあまり関係なく行われる一般的行政、物品ないし資産が事業上重要な事業的行政等があり、その行う事務事業の範囲はきわめて多様である。この多様な事務事業を会計の側面から統一的に把握し、その支出を記録し、最終的には総合的な決算とすることが必要である。このような観点にたつ会計は、各省庁で管理目的のために個別に行われる会計とは区別して考えるべきであろう。すなわち、事務事業を管理する目的から費用を把握することが必要な分野については、複式簿記の方法が有用となるのに対し、歳入歳出との間に、企業におけるような対応関係をもたず、しかもその収入支出の記録が重視される場合には、複式簿記による効用も限

られてくる反面、採用に伴う問題点も多い。」¹²

そして、複式簿記の採用については、以下の勧告を行った。

「特別会計のうち、事業特別会計については、事業の実態に即した複式簿記を採用すべきである。」が、「一般会計においては、予算に基づいて、その会計処理を行ない、総合的な決算という形にまとめあげることが必要であるが、こうした国としての統一的な観点にたつ場合、現行の会計制度を、複式簿記に改めることについては、なお多くの疑問を残すであろう。しかし、一般会計で行う業務ないし事業の内容は多岐にわたっており、このうちには、たとえば補給業務・刑務所業務・公共事業等のように区分経理して、費用を把握する必要のある分野も少なくない。これらの分野については、内部的に、複式経理を基礎として費用を把握し、内部的な報告制度を整備する等効果的な管理手段を整備すべきである。」¹³

このようにして、一般会計における複式簿記の採用は見送られる結果となった。

これ以降、国、地方公共団体ともに、現金主義の「官庁会計」は、様々な問題点を内在しつつ、以後今日にいたるまで、根本的な改革が試みられることなく、半世紀にわたる命脈を保つことになった。

(3) 「官庁会計」改革の失敗－「公会計特殊論」－

「官庁会計」の改革が失敗に終わった理由は、何であろうか。

「官庁会計」の改革だけではなく、第一臨調による改革自体が頓挫した¹⁴。その理由は、官僚の抵抗もあったが、最大の要因は、社会の各階層の代表者が委員に就任したにもかかわらず世論の盛り上がりを欠いたからである¹⁵。

金子邦博氏は、「会計制度改革」特に複式簿記の採用に関する議論に焦点を当て、「第1専門部会第2班」の検討では、複式簿記の意味することや効用について深く議論することなく合意を優先せざるを得なかった。その結果、「第2班」の報告書では、複式簿記の採用の適否の明確な結論を出さすことができず、玉虫色の報告で決着してしまったことが、第一臨調の勧告において複式簿記の採用を否定される結

果につながったと指摘している¹⁶。

また、第一臨調の調査の問題点として、以下の点を指摘している。

「臨調の調査では、『予算の年度区分』や『収入及び支出』について検討しているが、会計年度の所属区分に関する問題、つまりは認識時点に関する問題について検討を行っていない。そのため、発生主義＝企業会計という図式となり、発生主義に対する突っ込んだ検討が行われなかった原因と考える。

国の会計制度においては、『予算決算及び会計令』において会計年度所属区分を定めているが、その内容としては、年度所属区分の際には、客観的に動かしがたいところの権利義務の発生の事実を基準にして、実態尊重の発生主義的年度所属区分によるべきこととしており、発生主義的年度区分の方法を原則とし、例外として現金主義的年度区分を採用している。

このように、国の会計（地方公共団体も同じ。）の会計上の認識基準は、実質的には発生主義に近いものなのであり（注：権利義務確定基準は、会計の基礎の区分上は、「修正発生主義」に位置付けられる。）¹⁷発生主義を採用したからといって、予算統制上の内容が大きく変化するとは考えられないのである。会計年度の所属区分に関する問題を検討し、この点に気がついていれば、議論の中心は、現金主義か発生主義かという「会計の基礎（bases of accounting）」の問題ではなく、会計上、どの範囲まで認識するのかという「測定の焦点（measurement focus）」の問題であったはずである。

・・・発生主義会計によりもたらされる『コスト情報』を嫌う勢力を気遣うあまり、発生主義会計の採用をあまりにも大きな変革と考えてしまい、もう一步、革新的な調査結果を残せなかった臨調の調査は、大変、残念でならない。」¹⁸

以上のように、「地方財務会計制度調査会答申」や「第一臨調答申」の検討過程をみると、会計制度を検討する側に、そもそも「政府」の会計は利益計算のための「企業」の会計とは違う、したがって、「企業会計」の手法はとり入れることはできないという「企業会計」に対する「アレルギー」のようなものが伺える。

「政府会計」≠「企業会計」、「企業会計」＝「発生主義」、「政府会計」≠「発生

主義」という固定観念が先にあり、複式簿記や発生主義は「企業」の利益計算のためのものである、一方「政府」は、多種多様な事業、事務を行っており、こうした分野の会計には、利益計算を中心とする「企業会計」は適用できないとして、「政府会計」と「企業会計」との共通性¹⁹を模索することを避け、もっぱら「政府会計」の特殊性を強調する姿勢に終始している。

本論文では、このような「政府会計」の特殊性を強調し、「企業会計」とは異なる体系を構築しようとする考えを「公会計特殊論」と呼ぶことにする。

「地方財務会計制度調査会答申」では、官庁会計の欠陥を修正するため、「基本的な考え方」において、「公会計の特質を考慮しつつ、地方公共団体の財務会計制度を一般に納得されやすい『会計制度』として確立すること。」²⁰が必要であり、「単なる予算決算の対照にとどまらず、別に金銭収支の金額を基礎とする財産、物品及び債権債務を含めた総合的、有機的な『会計決算』をなし、その成果を表示する『会計制度』を設けるべきである。」²¹としている。

しかし、一方では、「地方公共団体と私企業とは、その目的及び任務を異にしているので、私企業に用いられている会計制度をそのまま地方公共団体に導入するという考え方は採り得ない。」²²とし、「企業会計」の導入を否定している。

つまり、「企業会計」を導入せず、「現金、財産、物品及び債権債務の増減異動を総合的、有機的に経理する方法」を確立するべきとしているのである。

このように、「企業会計」にアレルギーを示しつつ、「公会計独自」の複式簿記・発生主義会計の導入を模索したところに問題があると考えられる。

こうして、発生主義の導入を断念した結果、現金主義の「官庁会計」は、その後今日に至るまで、国や地方公共団体の「政府」の会計制度として存続することになる²³。

ただし、「官庁会計」がこのように長期間にわたり存続し得た理由は、やはり、税の配分の決定と執行管理及びその結果を説明する手段として、「財政民主主義」に基づく「政府」部門の財政上の統制手段として、「官庁会計」が単純明快で分かりやすいという大きな長所を持っていることを忘れてはならない。

(4) 地方公会計制度改革の先進的な試み

わが国の地方財政は、戦後の高度成長経済下、好調な税収に支えられ、財政は急速な拡大を続けた。高度成長（1955～1973）→オイルショック（1973、1979）→プラザ合意（1985）→円高不況（1986）→バブル経済（1986～1991）と続く戦後の経済の変動の中、一時的には、不況からの脱出を目指し、公債に頼った財政運営が行われた時もあったものの、景気の回復とともに税収が増大し、財政の収支のバランスは間もなく回復するという好循環に恵まれた。総体的にみて、1980年代後半までは、先進諸国の中でも公債残高は少なく、プライマリーバランスも黒字化している年度が多く、財政面では優等生であった。

また、1981(昭和 56)年から 1983(昭和 58)年にかけての「第二次臨時行政調査会」では、国鉄など三公社の民営化が提言され、その後の行政の「民営化」「市場化」が本格的に実行に移される発端となるなどめざましい実績を挙げたが、「会計制度」の改革については問題とはならなかった。

その後の 1980 年代から 1990 年代の「行政改革」の歴史において、「会計制度」の改革には焦点が当たることはなかった²⁴。

このようにして国における「会計制度改革」は頓挫した。

しかし、1970 年代後半以降、一部の先進的な地方公共団体やシンクタンク等において、発生主義的な手法を導入して貸借対照表等を作成する研究が行われた。

図表 2-1 は、そうした先進的な事例の概要を示したものである。

先進的な取り組み事例の中では、特に 1987(昭和 62)年 3 月に(財)地方自治協会が公表した「地方公共団体のストックの分析評価手法に関する調査研究報告書」(以下、「地方自治協会方式」という。)²⁵と、1997(平成 9)年 7 月に(財)社会経済生産性本部が発表した「決算統計に基づいた企業会計的分析手法研究報告書」(以下、「社会経済生産性本部方式」という。)²⁶ が注目される²⁷。

その理由は、「地方自治協会方式」は、「決算統計」を基礎資料として貸借対照表を作成する技術的手法を開発したが、その方法が「社会経済生産性本部方式」に引き継がれ、後述する「総務省方式」さらには「総務省方式改訂モデル」へと繋がっているためである。

図表2-1 先進的な地方公共団体等における発生主義会計導入の試み

公表年月	答申・研究報告名	調査会名
1978（昭和53）年 9 月	地方財務会計制度の改善に関する研究	地方財務会計制度研究会 （神戸都市問題研究所内）
1981（昭和56）年 3 月	地方自治体財政公表制度に関する研究	日本公認会計士協会・ 近畿会社会会計委員会
1982（昭和57）年 3 月	地方自治体財務会計制度に関する研究	日本公認会計士協会・ 近畿会社会会計委員会
1987（昭和62）年 3 月	地方公共団体のストックの分析評価手法に 関する調査研究報告書	（財）地方自治協会
1987（昭和62）年 12 月	日本経済新聞経済教室「熊本県：貸借対照表 使い財政運営」	熊本県総務部
1988（昭和63）年 1 月	公会計貸借対照表の作成について	神戸都市問題研究所
1988（昭和63）年 3 月	地方自治体行財政報告のあり方に係わる 研究	日本公認会計士協会・ 近畿会社会会計委員会
1988（昭和63）年 3 月	企業会計的手法による財政分析と今後の 財政運営のあり方に関する調査研究報告書	（財）地方自治協会
1997（平成9）年 7 月	決算統計に基づいた企業会計的分析手法 研究報告書	（財）社会経済生産性本部
1998（平成10）年 3 月	発生主義会計方式で表した三重県決算書 について	三重県財政課
1998（平成10）年 7 月	地方公共団体における連結・統合決算分析	（財）社会経済生産性本部
1998（平成10）年 12 月	平成11年12月定例議会第88号議案提案理 由説明	大分県臼杵市

（出所：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（平成11）年11月、126ページ、
安達智則『バランスシートと自治体予算改革』自治体研究社、2002年、45ページを参考に作成）

つまり、「地方自治協会方式」→「社会経済生産性本部方式」→「総務省方式」
→「総務省方式改訂モデル」と、決算統計を基礎資料とする方式は引き継がれて
きたことになる²⁸。

「社会経済生産性本部方式」以降、先進的な団体において貸借対照表の作成を
試みる動きが活発化した。こうした一連の動きが国に影響を及ぼし、全国の地方
公共団体に普及させるため「総務省方式」の策定に繋がったものである²⁹。

「決算統計」を基礎資料として利用して擬似的にストック情報を提供することで貸借対照表を作成する方法は、今日ではその問題点を指摘する声は大きいですが、資産のストック情報が欠落している大部分の地方公共団体においては、今日でも唯一の方法として大変有効であることが分かる。

固定資産台帳の整備が完了するまでは、決算統計を利用して財務書類を整備する方法は有効に活用されることになる。

(5) 本格的な地方公会計制度の改革の動き

公会計の分野で、本格的な改革の気運が盛り上がり始めたのは、バブル経済の崩壊に伴い財政の収支バランスが極度に悪化し、これ以上の放置が許されなくなった1990年代の終わりになってからであった。

我が国は、バブル経済の崩壊後未曾有のデフレ経済へ落ち込み、景気回復を目的として数次にわたる「緊急経済対策」が講じられた。特に、公債を財源とする公共事業投資を中心とした財政運営の結果、公債残高は急増することとなった³⁰。

1999(平成11)年2月、小渕首相の諮問機関「経済戦略会議」は最終答申で中央政府及び地方公共団体の会計の抜本的改革を唱え、次の提言を行った。

「公的部門の効率化・スリム化を進めていく上での大前提として、また、政策の事後評価を行う観点から決算はこれまで以上に重視されるべきであり、中央政府(特殊法人等を含む)及び地方公共団体(外郭団体を含む)のいずれにおいても以下のような方向を基本に会計制度等の抜本的改革を進め、会計財務情報基盤を整備する必要がある。

ア 国民に対して政府及び地方公共団体の財政・資産状況をわかりやすく開示する観点から、企業会計原則の基本的要素を踏まえつつ財務諸表の導入を行うべきである。

イ 具体的には、複式簿記による貸借対照表を作成し、経常的収支と資本的収支を区分する。

ウ 公的部門全体としての財務状況を明らかにするため、一般会計、特別会計、特殊法人等を含む外郭団体の会計の連結決算を作成する。

エ 現金主義から発生主義に移行させる。

オ 以上の改善を進めるなかで、地方自治体については、全国統一の基準に基づいて財務諸表を作成・公表することにより、各自治体間の比較・評価を可能とすべきである。

カ 決算に関しては、外部監査の導入・拡充を行うとともに徹底した情報開示を行う必要がある。」³¹

この「経済戦略会議」の最終答申以降、国及び地方公共団体の会計制度改革が本格的に始動した。地方公共団体の会計制度は、総務省が指導的な役割を果たし、全国の地方公共団体を対照に会計制度改革を進めることになった。

3 地方公会計制度改革の動向と到達点

(1) 地方公会計制度改革の提言

—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—

総務省(当時は自治省)は、1999(平成 11)年 6 月「地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会」を発足させ、地方公共団体が自らの財政状況を総合的かつ長期的に把握し、住民にわかりやすく公表するための手法について調査・研究を進めた。

その結果、2000(平成 12)年 3 月に「バランスシートの作成方法について」を公表し、続いて、2001(平成 13)年 3 月、「行政コスト計算書」と「各地方公共団体全体のバランスシート」について公表した。

さらに、2005(平成 17)年 9 月には、「地方公共団体の連結バランスシート(試案)」により、第 3 セクター、地方三公社等の関係団体を含む連結バランスシートの試行モデルを提示し、都道府県及び政令市に対して、その作成、公表を要請した。

この一連の総務省の報告書に定められた財務書類の作成基準は、一般的に「総務省方式」と呼ばれているが、本論文においても、以下「総務省方式」の名称によるものとする。

総務省方式は、総務省が毎年行っている「決算統計」という統計的手法に基づいて作成され、分かりやすさと他団体との比較分析の容易性を特徴としている。しかし、これは、現金主義により作成された決算のデータを加工し、発生主義的な考え方を導入してバランスシートの作成を行うものであり、複式簿記に基づき誘導的、有機的に作成されるものではない。

また、有形固定資産の計上においても、財産台帳等によって個別の固定資産を把握しているのではなく、「決算統計」に計上された1969(昭和44)年以降の「普通建設事業費」を取得原価として用いている。「普通建設事業費」とは、道路、橋梁、学校、庁舎など、公共用または公用施設の新増設の資産形成に資する事業に要する投資的経費をいうが、これをそのまま取得原価としているため、個別資産の未償却残高が不明であることや、除却損や売却益の計上もされていないなど、データの信頼性が乏しい。

1968(昭和43)年以前の取得財産については、確実なデータが存在し、資産計上することが適切である場合のみ資産計上されているが、大部分の地方公共団体は「確実なデータ」を整備しておらず、通常は未計上となっている。

また、有形固定資産については、土地を除いて経常的に減価している事実を考慮し定額法により減価償却を行い、耐用年数については、決算統計との整合性を図るため、地方公営企業法施行規則の定める耐用年数等を参考にして個別に定めている。さらには、未払費用、前払費用、地方債発行差金の繰延計上、賞与引当金等の経過勘定項目が計上されていないことなど、数多くの問題点が指摘されている³²。

なお、2006(平成18)年度決算までは、大部分の地方公共団体が、この総務省方式によりバランスシートの作成を行っていたが³³、2007(平成19)年度決算では、47都道府県のうち37団体(78.7%)、17政令市のうち10団体(58.8%)、1,783市区町村のうち725団体(40.7%)である³⁴。

この総務省方式は、財務書類としての正確性や信頼性に欠けるため問題点は多いものの、全国の地方公共団体のバランスシート等を初めて統一した基準で作成するという実績をあげた。特に、これまで現金主義の「官庁会計」の下では開示されなかった「退職給与引当金」の項目を設定し、負債として認識をする必要が

あることを知らしめたこと、他団体との財政状況の比較を発生主義的な観点から可能とした点は、大きな成果であることを強調しておきたい。

(2) 国の会計制度改革の動き

国においては、1999(平成 11)年 2 月の「経済戦略会議」最終答申後、2000(平成 12)年 10 月財務省(当時は大蔵省)は、「国の貸借対照表作成の基本的考え方」を取りまとめ、同時に「国の貸借対照表(試案)」を公表した。

さらに、「公会計に共通する基本的な考え方の整理について、諸外国の経験も踏まえ、総合的な検討を行う必要がある。」との認識から、2002(平成 14)年 11 月に、財政制度等審議会に「公会計基本小委員会」を設置し、検討を進めた³⁵。同委員会は、公会計の意義・目的について整理を行うとともに、予算・決算に関する基本的考え方、財務報告に関する基本的考え方、財務報告として開示すべき情報等について取りまとめ、2003(平成 15)年 6 月に「公会計に関する基本的考え方」を発表した。

この「公会計に関する基本的考え方」では、①議会による財政活動の民主的統制 ②財政状況等に関する情報開示と説明責任の履行 ③財政活動効率化・適正化のための財務情報の 3 つを公会計の意義、目的として掲げ、今後の公会計のあるべき姿については、「わが国の予算、決算においては現金ベースのものは不可欠であるが、他方で、事業に要する費用の総体を把握し、財政の効率化・適正化を図る観点から、発生主義の考え方や将来推計等の手法を、予算編成や予算審議の中でいかに活用できるか幅広く検討を進めていくことが適当である。また、国の行政や財政の状況等に関する財務報告については、その充実に努めるとともに、それを予算の効率化・適正化に活用していくべきであり、具体的には、省庁別のフローとストックの財務書類をまずは作成すべき」と提言している³⁶。

今後の具体的な課題としては、①省庁別財務報告として開示すべき情報の詳細 ②事業、施策、政策に着目した財務報告の充実 ③わが国全体の財政状況に関する財務報告の充実 ④公会計全体を通じた公会計基準のあり方、を挙げている³⁷。

しかし、複式簿記については、直ちに採用する必要はないと事実上否定しており、将来の課題として、「必要となる財務情報の具体的な内容を見極めた上で、い

かにそれを効率的に作成、開示するかという観点から、新たなシステムを導入するコストとメリットとの衡量の中で、必要な記帳システムの検討を行っていくべき。」³⁸としている。

複式簿記に対するこうした考え方は、1964(昭和 39)年の「第一臨調」の答申³⁹と同様であることに注目したい。

これを受け、2004(平成 16)年 6 月、財政制度等審議会は、「省庁別財務書類の作成について」を公表した。「省庁別財務書類」は、各省庁の財務状況等に関する説明責任の履行の向上及び予算執行の効率化・適正化に資する財務情報を提供すること等を目的として、企業会計の考え方及び手法を活用して作成するものであり、体系としては、「貸借対照表」、「業務費用計算書」、「資産・負債差額増減計算書」及び「区分別収支計算書」の 4 財務書類及び「附属明細書」とすることとしている。また、各省庁の財務状況等の説明責任を果たすためには、国の会計に加え、これらの特殊法人等を連結した財務書類も作成する必要があると考えられることから、各省庁の業務と関連する事務事業を実施している特殊法人等を連結した連結財務書類も作成することを求めている。

また、同部会は、特別会計については一般会計より先行して 2003(平成 15)年 6 月に「新たな特別会計財務書類の作成基準」を取りまとめた。

これらの基準に基づき、国の各省庁においては、2003(平成 15)年度決算から、「省庁別財務書類」や「特別会計財務書類」が作成・公表されている。さらに、2005(平成 17)年 9 月には、財務省が一般会計と特別会計を合わせた国全体の財政状態を開示した「国の財務書類(平成 15 年度)」を作成・公表した。これにより、国においては、これまで順次整備を進めてきた公会計に関する財務書類が一通り出揃ったとされている⁴⁰。

(3) 国と地方の会計制度改革の整合性

国の省庁別財務書類作成基準と地方が準拠する総務省方式では、書類の体系や考え方など多くの点で相違があるが、国と地方の財政は密接に結びついているために、会計制度も国の強い指導・関与の下にあり、地方においても国の財務書類等に準じた財務書類を作成することが求められるようになった。

政府は、2005(平成 17)年 12 月、「簡素で効率的な政府」への道筋を確かなものとするため、更に推進すべき行政改革の重要課題について、現段階で新たに政府として具体的な方針を策定するものを一括して取りまとめた「行政改革の重要方針」を閣議決定した。

この重要方針では、「政府資産・債務改革は、『小さくて効率的な政府』を実現し、政府債務の増大を圧縮するために、欠くことができない。今後とも、・・・徹底的な歳出削減を図るとともに、売却可能な国有財産の売却促進を行うこと等により、政府の資産・債務規模の圧縮を行う。また、資産・債務の管理の在り方についても、民間の視点・技法をも積極的に活用しつつ、見直しを進める。国及び地方公共団体の資産・債務の管理等に必要な公会計の整備については、企業会計の考え方を活用した財務書類の作成基準等の必要な見直しを行うなど、一層の推進を図る。」としている⁴¹。

さらに、2006(平成 18)年 6 月 2 日、「簡素で効率的な政府を実現するための行政改革の推進に関する法律（行政改革推進法）」が公布・施行された。

この法律は、「行政改革の重要方針」において定めた項目の着実な実施を目指すために、「小さな政府」を実現するための行政改革の基本理念や、重点分野における改革の基本方針やプログラムを示したスケジュール法であるが、「国の資産及び債務の管理の在り方の見直し」として、「政府は、企業会計の慣行を参考とした貸借対照表その他の財務書類の整備を促進するため、当該書類を作成する基準について必要な見直しを行い、その他必要な取組を行うものとする。」⁴²と規定し、さらに、地方公共団体における取組みとして、「政府は、地方公共団体に対し企業会計の慣行を参考とした貸借対照表その他の財務書類の整備に関し必要な情報の提供、助言その他の協力を行うものとする。」⁴³と規定した。

こうした中、財政制度審議会は、2006(平成 18)年 6 月「公会計整備の一層の推進に向けて～中間取りまとめ～」(以下、「中間取りまとめ」という。)を公表した。この中間取りまとめでは、これまで整備されてきた国の財務書類等についてより一層の活用をするために国民に分かりやすい説明を求めるとともに、財政活動の効率化・適正化のために財務書類を活用すべきとし、財務書類の作成・公表時期の早期化を検討していく必要があると提言している⁴⁴。

また、地方における取り組みとの連携について、「これまで多くの地方公共団体において整備されてきた財務書類については、現在の国の財務書類とは作成する計算書の種類等に違いがみられるところであるが、今後の取り組みを通じて、国と地方公共団体の間においてできる限りの整合性が図られた上で、地方公共団体における財務書類作成の一層の普及が進められることを期待したい。こうした取り組みが進められることにより、最終的には国と地方公共団体とを合わせた財務書類を作成することも可能となると考えられる。」⁴⁵としている。

2006年7月政府は、「経済財政運営と構造改革に関する基本方針2006」を閣議決定し、「資産・債務の管理に関し、政府においてこれまでに整備されてきた財務書類の一層の活用を図るとともに、国、地方、独立行政法人等の財務情報の整備を一体的に推進」して「資産・債務の管理に必要な公会計制度の整備」を進め⁴⁶、さらに、「公会計制度について複式簿記のシステム化の検討を行うなどその整備を促進するとともに、財務書類の公表を迅速化させ分析・活用を図る。地方には、国の財務書類に準拠した公会計モデルの導入に向けて、団体規模に応じ、従来型モデルも活用しつつ、計画的に整備を進めるよう要請する。」⁴⁷ことを決定した。

このように、地方公共団体の会計制度の改革は、国と同様に「資産・債務の圧縮」を進めるためのツールとして、地方の意向とは無関係に、総務省の強力な指導—事実上の強制—の下で、これまでに積み上げられてきた先進的な取り組みを吸収⁴⁸する形で進められることになった。

(4) 新地方公会計制度研究会

総務省は、2005(平成17)年4月、地方公共団体の公会計の整備について検討を行うため「新地方公会計制度研究会」を発足させた。この研究会は、「簡素で効率的な政府」を実現し、債務の増大を圧縮する観点から、地方公共団体の資産・債務の管理等に必要な公会計の整備について、有識者による幅広い検討を行い、2006(平成18)年5月「新地方公会計制度研究会報告書」(以下「研究会報告書」という。)を公表した。

研究会報告書では、「地方分権の進展に伴い、これまで以上に自由でかつ責任ある地域経営が地方公共団体に求められている。」⁴⁹と指摘した上で、新たな公会計

制度を整備する導入の目的として、①資産・債務管理、②費用管理、③財務情報のわかりやすい開示、④政策評価・予算編成・決算分析との関係付け、⑤地方議会における予算・決算審議での利用を挙げた⁵⁰。

その上で新会計制度の基本的な考え方として、財務省の作成基準へ準拠し、複式簿記の考え方の導入を図り、「貸借対照表」、「行政コスト計算書」、「資金収支計算書」及び「純資産変動計算書」の4つの表の整備を標準形とし、地方公共団体単体及び関連団体等も含む連結ベースで「地方公共団体財務書類作成にかかる基準モデル」（以下「基準モデル」という。）または「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」（以下「改訂モデル」という。）を活用して、公会計の整備の推進に取り組むとしている⁵¹。

また、今後「新たな公会計制度の整備を促進していくには、地方公共団体の取り組み状況を勘案し、整備内容、整備時期に柔軟性を持たせることが必要」と判断、都道府県と人口3万人以上の都市、取り組みが進んでいる地方公共団体には3年をめどに、人口3万人未満の都市と町村、取り組みが進んでいない地方公共団体には、今後3年程度を準備期間として、上記4表の整備または4表作成に必要な情報の提示・開示を求めるべきとしている⁵²。

さらに、2007(平成19)年10月18日、総務省は「新地方公会計制度実務研究会報告書」を公表した。これは、2006(平成18)年5月18日に公表された「研究会報告書」にいう「基準モデル」及び「改訂モデル」に基づく地方公共団体の財務書類を実務的に作成するための作成要領を示したものである⁵³。

この2つの会計モデルを要約すれば、まず、「改訂モデル」は、これまでの総務省方式を発展させ、固定資産台帳の段階的整備や決算統計の活用を図ることを前提に、資産債務改革を進めるための当面の措置として、「売却可能資産」の部分のみに時価評価を行うことを要求している⁵⁴。

一方、「基準モデル」は、資産、税収や移転収支など地方公共団体の特殊性を考慮し、資産・負債管理や予算編成への活用等、公会計に期待される機能を果たすことを目的として、開始貸借対照表を固定資産台帳等に基づき作成し、ストック・フロー情報を網羅的に公正価値で把握した上で、個々の取引情報を発生主義により複式記帳して作成する。公正価値概念や資産・負債アプローチなど、会計学の

先端的な潮流を踏まえ、国際的な公会計の制度改革にも配慮されているとしている⁵⁵。

この「基準モデル」は、地方公会計制度に導入された本格的な発生主義・複式簿記の会計モデルである。

しかし、この「基準モデル」は、「財政の三機能」である「資源配分」、「所得再配分」及び「経済安定化」の機能を会計的に処理・表示することを目的としており、こうした公会計部門の特殊性を強調する独自の体系を備えることに重点がおかれた結果、国の財務書類の作成基準との整合性や総務省方式を始めとするこれまでの地方会計制度の改革から大きく乖離することになった。また、民間企業の会計基準とも全く異なる基準であり、課題の多い会計モデルとなっている。

「基準モデル」は、「東京都モデル」に次いで、我が国の地方公共団体に導入された本格的な複式簿記・発生主義会計であり、1962(昭和37)年3月、「地方財務会計制度調査会答申」で提言されたものの実現しなかった、「金銭及び財産、物品及び債権債務のすべてを、広い意味での会計の計算構造の中に位置付け、帳簿組織のうえでそれらを統一するとともに、予算対比の決算とあわせて『会計決算』の制度を設け、これらの全領域を収支会計的に包摂する経理体系」⁵⁶を実現したモデルといえる。

すなわち、「公会計特殊論」がたどり着いた「公会計の特質を考慮」した会計モデルではあるが、「地方公共団体の財務会計制度を一般に納得されやすい『会計制度』として確立すること。」⁵⁷という目標については、達成できたかどうかは疑問である。

というのも、この「基準モデル」は、次章以下で検討を行っているが、地方公共団体と住民との関係を、「住民は地方公共団体の所有者」とであると位置付け、「税収」は公的部門の所有者である「住民」からの「拠出＝出資」として扱うという税収の「持分説」を採用しており、そのため、資産と負債の差額である純資産は、住民の「持分」であり、その持分の変動に固有の意義を見だし、特殊な「純資産変動計算書」を取り入れるなどの処理を要求しているためである。

「公会計特殊論」にこだわるあまり、分かり難い会計になってしまったと考えられる。

また、国の「省庁別財務書類作成基準」とも全く異なり、国と地方公共団体の間においてできる限りの整合性が図ることが必要であるとした財政制度等審議会の「中間取りまとめ」の提言とも矛盾する結果となった⁵⁸。

いずれにせよ、今後の地方公共団体の公会計制度改革は、この「基準モデル」及び「改訂モデル」を中心に進展することになる。

4 今後の課題

現行の地方公会計制度は、1947(昭和 22)年に制定された地方自治法及び 1963(昭和 38)年の地方自治法改正によって確立され、基本的な枠組みは半世紀経った現在でも大きく変わっていない。この間に、地方公共団体の行政活動は飛躍的な拡大を続けると共に、高度化、多様化、複雑化し、もはや、現行の会計制度では説明責任を果たすことは不可能になった。

しかし、地方公会計制度の確立当初から「官庁会計」の欠陥が指摘され、特に 1962(昭和 37)年 3 月の「地方財務会計制度調査会答申」では、今日における「官庁会計」に対する問題点の指摘とまったく同様のことが指摘されていた事実は大変興味深い。

つまり、この半世紀の間、「官庁会計」の問題は放置されていたということになる。

「官庁会計」が、これほどの長い間、基本的に変わることがなく存続してきた理由は、現金主義の予算決算が、財政民主主義に基づく統制手段として、単純で分かりやすく有効であったためである。

しかし、「金銭収支の金額を基礎とする財産、物品及び債権債務を含めた総合的、有機的な『会計決算』をなし、その成果を表示する『会計制度』を設けるべき」⁵⁹という「官庁会計」の根本的な欠陥に対する提言は、「政府」の会計は「企業」の会計とは違うという、「公会計特殊論」の下、「企業会計」との類似点を探ろうとすることなく、また、独自の体系を確立しようとする動きもなく放置された結果、現金主義の「官庁会計」が半世紀にわたる命脈を保つことになった。

2006(平成 18)年 5 月「新地方公会計制度研究会報告書」に基づく「基準モデル」は、1962(昭和 37)年 3 月、「地方財務会計制度調査会答申」で提言されたが実現しなかった、「公会計特殊論」による「発生主義公会計制度」と位置付けることができる。

「基準モデル」は、地方公共団体の会計制度に発生主義・複式簿記を導入した先駆的な会計モデルであるため、その評価は今後の地方公共団体の実施結果を待たなければならぬ。

しかし、税収の「持分説」に立脚する特殊な会計処理が、どこまで理解されるかは疑問の多いところではある。

公会計に発生主義を導入する「公会計制度改革」が実施された背景には、イギリスを初めとするアングロサクソン諸国の NPM の展開と密接に結びついている。NPM は、「民間企業における経営理念・手法」を行政部門に導入して、「行政部門の効率化・活性化を図ることとされている⁶⁰。

NPM の基本的な考え方の特徴は、まず、行政部門をこれまでのように統治機関としてではなく「サービス提供機関」と考えるところにある。つまり、住民は「顧客」として理解され、そのために行政をあらゆる観点から変革することが行われることとなる⁶¹。

こうした NPM の観点からは、「公会計」も「企業会計」と同様に発生主義化し、行政運営にも市場原理を重視する制度へ転換することが要請される。行政部門という経済主体と民間企業という経済主体は本質的に異質な存在ではなく、行政サービスの提供者には、行政部門と民間企業の双方が関与でき、両者は競争的關係に立つことになる⁶²。

我が国の地方公共団体の近年の行政改革において、「指定管理者制度」、「PFI」、「市場化テスト」などの「行政の市場化」が実施されるようになったことも、「官」と「民」とを異質な存在として捉えないという NPM の思想が大きく影響している。

こうした「行政の市場化」を推進する立場からは、公的部門の会計も「企業会計」と同様の基準を設定して、そのコスト構造を明らかにし、「官」と「民」とが共通の立場で競争することや、「民」への移行を進めるべきという考え方にたどり着く。

しかし、公的部門の活動は特殊なものであり、特に、「財政の三機能」である「資源配分」、「所得再配分」及び「経済安定化」の機能を処理・表示する必要性を会計に求める「基準モデル」の立場からは、「官」と「民」との比較競争の上で、公的サービスの担い手を決定するという考え方は導くことができない。

これは、「基準モデル」に限らず、国の「公会計に関する基本的考え方」や「中間取

りまとめ」においても同様であり、「公会計」と「企業会計」の間に共通する普遍的な原則を見だし、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」をベースに「公会計」の基準を策定するという発想は希薄である。

また、同じ「公的部門」内においても、国、地方公共団体及びそれらの関係機関等に適用することを目的とした、「公的部門」に共通する会計基準を策定しようとする動きは見られない⁶³。

行政改革の現場では、NPM の思想を取り入れ、「官」の分野を開放し、「民間」にできることは「民間」への移行を図ろうとしているにもかかわらず、行政改革の財務的・会計的な側面では、NPM の考え方を否定し、独自の思想や体系に固執するのは不思議である。

我が国の地方公会計改革の流れは、企業会計との普遍性を模索する方向とは逆に、「基準モデル」に代表されるように、企業会計から離れ、公的部門の特殊性を強調するという方向に向かっている。さらに、公会計部門の内部でも、国と地方公共団体、地方公共団体の普通会計と公営企業会計、あるいは国や地方公共団体の関係機関である第三セクター等の会計は、それぞれ共通化・標準化に向かうのではなく、個別に別々の会計制度改革が行われている。

このように、公会計を企業会計とは別の特殊なものと捉える方向で、改革が進められていることに対しては、半世紀前の「地方財務会計制度調査会」の答申や「第一臨調」の答申が失敗に終わったことが想記される。

半世紀前の改革においても、発生主義の導入が模索されたにもかかわらず、国や地方公共団体の存立目的は民間企業とは根本的に異なるため、損益計算を目的とする民間企業の会計基準は採用できないという「公会計特殊論」の厚い壁に阻まれ、政府会計と企業会計との共通性・普遍性に着目する考え方がなかったことを忘れるべきではない。

日本公認会計士協会の公会計・監査特別委員会は、「会計基準設定のアプローチとして、民間セクターと公的セクターに同一の会計基準体系を設定するアプローチと、別個の会計基準体系を設定するアプローチがある。英国、オーストラリア、ニュージーランドなどは前者のアプローチを採用し、米国、カナダ、フランス、韓国などは後者のアプローチを採用している。日本で行われている、国、地方公共団体、独立行政法

人等の財務諸表作成基準への発生主義の適用も、基本的には後者のアプローチであると整理できる。」⁶⁴と説明している。

古市峰子教授によれば、「米国公会計制度の主な特徴としては、(1) 公的主体を連邦政府、州・地方政府、非営利組織体の3つにグループ化し、それぞれのグループごとに共通して適用される会計基準を設定することで、主要な活動目的等を同じくする公的主体の間での会計報告の統一性、比較可能性の確保が図られていること、(2) いずれの制度においても、中立性の高い専門機関が、公開主義に基づく適正手続に則って継続的かつタイムリーに会計基準の設定を行っていること、(3) 各制度間では、対象となる公的主体の公的色彩の度合いに応じて、政府機関の関与の程度や企業会計との類似性にグラデーションがみられること、が挙げられる。」⁶⁵と指摘している。

また、フランスの公会計制度改革においては、1982年の自治体法が施行されて以来、地方公共団体の自治権が拡大したことを背景に、会計制度整備の整備が必要となった。公立病院(1988年)、低価格住宅(1989年)、地方公共団体(1997年)、社会保障ファンド(2000年)等、順次、公的部門に対する会計基準が設定された。これらの会計基準の共通的な特徴は、大枠は「プラン・コンタブル・ジェネラル」に沿って会計標準化が進められていることである⁶⁶。2004年に策定された「フランス中央政府会計基準」についても、公的分野の活動が企業の活動と比較して特殊性がない場合には「プラン・コンタブル・ジェネラル」の考え方が採用され、租税や補助金に関することなど国固有の点については特別な基準が設けられている⁶⁷。

また、国際公会計基準では、「企業会計基準である国際会計基準 (IAS) をベースとしたうえで、政府特有の問題から異なる取扱いが妥当と思われる点については、別途基準を設けるといったアプローチをとっていること、②既にパブリック・セクターに係る財務報告の強化等を進めてきている公会計先進国 (ニュージーランド、米国、イギリス、オーストラリア等) の公会計基準やその論拠等を比較検討したうえで結論を導き出している。」⁶⁸と指摘されている。

このように、会計基準設定のアプローチの如何に関わらず、公的部門の会計は、個別に独自の体系による会計基準を設定するのではなく、標準化の大きな潮流の中にある捉えることができる。

米田正巳教授は、「公会計制度改革の基本概念を明確にすることは急務である。今後、

実務内容の標準化、内外の地方公共団体・機関及び民間企業との比較可能性、さらに諸外国への財務内容の紹介、内外の一般投資家を対象とした起債といった課題にも対応できるような基準・原則に立脚したものであることが必要である。」⁶⁹と、今日の公会計制度改革に欠落している面を指摘しておられる。

我が国の地方公会計制度の改革は始まったばかりであるが、範囲の狭い「普通会計」の部分だけに着目した個別性の強い会計基準ではなく、広く地方公共団体とその関係機関を包摂した普遍的な公会計基準の策定が望まれる。

(注)

- 1 明治期における、我が国公会計の成立史については、亀井孝文『明治国づくりのなかの公会計』白桃書房、2006年に詳しい。
- 2 自治省・地方財務会計制度調査会「地方財務会計制度の改革に関する答申」1962年3月23日、第一・一。
- 3 同上。
- 4 同上。
- 5 自治省・地方財務会計制度調査会「地方財務会計制度の改革に関する答申」1962年3月23日、第二・四(1)。
- 6 同上、第二・四(2)。
- 7 筆谷勇、金子邦博、大貫一『公会計原論』東京リーガルマインド、2004年、14ページ。
- 8 自治省・地方財務会計制度調査会「地方財務会計制度の改革に関する答申」1962年3月23日、第一・二(1)。
- 9 同上。
- 10 同上。
- 11 第一次臨時行政調査会における会計制度改革の検討経過については、金子邦博「第一次臨調での公会計改革への取り組みの再評価－失われた40年を再度繰り返さないために－」『公会計総研レポート2004.11』や、安達智則『地方自治体バランスシートと自治体予算改革－公会計の企業会計化を考える－』自治体研究社、2002年、251~261ページを参照。
- 12 第一次臨時行政調査会「予算・会計の改革に関する意見」1964年、Ⅲ-6。
- 13 同上。
- 14 第一臨調の結果の分析については、安達智則『地方自治体バランスシートと自治体予算改革－公会計の企業会計化を考える－』2002年、自治体研究社、258~260ページ、金子邦博「第一次臨調での公会計改革への取り組みの再評価－失われた40年を再度繰り返さないために－」『公会計総研レポート』2004年、20~23ページを参照。
- 15 安達智則『地方自治体バランスシートと自治体予算改革－公会計の企業会計化を考える－』2002年、258ページ。
- 16 金子邦博「第一次臨調での公会計改革への取り組みの再評価－失われた40年を再度繰り返さないために－」『公会計総研レポート』2004年11月、19~20ページ。
- 17 通説では、地方公共団体の現行の会計制度は、「修正現金主義」である。「修正現金主義」は、期中の歳入・歳出は現金が動いた時点で計上する現金主義を前提とし、決算期間中に権利義務の確定した債権債務について、決算日後の一定期間(出納整理期間)の間に現金の収受があった場合に限り、当該年度の決算に計上する制度である。
- 18 金子邦博「第一次臨調での公会計改革への取り組みの再評価－失われた40年を再度繰り返さないために－」『公会計総研レポート』2004年11月、22~23ページ。
- 19 例えば、「国」の会計も実質的には「発生主義」に近いという前述の金子氏の指摘。
- 20 自治省・地方財務会計制度調査会「地方財務会計制度の改革に関する答申」1962年3月23日、第一・二(1)。
- 21 同上、第二・四・(2)。
- 22 同上、第一・二(1)。
- 23 高寄昇三教授は、「地方財務会計制度が、なんら改正されることなく今日まで官庁会計を保持してこられたのは、次のような理由が挙げできる。」として次の3点を指摘している。

「第1に、地方自治体の財政運営においては、公共・公益性の追求としての「市民福祉の極大化」は、極めて至難な政策選択の課題である。地方団体は公共・公益性の概念が、曖昧であることを奇貨として、意図的に改革をサボタージュしてきた。」

「第2に、これまでの地方財務会計制度は、官僚的管理を温存するために、その目的の重点を意図的に内部会計処理に、重点をおいてきた節がみられる。しかも極論すれば、財政部局の財務処理の便宜のみに、会計制度は設定されている。要するに財政当局の運営が中心で、会計関係部局である出納室・会計室・監査事務局の事務処理よりも、財政部局の意向が優先しているのである。」

「第3に、地方財務会計制度は地方自治体の内部処理において、財政運営の3Eの問題が無視されてきたが、地方団体を監督指導する中央省庁にあっても、基本的には同じである。」

すなわち、中央省庁にしても、各地方団体の財政運営の実態に応じて、財政援助を行なうというシステムにはなっていない。」(「地方自治体と財務会計」『会計検査研究』No.16、1997年。)

- 24 1983年 第1次臨時行政改革推進審議会(第1次行革審)が設置され、1986年6月に最終答申。1987年 第2次臨時行政改革推進審議会(第2次行革審)が設置され、1990年4月に最終答申。1990年 第3次臨時行政改革推進審議会(第3次行革審)が設置され、1993年10月に最終答申。いずれも、公会計制度の改革は議論になっていない。
- 25 地方自治協会方式は、熊本県が採用し、貸借対照表の作成を試みた。
- 26 社会経済生産性本部方式は、藤沢市、草加市、鎌倉市が採用した。
- 27 石原俊彦教授は、(財)地方自治協会の「地方公共団体のストックの分析評価手法に関する調査研究報告書」を、我が国の地方自治体会計に発生主義を導入する原点と位置付けている。
- 28 安達智則『地方自治体バランスシートと自治体予算改革—公会計の企業会計化を考える—』自治体研究社、47~48ページ。
- 29 同上書、48ページ。なお、「総務省方式」は、全国への普及を目的としているため、「社会経済生産性本部方式」に比較して簡略化されている。
- 30 我が国の1970年度以降の長期債務残高の推移をみると、一貫して増加してきたが、対GDP比で100%を超過したのが1998年の時点で、553兆円、110%である。近年では、高齢化の進展に伴う社会保障関係費の増加や税収の減少を賄うための公債発行により、年々増加の一途をたどっており。2009年度末の公債残高は、国と地方を合わせて825兆円、程度にも上ると見込まれている。こうした財政状況の悪化から、行財政改革が焦眉の急となっているところである。
- 31 経済戦略会議最終答申「日本経済再生への戦略」1999年2月26日、第2章.I.1.(3)。
- 32 総務省方式の問題点については、総務省「新地方公会計制度研究会報告書」2007年10月、41ページ、亀井孝文「公会計改革と貸借対照表作成の意味」『南山経営研究』第15巻第3号、2001年、147~149ページ、瓦田太賀四『公会計の進展』清文社、2002年、第13章を参照。
- 33 2006年度決算における財務書類の作成状況を見ると、47都道府県のうち44団体(93.6%)、17政令市のうち15団体(88.2%)、1,799市区町村のうち1,063団体(59.1%)が、総務省方式により財務書類を作成した。
- 34 総務省「地方公共団体の平成19年度版財務書類の作成状況」2009年6月4日、総務省ホームページ、http://www.soumu.go.jp/s-news/2007/pdf/070706_2_bs.pdf。総務省では、「総務省方式」から新地方公会計制度研究会報告書に基づく「基準モデル」あるいは「総務省方式改訂モデル」への移行を指導しており、既に2007年度決算でその影響が現れている。
- 35 財務省「『公会計のあり方』総合的検討のため主計局に『会計室』を設置することについて」2003年1月14日。
- 36 財務省・財政制度等審議会「公会計に関する基本的考え方」2003年6月、23ページ。
- 37 同上。
- 38 同上、22ページ。
- 39 本章、2(2)を参照。
- 40 財務省・財政制度等審議会「「公会計整備の一層の推進に向けて～中間取りまとめ～」2006年6月14日、1ページ。
- 41 閣議決定「行政改革の重要方針」2005年12月24日、19ページ。
- 42 行政改革推進法第60条第2項。
- 43 同法62条2項。
- 44 財務省・財政制度等審議会「「公会計整備の一層の推進に向けて～中間取りまとめ～」2006年6月14日、2~7ページ。
- 45 同上報告書、10ページ
- 46 閣議決定「経済財政運営と構造改革に関する基本方針2006」2006年7月7日、22ページ。
- 47 同上。
- 48 これまでに先進的な取り組みを行っていた団体も、大部分は総務省の方式(この時点では「総務省方式」)にしたがって財務書類を整備することになった。

-
- 49 総務省「新地方公会計制度研究会報告書」2006年5月、5ページ。
- 50 同上。
- 51 同上。
- 52 同上。
- 53 総務省「新地方公会計制度実務研究会報告書」2007年10月、14ページ。
- 54 総務省「新地方公会計制度実務研究会報告書の概要」2007年10月、2ページ。
- 55 同上。
- 56 自治省・地方財務会計制度調査会「地方財務会計制度の改革に関する答申」1962年3月23日、第一・二(1)。
- 57 同上。
- 58 国は、一部の特別会計を除き、複式記帳を行っていないので、「省庁別財務書類作成基準」は、現金主義の「官庁会計」の数値を組み替えて、発生主義的な考え方にしたがって作成されたものである。また、国有財産台帳は地方公共団体の公有財産台帳に比較すれば整備されているため、国有財産台帳に記載の資産はその数値を、国有財産台帳に載っていない「公共用財産」は、施設の耐用年数にわたる過去の用地費や事業費等を累計(累積)することにより取得原価を推計し貸借対照表に計上する。つまり、「総務省方式」を精緻化・高度化した会計モデルと捉えることができる。
- 59 自治省・地方財務会計制度調査会「地方財務会計制度の改革に関する答申」1962年3月23日、第二・四(2)。
- 60 神野直彦「公会計改革の視点」『公会計改革』日本経済新聞社、2008年、2~3ページ。
- 61 亀井孝文『公会計制度の改革』中央経済社、2008年、117~118ページ。
- 62 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』日本銀行金融研究所、2003年3月を参照。
- 63 日本公認会計士協会では、国、地方公共団体及びその関係機関を適用対象とした「公会計原則(試案)」(2003年改訂)を提言している。また、同年に「基準モデル」のベースとなる「公会計概念フレームワーク」を公表している。
- 64 日本公認会計士協会「公会計・監査特別委員会研究報告第1号『地方公共団体の会計に関する提言』」2008年10月、6ページ。
- 65 古市峰子「米国の公会計制度の仕組みとわが国へのインプリケーションについて」『金融研究』日本銀行金融研究所、2002年3月。
- 66 新日本監査法人「フランスの公会計・予算改革と会計検査院の役割に関する調査研究」『平成19年度会計検査院委託業務報告書』2008年2月、58~59ページ。
- 67 同上、68ページ。
- 68 古市峰子「国際会計士連盟による国際公会計基準(IPSAS)の策定プロジェクトについて」『金融研究』日本銀行金融研究所、2003年、78ページ。
- 69 米田正巳「公会計制度改革と国際公会計基準についての一考察—公会計基準の国際的調和化の観点から—」『FUJI BUSINESS REVIEW 新創刊号(Vol.1)』2009年3月、16ページ。

第3章 総務省と東京都の会計モデルの比較分析

1 はじめに

現行の地方公会計制度改革は、単式簿記・現金主義会計の官庁会計に加え、企業会計の手法を導入して財務書類を整備し、説明責任を果たすとともに、資産・債務の改革に役立てようとするものである。

政府は、「簡素で効率的な政府」を実現することを目的として、「行政改革の重要方針」（2005年12月24日、閣議決定）、「簡素で効率的な政府を実現するための行政改革の推進に関する法律」（2006年6月2日、法律第47号）、「財政運営と構造改革に関する基本方針2006について」（2006年7月7日、閣議決定）、「地方公共団体における行政改革の更なる推進のための指針」（2006年8月31日、総務省・総務事務次官通知）、「経済財政改革の基本方針2007について」（2007年6月19日、閣議決定）等において、抜本的な公会計制度の改革に向けて取り組むことを明らかにしているところである。

地方公共団体においても、総務省の強い指導の下で、地方公務員数の削減や給与の削減などの「総人件費改革」及び「事業仕分け」による公共サービスの見直しの上に「市場化テスト」の活用等による民営化などを内容とする「公共サービス改革」と並んで、「地方公会計改革（資産・債務管理改革）」を進めようとしている。

具体的には、総務省が2006(平成18)年5月18日に公表した「新地方公会計制度研究会報告書」に示されているように、原則として国の作成基準に準拠し、発生主義の活用及び複式簿記の考え方の導入を図り、「貸借対照表」、「行政コスト計算書」、「資金収支計算書」及び「純資産変動計算書」の4表の整備を行い、地方公共団体単体及び関連団体等も含む連結ベースで、「地方公共団体財務書類作成にかかる基準モデル」（以下「基準モデル」という。）または、「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」（以下「改訂モデル」という。）を活用して、公会計の整備の推進に取り組むこととしている¹⁾。

さらに、2007（平成19）年10月17日には、総務省において開催した「新地方公会計制度実務研究会」の報告書が公表された。これは、2つの公会計のモデル、「基準モデル」及び「改訂モデル」の実証的検証や資産評価方法等の諸課題につい

て有識者等により実務的な観点から検討を行うために、「基準モデル」については岡山県倉敷市を、「改訂モデル」については静岡県浜松市をモデル都市に選定して検証作業を行った結果を取りまとめ、地方公共団体への普及を図るために作成したものである。

このような経緯で、地方公共団体においては、都道府県及び人口3万人以上の都市においては2009（平成21）年度の公表を、その他の団体については、2011（平成23）年度の公表を目指して、「新地方公会計制度研究会」及び「新地方公会計制度実務研究会」の報告書をベースとして、「基準モデル」あるいは「改訂モデル」による財務書類の作成を進めているところである²。

一方、総務省とは別に、独自に公会計制度の改革の取り組みを行っている団体として東京都がある。東京都は、1999（平成11）年度から「官庁会計における企業会計的手法に関する研究」として、東京都の経営の問題点を客観的な数値により明らかにし、経営を改善していくために具体的に役立つような「機能するバランスシート」という報告書を作成し、公表してきた。

しかし、この「機能するバランスシート」は、官庁会計の決算を組み替えて作成するものであるため、多くの欠陥を抱えていた。そうした問題の解決には、日々の会計処理の段階から複式簿記・発生主義を導入する以外に方法はないとの結論に達し、2002（平成14）年5月、石原都知事が複式簿記・発生主義会計を導入することを表明し、同年9月「東京都の会計制度改革に関する検討委員会」を設置し検討を進めてきた。

2005（平成17）年8月には「東京都会計基準」を策定・発表し、2006（平成18）年3月に新財務システムを稼働させ、同年4月の2006（平成18）年度当初から従来の単式簿記・現金主義による官庁会計制度に加えて、我が国で初めて複式簿記・発生主義による新公会計制度を本格的に導入することとなった。

その結果、2007（平成19）年9月には、2006（平成18）年度の決算について、従来の官庁会計による決算書に加え、複式簿記・発生主義による東京都の新たな公会計制度に基づいた財務書類を公表した。以後、この会計基準により財務書類の作成、公表を行っている。

今後、地方公共団体の会計制度改革においては、総務省の「総務省方式」、「基準モデル」、「改訂モデル」及び「東京都モデル」の4つのモデルによる財務書類等が

併存することになる。

本章では、現在、地方公共団体がこれまでバランスシート等を作成する際の基準となっていた「総務省方式」から、「基準モデル」、「改訂モデル」及び「東京都モデル」への移行を進めていることを踏まえ、この3つの会計モデルを中心として、それぞれの概略について論じ、相互比較を行い、今後の課題について検討する。

2 新地方公会計制度研究会報告書の要旨と分析

(1) 新地方公会計制度報告書の概要

総務省は、2005（平成17）年4月、「簡素で効率的な政府」を実現し、債務の増大を圧縮する観点から、地方公共団体の資産・債務の管理等に必要な公会計の整備について、有識者による幅広い検討を行うため「新地方公会計制度研究会」を設置し、2006（平成18）年5月「新地方公会計制度研究会報告書」（以下「研究会報告書」という。）を公表した。

さらに、2007（平成19）年10月17日には、総務省は「新地方公会計制度実務研究会」の報告書（以下「実務研報告書」という。）を公表したが、これは、「基準モデル」については岡山県倉敷市を、「改訂モデル」については静岡県浜松市をモデル都市に選定して検証作業を行った結果を作成要領」として取りまとめたものである。したがって、各会計モデルの理論については、「研究会報告書」に主として記載されているものと考えてよい。

研究会報告書では、「地方分権の進展に伴い、これまで以上に自由でかつ責任ある地域経営が地方公共団体に求められている」と指摘した上で、新たな公会計制度を整備する目的として、①資産・債務管理、②費用管理、③財務情報のわかりやすい開示、④政策評価・予算編成・決算分析との関係付け、⑤地方議会における予算・決算審議での利用を挙げている³。

そして、新会計制度の基本的な考え方としては、国（財務省）の作成基準に準拠し、複式簿記・発生主義の考え方の導入を図り、地方公共団体単体及び関連団体等も含む連結ベースでの財務書類を作成する。また、作成する財務書類は、「貸借対照表」、「行政コスト計算書」、「資金収支計算書」、「純資産変動計算書」の4つの表の整備を標準形とする。次に、今後「新たな公会計制度の整備を促進していくには、

地方公共団体の取り組み状況を勘案し、整備内容、整備時期に柔軟性を持たせることが必要」と判断し、都道府県と人口3万人以上の都市、取り組みが進んでいる地方公共団体には3年をめどに、人口3万人未満の都市と町村、取り組みが進んでいない地方公共団体には、今後3年程度を準備期間として、上記4表の整備または4表作成に必要な情報の提示・開示を求めるべきとしている⁴。

以上の報告内容を踏まえ、総務省は、2007（平成19）年10月17日「公会計の整備推進について」の通知文書を発し、全国の地方公共団体に対して、新しい地方公会計のモデルとして「基準モデル」か「改訂モデル」のいずれかのモデルを活用して公会計の整備に取り組むことを求めている⁵。

（2）「基準モデル」と「改訂モデル」

「基準モデル」及び「改訂モデル」の内容は後述するが、要約すれば、「基準モデル」は、企業会計実務を基に地方公共団体の特殊性を加味し、資産・債務管理や予算編成への活用等公会計に期待される機能を果たすことを目的に、「公正価値概念」によるストック情報の把握や、「資産・負債アプローチ」など、会計学の先端的な考え方を導入しつつ、全面的な複式簿記・発生主義会計の導入により財務書類の整備を行うものである。

一方、「改訂モデル」は、これまでバランスシートを公表している地方公共団体が準拠してきた「総務省方式」を改訂したものであり、固定資産台帳の段階的整備を行うことを前提に、まずは、資産・債務改革への活用を目的として売却可能資産の時価評価を行うとともに、財務情報の分かりやすい開示に資するために、決算統計の数値を組み替えることで財務書類を作成することを目的としている。

「基準モデル」と「改訂モデル」の違いは2点に集約される。まず1点目は、財務書類を複式簿記により作成するのか、あるいは、「官庁会計」の数値を組み替えた「決算統計」を利用するのかという作成プロセスの違いである。2点目は、会計処理の考え方の違いである。

しかし、「基準モデル」は、研究会報告書に理論が細部にわたり記述されているものの、「改訂モデル」は、「総務省方式」を引き継いでいるためか、研究会報告書の記載は、理論というよりは、作成のマニュアルに近いものである⁶。

実務研報告書では、「改訂モデル」もその目指す方向性は「基準モデル」と同様で

あり、ただ、各団体のこれまでの取り組みや財務書類作成事務の負荷を考慮して、公有財産の状況や発生主義による取引情報を、当面の間、公有財産台帳や個々の複式記帳によらず既存の決算統計情報等を活用して作成することを認めているモデルである言及していることから⁷、理論面では、「基準モデル」に準じていると考えられる。

「基準モデル」と「改訂モデル」の2つのモデルを提示している理由は、地方公共団体の公有財産台帳等の整備状況には団体間に相当大きなばらつきがあり、特に小規模な団体においては、「基準モデル」に準拠した資産評価を行うことは相当な時間を要することが考えられるため、可能な限り早期に資産・債務改革に役立つような財務情報の開示を図るべきという観点から、現行の「総務省方式」を発展させた「改訂モデル」が提示されたものである。いずれのモデルを採用するかは地方公共団体の任意による。

このように、地方公共団体が準拠すべき会計モデルが2つ存在することは、地方公共団体の財政状況を相互に比較できないという大きな問題があり、本来ならば統一したモデルの策定が要請される。現時点では、地方公共団体の取り組み状況に大きな格差が存在する以上、当面の間、こうしたアプローチを採用することは致し方ないのかもしれない。

しかし、将来的に「改訂モデル」を「基準モデル」に統合するか否かについては、「今回の公会計モデルの活用にあたり、最終的に基準モデルでの財務書類作成を求めているわけではなく、固定資産台帳の整備及び複式簿記システムを導入し、総務省方式改訂モデルの財務書類を継続的に作成することでも問題はない。また、台帳整備と複式簿記システムの導入を行うことが、基準モデルへの移行を意味することではないことにも留意が必要である。」⁸として否定的である。

また、「相当数の地方公共団体が財務書類を整備できた段階において、その時点での国の一般会計の財務書類に関する議論の状況等も踏まえ、望ましい公会計モデルについて議論が行われるべきものと考えている。」⁹との考えを表明しており、統一的なモデルの策定については、結論を先送りしている。

(3) 新地方公会計制度報告書の問題点

今回提示された2つの会計モデルは、地方公共団体が自主的に整備すべきモデ

ルとして提示した段階であり、準拠すべき「会計基準」としての規範性は有していない。

研究会報告書では、「地方公共団体の会計に発生主義等の企業会計手法を導入するに当たっては、インフラ資産の認識・測定や税収に対する考え方等、公的部門特有の概念について様々な見解が存在することから、国の会計制度との整合性や国際公会計基準の動向も踏まえつつ、多くの識見者による慎重な議論の醸成や実務面での評価検証の積み重ねが必要となる。」¹⁰とし、「会計基準」の策定には慎重な姿勢を崩していない。

しかし一方では、財政改革の一環として、資産・債務改革という緊急の課題に資するために、企業会計的手法を活用した財務書類が必要としており¹¹、2006(平成18)年6月2日に公布・施行された「簡素で効率的な政府を実現するための行政改革の推進に関する法律」第62条2項の「政府は、地方公共団体に対し、企業会計の慣行を参考とした貸借対照表その他の財務書類の整備に関し必要な情報の提供、助言その他の協力を行うものとする。」を根拠規定として、2006(平成18)年3月31日付け総務事務次官通知「地方公共団体における行政改革の更なる推進のための指針」、さらには、2007(平成19)年10月19日付け総務省自治財政局長通知「公会計の整備推進について」により、総務省は、地方公共団体に対し、自主的に公会計の整備に取り組み、「基準モデル」ないし「改訂モデル」により財務書類を作成公表し、資産・債務改革を行うよう強力な行政指導を行っているところである。

研究会報告書が有するこのような曖昧な性格が、今後、地方公共団体に混乱をもたらす可能性がある。「公会計基準」の策定と「資産・債務改革」は本来別個の問題である。特定の政策目的にかなうような財務書類の作成が「あるべき公会計モデル」として提示される一方、「資産・債務改革」に資するためのツールとして活用すべきと要求されていることに違和感を覚える。

「売却可能資産」を洗い出し、それを実際に売却することで資産・債務の縮減に役立てるということならば、現行の官庁会計の制度の枠内においても実行可能であるし、現にそうした取り組みは進められている。

地方公共団体の財政状況について、住民等の利害関係者に有用な情報提供を行うという目的のためには、「公会計基準」はどうあるべきかという議論が棚上げされ、複数の実験的な「公会計モデル」が資産・債務改革という行政課題の延長線上で論

じられている。

このような姿勢は、将来の公会計基準の策定に大きなバイアスがかかるのではないかと危惧している。

3 総務省のモデルー「総務省方式」、「改訂モデル」及び「基準モデル」ー

(1) 総務省方式

現在、多くの地方公共団体は、総務省(当時は自治省)が2000(平成12)年及び2001(平成13)年に公表した「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」の作成基準に従いバランスシート等(「バランスシート」、「行政コスト計算書」、「各地方公共団体全体のバランスシート」及び「公社・第三セクター等を含めた連結バランスシート」)を作成、公表しているが、「改訂モデル」は、この「総務省方式」の改訂版である。

「総務省方式」は、総務省が毎年行っている「決算統計」という統計的手法に基づいてバランスシート等を作成する「決算組替方式」によるものであり、複式簿記に基づき誘導的、有機的に作成されるものではない。

したがって、総務省では、「総務省方式」について、①比較的簡便に作成できること、②全国統一の作成方法であるため、他団体との比較が容易であること、③バランスシートにおいて、国の財務書類には示されていない正味資産の財源内訳を明示していること、④行政コスト計算書において、一般財源等の増減内訳を明示していること、⑤フロー情報とストック情報の双方を活用した総合的財務管理、資産の有効活用、コスト意識の醸成など、地方行政に携わる関係者の意識改革・啓蒙が進んだこと、⑥更なる活用可能性を示唆する情報が提供されたことにより、各地方公共団体独自の創意工夫を啓発していることを長所として挙げている¹²。

一方、短所としては、①有形固定資産は、決算統計の普通建設事業費の累計値を取得原価として計上し減価償却計算を行っているが、計算が簡便であり、有形固定資産の除売却を反映していないため、実態と合わない可能性があること、②有形固定資産計上額の基礎となる個別の資産台帳が整備されていないため、貸借対照表と連動した個別の資産管理が困難なこと、③国の財務書類における「資金収支計算書」、民間企業における「キャッシュ・フロー計算書」に相当する財務書類のモデルが示

されていないこと、④多くの市町村合併が行われたが、具体的な対応方法が示されていないことを課題としている¹³。

特に、有形固定資産の計上については、資産台帳等によって個別の固定資産を把握することができないため、「決算統計」に計上された1969(昭和44)年以降の「普通建設事業費」を取得原価として用いている。「普通建設事業費」とは、道路、橋梁、学校、庁舎など、公共用または公用施設の新増設の資産形成に資する事業に要する投資的経費をいうが、これをそのまま取得原価としているため、個別資産の未償却残高が不明であることや、除却損や売却益の計上もされていないなど、データの信頼性に欠陥を有している。1968(昭和43)年以前の取得財産については、確実なデータが存在し、資産計上することが適切である場合のみ資産計上されており、通常は未計上となっている。

また、有形固定資産については、土地を除いて経常的に減価している事実を考慮して定額法による減価償却を行い、耐用年数については、決算統計との整合性を図るため、地方公営企業法施行規則の定める耐用年数等を参考にして個別に定めているが、その妥当性については、今後さらに検討を要するとしている。さらには、未払費用、前払費用、地方債発行差金の繰延計上、賞与引当金等の経過勘定項目が計上されていないことなど、数多くの問題点がある。

2009(平成21)年3月末現在、47都道府県、17政令市、1,783市区町村(政令指定都市を除く)のうち1,354市区町村がバランスシートを作成済みあるいは作成中であるが、全体の53.5%がこの総務省方式に基づいたものである。

(2) 改訂モデル

次に、「改訂モデル」は、「総務省方式」と同様に決算統計を活用して作成されるものであるが、「総務省方式」の課題を段階的に改善するアプローチにより、資産・債務管理や財務情報の分かりやすい開示に資する財務書類を作成することを目指している。

具体的には、固定資産台帳を売却可能資産に関する台帳から整備し、売却可能価額による評価を行い、次に売却可能資産以外の土地の台帳整備・評価、さらには建物・構築物・物品・インフラ資産等の台帳整備・評価というように順次段階的に整備を進め、最終的には、「基準モデル」同様、全ての資産の明細が整備された状態に到達し

ようにするものである。

このように「改訂モデル」は、現行の「総務省方式」をベースに、段階的に固定資産台帳を整備するので、これまでに総務省方式の財務書類を作成済みの地方公共団体にとっては、比較的スムーズに移行できるものと思われる。

