

公会計の企業会計化と将来の方向性

| | |
|-------|--|
| メタデータ | 言語: jpn 出版者: 明治大学大学院会計専門職研究科 公開日: 2018-05-30 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 山浦, 久司 メールアドレス: 所属: |
| URL | http://hdl.handle.net/10291/19375 |

【論文】

公会計の企業会計化と将来の方向性

Enducement of Business Accounting into Public Sectors, and What's coming

山 浦 久 司

Hisashi YAMAURA

はじめに

政府や地方自治体の運営に関わる為政者や行政官の責任は、国民や地域住民の主権を確保し、その最大幸福を目指すことにあるが、政府や地方自治体の財政運営については、次のような責任を負う。

- (1) 政府あるいは地方自治体の健全かつ持続的な発展を保障し、財政破綻を避ける。
- (2) 民主的で効率的な行財政運営を行い、国民や地域住民の財政負担を最小限にする。
- (3) 国民や地域住民への説明責任を果たす。

そして、公会計を「地方自治体を含む政府の会計」と定義すれば、公会計は、このような為政者や、行政官の責任を全うさせるための制度的な支援装置として機能するように設計され、運用されてきたといえる。

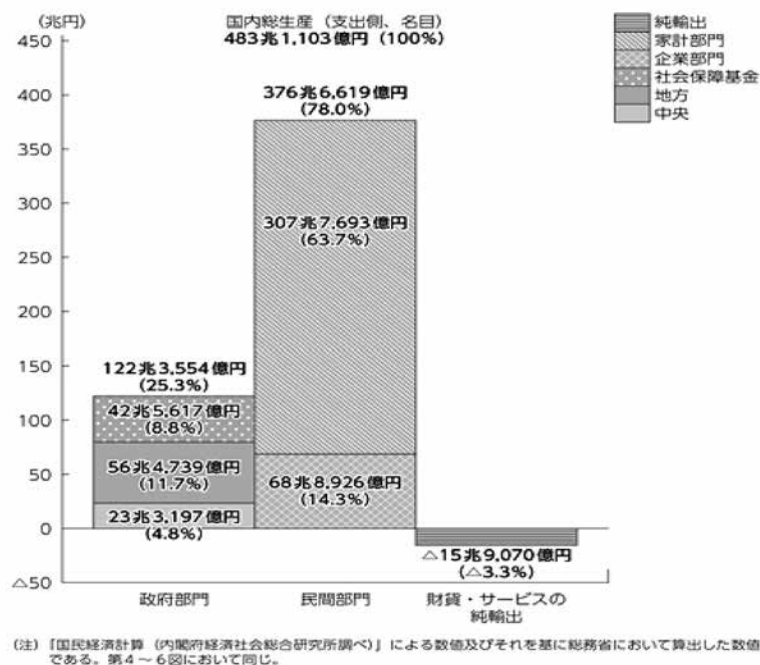
具体的には、国民あるいは地域住民の主権のもとで予算制度と決算制度を設け、予算に枠を課し、予算の執行を記録し、その結果を決算し、国会や議会に報告し、国民や地域住民に開示する一連の公会計システムを確立したのである。

さらに、このような制度的な意味での重要性だけでなく、公会計が対象としている政府部門の経済活動についても、その重要性を改めて述べることもないであろう。

たとえば、平成 25 年度における国内総生産（GDP）の最終支出ベースでの政府部門（国・地方自治体・社会保障）の割合をみると、図 1 のように示される¹⁾。

1) 総務省、平成 27 年度地方財政白書より

図1 国内総生産（支出側・名目）における政府部門（国・地方・社会保障）の最終支出（平成25年度）



平成25年度の国・地方を通じた財政支出について、重複分を除いた歳出純計額は165兆7508億円となり、国が69兆1064億円（全体の41.7%）、地方が96兆6444億円（同58.3%）である。このうち、国・地方の歳出に含まれる経費の中で、移転的経費である扶助費、普通建設事業費のうち所有権の取得に要する経費である用地取得費、金融取引に当たる公債費及び積立金等といった付加価値の増加を伴わない経費などを除くと、122兆3554億円が国内総生産（GDP）のうちの政府部門の支出額となる。

このように、制度的にも、また実経済的にも重要な位置にある公会計であるが、今、企業会計化、すなわち単式簿記方式から複式簿記方式、ならびに現金収支主義会計から発生主義会計への移行のなかにある。

以下、本稿では、かかる公会計の企業会計化に着目し、その背景と経緯、現在の状況、そして将来の公会計のあり方について考える。

1 公会計の企業会計化の背景と経緯

公会計システムは予算制度を支援するために設計されているために現金収支主義の単式簿記方式を採用というのが一般的な理解である²⁾。

2) 亀井孝文教授は、わが国の公会計を現金収支主義会計で、かつ単式簿記であると特徴づけて理解することに異論を唱える。まず、現金収支主義については、現行の公会計制度では価値計算は行われておらず、単に金銭計算がなされるのみであり、現金主義や発生主義との区別についての認識自体が存在しなかったと解すべきであるとされる。また、単式簿記については、実際の公会計が一面的記入法であることは確かであるが、予算額と実績額との対応記入を行うという独特の記帳法を採用しており、これはドイツのカメラル簿記法の伝

