

研究指導 大津 淳 准教授

# 自治体公会計の複式簿記・発生主義導入についての一考察

児玉 英志

はじめに

地方自治体において、資金の不正流用や物品の架空発注等の不正経理による裏金づくりなどが横行する大きな原因として、遵法意識の欠如や会計事務手続きの欠如<sup>1</sup>が挙げられる。この中で会計事務手続きの欠如に注目し、従来の自治体公会計が単式簿記・現金主義による記録を行っていたことが問題ではないかと考えた。

単式簿記・現金主義は現金以外の資産や負債の状態を把握することが困難であることや、取引の結果に対する原因の記録が不十分だという欠点がある。では、なぜ自治体公会計では単式簿記・現金主義が採用されていたのか、企業会計と同様に複式簿記・発生主義を導入することによって、より正確な財務情報を得ることができるのではないかと疑問に思った。

そして、自治体公会計に複式簿記・発生主義を導入する公会計制度改革に興味を持ち、自治体公会計に複式簿記・発生主義を導入することで得られる効果と今後の自治体公会計の課題について考察することを本研究の目的とする。

## 1.自治体公会計の問題

まず、単式簿記・現金主義について簡単に説明する。現金主義とは資産の一部である現金が増減する取引のみを記録する方法である。また、単式簿記は家計簿のように1つの科目(主に現金)の変動を記録し、会計の知識がなくてもその増減を把握できる。そのため、現金主義を採用する場合は、単式簿記によって現金の収支のみを記録することがふさわしいとされている。

地方自治体で現金主義が採用されてきたのは、租税が取りも直さず現金であって、その徴収権限と支出権限を議会が統治者に付与するために予算が作成されてきたからである<sup>2</sup>。そのため、自治体にとって予算統制が非常に重要であり単式簿記・現金主義が有効に機能してきた。また、単式簿記は専門的な会計知識が必要なく理解可能性が高いという利点がある。

しかし、現金主義は測定の対象が現金に限られるため、資産の一つである現金の変動しか測定できず、資産や負債の全体を把握することができない。単式簿記は資産や負債の記録と把握はできるが、単にそれらの増減を記録するだけで、増減の原因記録を欠いている。そのため、総合的な財務状況の把握や内部管理への利用が困難である。また、

予算や決算が単年度の現金の出入りのみを記録していたことによって、複数年のプロジェクトの全体収支が見えず、自治体が保有する資産や負債、コストなどの開示といった住民への説明責任も不十分であった。

そういった状況の中、地方自治体の公会計に複式簿記・発生主義を導入しようとする取り組みが進められている。

## 2.複式簿記・発生主義導入の意義

### 2.1複式簿記の特性

複式簿記とは、取引に対して原因と結果を資産、負債、資本等の勘定科目を用いて借方と貸方に同じ金額を記録し、貸借平均の原理<sup>3</sup>に基づいて記録・計算・整理する方法である。また、複式簿記の目的は主に財政状態の把握、経営管理、外部報告の3つである。

第1の目的である財政状態の把握とは、企業の経営活動を帳簿に記録し、資産や負債などの財政状態を明らかにすることである。ここでいう財政状態は、自治体では保有する資産の状況と捉えられている。第2の目的である経営管理とは、企業の経営成績を明らかにすることである。これは自治体において行政サービスのコストを把握するというところに当てはめて捉えられている。第3の目的である外部報告とは、財務諸表を用いて株主や投資家など外部の関係者に、企業の経営活動についての情報を提供することであり、自治体では議会や住民に決算報告を行うということである。

### 2.2複式簿記導入により期待される効果

複式簿記の導入によって、次の効果が期待されている。

#### (1) 事業評価において財務情報を利用した分析が可能

行政投資において、費用の捻出のみではなくその後の維持運営に関するコストの考慮や、有効な投資となるかを判断し、建設後も予定のコストに対する実際のコストを比較分析することが自治体を運営する上で望ましい。複式簿記・発生主義を導入することにより、事業単位での財務諸表を作成し、さまざまな角度から事業評価を行うための重要な財務情報を提供できる。

