

わが国の地方公共団体における単式簿記と複式簿記 ： 地方自治法による会計基準と公会計財務諸表の基 準の変遷

原口，健太郎

九州大学大学院経済学府：博士後期課程 | 長崎県庁 | 米国公認会計士

<https://doi.org/10.15017/1916245>

出版情報：経済論究. 160, pp.97-106, 2018-03-23. 九州大学大学院経済学会
バージョン：
権利関係：

わが国の地方公共団体における単式簿記と複式簿記

—地方自治法による会計基準と公会計財務諸表の基準の変遷—

Single-Entry and Double-Entry Bookkeeping in Japanese Local Government

—A Transition of Accounting Standards Defined by Local Autonomy Act and
Public Financial Reports—

原 口 健 太 郎[†]
Kentaro Haraguchi

1. はじめに

地方公共団体の財務会計の仕組みに複式簿記・発生主義の考え方を取り入れて、企業会計に近い形式の財務諸表を作成しようとする「新公会計」導入の試みが、総務省等の主導により以前から行われている¹⁾(以降、地方公共団体において複式簿記・発生主義を取り入れて作成する財務諸表のことを「公会計財務諸表」と表記する)。なお、本稿における「公会計財務諸表」には、日本で導入を進めてきた現金主義のデータに変換を加えて作成する「総務省改訂モデル」による財務諸表を含むものとする。

総務省は、公会計財務諸表のさらなる活用を促すため、2015年（平成27年）1月に地方公共団体に対して通知²⁾を発出し、2017年度（平成29年度）までに公会計財務諸表の統一的整備を図ることとしており、「財務書類等活用の手引き」総務省（2015b）によれば、将来的には、公会計財務諸表を地方議会での議論で用いることや、地方債の発行の際に添付資料として活用することなどが想定されている。公会計財務諸表の統一的な導入が本格化することで、2017年度以降、地方公共団体における会計基準は大きな転機を迎えることになる。

新しい会計基準の導入の影響を議論するためには、既存の基準と新基準の差分の把握が不可欠である。しかしながら、地方自治法等により定められた現行の会計基準と、公会計財務諸表の基準の差異に係る詳細な議論は十分でない。中でも、現行の会計基準の分析は先行研究ではほとんど取り上げられていない。本稿の目的は、現行の会計基準を特に実務的な観点から解説するとともに、これまでの公会計財務諸表導入の経緯を追い、現行の会計基準と新公会計基準との差異を明確化することで、地方公共団体における単式簿記と複式簿記のあり方について考察を加えることである。

[†] 九州大学大学院経済学府博士後期課程，長崎県庁職員，米国公認会計士（USCPA, inactive）

1) これまでの経緯は総務省（2014）、日本公認会計士協会（2013）等に詳しい。

2) 総務省（2015a）。

2. 地方公共団体における現行の会計基準

最初に、地方公共団体における現行の会計基準を分析する。現行の会計基準を定めるのは、主に地方自治法及びその関連法規である。

地方自治法は終戦直後の1947年(昭和22年)に制定された歴史ある法律で、「地方自治の本旨に基いて(中略)地方公共団体の健全な発達を保障することを目的」(第1条)とし、地方公共団体の活動の根幹を定めるものである。会計基準としての地方自治法の各条文の中で最も重要なものは、歳入と歳出に係る定めである。歳入・歳出の定義そのものは地方自治法の中には記載されていないが、一般に、歳入とは一会計年度における地方公共団体の一切の収入のことであり、歳出とは一切の支出のことである。

単に歳入・歳出と表記した場合、予算額を指す場合と決算額を指す場合がある。まず、予算と決算の流れについて述べる。

地方自治法(第210条)は、「一会計年度における一切の収入及び支出は、すべてこれを歳入歳出予算に編入しなければならない。」と定めている。地方公共団体は、年度開始前に、年度の歳入・歳出の見込みを歳入予算・歳出予算議案として地方議会に上程し、議決を受ける。年度中に歳入・歳出の見込みの重要な変更があった場合は、補正予算として議会に報告し、予算を増額・減額させる。そして、出納整理期間³⁾が終了し、収入済額・支出済額が確定した後に、歳入・歳出決算額を議会に報告する。特に、歳出については、歳出予算額としてあらかじめ地方議会に報告されていない金額を支出することは原則としてできない⁴⁾ため、予算編成は地方公共団体の運営にあたって極めて重要な要素である。なお、歳入予算額として事前に報告していない金額を収入することは事務的には可能である。その場合、次回議会で歳入予算額を増額補正するか、歳入決算額として事後報告する。もちろん、適正な議会報告の観点から、できるだけ早期の報告が望ましいのは言うまでもないことである。

