

新地方自治体会計に関する一考察

—発生主義会計の導入—

齋 藤 幹 朗

目 次

はじめに

1. アカウンタビリティの意義
2. 官庁会計と企業会計の相違点
3. 地方自治体会計の発展
4. 地方自治体の新会計制度
5. 新地方公会計制度と地方自治法の関連性

結 び

はじめに

現代では、ICT化やグローバル化が進み、社会・経済のシステムの変革が求められている。企業の資金調達も、銀行中心の間接金融形態から株式発行による直接金融形態に変化し、また、大企業は、証券監督者国際機構が認めた国際会計基準審議会（IASB）の発行する国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards）にしたがい、本国でなくても外国の証券市場に上場し、株式により資金を調達することができるようになった。さらに、国際会計に関しては、企業会計に関する会計基準である国際財務報告基準だけでなく、公会計に関する会計基準として、国際会計士連盟が2000年5月に第1号「財務諸表の表示」を公表してから2008年2月に第26号「資金生成資産の減損」までピアスミール形式の国際公会計基準を開示している⁽¹⁾。

そこで、国、県及び市町村では、地方分権の進展や財政危機及び住民の行政不信等に対して情報公開が推進され、その一つとして発生主義会計によるバランスシートを作成し、毎年住民に対するアカウンタビリティ（説明責任）をディスプレイしなければならぬ。したがって、本稿では、アカウンタビリティの意義、官庁会計と企業会計の相違点、地方自治体の新会計制度及び新地方公会計基準と地方自治法の関連性等について考察した。

1. アカウンタビリティ（説明責任）の意義

アカウンタビリティは、アカウンティング（会計）とレスポンスビリティ（責任）の合成語である。したがって、地方自治体会計は、地方自治体の財産を保全する責任と、県民・市民（以下、住民等という）に対する説明報告責任が課せられている。

財産保全責任は、地方自治体が、県や市等の地方自治体を取り巻くステーク・ホルダーに対して、行政の行為や決定過程を開示し、説明する責任である⁽²⁾。なぜなら、地方自治体は、住民から納付された税金や各種使用料を財源にして行政サービスを提供することが必要であり、また、行政サービスは、自由な交換取引ではないため、経済原資の委託者である住民に対して、受託者である地方自治体が財産保全責任として、資源管理の説明責任と資源管理の経済性・効率性・有効性を確保することが含まれている。このように地方自治体におけるアカウンタビリティは、支出に見合う価値（Value for Money：VFM）のある行政サービスを証明することが必要である。

つぎに、住民に対する説明報告責任は、地方分権の推進や住民参加の行政活動等を報告するとともに、当該行政活動を資金的に把握した財政状態についてバランス・シートを開示することにより地方自治体におけるアカウンタビリティがディス・チャージされるのである⁽³⁾。

そこで、地方自治体は、アカウンタビリティを果たすために、平成12年4月1日に施行した「地方分権の推進を図るための関係法律の整備等に関する法律」（地方分権一括法）により、地方自治体の財政状況を総合的かつ長期的に把握するために企業会計的手法が必要になり発生主義会計（企業会計方式）が導入された⁽⁴⁾。すなわち、各財政年度のコストは、従来のような現金主義会計によるコストと、発生主義会計によるコストでは大きく異なっている。前者のコストは、当該年度の支出額が当該年度のコストである。これに対して、後者の発生主義会計によるコストは、当該年度支出額のうち当該年度だけの収益に対応した価値犠牲額ばかりではなく、過去支出額および将来支出額のうち当該年度の収益に対応した価値犠牲額も含まれている。当該年度のコストは、過去、現在および将来の支出額のうち、当該年度の収益に対応して認識し測定される価値犠牲額である。また、発生主義会計を導入することだけが、住民に対するアカウンタビリティを果たしたことになるのではない。しかし、固定資産の減価償却費や退職給付引当金繰入額等が、各財政年度において発生主義の原則により認識し測定することにより真の行政コストを認識し測定することができ、地方自治体の政策や施策等が住民ニーズに対応した経済性、効率性および有効性の有無を判断することができるのである。したがって、発生主義会計の導入は、住民等から納付された各種の税金や補助金等の調達源泉と当該資金の運用状態を表示するバランス・シートを作成することによりアカウンタビリティをチャージし、またディス・チャージするために重要な役割を果たすことになるのである。

3. 官庁会計と企業会計の主な相違点

企業会計及び新地方公会計制度・実務研究会報告書（以下、新地方公会計基準と称する。）は、複式簿記にもとづく発生主義会計であるが、地方自治法に基づいた官庁会計は、地方自

治法、同施行令及び同施行規則に規定されている単式簿記による現金主義会計である⁽⁵⁾。したがって、地方公共団体の普通会計、すなわち、一般会計と一部の特別会計からなる官庁会計と企業会計及び新地方公会計の相違点として、つぎのことがあげられる⁽⁵⁾。