とはいえ、もともと、公会計の簿記法として単式簿記方式を採用するというのは必然的な結びつきではない。事実、わが国では、明治23年(1890)に施行された「会計法」で単式簿記方式が正式の官庁簿記法として規定される前までは、むしろ複式簿記方式が採用され、現金収支主義により入金と出金が相手勘定と対照記録された³⁾。

その意味では、「公会計の企業会計化現象の一つである複式簿記方式」という表現自体に説明不足の感があることは否めない。しかし、企業会計化を通しての公会計改革の発端が現金収支主義による単式簿記方式への批判にあることも事実である。

たとえば、財務省の財政制度等審議会は「公会計に関する基本的考え方」のなかで、伝統的公会計の問題点を以下のようにまとめている⁴⁾。

- 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。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。
- ③ 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。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。
- ④ 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。

そして、このような公会計システム自体の性格に起因する問題点は、国や地方自治体の財政運営に困難さが増す中で、行財政の合理化や健全化に会計情報を使ううえで大きな障害になると認識されるようになったことから指摘されるようになり、その反省から公会計の企業会計化が始まった。

すなわち、発生主義に基づいた複式簿記方式の会計システムを採り入れ、企業会計の方式にそった貸借対照表を作成することで国や地方公共団体の財政状態を一覧化するだけでなく、発生主義ベースのフルコストを把握して行政府経営の合理化と効率化に役立てようとする動きである。

とりわけ、この動きは、1970年代から80年代、先進諸国間で共通に実践化されたニューパブリックマネジメント(NPM)の考え方や手法とも相まって広まっていった。これらの国々では、社会保障が進み、一方で少子高齢化⁵⁾も進展し、これらが財政をひっ迫させるなかで、政府運営の効率

統を受け継いだもので、複式簿記でないから単式簿記という単純な理解はすべきではないとする。亀井孝文「新しい公会計制度への提言」、会計検査研究(会計検査院)第45号(2012年3月)、pp.7-8。

3) わが国の公会計での複式簿記方式の採用は明治初期の大坂造幣寮が最初であり、その後、明治9年(1876)9月に「太政官第42号達」が出され、官省院使、府県に対し、「金銭出納簿記ノ儀明治十二年七月ヨリ複記式ニ改正」することを命じた。また、大蔵卿大隈重信が主導して、1878(明治11)年11月に「計算簿記条例」が大蔵省より通達され、複式簿記方式が政府全体の会計方式として制度化された。日本簿記学会「簿記の学びの伝統と革新」(最終報告)、2016年8月、工藤栄一郎稿、pp.11-14を参照。

4) 財政制度等審議会「公会計に関する基本的考え方」(平成15年(2003)6月)、「公会計を巡る状況」の中の「現行制度に対する指摘事項」を参照。

5) 先進諸国の共通の悩みは少子高齢化であるが、わが国も例外ではないどころか、世界の最先端を行っている。少子高齢化の要因は大きく分けて3つ。

- ① 戦後ベビーブーム世代の高齢化：第1次ベビーブーム(昭和22(1947)～24(1949)年)の間の出生数は805万7,054人で、大きな団塊のまま高齢者世代に加わった。

化や財政改革は喫緊の課題となったのである。

わが国でも、小泉純一郎内閣のもとで平成13年(2001)6月に閣議決定された「今後の経済財政運営及び経済社会の構造改革に関する基本方針」(骨太の方針)で、ニューパブリックマネジメントが有効な改革方策として挙げられている⁶⁾。

そこでは、ニューパブリックマネジメントを「公共部門においても企業経営的な手法を導入し、より効率的で質の高い行政サービスの提供を目指すという革新的な行政運営の考え方である。その理論は、①徹底した競争原理の導入、②業績/成果による評価、③政策の企画立案と実施執行の分離という概念に基づいている」とし、そのための改革方策の一つとして、発生主義を活用した企業会計的手法の公会計制度への導入を挙げている。

もっとも、上記「基本方針」の前に、小渕恵三内閣のもとで経済戦略会議が出した答申「日本経済再生への戦略」(平成11年(1999)2月)において公会計制度改革の必要性が明確に示されていることも忘れてはならない。

すなわち、国ならびに地方自治体の公的部門の効率化・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、国民に対して政府及び地方自治体の財政・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こと、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こと、また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こと、現金主義から発生主義に移行すること、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こと、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こと、という各課題を示しているのである⁷⁾。

また、いくつかの地方自治体でも国に先駆けて公会計の企業会計的手法の導入を進めた。たとえば、東京都の「公会計改革白書」によれば⁸⁾、平成11(1999)年当時、都の財政は財政再建団体への転落の瀬戸際にあったという。そして、この危機を乗り切るために、同年6月より公会計に企業会計手法を導入する研究に着手し、7月には初めての貸借対照表を試作した。また、平成13(2001)

② 死亡率の低下：生活環境の改善、食生活・栄養状態の改善、医療技術の進歩等により、死亡率が大幅に低下した。

③ 少子化の進行による若年人口の減少：合計特殊出生率(15歳から49歳までの女性の年齢別出生率を合計したもので、1人の女性が仮にその年次の年齢別出生率で一生の間に生むとしたときの子供の数)は、平成27(2015)年は1.45。

