

# 自治体会計について

## — 日本会計学会編集誌「会計」から —

### On local government accounting — selections from “KAIKEI” compiled by The JAPAN SOCIETY OF ACCOUNTING —

小 川 良 之

#### 目 次

はじめに

- I. 資料収集の始点と根拠
- II. 資料一覧
- III. 論考の要約
- まとめ

#### はじめに

自治体財政の危機と予算執行過程の使途の不効率・不明瞭さが叫ばれる中、あるべき公会計制度へのアプローチが英米のそれを斟酌しながら取り組まれてきた。

自治体会計の目的の一つにASOBATを起点として、意志決定有用性が説かれている。

一方、財政学からは、住民が地域自治体へ参加するには自治体に二つの権限が委譲されていることが前提とされている。

一つは課税権。二つには、自己決定権である。

(入)	地方分権	(出)
歳入の自治 (課税権)		歳出の自治 (自己決定権)

地方分権としてのエンパワーメント（権限付与）が初めて住民が地域参加型の意志決定が可能となる。本稿では、公会計－自治体会計－研究

の先行資料の一つとして会計誌を繰って以下にまとめた。

#### I. 資料収集の始点と根拠

会計130巻第1号（昭和61年）とした。

##### 1. 根拠

- (1) 昭和61年7月12日日本会計研究学会第45回大会において統一論題「市民生活と会計」が編まれた。（討論内容131巻第1号）。
- (2) 黒沢清の編集後記「3つの（“市民生活と会計”）の論文－教育と会計、医療と会計、水資源と会計－を掲げた。---いずれもこれまでの会計学がほとんど研究領域に含めていなかったといっても、言い過ぎではない新しい分野である。」（会計131-1、p155）この文言を公会計分野の研究視点の契機と捉える。
- (3) 第45回大会討論会の座長合崎堅二の論考「市民生活と会計」の中で、初の論題と明記。
- (4) 日本会計研究学会の特別委員会「公会計基本問題に関する国際比較研究」の進行とあわせて、メンバーの一人吉田寛の論考「地方自治体会計における持ち分管理」が130巻第1号に掲載される。

## II. 資料一覧 (130巻第1号(1986年)～168巻第3号(2005年))

### i. 始点論稿 (始点論稿者関連を含む)

—吉田寛—

地方自治体における持分管理	130-1 (1986)
地方自治体会計の基本問題	132-3 (1987)
行財政改革と地方会計制度	133-6 (1988)
政府会計の国際比較研究	137-4 (1990), 138-1 (1990), 140-4 (1991)

—原田富士雄—

社会資本と政府ストック会計	130-4 (1986)
地方自治体会計とストック情報	134-4 (1988)
米国ポートランド市の財務報告	138-2 (1990)
特集—市民生活と会計	131-1 (1987)
市民生活と会計	合崎堅二
教育と会計	片山 寛
医療と会計	杉山 学
水資源と会計	河野正男

### ii. 予算編成と業績評価及び監査 (制度)

公会計と業績評価	河野正男	134-5 (1988)
非営利組織体における予算編成の役割	会田一雄	136-3 (1989)
地方自治体監査制度の変革の動向	矢部浩祥	138-5 (1990)
公監査基準の構成について	鈴木 豊	138-6 (1990)
我が国の会計検査の現状と課題	石井 薫	144-1 (1993)
包括監査としての行政監査	福島 壽	157-6 (2000)
自治体業績評価におけるフィードバックの諸問題	宮本幸平	164-3 (2003)
英国地方自治体の業績監査の潮流	石川恵子	166-2 (2004)

### iii. 固定資産会計・減価償却会計

政府部門における固定資産会計の国際的動向と展望	山本 清	152-5 (1997)
自治体バランス・シートにおける「インフラ」の資産能力	宮本幸平	159-5 (2001)
自治体インフラの償却における更新会計の適用	宮本幸平	161-6 (2002)
非営利組織体会計基準の減価償却導入をめぐる議論	高橋選哉	163-6 (2003)

### iv. 公会計情報の役割期待

住民自治と地方公会計制度の改革	隅田一豊	141-1 (1992)
公会計情報と納税者	瓦田太賀四	147-5 (1995)
アカウントビリティの拡充とSEA報告—民主的にして能率的な行政の確保を目指して—	隅田一豊	148-6 (1995)

### v. 環境会計

地方自治体の環境会計と公会計改革	大森 明	164-5 (2003)
------------------	------	--------------

### vi. 資金会計

パブリック・セクタにおける資金別会計	会田一雄	138-6 (1990)
地方公営企業における資本制度の改革と資金会計	隅田一男	144-1 (1993)
資金計算書をめぐる計算構造(一)(二)	亀井孝文	152-5 (1997)、 152-6 (1997)

### vii. 外国の公会計、その他

アメリカにおける公会計基準の再検討	橋 晋介	137-5 (1990)
政府会計における改革の論点—イギリスにおける資源会計・予算とベスト・バリュアー		

- 柴 健次 160-4 (2001)  
米国の自治体に対する「新財務報告モデル」  
福島 寿 162-2 (2002)  
公会計制度の改革をめぐる論点の整理—自治体の  
外部報告会計を中心に—  
陳 琦 163-5 (2003)  
公共と民間の再考—会計の課題—  
林 昌彦 163-5 (2003)

- 地方自治体会計の基本問題 132-3 (1988)  
吉田は、地方自治体の連結会計を制度化しよう  
との意図で、英米の地方自治体会計の実践を検討  
し、我が国へのそのあり方を手続きのな面を考慮  
し、問題点を論究する。

### Ⅲ. 論稿の要約

#### i. 始点論稿

- 地方自治体における持分管理  
吉田 寛 130-1 (1986)  
地方自治体の財務を会計サイドから分析するに  
あたって、まず必要なことは、フローとストック  
を連環する持分概念の確立と説く。その認識を確  
立するには貸借対照表よりの接近の必要性をあげ、  
現行の行政機関のストック会計の不在を指摘する。  
それは、「税金を主たる財源とし、必要経費に不  
足があれば徴税によって収入をはかる事に依存し  
ていることにその根本的な理由がみられる。そし  
て自らを財政的に独立の実体（エンテティ）とし  
て確立するに当たって、財産保全と年度収支を会  
計的手続きによってリンクする発想を持っていな  
い。」と指弾し、地方自治体の財務情報システム  
のリフォームを志向する。  
ただし、主張には官庁会計における予算制度を  
踏まえての、更には企業会計との理念の相違をと  
らまえての、いわゆる特定する持分の所有者は存  
在しないとの前提に立つ。つづけて、持分概念の  
欠如は管理思想の欠如に結びつくことと強調し、ア  
メリカ及びスウェーデン地方自治体会計に関する論  
考を取り上げ、我が国における一般会計と特別会  
計及び事業会計に持分管理と結合した資金管理会  
計制度の導入を示唆する。同時に、そのための準  
備として地方自治体会計の国際比較を痛感すると  
説く。

#### 1. 一般会計の複式簿記化をめぐる

大きく分けて、二つの観点から特に神戸市での  
検討会を通じ、複式簿記の導入を主張する。

ひとつは、現金収支会計を分別すること。

具体的には、資本的収支と経常的収支を、特に  
複数年にまたがる投資的支出による社会資本のス  
tock形成勘定の創設と現金収支会計から誘導的  
にストック会計を経理する。このことは、地方自  
治体の長期的社会的貢献を財務数値により明らか  
にすることに成る。

いまひとつは、公会計の有効な業績評価の確立。

行政サービスの対価としての経費の発生額や使  
用資産の償却を考慮して業績評価を実施しようと  
するには、現行のシステム—財産調書—では不  
十分とする。ストック会計を導入し、資金収支の流  
れ、及び勘定相互関係を明らかにし、そこから導  
出し表示することが必要とされるからである。

2. さらに、企業会計と公会計の期間収支差額の  
持ち分の意味合いの相違を説く。

公会計においては、投下資本の増殖を目途とし  
ていない。あるのは収支償償が原則であり、経営  
余剰の創出が目的ではないとし、予算に対するそ  
の執行の適正さが求められるとする。

3. 最後に、連結会計への道筋をアメリカ、イギ  
リスにみる。

アメリカは各会計単位をファンド化し、固定資  
産及び長期債務を勘定グループとして「ファンド」  
とは別処理している。

分類の特質はファンドが代替可能性があるかな  
いかによっている。すなわち、短期化あるいは長  
期化で、ファンドは短期に利用可能な資金ないし  
短期に決済を要すべき資金の性格が備わっている  
ことを条件としており、そこにファンド毎の独自

的な収支管理の思想を読み取る。それは結合表の「メモランダム・オンリー」の表記から解釈する。

一方、イギリスはバーギンガム市の例から、市全体の財政状態を連結貸借対照表によって示し、この連結の母体となる各会計はコミティ別に会計単位を設定し、特定目的別の「ファンド」を設けている。これを吉田は我が国の地方自治体での部局別会計単位（予算要求単位）および基金会計単位の設定に類似しているという。更に興味深いとして、連結貸付基金および資本基金が設定されており、資本的支出を賄う借入金はすべて連結基金へ払い込まれ、必要に応じてそのとき各委員会（コミティ）へ貸し出される。

一方、資本基金は市（city council）が必要とする資本的支出を賄うために用いられている。また、一般的資本的収入を、資本的支出に振り向けられるときは、一旦資本基金へ繰り入れ、それから、支出金額を通常の連結貸付基金条項に基づいて、貸し出している。このことは、イギリスは公行政全体としてのトータル・エンティティ思考により連結会計を採用していると見る。

○ 行財政改革と地方会計制度 133-6 (1988)

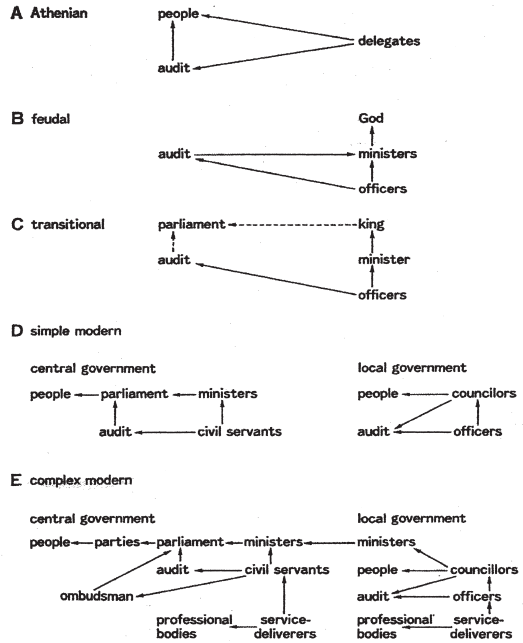
はじめに、行財政改革への要請は、“経済の構造的変化”にその根源をみ、その視点は“地方自治が地方社会の自立的発展のために寄与する事を目的とする”と措定する。くわえて、“国と地方の協力関係及び力関係”、“地方の自治能力、住民の自治意識、政・官・財の地方への取り組み姿勢など”、地方を巡る理念と実践の再検討をあげる。

1. 行財政改革と地方公会計

(1) 地方公会計と地方デモクラシー

地方の自治理念を確認することが重要であるとし、別稿にみる国際比較をとおしてその解を探る。それは地方公会計をとおして地方自治体が負担するアカウントビリティを明確化することにより、得られるとする。なぜなら、自治体はその行政に関してどのようなアカウントビリティを負うかは行政の仕組みによって具体的に定まるからであるとする。

この考察のために、次図を用いる。



(出所) Patricia Day & Rudolf Klein, Accountabilities, five public services, Tavistock Publication, 1987, p. 11.