#### (2) 財務情報に関わる説明責任の向上

複式簿記・発生主義では、個々の取引が財務諸表に有機的に結びつき、最終的な財務情報はそれらの取引によって立証できる。そのため、行政コストの内容、資産・負債の残高内容についての説明が可能となる。

<sup>1</sup>公会計研究日誌

<http://koukaikai.cocolog-nifty.com/blog/2011/02/post-8175.html>

<sup>2</sup>稲沢克祐「自治体における公会計改革」平成21年9月p.20

<sup>3</sup>借方に記入された金額の合計と、貸方に記入された金額の合計は常に一致するという原則

2.3発生主義の特性

発生主義とは現金のみではなく全ての経済資源に焦点を当て、その増減と残高を把握するものである。その基準は客観的な事業活動の内容によるため、網羅性や客観性が高く説明責任の根幹を成している。事業に関わる活動が行われた場合、現金の増減に関わらず活動の内容をもって取引を認識することにより、事業の実態を網羅的に把握することが可能となる。

また、発生主義では取引について常に相手との整合性が求められる。この結果、取引記録の真実性が外的要因により確保されるために取引に関する立証責任が明確となる。

さらに、取引の認識が具体的な権利義務関係の実態に基づくため、その認識や測定は客観的事象で裏付けられ、主観性や誤謬が入り込む余地がない。しかし、残高の評価など対外的に直接的な取引とならない取引については管理者の主観が影響する場合もあり、一定の基準を設けて継続的に適用することが必要となる。

2.4発生主義導入により期待される効果

発生主義の導入によって次の効果が期待されている。

(1)個別の事業遂行に関してより正確な事業費の集計が可能  
発生主義による財務情報は網羅性や客観性が高いため信頼性も高い。そのため、個々の仕訳で生じた取引の内容を、会計システムの中に補助コードや補助科目、部門などを設定することにより、それぞれの事業に関わる残高や費用の集計が正確に行われることが期待される。

(2)出納整理期間<sup>4</sup>に関わる事務処理の煩雑さの解消

公会計の出納整理期間においては、旧年度分と新年度の資金が並存し、それぞれの処理が求められる事務処理手続きが煩雑である。発生主義を適用した場合、取引の発生と共に未収金や未払金という経過勘定を利用して取引を認識するため、資金を区別する必要がなく事務手続きが簡素化できる。

3.公会計制度改革と新地方公会計モデル

3.1 公会計制度改革の動向

単式簿記・現金主義を特徴とする自治体の公会計制度に対して、複式簿記・発生主義等の企業会計手法を導入しようとする取り組みが進められており、その取り組みは公会計制度改革と呼ばれている。従来の公会計の課題に対し、資産や負債、費用の管理、行政評価、予算編成、決算分析との関係づけ、議会における予算や決算審議での利用といった目的で自治体の公会計制度改革が進められている。また、財務情報の分かりやすい開示によって住民への説明責任向上を目指している。

総務省は公会計整備において、平成 18 年 5 月に地方自

治体が参考とすべき財務書類のモデルとして「基準モデル」と「総務省方式改訂モデル」を提示した。平成 19 年 10 月には、2 つのモデルを活用した財務書類を作成する場合に必要な資産評価の要領や連結の原則、仕訳例等を公表するとともに、取り組みが進んでいる団体、都道府県、人口3万人以上の都市は平成 20 年の決算までに、取り組みが進んでいない団体、町村、3万人未満の都市は平成22年度決算までに、貸借対照表、行政コスト計算書<sup>5</sup>、純資産変動計算書、資金収支計算書からなる財務 4 表の整備又はこれら財務 4 表作成に必要な情報を開示することを要請<sup>6</sup>している。