その結果、65歳以上の高齢者の率は、平成28年時点で総人口12,693万人に対して3,459万人(27.3%)であり、それが平成77(2065)年には、総人口は8,808万人に減り、高齢者は3,381万人となり、比率は38.4%に達して、国民の約2.6人に1人が65歳以上の高齢者となる社会が到来すると推計されている。また、生産年齢(15歳から64歳)人口は、平成28年時点で7,656万人(人口比60.3%)が平成77年には4,529万人(人口比51.4%)となることが推計されている。(以上、内閣府「平成29年版高齢社会白書」を主に参照。)

6) 「今後の経済財政運営及び経済社会の構造改革に関する基本方針」(平成13年(2001))、p.29。

7) 経済戦略会議「日本経済再生への戦略」(平成11年(1999)2月)、p.4ならびにp.16を参照。

8) 東京都・大阪府「公会計改革白書」(平成22年11月)、pp.14-17を参照。

年3月には普通会計決算データを組み替えることでバランスシートを作り、公表している。

しかし、東京都では、上記バランスシートの作成にあたり、単式簿記・現金主義会計のデータを手作業で組み替えるために、速やかな作成作業が行えず、またインフラ資産は台帳管理ができていなかったために、これらの固定資産の残高が把握できていなかった。また、事業別財務諸表の作成に手間がかかったことなどの反省があり、平成14(2002)年に都のすべての会計で日々仕訳による複式簿記ベースの発生主義会計を導入することを決定したという。

同年、新財務会計システムの基本構想に着手し、平成16(2004)からはシステムの基本設計が始まり、平成18(2006)年にはシステムが稼働し、会計処理が進められた。また、その前年には「東京都会計基準」も設定され、固定資産台帳の整備も進み、開始貸借対照表も作成された。このような準備を踏まえて、平成19(2007)年9月に平成18年度財務諸表が公表され、決算参考資料として都議会に提出され、以降、財務諸表が公表されてきている。

2 公会計の企業会計化に対する国の取組み

上述したように、「日本経済再生への戦略」(経済戦略会議)や「今後の経済財政運営及び経済社会の構造改革に関する基本方針」(骨太の方針)において、公会計の企業会計化の必要性が示され、この方向に沿って財務省は、まず平成12年(2000)10月に「国の貸借対照表(試案)」(財政事情の説明手法に関する勉強会)の作成と公表を行い、その後、平成11年度版から14年度版まで、毎年、貸借対照表(試案)を公表した。

ただ、平成15年6月に財務省の財政制度等審議会は「公会計に関する基本的考え方」を公表しそこでは、省庁別の財務書類の作成と公表を通して説明責任の履行および行政効率化を進めることが適当であるとしながらも、公会計システムを発生主義により複式簿記化し、予算・決算の制度も変えることについては否定的な見解を示している。

すなわち、①国の財政活動の基本は、その活動に必要な財貨を取得し、これを適正に配分することにある。このため、予算は、当該年度の現金収入である歳入を、当該年度に配分するものとして、現金ベースの統制が重要であること、②議会の事前統制の手段、あるいは、執行管理の手段として、客観性と確定性に基づく明確性と分かり易さが必要となるが、この点において、現金ベースで計算した予算額に対する歳出権付与が優れていること、③国の歳入歳出を網羅的に捉えるべきとの観点からは、国の歳入、歳出には、投資的経費を始めとして発生主義に基づく企業会計的な収益と費用の認識では捉えきれない項目が多く存在することとして、従来の現金主義での予算・決算制度に十分な合理性があるというのである⁹⁾。

そのうえで、歴代内閣の公会計改革の提起の中で指摘された伝統的な公会計の問題点を克服するために、以下のような、いくつかの改革を行っている。

① 省庁別財務書類の作成・公表(平成16年(2004))：予算執行の単位であるとともに行政評価

9) 財政制度等審議会「公会計に関する基本的考え方」(平成15年6月)を参照。また、発生主義予算については、「我が国の予算に発生主義を導入する場合には、発生主義的な会計処理の導入により、政策上の判断によって、恣意的に会計方針が変更されてしまう可能性を高めるおそれがあるという問題や、歳出権の事後的な付与が認められない予算制度の中で、あらかじめ想定されない年度途中の償却負担の発生にどのように対応するかという問題がある」として、否定的である。

の主体である省庁別のフローとストックの財務書類を平成14年度決算分から作成し、説明責任の履行および行政効率化を進めることとした。なお、財務書類とは、貸借対照表、業務費用計算書、資産・負債差額増減計算書、区分別収支計算書の4表とそれらに関連する事項についての附属明細書からなる。また、一般会計、特別会計、所管の独立行政法人（国立研究開発法人や国立大学法人を含む）、特殊法人等で財務書類を別に作成し、それらを連結したのもも作成し、公表する（省庁別連結財務書類）。

- ② 「国の財務書類」の作成・公表（平成17年（2005））：平成15年度決算分から、省庁別財務書類の計数を基礎として、国全体のフローとストックの情報を開示する「国の財務書類」を作成・公表することとした。また、平成23年度決算分より、財務書類作成システムの導入等により、作成・公表を早期化している。なお、省庁別連結財務書類を国全体で連結した国の連結財務書類も作成し、公表している。
- ③ 「特別会計財務書類」の国会提出（平成21年（2009））：「特別会計に関する法律」により、平成19年度決算分から「特別会計財務書類」について、会計検査院の検査を経て、国会へ提出することとした。