Figure 1 Models of accountability

この歴史の変遷の中で地方公会計にとって注目すべきは、官僚制機構の生成、議会制民主主義の確立、そしてなによりも20世紀における「service delivery state」の誕生とプロフェッショナル・アカウントビリティの確立、具体的にはquasi non-governmental organizationsの成立とする。

そして我が国の地方公会計における一般会計、特別会計、および企業（事業）会計の区別はこのようなアカウントビリティの複合的發展過程、特に図の「complex modern」の段階におけるアカウントビリティ複合化に類似しているとする。

(2) 地方財政計画と地方自治体の予算編成

立ちはだかる困難性は、国と地方との関係性と捉える。それは如何にして地方の独自性を発揮するか、それには、自主財源のそれ相応の確保の必要性和、同時に首長の手腕にかかる予算

編成方針の自主性を説く。特に、予算編成については地方公会計の根幹であり、その仕組みを明らかにし、そこから予算会計に具現化される行政責任の明確化と予算による行政の統制に注目し、行政上の不効率およびリスクの発生を最小限に留めるための研究が必須であり、このことが改革へのまず基本的第一歩と捉える。

### (3) 予算管理と業績評価

吉田は予算会計による財務管理に重点を置き、地方公会計の拡充を図るには複式会計の持つ自動検証機能すなわちダブルブッキングとそれを基礎に成立しているストック会計とフロー会計の照合関係の成立に注目すべきとする。それは既に進めてきた国際比較をとおしても批判される。いわゆる、ストック会計の不在の指摘である。加えて、予算会計システムと業績評価システムとの一体化を主張する。

結論は、単式から複式へ（自動検証機能）、その採用による継続的会計処理へ、更には、予算編成とその執行結果の評価へ、つまり、

① 当年度の消費的収支と次年度以降に繰越される投資的収支—フローとストック—の把握。

② 「予算管理と業績評価」の実現。

換言すると、期間業績評価（消費的収支の評価）と資産形成評価（投資的収支の評価）、これである。

### ○ 政府会計の国際比較(1)—リューダー教授の実証研究の紹介を中心に— 137-4 (1990)

項目を大きく二つ掲げる。「I リューダー教授の比較政府会計研究」「II interperiod equity」。

I-1. では、各国会計の分類案を、①成文化の程度②専門職業の影響③政治的力の分布の三元により分類している。

たとえば、英米法で、専門職業の影響が強く公民の政治的力も強い国の場合に相当するのはアメリカ合衆国の州政府会計であり、連合王国の会計は英米法で行政の力が強い場合に相当する。ここから、後者は管理思考に適しているとの解釈を導く。

以下、フランス、西独、カナダについても分類する。次に、I-2. 会計実体の現況では、一般会計と特別会計に政府活動会計を分類して、その会計実体について各国実態を紹介。I-3. 測定概念では、4つのカテゴリーに分け説明をする。

I-4. 報告実体と財務諸表では、会計実体を政府部内会計実体と法的に分離した組織体に分け、政府の活動を政府タイプ、商業タイプ、信託タイプの活動に分類し、それらの組み合わせから報告実体を取り出している。更にこの報告実体の実証から、複数の会計実体によって一つの報告実体が構成される場合の要約財務諸表として統合する方式をも掲げている。

「II.」では、気がかりであったとする政府会計における繰越残高 (interperiod equity) の持つ意味である。GASBの「測定の焦点と会計基準」によれば、経常収支の残高であり、繰越剰余金（または欠損金）と定義する。しかし、ここで問題が生じるとする。“発生主義による経常収支と現金主義による財務収支の違い”である。

前者による経常収支には、非財務収支（減価償却等）あるいは長期債権・債務の発生見積額などをどのように取り扱うか。リューダーは、発生主義の方向性を暗示するが、吉田にあっては、長期資本収支の会計処理が未だ問題として残るとし、interperiod equityの解を、次稿に譲る。

おわりに、三つに問題を整理をする。

①発生主義か現金主義か ②経常収支か財務収支か ③財務的評価か経済的評価か。

くわえて、ひとつの解は、報告実体に含まれる各種の会計実体の範囲の限定と包括的財務諸表の包括の範囲と会計実体の異質性とをどのように整理するかにかかっていると結ぶ。

### ○ 政府会計の国際比較(2) 138-1 (1990)

イリノイ大学でのシンポジウムでの討論のまとめである。

### 1. GASBの役割について

FASBとの統一基準への足並みの違いを「企業会計が国際経済活動にみられるように“国境のな

い経済”体制の方向に理想的にも実際的にも発展しているのに対して、政府会計は“国境の中の政治”体制に縛られている事にまず求められる」と認識の上、役割を挙げる。

① アメリカでは州自治が基本であり、それぞれ特色がみられる。そこで連邦レベルでの政府会計理念だけでも共通項を探る。

② 州レベルの政府会計の調和化であり、会計基準の統一が一つの方向性と捉える。

そして、「GASBの抱えている問題は、資金会計の構造の決定に帰着し、財政収支の期間対応を、いわゆるファンド会計単位という意味よりも広い意味において資金会計の性格の決定に関するものとして取り上げる事」とする。

## 2. MFBA（測定焦点と会計基準）における基本問題

重大な関心の一つは、「世代間の負担の公平」を図ることにあり、interperiod equityの概念にこれが示されているとする。

具体的には、租税等で賄う一般行政サービスに対応する行政財源について、二つの対応問題を指摘する。

① サービスとその適正コスト・パフォーマンス対象

② コスト・コスト財源－財政収支の均衡

吉田は、サービスコストの適正化を目標に効率性を求めるサービスの生産性指標の分析であろうと、論じる。但し、政府会計においてはリーガル・テストが優先し、発生主義によるエコノミック・テストにはおのずから限界があろうと示唆する。

結論は、「ファンド会計の責任と予算会計の要請を会計事実について充足するための基準作りが基本的問題」とする。

## 3. 政府会計の概念フレーム・ワーク

政府会計を「行政サービスの提供とそのコストマネジメント、財政収支の均衡を会計の焦点とし、財政負担の適正化を前提とした行政サービスの評価が会計基準設定の課題」と措定する。

そして、企業会計と比較するにあたり、基礎概

念と派生概念を用いてその違いを明らかにする。

## 4. 政府会計の予算の機能と業績評価

政府会計は年度独立の前提の上に成立、年度予算の執行を管理する方法が基本。従って、継続性を前提とする企業会計とは違い、期末残高にたいする解釈の違いを生む源流となっていると見る。

改めて、政府会計における予算の役割は行政計画を財政上の数値として設定することであり、これが行政上の会計単位へのアカウントビリティの設定（課責）の意味を持ち、一方、その執行は解除を意味する事となる。

すなわち、予算の計画－執行過程を、アカウントビリティの設定－解除と見、決算を予算履行の立証責任を持つものと捉える。

- 政府会計の国際比較(3) 140-4 (1991)  
－スウェーデンの政府会計－  
リューダー教授の「公会計システムの比較分析」とStreim/Kampmann共著を参照し検討を加える。  
スウェーデンの国家財政・政治組織に続き、次の項目について論述する。

### 1. 会計実体と取引事象の把握

- ① 政府会計は、他国のそれと同じように官庁収支会計と公営企業会計に大別。
- ② 取引事象には、すべての収納・支払及び債権・債務を生ずるすべての事象が該当。
- ③ 会計年度末には期間計算上の計算限定（経過勘定処理）の実施。
- ④ 発生主義の適用。
- ⑤ 公営企業は全ての固定資産と流動資産を評価計上。

### 2. 資産及び債務の認識と評価

貸借対照表の資産は「物的資産と財務資産」に分ける。債権・債務は名目、流動・固定資産は取得原価。

### 3. 財産及び債務状態の評価の特徴－財産は帳簿

価格と再調達時価で表し、これには当年度と前年

度の数値が示される。

#### 4. 外部報告制度

- ① 公営企業及びそれに準ずる役所では、財産計算、成果計算、財政収支及び資本収支。
- ② その他のすべての役所では、財産計算、成果計算、及び経済活動報告がそれぞれなされる。

総括（上記共著を基に）として、福祉国家の理念が国家予算に反映していると捉え、更に、次の3項目を挙げる。

- ① 減価償却支出に対応して減価償却対価が計算上の収入として計上。
- ② 財産計算では、支出原価に基づく帳簿価格と共に計算上の現在の原価（再調達時価）を併記。従って期末正味財産も帳簿価格と時価の双方で示される。
- ③ 正味財産の変動計算書とは別に財産在高を活動範囲別に分類した内訳計算書を作成。

おわりに、興味深い点として、「予算制度の改善計画で3年間にわたるローリングシステムを計画している。これは予算編成及び運用に弾力性を付与する効果が期待され、また予算要求の査定に当たってその重要性及び効率性の評価を効果的に行うための工夫としても評価される」と指摘する。

#### ○ 社会資本と政府ストック

原田富士雄 130-4 (1986)

1958年発行、ガルブレイス著“ゆたかな社会”での警告が1986年発表のこの論考時にアメリカにその兆候が、道路、橋梁、上・下水道、学校、低所得者住宅といった主要社会資本の荒廃と老朽化が急速に進み、そのための対処費用3兆ドルと云われ益々その荒廃が指摘されている事を挙げ、バブル崩壊直前の我が国の実情に対し、原田は社会資本の整備が謳われ進めば進むほど、その機能維持のための年々の費用は巨額に上ることを予測し、次世代への継承を思考するとき、継時的に発生するであろう膨大な更新投資を念頭におかなければならないと危惧する。

このことは、その維持更新が総じて取替法的な

発想に基づいて行われており、ストックの管理が責任の所在を明らかにするという目的には役立つが、長期的かつマクロ的にみたととき以後の更新と新しい蓄積とのバランスを取るような社会資本政策を可能にする技術的機構を備えていないのではないかと疑義を呈する。