平成 20 年 6 月には「地方公会計の整備促進に関するワーキンググループ」を開き、中小規模の団体でも円滑に財務書類の整備を進められるように、実務上の課題に対する解決策の検討や財務書類の作成のより詳細な手順などの検討が行われた。

また、「新地方公会計モデルにおける資産評価実務手引」や「新地方公会計モデルにおける連結財務書類作成実務手引」、「地方公共団体における財務書類の活用と公表について」などの各種手引書を順次とりまとめ公表しており、現在総務省が公開している平成 21 年度決算に係る財務書類の整備状況は表 1 のとおりである。

表 1 平成 21 年度決算に係る財務書類の整備状況

	都道府県		市区町村		（単位：団体、%）	
	指定都市	指定都市を除く市区町村	指定都市	指定都市を除く市区町村	指定都市・特別区及び3万人以上の市	指定都市・特別区及び3万人以上の市
作成済	46 (97.9%)	1,077 (62.8%)	16 (88.9%)	1,061 (62.5%)	594 (81.1%)	594 (81.1%)
基準モデル	3 (6.4%)	100 (5.8%)	3 (16.7%)	97 (5.7%)	70 (9.6%)	70 (9.6%)
総務省改訂モデル	40 (85.1%)	867 (50.5%)	13 (72.2%)	854 (50.3%)	515 (70.4%)	515 (70.4%)
総務省モデル	1 (2.1%)	100 (5.8%)	0 (-)	100 (5.9%)	6 (0.8%)	6 (0.8%)
その他のモデル	2 (4.3%)	10 (0.6%)	0 (-)	10 (0.6%)	3 (0.4%)	3 (0.4%)
作成中	1 (2.1%)	506 (29.5%)	2 (11.1%)	504 (29.7%)	134 (18.3%)	134 (18.3%)
基準モデル	0 (-)	51 (3.0%)	0 (-)	51 (3.0%)	14 (1.9%)	14 (1.9%)
総務省改訂モデル	1 (2.1%)	437 (25.5%)	2 (11.1%)	435 (25.6%)	119 (16.3%)	119 (16.3%)
総務省モデル	0 (-)	12 (0.7%)	0 (-)	12 (0.7%)	0 (-)	0 (-)
その他のモデル	0 (-)	6 (0.3%)	0 (-)	6 (0.4%)	1 (0.1%)	1 (0.1%)
着手済（作成済+作成中）	47 (100%)	1,583 (92.2%)	18 (100%)	1,565 (92.2%)	728 (99.5%)	728 (99.5%)
未作成	0 (-)	133 (7.6%)	0 (-)	133 (7.8%)	4 (0.5%)	4 (0.5%)
計	47 (100%)	1,716 (100%)	18 (100%)	1,698 (100%)	732 (100%)	732 (100%)

出所：総務省「地方公共団体の平成 21 年度版財務書類の作成状況等」平成 23 年 3 月 31 日

3.2 基準モデルと総務省方式改訂モデル

総務省は、総務省方式に代わる新たな会計制度として、企業会計手法を全面的に採用した基準モデルと、既存の決算統計情報が活用可能な総務省方式改訂モデルの 2 つを提案した。両者の特徴は以下のとおりである。

3.2.1 基準モデル

基準モデルは複式簿記・発生主義の考え方に則り財務書類を作成し、日々の取引データを複式簿記の仕訳に変換して財務書類を作成する。また、導入初年度より固定資産台

<sup>5</sup>民間企業における損益計算書に相当するもの

<sup>6</sup>東京都真公会計制度研究会「新地方公会計の実務 - 東京都における財務諸表の作成と活用」平成 20 年 6 月 p.57

<sup>4</sup>前会計年度末までに確定した債権債務について、現金の未収未払の整理を行うために設けられた期間

帳<sup>7</sup>の作成が求められる。

基準モデルは総務省方式改訂モデルと比較して会計データの精度が高く、将来世代の負担も見ることが可能である。また、導入初年度に作業が集中するため、2年目以降の作業量が大幅に減少する。そして、検証可能性<sup>8</sup>が高いため、各数値の内容を具体的に把握できる。複式簿記・発生主義を全面的に採用することで、施設別や事業別のコスト計算、予算編成のシミュレーションにも活用できる。一方、導入と同時に固定資産台帳の整備が必要となるため、それによって一時的に作業負荷が大きくなる。また、総務省方式からの変化が多く、システム導入費用やコンサルティング費用などのコストが高い。