なお、これらは国の公会計のシステムを企業会計化したものではなく、公会計のシステムはあくまでも現金収支主義の単式簿記方式であり、財務書類を作成するためには、このシステムから財務書類用の会計情報を引き出して、加工する必要があることに注意しなければならない。

しかし、このような国の公会計改革の取組みも、行政の現場では予算・決算制度そのものが変わるわけではないために、行財政の改革に活用する動きは少ない。また、国会議員の間にも国の財務書類を通して政治に活用する目立った動きもない。ましてや、国民サイドからは、財務書類の情報が有する意味を理解するどころか、財務書類が存在することすら知られていないのが実情である。

そこで、最近になって、財務書類やコスト情報等の利活用について、積極的な動きが始まった。これについては、後述する。

以上、政府公会計における企業会計化への取組みをみてきたが、実は、かつての政府母体は橋本行革（1996年～）や小泉改革（2001年～）の中で整理統合され、また多くの行政サービスや組織が外部化、ないし民営化されていることは周知のとおりである。

とくに、行政本体の独立行政法人化、公社（郵政など）・公団（道路など）・営団（地下鉄）・公庫（国民生活金融公庫など）・金庫（商工中金）・特殊銀行（政策投資銀行など）の株式会社化や独立行政法人化、国立大学の法人化などにより、公会計の対象であった機関の企業会計化が進んでいる。

たとえば、独立行政法人通則法第37条は「独立行政法人の会計は、主務省令で定めるところにより、原則として企業会計原則によるものとする」と規定し、さらに第38条1項では「独立行政法人は、毎事業年度、貸借対照表、損益計算書、利益の処分又は損失の処理に関する書類その他主務省令で定める書類及びこれらの附属明細書（以下「財務諸表」という。）を作成し、当該事業年度の終了後三月以内に主務大臣に提出し、その承認を受けなければならない。」と規定している。

そして、これらの規定を受けて、平成13年度決算から財務諸表を作成し、会計監査人の監査報告書を添付して主務大臣へ提出している。これは、独立行政法人の財政状態および運営状況を明らかにするとともに、独立行政法人の業績の評価に資することを目的としているのである。無論、民営化して株式会社化した機関の場合は、会社法の規定に基づいた会計制度の導入が求められる。

これらの改革は、行政サービスのうち、民でできるものは民に委ねるとともに、官といえども市場原理のもとでの効率化を図り、行政評価や国民の審判を仰ぐべきであるという考えに基づいてい

る。そのための評価尺度として利用し、また効率化を図るための管理ツールとして活用するために企業会計を導入することにしたのである¹⁰⁾。

また、忘れてならない点は、このような政府の公会計改革の取組みの間に、行政サービスの民間代行機関である非営利法人（一般法人・公益法人・学校法人・社会福祉法人・医療法人など）の企業会計化も進められたことである。公益法人制度改革や社会福祉法人制度改革などが典型であるが、いずれも会計制度改革が並行して行われ、企業会計化が進められた。

3 地方自治体公会計の企業会計化

(1) 試行的取組み

一方、地方自治体での公会計改革は、国での取組みよりも歴史がある。地方自治体の企業会計的財務諸表の作成についての先行事例となったのは、昭和 62 年（1987）に財団法人地方自治協会（現、財団法人地方自治研究機構）が「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」で、決算統計（地方財政状況調査表）の組み替えて収支計算書と貸借対照表を作成する方法を示したことに始まるとされる¹¹⁾。

このうち、収支計算書では、支出のうち単年度の行政活動経費を「経常的収支」として表示し、減価償却費も計上している。また、年度を越えて固定資産や負債の増減に関わる収支を資本的収支として表示している。さらに、貸借対照表では、基金や貸付金を決算統計の年度末残高、土地や建物については、決算統計資料のある昭和 44 年（1969）以降の普通建設事業費を積み上げる形で作成している。

また、財団法人社会経済生産性本部（現、公益財団法人日本生産性本部）は、上記地方自治協会の報告書をベースにして、平成 9 年（1997）に「決算統計に基づいた企業会計的分析手法研究報告書」を公表し、より精緻な形で、貸借対照表、収支計算書（資本収支計算書と経常収支計算書）、正味財産増減計算書（正味財産の増減を行政活動、投資活動、財務活動に分類して表示）、ならびに補助諸表の作成を提示した。さらに、翌平成 10 年には、普通会計に加えて地方公営企業、公社、外郭団体を連結した貸借対照表と収支計算書を作成する方法も提示している¹²⁾。

一方、地方自治体での実例としては、大分県臼杵市が、平成 8 年度と平成 9 年度の貸借対照表と両年度比較貸借対照表を平成 10（1998）年 12 月の定例市議会で決算認定のための補足資料として配布しているが、これがわが国で初めて貸借対照表を作成した例として知られている¹³⁾。

10) 「今後の経済財政運営及び経済社会の構造改革に関する基本方針」（平成 13 年 6 月、閣議決定）、「公会計に関する基本的考え方」（平成 15 年 6 月、財政制度等審議会）などを参照。

