

地方公会計への複式簿記発生主義の導入に関する問題点

藤川 祐輔

Problems of Introduction of Double-entry Bookkeeping Accrual Basis to Local Public Accounting

Yusuke Fujikawa

(2009年11月27日受理)

はじめに

現在の地方自治法に基づく都道府県、市町村の会計制度は、周知の通り、単式簿記現金主義をとっている。この弊害は、昭和30年代のはじめごろから指摘されていた。この会計制度の下では、財務諸表として現金出納帳と変わらない歳入歳出計算書が一つ存在するのみである。これでは、今日の複雑化、肥大化、高度化した行政活動に適切に対応できるはずがない。その問題点を具体的に指摘するとともに、これらを解決するために、平成18年5月に公表された「新地方公会計制度研究会報告書（以降、「新地方公会計」という）」の内容を分析して紹介する。この報告書において複式簿記発生主義会計が提言されているが、問題点も少なくないのでそれを指摘し批判し改善策を提言する。また、この報告書で示された地方公会計の財務諸表と企業会計のそれとを比較検討し問題点を明らかにする。

1 複式簿記に始まる日本の自治体会計

我が国にも独自の複式簿記（注1）が存在していたが、欧米式の複式簿記は、明治6年6月、福沢諭吉がアメリカから持ち帰ったコモンスクールの簿記教科書を翻訳した「帳合之法（注2）」と明治6年8月、大蔵省がイギリス人アレキサンダー・アラン・シャンド（Alexander Allan Shand）に依頼して書かせた「銀行簿記精法」の二つに始まる。

明治政府も「帳合之法」や「銀行簿記精法」に刺激されて、すべての官庁に複式簿記を導入することとした。大阪造幣寮（明治4年開業）を手始めに明治8年には大蔵省の出納簿の記帳方法をすべて複式簿記に改めた。明治9年1月、大蔵省に簿記法

取調掛を設置して、同11年2月からポルトガル人ブラガに複式簿記の講義を行わせた。他の省庁、府県へは、明治11年8月大蔵卿大隈重信が簿記法改正を太政大臣三条実美に提出し、一月後の9月には太政官より複式簿記を採用するよう通達を出した。明治14年4月にはそれまでの諸法規を整理、体系化し予算の作成から決算の終了まで一貫した予算・財政制度を成文化した会計法（太政官達33号）が制定された。この会計法は、フランス式公会計（Comptabilité Publique）を模範としている。フランスでは、すでに1806年に政府会計に複式簿記を導入していたのである。この会計法では、当然、帳簿への記入はすべて複式簿記に基づいて行われると同時に、時価主義による「財産目録」の作成が義務付けられた。ここに、複式簿記による近代的公会計制度がほぼ確立した。

ところが、明治22年、プロイセン憲法に範をとった大日本帝国憲法が公布され、この憲法の附属法として「會計法」が制定された。この會計法は、プロイセンのカメラル式簿記法（官庁簿記）にならったもので、単式簿記現金主義を基調としていた。そのため、すべての地方自治体の会計は複式簿記から単式簿記に戻された。

国家の意思決定の仕組みを定める憲法が制定されると同時に、その意思決定のプロセスと責任の所在を財政面から明らかにしようとする近代的会計法が失われたのは、明治政府の大きな失策である。

2 複式簿記が単式簿記に戻った論拠

大日本帝国憲法がプロイセンにならって制定されたため、その附属法としての会計法もプロイセンにならったのは肯ける。しかし、それだけではないは

ずである。ここで単式簿記現金主義の特徴を列記してみる。

- ① 簿記の知識がなくても、誰でも簡単に会計処理ができる。
- ② 評価、認識の必要もないので、客観性が高く誰が作成しても同じものになる。
- ③ 複雑な決算修正手続が存在しないので決算書は簡単に作成できる。
- ④ 建物や構築物などの資産は、会計システムに組み込まなくても物量による管理が可能である。
- ⑤ 出納整理期間を設定すれば前年度の会計処理を行うことができることから、未払金や未収金などがほとんど解消できる。つまり、発生主義と同じ効果がある。