### 3.2.2 総務省方式改訂モデル

総務省方式改訂モデルは、自治体で毎年作成している資料である決算統計を組替えて作成する。担当者にとっては馴染みが深いモデルであるが、複式簿記・発生主義には厳密に対応していない。しかし、あくまで時限措置であり、最終的には複式簿記・発生主義の形式へ移行することが必要となる。

総務省方式改訂モデルは、従来の総務省方式と類似する部分が多いため、比較的スムーズにこのモデルに移行することができる。また、固定資産台帳を段階的に整備することが可能なため、最初は作業負荷が少なく済む。そのため、基準モデルと比較して作成が容易である。

しかし、基準モデルと比較して精度や検証可能性が低く、コスト計算や分析への活用が困難であり、各数値の説明が難しい。また、固定資産台帳を段階的に整備することで、総作業量が大幅に増加する。

以上のことから、基準モデルは精度が高いが、自治体にとって馴染みがなく取り組みにくいという特徴があり、総務省方式改訂モデルは精度が低い、自治体にとって馴染みがあり取り組みやすいという特徴がある。また、財務諸表の検証可能性や作成のスピードでは基準モデルのほうが優位性を持っていると考えられている。

## 4. 東京都の取り組み

東京都は他の自治体に先駆けて、平成18年度から複式簿記・発生主義会計を導入することを決定し、「会計基準の整備」と「財務会計システムの再構築」の2本柱について並行して取り組んだ。そして、東京都の新たな会計基準は、基準モデル、総務省方式改訂モデルと並び第三のモデルとされている。

### 4.1 会計基準の整備と財務会計システムの再構築

#### 4.1.1 「会計基準の整備」について

平成14年9月に「東京都の会計制度改革に関する検討

委員会」を設置し、新しい公会計制度の会計基準を検討した。それと共に、公認会計士及び実務を担当する職員による作業部会を開き、行政の特質を考慮した会計制度のあり方を検討した。

そして、平成17年8月に会計処理などの基本的な考え方から財務諸表の体系、各勘定科目の説明などの詳細な内容を定め、行政の特質を考慮した「東京都会計基準」が公表された。

#### 4.1.2 「財務会計システムの再構築」について

従来の公会計の機能に加え、複式簿記・発生主義に必要な機能を備えたシステムの開発が進められることとなった。

平成14年10月から新財務会計システムの基本構想に着手し、開発業者との共同作業により再構築後の財務会計システムの基本的な考え方を整理した。平成17年4月からは導入前の試験期間とし、開発業者による試験の他に東京都側でも試験を実施した。そして、平成18年3月に新しい財務会計システムを稼働させた。

### 4.2 職員の教育

東京都では、会計基準の整備や財務会計システムの再構築を進める一方で、新たな公会計制度を円滑に導入するために職員の教育にも力を入れた。主に、複式簿記の一般的な知識の説明、各局に対するその局の組織や予算体系に応じた新公会計制度と新財務会計システムの紹介、財務会計システムの端末操作研修の3つが実施された。

複式簿記の一般的な知識の説明については、各局所の経理担当職員等を対象に東京都の新公会計制度と新財務会計システムの説明会が開かれた。また、財務会計システムの端末操作研修については、導入直前の4カ月に実務を担当する組織の職員に対し、業務内容別に執行系（歳入・歳出等）、物品管理、複式処理の3科目の操作研修を実際の端末を使用して行った。