11) 東京都・大阪府「公会計改革白書」、pp.8-9。

12) 東京都・大阪府「公会計改革白書」、pp.9-10。

13) 石原俊彦「地方自治体の事業評価と発生主義会計－行政評価の新潮流－」（中央経済社、平成 11（1999）年）、pp.184-192。大塚成男「地方公共団体における会計改革の現状と課題」、経営学論集（龍谷大学、第 45 巻 3 号、2005 年 12 月）、pp.130-132。また、同稿には、札幌市の事例も紹介（pp.132-134）。

(2) 総務省方式、基準モデル、総務省方式改訂モデル

このような、民間あるいは地方自治体の取り組みに、若干、遅れて、国も地方公会計改革に歩を進めた。前述のように、小渕恵三首相直属の諮問機関であった経済戦略会議が平成 11 (1999) 年 2 月に最終報告書を提出し、ここで効率的で透明性のある行政を推進する一環として、国ならびに地方自治体への企業会計方式の導入が謳われた。これを受けて、総務省 (当時、自治省) は、地方自治体に企業会計方式の財務諸表を作成して公表する方向へと向かわせる決定をし、平成 11 年 6 月に「地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会」を設置したのである。

同研究会は、最初の報告書 (平成 12 年 3 月) で普通会計バランスシート作成モデルを提示し、翌平成 13 年 3 月の報告書では行政コスト計算書と地方自治体全体のバランスシート (当該地方自治体の普通会計と普通会計以外の会計 (公営事業会計等) のバランスシートを連結 (結合、純計または並記) したものをいう) の作成モデルを提示した。

以上の作成モデルを「総務省方式」という。

この方式は、決算資料を組み替えて普通会計バランスシートと行政コスト計算書を作成し、固定資産評価に固定資産台帳を作らずとも決算統計の普通建設事業費の額を累計することにより算定 (取得原価主義) するなど、作成の便宜性を重視したために、平成 18 (2006) 年 3 月までには、都道府県と政令市ではほぼ 100% の作成率となるまでに広がった。

さらに総務省は「地方公共団体の連結バランスシート (試案)」(平成 17 年 9 月) による公社・第 3 セクター等を含めた連結バランスシートの作成モデルも提示し、全都道府県と政令市に作成を要求し、これに従って各自治体共に連結バランスシートを作成し、公表した。

このような、第一段階での総務省の取り組みは一定の成果を挙げたが、これはあくまでも試行的で、作成基準も明確でなく、地方自治体間の比較可能性も十分とはいえなかった。さらに、国も財務書類の作成と公表を始めたところであり、国の作成基準との整合性も求められるようになった。とはいえ、国も地方自治体も財務書類の作成は固定資産台帳や複式簿記を前提にしたものではない。

さらに、総務省は、当時の内閣府経済財政諮問会議の重要課題として採りあげられた地方行政改革の議論の動向も踏まえながら、「新地方公会計制度研究会」を設置し、地方公会計のより一層の改革を目指した。そして、平成 18 (2006) 年 5 月に同研究会報告書 (以下、「2006 年報告書」) を公表した。

そこでは、新たな公会計制度整備の具体的な目的として、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・決算審議での利用の 5 つをあげている。そのうえで、発生主義を活用した基準設定とともに、複式簿記の考え方の導入を図ること、地方自治体単体と関連団体等も含む連結ベースでの基準モデルを設定すること、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 つからなる財務書類 (いわゆる「財務 4 表」) の整備を標準形とすることを提示している。

そして、この新たな制度を運用するために、総務省は事務次官通知 (平成 18 年 8 月) により、平成 21 年度までに各地方自治体に対して「2006 年報告書」に沿った財務書類の整備を要請したのであるが、この背景には北海道夕張市の事件があった¹⁴⁾。

14) 夕張市は、平成 18 (2006) 年 7 月に財政再建団体指定への申請意向を表明し、翌平成 19 (2007) 年 3 月に財政再建団体に指定されたのであるが、同市の財政状況に関する調査報告で同市が財政悪化を意図的に隠す

この事件を受けて、地方自治体が自らの財政状況を明らかにし、住民や議会を初めとする種々のステークホルダーに説明責任を果たすことの重要性、とりわけ、地方自治体の財政に対する住民や議会によるパブリック・ガバナンスが発揮されるためには正確な情報開示が不可欠であることが改めて認識されたのである。また、地方自治体の財政悪化により、その再建に向けては国の支援も必要となることから、地方公会計の問題は国民の問題でもあることが改めて認識された。

そこで、従来からあった「地方財政再建促進特別措置法」(昭和 30 (1955) 年制定)に代わる「地方公共団体の財政の健全化に関する法律 (通称「地方健全化法」)」が平成 19 (2007) 年 6 月に制定され、早期健全化基準を設け、判定基準以上となった地方自治体には財政健全化計画の策定を義務付けて自主的な改善努力を促すことになった。また、財政指標としては、フローだけでなくストックにも着目し、公営企業や第三セクターの会計も対象とする新たな指標を導入するなど、地方自治体の財政の全体像を明らかにする制度としたのである。

ただし、「2006 年報告書」は、基準モデルを基本としながらも、固定資産台帳の整備や複式簿記化など、地方自治体側に負担がかかりすぎるといった要望を受け、財務 4 表作成という実務の地方自治体への浸透を促すためには簡便法もやむを得ないとして、従来の総務省方式からの移行を容易にした総務省方式改訂モデルも選択肢に置いた。