その解は複式簿記機構を導入し、社会資本の過去の蓄積を維持しつつ、バランスのとれた新しい蓄積を可能にするために、有効な資源配分を年々行うところにあると述べる。

それは、現行の予算の単年度主義が予算圧力として厳しく作用し、政策としての長期計画を予算に反映させることを困難にする等の事情が現存することも同時に指摘する。

おわりに、複式簿記機構の役割はあくまでもフローの有効配分とストック管理とを計画を通じて結合させ得るような、純粋に技術的な機構として捉えるべきと説く。

#### ○ 地方自治体会計とストック情報—熊本県の公表貸借対照表をめぐって— 134-4 (1988)

我が国の政府・地方自治体におけるストック情報の欠如が叫ばれる中、熊本県の貸借対照表の公表を機に、その作成方法を思慮する。初めて貸借対照表を作成した目的を、熊本県は県民へのデスクロージャ、ストック分析を付加した財政の総合評価とそれに基づく多角的な予算編成という内部目的に特に大きなウエイトをおいたとする。地方自治協会の作成方法—決算統計（総務省（旧自治省）による地方財政状況調査に対応するために各自治体が作成する統一化された統計）を基にする—による公表貸借対照表を収支計算書を入手のうえ、まず高い評価を与え、次の3点を論述する。

- ① 固定資産の範囲と評価法② 減価償却の方法。
- ③ 貸方側の「資本金」の意味。

併せて自治協会方式についても検討の俎上に載せる。<sup>(1)</sup>

#### ○ 米国ポートランド市の財務報告

138-2 (1990)

はじめに、意図するところを二点あげる。

ひとつは、外国の実務を参照することによって、我が国の地方公共団体決算開示のあり方を、改めて問おうとする。我が国の現状は、特に地方公共団体にあっては決算書類要領の公表義務があるだけであり、しかも決算書類は当該団体の若干の行政成果とともに、過年度分の収支の状況を大まかに説明するにとどまっている。加えて貸借対照表の作成がなされていない事を指摘。

いまひとつは、アメリカにおける地方政府会計実務の中でも市の財務報告の際だった特色を明らかにすること。

GASB基準書と多くの点で乖離している。しかし、あるべき地方自治の理念—住民への行政成果を開示し、かつ財政状態をわかりやすく報告する等—に則った会計政策の一証左とみる。以下項目のみをあげる。「2. 市の機構と予算編成過程の概要」、「3. ポートランド市の貸借対照表（連結貸借対照表掲載）」、「4. 行政のコスト分析とフロー表（連結行政コスト計算書掲載）」。

おわりに、現行GAAPを念頭に、ポートランド市の財務報告の特色を次の3点に要約。

- ① ファンド間取引をすべて相殺した連結ベースによる単一表示。
- ② 政府ファンドの取引計上基準として完全な発生主義の採用。
- ③ 政府ファンドを含むすべてのフローについて、収支計算に代えて行政コスト計算（例示）の表示。

これをもとに、我が国の公会計にも複式簿記を導入することにより、システムテックな会計制度の構築と、更には工夫された住民の視点に立つ、参加意欲を高める手段たり得ることを示していると評価する。

—特集「市民生活と会計」— 131-1 (1987)

#### ○ 市民生活と会計（座長：合崎堅二）

「会計問題を思考するとき、数字の後ろに人間の顔、とりわけ—市民の顔が見えることがあるだろうか」、と問いかけ、社会科学としての会計学を志向するものにとって、いつも考えさせられる問題とし、ここに取り上げられた論題はまさに

21世紀に向けての会計を巡る諸問題と強調する。それはまた会計イコール企業会計という会計観からの脱皮は筆者年来の主張ともいう。そして、今日、社会報告はあらゆる社会組織体—特に、市民生活に直結する公的機関や教育、医療等公共的組織体—に要請されており、そのための社会報告会計システムの開発を強調する。

最後に、会計と文化に触れ、市民生活の中に会計によって育成されるべき文化形成の芽が沢山潜在していると結ぶ。

#### ○ 教育と会計 片山 覚

学校法人会計基準は、昭和46年に文部省令第18号として設定された。消費収支計算を中心とするもので、導入後このシステムは、我が国の私学財政とひいては、家計における教育費の支出にも著しい影響を及ぼしてきた顕著な例と説く。

#### 1. 現行学校法人会計基準—基準設定の理由と内容及び設定以前の状況。

学校法人で教職員の人件費を含む補助金交付を受けている法人は、基準に従って計算書類を作成しなければならない。計算書類には、資金収支計算書、消費収支計算書、貸借対照表、及び財産目録があり、文部省に提出という手順を踏む。この基準設定の契機を二つあげる。①私学に対する国庫補助の開始、②統一的かつ適切な学校法人会計基準の必要性。

それでは、基準設定前の学校法人会計の現状は「金銭の収支の均衡を目標とする予算の編成と実績の記録とに終始して、長期の存続と発展とをはかるために有効な情報を提供してはいなかった。」そのため、統一的で適切な会計基準作成の必要性が高まった、とする。

以下、既に分析されている資料—私大連盟、私学振興財団、行政管理庁—を基に総括をする。

おわりに、私学財政の現状について次のように結ぶ。

基本金概念を含めて解決すべき課題は多いが私学財政はフロー面からは大幅な消費収支赤字を示し、一方ストック面からは別の見方が可能とし、



基準設定以前と比較して、健全化、安定化の状況を示している。

### ○ 医療と会計—会計情報の拡大を求めて

杉山 学

サービス経済化への流れを認識しつつ、会計情報の利用者として市民を包摂する社会的経済的状況が現出していることを考慮し、思考する。

経済成長率の鈍化と医療費の増加は市民への医療費の自己負担増となって重くのしかかる。市民の医療への要望は「適正な価格で、必要ときに、適切な医療サービスの提供を受ける」との視点を確認し、以下の点について論ずる。

- ① 我が国における国民医療費の動向
- ② アメリカにおける病院会計
- ③ 病院における業績評価システム

特にこの中では医療費の動向について50年度、58年度は共に前年比を上回っていることに鑑み、今後も増加傾向が続くであろう事を推測する。理由は、次の3点を挙げる。

- ① 高齢化の進展
- ② 成人病の増加
- ③ 医学技術の進歩

おわりに、医療資源をいかに有効に利用するかという有効性に関する情報が必要とされるとし、会計情報としての財務諸表は損益計算書、貸借対照表、利益金（損失）処分計算書および付属明細書としての病院会計準則によるだけでは不十分とする。

提案として、アンソニー・ヘルツリンガーによる有効性評価システムの導入も一つの手段とする。

そして、国家予算と国民負担のバランスをも思慮することを指摘する。

### ○ 水資源と会計 河野正男

水は空気と共に自由財と考えられていた。しかし、今後の水使用量の増大等により、水資源のコスト計算の適正化とその開示が要請されるとする。

そして、自ら参加した上水道関係の利水合理化調査に鑑み、上水道（水資源をダムに依拠していることを前提）に限定して論じる。

## 1. 日本の水資源

水が資源として意識され、問題とされるのは渇水年であるとの認識の基、資料として、“第1表 都道府県別年降水量、第2表 地域別賦存量及び賦存量から第6表 水資源の賦存量及び使用率”まで我が国の水資源に係るデータを仔細に示し、水の豊富な地域、ないし不足地域その送水の問題等を指摘する。

因みに、水の用途別使用量を提示すると、  
<水の用途別の使用状況>

	昭和56年（1981）	平成14年（2002） <sup>(注2)</sup>
農業用水	580億m <sup>3</sup>	566(約66%)
工業用水	161億m <sup>3</sup>	123(約14%)
生活用水	141億m <sup>3</sup>	163(約19%)

## 2. 上水道の供給制度

第7表—諸用途の供給水源が河川水、地下水及び湧水・溜池等に大別—から、地下水は地盤沈下及び汚染の問題があり、現状以上の依存は難しいと推察する。かくして、今後の水資源の開発は、河川水を中心に行わざるを得ない状況にあると指摘する。

<供給水源>

	昭和57年（1982）	平成14年（2002）
河川及び湖沼	約90%	約88%
地下水	約10%	約12%

## 3. 水資源開発に係わる会計問題

### (1) 費用負担の衡平化

ダムを建設した時点で河川水を取水する場合の単位（1m<sup>3</sup>）あたりの水コスト（原水コスト）はその建設費用から算出される。このことは、ダム別の原水単価の格差が生じる。たとえば、昭和40年代のダムは原水単価は、1m<sup>3</sup>あたり約2.5円、昭和63年完成予定のダムでは1m<sup>3</sup>あたり20円を超過しているという。このことは取水を後発ダムを利用したものと先発ダムを利水している水道事業体では、その単価が相違し、更には、先発と後発のダムを混交して利水するとき、その利用割合によって、水道事業体にかんがりの格差が生じる

可能性を指摘し、費用負担の衡平化の問題が生じるとしている。

いまひとつは、ダムという貯水施設の更新維持制度の欠如を指摘する。何れの問題も、個別水道事業体の会計の視点からはでてこない。同一河川水系という広い地域を一つの会計単位と考えるときに始めて認識しうる問題とする。そして、次を提案する。

①協力金方式②広域水道事業体の創設③原水供給事業体の創設④付加金ないし基金方式。

おわりに、会計上の問題として次の点を挙げる。

- ① 資本維持—名目資本維持か再調達原価か。
- ② 維持費の負担—税金か、料金か。

## ii. 予算編成と業績評価及び監査（制度）

○ 公会計と業績評価—ミクロ的視点とマクロ的視点— 河野正男 134-5 (1988)

公会計を狭義に捉え、中央政府、地方自治体を対象範囲とし、一般行政サービス（特定の医療、教育等を提供とする組織を除く）の余剰の意味を問う。それには、予算制度の理解が鍵を握るとする。

### 1. 我が国の予算制度—中央政府のそれを検討する

予算の編成・執行・決算過程のワンサイクルを完全に終了するには少なくとも4年間にまたがり、そのことは、同一年度内に執行・決算過程にある予算も認識しうることを指摘する。

#### (1) 我が国の公会計制度

明治22年の会計法が基礎（大正10年および昭和22年に大幅改正。）であることを指摘、次の処理法に内在する欠陥を指摘する。

- ① 金銭会計—現金収支会計、単式簿記。
- ② 物と有価証券—国有財産法、物品管理法等によって個別管理・維持。

「金銭会計では収支の厳密なチェックに、国有財産会計および物品会計では金額の記録

は部分的にはあるものの両会計が対象とする物財等の数量的管理に———フローとストックとを相互に関連づけて把握する意図はない。」とする。

### 3. 公会計と業績評価

ミクロ的—政府を個別経済単位と捉え—かつマクロ的—政府を国民経済的視点から捉え—両視点からの業績評価を提案する。

おわりに、予算制度からのアプローチを重視する観点から、その改善策として制度面ではプロジェクト別予算の導入を、予算及び会計制度の両面から経常収支と資本収支との二分を説く。