相違点	官庁会計（地方自治法）	企業会計・新地方公会計基準
記録形態	単式簿記 現金の収支だけを記録する方法。 地方自治法第220条及び同施行令第150条に定められている。	複式簿記 すべての取引を二面的に把握し、借方と貸方に記録し、貸借平均の原理により記録する方法。
認識基準	現金主義会計 現金の収支によって、収益・費用を認識し測定する方法である。したがって、未実現損益が発生する余地はなく、現金に裏付けられた確定的な損益計算である。 現金主義会計は、各会計年度の歳入歳出を現金の収支の事実に基づいて会計処理するため、経常的収支と資本的収支の区別ができない。したがって、歳入歳出決算報告書は、収支について適正な期間的対応が不可能である。 現金主義による認識基準は、地方自治法施行令第142条及び第143条に規定されている。	発生主義会計 取引の事実に基づいて収益・費用を認識し測定する方法。 ただし、収益については、一部の例外を除いて、客観性と確実性の観点から実現主義により認識し測定する。
資金の調達と運用	財務資源は、地方自治法第210条及び同施行令第166条により現金または預金であり、資産と負債の金額が不明確である。現金の収支しか計上されない為、資金の調達源泉や運用状態などが明確でない。	経済原資は、資産と負債であり、金額も明確である。したがって、資金の調達源泉や運用状態などが明確である。
フロー（現金収支）とストック（資産の財務的管理）	フロー情報とストック情報の関連性に欠ける。 インフラ資産に関しては、各種台帳で物量が表示されているだけでストックに関する財務情報に欠け、物理的な管理と財務的な会計システムとが関連していない。	フロー情報とストック情報に有機的な関連性がある。
会計報告	地方自治法第233条及び同施行令第166条にしたがって歳入歳出決算を議会に提出し、承認されること。	株主総会において、当該企業の財政状態及び経営成績等を財務諸表によってディスクローズし、アカウントビリティをデイス・チャージする。
会計年度	地方自治法第208条により単年度予算にもとづいた財政年度は独立し、継続企業の公準にもとづいていない。	会計公準としての継続企業（ゴーイング・コンサーン）の原則により、会計期間を設定している。

このように、官庁会計は地方自治法、同施行令により単式簿記による現金主義会計が行われていたが、平成20年度からの新地方公会計制度においては複式簿記による発生主義会計が導入され、フローの情報とストックの情報が認識されるとともに連結会計制度が導入された。

3. 地方自治体会計の発展

国の会計制度においては、複式簿記が導入された時期もあったが⁽⁶⁾、自治体会計は、当初から単式簿記による現金主義会計であった。しかし、平成10年頃から複式簿記による発生主義会計に変化・発展した。

当該地方自治体会計の発展過程を大別すると、つぎの五期間に区分することができる。

第Ⅰ期は、単式簿記による現金主義会計の時期である⁽⁷⁾。

単式簿記は、現金取引だけを前提にしているので、当該取引における入金および出金の内容を記録するものであり、現金主義会計は、経営活動を遂行するにあたって、現金の出・入を取引の認識・測定の基本とする会計制度である。したがって、貨幣経済において有用であるが、今日のような信用経済の社会において整合しない。

第Ⅱ期は、単式簿記による現金主義会計を、企業会計方式に組み替えてバランス・シート及び行政コスト計算書を作成した時期である。ただし、当該期間には、総務省方式と地方自治体独自の方式がみられた。

平成12年3月総務省（旧自治省）は、「地方公共団体における総合的な財政分析に関する調査研究報告書」⁽⁸⁾を取りまとめ、普通会計のバランス・シートを作成する基準を示した（いわゆる総務省方式）。これに基づき、地方公共団体は、普通会計のバランス・シートを作成し公表した。また、平成13年3月総務省は、「地方公共団体における総合的な財政分析に関する調査研究報告書」を取りまとめ、普通会計と公営事業会計の全体のバランス・シートと普通会計の行政コスト計算書の作成基準を開示した⁽⁹⁾。これに基づき、全ての都道府県や市町村において、バランス・シートや行政コスト計算書を作成・公表したのである。

このような総務省が地方公共団体に対して作成すべき会計基準を開示したことに対して、岐阜県、三重県及び宮城県等は、独自に財務状況の的確な把握や、より透明性の高い財務状況の提供等を推進するため、発生主義会計方式についての調査、財務諸表等についての統一した手法や、その活用策等について、共同で研究を行った。そして、当該研究活動ができるだけ適時に公表できるよう地方公会計の全体に関する研究を尽くさずとも部分的な研究ごとに、一定の見解を取りまとめて連続して随時に公表するとして、平成12年2月連続研究報告書第1号「地方公共団体の発生主義会計に基づく『財務諸表の体系』について」と連続研究報告書「行政コスト計算書作成の考え方について」のガイドラインを開示した⁽¹⁰⁾。当該独自方式では、貸借対照表、行政コスト計算書、収支計算書、注記、付属明細表及び成果報告書等の財務諸表を開示することが規定されていた。ただし、総務省方式による財務諸表も独自方式による財務諸表も、地方公共団体が発生主義にもとづいて調整した決算のことであり、企業会計が採用している発生主義会計とは相違していた。

なお、平成15年度の地方公共団体の普通会計バランス・シート等については、都道府県においては、66%が作成しており、政令指定都市は全ての団体においてバランス・シートを作

成している。また、秋田県、山形県、東京都、神奈川県、岐阜県は、独自に設定した基準に基づき財務書類を作成・公表し、三重県と鳥取県は両方式により作成しているのである。さらに、新潟県と佐賀県が、作成中または作成予定であった⁽¹¹⁾。