「売却可能資産」以外については、決算統計を組み替えて財務書類を整備するモデルであるため、「総務省方式」の長所と短所の多くの部分を引き継いでいるといえる。

ここで問題は、「売却可能資産」とは何かである。

総務省は、「売却可能資産の範囲は、現に公用もしくは公共用に供されていない（一時的に賃貸している場合を含む）すべての公共資産とする。ただし、簡便的に、普通財産及び用途廃止することが予定されている行政財産のみを対象とすることができ、また対象となる資産から山林を除くことができる。」¹⁴と定義しているが、2009(平成 21)年 1 月 6 日に公表した「新地方公会計モデルにおける資産評価実務手引」によれば、売却可能資産を、「①現に公用もしくは公共用に供されていない公有財産、及び、②売却が既に決定している、または、近い将来売却が予定されると判断される資産のうち、地方公共団体が特定した資産」であり、「簡素で効率的な政府を実現するための行政改革の推進に関する法律（行政改革推進法）」第 62 条第 1 項第 2 号における、「地方公共団体の資産及び債務に関する改革の方向性並びに当該改革を推進するための具体的な施策を策定する」にあたっての検討対象資産となるものと定義している¹⁵。

このように定義が明確になった一方で、地方公共団体にとっては、資産・債務改革の推進に資する重要な資産であることを「売却可能資産」として自らが特定する必要があり、これは大きなプレッシャーとなる。資産・債務改革の重要性は理解するが、「売却可能資産」として計上することは、即ち、売却をして負債の返済等に充てることを約束することと同義であるためである。

また、会計的には、「地方団体が特定した資産」という報告主体である地方公共団体の恣意的な判断に依存している部分が問題となる。即ち、遊休資産であっても、何らかの事情で、地方公共団体自身が特定しなければ「売却可能資産」の範囲から除外されることが許容されるからである¹⁶。「売却可能資産」に計上してしまえば、資産・債務改革の具体的施策として策定することを要求されることを嫌う地方公共

団体にとっては、「売却可能資産」の計上を最小限にしようとするとするであろう。

地方公共団体の資産は元々売買を目的に取得・所有する性質のものではない。しかし、行政改革や市町村合併などを背景に遊休資産を抱える地方公団体が相当数のぼることは事実であり、財政再建に資するためには、遊休資産の売却は有効な手段であることは間違いない¹⁷。

「売却可能資産」のみを固定資産から取り出して時価評価を行い、貸借対照表上に計上するという手法は会計学的には問題が多い¹⁸。しかし、実務上は、遊休資産を抱える地方公共団体において、「売却可能資産」の数量と価額を開示させ、その売却等を通じて資産・債務改革を行うという手法は効果が大きいものと考えられる。まずは、保有する資産の実態把握を行い固定資産台帳の整備を進めた上で、資産の有効活用を急ぐべきである。

(3) 基準モデル

「基準モデル」は、「企業会計実務を基に、資産、税収や移転収支など地方公共団体の特殊性を加味し、資産・債務管理や予算編成への活用等、公会計に期待される機能を果たすことを目的」¹⁹とし、「開始貸借対照表を固定資産台帳等に基づき作成し、ストック・フロー情報を網羅的に公正価値で把握した上で、個々の取引情報を発生主義により複式記帳して作成することを前提」²⁰としたものである。

基準モデルでは、都道府県及び市町村のいわゆる「普通地方公共団体」を報告主体と位置付け、地方公共団体単体の財務書類は、地方公共団体内部の会計区分である①一般会計及び特別会計から成る普通会計（公営事業会計に該当する特別会計を除く）及び②公営事業会計の双方を対象としている²¹。一方、連結財務書類における連結の範囲としては、一定の要件に該当する地方独立行政法人、一部事務組合・広域連合、地方三公社（土地開発公社、住宅供給公社、地方道路公社）及び第三セクター（商法・民法法人）等をその対象としている²²。

次に、財務書類の利用者としては、①住民、②地方債等への投資者、③その他外部の利害関係者（取引先、国、格付け機関等）及び④地方公共団体の内部者（首長、議会、補助機関等）等を挙げている²³。

財務書類を作成する目的は、住民をはじめとする情報利用者が経済的または政治的意思決定を行うに当たり、有用な情報を提供することにあるとし、具体的には、

地方公共団体の①財政状態、②業績、③純資産の変動、④資金収支の状態に関する情報の提供を意味するとしている。また、公会計の基礎概念の観点からは、地方公共団体が住民に対してその会計的責任を明らかにする「パブリック・アカウンタビリティ」を果たすことにあるとし、具体的には、①決算分析のための情報(決算情報)を会計的に明らかにすることと、②予算等の政策形成上の意思決定を住民の利益に合致させるための参考情報を提供することにあるとする²⁴。

さらには、財務書類を作成する目的を達成する上で、財務情報として具備すべき定性的な要件を「財務書類の質的特性」と定義し、①理解可能性の原則、②完全性の原則、③目的適合性の原則、④信頼性の原則、⑤その他の一般的特性の5つに分類している²⁵。

実務研報告書では、基準モデルの特徴として、次の4つを挙げている。

まず、第1に、発生主義・複式簿記による会計処理を採用し、普通会計の歳入・歳出データから複式仕訳を行うことによって現金取引のみならず、すべてのフロー情報及びストック情報を網羅的かつ誘導的に記録・表示することである²⁶。

第2に、ストック情報の測定基準として「公正価値基準」を採用し、現役世代と将来世代との間で時間軸上の資源配分を示す財政状態及びその変動を合理的に記録・表示することである²⁷。

第3に、決算情報の作成・開示のみならず、予測財務諸表の作成・開示及び予算編成上のシミュレーションの実施をも可能とする勘定科目の体系を備えていることである²⁸。

この第3の部分が、「基準モデル」の最大の特徴であるといえる。

「基準モデル」は、地方公共団体を住民に対するサービス提供機関として捉えるのではなく、住民は、地方公共団体の所有者であり、「税金」は公的部門の所有者である「住民」からの「拠出＝出資」として扱う。地方公共団体を住民へのサービス提供機関として捉える立場からみれば、「税金」は地方公共団体の「収益」と捉えられるが、主権者＝所有者である「住民」からの「拠出」と捉える「持分説」を採用する「基準モデル」の立場からは、税金は「出資」であり、資産と負債の差額である純資産は、住民の「持分」として位置付けられる²⁹。

基準モデルのこうした特徴は、公会計の目的が決算情報の提供という企業会計のレベルにとどまらず、予算等の政策形成上の意思決定に資するため、「純資産の内部

構成の変動をも処理しうる拡張的な勘定体系を備えている」³⁰が必要であると判断しているためである。つまり、国や地方公共団体の財政活動は、財政学上、①資源配分、②所得再分配、③経済安定化の3つの機能を有するとされているが、公会計は、この財政の3つの機能をすべて処理及び表示する勘定体系や財務諸表体系であることが要求される。こうした財政の3つの機能に関する取引は、ほぼすべてが損益外の取引であり、基準モデルの体系は、特に純資産変動計算書によって、こうした取引事象を会計的に処理及び表示することができるとしている³¹。

清水涼子教授は、基準モデルの持つこうした性格を「すでに海外先進国で確立され収斂しつつある国際公会計基準、米国基準、英国基準の考え方とは異質な部分を多分に含んでいる。」³²とし、「理解可能性、理論的枠組み、有用性の観点から基準モデルを検討した結果、実用化するにはなお多くの問題点が残されている。」³³と指摘している。

基準モデルが実験的色彩の強いモデルであることは、総務省も認めているところである。しかし、公会計の範囲を主として決算を対象とする企業会計の体系を拡張し、予算をも含んだ体系を構築しようとする試みは評価されるべきであるが、この部分は、民間企業の会計基準と大きく異なっており、理解可能性や有効性という点で問題となる。

現時点で地方公共団体に対して、会計制度改革の「準拠すべき会計モデル」として提示することは、時期尚早であると考える。

山本清教授は、「財政学者は公会計を財政運営のための技術的側面と位置付ける傾向にあるし、会計学者も多くは複式簿記などの勘定システムや会計基準に関心を寄せ、予算を直接扱うことは避けてきた。この状況をより複雑にしているのは、最近になり国際会計士連盟の国際公会計基準審議会が公的部門の会計基準の他、予算報告基準に関する検討を開始したことである。財務報告に関する基準に限定していたのを予算情報に拡張することは、公会計に対する会計学と財政学のアプローチが近接してきたことを意味するからである。」³⁴とし、「会計なき予算、予算なき会計は虚妄」であるとしている。

公会計の領域に「予算」は含まれるか否かは大きな論点であるが、そうした論争はともかく、予算によって活動が統制される公的部門においては、予算編成へフィードバックできない財務書類など無意味である。

「公会計に関する基本的考え方」³⁵においても、「予算及び決算については、『議会による民主的統制』を直接の目的とし、財務報告としての財務書類等は、『情報開示と説明責任の履行』及び『財政活動の効率化・適正化』の機能を果たすと考えられるが、財務報告として作成される財務情報を、単に情報開示と説明責任の履行にとどめることなく、予算の効率化・適正化にいかに関し活用し、聖域なき歳出改革につなげていくかが重要であることを指摘したい。」³⁶との考え方が示されているとおりである。

そのような目的のためには、公的部門の会計に特殊な会計基準を導入して「財務書類」上で予算統制を行うよりも、「官」の会計と「民」の会計とをできる限り近接させて、分かりやすい会計基準とすることで相互に比較検討可能な状態にし、「官庁会計」の部分にコスト意識を導入することで、あるいは、「官庁会計」の部分例えば「市場化テスト」などの手法で民間開放を行うことによって、軽量化し、財政を健全化させるといった方法が現実的であると考えられる。

4 東京都のモデル

東京都は、2006(平成 18)年 4 月、現行の単式簿記・現金主義による官庁会計制度に、我が国で初めて複式簿記・発生主義の考え方を取り入れた新しい公会計制度(以下「東京都モデル」という。)を導入した。その結果、2007(平成 19)年 9 月には、2006(平成 18)年度の決算について、従来の官庁会計による決算書に加え、東京都モデルに基づいた財務書類を公表した³⁷。

東京都は、全国に先駆けて企業会計の手法を公会計に取り入れようと公会計の改革に取り組んできたが、1999(平成 11)年度から「官庁会計における企業会計的手法に関する研究」として、東京都の経営の問題点を客観的な数値により明らかにし、経営を改善していくために具体的に役立つような「機能するバランスシート」という報告書を作成し、公表してきた。これは、総務省方式と同様に、単式簿記・現金主義の官庁会計による決算数値を組み替えて作成する財務書類であり、普通会計ベースの「貸借対照表」、「行政コスト計算書」、「キャッシュフロー計算書」の 3 表を基本形とし、連結貸借対照表及び一部の事業別財務書類を作成するものであった。

「機能するバランスシート」とは、単に作成することを目標とするのではなく、

「東京都の経営を改革する冷徹な道具」と位置付け、バランスシート等の財務経営情報を活用して、業績を分析し行政改革を推進していくことを目的とし、多摩ニュータウン事業や都営住宅事業を始めとする数々の事業の見直しや改善に活用され、経営の効率化に貢献してきたという点で、都では相応の成果を挙げてきたと評価している³⁸。

しかし、これらの財務書類は、いずれも官庁会計方式による決算数値を組み替えて作成されたものであるため、次のような限界があることが指摘されていた。①官庁会計による決算の後に作成に取りかかるため、財務書類を速やかに作成することができない。よって、次年度の予算編成に反映させることができない。②地方公共団体の資産の大部分を構成する道路・橋梁等のインフラ資産は、公有財産台帳で管理をしている財産とは異なり取得価格を把握していなかったため、これまでの投資額をベースとした積み上げ数値を取得価格とみなしてきた。このため貸借対照表の計上額が信頼性を欠き、意思決定のための有用な情報が提供できない。③決算を組み替える方法では、個別事業ごとの財務書類を作成することが困難であるため、個々の事業の見直しや改善に役立つ情報を提供できない³⁹。

この問題を解決するには、日常の会計処理の段階から複式簿記・発生主義を導入していくことが不可欠であり、それにより、真に財務書類を機能させ、行政運営を効率化していくことが可能となる。

そこで、東京都は、こうした従来の財務書類の問題点を克服するため、2002(平成14)年5月に、石原都知事が、日々の会計処理の段階から複式簿記・発生主義会計を全庁的に導入することを表明した。

その後検討を進めた結果、2005(平成17)年8月には、企業会計をベースとしつつも、公会計と企業会計との相違を考慮した上で公会計特有の会計処理を行う「東京都会計基準」を策定し、2006(平成18)年4月から、この新公会計制度を導入した。

これは、行政の特質を考慮した複式簿記・発生主義会計の処理基準としては、日本初のものであり、①発生主義の採用、②「収入」という概念の確立、③直接法によるキャッシュフロー計算書の作成、④勘定科目体系に都予算性質別の分類を採用、⑤固定資産の表示に地方自治法による財産の分類を採用、⑥インフラ資産の区分計上、⑦正味財産の表示、などの特色を有する基準となっている。

財務書類の体系としては、主たる財務書類を「貸借対照表」、「行政コスト計算書」、

「キャッシュフロー計算書」、「正味財産変動計算書」の4表とし、さらに財務書類を理解するうえで重要な固定資産の増減について示した「有形固定資産及び無形固定資産付属明細書」と財務書類の考え方等を示した「注記」から構成されている。

また、新財務会計システムを開発し、日々の会計処理の段階から官庁会計の処理に連動して自動的に複式簿記・発生主義のデータを蓄積し、有機的・誘導的に財務書類を作成することが可能となった。

東京都の制度改革で注目すべき点は、これらの財務書類を単に作成・開示するのみならず、「マネジメントの強化」と「アカウントビリティの充実」という2つの目的を掲げ、都財政全体からの「マクロの視点」と個別の事業経営を分析する「ミクロの視点」から財務書類を実際に活用しようとする取り組みを行っていることである。

東京都は、今回の改革によって、日々の会計処理から複式簿記・発生主義の考え方を定着させることで、職員の意識改革を図り、より効率的・効果的な行政運営を展開するとともに、都民への説明責任を一層果たしていくことで、より質の高い都民サービスの提供を目指すとしている。

ここで「東京都モデル」の特徴をまとめてみれば、長所は、①複式簿記・発生主義会計による会計基準であり、公的部門の特質を考慮しつつも、基本的には「企業会計原則」に近い基準であること、②日々の財務データの処理の段階から、官庁会計の処理に連動し、自動的に複式簿記・発生主義会計のデータを蓄積して財務諸表を作成することができること、③勘定科目体系に都予算性質別の分類を採用してあること、また、固定資産の表示に地方自治法による財産の分類を採用してあることなど、「官庁会計」との整合性に配慮し、分かりやすい表示となっていること、④会計別、局別、事業別に財務諸表を作成することで、マネジメントサイクルの確立に向けて活用ができること、⑤財務諸表を決算の参考資料として議会に提出することで、決算制度の中に位置付けていること、などを挙げることができる。

一方、短所としては、一般会計及び特別会計（公営企業会計を除く）のみを対象としており、公営企業会計や第三セクター等の関係団体が対象から除かれていること⁴⁰、取得原価主義を採用していることなど、連結ベースや時価概念導入へ大きく移行している今日の企業会計の観点からみれば、少々古いタイプの会計基準であることを指摘しておきたい。

また、東京都は、「東京都モデル」の普及啓発にも熱心に取り組んでいる。

2006(平成 18 年)7 月 27 日には、地方公共団体に対して「新公会計制度説明会」、同年 12 月 15 日には「公会計制度改革フォーラム」を実施し、「東京都モデル」の普及啓発を行った。また、全国の地方公共団体が「東京都モデル」による整備促進を行うことを支援するために、決算統計から財務書類を作成する「東京都方式簡易版」を策定し、ソフトウェアを提供している。

石原都知事は、2009(平成 21)年 11 月 25 日、政府主催の全国知事会の席上「事業仕分けの基盤となるのは、国の会計制度。バランスシートがないのは日本だけ、複式簿記を取り入れるべきだ。」と発言するなど、様々な機会を捉えて公会計の改革を訴えている。

こうした東京都の動きに大阪府の橋下知事も賛同し、2009(平成 21)年 6 月 1 日「新公会計制度プロジェクトチーム」を設置し、「東京都モデル」に準拠した会計基準等の整備、システム設計・開発、資産調査・評価等に着手したところである⁴¹。

また、大阪府における新公会計制度の導入を支援するため、大阪府と東京都の職員の相互派遣を 2009(平成 21)年 6 月から行うとともに⁴²、今後、研修等により職員の意識の改革を行って経営分析的な視点を身につけさせ、2012(平成 24)年度から本格的な導入を目指すとしている⁴³。

東京都と大阪府という我が国を代表する地方公共団体が「東京都モデル」を採用することになり、「東京都モデル」の今後の行方が注目されている。

図表3-1 東京都モデル等の沿革

年 月	事 項
1999(平成11)年4月	石原慎太郎 東京都知事が就任
1999(平成11)年7月	貸借対照表を試作
2001(平成13)年3月	「機能するバランスシート」として財務諸表(貸借対照表、行政コスト計算書、キャッシュ・フロー計算書)を公表
2002(平成14)年5月	石原都知事が複式簿記・発生主義会計の導入を表明
2002(平成14)年9月	「東京都の会計制度改革に関する検討委員会」の設置
2002(平成14)年10月	新財務会計システムの基本構想に着手
2004(平成16)年1月	システム開発(基本設計)に着手
2005(平成17)年8月	「東京都会計基準」の策定・発表
2006(平成18)年3月	新財務会計システムの稼働
2006(平成18)年4月	新公会計制度の導入
2006(平成18)年6月	「東京都会計基準委員会」の設置
2006(平成18)年7月	地方公共団体を対象に「新公会計制度説明会」を開催
2006(平成18)年12月	地方公共団体を対象に「公会計制度改革フォーラム」を開催
2007(平成19)年9月	新公会計制度よる初の財務諸表(平成18年度決算)を公表
2007(平成19)年11月～ 2008(平成20)年2月	地方公共団体を対象に「東京都の財務諸表等に関する説明会及び個別相談会」を開催
2008(平成20)年10月～	「東京都方式簡易版」を作成し、各地方公共団体に提供
2009(平成21)年5月	大阪府・橋下知事、東京都方式で財務諸表の作成や公表を行うことを表明
2009(平成21)年6月	大阪府 「新公会計制度プロジェクトチーム」を設置
2009(平成21)年6月	大阪府における新公会計制度導入に伴う支援として、職員の相互派遣を実施
2009(平成21)年12月	大阪府の新公会計制度(中間報告)を公表

(出所: 東京都ホームページ<http://www.kaikeikanri.metro.tokyo.jp/kessanngaiyou21.pdf>を基に筆者加筆。)

5 「基準モデル」、「改訂モデル」及び「東京都モデル」の比較分析

(1) 会計モデルの比較分析

現時点で地方公共団体が取り組む公会計制度改革のモデルは、総務省の「総務省方式」、「改訂モデル」及び「基準モデル」並びに「東京都モデル」の4つが並立することになった。

総務省では、「総務省方式」から「基準モデル」あるいは「改訂モデル」へ移行を図っており、地方公共団体に固定資産台帳の整備と4種類の財務書類の作成を要請しているところであるが、「東京都モデル」も始めとする地方の独自の取り組みも事実上認めている⁴⁴。今後、地方公共団体はこの3つのモデルのうちいずれかに準拠して財務書類を作成・公表することが求められる。

3つのモデルの特徴を比較すると**図表 3-2**のとおりである。

各モデルのメリットとデメリットを簡単に述べると、「改訂モデル」は、現在、多くの地方公共団体が作成している「総務省方式」を改訂したものであり、決算統計を利用することで作成できるため、過去の蓄積を生かすことが可能で、かつ、固定資産台帳を「売却可能資産」から優先して段階的に整備を行うことで対応できる。したがって、改訂モデルは地方公共団体にとって最も採用しやすいモデルと思われる。

しかし、決算統計という現金主義による官庁会計を組み替えた方法により作成されるため、「総務省方式」と同様に公有財産等の貸借対照表上の価額に精緻さを欠くという欠点を有している。また、段階的に固定資産台帳を整備することとされているが、最終的にはすべての固定資産を網羅する必要があり、初期の投資は少なくともトータルでは相当量を負担しなければならない。さらに、「売却可能資産」の範囲について地方公共団体の恣意的な判断を許容しており、比較可能性の観点から問題である。

「基準モデル」は、すべての資産を公正価値による再評価を行った上で開始貸借対照表を作成し、個々の取引を発生主義に基づき複式記帳により処理して財務書類を作成するため、精緻な財務情報を提供することができる。デメリットとしては、「資産・負債アプローチ」や「公正価値概念」などの先進的な会計の考え方が導入されている一方で、「税収の持分説」、複雑な「純資産変動計算書」など、公会計の通説ではない特殊な考え方が取り入れられており、理解可能性、有効性という点では疑問の多いモデルとなっている。

また、実務面では、開始貸借対照表を作成する際に、すべての固定資産について公正価値による再評価を行わなくてはならず、財産台帳の整備状況に大きなハンディを有する多くの地方公共団体においては、多大な時間とコストを有すること、また、複式簿記の導入にはシステムの再構築が必要であり、導入時に多くの

図表3-2 地方公共団体の各会計モデルの比較

項目	総務省方式	改訂モデル	基準モデル	東京都モデル
作成対象	<ul style="list-style-type: none"> ・普通会計 ・地方公共団体全体 ・連結 ・連結対象 一部事務組合・広域連合 地方独立行政法人 地方三公社 第三セクター 	<ul style="list-style-type: none"> ・同左 	<ul style="list-style-type: none"> ・(普通会計) ・地方公共団体単体 ・連結 ・連結対象 一部事務組合・広域連合 地方独立行政法人 地方三公社 第三セクター 	<ul style="list-style-type: none"> ・普通会計 (一般会計+特別会計(ただし、法適用の公営企業会計を除く))
作成する財務書類	<ul style="list-style-type: none"> ・バランスシート (普通会計、全体、連結) ・行政コスト計算書(普通会計) 	<ul style="list-style-type: none"> ・貸借対照表 ・行政コスト計算書 ・純資産変動計算書 ・資金収支計算書 	<ul style="list-style-type: none"> ・同左 	<ul style="list-style-type: none"> ・貸借対照表 ・行政コスト計算書 ・キャッシュ・フロー計算書 ・正味財産変動計算書
作成方法	<ul style="list-style-type: none"> ・決算統計を使用 	<ul style="list-style-type: none"> ・同左 	<ul style="list-style-type: none"> ・模式簿記・発生主義会計 	<ul style="list-style-type: none"> ・模式簿記・発生主義会計 ・日々の会計処理段階から、官庁会計の処理に運動して、自動的に発生主義・複式簿記のデータを蓄積
資産の評価	<ul style="list-style-type: none"> ・取得原価 ・ただし、決算統計による過去の建設事業費の積上げ 	<ul style="list-style-type: none"> ・当面、時価評価と取得原価が混在 ・将来的には、公正価値に収斂 ・当面、時価評価は売却可能資産のみ ・売却可能資産以外は、決算統計による過去の建設事業費の積み上げ 	<ul style="list-style-type: none"> ・公正価値 ・ただし、償却資産は再評価しない。また、インフラ資産の底地は再評価しない。 	<ul style="list-style-type: none"> ・取得原価
税収の取扱い	<ul style="list-style-type: none"> ・収入(収益説) ・行政コスト計算書に計上 	<ul style="list-style-type: none"> ・出資(持分説) ・純資産変動計算書に計上 	<ul style="list-style-type: none"> ・出資(持分説) ・純資産変動計算書に計上 	<ul style="list-style-type: none"> ・収入(収益説) ・行政コスト計算書に計上
財務書類の作成・開示時期	<ul style="list-style-type: none"> ・官庁会計による決算を作成後、決算統計と並行して作成・開示 ・作成・開示が遅れる 	<ul style="list-style-type: none"> ・同左 	<ul style="list-style-type: none"> ・官庁会計による決算と同時並行して作成が可能 ・速やかな財務書類の作成・開示が可能 	<ul style="list-style-type: none"> ・同左
根拠となる報告書・基準	<ul style="list-style-type: none"> 「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3月、2001年3月) 	<ul style="list-style-type: none"> 「新地方公会計制度研究会報告書」(2006年5月)及び「新地方公会計制度実務研究会報告書」(2007年10月) 	<ul style="list-style-type: none"> 「新地方公会計制度研究会報告書」(2006年5月)及び「新地方公会計制度実務研究会報告書」(2007年10月) 	<ul style="list-style-type: none"> 「東京都の新たな公会計制度(東京都会計基準)」(2006年4月)
その他	<ul style="list-style-type: none"> 18年度決算分について47都道府県のうち44団体が作成。 	<ul style="list-style-type: none"> 19年度決算分から7団体、20年度決算分から43団体が移行見込み。市町村では1399団体が採用予定。 	<ul style="list-style-type: none"> 平成20年度決算分から都道府県では1団体のみ移行見込み。市町村では116団体が採用予定。 	<ul style="list-style-type: none"> 他の団体に東京都方式の導入を勧誘、大阪府が導入を検討中

(出所:総務省資料、東京都会計基準を基に筆者作成)

投資を要するばかりでなく、官庁会計に慣れ親しんできた職員の意識改革や教育にも、時間とコストを要するものとなっている。

「東京都モデル」は、発生主義・複式簿記による処理を日々の事務処理の段階から行い、考え方も平易で企業会計原則に最も近く、理解可能性という点で総務省の2つのモデルに比較して優れているといえる。また、事業別の財務書類も作成できるため、都全体の財政状況を明らかにする他に、個別事業ごとの財務分析や評価に役立てることができるなど、実務上の利用価値が高い。

しかし、開始貸借対照表作成時に全ての固定資産を原則として取得原価により把握しなければならない点で多大な負担を要する。また、複式記帳に対応したシステムの導入も必要となる。

以上のように、3つのモデルは、それぞれ会計処理の考え方や作成プロセスを異にし、それに起因するメリットとデメリットを有するものとなっている。

(2) 地方公共団体の取り組み状況

総務省は、2003(平成15)年度以降毎年度「地方公共団体のバランスシート等の作成状況調査」として、全国の地方公共団体の財務書類の状況をまとめるとともに、2009(平成21)年度から2007(平成19)年度決算に係る財務書類について、作成した財務書類をホームページにおいて公開している団体については、総務省のホームページから各地方公共団体の当該ホームページにリンクを貼っている⁴⁵。

図表3-3は、全国の地方公共団体の財務書類の公表の状況を、都道府県別に筆者が集計したものである。また、図表3-4は、2009(平成21)年度(決算は2007年度ベース)の財務書類の作成状況である⁴⁶。

まず、これらの図表から、特に注目する点を挙げれば、都道府県や政令指定都市(以下、「政令市」という。)の取り組みが進んでいることは予想通りであるが、2007(平成19)年度決算では、まだ「総務省方式」によるものが多い(都道府県で78.7%、政令指定都市で58.8%、図表3-4参照)ことと、政令指定都市を除く市町村(以下、「市町村」という。)では、意外にも「改訂モデル」による整備が進んでいることである(42.2%、図表3-4参照)。ただし、まだいずれのモデルでも未作成の市町村が4分の1(24.1%、図表3-4)あることは、市町村レベルでの団体間格差が大きいことを示している。

また、**図表 3-3** と **図表 3-4** を見比べると、各地方公共団体のホームページ等での公表状況に関して、作成はしていても公表していない団体が多いことが分かる。集計ができた全 1,550 団体のうち 927 団体、約 6 割は「公表ないし作成していない」ことになる。

財務書類の作成の目的の一つは、財務情報を住民に分かりやすく開示することにあるはずである。総務省や都道府県には「作成済み」と報告していても、住民に公表していないのであれば、一体だれのための財務書類なのか疑問に思われる。

図表3-3 地方公共団体における財務書類の整備状況(2007(平成19)年度決算ベース)

都道府県及び管内市町村(特別区を含み、政令市を除く)の状況

2009年12月1日現在

	都道府県	都道府県					管内市区町村(特別区を含み、政令市を除く)					計
		総務省	改訂M	基準M	独自M	未公表	総務省	改訂M	基準M	独自M	未公表	
1	北海道	1					13				79	92
2	青森県		1				10	4			25	39
3	岩手県	1					4	8			23	35
4	宮城県		1				10				25	35
5	秋田県	1					3				22	25
6	山形県				1		20	2	1		12	35
7	福島県	1					8	2			-	10
8	茨城県	1					13				31	44
9	栃木県					1	21	1			8	30
10	群馬県	1					12			1	-	13
11	埼玉県	1					40	3		1	24	68
12	千葉県	1					24	2	1	1	27	55
13	東京都				1		31	6		7	17	61
14	神奈川県	1					22	4		1	4	31
15	新潟県	1					12	1			17	30
16	富山県	1					9		1		5	15
17	石川県	1					7	1			11	19
18	福井県	1					-	-	-	-	-	0
19	山梨県	1					8	5		1	14	28
20	長野県	1					38	5			37	80
21	岐阜県				1		12	8	1		21	42
22	静岡県		1				9	3	1		22	35
23	愛知県	1					35	2			23	60
24	三重県	1					5	1			23	29
25	滋賀県	1					3	3			20	26
26	京都府	1					6	2				8
27	大阪府	1					19	3			19	41
28	兵庫県	1					24	2			14	40
29	奈良県	1					4	1			-	5
30	和歌山県	1					3	3			24	30
31	鳥取県	1					2				17	19
32	島根県	1						3			18	21
33	岡山県	1					4	3	1		19	27
34	広島県	1					9	1			11	21
35	山口県	1					9	2			9	20
36	徳島県	1					1	1			22	24
37	香川県	1					6	1			10	17
38	愛媛県	1					2	5			13	20
39	高知県	1					2				32	34
40	福岡県	1					14	6			44	64
41	佐賀県		1				4	2			14	20
42	長崎県	1					1	3			19	23
43	熊本県	1					7	2			38	47
44	大分県					1		4			14	18
45	宮崎県	1					2	2			24	28
46	鹿児島県	1					8				37	45
47	沖縄県	1					5	1			35	41
計	1,597	38	4	0	3	2	501	108	6	12	923	1,550

政令市の状況

	政令市	総務省	改訂M	基準M	独自M	未公表
1	札幌市	1				
2	仙台市	1				
3	さいたま市		1			
4	千葉市					1
5	横浜市	1				
6	川崎市	1				
7	新潟市					1
8	静岡市	1				
9	浜松市		1			
10	名古屋市	1				
11	京都市	1				
12	大阪市		1			
13	堺市	1				
14	神戸市	1				
15	広島市	1				
16	北九州市	1				
17	福岡市		1			
計	17	11	4	0	0	2

全体計	総務省	改訂M	基準M	独自M	未公表
1,614	550	116	6	15	927

(注) 1 表頭の「総務省」は「総務省方式」、「改訂M」は「改訂モデル」、「基準M」は「基準モデル」、「独自M」は「独自モデル」、「未公表」は「公表していない又は作成していない」を示す。

2 地方公会計制度に基づき、財務書類を整備し、広報誌やホームページ上で公表している都道府県及び市町村の状況を次の基準に基づきとりまとめた。

(1) 都道府県及び政令市の状況は、各都道府県及び政令市のホームページを検索した。

(2) 市町村の状況は、各都道府県のホームページで公表している、管内市町村の財務書類の作成状況を基にした。

(3) 上記(2)の開示基準は、都道府県により異なるが、大部分は、①総務省方式で公表、②改訂モデルで公表、③基準モデルで公表、④独自モデルで公表、⑤公表していない又は作成していない、という「公表の有無」により分類しているため、本表もその基準に従った。

(4) よって、作成はしていても公表していない団体は、未公表に分類した。

(5) 「-」は、都道府県のホームページで公表されていないことを示す。

3 基準モデルにより公表している団体は、天童市(山形県)、浦安市(埼玉県)、富山市(富山県)、各務原市(岐阜県)、藤枝市(静岡県)、倉敷市(岡山県)の6団体。

4 独自モデルにより公表している団体は、東京都、岐阜県、太田市(群馬県)、長瀬町(埼玉県)、松戸市(千葉県)、武蔵野市、東久留米市、港区、文京区、世田谷区、杉並区、板橋区(以上、東京都)、大磯市(神奈川県)、甲府市(山梨県)、大竹市(広島県)の15団体。

5 独自モデルは、東京都のように総務省の3つのモデルとは、全く異なる独自の体系を持つもの、総務省方式等をベースに独自の基準により修正を加えたものなど、その独自性のレベルは様々である。

6 栃木県は、2006(平成18)年度までは総務省方式、2008(平成20)年度は改訂モデルにより公表、ただし2007(平成19)年度は未公表。

7 大阪府は、2009(平成19)年度までは総務省方式、今後は東京都と連携しながら新公会計を構築する。したがって、それまでの間、20年度以降は「東京都方式簡易版」により作成・公表を行う。

8 大分県は、2005(平成17)年度までは総務省方式、以後、未公表。なお、管内市町村は、すべて改訂モデルにより作成済み。

9 千葉市、新潟市は、2006(平成18)年度決算では総務省方式による財務書類を公表済み。

10 政令市は、2009(平成21)年4月1日岡山市が移行し、計18市になった。本表では、2007(平成19)年度決算ベースのため、岡山市は岡山県の管内市町村に含まれる。

(出所: 総務省「平成19年度決算に係る財務書類の各地方公共団体のホームページにおける公表状況」、
http://www.soumu.go.jp/iken/kokaikei/090820_1.html、並びに各都道府県及び市町村のホームページから筆者作成)

図表3-4 2007(平成19)年度決算に係る財務書類の整備状況

(単位:団体、%)

		都道府県		市区町村		指定都市		市区町村 (指定都市を除く)	
作成に着手済	基準モデル	0	-	37	2.7%	2	11.8%	35	2.6%
	作成済	0		11		0		11	
	作成中	0		26		2		24	
	改訂モデル	7	14.9%	577	42.1%	5	29.4%	572	42.2%
	作成済	6		201		4		197	
	作成中	1		376		1		375	
	総務省方式	37	78.7%	735	53.6%	10	58.8%	725	53.5%
	作成済	37		686		10		676	
	作成中	0		49		0		49	
	その他のモデル	3	6.4%	22	1.6%	0	0%	22	1.6%
	作成済	3		17		0		17	
	作成中	0		5		0		5	
	小計	47	100%	1,371	76.2%	17	100%	1,354	75.9%
未作成	0	0	429	23.8%	0	0	429	24.1%	
計	47	100%	1,800	100%	17	100%	1,783	100%	

(出所:総務省「地方公共団体の平成19年度版財務書類の作成状況等」2009(平成21)年6月4日)

図表3-5 2008(平成20)年度決算に係る財務書類の作成見込み

(単位:団体、%)

		都道府県		市区町村		指定都市		市区町村 (指定都市を除く)	
作成に着手済	基準モデル	1	2.1%	116	7.0%	3	16.7%	113	6.9%
	連結財務4表まで	1		94		3		91	
	単体/普通財務 4表まで	0		10		0		10	
	一部の財務書類	0		12		0		12	
	改訂モデル	43	91.5%	1,399	84.3%	15	83.3%	1,384	84.3%
	連結財務4表まで	43		971		15		956	
	単体/普通財務 4表まで	0		283		0		283	
	一部の財務書類	0		145		0		145	
	総務省方式	0	0%	136	8.2%	0	0.0%	136	8.3%
	その他のモデル	3	6.4%	9	0.5%	0	0%	9	0.5%
	小計	47	100%	1,660	92.2%	18	100%	1,642	92.1%
	作成予定なし	0	0	140	7.8%	0	0	140	7.9%
	計	47	100%	1,800	100%	18	100%	1,782	100%

(出所:総務省「地方公共団体の平成19年度版財務書類の作成状況等」2009(平成21)年6月4日)

次に、**図表 3-5** は、2009(平成 21)年度に公表予定の 2008 (平成 20) 年度決算の財務書類の作成見込みである。総務省は、「総務省方式」から、「基準モデル」あるいは「改訂モデル」への移行を求めているが、本表からは、「改訂モデル」を選択している団体（都道府県 91.5%、政令市 83.3%、市町村 84.3%）が多い状況がわかる。

「基準モデル」は、都道府県で 1 団体、政令市で 3 団体、市町村で 113 団体、全体では 117 団体(6.3%)に過ぎない。

愛知県の 2008(平成 20)年 2 月定例県議会における「新地方公会計制度について」の一般質問において、当局者から以下のような答弁があった。「改訂モデル」を選択した多くの地方公共団体における、平均的な考え方を示すものと思われるので紹介しておく。

「基準モデルの導入には、開始貸借対照表を作成するためにすべての固定資産について公正価値による再評価を行う必要があること、また、複式簿記に対応するため既存の財務会計システムを抜本的に構築し直す必要がある。しかし、そのような大きな負担に見合うだけの効果がどの程度見込めるのか明確ではない。現在、都道府県のうち方針の決定している団体は 16 団体であるが、そのうち 13 団体は、同様の理由により改訂モデルでの整備を予定しているところである。また、財務情報については、県民が分かりやすいという観点から他団体との比較のしやすさを重視する必要がある。こうした理由で本県では改訂モデルを採用することとしたい。」⁴⁷

公会計制度改革はまだ始まったばかりであり、特に「基準モデル」は、今後の公会計制度改革に関する議論の積み重ねや経験の蓄積により絶えず充実・改善を図っていく必要があるとされており、現時点では実験的色彩の強いモデルであることは総務省自ら認めているところである⁴⁸。

厳しい財政状況に直面している多くの地方公共団体においては、人的あるいは財政上の制約が多く、かつ時間的な余裕のない中で、直ちに「基準モデル」を採用して公会計の整備を進めることは大きな負担とリスクを伴う。

公会計の整備は喫緊の課題であり、行財政改革のツールとして発生主義・複式簿記により作成した財務書類を活用するという課題は理解できる。しかし、現時点で、会計基準として熟成していない「基準モデル」で作成した財務書類を具体的にどのよう

に活用すればどれだけの効果が見込めるのか、固定資産台帳の整備や公正価値による再評価、財務会計システムの構築、職員の教育といった大きな負担に見合うだけの具体的な効果が明確ではないため、「基準モデル」の採用には躊躇いがあるというのが地方公共団体の本音のように思われる。

「資産・負債アプローチ」や「公正価値概念」といった「基準モデル」のもつ先進性や、決算情報の作成・開示から予算編成にも役立てることができることとされる「純資産変動計算書」のマトリックスといった拡張性を有する複雑な体系は、裏返せば、分かり難さや導入する効果が不明とされる要因でもある。

一方、「改訂モデル」は、これまでの取り組みの延長線上にあるため、導入が容易であることや、分かりやすいというメリットがあることは確かである。しかし、「売却可能資産」をどの範囲で捉えるのか、作成する地方公共団体の恣意的な判断による余地が大きく、また、官庁会計の組み替えである「決算統計」を利用するため、固定資産台帳の整備や、複式記帳を前提とする「基準モデル」や「東京都モデル」に比較すれば、財務書類の信頼性に欠ける。

総合的に判断して、多くの地方公共団体が、当面の間、資産台帳の段階的整備を進めつつ、これまでに取り組んできた「総務省方式」での作成実績やノウハウを生かすことのできる「改訂モデル」を選択したことは、妥当な判断であると考えられる。

いずれのモデルを採用するにせよ、行政改革を推進するためのツールとして、発生主義・複式簿記の考え方を予算編成の支援や決算情報の開示に用いるという積極的な姿勢が必要であると考えられる。時間とコストをしっかりと掛けて財務情報のデータを蓄積し、職員の教育に投資して公会計の整備に取り組む団体と、そうでない団体とでは、今後の行政改革の進展に大きな格差が生じる可能性が高い。

多くの地方公共団体が自発的に財務書類の整備を行い、財務書類を様々に活用することで検証を重ね、総務省や日本公認会計士協会などの専門家集団と地方公会計制度のあり方を議論しつつ「公会計基準」として昇華させていく、そのような積極的な取り組みを期待したいものである。

6 今後の課題

本章では、総務省の3つの会計モデルと東京都の会計モデルを取り上げ、その概略を説明し、相互に比較検討を行った。

ここでは、第I部「地方公会計制度の改革のあらまし」のまとめとして、第1章「現行の地方公会計制度の概要と課題」、第2章「地方公会計制度の現状と課題」及び第3章「総務省と東京都の公会計モデルの比較分析」の各章において研究した内容を踏まえ、今後の課題として、次の点を強調しておきたい。

地方公会計制度の改革は、まだ緒に就いたばかりである。しかし、今後、地方公共団体が会計制度改革を進めていく上で準拠すべき会計モデルが複数存在することは、団体相互の比較可能性を担保するうえで好ましいものではない。公会計制度改革はまだ試行錯誤の段階であるため、様々な考え方が提案されることは公会計の発展のためにも歓迎されるが、総務省から3つの会計モデルが提案されていることは問題視されるべきである。

総務省は、「総務省方式」から「基準モデル」あるいは「改訂モデル」への移行を指導しているが、2008（平成20）年度決算から多くの地方公共団体が「改訂モデル」への移行を選択しつつあることが明らかとなった⁴⁹。地方公共団体の現状を顧みれば、「改訂モデル」を選択したことは、妥当な判断であると考えられる。

「総務省方式」は多くの問題点があるが、1999（平成11）年度決算以降、順次多くの地方公共団体に作成が進められ、既に9年近く経過したことで、財政状況の公表の一つの手法として定着してきたといえる。当初の目的である「地方公共団体が自らの財政状況を総合的かつ長期的に把握し、住民にわかりやすく公表するための手法」⁵⁰としての役割は達成できたものと考えられる。

そして、「改訂モデル」は、この「総務省方式」の成果を基本的に引き継いでいること、また、地方公共団体の「売却可能資産」を開示させ、資産・債務改革に役立terという目的が明確であり、そのため会計的には疑問が多いモデルではあるが、政策課題の達成の手段としては理解できる。

しかし、思想や体系が全く異なる「基準モデル」への移行は、課題が多い。

「基準モデル」は、住民は政府の所有者であり、よって「税」は住民から政府への出資であるとする「持分説」を採用していることや、「資源配分」、「所得再配分」

及び「経済安定化」という「政府財政活動の三機能」を会計的に処理・表示するために、純資産の変動に特別の意味を見だし、「純資産及びその内部構成の変動を管理する」⁵¹ことで、この目的を果たそうとする。こうした試みは、大変意欲的ではあるが、民間企業の会計基準の考え方とも著しく異なることや、国際的公会計基準の策定の動向からも遠いことなど⁵²、理解可能性、有効性の観点で問題であると考ええる。

先進的・意欲的な地方公共団体が自ら主体的に「基準モデル」を採用し、実験的な公会計制度改革を行うことは評価できる。そうした取り組みは、公会計の発展のためには不可欠である。しかし、この実験的な「基準モデル」が、「改訂モデル」との選択の余地はあるにしても、地方公共団体が参考とするべき「公会計モデル」として提示され、今後、財務書類の整備を進めることを要請されていることには疑問を感じざるを得ない。

このような立場からは、まず、「公会計基準」の策定を早く進めるべきであることを主張したい。

現時点では、「公会計基準」がどのような姿になるかは不明であるが、現在、多くの地方公共団体が資産・負債等の財務情報データ・ベースの構築を進めているため、財務情報の蓄積は、今後数年内に大きく進展することが想定される。その間に、あるべき公会計基準の議論を深めて、できる限り早い段階で「公会計基準」を策定すべきである。

「公会計基準」の策定においては、国際公会計基準や先進諸国の公会計基準の動向にも十分な配慮が必要である。企業会計の分野では、経済や企業活動のグローバル化の進展に合わせ、国際会計基準へのコンバージェンスが推進されているところである⁵³。

地方公共団体の経済活動領域は、特殊な事例を除けば国内のしかもその地方公共団体の区域ないしその周辺に限定されるのが通常である。したがって、地方公共団体の会計制度は、国内に限定された問題であるとの考え方も成り立つ。

しかし、NPM が我が国の公的部門の改革に及ぼした大きな影響を考えれば、NPM の会計的側面である「公会計の企業会計への接近」や、現在策定が進められている国際公会計基準の動向には無縁ではいられない。

また、総務省は、投資家層の拡大による地方債の安定消化等を目的として、地方

債の海外 PR に力を入れている⁵⁴。現在、地方債は大部分が国内市場で消化されているが⁵⁵、海外の投資家を開拓し、地方債の安定消化に貢献することが期待されている。地方債も国際的な市場を視野に入れる時代を迎えつつある。今後は、地方公共団体といえども、グローバルな比較可能性の観点を考慮することが必要になる。

また、「公会計基準」の策定においては、現金主義の「官庁会計」が適用される「普通会計」の部分だけではなく、関係機関を含めた地方公共団体の全体像を会計的に把握する観点からは、既に発生主義が採用されている「公営企業会計」や「公益法人会計基準」、「地方三公社」の各会計基準や「地方独立行政法人会計基準」等を包摂する「公会計基準」の策定が求められる⁵⁶。

我が国の地方公会計制度は、第1章で検討したように複雑である。特に、地方公共団体の関係機関に適用される会計基準は、原則として個別に多種多様な会計基準が設定されている⁵⁷。近年では、これらの個別の会計基準においても、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」への接近の動きが見られるが、まだ、個別に独自の会計基準を適用しようとする考え方が優位である⁵⁸。

古市峰子教授によれば、「国際公会計基準（IPSAS）は、その適用対象を、パブリック・セクターに属する主体のうち、中央政府、地方政府及びそれらの関係機関（related governmental entities）といった経済的利益の獲得を第一の活動目的としていない主体、すなわち、いわゆるガバメント・タイプの主体と定めている。」⁵⁹とし、「IPSAS は、①財務報告の主体をパブリック・セクターとプライベート・セクターに区分し、さらに前者をガバメント・タイプとビジネス・タイプに分けたうえで、ガバメント・タイプの主体のみを適用対象としていること、②他方、ガバメント・タイプに属する主体に対しては、一律に同じ会計基準を適用し、中央政府、地方政府といった区分や、省庁、政府関係法人といった区分を設けていないことに特徴がある。」⁶⁰と説明している。

我が国の地方公共団体の関係機関も IPSAS の「ガバメント・タイプ」⁶¹に属するものが多いと考えられるため、IPSAS の適用対象に対するとらえ方は、将来の「公会計基準」の策定において参考になると考えられる。

次は、やはり「人材の育成」である。

地方公共団体の現場では、今でも「予算優位」「決算軽視」の風潮が根強くあり、経営感覚や会計の知識は、どちらかといえば軽視されてきた。この状態は、1962（昭

和 37) 年の「地方財務会計制度調査会」答申の時代と基本的には変わっていないのではないか。

地方公共団体では、これまで長年にわたり現金主義・単式簿記による官庁会計が採用されてきたため、発生主義・複式簿記の知識を有する職員が少ないのが実態である。水道事業や病院事業などの地方公営企業、あるいは地方独立行政法人では、それぞれ企業会計に準拠した会計基準によっているところであるが、そのような現場は、地方公共団体全体から見れば部分的な存在にとどまる。

こうした現状を顧みれば、会計事務に従事する職員ばかりでなく、直接的には会計事務に従事しない職員にも、公会計制度改革の意義を理解させ、発生主義・複式簿記の知識を身につけさせることが是非とも必要である。

今日ではコンピューターシステムにより日々の会計処理を自動化できるものの、システムに依存しすぎることは危険である。会計事務に従事する職員には、当然のことながら、一定レベルの専門的な知識を取得させる必要がある。また、住民、議会及び報道機関等への説明責任を果たすため、あるいは内部監査体制の整備のためには、専門的な知識を有する職員の存在は不可欠である。

近年の行財政改革で職員数は相当数削減されており、かつ、予算面でも厳しい制約がある中で、人材の育成は、時間もコストも要するため困難な面はあるが、避けて通れない大きな課題である。職員に、会計の知識、経営感覚や民間企業のコスト意識を身につけさせることは、目立たない地味な取り組みではあるが、最も重要な鍵となる。

(注)

- 1 総務省「新地方公会計制度研究会報告書」2006年5月、5ページ。
- 2 総務省自治財政局長「公会計の整備推進について（通知）」2007年10月17日、2ページ。
- 3 総務省「新地方公会計制度研究会報告書」2006年5月、5ページ。
- 4 同上。
- 5 総務省自治財政局長「公会計の整備推進について（通知）」2007年10月17日。
- 6 清水涼子教授は、改訂モデルは作成マニュアルに止まっており、基準モデルとのアンバランスが顕著であるため、改訂モデルも理論的根拠の整備が必要であることを主張されている（「地方公共団体の公会計改革に関する考察」『税経通信』、2008年2月号、33ページ）。
- 7 総務省「新地方公会計制度実務研究会報告書」2007年10月、152ページ。
- 8 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」2008年10月改訂、40ページ。
- 9 同上、20ページ。
- 10 総務省「新地方公会計制度研究会報告書」2006年5月、7ページ。
- 11 同上。
- 12 同上、41ページ。
- 13 同上。
- 14 総務省「新地方公会計制度実務研究会報告書」2007年10月、161ページ。
- 15 総務省「新地方公会計モデルにおける資産評価実務手引」2009年1月、37~38ページ参照。
さらに、この手引きでは、「売却可能資産の選定方法」として、売却可能資産は資産・債務改革推進にあたって重要な検討対象資産であることから、その選定にあたっては、地方公共団体の実状等を十分考慮し、選定基準を明確にし、決定しなければならず、売却可能資産の選定方法の具体例として、a. 公共資産活用検討委員会といった庁内組織において売却予定とされている公有財産、b. 都市計画区域内の一定面積以上の土地、c. すべての普通財産の土地、d. すべての普通財産および用途廃止が予定されている行政財産の4つを例示している。
- 16 公会計制度改革の財務書類は、あくまで地方公共団体が自主的に作成するものであるため、監査委員監査は義務づけられていない。したがって、「売却可能資産」として地方公共団体が特定した判断の正当性を確認する機能はない。
- 17 2009年11月、株式会社「日本総合研究所」は、国や地方自治体が保有する公的不動産（パブリック・リアル・エステート＝PRE）の有効活用を進めるPRE戦略について、自治体に取り組み状況を尋ねたアンケート結果をまとめた。2009年8~9月に、47都道府県、人口30万人以上の71市、東京23特別区の計141団体を対象に調査を実施。自治体や地方三公社、第三セクターなどが保有する不動産について尋ね、7割の99団体から回答を得た。調査結果によると、有効活用を進める上でカギとなる時価評価による固定資産台帳の整備は4割の団体が未着手だった。施設活用度の評価などに取り組む団体も少ないことが明らかとなった。各団体が保有する土地や建物などの総量（面積）が行政需要に照らして適正規模かどうかについては、「分からない」と答えた団体が46%で最多。「適正」（29%）が「行政需要より過剰」（22%）をやや上回った。ただ、10年以内に合併を経験した28市では、「過剰」とした団体が「分からない」と答えた団体と並んで10市あり、最も多かった。
（2009年10月27日付け「官庁速報」、時事通信社）
- 18 日本公認会計士協会は、「売却可能資産を地方公共団体が区分把握することは、資産・債務改革の具体的施策を策定する上で重要であると考えられるが、それを貸借対照表上で区分表示すべきかどうかは、別の問題である。」また、「将来の「統一的な地方公会計基準」整備の際には、売却可能資産を貸借対照表上で区分表示するのではなく、参考情報として注記するか、非財務情報を含む事業報告書のような形で開示する方が、一般目的財務諸表の観点からは望ましいのではないかと考えられる。」として、売却可能資産の区分計上を批判している。
（日本公認会計士協会・公会計監査特別委員会研究報告第1号「地方公共団体の会計に関する提言」2008(平成20)年10月7日、22ページ。）
- 19 総務省「新地方公会計制度実務研究会報告書の概要」2007年10月、2ページ。
- 20 同上。
- 21 総務省「新地方公会計制度研究会報告書」2006年5月、10ページ。

- 22 同上。
- 23 同上。
- 24 同上、11 ページ。
- 25 同上、11~12 ページ。
- 26 総務省「新地方公会計制度実務研究会報告書」2007年10月、14 ページ。
- 27 同上。
- 28 同上、15 ページ。
- 29 同上、40 ページ。
- 30 総務省「新地方公会計制度実務研究会報告書」2007年10月、20 ページ。
- 31 総務省「新地方公会計制度実務研究会報告書」2007年10月、補論1。
- 32 清水涼子「地方公共団体の公会計改革に関する考察」『税経通信』、2008年2月号、28 ページ。
- 33 同上書、32 ページ。
- 34 山本清編著『「政府会計」改革のビジョンと戦略』中央経済社、2005年、序章1 ページ。
- 35 財務省・財政制度審議会・財政制度分科会 法制・公会計部会、2000年6月30日付け報告書。
- 36 同上報告書、11 ページ。
- 37 東京都では、「東京都会計基準」で「財務諸表」と規定しているが、本論文では、総務省のいう「財務書類」で統一する。
なお、本節の東京都モデルの説明は、東京都新公会計制度研究会『新地方公会計の実務』都政新報社、2008年、及び東京都ホームページ「東京都の新たな公会計制度」を参照した。
<http://www.kaikeikanri.metro.tokyo.jp/kaikaku.htm>。
- 38 中地宏監修、(株)ナカチ公会計研究所編著『自治体会計の新しい経営報告書』ぎょうせい、2006年、40 ページ。
- 39 同上書、42 ページ。
- 40 公営企業会計や第三セクター等は、別途発生主義の会計基準が個別に定められているため、この点は「東京都モデル」だけの短所ではない。「基準モデル」や「改訂モデル」も同様である。公会計制度全体の課題といえる。
- 41 大阪府は2009年12月25日「大阪府の新公会計制度～真の地域主権の確立に向けた取組～」(中間報告)を公表したが、「新公会計制度を導入するに当たっては、他の地方自治体に先駆けて平成18年度から同制度を導入した東京都の協力を得ながら、その仕組みを参考にするとともに、新公会計制度アドバイザーの意見を聴きながら、さらに検討を重ね、より一層のアカウントビリティとマネジメントを達成することが可能な仕組みの構築を目指している。」としている。
- 42 東京都ホームページ
<http://www.kaikeikanri.metro.tokyo.jp/shinkoukaikai.sougohaken.pdf>。
- 43 詳しくは、大阪府ホームページを参照のこと
<http://www.pref.osaka.jp/zaisei/shinkokaiseido/shinkokai-torikumi.html>。
- 44 総務書は、公式には「基準モデル」あるいは「改訂モデル」による財務書類の整備を進めるとしているが、財務書類の整備は、会計制度として法的な位置付けが明確ではなく、あくまで、地方公共団体が自主的に行うものである。よって、「基準モデル」及び「改訂モデル」は、地方公共団体が自主的に財務書類を作成するにあたり、参考となる「モデル」であるとの位置付けである。
- 45 総務省ホームページ、http://www.soumu.go.jp/iken/kokaikei/090820_1.html。
- 46 総務省「地方公共団体の平成19年度版財務書類の作成状況等」2009年6月4日、1 ページ。
- 47 愛知県2008(平成20)年2月定例県議会、一般質問、総務部長答弁、2008年3月3日。
- 48 総務省では、「新地方公会計制度研究会報告書」を次のように位置付けている。
「地方公共団体の会計に発生主義等の企業会計手法を導入するに当たっては、インフラ資産の認識・測定や税収に対する考え方等、公的部門特有の概念について様々な見解が存在することから、国の会計制度との整合性や国際公会計基準の動向も踏まえつつ、多くの識見者による慎重な議論の醸成や実務面での評価検証の積み重ねが必要となる。一方で、資産・債務管理や財務情報のわかりやすい開示等、地方の当面する課題に対応していくためには、一

定の整理を基に企業会計的手法を活用した財務書類のモデルを提案し、整備内容や整備時期に柔軟性を持たせつつ自主的な取組を要請するとともに、その取組成果をフィードバックして改善を加えていく手法が有効と考えられる。」（総務省「新地方公会計制度研究会報告書」2006年5月、7ページ）。

49 図表 3-4 を参照。

50 自治省財政局「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（概要）」2000年3月29日。

51 総務省「新地方公会計制度実務研究会報告書」2007年10月、補論1。

52 国際公会計基準（IPSAS）は、税金を収益として捉える「収益説」の立場をとっている。なお、古市峰子教授は「IPSASは、①企業会計基準である国際会計基準（IAS）をベースとしたうえで、政府特有の問題から異なる取扱いが妥当と思われる点については、別途基準を設けるといったアプローチをとっていること、②既にパブリック・セクターに係る財務報告の強化等を進めてきている公会計先進国（ニュージーランド、米国、イギリス、オーストラリア等）の公会計基準やその論拠等を比較検討したうえで結論を導き出している。」ことを明らかにしている。

（「国際会計士連盟による国際公会計基準（IPSAS）の策定プロジェクトについて」『金融研究』日本銀行金融研究所、2003年。を参照）

53 日本公認会計士協会は、「IFRSとのコンバージェンスの要請により、民間企業の会計基準の改正が頻繁に行われる状況においては、現状の公会計基準設定体制では、民間基準の変更をどのように公会計基準に取り入れるか（あるいは取り入れないか）に関して、十分な検討を行うことが現実的にも困難になってきている。」と現状分析している。

（日本公認会計士協会・公会計監査特別委員会研究報告第1号「地方公共団体の会計に関する提言」2008年10月7日、7ページ。）

54 総務省は2008年10月、初の地方債海外PRをロンドン、ベルリン、フランクフルト、パリ、ダブリンで実施した。2009年10月には、ソウル、シンガポール、香港、北京で実施した。なお、（財）地方債協会は、総務省に先駆け2007年から海外PRを行っている。

55 地方財政の借入金残高は、平成20年度末で197兆円、対GDP比で37.4%と見込まれている。

地方債の引受資金は、国内資金と国外資金に大別され、国内資金は①政府資金、②公庫資金、③民間等資金、⑤特定資金（国の一般会計及び政府関係機関等の貸付金）に分けられる。民間等資金は、さらに市場公募資金と銀行等引受資金に分けられる。21年度地方債計画によれば、地方債発行額全体のうち、民間等資金は約60%、うち市場公募資金は約44%を占めている。

56 同様の趣旨の提言は、第166回国会の「衆議院総務委員会平成19年5月24日附帯決議」、同「参議院総務委員会平成19年6月14日附帯決議」及び日本公認会計士協会の「地方公共団体の会計に関する提言」においても勧告・提言されている。

①166回国会衆議院総務委員会、平成19年5月24日附帯決議

政府は、「地方自治体において、企業会計を参考とした貸借対照表その他の財務書類の整備の促進を図る措置を講ずること。この場合の財務書類は、地方独立行政法人、地方三公社、一定の出資法人等を含めた資産及び負債の状況等を総合的に把握することができるようなものとする。」

②166回国会参議院総務委員会、平成19年6月14日附帯決議

政府は、「地方公共団体において、貸借対照表その他財務書類の整備を促進する措置を講ずることにより、地方独立行政法人、地方三公社、一定の出資法人等を含めた資産及び負債の状況等を総合的に把握できるようにするとともに、統一的な地方公会計基準について早急に具体的な検討を進めること。」

③日本公認会計士協会・公会計監査特別委員会研究報告第1号「地方公共団体の会計に関する提言」（2008年10月7日）、

「本研究報告は、地方独立行政法人や地方三公社なども含めた将来の『統一的な地方公会計基準』整備の際に検討対象となると考えられる論点について、更なる検討を行うべき課題を取りまとめたものである。」

57 第1章の図表1-2を参照。

58 日本公認会計士協会は、「現在、国、地方公共団体の財務書類の作成方法及び独立行政法人、

国立大学法人、地方独立行政法人、地方公営企業に適用される会計基準が、それぞれ異なる組織によって作成されている。これらの基準等は、相互に整合性を保つように配慮して作成されているものの、相違点も多く見られる。」とし、「公会計基準が、その適用対象ごとに異なることが、財務諸表利用者の理解を困難にし、作成された財務諸表の利用の妨げになっている面がある。また、会計基準が多数存在することは、財務諸表作成者や監査人といった公会計専門家の育成においても障害となっている。」と現状分析している。

(日本公認会計士協会・公会計監査特別委員会研究報告第1号「地方公共団体の会計に関する提言」2008年10月7日、7ページ。)

59 古市峰子「国際会計士連盟による国際公会計基準 (IPAS) の策定プロジェクトについて」『金融研究』日本銀行金融研究所、2003年、83~84ページ。

60 同上、85ページ。

61 IPSASでは、「ガバメント・タイプ」の属する主体に対して適用範囲とする一方、パブリック・セクターに属する主体であっても、ビジネス・タイプの主体 (GBEs: Government Business Enterprises) については、企業会計基準であるIASやその他の適切な国内企業会計基準の適用が妥当としている (同 par. 20、「指針1」15par. 9)。

ここでGBEsとは、「パブリック・セクターに属するが、商業的に運営されるもの、すなわち、利潤獲得や利用者からの手数料収入によって運営コストの相当部分を賄うことが要求されるものをいう」と定義されており (「指針1」par. 5)、以下の特徴をすべて有する主体をいう (IPSAS 1.16 par. 6)。① 自己の名で契約を締結する能力を有すること。② 事業遂行のための財務上および運営上の権限が付与されていること。③ 利益の獲得あるいは事業に要するコストのすべてを回収するかたちで、他の主体に対して財やサービスを売却することを通常の事業としていること。④ 事業を行ううえで、政府からの継続的な資金援助を期待していないこと。⑤ パブリック・セクターに属するほかの主体によって支配 (control) されていること。

(古市峰子「国際会計士連盟による国際公会計基準 (IPAS) の策定プロジェクトについて」『金融研究』日本銀行金融研究所、2003年、83~84ページ。)

第Ⅱ部

地方公会計制度の改革の論点

第Ⅱ部 地方公会計制度の改革の論点

第4章 資産会計

1 はじめに

地方公共団体は、住民の福祉の向上を目的として様々な資産を所有し、行政活動を行っている。地方公共団体の所有する資産は、行政サービスの多様性を反映して極めて多種多様に及んでいる。地方公共団体は、資産を利用することによって、あるいは資産を住民の利用に供することによって公共の福祉の増大を図るために資産を取得・保有するものであり、民間企業のように、資産を利用することで交換収益を得ることを目的としていないという特殊性を有している。

また、地方公共団体の資産には、極めて大規模で半永久的に使用する道路、橋梁、上下水道等社会基盤整備のために構築されたインフラストラクチャー資産(以下「インフラ資産」という。)や、歴史的建造物や美術館等の収集品に代表される文化資産(歴史的資産ともいう。以下「文化資産」に統一する。)、あるいは、森林、鉱物等埋蔵物等の原始取得された天然資源など、民間企業では一般的に所有されない固有のものが多数存在する¹。

現在、こうした地方公共団体の資産は、地方自治法、地方公営企業法、あるいは道路法などの個別の法律に基づいた財産管理が行われているところであるが、それらは個別に独立した体系によって管理されており、企業会計のように統一された基準に基づいて一覧できる仕組みになっていない。また、現行の官庁会計は単式簿記による現金主義会計を採用し、歳入歳出という現金の収支を記録・測定することを主としているため、資産・負債のストックの概念に乏しく、フローに関して有機的な関連をもった貸借対照表は作成されない。したがって、資産と負債をいくら有しているのか、あるいは、現在提供しているサービスを今後も継続的に提供していくことができるのかどうかという判断に有用な財政状況は明らかにされない²。この点は官庁会計の欠陥のひとつとして、かねてから指摘されてきたところである³。

現在、地方公共団体の会計に発生主義に基づく企業会計の手法を導入しようとする地方会計制度改革が進められているが、その中で、地方自治法に定められている

現行の財産管理に加え、発生主義に基づく企業会計と同様な資産の把握方法が導入されようとしている。

本章では、まず現行の制度における財産の概念や発生主義の観点から見た現行制度の問題点について、次に、公会計部門に固有の資産であるインフラ資産等の取り扱いについて説明する。さらに、地方公会計制度改革において、新地方公会計制度研究会報告書に基づく「基準モデル」及び「改訂モデル」並びに「東京都モデル」の3つが提示され、今後地方公共団体が整備を進める上で準拠すべき会計モデルとして提案されていることから、それぞれのモデルにおける資産の会計処理方法について比較検討を行う。

現在、公会計におけるグローバルスタンダードとして国際公会計基準の策定が進められているところであるが、わが国においても、将来の公会計基準の策定にあたっては、国際公会計基準の動向は無視できないと考えられるため、国際公会計基準における資産の考え方をベンチマークとして適宜触れていくこととする。

2 地方自治法上の「財産」と発生主義の「資産」との概念の違い

(1) 問題の所在

地方公共団体の現行の会計制度は、法令に基づき徴収した税金を住民の代表である議会の議決を得て成立した予算に基づいて配分し、その執行結果を決算として取りまとめ議会へ報告する一連の過程を記録・管理することを目的としている。そのため的手段として、また、議会による財政活動の民主的統制の目的を達成するためには、現金の収支を厳密に記録・管理する単式簿記・現金主義による官庁会計が有効に機能してきた。

一方、地方公共団体は多種多様なストックを保有し、それを住民の利用に供することも行政活動の重要な部分である。しかし、官庁会計では、現金の収支のみが把握され、現金以外の資産や負債のストック情報が蓄積されず、こうしたストック情報は、現金の収支とは無関係に各々が別々の基準で管理される結果、発生主義の企業会計とは異なり、現金の収支というフロー情報と有機的な繋がりをもった形でストック情報を一覧できる仕組みになっていない。