そして、社会会計諸表利用は、マクロ的視点からの業績評価の普及と、併せて政府の受託責任報告書として役割を担うことになると主張する。

#### ○ 非営利組織体における予算編成の役割

会田一雄 136-3 (1989)

論点 非営利組織体における組織環境を巡る財務的特質を挙げ、それに照らして予算機能を析出し、管理対象から予算を体系化し、予算構造に対応する管理指標を検討する。

非営利組織体を「資本増殖（利潤動機）の意図が存在せず、かつ、制度上剰余金を外部に分配できない組織体」と定義する。そして、パブリックセクターをその範疇に含める。ただし、アンソニー＝ヤングやヘンクを参照しつつ、依頼人（client）支援型・公共支援型（public-supported）と事業型・助成型に二分して論を進める。

#### 1. 環境面の財務的特質

特質として次に挙げる。

- (1) 財源確保の強い要請—企業と相違する目的活動の成果と調達財源額との非対応性。他方、世代間の負担公平性の問題との密接な関わり。
- (2) 全体業績の判定困難性—個別持分権者は存在しない。（強いて云えば、コミュニティ全体、国民全体）
- (3) 部分業績の判定困難性—提供する財サービスについては、市場での検証機能が十分に作

用しないので、活動の量と共に、質が重要な要素となる。更に、活動自体のアウトプットを共通の尺度で測定することが不可能であり、管理者行動は計画に強く拘束されると説く。

## 2. 二つの予算機能

### (1) 対外的機能

財務資源の調達用具として予算は利用され、情報提供は事後予算実績対比方式で決算書が作成・開示される。資源提供者は予算書で資源の運用を委託し（事前的アカウントビリティ）妥当性を事後検証する制度により、予算に規範性が付与され、事中、事業活動を拘束する。

### (2) 対内的機能

経営管理活動—計画・統制・調整・動機付け・情報伝達等—への役立ちは、企業予算とは内容的に相違するとし、論述する。

## 3. 予算構造—管理対象に応じて構造が規定されるとし、3つに分類する。

- ① 責任予算—分権化に伴う公式の組織構造に即した予算。
- ② プログラム予算—組織目的実現のための活動体系（プログラム構造）に対応した予算。
- ③ 資金別予算—補助金等、資源の源泉・使途体系—資金構造—に対応した予算。

## 4. 管理指標

予算管理の主眼、すなわち、指標は予算構造から導出されると、A.A.A.委員会報告書を参照し説く。

おわりに、批判的になる予算の硬直化は、事前的アカウントビリティ機能から説明する。そして、プログラム予算を核として他の2つの予算を編成するには、予算情報システムを整備すること、予算教育の必要性を共にあげる。

### ○ 地方自治体監査制度の変革の動向

矢部浩祥 138-5 (1990)

地方自治体の監査委員の職務権限の拡大が図られようとしているのに鑑み、「財務に関する事務」

から「事務」（行政一般事務）への監査対象の拡大の問題に焦点を絞る。

## 1. 国の監査制度

(1) 国の監査制度と会計監査—公監査における基本的構造。

- ① 会計検査院による外部会計監査—行政機関（内閣）から独立。
- ② 内閣に従属する総理府・総務庁・行政監察局による内部業務監査。

(2) 外部の会計検査院による検査の内容（指摘事項）

- ① 合規性②経済性・効率性③予算執行の有効性、の観点から検査を実施しており、②と③は業績検査といわれ、その拡大の方向にあると見る。

(3) 内部業務監査としての行政監察制度「業務の能率性」の観点から観察を行う。

## 2. 地方自治体の監査制度—東京都の場合

(1) 監査委員（独立機関）

監査権限（監査内容）—監査対象（地方自治法第2編第9章「財務」に規定の範囲）

① 財務に関する事務の執行（地方自治法第2条第3項に例示）。

② 当該団体の経営にかかる事業の管理—収益事業を指す。

地方自治の事務は（基本原則）、①法令遵守（合規性）②住民の福祉の増進③最小の経費で最大の効果、の3項目にあることを確認。加えて「組織及び運営の合理化に努め規模の適正化をはかる」との文言を挙げ、事務執行者と監査委員の双方への規定と解する。

(2) 監査の種類

定例的監査—自治体の議会及び市長、各種委員会等に報告し、公表。

決算監査—自治体の長—監査委員に提出—（審査）—審査結果（意見）—決算・監査意見—（自治体長が提出）—議会（認定）—自治大臣（都道府県）・知事（市町村）・住民へ公表。東京都はこのほかに事務事業監査、工事監査とがあり、このことは自治体も合規性から、

経済性等の業績監査への拡充がはかられてきている事を指摘する。それには、二つの監査が相まって始めて公監査の実質が備わると説く。

#### ○ 公監査基準の構成について

鈴木 豊 138-6 (1990)

近年、公的機関（パブリック・セクタ）についての会計・監査問題が重要になってきていることに鑑み、各国の公監査基準の構成内容を管見し、その構築の方向性を思考する。

#### 1. 我が国の地方自治体の監査基準

監査基準の体系化は、昭和45年に東京都監査事務局中心になる「地方監査事務研究会」による「監査基準」を挙げる。これを受けて、「全国都市監査委員会」は昭和61年に「都市監査基準準則」を改訂公表した。

総括として、会計監査と業務（行政）監査とが混在しているのが現状とする。

#### 2. 外国の公監査基準概観

(1) アメリカー1972年6月基準を発表。1981年2月改訂、1987年5月、1988年7月と改訂をしたが、その要因は政府・自治体等のパブリックセクタの外部監査の質的問題にある、と。

ほかに、イギリス、カナダにも触れる。

おわりに、我が国への公監査基準の設定に向けて解決すべき課題を8項目示し、かつ目的別構成－「(一)会計・業務公営（国営・地方公営）企業に対する監査基準による分類」ほか二項目－を挙げ、論究・提案する。

#### ○ 我が国の会計検査の現状と課題

石井 薫 144-1 (1993)

会計検査に関する領域は学問的には、未だ未開拓とする。論点を、既に問うてきた関心領域3点を挙げ、“隣接分野との相互浸透”、“社会問題への視線”という二つの観点から国の会計検査に係わる問題状況と課題を明らかにすることを意図する。

#### 1. 検査の観点・検査報告・検査活動

会計検査院と会計検査について説き、検査項目を、“正確性－決算と予算執行の状況を正確に表示しているか”、“合規性”に3Eを加える。続けて、詳細に4つの指摘事項をあげ、論じる。

更に、「検査活動」では、会計検査院の明治13年の設置－昭和30年代半ば－昭和30年代後半－昭和50年代－昭和60年代と検査の特色をあげ、基底として、“社会的公平概念”を指定する。

#### 2. 議論の現状と課題

国の防衛費やODAについて詳論する。

#### 3. 会計検査の基本的枠組みと検査の観点

会計検査の基本的枠組みを例示。

特徴として正確性等の観点に、次を加える。

「トータルな有効性を目指すには“行政機関の所期の目的－国民のニーズ”の関係をチェックしなければならない。」事を挙げ、この観点こそが、政策検査と密接に絡む領域でもあるとする。

おわりに、環境問題がとりわけ今日喫緊の課題として要請されており、地方自治体レベルにおいても行政監査のテーマに取り入れることを要望する。それはヒューマン・アカウンタビリティを自覚することを意味すると強調する。

○ 包括監査としての行政監査－我が国に包括的行政監査を導入する必要性－

福島 寿 157-6 (2000)

公会計における監査の拡大の中であって、住民の意向を十分に反映した営利企業のそれとは違う「包括監査としての行政監査」の特徴と、米国水準の「包括監査」の導入の必要性、及び監査基準構築に当たっての前提を提言する。

#### 1. 必要性痛感の理由

ひとつは、1972年のイエローブックがいう、「民主主義のコンセプトは、公共の諸資源を委託された行政機関と担当者は、……説明を行う責任を有する。……このアカウンタビリティは……一国の行政にとっては基本的なものである。」と。

いまひとつは、監査の専門家でないものが監査委員に任命されている地方自治体の監査委員制度を挙げる。続けて、特徴を説く。

準拠性の監査を広狭に分け説明、特に補助金受給団体にあつては、アカウントビリティの必要性を強調する。

包括監査としての行政監査は、1972年のGASの制定とその理由から読み取る。それは情報に対する要求が客観的であること、そのための第三者による包括監査を望んだことを挙げる。結論として、財務情報と準拠性の監査を主とし、その過程で3E監査に係わる重要な側面についてのレビューを、と主張する

## 2. 行政監査基準成立要件と構築のための前提

公的アカウントビリティが成立要件と措定し、同時に公会計（政府会計及び非営利法人会計を含む）や公会計監査におけるキーワードと解する。

公務員は強制徴収として税金を受納しており、そこには単なる説明責任以上の、公的資源を託された行政機関の担当者として、その活動についての報告責任が生じ、更には、その報告内容を担保するものとしての、外部監査すなわち、他からのチェック（監査）を受ける責任が内包されているとする。

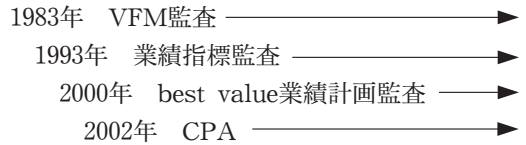
ここから、行政監査基準を形成する基本的前提9項目を誘引し、提言する。

### ○ 英国地方自治体の業績監査の潮流

石川恵子 166-2 (2004)

業績管理面をレビューする仕組みとしてVFM (value for money) 監査・ベストバリュー業績計画の監査をあげ、現在これらの監査をベースにして包括的業績監査 (comprehensive performance assesment、以下CPA) が実施されているとし、下図をまとめる。CPAとは地方自治体の業績を5段階評価してスコアカードを公表する業績評価を指す。

## 1. 展開



これを基に、イギリスでの外部監査の制度がいかなる社会的背景のもとで整備されたのか、およびVFM等の監査がいかなる制度改革に裏付けられて導入され、実施されてきたかを検討・整理する。

## 2. 英国の自治体外部監査の制度

見直しの契機は、イギリスの1970年代の地方自治体の深刻な赤字に直面したこと。

更に、租税負担率が国民所得の約4割～5割を超えた事をあげ、これからの脱却を意図して、1974年layfield committeeが設置され、イングランド、ウェールズ、スコットランドの地方財政の全体の制度の見直しを目的としつつ、次の観点からの体制整備を提言したとする。