第Ⅲ期は、地方公共団体が連結バランス・シートを開示することを求められた時期である⁽¹²⁾。

連結バランス・シートの開示は、地方公共団体の行政サービスが関係団体の多様な主体によって実施されている実態を踏まえ、地方公共団体と連携協力して行政サービスを実施している関係団体を連結して一つの行政サービス実施主体とみなして、公的資金によって形成された資産の状況とその財源を調達するための負債等の全体像を開示した。そのことによって、財政状況の透明性のいっそうの向上と説明責任の遂行を図ることを目的とした。

平成17年度において、地方公共団体の普通会計バランス・シート等の作成状況は、つぎのとおりである⁽¹³⁾。

	総務省方式	独自方式	両方式
普通会計バランス・シート	4 1	3	3
行政コスト計算書	4 1	3	1
全体のバランス・シート	4 0	4	3
連結バランス・シート	4 3	3	1

第Ⅳ期は、東京都が公会計制度として、企業会計に準じて複式簿記にもとづいた発生主義会計を導入した時期である⁽¹⁴⁾。

東京都の公会計制度は、官庁会計の処理にも連動し、自動的に複式簿記・発生主義会計のデータを蓄積し、行政の特質を考慮したわが国初めてのものである。

当該会計制度において考慮した行政の特質は、次の点にみられる。

- (1) 企業は利益獲得を目的としているが、自治体は住民福祉の向上が目的である。
- (2) 企業は経営判断により柔軟に経済資源を運用するが、自治体は、資源の用途を予算であらかじめ限定することが重視されている。
- (3) 企業は、発生する費用と経営活動において獲得される収益との間に直接的・間接的な対価であるが、地方自治体は、主たる収入である各種の税金に対して個別の行政活動には対価性がない。
- (4) 企業の資産は売却可能であるが、地方自治体は、道路や橋梁のようなインフラ資産も含まれ、売却困難な資産が多い。

これらの行政の特質を考慮したうえで東京都の公会計制度は、企業会計に準じて複式簿記にもとづいた発生主義会計が導入された。

第Ⅴ期は、総務省が、地方自治体に新地方公会計基準を新設し、導入した時期である。

新地方公会計は、原則として、国の公会計基準に準拠し、複式簿記にもとづいた発生主義会計を導入した⁽¹⁵⁾。当該新地方公会計は、すでに考察した企業会計の発展段階における第Ⅲ期及び第Ⅳ期と整合している。すなわち、第Ⅲ期においては、金融庁・企業会計審議会に代わって企業会計基準を開発する組織としての民間の財団として、2001年7月26日に財団法人

「財務会計基準機構」を設立するとともに、会計基準の開発を行う機関として企業会計基準委員会を創設した。企業会計基準委員会は、企業会計基準を開発し、当該会計基準に対する詳細規定や解釈規定として〔企業会計基準適用指針〕を定め、また当該会計基準に対する補足・補完規定として〔実務対応報告〕を公開している。

次に、企業会計の発展段階の第Ⅳ期は、平成17年会社法の改正により、会社法会計が金融商品取引法会計に依存する期間である。また、中小企業に対して、有限会社を株式会社に統一し、株式会社の最低資本金制度の廃止にともない、会計参与制度を新設し中小企業の会計指針を制定した。このように、経済・社会の変化・発展につれて金融商品取引法会計は、会計原則・会計基準の4期にわたる変化・発展がみられた。当該金融商品取引法会計は、投資家保護を目的としており、企業を取り巻くステーク・ホルダーに対して、損益計算書、貸借対照表、株主資本等変動計算書、個別注記表及び財務諸表付属明細表を作成し報告することを定めている⁽¹⁶⁾。

このような企業会計の変化・発展に準じて新地方公会計制度も、県・市民、議会、投資家および債権者等のステーク・ホルダーに対するアカウントビリティを遂行するため財務書類、すなわち、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四表を開示し、関連団体も含む連結ベースで基準モデル又は総務省方式改定モデルにもとづいて開示することが定められた⁽¹⁷⁾。

4. 地方自治体における新公会計制度

国及び地方自治体は、ステーク・ホルダーとして納税者である住民、財務書類をチェックする議会、地方公共団体が発行した地方債を購入する投資家および債権者等に対して、徴収した租税や各種の補助金等の資金調達額と当該資金の運用額を明確にするとともに、効率的な資金の運用状態を明らかにするアカウントビリティがチャージされている。そこで、近年においては、納税者である住民に対して当該アカウントビリティをディス・チャージするために、毎年自治体の財政状態、資金の効率的な運用状態及びキャッシュ・フロー等に示した財務書類を開示することが必要である。それ故に、県や市等の地方公共団体は、貸借対照表、行政コスト計算書、純資産変動計算書及び資金収支計算書の財務四表を作成しなければならないし、議会においては、住民代表として当該財務四表をチェックしなければならない。また、公的資金等を納税する立場の市民・県民等の住民は、公的資金の調達源泉と運用状態について、県や市の開示する財務四表を理解しなければならない⁽¹⁸⁾。さらに、ICTの進展とそれに伴った社会・経済制度や会計制度が変化し、地方自治体にも企業会計に準じた複式簿記による発生主義会計を導入することが必要になった。なお、その他にも、地方自治体において、複式簿記による発生主義会計を必要とする理由として、次のようなことが考えられる。

1. ニュー・パブリック・マネジメント（NPM）の時代である⁽¹⁹⁾。

ニュー・パブリック・マネジメントは、政府部門への市場メカニズムの導入し、民営化・民間委託などの広義の民営化手法の活用、さらにはより厳格な発生主義会計システムを導入する考え方である。