これらの歳入・歳出及び予算・決算の仕組みは地方公共団体特有のものであるため、地方公共団体の会計を把握するには、歳入・歳出について、予算・決算それぞれの観点から性質を理解することが必要である。

2-1. 地方公共団体における「歳入」

まず、歳入の性質について考察する。歳入とは、前述のとおり、ある年度において地方公共団体が

3) 地方公共団体においては、N年度の歳入(歳出)予算を、N+1年度の5月末まで収入(支出)することができる。例えば、N年度3月分の電話料金について、N+1年度の4月にN年度予算として支払う場合などが典型例である。年度終了後から5月末までの期間を「出納整理期間」と呼ぶ。地方自治法(第235条の5)「普通地方公共団体の出納は、翌年度の五月三十一日をもって閉鎖する。」

4) 地方公共団体の判断で地方議会の議決を待たずに処理を行う「専決」処分を活用すれば、不可能ではない。ただし、専決処分ができる場合は限定されている。地方自治法(第179条)「(前略)普通地方公共団体の長において議会の議決すべき事件について特に緊急を要するため議会を招集する時間的余裕がないことが明らかであると認めるとき、又は議会において議決すべき事件を議決しないときは、当該普通地方公共団体の長は、その議決すべき事件を処分することができる。」

収入する金額を指す。地方自治法施行令（第142条）は歳入の年度区分について「納期の一定している収入は、その納期の末日（中略）の属する年度」「随時の収入で、納入通知書又は納税の告知に関する文書を発するものは、当該通知書等を発した日の属する年度」「随時の収入で、通知書等を発しないものは、これを領収した日の属する年度」と列挙している。これらの規程から、地方公共団体がある年度に計上する歳入予算額は、上記の3つの金額の見込みの合計であることがわかる。

歳入の性質を理解するためには、計上した歳入予算額が、いつの時点で実際に収入されるのかを理解することが重要である。上記の3つの金額のうち、3番目の「随時の収入で、通知書等を発しないもの」は、「これを領収した日の属する年度」に歳入（予算・決算）を計上するのであるから、その定義から、収入がなされる年度と歳入予算計上年度は同一である。その他の「納期の末日が到来したもの」と「納入通知書等を発出したもの」も、通常は年度内に収入が実現するものであり、収入がなされる年度と歳入予算計上年度は同一になることが多い。仮に、歳入予算額として計上した金額のうち、納期の末日が到来した・納入通知書等を発出した金額を年度内に収入できなかった（つまり、ある年度に歳入予算額計上し、収入の意思決定⁵⁾をした金額を別の年度に収入した）場合、当該金額は決算上「収入未済額^{しゅうにゆうみさい}」として取り扱われる。収入未済額が計上されるのは、例えば地方公共団体が民間企業等に貸し付けた資金が期限までに返済されなかった場合や、県有施設の利用手数料が期限までに納入されなかった場合等である。収入未済額が多額に上った場合、理事者は地方議会等での説明に苦慮するから、地方公共団体は収入未済額を可能な限り縮減する方向に努力するのが通常である。つまり、地方公共団体は、歳入予算に計上した金額をできる限り年度内に収入しようとするし、年度内に実現の見込みが立たない収入は予算計上しない。したがって、地方公共団体における歳入予算額は、年度内に収入が実現する金額の見込みとほぼ同義であり、企業会計におけるキャッシュインフローの見込みに近い性質のものであることがわかる。さらに、歳入決算額は、収入未済額を含まず、収入済額のみ金額のことであるから、キャッシュインフローと同一のものである。なお、少額で議会に随時報告するほどの重要性がない収入等は、実務上、歳入予算額に計上しないこともできる（年度終了後、歳入決算額としては議会報告される）。したがって、歳入決算額は歳入予算額よりも大きくなるのが一般的である。