ひとつは、VFMの視点から、ふたつには、業績の比較可能性を意図し、そのための調査等を定期的にレビューするため、組織として監査人を任命し、独立の監査機関の設置。

以下、「3. VFMの監査」「4. 業績指標の監査」「5. ベストバリュー業績計画の監査」についてそれぞれ論究する。

おわりに、ひとつは、自治体の赤字を背景としてVFM監査等が導入され、更に、1990年代に入ると赤字が次第に解消されるに伴い、監査内容も業績指標明示へとシフトした。政権がサッチャーからブレアに交代すると共に、ベストバリューが施行され、現在は地方自治体の体制と、業績改善とに係わり、補完的役割を担っている。ふたつには、我が国にも包括的外部監査制度が導入され、また、ISO9001を自主的に取り入れる現状に鑑み、まさに英国業績監査と同様の役割期待を担っており、独立監査人による監査を住民へのアカウントビリティを最終的に保証するものと位置づける。

○ 自治体業績評価におけるフィードバックの諸問題—都道府県の現状調査と考察—

宮本幸平 164-3 (2003)

河野は予算制度、会計制度を共に改めるとしても最終的には評価が予算編成に生かされることが必須と指摘した。これに応える形の論考である。

いわゆる、フィードバック機能が効果的に機能しているかを問う。

既にあげられている問題点として、①行政評価システムで評価される事業と予算編成単位の事業とが一致しないこと、②施策（事業の上位項目）の評価を予算編成にフィードバックしにくいこと、これである。

「2. 自治体予算制度と行政評価システム」及び「3. 都道府県におけるフィードバックの現状」を論述した後、フィードバック諸問題の考察に進む。

(1) 事業体系不一致の問題と政策・施策からのフィードバック

評価システム体系の上位にある「政策・施策」より導出される「事業」と予算体系の「款」、「項」、「目」より導出される「事業」とが一致しない事に対する2種類の解決を提示する。

ひとつは、静岡、三重県の方法—行政評価システムの施策に対して予算上の複数の事業を統合して割り当てるもの。

いまひとつは、秋田県の方法—予算編成単位の事業を積み上げて施策を形成し、さらにこれを積み上げて政策を形成する方法。

いずれにしても、「政策・施策・事業とブレイクダウンされた評価体系における各数値が予算編成に資するものとなり、更に特定の制度・組織に基づいてフィードバックされている」と積極的に評価する。

iii. 固定資産会計・減価償却会計

○ 政府部門における固定資産会計の国際的動向と展望

山本 清 152-5 (1997)

各国政府は、財務会計システム改革にとって発

生主義会計導入のメリットを認識しているのに、なぜ会計基準に差が生じるのかと問う。

解は、貸借対照表の資産として計上する意味と価値を次のどちらの観点で捉えるかに係っていると見る。

ひとつは、会計目的を資産使用にかかるアカウンタビリティの確保。

指示論理—資産を政府（地方政府）サービスの継続的供給を満たす状態に管理する物理的アカウンタビリティが優先されるから、B/Sに必ずしも要求されず、物理的単位等で財表の脚注等で足りるとする。信頼性ある金銭評価が困難な場合に、財表の客観性を低下させる。

いまひとつは、資産管理の改善に資する意志決定情報の提供。

指示論理—政府サービスの供給を支える固定資産をB/Sから除外することは政府全体の資産、負債管理の障害になるとする。この典型をlapsley and pallot (1997) に見る。

1. 各国の状況—1997年時点までの米・英国の改正状況を視野に入れ。

アメリカにおけるFASB・GASBでは、会計基準が異なり、固定資産の処理も相違する。

対照的に、ニュージーランドではインフラ資産を含め固定資産は公正な価値で評価する。英国も方向性は軌を一にするとする。

2. 資本費用の計上と国際的調和化と国別特性の併存

資本費用の認識は、これも上記での会計目的観から誘引されるとする。アカウンタビリティの検証には、米国では、歴史的原価に重きを置く。それは、世代間負担の公平性をも質されるからである。

一方、資源管理の観点からは再調達時価に重きを置く。資産使用の効率化を図るにはコスト比較が行われる。それは供給者には民間をも考慮するからである。

### 3. 我が国の課題

行政改革のモデルに適合した会計システムを積極的に提示・勧告すべきとする。現状の公共事業の高コスト構造と無駄遣いは、つとに指摘されているところであり、政府によるインフラ資産を含む固定資産の適正な計画、実施及び管理の必要性を物語るものとする。それ故、会計システムだけで資産管理の改善を十全に図れるわけではないと認識のうえ、ストック情報を欧米並みに開示することはアカウントビリティの観点から必須とする。

また、英国とニュージーランドのように予算システムと連動させ、他と比較可能なコスト算定による効率化、維持管理の財源確保を図ることを主張する。

おわりに、「我が国に一方的に発生主義会計システムだけを導入しても改革の実行はあがらない——」なぜなら、各国のシステムは制度的補完性の関係で成果を発揮している事を説く。論拠は、米国では業績評価報告と資本市場の整備が、英国では予算との統合性と内部市場の整備が、それぞれセットで確立されることが必要との認識に在る。

○ 自治体バランス・シートにおける「インフラ」の資産能力—「複会計」制度を手がかりとした考察—  
宮本幸平 159-5 (2001)

改正自治法 (1998) で外部監査制度が導入された。呼応してバランス・シートが導入されているが、固定資産の評価、特にインフラについて取替資産に着目すると、英国鉄道業の複会計制度に思い至る。複会計とする妥当性を考察する。

#### 1. 会計における「インフラ」の資産能力

資産能力を換金性から、あるいは用役潜在力から、さらに将来キャッシュ・フローの割引現在価値から、それぞれ評価について説く。そして、今日の資産・負債アプローチの観点に立つなら資産能力が見いだせるとし、論を進める。

#### 2. 自治体バランスシートにおける「複会計」制の導入

19世紀中頃の鉄道業における資本調達と投機対

象に起因する蛸配当等の不正が背景となり確立した。具体的には、資本的収支と収益的収支の区別、B/Sを資本勘定と一般貸借対照表とに二分する方法を説く。

導入の是非について、このように解する。

(1) 複会計制は、資本の消耗を取替費用で代替させ、取得原価を維持する所に特質があり、調達資本管理に適するが、難点があるとする。ひとつは、固定資産を修繕・取替えした年度のみ費用が課せられ、その減耗を該当期に正しく配分出来ない。ふたつには、弾力的な費用計上と、最終的減価償却費への一致が保障されない。GASBも世代間負担公平の見地からこの点を指摘する事を挙げる。

(2) 情報利用者の住民の見地から、GASB見解に従い「インフラ」を含め資産全体を包括的に注意を傾けると解するなら、有用性は疑問なしとしないとする。

○ 自治体インフラの償却における更新会計の適用—減価償却との対比を中心とした考察—

宮本幸平 161-6 (2002)

自治体バランスシートの導入に伴う保有資産のサービス提供能力を説明可能とさせる方途として、更新会計は有用かを問う。

#### 1. 自治体バランスシートにおけるインフラ減耗の考え方

(1) 我が国インフラ減耗額測定の間緯と現状

地方自治研究機構 (1987)、社会経済生産性本部 (1997)、大蔵省 (1997)、自治省 (2000)、東京都 (2001) などがバランスシートの作成を含む政府会計基準の試案・指針を公表。

減価償却採用—熊本県、高山市、三重県。

取替法採用—藤沢市、京都市。

大蔵省は1997年に公会計原則 (試案) を起案、固定資産評価において減価償却を行わないと明記。その後自治省公表。

(2) インフラに対する減耗額測定の考え方

大蔵省が取替法の導入を示唆したが、自治省

は減価償却を主張する。

アメリカのGASBは、維持補修費を減価償却費に代替する方法とし、FASBは、維持補修費を計上し、計画された維持補修が行われなかった場合に補修費を繰り延べて、補足情報として表示する。この意図は、「減耗部分に対する維持補修活動の経済的実質が明らかとなる。」と解する。

イギリスのCIPFAは「計画的補修によって維持されるその手法は意義が少ない」とし、代替方法として更新会計の導入を主張。

ニュージーランドの地方政府では条例によって更新会計が浸透していると、する。

## 2. インフラの減耗額測定に対する減価償却の問題点

19世紀中頃に有形固定資産の損耗度の算定が強調され、アメリカ・イギリス鉄道業では取替法が採用されていたが、改めて、米英鉄道業では巨大資本への資金投下に対する情報把握の要請が強く、必ずしも減価償却が是認されなかったとし、その問題点を指摘し、取替法によるその克服を提示する。

## 3. 更新会計の適用に対する理論的検討

取替法に内包する大きな問題は、発生主義による期間衡平性の具現化が減価償却より劣ることにある。そこで、更新会計を標榜する。①機械的計算ではなく、専門家による減耗額算定が前提。②価値減少は調査に基づいて算出された維持補修費用に特定されるため、費用の二重計上が回避される。更に、③残存期間の勘案は調査・計画時に行われるので、直接的に減耗分測定の前計算プロセスに入り込まず、④減耗額が時価で算出されるため維持補修活動の適正性が合理的に評価できる。この4点を上げ、特に取替法に内在する期間衡平性の欠如に対し、①で対応できるとする。

かくて、「GASBによれば、もっとも意義のある公的財務書類は予算であり」、これが「期間衡平性の確保誘導を支援する法制度システムとして機能する」と、二つの論理を肯定し、こう結ぶ

「予算制度を前提に算出されるインフラの維持補修費は期間衡平性を具備するものと考えられる。」

## ○ 非営利組織体会計基準の減価償却をめぐる議論 高橋選哉 163-6 (2003)

我が国の公益法人会計基準における減価償却について、任意規定から2001年の原則導入までを、日米における減価償却の議論等とおしてその根拠及び意義を明らかにする。

### 1. 米国における減価償却会計

1960年代後半AAA、AICPA、FASBは減価償却について論争を重ね、1993年までに一連の財務会計基準を公表するに至る、その過程をトレースする。

#### (1) 米国基準における導入の根拠

FASBは根拠を概念書第4号における結論から導出した事を明らかにしている。その中で、非営利組織体と営利企業について共に意志決定有用性アプローチに基づいて“利害関係者の資源配分の意志決定に有用な情報の提供”と定めたとする。ひとつは、資源提供者等による非営利組織体の業績評価－資産費消のコストの認識・測定。いまひとつは、当該組織体の用役及び用役提供能力の評価に有用な情報提供、を挙げる。

## 2. 我が国における減価償却会計－公益法人会計基準(中間報告)を中心に－

1977年公表、1985年改正までは、それが強制ではなく、任意とされてきた事を論証する。

#### (1) 2001年・公益法人会計基準案(「中間報告」)

改めて、従来の公益法人会計の主眼は、「各法人の目的の線にそう活動に伴う資金のフロー及び資金のストックを明らかにし、そのことによって理事者の受託責任の遂行を開示するもの」であり、明確に“受託責任会計”を本旨とする事が謳われている。そして、「収支計算書」をそこに位置付ける。