2. すでに他の国においては国際公会計基準が導入されている。なお、当該会計基準は、企

業会計における国際会計基準（IFRS）に準拠している⁽²⁰⁾。

3. 我が国においては、平成18年度に東京都が最初に複式簿記による発生主義会計を導入し、他の地方自治体は、平成21年9月から出来るだけ複式簿記による発生主義会計を導入し、財務報告する為の新地方公会計基準が作られた。ただし、人口が3万人未満の自治体は、平成23年9月から施行しなければならない⁽²¹⁾。
4. 全国の地方自治体会計は、複式簿記による発生主義会計にもとづいた会計システムを整合することにより、各自治体の財政状態や行政コスト等が相互に比較できる。
5. 毎年、地方自治体は新地方公会計基準にしたがって財務書類を作成することにより、地方自治体に課せられたアカウントビリティをディス・チャージすることが出来る。
6. 企業と同様に自治体も地方債や信用債等を発行し、資金調達を行う直接金融の時代に変化しており、地方自治体も財務書類が必要である⁽²²⁾。
7. 地方自治体は、資金を効率的に低金利で借入れるために発生主義会計を導入して財務管理が重視される時代である⁽²³⁾。
8. 団塊世代の退職により退職金が払えず赤字地方債の発行を余儀なくされ、大きな問題となった。そこで、自治体が次世代に借金を残さないため、職員の勤務期間に応じて退職給付額を認識・測定し、当該職員の退職時に支出する為の退職給付引当金を計上しておくことが必要であり、発生主義会計を導入すべきである⁽²⁴⁾。
9. 平成19年6月成立した自治体財政健全化法に基づき平成20年3月期決算から実質赤字比率、連結実質赤字比率、実質公債費比率及び将来負担比率等を公表する。これにより、財務健全性の高い自治体は、低金利で効率の良い資金が調達できるが、財政再建団体となった自治体は、高金利による資金調度を余儀なくされる時代となった⁽²⁵⁾。

このようなことから地方自治体は、複式簿記に基づいた発生主義会計により、単体（個別）及び連結の貸借対照表、行政コスト計算書、純資産変動計算書及び資金収支計算書を作成しなければならない。また、単体及び連結財務書類の対象となる会計は、次のとおりである。

単体財務書類は、普通会計と公営事業会計があり、普通会計には、一般会計及び公営事業会計以外の特別会計が含まれ、公営事業会計には、水道事業、電気事業、ガス事業、病院事業、宅地造成事業、企業団地造成事業、下水道事業、農業集落排水事業、収益事業、国民保険事業、老人保健医療事業、介護保険事業、農業共済事業及び交通災害共済事業等の会計が含まれる。その他、連結の範囲として、財政援助団体、特別地方公共団体及び地方独立行政法人等が含まれる⁽²⁶⁾。

このように地方自治体は、つぎの表のとおり、これらの会計単位と会計基準によって連結財務書類を作成することが余儀なくされた⁽²⁷⁾。新地方公会計が、普通会計等に複式簿記による発生主義会計制度の導入し、さらに普通会計ベースだけではなく連結ベースの財務書類を開示する制度会計は、つぎの一覧表に示す通りである。

新地方公会計の連結範囲と会計基準

会 計 単 位	摘 要	会計処理の方法	
地 方 公 共 団 体	普通会計 (一般会計と 一部の特別会計)	官庁会計 (従来の官庁会計と 新地方公会計の2種類)	
	特別会計	収益事業会計	官庁会計 (従来の官庁会計と 新地方公会計の2種類)
		国民健康保険事業会計	
		老人保険医療事業会計	
		介護保険事業会計	
		公益質屋事業会計	
		農業共済事業保険 交通災害共済事業保険	
公営企業会計	地方公営企業（法適用：注1） 水道事業、病院事業等	公営企業会計（地方公営企業法）	
	地方公営企業（法非適用：注2） 下水道事業、簡易水道事業等		
財 政 援 助 団 体	地方三公社	土地開発公社経理基準 地方住宅供給公社会計基準 地方道路公社会計基準（注3）	
	民法法人	財団法人 社団法人	
	会社法(商法)法人	株式会社 (有限会社)	
	その他	社会福祉法人等	
特別地方公共団体	一部事務組合 広域連合など	官庁会計 (従来の官庁会計と 新地方公会計の2種類)	
地方独立行政法人		地方独立行政法人会計	

注1. 地方公営企業法の適用が義務付けられている事業をいう。

注2. 地方公営企業法の適用が義務付けられていない事業をいい、条例により任意に適用することが可能である。

注3. 議会報告がある。

注4. 監査委員による監査（出資比率25%以上）、議会に対する経営状況に関する報告書の提出義務（出資比率50%以上）がある。

※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式に当たっての考え方」14頁、日本公認会計士協会、平成16年11月を一部修正

これらの地方自治体における会計基準をみると、普通会計と地方公営企業法が非適用会計及び特別地方公共団体等は、官庁会計であり、地方公営企業法の適用を受ける各種事業、財政援助団体及び地方独立行政法人等は、企業会計に準じた会計制度により処理されている。そこで、当該官庁会計により処理されている普通会計と公営事業会計が適用されていない特別会計及び特別地方公共団体である一部事務組合と広域連合などは、地方自治法に規定された単式簿記による現金主義会計に加え、平成18年5月「新地方公会計制度研究会報告書」（以