次に、明治政府が、何故、単式簿記・現金主義会計を導入したを検討する。

- ① 予算は、議会の管理統制の下におかれるので、すべての議員に分りやすく簡潔なものであると同時に、客観的で正確なものである必要があった。大日本帝国憲法が成立するまでは、議会は存在せず、行政のみで予算の作成から執行まで行っていたため、複式簿記の浸透もかなり順当であった。
- ② 明治政府としても強力な中央集権国家を築きあげていくには、迅速かつ正確な会計結果を必要としていた。列記した単式簿記・現金主義の特徴からもこれを導入した方が得策と考えた。しかしながら、このような論拠は、現在では通用しなくなった。
- ③ 欧米では国の会計は憲法の一部を構成するものと考えられていた。ワイマールに範をとった憲法にはワイマールの会計を取り入れるべきという学派が政変によってフランス学派を追放したことも要因となった。

ちなみに、国庫金などの出納帳は、いまだに左側を「借方」といい、右側を「貸方」といっている。これは複式簿記を採っていたときの名残りであるといわれている。

3 複式簿記導入の提言

(1) 単式簿記・現金主義の欠陥

単式簿記・現金主義からは、ストック情報と正確なコスト情報が得られないことが挙げられる。現金預金以外の資産、負債の全部、純資産の情報が得られず、現金支出をとともわなない減価償却費や引当金繰入、資産の除却損等の費用情報も得られない。

これでは、アカウントビリティ（Accountability 会計報告責任）を果たし得ないうえ、現代世代、将

来世代の負担区分も明確にならない。業務の効率性や経済性の測定も困難である。次に、マネジメントに必要な情報が欠如しているといえる。ストック情報が欠如するため、中長期の行政運営においても必要な会計情報が得られず、世代間の公正を失した資源配分をもたらす意思決定をしてしまう可能性がある。また、不十分なコスト情報から、正確な費用対効果分析ができず、民間委託や民営化、PFI（Private Finance Initiation 民間資金等活用事業）導入において客観的な情報を提供することができない。これらの欠陥を補うために様々や答申や提言がなされた。

(2) 複式簿記導入の答申

行政活動が複雑化し肥大化した状況では複式簿記を公会計に導入しなければ適切な財務的対応が困難であるという声が各方面から聞かれるようになってきた。

昭和34年10月、自治大臣は「地方財務会計制度調査会」を設置し、予算、決算及び会計、財産、財務会計の組織、監査など制度全般に関して調査・研究を行うよう諮問した。

これに対し、同調査会は、昭和37年3月、自治大臣に次のような答申を行った。

- ① 現行制度は、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、現金収支と財産変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決算が軽視されており、現行の決算、報告書類及び財産等をもってしては住民に対する「会計責任」は果たされない。
- ③ 会計記録も不十分であって、ただ年度末に帳尻が合いさえすればよいという考えが残っており、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、相当の重複があり会計事務を煩雑化し、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ける命令系統と執行系統とが十分分立しておらず内部牽制による会計の正確と公正を期するには不十分である。
- ⑥ 会計における監査機能の重要性が十分に自覚されておらず監査の権威と責任及びその客観性を保障する制度とになっていない。

この答申の中には、「政府は、この答申に基づいて、速やかに所要の立法措置を行うとともに、地方公共団体における財務会計制度の適正な運営を確保するため適切な措置を講じられるよう希望

する。」と述べられている。この答申は、ほとんど無視されてきた。

4 複式簿記発生主義の導入

ようやく重い腰をあげた総務省は、複式簿記発生主義会計導入の準備を始めた。平成12年3月、「普通会計のバランスシート」、同13年3月には「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」の作成方法を提示した。(中村学園大学研究紀要第39号222ページを参照されたい)