本節では、地方自治法に定める現行制度の「財産」の概念を概観し、発生主義の観

点から、その問題点をいくつか指摘したい。

(2) 地方自治法上の「財産」の概念

地方自治法第 237 条において、「財産」とは、公有財産、物品及び債権並びに基金をいうと規定されており、現金は「財産」の概念には含まれていない。ここで「公有財産」とは、同法 238 条第 1 項で次のように規定している。

- ①不動産
- ②船舶、浮標、浮棧橋及び浮ドック並びに航空機
- ③上記に掲げる不動産及び動産の従物
- ④地上権、地役権、鉱業権その他これらに準ずる権利
- ⑤特許権、著作権、商標権、実用新案権その他これらに準ずる権利
- ⑥株式、社債（特別の法律により設立された法人の発行する債券に表示されるべき権利を含み、短期社債等を除く。）、地方債及び国債その他これらに準ずる権利
- ⑦出資による権利
- ⑧財産の信託の受益権

これらの公有財産は、行政財産と普通財産に区分される⁴。行政財産とは、普通地方公共団体において公用又は公共用に供し、又は供することと決定した財産をいい、普通財産とは、行政財産以外の一切の公有財産をいう⁵。

次に、「物品」は、地方公共団体の所有に属する動産で、現金並びに公有財産及び基金に属するもの以外のものをいう⁶。

「債権」は、金銭の給付を目的とする普通地方公共団体の権利であり⁷、「基金」は、条例の定めるところにより、特定目的のために財産を維持し、資金を積み立て、又は定額の資金を運用するために設ける財産である⁸。

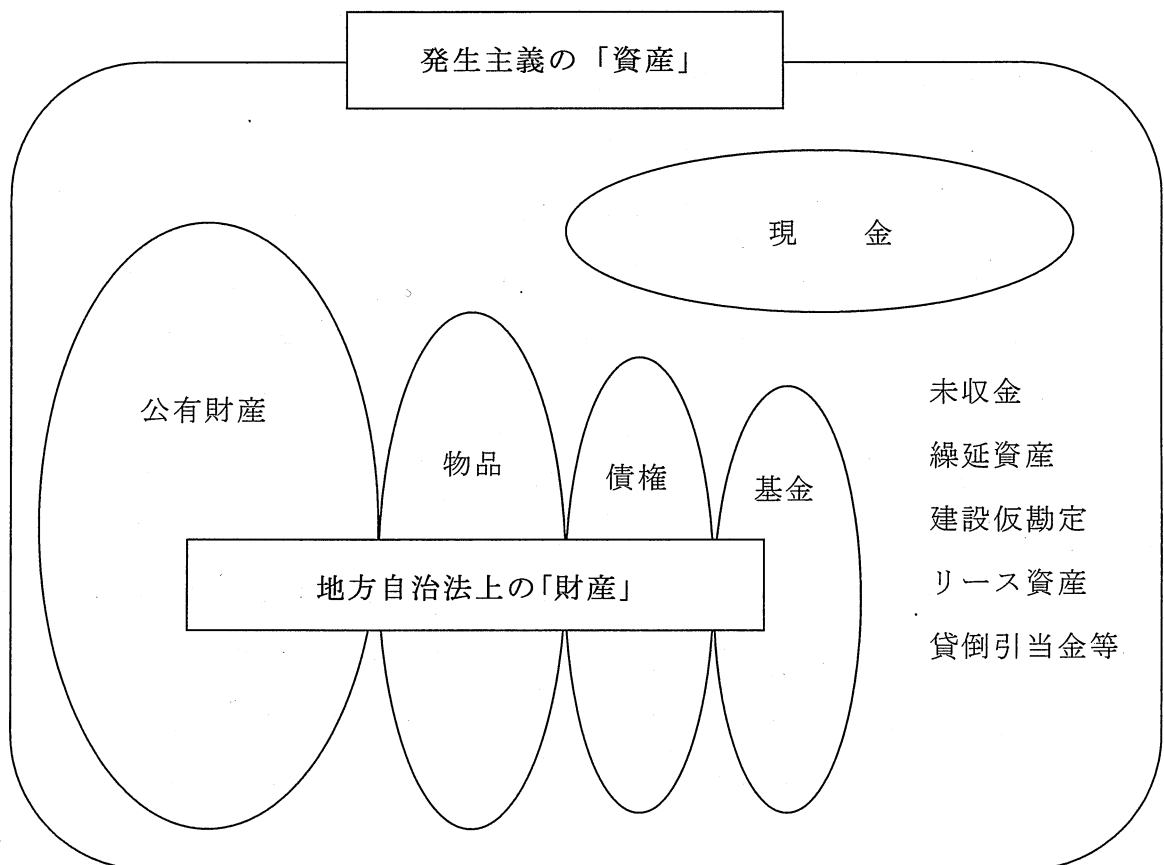
こうした地方公共団体の財産については、地方自治法第 233 条及び同施行令第 166 条の規定に基づき「歳入歳出決算書」等と併せて「財産に関する調書」が作成され、議会の認定を経た上で公表されている。「財産に関する調書」は、地方公共団体が所有・管理する財産が「公有財産」、「物品」、「債権」及び「基金」の別に開示されている。

(3) 地方自治法上の「財産」と発生主義の「資産」との違い

発生主義における「資産」とは、「企業が仕入、生産等の経済活動を遂行するに当たって必要とする金銭、財貨、権利などの総称であり、用役潜在性（service potentiality）を有し、将来に発現すると期待される経済的利益を貨幣額で合理的に測定できるものを意味し、大きく、流動資産、固定資産、繰延資産に分けることができる。」⁹が、一方、地方公共団体の「財産」とは、地方自治法第237条において「公有財産」、「物品」及び「債権」並びに「基金」をいうと規定されている。

地方自治法上の「財産」と発生主義の「資産」とは概念が異なるため単純な比較は困難であるが、地方自治法上の「財産」は、区分や名称は異なるもののすべて発生主義の資産に包含されるのに対し、発生主義では「資産」と認識されるが、地方自治法上の「財産」には含まれないものが存在している(図表4-1)。

図表 4-1 地方自治法上の「財産」と発生主義の「資産」の関係



(筆者作成)

(4) 発生主義の観点から見た「財産」の問題点

ア 価額が把握されていない財産がある

「財産に関する調書」において価格情報が開示されているのは、公有財産のうち「有価証券」及び「出資による権利」並びに「債権」及び「基金」に限られ、公有財産のうち土地、建物、山林、動産等は、面積、個数、件数などの物量表示がされるにとどまっている¹⁰。

イ 価額の評価基準が統一されていない

地方公共団体は「公有財産台帳」を整備しているが、台帳そのものは団体の自主的な整備に委ねられているため、土地、建物、工作物等の固定資産について価額の記載を行っている場合であっても、こうした財産の価額評価方法等について統一の基準はなく、各団体の判断に委ねられているのが実情である¹¹。例えば、土地、建物、工作物等の固定資産を有償取得した場合、当該資産の取得に直接かかる対価のほか、設計費、測量費、引取費用等の取得に付随する費用等も一定の範囲で含めて取得価格を算定するべきであるが¹²、現在は、こうした統一の基準はないため、団体ごとのバラバラの取り扱いとなっており、当該資産の直接の取得価格にあたる工事請負費や公有財産購入費を取得価格として把握している場合が一般的であろうと思われる。

ウ インフラ資産の多くが「財産」から除外されている

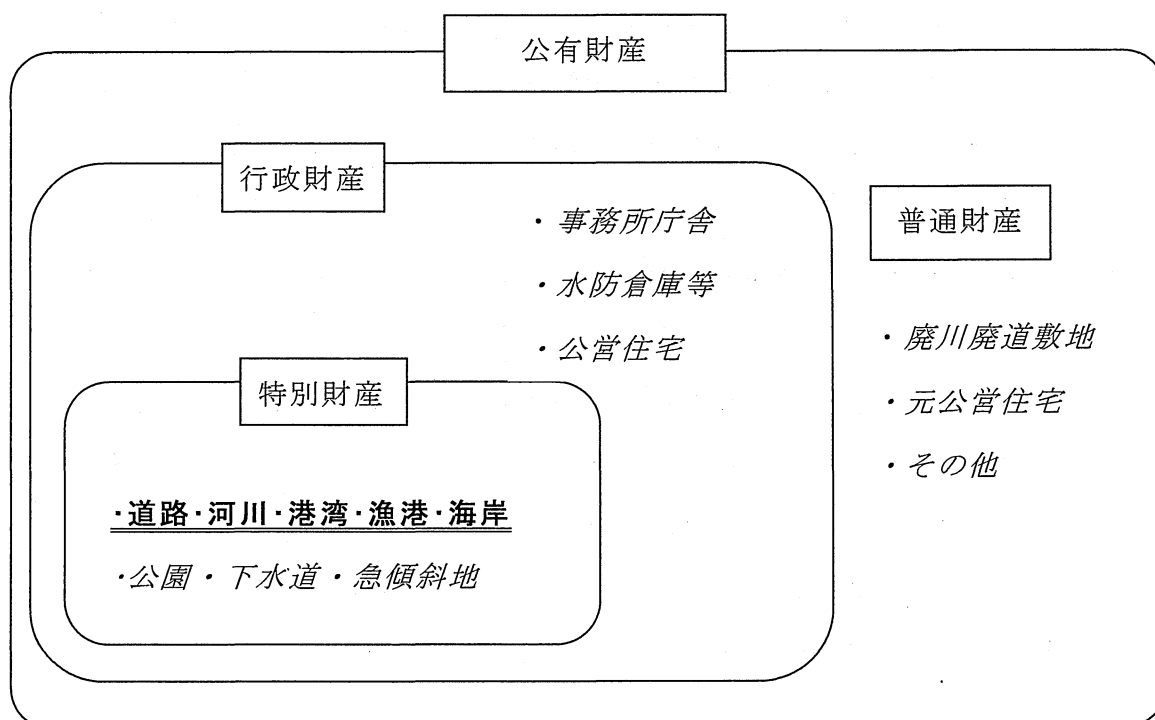
地方公共団体の所有・管理する財産のうち、道路、橋梁、河川、港湾など社会基盤整備のために構築されたインフラ資産の多くは、法的には公共物として道路法、河川法、港湾法等の個別法（これらを総称して「公物管理法」という）に基づきそれぞれ個別に台帳を作成して管理している。道路台帳、河川台帳、港湾台帳などがこれにあたる。こうした財産は、個別の公物管理法が地方自治法に優先して適用されるため、一般的に公有財産としての管理の範疇から除外されている（図表 4-2）。

つまり、地方公共団体のストックのうち極めて大きなウェイトを持つインフラ資産の多くが公有財産としての管理の範疇から除外されているため、「公有財産台

帳」や「財産に関する調書」にはその情報が記載されておらず、こうした台帳や調書は、地方公共団体の所有・管理する財産の一部の情報を把握、開示しているに過ぎない。

道路、橋梁、河川、港湾等のインフラ資産については、個別の公物管理法に基づいた台帳整備が行われているが、これらの台帳においても、価額情報の記載は要求されておらず、また実際に価額情報は把握されていないことが一般的である。

図表 4-2 地方公共団体が所管する公有財産の範囲(例)



(注) 1 斜体文字の財産は、公有財産台帳により管理

2 二重下線文字の財産は、公有財産台帳以外(個別法に基づく台帳)で管理

(出所：愛知県建設部包括外部監査資料 2008 年 5 月を筆者が一部修

エ フロー情報と「財産」の情報が結びついていない

単式簿記・現金主義会計の欠陥として、予算・決算のフロー情報と資産・負債のストック情報が誘導的、有機的に結びついていないことが挙げられる。地方公共団体の所有・管理する財産の情報は、予算・決算という現金の収支から誘導的、有機的に作成されるものではなく、個別の財産台帳等に記載された数値を有高として開示しているだけである。

オ 財産としての認識が所有権と結びついている

リース資産やPFI事業にかかる資産については、法的には地方公共団体が所有権を有していないため、公有財産としては把握されない。また、債務負担行為により複数年度にわたる工事により建設される資産については、工事完成後に引渡し完了しなければ所有権が移転しないため、それまでの間は公有財産とはみなされない。

(5) まとめ

このように、現行の会計制度における「財産」の概念は、発生主義の企業会計の考え方による「資産」の概念とは随分隔たりがあり、現行制度での処理方法も財産の種類やその根拠法令によって異なっているため、地方公共団体の所有する資産の全体を統一の基準に基づき、網羅的に把握することができない状況となっている。

住民への説明責任を果たすために、あるいは、効率的な行政サービスの実現のためのマネジメントを強化するためには、財政状況を把握し適時に明らかにすることが必要である。しかし、財政状況は、現行の現金主義会計による予算・決算情報や一部の財産の有高を示すに過ぎない「財産に関する調書」レベルの情報によっては決して明らかにすることはできない。現金主義会計から発生主義会計へ移行し、正確な会計記録から有機的・誘導的に作成された財務書類によって、財政状況を把握することが求められているが、そのためには、資産と債務の正確な把握がまず必要である。特に、資産に関しては、現行制度における財産概念と発生主義による資産概念とのギャップを解消し、固定資産台帳等の整備による資産の正確な把握と適切な評価が最優先の課題となる。

3 公会計部門に固有の資産

(1) 資産の概念

地方公共団体等の公的部門は、私企業と異なり利益の獲得を目的とせず、公共の福祉の増大を目的とするため、所有する資産の中には私企業では通常所有されない固有のものが存在する。道路、橋梁、上下水道等社会基盤整備のために構築

された「インフラ資産」、歴史的建造物や美術館等の収集品に代表される「文化資産」、森林、鉱物等埋蔵物等の「天然資源」である¹³。

これらの資産は、他の有形固定資産に比較し、相当長期間または永久に所有されるという特徴があり、有形固定資産全体に占める割合も大きい。また、これらの資産は公的部門に固有の資産であり、その会計上の取扱いは、公会計理論上の大きな課題となっている¹⁴。

私会計における資産の概念は、国際会計基準によれば、「過去の事象の結果として当該企業が支配し、かつ、将来の経済的便益が当該企業に流入することが期待される資源である」と定義されている。ここでポイントは「経済的便益」である。つまり、私会計においては、将来、経済的便益が企業にもたらされることが期待されていなければ資産の定義には該当しない。

一方、公的部門の目的は公共の福祉の増大であり、将来の経済的便益が必ずしも期待されないインフラ資産、文化資産及び天然資源等の公的部門に固有の資産を数多く所有している。このため、公会計における資産は、私会計における資産より広い範囲で把握する必要があり、国際公会計基準においては、「資産」とは、「過去の事象の結果として主体が支配し、かつ、将来の経済的便益またはサービス提供能力が、主体に流入することが期待される資源である。」¹⁵と定義されている。この「資産」の定義は、基本的な考え方において国際会計基準と同じであるが、国際公会計基準では、公的部門の主要な活動目的が公的サービスの提供にあることを踏まえて、資産の定義に「経済的便益」に加えて「サービス提供能力」が追加されている¹⁶。

(2) インフラ資産

国際公会計基準は、インフラ資産について普遍的に受け入れられた定義はないが、インフラ資産は一般的に、①システムまたはネットワークの一部分である ②性質が特殊のものであり、代替的な利用方法がない ③移動させることができない ④処分に関して制約を受ける、という4つの特徴の一部又は全部を有しているとしている¹⁷。

インフラ資産は、通常、極めて超期間にわたり行政サービスが提供され、定期的かつ随時に補修プログラムが実施されるため、耐用年数の決定が困難である。

また、ネットワークとして構成されており、例えば、道路ネットワークの一部が拡張、休止、廃止されたとしても、全体としての道路ネットワークは機能しており、引き続きサービス提供を行うことができる。ネットワークを構成する個々の資産は、それぞれ単独では機能しているわけではなく、ネットワーク全体を単一の資産と捉えた考え方が一般的である。

インフラ資産は、国・地方公共団体が社会資本整備のために資金を投入して整備・所有する資産であり、また、その減価償却費の計上は、行政サービスのコストを算定する際にも不可欠である。しかし、市場で取引されることのないインフラ資産をどのように評価すべきか、また、また、極めて長期にわたり使用することになるインフラ資産の減価償却をどう考えるべきなのかについては、公会計理論においても実務においても大きな課題となっている。

国際公会計基準においては、インフラ資産は、有形固定資産の定義¹⁸に該当し、他の有形固定資産に準拠して会計処理される¹⁹。すなわち、資産の認識基準を満たす有形固定資産については、当初はその取得原価で²⁰、また、資産が無償または名目的な取得価額で取得された場合には、その取得原価は取得日現在の公正価値となる²¹。資産の当初認識後、主体は、「原価モデル」あるいは「再評価モデル」のいずれかを選択し、その方法をすべての有形固定資産に適用する必要がある²²。

原価モデルとは、資産の認識後、取得原価から減価償却累計額及び減価損失累計額を控除した価額で計上する方法であり²³、再評価モデルとは、公正価値が信頼性をもって測定できる資産の場合、その認識後、再評価実施日における公正価値から、減価償却累計額及び減価損失累計額を控除した再評価額で計上する方法である。再評価は、帳簿価額が報告日における公正価値をもって決定したであろう金額と大きく異ならないように、十分な定期性をもって行うことが求められる²⁴。

資産の認識後、償却可能額は耐用年数にわたり、規則的な方法で減価償却することが要求され、減価償却費は、他の資産の帳簿価額に含められる場合を除いて、余剰又は欠損として認識する²⁵。減価償却方法は、資産の将来の経済的便益またはサービス提供能力が主体によって消費されると予測されるパターンを反映するものでなければならない²⁶。また、適用する減価償却方法は、将来の経済的便益又はサービス提供能力の予測消費パターンに大きな変更があった場合には、変更さ

れたパターンを反映するように変更しなければならないが、変更がない限り、毎期継続して適用される²⁷。また、主体は、有形固定資産項目が減損しているかどうかを判定するために、IPSAS第21号「非資金生成資産の減損」を適用する²⁸。

わが国の地方公共団体においては、道路を始めとする多くのインフラ資産については、公有財産管理の体系とは別に、それぞれ個別の基準に基づき記録・管理してきたため、統一的な基準による整備がなされていない。価額情報については、ほとんど把握されていないのが実情である。したがって、今日の公会計制度改革において、固定資産台帳の整備が緊急の課題として要請され、特に、インフラ資産の評価方法については、大きな問題となっている。

(3) 文化資産

文化資産とは、資産のうち、文化的、環境的、歴史的な重要性が認められたものであり、例として、歴史的建造物、モニュメント、考古学的遺跡、自然保護区、芸術作品、歴史的文書等があげられる。

その特質としては、①資産の文化的、環境的、教育的及び歴史的な観点からみた価値が純粋な市場価格に基づく財産的価値に反映されるとは考えられない。②法令・規則により売却による処分が禁止若しくは厳しく制限されている。③文化資産は、多くの場合かけがえのないものであり、また、その価値は物理的に資産の状態が悪化したとしても時の経過とともに増加する場合がある。④ある場合には数百年に達するなど、その耐用年数を見積もることが困難である場合があることが指摘されている²⁹。

国際公会計基準においては、資産の定義を満たす場合においても資産として認識することを要求していない³⁰。その理由は、文化資産は通常、キャッシュフローの生成能力を持っておらず、そのような目的に文化資産を利用するには法的または社会的な障害が存在するためであり、文化的価値以外のサービス提供能力を有している場合であっても、例えば、記念碑や遺跡のように、そのサービス提供能力が遺産としての特徴に限定されるためであるとしている³¹。

ただし、報告主体が任意に文化資産を資産認識することは禁止されていない。この場合、以下の事項の開示を要求される。①使用された測定基礎、②使用された減価償却方法(該当する場合)、③減価償却累計額控除前帳簿価格、④期末の減

償却累計額(該当する場合)、及び⑤適切に内訳を示した期首及び期末の帳簿価額の調整表³²。

わが国の地方公共団体においても、美術品、骨董品、古民具等の物品や、歴史的建造物等の不動産など文化的・歴史的価値を有するために保存・展示等に供している資産を所有している。これらの文化資産は、現行制度上は公有財産として管理されており、また、基準モデル及び総務省方式改訂モデルにおいても、取得価額が判明するものは取得価額で、判明しないものは公正価値により評価を行い貸借対照表に計上することになっている³³。美術品、骨董品等は、非償却資産として減価償却は行わない³⁴。

(4) 天然資源

国際公会計基準は、①農業活動に関連する生物資産、②鉱業権並びに鉱物、石油、天然ガス及びこれらに類似する再生不可能な天然資源については、適用されない³⁵。

一方、地方公共団体においては、現行制度上、鉱業権や立木竹が公有財産として管理されているが、基準モデル及び総務省方式改訂モデルにおいては、鉱業権は無形固定資産として計上するものの、立木竹は、原則として水源涵養林等保険の対象としているもののみを資産として計上し、その他の立木竹は、合理的な資産価値算定方法がない場合には認識しないこととしている³⁶。

4 「基準モデル」、「改訂モデル」及び「東京都モデル」における資産会計の比較分析

(1) 資産の定義の比較

「基準モデル」では、「資産とは、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。」³⁷と定義し、「このうち①将来の経済的便益とは、市場での売却等による実現可能価額、または将来の経済的便益の割引現在価値として、測定が可能な資源を意味する。他方、②潜在的なサービス提供能

力とは、その貨幣的評価は不可能であるが、公共目的への貢献それ自体に存在意義が認められることから、再調達原価等による計算擬制（見積り）をもって、公会計上の測定値とすべきものをいう。」³⁸としている。

この「基準モデル」の資産の定義は、国際公会計基準の「資産とは、過去の事象の結果として主体が支配し、かつ、将来の経済的便益又はサービス提供能力が、主体に流入することが期待される資源である。」³⁹との定義に準拠したものと考えられる。

「改訂モデル」は、財務書類作成事務の負担を考慮して、公有財産の状況や発生主義による取引情報を、当面の間、公有財産台帳や個々の複式記帳によらず既存の決算統計情報等を活用して作成することを認めているモデルであるが、その目指す方向性は「基準モデル」と同様であるため⁴⁰、資産の定義については、具体的な記載はないが基準モデルと同一である。

また、「東京都モデル」では、特段、資産についての定義はなく、東京都会計基準において「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。」⁴¹としている。「東京都モデル」は、行政の特質を考慮した公会計基準であると説明しているのであるから、公的部門の所有する資産とは何かを定義として明確にしておくべきと考える。清水教授は、東京都会計基準は基準というよりマニュアル的なものであり、この理論的裏付けも今後の課題であると指摘している⁴²。

東京都は、このモデルについて、民間の企業会計基準に準拠しつつも、従来の官庁会計の処理との整合性に配慮し、かつ行政の特質を考慮した発生主義・複式簿記による会計基準であると説明している⁴³。また、その普及・促進のために全国の地方公共団体向けに説明会を開催したり、導入を検討する団体には積極的に支援する活動を行っている⁴⁴。

そのような一地方公共団体の枠にとらわれない姿勢や努力は高く評価されるが、さらに「東京都モデル」の進化発展を目指すため、その公会計理論の構築について期待したい。

(2) 資産の分類・表示

発生主義会計では、資産の定義及びその認識基準を満たす全ての資産を認識する必要がある。

まず、最初に国際公会計基準の財政状態計算書の表示例をみると、公的部門の資産は、「流動資産」と「非流動資産」に大きく2つに分類する「流動性による分類」⁴⁵を行う。流動資産は、「現金及び現金同等物」、「受取勘定」、「棚卸資産」、「前払金」及び「投資」に区分される。一方、非流動資産は、「受取勘定」、「投資」、「その他の金融資産」、「インフラ資産及び有形固定資産」、「土地及び建物」、「無形固定資産」及び「その他の非金融資産」に区分して表示される⁴⁶。

次に、「基準モデル」では、貸借対照表の表示例に従えば、公的部門の資産は、「金融資産」と「非金融資産」に大きく分類される。これは、資産をその形態に着目した分類であるが⁴⁷、この分類方法は、国民経済計算体系（SNA）などとの整合性を図ることを目的としたものであるとされている⁴⁸。金融資産は、さらに、現金及び現金同等物から構成される「資金」と「金融資産（資金を除く）」に分類される。また、非金融資産は、「事業用資産」、「インフラ資産」及び「繰延資産」に分類して表示する。

「改訂モデル」では、資産を「公共用資産」、「投資等」及び「流動資産」に3分し、さらに、公共用資産は、「有形固定資産」と「売却可能資産」に区分され、投資等は「投資及び出資金」、「貸付金」、「基金等」、「長期延滞債権」及び「回収不能見込額」に、流動資産は、「現金預金」及び「未収金」に区分され、未収金の内訳として「回収不能見込額」を明示する。

こうした分類・表示を行うのは、「改訂モデル」が、未利用財産の売却や資産の有効利用を行って資産債務改革を実施するという政策目的から策定されたモデルであり、まず、売却可能資産に関する台帳を整備して売却可能価額による評価を行い、その他の資産は、当面は従前どおりの決算統計による事業費の積み上げによる算定を容認し、段階的に台帳整備を実施していけばよいという考えに基づいている。したがって、「売却可能資産」の洗出しと時価による「売却可能価額」による評価を特に重視し、その他の資産の会計処理との間に著しい不均衡が生じており、公会計理論上からは疑問の多い表示方法となっている。

しかし、一方では、「売却可能資産」の洗出しや「長期延滞債権」及び「回収不

能見込額」の算定・計上をその他の資産の台帳整備や会計処理に優先して行うことによって、資産の売却による債務の削減や不良債権の回収努力を促すという政策効果の観点からは有効な会計モデルと考えられる。

「東京都モデル」では、資産は、流動・固定分類法を重視して「流動資産」と「固定資産」に大きく分け、うち流動資産は、「現金預金」、「収入未済」、「不納欠損引当金」、「基金積立金」、「短期貸付金」、「貸倒引当金」及び「その他流動資産」に分類し、固定資産は、「行政財産」、「普通財産」、「重要物品」、「インフラ資産」、「建設仮勘定」及び「投資その他の資産」に分類する。さらに、行政財産、普通財産及びインフラ資産については、それぞれ「有形固定資産」と「無形固定資産」に分類する⁴⁹。

「改訂モデル」は、前述のように、資産債務改革に速やかに役立てるという特定の政策目的を前面に押し出している点で独自のものであるため、ここでは「基準モデル」と「東京都モデル」を比較する。「基準モデル」は、資産を、金融資産と非金融資産に大きく分けるという「形態による分類方法」を採用していることに対し、「東京都モデル」では、資産を大きく流動資産と固定資産に分類するという企業会計原則に準じた取扱いとなっている。

さらに、「東京都モデル」では、固定資産を「行政財産」、「普通財産」、「重要物品」、「インフラ資産」、「建設仮勘定」及び「投資その他の資産」に分けて表示し、地方自治法上の財産区分や行政の特質を考慮した分類が行われており、分かりやすい表示となっている。

東京都では、「地方公共団体の財産は、民間企業と異なり住民福祉の向上を目的として所有されているため、地方自治法上の分類や区分に応じて管理や処分が制限されるが、財務諸表の利用者が資産の内容とともに、その資産の管理や処分に加えられている制限等を知ることができるように、地方自治法上の財産の分類を固定資産の表示に採用した。」⁵⁰と説明している。

「基準モデル」及び「東京都モデル」とも、道路、橋梁、港湾、空港等については、「インフラ資産」として独自の項目を設けて表示する。これは、インフラ資産は公的部門に固有の資産であり、資産全体に占める割合も極めて大きいいため、他の固定資産と区分して表示することは適切な方法と考える。

一方、「改訂モデル」は、有形固定資産の内訳で「生活インフラ・国土保全」の

科目があるが、これは、決算統計上の土木費による普通建設事業費に対応する科目であり、必ずしもインフラ資産を示すものではない。インフラ資産の多くが土木費によって建設・管理されてはいるが、台帳整備が進まない限り、売却可能資産以外は従来の決算統計の組み換えによって算定されることになるため、「生活インフラ・国土保全」はインフラ資産ではなく、売却可能資産を除いた土木費の普通建設事業費の組み換えに過ぎないことに注意したい。

(3) 資産の評価

「基準モデル」では、地方公共団体における財務書類の構成要素の測定基準として、原則として「公正価値」を採用している。その理由は、①超長期にわたり資金の調達と運用を行う公会計の場合、取得原価のみでは未実現損益やインフレ等の影響が大きく、財政状態を正確に把握することが困難であること、また、②地方公共団体の保有する資産にかかるサービス提供能力の評価としては、公正価値が最も適切と考えられるとしている⁵¹。

具体的には、資産取得の場合、市場取引を通じて当該資産を取得した場合はその取得原価、または適正な対価を支払わずに当該資産を取得した場合には適正と考えられる公正価値を基礎として資産計上し、資産の再評価の場合には、将来の経済的便益の割引現在価値、市場における実現可能価値、再調達原価または取得原価のいずれかを基礎として資産計上する⁵²。地方公共団体の保有資産は、将来の経済的便益を生まず、市場での売却可能性もないものが大半であるから、資産の測定基準としては、通常、再調達原価または取得原価が用いられることとなる⁵³。

「改訂モデル」は、段階的に固定資産台帳を整備することを前提とするモデルであり、まず当初は売却可能資産を時価で評価し、それ以外の固定資産については、過去の建設事業費の積み上げを取得原価として算定することが許容されている。

一方、「東京都モデル」では、原則として取得原価により資産計上を行う⁵⁴。

「基準モデル」は、「公正価値」という会計学の新しい考え方が取り入れられているのに対し、「東京都モデル」では、伝統的な取得原価主義に拠っている点が大きな相違点である。

取得原価主義から時価主義への会計学の大きな流れの中で、未だわが国の企業

会計原則は有形固定資産の再評価を認めていない⁵⁵。公会計も企業会計との整合性を有することが必要であるとの観点からは、取得原価による固定資産計上が測定基準として採用されるべきであるが、公正価値概念への移行が国際的な会計基準の動向であるとの観点からは、企業会計原則から離れて、公会計においても公正価値による評価基準を導入すべきと主張されている⁵⁶。

ところが、「基準モデル」においては、「公正価値」による評価基準の例外として、「地方公共団体の保有資産は、将来の経済的便益を生まず、市場での売却可能性もないものが大半である」として、再評価を行わず取得原価のまま据え置くことも認めている⁵⁷。

元来、売却が可能な資産に時価評価(公正価値)を導入した目的は、政府の進めようとしている「資産・債務改革」で、「小さくて効率的な政府」を実現するために、資産の売却等により資産・債務規模を圧縮するという政策目的にリンクした会計制度を構築しようとした点にある⁵⁸。そのために、売却可能な固定資産から時価評価を行い、順次全体の固定資産を再評価していくという「改訂モデル」が提案され、また、「基準モデル」では「公正価値」という会計の先端的な考え方が取り入れられた。しかし、地方公共団体の固定資産のうち大きな割合を示す道路等のインフラ資産については、取得原価の推計値を貸借対照表計上額とし、再評価は行わないとしており、公正価値概念は、中途半端な形で導入されたに過ぎないことを指摘せざるを得ない。

(4) 減価償却

「基準モデル」では、事業用資産のうち償却資産については定額法により減価償却を行うが、インフラ資産については、その減価に対応して収益の発生が予定されておらず、その減価償却相当額を費用として認識せず直接資本減耗することとしている⁵⁹。

「改訂モデル」では、売却可能資産は毎年度評価替えを行い売却可能価額を算定するため、減価償却は行わない。売却可能資産以外の有形固定資産は、台帳整備が進むまでは普通建設事業費の累計額を貸借対照表計上額とすることができるが、この場合においても残存価額をゼロとして定額法による減価償却を行う⁶⁰。

「東京都モデル」では、従来からの公有財産やインフラ資産のうち償却資産に

については、定額法による減価償却を行うが、インフラ資産のうち道路の舗装部分等については、全体が繋がってひとつの機能を果たしているため減価償却の手法に馴染まないとして、部分的取替に要する支出を費用として処理する「取替法」を採用している⁶¹。

(5) インフラ資産

ア インフラ資産の定義

「基準モデル」では、資産形成のための資本的支出がなされた後、将来の経済的便益（キャッシュ・イン・フロー）の流入が見込まれないものの、サービス提供能力を有するといえる非金融資産を「インフラ資産」と定義し、将来の経済的便益（キャッシュ・イン・フロー）が発生すると見込まれる非金融資産である「事業用資産」と区分している。具体的には、「事業用資産とインフラ資産の区分表」⁶²によるとしているが、この表においては、原則として将来の経済的便益の流入の有無により「インフラ資産」と「事業用資産」の区分を行うという基本的考え方を踏まえつつも、地方公共団体における現実の財産管理上の権限と責任の配分等をも勘案して一定の修正を加えたものとしている⁶³。

また、「東京都モデル」では、インフラ資産を「行政財産のうち、道路、橋梁、港湾、漁港、空港及び鉄道をいい、これらの資産と一体となって機能するものを含む。インフラ資産のうち、有形固定資産は土地と土地以外に区分し、無形固定資産は地上権とその他無形固定資産に区分して掲記する。⁶⁴」と規定している。

公有財産とは別に「インフラ資産」として項目を設けて表示する理由として、インフラ資産が他の資産にはみられない性質を有しているためであると説明し、その性質として、①都市活動の維持及び拡大を図るうえで必要不可欠な社会資本であり、都民の日常生活又は経済活動の基盤であること。②市場経済に委ねた場合、十分に供給されないため、東京都が自らの責任において整備することが要請される資産であること。③長期間にわたり広域に及ぶ不特定多数のひとびとに供用されることから、処分や用途の変更が著しく困難な資産であることの3点を指摘している⁶⁵。

「基準モデル」及び「東京都モデル」とも、インフラ資産を公的部門に特有の

資産であり、その特性や地方公共団体の資産に占める割合が大きいことを考慮して他の資産と区分して計上することを要求していることは評価できる。また、両モデルともインフラ資産の範囲を具体的に例示していることは、インフラ資産と他の固定資産との区分を明確にしている点で分かりやすいものとなっている。

ここで、「基準モデル」と「東京都モデル」のインフラ資産の定義の問題点について示しておきたい。

「基準モデル」においては、インフラ資産を「将来の経済的便益（キャッシュ・イン・フロー）の流入が見込まれないものの、サービス提供能力を有するといえる非金融資産をいう」と定義しており、経済的便益の有無を基準としているが、例えば、料金収入の見込めない一般の道路がインフラ資産であることは当然として、料金収入の見込まれる有料道路を事業用資産として分類することは適切であろうか。あるいは、住民からの使用料収入を前提として建設・管理される上下水道は、「将来の経済的便益（キャッシュ・イン・フロー）の流入が見込まれる」ため事業用資産として分類されるのであろうか。しかし、これら資産は、その形態から見ていずれもインフラとして分類することが適切ではないのか。現に、「基準モデル」が示す事業用資産とインフラ資産の分類においても、これら資産はインフラ資産に分類されている⁶⁶。

地方公共団体において、税収を基に運営される普通会計とは区分して使用料収入に基づき運営することが前提とされる事業は公営事業会計として区分しているが、地方財政法施行令第12条に規定する上下水道事業を始めとする13事業や地方公営企業法の適用を受ける7事業は、利用者からの料金収入を基に経営を行う独立採算制を原則としている。こうした事業が有する資産の中には、上下水道事業、港湾事業、電気事業のように通常インフラ資産として分類される資産も存在し、「将来の経済的便益（キャッシュ・イン・フロー）の有無」を判断基準とする「基準モデル」のインフラ資産の定義は、この点から疑問があるといわざるを得ない。

やはり、インフラ資産の定義は、将来キャッシュ・イン・フローの有無を基準とするのではなく、国際公会計基準や「東京都モデル」のように、資産の形態や性質による定義を行うべきであると考ええる。

次に、「基準モデル」は、地方公共団体の普通会計及び公営事業会計から成る単

体の貸借対照表並びに関係団体を連結した連結貸借対照表によってインフラ資産の全体が認識される。単体ベースと連結ベースでの情報開示を行う「基準モデル」は、今日の企業会計を規範とするものであり、時代の要請に叶ったものといえる。

しかし、その点で「東京都モデル」は、一般会計及び公営企業会計を除く特別会計が合算されているのみで、公営企業会計及び関係団体とは連結されていない。したがって、東京都の有するインフラ資産は連結ベースでは明らかにされていない。今後、「東京都モデル」については、連結ベースでの開示基準の策定を強く求めていきたい。

イ インフラ資産の評価

「基準モデル」における資産の評価基準は、「公正価値」を原則とし、市場で取引されることのないインフラ資産については、将来の行政サービス提供能力を最もよく表す評価方法である再調達原価に基づく評価を行うことを原則とするが⁶⁷、取得原価による評価も容認されている。また、土地の再評価については、3年毎に行うことを原則とする一方で、インフラ資産の底地については、その後の譲渡や再取得等は想定し難いとして、再評価は行わないとしている⁶⁸。

清水涼子教授は、「インフラ資産の再評価の取扱いについては明確ではないが、道路、水路等、底地と上部構造の工作物等が不可分一体とみられる場合の底地は再評価しないとしている。ところでここで挙げられている工作部等は通常移動不可能である。これを譲渡や再取得等が起こりえないとして取得原価で据え置くのは首尾一貫性に欠ける。実際この底地部分の固定資産総額に占める割合は大きいと考えられるため、貸借対照表の固定資産計上額が結果として資金投資額(取得原価)でも現時点のサービス提供能力でもない意味の乏しいものとなっている。」⁶⁹とし、公正価値による評価を原則とする一方で、取得原価による評価をも容認することを批判していることに注目したい。

国際公会計基準では、資産の当初認識後、主体は、原価モデルあるいは再評価モデルのいずれかを選択し、その方法をすべての有形固定資産に適用することを求めている⁷⁰。

「基準モデル」では、評価例が示されている道路資産についてみると、道路は底地と上部構造の工作物に分けて評価することになるが、上部構造の工作物の再

評価方法については、いくつかの例示をしているものの⁷¹、底地については、取得価額が判明しているものは取得価額、不明なものは再調達原価とするとし、その後資産価額の再評価は行わないとしている⁷²。一方、通常の有形固定資産は、定期的(3年毎)に再評価を実施して公正価値による評価を行うことになっているため、再評価モデルと原価モデルが同一の貸借対照表上に存在することになり、貸借対照表上の資産価額が何を意味しているのか曖昧なものになっている。

一方、「東京都モデル」では、インフラ資産の評価方法については、他の資産と同様に取得原価を評価基準としている。この点では整合性がとれているものの、東京都では、道路の土地について、道路現況調書から面積を、各年度の基準地価等から対前年度増減率を算出してデフレートした単価により積算したと説明しており⁷³、そのようにして算定された価額が、はたして「信頼性をもって測定できる原価または価値を有する」といえるのかどうかは疑問である。

これまで取得価額が把握されることがなく、また、市場で取引されることがないため市場価額が存在しないインフラ資産の評価方法については、その評価をどう行うのかは公会計制度改革の大きな課題でもある。「基準モデル」や「東京都モデル」では、その評価方法の一例が示されているが、その妥当性の検討や会計基準として確立には、今後の研究や実務経験の積み上げが期待される。

図表4-3 地方公共団体の各会計モデルの比較(資産)

項目	総務省方式	改訂モデル	基準モデル	東京都モデル																					
固定資産の範囲	<ul style="list-style-type: none"> 過去の建設事業費の範囲内 	<ul style="list-style-type: none"> 当初は建設事業費の範囲 段階的に整備し、最終的には、すべての固定資産を網羅 	<ul style="list-style-type: none"> すべての固定資産を網羅 	<ul style="list-style-type: none"> すべての固定資産を網羅 																					
	台帳整備	<ul style="list-style-type: none"> 固定資産台帳の整備を前提としない 	<ul style="list-style-type: none"> 固定資産台帳の整備が前提 	<ul style="list-style-type: none"> 固定資産台帳の整備が前提 																					
インフラ資産の取扱い	<ul style="list-style-type: none"> インフラ資産を他の有形固定資産と区分しない 	<ul style="list-style-type: none"> インフラ資産と他の有形固定資産を区分しない 	<ul style="list-style-type: none"> 固定資産を事業用資産とインフラ資産にと区分する 	<ul style="list-style-type: none"> インフラ資産と他の有形固定資産を区分する 																					
	取得原価	<ul style="list-style-type: none"> 過去の建設事業費の積上げにより算定 	<ul style="list-style-type: none"> 当分の間、時価評価と取得原価が混在 将来的には、公正価値 当分の間は、売却可能資産は時価評価、それ以外は、過去の建設事業費の積み上げ 	<ul style="list-style-type: none"> 公正価値 固定資産をすべてリストアップし、公正価値(取得原価あるいは再調達価額)により評価 ただし、償却資産は再評価しない。また、インフラ資産の底地は再評価しない。 	<ul style="list-style-type: none"> 取得原価 固定資産をすべてリストアップし、取得原価により評価 																				
固定資産の評価	資産評価のルール(基準モデル、改訂モデル)																								
	<table border="1"> <thead> <tr> <th>土地(事業用資産)</th> <th>開始時簿価</th> <th>評価替</th> <th>年度途中の取得</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>土地</td> <td>固定資産税評価額を基礎とした評価(固定資産税評価額の同一地目、一定地域毎の平均単価を用いた算定等)</td> <td>原則3年毎に再評価</td> <td>取得価額</td> </tr> <tr> <td>土地(販売用土地等)</td> <td>帳簿価額と時価評価の価額から販売経費等を控除した価額のいずれか少ない額(低価法)</td> <td>再評価は行わない</td> <td>開始時簿価と同じ</td> </tr> <tr> <td>土地(インフラ資産)</td> <td>取得価額または再調達価額</td> <td>再評価は行わない</td> <td>取得価額</td> </tr> <tr> <td>建物等(事業用資産)</td> <td>再調達価額(取得価額×デフレター)から減価償却累計額を控除した額</td> <td>再評価は行わない(定額法による減価償却)</td> <td>取得価額</td> </tr> <tr> <td>売却可能資産</td> <td>個別評価が望ましい。減価償却は行わず毎年評価替え</td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>	土地(事業用資産)	開始時簿価	評価替	年度途中の取得	土地	固定資産税評価額を基礎とした評価(固定資産税評価額の同一地目、一定地域毎の平均単価を用いた算定等)	原則3年毎に再評価	取得価額	土地(販売用土地等)	帳簿価額と時価評価の価額から販売経費等を控除した価額のいずれか少ない額(低価法)	再評価は行わない	開始時簿価と同じ	土地(インフラ資産)	取得価額または再調達価額	再評価は行わない	取得価額	建物等(事業用資産)	再調達価額(取得価額×デフレター)から減価償却累計額を控除した額	再評価は行わない(定額法による減価償却)	取得価額	売却可能資産	個別評価が望ましい。減価償却は行わず毎年評価替え		
土地(事業用資産)	開始時簿価	評価替	年度途中の取得																						
土地	固定資産税評価額を基礎とした評価(固定資産税評価額の同一地目、一定地域毎の平均単価を用いた算定等)	原則3年毎に再評価	取得価額																						
土地(販売用土地等)	帳簿価額と時価評価の価額から販売経費等を控除した価額のいずれか少ない額(低価法)	再評価は行わない	開始時簿価と同じ																						
土地(インフラ資産)	取得価額または再調達価額	再評価は行わない	取得価額																						
建物等(事業用資産)	再調達価額(取得価額×デフレター)から減価償却累計額を控除した額	再評価は行わない(定額法による減価償却)	取得価額																						
売却可能資産	個別評価が望ましい。減価償却は行わず毎年評価替え																								
減価償却	<ul style="list-style-type: none"> 定額法 	<ul style="list-style-type: none"> 事業用資産は減価償却費としてPL上に計上、インフラ資産の減価償却相当額は費用計上せず、純資産変動計算書上で直接資本減耗として処理する。 	<ul style="list-style-type: none"> 定額法 ただし、道路等一部インフラ資産は取替法 	<ul style="list-style-type: none"> 取得原価 時価でないし実質価額が著しく低下したときは、時価ないし相当の減額 																					
	<ul style="list-style-type: none"> 取得原価 	<ul style="list-style-type: none"> 満期保有目的の有価証券は償却原価 上記で著しく下落した場合(30%以上)は、市場価格 満期保有目的以外の有価証券で市場価格のあるものは、市場価格 満期保有目的以外の有価証券で市場価格のないものは、取得原価または償却減価 上記で著しく下落した場合(30%以上)は、相応の減額 	<ul style="list-style-type: none"> 満期保有目的の有価証券は償却原価 上記で著しく下落した場合(30%以上)は、市場価格 満期保有目的以外の有価証券で市場価格のあるものは、市場価格 満期保有目的以外の有価証券で市場価格のないものは、取得原価または償却減価 上記で著しく下落した場合(30%以上)は、相応の減額 	<ul style="list-style-type: none"> 取得原価 時価でないし実質価額が著しく低下したときは、時価ないし相当の減額 																					
金融資産	<ul style="list-style-type: none"> 取得原価 	<ul style="list-style-type: none"> 市場価格のある有価証券は時価 市場価格のない投資及び出資金は実質価額 	<ul style="list-style-type: none"> 取得原価 	<ul style="list-style-type: none"> 取得原価 																					

(出所:総務省資料、東京都会計基準を基に筆者作成)

5 今後の課題

地方公会計制度改革において、資産会計の最大の論点は、資産の評価基準、特にインフラ資産の取扱いに集約されているといっても過言ではない。

有形固定資産の評価方法は、原価モデルと再評価モデルに分けることができる。国際公会計基準は、原価モデルと再評価モデルのいずれかを選択適用、「基準モデル」は、事業用資産は再評価モデル、インフラ資産は原価モデルによる混在型、「東京都モデル」は、原価モデルと分類される。

インフラ資産の取扱いにおける原価モデルと再評価モデルの相違は、その背景にある公共政策や会計観の違いを反映しているものと考えられることができる。

インフラ資産を、機能を維持したまま、将来世代に引き渡すべきものとの考え方によれば、再評価モデルが採用される。インフラ資産の場合、再評価実施日における公正価値から生ずる減価償却費相当の料金徴収あるいは何らかの財源措置で、各世代が世代間負担の公平の観点から適切な負担をしていることになる。また、定期的な再評価による評価差額を資本勘定としつつ、再評価実施日における公正価値を基礎に減価償却を行えば、取得価額相当分が減価償却累計額に計上されるほか、評価差額相当分も減価償却累計額に計上される。減価償却終了時点では、取替更新に必要な資金が確保される⁷⁴。

一方、将来世代の当該インフラ資産からのサービス享受は、将来世代の決定によるものであり、現在世代は関与しない（すべきでない）との立場からは、原価モデルが採用される。現役世代は、当初建設資金の負担をし、将来世代に負担を残さなければ十分であるからである。取得原価から生ずる減価償却費相当の料金徴収あるいは財源措置で、当初建設資金の負担を行い、現在世代で当該インフラ資産のサービス提供及び便益享受の関係をいったん完結させることとなる⁷⁵。

わが国の公的部門においては、歴史的に後者の考え方に基づく公共政策が行われてきた。すなわち、インフラ資産から得られるサービスは、現役世代がその建設費を負担することでペイし、当該インフラ資産の将来世代におけるサービス享受とそれに対するコスト負担は将来世代の選択であるとの立場である。公正価値概念を前面に打ち出した基準モデルにおいても、インフラ資産の部分は原価モデルを容認していることや、インフラ資産については、その減価に対応して収益の発生が予定さ

れないため、減価償却費を計上せず直接資本減耗するとしていることはその証左である。

日本公認会計士協会は、「私企業は報告主体の会計責任の果たし方が、年間の利益を的確に報告する画一的なものであるのに対し、公的部門においては、まず会計責任の果たし方が政策的背景によって異なり、それに合わせた特有の会計処理や財務報告の内容の検討が必要となる。」⁷⁶とし、「インフラ資産の評価方法については、両論存在し得る。」⁷⁷と結論付けている。このように、「報告主体の会計責任の果たし方によって会計制度の姿が異なってくる。」⁷⁸ことに異論はない(図表 4-4)。

図表 4-4 原価モデルと再評価モデルの長所・短所

評価方法	原 価 モ デ ル	再 評 価 モ デ ル
長 所	<ul style="list-style-type: none"> 客観的である。 減価償却を通じ、投資額の資金回収状況を見ることができる。 	<ul style="list-style-type: none"> 減価償却を通じ、取替更新に必要な資金の準備状況を見ることができる。 超長期（取替更新後も含む。）のサービス提供を想定するならば、時価ベースの償却費の計算を行い、これに見合う料金を徴収することが世代間負担の観点から望ましい。
短 所	<ul style="list-style-type: none"> 公正価値を基礎とする方法での評価の場合の長所の反面となる。 	<ul style="list-style-type: none"> 客観的な評価ができるか疑問 監査対象となった場合、検証が容易でないおそれがある。 全面的な取替更新そのものを、将来世代の決定すべき事項と考えるならば、将来世代に対するサービス提供のための資金を現在世代から徴収することになり、世代間負担の観点から問題がある。 数年に一度の再評価としても、再評価に相応の作業が必要となる。

(出所：日本公認会計士協会「インフラ資産の会計処理に関する論点整理」
公会計委員会研究報告第 16 号、2007 年 3 月、4 ページを筆者が一部修正)

しかし、インフラ資産について機能を維持したまま、将来世代に引き渡すべきものとの考え方を採用するのか、将来世代のサービス享受について現在世代は関与しないとの考え方を採用するのかの選択の問題—世代間負担の公平の問題—は、公会計制度改革に直面する者としては、受身ではなく積極的に提言するべきであると考えられる。

わが国の公共政策における伝統的な考え方、すなわち「将来世代のサービス享受について現在世代は関与しないとの考え方」は、急速な少子高齢化による人口減少

社会の到来や経済のグローバル化に伴う急激な社会経済の環境変化の下では、最早存続できないものとする。時代とともに社会から要請されるインフラ資産のあり方は大きく変わっている。これまで蓄積されてきたインフラ資産を、機能を維持したまま将来世代に引き渡し、将来世代には新たな時代の要請に対応するインフラ資産の整備に資源を集中させる方向に即刻転換しなければ、重要な社会経済基盤であるインフラ資産を持続可能な形で整備を進めていくことは不可能である。

(注)

- 1 石田晴美『地方自治体会計改革論』森山書店、2006年、46ページ。
- 2 同上書、45ページ。
- 3 財政制度審議会は2003年6月30日「公会計に関する基本的考え方」を公表し、1(2)現行制度に対する指摘事項として、「我が国の制度は、予算、決算を中心とし、その内容や国庫の状況等に関する詳細な情報を国会へ報告し、国民に開示することに重点が置かれている。これについては、従来より、主に、民間の企業会計との対比において、次のような指摘が行われている。①ストックとしての国の資産・負債に関する情報が不十分であり、国の保有資産の状況や将来にわたる国民負担などの国の財政状況が分かりにくい。②国と特殊法人等とを連結した財務情報が提供されておらず、公共部門の全体像が把握できない。③フローの財務情報とストックに関する財務情報の連動がない。予算、決算という現金収支と資産、負債状況との関係の把握が困難である。④予算執行の状況が分かるのみで、当該年度に費用認識すべき行政コスト、事業毎に間接費用を配賦したフルコストや将来の維持管理費用などを加味したライフサイクルコストが明らかにならない。⑤事業毎のコストや便益が把握できないため、予算の効率的な執行を図る助けにはならない。」としている。
- 4 地方自治法第238条第3項。
- 5 同法同上第4項。
- 6 同法239条第1項。
- 7 同法240条第1項。
- 8 同法241条第1項。
- 9 野村健太郎『財務会計の基礎』中央経済社、1999年、85ページ。
- 10 醍醐聰『自治体財政の会計学』新世社、2000年、27ページ。
- 11 総務省『新地方公会計制度研究会報告書』2006年5月、48ページ。
- 12 企業会計原則 第三-五-D。
総務省『新地方公会計制度実務研究会報告書』2007年10月、38ページ。
- 13 石田晴美『地方自治体会計改革論』森山書店、2006年、46ページ。
- 14 筆谷勇、金子邦博、大貫一『公会計原論』東京リーガルマインド、2004年、156ページ。
- 15 IPSAS1,par.7. (邦訳：日本公認会計士協会「国際公会計基準書第1号 財務諸表の表示」2006年12月、6ページ。)
- 16 古市峰子「国際会計士連盟による国際公会計基準の策定プロジェクトについて」(『金融研究』日本銀行金融研究所、2003年3月)、88ページ。
- 17 IPSAS17,par.21. (邦訳：日本公認会計士協会「国際公会計基準書第17号 有形固定資産」2006年12月、10ページ。)
- 18 国際公会計基準においては、基準書第17号において、有形固定資産とは「当該資産に関連する将来の経済的便益又はサービス提供能力が主体に流入する可能性が高く、かつ、主体が当該資産の取得原価又は公正価値を、信頼性をもって測定できる」場合に資産として認識しなければならないとされている。
- 19 IPSAS17,par.21. (邦訳：日本公認会計士協会『国際公会計基準書第17号 有形固定資産』2006年12月、10ページ。)
- 20 IPSAS17,par.26. (邦訳：同上書、12ページ。)
- 21 IPSAS17,par.27.28. (邦訳：同上書、12ページ。)
- 22 IPSAS17,par.42. (邦訳：同上書、15ページ。)
- 23 IPSAS17,par.43. (邦訳：同上書、15ページ。)
- 24 IPSAS17,par.44. (邦訳：同上書、15ページ。)
- 25 IPSAS17,par.64.65.66. (邦訳：同上書、19ページ。)
- 26 IPSAS17,par.76. (邦訳：同上書、21ページ。)
- 27 IPSAS17,par.77.78. (邦訳：同上書、21ページ。)
- 28 IPSAS17,par.79. (邦訳：同上書、21ページ。)
なお、IPSAS21「非資金生成資産の減損」の基準は、主体が資産の帳簿価額をどのように見直すか、資産の回収可能サービス価額又は回収可能価額をどのように算定するか、及び減損損失の認識又は認識の戻し入れをいつするのかを説明している。
- 29 IPSAS17,par.9. (邦訳：同上書、6~7ページ。)
- 30 IPSAS17,par.8. (邦訳：同上書、6ページ。)

- 31 IPSAS17,par.9.10. (邦訳：同上書、7 ページ。)
- 32 IPSAS17,par.11. (邦訳：同上書、7 ページ。)
- 33 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12月、16 ページ。
- 34 同上。
- 35 IPSAS17,par.5. (邦訳：日本公認会計士協会「国際公会計基準書第17号 有形固定資産」2006年12月、5 ページ。)
- 36 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12月、19 ページ。
- 37 総務省『新地方公会計制度研究会報告書』2006年5月、14 ページ。
- 38 同上報告書、15 ページ、44 段。
- 39 IPSAS1,par.7. (邦訳：日本公認会計士協会「国際公会計基準書第1号 財務諸表の表示」、2006年12月、6 ページ。)
- 40 総務省『新地方公会計制度実務研究会報告書』2007年10月、152 ページ。
- 41 東京都「東京都会計基準」2008年3月、第1章-1-(4)。
- 42 清水涼子「地方公共団体の公会計改革に関する考察」『税経通信』、2008年2月号、33 ページ。
- 43 東京都『東京都の新たな公会計制度解説書』2008年4月、38~41 ページ。
- 44 2006年7月地方公共団体を対象に「新公会計制度説明会」を開催、同年12月「公会計制度改革フォーラム」を開催。
- 45 筆谷勇、金子邦博、大貫一『公会計原論』東京リーガルマインド、2004年、177 ページ。
- 46 日本公認会計士協会「国際公会計基準書第1号 財務諸表の表示」2006年12月、39 ページ。
- 47 筆谷勇、金子邦博、大貫一『公会計原論』東京リーガルマインド、2004年、178 ページ。
- 48 松村俊英『「基準モデル」で変わる公会計』東峰書房、2008年、65 ページ。
- 49 東京都「東京都会計基準」2008.3、第2章-3。
- 50 東京都『東京都の新たな公会計制度解説書』2008年4月、50 ページ。
- 51 総務省『新地方公会計制度研究会報告書』2006年5月、14 ページ。
- 52 同上報告書、14 ページ。
- 53 同上。
- 54 東京都「東京都会計基準」2008年3月、第2章3。
- 55 企業会計原則、第三-五-D。
- 56 総務省『新地方公会計制度研究会報告書』2006年5月、14 ページ。
- 57 同上報告書、14 ページ。
- 58 政府は「経済財政運営と構造改革に関する基本方針2006」(2006年7月7日決定)の中で、「最大限の資産債務の圧縮を進める。資産売却収入は原則として債務の償還に充当し(ストックはストックへ)、債務残高の縮減に貢献する。また、資産債務を両建てで縮減し、金利変動リスクを軽減する。地方にも同様の改革を要請する。適切な公債管理政策を推進する。また、財政健全化をフロー、ストック両面からの確に管理・評価するための公会計制度を計画的に導入・整備する。」と決定した。
- 59 総務省『新地方公会計制度実務研究会報告書』2007年10月、37 ページ。
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12月、19 ページ。
- 60 総務省『新地方公会計制度実務研究会報告書』2007年10月、158~161 ページ。
- 61 東京都『東京都の新たな公会計制度解説書』2008年4月、64 ページ。
- 62 総務省『新地方公会計制度実務研究会報告書』2007年10月、122 ページ。
- 63 同上報告書、87 ページ。
- 64 東京都「東京都会計基準」2008.3、第2章3(2)(ア)④。
- 65 東京都『東京都の新たな公会計制度解説書』2008年4月、54 ページ。
- 66 総務省『新地方公会計制度実務研究会報告書』2007年10月、122 ページ。
- 67 同上報告書、4 ページ。
- 68 同上報告書、40 ページ。
- 69 清水涼子「地方公共団体の公会計改革に関する考察」『税経通信』、2008年2月号、31 ページ。
- 70 清水涼子『公会計の基礎知識』朝陽会、2007年、127 ページ。

-
- 71 総務省『新地方公会計制度実務研究会報告書』2007年10月、43~45ページ。
 - 72 同上報告書、41~42ページ。
 - 73 東京都『東京都の新たな公会計制度解説書』2008年4月、271ページ。
 - 74 日本公認会計士協会「インフラ資産の会計処理に関する論点整理」公会計委員会研究報告第16号、2007年3月、4ページ。
 - 75 同上報告書、5ページ。
 - 76 同上報告書、2~3ページ。
 - 77 同上報告書、5ページ。
 - 78 同上。

第5章 負債会計

1 はじめに

我が国の地方公共団体の現行の会計制度は、単式簿記による現金主義会計を採用しているため、ストックの概念に乏しく、フローに対して有機的な関連をもった貸借対照表は作成されない。したがって、資産と負債をいくら有しているのか、あるいは、現在提供しているサービスを今後も継続的に提供していくことができるのかどうかという判断に有用な財政状況は明らかにされない。

負債についてみれば、現金主義会計では、地方公共団体の長期借入金である地方債は、当該年度の収入に計上される。また、退職給付債務などの条件付債務や、修繕引当金、損失補償等引当金などの会計的負債は認識されない。

こうした、現金主義会計における負債情報の欠如という欠点を補う目的で、予算書の作成に合わせ、地方債の残高を示す「地方債に関する調書」や、後年度における財政負担を説明した「継続費に関する調書」、「債務負担行為に関する調書」等を作成しているが、これらの書類は、現金主義会計の欠陥を補う意味で一定の役割を果たしているものの、発生主義会計における負債とは概念が大きく異なり、地方公共団体の負債の全貌を見ることには程遠い状態となっている。

現在、地方公共団体の会計に、従来の現金主義の予算決算を中心とした官庁会計制度（本論文で「現行制度」とはこの部分を指す。）に加え、資産・債務改革を進める目的で、発生主義に基づく企業会計の手法を導入した財務書類の整備を行う地方公会計制度改革が進められている。また、地方公共団体の財政の健全化を図ることを目的として2007(平成19)年6月「地方公共団体の財政の健全化に関する法律」（通称「地方財政健全化法」、以下「財政健全化法」という。）が成立したが、この中で、地方公共団体の一般会計等が将来負担すべき実質的な負債の額を把握し、その財政規模に対する比率を財政指標のひとつとして算定することによって財政規律を維持しようとする制度が導入された。

このように、事実上は地方債の残高に限定されていた現行制度の債務管理に加え、将来負担すべき実質的な負債や発生主義的な考え方に基づく負債の把握・管理の方法が導入されつつある。

本論文では、まず発生主義の観点から見た「負債」の概念と現行制度における「将来

の財政負担」の概念及び財政健全化法で示された「将来負担額」の考え方について比較する。次に、公会計部門においては重要なウェイトを持つ地方債及び退職給付債務並びに後年度の財政負担を示す債務負担行為の取扱いについて検討する。さらに、地方公会計制度改革において、新地方公会計制度研究会報告書に基づく「基準モデル」及び「総務省方式改訂モデル」（以下、「改訂モデル」という。）並びに「東京都モデル」の3つが提示され、今後地方公共団体が整備を進める上で準拠すべき会計モデルとして提案されていることから、それぞれのモデルにおける負債の会計処理について比較検討を行う。

2 発生主義の「負債」と官庁会計の「将来の財政負担」の概念の違い

(1) 発生主義の負債概念

発生主義における負債の定義を見れば、国際公会計基準においては、「過去の事象から発生した当該主体の現在の債務であり、その決済により、経済的便益またはサービス提供能力を有する資源が主体から流出する結果になることが予想されるものである。」¹と定義している。すなわち、負債とは、特定の経済主体が負っている経済的負担であり、貨幣額で合理的に評価されるものであると会計学的には定義されている。

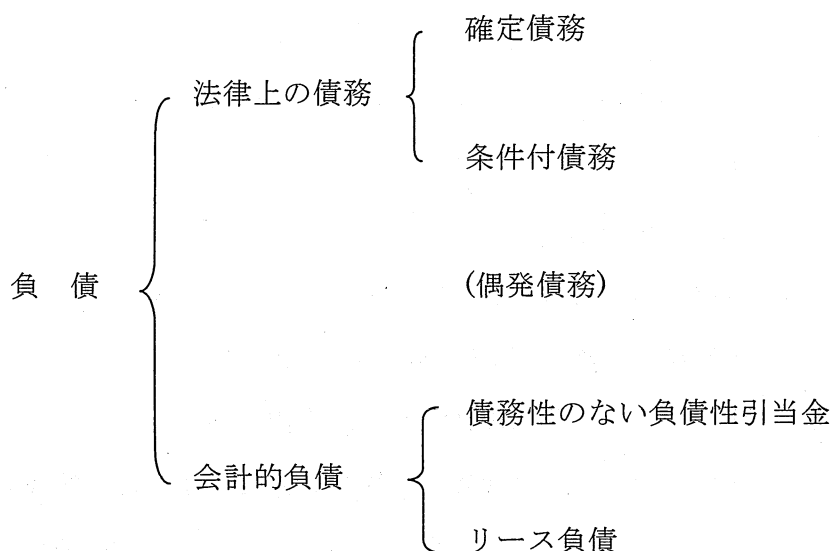
負債をその属性によって分類すれば、負債は、「法律上の債務」と「会計的負債」に大別され、さらに法律上の債務は「確定債務」と「条件付債務」に細分される。確定債務とは、借入金、社債、買掛金など、債務の履行期日、相手方及び金額が既に確定しているものである。条件付債務は、債務の履行期日、相手方及び金額のうちいずれかひとつが確定していない債務で、将来において未確定の条件が確定されれば確定債務となり、経済的便益を犠牲にする。これには、退職給付引当金、製品保証引当金、工事補償引当金などの債務たる負債性引当金が該当する²。

法律上の債務ではないが、期間損益計算を合理的に行うために設定される負債項目で、会計的負債ともよばれるものがある。例えば、修繕引当金などの債務でない負債性引当金が該当する。また、リース取引において計上されるリース負債も会計的負債である³。これらの負債は、貸借対照表の負債の部に計上される。

この他に、現時点では債務ではないが、将来一定の条件を満たすような事象が生じた場合に債務となる恐れがある潜在的債務を「偶発債務」という。具体的項目としては、債務保証、先物売買契約、係争事件に係る賠償義務などがある。偶発債務は、

現時点では債務の要件を満たしていないので貸借対照表には計上しないが、注記が要求される⁴。

図表 5-1 負債の分類



(出所：菊谷正人、岡村勝義『財務会計の入門講義』中央経済社、2004年、95ページ)

(2) 現行制度の「将来の財政負担」の概念

地方公共団体の現行の会計制度においては、発生主義の負債の概念はない。

現行制度は、法令に基づき徴収した税金を住民の代表である議会の議決を得て成立した予算に基づいて配分し、その執行結果を決算として取りまとめ議会へ報告する一連の過程を記録・管理することを目的としている。そのための手段として、また、議会による財政活動の民主的統制を達成するためには、現金の収支を厳密に記録・管理する単式簿記・現金主義による官庁会計が有効に機能してきた。

一方、地方公共団体は借入金によって多種多様なストックを整備し、それを住民の利用に供することも行政活動の重要な部分である。しかし、官庁会計では、現金の収支のみが把握され、現金以外の資産や負債のストック情報が蓄積されず、こうしたストック情報は、現金の収支とは無関係に各々が別々の基準で管理される。その結果、発生主義の企業会計とは異なり、現金の収支というフロー情報と有機的な繋がりをもった形でストック情報を一覧できる仕組みになっていない。