下、これを新公会計制度報告書という。)及び平成19年10月に公表された「新地方公会計実務研究会報告書」(以下、これを新公会計実務報告書という。)により、複式簿記による発生主義会計が必要になった。したがって、地方自治体は、普通会計ベース及び連結会計ベースの財務四表、すなわち、連結貸借対照表、連結行政コスト計算書、連結純資産変動計算書及び連結資金収支計算書を開示することになった⁽²⁸⁾。さらに、同年8月31日には、新公会計制度報告書及び新公会計実務報告書にもとづいた財務書類を開示することを、総務事務次官から通知が出されている⁽²⁹⁾。

新地方公会計基準によれば、地方自治体の会計基準のモデルとして、下記に示すような基準モデルと総務省改訂モデルの二つを提案している。

基準モデルは、つぎのような特徴がある⁽³⁰⁾。

1. 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いる。
2. 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としたものである。ここに公正価値とは、一般に取得原価である。
また、企業会計と同様に取引を発生主義にもとづいて認識・測定する基準モデルは、現在の公会計である現金主義会計と異なり、すでに支出した固定資産の原価額を、使用可能期間に費用配分し、また将来支出する退職給付金を退職時までの勤続する期間に亘って負担する費用等、現金主義会計にはない特徴が導入されるのである。
3. 事務処理の負荷の軽減を図るため、固定資産の評価方法や標準的な仕訳パターンをあわせて提案している。

(1) 総務省改訂モデルは、つぎのような特徴がある⁽³¹⁾。

1. 各団体のこれまでの地方公共団体財務書類作成の取組や作成事務の負荷を考慮し固定資産台帳や個々の複式記帳によらず、既存の決算統計情報を活用して作成することを認めている。
2. それゆえに、開始貸借対照表の整備が比較的容易であり、公有財産の整備財源情報などの情報開示が可能となるなどの特徴があるが、一方で公有財産等の貸借対照表計上額に精緻さを欠くという課題もある。
3. 資産の有効活用等の目的達成のため、売却可能資産から優先して固定資産台帳を整備するとともに、未収金・貸付金の評価情報の充実をあらかじめ意図したモデルである。

基準モデルと総務省方式改訂モデルの特徴は、次項の表のとおりである⁽³²⁾。

【基準モデルと総務省方式改訂モデルの特徴】

	基準モデル	総務省方式改訂モデル
固定資産の 算定方法 (初年度期首残高)	○現存する固定資産をすべてリストアップし、公正価値により評価	○売却可能資産：時価評価
固定資産の 算定方法 (継続作成時)	○発生主義的な財務会計データから固定資産情報を作成 ○その他、公正価値により評価	○売却可能資産以外： 過去の建設事業費の積上げにより算定 ⇒段階的に固定資産情報を整備
固定資産の範囲	○すべての固定資産を網羅	○当初は建設事業費の範囲 ⇒段階的に拡張し、立木、物品、地上権、ソフトウェアなどを含めることを想定
台帳整備	○開始貸借対照表作成時に整備 その後、継続的に更新	○段階的整備を想定 ⇒売却可能資産、土地を優先
作成時の負荷	○当初は、固定資産の台帳整備及び仕訳パターンの整備等に伴う負荷あり ○継続作成時には、負荷は減少	○当初は、売却可能資産の洗い出しと評価。回収不能見込額の算定など、現行総務省方式作成団体であれば負荷は比較的軽微 ○継続作成時には、段階的整備に伴う負荷あり
財務書類の 検証可能性	○開始時未分析残高を除き、財務書類の数値から元帳、伝票に遡って検証可能	○台帳の段階的整備等により、検証可能性を高めることは可能
財務書類の 作成・開示時期	○出納整理期間後、早期の作成・開示が可能	○出納整理期間後、決算統計と並行して作成・開示

以上の特徴から考えて、財務書類の作成目的は、ステーク・ホルダーに対するサービスの提供であり、住民から徴収した公的資金の調達と運用をディスクローズすることによりアカウンタビリティがディス・チャージされ、財務書類の作成事務の負荷を考慮すべきではない。したがって、新地方公会計は発生主義会計データに基づく基準モデルを一般に公正妥当な会計基準と考え、住民から徴収した税金や補助金等の公的資金の調達源泉と運用状態を開示し、正確な行政コスト計算等を行うべきである。

また、地方自治体において大きな問題は、公立病院等において多額の赤字が発生していることである。これは、今までの当該公立病院等の会計制度が現金主義会計を採用した普通会計であり、一般に公正妥当な会計基準にもとづいた適正なコスト情報を開示していないのである。適正なコスト情報を開示するためには、当該年度において発生（実現）した収益（歳入）及び費用（歳出）を認識・測定し、収益・費用対応の原則により当該年度の適正な行政コストを認識し測定することが必要である。当該行政コストは、現在の普通会計制度のように現金収支によりコストを認識・測定するのではなく、当該年度の収益を歳入として認識し、費用を歳出として認識することにより、適正な行政コストを認識すべきである。そこで、当該会計は、①新地方公会計制度及び同実務研報告書による普通会計、②地方公営企業法を全