(1) 本格的な複式簿記発生主義会計導入の経緯

- ① 平成17年12月24日、小泉内閣が閣議決定した「行政改革の重要方針」において、「国及び地方公共団体の資産・負債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」こととされた。
- ② これを受けて、総務省に「新地方公会計制度研究会」が発足し、4人の委員が選出された。平成18年4月5日から同18年5月8日までに5回の研究会が開かれ、研究会報告書の原案が作成された。
- ③ 平成18年5月18日、総務省は、本格的な複式簿記・発生主義会計システムとしての「新地方公会計制度研究会報告書」を公表した。
- ④ 平成18年6月2日、小泉内閣は「行政改革推進法」を成立させ、「政府は地方公共団体に対し、前項各号の施策の推進を要請するとともに、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」(行革推進法62条2項)こととして上記「新地方公会計制度研究会報告書」に法律上の根拠を付与した。
- ⑤ 平成18年8月31日、地方自治法第252条の17の5に基づき、新地方公会計制度研究会報告書が示す複式簿記発生主義会計を導入し、原則として、国の作成基準に準拠して、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つの財務諸表を作成することを内容とする総務事務次官通知「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」を発出した。ちなみに、地方自治法第252条17の5は、「総務大臣又は都道府県知事は、普通地方公共団体の組織及び運営の合理化に資するため、普通地方公共団体に対し、適切と認める技術的な助言若しくは勧告をするため、若しくは普通地方公共団体の組織及び運営の合理化に関する情報を提供するため

必要な資料の提出を求めることができる。」というものである。

- ⑥ 平成19年10月17日、総務省自治財政局長通知「公会計の整備推進について」により平成21年に4表を公表することになった。ただし、町村と人口三万人未満の都市は平成23年より公表する。21年に公表するのは2年前の19年度のものであり、23年の公表は21年度のものである。

ここで注意を要することは、わずか一月あまりで、この膨大な報告書案を4人で作成することは極めて困難である。平成16年6月、各省庁に対して、国が、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作成を義務付けたが、これを参考にして事務局が相当の動力を費やして原案を作成し、それを一月あまりで5回検討会を持ち結論付けたのである。ところで、この業務費用計算書には、収益は計上されず費用のみが計上される。そのことは、行政コスト計算書に税金が収益として計上されいため、それが常にマイナスでしめされることと符合する。

(2) 新地方公会計制度研究会報告書の目的

新たな公会計制度の整備の目的として以下の5つをあげている。

- ① 資産・負債の管理：ばらばらの物量管理ではなく、体系的、計数的に管理する。
- ② 費用の管理：これまで見えなかった費用をおもてに出して管理する。
- ③ 財務情報の明瞭な開示：有機的、全体的な観点から透明性のある表示をする。
- ④ 政策評価・予算編成・決算分析との関係付け：正確な費用収益計算から3つを関連付ける。
- ⑤ 議会における予算・決算審議での利用：隠れた負債や正確な費用を議会に示す。
これらを実現する基本的な考え方として以下のことを示している。
- ① 複式簿記を基本原理とする。
- ② 構成要素の認識基準は発生主義とする。
- ③ 構成要素の定義付けは、収益費用アプローチではなく、損益外の取引事象もカバーすることができる資産負債アプローチをとる。
- ④ 税金については持分説を採る。税金の位置づけには、収益説と持分説があるが持分説をとる。
- ⑤ 構成要素の測定基準は公正価値をとる。(取得時は取得原価)
- ⑥ 地方公共団体単体と関連団体を含む連結ベースとする。
- ⑦ 資産、負債、純資産、収益、費用を有機的、体系的に表示できる財務諸表を作成する。

5 新地方公会計の財務諸表

作成する財務諸表は、歳入歳出計算書ただ一つから、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表に増加し、さらに注記と附属明細表も作成する。ここで、その4表の有機的関係を示し、企業会計における財務諸表と比較し、その違いを明らかにする。

地方自治法（現在）		新地方公会計（将来）	企業会計
		貸借対照表	貸借対照表
		行政コスト計算書	損益計算書
歳入歳出計算書 ⇒		資金収支計算書	キャッシュ・フロー計算書
		純資産変動計算書	株主資本等変動計算書
		（注記、附属明細表）	（注記、附属明細表）
		（注記は、個別財務諸表に）	（注記表にまとめる）