現行制度で公開されている負債に関するストック情報は、確定債務である地方債の残高に限定されており、「予算に関する説明書」の一部として「地方債の前前年度末における現在高並びに前年度末及び当該年度末における現在高の見込みに関する調書（地方債に関する調書）」が作成されるのみである。

元来、現金主義の官庁会計制度では、現金の収支のみを把握するため、発生主義の負債の概念はない。ここでは、確定債務である地方債の残高も、将来のある時点でその元利償還金を必ず歳出予算として計上しなければならないため、「将来の財政負担」として把握され、予算を構成するひとつの事項となっているに過ぎない。

予算は、歳入歳出予算を基本とするが、歳入歳出予算以外の「将来の財政負担」に関する事項として、「継続費」、「繰越明許費」、「債務負担行為」及び「地方債」がある。

「継続費」は、複数年度にまたがる事業について、予算の定めるところによりその経費の総額及び年割額を定め、数年度にわたって支出することができる制度である⁵。

「繰越明許費」とは、歳出予算の経費のうちその性質上または予算成立後の事由に基づき年度内にその支出を終わらない見込みのあるものについて、予算の定めるところにより、翌年度に繰越して使用することができる制度である⁶。

「債務負担行為」は、歳出予算の金額、継続費の総額又は繰越明許費の金額の範囲内におけるものを除き、普通地方公共団体が将来にわたる債務を負担する行為をいう⁷。

予算は、支出負担行為(契約)をする場合の根拠となるもので、歳入歳出予算のみでは単年度の契約しかできないが、継続費、繰越明許費及び債務負担行為を用いて、年度を越えての複数年度の契約を行うことが可能となる。実務上、継続費はあまり使われておらず、また、繰越明許費は翌年度までの繰越しであり、当該年度の歳出予算の一部が一定の事由に基づいて翌年度に限り執行することが認められるに過ぎないが、債務負担行為は多用され、複数年度にわたる契約を締結する根拠となっている。ただし、債務負担行為は、それぞれの年度において、支出額は歳出予算に計上しなければならない。債務負担行為によって、確定していない債務について、財源の裏づけを必要とせず契約をすることが可能であるため、将来の財政に大きな影響を与えることになる。複数年度にわたる工事契約や地方公共団体による第三セクター等に対する債務保証契約や損失補償契約（以下、「損失補償等」という。）は、この債務負担行為によって行われる。

債務負担行為は、限度額を定めるものとされているため、余裕をもって金額を定める傾向にある。また、複数年度にわたるものであるが、どの時点で歳出予算化されるのかは明確ではない。また、債務負担行為は、支出を行う年度に予算として計上しなければならないため、何らかの事情によって予算が成立しなければ、あるいは予算に計上できなければ、債務負担行為に基づいて締結した契約を解除する旨の特約条項を設けている。

この債務負担行為は、継続費及び繰越明許費と同様、地方公共団体が当該年度以降の複数年度にわたる契約を締結することを可能にし、将来にわたって財政負担を伴うことを明示するものであるが、契約する権限を複数年度にわたり与える機能を有するのみであって、これらの制度に基づいて契約を締結しただけでは債務としての要件を満たしていないため、発生主義の観点における負債ではない。

このように、債務負担行為は、地方公共団体における契約の融通性を高めるための制度であるが、それ故に、その制度の乱用は将来の財政負担に極めて重大な影響を与えることになる。リース契約、指定管理者契約、PFI 契約など複数年契約の仕組みが多くなり、また、地方公共団体の第三セクター等への損失補償等にも多用されてきた。

近年、債務負担行為が地方公共団体の債務との関係で問題となっているのは、債務負担行為によって行われた第三セクター等への損失補償等が、当該団体の経営状況の悪化や破綻処理に伴い、実際にその履行を求められるケースが多発したためである。第三セクター等の経営状態を正確に把握し、損失補償等の履行の可能性を合理的・客観的に判断する必要性が認識されるとともに、債務負担行為のあり方そのものに大きな関心が向けられているところである。

「地方債」は、会計年度をまたがる地方公共団体の長期借入金である。地方公共団体は、「別に法律で定める場合において、予算の定めるところにより、地方債を起こすことができる。」⁸と規定されているが、現金主義会計の下では、地方公共団体の債務である地方債も、地方税、分担金、使用料等と並んで「その年度の歳入」に含まれる⁹。

地方債は、法的には確定債務であり、発生主義の観点においても負債であることは論を待たない。そのため、その乱用を抑止するため、地方財政法第5条では、「地方公共団体の歳出は、地方債以外の歳入をもって、その財源としなければならない。ただし、次に掲げる場合においては、地方債をもってその財源とすることができる。」

と規定し、それを5つに分類しているところである。本条項以外にも特例的に地方債を発行できる場合を地方財政法では規定しているが、同法以外にも個別の法律に基づいて、地方債を財源にできる事業を定めている¹⁰。

地方債は、現金主義会計の予算・決算では、当該年度の収入というフロー情報として処理されるため、それを補完する必要から、地方債の残高のストック情報を開示することを求められており、予算案とともに「予算に関する説明書」の一部である「地方債の前前年度末における現在高並びに前年度末及び当該年度末における現在高の見込みに関する調書」を作成し、議会に提出しなければならない¹¹。

発生主義の観点から見れば、地方債は確定債務であり、また、債務負担行為の一部については確定債務として、あるいは負債性引当金を設定して負債認識をする必要がある。これらの問題点について第3節で取り上げる。

(3) 財政健全化法に定める将来負担比率

財政健全化法は、地方公共団体の財政の健全性に関する比率の公表の制度を設け、その比率に応じて、地方公共団体が計画を策定する制度を定めるとともに、当該計画の実施の促進を図るための行財政上の措置を講ずることで、地方公共団体の財政の健全化に資することを目的とするものである¹²。

財政健全化法は、これまでの財政再建制度を52年ぶりに改正したものである。地方公共団体の財政再建制度については、「地方財政再建促進特別措置法」(1955(昭和30)年法律第195号。以下「財政再建法」という。)による財政再建制度が設けられていた。しかし、地方分権や財政制度改革を進める中で、これまでの財政再建制度では、分かりやすい財政情報の開示が不十分であったこと、再建団体の基準しかなく早期是正機能がないこと、財政指標として普通会計だけが対象となっており公営事業会計や第三セクター等の経営状況が反映されなかったこと等の問題点が指摘されており、財政指標を整備してその公表の仕組みを設けるとともに、財政の早期健全化及び再生のための新たな制度を整備することが要請されていた¹³。

財政健全化法においては、地方公共団体の財政状況を客観的に表し、財政の早期健全化や再生の必要性を判断するためのものとして、①実質赤字比率 ②連結実質赤字比率(全会計の実質赤字等の標準財政規模に対する比率) ③実質公債費比率

④将来負担比率（公営企業、出資法人等を含めた普通会計の実質的負債の標準財政規模に対する比率）の4つの財政指標を「健全化判断比率」として定めている。そして、地方公共団体は、毎年度、前年度の決算に基づく健全化判断比率をその算定資料とともに監査委員の審査に付した上で議会に報告し、公表しなければならない¹⁴。

地方公共団体は、健全化判断比率のいずれかが早期健全化基準以上である場合には、当該健全化判断比率を公表した年度の末日までに、「財政健全化計画」を定めなければならない¹⁵。また、再生判断比率（健全化判断比率のうちの将来負担比率を除いた3つの指標）のいずれかが財政再生基準以上である場合には、当該再生判断比率を公表した年度の末日までに、「財政再生計画」を定めなければならない¹⁶。

財政健全化法の特色のひとつに、健全化判断比率の指標として、従来の財政指標にはなかったストックに関する指標である「将来負担比率」が導入されたことが挙げられる。

将来負担比率とは、地方三公社¹⁷や損失補償等¹⁸を行っている第三セクター等に係るものも含め、当該地方公共団体の一般会計等が将来負担すべき実質的な負債の標準財政規模に対する比率である。地方公共団体の一般会計等の借入金や将来支払う可能性のある負担等の現時点での残高を算定し、将来財政を圧迫する可能性の度合いを示す指標である。

将来負担比率の算定式は以下のとおりである。

$$\text{将来負担比率} = \frac{\text{将来負担額} - (\text{充当可能基金額} + \text{特定財源見込額} + \text{地方債現在高等に係る基準財政需要額算入見込額})}{\text{標準財政規模}^{19} - (\text{元利償還金} \cdot \text{準元利償還金に係る基準財政需要額算入見込額})}$$

この将来負担比率の算定式のうち分子にある「将来負担額」の考え方は、地方公共団体の一般会計等が将来負担すべき実質的な負債の総額を示すものといえる。

将来負担額の内容の詳細は、財政健全化法第2条第4号、同法施行規則第8条から13条に規定されているが²⁰、確定債務である地方債の残高の他に、債務負担行為に基

づく支出のうち将来負担額に算入すべきもの、退職手当引当金相当額、第三セクター等の負債のうち、損失補償契約等によって一般会計等で負担しなければならない部分等を将来負担額として認識するものである。

特に、第三セクター等の負債のうち一般会計等の負担見込額の算定方法については、「損失補償債務等に係る一般会計等負担見込額の算定に関する基準」²¹(以下「損失補償債務等評価基準」という。)に規定されている。

ここでは、第三セクター等の経営状況等を勘案して、債務区分を A、B、C、D、E の 5 区分に分類し、それぞれの区分に応じて、債務の一定割合を将来負担額に算入するという方法を定めている²²。同基準では、損失補償債務等負担見込額の算定の基準として、「標準評価方式」と「個別評価方式」のいずれかによることとされているが、例えば、標準評価方式では、第三セクター等の損失補償債務等を、正常償還見込債務を A、地方団体要関与債務を B、地方団体要支援債務を C、地方団体実質管理債務を D、地方団体実質負担債務を E とし、それぞれ A は 10%、B は 30%、C は 50%、D は 70%、E は 90%の算入率以上の率を当該損失補償額に乗じた額を負担見込額とするものである²³。

次に、土地開発公社に対する債務保証は、公社の貸借対照表上の負債総額から国や設立団体の買取りが確実な土地の取得価額等を控除したのちに、保有現金等のほかプロパー土地等の資産価値のあるものを差し引いて算出する²⁴。

また、地方道路公社に対する債務保証については、地方道路公社の今後の収入見通しと経費の見通しをつけて、経費が上回るとすれば、それを一般会計等で負担しなければならないものとし、将来負担として認識する²⁵。

つまり、土地開発公社及び地方道路公社に関する将来負担額の考え方は、債務保証の有無にかかわらず、実質的に一般会計等の負担が見込まれる額を将来負担額としており、第三セクター等の損失補償の額に着目した将来負担とは異なった取扱いとなっている。

このように、財政健全化法における将来負担額は、地方公共団体の一般会計等が将来負担すると見込まれる額であるという斬新な考え方が導入されており、発生主義の負債の概念に近い内容ではあるが、現在の債務のみならず、将来の債務にまで及んでいるという点で、発生主義の「負債とは、過去の事象から発生した当該主体の現在の債務である」という定義を超える部分があると考えられる²⁶。

また、将来負担額は、あくまで一般会計等の負担が見込まれる額かどうかという観点で算定されるものであるため、地方公会計制度改革における単体及び連結の貸借対照表上の負債の範囲とは異なるものであることに注意するべきである²⁷。

このように、財政健全化法では、将来負担額という新しいストック概念に基づいて、地方公共団体の一般会計等が負う将来の財政負担の全貌を把握し、そのストック残高の財政規模に占める割合によって財政の健全化度合いを測定して住民等の利害関係者に明示するという考え方が導入された。これまでの官庁会計では、負債のストックとして地方債の残高のみを把握するだけであり、また、財政状況の判断は、フローの指標のみに拠っていたことと比較すれば、こうした考え方の導入は大きな転換であり、地方公共団体の今後の財政運営に多大な影響を及ぼすものと考えられる。

3 「地方債」、「退職給付債務」及び「債務負担行為」

(1) 発生主義からみた地方公共団体の主な負債

現在、多くの地方公共団体が作成している総務省方式のバランスシートをみると、その負債の主なものは、地方債と退職給付債務（総務省方式上の用語は「退職給与引当金」）である²⁸。また、財政健全化法に基づく将来負担比率の算定における将来負担額の内容をみると、地方債、退職給付債務（財政健全化法上の用語は「退職給与引当金」）及び債務負担行為の一部が将来負担額として算定されている。

地方債及び退職給付債務は負債であることに異論はないが、債務負担行為については、どの部分を負債として認識するのかは様々な議論があり、地方公会計制度改革の中でも財政健全化法の将来負担額と会計上の負債の認識について、総務省から見解が示されているところである²⁹。

ここでは、地方公共団体の主な負債を概観するという観点から、地方債、退職給付債務及び債務負担行為について取り上げる。

(2) 地方債

地方公共団体は、住民の福祉の向上を目的として様々な行政活動を行っているが、その財源は「その年度の歳入をもって、これに充てなければならない」³⁰という「会計年度独立の原則」がある。この「その年度の歳入」のうちには、地方公共団体の借金

である地方債も含まれているが、地方債の乱用を防止する目的で、地方財政法では「地方公共団体の歳出は、地方債以外の歳入をもって、その財源としなければならない」³¹旨を定めている。ただし、次の場合においては、地方債をその財源とすることができると定められている³²。これを「5条債」という。

- ①交通事業、ガス事業、水道事業に要する経費の財源とする場合
- ②出資金及び貸付金の財源とする場合
- ③地方債の借換えのために要する財源とする場合
- ④災害応急事業費、災害復旧事業費、災害援助事業費の財源とする場合
- ⑤学校その他の文教施設、保育所その他の厚生施設、消防施設、道路、河川、港湾その他の土木施設等の公共施設又は公用施設の建設事業費及び公共用若しくは公用に供する土地又はその代替地としてあらかじめ取得する土地の購入費の財源とする場合

また、上記以外にも別途法律によって、起債の対象とすることができるものがある。例えば、辺地債³³、過疎対策事業債³⁴、減税補てん債³⁵、臨時財政対策債³⁶、退職手当債³⁷などがある。これらは、「特例債」とよばれる。

この地方債の残高は、全国ベースで見ると 2008 年度末見込みで 137 兆円に達している。バブル経済崩壊後の 1990 年代後半の景気刺激策により発行が増加した結果、残高は膨らみ続け、2004 年度にピークに達した。その後わずかに減少に転じてはいるが、なお高止まりしている。なお、地方債残高に交付税特別会計借入金残高（地方負担分、2008 年度末見込み 34 兆円）と公営企業債残高（普通会計負担分、同 26 兆円）とを合わせた 197 兆円を総務省では「地方財政の借入金残高」と呼んでいる。借入金残高は、減税による減収の補てん、景気対策等のための地方債の増発等により、平成 3 年度から 2.8 倍、127 兆円の増となっている。この借入金の増のうち、減税補てん債、財源対策債、減収補てん債、臨時財政対策債、交付税特別会計借入金という特例的な借入金は 86 兆円と 6 割程度(67.8%)を占めている³⁸。

つまり、現在の地方公共団体は、本来の建設公債主義(原則として建設投資にしか財源として地方債を充てられない)から大きく逸脱し、もはや特例的な地方債の発行なくしては財政運営を行えない状態に陥っているわけである。

地方債は、建設公債主義であり、かつ地方債の償還期間は耐用年数よりも短く設定されているため、常に償還額の方が減価償却よりも大きい。したがって、資金ショー

トが発生していない限り地方債の償還を行うだけの現金は確保されており、現金の動きさえ見ていれば、財政運営の持続可能性が維持できる仕組みになっているとの議論がある³⁹。

しかし、建設公債主義が有名無実となり、特例的な地方債が過半を占める現状を省みれば、事実上既に資金ショートが発生しており、財政運営の持続可能性は維持出来ていないと看做さざるを得ない。

今、地方公共団体は、資産・負債の適正な管理は当然のこととして、少子高齢化に伴う社会保障費の増大や経済の低成長による税収の低迷といった状況を真剣に見極め、財政運営上、持続可能なストックのレベルについて再検討する必要に迫られている。こうした観点からも、発生主義による資産・負債の把握とそれによって得られた情報の財政運営への反映は欠かすことのできないものと考えられる。

(3) 退職給付債務

現金主義会計の現行制度では、退職給付債務は認識されていない。退職手当の支払い時に全額が支出として計上されるのみである。一方、発生主義の観点からは、退職給付債務は条件付債務として認識される。

このため、地方公共団体の退職給付債務は、隠れた債務として従来から問題視されてきた。今日、団塊の世代が大量に退職する時代を迎えて、その財源確保が大きな課題とされ、2006年以降、退職手当支出の急増に対応するため、多くの地方公共団体においては、特例債である退職手当債の発行が行われている。

本来、退職手当は、給与の後払いという性質から支払い時に備えて所用の資金を留保しておくことが原則である。しかし、都道府県レベルでも、退職手当基金を設置している団体は、奈良県、鳥取県等7団体⁴⁰のみであり、他団体は退職手当の支給時に、退職手当債を含む一般財源等を充当しているに過ぎない。

これは、これまで、退職手当の支給額が通常の人件費負担額の範囲内で措置が可能であり、あらかじめ資金留保をする必要がなかったこと、あるいは、事前の資金留保は「現在の重要な事務事業に予算を振り向けるべき」という政治的圧力に抗し得なかったこと、あるいは、そもそも退職手当の支払いに備えて資金留保をするという意識が乏しかったこと等に起因するものと考えられる。しかし、近年、団塊の世代が退職期を迎え、退職手当の急増と税収の低迷が重なり、退職手当債を発行して不足する財

源の補てんをせざるを得ない状況になっている。

地方公共団体の職員の退職手当は、条例に基づき支給されている。一方、年金給付は、地方公務員共済組合制度により、各地方共済組合が長期給付事業として行っている。これは、各地方公共団体及び各職員が総務大臣の定める率に基づき負担金及び掛金を地方公務員共済組合に納付することで維持されている。したがって、年金給付についての各地方公共団体の責任は、各職員の給与額に対して定められた負担率に基づく負担金を各地方公務員共済組合に納付することにとどまり、地方公共団体の貸借対照表上において認識すべき年金資産・負債は存在しない。したがって、地方公共団体において負債として認識すべきものは退職手当のみである⁴¹。

一方、わが国の企業会計では、1997（平成9）年6月に企業会計審議会が「退職給付に係る会計基準」を発表し、2000（平成12）年4月からその適用が開始された。これは、経済のグローバル化を反映して、国際的に通用する会計基準への調和を図ったものである。

退職給付会計基準の最大の特徴は、従来個別に会計処理していた退職一時金と企業年金制度を統一的に把握し処理することである。内部留保される退職一時金と外部拠出される企業年金を区別せず、よって、貸借対照表の負債の計上にあたっては、企業外部に拠出している年金資産がある場合にはその額を控除することになる⁴²。

この退職給付会計基準は、退職給付債務の算定において多くの見積計算を必要とし、特に現在価値を算定する際に適用する割引率の影響を大きく受けるとされている。実際の計算にあたっては、精緻な保険数理計算を行うため、「アクチュアリー」と呼ばれる専門家に委託する必要がある、相応の費用が必要となる。

ここで、地方公共団体の退職給付債務の見積りにあたり、企業会計と同様の退職給付会計基準によるべきか、あるいは、期末要支給額方式によるべきかが問題となる。

企業会計については、前述のように近年退職給付会計基準に移行した。しかし、退職給付会計基準は、精緻な見積計算を必要とし、その過程で用いる割引率等により見積額が相当大きくぶれることが不可避である。地方公共団体において負債として認識すべきものは退職手当の部分のみであること、公的部門に適用する会計基準としては、恣意的な判断に左右されやすい見積計算の影響をできるだけ排除するほうが望ましいことなど信頼性の観点から、期末要支給額方式の方が優れているとの意見がある

43。

一方、地方公共団体の退職手当支給の実態を見れば、大部分が定年または勧奨退職によるものであり、その場合の退職手当支給率は、期末要支給額方式における自己都合退職の退職手当支給率と比較して相当に高いことに着目し、定年または勧奨退職による高い退職手当支給率を反映しない自己都合による退職手当支給率で算定する期末要支給額方式は実態を反映していないとして、企業会計と同様に、退職時の退職給付の額を合理的に見積り、一定の割引計算により算定された退職給付債務を基礎として退職給付引当金を計上するべきであるとの提言もされているところである⁴⁴。

退職給付会計基準において用いられる割引率等については、客観的、合理的な基準に基づき恣意的な判断を排除することが可能であると考えられるが、地方公共団体の退職手当支給の実態をより正確に反映させ、また、公的部門の会計基準としては、特段公的部門に固有の会計処理を有すると認められる部分以外においては、企業会計との整合性を保つ必要があるという観点からは、企業会計と同様に退職給付会計基準によるべきと考える。しかし、職員数の少ない小規模な地方公共団体においては、高い信頼性をもって数理計算上の見積りを行うことが困難である場合や退職給付の重要性が乏しい場合があるため、地方公共団体の規模や職員数に応じ、期末要支給額による簡便法も容認されるべきであると考ええる。

(4) 債務負担行為

債務負担行為とは、地方公共団体が数年度にまたがって行われる事業などにおいて、当該年度に契約などを行うが、その支払いは将来にわたって行うことを約束する行為のことをいう⁴⁵。例えば、複数年度にまたがる工期で建設工事を施行する場合に債務負担行為が利用される。また、債務負担行為は、地方公共団体が出資する第三セクター等に損失補償等を与え、そこが金融機関から借入し、この資金で様々な事業を実施する場合にもこの制度が用いられる。

このように債務負担行為は、①地方公共団体が物件の購入契約を締結することによって負担する将来の支払義務、②地方公共団体が出資する第三セクター等が金融機関から融資を受ける際に締結した損失補償等に基づいて負担する可能性のある債務に区分される。

これを概念図としてまとめると**図表 5-2** ようになる。

図表 5-2 債務負担行為の概念図

①物件の購入に係るもの	②損失補償等に係るもの
対象物件は取得済みで対価を未払いのもの (①-1)	代位弁済が確定したもの (②-1)
対象物件を未取得で対価も未払いのもの (①-2)	代位弁済の可能性が高いもの (②-2)
	代位弁済の可能性が低いもの (②-3) (偶発債務)

(出所：醍醐聰『自治財政の会計学』新世社、2000年、36ページを筆者修正)

問題は、貸借対照表上で債務負担行為をどのように取扱うべきか、債務負担行為と負債認識の関係をどのように整理するべきかである。

図表 2 で、発生主義の観点からは、①-1 及び②-1 の部分は確定債務であり、次に、②-2 の部分は、確定債務ではないが会計的負債として、その代位弁済の可能性に応じた負債性引当金を設定する必要がある。一方、①-2 の部分は、未履行契約に係る債務であるため、負債として認識しない。また、②-3 の部分は、現時点では債務ではないが、将来一定の条件を満たすような事象が生じた場合に代位弁済を求められる潜在的債務、いわゆる「偶発債務」であるため負債として認識しない。

①-1 の部分及び②-1 の部分は、確定債務であるため負債認識は容易であるが、②-2 の部分は、現時点では代位弁済の可能性が高いと見込まれているに過ぎず、その範囲や金額は確定していないため、将来の経済的便益を犠牲にする負債としてどのように認識するのかが容易ではない。

従前は、②-2 の部分は問題とはならなかったが、地方財政危機に伴う第三セク

ター等の破綻や経営悪化により、地方公共団体が債務負担行為によって行った損失補償等の履行を債権者から求められる事態が現実のものとなって、この部分の負債としての認識が大きな課題となっていた。

2007(平成 19)年 6 月に財政健全化法が成立し、2008(平成 20)年 4 月「損失補償債務等評価基準」が定められて、この問題に対するメルクマールが得られた。

同基準は、あくまで一般会計等の将来負担見込額を算定するための基準であるが、第三セクター等の損失補償債務等から算出される将来負担額は、負債として認識する条件を満たしており、地方公共団体の普通会計及び単体の貸借対照表の負債の部に、履行すべき額が確定したものは「未払金及び未払費用」あるいは「その他非流動負債」として、履行すべき額が未確定のものは「損失補償等引当金」として計上されるべきものとされている⁴⁶。

従来、地方公共団体が地方公社や第三セクター等を設立して損失補償等を行うこと通じて、地方公共団体が自ら行うことが困難な事業が見通しの甘いまま安易に実施された。その結果が当該団体の経営破綻に繋がり、今日の地方財政危機の一因であることを省みれば、遅きに失したとはいえ、関係団体の経営状況を把握し、その経営状況等を勘案して、損失補償債務等に引当金を設定するという考え方が導入されたことは、公会計の分野においては画期的なことであり、企業会計との整合性の観点からも妥当なものであると考える。

ただし、損失補償債務等評価基準に拠れば、正常償還見込債務として A 区分に分類される損失補償についても、その 10%を引当金計上する必要がある。この点に関し、総務省は、「たとえ A 区分の第三セクター等であっても、融資元の金融機関において損失の可能性がある」と評価されている点に留意する必要がある。このように A 区分といえども、将来負担額として算定された第三セクターの損失補償債務は、その額の範囲において、発生の可能性が高く、発生する費用や損失を合理的に見積もることが可能な場合と考えられ、引当金計上が必要なものと考えられる。」⁴⁷としている。

この総務省の見解に従えば、A 区分の正常償還見込債務であっても 10%の割合で貸倒れが発生する可能性があり、その損失額を合理的に見積ることが可能であることになるが、これは引当金の過大な計上と考えられる⁴⁸。会計上の損失補償等引当金の計上に当たっては、損失補償契約や債務負担行為の有無等の形式だけではなく、

取引及び第三セクター等の実態を総合的に判断して決定すべきである⁴⁹。

損失補償債務等評価基準が会計上の損失補償等引当金の計上基準として適切であるかどうか、つまり、同基準が「発生の可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積ることができる場合」⁵⁰という発生主義の引当金計上の基準として客観的かつ合理的で妥当性を有するか否かは、検討の必要があると考える。

また、土地開発公社及び地方道路公社については、財政健全化法上、2（3）で触れたように、債務保証の有無にかかわらず実質的に一般会計等の負担が見込まれる額を将来負担額としており、これについても損失補償等引当金として負債計上を求めているが⁵¹、この将来負担額の算定方法についても、発生主義の引当金計上の基準として適切であるかどうかの検討が必要である。

4 「基準モデル」、「改訂モデル」及び「東京都モデル」における負債会計の比較分析

（1）負債の定義及び表示方法の比較

発生主義会計では、負債の定義及びその認識基準を満たす全ての負債を認識する必要がある。

まず、最初に国際公会計基準を見れば、「負債とは、過去の事象から発生した当該主体の現在の債務であり、その決済により、経済的便益またはサービス提供能力を有する資源が主体から流出する結果となることが予想されるものである。」⁵²と定義している。

財政状態計算書の負債の表示例をみると、公的部門の負債は、「流動負債」と「非流動」に大きく2つに分類する「流動性による分類⁵³」を行う。流動負債は、「支払勘定」、「短期借入金」、「1年以内返済長期借入金」、「短期引当金」、「従業員給付」及び「退職年金」に区分される。一方、非流動負債は、「長期支払勘定」、「長期借入金」、「長期引当金」、「従業員給付」及び「退職年金」に区分して表示される⁵⁴。

次に、基準モデルでは、「負債とは、過去の事象から発生した、特定の会計主体の現在の義務であって、①これを履行するためには経済的便益を伴う資源が当該会計主体から流出し、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の低下を招くことが予想されるものをいう。」⁵⁵と定義しているが、

これは、国際公会計基準の定義に準拠したものと考えられる。

負債は、この定義に該当するものについて、「流動負債」及び「非流動負債」に分類して表示する⁵⁶。貸借対照表の表示例に従えば、流動負債は、「未払金及び未払費用」、「前受金及び前受収益」、「引当金」、「預り金(保管金等)」、「公債(短期)」、「短期借入金」及び「その他の流動負債」に区分される。一方、非流動負債は、「公債」、「借入金」、「責任準備金」、「引当金」及び「その他の非流動負債」に区分して表示される⁵⁷。

次に、改訂モデルは、財務書類作成事務の負担を考慮して、公有財産の状況や発生主義による取引情報を、当面の間、公有財産台帳や個々の複式記帳によらず既存の決算統計情報等を活用して作成することを認めているモデルである。その目指す方向性は基準モデルと同様であるとしており⁵⁸、負債の定義については具体的な記載はないが、基準モデルと同様と考えられる。

改訂モデルの負債の表示項目は、従来の総務省方式を地方公共団体の実態や民間企業との整合性等に配慮して見直したとしている⁵⁹。負債は、「固定負債」と「流動負債」に分類し、固定負債は「地方債」、「長期未払金」、「退職手当引当金」に、流動負債は「翌年度償還予定地方債」、「短期借入金(翌年度繰上充用金)」、「未払金」、「翌年度支払予定退職手当」、「賞与引当金」に区分して表示する⁶⁰。

東京都モデルでは、特段、負債についての定義はなく、東京都会計基準において「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。」⁶¹とし、「負債については、還付未済金、都債、借入金、引当金等を計上し、その形態を表す科目によって表示する。」⁶²としている。

具体的には、「流動負債」と「固定負債」に二分し、流動負債は、「還付未済金」、「都債」、「短期借入金」、「未払金」及び「その他の流動負債」に、固定負債は、「都債」、「長期借入金」、「退職給与引当金」、「その他引当金」及び「その他固定負債」分類する⁶³。

基準モデル、改訂モデル及び東京都モデルを比較してみると、いずれも負債の表示は「流動性による分類」を採用している。用いる科目もそれぞれ異なるが、考え方の点においては、3つのモデルの間に大きな違いは見られない。

(2) 地方債

地方債は、確定債務であるため、その発行残高は負債として貸借対照表に計上する

ことは当然である。基準モデル、改訂モデル及び東京都モデルとも、この地方債の取扱いに大きな相違はない。すなわち、地方公共団体が発行した地方債のうち1年以内に償還予定のものを流動負債として、償還期間が1年超のものを非流動負債(固定負債)として計上する。

なお、交付税措置地方債、つまり、元利償還金の一部が基準財政需要額に算入され、将来、地方交付税交付金で措置されることが予定される地方債残高を負債としてどのように取扱うべきかという議論がある。

醍醐聰教授は、貸借対照表に計上される地方債現在高と実際の償還費負担額の大幅な乖離に着目して、基準財政需要額への公債費の算入率を決める指標となっている財政力指数の変動に合わせて、交付税措置見込額を再評価していくことにより、地方債の元利償還にかかわる地方公共団体の実質的債務額を表示することが可能であり、地方債の残高から交付税措置見込額を控除した実質的債務額を貸借対照表に表示すべきと主張している⁶⁴。

これに対し、石田晴美教授は、普通交付税の算定の仕組みを分析し、交付税措置は基準財政需要額への算入であって、元利償還の責任を国が負うこととは異なること、地方債の交付税措置見込額は、負債から控除できるほどに発生の可能性が高いものではなく、また、信頼性をもって測定できるものではないとして、貸借対照表上に負債として計上する地方債の額は、あくまでも期末の発行残高であると結論付けている⁶⁵。

総務省は、交付税措置は基準財政需要額に公債費の一定割合を含めて算定することであって、後年度に現金の収入が予定されていることと同義ではないので、貸借対照表へ計上しないとの見解であり、改訂モデルにおいては、交付税措置地方債の金額について注記することを求めている⁶⁶。

なお、東京都モデルにおいては、この点について、何も規定していない。

地方債の交付税措置見込額については、その算定の方法や過程が不明瞭であり、実質的には国の裁量による部分が多いことを考えれば、これを地方債残高から控除できるほどの客観性、信頼性はない。したがって、交付税措置見込額を推計し、その金額を注記すれば十分であると考えられる。

(3) 退職給付債務

基準モデルでは、退職給付引当金について、本来は「退職給付に係る会計基準」

(1998 (平成 10) 年 6 月 16 日 企業会計審議会、最終改正 2008 (平成 20) 年 7 月 31 日 企業会計基準委員会 企業会計基準第 19 号)を適用すべきであるが、当分の間、期末要支給額方式による簡便法により算定することができるとし、具体的には、勤続年数ごとに期末要支給額 (職員数×平均俸給月額×退職手当の支給率) を算定し、合算したものを退職給付引当金として計上すると規定されている⁶⁷。

改訂モデルでは、「退職手当引当金」との科目名が用いられ、全職員が普通退職した場合の退職手当支給見込額から翌年度支払予定退職手当の額を除いた額を計上する。退職手当支給見込額は、原則として一人ごとの積上げ計算により算定することとするが、作業負担等の観点から実務上困難な場合は、勤続年数ごとの平均俸給月額を用いた推計値によることもできると規定されている。ただし、総務省方式で用いられていた、全職員の平均で推計する方法については、実態と乖離する可能性が高いため認められないとしている。退職手当引当金の計上方法は注記しなければならない⁶⁸。

東京都モデルでは、「退職手当の性格は賃金の後払いであるとの考え方に立ち、既に労務提供が行われている部分については負債として認識し退職給与引当金として計上する。計上額については、期末要支給額方式で算定する。なお、退職給与引当金の計上基準について注記する。」⁶⁹と規定している。

基準モデルでは、「退職給付に係る会計基準」を原則とするが、当分の間は、簡便法である期末要支給額方式を容認しているため、事実上、3つのモデルとも、期末要支給額方式が採用されているといえる。3 (3) で検討したとおり、期末要支給額方式の利点は認めるものの、企業会計の基準としては、「退職給付に係る会計基準」に既に移行していること、地方公務員の退職手当の支給実態を考慮すれば、期末要支給額方式は実態と乖離する可能性が高いことの2つの理由で、一定規模以上の地方公共団体においては、「退職給付に係る会計基準」が採用されるべきであると考えられる。

(4) 債務負担行為

基準モデル及び改訂モデルとも、財政健全化法上の将来負担として捉えるべき債務負担行為に基づく支出予定額のうち、第三セクター等の損失補償債務等から算出される将来負担額や土地開発公社及び地方道路公社の将来負担額は、この条件を満たすものと考えられるとして、地方公共団体の普通会計及び単体の貸借対照表上に負債として計上される⁷⁰。

ただし、この第三セクター等の損失補償債務等から算出される将来負担額や土地開発公社及び地方道路公社の将来負担額を、そのまま発生主義の負債として取扱うことが妥当であるか否かは検討の必要があることは3（4）で述べた。

計上する勘定科目については、履行すべき額が確定したものは、流動負債の「未払金及び未払費用」あるいは非流動負債(固定負債)の「その他非流動負債(長期未払金)」として、履行すべき額が未確定のものは、非流動負債(固定負債)の「損失補償等引当金」として計上されるべきものとされている⁷¹。

これに対し、東京都モデルは、債務負担行為のうち損失補償債務等に関する負債の計上は、履行すべき額が確定したものについては、流動負債の「未払金」、「未払保証債務」として翌年度以降の支出予定額を計上することが定められている⁷²。一方、履行すべき額が未確定のものについては、偶発債務として注記するものと規定している⁷³。

しかし、東京都モデルが民間の企業会計基準をベースに公的部門の特質を加味して策定された会計基準であることから考えれば、企業会計に準じた引当金の計上を行うべきであり、損失補償債務等についても、発生主義の引当金の計上基準を満たすものについては、負債として認識し貸借対照表に計上する必要がある。この場合、重要なものについては、固定負債の退職給与引当金の次に「損失補償等引当金」の科目を設け、重要でないものは、「その他引当金」に計上するべきと考える。

図表5-3 地方公共団体の各会計モデルの比較(負債)

項目	総務省方式	改訂モデル	基準モデル	東京都モデル
交付税措置地方債の取扱い	必要に応じ附属書類で表示する	・地方債残高のうち、基準財政需要額に含まれる金額を推計し、注記する。	規定していない	規定していない
	・物件の引渡しを受けたものは、負債計上	・物件の引渡しを受けたものは、負債計上		・物件の引渡しを受けたものは、負債計上
物件の購入		・PFI等の手法により整備したものは、物件の引渡しの有無に関わらず、翌年度以降の支出予定額を負債計上		
		・リース取引については、「企業会計基準13号「リース取引に関する会計基準」による。		
債務負担行為	・引渡しを受けていないものは、欄外注記	・物件の引渡しを受けていないものは、翌年度以降の支出予定額を「債務負担行為に関する情報」として注記	・物件の引渡しを受けていないものは、翌年度以降の支出予定額を「追加情報」として注記	
	・履行すべき額が確定したものは、負債計上	・履行すべき額が確定したものは、負債計上		・履行すべき額が確定したものは、負債計上
損失補償等		・履行すべき額が未確定なもののうち、財政健全化法上の将来負担額として「損失補償債務等」に係る一般会計等負担見込額の算定に関する基準」により算定したものは、「損失補償等引当金」として、負債計上		
	・履行すべき額が未確定のものは、「偶発債務」として欄外注記	・引当金計上を行わない残余の損失補償等債務額は、「債務負担行為に関する情報」として注記	・引当金計上を行わない残余の損失補償等債務額は、「偶発債務」として注記	・履行すべき額が未確定なものは、「偶発債務」として注記
利子補給	欄外注記	・翌年度以降の支出予定額を「債務負担行為に関する情報」として注記	・翌年度以降の支出予定額を「追加情報」として注記	・翌年度以降の支出予定額を「追加情報」として注記
	・期末要支給額方式	・期末要支給額方式	・原則として「退職給付」に係る会計基準」	・期末要支給額方式
退職給付債務	・一人毎の積み上げ方式が望ましい	・原則として、一人毎の積み上げ方式	・ただし、期末要支給額方式も容認	
	・全職員の平均給与×平均勤続年数による支給率で推計する簡易な方法も容認	・作業負担等を考慮し、勤続年数毎に(職員数×平均給与×支給率)を算定し合算した推計値によることも認められる。		・算定式は、平均給与×支給率×職員数
		・総務省方式の全職員の平均給与・平均勤続年数による簡便法は不可		

(出所:総務省資料、東京都会計基準を基に筆者作成)

5 今後の課題

地方公共団体の負債の中で金額的にウェイトの大きなもの、あるいは、取扱いにおいて重要性が高いものは、地方債、退職給付債務及び債務負担行為のうち損失補償債務等に係るものの3つであり、本論文では、それぞれの課題について検討してきた。

これまで、地方公共団体の債務としては、確定債務としての地方債の残高のみが注目されてきたが、今日の地方財政危機を背景に、地方債ばかりではなく、職員に支払う退職手当の問題や第三セクター等の経営悪化により地方公共団体が結果的に負担しなければならない「隠れた債務」の実態が明らかとなり、もはや現金主義の官庁会計制度では、こうした問題に対処できないことが明白になった。

このため、こうした官庁会計の欠陥を補うことを目的に、健全化法が施行され、地方公共団体の財政状況をより適切な指標によって明らかにする中で、「将来負担比率」というストックに着目した新しい考え方が導入されることになった。

また、現在進められている、発生主義に基づいた公会計制度改革との整合性を図るべく、将来負担比率の算定に用いる「将来負担額」の考え方を公会計制度改革の貸借対照表上の負債に位置付けようとする総務省の見解が示されている。

しかし、この総務省の見解は、時間的制約もあり、公会計制度改革の中に将来負担額の考え方を組入れることを急ぐあまり、発生主義の引当金の計上基準についての十分な検討を経ずに導入されたものと思われる。財政健全化法は、あくまで現金主義の官庁会計制度を前提とするものであって、将来負担額の考え方も発生主義の負債に近いものがあるとはいえ、例えば「損失補償債務等評価基準」によって算定されたものが、発生主義の引当金の計上基準としても妥当なものであるかどうかは、今後十分な検討が必要である。

次に、「損失補償債務等評価基準」においては、財務諸表方式により損失補償債務等負担見込額を算定する場合に、財務諸表が「監査法人又は公認会計士の監査が行われたものその他財務諸表が出資法人等の財政状態、経営成績等を適正に表示していることについて地方公共団体の監査委員の監査その他の方法により確認されているものであること。」⁷⁴が求められている。いうまでもなく、当該方式による場合以外であっても、第三セクター等の経営実態の適確な把握は必要不可欠である。

現状では、大部分の第三セクター等は公認会計士監査を導入しておらず、経営状況の

正確な把握は、地方公共団体の監査委員の監査だけでは、どうしても甘くなりがちである。今後は、第三セクター等の経営状況を適正に把握する体制の環境整備が必要となる⁷⁵。

最後に、会計の問題からは離れるが、「世代間の負担の公平性」の問題に触れておきたい。

公会計制度改革や財政健全化法が施行された根本的な理由は、いうまでもなく地方公共団体の財政再建である。バブル経済崩壊以降の景気対策から始まった地方債を利用したの財政支出の拡大は、十分な効果を上げないまま持続不可能な状態に陥り、小泉政権による財政再建路線へと転換した。2004（平成16）年をピークに地方債の残高は減少傾向にあったが、100年に一度といわれる今日の急激な経済危機を克服するため、2008年度後半からは、再び地方債に頼った財政運営へ戻ることになった。

当面の経済危機をとりあえず地方債による財政出動で脱出し、社会経済のメルトダウンを回避することは、急激に需要が減少する中ではやむを得ない選択かもしれない。しかし、地方債は、地方公共団体の長期にわたる借金であり、将来世代への負担の先送りであることには変わりがない。わが国は、世界的にも例がない急速な少子高齢化・人口減少社会へ突入している。もはや、将来の経済成長を前提とした制度設計は持続不可能である中で、将来世代への負担の先送りは、どの程度までならば許されるものであろうか。

会計は、この問題に対しては、直接には解答を与えることはできない。それは、財政民主主義の下、選挙を通じた政治による意思決定を行うほかはない。しかし、現在の地方の財政状況を明確にし、現在世代が今の生活を維持するために、どの程度を将来世代に先送りしているのか、先送りした負担の償還の方法はどうするのか、現在世代の構築した行政サービスの水準を享受するには、将来世代はどの程度の負担を覚悟すべきであるのか、といった課題に対しては、会計こそがその問題解決のための不可欠なツールであると考えられる。

今後の公会計制度の整備に大きな期待が寄せられている。

(注)

- 1 IPSAS1, par. 7.
- 2 菊谷正人、岡村勝義『財務会計の入門講義』中央経済社、2004年、94ページ。
- 3 同上書、94~95ページ。
- 4 財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則第58条。
- 5 地方自治法第212条。
- 6 同法第213条。
- 7 同法第214条。
- 8 同法第230条第1項。
- 9 同法第208条第2項。
- 10 例えば、「辺地に係る公共的施設の総合的整備のための財政上の特別措置に関する法律」に基づく「辺地債」、「過疎地域自立促進特別措置法」に基づく「過疎対策事業債」など。
- 11 地方自治法第211条第2項、同法施行令144条。
- 12 総務省「地方公共団体の財政の健全化に関する法律の公布について(通知)」2007年6月22日、総財務145号。
- 13 総務省『新しい地方財政再生制度研究会報告書』2006年12月8日、3ページ。
- 14 地方財政健全化法第3条第1項。
- 15 同法第4条第1項。
- 16 同法第8条第1項。
- 17 地方道路公社、土地開発公社、地方住宅供給公社をいう。
- 18 地方公共団体は、「法人に対する政府の財政援助の制限に関する法律」第3条の規定により、法人の債務について保証を行うことはできないが、地方三公社のうち土地開発公社と地方道路公社については、それぞれの個別法により債務保証を行うことが認められている。しかし、第三セクター等の行う公共性、公益性のある事業を支援するために、債務保証とは法的にその内容及び効果の点で異なるものの、実質的には「債務保証」に替わるものとして「損失補償契約」を金融機関等と結ぶことが行われている。
- 19 「標準財政規模」とは、「地方自治体の一般財源の標準的大きさを示す指標で、実質収支比率、実質公債費比率、連結実質赤字比率、将来負担比率、経常収支比率などの基本的な財政指標や財政健全化指標の分母となる重要な数値である。その大きさは、「標準税収入額+普通地方交付税額+地方譲与税」で求められる。言い換えれば、標準的に収入しうる「経常一般財源」の大きさである。」
(地方財政情報館ホームページ、http://www.zaiseijoho.com/deco/deco_h-1.html。)
- 20 総務省「地方公共団体財政健全化法説明会配布資料(平成20年3月19日開催)」の資料3「健全化判断比率の算定方法」に詳細がまとめられている。
- 21 総務省告示第242号「損失補償債務等に係る一般会計等負担見込額の算定に関する基準」2008年4月21日。
- 22 同上、別紙1~4。
- 23 同上、第二一二一。
- 24 総務省「地方公会計に関するQ&A(平成20年10月改訂版、追加分)」、13ページ。
- 25 小西砂千夫『自治体財政健全化法』学陽書房、2008年、124ページ。
地方公共団体の財政の健全化に関する法律施行規則第12条第2号。
- 26 小西砂千夫『自治体財政健全化法』学陽書房、2008年、123ページ。
- 27 総務省「地方公会計に関するQ&A(平成20年10月改訂版、追加分)」、10ページ。
- 28 例えば、愛知県の普通会計の平成20年3月31日現在のバランスシートを見ると、負債合計4兆4,996億円のうち、地方債残高は、固定負債と流動負債合わせて3兆8,270億円で85.0%、退職給与引当金は、6,635億円で14.7%を占める。
- 29 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』2008年10月改訂、6~9ページ。
- 30 地方自治法第208条第2項。
- 31 地方財政法第5条。
- 32 地方財政法第5条ただし書き。
- 33 辺地に係る公共的施設の総合的整備のための財政上の特別措置に関する法律。
- 34 過疎地域自立促進特別措置法。

- 35 地方特例交付金等の地方財政の特別措置に関する法律第 13 条。
- 36 地方財政法第 33 条の 5 の 2。
- 37 地方財政法第 33 条の 5 の 5。
- 38 総務省「地方財政の借入金残高の状況」総務省ホームページ。
- 39 小西砂千夫『自治体財政健全化法』学陽書房、2008 年、110 ページ。
- 40 地方財政調査会資料。
- 41 石田晴美『地方自治体会計改革論』森山書店、2006 年、96 ページ。
- 42 同上書、94 ページ。
- 43 同上書、101 ページ。
- なお、同書 97~101 ページには、武蔵野市の退職給与引当金の算定において、退職給付会計基準方式と期末要支給額方式の両方式で算定した場合の比較が行われている。ここで、退職給付会計基準方式は割引率の変動が見積額に大きな影響を及ぼし、場合によっては期末要支給額方式による見積額を下回ることが明らかにされている。石田氏は、信頼性の観点から、また、費用と便益の観点から、地方公共団体においては、期末要支給額方式が退職給付会計基準方式より優れていると結論付けている。
- 44 日本公認会計士協会『地方公共団体の会計に関する提言』2008 年 10 月、32~33 ページ。
- 45 地方自治法第 214 条。
- 46 総務省「地方公会計に関する Q & A(平成 20 年 10 月改訂版、追加分)」3 ページ。
- 47 同上、9 ページ。
- 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』2008 年 10 月改訂、22~23 ページ。
- 48 総務省は「A 区分の第三セクター等の財政状態、経営成績及び損失補償契約の背景（例えば低利等有利な条件での借入目的）によっては、引当金計上が不要な場合も想定されるが、そのような判断が安易に行われることのないように留意が必要である。そのため、将来負担額として算定された損失補償債務のうち引当金計上を行わなかった場合にはその内容、具体的には当該第 3 セクター等の名称、出資割合、損失補償限度額及びそのうち地方公共団体財政健全化法の将来負担比率の算定上将来負担とした額などを注記するものとする。」としている（「地方公会計に関する Q & A(平成 20 年 10 月改訂版、追加分)」9 ページ）。
- 49 日本公認会計士協会『地方公共団体の会計に関する提言』2008 年 10 月、34 ページ。
- 50 企業会計原則注解 18。
- 51 総務省「地方公会計に関する Q & A(平成 20 年 10 月改訂版、追加分)」12~13 ページ。
- 52 IPSAS1,par.7.
- 53 筆谷勇、金子邦博、大貫一『公会計原論』東京リーガルマインド、2004 年、177 ページ。
- 54 日本公認会計士協会『国際公会計基準書第 1 号 財務諸表の表示』2006 年 12 月、39 ページ。
- 55 総務省『新地方公会計制度研究会報告書』2006 年 5 月、15 ページ。
- 56 同上書。
- 57 総務省『新地方公会計制度実務研究会報告書』2007 年 10 月、52 ページ。
- 58 同上書、152 ページ。
- 59 総務省『新地方公会計制度研究会報告書』2006 年 5 月、45 ページ。
- 60 同上書、47 ページ。
- 総務省『新地方公会計制度実務研究会報告書』2007 年 10 月、203 ページ。
- 61 東京都「東京都会計基準」2008 年 3 月、第 1 章 - 1 - (4)。
- 62 同上、第 2 章 - 4。
- 63 同上。
- 64 醍醐聰『自治体財政の会計学』新世社、2000 年、274 ページ。
- 65 石田晴美『地方自治体会計改革論』森山書店、2006 年、102 ページ。
- 66 総務省『新地方公会計制度実務研究会報告書』2007 年 10 月、174 ページ。
- 67 同上書、88 ページ。
- 68 同上書、168 ページ。
- 69 東京都「東京都会計基準」2008 年 3 月、第 2 章 - 4 - (2) ③。
- 70 総務省「地方公会計に関する Q & A(平成 20 年 10 月改訂版、追加分)」4 ページ。
- 71 総務省「地方公会計に関する Q & A(平成 20 年 10 月改訂版、追加分)」3 ページ。
- 72 東京都「東京都会計基準」2008 年 3 月、第 2 章 - 4 - (1) ④ii。

73 同上、第6章注記4。

74 総務省告示第242号「損失補償債務等に係る一般会計等負担見込額の算定に関する基準」第二-二-3(8)イ。

75 日本公認会計士協会『地方公共団体の会計に関する提言』2008年10月、34ページ。

第6章 収益・費用会計

1 はじめに

我が国の地方公共団体の現行の会計制度は、一般的には「予算決算制度」を意味し、地方自治法、地方自治法施行令及び施行規則を根拠法令として規定されている。

一般に「予算」とは、「一定期間における収入と支出の見積りまたは計画」であるが、地方公共団体における予算とは、「一定期間における行政活動の財政的な計画であると同時に、住民に対してどのような行政施策がどのように実施されるかを一覽表にして明らかにし、納めた税金がどのように使われ、住民に還元されるかを示したもの。」¹である。一方、「決算」とは、「一般的には、一定期間の収入と支出の計算を行うことをいうが、地方公共団体では、歳入歳出予算の執行の実績を示す計数をいう。」²と定義される。

この予算決算制度は、単式簿記による現金主義会計を採用しているため、一会計年度におけるフローの現金収支を表すものに過ぎず、ストックの概念に乏しく、フローに対して有機的な関連をもった貸借対照表は作成されない。その結果、資産情報、負債情報というストック情報に欠けるため、一定時点での財政状態（financial position）を評価できない。また、現金主義会計では一定の報告期間における収益、費用というフロー情報が把握できないために、財務業績（financial performance）を示すことができない。その結果、コスト情報を基にした経済性、効率性及び有効性を評価するための情報を提供することができない³。

こうした予算決算制度の欠点を補うため、現在、総務省の指導により、地方公共団体の会計に発生主義に基づく企業会計の手法を導入する地方公会計制度改革が進められている。また、東京都においては、企業会計に準拠した独自の会計モデルを策定し、既に決算制度の一部に位置付けている⁴。こうした制度改革は、現行の予算決算制度を温存しつつ、予算決算制度とは別に、発生主義に基づく「貸借対照表」、「行政コスト計算書」、「資金収支計算書」及び「純資産変動計算書」の財務4表を作成することを要求している⁵。

この財務4表のうち「行政コスト計算書」は、会計期間中の地方公共団体の業績、すなわち費用・収益の取引高を明らかにすることを目的として作成される⁶が、「収

益」及び「費用」は現金主義では存在しない概念であり、また、非交換取引が大部分を占める公的部門における「収益」及び「費用」と、交換取引が主体の企業会計の「収益」及び「費用」とでは、その意味するところは相当異なるものである。特に、代表的な非交換取引である「税」や「補助金」については、収益の獲得を目的とする企業の「収益」の会計処理方法では不適切であるとして、公的部門に固有の非交換取引に着目した、独自の会計処理を行うべきとの議論がある⁷。

本論では、まず地方公共団体の現金主義での「収入」と発生主義における「収益」の関係について検討し、次に、公会計の大きな議論となっている税収等の取扱いについて検討する。さらに、地方公会計制度改革において、新地方公会計制度研究会報告書等に基づく「基準モデル」及び「総務省方式改定モデル(以下、「改訂モデル」という。)」並びに「東京都モデル」の3つが提示され、今後地方公共団体が整備を進める上で準拠すべき会計モデルとして提案されていることから、それぞれのモデルにおける収益・費用の会計処理方法について比較検討を行う。

2 地方公共団体の「収入」と「収益の認識」の問題

地方公共団体は、税金等の収入を財源として、住民の福祉の向上を目的として様々な行政サービスを提供している。行政サービスの財源としては、都道府県を例にとれば、事業税、都道府県民税、地方消費税、自動車税等の税収以外にも、地方交付税、国庫支出金、分担金・負担金等の移転収入、使用料・手数料、財産収入や借入金である地方債等がある⁸。

地方公共団体に流入する価値の主な事由を整理すると、**図表 6-1**のとおりである。

図表 6-1 地方公共団体における資源の流入原因

	区 分	内 容
①	交換取引	財貨の販売またはサービスの提供に伴う収入、受取利息、配当金、資産売却に伴う利得など、交換取引を基礎とする収益。民間部門と同等のもの。
②	非交換取引	税金、罰金、科料など、公的部門特有のもの。
③	移転収入	国や他の公的な機関等から受領する補助金、負担金、交付金など。
④	借入金	公債、一時借入金
⑤	管理収入	他の報告主体(政府等)の機関として収入した税金、公営住宅の敷金、契約保証金など

(出所：筆谷勇他『公会計原論』東京リーガルマインド、2004年、223ページを一部修正)

地方公共団体の現行の会計制度では、現金主義を採用しているため、これらの価値の流入のうち①、②、③、④の収入を「歳入」として、⑤は「歳入歳出外現金」として取り扱っている。

ちなみに、地方公共団体の「収入」とは、地方公共団体の各般の需要を充たすための支払いの財源となるべき現金の収納をいうが、「歳入」とは、一会計年度における一切の収入をいい⁹、「収入」には期間の概念が含まれていないが、これに期間の概念が加わったものである¹⁰。

①の交換取引は、民間企業と同様の一般的な取引形態であるのに対し、②の公権力の行使に基づく「税」を始めとした非交換取引や、③の使途に附帯条件の付いた「補助金」等の移転収入は、公的部門に特有の取引形態であるとともに、公的部門の取引の大部分を占めている。

④の借入金は、現金主義会計においては、「負債」として認識されず「収入」として認識される。地方公共団体の借入金には、その償還について一会計年度を超えて行われる「地方債」と、年度内の一時的な資金繰りを目的とした「一時借入金」がある。地方債は、歳出の財源の一部であるため歳入歳出予算に位置付けられるが、一時借入金は、年度内の資金繰りに充てられるため、歳入歳出予算には計上

されず、その最高限度額を予算(広義の)で定めることになっている¹¹。

⑤の管理収入は、地方自治法上「歳入歳出外現金」と呼ばれるもので、地方公共団体の所有に属さない、すなわち一時的所有には属するが、最終的所有には属さない現金をいい、その権能が法律又は政令に根拠を有し、保管手続等が法律又は政令に根拠を有している場合に保管できるものである¹²。歳入歳出外現金は、いわば一時的な「預かり金」であり、支払資金に充当できず、「歳入歳出とならない現金」であり、予算決算制度の範囲から除外されている。

問題は、これらの価値の流入のうち、「収益」としてどれを認識すべきか、また、どの時点で収益を認識すべきか、ということである。

「収益」の認識と測定は 報告主体が採用した「会計の基礎」に依拠して決定される。会計の基礎は、一般的には、「現金主義」と「完全発生主義」を両端とする軸線上に位置づけられ、「現金主義」、「修正現金主義」、「修正発生主義」及び「完全発生主義」の4つに整理される¹³。

ここで、「会計の基礎」と収益・費用の認識と測定の間を整理すると**図表 6-2**のとおりである。

図表 6-2 会計の基礎と収益・費用の認識・測定の関係

会計の基礎	認識基準	測定
現金主義	現金の授受が行われた時点で認識する。	現金のフローに基づき授受が認識されるため、測定の問題は生じない
修正現金主義	現金の授受が行われた時点で認識。ただし、報告対象期間経過後の特定期間（出納整理期間）における現金の授受も認める。	同上
修正発生主義	財貨、サービスの授受の権利・義務が確定したときに認識する。	貨幣額で表された金融資産・負債の発生、金融資産の増加・減少に基づき収益・費用が認識されるので測定に関しては大きな問題は生じない。
完全発生主義	サービス提供能力または将来の経済的便益が発生・増加したときに収益を、消費・減少したときに費用を認識する。	サービス提供能力または将来の経済的便益の発生・増加あるいは消費・減少の蓋然性の判断と、その額をどのように測定するのかという問題が発生する。

(出所：筆谷勇他『公会計原論』東京リーガルマインド、2004年、258ページを一部修正)

現行の地方公共団体の会計制度は、いわゆる現金主義の官庁会計に拠っており、「各会計年度における歳出は、その年度の歳入をもって、これに充てなければならない。」¹⁴という「会計年度独立の原則」に基づいている。したがって、収入及び支出は、その年度の収入及び支出に限定されることを原則とするが、この現金主義会計の例外措置として、債権債務発生の実態と現金の収納ないし支払いとの時間的差異を調整するため、出納事務未済の収入及び支出であっても、債権債務発生の実態に基づき、当該年度の経過後においても当該年度の収入及び支出として認めるという「出納整理期間」を設けている¹⁵。

これは、現金主義会計に「発生主義的年度区分」の考え方を取り入れ、債権債務発生の実態と現金の収納ないし支払いとの時間的差異を調整するための方法であり、現金主義年度区分の例外として考えられている¹⁶。

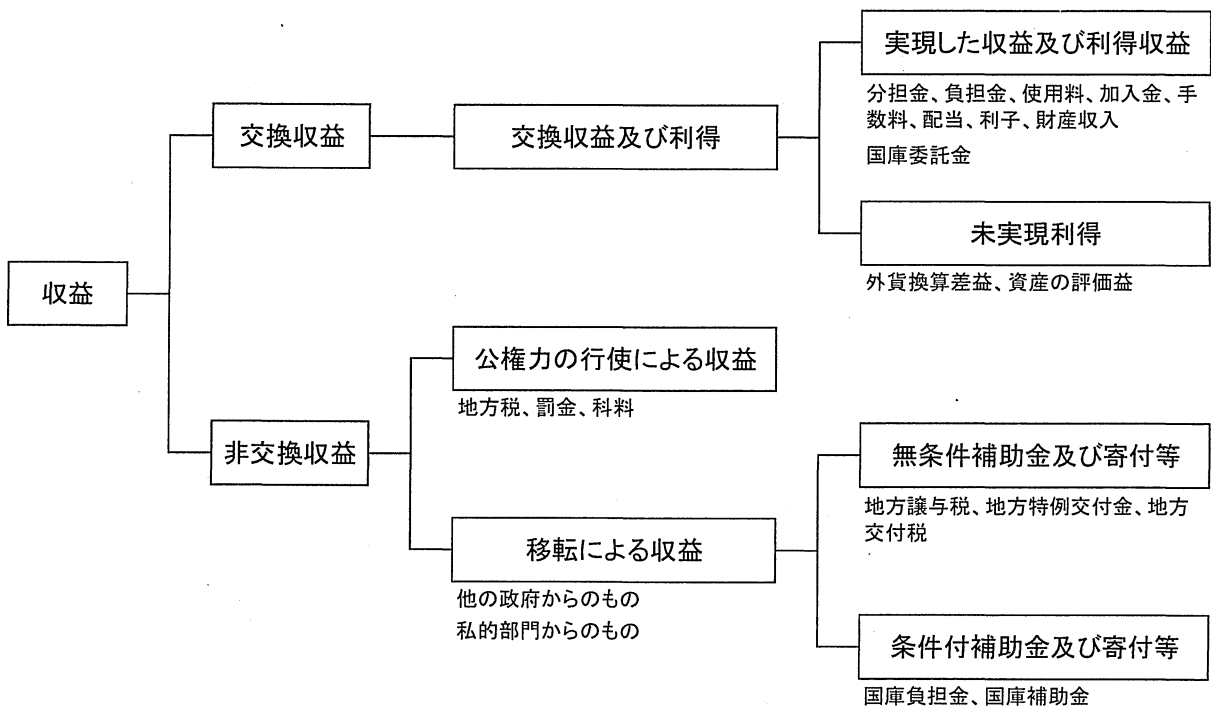
つまり、会計の基礎の観点から見れば、現行の地方公共団体の会計制度は、「修正現金主義」を採用しているといえる。

現在進行中の地方公会計制度改革は、現金主義（正確には「修正現金主義」であるが、以下「現金主義」という。）の官庁会計に発生主義（正確には「完全発生主義」であるが、以下「発生主義」という。）に基づく企業会計の考え方を導入する方向で進められており、現金主義から発生主義への移行の過程にある。

現金主義会計は、現金の流入・流出を記録するだけであるため、その認識・測定に関して議論の生じる余地は少ないが、現金主義から発生主義への移行に伴い、現金主義会計では問題とならなかった収益の範囲や認識・測定の問題について様々な意見が提起され、特に、公的部門の財源として大部分を占める「税金」の取扱いについて、税金を収益とみなす「収益説」と、他律的に流入する資源であるとみなす「資金流入説」、住民からの拠出とみなす「持分説」が唱えられている¹⁷。

税金の取扱いを巡る論点は、次節で検討するが、**図表 6-3** では「収益説」の立場から、地方公共団体の収益を資質別に分類した。

図表 6-3 収益の分類



(出所:筆谷勇、金子邦博、大貫一「公会計原論」東京リーガルマインド、2004年、248ページを筆者修正)

3 税収の「収益説」、「資金流入説」と「持分説」

(1) 収益説

国や地方公共団体等の公的部門の会計に発生主義の考え方が導入されるようになった背景として、1990年代以降の「ニュー・パブリック・マネジメント（New Public Management 以下『NPM』という。）」の影響がある¹⁸。

NPMは、公的部門の効率化や透明性を向上させるために、民間企業の経営理念や発想を取り入れた行政管理の手法を意味する。その特徴は、まず、公的部門である行政機関をこれまでのように住民に対する「統治機関」としてではなく、「サービス提供機関」と考えるところにある。つまり、住民は公的部門の「顧客」として位置付けられ、行政は「顧客満足度」を最大化するために、様々な観点からの改革が要請される。このような見地に立てば、行政がどのようなインプットを行ったかではなく、どれだけのアウトプットを生み出したか、さらにはどれだけのアウトカムを実現したのかが問われることになる。つまり、NPMのこうした成果主義や顧客志向は、行政運営にも市場原理を重視する制度へ転換することが必要となる。ここでは、行政機関という経済主体と民間企業という経済主体は本質的に異質な存在ではなく、行政サービスの提供者には、行政機関と民間企業の双方が関与でき、両者は競争的關係に立つことになる。

山本清教授は、「行政機関と民間企業の競争および異なる主体間の開かれた関係を規律するうえでは、市場取引の規則と市場における取引情報システムである企業会計が公的部門でも採用されることが必要になる。なぜなら、交換される財・サービス量の貨幣的評価、つまり市場価格を通じた測定・伝達があってはじめて市場での意思決定が可能になるため、公的部門でも擬似的に市場を想定して価格に相当する費用と質に関する情報を完備することが要請されるためである。」¹⁹と指摘している。

公的部門の会計基準と企業会計基準とをできる限り整合性のある類似の会計基準とすることによって、両者における類似の会計問題に対して整合的な会計処理が可能となり、比較可能性が向上する²⁰。

このため、NPMは、公的部門の会計基準を、基本的には企業会計と同じ発生主義会計を導入することが前提となる。

したがって、NPM においては、税収は、公的部門が行政サービスを実施するために必要な財源を強制的に徴収したものであるが、「顧客」である住民に提供する行政サービスの対価として捉え、公的部門の主要な業務活動から生じた「非交換性収益」であるとみなされる。

(2) 資金流入説

山本教授は、「税＝資金流入説は、税収は議会による資源の徴収と配分に関する承認を受けて行政府が徴収する収入であることに着目する。また、フローの財務業績は政府で管理可能な資源に関する期間業績を表示するとの観点に立つ。税収を政府のサービス提供能力の流入であることを認めるが、議会と行政を区分し、行政活動を行う経済主体としての政府としては、他律的に決定され執行される結果として流入する資源（税収）を自らの活動成果として認識しない立場」であり、「政府活動としての業績は、アカウンダブル・マネジメントの視点から、活動に伴い消費した資源（費用）と活動に伴う対価（負担料・使用料等）を対応させたものとする。つまり、税収は非交換取引であり、政府の財務業績としてではなく、正味資産（純資産）の変動要素および資金収支計算書における資金流入とみる。換言すれば、行政府は議会から配分された資源を使用して、議会から決定された業務を経済的・効率的・効果的に実施するアカウンタビリティを議会に対して負っていると考える。」²¹と説明している。