部適用する会計、③地方公営企業法を一部適用する会計及び④地方独立行政法人としての会計のいずれかを選択しなければならない。

また、近年の公立病院等は、地方財政の縮小化に対して、適切なコスト計算が必要であることを考慮しなければならない。逼迫した地方財政における適切な対応は、小さな地方自治体を目途とし、地方財政に依存しない独立採算性によって経営する地方独立行政法人又は地方公営企業法を一部適用する公営企業として個別会計制度を採用することにより、財政負担となる適正なコスト計算を行い、軽減することも必要である。但し、公立病院等の経営は、企業経営と異なり、住民に対する公共の福祉とのバランスを考慮することも必要である。

したがって、公立病院等は、まずコンピューター化や外部委託（アウトソーシング）等により無駄なコストを削減し、或いは、なくす自助努力を行うとともに、一般に公正妥当な会計基準にもとづいた適正なコスト情報を開示することが必要である。

つぎに、学識経験者または会計職業人が、住民に対する責任を自覚し、信頼される会計監査・報告制度を確立することも必要である。

公立病院等は、当該努力をしてもコストが収入を超過する場合には、当該コストを分析し、補助金等を交付することも考慮する必要がある。したがって、公立病院等は、住民に、各年度末における財政状態や行政コスト計算書及びキャッシュフロー計算書等を開示する義務がある。

5. 新公会計制度と地方自治法の有機的な関連性

地方自治体の権利と義務を定めている地方自治法の法体系は、地方自治法、同施行令及び同施行規則からなるが、当該地方自治法体系には、単式簿記にもとづく現金主義会計が規定されているに過ぎない⁽³³⁾。すなわち、複式簿記による発生主義会計は規定されていない。

しかし、今日の地方自治体は、経営感覚を意識しなければならないため、地方自治法の体系外の規則ではあるが、今後の地方自治体に対する一般に公正妥当な会計処理の基準として新地方公会計制度・実務報告書が定められたのである。地方自治法施行令には、取引を認識・測定する基準として現金主義に基づく現金主義会計が定められ、地方自治法及び同施行令には、取引を記録する形態として単式簿記によることが定められている。しかし、今日企業を経営するため、取引は、全ての取引を網羅し、秩序正しく記録し、アカウントビリティを解除するため検証可能な記録形態として複式簿記によらなければならない。また、企業と同様にゴーイングコンサーンの考えからは過去の財政年度に支出した項目や将来の財政年度に負担しなければならない支出項目等も発生する原因事実が生じた各年度に負担すべき費用として配分する発生主義会計によって処理しなければならない⁽³⁴⁾。

ここに地方自治体会計は、地方自治法に規定された単式簿記にもとづいた現金主義会計を補完する有機的に関連性のある会計制度として、新地方公会計制度・実務研究会報告書に規定された複式簿記にもとづいた発生主義会計が定められたのである。

したがって、地方自治法体系のメリットを生かすとともに、企業の各種ステーク・ホルダーに財務情報を開示することによりアカウントビリティがディスチャージされる企業会計の制度を導入することも重要である。

地方自治体は、補助金や各種企業・住民から調達した租税や地方交付金等の資金の調達源泉に対する当該資金の運用状態を住民に対して開示すべきアカウンタビリティの認識が欠如し、第二の夕張市となりそうな数多くの地方自治体が発生しそうである。今日の地方自治体は、調達可能な資金と当該資金の運用に関するバランス感覚が欠けていることを認識し、市・県民のために地方自治体等を経営する感覚に（意識改革）変革しなければならない時代である。また、地方自治体は、グローバル化の社会において国際的な公会計の基準としての国際公会計基準（IPSUS）、政府及び他の地方自治体の制度改革について、特に配慮することも必要である⁽³⁵⁾。

これらのことから総合的に勘案すれば、今後の地方自治体会計は、すでに東京都が導入している一般に公正妥当な会計処理基準、すなわち企業会計に準じた処理が行うことが必要である。地方自治体会計の目的は、利益計算を目的とした企業会計とは異なり、住民福祉を向上するため適正な行政コスト計算である。地方自治体は、今日まで適正なコスト意識に欠け、適正なコスト計算が行われておらず、借入金だけに依存してきたのである。そこで、これからは企業会計と同様に過去の支出項目や将来の支出項目であっても各財政年度のコストをより適正に計算すると共に、隠れ借金をなくさなければならないのである。

地方自治体会計は、単式簿記による現金主義会計であることから、簡易的にはキャッシュフロー計算書を起点として行政コスト計算書及び貸借対照表を作成し、住民のステークホルダーに開示しているものもみられる⁽³⁶⁾。すなわち、自治体会計・予算は、本来、現金主義会計であるので、予算の支出項目を発生主義会計による行政コスト計算書の行政コスト項目に整合させるように調整し、当該予算をもとに行政活動によるキャッシュフロー、資産形成活動によるキャッシュフローおよび財務活動によるキャッシュフローの三区区分したキャッシュフロー計算書を作成する。つぎに、現金主義にもとづく地方自治体会計を、発生主義にもとづく企業会計方式に変更し、行政コスト計算書を作成するのである。このように地方自治体会計は、予算・決算を行政活動によるキャッシュフロー、資産形成活動によるキャッシュフローおよび財務活動によるキャッシュフローに振り替えるのである。予算・決算（組替）からキャッシュフロー計算書（現金主義会計）を作成し、行政コスト計算書（発生主義会計）を作成する。したがって、これらの地方自治体会計における会計書類は、相互に有機的関連性のあるものである。