2-2. 地方公共団体における「歳出」

次に、歳出の性質について考察する。歳出は、歳入の対義語で、地方公共団体が支出する金額のことである。地方自治法施行令（第143条）は、歳出の属する年度について、「地方債の元利償還金、年金、恩給の類は、その支払期日の属する年度」「給与その他の給付は、これを支給すべき事実の生じた時の属する年度」（中略）「工事請負費、物件購入費、運賃の類及び補助費の類で相手方の行為の完了があつた後支出するものは、当該行為の履行があつた日の属する年度」「前各号に掲げる経費以外の経費は、その支出負担行為をした日の属する年度」等と定めている。ここで、支出負担行為とは、地方自治法にて定められた地方公共団体における手続きで、「普通地方公共団体の支出の原因となるべき契

5) 地方公共団体における収入の意思決定を「調定」と呼ぶ。地方自治法（第231条）「普通地方公共団体の歳入を収入するときは、政令の定めるところにより、これを調定し、納入義務者に対して納入の通知をしなければならない。」

約その他の行為（地方自治法第232条の3）」を指す。一般に、地方公共団体は、委託の契約締結や補助金の交付決定等を実施する際に支出負担行為を行う。

すなわち、ある年度に計上する歳出予算は、地方公共団体における負債の履行期日が到来する金額や、サービスの提供が完了したものに対して支払う金額、そして、契約締結して支出の義務を負った（支出負担行為をした）金額等の見込みの合計である。履行期日が到来したものや、サービスの提供が完了したものの費用を地方公共団体が速やかに支出するのは当然のことである。支出負担行為を実施したものについても同様である。したがって、歳出予算として計上した金額は年度内に支出されるのが原則である。

歳出予算を計上した一方で、当該年度に支出を行わず、翌年度に支出することもできる。これを歳出の「繰越」と言う。契約を締結した（支出負担行為をした）が年度内に工事が完了せず、次年度の工事完了後に支払いを行う場合などがその典型例である。繰越にはいくつかの種類があるが、代表的なものは地方自治法（第213条）にて定められた「明許繰越」である⁶⁾。N年度からN+1年度に繰越した金額は、N年度の歳出予算額には含まれるが、歳出決算額には含まれず、N+1年度の歳出決算額に含まれる。したがって、N年度の歳出予算額には、支払が完了していない途中まで進捗した工事の金額等が含まれていることとなり、発生主義的な要素を一部含んでいると捉えることもできる⁷⁾。

歳出予算額から繰越額と歳出決算額を引いたものを「不用額」と呼ぶ。不用額は、予算措置した歳出を執行しなかった際に発生するものであり、多額に上った場合、議会に対する説明に苦慮することから、地方公共団体は、不用額を圧縮するため繰越額以外の歳出予算額の全額を執行しようとする。したがって、繰越額以外の歳出予算額は当該年度のキャッシュアウトフローの見込みに近い性質を持つと言える。そして、歳入決算額が収入済額のことを指すのと同様に、歳出決算額は支出済額のことを指し、繰越額（当該年度未支出額）を含まないため、キャッシュアウトフローと同一のものである。本稿で議論の対象とする公会計財務諸表は、地方公共団体の決算の状況を表示するものであるから、以降では、特に記載のない限り、単に歳入と記載した場合は歳入決算額（収入済額）、単に歳出と記載した場合は歳出決算額（支出済額）のことを指すこととする。

2-3. 決算の仕組み

地方公共団体においては、会計管理者が決算を調製し、首長に提出する。首長は、当該決算を監査委員の審査に付し、監査委員の意見とあわせて地方議会に提出し、認定を受けなければならない⁸⁾。

会計管理者は地方自治法にて定められている職階で、地方自治法改正（2006年）以前には「出納長」と呼ばれていた地方公共団体における会計管理の最高責任者である。地方自治法（第233条第1項）は、

6) 地方自治法（第213条）「歳出予算の経費のうちその性質上又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は、予算の定めるところにより、翌年度に繰り越して使用することができる。」

7) もっとも、ある年度の歳出予算は、当該年度内に執行するのが原則であり、一般に、地方公共団体は、地方議会等から歳出予算を早期に執行することが求められるから、繰越をなるべく縮減しようとする。

8) 地方自治法（第233条の2）は「普通地方公共団体の長は、決算及び前項の書類を監査委員の審査に付さなければならない。」と定めている。また、地方自治法（第233条の3）は「普通地方公共団体の長は、前項の規定により監査委員の審査に付した決算を監査委員の意見を付けて次の通常予算を議する会議までに議会の認定に付さなければならない。」と定めている。