財務書類4表構成の相互関係

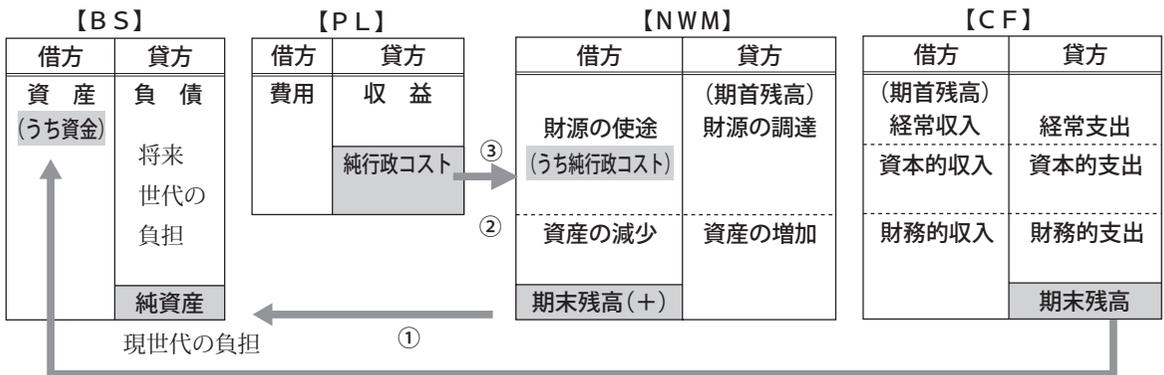


図1 出典：「新地方公会計制度実務研究会報告書の概要」より

- ① 貸借対照表の資産のうち「資金」の金額は、資金収支計算書の期末残高と連動する。
- ② 貸借対照表の「純資産」は純資産変動計算書の期末残高と連動する。
- ③ 行政コスト計算書の純行政コスト（経常費用－経常収益＝純経常費用<0）は、純資産変動計算書の財源の用途のうち「純経常費用への財源措置」に対応する。

企業会計の財務諸表は、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がある。対応する財務諸表を比較する。

- ① 貸借対照表
これは、資産、負債、純資産の残高を示すものであり、企業会計の貸借対照表とは表示方法と内容は異なるがストックを示すという本質は変わらない。表示を簡単に比較する。

表1 企業会計 B.S.

資産	負債
1 流動資産	1 流動負債
現金預金	短期借入金
棚卸資産	2 固定負債
2 固定資産	社債
有形固定資産	純資産
無形固定資産	資本金
投資等	資本剰余金
3 繰延資産	利益剰余金
開発費	評価換算差額
資産合計	負債・純資産合計

地方公会計 B.S.

資産	負債
1 金融資産	1 流動負債
資金	2 非流動負債
2 非金融資産	純資産
事業用資産	財源
有形固定資産	資産形成充当財源
無形固定資産	(固定資産)
棚卸資産	資産形成充当財源
インフラ資産	(長期金融資産)
繰延資産	その他の純資産
資産合計	負債・純資産合計

この表示の違いは、企業が利益獲得を目的とするのに対し、行政が住民の福祉向上を目的とすることから生じる。

② 行政コスト計算書

これは、行政本来の費用を計算することを目的としており、新地方公会計においては、税収の位置づけに関する持分説をとっているため、税収は収益と

はならず、収益はわずかな受取使用料や受取手数料からなり、計算結果は「費用>収益」となり、常にマイナスとなる。報告式の場合は、費用が上段に位置し、僅かな収益は下段に位置する。さらに、企業会計上、特別損益として損益計算書に計上されるものも純資産の変動として純資産変動計算書に計上される。

表2 損益計算書

売上原価	売上高
販売管理費	
営業外費用	営業外収益
特別損失	特別利益
当期純利益	

行政コスト計算書

経常業務費用	経常業務収益
人件費	業務収益
物件費	自己収入
経費	業務関連収益
業務関連費用	受取利息
移転支出	純行政コスト

③ 資金収支計算書

これは残高としてのストックのみを表示するものであるから、期中の資金の流れと方向が掴めない。そのことから、資金収支（資金移動）の状況を明らかにするために、資金収支計算書を作成するのである。表示内容は少し異なるが、企業会計上のキャッ

シュ・フロー計算書（C.F.）と本質的には異なるところはない。しかし、損益計算における純資産増減の要因としてのフローとは異なる。この資金収支計算書は、現行地方公会計上の唯一の計算書類である歳入歳出計算書を組替えることによっても作成できる。