さらに、「こうした考え方に則って、米国連邦政府や英国政府では、財務業績として業務を実施するのに消費した資源の貨幣的表示である費用から、利用者負担料等の自己収入を控除して純費用を算定する方式を採用している。」²²、また「わが国の独立行政法人会計基準の行政サービス実施コスト計算書も、同様の考え方に立っている。」²³ことを明らかにしている。

そして、「企業会計の収益は、市場における財・サービスの経済価値を反映したものであるため、その犠牲（資源消費量）の貨幣価値と対応させて費用対効果を示す点に『財務業績』の理論的意味づけがある。しかし、政府会計における税収は、財・サービスの価値というより財源にすぎない。この限界を踏まえ、経済活動に伴う資源消費である費用と対応するものとして、収益を利用者負担に限定するのである。」²⁴と説明している。

この「資金流入説」は、議会と行政を明確に区分し、税金は、行政が議会から配分される資源であるから他律的であり、行政は、税金に関してはアカウントビリティを負わないという点で、我が国の地方公共団体の「議会」と「行政」と「住民」の関係から遊離した考え方である。

地方公共団体は、法律の定めるところにより地方税を賦課徴収することができる²⁵が、議会は、法律に規定するものを除くほか、地方税の賦課徴収に関することを議決しなければならない²⁶、地方税の税目、課税客体、課税標準、税率その他賦課徴収については、条例で定めなければならない²⁷として、議会の関与が規定されている。

こうした、議会と行政の関係を顧みれば、税金は行政が議会から配分される資源ではなく、あくまで行政が議会の関与のもとに、行政サービス提供の財源として住民から徴収するものであって、行政は、税金に関するアカウントビリティを議会と住民の双方に負っているものとする。

(3) 持分説

「収益説」は、住民を、公的部門が提供する財・サービスの顧客として位置付けたうえで、税金を公的部門の「収益」として扱うが、「持分説」は、住民を公的部門の究極的な所有者として位置付けたうえで、税金を公的部門の所有者からの「拠出」として扱う。

持分説について、山本教授は、次のように説明している。「税＝持分説では、税の非交換取引性に着目し、税金を対価性ある収益とみるのではなく、政府の持分増加となる財源とみなす。ここでは、財源は強制的な資本注入とみなされ、国民からの出資による資本取引が財源措置化を通じて損益取引に転換されるとする。つまり税を金銭出資とみなし、それが目的別・性質別に内部取引を通じて資源配分されるとみる。税金を財・サービスの経済的価値を反映したものでなく単なる財源とみるのは、徴税が政府の非自律的活動であることを踏まえたものといえる。」²⁸

また、桜内文樹教授²⁹は、持分説の論理構造を英米法の信託の概念を用いて、次のように説明している。

まず、信託説に基づいて政府と国民（桜内教授は、国の会計を論じておられる

ので、用語も原文のままとする。)との関係の基本構造を示すと、「委託者」は、政府に対して税という形で財産権を移転する納税者としての国民を、「受託者」は、納税者から税という形で財産権を譲り受けた政府を、そして「受益者」は、受託者としての政府が様々な活動を行った成果としての便益を享受する地位にある国民であると位置付けられる。ここで、受益者としての国民は、現役世代のみならず将来世代をも含めた広い概念である。つまり、受託者である政府は、委託者である納税者から税という形で財産権を譲り受けると同時に、現役世代・将来世代を含めた受益者である国民に対して受託者責任を負うという関係に立つ。

このような政府と国民との信託関係を前提とすれば、税は信託財産の受入れ、すなわち損益外の純資産(持分)の増加であって、政府の提供する財・サービスの対価として政府の外部者から受け入れる収益ではない。会計上「持分」とは、「会計主体の所有者からの拠出」を意味するが、政府という会計主体の所有者が国民である以上、主権者である国民から政府に対する拠出である税は、「持分」として処理すべきである³⁰。

この「持分説」に対しては、「収益説」の立場から、当該持分に対して返還請求権があるのかどうか、また、住民主権がそのまま財産権につながるかどうかを巡って批判的見解が示されている³¹。

「持分説」は、国民主権の概念の下、国民が政府の所有者であると位置付けることを前提とする。しかし、こうした、国民と政府との関係を英米法の信託関係で捉え、そうした関係を会計的に構築しようとする方法や、「税」は、政府の所有者と位置付けられた国民の「持分」であるとの考え方には、違和感を覚える。

もともと、公会計に発生主義を導入することの原点は、公的部門に民間企業の経営理念や発想を取り入れて公的部門を効率化させることにあった。この観点からは、公的部門と民間部門との比較可能性が重視されるが、「持分説」は、比較可能性には比重をおかず、公的部門の特殊性に焦点を当て、公的部門独自の会計制度を構築しようとするものである。

(4) 国際公会計基準

国際公会計基準 (International Public Sector Accounting Standards 以下「IPSAS」という。) では、収益とは、「所有者からの拠出に関連するもの以外

で、純資産・持分の増加をもたらす一定期間中の主体の通常の事業過程で生ずる経済的便益又はサービス提供能力の総流入である。」³²と定義している。

そして、「所有者からの拠出」とは、「主体の外部の当事者によって拠出された将来の経済的便益又はサービス提供能力のうち、結果として主体の負債になるものを除く、主体の純資産・持分に対する財務的持分を確立するものをいい、以下のような性質を持つ。(a)所有者又はその代表者の任意で行われる分配のような存続期間中に主体が行う将来の経済的便益又はサービス提供能力の分配に対する優先的権利、及び主体が廃止又は清算される事態において資産が負債を超過する金額の分配に対する権利をもたらすものであり、(b)売却、交換、移転又は償還可能なものである。」³³と定義される。

したがって、税金は「所有者からの拠出」の定義を満たさず、収益として扱うことを明確にしている³⁴。

また、IPSASは、企業会計の損益計算書に対応する財務書類として「財務業績計算書」の作成を要求している³⁵が、財務業績計算書は、「ある期間に認識される収益と費用のすべての項目を、IPSASが別途規定する場合を除き、財務業績計算書に剰余又は損失として計上する。」³⁶と規定している。

このように、IPSASでは、「収益説」に立脚しつつ、税金を含むすべての収益と費用を網羅的に計上した財務業績計算書を作成して、一年間の財務業績を明らかにすることを求めている。

ただし、IPSASは、政府と住民との関係について、NPMの「収益説」や「基準モデル」の「持分説」のような明確な位置付けを行っていない。古市峰子教授は、この点について次のように説明している。

「現段階までのIPSASをみると、異なる会計モデルのもとで策定された公会計基準をいわばピースミール的に取り出して基準化しているかのようであり、政府会計基準と経営モデルとの関連性は特に意識されていないように思われる。もっとも、どのような経営モデルを選択するのかは、各政府の主権に委ねられているのであって、経営モデルの違いを理由に政府ごとに財務報告や会計基準が異なっていると看做しても、それ自体は不当とはいえない。」³⁷とし、「特定の経営モデルに依拠した単一の国際的な政府会計基準を作成することが必ずしも適切ではないのも事実である。」³⁸と結論付けている。

ただし、IPSAS が、政府の会計基準と経営モデルの関連性を意識していないとしても、税を収益と認識し、「所有者からの拠出」であることを否定しており、IPSAS は「収益説」に立脚していることに変わりはない。

(5) 日本公認会計士協会の提言

日本公認会計士協会は、2008(平成 20)年 10 月、公会計・監査特別委員会³⁹研究報告第 1 号「地方公共団体の会計に関する提言」を公表した。その提言のなかで、論点 14「税収の取扱い」において、以下のように「持分説」を批判し、「収益説」を支持している。

「基準モデルでは、税収は純資産の増加をもたらすが、『主権者としての住民からの拠出』として、収益には該当しないとしている。これは、主権者としての住民を民間企業の所有者と類似した概念と捉え、主権者たる住民との移転取引を民間企業における資本取引に相当するものと捉えているものと思われる。しかし、住民は主権者であるものの、地方公共団体に持分を有しているわけではないなど、経済的な意味で地方公共団体の所有者ではないと考えられる。地方公共団体の経済的側面を示す財務報告においては、政治的な意味での所有者（主権者）であるかではなく、経済的な意味での所有者であるかに焦点を当てるのが適切である。」⁴⁰

「また、会計上の『拠出』概念は、通常以下の性格を有するものであり、これに照らすと税収を『拠出』と捉えることは適切ではない。①『拠出』は一般的に拠出者の主体的意思に基づいて、その金額及び時期を決定するものであるが、納税という行為は、このような主体的意思に基づくものではない。②『拠出』は、一般的にこれに伴い経済的持分を形成する行為と考えられているが、納税という行為は、これにより、経済的持分を形成するものではない。③会計上、ある取引を『拠出』として取り扱うことの意味は、その取引額に拠出者の意思に基づく『一定の維持拘束性』又は『基準値性』が求められるため、それ以外の取引と区分することにある。地方公共団体における税収は、使用されるために徴収されるものであり、『一定の維持拘束性』又は『基準値性』を有するものではない。」⁴¹

また、「企業会計における収益は、事業活動の目的であり、収益を獲得するため

の犠牲として費用が把握されるという関係にある。一方、公会計においては、行政サービスの提供に要した費用が把握され、それを賄う財源として税金・補助金などが収受される。このように公会計における税金は、企業会計における収益とは根本的に性質を異にするものである。しかし、近年の会計理論の根幹を成す資産・負債アプローチに基づけば、純資産の増加をもたらす取引のうち、資本取引以外は、広い意味での収益であると考えられる。この観点からは、公会計における税金等の対価性のない取引による純資産の増加を収益とみなす考え方が成り立つ。」⁴²

以上の議論を踏まえてまとめてみると、税金は、公権力の行使を背景にした公的部門に特有のものであり、他の収益とは重要性や性質に違いがあることを認識している点は共通している。そのうえで、公的部門と住民との関係をどのように捉えるのかによって、つまり、公的部門が目指す経営モデルの違いによって、また、公的部門の特殊性をどの程度まで強調するべきかによって、「収益説」、「資金流入説」及び「持分説」が唱えられ、その会計上の処理を異にする。

この3つの説のうち、いずれに拠るべきであろうか。元来、公的部門の会計に発生主義を導入する意義は、NPM にみられるように、不効率であった公的部門に民間部門との競争原理を導入して公的部門を健全化、効率化させることであった。この原点に帰れば、できる限り民間企業の会計に近い取扱いを行って、公的部門と民間部門との比較可能性を高める必要性が強調されるべきであり、「収益説」が採用される。

この点「持分説」においては、権力性、独占性、公共性といった公的部門の特殊性を会計的に説明することに重点をおいた結果、民間部門との競争といった概念は希薄化されることになった。

また、IPSAS の策定が進展し、公的部門の会計基準の国際的なベンチマークとしての地位を得つつある今日、あえて「持分説」に依拠し、民間部門とは体系を異にする公的部門に固有の会計を構築しなければならない理由に乏しいと考える。

したがって、「収益説」が採用されるべきであると考えられる。

4 「基準モデル」、「改訂モデル」及び「東京都モデル」における 収益・費用会計の比較分析

(1) 基準モデル

「基準モデル」では、「収益とは、①一会計期間中における活動の成果として、②資産の流入もしくは増加、または負債の減少の形による経済的便益またはサービス提供能力の増加であって、③会計主体の所有者以外との取引その他の事象から生ずる純資産の増加原因をいう。」⁴³と定義し、一方「費用とは、①一会計期間中における活動の成果を生み出すための努力として、②資産の流出もしくは減損、または負債の発生による経済的便益またはサービス提供能力の減少であって、③会計主体の所有者以外との取引その他の事象から生ずる純資産の減少原因をいう。」⁴⁴と定義している。

ここでは、税金を主権者としての住民からの拠出と捉えているため、収益としては計上せず、純資産変動計算書上の損益外純資産増加原因として計上される。つまり、税金＝持分説に依拠している。また、国庫支出金等の受入のうち、資本移転収入（経常費用に対応する経常移転収入に該当しない場合）も、収益としては計上せず、純資産変動計算書上の損益外純資産増加原因として計上される⁴⁵。

「基準モデル」では、行政コスト計算書の作成目的を「会計期間中の地方公共団体の業績、すなわち費用・収益の取引高を明らかにすること。」⁴⁶と定義し、経常費用及び経常収益に区分して表示する。このうち、経常費用は総行政コストを意味するが、経常収益は、収益の定義に該当するもののうち毎会計年度経常的に発生するものを計上する⁴⁷。経常費用合計から経常収益合計を控除して計算される純経常費用は純行政コストを意味し、純資産変動計算書に振り替えられることにより、純経常費用への財源措置と連動する⁴⁸。

つまり、「基準モデル」では、持分説を採用し、税金、国庫補助金を収益として認識せず、「主権者としての住民からの拠出」として取り扱うため、行政コスト計算書の意義は、「行政コスト合計から直接の受益者負担を除き、地方税や補助金で賄うべきコスト（純経常行政コスト）がどれだけかを把握する財務書類」ということになる⁴⁹。

行政コスト計算書の構成は、「経常費用」と「経常収益」に分類し、経常費用

は、「経常業務費用」及び「移転支出」に分けて表示する。経常業務費用は、さらに「人件費」、「物件費」、「経費」及び「業務関連費用」の4区分に、移転支出は、「他会計への移転支出」、「補助金等移転支出」、「社会保障関係費等移転支出」及び「その他の移転支出」の4区分に分類して表示する。経常業務収益は、「業務収益」と「業務関連収益」に2区分し、業務収益としては、地方公共団体が提供する財やサービスの対価として受け取る使用料や手数料等を、業務関連収益としては、受取利息、資産売却益等を計上する⁵⁰。

「持分説」に依拠する基準モデルの行政コスト計算書は、地方公共団体の財源の大部分を占める税金や国庫補助金を収益として認識せず、よって、経常収益として計上される部分は、財源全体から見れば僅少な部分に過ぎない使用料・手数料や利息収入等のみで限定されるため、「会計期間中の地方公共団体の業績を明らかにする」という行政コスト計算書の作成目的の観点からは、不十分な情報しか提供できず、理解可能性という点で疑問である。

(2) 改訂モデル

「改訂モデル」は、財務書類作成事務の負担を考慮して、公有財産の状況や発生主義による取引情報を、当面の間、公有財産台帳や個々の複式記帳によらず既存の決算統計情報等を活用して作成することを認めているモデルである。その目指す方向性は「基準モデル」と同様であるとしており⁵¹、収益・費用の定義については具体的な記載はないが、基本的な考え方は、「基準モデル」と同様と考えられる。税金や国庫補助金についても、収益ではなく純資産変動計算書上に表示される⁵²。

「改訂モデル」では、行政コスト計算書を「一年間の行政サービスに費やされた行政資源の額（コスト）を示したもの。」⁵³と定義し、経常行政コスト及び経常収益に区分して表示する。このうち、経常行政コストは一年間でどれだけのコストをかけて経常的な行政サービスを実施したのかという行政サービスの総コストを意味し、経常収益は、特定財源として受益者負担額などを示す「使用料・手数料」と「分担金・負担金・寄付金」の2つの科目を計上する⁵⁴。経常行政コスト合計から経常収益合計の差額が純経常行政コストを意味し、純資産変動計算書に振り替えられる⁵⁵。

「改訂モデル」も「持分説」に依拠し、税金を出資として捉えているため、行政活動計算書は、地方税や補助金で賄うべきコスト（純経常行政コスト）を計算する財務書類という位置づけであることは「基準モデル」と同様である。

行政コスト計算書の構成は、「経常行政コストの部」と「経常収益の部」に分けられ、経常行政コストは、さらに「人にかかるコスト」、「物にかかるコスト」、「移転支的コスト」及び「経常収益の部」の4区分の性質別分類と、「議会」、「総務」、「福祉」、「環境衛生」、「産業振興」、「生活インフラ・国土保全」、「消防(警察)」、「教育」及び「その他行政コスト」の9区分の目的別分類とをクロス集計する。

「改訂モデル」の行政コスト計算書は、税金等が収益として計上されていないことは、「基準モデル」と同様であり、そのため欠点も共通しているが、表示形式が現行の「総務省方式」に類似しており、性質別分類と目的別分類をクロス集計している点など、情報量も多く、有用なものといえる。

(3) 東京都モデル

「東京都モデル」では、営利組織である企業と非営利組織である地方公共団体の活動の目的の違いに着目し、「収益」に替えて独自に「収入」の概念を導入している。

東京都会計基準では、「東京都の行政活動は営利を目的としていないため、その成果を、企業会計でいう『収益と費用の合理的な対応』という経済的因果関係でとらえて損益計算書を作成することは適当ではない。したがって、本基準においては、企業会計における『収益』という概念ではなく、東京都の行政活動の実施に伴い発生した『費用』とその財源としての『収入』という概念を用いて、両者の対応関係及びその差額を明らかにする。」⁵⁶と説明している。

ただし、「収益」と「費用」の計上基準として、現金主義ではなく、発生主義を採用し、現金の支出時点及び収入時点において計上するのではなく、その取引や事象が発生した時点において計上される⁵⁷。

「東京都モデル」では、「行政コスト計算書は、一会計期間における東京都の行政活動の実施に伴い発生した『費用』を発生主義により認識し、その『費用』と財源としての『収入』との対応関係、及びその両者の差額を明らかにすることを

目的として作成する。」⁵⁸としている。

「東京都モデル」は、前述のように、非交換取引が主体の都の会計においては、企業会計における「費用収益対応の原則」が適用できないため、「収益」に替えて「収入」という用語を用いて一会計年度の「費用」とその財源としての「収入」との対応関係に着目している。いわば、都が実施した全体の行政サービスと都民が負担した税等との間に対応関係を認め、「行政機関としての都全体」と「総体としての都民」の間には対価性のある取引が行われているとの前提に立っている点で、「収益説」に依拠していると考えられる。このモデルでは、税金は「行政機関としての都全体」と「総体としての都民」との間で、擬似的な交換取引が成立しているとみなしている。

この結果、「東京都モデル」の行政コスト計算書は、一年間に提供された行政サービスのコストが当該年度の経常収益でどの程度賄われたかに関する情報、すなわち受益と負担の「期間衡平性」が示されることになる⁵⁹。

行政コスト計算書の構成は、通常の活動から発生する「通常収支の部」と特別の事情により発生する「特別収支の部」に区分し、「通常収支の部」はさらに「行政収支の部」と「金融収支の部」に区分する。科目は、費用は予算の性質別区分に準じて、収入は歳入の予算科目に準じて設定する⁶⁰。

「東京都モデル」の行政コスト計算書は、「収益説」に立脚し、税金や国庫補助金を経常収益として計上していること、また、用いられる科目が予算決算制度との関連付けに重点を置いて、予算科目に準じて設定されるなどの点で、これまで予算決算制度に馴染んできた行政や議会の関係者にとっては分かりやすいものになっている。

(4) 3つのモデルの比較分析

「基準モデル」と「改訂モデル」は、税金の「持分説」に依拠しているのに対し、「東京都モデル」は、「収益説」に立っている。

したがって、「基準モデル」及び「改訂モデル」においては、地方公共団体の主要な財源である税金が収益の範囲外となっている結果、行政コスト計算書の収益の部には、使用料・手数料や受取利息など行政サービスとの対価性が認められる一部の財源しか計上されていない。よって、行政コスト計算書は、「受益者負担を

除いた、地方税や国庫補助金で賄うべき純経常行政コストを把握する財務書類」という位置付けとなる。

これに対し、「東京都モデル」は、税金を収益と捉え、認識基準を満たしたすべての収益と費用を計上するため、行政コスト計算書は、「行政サービスの総経常コストと総経常収益の対応関係を示す財務書類」ということになる。

一方、IPSASにおいては、「収益説」を採用し、税金は「所有者からの拠出」の定義を満たさず、収益として扱うことを明確にしている⁶¹。また、財務業績計算書は、「ある期間に認識される収益と費用のすべての項目を、IPSASが別途規定する場合を除き、財務業績計算書に剰余又は損失として計上する。」⁶²と規定し、財務業績計算書により会計期間の業績を示すことを要求している。

このように、「収益説」と「持分説」とを比較すると、公的部門の「財務業績」の捉え方や「行政コスト計算書」の作成意義が異なるが、一般的には、税金を行政サービスの提供に要した費用に対する財源として行政コスト計算書に計上する「収益説」の方が理解しやすいと思われる⁶³。したがって、3つのモデルの中では、「収益説」に立つ「東京都モデル」が最も分かりやすいものとなっている。

また、「東京都モデル」は、現行の予算決算制度との整合性についても配慮され、決算の参考資料として制度上の位置付けを明確にしている点も高く評価できる。

5 今後の課題

現行の地方公会計制度の改革は、地方公共団体の財政の健全性を高めるために、企業会計の慣行や考え方を参考にした財務書類を整備することを目的として進められてきた経緯がある⁶⁴。

しかし、2006（平成18）年の「地方公会計制度研究会報告書」及び2007（平成19）年の「地方公会計制度実務研究会報告書」が公表され、「住民から徴収された対価性のない税財源の配分を、議会における議決を経た予算を通じて事前の統制の下で行うという点で、営利を目的とする民間企業の経営とは根本的に異なっているとの認識」⁶⁵から、地方公共団体の公会計の新たな展開を図るために、「基準モデル」と「改訂モデル」の2つの会計モデルが提案された。つまり、公的部門の会計は、企業会計とは根本的に異なるとの立場から、我が国独自の公会計のあり方、考え方

を前面に打ち出し、新たな公会計制度を策定する方向に大きく踏み出したものと考えられる。税金における「持分説」の採用は、その象徴のひとつである。

日本公認会計士協会の公会計・監査特別委員会は、「会計基準設定のアプローチとして、民間セクターと公的セクターに同一の会計基準体系を設定するアプローチと、別個の会計基準体系を設定するアプローチがある。英国、オーストラリア、ニュージーランドなどは前者のアプローチを採用し、米国、カナダ、フランス、韓国などは後者のアプローチを採用している。日本で行われている、国、地方公共団体、独立行政法人等の財務諸表作成基準への発生主義の適用も、基本的には後者のアプローチであると整理できる。」⁶⁶と説明しているが、民間セクターと公的セクターに別個のアプローチを採用している米国の GASB やフランスの公会計制度改革においても、「持分説」は採用されていないし⁶⁷、国際的な潮流は、IPSAS に見られるように、「収益説」に収斂しつつあるように思われる。

また、古市教授は「IPSAS は、①企業会計基準である国際会計基準 (IAS) をベースとしたうえで、政府特有の問題から異なる取扱いが妥当と思われる点については、別途基準を設けるといったアプローチをとっていること、②既にパブリック・セクターに係る財務報告の強化等を進めてきている公会計先進国 (ニュージーランド、米国、イギリス、オーストラリア等) の公会計基準やその論拠等を比較検討したうえで結論を導き出している。」⁶⁸とし、「(IPSAS は)、各政府が自己の経営モデルにとって最適な会計基準のあり方を検討する上で、多くの重要な示唆を含んでいる。したがって、各政府としては、まず、自己の経営モデルを明確にしたうえで、IPSAS を参考にしつつ、最適な会計基準のあり方を検討していくことが重要である。IPSAS には、その際のベンチマーク基準として機能することが期待される。」⁶⁹と指摘している。

「基準モデル」の持つ、公的部門の所有者は住民であるとの立場から、その関係を会計的に説明しようとする試み、特に、住民とは「現世代のみならず将来世代をも含めて」捉え、世代間負担の衡平性を実現するためのツールとして公会計を構築しようとするアグレッシブな試み⁷⁰は、注目に値するものである。

しかし、国際的な動向を考慮すれば、今後我が国が、先進諸国や IPSAS と基本的な考え方が異なる独自の公会計基準の体系を整備していく道のりは、極めて厳しいものとならざるを得ない。

総務省では、投資家層の拡大による地方債の安定消化等を目的として、地方債の海外 PR に力を入れている⁷¹。地方債は現在大部分が国内市場で消化されている⁷²が、GDP の伸び悩みや少子高齢化、民間貯蓄の低迷といったマクロ経済に起因する要因で、将来的には海外の投資家に目を向けなければ、地方債は安定した消化ができないことを危惧しているのであろう。地方債といえども、もはや国際的な市場を考慮しなければならない時代を迎えつつある。

こうした動向をも踏まえれば、地方公共団体の会計制度も、国際的に通用する制度に変えていかなければならないものとする。我が国だけで通用する特殊な会計制度に固執するのではなく、先進諸国の公会計制度や IPSAS との整合性に重点をおいた会計制度の構築を進めていくべきである。

(注)

- 1 東京都『第8版都財政用語事典』都政新報社、2007年、98ページ。
- 2 同上書 270ページ。
- 3 稲沢克祐『自治体における公会計改革』同文館出版、2009年、21ページ。
- 4 東京都公会計制度研究会『新地方公会計の実務』都政新報社、2008年、88ページ。
- 5 総務省「地方公共団体における行政改革の更なる推進のための指針」2006年8月31日、第3-1。東京都「東京都会計基準」2008年3月、第1章-2。なお、東京都では、「資金収支計算書」を「キャッシュ・フロー計算書」、「純資産変動計算書」を「正味財産変動計算書」の名称を用いている。
- 6 総務省『新地方公会計制度研究会報告書』2006年5月、28ページ。
- 7 詳細は、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』日本銀行金融研究所、2003年3月を参照。
- 8 総務省「平成21年度版地方財政の状況の概要」の「平成19年度決算の概要」に拠れば、地方の歳入の構成は、地方税44.2%、地方譲与税0.8%、地方特例交付金0.3%、地方交付税16.7%、国庫支出金11.2%、地方債10.5%、その他16.3%となっている。
- 9 地方自治法には、収入・支出の定義はないが、財政法第2条には、国の会計制度において、「収入とは、国の各般の需要を充たすための支払いの財源となるべき現金の収納をいい、支出とは、国の各般の需要を充たすための現金の支払いをいう。」と定義している。また、財政法第2条第4項では、「歳入とは、一会計年度における一切の収入をいい、歳出とは、一会計年度における一切の支出をいう。」と定義している。地方自治法上の「収入・支出」及び「歳入・歳出」の定義もこの財政法上の定義と同様と考えられる。
- 10 亀井孝文『公会計制度の改革』中央経済社、2008年、56ページ。
- 11 地方自治法第215条
- 12 同法第235条の4第2項。
- 13 筆谷勇他『公会計原論』東京リーガルマインド、2004年、223ページ。
- 14 地方自治法第208条第2項。
- 15 同法第235条の5。
- 16 亀井孝文『公会計制度の改革』中央経済社、2008年、59~60ページ。
- 17 詳細は、山本清「政府会計の理論的枠組みを巡る課題について」『金融研究』日本銀行金融研究所、2003年。
- 18 公会計制度改革とNPMとの関連については、以下を参照。
亀井孝文『公会計制度の改革』中央経済社、2008年、117~118ページ。
山本清「政府会計の理論的枠組みを巡る課題について」『金融研究』日本銀行金融研究所、2003年、114~116ページ。
神野直彦「公会計改革の視点」『公会計改革』日本経済新聞社、2008年、1~5ページ。
- 19 山本清「政府会計の理論的枠組みを巡る課題について」『金融研究』日本銀行金融研究所、2003年、114~115ページ。
- 20 公的部門と民間部門の会計基準を統一化することによって、両者の比較可能性が高まり、従来公的部門が独占してきた分野の業務を民間に開放することが可能となるが、こうした手法の例として、市場化テスト、指定管理者、PFI等の制度が導入されている。しかし、我が国では、公的部門の会計基準の策定に先立ち、コスト削減の大義名分の下に、こうした制度の導入が急がれたため、会計上、公平・正当な競争や適切な官民比較が行われたかどうかは検討しなければならない。
- 21 山本清「政府会計の理論的枠組みを巡る課題について」『金融研究』日本銀行金融研究所、2003年、123ページ。
- 22 同上論文。
- 23 同上論文。
- 24 同上論文。
- 25 地方自治法第223条。
- 26 同法第96条第4号。
- 27 地方税法第3条第1項。
- 28 山本清「政府会計の理論的枠組みを巡る課題について」『金融研究』日本銀行金融研究所、2003年、124ページ。

- 29 桜内教授は総務省の基準モデル原案の起草者である。
- 30 詳細は、桜内文城「公会計における税の位置付けについて」『会計検査研究第31号』会計検査院、2005年、178~181ページ。
- 31 亀井孝文『公会計制度の改革』中央経済社、2008年、191ページ。
- 32 IPSAS1,par.7.
- 33 Ibid.
- 34 IPSAS23,par.23,62.
日本公認会計士協会「公会計・監査特別委員会研究報告第1号『地方公共団体の会計に関する提言』」2008(平成20)年10月、38ページ。
- 35 IPSAS1,par.21.
- 36 IPSAS1,par.99.
- 37 古市峰子「国際会計士連盟による国際公会計基準(IPSAS)の策定プロジェクトについて」『金融研究』日本銀行金融研究所、2003年、111ページ。
- 38 同上書、77ページ。
- 39 日本公認会計士協会は、2007年8月、地方公共団体における財務書類の整備促進を会計専門家として支援するために「公会計・監査特別委員会」を設置した。
- 40 日本公認会計士協会「公会計・監査特別委員会研究報告第1号『地方公共団体の会計に関する提言』」2008(平成20)年10月、39~40ページ。
- 41 同上、40ページ。
- 42 同上。
- 43 総務省『新地方公会計制度研究会報告書』2006年5月、16ページ。
- 44 同上書、15ページ。
- 45 同上書、17ページ。
- 46 同上書、28ページ。
- 47 同上書、29ページ。
- 48 同上書、28ページ。
- 49 稲沢克祐『自治体における公会計改革』同文館出版、2009年、63ページ。
- 50 総務省『新地方公会計制度実務研究会報告書』2007年10月、53ページ。
- 51 総務省『新地方公会計制度研究会報告書』2006年5月、152ページ。
- 52 同上書、46ページ。
- 53 同上書、43ページ。
- 54 総務省『新地方公会計制度実務研究会報告書』2007年10月、179ページ。
- 55 同上書、180ページ。
- 56 東京都「東京都会計基準」2008年3月、第1章1(2)。
- 57 同上、第1章1(3)。
- 58 同上、第3章1(1)。
- 59 稲沢克祐『自治体における公会計改革』同文館出版、2009年、63ページ。
- 60 東京都「東京都会計基準」2008年3月、第3章2。
- 61 IPSAS 23,par.26,62.
- 62 IPSAS 1,par.99.
- 63 全国知事会「今後の地方自治体における公会計制度のあり方に関する提言」2008年11月28日、5ページを参照。
- 64 行政改革推進法第62条第2項、第166回国会衆議院総務委員会平成19年5月24日付帯決議。
- 65 総務省『新地方公会計制度研究会報告書』2006年5月、7ページ。
- 66 日本公認会計士協会「公会計・監査特別委員会研究報告第1号『地方公共団体の会計に関する提言』」2008(平成20)年10月、6ページ。
- 67 米国では、企業会計と公会計を明確に区分し、公会計においては、連邦政府に適用されるFASAB、地方政府に適用されるGASBがある。FASABは「資金流入説」、GASBは「収益説」に依拠している。フランスでは、2001年に成立した「予算組織法」で、発生主義を導入した。なお、これはIPSASの影響を強く受けた会計基準である。
- 68 古市峰子「国際会計士連盟による国際公会計基準(IPSAS)の策定プロジェクトについて」『金融研究』日本銀行金融研究所、2003年、78ページ。
- 69 同上論文、111ページ。

-
- 70 詳しくは、桜内文城『公会計革命』講談社現代新書、2004年、同著者『公会計-国家の意思決定とガバナンス-』NTT出版、2004年。
- 71 総務省は2008年10月、初の地方債海外PRをロンドン、ベルリン、フランクフルト、パリ、ダブリンで実施した。2009年10月には、ソウル、シンガポール、香港、北京で実施した。なお、(財)地方債協会は、総務省に先駆け2007年から海外PRを行っている。
- 72 地方財政の借入金残高は、平成20年度末で197兆円、対GDP比で37.4%と見込まれている。なお、地方債の引受資金は、国内資金と国外資金に大別され、国内資金は①政府資金、②公庫資金、③民間等資金、⑤特定資金(国の一般会計及び政府関係機関等の貸付金)に分けられる。民間等資金は、さらに市場公募資金と銀行等引受資金に分けられる。21年度地方債計画によれば、地方債発行額全体のうち、民間等資金は約60%、うち市場公募資金は約44%を占めている。

第7章 純資産会計について

1 はじめに

これまで、第Ⅱ部「地方公会計制度の改革の論点」において、「資産」、「負債」、「収益・費用」の各項目について検討してきた。

各章での構成をみると、まず、第4章「資産会計」では、現行の会計制度における「財産」概念と発生主義の「資産」概念の違いを、次に、第5章の「負債会計」では、発生主義の「負債」と官庁会計の「将来の財政負担」の概念の違いを、そして、第6章の「収益・費用会計」では、地方公共団体における「収入」の概念と発生主義の「収益」概念の違いについて検討するというように、まず、官庁会計の概念と発生主義の概念の違いの検討から始めた。

双方の概念に相当な違いはあるが、それでも、共通する部分の存在も認めることができることは、各章での検討からも明らかである。

ところが、そもそも地方公共団体は出資により設立される存在ではないため「資本」の概念がなく、また、現行の地方公共団体の会計制度は、現金の収支の記録・計算を主体とする現金主義会計であるため、発生主義の資産と負債の差額であるところの「純資産」ないし「正味財産」の概念がない。

したがって、会計制度改革において発生主義の考え方を導入して貸借対照表を作成した場合、企業会計での「資本」に相当する部分、あるいは資産と負債の差額で示される「純資産」や「正味財産」をどのように考えるかについて問題となる。

そこで、本章では、国におけるこれまでの会計制度改革の議論や会計制度改革の先進国であるイギリス、アメリカ、ニュージーランド、フランス等における純資産の考え方を調べ、次に、我が国の地方公会計制度の改革において、「基準モデル」、「改訂モデル」及び「東京都モデル」の3つの会計モデルが提案され併存している状況を踏まえ、これらのモデルにおける純資産会計の比較分析を行う。

2 公会計における「純資産」の意味

(1) 企業会計における「純資産」¹

企業会計の貸借対照表は、かつて「資産」、「負債」及び「資本」の部に区分するものとされ、「資本」は、一般的に、財務諸表を報告する主体の所有者に帰属するものと理解されていた²。

しかし、近年、資本の部に対する考え方の変更や、従来考え方では資本や負債に該当しない中間的な項目の存在が無視できなくなり、その会計処理が問題となっていた。

2005（平成17）年12月の企業会計基準第5号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」によって、貸借対照表上、資産性または負債性をもつものを資産の部または負債の部に記載することとし、それらに該当しないものは資産と負債との差額として「純資産の部」に記載することとされた³。

この結果、資産や負債に該当せず株主資本にも該当しないものも純資産の部に記載されることになったが、報告主体の所有者に帰属する株主資本を他の純資産に属する項目から区分することが適当であると考えられるため、純資産を株主資本と株主資本以外の各項目に区分することとした⁴。

株主資本は、「資本金」、「資本剰余金」及び「利益剰余金」に区分する⁵。これは、資本の部を「資本金」、「法定準備金」、「剰余金」に区分してきた商法の債権者保護の考え方と、払込資本と留保利益に区分する企業会計の考え方との調整を図ってきた従来考え方を引き継いだものである⁶。

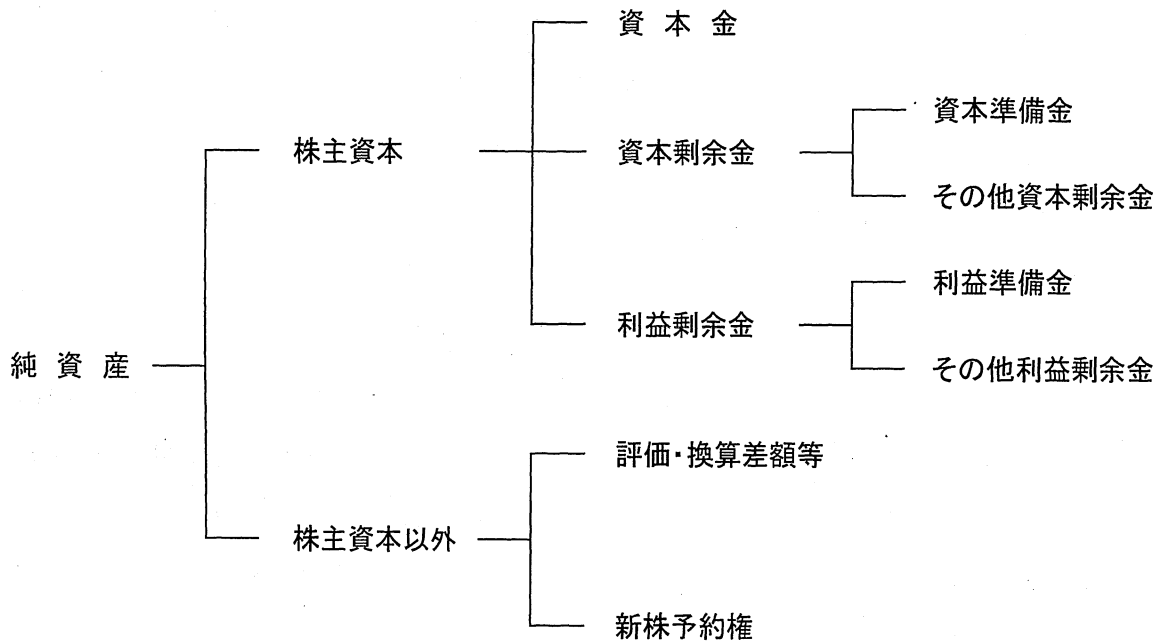
株主資本以外の各項目は、個別貸借対照表上では、「評価・換算差額等」及び「新株予約権」に区分する。また、連結貸借対照表上では、「評価・換算差額等」、「新株予約権」及び「少数株主持分」に区分する⁷。

「評価・換算差額等」は、払込資本ではなく、かつ、未だ当期利益に含められていないため、株主資本とは区別し、株主資本以外の項目としている⁸。

「新株予約権」は、報告主体の所有者である株主とは異なる新株予約権者との直接的な取引によるものであり、また、「少数株主持分」は、子会社の資本のうち親会社に帰属していない部分であり、いずれも親会社株主に帰属するものではないため、株主資本とは区別している⁹。

このように、企業会計では、純資産の部は、報告主体の所有者に帰属する「持分」に相当する部分と、帰属しない「持分」以外の部分から構成され、それを明確に区分することを要求している。

図表 7-1 企業会計における純資産の構成（個別貸借対照表ベース）



（出所：企業会計基準第5号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」を基に筆者作成。）

これに対し、地方公共団体には「所有者」が存在せず、その結果、「出資」の概念がないため、公会計の制度改革において、資産と負債の評価を厳格化した結果として現れる「純資産」をどのように解釈するのかについて様々な議論がある。

(2) 国の純資産（資産・負債差額）の考え¹⁰

国の貸借対照表における純資産（資産・負債差額）の考え方は、財政制度等審議会が2006年に公表した「公会計整備の一層の推進に向けて～中間取りまとめ～」において、次のように示されている。

「国のストックの財政状況を示す『貸借対照表』における純資産（資産・負債差

額)は、一般会計と特別会計の合算ベースでマイナス245兆円(平成15年度)¹¹となっているが、この純資産(資産・負債差額)を計算する際の資産には、道路や河川等といった公共用財産のように、国民に便益を及ぼしているものの、売却を想定しようがないものが相当程度含まれていることに留意すべきである。

他方、納税者の立場から見た場合における将来の国民負担については、基本的に将来世代が税負担により償還することとなる普通国債残高(平成15年度末で457兆円)¹²が一つの目安となろう。」¹³と考えている。

さらに、「純資産(資産・負債差額)の数字そのものをもって将来の国民負担の水準と考えることが適当でないことは、補助金等による資産形成などの結果として純資産(資産・負債差額)がプラスとなっているが、相当の地方債残高を抱えている地方公共団体のケースについて考えてみれば、より明確に理解されよう。」¹⁴としている。

そして、「貸借対照表における純資産(資産・負債差額)の金額そのものは、将来の国民負担の水準を表しているものとはいえないが、その経年変化を踏まえた分析を行うことにより、国の財政状況がどのように好転しているのか悪化しているのかをみることができる。」¹⁵として、純資産(資産・負債差額)の金額の絶対値には意味が乏しいが、変化の方向やその内容を分析することに意義があるとしている。

なお、地方公共団体においては、国からの補助金と地方債を財源として公共事業が実施されることが多い。ここで大雑把なモデルであるが、例えば、国庫補助率が1/2の公共施設を、国庫補助金を除く残り1/2の部分¹⁶を100%の起債で賄って整備したとすれば、増えた資産100に対して、負債は起債相当の50、純資産(資産・負債差額)は国庫補助金相当の50が増加することになる。つまり、国庫補助金によって公共事業を行えば行うほど純資産(資産・負債差額)は、増加するという構造になっている。

一方、国では、地方の公共事業に対する補助金は国債等で賄われるので、上記の例では、公共施設は地方に属するため国の資産の増はないが、負債の50だけが国の貸借対照表に計上されることになる。

このように、我が国においては、国と地方、あるいは地方と地方の間の移転収支により公共事業が行われているため、整備された公共施設の資産の所有と財源の負

担者が一致しない。

これは、公共事業だけの事情ではなく、「防衛費等のように国のみが行う行政に係るものは別として、衛生費、学校教育費等、国民生活に直接関連する経費については、最終的に地方公共団体を通じて支出される割合が高い。」ために、最終的な資産の蓄積は、地方において行われる構造となっている。したがって、貸借対照表でみると、国の純資産(資産・負債差額)は大幅なマイナス、地方の純資産(資産・負債差額)は大幅なプラスとなっている¹⁷。

このような国と地方の財政構造を踏まえれば、国も地方も作成する貸借対照表の純資産(資産・負債差額)の金額そのものにはあまり意味がなく、それより「その経年変化を踏まえた分析を行うこと」により財政状況の変化を捉える必要性を主張する国の見解は妥当なものである。

(3) 先進国の事例と国際公会計基準 (IPSAS)

次に、公会計制度改革の先進国で、純資産(資産・負債差額)をどのように考えているのかを見てみる。

財務省の財政制度等審議会・財政制度分科会・法制・公会計部会・公会計基本小委員会は、2003年にフランス、イギリス、ドイツ¹⁸、アメリカ、カナダ、オーストラリア、ニュージーランドの7カ国を対象に「公会計に関する海外調査」を実施したが、その状況が第8回と第9回の同委員会において報告されているので、対象国の国レベルの貸借対照表で純資産(資産・負債差額)をどのように考えているのかを紹介する。

まず、イギリスでは、純資産(資産・負債差額)を「納税者持分」と解釈している¹⁹。

次に、フランスでは、「正味財産(純財産)として位置付けられている。資産につきインフラの投資額を過去20年までしか遡っていないといった限界がある中、負債と資産の差額に大きな意味があるものとは考えていない。また、国の歳入は租税徴収権によって担保されているという特徴を有し、その点で企業とは大きく異なっている。したがって、企業会計における純資産(資産・負債差額)と並列的に国の負債と資産の差額を論じることには意味がないと考える。」²⁰と説明している。

カナダでは、「資産・負債の差額は、発生主義に基づく毎年の余剰と損失の累積で

あり、政府の債務状況についての重要な指標である。『現金』の観点からの指標である純債務（総負債－金融資産）とは異なり、連邦債務（総負債－総資産）は、（より広い概念である）「資源」の観点からの指標と捉えられると考えている（財務省等）。」²¹

次に、ニュージーランドでは、「純資産（資産・負債差額）について、財政責任法では、責任ある財政運営のための 5 原則のひとつとして、『将来の不測の事態に対処できるレベルにまで政府の純資産（Net Worth）を引上げ、維持すること』を挙げている。但し、純資産（資産・負債差額）の絶対値について積極的な意味を持たせようという考えは見られず、あくまでも純資産の時系列データを注視することにより、政府のサステナビリティ分析の一助にしようということである。」²²

そして、オーストラリアでは、「純資産（資産・負債差額）そのものの解釈については、課税権が資産計上されていないことや連邦政府がそもそも利益追求活動に従事していないこと等を理由に、民間企業と同等に解釈すべきではないことは強く認識されている一方、純資産（資産・負債差額）の時系列データについては、政府の財務力や将来への負担の先送りがなされているか否かの指標として活用しようとしている。」²³

また、IPSAS では、純資産（資産・負債差額）を「純資産・持分（Net Assets/Equity）」と表示し、「負債総額を控除した後の主体の資産に対する残余持分」²⁴であり、「『純資産・持分』は、財政状態計算書（Statement of Financial Position）における残余部分を示すために、本基準書で使われる用語である。純資産・持分は、プラスの場合もあればマイナスの場合もある。意味が明らかであれば、純資産・持分の代わりに他の用語が使われる場合がある。」²⁵であると定義されており、純資産・持分の部分に特段の意味を見いだしていない。

このように、純資産（資産・負債差額）については、フランスのように意味がないとする考え方から、イギリスの「納税者持分」やカナダの「毎年の余剰と損失の累積」とする考え方、あるいは、ニュージーランド、オーストラリアのように、企業における純資産との違いを考慮しつつ、純資産（資産・負債差額）の時系列データに注目し、何らかの重要な指標として捉えようとする考え方まで様々である。しかし、見解が様々であることは、すなわち、企業会計と異なり、純資産（資産・負債差額）に明確な意味を見いだせない証左であろう。

なお、アメリカは、当該報告書では純資産（資産・負債差額）について触れていないが、連邦会計基準諮問審議会（FASAB：Federal Accounting Standards Advisory Board）の概念書第2号「報告実態と表示」（*Entity and Display, Statement of Federal Financial Accounting Concepts No.2,1995*）によれば、純資産（資産・負債差額）は、ネット・ポジションと呼ばれ、「それは一般に、未執行の予算配分額と政府活動の累積的結果からなる。前者に含まれるのは、未支出の予算配分額であり、未譲渡の為替もその構成項目となる、後者に含まれるのは、実体が過年度において調達した資金から費用及び損失を控除した金額の累積額であり、贈与資本及び報告実体の資産における政府純投資の移転額もその構成項目となる。さらに後者は、未払金、税額控除の改正に伴う補助金、配分された予算資源でカバーされなかった保険数理計算上の負債等の、実体の負債を表す金額が含まれる。」²⁶と説明している。

また、石田晴美教授によれば、アメリカの州及び地方政府の会計基準設定団体である公会計基準審議会（GASB：Governmental Accounting Standards Board）の基準書第34号「州及び地方政府の基礎的財務諸表及び行政管理者の検討と分析」²⁷では、FASBの非営利組織体の純資産の考え方に準拠しつつ、地方政府等の特質を考慮して、純資産を、「資本的資産への純投資」と「拘束純資産」及び「非拘束純資産」の3つに分類する「拘束性の程度による分類」を採用している²⁸。

ここでFASBの非営利組織体の純資産の考え方は、純資産は「継続して用益を提供する能力を示し、純資産が維持されない場合には、将来の資源提供者が不足を補うか、または、将来の受益者に対する用益の提供が減少するかのいずれかである。したがって、純資産が維持されているか否かの情報は重要であるが、なかでも、純資産の拘束の変動についての情報は、非営利組織体が提供できる用益の類型や水準に影響を及ぼすので、純資産の総額の変動情報よりも重要である。」²⁹としている。

「つまり、非営利組織体の純資産は、営利企業と異なり、どうやって資金を獲得したか(出資者の拠出額や留保利益等)という資金調達源泉を明らかにするのではなく、実体が将来も継続して用益を提供する能力があるか否かの判断に役立つために拘束の変動に焦点を置く情報を提供すべきである。」³⁰と説明している。

以上、先進国の公会計制度改革やIPSASにおける純資産の考え方について概観した。

要約すれば、純資産の意味は、企業会計の場合と異なり明確ではない。しかし、純資産を「納税者持分」（イギリス）や「毎年の余剰と損失の累積」（カナダ）と捉えたり、「時系列データ」に注目することで、財政状態を判断する指標（ニュージーランド、オーストラリア）として考えたり、あるいは、純資産の「拘束性の程度」の変動に焦点をおいて、継続して用益を提供できるか否かの判断を行う情報を提供（アメリカ）するなど、純資産に様々な考え方を導入している。

一方、IPSAS は、純資産については、何も意味付けをしていない。これは、古市峰子教授が指摘しているように、「IPSAS には、財務報告の主要な利用者として誰を想定するかを特定していない点や、政府会計基準と政府の経営モデルとの関連づけを明示的に考慮していない点等の問題もあるが、どのような経営モデルを選択するかは各政府の主権に委ねられている点を踏まえると、特定の経営モデルに依拠した単一の国際的な政府会計基準を作成することが必ずしも適切でないのも事実である。」³¹という IPSAS の持つ基本的な性質によるものであると考えられる。

（４）地方公会計制度改革へのインプリケーション

以上の先進国や IPSAS の考え方を踏まえて、我が国の地方公共団体の貸借対照表の純資産についてみると、まず、国からの補助金等の移転収入により公共事業等による資産形成を行ってきた経緯を反映して、国では大幅な債務超過になっている一方で、地方は資産超過になっている実態がある。

この観点からは、地方公共団体の純資産の金額をみて「納税者持分」であるとしたり「毎年の余剰と損失の累積」としったりする考え方は適切とは思えない。かといって、純資産は、資産と負債の単なる差額であるとするのは、純資産の提供する情報に何ら積極的な意味を見いだしていないことになる。

ニュージーランドやオーストラリアのように、純資産の「時系列データ」を蓄積して、財政状況や持続可能性を判断する指標としたり、アメリカのように純資産の「拘束性の程度」に関する情報開示を行い、継続して行政サービスを提供できるか否かの判断を行うことに役立つ情報の提供が必要である。

3 「基準モデル」、「改訂モデル」及び「東京都モデル」における 純資産会計の比較分析

(1) 基準モデル

第6章の「収益・費用会計」でも分析したとおり、「基準モデル」は税金を住民からの出資と捉える「持分説」を採用しているため、特殊な体系をもつ会計モデルである。

「基準モデル」では、「純資産とは、①特定の会計主体の実質的所有者から当該会計主体に対する拠出、及び、②当該会計主体の活動等によって獲得された余剰（または欠損）の蓄積残高をいい、その金額は資産と負債の差額として計算される。」³²とし、「純資産は、その源泉（ないし運用先）との対応によって区分表示され、純資産の内部構成を『財源』、『資産形成充当財源』及び『その他の純資産』に区分して表示する。」³³と規定している。

そして「基準モデル」は、地方公共団体が「過去・現在・未来にわたる時間軸上の資源配分を行う会計主体である」³⁴と仮定し、「その純資産の変動こそが現役世代と将来世代との間での資源の配分を意味することとなる。例えば、純資産の減少は、現役世代が将来世代にとっても利用可能であった資源を費消して便益を享受する一方で、将来世代にその分の負担が先送りされたことを意味する。逆に純資産の増加は、現役世代が自らの負担によって将来世代も利用可能な資源を蓄積したことを意味するので、その分、将来世代の負担は軽減されたこととなる。」³⁵として、純資産の変動の意味を解釈し、そのために、「純資産及びその内部構成を変動させるすべての損益外の取引（資本取引等）の結果を総額で表示する純資産変動計算書を導入する。」³⁶と説明している。

「基準モデル」の「純資産変動計算書」は、純資産の増減をもたらす損益取引と資本取引を総括的に要因別に内訳表示し、貸借対照表にリンクする純資産の増減計算書であるとともに、行政のインフラ資産や事業用資産、長期金融資産等の資産形成活動を総括表示する役割を担っている³⁷。

資産形成活動は、予算を左右する。その変動額（フロー）は、純額（ネット）では貸借対照表の前期比較によって知ることができるが、総額（グロス）は把握できない。このため、資産形成活動を総額（グロス）で表示し財源と関連付けて

体系的に表示したものが「純資産変動計算書」である³⁸。

前章で述べたように、「基準モデル」は、税収の「持分説」の立場から、税収の取引は、行政コスト計算書ではなく、「純資産変動計算書」で行われることになるため、「収益説」による損益取引は、「持分説」では、次のように分割される³⁹。

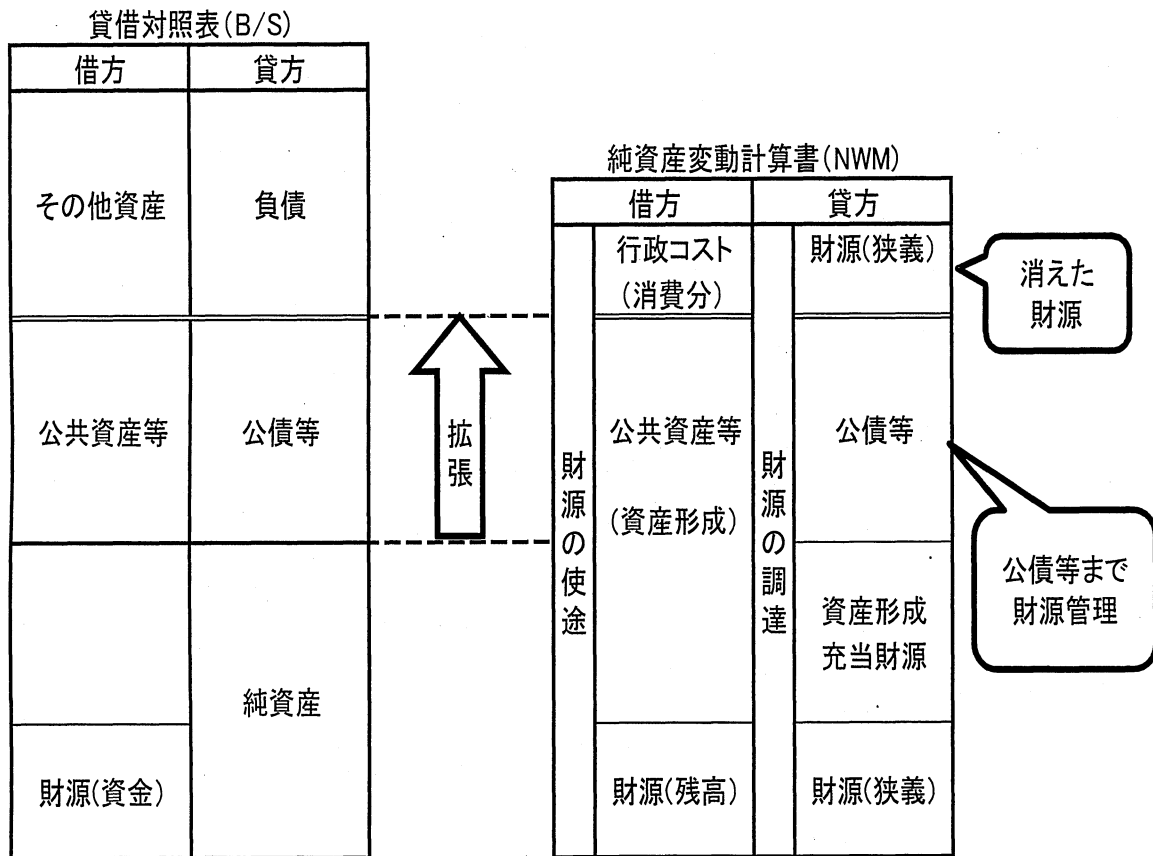
$$\begin{array}{ccc} \text{収益説} & & \text{持分説} \\ \underbrace{\hspace{10em}} & & \underbrace{\hspace{10em}} \\ \text{損益取引（税収、移転収支を含む）} = \text{損益取引} + \text{損益外取引（税収、移転収支）} \end{array}$$

したがって、「基準モデル」の「純資産変動計算書」では、純資産の変動をすべての損益外取引にまで拡張し、資産形成活動とその財源の動きを総額表示することになる⁴⁰。

資産形成活動とその財源の動きを総額（グロス）で捉えるため、財源を「未実現財源」、すなわちまだ実現されていない財源である「公債発行等」の負債にまで拡大表示している。この結果、「収益説」の貸借対照表では表示されなかった資産形成活動に係る資産負債の動きを未実現財源まで含めて総額表示し、財源との関連付けを可能にしながら、純資産の増減計算を可能としている⁴¹。

図表 7-2 は、「基準モデル」における、拡張された「純資産変動計算書」のイメージを示したものである。

図表7-2 「基準モデル」の純資産変動計算書のイメージ



(出所: 藤井邦明『これならわかる新地方公会計』税務経理協会、2009年、127ページ。)

図表7-3 基準モデルの純資産変動計算書

1 前期末残高	A 財源		C 財源合計	E 資産形成充当財源			I 評価・換算差額等	J 資産形成充当財源合計	K 開始時未分析残高	L その他の純資産	M その他の純資産合計	N 純資産合計
	財源余剰	未実現財源消費		税収	社会保険料	移転収入						
2 当期変動額												
3 1. 財源変動の部												
4 1. 財源変動の部												
5 1. 財源変動の部												
6 1. 財源変動の部												
7 1. 財源変動の部												
8 1. 財源変動の部												
9 1. 財源変動の部												
10 1. 財源変動の部												
11 1. 財源変動の部												
12 1. 財源変動の部												
13 1. 財源変動の部												
14 1. 財源変動の部												
15 1. 財源変動の部												
16 1. 財源変動の部												
17 1. 財源変動の部												
18 1. 財源変動の部												
19 1. 財源変動の部												
20 1. 財源変動の部												
21 1. 財源変動の部												
22 1. 財源変動の部												
23 1. 財源変動の部												
24 1. 財源変動の部												
25 1. 財源変動の部												
26 1. 財源変動の部												
27 1. 財源変動の部												
28 1. 財源変動の部												
29 1. 財源変動の部												
30 1. 財源変動の部												
31 1. 財源変動の部												
32 1. 財源変動の部												
33 1. 財源変動の部												
34 1. 財源変動の部												
35 1. 財源変動の部												
36 1. 財源変動の部												
37 1. 財源変動の部												
38 1. 財源変動の部												
39 1. 財源変動の部												
40 1. 財源変動の部												
41 1. 財源変動の部												
42 1. 財源変動の部												
43 1. 財源変動の部												
44 1. 財源変動の部												
45 1. 財源変動の部												
46 1. 財源変動の部												
47 1. 財源変動の部												
48 1. 財源変動の部												
49 1. 財源変動の部												
50 1. 財源変動の部												
51 1. 財源変動の部												

財源充当額：消費または資産転化

財源措置額

公債その他：将来世代負担額

減価償却は含まない

減価償却

調達額：現役世代負担額

減価償却・直接資本減耗の両方を含む

資産形成充当財源：横にストックの内訳（総額表示）

固定資産形成への財源措置に対応

長期金融資産形成への財源措置に対応

次年度以後の行政活動に充当可能な財源

次年度以後の行政活動に充当できない拘束財源

次に、**図表 7-3**の「純資産変動計算書」に基づき、本書類の見方を説明する。

「新地方会計制度実務研究会報告書」の補論1「純資産変動計算書に関する補足説明」では、「3 純資産変動計算書の見方について」次のように説明している。

「(純資産変動計算書は、) 行の番号として1から51までの数字、列の記号としてAからNまでのアルファベットが記載されている。

6行から9行は、固定資産形成または長期金融資産形成のための資本的支出が計上される。これにより、個々の資本的支出の金額(A列からC列)とともに、その資産形成充当財源に対する影響額(27-37行:D-J列)が表示される。

4行から12行にかけての「財源の使途」は、政府の財政活動に伴う発生主義的な資源の消費額を表示する。特にB列の「未実現財源消費」は、純資産を構成する財源の控除項目として、発生主義的な資源不足額(実質的な公債発行額)を意味する。このうち、「純経常費用への財源措置」(5行)及び「その他の財源の使途」(10行)に関する「未実現財源消費」(B列)は、何ら資産形成に結びつかない資源の消費でしかなくことから、実質的な赤字公債発行額に対応する。他方、「固定資産形成への財源措置」(6行)及び「長期金融資産形成への財源措置」(9行)に関する「未実現財源消費」(B列)は、資本的支出に関する資源不足額である実質的な建設公債発行額に対応する。

D列からJ列は、純資産を構成する資産形成充当財源の財源別(調達源泉別)区分表示となっている。現役世代のみならず、将来世代もともに利用可能な資源である固定資産及び長期金融資産について、税収を始め、どのような財源(調達源泉)によってファイナンスされているかを表示する。具体的には「税収」(D列)、「社会保険料」(E列)、「移転収入」(F列)、「公債等」(G列)、「その他の財源の調達」(H列)、「資産・換算差額等」(I列)、の6区分表示である。例えば、地方公共団体の場合、「移転収入」(F列)は地方交付税や補助金等による資産形成を意味し、「公債等」(G列)は建設公債による資産形成を意味することとなる。」

次に、財政の三機能との関係である。財政学上、政府の財政活動には「資源配分」、「所得再分配」、「経済安定化」の3つの機能があるとされる。「基準モデル」の「純資産変動計算書」は、この財政の三機能を会計的に処理及び表示することを目的の一つとしている。

補論1では、「公会計として、上記財政の三機能のすべてを処理及び表示することができない勘定体系や財務諸表体系はおおよそ無意味といえる。財政の三機能に関する取引事象は、そのほぼすべてが損益外の取引事象であり、これらをすべて会計的に処理及び表示することができる純資産変動計算書の重要性が理解されよう。」⁴²と主張している。

この財政の三機能との関連については、次のように説明している。

「①資源配分収益的支出（費用）の他、資本的支出を含むすべての政府支出が「財源の使途」（4-12行）で表示される。他方、これらをファイナンスするため、どのような「財源の調達」（13-26行）がなされるのか、さらに実質的な公債発行額ともいえる「未実現財源消費」（B列）がどれだけ発生するのかが表示される。

②所得再分配非交換性取引に該当する「移転支出」はPL科目として「純経常費用への財源措置」（5行）に含まれると同時に、非交換性取引に該当する「税金」（14行）及び「移転収入」（16-22行）がA列で表示される。

③経済安定化裁量的財政政策（fiscal policy）に関して、資本勘定における公共事業（固定資産形成）や余剰金の積立（金融資産形成）は6-9行（A-C列）で表示されると同時に、実質的な公債（負債）の発行等も「未実現財源消費」としてB列で表示される。また、固定資産形成または長期金融資産形成に対応する資産形成充当財源の変動についても、財源別（調達源泉別）に27-44行（D-J列）で表示される。」⁴³

最後に、「この他、6行から9行にかけての固定資産形成または長期金融資産形成のための資本的支出を予算書・決算書における予算科目と同じレベルにまで細分化したうえで、その金額をいくつかのシナリオに従って変動させることにより、純資産及びその内部構成がどのように変動するか、というシミュレーションを行うことも可能である。また、純資産変動計算書の他、貸借対照表、行政コスト計算書、資金収支計算書も含めた予測財務諸表を作成し、包括的な予算編成の管理を行うこともできる。」⁴⁴と説明している。

このように、「基準モデル」の「純資産変動計算書」は、「純資産の内部構成の変動をも処理し得る拡張的な勘定体系を備えている」⁴⁵ことを特徴としている。

この点に関して、清水涼子教授は、複雑なマトリックス状の「純資産変動計算書」のフレームワークが企業会計や先進国の公会計に見られないものであり、かつ、難解

であるため理解可能性に難点があること。また、税収の「持分説」や「純資産変動計算書」の理論的な枠組みが、会計上の問題点が多いこと。次に、「純資産変動計算書」が予算編成のシミュレーションや予算編成の管理など、内部者の意思決定のために設計されたものであり、住民へのパブリック・アカウンタビリティを果たすという外部報告目的から外れていること。「純資産変動計算書」は、財政の三機能を会計的に処理及び表示することを重視しているが、有用性に乏しいこと。さらに、実務的な問題点として、財源別内訳は正確には決算を閉めなければ決まらないため、財源変動の仕訳が起こせないことになり、「官庁会計」の決算を待ってからしか「純資産変動計算書」を作成できないという欠点があることなどを指摘し、「基準モデル」には多くの問題点があることを明らかにしている⁴⁶。

このような清水教授の見解は、妥当なものと考ええる。

総務省は、地方公共団体に対し、財務書類の公表に当たり最も重要な点の一つとして「理解可能なものであること」をあげている⁴⁷。しかし、「基準モデル」は実験的な会計モデルであり、中でもこの「純資産変動計算書」は民間企業の会計にも例がないものである。税収を住民からの出資として扱う「持分説」に立脚しており、したがって税収は、行政コスト計算書を介さずに「純資産変動計算書」で直接扱うなど、特殊な処理を要求している。また、資産形成活動とその財源の動きを総額（グロス）で捉えるため、まだ実現されていない財源である「公債発行等」の負債まで拡大して「未実現財源」と名付け、「純資産変動計算書」で拡大表示する扱いも特殊なものである。

しかし、このような特殊な取り扱いをすることによって実現できる会計上の有効性が明らかではない。予算編成のシミュレーションや予測財務書類の作成を通じて予算編成管理に役立てることができるとしているが、現段階では、現金主義の予算との関連も不明であり、その実行可能性も疑問である。

「基準モデル」を採用する予定の団体も少数ではあるが存在するので⁴⁸、今後の実務上の経験を積み重ねて、その有効性や実行可能性が明らかとなることを期待するものであるが、「基準モデル」の導入には、少なからぬコストと時間が必要である。挑戦的な概念の「基準モデル」を採用し、説明責任の履行や予算編成の手段として活用する積極的な姿勢は評価されるが、少なくとも一般的には、現時点でこうした実験的な会計モデルを採用しなければならない理由に乏しいと考える。