「会計管理者は、毎会計年度、政令の定めるところにより、決算を調製し、出納の閉鎖後三箇月以内に、証書類その他政令で定める書類とあわせて、普通地方公共団体の長に提出しなければならない。」として、会計管理者の役割を明記するとともに、決算の調製の様式を政令に委任している。ここで、政令とは地方自治法施行令のことである。地方自治法施行令（第166条の3）は「地方自治法第二百三十三条第一項（中略）に規定する政令で定める書類は、歳入歳出決算事項別明細書、実質収支に関する調書及び財産に関する調書とする。」と定めている。「歳入歳出決算事項別明細書」は、その名のとおり歳入と歳出を細分化して表示する調書で、「実質収支に関する調書」は歳入と歳出の差分を表示する調書であり、いずれもキャッシュフロー情報のみで構成される調書である。「財産に関する調書」は、地方公共団体が保有する普通財産等を網羅的に表示する調書で、歳入・歳出で測定できないストック情報を表示することができるが、企業会計における貸借対照表と異なり、表示されている財産の金額は原則として取得原価によるもので、減価償却や時価評価等は実施されず、負債・純資産の情報も記載されない。したがって、地方公共団体における現行の会計基準に基づく決算は、キャッシュフローである歳入及び歳出と、取得原価により表示された財産の単なる一覧によりなされることから、複式簿記・発生主義的な要素を含まず、単式簿記・現金主義的な要素によるものであることがわかる。特に、企業会計において極めて重要な情報である負債・純資産の貸方情報が全く決算に反映されていない点が特徴的である。

3. 公会計財務諸表の導入の経緯

この状況を受けて、地方公共団体に複式簿記・発生主義に基づく公会計財務諸表を導入する取り組みが総務省等により行われているのは前述のとおりである。本節では、公会計財務諸表導入の経緯を振り返る。

3-1. 地方財政制度の改革に関する答申

地方公共団体に公会計財務諸表を取り入れようという最初の試みは、実に1962年にまでさかのぼる。自治省（現総務省）の諮問機関である地方財務会計制度調査会は、「地方財務会計制度の改革に関する答申」地方財務会計制度調査会（1962）を公表した⁹⁾。当該答申の経緯は萩田（1964）に詳しい。当該答申は、自治省の諮問を受けて地方公会計のあり方の改善について自治大臣あてに意見を取りまとめたもので、地方財務会計制度調査会（1962、1頁）には「当調査会は、政府がこの答申に基づいて地方公共団体の財務会計制度の改正を実施することを希望いたします。」と明記されている。

そして、地方財務会計制度調査会（1962、156頁）には、次のように記載されている。「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決であり、従来どおり行なうも

9) 2017年現在においても、総務省ホームページで閲覧できる。
<http://www.koukaikai.co.jp/chizai-s37-3-23.pdf>

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（中略）。ア 期間収支・剰余金処分計算書 イ 資産・負債表（下線は筆者による）

ここで、現在の企業会計における貸借対照表を強く想起させる「資産・負債表」なる表の作成に言及されていることに注目したい。地方財務会計制度調査会（1962、176頁）によると、「公会計財務の実態を経理的に明らかならしめるためには、広い意味での『財産』（金銭、物品、狭義財産、債権、債務を含む、以下同じ）の保全状態と行財政の活動状況の結果を示す『会計決算』をなすことも必要」であり、「そのための決算にあたっては、収支の原因項目（勘定科目）と金額を当年度（前年度から引きつがれた『財産』額の増減を含めて）に帰属せしめるべきものと、翌年度に繰越されるものとに区別して、両者を有機的に相関連せしめた財務報告書を作成すべきである。前者は地方公共団体の年度財務活動を示す基本的な『期間収支計算書』を意味し、後者は『資産・負債表』にほかならない。」とされている。地方財務会計制度調査会（1962）に資産・負債表の記載例は掲載されていないため、企業会計における貸借対照表とどの程度類似したものが想定されていたかは不明であるが、地方公共団体のストックベースの財政状態を表示するための表の必要性が当時から意識されていたのは間違いのないところであろう。しかしながら、当該答申の本節で引用した部分は、地方自治法の改正に反映されなかった。今日にいたっても、地方自治法において資産・負債表やその類似の財務諸表の作成についての定めはない。