C.F.statement

- I 営業活動による C.F.
- II 投資活動による C.F.
- III 財務活動による C.F.
 - C.F. 換算差額
 - C.F. 当期増加額
 - C.F. 期首残高
 - C.F. 期末残高

資金収支計算書

- I 経常的収支
- II 資本収支
 - 基礎的財政収支
- III 財務的収支
 - 当期資金収支額
 - 期首資金残高
 - 期末資金残高

周知の通り C.F.（Cash Flow Statement）には直接法と間接法があるが、資金収支計算書は、直説法を用いることになっている。日本の企業は、96%以上が営業利益に支出を伴わない費用を加算する方式の間接法をとっている。

④ 純資産変動計算書

貸借対照表における純資産の部は、財源等のストックを計上しているが、純資産変動計算書は、一年間の純資産の変動を明らかにするために作成するものである。

ここでは、市町村民税、固定資産税などの税収を財源調達として計上し、純行政コスト（費用>収益）に対して財源措置を行うことになる。次に損益計算書の特別損益も計上され、資産形成充当財源の増減として計上されることから株主資本等変動計算

書とは内容がかなり異なる。当然、目的の違いから、企業会計における利益剰余金に相当するものは存在しない。

この純資産変動計算書の特徴は、資産形成充当財源変動の部を設け、固定資産等の変動額、長期金融資産の変動額とそれらに充当した財源（国庫補助金等）をマトリックスにしている点である。そのことから、純資産変動計算書を NWM（Net Worth Matrix）という。企業会計上の株主資本等変動計算書もマトリックスとして表示されることは周知の通りである。NWM は、株主資本等変動計算書に倣ったものである。

ちなみに、税収の位置づけに関する持分説は、税金を住民（所有者）が地方自治体に払込んだ資本（contribution from owners）と考える説であり、

また、税収の位置づけに関する収益説は、税金を行政が住民に提供した財、サービスの対価であると考える説である。新地方公会計では、前者の持分説が

とられる（東京都や大阪は収益説をとっている）。

貸借対照表におけるストック表示とマトリックス表示を示せば以下の通りである。

表4（企業会計）

資本金

資本剰余金

利益剰余金

評価換算差額等

（新地方公会計）

財 源

資産形成充当財源（固定資産）

資産形成充当財源（長期金融資産）

（該当なし）

資産形成充当財源（評価換算差額等）

株主資本等変動計算書

表5	資本金	株主資本		自己株主	評価 その他	純資産合計
		資本剰余金	利益剰余金			
期首残高	XX	XX	XX	XX	XX	XXX
当期変動額						
新株発行	XX					XX
配当金			－ XX			－ XX
自己株取得				－ XX		－ XX
自己株処分				XX		
当期純利益			XX			XX
その他有価 証券評価差益					XX	
当期末残高	XX	XX	XX	XX	XX	XXX

N. W. M. (Net Worth Matrix)

表6	財源	資産形成充当財源			その他の純資産 開始時未分析残 その他	純資産合計
		国補 助金	県支 出金	評価換 算差額		
前期末残高	XX					XX
当期変動額						
I 財源変動	XX					XX
財源の使途	XX					XX
財源の調達	XX					XX
II 資産形成充当財源						
固定資産の変動		XX				XX
長期金融資産の変動			XX			XX
評価換算差額の変動				XX		XX
III その他純資産変動					XX	XX
当期変動合計	XX	XX	XX	XX	XX	XX
当期末残高	XX	XX	XX	XX	XX	XXX

6 政策上・実施上の問題点

優柔不断な総務省は、各地方公共団体に複式簿記・発生主義会計を期限を切って一斉に実施させるのは、様々な問題が生じると危惧し、段階的に実施し、徐々に本格的な会計システムに仕上げようという考えに立った。昭和37（1962）年、「地方財務会計制度調査会」から自治大臣〔現総務大臣〕に対して地方公共団体の会計制度を「早急に」かつ「抜本的」に改革する必要があるという答申が出て、40年以上何も手をつけずに、さらにこの有様である。