このような方法に対して、企業会計は、複式簿記にもとづいた発生主義会計であるので、発生主義会計により作成した貸借対照表および損益計算書をもとに、現金主義にもとづくキャッシュフロー計算書を作成する方法である⁽³⁷⁾。

結 び

本稿で考察したように今日においては、ICTの進展と社会・経済のグローバル化により、社会・経済の制度が大きく変化し、地方自治体においても、企業と同様に発生主義会計を導入することとなった。新地方公会計報告書によると、人口3万人以上の都市は3年後（平成20年度決算に係るものを平成21年秋）までに、人口3万人未満の都市は5年後（平成22年度

決算に係るものを平成23年秋)までに、複式簿記による発生主義会計を導入し財務四表を作成しなければならないのである。しかし、自治体財政健全化法によると、平成19年度決算にもとづき平成20年秋に公表されることもあり、早期に当該財務書類を公表することが期待されている。

このように地方自治体は、複式簿記による発生主義会計を導入する理由として、つぎのことが考えられる。

- ① 国際財務報告基準 (I F R S) に準拠し、対応した国際公会計基準 (I P S A S) が開示され、すでに、いくつかの国において導入されている。
- ② 地方自治体は、公的資金の運用について住民に対して会計責任又は説明責任があること。
- ③ 企業の資金調達の間接金融から直接金融に変化するとともに、地方自治体も直接金融による資金調達を行う時代に変化していること。
- ④ 地方自治体は、低金利借入のため発生主義会計の導入により財務管理を重視する、すなわち単なる住民サービスではなく地方自治体を経営する感覚が必要になった。
- ⑤ 平成19年6月成立した自治体財政健全化法に基づき平成20年度決算から早期健全化団体や財政再建団体に分類するための基準として、新地方公会計制度が必要である。

なお、地方自治法の法体系は、法律として地方自治法・政令として地方自治法施行令及び省令として地方自治法施行規則からなっている。当該地方自治法体系は、地方自治法施行令により、取引を認識する基準として現金主義会計が定められ、地方自治法及び同施行令により、取引を記録する形態として単式簿記によることが定められている。しかし、今日では、企業経営と同様に、すべての取引を網羅しかつ秩序正しく記録し、アカウントビリテイを解除するために検証可能な記録形態として複式簿記によらなければならない。したがって、新地方自治体会計は、企業会計と同様にゴーイング・コンサーンの考えから過去の財政年度の支出項目や将来の財政年度に負担しなければならない支出項目等も発生する原因事実が生じた各財政年度に負担すべき費用として配分する発生主義会計によって処理しなければならないのである。すなわち、地方自治体会計は、地方自治法や同施行令等に固執せず、新公会計基準にしたがい発生主義会計を導入するとともに、キャッシュフロー計算書をもとにして貸借対照表、行政コスト計算書及び純資産変動計算書を作成することが重要である。

〈注〉

1. International Federation of Accountants. "International Public Sector Accounting Standards.1-26"

国際公会計基準は、国際会計基準と同様に、つぎのようなピース・ミール形式の会計基準が作成されている。

IPSAS 1	Presentation of Financial Statements	IAS1/IFRS1
	財務諸表の表示	
IPSAS 2	Cash Flow Statements	IAS 7
	キャッシュ・フロー計算書	

IPSAS 3	Net Surplus or Deficit for the Period—Fundamental Errors and Changing in Accounting Policies 期間純余剰・欠損—重大な誤謬及び会計方針の変更	IAS 8
IPSAS 4	The Effects of changes in Foreign Exchange Rates 外国為替レート変動の影響	IAS 21
IPSAS 5	Borrowing Costs 借入費用	IAS 23
IPSAS 6	Consolidated Financial Statements—Accounting for Controlled Entities 連結財務諸表—被支配主体に対する会計処理	IAS 27
IPSAS 7	Accounting for Investments in Associates 関連会社に対する投資の会計処理	IAS 28
IPSAS 8	Financial Reporting of Interests in Joint Ventures ジョイントベンチャーに対する持分の財務報告	IAS 31
IPSAS 9	Revenue from Exchange Transactions 交換取引による収益	IAS 18
IPSAS 10	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies 超インフレ経済下における財務報告	IAS 29
IPSAS 11	Construction Contracts 工事契約	IAS 11
IPSAS 12	Inventories 棚卸資産	IAS 2
IPSAS 13	Leases リース	IAS 17
IPSAS 14	Events after the Reporting Date 後発事象	IAS 10
IPSAS 15	Financial Instruments: Disclosure and Presentation 金融商品：開示及び表示	IAS 32
IPSAS 16	Investment Property 投資不動産	IAS 40
IPSAS 17	Property, Plant and Equipment 有形固定資産	IAS 16
IPSAS 18	Segment Reporting セグメント報告	IAS 14
IPSAS 19	Provisions, Contingent Liabilities, Contingent Assets 引当金、偶発債務及び偶発資産	IAS 37
IPSAS 20	Related Party Disclosures 関連当事者についての開示	IAS 24
IPSAS 21	Impairment of Non-cash-generating Assets 非資産生成資産の減損	IAS 36