3-2. 旧総務省方式、総務省基準モデル及び総務省改訂モデル

地方財務会計制度調査会（1962）以降、公会計財務諸表導入の動きは長らく途絶える。次の本格的な導入の検討は、小渕内閣の諮問機関である経済戦略会議の答申「日本経済再生への戦略」経済戦略会議（1999）である。経済戦略会議（1999）では、「公会計制度の改善」と題する小項目が設けられ、「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。」と記載されている。先に述べた地方財務会計制度調査会（1962）の資産・負債表は、企業会計と類似のものを指すのか不明確であったが、経済戦略会議（1999）では「企業会計原則」の名称が明記されている。この答申を受けて自治省が策定したのが「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」自治省（2000）である。「最近ではストック情報への関心の高まりからバランスシートの作成に取り組む地方公共団体も現れているが、バランスシート間の比較可能性を向上させる観点等から、作成基準を求める意見もある」ことを受け、先進的な地方公共団体（三重県等）の取り組みを全国的に展開することを視野に入れての報告書である。公会計財務諸表の導入の動きを最初に本格化したのは、総務省ではなく地方公共団体側であることは特筆すべきである。先進的な地方の取り組みを国が全国に展開する動きは、この例に限らず、今後加速していくかもしれない。

自治省（2000，31頁）は様式「バランスシート」を示し，各地方公共団体における作成を提言している。当該様式は言うまでもなく企業会計における貸借対照表に類似した様式となっており，我が国において，最初に示された公会計財務諸表のひな型と言える。ただし，当該様式は普通会計のみを対象としたものであり，損益計算書やキャッシュフロー計算書に相当する様式は掲載されておらず，特別会計や出資法人を連結する仕組みも用意されていない。今日では「旧総務省方式」として区分されるこの方式は，わが国における公会計財務諸表の黎明期に生まれたモデルとして位置づけられるものであろう。2014年時点でも，小規模な市町村等，一部の地方公共団体では当該方式を用いている例が見られる。

次に，総務省は自治省（2000）を発展させ2つのモデルを制定した。「新地方公会計制度実務研究会報告書」（総務省，2006）に定める「総務省基準モデル」と「総務省改訂モデル」である。総務省基準モデルは，「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（中略）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」（総務省，2006，2頁，下線は筆者による）であるのに対し，総務省改訂モデルは「各団体のこれまで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」（総務省，2006，2頁）のものである。

総務省基準モデルと総務省改訂モデルは，共に，普通会計だけでなく，特別会計や出資法人の連結会計にも対応している。また，バランスシート以外にも，企業会計の損益計算書に相当する「行政コスト計算書」や，「キャッシュフロー計算書」，「純資産変動計算書」も作成することとなっており，先の旧総務省方式の足らざる点を補ったものと評することができる¹⁰⁾。

特に，総務省改訂モデルがわが国の公会計の発展に果たした役割は重要である。実務上，職員に本格的な複式簿記・発生主義の知識が求められる総務省基準モデルに対応できる地方公共団体は稀であり，ほとんどの団体が選択したのは総務省改訂モデルであった。当該モデルは，現行の会計基準に則って作成する現金主義の決算情報に変換を加えて公会計財務諸表を作成することを可能としたものである。具体的には，例えば「普通建設事業費」として区分された歳出の累計を公共資産（固定資産）として借方に計上することで，既存情報を公会計財務諸表情報に変換する（減価償却は，普通建設事業費で取得した施設の耐用年数に基づき定額法にて処理）。したがって，公会計財務諸表の作成にあたって，個々の仕訳も固定資産台帳の整備も当面は必要ない。さらに，当該モデルを利用する団体においては，公会計財務諸表の作成部局（通常は財政担当課）の職員が変換の技術を保有していれば，一般の財務・経理担当職員が複式簿記・発生主義の知識や仕訳の技術を有する必要はなく，これまでどおり，現行の会計基準の知識のみを有していればよい。上述の例においては，年度の歳出のうち，工事や大規模な備品取得に要した支出を「普通建設事業費」と区分することは，既存の会計基準において

10) 実際の貸借対照表を見ると，地方公共団体の資産のほとんどがインフラストラクチャー（道路，港湾等）である一方で，負債のほとんどが地方債となっている。これらの情報は，既存の会計基準に基づく決算資料には表示されていなかったものである。