ちなみに韓国では、2003年に2006年から地方公共団体に複式簿記、発生主義会計を全面的に導入することを宣告してその通り実施している。20年ほど前に世界で始めて複式簿記化を行ったイギリスでも、準備期間は10年程度であり、日本ほど時間をかけることはしなかった。

主要な資本主義国家で複式簿記、発生主義会計を導入していない国は日本ぐらいのものであり、他国の先行事例を参考にすることができることから、これ程時間をかける必要はないのである。

(1) 基準モデル

総務省は、最初から「新地方公会計制度研究会報告書」を導入できる地方公共団体は少ないと判断し、2種類のモデルを公表した。それが基準モデルと総務省改訂モデルである。

基準モデルは、「新地方公会計制度研究会報告書」を最初から導入しようとするものである。

すなわち、ストック・フロー情報を網羅的に公正価値で把握したうえ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ている。

期中は現金主義で記帳しておき、期末に発生主義に変換するという方式ではなく、最初から取引ごとに発生主義で記帳しようというものである。また、公有財産台帳も開始当初から整備し、土地、建物、構築物等は台帳の計数を基礎にして定期的に再評価し、貸借対照表に計上するものである。

(2) 総務省方式改訂モデル

このモデルは、段階的に正式な財務諸表に仕上げようとする簡便で容易なものである。期中は今までどおり、現金主義で記帳しておき、出納整理期間終了後に発生主義に変換しようとするものである。また、固定資産については開始年度はまず売却可能資産から評価し、その後順次に、土地、建物、構築物、物品の評価を行い、貸借対照表を精緻化しようというものである。

したがって、この方式はやがて消滅し、基準モデル

に統合されるものである。ところで、どちらのモデルを採用するかは、各自治体に任されており、簡単な総務省改訂モデルの採用が圧倒的に多く7割（注3）に達している。

(3) 実施時期の問題点

総務省は、都道府県と人口3万人以上の市については平成21年度から、人口3万未満の市及び町村は平成23年度から、いずれかのモデルを実施することと決めた。しかし、実施時期に差を設けることは問題である。財政規模の小さな自治体ほど財務諸表作成の手間はかからないうえ、複雑に絡んだ取引や解釈に苦しむような取引は存在しないのでなお容易に作成できる。しかも、総務省改訂モデルをとれば簡単に作成できるはずである。小さな市町村では、複式簿記になじんでいないであろうという配慮は、あまりにも短絡的である。

(4) 情報開示時期の問題点

平成21年度に開示される財務諸表は平成19年度のもので、平成23年度に開示されるものは平成21年度のものである。2年前のものを開示することは適時性を書くものといわざるを得ない。企業では、決算終了2カ月後の6月に株主総会に提示することが当たり前になっている。せめて、出納閉鎖日（5月31日）の2カ月後の8月には4表を開示すべきである。

国会でもこのことが問題となり、「財政健全化判断比率と時期を合わせ、これを公表することが望ましい」と総務大臣も答弁している。このことから、企業の公表時期により近づき、前年度のものを8月末までには作成し公表することとなるであろう。

7 会計理論上の問題点

(1) 税収の位置付けに関する問題

日本の新地方公会計は、税収の位置づけについては、国際会計基準や諸外国の基準と異なっている。国際会計基準はもちろん、イギリス、アメリカ、韓国、オーストラリア、カナダ、ニュージーランド等の会計基準も税収の位置づけは収益説にたっている。東京都や大阪府の会計基準も同様に収益説に立っている。持分説にたつのは世界で日本だけである。

持分説は、税金は主権者たる住民が拠出した資本であると捉える説であり、住民を株主にぞらえるものである。一方、収益説は、税金は地方自治体が住民に対して提供した財やサービスの対価であると捉える説である。筆者も収益説を採る。根拠として①～④を挙げる。