- IPSAS 22 Disclosure of Financial Information About the General Government Sector
一般政府セクターの財務情報の開示
- IPSAS 23 Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)
非交換取引による収益(租税及び移転を含む)
- IPSAS 24 Presentation of Budget Information in Financial Statements
財務諸表における予算情報の表示
- IPSAS 25 Employee Benefits (published February 2008)
従業員給付
- IPSAS 26 Impairment of Cash-Generating Assets (published February 2008)
資金生成資産の減損
2. GASB. Concept Statement No.2 “Service Effort and Accomplishments Reporting” April. 1994.
(藤井秀樹監訳「GAAP/FASB 公会計の概念フレームワーク」59頁、中央経済社、平成15年1月)
 3. 桜井文城著『公会計』、40頁、NTT出版社、2004年
 4. 「地方分権の推進を図るための関係法律の整備等に関する法律」、平成12年4月1日
 5. 東京都・報告書『東京都の会計制度改革の基本的考え方と今後の方向と取りまとめについて』平成15年5月を追加修正した。
 6. 久野秀男著『官庁簿記制度論』、31頁-78頁、税務経理協会、昭和40年
 7. 地方自治法第220条、同施行令第142条、第143条、第150条
 8. 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『バランスシートの作成手法について』自治省財政局、平成12年3月
 9. 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」-』総務省自治財政局 平成13年3月
 10. 地方自治体の発生主義会計方式に関する研究会・報告書「連続研究報告書第1号『地方公共団体の発生主義会計に基づく財務諸表の体系』について」(秋田県/石川県/岩手県/岐阜県/高知県/滋賀県/静岡県/三重県/宮城県)、平成12年2月
同研究会・報告書「連続研究報告書『行政コスト計算書作成の考え方について』」平成12年12月
 11. 総務省・報告書『地方公共団体のバランスシート等の作成状況について(平成15年版)』総務省自治財政局 平成17年6月
 12. 総務省自治財政局・報告書『地方公共団体の連結バランスシート(試案)について』平成17年9月
 13. 総務省・報告書『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』総務省自治財政局 平成19年7月
 14. 東京都・報告書『東京都の新たな公会計制度』平成18年4月
 15. 東京都・報告書『平成18年改革 東京都機能するバランスシートについて』平成15年3月
 16. 拙稿「間接法によるキャッシュフロー計算書に関する一考察」中京学院大学 研究紀要第14巻第1号・2号合併号
 17. 総務省・報告書『新地方公会計制度研究会報告書』平成18年5月
 18. 同 省・報告書『同上』
 19. 大住荘二郎『ニューパブリックマネジメント』133頁、日本評論社、2003年
 20. International Federation of Accountants. “IPSAS Adoption By Governments” September. 2008
 21. 総務省・報告書『前掲書』5頁、平成18年5月

22. 土居丈朗稿「財政が健全な自治体は低金利で資金調達が可能になる」『エコノミスト』 2008.1.29
23. 同 稿「同論文」
24. 朝日新聞「団塊退職金、借金頼み」平成20年11月14日
25. 総務省「地方公共団体の財政の健全化に関する法律」平成19年6月
26. 同 省『同報告書』
27. 地方公共団体連結会計制度における会計基準として、つぎのものがあげられる。
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』13頁、日本公認会計士協会、平成16年11月
 - ・地方公営企業法
 - ・自治政第34号「土地開発公社経理基準要綱」（地域政策研究会編『土地開発公社の予算と経理』ぎょうせい、平成2年2月所収）
 - ・地方住宅供給公社会計基準 平成18年3月
地方住宅供給公社は「地方住宅供給公社法」に基づいて地方公共団体が設立した特別法人である。
 - ・地方道路公社会計基準
 - ・内閣府公益規定等委員会「公益法人会計基準について」平成16年10月（企業会計第56巻第12号所収）
 - ・厚生省（現厚生労働省）「社会福祉法人会計基準」平成12年4月
 - ・会社法、会社法会計規則（法務省令13号）
 - ・企業会計原則、会計基準
 - ・総務省「地方独立行政法人会計基準及び同注解」平成16年3月
当該会計基準には、(1)地方独立行政法人（企業経営型を除く）に適用される会計基準及び注解と、(2)公営企業型地方独立行政法人に適用される会計基準及び注解を定めている。
28. 総務省・報告書『前掲書』平成18年5月
29. 総務省『地方公共団体における行政改革一第3地方公会計改革』
30. 総務省・報告書『前掲書』平成18年5月
31. 総務省・報告書『同上』平成18年5月
32. 総務省・報告書『同上』平成18年5月
33. 地方自治法第220条及び同施行令第142、143、150条
34. 公会計委員会研究報告第7号「公会計原則（試案）」日本公認会計士協会、平成15年
筆谷勇著『公会計原則の解説』283-306頁、中央経済社、平成13年11月
35. 公会計委員会研究報告第12号『前掲書』
36. 武蔵野市財政課『武蔵野市のバランス・シート2003』平成15年
37. 拙稿「直接法によるキャッシュ・フロー計算書に関して」中京学院大学 研究紀要第13号1号・2号合併号

付 記

なお、本論文は、高嶋芳男学長に地方都市の首長として永年の実務経験から官庁会計について助言していただき、地域に貢献する大学として、平成20年7月22日から5日間、中津川市、恵那市、土岐市、瑞浪市および多治見市等の東濃地域の市職員に対して開催した講座「新地方自治体会計－発生主義会計の導入」の原稿の一部である。