一方、中間報告書はFASBの意思決定アプローチへと転換した。証左は「収支計算書」を廃止し、「正味財産増減計算書」を中心に



据えた、とする。

(2) 背景は、①FASB等の研究成果と、②国家財政の危機—補助金等の削減③非経済的・放漫経営④特殊法人改革等の行革推進の緊急課題、を挙げる。

(3) 減価償却の根拠の検討

重要な論点を提起・整理する。

① 効率性の測定について

組織を事業型非営利組織と寄付依存型非営利組織とに分類する。後者の組織形態では、効率性の測定は困難である。「なぜなら、効率性の測定にはインプットに対応するアウトプットの測定が不可欠であり、この組織体においてはアウトプットを貨幣額で測定する事は出来ない」と、主張する。

ただし、「減価償却の実施により、——コスト計算は可能であり、用役提供に係る当該組織体の経済性の測定は可能である」と、効率性と経済性を峻別する。

② 継続的な用役提供能力のための純資産の維持計算について

純資産の維持のために償却を実施すべきである。この根拠について「純資産の維持が非営利組織体の用役潜在能力の評価の指標となるのか」と問う。

それは、資産—負債＝純資産が意味するその内実は、あくまで差額であり、実体を有していない。用役を提供するのは実体のある資産だ。更に、減価償却を行った後の固定資産の貸借対照表の価格の意味を問う。価値ではなく、投下資本の未回収のつまり未だ拘束解除されていない金額を表示しているにすぎないと解する。

結論は、事業型非営利組織といい、寄付型非営利組織というも、特に後者についてコスト計算としての根拠がないことを主張する。

#### iv. 公会計情報の役割期待

○ 住民自治と地方公会計制度の改革

隅田一豊 141-1 (1992)

米英に比し、公会計への関心は低く理論的実践的研究の不在を嘆く。1963年に地方公会計制度は、財務会計制度調査会の答申に基づき大幅な改正が行われたが、その後30年経過した今日においても前近代的なままと批判する。

我が国は変革の時代を迎えているとの認識の基に、住民自治の視点から官庁会計にたいし、公会計責任との関連で一連の会計処理及びその報告、監査制度について考察する。

#### 1. 住民自治と公会計責任

住民自治とは、「自治体の行政運営が出来る限り、直接に住民の意思に基づいて行われるべき事」を意味するとの判断を示す。そして、住民自治、ないし充実・活性化の条件は、住民の生活に影響する政策の決定及び執行過程に参加すること。具体的には、住民への情報提供の拡充、監査委員制度の活性化、及び参加機会の拡充等をあげ、“手段ないし命題”は、地域行財政に関する情報公開制度の確立と説く。そして一つの論拠を住民の「知る権利」に求める。それは、GASBにおいても政府会計責任として、住民が議論の対象となる事実についてこの権利を保有すると解している事を挙げる。そして、

住民に対する会計責任は、①財務諸表の会計原則準拠性を保障する財務会計責任。②実体にかかる取引等の処理についての合規性会計責任の二つに加え、イギリス監査で主張されている、実体にかかる資源の経済性・効率性・有効性を含む会計責任へと拡大している事を指摘する。

#### 3. 地方公会計制度とその問題点と改革の方向性

(1) 現行の現金収支、単式簿記、決算（歳入・歳出予算の執行状態を示す予算対比）、財産調書のそれぞれについて問題点を指摘。そこから、内部管理事務組織として規定し、そこには住民に対する財務報告を責務とする意識の欠如をあげ、「依らしむべし、知らしむべからず」とする官僚秘密主義の姿勢を批判する。

(2) 現行法の財政情報に関する公表義務制度と

して、予算要領・決算要領の公表及び財政状況の公表を規定している。しかし、一応法的事項は充足しているが全くお粗末で、事実上、財政情報の公開にはなっていないと指摘する。一方都市においても、既に触れた吉田が主張するように、米英と比較しても結合または連結貸借対照表等は掲載されていない。

また、物量単位に依る表示であり、監査報告書も添付されていない、加えて、監査委員制度の欠陥にも触れる。

### (3) 改革の方向性

住民の積極的な行政参加・行政監視を促進すべきであり、これに対する重要な方向性を示唆するものとしてGASBの概念報告書を挙げる。地方財務会計制度についても、外部報告会計制度の確立を促す。ひとつは米国基金会計制度の導入、いまひとつは、外部監査制度の導入を。

## ○ 公会計情報と納税者

瓦田太賀四 147-5 (1995)

イギリス公共部門監査のVFMの流れをくむ一つの報告書—better accounting for taxpayer's money—を基に論じる。VFM監査は、3Eの観点から業績を評価しようとするものであり、一方、報告書は目的は同じでも、taxpayer's moneyと焦点を絞っている事に注目したいとする。報告書の序文から情報利用者を資金提供者としての納税者自体を特定しているとみる。

### 1. GASBは情報利用者として納税者を最重要視しているか

GASBは地方政府を、一方イギリスの資源会計は中央政府とそれぞれ研究対象を事にしているが、しかし、共に調達財源を税や料金に求め、その運用成果としての行政活動評価の困難性という環境特質の類似性を考慮するとき報告書を援用できようと、論を進める。

GASBは過去からの公会計情報利用者を11のグループに分けた。①外部の管理者及び監督機関②納税者、有権者及びその他の一般市民③投資者及

び債権者④内部管理者等。

この中で、すべての情報利用者として挙げられているのが、③である。日本と違い地方及び中央政府が証券を発行して多額の資金を調達しており、主要な財源調達源泉であることから首肯し得るが、二番目は①である。これは何を意味するかと問う。議会制民主主義の場においては、市民の意見は選挙過程を通じて負託された代表者によって代弁される。

そして、権力の濫用がないように三権分立のもとに行政が行われる。

住民は直接の意思決定者にはなりえないという意味で情報は役に立たない。しかし、会計責任の観点からは、最上位に位置すべきであると主張する。

## 2. 世代間負担の衡平性

GASBの実証研究から、市民グループの政府に対する要求は自分たちの推奨する政策には多くの予算を要求し、逆に自分たちに直接的に影響しない政策に対してはコスト削減要求していると総括する。GASBは財務報告の目的に世代間負担の衡平を考慮する。

公会計において、これを年度間の衡平と置き換える。すなわち、「当年度サービスのために支払うべき負担を将来の年度の納税者に転嫁してはならない」。

続けて、資源会計について問題点を分析し、特に、特定の情報利用者を対象とするとき、報告の内実は優れて特定指向のベールに包まれる。証左は企業会計における株主指向の会計に見られるとし、公会計の目的を納税者を含む生活者全体に対し、公活動を報告・開示し、其れを以って選挙・投票行動への意思決定に役立つものでなくてはならないとする。加えて、無批判的な私企業会計手法の導入傾向に疑義を呈する。

○ アカウンタビリティの拡充とSEA報告—民主的にして能率的な行政の確保を目指して—

隅田一豊 148-6 (1995)

我が国地方自治法第1条を引用し、それが憲法

の規定する地方自治法の本旨に基づき“民主的にして能率的行政の確保”と“健全な発達を保障すること”の2点を挙げ、併せて「住民の福祉の維持と増進」が大前提であることを確認する。

現状は、住民の多様化したニーズ—地域作りの推進、社会資本の整備、福祉の充実等—の高まりと、一方では、バブル崩壊とその後の長期にわたる景気の低迷による地方債等の残高の累増、公債費負担比率の上昇など、に起因する財政の硬直化という状況下にある。

この中において、住民自治の視点から、主として財政情報の公表義務制度からのアプローチを“民主的にして能率的行政の確保”を目途として試みる。

## 1. 民主的な行政の確保とアカウンタビリティ

民主的な行政運営を確保するには、既にある制度上の保障に加えて、住民の地域行政への参加にある。それには「合理的な財政情報の公表義務制度」の確立と適正な運用が不可欠と捉え、それには、住民の「知る権利」を保障する事にあるとし、実態乖離の解決手段を提示する。

現行の会計システム—現金収支会計と単式簿記、予算決算対比—が招来する欠陥。更には監査制度における内部監査に加え、独立性のある外部監査の導入を主張する。

くわえて、情報開示への自治体の姿勢がきわめて消極的であることを指弾する。

たとえば、決算概要の公表が7～8か月後をみても適時性、ひいては目的適合性にも欠ける。このことは、住民の知る権利を保証するものとしてのアカウンタビリティの欠如を意味する。更に、アカウンタビリティの内実は、合規性から経済性・有効性へと拡大している事を指摘し、次のように結ぶ。

行政システムは、地方分権への転換過程にあり、従って、住民の自治意識の高揚を促進し、住民の選択と責任のもとに、地域の実情に即した多様な行政を展開しなければならない。そのためには、まずもって、行政の住民に対するアカウンタビリティの範囲の拡充と公会計及び監査制度の改革と、

行財政改革との関連では、SEA報告の導入の検討と、行政活動に対する能率性等の「知る権利」を保障する情報公表義務制度の確立を共に提案する。

## v. 自治体の環境会計

○ 地方自治体の環境会計と公会計改革—オーストラリアの事例から—

大森 明 164-5 (2003)

我が国環境省は環境会計ガイドラインを公表し、積極的関わりを促している。特に、地方自治体の本旨を鑑みると環境行政への取り組みと成果についての情報発信は欠かせない。

大森は、環境会計を類型化し、オーストラリアにおける記帳方式と発生主義会計の実施が環境会計の展開に重要とする。

### 1. 公共部門の環境会計の諸類型

東京都水道局(1999)を始め、札幌市等が取り組んでいるが、環境会計への取り組みを自治体の測定対象とする範囲の違いから、河野に依拠し、3つに大別する。

① 庁舎管理型環境会計 ② 地域管理型環境会計 ③ 庁舎管理・地域管理統合型環境会計。

### 2. オーストラリア統計局 (ABS) による取り組み—発生主義会計に基づく財務情報利用例。

1992年にリオ・デ・ジャネイロで開催された国連環境開発会議(通称地球サミット)を受け、そこで合意に至った持続可能な発展という概念を実行に移すための政策実施内容の検討と、あわせて、「表1. 環境保護勘定と自然資源管理勘定」等、例示されている。

この事例から、我が国における会計制度の欠陥を4点にわけ指摘し、公会計改革としての発生主義会計への移行を主張。具体的には、改革の結果次の利点をあげる。

現行作成の「歳入歳出計算書」等から、企業のごとくB/S、P/L等からなる財務諸表の作成へ、そこから、オーストラリアの事例にみるように、

環境に関連する資産の評価とその減価償却費の測定が可能になるとする。資産の計上は、環境保全への取り組みとその効果を、更に汚染土壌修復等への発生負債をも認識可能とする。

## vi. 資金会計

### ○ パブリック・セクタにおける資金別会計

会田一雄 138-6 (1990)