- ① 税金は住民の意思に反し、所得に比例して強制的に徴収されるものであるが、企業の場合、株主になるかどうか、投資金額も、自らの意思で決定できる。
- ② 税金の配分は行政の裁量にまかされており、持分権に基づく配分の主張は残されていない。ただ、予算は議会によるコントロールはなされているが、それは行政が決めた予算を追認するにすぎない。また議会は支出が予算の範囲内でなされているか否かを見守るに過ぎない。
- ③ 納税額の大きさに基づく権利の主張は認められず、住民すべてが同一である。税金を支払っていない者の行政に対する権利は納税した者と同じである。持分説にたつなら税金を払っていないものは行政に対する権利の主張はできないはずである。
- ④ 納税者としての住民には払戻しの権利も譲渡権も存在しない。かつ、納税によって発生した経済的便益を享受できる関係にはない。ことなどをあげることができる。

つぎに、持分説にたてば、税金が収益として計上されないため、行政コスト計算書の収支差額と貸借対照表の当期財源増加高とが一致しない。そのため自動検証機能が働かないことになる。周知のように、企業会計では損益計算書の当期純利益と貸借対照表の当期純利益は一致して自動検証機能が働いているのである。

ところで、税収の位置付けに関する学説は、他にも「資金流入説」、「費用控除説」、「負債説」などがある。「資金流入説」は、税収を議会から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とみなす説である。「費用控除説」は、税収を行政府による財、サービスの提供に際して発生した費用を賄う財源とみなす説である。したがって、費用から手数料収益、使用料収益、資産売却収益等を控除した残額が税収となる。「負債説」は、税収を議会によって承認された財源とみなし、税金を徴収した段階では預り金であり負債であり、予算に規定された活動を実施した段階で収益とみなす説である。何れの説も制度化には馴染まない。

(2) 特別損益取扱いの問題点

企業会計においても、固定資産売却損益等の特別損益を剰余金計算書に計上していた歴史はあるが、損益計算書に記載することとなって40年が関し、それを元にもどす動きはない。特別損益を純資産変動計算書に計上する理論的根拠は見当たらない。行政活動においては、事業用固定資産の売却・破損・

廃棄等は毎年否応なしに発生するものである。これらも行政活動にともなう収益、費用と考えて行政コスト計算書に計上すべきである。

(3) インフラ資産の評価の問題

新地方公会計では、インフラ資産について「資産形成のための資本的支出がなされた後、将来の経済的便益の流入が見込まれない非金融資産をいう」としている。次に、事業用資産については減価償却を行うのに対し、インフラ資産は、その減価に対応して収益の発生が予定されていないため、直接資本減耗するとしている。しかしながら、複式簿記発生主義会計をとっている国のほとんどがインフラ資産について減価償却を行っており、並行して減損会計も導入している。

インフラ資産が収益を生まなくても減価の事実が認められるなら、減価償却は行うべきである。日本公認会計士も「インフラ資産の会計処理に関する論点整理」において減価償却を行うべきであるとしている。「新地方公会計」においてはインフラ資産の論議が中途半端になっている。

まとめ

日本国家は、巨額の借金を抱え、企業会計という債務超過の状態（注4）に陥り、そのつけは確実に地方の負担となって還ってくる。イギリスも、かつては、イギリス病に罹り、生産性の低下による国家収入の減少、逆に失業保険などの社会保障費は増大し、巨額の財政難に直面していた。イギリスは、1987年から地方自治体に複式簿記発生主義会計を導入し、これが各種の政策と相俟って、財政改革を実現させ、膨大な財政赤字を解消した。会計制度改革そのものが財政改革を直接的に推進したとは言えないにしても間接的にその推進に寄与したことは間違いない。

我が国もいたずらに躊躇することなく、早急に地方自治法を改正し、現在の単式簿記現金主義会計を廃止すべきである。このことなくして、財政難からの脱却はありえない。総務省は、各地方公共団体に複式簿記発生主義により作成した財務諸表の提出を義務付けているが、いつから、正式な制度として発足するのか全く触れていない。作成状況を見て3～5年後から制度化するとすれば昭和37年の答申から実に50年を関することになる。その間にも、国および地方自治体の財政状態は今よりさらに悪化することは目に見えている。早急に制度化すべきである。

次に、会計理論上の問題が横たわっている。税収

を収益としないで資本とするのは日本だけであり、国際比較を行う上でも不便である。それだけではなく、このことは複式簿記の基本原則を逸脱してしまっている。持分節に拘泥することなく、すみやかに税収を収益とする東京都方式に歩み寄るべきである。