(2) 改訂モデル

まず、「改訂モデル」の前身の「総務省方式」について検討する。

「総務省方式」では、資産と負債の差額について、バランスシートの利用者がこの部分を、企業会計における資本、持分のように誤解しないような名称とすべきとの考え方から「正味資産」の名称を用いている⁴⁹。

正味資産科目は、「国庫支出金」、「都道府県支出金」と「一般財源等」に区分して表示されるが、資金の調達と用途を表すというバランスシートの考え方から、すべての資産の形成の財源となった「国庫支出金」、「都道府県支出金」を指しており、財政運営上重要な情報であると考えられている。また、「国庫支出金」、「都道府県支出金」は、普通建設事業費の区分ごとに耐用年数に合わせて償却される⁵⁰。

なお、一般財源等は、正味資産から「国庫支出金」と「都道府県支出金」を除いた部分である。

$$\text{一般財源等} = \text{資産合計} - \text{負債合計} - (\text{国庫支出金} + \text{都道府県支出金})$$

この「総務省方式」の正味資産の表示方法は、資金の調達源泉を表しているといえる。

次に、「改訂モデル」の資産と負債の差額は、「総務省方式」を改善し、純資産変動計算書の導入に伴って、正味資産の部を「純資産の部」に改めるとともに、地方公共団体の財源充当の実態等に即して、「公共資産等整備国県補助金」、「公共施設等整備一般財源等」、「その他一般財源等」及び「資産評価差額」に区分することとした⁵¹。

「純資産の部」とは、住民サービスを提供するために保有している財産に対応する財源のうち、現在までの世代が負担した部分と資産を時価評価した際の評価差額部分からなり、資産から負債を引いた残額となる⁵²。

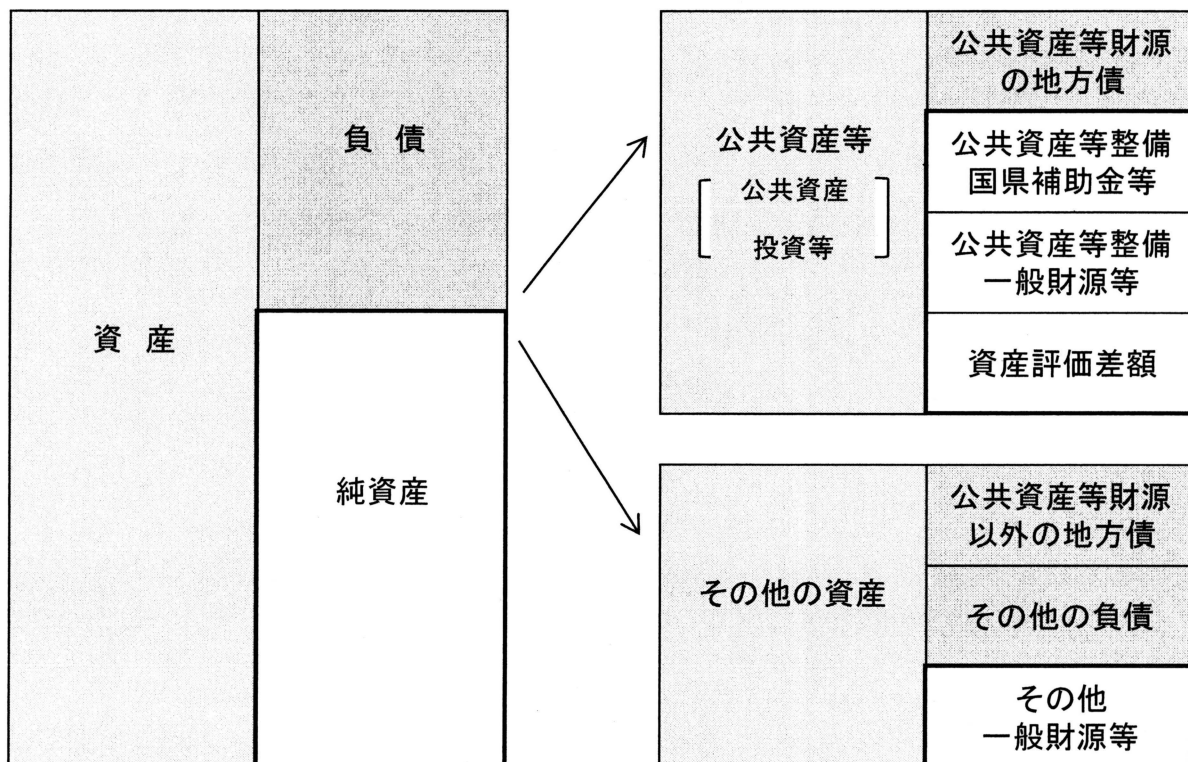
「総務省方式」と比較して、「改訂モデル」は、資産の部において、売却可能資産の時価評価が要求されることに起因して、「資産評価差額」の区分が新たに加わったこと、また、一般財源を「公共施設等整備一般財源等」と「その他一般財源等」に2区分し、公共施設に充当された一般財源を明確にしているが、資金の調達源泉を示すことには変わりがない。

図表 7-4 では、改訂モデルの貸借対照表を分解し、純資産の各項目が何の財源になっているのかを示した。

この図からは、純資産が何の財源になっているのかにより区分されていることが分かる。公共資産等の財源として既に投下された財源とまだ投下されていない自由な財源である⁵³。その他の資産の財源となっている、「その他の一般財源等」が大きいほど、財政に余裕があること、また、これがマイナスであれば、翌年度以降の一般財源等の使途がすでに拘束されているものとみなすことができる。

多くの地方公共団体は、多かれ少なかれ「その他一般財源等」はマイナスになるものと見込まれる。その理由は、近年の財政危機で、臨時財政対策債、減収補填債、減税補填債等の赤字地方債が発行されているが、これらの償還財源の一部は将来の地方交付税交付金により賄うことが予定されているためである⁵⁴。

図表 7-4 改訂モデルの純資産の内訳



(出所: 森田祐司『新地方公会計制度の徹底解説』ぎょうせい、2008年、211ページ。)

「改訂モデル」の「純資産変動計算書」は、純資産が会計期間において、どのような要因によって、どれだけ変動したかを示すものである。当期の変動額は、「純経常行政コスト」、「一般財源」、「補助金受入」、「臨時損益」、「科目振替」、「資産評価替えによる変動額」、「無償受贈資産受入」及び「その他」に区分して、それぞれの要因ごとにその金額を表示する。(図表 7-5)

ここで、「改訂モデル」は、税金を住民からの出資とする「持分説」に依拠しているため、行政コスト計算書上では税金を認識せず、「純資産変動計算書」に計上されるため、行政コスト計算書上の財源不足分である「純経常行政コスト」と「一般財源」等（「補助金等受入」を含む）の項目が設けられていること。また、公共資産等整備等の資産形成活動に係る財源の変動を示すために、「科目振替」において、財源仕訳を行うことを特徴として挙げておきたい⁵⁵。

ただし、このような会計処理は、「基準モデル」と同様に民間企業の会計基準では見られない特殊なものであり、理解可能性や有効性の観点から問題があることを指摘したい。

図表7-5 改訂モデルの純資産変動計算書

純資産変動計算書

自 平成〇〇年4月1日
至 平成〇〇年3月31日

(単位:千円)

	純資産合計	公共資産等整備 国県補助金等	公共資産等整備 一般財源等	その他 一般財源等	資産評価差額
期首純資産残高	0				
純経常行政コスト	0				
一般財源					
地方税	0				
地方交付税	0				
その他行政コスト充当財源	0				
補助金等受入	0				
臨時増益	0				
災害復旧事業費	0				
公共資産除売却損益	0				
投資損失	0				
…					
科目振替					
公共資産整備への財源投入				0	
公共資産処分による財源増				0	
貸付金・出資金等への財源投入				0	
貸付金・出資金等の回収等による財源増				0	
減価償却による財源増				0	
地方債償還に伴う財源振替				0	
資産評価替えによる変動額	0				
無償受贈資産受入	0				
その他	0			0	
期末純資産残高	0	0	0	0	0

(出所:総務省「新地方公会計制度実務研究会報告書」、2007年。)

(3) 東京都モデル

「東京都モデル」では、資産・負債差額を「正味財産」と表示し、「貸借対照表における資産総額と負債総額の差額をさす。」⁵⁶と定義している。「正味財産」は単一の科目として計上し、内訳表示は行わないが、前年度末からの増減額を、「(うち当期正味財産増減額)」として、「正味財産」の末尾に記載される⁵⁷。

そして、「正味財産変動計算書」において、一会計期間における正味財産の部の項目の変動状況を明らかにする。

正味財産の各項目は、「前期末残高」、「当期変動額」及び「当期末残高」に区分し、当期変動額は、「固定資産等の増減」、「都債等の増減」、「その他内部取引による増減」及び「剰余金」に区分して、それぞれの要因ごとにその金額を表示する⁵⁸。

東京都モデルの正味財産は、単に資産・負債の差額であって、特別な意味付けを行っていない。

この点に関し、東京都では、「地方公共団体全体の貸借対照表の負債が資産を上回る状況になることが不健全であるのは当然であるが、資産と負債との比率がどのような水準にあることが適正かについては、世代間の負担のバランスなどの視点から総合的に検討していくことが必要である。民間企業では純資産の充実が財務体質の良好さを示すものとなるが、行政の場合、民間の純資産に相当する正味財産は従来までの世代が資産形成にどれだけ寄与してきたかを示すことはできるものの、財務体質の評価に結びつけた議論を行うことは難しい面がある。」⁵⁹と説明している。

このように、東京都モデルは、企業会計に近く、分かりやすいモデルであるが、資産と負債の差額の部分は、企業会計と根本的に異なっており、どのように考えるべきかについては、特に示していない。正味財産の評価そのものより、正味財産変動計算書により、その変動の要因を明らかにし、時系列データを蓄積することで、財政状況の分析や持続可能性の判断に役立ていくことを目指す会計モデルであるといえるであろう。

図表 7-6 は、東京都モデルの「正味財産変動計算書」の様式であるが、企業会計の「株主資本等変動計算書」に準拠して作成されており、大変見やすいものであることが分かる。

東京都モデルは、考え方や財務書類の様式が企業会計に近く、かつ、勘定科目の名称などは、地方公共団体の「官庁会計」に準拠して設定されているため、この「正

味財産変動計算書」に限らず、一連の財務書類が大変分かりやすいことも特徴であることを指摘しておきたい。

図表 7-6 東京都モデルの正味財産変動計算書

正味財産変動計算書(一般会計)

自 平成〇〇年4月1日
至 平成〇〇年3月31日

金額(円)

	正味財産							合計
	開始残高相当	国庫支出金	負担金及繰入金等	受贈財産評価額	区市町村等移管相当額	会計間取引勘定	その他剰余金	
前期末残高								
当期末残高								
固定資産等の増減								
都債等の増減								
その他の会計間取引								
剰余金								
当期末残高								

(出所：東京都ホームページ、<http://www.kaikeikanri.metro.tokyo.jp/kaiki080331.pdf>。)

4 今後の課題

本章では、地方公共団体における純資産の意義を検討してきた。

純資産をどのように考えるかについては、公会計において見解が一致していない論点の一つであるとされている⁶⁰。公会計制度改革の先進国における純資産の考え方も様々である。IPSASにおいても、単なる資産・負債の差額であるという以上の解釈を示していない。

しかし、このような様々な見解を大きく分ければ、二つの解釈に集約できる。

一つの解釈は、単なる差額（正味資産、あるいは純資産）で、特別な意味を持たないとする解釈である。もう一つの解釈は、納税者持分とする解釈である⁶¹。

我が国の公会計制度改革においては、国が自らの貸借対照表の純資産（資産・負債差額）は、単なる差額であって意味はないと解釈している。一方、総務省が地方公共団体に対して提示した「新地方公会計制度研究会」の報告書に基づく「基準モデル」及び「改訂モデル」では、地方公共団体の純資産は、納税者持分とする解釈を行っている。

また、企業会計に比較的近い「東京都モデル」では、特別な意味を持たないとする解釈をしている。

しかし、純資産に特別の意味はないとする立場においても、納税者持分であるとする立場においても、その変動の動向には関心を持ち、財政状況や持続可能性を判断する指標として捉えようと、純資産の変動の内訳を表す財務書類を導入している点は共通している。

総務省の「基準モデル」及び「改訂モデル」における「純資産変動計算書」、東京都モデルにおける「正味財産変動計算書」である。

特に、「基準モデル」では、地方公共団体の所有者は住民であるとする「持分説」の立場から、財政の三機能と納税者持分の変動を関連付けし「純資産の変動こそが現役世代と将来世代との間での資源の配分を意味することとなる。」として、「純資産変動計算書」で行政のインフラ資産や事業用資産、長期金融資産等の資産形成活動を総額（グロス）で表示し、財源と関連付けて体系的に表示する試みを行っている。

しかし、こうした挑戦的な試みは、「基準モデル」独自のものであり、企業会計や国際的な公会計の潮流とも相容れないものであり、理解可能性の点で問題がある。また、その理論的枠組みや有効性、実行可能性の観点でも、疑問があるところである。

こうした特殊な会計モデルが、総務省が「地方公共団体が公会計の整備に取り組む上で参考となるモデル」であるとして、地方公共団体を指導していることには違和感を覚えざるを得ない⁶²。

貴重な税を消費して財務書類の整備を行うのであるから、地方公共団体を会計モデルの実験場とするのではなく、住民に対して説明責任を果たせるよう、早急に統一された公会計基準の策定に進むべきであろう。

その際には、理解可能性を重視し、IPSAS の策定動向や公会計制度改革の先進国の状況及び民間企業の会計基準との整合性にも十分な配慮を行うことは当然のことである。

(注)

L

- 1 この部分は、企業会計基準第5号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」(2005年12月9日、企業会計基準委員会)を基にまとめたものである。
- 2 同上基準、6ページ。
- 3 同上基準、6~7ページ。
- 4 同上基準、9ページ。
- 5 同上基準、2ページ。
- 6 同上基準、9ページ。
- 7 同上基準、2ページ。
- 8 同上基準、10ページ。
- 9 同上。
- 10 国では、「資産・負債差額」の用語を用いている。したがって、本論文では、国の報告書等を引用する部分では、原文の「資産・負債差額」に変えて「純資産(資産・負債差額)」と表記する。
- 11 2007年度「国の貸借対照表」によれば、資産負債差額は、一般会計と特別会計の合算ベースでマイナス238兆円である。
- 12 普通国債残高は、2009年度末見込みで592兆円である。
- 13 財政制度等審議会「公会計整備の一層の推進に向けて～中間取りまとめ～」2006年、2ページ。
- 14 同上。
- 15 同上、5ページ。
- 16 公共事業においては「裏負担」といわれる。
- 17 2004年度決算ベースの47都道府県と13政令市のバランスシートを合算すれば、資産総額290兆円に対し負債総額157兆円で正味財産総額は133兆円、正味財産/資産総額は、45.9%となっている。これに対し、国の2004年度決算ベースの貸借対照表をみると、資産総額700兆円に対し負債総額977兆円で資産・負債差額はマイナス277兆円となっている。
- 18 ドイツでは、中央政府レベルでは、貸借対照表は作成されていない。
- 19 財政制度等審議会・財政制度分科会・法制・公会計部会・公会計基本小委員会(第8回)配付資料「公会計に関する海外調査報告書(イギリス)」2003年、10ページ。
- 20 同上委員会(第8回)・配付資料「公会計に関する海外調査報告書(フランス)」2003年、10ページ。
- 21 同上委員会(第8回)・配布資料「公会計に関する海外調査報告書(カナダ)」2003年、11ページ。
- 22 同上委員会(第9回)・配付資料「公会計に関する海外調査報告書(ニュージーランド)」、2003年、15ページ。
- 23 同上委員会(第9回)・配付資料「公会計に関する海外調査報告書(オーストラリア)」、2003年、18ページ。
- 24 IPSAS.1.par.6.
- 25 IPSAS.1.par.14.
- 26 藤井秀樹監訳「GASB/FASB 公会計の概念フレームワーク」中央経済社、2003年、203ページ。
- 27 GASB. Statement No.34 : Basic Financial Statements and Management's Discussion and Analysis for State and Local Governments,1999,
- 28 石田晴美『地方自治体会計改革論』森山書店、2006年、144~148ページ。
- 29 同上書、147ページ。
- 30 同上書、148ページ。
- 31 古市峰子「国際会計士連盟による国際公会計基準(IPAS)の策定プロジェクトについて」『金融研究』日本銀行金融研究所、2003年、77ページ。
- 32 総務省「新地方公会計制度研究会報告書」、2006年、15ページ。
- 33 同上。
- 34 同上、16ページ。
- 35 同上。

」

- 36 同上、14 ページ。
- 37 藤井邦明『これならわかる新地方公会計』税務経理協会、2009 年、125 ページ。
- 38 同上書。
- 39 亀井孝文『公会計制度の改革』中央経済社、2008 年、182~183 ページ。
- 40 藤井邦明『これならわかる新地方公会計』税務経理協会、2009 年、126 ページ。
- 41 同上。
- 42 総務省「新地方公会計制度実務研究会報告書、補論 1、純資産変動計算書に関する補足説明」、2007 年。
- 43 同上。
- 44 同上。
- 45 総務省「新地方公会計制度実務研究会報告書」、2007 年、20 ページ。
- 46 清水涼子「地方公共団体の公会計改革に関する考察」『税経通信』2008 年 2 月号を参照。
- 47 総務省・自治財政局長通知・総財務第 218 号「公会計の整備推進について」、2007 年、別紙「財務書類の分かりやすい公表に当たって留意すべき事項」、1 ページ。
- 48 総務省の調査によれば、「基準モデル」を採用する団体は、都道府県で 1 団体、政令市で 3 団体、市町村で 113 団体、全体では 117 団体(6.3%)である。(総務省「地方公共団体の平成 19 年度版財務書類の作成状況等」2009 年 6 月 4 日)
- 49 総務省「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、5 ページ。
- 50 同上。
総務省「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」－『行政コスト計算書』と『各地方公共団体全体のバランスシート』－、2001 年、22、47 ページ。
- 51 総務省「新地方公会計制度実務研究会報告書」、2007 年、170~172 ページ。
- 52 森田祐司『新地方公会計制度の徹底解説』ぎょうせい、2008 年、66 ページ。
- 53 同上書、211 ページ。
- 54 同上書、212 ページ。
- 55 森田祐司『新地方公会計制度の徹底解説』ぎょうせい、2008 年、99~106 ページ。
稲沢克祐『自治体における公会計改革』同文館出版、2009 年、70~73 ページ。
- 56 東京都会計基準、第 2 章 5。
- 57 同上。
- 58 同上、第 5 章 1,2。
- 59 東京都新公会計制度研究会『新地方公会計の実務』都政新報社、2008 年、243 ページ。また、同書の 247 ページでは、「負債が資産の金額を上回ってしまい、正味財産がマイナスになるような状況は、財務体質としては不健全で、民間企業ではいわゆる債務超過として事業が破綻していると思なされるが、行政では必ずしもそのようには断定できない。例えば、地方債を財源として工事などを行って資産を作り上げても、その資産が国に帰属することが法律上取り決められているような場合には、資産は増えることがないままに負債である地方債だけが一方的に増加して、事業別の貸借対照表を作成すると正味財産はマイナスになる場合もある。」として、行政と民間の違いを踏まえた分析が必要であることを説明している。
- 60 土居丈朗「公会計・予算制度の改革過程：対立点と改革の方向性」『会計検査研究』No.28、2003 年 9 月、74 ページ。
- 61 同上
- 62 総務省では、「基準モデル」か「改訂モデル」かの選択は、地方公共団体の任意であるとしている。複数の会計モデルが提示されていることも、地方公共団体を混乱させる原因となっている。

第8章 財務書類の体系・構成

1 はじめに

我が国の企業会計では、「会社法」において、株主と債権者との利害関係の調整、及び株主保護を取り入れた債権者保護を目的に、すべての会社を適用対象として、貸借対照表、損益計算書、株主資本等変動計算書、個別注記表を「計算書類」として作成することが要求されている。

また、「金融商品取引法」は、有価証券の発行・流通を公正かつ円滑ならしめ、投資者保護を目的とするが、上場会社等を適用対象として、「財務諸表等規則」において、貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書、株主資本等変動計算書及び附属明細表の作成を要求している。

このような法規制の下で、今日の企業会計における基本的な財務諸表は、①貸借対照表、②損益計算書、③株主資本等変動計算書、及び④キャッシュ・フロー計算書、の4表により構成されている。

現在進められている地方公会計制度の改革は、現金主義の官庁会計に企業会計の手法を導入して財務書類を整備するものであり、そのため、企業会計で作成されている財務諸表を基本として、公会計に特有の部分は修正を加えるというアプローチにより、①貸借対照表、②行政コスト計算書、③純資産変動計算書、及び④キャッシュ・フロー計算書、の4表を整備することを目的としている¹。

本章では、グローバルな公会計のベンチマークとしての地位を確保しつつある国際公会計基準(IPSAS)と「基準モデル」、「改訂モデル」及び「東京都モデル」の各会計モデルにおける財務書類²の体系や構成について比較検討を行う。

2 財務書類の体系・構成

(1) 財務書類4表

「国際公会計基準(IPSAS)」では、財務書類は、①財政状態計算書(A statement of financial position)、②財務業績計算書(A statement of financial performance)、③純資

産・持分変動計算書(A statement of changes in net assets/equity)、④キャッシュ・フロー計算書(A cash flow statement)、⑤主体が承認された予算を公表している場合、別個の独立した財務諸表による、あるいは財務諸表の中に予算の欄を一行設けることによる予算と実績との比較 (When the entity makes publicly available its approved budget, a comparison of budget and actual amounts either as a separate additional financial statement or as a budget column in the financial statements) 、⑥重要な会計方針の要約及びその他の説明を行う注記で構成される注記(Notes, comprising a summary of significant accounting policies and other explanatory notes)から構成されている³。

財政状態計算書は、貸借対照表あるいは資産・負債計算書とも呼ばれる。また、財務業績計算書は、収益・費用計算書、利益計算書、営業計算書、損益計算書とも呼ばれる。注記事項は、国・地域によっては、「附属明細書」と呼ばれる項目を含んでいることもある⁴。

「基準モデル」及び「改訂モデル」では、①貸借対照表、②行政コスト計算書、③純資産変動計算書、④資金収支計算書、⑤これらの財務書類に関連する事項についての附属明細表、から構成される⁵。

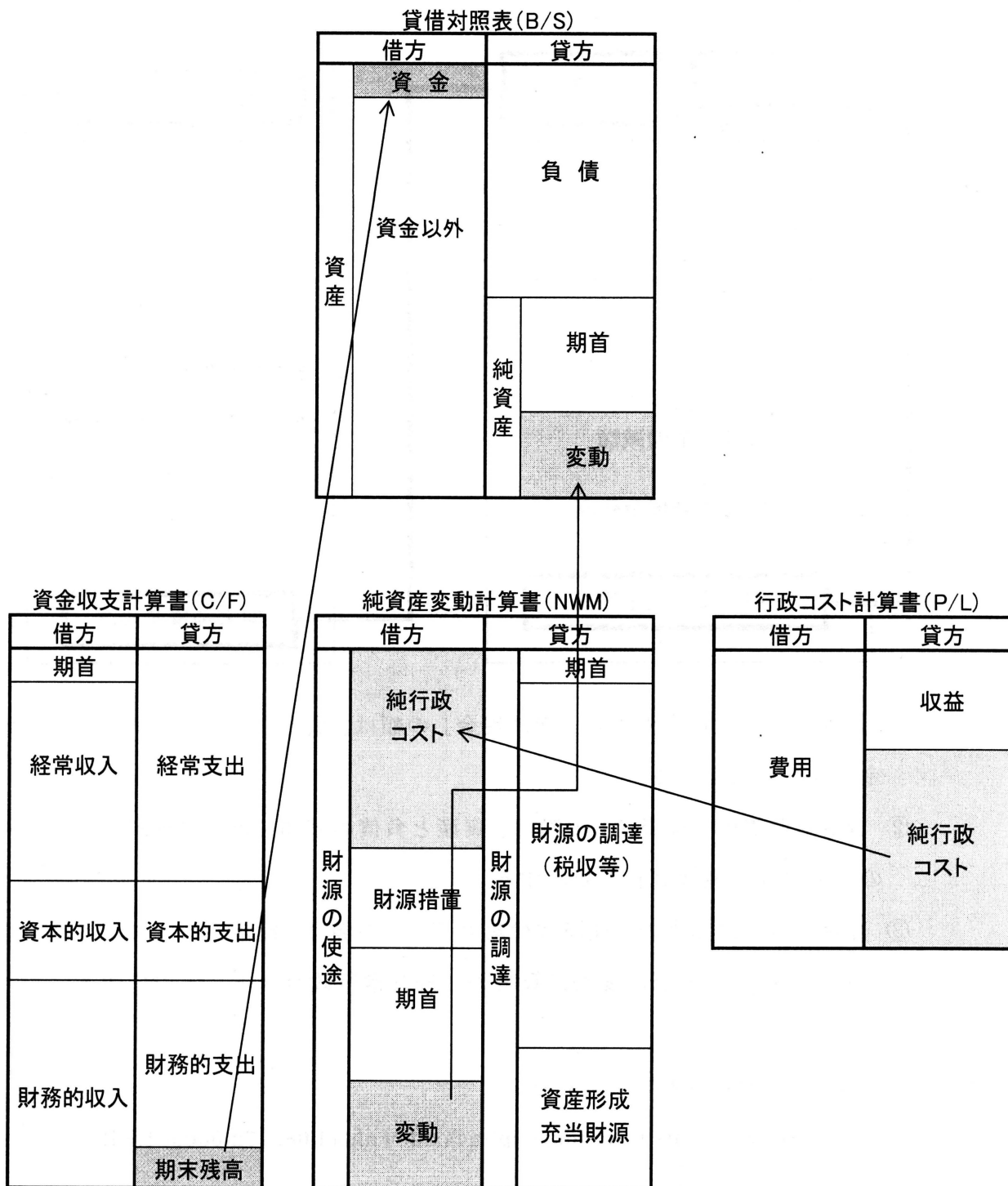
また、「東京都モデル」では、①貸借対照表、②行政コスト計算書、③キャッシュ・フロー計算書、④正味財産変動計算書、⑤これらに関連する事項についての附属明細書、から構成される⁶。

財務書類の名称は、各会計基準・モデル間で異なっているものの、基本的な構成は、資産及び負債とその差額である純資産の状況、すなわち財政状態を明らかにする「貸借対照表」、会計期間中の主体の業績、すなわち費用・収益の取引高を明らかにする「行政コスト計算書」、会計期間中の主体の純資産の変動の状況を明らかにする「純資産変動計算書」、会計期間中の資金の収支の状況を明らかにする「キャッシュ・フロー計算書」、の4表で構成されていることでは共通している。

しかし、本論文の第6章及び第7章で検討したとおり、「基準モデル」及び「改訂モデル」は、税金の「持分説」を採用し、税金や移転収入を収益として認識せず、純資産変動計算書に直接計上しているため、「行政コスト計算書」や「純資産変動計算書」の意義が、通説の「収益説」に基づく「IPSAS」や「東京都モデル」とは相当異なっていることには注意が必要である。

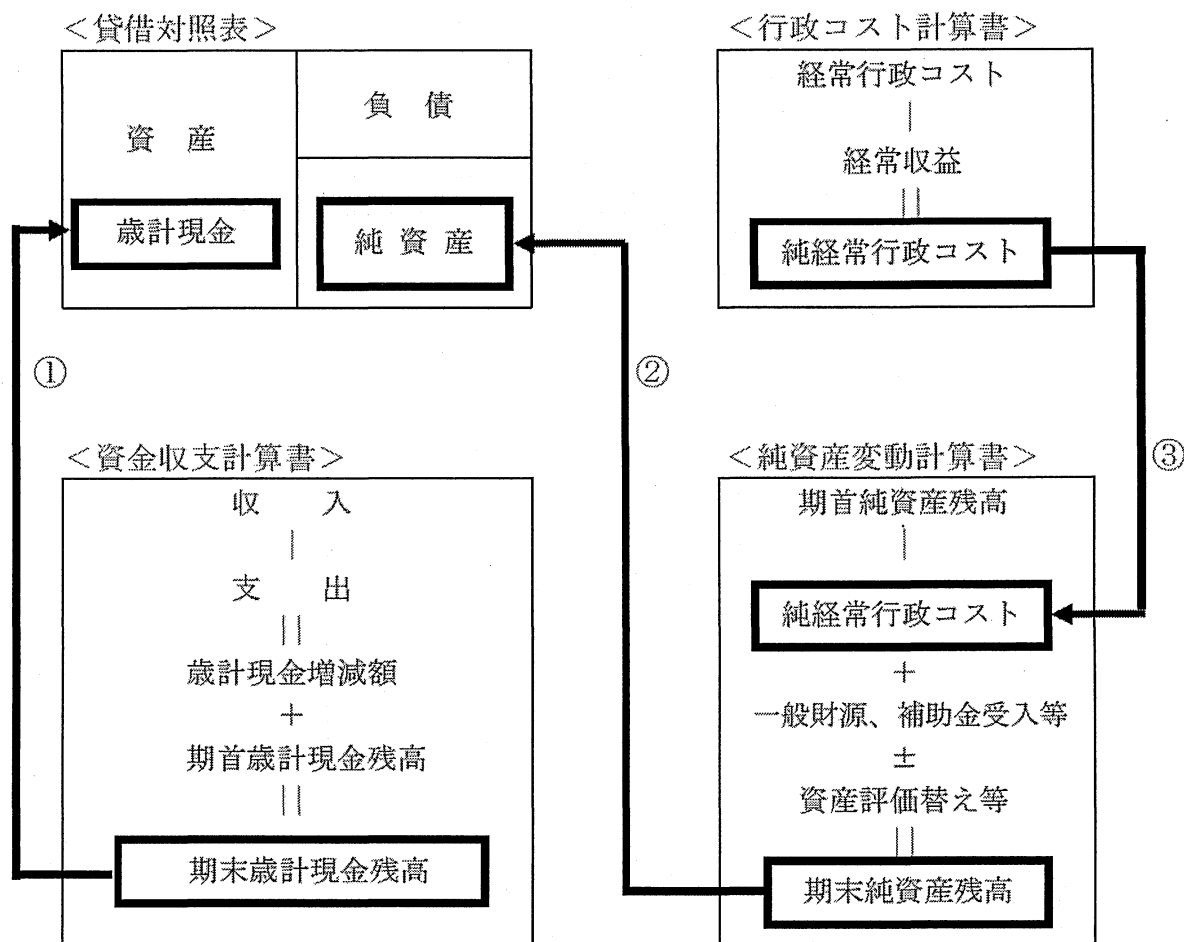
図表 8-1 は「基準モデル」、図表 8-2 は「改訂モデル」、図表 8-3 は「東京都モデル」のそれぞれの財務書類 4 表の相互の関係を示したものである。

図表 8-1 「基準モデル」の財務書類 4 表の関係



(出所: 藤井邦明『これならわかる新地方公会計』税務経理協会、2009年、119ページ。)

図表 8-2 「改訂モデル」の財務書類 4 表の関係



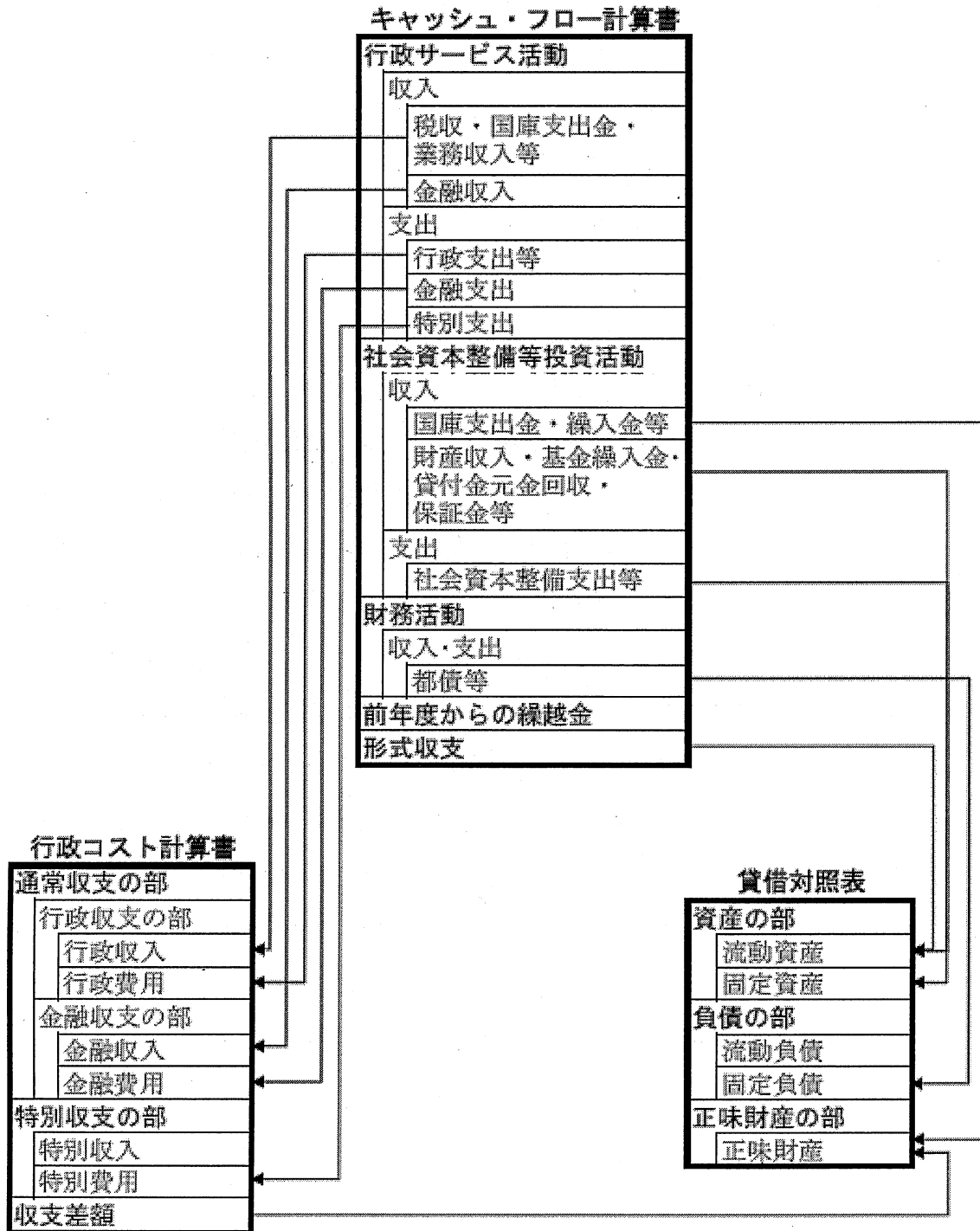
- ① 貸借対照表の資産のうち「歳計現金」の額は、資金収支計算書の「期末歳計現金残高」と対応する。
- ② 貸借対照表の「純資産」の額は、資産と負債の差額であり、純資産変動計算書の「期末純資産残高」と対応する。
- ③ 行政コスト計算書の「純経常行政コスト」の額は、経常行政コストと経常収益の差額であり、純資産変動計算書の「純経常行政コスト」と対応する。

(出所：東京都台東区ホームページ、

<http://www.city.taito.tokyo.jp/index/download/082172;000001.pdf>)

図表 8-3 「東京都モデル」の財務書類 4 表の関係

財務諸表の構造(一般会計)



(2) 貸借対照表(図表 8-4(1)、5(1)、6(1)、7(1)を参照)

貸借対照表は、ある基準日における「資産」、「負債」、「純資産」を勘定科目と金額で表示した一覧表である⁷。

まず、「IPSAS」の「財政状態計算書」の表示例をみると、資産は、「流動資産」と「非流動資産」に区分する「流動性による分類」⁸を採用している。また、負債についても同様に、「流動負債」と「非流動」に大きく2つに区分する「流動性による分類」を行う。純資産は、「純資産・持分」として、さらに「他の主体からの資本拠出」、「積立金」、「累積余剰/欠損」、「少数持分」に区分して表示される。

次に、「基準モデル」では、貸借対照表の表示例をみると、資産は、「金融資産」と「非金融資産」に区分される。これは、資産をその形態に着目した分類である⁹。一方、負債の表示は、「流動負債」及び「非流動負債」に区分する「流動性による分類」を採用している。純資産は、「財源」、「資産形成充当財源」、「その他純資産」に区分される。「資産形成充当財源」は、さらに「税収」、「社会保険料」、「移転収入」、「公債等」「その他の財源の調達」、「評価・換算差額等」に区分して表示する。

「改訂モデル」では、資産を「公共用資産」、「投資等」及び「流動資産」に3分し、さらに、公共用資産は、「有形固定資産」と「売却可能資産」に区分され、投資等は「投資及び出資金」、「貸付金」、「基金等」、「長期延滞債権」及び「回収不能見込額」に、流動資産は、「現金預金」及び「未収金」に区分され、未収金の内訳として「回収不能見込額」を明示する。負債の表示は、「固定負債」と「流動負債」に区分する。純資産は、「公共資産等整備国庫補助金」、「公共資産等整備一般財源等」、「その他一般財源等」及び「資産評価差額」に区分して表示する。

「東京都モデル」では、資産は、流動・固定分類法を採用して「流動資産」と「固定資産」に大きく分け、うち固定資産は、「行政財産」、「普通財産」、「重要物品」、「インフラ資産」、「建設仮勘定」及び「投資その他の資産」に分類する。さらに、「行政財産」、「普通財産」及び「インフラ資産」については、それぞれ「有形固定資産」と「無形固定資産」に区分する。次に、負債は、「流動負債」と「固定負債」に区分して表示する。純資産は、「正味財産」と呼ばれ、その増減額を内書する。

「IPSAS」、「基準モデル」、「改訂モデル」及び「東京都モデル」を比較すれば、「IPSAS」の表示が、最も明解で分かりやすい。次に、「東京都モデル」が、企業

会計に近く、さらに勘定科目の名称等において、地方自治法上の財産区分や行政の特質を考慮した分類が行われており分かりやすい。

「基準モデル」は、資産は「形態による分類」を採用する一方、負債は「流動性による分類」を採用しているなど、統一性がなく、また「純資産の部」の内訳表示が企業会計にも官庁会計にも例のない独特の名称の勘定科目となっていることなど、難解で理解可能性の点で問題がある。

「改訂モデル」は、これまでの「総務省方式」を発展させたモデルであるため、表示は分かりやすいが、有形固定資産のうちの「売却可能資産」や投資等の中の「回収不能見込額」を区分表示させることなど、総務省が誘導する政策目的に貢献することを優先させたモデルであるため、会計的には問題が多い。

(3) 行政コスト計算書(図表 8-4(2)(3)、5(2)、6(2)、7(2)を参照)

「行政コスト計算書」は、企業会計の「損益計算書」に相当し、IPSASでは「財務業績報告書」と呼ばれる。この「行政コスト計算書」は、会計期間における行政サービスのコスト(費用)と当該年度の収益との対応関係を明らかにすることを目的として作成される。

IPSASは「収益説」の立場であり、税金や補助金等の移転収入を収益として取扱う。また、「東京都モデル」は、税金と行政活動との間に直接の対価性はないとして、「収益」という用語に代えて「収入」の名称を用いているが、IPSASと同様「収益説」に立脚していることには変わりがない。

「収益説」では、税金や補助金等の移転収入を「収益」として取り扱うため、これによって作成される「行政コスト計算書」は、「1年間に提供された行政サービスのコスト(経常費用)が当該年度の経常収益でどの程度賄われたか、すなわち『期間負担の衡平性』を表す財務書類である。」¹⁰と意義付けることができる。

一方、「基準モデル」及び「改訂モデル」では、税金の「持分説」に基づき、税金や補助金等の移転収入を収益として取り扱わず、住民からの出資として、直接「純資産変動計算書」で取り扱うため、「『行政コスト計算書』の意義は、『行政コスト合計から直接の受益者負担金を除き、地方税や補助金で賄うべきコスト(純経常行政コスト)がどれだけかを把握する財務書類』ということになる。」¹¹

しかし、通常、地方税や補助金は、地方公共団体の収入の大部分を占めており、

「基準モデル」及び「改訂モデル」の「行政コスト計算書」では、この部分が総額でしか表示されず、行政コストとの対応関係が明らかにされないため、これでは、財務業績を開示する財務書類としての役割を果たすことができないといわざるを得ない。

行政コスト計算書の様式を比較すれば、「IPSAS」は「収益」と「費用」に分けられ、その差額として「余剰又は欠損」として表示される。税金や移転収入は「収益」に含まれる。「余剰又は欠損」は、その帰属先を「支配主体の所有者」と「少数持分」に分類する。

「基準モデル」の行政コスト計算書の表示をみると、「経常費用」と「経常収益」に区分し、「経常収益」と「経常費用」の差額が、「純経常費用(純行政コスト)」として、「純資産変動計算書」の「財源の使途」のうち「純行政コスト」に連動することになる。「持分説」であるため、税金や移転収入は計上されない。

「改訂モデル」は、「経常行政コスト」と「経常収益」に分けられ、「経常行政コスト」と「経常収益」の差額が、「純経常行政コスト」として、「純資産変動計算書」の「純経常行政コスト」に連動することになる。税金や移転収入が計上されないことは、「基準モデル」と同様である。

「東京都モデル」は、「収益」に替えて「収入」の用語を用い、「通常収支の部」と「特別収支の部」に2区分し、さらに「通常収支の部」は「行政収支」と「金融収支」に細区分している。税金や移転収入は、「通常収支の部」の「I 行政収支の部」のうち「1 行政収入」に計上される。

「IPSAS」、「基準モデル」、「改訂モデル」及び「東京都モデル」を相互に比較すれば、「IPSAS」の表示が、最も単純かつ明解である。「東京都モデル」も、地方自治法上や行政の特質を考慮した科目の設定が行われており、分かりやすい。

「基準モデル」及び「改訂モデル」は、「持分説」により税金や移転収入が計上されず、「収益」として計上されるのは、「使用料・手数料」や「分担金・負担金・寄付金」等の一部の収入に限られるため、行政コスト計算書は税金や補助金で賄う「純行政コスト」を計算するための財務書類としての意義しか有しておらず、理解可能性の点で問題がある。

ただし、「改訂モデル」の行政コスト計算書は、表示形式が現行の「総務省方式」を継承しており、性質別分類（「人件費等」「物件費等」「移転支出」「そ

の他」の4分類)と目的別分類(「生活インフラ・国土保全」「教育」「福祉」「環境衛生」「産業振興」「消防」「総務」「議会」及び「その他行政コスト」の9分類)をクロス集計している点は、情報量も多く、「基準モデル」に比較すれば、有用なものといえる。

(4) 純資産変動計算書(図表 8-4(4)、5(3)、6(3)、7(3)を参照)

各会計モデルの「純資産変動計算書」については、第7章で検討を行ったのでここでは取り上げない。

(5) キャッシュ・フロー計算書(図表 8-4(5)(6)、5(4)、6(4)、7(4)を参照)

「IPSAS」及び「東京都モデル」では「キャッシュ・フロー計算書」、「基準モデル」及び「改訂モデル」では「資金収支計算書」と呼ばれている財務書類であり、いずれも、キャッシュ(現金及び現金同等物)の流れを示した財務書類である。

企業会計の「キャッシュ・フロー計算書」では、企業の売り上げや販売による収支である「営業活動によるキャッシュ・フロー」、固定資産の取得や売却による収支である「投資活動によるキャッシュ・フロー」、借入金や資本の増減による収支である「財務活動によるキャッシュ・フロー」の3つに区分してキャッシュの流れを表示しており、どのような要因でキャッシュが増減したのかが分かる¹²。

「IPSAS」では、企業会計と同様に、「事業活動によるキャッシュ・フロー」、「投資活動によるキャッシュ・フロー」、「財務活動によるキャッシュ・フロー」の3つに区分して表示する¹³。キャッシュ・フロー計算書は、「直接法」又は「間接法」により作成されるが、IPSASでは、「直接法」を推奨している¹⁴。

「基準モデル」は、「直接法」により作成され¹⁵、「経常的収支区分」、「資本的収支区分」及び「財務的収支区分」の3区分により表示する¹⁶。

「経常的収支区分」は、地方公共団体の経常活動に伴い、継続的に発生する資金収支(財務的支出に属する支払利息支出を除く)を表示する¹⁷。「資本的収支区分」は、地方公共団体の資本形成活動に伴い、臨時・特別に発生する資金収支を表示する。その結果、当該地方公共団体の基礎的財政収支(プライマリー・バランス)は、経常的収支区分と資本的収支区分の合計額として計算・開示されることとなる¹⁸。

「財務的収支区分」は、地方公共団体の負債の管理にかかる資金収支(負債の発行

及び元利償還)を表示する¹⁹。

「改訂モデル」は、資金収支を「経常的収支の部」、「公共資産整備収支の部」及び「投資・財務的収支の部」の3区分に分けて表示する。

「経常的収支」は、人件費や物件費などの支出と税金、交付税収入、地方債発行額、手数料などの収入が計上され、地方公共団体の経常的な行政活動による資金収支の状況が表示される。「公共資産整備収支」は、公共資産の整備などによる支出とその財源である国庫補助金や地方債発行による収入の状況が表示される。「投資・財務的収支」は、投資・出資、貸付金の収支や基金への積立て・取崩しなどの収支状況を表す。

「東京都モデル」のキャッシュ・フロー計算書は、基本的な構成は企業会計と同様であり、経常的な行政サービスに伴う現金収入を「行政サービス活動キャッシュ・フロー」、固定資産の形成や基金の増減をもたらす現金収入を「社会資本整備等投資活動キャッシュ・フロー」、公債の発行や借入金による財源の調達や償還に伴う現金収入を「財務活動キャッシュ・フロー」に記録し、3区分に分けてキャッシュの増減を表示する²⁰。

「IPSAS」、「基準モデル」、「改訂モデル」及び「東京都モデル」を比較すれば、「IPSAS」、「基準モデル」及び「東京都モデル」は、キャッシュ・フローの区分の考え方等において共通する部分が多いが、「改訂モデル」は、次の点で異質である。

「改訂モデル」の「資金収支計算書」は、借入金である「地方債発行額」の収入が「経常的収支の部」、「公共資産整備収支の部」及び「投資・財務的収支の部」のそれぞれに計上される。つまり、「公共資産整備収支の部」に計上される「地方債発行額」は、公共資産整備の充当財源になった地方債収入を、「投資・財務的収支の部」に計上される「地方債発行額」は、投資・財務的支出に充当した地方債収入を、「経常的収支の部」に計上される「地方債発行額」は、「公共資産整備収支の部」及び「投資・財務的収支の部」に計上された地方債以外の地方債収入（すなわち「赤字地方債」）を、それぞれ計上することになっている。

「地方債発行額」は、一般的には「財務活動によるキャッシュ・フロー」の部に計上されるべきである。各部に分割して計上する理由は不明であるが、近年の財政危機を背景として、発行される地方債は多種多様であり、必ずしも「経常的収支の部」、「公共資産整備収支の部」及び「投資・財務的収支の部」に明確に区分でき

るものではない。

「キャッシュ・フロー計算書」の表示例をみると、「IPSAS」や「東京都モデル」が分かりやすいものとなっている。

3 まとめ

ここでは、「IPSAS」、「基準モデル」、「改訂モデル」及び「東京都モデル」のそれぞれの財務書類の体系と構成について検討した。

いずれも、名称は異なるが、「貸借対照表」、「行政コスト計算書」、「純資産変動計算書」、「キャッシュ・フロー計算書」、の財務書類 4 表を基本として構成されていることは共通している。

しかし、「IPSAS」と「東京都モデル」は、税金を収益とする「収益説」、一方、「基準モデル」と「改訂モデル」は、税金は収益ではなく、住民からの出資として取り扱う「持分説」に依拠しているため、特に「行政コスト計算書」と「純資産変動計算書」が大きく相違していることが分かった。

企業会計に近いのは、「IPSAS」及び「東京都モデル」であり、そのために理解可能性が高く、企業会計との比較可能性の点でも優れている。

一方、「基準モデル」及び「改訂モデル」は、公的部門の特殊性を強調し、税金を収益として認識せず、出資として「純資産変動計算書」に直接計上するという特殊な処理を要求しているため、理解可能性に問題があり、また、企業会計との比較が困難であるといわざるを得ない。

今日の公会計制度改革の背景を顧みれば、従来公的部門が独占的に供給してきた行政サービスを民間に開放し、公的部門の負担を軽減することが求められている状況であり、そのためには、公的部門の会計をできる限り民間企業と近接させて理解可能性を高めると同時に、比較可能性を高めることが大切である。

そのためには、公的部門の特殊性を強調するあまり、企業会計との比較可能性を軽視する「基準モデル」や「改訂モデル」の方向性には、問題が多いと考える。公的部門の役割の軽減や民間への移管には、民間の会計基準への接近が不可欠の課題であることを強調したい。

また、地方公共団体の会計制度に発生主義を導入する大きな目的のひとつは、説明責任を果たすことにある。

地方公共団体の利害関係者は、住民、議会、国、マスコミ、金融機関、投資家、取引先など多種多様である²¹。したがって、こうした多種多様な利害関係者に、財政状況等を説明し、理解させるためには、できる限り分かりやすい表示方法によるべきことが求められる。

財務書類の表示例を比較した結果では、「IPSAS」の表示例は大変分かりやすい。「東京都モデル」も企業会計に忠実でありながら、かつ、科目の名称等には現在の「官庁会計」制度との整合性にも配慮されている。しかし、「基準モデル」と「改訂モデル」は、税収の「持分説」により、税収や国庫補助金等の移転収入を収益として扱わず、出資として純資産変動計算書上に直接計上するという特殊な会計処理によって、結果的に「行政コスト計算書」や「純資産変動計算書」が理解可能性の点で問題のあるものとなっている。

財務書類の理解可能性の観点からも、通説である「収益説」が採用されるべきである。

(注)

L

- 1 総務省の「新地方公会計制度研究会報告書」に基づく「基準モデル」及び「改訂モデル」では、①貸借対照表、②行政コスト計算書、③資金収支計算書、④純資産変動計算書の4表の整備を行うことを要求している。「②行政コスト計算書」は、企業会計の「損益計算書」に、「③資金収支計算書」は、「キャッシュ・フロー計算書」に相当する。「東京都モデル」では、①貸借対照表、②行政コスト計算書、③キャッシュ・フロー計算書、④正味財産変動計算書、⑤これらに関連する事項についての附属明細書の整備を要求している。
- 2 IPSAS及び東京都モデルでは、「財務諸表」の名称を用いているが、ここでは「財務書類」で統一する。
- 3 IPSAS1.par.21. (邦訳：日本公認会計協会ホームページ、http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/pdf/20091030-IPSAS01.pdf。)
- 4 IPSAS1.par.22. (邦訳：同上)
- 5 総務省「新地方公会計制度研究会報告書」、2006年、5ページ。
- 6 東京都会計基準、第1章-2。
- 7 東京都公会計制度研究会『新地方公会計の実務』都政新報社、2008年、93ページ。
- 8 筆谷勇、金子邦博、大貫一『公会計原論』東京リーガルマインド、2004年、177ページ。
- 9 同上書、178ページ。
- 10 稲沢克祐『自治体における公会計改革』同文館出版、2009年、63ページ。
- 11 同上。
- 12 東京都公会計制度研究会『新地方公会計の実務』都政新報社、2008年、121ページ。
- 13 IPSAS2.par.18.
- 14 IPSAS2.par.28.
- 15 総務省「新地方公会計制度研究会報告書」、2006年、33ページ。
- 16 同上、18ページ。
- 17 同上、18~19ページ。
- 18 同上、19ページ。
- 19 同上。
- 20 東京都公会計制度研究会『新地方公会計の実務』都政新報社、2008年、123ページ。
- 21 総務省「新地方公会計制度研究会報告書」(2006年)の10ページでは、「この財務書類の利用者としては、①住民、②地方債等への投資者、③その他外部の利害関係者(取引先、国、格付け機関等)及び④地方公共団体の内部者(首長、議会、補助機関等)等が挙げられる。」としている。

図表8-4(1) 国際公会計基準の様式1

公的部門の主体－財政状態計算書
20X2年12月31日現在

	(単位:千)	
	20X2	20X1
資産		
流動資産	X	X
現金及び現金同等物	X	X
受取勘定	X	X
棚卸資産	X	X
前払金	X	X
その他流動資産	X	X
	<hr/>	<hr/>
	X	X
非流動資産		
受取勘定	X	X
関連法人に対する投資	X	X
その他の金融資産	X	X
インフラ資産及び有形固定資産	X	X
土地及び建物	X	X
無形固定資産	X	X
その他の非金融資産	X	X
	<hr/>	<hr/>
	X	X
資産合計	<hr/>	<hr/>
	X	X
負債	X	X
流動負債		
支払勘定	X	X
短期借入金	X	X
1年以内返済長期借入金	X	X
短期引当金	X	X
従業員給付	X	X
退職年金	X	X
	<hr/>	<hr/>
非流動負債		
支払勘定	X	X
長期借入金	X	X
長期引当金	X	X
従業員給付	X	X
退職年金	X	X
	<hr/>	<hr/>
	X	X
負債合計	<hr/>	<hr/>
	X	X
純資産	<hr/>	<hr/>
	X	X
純資産・持分		
他の政府主体からの資本拠出	X	X
積立金	X	X
累積余剰/(欠損)	X	X
	<hr/>	<hr/>
	X	X
少数持分	X	X
純資産・持分計	<hr/>	<hr/>
	X	X

(出所: 日本公認会計士協会ホームページ、http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/pdf/20091030-IPSAS01.pdf。)

図表8-4(2) 国際公会計基準の様式2

公的部門の主体－財務業績計算書
20X2年12月31日に終了する1年間
(機能による費用分類の例示)

	(単位:千)	
	20X2	20X1
収益		
税金	X	X
料金、科料、罰金及び手数料	X	X
交換取引から生じた収益	X	X
他の政府からの移転収入	X	X
その他収益	X	X
収益合計	<u>X</u>	<u>X</u>
費用		
一般公共サービス	X	X
国防費	X	X
治安維持費	X	X
教育関係費	X	X
保健・医療関係費	X	X
社会保障費	X	X
住宅及び地域整備費	X	X
余暇・文化及び宗教関係費	X	X
経済関係費	X	X
環境保護費	X	X
その他費用	X	X
金融費用	X	X
費用合計	<u>X</u>	<u>X</u>
関連法人の余剰に対する持分 ⁽¹⁾	<u>X</u>	<u>X</u>
余剰又は欠損	<u>X</u>	<u>X</u>
帰属		
支配主体の所有者	X	X
少数持分	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>

(1)これは関連法人の所有者に帰属する関連法人の余剰に対する持分、すなわち税金及び少数株主持ち分を控除した後の持分を意味する。

(出所:日本公認会計士協会ホームページ、http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/pdf/20091030-IPSAS01.pdf。)

図表8-4(3) 国際公会計基準の様式3

公的部門の主体－財務業績計算書
20X2年12月31日に終了する1年間
(性質による費用分類の例示)

	(単位:千)	
	20X2	20X1
収益		
税金	X	X
料金、科料、罰金及び手数料	X	X
交換取引から生じた収益	X	X
他の政府からの移転収入	X	X
その他収益	X	X
収益合計	<u>X</u>	<u>X</u>
費用		
賃金、給与及び福利費	X	X
補助金及びその他の移転支出	X	X
消耗品・消費財費用	X	X
減価償却費その他の償却費	X	X
有形固定資産の減損*	X	X
その他費用	X	X
金融費用	X	X
費用合計	<u>X</u>	<u>X</u>
関連法人の余剰に対する持分 ⁽¹⁾	<u>X</u>	<u>X</u>
余剰又は欠損	<u>X</u>	<u>X</u>
帰属		
支配主体の所有者	X	X
少数持分	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>

(1)費用がその性質により分類されている財務業績計算書においては、有形固定資産の減損は、個別の表示項目として表示される。対して、費用が機能により分類されている場合には、減損は関連する機能分類項目に含まれる。

(出所: 日本公認会計士協会ホームページ、http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/pdf/20091030-IPSAS01.pdf。)

図表8-4(4) 国際公会計基準の様式4

公的部門の主体－純資産・持分変動計算書
20X2年12月31日に終了する1年間

(単位:千)

	支配主体の所有者に帰属				合計	少数株主 持分	純資産・ 持分 合計
	抛出 資本	その他 剰余金 ¹	為替換算 差額	累積余剰 (欠損)			
20X0年12月31日残高	X	X	(X)	X	X	X	X
会計方針変更の影響額				(X)	(X)	(X)	(X)
修正再表示後の残高	X	X	(X)	X	X	X	X
20X1年度 純資産・ 持分変動							
固定資産再評価益		X			X	X	X
投資再評価損		(X)			(X)	(X)	(X)
在外活動体の換算による 外貨換算差額			(X)		(X)	(X)	(X)
純資産・持分に直接計上 される正味収益		X	(X)		X	X	X
当期余剰				X	X	X	X
当期に認識された収益 と費用の合計		X	(X)	X	X	X	X
20X1年12月31日時点 繰越残高	X	X	(X)	X	X	X	X

1 その他の剰余金については、重要な場合には、その構成要素に分類している。

公的部門の主体－純資産・持分変動計算書
20X2年12月31日に終了する1年間

(単位:千)

	支配主体の所有者に帰属				合計	少数株主 持分	純資産・ 持分 合計
	抛出 資本	その他 剰余金	為替換算 差額	累積余剰 (欠損)			
20X1年12月31日残高	X	X	(X)	X	X	X	X
時点繰越残高							
20X2年度 純資産・ 持分変動							
固定資産再評価損		(X)			(X)	(X)	(X)
投資再評価益		X			X	X	X
在外活動体の換算による 外貨換算差額			(X)		(X)	(X)	(X)
純資産・持分に直接計上 される正味収益		(X)	(X)		(X)	(X)	(X)
当期欠損				(X)	(X)	(X)	(X)
当期に認識された収益 と費用の合計		(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
20X2年12月31日時点 繰越残高	X	X	(X)	X	X	X	X

(出所: 日本公認会計士協会ホームページ、http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/pdf/20091030-IPSAS01.pdf。)

図表8-4(5) 国際公会計基準の様式5

キャッシュ・フロー計算書(直接法)

(単位:千)

	20X2	20X1
事業活動によるキャッシュ・フロー		
収入		
税金	X	X
財貨・サービスの販売	X	X
補助金	X	X
利子収入	X	X
その他の収入	X	X
支出		
従業員費用	(X)	(X)
年金費用	(X)	(X)
仕入先への支払	(X)	(X)
支払利息	(X)	(X)
その他の支出	(X)	(X)
事業活動による正味キャッシュ・フロー	X	X
投資活動によるキャッシュ・フロー		
有形固定資産の購入	(X)	(X)
有形固定資産売却による収入	X	X
投資の売却による収入	X	X
外貨建証券の購入	(X)	(X)
投資活動による正味キャッシュ・フロー	(X)	(X)
財務活動によるキャッシュ・フロー		
借入金による収入	X	X
借入金の返済	(X)	(X)
政府への分配・配当金	(X)	(X)
財務活動による正味キャッシュ・フロー	X	X
現金及び現金同等物等の増加(減少)額	X	X
現金及び現金同等物等の期首残高	X	X
現金及び現金同等物等の期末残高	X	X

(出所:日本公認会計士協会ホームページ、http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/pdf/20091030-IPSAS01.pdf。)

図表8-4(6) 国際公会計基準の様式6

キャッシュ・フロー計算書(間接法)

(単位:千)

	20X2	20X1
事業活動によるキャッシュ・フロー		
経常活動による余剰・(欠損)	X	X
非資金変動		
財貨・サービスの販売	X	X
補助金	X	X
利子収入	X	X
その他の収入	X	X
支出		
従業員費用	(X)	(X)
年金費用	(X)	(X)
仕入先への支払	(X)	(X)
支払利息	(X)	(X)
その他の支出	(X)	(X)
事業活動による正味キャッシュ・フロー	X	X
投資活動によるキャッシュ・フロー		
有形固定資産の購入	(X)	(X)
有形固定資産売却による収入	X	X
投資の売却による収入	X	X
外貨建証券の購入	(X)	(X)
投資活動による正味キャッシュ・フロー	(X)	(X)
財務活動によるキャッシュ・フロー		
借入金による収入	X	X
借入金の返済	(X)	(X)
政府への分配・配当金	(X)	(X)
財務活動による正味キャッシュ・フロー	X	X
現金及び現金同等物等の増加(減少)額	X	X
現金及び現金同等物等の期首残高	X	X
現金及び現金同等物等の期末残高	X	X

出所: 日本公認会計士協会ホームページ、http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/pdf/20091030-IPSAS01.pdf。

図表8-5(1) 基準モデル様式1

貸借対照表 (BS)

【資産の部】				
1. 金融資産			xxx	F=D+E
資金			xxx	E
金融資産(資金を除く)			xxx	D=A+B+C
債権		xxx	A	
税等未収金	xxx			
未収金	xxx			
貸付金	xxx			
その他の債権	xxx			
(控除)貸倒引当金	(xxx)			
有価証券		xxx	B	
投資等		xxx	C	
出資金	xxx			
基金・積立金	xxx			
財政調整基金	xxx			
減債基金	xxx			
その他の基金・積立金	xxx			
その他の投資	xxx			
2. 非金融資産			xxx	M=J+K+L
事業用資産			xxx	J=G+H+I
有形固定資産		xxx	G	
土地	xxx			
立木竹	xxx			
建物	xxx			
工作物	xxx			
機械器具	xxx			
物品	xxx			
船舶	xxx			
航空機	xxx			
その他の有形固定資産	xxx			
建設仮勘定	xxx			
無形固定資産		xxx	H	
地上権	xxx			
著作権・特許権				
ソフトウェア				
電話加入権	xxx			
その他の無形固定資産	xxx			
棚卸資産		xxx	I	
インフラ資産			xxx	K
公共用財産用地	xxx			
公共用財産施設	xxx			
その他の公共用財産	xxx			
公共用財産建設仮勘定	xxx			
繰延資産			xxx	L
資産合計			xxx	N=F+M
【負債の部】				
1. 流動負債			xxx	O
未払金及び未払費用	xxx			
前受金及び前受収益	xxx			
引当金	xxx			
賞与引当金	xxx			
預り金(保管金等)	xxx			
公債(短期)	xxx			
短期借入金	xxx			
その他の流動負債	xxx			
2. 非流動負債			xxx	P
公債	xxx			
借入金	xxx			
責任準備金	xxx			
引当金	xxx			
退職給付引当金	xxx			
その他の引当金	xxx			
その他の非流動負債	xxx			
負債合計			xxx	Q=O+P
【純資産の部】				
財源		xxx	R	
資産形成充当財源(調達源泉別)		xxx	S	
税収	xxx			
社会保険料	xxx			
移転収入	xxx			
公債等	xxx			
その他の財源の調達	xxx			
評価・換算差額等	xxx			
その他の純資産		xxx	T	
開始時未分析残高	xxx			
その他純資産	xxx			
純資産合計			xxx	U=R+S+T
負債・純資産合計			xxx	V=Q+U

CFより

NWMより

(出所:総務省ホームページ、http://www.soumu.go.jp/menu_news/s-news/2007/071017_1_bt.html。)

図表8-5(2) 基準モデル様式2

行政コスト計算書(PL)

【経常費用】			
1. 経常業務費用		<u>xxx</u>	E=A+B+C+D
①人件費		<u>xxx</u>	A
議員歳費	xxx		
職員給料	xxx		
賞与引当金繰入	xxx		
退職給付費用	xxx		
その他の人件費	xxx		
②物件費		<u>xxx</u>	B
消耗品費	xxx		
維持補修費	xxx		
減価償却費	xxx		
その他の物件費	xxx		
③経費		<u>xxx</u>	C
業務費	xxx		
委託費	xxx		
貸倒引当金繰入	xxx		
その他の経費	xxx		
④業務関連費用		<u>xxx</u>	D
公債費(利払分)	xxx		
借入金支払利息	xxx		
資産売却損	xxx		
その他の業務関連費用	xxx		
2. 移転支出		<u>xxx</u>	F
①他会計への移転支出	xxx		
②補助金等移転支出	xxx		
③社会保障関係費等移転支出	xxx		
④その他の移転支出	xxx		
経常費用合計(総行政コスト)		<u><u>xxx</u></u>	G=E+F
【経常収益】			
経常業務収益		<u>xxx</u>	J=H+I
①業務収益		<u>xxx</u>	H
自己収入	xxx		
その他の業務収益	xxx		
②業務関連収益		<u>xxx</u>	I
受取利息等	xxx		
資産売却益	xxx		
その他の業務関連外収益	xxx		
経常収益合計		<u><u>xxx</u></u>	K=J
純経常費用(純行政コスト)		<u><u>xxx</u></u>	L=K-G

➡ NWMへ

(出所:総務省ホームページ、http://www.soumu.go.jp/menu_news/s-news/2007/071017_1_bt.html。)

図表8-5(3) 基準モデル様式3

純資産変動計算書(NWFM)