日常的に実施されているものであり、当該事務を行う職員は新しい知識を習得する必要がない。直近の実績を見ると、2014年度の決算に係る公会計財務諸表について、都道府県のうち総務省基準モデルで作成したのは4団体、総務省改訂モデルで作成したのは35団体、独自のモデルにより作成したのは5団体である（総務省、2016）。複式簿記・発生主義に精通する地方公共団体職員が希少である中で、わが国の公会計財務諸表を一応の統一性を与えた形で整備し、複式簿記・発生主義に基づく財務情報を表示させることに成功した総務省改訂モデルの貢献は大きい。

ただし、先行研究にて総務省改訂モデルの不正確性が指摘されていることには留意する必要がある（大川・赤井、2011）。また、上述の理由により、複式簿記・発生主義の知識は地方公共団体職員に必ずしも浸透していない。今後は、総務省改訂モデルの運用にて培った経験・知見をより進展させ、公会計財務諸表の正確性等を高めていくことが各地方公共団体にて求められるであろう。

3-3. 統一的基準

3-2. で記載したように、これまでに総務省が示した最新のモデルは基準モデルと改訂モデルの2つがあり、どちらを採用するかは地方公共団体の判断にゆだねられていた。また、東京都等、複数の地方公共団体は独自のモデルによる公会計財務諸表を作成・公表している。したがって、2017年現在、各団体にて公表されている公会計財務諸表は、複数のモデルによるものが併存している。この状況を解決するために、総務省は前述のとおり、「統一的基準」の導入により地方公共団体の公会計基準の統一を図ろうとしている。統一的基準は、固定資産台帳を整備することで地方公共団体が保有する資産を網羅的に計上したり、個別の取引ごとの仕訳の実施を想定したりすることで、公会計財務諸表の基準統一・精度向上を図っている。この取り組みが功を奏し、各地方公共団体が統一的な基準に基づいて公会計財務諸表を作成することとなれば、長きにわたって議論されてきたわが国の地方公会計の体制整備は、ようやく一つの区切りを迎えることになるだろう。

3-4. 会計プロフェッションによる取組

これまで、日本における基準設定主体の総務省（自治省）の取り組みを中心に確認した。これらとは別に、日本の公認会計士が組織する団体である日本公認会計士協会が公表した文書も存在する。日本のあるべき公会計の基準について調査・研究した結果を取りまとめた「公会計原則（試案）」（日本公認会計士協会、2003a）と、国、地方公共団体及び独立行政法人等に係る包括的な考え方と会計方法について、検討した内容を取りまとめた「公会計概念フレームワーク」（日本公認会計士協会、2003b）である。両文書は「企業会計原則」「財務会計の概念フレームワーク」と名称が類似したものとなっていることからわかるとおり、企業会計の仕組みを強く意識したものとなっている。ただし、日本における公会計財務諸表の作成基準は、全て総務省が通知文書等で定める。また、地方公共団体からの問い合わせなども総務省が対応する。当該両文書は、今後の基準策定等に参照される可能性はあるが、地方公共団体の実務において参照されることは稀であろう。

4. 実務における公会計財務諸表

上述のとおり、特に総務省改訂モデルが導入された2006年以降、地方公共団体においては、完全ではないながらも比較可能性を有する公会計財務諸表が作成・公開されることとなった。本稿で議論したとおり、地方自治法等で定められる現行の会計基準に基づく決算には複式簿記・発生主義に基づく情報が含まれないため、公会計財務諸表により、これまで測定できなかった情報が測定できるようになりつつある。退職給付引当金を含む負債総額、減価償却費などがその典型である。

それでは、実務上、これらの公会計財務諸表は活用されているのだろうか？

残念ながら、多くの先行研究は否定的な見解を示している。石田・小黒（2007，1頁）は、「財務諸表を作成している地方公共団体は増えつつあるが（中略）実際の財政運営に反映させているような団体は非常に少ない」と指摘している。また、兼村（2010，1頁）は、「多くの自治体で財務書類を作成しながら、活用されないまま義務的に作り続けているのが現状である」と指摘している。さらに、総務省（2015b，1頁）も「財務書類を予算編成や行政評価等において積極的に活用している地方公共団体は未だ一部に限られている」と指摘している。その理由として、統一の基準が未導入であり、比較可能性・精度が十分でないこと、地方公共団体職員の複式簿記・発生主義の知識が十分でないことが挙げられることが多い。また、地方自治法により定められる現行の会計基準が法的拘束力を有するのに対し、公会計財務諸表の作成を促す根拠が全て総務省通知であり法的拘束力を有さないことも重要である。しかしながら、最も大きな理由は、そもそも、公会計財務諸表の活用に関する学術的・実務的な知見の蓄積が不十分であり、公会計財務諸表の意義が確立されていないことであるように思われる。