(注1)

我が国においても、江戸時代中期ごろから近江商人や三井家、住友家などが、独自の複式簿記を考案し、これを用いて記帳し、決算を行っていたことを小倉栄一郎氏が明らかにしている。しかし、この複

式簿記は、商人が個々別々に行っており、商人全般に普及していたものではないので、近江商人の研究が進む戦後まであまり知られていなかった。

(注2)

この複式簿記では、「仕訳」を行わず、一つの取引を二つの帳簿に同時に記入し、「試算表」も作成しなかった。したがって、複式記帳が正しく行われているか否かを確かめるため「帳簿合せ」を行っていた。このことから、簿記を「帳合」と呼んでいた。福沢諭吉も Bookkeeping を簿記と訳さないで「帳合」と訳したのである。

(注3)

平成19年度以降の財務諸表作成方法について（団体種別、単一回答）

	全体	都道府県	政令市	市区	町村
基準モデル	97 (10.0%)	0 (0%)	1 (7.7%)	69 (12%)	27 (7.8%)
総務省					
改訂モデル	692 (71.2%)	30 (75%)	8 (61.5%)	447 (77.9%)	207 (60.0%)
総務省方式	84 (8.6%)	2 (5%)	4 (30.8)	28 (4.9%)	50 (14.5%)
その他	94 (9.7%)	7 (17.5%)	0	27 (4.7%)	60 (17.4%)
未回答	5 (0.5%)	1 (2.5%)	0	3 (0.5%)	1 (0.3%)
計	972 (100%)	40 (100%)	13 (100%)	574 (100%)	345 (100%)

出典 財団法人社会経済生産性本部（2008年）

(注4)

・国の貸借対照表（平成15年3月31日現在）単位：兆円

普通会計（一般会計＋特別会計）		連結ベース（普通会計＋特殊法人など）	
資産合計	765.31	資産合計	814.58
負債合計	992.71	負債合計	1,067.20
資産負債差額	△227.4	資産負債差額	△252.61

平成13年度 14年度 単位：兆円

・公債発行残高 448.25 504.34

財務省「国の貸借対照表」平成14年度版

この状態は、完全なる債務超過であり、民間企業ならずすでに倒産しているところである。

・参考までに財政再建団体に陥った年の平成17年度の夕張市の赤字状況は以下の通りである。

赤字合計額257.3億円＝一般会計△33.8、特別会計△10.5、地方公営事業会計△213

地方公営事業の内訳：病院事業△39.4 観光事業△144.7 宅地造成事業△19.2

下水道事業△10.4 水道事業+0.5 市場事業+0.2 北海道企画振興部（平成18年8月1日）より

参考文献

山本清 他
「政府会計改革のビジョンと戦略」中央経済社
平成17年7月

筆谷勇, 金子邦博, 大貫一
「公会計言論」東京リーガルマインド
2004年10月

隅田一豊
「公会計入門」ぎょうせい
平成15年7月

亀井孝文
「明治国づくりのなかの公会計」白桃書房
2006年3月

- 吉田 寛
「公会計の理論」東洋経済新報社
2003年4月
- 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
平成13年3月
- <http://blogs.yahoo.co.jp/mimasatomo/30986709.html>
新地方公会計制度研究会
「新地方公会計制度研究会報告書」
平成18年5月
- 総務省自治財政局
「地方公公共団体財政健全化法」関係資料
平成19年6月
- 総務省自治財政局
「新地方公会計制度実務研究会報告書の概要等」
平成19年10月
- 総務省自治財政局
「公会計制度改革の背景と意義」
平成19年10月
- 総務省自治財政局
「基準モデルに基づく財務書類作成要領」
平成19年12月
- 総務省自治財政局
「総務省方式改訂モデルに基づく財務書類作成要領」
平成19年12月
- 総務省自治財政局
「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
平成20年10月
- 東京都会計管理局
「東京都の財務諸表」平成20年度版
平成21年9月
- 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」
平成20年11月
- 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」
平成19年3月28日