前期末残高 当期変動額	財源		財源合計				資産形成充当財源					資産形成充 当財源合計	その他の純資産		純資産合計	
	財源 財源余剰	未実現財源 消費	税収	社会保険 料	移転収入	公債等	その他の 財源の調 達	評価・換算差 額等	開始時未分 析残高	その他の純資産 その他純資産	その他の純資 産合計					
I. 財源変動の部			xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
1. 財源の使途	xxx (xxx)	(xxx)	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
① 補償費用への財源措置	(xxx)	(xxx)														
② 固定資産形成への財源措置	(xxx)	(xxx)														
事業用資産形成への財源措置	(xxx)	(xxx)														
インフラ資産形成への財源措置	(xxx)	(xxx)														
③ 長期金融資産形成への財源措置	(xxx)	(xxx)														
④ その他の財源の使途	(xxx)	(xxx)														
直接資本減耗	(xxx)	(xxx)														
その他の財源措置	(xxx)	(xxx)														
2. 財源の調達	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
① 移収	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
② 社会保険料	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
③ 移転収入	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
他会計からの移転収入	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
補助金等移転収入	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
国庫支出金	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
都道府県等支出金	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
市町村等支出金	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
その他の移転収入	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
④ その他の財源の調達	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
固定資産売却収入(元本分)	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
長期金融資産償還収入(元本分)	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
その他の財源調達	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
II. 資産形成充当財源変動の部			xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
1. 固定資産の変動			xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
① 固定資産の減少			(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)
減価償却費・直接資本減耗相当額			(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)
除売却相当額			(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)
② 固定資産の増加			xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
固定資産形成			xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
無償所管換等			xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
2. 長期金融資産の変動			xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
① 長期金融資産の減少			(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)
② 長期金融資産の増加			xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
3. 評価・換算差額等の変動			xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
① 評価・換算差額等の減少			(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)
再評価損			(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)
② 評価・換算差額等の増加			xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
再評価益			xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
その他の評価額等増加			xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
III. その他の純資産変動の部																
1. 開始時未分析残高																
2. その他の純資産の変動																
その他純資産の減少			(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)
その他純資産の増加			xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
当期変動額合計			xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
当期末残高			xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx

(出所: 総務省ホームページ、http://www.soumu.go.jp/menu_news/s-news/2007/071017_1_bt.html。)

図表8-5(4) 基準モデル様式4

資金収支計算書(CF)【3区分形式】

【経常的収支区分】

I. 経常的収支

1. 経常的支出

		xxx	C=A+B
① 経常業務費用支出	xxx	A	
人件費支出	xxx		
物件費支出	xxx		
経費支出	xxx		
業務関連費用支出(財務的支出を除く)	xxx		
② 移転支出		xxx	B
他会計への移転支出	xxx		
補助金等移転支出	xxx		
社会保障関係費等移転支出	xxx		
その他の移転支出	xxx		

2. 経常的収入

		xxx	H=D+E+F+G
① 租税収入	xxx	D	
② 社会保険料収入	xxx	E	
③ 経常業務収益収入	xxx	F	
経常収益収入	xxx		
業務関連収益収入	xxx		
④ 移転収入		xxx	G
他会計からの移転収入	xxx		
補助金等移転収入	xxx		
その他の移転収入	xxx		

経常的収支

xxx I=H-C

【資本的収支区分】

II. 資本的収支

1. 資本的支出

		xxx	M=J+K+L
① 固定資産形成支出	xxx	J	
② 長期金融資産形成支出	xxx	K	
③ その他の資本形成支出	xxx	L	

2. 資本的収入

		xxx	Q=N+O+P
① 固定資産売却収入	xxx	N	
② 長期金融資産償還収入	xxx	O	
③ その他の資本処分収入	xxx	P	

資本的収支

xxx R=Q-M

基礎的財政収支

xxx S=I+R

【財務的収支区分】

III. 財務的収支

1. 財務的支出

		xxx	V=T+U
① 支払利息支出	xxx	T	
公債費(利払分)支出	xxx		
借入金支払利息支出	xxx		
② 元本償還支出		xxx	U
公債費(元本分)支出	xxx		
公債(短期)元本償還支出	xxx		
公債元本償還支出	xxx		
借入金元本償還支出	xxx		
短期借入金元本償還支出	xxx		
借入金元本償還支出	xxx		
その他の元本償還支出	xxx		

2. 財務的収入

		xxx	Z=W+X+Y
① 公債発行収入	xxx	W	
公債(短期)発行収入	xxx		
公債発行収入	xxx		
② 借入金収入		xxx	X
短期借入金収入	xxx		
借入金収入	xxx		
③ その他の財務的収入	xxx	Y	

財務的収支

xxx AA=Z-V

当期資金収支額

xxx AB=S+AA

期首資金残高

xxx AC

期末資金残高

xxx AD=AB+AC → BSへ

(出所:総務省ホームページ、http://www.soumu.go.jp/menu_news/s-news/2007/071017_1_bt.html。)

図表8-6(1) 改訂モデル様式1

貸借対照表
(平成〇〇年3月31日現在)

(単位:千円)

[資産の部]		貸 方	
1 公共資産		1 固定負債	
(1) 有形固定資産		(1) 地方債	
①生活インフラ・国土保全		(2) 長期未払金	
②教育		①物件の購入等	
③福祉		②債務保証又は損失補償	
④環境衛生		③その他	
⑤産業振興		長期未払金計	0
⑥消防		(3) 退職手当引当金	
⑦総務		固定負債合計	0
有形固定資産合計	0		
(2) 売却可能資産		2 流動負債	
公共資産合計	0	(1) 翌年度償還予定地方債	
		(2) 短期借入金(翌年度繰上充用金)	
2 投資等		(3) 未払金	
(1) 投資及び出資金		(4) 翌年度支払予定退職手当	
①投資及び出資金		(5) 賞与引当金	
②投資損失引当金		流動負債合計	0
投資及び出資金計	0		
(2) 貸付金		負債合計	0
(3) 基金等			
①退職手当目的基金		[純資産の部]	
②その他特定目的基金		1 公共資産等整備国県補助金等	
③土地開発基金		2 公共資産等整備一般財源等	
④その他定額運用基金		3 その他一般財源等	
⑤退職手当組合積立金		4 資産評価差額	
基金等計	0	純資産合計	0
(4) 長期延滞債権			
(5) 回収不能見込額			
投資等合計	0		
3 流動資産			
(1) 現金預金			
①財政調整基金			
②減価基金			
③歳計現金			
現金預金計	0		
(2) 未収金			
①地方税			
②その他			
③回収不能見込額			
未収金計	0		
流動資産合計	0		
資 産 合 計	0	負債・純資産合計	0

※1 他団体及び民間への支出金により形成された資産

①生活インフラ・国土保全	千円
②教育	千円
③福祉	千円
④環境衛生	千円
⑤産業振興	千円
⑥消防	千円
⑦総務	千円
計	0千円

上の支出金に充当された財源

①国県補助金等	千円
②地方債	千円
③一般財源等	0千円
計	0千円

※2 債務負担行為に関する情報

①物件の購入等	千円
②債務保証又は損失補償	千円
(うち共同発行地方債に係るもの)	千円)
③その他	千円

※3 地方債残高(翌年度償還予定額を含む)のうち〇〇千円については、償還時に地方交付税の算定の基礎に含まれることが見込まれているものです。

※4 普通会計の将来負担に関する情報
(貸借対照表に計上したものを含む)

普通会計の将来負担額	0千円
[内訳] 普通会計地方債残高	千円
債務負担行為支出予定額	千円
公営事業地方債負担見込額	千円
一部事務組合等地方債負担見込額	千円
退職手当負担見込額	千円
第三セクター等債務負担見込額	千円
連結実質赤字額	千円
一部事務組合等実質赤字負担額	千円
基金等将来負担軽減資産	0千円
[内訳] 地方債償還額等充当基金残高	千円
地方債償還額等充当歳入見込額	千円
地方債償還額等充当交付税見込額	千円
(差引)普通会計が将来負担すべき実質的な負債	0千円

※5 有形固定資産のうち、土地は〇〇千円です。また、有形固定資産の減価償却累計額は〇〇千円です。

(出所:総務省ホームページ、http://www.soumu.go.jp/menu_news/s-news/2007/071017_1_bt.html。)

図表8-6(3) 改訂モデル様式3

純資産変動計算書

自平成〇〇年4月1日
至平成〇〇年3月31日

(単位:千円)

	純資産合計	公共資産等整備 国県補助金等	公共資産等整備 一般財源等	その他 一般財源等	資産評価差額
期首純資産残高	0				
純経常行政コスト	0				
一般財源					
地方税	0				
地方交付税	0				
その他行政コスト充当財源	0				
補助金等受入	0				
臨時損益	0				
災害復旧事業費	0				
公共資産除売却損益	0				
投資損失	0				
:					
科目振替					
公共資産整備への財源投入				0	
公共資産処分による財源増				0	
貸付金・出資金等への財源投入				0	
貸付金・出資金等の回収等による財源増				0	
減価償却による財源増				0	
地方債償還に伴う財源振替				0	
資産評価替えによる変動額	0				
無償受贈資産受入	0				
その他	0			0	
期末純資産残高	0	0	0	0	0

(出所:総務省ホームページ、http://www.soumu.go.jp/menu_news/s-news/2007/071017_1_bt.html。)

図表8-6(4) 改訂モデル様式4

資金収支計算書

自 平成〇〇年4月 1日
至 平成〇〇年3月31日

(単位:千円)

1 経常的収支の部	
人件費	
物件費	
社会保障給付	
補助金等	
支払利息	
他会計等への事務費等充当財源繰出支出	
その他支出	
支出合計	0
地方税	
地方交付税	
国県補助金等	
使用料・手数料	
分担金・負担金・寄附金	
諸収入	
地方債発行額	
基金取崩額	
その他収入	
収入合計	0
経常的収支額	0

2 公共資産整備収支の部	
公共資産整備支出	
公共資産整備補助金等支出	
他会計等への建設費充当財源繰出支出	
支出合計	0
国県補助金等	
地方債発行額	
基金取崩額	
その他収入	
収入合計	0
公共資産整備収支額	0

3 投資・財務的収支の部	
投資及び出資金	
貸付金	
基金積立額	
定額運用基金への繰出支出	
他会計等への公債費充当財源繰出支出	
地方債償還額	
支出合計	0
国県補助金等	
貸付金回収額	
基金取崩額	
地方債発行額	
公共資産等売却収入	
その他収入	
収入合計	0
投資・財務的収支額	0

当年度歳計現金増減額	0
期首歳計現金残高	
期末歳計現金残高	0

※1 一時借入金に関する情報

- ① 資金収支計算書には一時借入金の増減は含まれていません。
- ② 平成〇年度における一時借入金の借入限度額は〇〇千円です。
- ③ 支払利息のうち、一時借入金利子は〇〇千円です。

※2 基礎的財政収支(プライマリーバランス)に関する情報

収入総額		千円
地方債発行額	△	千円
財政調整基金等取崩額	△	千円
支出総額	△	千円
地方債元利償還額		千円
財政調整基金等積立額		千円
基礎的財政収支		0千円

※3 上記の他、〇〇の受け入れに伴う歳計外現金の収入額〇〇千円
(〇〇の返還に伴う支出額〇〇千円)があります。

(出所:総務省ホームページ、http://www.soumu.go.jp/menu_news/s-news/2007/071017_1_bt.html。)

図表8-7(1) 東京都モデル様式1

貸借対照表
(平成 年 月 日現在)

科目	金額 (円)	科目	金額 (円)
資産の部		負債の部	
I 流動資産		I 流動負債	
現金預金		還付未済金	
収入未済		都債	
不納欠損引当金		短期借入金	
基金積立金		他会計借入金	
財政調整基金		基金運用金	
減債基金		その他短期借入金	
短期貸付金		未払金	
貸倒引当金		支払繰延	
その他流動負債		支払保証債務	
II 固定資産		その他未払金	
1 行政財産		その他流動負債	
1 有形固定資産		II 固定負債	
建物		都債	
工作物		長期借入金	
立木		他会計借入金	
船舶等		基金運用金	
浮標等		その他長期借入金	
土地		退職給与引当金	
2 無形固定資産		その他引当金	
地上権		その他固定負債	
その他無形固定資産		預り保証金	
2 普通財産		その他固定負債	
1 有形固定資産			
建物			
工作物			
立木			
船舶等			
浮標等			
土地			
2 無形固定資産			
地上権			
その他無形固定資産			
3 重要物品			
4 インフラ資産			
1 有形固定資産			
土地			
土地以外			
2 無形固定資産			
地上権			
その他無形固定資産			
5 建設仮勘定			
6 投資その他の資産			
有価証券及出資金			
公営企業会計出資金			
長期貸付金			
貸倒引当金			
その他債権			
基金積立金			
減債基金			
特定目的基金			
定額運用基金			
その他投資等			
		負債の部合計	
		正味財産の部	
		正味財産	
		(うち当期正味財産増減額)	
		正味財産の部合計	
資産の部合計		負債及び正味財産の部合計	

(出所:東京都ホームページ、<http://www.kaikeikanri.metro.tokyo.jp/kaiki080331.pdf>。)

図表8-7(2) 東京都モデル様式2

行政コスト計算書(一般会計)

自平成 年 月 日
至平成 年 月 日

科 目	金 額 (円)
通常収支の部	
I 行政収支の部	
1 行政収入	
地方税	
地方譲与税	
地方特例交付金	
国有提供施設等所在市町村助成交付金	
税諸収入	
国庫支出金	
交通安全対策特別交付金	
事業収入(特別会計)	
分担金及負担金	
使用料及手数料	
財産収入	
諸収入(受託事業収入)	
諸収入	
寄附金	
繰入金	
その他行政収入	
2 行政費用	
税運動経費	
給与関係費	
物件費	
維持補修費	
扶助費	
補助費等	
投資的経費補助	
投資的経費単独	
投資的経費国直轄	
出資金(出捐金等)	
繰出金	
減価償却費	
債務保証費	
不納欠損引当金繰入額	
貸倒引当金繰入額	
退職給与引当金繰入額	
その他引当金繰入額	
その他行政費用	
II 金融収支の部	
1 金融収入	
受取利息及配当金	
2 金融費用	
公債費(利子)	
都債発行費	
都債発行差金	
他会計借入金利子等	
通常収支差額	
特別収支の部	
1 特別収入	
固定資産売却益	
その他特別収入	
2 特別費用	
固定資産売却損	
固定資産除却損	
災害復旧費	
不納欠損額	
貸倒損失	
その他特別費用	
当期収支差額	

(出所:東京都ホームページ、<http://www.kaikeikanri.metro.tokyo.jp/kaiki080331.pdf>。)

図表8-7(3) 東京都モデル様式3

正味財産変動計算書(一般会計)

自 平成〇〇年4月1日
至 平成〇〇年3月31日

金額(円)

	正味財産							合 計
	開始 残高 相当	国庫 支出 金	負担 金及 繰入 金等	受贈 財産 評価 額	区市 町村 等移 管相 当額	会計 間取 引勘 定	その 他剰 余金	
前期末残高								
当期末残高								
固定資産等の増減								
都債等の増減								
その他の会計間取引								
剰余金								
当期末残高								

(出所: 東京都ホームページ、<http://www.kaikeikanri.metro.tokyo.jp/kaiki080331.pdf>。)

図表8-7(4) 東京都モデル様式4

キャッシュ・フロー計算書(一般会計)

自 平成 年 月 日
至 平成 年 月 日

科 目	金 額 (円)	科 目	金 額 (円)
I 行政サービス活動		II 社会資本整備等投資活動	
税収等		国庫支出金等	
地方税		国庫支出金	
地方譲与税		分担金及負担金	
地方特例交付金		繰入金等	
国有提供施設等所在市町村助成交付金		財産収入	
税諸収入		財産売払収入	
国庫支出金等		基金繰入金	
国庫支出金		財政調整基金	
交通安全対策特別交付金		減債基金	
業務収入その他		特定目的基金	
事業収入(特別会計)		定額運用基金	
分担金及負担金		貸付金元金回収収入等	
使用料及手数料		保証金収入	
財産収入		社会資本整備支出	
諸収入(受託事業収入)		物件費	
諸収入		補助費等	
寄附金		投資的経費補助	
繰入金		投資的経費単独	
金融収入		基金積立金	
受取利息及配当金		財政調整基金	
税連動経費		減債基金	
税連動経費		特定目的基金	
行政支出		定額運用基金	
給与関係費		貸付金・出資金等	
物件費		出資金	
維持補修費		繰出金(他会計)	
扶助費		貸付金	
補助費等		保証金支出	
投資的経費補助			
投資的経費単独		社会資本整備等投資活動収支差額	
投資的経費国直轄		行政活動キャッシュ・フロー収支差額	
出資金(出捐金等)		III 財務活動	
繰出金		財務活動収入	
金融支出		都債	
公債費(利子・手数料)		他会計借入金等	
他会計借入金利子等		基金運用金借入	
特別支出		特別会計繰入金	
災害復旧事業支出		財務活動支出	
行政サービス活動収支差額		公債費(元金)	
		他会計借入金等償還	
		基金運用金償還	
		財務活動収支差額	
		収支差額合計	
		前年度からの繰越金	
		形式収支	

(出所: 東京都ホームページ、<http://www.kaikeikanri.metro.tokyo.jp/kaiki080331.pdf>。)

第Ⅲ部

地方公会計制度の改革の個別研究

第Ⅲ部 地方公会計制度の改革の個別研究

第9章 第三セクター等に対する損失補償債務等の課題

1 はじめに

地方公共団体の財政改革の一環として、地方公共団体の会計に企業会計の考え方を導入しようとする公会計制度改革が進められている。この会計制度改革は、「議会による財政活動の民主的統制」のためには、現金主義の予算決算書は不可欠として現行の官庁会計を温存する一方、「情報開示の充実と説明責任の履行」及び「財政活動効率化・適正化のための財務情報」の観点から、発生主義による貸借対照表等の財務書類を整備するものである¹。

ただし、公会計制度改革は、まだ公会計基準として成熟したレベルには到達していない。公会計の分野においては、未だ「一般に公正妥当と認められる」会計基準は存在していない。現時点では、企業会計における「企業会計原則」のように、貸借対照表等の作成にあたって準拠すべき会計基準としてではなく、企業会計の考え方を取り入れた財務書類を整備するための会計モデルとして試行的に整備を進めている段階である。現在、総務省が策定した「総務省方式」、「総務省方式改訂モデル」（以下「改訂モデル」という。）、「基準モデル」の3つのモデル、従来から独自の取り組みを進めてきた東京都が策定した「東京都会計基準」（本論では以下「東京都モデル」という。）の4つの会計モデルが提示されている²。

地方公共団体は、それぞれの取り組みのレベルに応じて、これらの会計モデルのいずれかに基づいて、財務書類の整備を行うことを求められている³。

一方、公会計制度の改革と並行して、現金主義の官庁会計サイドからも、地方公共団体の財政状況をストックレベルで明らかにして財政再建を進める制度改革が行われている。

2009(平成21)年4月1日に全面施行された「地方公共団体の財政の健全化に関する法律⁴」（以下、「健全化法」という。）では、「地方公共団体の財政の健全性に関する比率」（以下、「健全化判断比率」という。）として「実質赤字比率」、「連結実質赤字比率」、「実質公債費比率」及び「将来負担比率」の4つの指標の公表の制度を

設け、その比率に応じて、地方公共団体が財政の早期健全化計画あるいは再生計画を策定する制度を定めるとともに、当該計画の実施の促進を図るための行財政上の措置を講ずることで、地方公共団体の財政の健全化を図るとしている⁵。

この健全化法の特徴のひとつは、これまで地方公共団体の財政状況を示す指標は、普通会計を中心とした収支のフロー指標に限定されていたが⁶、同法では、第三セクター等を含めた連結ベースでの財政指標も作成・公表することや、「将来負担比率」というストック指標を導入し、第三セクター等も含む実質的負債を把握することが要求されている点にある⁷。

このように、地方公共団体の財政改革は地方公共団体単体ばかりではなく、出資等により設立した第三セクター等の改革にも波及している。地方財政の悪化に伴い第三セクター等の経営危機が顕在化しているが、特に、第三セクター等が金融機関から資金を借り入れる際に、地方公共団体と金融機関との間で締結した損失補償契約等⁸において、第三セクター等の経営破綻に伴い、地方公共団体がその実行を迫られる事例が多発するなど、今日、地方財政上の問題となっているところである。

健全化法に基づき「損失補償債務等に係る一般会計等負担見込額の算定に関する基準」⁹（以下「損失補償債務等評価基準」という。）が定められ、第三セクター等に対する損失補償債務の一部について、負債（健全化法上は、「将来負担額」という。）として認識することが必要となったが、これに連動して、公会計制度改革においても、「改訂モデル」及び「基準モデル」では、「損失補償債務等評価基準」により算出される将来負担額は、企業会計の引当金の計上基準を満たすと解釈し、貸借対照表の負債の部に引当金として計上することを要求している¹⁰。

しかし、この「損失補償債務等評価基準」は、第三セクター等の統廃合を進めようとする総務省の政策目的を達成するために策定された基準であり、負債の認識において非常に厳しい引当を要求しており、そのまま発生主義の公会計制度の損失補償等引当金の計上基準として適切かどうかは疑問が多い。

本論では、まず、第三セクター等の現状を概観し、次に、4つの会計モデルにおける損失補償債務の取扱いを比較する。特に「改訂モデル」及び「基準モデル」が採用する「損失補償債務等評価基準」による引当基準と会計上の損失補償債務の考え方や金融機関の貸付先に対する貸倒引当金の引当の考え方を比較し、その問題点を検討する。

2 第三セクター等の運営分析

(1) 第三セクター等の数の推移

地方公共団体は、「公共的には必要であるが地方公共団体が自ら実施することは非効率であり、しかし、赤字資質のため純民間企業は回避する事業」を実施するために、多くの外郭(関係)団体を有している。第三セクターの定義は一様ではないが¹¹、総務省では、地方公共団体が出資又は出えんを行っている会社法法人及び民法法人を第三セクターといい、これに、地方住宅供給公社、地方道路公社、土地開発公社のいわゆる地方三公社及び地方独立行政法人を合わせて、第三セクター等と総称している¹²。

総務省は、毎年「第三セクター等の状況に関する調査結果」を公表しているが、2008(平成20)年3月31日現在の第三セクター等の数を法人の類型別に見ると、会社法法人は3,713社(41.7%)で、そのうち株式会社は3,404社(38.3%)、その他の会社法法人は309社(3.5%)である。民法法人は3,973社(44.6%)で、そのうち社団法人は414社(4.7%)、財団法人は3,559社(40.0%)である。地方住宅供給公社、地方道路公社、土地開発公社のいわゆる地方三公社は1,175社(13.2%)、地方独立行政法人は38社(0.4%)で、第三セクター等の合計は8,899社となっている¹³。

これを5年前の2003(平成15)年3月31日現在の調査結果と比較すると、法人数全体で1,212社(△12%)減少しているが、特に、民法法人のうち財団法人が594社(△14.3%)、地方三公社のうち土地開発公社が478社(△30.8%)と大きく減少しており、この2形態の法人の減少が法人数全体の減少の大部分(88.4%)を占めている(図表9-1)。

第3セクターの数を業務分野について分析すると、法人総数8,899社のうち最も多い業務分野は「地域・都市開発」の1,592社(17.9%)で、これは、土地開発や公共事業用地の先行取得等の業務を行う土地開発公社1,076社が含まれているためであり、当該分野の大半(67.6%)を占めている。2番目は「農林水産」の1,352社(15.2%)、3番目に「観光・レジャー」で1,303社(14.6%)、次に「教育・文化」の1,168社(13.1%)と続く(図表9-2)。

5年前の調査と比較して、ほとんどすべての分野で法人数は減少しているが、特に土地開発公社の減少に伴う「地域・都市開発」(△565社)や、「観光・レジャー」(△188社)、「社会福祉・保健医療」(△131社)の減少が大きい。

図表9-1 第三セクター等の数

2008年3月31日現在

調査年度	区分	第三セクター										地方三公社				合計
		会社法人			民法法人			計	地方住宅供給公社	地方道路公社	土地開発公社	計	地方独立行政法人			
		株式会社	その他	計	社団法人	財団法人	計									
2008 (H20)	都道府県	585	2	587	254	1,283	1,537	2,124	47	39	46	132	30	2,286		
	指定都市	253	1	254	6	318	324	578	10	3	17	30	6	614		
	市区町村	2,566	306	2,872	154	1,958	2,112	4,984	0	0	1,013	1,013	2	5,999		
	計 (構成比)	3,404 (38.3%)	309 (3.5%)	3,713 (41.7%)	414 (4.7%)	3,559 (40.0%)	3,973 (44.6%)	7,686 (86.4%)	57 (0.6%)	42 (0.5%)	1,076 (12.1%)	1,175 (13.2%)	38 (0.4%)	8,899 (100%)		
(参考)																
2007 (H19)	2007.3.31 (構成比)	3,407 (37.8%)	317 (3.5%)	3,724 (41.3%)	418 (4.6%)	3,633 (40.3%)	4,051 (45.0%)	7,775 (86.3%)	57 (0.6%)	42 (0.5%)	1,106 (12.3%)	1,205 (13.4%)	27 (0.3%)	9,007 (100%)		
2006 (H18)	2006.3.31 (構成比)	3,458 (37.6%)	332 (3.6%)	3,790 (41.2%)	434 (4.7%)	3,749 (40.7%)	4,183 (45.4%)	7,973 (86.6%)	57 (0.6%)	42 (0.5%)	1,128 (12.3%)	1,227 (13.3%)	8 (0.1%)	9,208 (100%)		
2005 (H17)	2005.3.31 (構成比)	3,489 (36.3%)	338 (3.5%)	3,827 (39.8%)	452 (4.7%)	3,938 (41.0%)	4,390 (45.7%)	8,217 (85.5%)	57 (0.6%)	43 (0.4%)	1,292 (13.4%)	1,392 (14.5%)		9,609 (100%)		
2004 (H16)	2004.3.31 (構成比)	3,494 (34.6%)	329 (3.3%)	3,823 (37.8%)	473 (4.7%)	4,061 (40.2%)	4,534 (44.8%)	8,357 (82.7%)	57 (0.6%)	43 (0.4%)	1,490 (14.7%)	1,590 (15.7%)		9,947 (98%)		
2003 (H15)	2003.3.31 (構成比)	3,500 (34.6%)	321 (3.2%)	3,821 (37.8%)	483 (4.8%)	4,153 (41.1%)	4,636 (45.9%)	8,457 (83.6%)	57 (0.6%)	43 (0.4%)	1,554 (15.4%)	1,654 (16.4%)		10,111 (100%)		

(出所:総務省「第三セクター等の状況に関する調査結果」2003～2008年、を基に筆者作成)

図表9-2 第三セクター等の数(業務分野別)

2008年3月31日現在

区分	第三セクター						地方三公社				合計		参考 2003.3.31 現在
	会社法人		民法人		計	地方住宅 供給公社	地方道路 公社	土地開発 公社	計	地方独立 行政法人	法人数	占有率	
	株式会社	その他	社団法人	財団法人									
地域・都市開発	216	3	8	289	516			1,076	1,076		1,592	17.9%	2,157
住宅・都市サービス	62	1		53	116	57					173	1.9%	197
観光・レジャー	908	69	23	303	1,303						1,303	14.6%	1,491
農林水産	522	174	304	352	1,352						1,352	15.2%	1,427
商工	407	20	10	304	741						744	8.4%	743
社会福祉・保健医療	18	1	9	451	479						483	5.4%	614
生活衛生	82	12	6	203	303						303	3.4%	310
運輸・道路	393	13	1	43	450		42		42		492	5.5%	522
教育・文化	49	3	32	1,053	1,137					31	1,168	13.1%	1,258
公害・自然環境保全	6		3	68	77						77	0.9%	86
情報処理	96	1	2	8	107						107	1.2%	119
国際交流	1		1	116	118						118	1.3%	121
その他	644	12	15	316	987						987	11.1%	1,066
計	3,404	309	414	3,559	7,686	57	42	1,076	1,175	38	8,899	100%	10,111

(出所: 総務省「第三セクター等の状況に関する調査結果」2008年、を筆者一部修正)

図表9-3 第三セクター等の経営状況

(金額の単位: 億円)

調査年度	区分	第三セクター										地方三公社			地方独立行政法人			合計		
		会社法人			民法法人			計				経常黒字	経常赤字	計	経常黒字	経常赤字	計	黒字	赤字	計
		経常黒字	経常赤字	計	正味財産増加	正味財産減少	計	黒字	赤字	計	経常黒字									
2008 (H20)	法人数	1,818	838	2,656	2,422	1,332	3,754	4,240	2,170	6,410	662	511	1,173	36	2	38	4,938	2,683	7,621	
	比率	(68.4%)	(31.6%)		(64.5%)	(35.5%)		(66.1%)	(33.9%)		(56.4%)	(43.6%)		(94.7%)	(5.3%)		(64.8%)	(35.2%)		
	金額	1,209	△ 412	797	766	△ 512	254	1,975	△ 924	1,051	686	△ 154	532	99	△ 11	88	2,760	△ 1,089	1,671	
2007 (H19)	法人数	1,842	847	2,689	2,510	1,325	3,835	4,352	2,172	6,524	635	570	1,205	26	1	27	5,013	2,743	7,756	
	比率	(68.5%)	(31.5%)		(65.4%)	(34.6%)		(66.7%)	(33.3%)		(52.7%)	(47.3%)		(96.3%)	(3.7%)		(64.6%)	(35.4%)		
	金額	1,340	△ 491	849	890	△ 480	410	2,230	△ 971	1,259	572	△ 313	259	101	△ 2	99	2,902	△ 1,286	1,616	
2006 (H18)	法人数	1,791	957	2,748	2,467	1,491	3,958	4,258	2,448	6,706	656	571	1,227	8	0	8	4,922	3,019	7,941	
	比率	(65.2%)	(34.8%)		(62.3%)	(37.7%)		(63.5%)	(36.5%)		(53.5%)	(46.5%)		(100%)	(0.0%)		(62.0%)	(38.0%)		
	金額	1,098	△ 616	482	1,553	△ 823	730	2,651	△ 1,439	1,212	595	△ 344	251	68	0	68	3,314	△ 1,783	1,531	
2005 (H17)	法人数	1,828	970	2,798	2,602	1,527	4,129	4,430	2,497	6,927	705	687	1,392				5,135	3,184	8,319	
	比率	(65.3%)	(34.7%)		(63.0%)	(37.0%)		(64.0%)	(36.0%)		(50.6%)	(49.4%)					(61.7%)	(38.3%)		
	金額	1,238	△ 749	489	1,459	△ 600	859	2,697	△ 1,349	1,348	790	△ 284	506				3,487	△ 1,632	1,855	
2004 (H16)	法人数	1,906	839	2,745	2,705	1,499	4,204	4,611	2,338	6,949	789	801	1,590				5,400	3,139	8,539	
	比率	(69.4%)	(30.6%)		(64.3%)	(35.7%)		(66.4%)	(33.6%)		(49.6%)	(50.4%)					(63.2%)	(36.8%)		
	金額	989	△ 818	171	2,253	△ 418	1,835	3,242	△ 1,237	2,005	617	△ 378	239				3,859	△ 1,615	2,243	
2003 (H15)	法人数	1,828	905	2,733	2,785	1,518	4,303	4,613	2,423	7,036	873	781	1,654				5,486	3,204	8,690	
	比率	(66.9%)	(33.1%)		(64.7%)	(35.3%)		(65.6%)	(34.4%)		(52.8%)	(47.2%)					(63.1%)	(36.9%)		
	金額	1,822	△ 907	915	1,079	△ 523	557	2,901	△ 1,430	1,471	558	△ 445	114				3,460	△ 1,875	1,585	

(注) 1 本表は、経営状況対象法人を対象としているが、設立後間もない等の理由により財務諸表が作成されていない法人は除外されている。

2 地方独立行政法人は、2006(平成18)年度調査から対象となった。

(出所: 総務省「第三セクター等の状況に関する調査結果」2003～2008年、を基に筆者作成)

(2) 第三セクター等の経営状況

総務省は、第三セクター等のうち、①地方公共団体等の出資割合が25%以上の会社法・民法法人、及び②出資割合が25%未満であるものの、貸付金や損失補償等の財政的支援を受けている会社法・民法法人を対象として「経営状況等調査」を実施している。

この2008(平成20)年3月31日現在の経営状況調査によれば、対象法人7,621社のうち、黒字法人は4,938社で64.8%、赤字法人は2,683社で35.2%となっている。内訳をみると、会社法法人は黒字が68.4%、赤字が31.6%、民法法人は黒字が64.5%、赤字が35.5%、地方三公社は黒字が56.4%、赤字が43.6%、地方独立行政法人は黒字が94.7%、赤字が5.3%となっている。5年前に比較して、若干黒字が増加し、赤字が減少しているが、それぞれ1.7ポイントであり大きな変動は見られない(図表9-3)。

この黒字法人が全体の約65%、赤字法人が約35%といった状況をどのように評価するのかはここでは触れないが、黒字法人とはいえ、こうした第三セクター等は、地域の実情に応じた公共的な事業を実施していることを理由として、「補助金」、「貸付金」、「債務保証」や「損失補償」といった金融的な手法が多用されている場合が多いことに注目しなければならない(図表9-4)。

地方公共団体から補助金の交付を受けている法人は43.6%、貸付金を受けている法人¹⁴は13.6%、損失補償を受けている法人¹⁵は17.0%である(図表9-5, 9-6)。つまり、こうした金融的な支援がなければ経営が成り立たない法人が多く存在しているのではないかと疑われるわけである¹⁶。

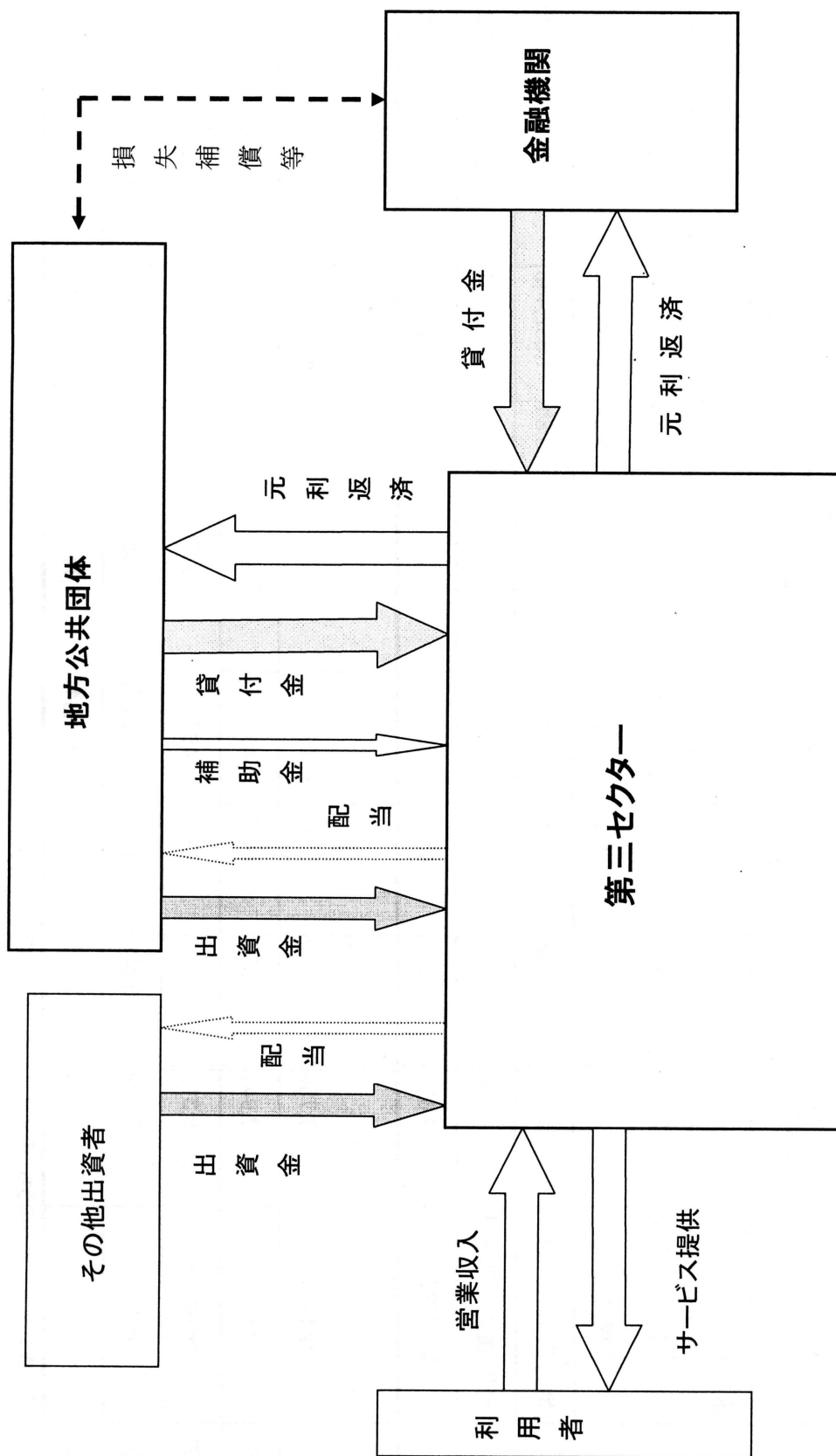
さらには、こうした金融的手法以外にも、地方公共団体の退職者や職員を第三セクター等へ役職員として採用したり出向させる人的・組織的な関係や、地方公共団体の業務を随意契約によって独占的に請け負ったりといった支援措置のもとで、地方公共団体と第三セクター等との関係は、市場を通じた公平な取引が行われず、競争原理が働かない結果、高コストなものになっているといった批判がマスコミ等で盛んに喧伝されているところである¹⁷。

マスコミ等の批判は極端に偏りがちな傾向があるが、近年の地方財政危機や第三セクター等の経営悪化を背景として、地方公共団体の第三セクター等に対するこのような金融的手法による支援措置や市場での公平な競争を経ていない取引関係を、今後も継

続して実施していくことの是非が問われている。また、実際にこうした様々な不透明、不公平な支援措置や取引慣行そのものが、民間企業と同様の市場規律やガバナンスが働かない原因のひとつであると指摘されている¹⁸。

第三セクター等の行っている公的サービスが、民間企業でも実施できる性質であるのかどうか、すなわち、そうした公的サービスが市場取引に適するものであるのかどうかという観点はもちろん、その公的サービスは本当に必要なものかどうかという観点まで遡って個々の公的サービスを点検し、その存廃を含めて公的サービスのあり方を冷静に再検討することが必要である。

図表 9-4 第三セクターと地方公共団体及び金融機関との関係



図表9-5 第三セクター等への地方公共団体の補助金、貸付金及び損失補償等の状況

2008年3月31日現在 (金額の単位:百万円)

調査年	区分	全 体 法 人 数	補助金の交付を受けている法人			貸付金を受けている法人			損失補償等を受けている法人		
			法人数	割合	交付額	法人数	割合	残高	法人数	割合	残高
2008	第三セクター	6,410	3,020	47.1%	358,466	631	9.8%	2,678,030	491	7.7%	1,941,661
	会社法法人	2,656	569	21.4%	57,588	312	11.7%	1,108,737	204	7.7%	430,289
	民法法人	3,754	2,451	65.3%	300,878	319	8.5%	1,569,293	287	7.6%	1,511,372
(H20)	地方三公社(注1)	1,173	266	22.7%	53,745	397	33.8%	1,832,448	807	68.8%	6,046,926
	地方独立行政法人	38	37	97.4%	138,469	8	21.1%	13,257	0	0.0%	0
(参考)	計(注2)	7,621	3,323	43.6%	550,680	1,036	13.6%	4,523,735	1,298	17.0%	7,988,587
2007(H19)	全体	7,756	3,229	41.6%	478,979	1,063	13.7%	4,473,209	1,343	17.3%	8,632,062
2006(H18)	全体	7,941	3,504	44.1%	477,991	1,091	13.7%	4,422,365	1,323	16.7%	9,385,337
2005(H17)	全体	8,319	3,603	43.3%	467,451	1,037	12.5%	5,017,685	1,399	16.8%	10,127,785
2004(H16)	全体	8,539	3,556	41.6%	461,072	1,105	12.9%	4,978,436	1,485	17.4%	10,422,924
2003(H15)	全体	8,724	3,625	41.6%	444,841	1,155	13.2%	4,401,924	1,519	17.4%	10,384,979

(注)1 地方三公社の損失補償等残高のうち、債務保証契約に係る残高は5,184,553百万円

2 本表は、第三セクター等のうち、経営状況調査対象法人の状況である。

(出所:総務省「第三セクター等の状況に関する調査結果」2003～2008年、を基に筆者作成)

図表9-6 第三セクター等への地方公共団体の補助金、貸付金及び損失補償等の状況(業務分野別)

2008年3月31日現在 (金額の単位:百万円)

区分	全体法人数		補助金を交付されている法人			貸付金を受けている法人			損失補償等を受けている法人					
	法人数 a	構成比	法人数 b	b/a	交付額	構成比	法人数 b	b/a	残高	構成比	法人数 b	b/a	残高	構成比
地域・都市開発	1,517	19.9%	358	23.6%	34,973	6.4%	405	26.7%	709,538	15.7%	824	54.3%	3,838,365	48.0%
住宅・都市サービス	135	1.8%	64	47.4%	23,200	4.2%	37	27.4%	643,308	14.2%	30	22.2%	602,657	7.5%
観光・レジャー	1,111	14.6%	273	24.6%	10,886	2.0%	82	7.4%	51,450	1.1%	82	7.4%	41,074	0.5%
農林水産	1,178	15.5%	602	51.1%	50,745	9.2%	152	12.9%	600,354	13.3%	140	11.9%	610,416	7.6%
商工	618	8.1%	347	56.1%	55,521	10.1%	123	19.9%	415,199	9.2%	43	7.0%	121,524	1.5%
社会福祉・保健医療	437	5.7%	293	67.0%	79,662	14.5%	30	6.9%	14,307	0.3%	13	3.0%	15,901	0.2%
生活衛生	284	3.7%	110	38.7%	13,746	2.5%	19	6.7%	19,057	0.4%	28	9.9%	62,733	0.8%
運輸・道路	416	5.5%	147	35.3%	58,360	10.6%	119	28.6%	1,647,239	36.4%	78	18.8%	2,550,932	31.9%
教育・文化	1,116	14.6%	751	67.3%	196,870	35.8%	25	2.2%	48,539	1.1%	25	2.2%	112,541	1.4%
公害・自然環境保全	73	1.0%	50	68.5%	2,813	0.5%	1	1.4%	136	0.0%	3	4.1%	1,364	0.0%
情報処理	62	0.8%	10	16.1%	1,888	0.3%	3	4.8%	831	0.0%	2	3.2%	158	0.0%
国際交流	114	1.5%	97	85.1%	4,826	0.9%	4	3.5%	284	0.0%	0	0.0%	0	0.0%
その他	560	7.3%	221	39.5%	17,190	3.1%	36	6.4%	373,493	8.3%	30	5.4%	30,922	0.4%
計	7,621	100%	3,323	43.6%	550,680	100%	1,036	13.6%	4,523,735	100%	1,298	17.0%	7,988,587	100%

(注)本表は、第三セクター等のうち、経営状況調査対象法人の状況である。

(出所:総務省「第三セクター等の状況に関する調査結果」2008年、を基に筆者作成)

(3) 「健全化法」と「損失補償債務」

2009(平成 21)年 4 月 1 日に全面施行された「健全化法」では、地方財政の健全化の一環として第三セクター等の改革を進めることを目的とし、地方公共団体に対して、第三セクター等の経営状況を明らかにさせるとともに、第三セクター等の改革に要する将来の財政負担を明らかにするよう求めている¹⁹。

具体的には、健全化判断比率のひとつである「将来負担比率」の算定にあたり、第三セクター等の負債に対し債務負担を行っている場合に、その実質負担見込額を算入することが要求されており、算定された「将来負担比率」が早期健全化基準以上である場合には、地方公共団体に対し財政健全化計画の策定が義務付けられることになった²⁰。

つまり、第三セクター等の債務は、地方公共団体が債務負担行為により損失補償等を行っている場合に、その経営状況に応じて一定割合が「将来負担額」として算入される²¹が、その算定を通じて、第三セクター等の経営状況について明らかになると同時に、第三セクター等に係る「将来負担額」は、第三セクター等の改革に要する地方公共団体の将来の財政負担であり、「負債」として認識すべきことを要求していることになる。

総務省は、「健全化法」が全面施行された 2009(平成 21)年度以降の 5 年間で、地方公共団体がすべての第三セクター等を対象に検討を行い、存廃を含めた抜本的な改革に集中して取り組むよう要請している²²。この 5 年間の時限措置として、地方財政法を一部改正し、第三セクター等の整理・再生のために必要となる一定の経費を、議会の議決等の手続きを経て地方債の対象とする特例措置(第三セクター等改革推進債)を設けたところである²³。

地方公共団体は、「健全化法」の将来負担比率の算定・公表によるプロセスを通じて、第三セクター等の整理・再生を伴う自らの財政健全化を推進する必要に迫られているわけである。

この抜本的処理策の対象は、すべての第三セクター等であるが、その「採算性」の判断の基準としては、一例として、損失補償等を行っている第三セクター等については、「損失補償債務等評価基準」の標準評価方式で B, C, D, E と評価された場合、原則として「採算性がないもの」として判断するという非常に厳しいものである²⁴。

他にこの採算性の判断基準を見ると、損失補償等を行っていない第三セクター等については、「経常収支赤字」、「債務超過」、「債務の元利償還に対する 10%以上の財政支援措置」等によって、地方道路公社は、「料金収入が管理運営費に満たない不採算路線を有するもの」によって、土地開発公社は、「債務保証等を伴う借入金により取得した 5 年以上の長期保有土地」および「保有資産の時価評価による実質的な債務超過」により「採算性がない」と判断することになっている²⁵。

本稿では、これらの判断基準のうち、「損失補償債務等評価基準」と発生主義の負債認識との関係に焦点を当て、次節以降で検討することとしたい。

今日の地方財政危機を顧みれば、地方公共団体単体ではなく、第三セクター等をも含めた連結レベルで行政運営を行うことが必要不可欠である。健全化法は、現金主義の官庁会計の制度の枠内で、将来負担額というストックレベルの指標や第三セクター等との連結の考え方を導入し、これまでの単年度主義や普通会計に重点を置いた財政運営からの脱皮を図り、資産負債管理や連結ベースでの財政運営に転換をさせるという点で画期的な制度である。また、一方で、発生主義を取り入れた地方公会計制度との整合性を図ろうとする試みも実行に移されており、健全化法と公会計制度改革は、第三セクター等の損失補償債務等の認識の問題においてリンクすることになった。

3 4つの公会計モデルにおける「損失補償債務」の取扱い

現在、地方公会計制度改革においては、総務省が策定した「総務省方式」、「改訂モデル」及び「基準モデル」と、独自の取り組みを進める東京都の「東京都モデル」の4つが同時並行的に存在しており、地方公共団体が整備を進める上で準拠すべき公会計モデルとして提案されている²⁶。

各会計モデルの特色を要約すれば、「総務省方式」は、現金主義の官庁会計の決算数値を組み替えて作成する簡易なもの、「改訂モデル」は、固定資産台帳の整備を売却可能資産から段階的に進め、その間は、「総務省方式」と同様に決算数値の組み替えを認める暫定的なモデル、「基準モデル」は、固定資産台帳の整備や複式記帳のシステムの導入を前提に、公正価値概念や資産・負債アプローチなど国際的な会計基準策定の動向に配慮しつつも、税収の「持分説」に立脚した独自の公会計の構築を

目指す実験的なモデル、「東京都モデル」は、伝統的な取得原価主義に基づく企業会計原則に近いモデルといった位置付けである。

ここでは、この4つの公会計モデルにおける「損失補償債務」の比較検討を行う。

まず、総務省方式では、「履行すべき額が確定したもの」は負債計上、「履行すべき額が未確定のもの」は「偶発債務」として欄外注記することになっている。東京都モデルも同様の取扱いであり、履行すべき額の確定・未確定によって負債認識を区分している。

これに対し、「改訂モデル」及び「基準モデル」は、上記の2区分に加え、「履行すべき額が未確定なもののうち、健全化法上の将来負担額として「損失補償債務等評価基準」により算定したもの」は、「損失補償等引当金」として、負債計上を行うことを要求している²⁷。

健全化法に基づく将来負担比率の算出にあたって、第三セクター等の損失補償債務のうち、経営状況等を勘案して算定した一般会計等の将来負担見込額を将来負担額として加えているが、「損失補償債務等評価基準」は、一義的には、この将来負担額を算定するための基準である。

一方、この将来負担額は、「将来の特定の費用または損失であって、その発生が当期以前の事象に起因し、発生の可能性が高く、発生する費用や損失を合理的に見積もることができる²⁸」という企業会計の引当金の計上基準を満たすという解釈²⁹のもとに、「改訂モデル」及び「基準モデル」においては、引当金計上を要求している。つまり、「損失補償債務等評価基準」は、二義的には、「損失補償債務」の引当金計上基準として機能していることになる。

会計学の通説としては、「代位弁済が確定したもの」は、確定債務として貸借対照表上に負債として計上、「代位弁済の可能性が高いもの」は、会計的負債として代位弁済の可能性に応じ引当金を設定する。さらに、「代位弁済の可能性が低いもの」は、「偶発債務」として注記するに止まり、負債としては計上しないとされている。

こうした点を踏まえて評価すれば、「総務省方式」及び「東京都モデル」は、「履行すべき額が確定したもの」は負債計上し、「履行すべき額が未確定のもの」は偶発債務として「注記」する2区分に止まっており、「履行すべき額は未確定ではあるが可能性が高いもの」については、「履行すべき額が未確定のもの」として「注記」に隠れてしまい、負債計上を行わないことは問題点として指摘せざるを得ない。

一方、「改訂モデル」及び「基準モデル」は、会計学の通説に準拠している点では優れているが、問題は、健全化法に基づく将来負担額を算定するための「損失補償債務等評価基準」が、「履行すべき額が未確定なものうち、発生の可能性が高く、発生する費用や損失を合理的に見積もることができる場合」に負債を認識するという発生主義の引当金の計上基準として適切であるかどうかである。

4 「損失補償債務等評価基準」の問題点

「損失補償債務等評価基準」は、「標準評価方式」あるいは「個別評価方式」のいずれかにより損失補償債務を評価する。

「個別評価方式」では、公認会計士又は監査法人の関与、デュー・デリジェンスの専門家を含む第三者委員会等において適正な評価を検討することが期待されているが³⁰、一般的な、「標準評価方式」では、第三セクター等の損失補償付債務を「A：正常償還見込債務」、「B：地方団体要関与債務」、「C：地方団体要支援債務」、「D：地方団体実質管理債務」、「E：地方団体実質負担債務」の5段階の債務区分に分類し、当該損失補償を付している借入金等の額に、Aは10%以上、Bは30%以上、Cは50%以上、Dは70%以上、Eは90%以上の算入率を乗じて得た額を損失補償等引当金として計上することを求めている³¹。(図表9-7)

図表 9-7 「損失補償債務等評価基準」の債務区分と引当率

区 分		内 容	算入率
A	正常償還 見込債務	・当該法人の収益（地方公共団体からの補助金等を除く。） で債務を償還できる見込みの債務	10%以上
B	地方団体 要関与債務	・経常損益が赤字であるなど財務内容等に注意を要する法人 に対する損失補償付債務 ・損失補償付債務の償還に低率ではあるが一定の地方公共 団体負担が予定され又は見込まれている債務	30%以上
C	地方団体 要支援債務	・繰越欠損金を持つなど財務内容等から地方公共団体が今 後、一定の追加支援を要すると見込まれる法人に対する損 失補償付債務 ・損失補償付債務の償還に、1/2 程度の地方公共団体負担 が予定され又は見込まれている債務	50%以上
D	地方団体 実質管理 債務	・経営難の状態にあり、財務内容等から地方公共団体の相 当程度の今後の追加支援を要すると見込まれる法人に対 する損失補償付債務 ・損失補償付債務の償還に、70%程度の地方公共団体負担 が予定され又は見込まれている債務	70%以上
E	地方団体 実質負担 債務	・実質的に経営破綻している法人に対する損失補償付債務 ・損失補償付債務の償還のほぼ全額程度の地方公共団体負 担が予定され又は見込まれている債務	90%以上

（出所：総務省「損失補償債務評価基準（案）と論点」健全化法に係る損失補償債務等評価基準検
討WT第6回会合資料2、2008年3月14日）

この算入率は、第三セクターに対する損失補償債務を当該団体の経営状況に応じて区分してはいるものの、債権債務の保全状況や処分可能な資産の状況等を考慮することなく、強制的に引当率を設定している。例えば、引当率についてみれば、A区分の「正常償還見込債務」についても、10%の引当を要求するなど、過剰に高いものとなっている一方、E区分の「地方公共団体実質負担債務」では100%ではなく90%以上となっているなど疑問が多い。

これは、「損失補償債務等評価基準」がその策定にあたってモデルにしたと思われる「金融庁検査マニュアル」や「金融再生法に基づく開示債権」の保全状況における引当率と比較しても、相当高い引当率となっているといえる。

金融機関では、金融庁の検査マニュアル等に基づき、資産実態を自己査定している。その際、貸出先を債務者の財務・経営状況に応じて、①「正常先」、②「要注意先」、③「破綻懸念先」、④「実質破綻先」、⑤「破綻先」に区分し、次に債務者区分ごとに担保・保証などによる債権回収の可能性を評価して、債権を、Ⅰ「正常債権」、Ⅱ「回収に注意を要する債権」、Ⅲ「回収に重大な懸念のある債権」、Ⅳ「回収不能債権」に4分類している。そして、各債務者区分に応じて貸倒引当金を積むが、その引当率は各債務者区分毎の倒産確率等に基づき決定される率が用いられる。具体的には、①「正常先」債権及び②「要注意先」債権については、貸倒実績率等に基づき引当、③「破綻懸念先」債権については、回収可能見込額を控除し、残額のうち必要と認める額を引当、④「実質破綻先」債権及び⑤「破綻先」債権については、回収可能見込額を控除した残額を引当する。

ここで、実際の引当率を金融再生法開示債権の保全状況の推移³²で見ると、「正常債権」は、非開示であるが個別の金融機関の開示情報ではコンマ以下となっている³³。

「要管理債権」は、保全率は55~60%、担保・保証等を除いた引当率は22%前後、「危険債権」は、保全率は85~87%、担保・保証等を除いた引当率は30%前後、「破産更生債権及びこれらに準ずる債権」では、保全率は100%確保されているが、担保・保証等を除いた引当率は30%前後となっている(図表9-8)。

つまり、厳格な資産実態の自己査定を要求される金融機関においては、貸付先の経営状態の詳細な把握を行った上で、過去の倒産確率等を用いて貸倒引当金を積んでいるわけであるが、例え「破産更生債権及びこれらに準ずる債権」であっても、実際は担保や保証等で相当部分がカバーされており、引当金の設定率はそれほど高くないのが実態である。

この点について、「損失保証債務等評価基準」は、金融機関と同様に第三セクター等の経営状況に応じた細分化された債務者区分を厳密に行う一方で、引当金の算定に当たっては、担保や保証等で保全されている部分の精査に関心を払わず、一律に引当率を設定していることは問題とされるべきである。

図表9-8 金融機関の自己査定、開示及び引当率・保全率との関係のイメージ

債務者区分		金融機関の自己査定				債権の分類				金融再生法			
区分	内容	I 分類	II 分類	III 分類	IV 分類	区分	開示債権の保全状況の推移(注)	18年3月期	19年3月期	20年3月期			
破綻先	法的・形式的には経営破綻した債務者	正常債権	回収に注意を要する債権	回収に重大な懸念のある債権	回収不能債権	破産更正債権及びこれらに準ずる債権	保全率	100.0	100.0	100.0			
実質破綻先	法的・形式的には経営破綻していないが、深刻な経営難の状態にあり、再建の見通しが無い状況にあるなど、実質的に経営破綻に陥っている債務者					担保・保証等	69.6	68.9	71.1				
破綻懸念先	現状、経営破綻の状況にはないが、経営難の状態にあり、経営改善計画等の進捗状況が芳しくなく、今後、経営破綻に陥る可能性が大きいと認められる債務者					引当	30.4	31.1	28.9				
要注意先	①貸出条件、履行状況に問題のある債務者 ②業況が低調・不安定、財務内容に問題のある等、今後の管理に注意を要する債務者					危険債権	保全率	87.0	85.5	86.2			
正常先	業況が良好かつ財務内容にも特段の問題のない債務者					要管理債権	担保・保証等	55.5	53.1	58.2			
						正常債権	引当	31.5	32.4	27.9			
							保全率	58.5	59.1	54.1			
							担保・保証等	36.1	37.3	31.4			
							引当	22.4	21.9	22.6			

(注) 全国銀行ベース。都銀、旧長銀、信託及び地域銀行の集計数値。

(出所: 金融庁「健全化法に係る損失補償債務等評価基準検討WT説明資料」2008年、金融庁ホームページ「不良債権の状況について」、及び、みずほFGホームページを参考に筆者作成)

次に、日本公認会計士協会が策定した監査委員会報告第 61 号「債務保証及び保証類似行為の会計処理及び表示に関する監査上の取扱い」を見ると、損失の発生の可能性の程度に応じ、「高い場合」、「ある程度予想される場合」及び「低い場合」に 3 区分し、「保証債務の履行に伴う損失の発生の可能性が高く、かつ、金額の見積もりが可能な場合には、債務保証損失引当金を計上しなければならない。」³⁴が、それ以外は、注記すればよいとしている(図表 9-9)。

図表 9-9 損失の発生の程度と引当金及び追加情報との関係

(監査委員会報告第 61 号)

損失の発生の可能性の程度	損失金額の見積りが可能な場合	損失金額の見積りが不可能な場合
高い場合	・債務保証損失引当金を計上する。	・債務保証の金額を注記する ・損失の発生の可能性が高いが損失金額の見積りが不可能である旨、その理由及び主たる債務者の財政状態等を追加情報として注記する。(注)
ある程度予想される場合	・債務保証の金額を注記する。 ・損失発生の可能性がある程度予想される旨及び主たる債務者の財政状態等を追加情報として注記する。	・債務保証の金額を注記する。 ・損失発生の可能性がある程度予想される旨及び主たる債務者の財政状態等を追加情報として注記する
低い場合	・債務保証の金額を注記する。	・債務保証の金額を注記する。

(注) 損失の発生の可能性が高く、かつ、その損失金額の見積りが不可能な場合は、通常極めて限られたケースと考えられる。したがって、主たる債務者が経営破綻又は実質的な経営破綻に陥っている場合には、必要額を債務保証損失引当金に計上することになる。

(出所：日本公認会計士協会「監査委員会報告第 61 号」)

こうしてみると、図表 9-10 から明らかなように、「損失補償債務等評価基準」の引当基準は、損失補償先の第三セクター等の財政状態や借入金の償還の可能性を個別

図表9-10 損失補償等債務の負債概念と引当金の関係のイメージ

①損失補償債務の分類(会計学上)	②監査委員会報告第61号	③金融機関の自己査定	④金融再生法	⑤基準モデル・改訂モデル	⑥東京都モデル
代位弁済が確定したものの 確定債務、 負債として認識	損失が発生し履行請求を受けた場合未払金等計上	同 左 破綻先	同 左 破産更正債権及びこれらに準ずる債権	同 左 地方団体実質負担債務 引当率 90%以上	同 左 上記以外の場合「その他引当金」等を計上
代位弁済の可能性が高いもの	損失の発生の可能性が高い 債務保証損失引当金を計上	実質破綻先	保全率 100% うち引当率 30%程度	地方団体実質管理債務 引当率 70%以上	
会計的負債	損失の発生がある程度予想される	破綻懸念先	危険債権 保全率 85%程度 うち引当率 30%程度	地方団体要支援債務 引当率 50%以上	履行すべき額が未確定なもの
代位弁済の可能性が低いもの	債務保証の金額を注記 追加情報を注記	要注意先	要管理債権 保全率 60%以下 うち引当率 22%程度	地方団体要関与債務 引当率 30%以上	「偶発債務」として注記
偶発債務	損失の発生が低い 債務保証の金額を注記	正常先	正常債権 過去の貸倒実績率に基づく引当	正常償還見込債務 引当率 10%以上	
一般的には負債として認識しない					

(出所：日本公認会計士協会「監査委員会報告第61号」、総務省告示第242号「損失補償債務等に係る一般会計等負担見込額の算定に関する基準」、東京都会計基準、みずほFGホームページ等を参考に筆者作成)

詳細に検討することなく、強制的に過剰ともいえる引当率を設定していることが分かる。

5 今後の課題

最後に損失補償債務に関連して、今後の課題をいくつか挙げておきたい。

まず、「健全化法」は、地方公共団体の財政運営において、これまでのように普通会計の部分だけに着目した単体ベースの考え方から、公営企業会計や第三セクター等を含めた連結ベースの財政状況に焦点を当てるという点で、今後の地方公共団体の財政運営に大きな影響を及ぼす。また、「健全化法」は、公会計制度改革とリンクして、単年度の収支に重点を置いたフローベースから資産負債管理のストックベースの財政運営への転換を促す効果を持つ。しかし、第三セクター等に対する損失補償を負債として認識する基準として策定された「損失補償債務等評価基準」は、財政再建という政策目的の達成に重点を置いた結果、過剰と思われる引当率を一律に規定しているという点で発生主義の引当金の計上基準としては、検討する余地があるのではないか。

引当率は、法令や基準等で一律に強制すべき性質のものではなく、やはり、第三セクター等の経営状態や将来の回復の可能性、処分可能な資産や担保の状況等について踏み込んだ分析をし、損失の発生の可能性や、発生するかもしれない費用や損失を合理的に見積るというステップを踏まえたうえで、適切な引当金を計上することが必要である。

次に、一定の大規模な会社法法人を例外として、第三セクター等には、公認会計士による監査が義務付けられておらず、また、実際に公認会計士監査を導入している団体はほとんどないのが実態である。「損失補償債務等評価基準」の「標準評価方式」においては、地方公共団体の監査委員の監査による確認も許容されている³⁵が、現在の監査委員制度は、独立性が十分に確保されておらず、監査能力・実施体制を強化する必要があると指摘されている³⁶。

しかし、公認会計士監査は経済的な負担が大きく、第三セクター等のすべてに対して義務付けることは現実的ではない。会社法では「会計参与制度」が創設されたが、今後は、民法法人や地方三公社等にも会計参与制度を拡大するなど制度の拡充

を進め、大規模な第三セクター等は公認会計士監査³⁷、小規模な第三セクター等は会計参与制度を導入するなど、会計専門家による財務書類等のチェックを通じて経営状態を客観的に明らかにする必要がある。

また、地方公共団体は、第三セクター等の資金調達に関して、損失補償を付すばかりでなく、自ら多額の無担保かつ低利の貸付を行っている³⁸。この貸付金について、「改訂モデル」及び「基準モデル」では、「貸倒引当金は、個々の債権の事情に応じた合理的な基準により貸倒見積高を算定し、債権の控除項目として計上する。ただし、合理的な基準によることが困難な特別の事情がある場合には、過去3年間の実績に基づいて算定することができる。貸倒引当金については、その計上基準及び算定方法の他、貸倒引当金の計上対象となっている債権の状況等について注記する。」³⁹としている。

つまり、貸倒引当金は、貸付先の第三セクター等の経営状態に応じ「貸付金の回収危険性又は価値の毀損の危険性」⁴⁰の程度に応じた貸倒引当金を要求しており、この取扱いは、損失補償債務に引当金の計上を要求している「損失補償債務等評価基準」の取扱いと矛盾しているといわざるを得ない。

貸倒引当金と損失補償債務との性質の違いはあるにしても、同一の主体に関する債務であることを考慮すれば、貸倒引当金と損失補償等引当金の計上基準との均衡や整合性について、十分な検討が必要である。

本来、会計基準は特定の政策目的を達成するための手段として策定されるべきではない。公会計制度改革で財務書類を整備する目的は、「情報開示と説明責任の履行」と「財政活動の効率化・適正化」の2つであるが、総務省の2つの会計モデルは、地方行財政改革に資するという大義名分の下、「財政活動の効率化・適正化」の機能にウエイトが置かれ、「情報開示と説明責任」の機能が軽視されている様に思われる。「損失補償債務等評価基準」の問題点は、第三セクター等の整理・統廃合に資するための財政政策上の基準を、「情報開示と説明責任の履行」のためには客観的であるべき公会計の基準としてそのまま転用していることにある。

最後に会計の問題からは離れるが、少子高齢化・人口減少社会が到来し、従来公的分門が担ってきた行政サービスの見直しは、社会の持続可能性の観点から欠かせない課題である。第三セクター等の整理・再生は行政サービス水準の低下に直結する。従来の「税の投入」を暗黙の前提とした第三セクター等による公的サービスの継続

は、財政危機によりもはや継続できないレベルに達している。サービス水準の低下、縮小ないしサービスそのものの廃止を議論するに当たっては、受益と負担のバランスを考慮し、特に現役世代間の公平性のみならず、現役世代と将来世代との間の世代間負担の公平性を重視しなくてはならない。

(注)