総務省方式改訂モデルとは、総務省方式と同じく、複式簿記記録によらないで決算統計データをもとに簡便に財務書類を作成することを認めるものである。この方式では、固定資産台帳も売却可能資産から順次整えることを容認し、また複式簿記も前提にしないので財務書類の正確性については限界があるが、財務 4 表作成の普及には効果があった。

さらに、総務省は、新地方公会計制度研究会を新地方公会計制度実務研究会へと発展させ、平成 19 (2007) 年には「新地方公会計制度実務研究会報告書」を公表し、中小の地方自治体にも基準モデルか総務省方式改訂モデルかのいずれかの方式による財務書類 (連結財務書類も含む) 作成が円滑に進むようにした手順が示され、また全国のプロック毎の説明会も開催するなどしている。このように、国 (総務省) 主導での実務的な指針の提示もあったために、全都道府県ならびに各中核都市、さらに中小団体も含めた全国地方自治体における財務書類の整備が急速に進んだ¹⁵⁾。

(3) 統一基準での新公会計制度

総務省は、平成 26 (2014) 年 4 月、「今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書」(以下、「2014 年報告書」) を公表した。「今後の新地方公会計の推進に関する研究会」は、それまでの地方自治体における財務書類の作成状況についてのヒアリングなどの検証を行い、かつ公会計の国際基準である国際公会計基準 (IPSAS) も踏まえたうえで新しい地方公会計の推進方策等を検討するために、平成 22 (2010) 年 9 月に総務省で設置されたものである。

ような経理操作をしていた事実が判明した。

- 15) 総務省の調査では、平成 25 年度決算にあたって、全都道府県中 4 つが基準モデル、38 が総務省方式改訂モデル、5 つが東京都方式その他を採用して財務書類を作成、または作成中であり、さらに全 20 の指定都市中 6 つが基準モデル、13 が総務省方式改訂モデルで作成または作成中、また 1741 市区町村中 15.2% が基準モデル、76.2% が総務省方式改訂モデル、1.2% が総務省方式、1 % が東京都方式その他で作成、または作成中であり、全自治体の 93.7% (1675 団体) が財務書類を作成、または作成中とするに至っている。総務省「地方公共団体における統一的な基準による財務書類の作成予定 (調査日:平成 27 年 3 月 31 日)」、平成 27 年 7 月 7 日発表。

「2014年報告書」は、今後の新地方公会計に関する基本的な考え方や統一的な基準を示すことの重要性を明らかにし、そのための固定資産台帳の整備ならびに複式簿記の導入の必要性を強調している。この報告書を受けて総務大臣は2014年5月に「今後、平成27年1月頃までに具体的なマニュアルを作成した上で、原則として平成27年度から平成29年度までの3年間で全ての地方公共団体において統一的な基準による財務書類等を作成するよう要請する予定である」旨の通知を各地方自治体に発した¹⁶⁾。現在、各地方自治体においては、この通知に沿う方向で新公会計制度への転換が急速に進められているところである¹⁷⁾。

そもそも、地方自治体の公会計制度改革の目的は、第一に、地方分権化を進めるにあたって地域住民や議会への説明責任をより良く果たすために、現金主義会計では把握できない資産や負債、さらには見えにくいコスト情報（減価償却費等）を企業会計方式の複式簿記の採用と発生主義会計の導入によって把握し、これらを開示しようとするところにある。

また、複式簿記による発生主義会計を導入することで、地方財政の改善ならびに行政の効率化を果たすことに役立つ。すなわち、財務書類の作成過程で整備される固定資産台帳や未収金台帳や地方債台帳などの管理簿と共に帳簿上で資産や負債の一元管理を行い、財政再建計画を立てたり、公共施設等の維持マネジメントや更新計画を立てたり、さらには予算編成に役立てたりすることが容易になる。

また、現金支出を伴わないコストも含めたフルコスト情報を把握することにより、行政事業のコスト管理に役立てたり、事業別・施設別のセグメント分析などによる個別の採算管理や事業ポートフォリオの効率化につなげたりすることもできる。さらに、地方債の発行にあたり、投資家へのIR情報としても活用できるし、整備された固定資産台帳をもとに、民間企業とのPPP / PFIの共同事業を進めやすくなる¹⁸⁾。

このような数々の利点を挙げて「2014年報告書」は、「2006年報告書」の段階よりは、一步、踏み込み、統一的な基準による財務書類の作成を要求するのである。しかし、上記のように、ほとんどの自治体では財務書類を作成し、これを公表しているのに、なぜ、総務省はさらなる改革を進めようとするのであろうか。

その背景について、総務省は、地方自治体の公会計改革が始まってから15年を経過し、総務省方式改訂モデル等による財務書類の作成と公表を行う地方自治体が増えてきても、それらの活用に関しては必ずしも成功しているとはいえないという点を問題にしているようである。この点を捉えて、総務省はさらなる改革の進展の必要性を強調するのである¹⁹⁾。

上述のように、新公会計基準による財務書類については、原則として平成29年度までに作成することが要請されているが、これらのプロジェクトを進めるために、平成27（2015）年、地方公

16) 総財務 第102号 平成26年5月23日

17) 総務省「地方公共団体における統一的な基準による財務書類の作成予定（調査日：平成27年3月31日）」平成27年7月7日発表によれば、平成27年3月31日時点で、1,755団体（全団体の98.2%）が要請期間内の平成29年度までに一般会計等財務書類を作成完了の予定であるという（なお、28団体（全団体の1.6%）が30年度以降になると回答している）から、統一化は順調に進んでいるといえる。

18) これらの点の具体的な活用事例については、総務省「統一的な基準による地方公会計マニュアル」ならびに「財務書類等活用の手引き」（平成27年1月）を参照。

19) 総務省「財務書類等活用の手引き」（平成27年1月）、p.1.