本稿で述べたとおり、長年にわたる国・地方の取り組みの積み重ねで、ようやく統一の基準に基づく公会計財務諸表が整備されつつあり、その比較可能性・精度の向上が見込まれる。地方公共団体が数十年間にわたって脈々と根付いている単式簿記・現金主義の会計の世界に、複式簿記・発生主義がいよいよ本格的に導入されようとしているのである。この取り組みの効果を最大限に発現させるためには、公会計財務諸表の意義の確立に係る研究が急務と言えよう。

5. まとめ

総務省等が推進している「新公会計」の推進による公会計財務諸表導入の効果を議論するために、本稿は、地方自治法等による現行の会計基準を分析するとともに、公会計財務諸表の導入の歴史を振り返り、現行の会計基準との差異を分析した。

その結果、現行の会計基準においては、歳入・歳出により決算がなされること、歳入・歳出がそれぞれキャッシュインフロー・キャッシュアウトフローと同一のものであること、資産とその財源の結び付けがなされていないこと、決算情報に負債や純資産に相当する情報が含まれないことを議論した。したがって、現行の会計基準における決算は、複式簿記・発生主義ではなく、単式簿記・現金主義に

よるものと解することができる。

また、公会計財務諸表の導入の歴史を振り返り、1962年以降、長きにわたって検討されてきた公会計財務諸表の導入が、現在総務省が推進している統一の基準の推進により、ようやく一つの区切りを迎えつつあることを議論した。

公会計財務諸表の導入は、1947年の地方自治法の制定以来、決算に表示されていなかった情報を統一的に表示することができる点において、地方自治会計の歴史の中で大きな意味を持つものとなる。導入の効果をより大きく発現させるためには、公会計財務諸表の意義の確立に係る研究が急務である。

6. 参考文献

- 石田 三成, 小黒 一正(2007)「地方公共団体の財務諸表分析 公平性の観点から見た都道府県のバランスシート」『PRI Discussion Paper Series』財務省, No.07A-17, 1-19頁。
- 大川 裕介, 赤井 伸郎(2011)「バランスシート・行政コスト計算書による財政評価—大阪府の事例—」『会計検査研究』第43号, 87-109頁。
- 兼村 高文(2010)「英国地方自治体の決算報告書とその活用状況—わが国の新公会計モデルの財務書類と対比して—」Japan Local Government Centre (JLGC) London資料集。
- 経済戦略会議(1999)「日本経済再生への戦略」『経済戦略会議答申』平成11年2月26日。
- 自治省(2000)「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」平成12年3月。
- 総務省(2006)「新地方公会計制度実務研究会報告書」平成19年10月。
- 総務省(2014)「今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書」平成26年4月。
- 総務省(2015a)「統一の基準による地方公会計の整備促進について」総財務第14号, 平成27年1月23日。
- 総務省(2015b)「財務書類等活用の手引き」『統一の基準による地方公会計マニュアル』平成27年1月23日。
- 総務省(2016)「統一の基準による財務書類の整備予定等調査(調査日:平成28年3月31日)」報道資料, 平成28年6月30日。
- 地方財務会計制度調査会(1962)「地方財務会計制度の改革に関する答申」『地方財務会計制度調査会答申』, 昭和37年3月23日。
- 日本公認会計士協会(2003a)「公会計原則(試案)」公会計委員会研究報告第7号, 平成15年2月17日。
- 日本公認会計士協会(2003b)「公会計概念フレームワーク—公共部門の財務情報の作成・報告及び予算編成にかかる概念的基礎」平成15年3月25日。
- 日本公認会計士協会(2013)「公会計基準設定スキームの構築に向けて—海外事例の調査とそれを踏まえた提言—」『公会計委員会研究報告』第19号, 平成25年5月14日。
- 萩田 保(1964)「地方財務会計制度の改正」『年報行政研究』第3号(1964), 3-25頁。