- 1 財務省・財政制度審議会「公会計に関する基本的考え方」2003年3月を参照。
- 2 複数の会計モデル、特に総務省から3つの会計モデルが提示されている理由は、次のようなものである。官庁会計は現金主義による予算決算の収支計算が主体であり、「ストック情報の欠如」が大きな欠点のひとつであると指摘されているが、特に固定資産については、設置の根拠となる法令が異なるため、統一した基準に基づいた台帳が整備されていない。このため、企業会計に準じた財務書類の作成の前提として、固定資産台帳の整備を行う必要があるが、台帳整備には多額の費用と時間を要するため、台帳整備を要しない方法で、とりあえず仮想的に財務書類を作成する便法として、官庁会計の数値(決算統計)を組み替えて財務書類を作成する「総務省方式」がまず提示された(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3月29日)。さらにそれを発展させ、決算組替方式によりつつも、段階的に台帳整備を進めることを前提に当面は売却可能資産のみを時価評価する「改訂モデル」、そして、台帳整備を前提として公正価値による資産評価や複式記帳を取り入れた「基準モデル」が策定された(総務省「新地方公会計制度研究会報告書」2006年18日、同「新地方制度実務研究会報告書」2007年10月17日)。総務省は、2009年度以降、「総務省方式」から「改訂モデル」あるいは「基準モデル」へ移行するよう指導しているところである。なお、東京都モデルは、取得原価主義を採用し企業会計原則に準拠しているため固定資産台帳の整備が前提となっている。
- 3 総務省の「地方公共団体の平成19年度版財務書類の作成状況」(2009年6月4日)によれば、都道府県レベルでは、平成19年度決算ベースで47団体中、37団体が「総務省方式」で作成済み、7団体が「改訂モデル」で作成済みないし作成中、3団体が「その他のモデル」で作成済みとなっている。また、20年度決算ベースでは、「基準モデル」で作成予定が1団体、「改訂モデル」で作成予定が43団体、「その他のモデル」で作成予定が3団体、「総務省方式」はゼロとなっている。なお、市町村レベルにおいても、「総務省方式」から「改訂モデル」への移行が顕著である。「基準モデル」を採用する団体は、少数である。
- 4 「地方公共団体の財政の健全化に関する法律」は、2007年6月22日公布、2009年4月1日全面施行。ただし、健全化比率等の公表の規定は、2008年4月1日から施行しており、2007年度の決算に基づく健全化判断比率等から適用された。
- 5 健全化法第1章総則。
- 6 赤字比率、起債制限比率、公債費比率等。
- 7 健全化法第2条第4号、同法施行規則第12条第5号。
- 8 地方公共団体は、「法人に対する政府の財政援助の制限に関する法律」第3条の規定により、法人の債務について保証を行うことはできないが、地方三公社のうち土地開発公社と地方道路公社については、それぞれの個別法により債務保証を行うことが認められている。しかし、第三セクター等の行う公共性、公益性のある事業を支援するために、債務保証とは法的にその内容及び効果の点で異なるものの、実質的には「債務保証」に替わるものとして「損失補償契約」を金融機関等と結ぶことが行われている。
- 9 2008年4月21日、総務省告示第242号。
- 10 総務省「地方公会計に関するQ&A(平成20年10月改訂版、追加分)」2008年10月15日、2ページ。
- 11 出井信夫「第三セクターの概念と定義」『新潟産業大学経済学部紀要第30号』2006年1月、37ページ。
- 12 総務省では、「第三セクター等の抜本的改革等に関する指針」(2009年6月23日)等において、第三セクターとは、「①会社法の規定に基づいて設立されている株式会社、合名会社、合資会社、合同会社又は特例有限会社のうち、地方公共団体が出資を行っている法人、②民法の規定に基づいて設立されていた社団法人又は財団法人のうち地方公共団体が出資を行っている法人」と定義している。
- 13 総務省「第三セクター等の状況に関する調査結果」2008年12月25日、1ページ。
- 14 通常は市場金利より相当優遇された金利が設定されている。
- 15 地方公共団体の損失補償等を受けることで、有利な市場金利が適用されるといった場合が多い。
- 16 総務省・債務調整等に関する調査研究会「第三セクター等の資金調達に関する損失補償のあり方について(中間まとめ)」2007年10月17日を参照。

- 17 こうした批判的な論調に対し、出井信夫教授は、「第3セクター事業経営についても、巷間いわれるような赤字経営ばかりではない。近年実施された旧自治省・現総務省の第3セクターに関する経営実態調査によれば、株式会社・財団法人を含め6割を超える法人が黒字である、という事実・実態についても、正確に認識されてはいないのが現状である。近年、経営赤字、経営破綻に陥る第3セクターが増加傾向にあるが、第3セクターの経営実態が正確に認識されずに、誤解され曲解された情報が独り歩きし、第3セクターに対する批判のための批判が多くなされる傾向がみられる。第3セクターの経営実態など現状の事業内容や事業展開方法などについて基本的に正確に捉えた上で、正鵠を得た議論が展開されることが急務である。」とし、第三セクター等の経営状況に対し積極的な評価をしている。
- 18 総務省・債務調整等に関する調査研究会「第三セクター、地方公社及び公営企業の抜本的改革の推進に関する報告書」2008年12月5日、2ページ。
- 19 健全化法第3条。
- 20 総務省「第三セクター等の抜本的改革等に関する指針」2009年6月23日、1ページ。
- 21 健全化法施行規則第12条の5。
- 22 総務省「第三セクター等の抜本的改革等に関する指針」2009年6月23日、2ページ。
- 23 地方財政法第33条第5項。
- 24 総務省「第三セクター等の抜本的改革等に関する指針」2009年6月23日、2ページ。
- 25 同上。
- 26 総務省は、総務省方式から改訂モデルあるいは基準モデルへの移行を指導している。
- 27 総務省「地方公会計に関するQ&A(平成20年10月改訂版、追加分)」3ページ。
- 28 企業会計原則注解18。
- 29 総務省「地方公会計に関するQ&A(平成20年10月改訂版、追加分)」2008年10月15日、2ページ。
- 30 「損失補償債務等評価基準」第二-三-2。
- 31 「損失補償債務等評価基準」第二-二-1。
- 32 金融庁ホームページ「不良債権の状況等について」の「金融再生法開示債権の保全状況の推移」を参照。<http://www.fsa.go.jp/status/npl/20090807/03.pdf>。なお、金融再生法開示債権は、自己査定「破綻先・実質破綻先」を「破産更正債権及びこれらに準じる債権」として、「破綻懸念先」を「危険債権」として、「要注意先」のうち「3ヶ月以上延滞債権、貸出条件緩和債権」を「要管理債権」として開示するものである。
- 33 例えば、みずほフィナンシャルグループでは、2008年度の与信関係費用において、今後の不透明な経済環境を踏まえた保守的な引当実施を行った結果、2009年3月末の正常先債権の債権額に対する引当率は前年度末比約2倍の0.21%に上昇したとしている。
http://www.mizuho-fg.co.jp/faq/kessan.html#q07_1。
- 34 日本公認会計士協会・監査委員会報告第61号「債務保証及び保証類似行為の会計処理及び表示に関する監査上の取扱い」1999年2月22日、4(3)。
- 35 「損失補償債務等評価基準」第二-二-3(8)イ。
- 36 詳しくは、総務省・第29次地方制度調査会「今後の基礎的自治体及び監査・議会制度のあり方に関する答申」2009年6月16日を参照。
- 37 一定の要件を満たす一般社団法人及び一般財団法人並びに会社法法人については、それぞれ「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律」、「会社法」等に基づき、会計監査人の監査が義務付けられている。
- 38 総務省「第三セクター等の状況に関する調査結果」(2008年)によれば7,621法人のうち、地方公共団体から貸付を受けている第三セクター等は1,036社(13.6%)、貸付金残高は4兆5,237億円となっている。図表5,6を参照。
- 39 総務省「新地方公会計制度研究会報告書」2006年5月、22ページ。
- 40 金融庁「金融検査マニュアル(預金等受入金融機関に係る検査マニュアル)」2007年2月、156ページ。

終章 本論文のまとめ

1 はじめに

本論文は、地方公会計制度の改革においては、「官から民へ」、あるいは「官民協働」という地方公共団体を取り巻く環境条件の変化を反映して、「官」と「民」とは根本的に異なるという立場からではなく、「官」と「民」との間に普遍的な共通性を見だし、できる限り同じ会計基準を設定する方向で検討されるべきであるとの立場から、現在の公会計制度改革の問題点を明らかにすることを目的としている。

そのため、まず、地方公共団体を取り巻く環境条件の変化を明らかにし、次に戦後の地方公会計制度の確立から今日までの沿革を説明した。そして、現在の会計制度改革の到達点である、総務省の「新地方公会計制度研究会」の報告書に基づく「基準モデル」と「改訂モデル」、及び独自に取り組を進めてきた「東京都モデル」について、各モデルの背景にある考え方にまで切り込んで、それらの特徴や問題点を明らかにした。

本章では、これまで論じてきた会計制度改革についてまとめ、今後の課題について明らかにする。

2 本論文のまとめ

まず、序章では、地方公共団体の会計制度改革の背景にある環境条件の変化について検討した。

バブル経済の崩壊後、地方財政の悪化が急速に進んだ。当初は経済対策等で公共事業等を行うための財源として発行した地方債の急増が原因ではあったが、近年では、その償還等に伴う公債費の増とともに、少子高齢化に伴う社会保障費の増加が危機的な財政状況の原因であり、これ以上の財政悪化を防ぐためのツールとして会計制度改革が求められている。

また、他にも、地方分権や市町村合併など地方が自立していくための制度改革、NPM や国際公会計基準の策定等の国際的な環境変化、「新しい公共空間」という従

来の「公共」から「拡張された公共」への概念の変化、NPMの影響を受けた「PFI」、
「指定管理者制度」、「市場テスト」などの行政の市場化の流れなど、「官」を取り巻く環境は急速に変化している。

今後、地方財政の健全化を進めるに当たっては、こうした環境条件の変化、特に「官」と「民」との境界を取り払う動きを踏まえ、会計制度も「官」と「民」との間で共通の基準を設定すべきであることを明らかにした。

第1部は「地方公会計制度の改革のあらまし」として、会計制度改革の概要を3章にわたって検討した。

第1章の「現行の地方公会計制度の概要と課題」では、現在の地方公会計制度が単体ベースでも連結ベースでも大変複雑であることを説明した。

一般的には、単体ベースでみると、一般会計、特別会計、公営企業会計に区分されるが、地方公共団体毎に任意で会計区分が設定されているため、比較可能性の見地から、決算統計や健全化法に基づき総務省が統一した基準を設定し、会計の区分を再構成している。しかし、その区分も根拠となる法令によって異なることや、「官庁会計」の決算数値を組み替えることで再構成しているため、即時性や検証可能性の点で問題が多い。

連結ベースでは、単体の外に、「一部事務組合」や「広域連合」等の地方公共団体の組合、個別の法律に基づき設立される「地方住宅供給公社」、「地方道路公社」及び「土地開発公社」のいわゆる地方三公社、地方公共団体が出資する会社法法人や民法法人である第三セクター、地方独立行政法人など種々の機関が存在している。

これらに適用される会計基準は、それぞれに異なるが、もともと発生主義が適用されている部分については、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」への接近がみられるが、まだまだ個別にばらばらの基準が設定されていることには変わりがない。

「官庁会計」に発生主義を導入するばかりでなく、公会計全体を包摂する会計基準の設定が望まれる。

続いて、第2章では「地方公会計制度の改革の沿革と現状」として、地方公共団体の普通会計の部分に焦点を当て、会計制度改革の沿革と現時点の到達点を明らかにした。

現在の「地方公会計制度」は、戦後の地方自治法の成立と共に誕生し、1963(昭

和 38)年の同法の大改正で確立したが、当時から「官庁会計」の欠陥を指摘し、発生主義による制度改革の提言等があった。1962(昭和 37)年の「地方財務会計制度調査会答申」や、1964(昭和 39)年の「第一次臨時行政調査会答申」である。

しかし、結果的にそのような提言は頓挫し、その後半世紀にわたり「官庁会計」が存続することとなった。現在でも基本的な構造は変わっていない。

会計制度改革が失敗した原因は、公的部門の会計制度には、利益計算を中心とする企業会計は適用できないという「公会計特殊論」にあると考える。企業会計に対するアレルギーが発生主義会計の採用を妨げ、かといって公会計独自の発生主義会計を提案するにも至らず、公会計と企業会計の相違点のみを強調する姿勢に問題があった。むしろ、公会計と企業会計の普遍性、共通性に着目すべきであり、この点は、今日の公会計制度改革においても教訓とするべき課題である。

その後、先進的な地方公共団体やシンクタンクの提案を経て、会計制度改革の動きが本格化するのは、2000 年代になってからである。2000(平成 12)年に総務省が「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」を公表し、決算統計を活用し、「官庁会計」の決算数値を組み替えて貸借対照表等を作成する「総務省方式」を策定した。

さらに、2006(平成 18)年には、総務省が「新地方公会計制度研究会」の報告書において、2つの会計モデルを提案した。「総務省方式」を発展させた「改訂モデル」及び複式簿記・発生主義会計の「基準モデル」である。

特に、「基準モデル」は、「資源配分」、「所得再分配」及び「経済安定化」という「財政の三機能」を会計的に処理することを目的として、公会計の独自領域に踏み込んだ拡張的な体系を持つ、本格的な複式簿記・発生主義会計であるとされる。

この「基準モデル」は、かつての「公会計特殊論」がたどり着いた最初の複式簿記・発生主義会計のモデルであるが¹、公会計に独自の体系を構築しようとした結果、理解可能性の点で疑問の多い会計モデルとなってしまった。

このように、「公会計特殊論」は、今日の会計制度改革にも強い影響を及ぼしており、公会計と企業会計の普遍性を模索する考え方は希薄である。

今日、行政サービスは「官」が独占的に供給するべきものではない。「官」と「民」とを対立的な存在として捉えるのではなく、「官」か「民」か、を問わずに行政サービスの提供主体となれるような「新しい公共空間」の概念が唱えられている。

また、行政改革の一環として、NPM の考え方の影響を強く受け、従来「官」が独占してきた行政サービスの分野にも「民」の参入を認めることや、「官」から「民」へ移行させる「PFI」、「指定管理者制度」、「市場化テスト」などの「行政の市場化」の改革も進展している。

こうした環境条件の変化を背景に、「官」と「民」との会計制度も、これまでのように双方が独自の体系を持つのではなく、基本的には共通の基準であるべきとの結論に導かれる。

公会計は企業会計とは異なるという「公会計特殊論」は、今日の公会計制度の改革を再び失敗に終わらせる危険性を孕んでいる。

第3章では、「総務省と東京都の会計モデルの比較分析」を行った。

現在、総務省の会計モデルとしては、「総務省方式」、「改訂モデル」及び「基準モデル」の3つのモデル、それから東京都が独自に開発してきた「東京都モデル」の4つの会計モデルが併存している。今後は、総務省が「総務省方式」から「基準モデル」あるいは「改訂モデル」への移行を指導しているため、2009(平成21)年度以降は、「改訂モデル」ないし「基準モデル」への移行が進み、地方公共団体が参考とするべき会計モデルは3つになる²。

3つのモデルを要約すれば、「基準モデル」は、企業会計実務を基に地方公共団体の特殊性を加味し、資産・債務管理や予算編成への活用等公会計に期待される機能を果たすことを目的に、「公正価値概念」によるストック情報の把握や、「資産・負債アプローチ」など、会計学の先端的な考え方を導入しつつ、全面的な複式簿記・発生主義会計の導入により財務書類の整備を行うものである。税収を住民からの出資として扱う「持分説」を採用していることや、「純資産変動計算書」を公債の範囲にまで拡張しているなど、公的部門の特殊性を強調するモデルとなっている。そのため、理解可能性の点で問題がある。

一方、「改訂モデル」は、これまでバランスシート等を公表している地方公共団体が準拠してきた「総務省方式」を改訂したものであり、固定資産台帳の段階的整備を行うことを前提に、まずは、資産・債務改革への活用を目的として売却可能資産の時価評価を行うとともに、財務情報の分かりやすい開示に資するために、決算統計の数値を組み替えることで財務書類を作成することを目的としている。

しかし、時価評価を要求されている売却可能資産の範囲が地方公共団体によって

異なるため、他団体との比較可能性の点で問題であり、また「官庁会計」の決算数値を組み替えるモデルであるため、「総務省方式」同様に信頼性に欠ける。

「東京都モデル」は、早くから独自の会計基準を模索してきた東京都が 2005(平成17)年に発表した会計モデルであり、我が国の地方公共団体における最初の本格的な複式簿記・発生主義会計基準である。

「東京都モデル」の特徴は、公的部門の特質を考慮しつつも企業会計基準をベースとしていること、日々の財務データの処理の段階から、官庁会計の処理に連動し、自動的に複式簿記・発生主義会計のデータを蓄積して財務諸表を作成することができること、勘定科目体系は、現行の「官庁会計」との整合性が考慮されており、分かりやすい表示となっていること、会計別、局別、事業別に財務諸表を作成でき、説明責任の向上やマネジメントに活用ができること、財務諸表を決算の参考資料として位置付け、決算制度に組み込んでいることなど、総務省のモデルに比べて完成度が高い。

しかし、一般会計及び特別会計（公営企業会計を除く）のみを対象としており、連結ベースでの基準となっていないことや、伝統的な取得原価主義に止まっており、既に連結ベースや時価概念導入へ大きく移行しつつある今日の企業会計の観点からみれば、少々古いタイプの会計基準であるといえる。

今後、地方公共団体は、総務省の指導により旧来の「総務省方式」から「基準モデル」ないし「改訂モデル」へ移行することになるが、移行の容易さなどから「改訂モデル」を採用する団体が大部分を占める。

なお、大阪府も東京都モデルに準じた独自基準の策定に向けて、東京都と連携を深めており、今後の動向が注目される。

第Ⅱ部は「地方公会計制度の改革の論点」として、「資産」、「負債」、「収益・費用」、「純資産」の各事項において、現金主義の官庁会計と発生主義会計の概念の違いについて述べ、次に3つの会計モデルにおける各事項の取り扱いについて、相互に比較し分析することによって、各モデルの特徴や問題点を明らかにした。

まず、第4章「資産会計」では、現行の制度における財産の概念が、発生主義の企業会計の「資産」の概念とは随分隔たりがあり、現行制度での処理方法も財産の種類やその根拠法令によって異なっているため、地方公共団体の所有する資産の全体を統一の基準に基づき、網羅的に把握することができない状況となっていることを明らかにした。

現行の制度では、資産は、設置の根拠となる法律に基づき個別の管理が行われている。その結果、発生主義の資産管理と比較した場合、台帳の整備に統一の基準がなく、価額の把握がされていない場合が多いこと、多くのインフラ資産が、公有財産管理の範疇から除外されており、総合的な財産管理ができていないこと、フロー情報と資産のストック情報が誘導的、有機的に結びついていないこと、などの欠陥が指摘されている。

こうした欠陥を克服するためには、固定資産台帳等の整備による資産の正確な把握と適切な評価を実施し、発生主義会計への移行を行うことが必要である。

次に、公的部門に固有の資産として、道路、橋梁等の「インフラ資産」や歴史的建造物等の「文化資産」があり、特に「インフラ資産」は、資産全体に占めるウェイトが高く、その会計上の取り扱いが問題となる。

「基準モデル」は、原則として、資産は公正価値による評価を行うが、インフラ資産については、再評価を行わず原価モデルを許容している。「東京都モデル」は、インフラ資産を含むすべての資産を取得原価で評価している。

一方、「改訂モデル」は、売却可能資産のみを時価評価し、他の資産は決算統計のデータを利用する会計モデルであるため、もともと正確な資産管理を前提とせず、インフラ資産については区分して表示することを想定していない。

インフラ資産は、公的部門に固有の資産であり重要性も高いため、その会計上の取り扱いは、地方公共団体の会計制度改革の大きな課題であり、今後の研究や実務経験の積み重ねが期待される。

第5章「負債会計」では、まず、発生主義の負債概念と官庁会計の「将来の財政負担」の概念の違いについて検討した。「将来の財政負担」の中でも、「債務負担行為」と「地方債」の取り扱いが、発生主義の負債との関係では課題となる。

地方債は、確定債務であるため負債であることは当然であるが、「債務負担行為」は、負債として認識すべき部分とそれ以外の部分に分かれる。こうしてみると、地方公共団体の負債の主なものは、「地方債」、「退職給付債務」及び「債務負担行為」のうち負債としての要件を満たす部分の3つである。

2007(平成19)年に施行された「健全化法」では、地方公共団体の財政状況をこれまでのようにフローベースのみで捉えるのではなく、ストックベースに拡大し、かつ連結ベースでも、把握することが要求されている。特に、将来負担比率の算定において、

退職給付債務や第三セクター等に対する損失補償債務等を将来負担額として算入する必要がある。そのため、第三セクター等に対する損失補償債務等の将来負担額の算定に当たり、「損失補償債務等評価基準」が策定された。

この第三セクター等に対する損失補償債務等は、債務負担行為が設定されており、「官庁会計」の債務負担行為と「健全化法」の将来負担額と「会計制度改革」の負債が、この部分でリンクすることになった。

総務省は、「基準モデル」及び「改訂モデル」において、「健全化法」の「損失補償債務等評価基準」に基づいて算定した将来負担額は、発生主義の負債として認識する条件を満たしているとして、負債として計上することを要求している。一方、「東京都モデル」では、「損失補償債務等評価基準」による引当金の計上は要求されていない。

「損失補償債務等評価基準」は、第三セクター等の整理・統合を政策目的として策定された基準であるため、これをそのまま発生主義の引当金の計上基準として適用すべきかどうかは検討を要する。

なお、この点については、第8章「第三セクター等に対する損失補償債務等の課題」で、実証分析を行った。

第6章「収益・費用会計」では、現在、地方公共団体の「収入」として処理されている経済価値の流入と、発生主義の「収益」の概念の違いを説明し、発生主義では負債に当たる「地方債」が「収入」として処理されることを明らかにした。

特に、公的部門に固有の「税収」については、その会計上の取り扱いに関して議論があり、行政サービスの対価として扱う「収益説」、単なる資金の流入として扱う「資金流入説」、住民からの出資とする「持分説」の3つの説が唱えられていることを示した。

税収は、公権力の行使を背景にした公的部門に特有のものであり、他の収益とは重要性や性質に違いがある。その前提に立った上で、公的部門と住民との関係をどのように捉えるのかによって、つまり、公的部門が目指す経営モデルの違いによって、税収の会計上の考え方が異なることとなる。

元来、公的部門の会計に発生主義を導入する意義は、NPMにみられるように、不効率であった公的部門に民間部門との競争原理を導入して公的部門を健全化、効率化させることであった。この原点に帰れば、できる限り民間企業の会計に近い取扱いを行って、公的部門と民間部門との比較可能性を高める必要性が強調されるべきであり、

「収益説」が採用される。

この点「持分説」においては、権力性、独占性、公共性といった公的部門の特殊性を会計的に説明することに重点をおいた結果、民間部門との競争といった概念は希薄化されることになった。

今日、国際公会計基準や公会計改革の先進国においても、「収益説」を採用しており、あえて「持分説」に依拠し、民間部門とは体系を異にする公的部門に固有の会計を構築する必要性は乏しいと考える。一般的には、「収益説」が妥当である。

総務省の「基準モデル」及び「改訂モデル」は「持分説」、東京都モデルは「収益説」を採用しているが、収益説を支持する立場から、「東京都モデル」がもっとも分かりやすいものとなっていると考える。

第7章「純資産会計」では、地方公共団体の貸借対照表の純資産の取り扱いについて検討した。企業会計と異なり公的部門には出資者が存在しない。したがって、貸借対照表を作成した場合、資産と負債の評価を厳格に行った結果として表れる「純資産」をどのように考えるかについては意見が一致していない。

まず、公会計制度改革の先進国や国際公会計基準の考え方、我が国の公会計制度改革における考え方を考察した。

公的部門の純資産については、資産と負債の単なる差額とする説、納税者持分とする説に大きく2分されるが、いずれであっても、純資産の変動には関心を寄せ、その変動の方向性や要因を分析して、財政状況や持続可能性の判断に用いようとする考えに基づいて「純資産変動計算書」等を作成することを要求している点は共通している。

特に、「基準モデル」は、「持分説」に立脚して、「純資産変動計算書」に特別の役割を負わせており、インフラ資産を始めとする資産形成活動について公債を含めた総額で表示し、予算編成や予算管理に活用させようとする挑戦的な試みを行っている。

しかし、そのために、民間の会計基準から大きく離れ、理解可能性の低いモデルになっている。

国からの移転収入を基に地方で資産形成が行われている我が国の実情を顧みれば、純資産は資産・負債の差額に過ぎず、それを地方公共団体の住民の持分として考え、その変動を管理することで予算編成や住民への説明責任を果たそうとする試みは、あまり意味がないと考える。

第8章「財務書類の体系・構成」では、「IPSAS」、「基準モデル」、「改訂モデル」

及び「東京都モデル」の財務書類の比較検討を行った。名称は異なるが、いずれも「貸借対照表」、「行政コスト計算書」、「純資産変動計算書」及び「キャッシュ・フロー計算書」、の財務書類4表を基本として構成されている。

「IPSAS」と「東京都モデル」は、企業会計に近いために理解可能性が高く、比較可能性の点でも優れている。しかし、「基準モデル」及び「改訂モデル」は、公的部門の特殊性を強調し、税金を収益として認識せず、出資として「純資産変動計算書」に直接計上するという特殊な処理を要求しているため、「行政コスト計算書」や「純資産変動計算書」の理解可能性に問題があり、また、企業会計との比較が困難である。

財務書類の理解可能性及び比較可能性の観点からも、「収益説」を支持する。

第Ⅲ部「地方公会計制度の改革の個別研究」では、第5章「負債会計」で検討した債務負担行為の問題をさらに深く掘り下げて、第9章において「第三セクター等に対する損失補償債務等の課題」を取り上げて分析した。

ここでは、健全化法の「損失補償債務等評価基準」が発生主義の引当金の計上基準としても適用されることについて、金融機関の貸付先に対する引当金の計上の実態と比較して、妥当性に欠くことを主張している。

健全化法では、当該第三セクター等に対する損失補償債務等の一定割合を「将来負担比率」の算定に含めることを要求しているが、総務省は、今後数年間で地方公共団体の第三セクター等の整理統合を図ることを目的として、損失補償債務等に対して相当高い比率の引当金の計上を要求している。

「損失補償債務等評価基準」がモデルにしたと思われる金融機関のマニュアルでは、貸付先の経営状況を厳しく審査した上で、損失が発生する確率や担保の状況等を勘案し、実態に応じた引当金の計上を行っているが、地方公共団体においても、「損失補償債務等評価基準」で一律に引当率を設定するのではなく、第三セクター等の経営状況を客観的に明らかにし、実態に応じた引当金の計上を行うべきである。

また、地方公共団体は、第三セクター等の資金調達に関して、損失補償を付すばかりでなく、自ら多額の無担保かつ低利の貸付を行っている場合が多い。この場合、貸倒引当金は、貸付先の第三セクター等の経営状態に応じ「貸付金の回収危険性又は価値の毀損の危険性」の程度に応じた貸倒引当金を要求しているが、この取り扱いは、損失補償債務等に一定率以上の引当金の計上を強制している「損失補償債務等評価基準」の取り扱いと矛盾している。

貸付と損失補償等との性質の違いはあるにしても、それらの引当金は、同一の主体に関する負債であることを考慮すれば、貸倒引当金と損失補償債務等引当金の計上基準との均衡や整合性について、十分な検討が必要である。

3 今後の課題

これまで、各章の最後において、まとめとして今後の課題について検討をしてきた。

国際公会計基準の策定や先進国の公会計制度改革の動向を十分踏まえた上で、「一般に公正妥当と認められる」民間の会計基準に近い形での「公会計基準」を策定することが必要であることや、職員を始め関係者に対する教育の重要性については、本論文で一貫して主張してきたため、ここでは改めて取り上げないが、その必要性は再度強調しておきたい。

最後に、ここでは、公会計基準の設定機関の設立が会計制度改革の課題であり、このことは、会計研究者・専門家からたびたび指摘されているが³、大きなハードルがあることを指摘しておきたい。

現在、国の公会計制度改革の検討は、財務省の財政制度等審議会において行われている。

2002(平成14)年11月20日、財務大臣の諮問機関である財政制度等審議会が法制・公会計部会に、「公会計に共通する基本的な考え方について総合的な検討を行うこと」を目的として、「公会計基本小委員会」を設置することを決定した。そして、2003(平成15)年1月から、財務省主計局に「公会計室」を設置し、「財政制度等審議会 財政制度分科会 法制・公会計部会 公会計基本小委員会」(以下、「公会計委員会」という。)で、公会計改革に関する議論が開始された。

この公会計委員会では、13回の審議を経て「公会計する基本的考え方」を取りまとめ、2003(平成15)年6月30日に財務大臣に提出したが、審議の過程で、会計基準の設定主体について、以下のような大変興味深い議論がなされた。

まず、公会計委員会の第1回会合で、委員から次のような意見が出された。

「①会計主体が自ら会計基準を設定してはいけないのは世界の常識。公会計の場合、

国会、財務省、検査院の3者が関与すべきと考えられるが、財務省が単独で進めるとなると若干の懸念。また、どこでユーザーの意見を入れるのか手続き的な留意も必要。

②英国の場合でも、実は Treasury(大蔵省)が作るのでもいいかというのが国会でも大問題となった。結局、形式的には Treasury の1機関であるが、独立性の高い「諮問委員会」で作ることとなった。国によって違いはあるが、財政当局から独立したところで作るのがスタンダード。

③世界会計士連盟(IFAC)で会計基準の設定を議論しているが、企業会計はIFACとは独立した機関でやり、日本でもそれに倣っている。公会計についても、世銀等からグラントを受け独立していく方向。せっかく作った会計基準が形だけのことで国際的に認められないということになりかねない。」⁴

この意見を踏まえ同委員会の第7回の配布資料では、「新たな財務書類における多様な情報ユーザーの存在に鑑み、中立性と専門性を確保する観点から、基準とその作成主体のあり方を検討。」⁵との文言が論点項目として盛り込まれたが、

「基準設定主体の問題点については、財務省や内閣に残されることもあり得ると思うが、その場合に重要なのは、企業会計でもそうであるように、会計基準は非常にダイナミックに変わり得るものなので、変化に迅速に対応できるような能力があるかどうか重要。次に独立性をどう担保するかということが重要。それについては財務省内に(設定母体が)形式上が置かれている英国等において、独立性を担保するような機構、予算、スタッフをどうやって実現しているのかがポイントとなる。一概に財務省に置くのはけしからんということではなく、それなりのメカニズムや機構を整備する必要があるということ。」⁶

という、中立的な意見が出された一方で、これに反対する立場の委員から、

「公法的过程である公会計の基準を独立の外部の民間団体が設定するというのは想像を絶する話である。企業会計原則は敢えて法的根拠のない世界に会計士が持っていたのだが、そういった法的根拠のないものを、ここで(公会計に)持ってくるのは公法上大きな問題がある。」⁷

「基準の設定を誰がやるかということについても（民間団体においてということ）は考え難い。」⁸

という意見に押され、結局、独立した中立的立場の会計基準の設定機関の論点は消え去り、提言として盛り込まれることはなかった。

詳細は省くが、同委員会の審議では、複式簿記の採用についても否定的な見解が優勢で、「公会計に関する基本的考え方」には、以下のような文言が盛り込まれた。

「現在、国の会計の記録整理は、単式記帳で行われているが、企業における会計処理一般においては、複式記帳が行われている。複式記帳については、すべての財（事実）の増減変動を記録し、発生主義的財務諸表を効率的に作成するために経常取引と資本取引を仕訳する機能や、会計処理の自動検証機能（借方、貸方の残が一致する機能）が存在する。

現金ベースで予算管理が行われる現在の国の会計においては、一元的な国庫金管理の下で、実質的に会計処理の自動検証機能が働いており、直ちに複式記帳を採用する必要性はないと考えられる。将来の課題として、必要となる財務情報の具体的な内容を見極めた上で、いかにそれを効率的に作成、開示するかという観点から、新たなシステムを導入する際のコストとメリットとの衡量の中で、必要な記帳システムの検討を行っていくべきである。」⁹

同委員会の議論を見ると、1962(昭和 37)年の「地方財務会計制度調査会」や 1964(昭和 39)年の「第一次臨時行政調査会」での議論の過程とよく似ている。

当時は、企業会計に対するアレルギーや「公会計特殊論」が大勢で、企業会計への接近は議論にすら上がることはなかった¹⁰。

その点、今回の制度改革は、「企業会計の手法を導入」という目的が唄われており、半世紀前の企業会計に対する拒絶的な態度に比較すれば前進したともいえなくもないが、「企業会計の手法」を参考にする程度で、相変わらず、公会計は企業会計とは次元の違うものという基本的な姿勢はあまり変わっていないのではないかと思われる。

こうした基本的な姿勢の下では、「一般に公正妥当と認められる」民間の会計基準に近い形での「公会計基準」を策定することという本論文の主張の実現は、ほど遠いも

のとならざるを得ない。

一方、地方公共団体の会計制度改革も、総務省の主導の下で行われていることは、これまでも明らかにしたところである。

総務省の「新地方公会計制度研究会」は、2006(平成18)年4月から5月にかけて、わずか5回の会合で、大学教授や公認会計士の4名の委員により、「基準モデル」と「改訂モデル」の両会計モデルを含む「新地方公会計制度研究会報告書」が取りまとめられている。しかも「基準モデル」は、その原案が既に第1回の会合で提示されるという状況であった¹¹。

その後、1年をかけて、倉敷市と浜松市での実証実験を経て¹²、2007(平成19)年10月に「新地方公会計制度実務研究会報告書」として作成マニュアルが公表されているが、これでは、あまりに拙速であるといわざるを得ない。

財務省の財政制度等審議会が2006(平成18)年6月に公表した「公会計整備の一層の推進に向けて～中間取りまとめ～」では、「これまで多くの地方公共団体において整備されてきた財務書類については、現在の国の財務書類とは作成する計算書の種類等に違いがみられるところであるが、今後の取り組みを通じて、国と地方公共団体の間においてできる限りの整合性が図られた上で、地方公共団体における財務書類作成の一層の普及が進められることを期待したい。こうした取り組みが進められることにより、最終的には国と地方公共団体とを合わせた財務書類を作成することも可能となると考えられる。」¹³として、国への準拠を求めていたにも係わらず、「基準モデル」及び「改訂モデル」とも、国の財務書類の作成基準とは全く異なる独自の体系を持つものである。

こうした、国と地方の公会計制度改革を巡る混乱を目の当たりにして、やはり、将来の公会計基準の策定においては、独立した中立的な立場の専門家集団による会計基準の設定機関の存在は、不可欠なものとする。

(注)

- 1 「東京都モデル」は、2005(平成17)年8月に策定・公表されており、公会計の複式簿記・発生主義会計では、我が国で最初の会計基準であるといえる。しかし、この「東京都モデル」は、企業会計に近く、「公会計特殊論」とは正反対に位置するものと考えられる。
- 2 総務省の調査では、従来の「総務省方式」を継続する地方公共団体も一定数は存在する見込みであることは、第3章で説明した。(図表3-5参照)
- 3 例えば、米田正巳(東京富士大学大学院)「公会計制度改革と国際公会計基準についての一考察－公会計基準の国際的調和化の観点から－」『FUJI BUSINESS REVIEW 新創刊号(Vol.1)』2009年。山本清『政府会計改革のビジョンと戦略』中央経済社、2005年、257ページ。古市峰子「米国の公会計制度の仕組みとわが国へのインプリケーションについて」『金融研究』日本銀行金融研究所、2002年。
- 4 財務省 財政制度等審議会 財政制度分科会法制・公会計部会 公会計基本小委員会(第1回)議事要旨、2003年。
- 5 同上委員会(第7回)配布資料1-2『公会計に関する基本的考え方』の論点項目について」のうち別紙6「その他の論点」、2003年。
- 6 同上委員会(第7回)議事要旨、2003年。
- 7 同上。
- 8 同上。
- 9 財政制度等審議会「公会計に関する基本的考え方」、2003年、22~23ページ。
- 10 第一次臨時行政調査会での議論は、金子邦博「第一次臨調での公会計改革への取り組みの再評価－失われた40年を再度繰り返さないために－」『公会計総研レポート2004.11』(2004年)に詳しい。
- 11 「基準モデル」の原案は、2006年4月5日の第1回会合で桜内委員から、「改訂モデル」の原案は、同年4月17日の第2回会合で森田委員から提案されている。
http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/kenkyu/chikouken/index.html
- 12 「基準モデル」は倉敷市、「改訂モデル」は浜松市をモデル都市として指定し、実証的検証を行った。
- 13 財務省・財政制度等審議会「公会計整備の一層の推進に向けて～中間取りまとめ～」、2006年、10~11ページ。

参考文献一覧

【国・地方公共団体・答申・報告書等】

臨時行政調査会「予算・会計の改革に関する意見」、1964年。

閣議決定「行政改革大綱」、2000年。

閣議決定「経済財政運営と構造改革に関する基本方針2003」、2003年。

閣議決定「経済財政運営と構造改革に関する基本方針2004」、2004年。

閣議決定「今後の行政改革の方針」、2004年。

閣議決定「行政改革の重要方針」、2005年。

閣議決定「経済財政運営と構造改革に関する基本方針2006」、2006年。

経済戦略会議「日本経済再生への戦略」（経済戦略会議答申）、1999年。

財務省・財政事情の説明手法に関する勉強会「国の貸借対照表作成の基本的考え方」、
2000年。

財務省・財政制度等審議会「公会計に関する基本的考え方」、2003年。

財務省・財政制度等審議会「省庁別財務諸表の作成基準」、2004年。

財務省・財政制度等審議会「公会計整備の一層の推進に向けて～中間取りまとめ～」、
2006年。

財務省・財政制度等審議会・法制・公会計部会公会計基本小委員会(第1～5回)
「議事要旨」、2002年。

財務省・財政制度等審議会・法制・公会計部会公会計基本小委員会(第6～14回)
「議事要旨」、2003年。

財務省・財政制度等審議会・公会計基本小委員会及び公企業会計小委員会合同会議
「議事要旨」、2003年。

財務省・財政制度等審議会・公会計基本小委員会及び公企業会計小委員会合同会議
「議事要旨」、2004年。

財務省・財政制度等審議会・公会計基本小委員会及び公企業会計小委員会合同会議
「議事要旨」、2005年。

財務省・財政制度等審議会・公会計基本小委員会及び公企業会計小委員会合同会議
「議事要旨」、2006年。

財務省・財政制度等審議会・法制・公会計部会 公会計基本小委員会(第8回)「公会計に関する海外調査報告書(イギリス)」、2003年。

財務省・財政制度等審議会・法制・公会計部会 公会計基本小委員会(第8回)「公会計に関する海外調査報告書(フランス)」、2003年。

財務省・財政制度等審議会・法制・公会計部会 公会計基本小委員会(第8回)「公会計に関する海外調査報告書(ドイツ)」、2003年。

財務省・財政制度等審議会・法制・公会計部会 公会計基本小委員会(第8回)「公会計に関する海外調査報告書(米国)」、2003年。

財務省・財政制度等審議会・法制・公会計部会 公会計基本小委員会(第8回)「公会計に関する海外調査報告書(カナダ)」

財務省・財政制度等審議会・法制・公会計部会 公会計基本小委員会(第9回)「公会計に関する海外調査報告書(ニュージーランド)」

財務省・財政制度等審議会・法制・公会計部会 公会計基本小委員会(第9回)「公会計に関する海外調査報告書(オーストラリア)」

財務省・財政制度等審議会・法制・公会計部会 公会計基本小委員会(第9回)「諸外国の公会計制度について」、2003年。

財務省・財政制度等審議会・法制・公会計部会 公会計基本小委員会(第9回)「諸外国における公会計制度等の概要」、2003年。

自治省・地方財務会計制度調査会「地方財務会計制度の改革に関する答申」、1962年。

総務省・地方制度調査会「今後の基礎自治体及び監査・議会制度のあり方に関する答申」、2009年。

総務省『平成20年度版地方財政白書』、2008年。

総務省『平成21年度版地方財政白書』、2009年。

総務省「地方公共団体における行政改革の更なる推進のための指針(地方行革新指針)」
2003年。

総務省「地方公共団体における行政改革の推進のための新たな指針」、2005年。

総務省「地方公共団体における行政改革の更なる推進のための指針」、2006年

総務省「集中改革プランの取組状況」、2006年。

総務省「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「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」－『行政コスト計算書』と『各地方公共団体全体のバランスシート』－、2001年。

総務省「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（概要）－『行政コスト計算書』と『各地方公共団体全体のバランスシート』－」、2001年。

総務省「連結バランスシートの試行について」、2005年。

総務省・新地方公会計制度研究会(第1~5回)「議事録」、2006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(第1~5回)「議事録」、2006年。

総務省・自治財政局長通知・総財務第218号「公会計の整備進について」、2007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「地方公会計に関するQ & A(平成20年10月改訂版、追加分)」、2008年。

総務省・地方公会計の整備促進に関するワーキンググループ(第1~7回)「議事録」、2008年。

総務省「新地方公会計モデルにおける連結財務書類作成実務手引」、2009年。

総務省「新地方公会計モデルにおける連結財務書類作成実務手引」、2009年。

総務省「新地方公会計モデルにおける資産評価実務手引」、2009年。

総務省「地方公共団体財政健全化法との関連に関するQ&A1)に係る意見募集の結果について」、2008年。

総務省・公会計に関するブロック説明会資料(日本公認会計士協会作成)「公会計改革の基本的視点～発主義と複式簿記～」、2007年。

総務省・公会計に関するブロック説明会資料(総務省自治財政局財務調査課作成)「新地方公会計制度実務研究会報告書の概要等」、2007年。

総務省・公会計に関するブロック説明会資料(総務省自治財政局財務調査課作成)「公会計制度改革の背景と意義」、2007年。

総務省「地方公共団体のバランスシート等の作成状況」、2003年。

総務省「地方公共団体のバランスシート等の作成状況」、2004年。

総務省「地方公共団体のバランスシート等の作成状況」、2005年。

総務省「地方公共団体の普通会計バランスシート等の作成状況について」、2006年。

総務省「地方公共団体の平成17年度版バランスシート等の作成状況について」、

2007年。

総務省「地方公共団体の平成18年度版財務書類の作成状況について」、2008年。

総務省「地方公共団体の平成19年度版財務書類の作成状況等」、2009年。

総務省・債務調整等に関する調査研究会「第三セクター等の資金調達に関する損失補償のあり方について（中間まとめ）」、2007年。

総務省・債務調整等に関する調査研究会「第三セクター、地方公社及び公営企業の抜本的改革の推進に関する報告書」、2008年。

総務省・債務調整等に関する調査研究会(第1~8回)「議事録」、2008年。

総務省告示第242号「損失補償債務等に係る一般会計等負担見込額の算定に関する基準」、2008年。

総務省「健全化法に係る損失補償債務等評価基準検討WT配布資料」、2007~2008年。

総務省「第三セクター等の状況に関する調査結果」、2003年。

総務省「第三セクター等の状況に関する調査結果」、2004年。

総務省「第三セクター等の状況に関する調査結果」、2005年。

総務省「第三セクター等の状況に関する調査結果」、2006年。

総務省「第三セクター等の状況に関する調査結果」、2007年。

総務省「第三セクター等の状況に関する調査結果」、2008年。

総務省「第三セクター等の状況に関する調査結果」、2009年。

総務省「第三セクター等の抜本的改革等に関する指針」、2009年。

総務省「地方公共団体における市場化テストの取組状況(平成20年4月現在)」、
2008年。

総務省「地方公共団体における市場化テストの取組状況(平成21年4月現在)」、
2009年。

総務省「市場化テストの取組状況(都道府県分)」、2009年。

総務省「市場化テストの取組状況(都道府県分)」、2008年。

総務省「市場化テストの取組状況(市町村分)」、2009年。

総務省「市場化テストの取組状況(市町村分)」、2008年。

総務省・分権型社会に対応した地方行政組織運営の刷新に関する研究会「分権型社会における自治体経営の刷新戦略—新しい公共空間の形成を目指して—」(概要版)、

2005年4月。

総務省・情報通信国際戦略局「我が国のICTの現状と課題」、2008年。

国土交通省「平成21年度建設投資見通し―概要とその要点―」、2009年。

東京都「東京都の新たな公会計制度」、2006年。

東京都「東京都の新たな公会計制度 解説書」、2008年。

東京都「東京都会計基準」、2008年。

東京都「東京都方式簡易版・普通会計財務諸表の作成基準」、2009年。

東京都「財務諸表に計上する財産の評価手順例について」、2009年。

愛知県「愛知県のバランスシート及び行政コスト計算書（平成16年度）」、2005年。

愛知県「愛知県のバランスシート及び行政コスト計算書（平成17年度）」、2006年。

愛知県「愛知県のバランスシート及び行政コスト計算書（平成18年度）」、2007年。

愛知県「愛知県のバランスシート及び行政コスト計算書（平成19年度）」、2008年。

愛知県「財政中期試算（平成21年度当初予算ベース）について」、2009年。

愛知県『愛知県の財政状況』、2009年。

愛知県『愛知県の財政状況(附属資料)』、2009年。

愛知県「地方財政健全化法に基づく健全化判断比率及び資金不足比率について(平成20年度算定)」、2008年。

愛知県「地方財政健全化法に基づく健全化判断比率及び資金不足比率について(平成21年度算定)」、2009年。

愛知県「愛知県PFI導入ガイドライン」、2006年。

愛知県「あいち市場化テストガイドライン」、2009年。

愛知県「愛知県における市場化テストモデル事業の取組み概要」、2009年。

【その他公的機関報告書等】

全国知事会「今後の地方自治体における公会計制度のあり方に関する提言」、2008年。

全国知事会・再建法制等問題小委員会・作業部会公会計制度WG「今後の地方自治体における公会計制度のあり方について」、2008年。

日本公認会計士協会・監査委員会報告第61号「債務保証及び保証類似行為の会計処

- 理及び表示に関する監査上の取扱い」、1999年。
- 日本公認会計士協会・公会計委員会研究報告第5号「地方公共団体の財務諸表実態分析」、2002年。
- 日本公認会計士協会・公会計委員会研究資料第1号「公会計における財務報告の目的についての論点整理」、2003年。
- 日本公認会計士協会・公会計委員会研究報告第12号「地方公共団体の会計基準形成に当たっての考え方」、2004年。
- 日本公認会計士協会・公会計委員会研究報告第16号「インフラ資産の会計処理に関する論点整理」、2007年。
- 日本公認会計士協会・公会計・監査特別委員会研究報告第1号「地方公共団体の会計に関する提言」、2008年。
- 日本公認会計士協会「解説・公会計監査特別委員会研究報告第1号『地方公共団体の会計に関する提言』の概要（その1）」、2008年。
- 日本公認会計士協会「解説・公会計監査特別委員会研究報告第1号『地方公共団体の会計に関する提言』の概要（その2）」、2008年。
- (財)社会経済生産性本部「欧米主要先進国の公会計制度改革と決算・財務分析の現状と課題－イギリスの事例を中心として－」『平成12年度会計検査院委託業務報告書』、2000年。
- (財)社会経済生産性本部「欧米主要先進国の公会計制度改革と決算・財務分析の現状と課題－ニュージーランド／オーストラリアの事例より－」『平成13年度会計検査院委託業務報告書』、2001年。
- (財)社会経済生産性本部「欧米主要先進国の公会計制度改革と決算・財務分析の現状と課題－アメリカ合衆国及びカナダの事例より－」『平成14年度会計検査院委託業務報告書』、2002年。
- (財)社会経済生産性本部「国の公会計基準の研究」『平成15年度会計検査院委託業務報告書』、2003年。
- (財)社会経済生産性本部「90%以上の団体が当面は『基準モデル』を採用せず」『地方自治体の新公会計制度の導入に関するアンケート調査結果』、2007年。
- (財)社会経済生産性本部「約7割の団体が平成21年度以降に作成または作成時期未定

平成 21 年 秋の公表に黄信号』『第 2 回 地方自治体の新公会計制度の導入に関するアンケート調査結果』、2008 年。

(財)日本生産性本部「公会計整備進むも、団体間比較に課題～新公会計制度の抜本的な見直しが求められる～」『第 3 回地方自治体の新公会計制度の導入に関するアンケート調査』、2009 年。

(社)日本経済団体連合会・21 世紀政策研究所「地方財政の現状と今後の課題－地域経営に役立つ公会計制度へ－」、1999 年。

【英文参考文献】

Federal Accounting Standards Advisory Board (FASB),

Statement of Federal Financial Accounting Concepts No.1, Objectives of Federal Financial Reporting, 1993.

Statement of Federal Financial Accounting Concepts No.2, Entity and Display, 1995.

Statement of Federal Financial Accounting Concepts No.3, Management's Discussion and Analysis, 1999.

Governmental Accounting Standards Advisory Board (GASB),

Statement No.34, Basic Financial Statement and Management's Discussion and Analysis for State and Local Governments, 1999.

International Federation of Accountants (IFAC), Public Sector Committee (PSC),

Study 1 : Financial Reporting by National Governments.

Study 2 : Elements of the Financial Statements of National Governments.

Study11 : Government Financial Reporting : Accounting Issues and Practices, 2000.

Study14 : Transition to the Accrual Basis of Accounting : Guidance for Governments and Government Entities : 2002.

International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) 1: Presentation of Financial Statements, 2000.

IPSAS17: Property, Plant and Equipment, 2001.

Thomas Muller-Marques Berger, *IPSAS Explained—A Summary of International Public Sector Accounting Standards*, Ernst & Young, 2009.

【邦文参考文献】

天野茂、米田正巳『自治体のバランスシート—公会計に企業会計手法を導入するノウハウ—』ぎょうせい、1999年。

安達智則『地方自治体バランスシートと自治体予算改革—公会計の企業会計化を考える—』自治体研究社、2002年。

石田晴美『地方自治体会計改革論』森山書店、2006年。

石原慎太郎『もう、税金の無駄遣いは許さない』WAC、2006年。

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。

石原俊彦『CIPFA—英国勅許公共財務会計協会』関西学院大学出版会、2009年。

出井信夫『基礎からわかる自治体の財政再建』学陽書房、2007年。

出井信夫『基礎からわかる自治体の財政分析』学陽書房、2008年。

稲沢克祐『公会計』同文館出版、2005年。

稲沢克祐『自治体の市場化テスト』学陽書房、2006年。

稲沢克祐『英国地方政府会計改革論』ぎょうせい、2006年。

稲沢克祐『自治体における公会計改革』同文館出版、2009年。

大竹文雄『日本の不平等』日本経済新聞社、2005年。

大竹文雄『格差と希望—誰が損をしているか』筑摩書房、2008年。

大竹文雄、柳川範之『平成不況の論点 検証・失われた十年』東洋経済新報社、2004年。

大住荘四郎『ニュー・パブリック・マネジメント』日本評論社、1999年。

大住 莊四郎『NPMによる行政革命：経営改革モデルの構築と実践』日本評論社、
2003年。

大住 莊四郎・上山 信一・玉村 雅敏・永田 潤子『日本型 NPM：行政の経営改革への挑
戦』ぎょうせい、2003年。

落合 幸隆『公会計基準モデル財務書類4表作成の実務』ぎょうせい、2009年。

亀井 孝文『明治国づくりのなかの公会計』白桃書房、2006年。

亀井 孝文『公会計制度の改革』中央経済社、2008年。

瓦田 太賀四、陳 琦『公会計の進展』清文社、2002年。

菊谷 正人、岡村 勝義『財務会計の入門講義』中央経済社、2004年。

公会計改革研究会『公会計改革』日本経済新聞出版社、2008年。

小西 砂千夫『地方財政改革論』日本経済新聞社、2002年。

小西 砂千夫『地方財政改革の政治経済学』有斐閣、2007年。

小西 砂千夫『自治体財政健全化法－制度と財政再建のポイント』学陽書房、2008年。

小西 砂千夫『基本から学ぶ地方財政』学陽書房、2009年。

桜内 文樹『公会計－国家の意思決定とガバナンス－』NTT出版、2004年。

桜内 文樹『公会計革命』講談社現代新書、2004年。

清水 涼子『公会計の基礎知識』朝陽会、2007年。

鈴木 豊『自治体の会計・監査・連結経営ハンドブック』中央経済社、2008年。

隅田 一豊『公会計改革の基軸』税務経理協会、1999年。

隅田 一豊『自治体行財政改革のための公会計入門』ぎょうせい、2001年。

醍醐 聰『自治体財政の会計学』新世社、2000年。

東京都公会計制度研究会『新地方公会計の実務』都政新報社、2008年。

中地 宏『自治体会計の自治体会計の新しい経営報告書』ぎょうせい、2006年。

中野 雅至『公務員クビ!論』朝日新聞出版、2008年。

中野 雅至『公務員大崩落』朝日新聞出版、2009年。

中野 雅至『はめられた公務員』光文社、2005年。

野口 悠紀雄『1940年体制－さらば戦時経済』東洋経済新報社、2002年。

野口 悠紀雄『戦後日本経済史』新潮社、2008年。

野口 悠紀雄『世界経済危機 日本の罪と罰』ダイヤモンド社、2008年。

野口悠紀雄『未曾有の経済危機 克服の処方箋—国、企業、個人がなすべきこと』ダイヤモンド社、2009年。

野村健太郎『連結財務諸表の知識』日本経済新聞社、1998年。

野村健太郎『財務会計の基礎』中央経済社、1999年。

野村健太郎『連結企業集団の経営分析』税務経理協会、2003年。

野村健太郎『プラン・コンタブルの国際比較』中央経済社、2005年。

野村健太郎『郵政民営化の焦点—「小さな政府」は可能か』税務経理協会、2007年。

野村健太郎『現代財務会計』税務経理協会、四訂新版、2008年。

藤井邦明『これならわかる新地方公会計』税務経理協会、2009年。

藤井秀樹『GASB/FASB 公会計概念フレームワーク』中央経済社、2003年。

筆谷勇、金子邦博、大貫一『公会計原則』東京リーガルマインド、2003年。

筆谷勇、(株)日本公会計総合研究所『Q & A 公会計読本』ぎょうせい、2004年。

宮本幸平『自治体の財務報告と行政評価』中央経済社、2004年。

宮本幸平『公会計複式簿記の計算構造』中央経済社、2007年。

森田祐司『新地方公会計制度の徹底解説』ぎょうせい、2008年。

山本清『政府会計の改革』中央経済社、2001年。

山本清『政府会計改革のビジョンと戦略』中央経済社、2005年。

吉田寛『公会計も理論—税をコントロールする公会計—』東洋経済新報社、2006年。

リチャード・クー『デフレとバランスシート不況の経済学』徳間書店、2003年。

リチャード・クー『「陰」と「陽」の経済学—我々はどのような不況と戦ってきたのか』東洋経済新報社、2006年。

【参考論文】

赤井伸郎・篠原哲「第三セクターの設立・破綻要因分析—新しい公共投資手法 PFI の成功にむけて—」『日経研究論文 Final8』、2001年。

赤井伸郎、金坂成通「情報公開、説明責任と事業効率性—土地開発公社の不良資産からの考察—」『会計検査研究』No.31、2005年。

足立伸「予算編成と公会計制度の改革—財政法の視座から—」財務省財政総合政策研究所研究部、2006年3月

東信男「国の公会計制度改革の課題と展望」『会計検査研究』No.22、2000年。

東信男「国と地方の財政関係をめぐる課題」『会計検査研究』No.22、2000年。

東信男「NPMにおける会計検査院の役割—大陸系諸国の動向—」『会計検査研究』No.29、2004年。

東信男「省庁別財務書類の課題と展望」『会計検査研究』No.33、2006年。

東信男「イギリスにおける公会計制度改革の検証—効果と課題—」『会計検査研究』No.34、2006年。

東信男「独立行政法人監査基準の課題—グローバル・スタンダードを目指して—」『会計検査研究』No.37、2008年。

東信男「独立行政法人会計基準の課題と展望—損益計算に焦点を当てて—」『会計検査研究』No.40、2009年。

東信男「イギリス中央政府における国際会計基準（IAS/IFRS）の導入—公会計の目的に対応させながら—」『会計検査研究』No.39、2009年。

石原俊彦「自治体行政評価における個別評価と総合評価の形成—名古屋市行政評価を参考に—」『会計検査研究』No.30、2004年。

出井信夫「第三セクター論」『新潟産業大学人文学部紀要第17号』、2005年。

出井信夫「『指定管理者制度』の課題と展望」『新潟産業大学人文学部紀要第17号』、2005年。

出井信夫「第三セクターの概念と定義」『新潟産業大学経済学部紀要第30号』、2006年。

出井信夫「地域政策と公民連携・PPP」『新潟産業大学経済学部紀要第30号』、2006年。

出井信夫「公民連携・PPPの新潮流」『新潟産業大学経済学部紀要第32号』、2007年。

出井信夫「地域産業の振興と公民連携・PPP」『新潟産業大学経済学部紀要第32号』、2007年。

出井信夫「市街地再開発と公民連携・PPP」『新潟産業大学経済学部紀要第 32 号』、
2007 年。

出井信夫「観光開発と公民連携・PPP」『新潟産業大学人文学部紀要第 18 号』、
2007 年。

出井信夫「第三セクターの経営破綻と経営再建」『新潟産業大学人文学部紀要第 18 号』、
2007 年。

出井信夫「公民連携・PPP の新潮流」『新潟産業大学人文学部紀要第 18 号』、
2007 年。

一瀬智司「公企業会計と公経営会計—公会計の公明化—」『会計検査研究』No.1、
1989 年。

植草一秀「景気回復なくして財政再建なし—緊縮から中立へ財政政策の転換を—」
『法律文化』、2003 年。

エスティコンサルティング(株)「市場化テスト法・・・先行する自治体」
『公会計 News Letter』Vol.10、2009 年。

大津淳「公会計制度改革と財務報告目的に関する一考察」『会津大学短期大学部研究年
報第 66 号』、2009 年。

大塚成男「地方公共団体の財務会計制度における当面の改革に向けた提案—現金主義
の下での複式簿記の導入—」『会計検査研究』No.26、2002 年。

加藤久和「90 年代の財政運営と減税政策の評価」『会計検査研究』No.37、2008 年。

風間規男「PFI の政策過程分析—PFI が公共事業をめぐる政策コミュニティに与
えるインパクト—」『会計検査研究』No.32、2005 年。

金子邦博「第一次臨調での公会計改革への取り組みの再評価—失われた 40 年を再度
繰り返さないために—」『公会計総研レポート 2004.11』、2004 年。

瓦田太賀四「公会計責任と理解可能性」『会計検査研究』No.15、1997 年。

瓦田太賀四、都築洋一郎「米国連邦政府財務報告の体系に関する一考察—『スチュワ
ードシップ情報』の位置づけを中心に—」『会計検査研究』No.29、2004 年。

亀井孝文「ドイツ公会計制度の現状と問題」『会計検査研究』No.29、2004 年。

茅根聡「地方自治体会計の現状と改善への試み—ストック会計の導入を中心として—」
『会計検査研究』No. 4、1991 年。

菊地端夫「イギリス行政改革における市民の信頼回復への取り組み－ブレア政権の「政府の現代化」を中心に－」『会計検査研究』No.39、2009年。

北山孝信「日米地方債制度に関する一考察－地方主権時代の地方債制度の手がかりに－」『会計検査研究』No.35、2007年。

木村琢磨「予算・会計改革に向けた法的論点の整理」『会計検査研究』No.29、2004年。

窪田好男「NPM型政策評価と政府の失敗－地方行革との関連で－」『会計検査研究』No.18、1998年。

黒川保美「フランスにおける公会計制度の改革」『会計検査研究』No.28、2003年。

黒川和美「新公共部門経営の時代，新契約国家と会計検査の概念」『会計検査研究』No.32、2005年。

駒井正晶「PFI事業の事業者選定における価格と提案内容の総合評価」『会計検査研究』No.29、2004年。

桜内文樹「公会計における税の位置付けについて」『会計検査研究』No.31、2005年。

齋籐真哉「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』No.26、2002年。

佐々木隆志「公会計制度改革の二視点－過去の視点と将来的視点－」『会計検査研究』No.24、2001年。

柴健次、宗岡徹「予算決算に関する政治家の意識－公会計研究への新たな接近－」『会計検査研究』No.34、2006年。

JAMES L. CHAN、翻訳者陳琦「公会計の理論，目的および基準に関する一考察（GOVERNMENT ACCOUNTING：AN ASSESSMENT OF THEORY,PURPOSES AND STANDARDS）」『会計検査研究』No.28、2003年。

清水涼子「地方公共団体の公会計改革に関する考察」『税経通信』2008年2月号。

新日本監査法人「フランスの公会計・予算改革と会計検査院の役割に関する調査研究」『平成19年度会計検査院委託業務報告書』2008年。

鈴木直行、古市峰子、森毅「負債に関する会計基準を巡る国際的な動向と今後の検討課題」『金融研究』日本銀行金融研究所、2004年6月。

遠藤愛一郎「公会計制度改革の現状と課題」『DIR経営戦略研究』2007新年号、VOL.11。

- 高寄昇三「地方自治体と財務会計」『会計検査研究』No.16、1997年。
- 橘晋介「地方自治体財務情報開示の現状と課題－政令指定都市を中心に－」No.15、1997年。
- 田近栄治「財政再建と予算管理」『会計検査研究』No.37、2008年。
- 田中宏樹「地方債市場とリスク」『会計検査研究』No.29、2004年。
- 田中宏樹「第三セクターの破綻処理効率性とガバナンス－法的整理を申請した法人別データに基づく実証分析－」『会計検査研究』No.37、2008年。
- 陳琦「発生主義に基づく自治体財務諸表の導入をめぐって」『会計検査研究』No.27、2003年。
- 土居丈朗「公会計・予算制度の改革過程：対立点と改革の方向性」『会計検査研究』No.28、2003年9月。
- 富野暉一郎「NPM改革の限界性と公益の構造化に基づく公共再編型改革」『会計検査研究』No.39、2009年。
- 長峰純一、松浦元哉「地方財政の逼迫と地方債拡大の構図－三重県の財政データによる検証－」『会計検査研究』No.34、2006年。
- 中東雅樹「社会資本の資産価値－社会資本の生産力効果からの接近－」『会計検査研究』No.37、2008年。
- 西尾勝「アカウンタビリティの概念－第一回公会計監査フォーラムの基調講演より－」『会計検査研究』No.1、1989年。
- 野田遊「市町村合併と府県の政策変容の関係に関する実証研究」『会計検査研究』No.33、2006年。
- 林宏昭「三位一体改革と地方の行革」『会計検査研究』No.29、2004年。
- 林宣嗣「自治体経営『考』」『会計検査研究』No.31、2005年。
- 原俊雄「公会計の企業会計化に関する再検討」『会計検査研究』No.32、2005年。
- 古市峰子「会計基準設定プロセスの国際的調和化に向けたドイツの対応－プライベート・セクターによる会計基準設定と立法・行政権との関係を中心に－」『金融研究』日本銀行金融研究所、1999年。
- 古市峰子・宮田慶一「公的年金と地方自治体における会計および政策評価のあり方」『金融研究』日本銀行金融研究所、2001年。

古市峰子「米国の公会計制度の仕組みとわが国へのインプリケーションについて」

『金融研究』日本銀行金融研究所、2002年。

古市峰子「国際会計士連盟による国際公会計基準（IPAS）の策定プロジェクトについて」『金融研究』日本銀行金融研究所、2003年。

古市峰子「非営利法人による財務報告の特徴：財務・ガバナンス構造との関連性を中心に」『金融研究』日本銀行金融研究所、2004年。

古市峰子「会計制度改革の成果と課題：この10年を振り返って」『金融研究』日本銀行金融研究所、2008年。

古川俊一「業績管理と会計制度改革の視点」『会計検査研究』No.19、1999年。

古川卓萬「イギリスの予算制度改革」『会計検査研究』No.18、1998年。

吉田裕治「イタリアの財政・予算と会計検査の概要」『会計検査研究』No.28、2003年。

毎熊浩一「NPM型行政責任再論—市場式アカウントビリティとレスポンシビリティの矛盾—」『会計検査研究』No.25、2002年。

前野貴生「複数年委託契約とPFI—PFI手法による公共サービスの提供—」『会計検査研究』No.32、2005年。

宮田慶一「政策評価と公会計改革のあり方」『金融研究』日本銀行金融研究所、2001年。

宮本幸平「自治体バランスシートにおけるインフラ資産の評価基準—会計観および基本目的を考察の手掛りとして—」『会計検査研究』No.27、2003年。

宮本幸平「公会計の基本目的をみたま財務諸表の体系」『会計検査研究』No.39、2009年。

山口直也「地方公共団体における行政評価の機能とシステム・デザイン」『会計検査研究』No.38、2008年。

山田康裕「公会計における財務報告の目的とその問題点」『会計検査研究』No.32、2005年。

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』日本銀行金融研究所、2003年。

吉村智彦「米国連邦政府の発生主義に関する—考察—減価償却を中心にして—」

『会計検査研究』No.40、2009年。

前田成東「市場化テストと自治体行政」『まちづくり研究八王子第4号』八王子市、
2007年。

吉田寛「公会計システムの論理と倫理」『会計検査研究』No.4、1991年。

吉田寛「公会計モデルの改革－財務資源モデルと経済資源モデルの選択－」
『会計検査研究』No.16、1997年。

吉田裕治「アイスランド公会計制度の概要」『会計検査研究』No.26、2002年。

米田正巳「公会計制度改革と国際公会計基準についての一考察－公会計基準の国際的
調和化の観点から－」『FUJI BUSINESS REVIEW 新創刊号 (Vol.1)』2009年。

渡邊和夫「独立行政法人会計基準の特色」『会計検査研究』No.25、2002年。