共団体情報システム機構（J-LIS）から、固定資産台帳作成支援機能、仕訳・財務書類作成支援機能、さらに活用・分析支援機能を備えた地方公会計標準ソフトウェアが無償配布され始め、導入自治体も増えてきている。さらに、地方自治体が固定資産台帳の整備のために行う資産評価やデータ入力等のために特別交付税措置（平成26年～29年度）がとられ、経費補助も行われている。

いずれにせよ、地方自治体が総務省の指導のもとで着実に公会計改革を推し進め、これがやがて完成を迎えようとしているのは、改革に向けての長年の積み重ねがあったからである²⁰⁾。

4 公会計の企業会計化：国際的な動向

ところで、現在、政府公会計に発生主義（accrual-basis）を採り入れている国は、世界で何か国あるのだろうか。この疑問に答える最新の調査結果がプライス・ウオーターハウス社（PwC）から公表された²¹⁾（図2と図3を参照²²⁾）。

図2：世界各国の政府会計の現状



20) 地方公会計制度改革の歴史的段階については、鈴木豊監修・著「公会計・公監査の基礎と実務」（法令出版、平成26（2014）年1月）、pp.65-70. および東京都公会計管理局「公会計白書」（平成22年（2010）11月）、pp.8-13も参考にした。

21) PwC, PwC Global survey on accounting and reporting by central governments, “Towards a new era in government accounting and reporting”, 2nd ed., 2015.

<http://www.pwc.com/gx/en/industries/government-public-services/public-sector-research-centre/publications/government-accounting-and-reporting-pwc-global-ipsas-survey.html>

22) これらの図は、Ibid. 所収の図を、PwC あらた監査法人の許可を得て転載している。

この調査（2015年3月までの期）によれば、調査対象国120か国（直接に返事を受け取った国88か国、デスク調査国32か国）のうち、27か国が現金主義、30か国が修正現金主義（期末日後、一定の出納整理期間を設ける。日本はこのタイプ）、26か国が修正発生主義（発生主義の適用による資産・負債項目の一部を認識しない）、37か国が発生主義を適用しているとされ、発生主義ならびに修正発生主義による政府公会計を採用している国は52%に上るとする²³⁾。

図3：5年後の世界各国の政府会計



さらに、同調査によれば、前回調査（2013年）に比べて、発生主義を採用する国は6%増えており、また今後5年以内に発生主義を採用する国は81か国に増え、修正発生主義を採用する国（18か国）を合わせると、実に99か国、82.5%になると予測する（なお、わが国は、5年後にどのような会計を採用しているかは不明となっている）²⁴⁾。

また、この調査によれば、現在、経済協力開発機構（OECD）加盟国の73%が発生主義会計を採用し、5年後には80%になるであろうと予測し、同非加盟国では、現在18%の採用率が、5年後には68%に増加すると予測している²⁵⁾。

さらにまた、地理的な分類では、発生主義採用国は、アフリカ25か国中、現在の16%（4か国）が5年後には84%（22か国）に、ラテンアメリカ・カリブ諸国20か国中、現在の30%（6か国）が5年後には75%（15か国）に、アジア29か国中、現在の21%（6か国）が5年後には59%（17か国）に、ヨーロッパ35か国（EU加盟国28か国を含む）中、現在の49%（17か国）が5年後

23) Ibid., p.10.

24) Ibid., pp.10-11.

25) Ibid., p.13.

には69% (24 国) に変わると予測する²⁶⁾。

この調査によれば、政府公会計の発生主義化は明確な流れとして認識できるが、その背景にあるのは、行政体を経営するうえでの様々な利点が認められるからである。そして、その最大の利点は、政府の財政機能の有効性を高め、健全で、責任体制を保持した、透明性の高い政府運営を可能にする点にあり、さらに、固定資産の管理、原価計算、行政評価などの改善に資することで効率的な行政の経営を可能にし、また長期計画と予測にも貢献することにあるとする²⁷⁾。

5 公会計の企業会計化：今後の課題

現時点で、公会計の企業会計化に関して、以下の3つの課題があると考えられる。

- (1) 国の公会計改革は進むのか。
- (2) 予算制度との融合はできるのか。
- (3) 企業会計化した公会計をどのように利用するのか。

まず、(1) の問題であるが、地方自治体の公会計改革を推進したのが国（総務省）であり、意義や必要性など、同じ改革の論理が国の政府会計についても該当することからすれば、地方自治体と同様の改革、すなわち複式簿記と発生主義からなる企業会計化は必然ともみられる。