アメリカ公会計における財政単位である資金毎の会計（実体）いわゆる資金別会計に焦点を合わせる。

#### 1. 資金の意義をまとめる

- (1) 資金別会計の起源は1910年のクリーブランドの論文とみる。その特質は、財政実体と会計実体を同化させることにあるとする。

具体的には財源の使途が拘束される場合、それに応じて特定の活動内容または目的別に設定される個々の単位に照準を定め、そこに帰属する資源についての調達・運用過程の一連の会計処理を指す。

- (2) 資金は、財政実体という意義を有す。単なる認識・記録単位としての勘定とは異なり、それは固定資産・負債が資金ではなく勘定群に位置づけられている。

行政需要充足の特定財源として利用可能な資源の集合体が資金の本質。

- (3) 財政実体である資金は、年度を超えて存続する。
- (4) 資金は法令等、外部の拘束を受けて設定されるが、内部管理目的で設定されることもある。インフローの源泉別というよりも、特定目的ないし活動というアウトフロー面から設定される。

#### 2. 資金のタイプをGASB (1987) を参照－7つの資金タイプを3つのカテゴリに分類－例示。

#### 3. 資金別会計への批判を次の項目に分け説明する。

- ① 資金タイプによる情報内容。
- ② 資金間振替取引。
- ③ 財政遵守状況の開示。
- ④ コスト情報の役割－政府型の測定焦点に係わる問題。

#### 4. 我が国公会計における会計区分と資金・基金制度

「明治大正財政史第2巻」、「昭和財政史第17巻」（大蔵省）を主として参照しながら、我が国の特別会計沿革制度を辿る。

米国のような資金別会計制度は現存しないが、類似の制度として、特別会計制度及び資金ないし基金制度が採られている、とする。

- (1) 国の会計では明治9年「作業費区分受払例則」が布達され、別途会計が制度化された。これが、特別会計制度制定の淵源とされる。

資金については、会計年度独立の原則ないし総計予算主義の例外として「法律を以て定める場合に限り、特別の資金を保有する事が出来る（財政法44条）」とされており、会計年度を超えて一定の目的を有する金銭を保有、運用することが認められている。

- (2) 地方自治体は、将来事業を計画的に実施するため、年度間の財源変動に対処するため、特定の事業を実行する等のため、条例の定めるところにより、金銭の積み立てが認容されており、これを基金と称している。

おわりに国の特別会計と資金の関係は不明確で、一般と特別の関係は便宜的と指摘し、課題を資金残高の本質を解明することに在るとする。

### ○ 資金計算書をめぐる計算構造(-)、(=)

－公会計への導入を意識して

亀井孝文 152-5(1997)、152-6(1997)

アメリカの自治体会計におけるファンド別会計にみるように、資金理論と自治体会計は緊密な関係にある。Vatterは資金理論の中で自治体への適用例を現した。

亀井は、公会計の決算書をB/S、経常計算書、

(企業会計のP/Lに相当)および資金計算書とし、特に資金計算書が複式簿記機構からどのように導かれるかを熟考する。

この思考に立ち、資金計算書を複式簿記システムの中で導かれる方途を諸家の見解—佐藤倫正、公益法人会計基準、染谷恭次郎、鎌田信夫—を引用し、自説を明らかにする。

その中で、鎌田の複式簿記システムから誘導する、勘定組織二分割—損益計算組織・資金会計組織—を検討し、最後に、「資金勘定」という実体勘定とは別の勘定概念を導入する。

つまり、従来の取引要素—資産・負債・資本・収益・費用—に新たに「資金」を付加し、精算表にB/S、P/Lとともに資金計算書を位置づける。

おわりに、諸家の見解との相違を、企業会計ではなく、公会計を念頭に置いて思考したと、アプローチの相違を強調する。

## vii. 外国の公会計、その他

### ○ アメリカにおける公会計基準の再検討

橘 晋介 137-5 (1990)

公会計(州・地方政府会計)について、公会計基準審議会(GASB)によって進められている、測定構造を中心とした会計基準の再検討について考察する。

#### 1. ファンド毎の会計基準の提示

(1) 政府・信託ファンド(支出可能)では測定焦点は使途(支出可能資源フロー)であり、会計の基準は修正発生主義を採用(収入:測定可能で、利用可能となったとき認識。支出:その支払いのために支出できる財務資源を要する負債の生じたときに認識。)

(2) 企業ファンド・支出不能信託ファンド等の測定焦点はサービスコスト(または経済資源フロー)で、発生主義を採用。

#### 2. 改訂の動向

(1) 政府ファンド—かねてより論議が多く、GASBはプロジェクトを設定。

①草案作成の経緯 ②基準改定の要点 ③基本的特徴と問題点 ④公開草案改定への動き、の4項目を設け詳細に論究。

特に、②では、ストックとフローの測定焦点をあげ、発生主義に依る測定で達成されると考えられている、と指摘。③では、公開草案の第一の特徴を、「政府の公的会計責任の概念に基づいて会計年度間衡平性の測定・表示を政府ファンドの財務報告目的と定めている。」事を挙げる。更に、GASB概念報告書第1号による会計責任尺度を三つ挙げる。

ア 当年度の収入が当年度のサービスを支払うのに十分であったか(会計年度衡平性)の表示。

イ 予算権威やその他の財務関連法規ないし契約約款の遵守の明示。

ウ サービス努力・コスト・成果の測定。

公開草案では、アの測定が政府実体の財務業績尺度として適切なものと選ばれた。理由は、多くの州のもつ均衡予算法の意図との一致を挙げる。しかし、多くの問題点が内在し、延期の憂き目をみた。方向性としては、政府ファンドについても発生主義をとの声がかかっている中、GASBは資金の目的に応じた会計報告をこの時点では志向しているとする。

#### (2) 公営企業ファンド会計測定の再検討

討議資料を公表(1988)。明確さに欠ける概念内容を全面的に見直し、企業ファンドを根本的に再検討する意図がみられるが、最終的に統合性問題への対処が改めて要求されると見通す。

おわりに、アメリカ公会計の歴史は今世紀初めに生じ、1934年全国都市会計委員会(NCMA)が現在の政府ファンドに修正発生主義、企業ファンドに発生主義の採用を決めた事により一応決着し、以後この二元会計システムが現在まで制度として継承されてきた。これに対する意見は、政府ファンドへの発生主義の適用であり、そのことによる両ファンドの会計を同等化し、連結財務諸表を作成する事が望ましいとするものである。GASBは

これと異なって「両活動の環境特性の差異・利用者のニーズの相違を認識し、それぞれに適応した会計・財務報告の展開を思考していると考えられる。」と云う。

こうした方向に対する政府実体としての財務諸表の統合性の確保に、GASBが主張する補足等の適用での対処とは相違する新しい変革を感じると結ぶ。

## ○ 政府会計における改革の論点－イギリスの資源会計・予算とベストバリューに学ぶこと－

柴 健次 160-4 (2001)

労働党政権が推進する政府サービス改善運動を会計の観点から考察し、我が国の会計、予算制度の改革推進の論点を提示することを意図。

### 1. 資源会計・予算 (RAB) による政策改善への期待

資源会計 (Resource Accounting)、資源予算 (Resource Budgeting) 及びベストバリューが次のように導入計画された。(予算の決定等は共に、保守党政権下)

中央政府－発生主義である資源会計・予算の段階的導入今年度で完了。

国家財政の計画と統制の新システムの稼働－公共部門の決算書の段階的導入。

地方政府－ベストバリュー制度が2000年度から。

(1) RAB導入の効果を大蔵省は次の3点を上げる。

- ① 議会にとっての利点－VFMに係る情報改善、議会に対するアカウンタビリティを高める。
- ② 中央政府にとっての利点  
資源配分決定に関する情報改善、政権課題 (現代化) への貢献。
- ③ 各省にとっての利点  
資産管理を可能にするコストと資産情報、フルコスト測定等。

すなわち、発生費用認識の効果だけでなく、資産・負債管理の改善をし、戦略的投資の実施やアカウンタビリティの改善等の効果を期

待しているとする。

このことから、会計・予算の制度とパブリックマネーの支出責任の関係を明確にすることであり、「会計・予算の制度の在り方の議論をする際には、アカウンタビリティの構造と関連させて議論する必要がある。」との第一の論点を引き出す。

底流には、小さな政府を目指す保守党のもとの効率性の追求とは対比的な政策意図を読み取る。

すなわち、「政府の政策とその実現のために会計を利用する方法を議論する必要がある。」と云う第2の論点を引き出す。

以上から、「会計・予算の制度の在り方の議論をする際には我が国の会計基準設定の在り方を同時に検討する必要がある。」との第3の論点を引き出す。

### (2) ベストバリューによる政策改善への期待

翻って、地方政府へのVB導入の政策的意図は、すなわち、従前の強制的競争入札制度はコスト意識を高めるのに貢献したかもしれないが、反面サービス低下を招いたと、ブレアが転換を図った事実をあげる。入札制度の廃止は、効率性追求の会計による小さな政府の実現を否定し、有効性追求の会計による政府サービスの改善運動が始まっている、と解する。更に、3Eについての評価を批判的に検討し、3つのEの均衡解を求める事が可能かと論を進める。

ベストバリューの評価は2000年度から開始されたばかりであり、その評価は定まっていないと見る。そして第4の論点は、「会計・予算の制度の在り方の議論をするには政策実現と結びついた会計が人間行動に及ぼす影響を議論する必要がある。」と、政策実現に適う会計改革の推進と連動を主張する。

以上4つの論点を提示。

- 米国の自治体に対する「新財務報告モデル」－発生主義会計と修正発生主義会計との調整－  
福島壽 162-2 (2002)

GASB34号についての検討と評価である。

新モデルを福島は「政府会計の主要概念である、“政府基金”を、短期財務資源を対象として、しかも長期債務および固定資産を報告せずに、修正発生主義会計に基づいて報告しながら、政府の経済資源を、いかに発生主義会計に基づいて表示するかという難問を解決することにあつた。」と述べ。これに対し、新たに発生主義会計で表示する“報告政府全体の財務諸表”を導入し、政府基金のそれを全体のそれへ調整するという方法を採用たと骨子を説く。以下分析検討する。

### 1. 新モデル体系—「政府全体の財務諸表」

「ファンドベース財務諸表」に、補足情報MD & Aとそれ以外の所要補足情報から成る。

#### (1) 政府全体の財務諸表

- ① 純資産計算書 (statement of net asset)  
— インフラを含む固定資産と減価償却の実施。

発生主義、資産－負債＝純資産 (内容は関連債務控除後固定資産への投資等の3種類に分類。)

- ② 活動計算書—純資産変動を報告する内容。

#### (2) ファンド財務諸表—政府ファンド、事業ファンド、受託ファンド。

#### (3) 財務諸表注記

### 2. 従来との相違

- (1) 一般目的の結合財務諸表に代えて、政府全体財務諸表の作成 (受託活動を除く)。

- (2) 政府ファンドの処理—結合時に流動財務資源のみを対象としていたのに対し、政府全体の財務諸表上は、事業ファンドと同様に経済的資源を測定対象とし、発生主義に基づく会計処理を規定。

- (3) 政府基金財務諸表と政府全体の財務諸表との調整を必要とする。

政府基金の財務諸表を伝統的な方法、つまり修正発生主義で表示し、発生主義で表示する政府全体の財務諸表へ調整することが要請されている。

### 3. 当面の評価

固定資産の完全報告を求めたことにより、説明責任が大幅に改善される事になった。

一方、情報利用者の観点から巨額のインフラに対する投資の有無を知ることが可能になった。

加えて、広範な調査の結果判明した利用者のニーズを反映している点で高く評価されるとする。

おわりに、インフラを含む固定資産の処理について長い間アキレス腱となっていた。これに対し、財政状態及び変動等に関わる報告を評価する情報の提供にとり必須であると結論づけ、インフラ資産計上とその減価償却を“将来的”に実施することを要求した。真の評価は今後の実施に待つ。

#### ○ 公会計制度の改革をめぐる論点の整理

—自治体の外部報告会計を中心に—

陳 琦 163-5 (2003)

現行自治体外部報告会計制度が住民によるアカウンタビリティの評価と意思決定に十全に役立っているのか、更に、公会計において意思決定アプローチが第一義的目的と指定出来るのかを問う。

### 1. 日本の自治体会計制度の改革の動向。

改革の背景を二つ挙げる。①財政悪化に伴う情報開示ニーズの拡大 ②地方分権確立に向けて行政活動説明責任の拡充。

### 2. 具体的動向

- (1) 総務省マニュアル (旧自治省2000年バランスシートの作成、2001年総務省による行政コスト計算書の作成)

- (2) 2002年公認会計士協会による公会計原則 (試案)。

両案の特徴を説き、総務省マニュアルに比べ、試案は企業会計に類似する案と見る。

続けて、二つの提案を受け、特に「(2)試案」は国際会計基準 (IPSAS) に大きく影響を受けていることから、GASB概念報告書とIPSASを取り上げる。

GASBは財務報告の目的を“アカウンタビリティの遂行を最高の報告目的として位置づ

けている”。一方、IPSASの基本的考え方は、“企業会計の手法導入のスタンス”であり、決定的には、報告目的をアカウンタビリティと意思決定に役立つ情報の提供と併記し、何れを主要なそれとするかを明記していない事を指摘する。

#### 4. 政府外部財務報告目的の設定

ASOBAT後、意思決定有用性アプローチが主流となり、その流れをFASB概念報告書第2号は引き継ぎ、シチュワードシップに基づく会計の利用、すなわちアカウンタビリティの役割を意思決定の一側面として位置づけた。GASBの明確性とは対比的である。

ここに、公会計として解決すべき問題を提示する。

- ① 意思決定有用性を第一義とすべきか。
- ② アカウンタビリティを第一義とすべきか。
- ③ 上記二つの目的を同列に捉うべきか。

そうだとすると、その公会計システムは構築可能かと問う。解は、別の視点—住民の置かれた立場—が要請される。「意思決定アプローチを取るとしたとき、自治体においてなぜ情報を提供しなければならないのか」という問題が十分に解決されていない」と指摘する。

今日、住民の政策決定への参加等が謳われているが、それは住民の意見を内部化する現象と捉える。また、直接選挙といっても多数決原理であり、投資家のように個人で決定できる立場にない事を挙げる。

加えて、行政サービスの供給主体の選択という意思決定は一般に政府ないし自治体内部の上級管理者により行われるため、また事後評価と云うより、入札等における事前評価の傾向が高いためその目的のための情報提供は個別のサービスを報告対象としている。それは一般目的外部財務報告と異なる次元のことであり、むしろ内部報告会計として位置づけるべきとする。おわりに、二つの目的を同時に達成する事への疑義を呈し、現時点で、アカウンタビリティを第一義的目的と指定するGASBを肯定する。

#### ○ 公共と民間の再考—会計の課題

林 昌彦 163-5 (2003)

柴は第52回関西西部会論題設定の理由を概略次のように述べる。

「英米では私企業会計と公企業会計が類似する概念枠組みや会計基準を有するなど接近する傾向が確認されるし、政府等への企業会計方式の導入が盛んである。翻って、我が国は、企業会計は勿論公会計についても基準の設定・変更が盛んであるが、しかし、英米と異なり、簿記と財務諸表の関係に関心が集まる傾向が強く——」と言い、更に英米・日本共に両領域における監査への不信をあげる。

こういう状況下においてこそ一層両会計分野の交流が必要であることを強調する。

加えて、政策会計学の可能性をも強調する。翻って、林の論点は、営利対非営利、政府対非政府、といった対立軸として研究対象を捉えるのではなく、企業政府、非営利組織のそれぞれが、広い意味での公共性を担っていると考える事の重要性を説く。

#### 1. 政府の役割とニュー・パブリック・マネジメント (NPM)

経済単位—企業・家計・政府—間の相互・補完の役割の中にあって、政府の役割は公共財を供給することにある。加えて、戦後福祉国家への道は同時に自治体の役割を拡大し、準公共財にも及び、新たに住民へのサービス提供の拡大に伴う、公平・効率的配分が課題となってきた。この認識の基、以下1980年代以降の公共セクター改革運動としてのNPMについてポイントを要約する。

#### 2. 市場経済における非営利組織の役割。

今日云われる、NPO・NGOに代表されるように非営利セクターの興隆はめざましい、そこで、その定義をサラモン (Salamon, L.M.) らによって説明し、次に何故に政府及び自治体に代わって公共サービスを供給するのか、その解を「政府の失敗」に求める。勿論非営利組織の固有の欠陥—ボランティアの失敗—を指摘することも忘れない。



### 3. 政府及び非営利組織の業績評価

資源配分問題の解決には業績評価とその情報は欠かせない。アンソニーとヤングの当該評価の3つ—①社会指標②結果尺度③過程尺度—の論点を明示する。林は、その評価をそれがサービスの提供であるが故に、難しさを認識する。

### 4. 比較可能な情報の開示

業績評価には「ベンチマーキング—社会指標あるいはアウトカム等—」が有用とする。

具体的には、アメリカでは、政策目標値と現状と比較（測定可能な目標として）する事、

イギリスでは、プログラムの実績値を外部の基準値と比較する事、でそれぞれ実践していると説く。

おわりに、公共と民間との交流の解を、林は社会的使命と経済的効率性の両立に求める。

## まとめ

公会計における行財政改革等に向けた会計学からの取り組みを俯瞰した。

現状は、未だに政府・地方自治体の債務は増加を続け800兆円弱にも及び、政府系9金融機関の不良債権額は今3月期に8兆円に膨らみ、最終的に赤字に転落した。更に、地方自治体の多くは、歳入不足と差し迫る地方債の返済期限に直面し財政破綻の危機に瀕している。加えて、異常なゼロ金利政策は未だに続き、地方からのささやかな教育支援としての奨学資金の創設もままならない。

しかし、自治体にあっては地方再生の処方箋を提示しなくてはならない。いつに税源委譲であることは論を待たないが、喫緊の課題は信頼回復に向け、負託財産運用の不効率・不誠実な用途を排除し、外部監査を経た明瞭な会計情報の公開と公正なフィードバック機能のシステムの構築とに在る。

おわりに、資料からの課題を挙げ、これをもとに次稿を期す。

- ① 自治体の理念とそこから導出されるアカウンタビリティの内実及び税の行方の監視は十

全に可能か。

- ② 情報有用性とは誰にとっての有用性か、情報公開とフィードバック機能は納税者（住民）に有効に働いているか。
- ③ 事務事業（業績）評価要因と公表情報の質への影響。
- ④ 国と地方の関係及び法令等による制約条件の影響。予算の拘束性が及ぼす執行過程への影響。財政政策と会計との関連。
- ⑤ 適正な公会計基準は何か。  
現金主義、修正発生主義、発生主義、減価償却会計、取替法、更新会計、評価基準、連結の範囲及び外郭団体の包摂範囲等。
- ⑥ 資金会計の導入課題は何か。

### 【注】

- 1) 熊本県の貸借対照表（金額省略）（▲はマイナス）

資産 61年度 56年度 (資産の部)	負債・資本61年度56年度 (負債の部)
▽固定資産	▽固定負債(地方債)
固定資産投資額累計	▽流動負債
土地	(翌年度償還予定額)
建物・構築物等	▽負債合計
減価償却累計 ▲	(正味財産の部)
財産売却額累計 ▲	▽資本金
▽投資	▽剰余金
投資・出資金	国支金
貸付金	工事負担金・寄付金
基金(財政調整基金除く)	積立金
▽流動資産	公共的必要余剰
財政調整基金	▽資本合計
歳計現金(形式収支)	
▽資産合計	▽負債・資本合計

出所 日本経済新聞（昭和62年12月4日）

- 2) 国土交通省ホームページ「日本の水資源」

### 参考文献

1. 特に次の文献を参照した
- (1) 始点時の当該研究会編纂文献  
吉田寛・原田富士雄編著 公会計の基本問題。

(2) 我が国の推移と各国の現状

杉山学・鈴木豊編 非営利組織体の会計。

2. カメラル簿記・コンスタント簿記及び資金会計論  
合崎堅二監修 黒沢会計学研究。  
ワルプ、エルンスト著戸田博之訳 損益計算論(L)・(F)。  
亀井孝文著 公会計改革論。  
クラウス・リューダー著亀井孝文訳 地方自治体会計の基礎概念。  
齊藤真哉稿「ヨーンズ財政的貸借対照表論の検討〜ワルプ財務的貸借対照表論への影響〜」「青山経営論集」第25巻第1号。  
Vatter, w.j., the fund theory of accounting and its implications for financial report(1947).
3. アメリカ公会計制度の発達、ファンド会計の問題点、ニューヨーク市の財政危機の要因等  
石井薫著「公会計論」同稿 会計129-4。
4. 地方自治体における事務事業評価  
石原俊彦著 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。  
新日本監査法人編 国・地方自治体の会計と事業評価。
5. 自治体会計の現状分析と具体的提案  
醍醐聡稿「自治体会計の改革（札幌市等）」  
JICPAジャーナルno.539 (2000)。
6. 学校法人会計における減価償却会計の是非  
土田三千雄著 会計理論—その構造と方法。
7. 「官庁会計」として日本で最初に発刊  
花田七五三著 官廳会計（昭和9年）。
8. 公共の意思決定における具体的人的関係性を詳述  
高村義晴著 地方自治体の公共意思決定。
9. 地方再生の条件を説く  
神野直彦著 地域再生の経済学。