しかし、国は平成17(2005)年から国の財務書類の作成と公表を始めてから今日まで、会計システムの本体に手を加えることはしていない。その代わりに、財政制度等審議会の法制・公会計部会が「政策別コスト情報の把握と開示について」(平成22(2010)年7月)を公表し、省庁別に主要政策に掛るフルコストを算定し、開示するように求めることとした。また、同部会が、平成27(2015)年4月に「財務書類等の一層の活用に向けて」を公表し、さらに平成28(2016)年1月に「個別事業のフルコスト情報の開示」の取組み状況についての分析や課題の検討結果を明らかにした。

これらの動きは、前述のように、予算との対比で現金収支で会計を記録することの優位性を確認しており、会計システム本体の企業会計化を進める予定はないという前提で、むしろ財務書類作成の過程で得た会計情報の利用に軸足を置いた方向へと向かっていることを表している。このことは、(2)の予算制度との融合の有無の問題とも関係する。すなわち、国は予算制度と直結する公会計の改革は考えていないことは明らかである。

予算制度と直結した会計制度の典型的な例としては、英国やニュージーランドが採用国としてあげられる発生主義予算 (accrual budgeting) がある。これはプロジェクトに予算枠を課し、事前に歳出細目を決めないのが特色であり、成果 (performance) 主義予算とすることができる。事後に成果を評価するが、その評価には発生主義会計のデータをもとにした成果計算をする。したがって、前述のニューパブリックマネジメント (NPM) の考え方を具現した予算手法として注目される。

しかし、この手法は、予算による事前統制を前提とした憲法をはじめとするわが国の法制度とは相容れない面が多く、また会計システム本体の企業会計化が不可欠であることから、わが国の政府会計に導入するにはハードルが高い。また、例えば米国議会でも導入が検討されたが、歳出予算法

26) Ibid., 14. なお、オセアニアの豪州とニュージーランドはすでに発生主義会計を採用し、北アメリカにおいては、カナダが採用し、アメリカ合衆国は修正発生主義である。

27) Ibid., pp.34 and after.

定主義を採用する米国の制度とも整合せず、否定的である²⁸⁾。

一方、地方自治体では、すでに企業会計化の方向は明確であり、多くの地方自治体では、固定資産台帳を作り、複式簿記を入れ、発生主義による会計基準を適用しているし、少なくとも、平成30(2018)年3月末までには、それらの導入が殆んど地方自治体で完了する。むしろ、(3)の利活用の問題となると、地方自治体の現場での不慣れもあり、急速な進展は望めないが、利活用の事例が共有されていけば徐々に解消されるであろう²⁹⁾。

また、地方自治体の公会計の進展で注目すべきは、予算制度と連携した会計システムがいくつかの自治体で採用され、稼働し始めたことである。比較的早期の例としては東京都方式があり、この場合、予算科目から勘定科目への変換パターンを、歳入・歳出科目変換テーブルとして用意し、予算決算の官庁会計と複式簿記仕訳を並行して行う³⁰⁾。また、基本的には東京都方式と同じであるが、他の地方自治体の例としては、款・項・目・節からなる予算科目のうち、節科目を細分化し、細節・細々節に分類することで予算執行の詳細を複式仕訳の勘定科目と一致させ、日々仕訳により、官庁会計と複式簿記仕訳を連動させるなどの工夫を行っている。

少なくとも、国の会計においても、技術的には可能であるはずであり、地方自治体における同様の取組みが行われなければ、橋本行革や小泉構造改革で打ち出された公会計改革の成果は乏しいものとなるであろう。なぜなら、行政府にとっては予算こそが至上の存在であり、予算から遊離した会計はあり得ないし、もし、国が、現在の方針、すなわち伝統的な現金収支主義の単式簿記方式での公会計システムを堅持し、発生主義基準での財務書類の作成は、あくまでも参考資料としての位置づけにとどめ、官庁会計から引き出したデータの編集によって行うというのであれば、手間とコストが増大し、結局、そこから成果を引き出す努力も衰えるのではないかと危惧されるからである。

実際、財政制度等審議会、法制・公会計部会、財務書類等の一層の活用に向けたワーキンググループが出した報告書「財務書類等の一層の活用に向けて」(平成27年4月30日)でも、「国の財務書類」等の財政活動の効率化・適正化のための活用については、各省へのアンケート調査やヒアリングにおいても、「省庁別財務書類」や「政策別コスト情報」が実際に活用された例はほとんど見られないとし、「決算の参考資料」としての位置づけを超える活用を目指し、改善を行う場合、それに伴う事務負担の問題が予想されることに加え、コストに見合う有用性について実務関係者に理解されることが不可欠であろう」としている(p.2)が、この点が国の公会計の大きな課題であろう³¹⁾。

今後、公会計改革を終えた地方自治体との会計の共通化や国民経済計算(SNA)との連携など、より大きな課題を抱えているなかで、国による解決が望まれるのである。

28) GAO: Accrual Budgeting: Experiences of Other Nations and Implications for the United States AIMD-00-57: Published: Feb 18, 2000. Publicly Released: Feb 18, 2000.

29) 例えば、総務省「地方公会計の活用のあり方に関する研究会報告書」(平成28(2016)年10月)では、いくつかの先行事例を紹介している。

30) 詳細は、東京都会計管理局「東京都の新たな公会計制度：解説書」(平成20(2008)年)を参照。

31) 本稿は、平成27年度日本学術振興会科学研究費助成事業、基盤研究B(研究代表 山浦久司、研究期間3年)の研究成果の一部である。