### 4.3 公会計と企業会計の違い

東京都が新たに導入した複式簿記・発生主義会計は、基本的に企業会計基準に準拠しているが、民間企業とは異なる点もある。それは、行政には民間企業にはない特質があり、民間企業の基準をそのまま適用しても有用な情報を得ることが難しいからである。行政の特質としては以下の性質が挙げられる。

民間企業は利益が目的であるが、自治体は住民福祉の向上が目的である。

民間企業は経営判断により柔軟に資源を運用するが、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る。

民間企業は経済活動と獲得される収益との間に直接的な対価性があるが、自治体はその主たる収入である税と、個別の行政活動との間に直接的な対価性がない。

民間企業の資産は売却が可能であるが、自治体は道路や橋梁のように、売却が著しく困難な多くの資産を有す

<sup>7</sup>固定資産を種類別に分類し、取得原価や日付、償却額等を記録する台帳

<sup>8</sup>複数の者が同じ方法で測定すれば同じ結果が出ること

る。

#### 4.4 東京都の新たな公会計基準

東京都では財務諸表として、貸借対照表、行政コスト計算書、キャッシュフロー計算書、正味財産変動計算書<sup>9)</sup>の作成を決定した。それら財務諸表の勘定科目体系には東京都予算性質別分類<sup>10)</sup>を採用し、行政の特質を考慮した勘定科目として、収入を生み出さない資産である道路や橋梁等をインフラ資産として計上することとした。さらに、行政コスト計算書では、減価償却費等の現金の変動が伴わないコストも費用として計上し、より明確なコスト情報を把握する。また、基準モデルと同様に、継続的に複式簿記・発生主義による記録を行うことで財務書類を作成するため、企業会計に近い会計基準となっている。

#### 5.まとめと今後の課題

自治体公会計に複式簿記・発生主義を導入し、単に資産負債の増減を記録するのではなく、取引の原因と結果を関連づけて漏れなく記録することによって、従来の仕組みでは不透明だった資産・負債の増減の原因記録が明らかになる。その結果、不正経理や不正流用などを隠すことが難しくなり、不正行為を行いにくい環境を作り出すことが期待される。また、自治体が行う取引の整合性や各取引の関連性が見えるため、自治体財政の透明性が向上し、財務4表に分かりやすい説明を加えた公表をすることで住民への説明責任が向上すると考えられる。

平成21年度決算において財務書類を作成済、作成中団体の作成体制の状況は以下のとおりである。

表2 財務書類の作成体制状況

	都道府県	市区町村		
		指定都市	指定都市を除く市区町村	
職員のみで作成	43 (91.5%)	1,031 (65.1%)	9 (50.0%)	1,022 (65.3%)
県、市区町村振興協会又は複数の市区町村主催の研修会に参加	2 (4.3%)	495 (31.3%)	3 (16.7%)	492 (31.4%)
公認会計士、税理士等の支援	3 (6.4%)	315 (19.9%)	6 (33.3%)	309 (19.7%)
作業用ワークシートを活用	24 (54.1%)	593 (37.5%)	5 (27.8%)	588 (37.6%)
公会計に対応したソフトウェアを導入	1 (2.1%)	214 (13.5%)	0 (-)	214 (13.7%)
既存の財務会計システムを活用	0 (-)	67 (4.2%)	1 (5.6%)	66 (4.2%)
新たな財務会計システムを導入	3 (6.4%)	22 (1.4%)	1 (5.6%)	21 (1.3%)
クラウドを活用	0 (-)	17 (1.1%)	0 (-)	17 (1.1%)
その他	3 (6.4%)	93 (5.9%)	2 (11.1%)	91 (5.8%)

出所：総務省「地方公共団体の平成21年度版財務書類の作成状況等」平成23年3月31日

表によると、職員のみで作成している自治体が43団体と最も多い。また、表1では新地方公会計モデルとして、総務省方式改訂モデルを採用している自治体が大半を占めていることが分かる。総務省方式改訂モデルでは段階的に複

式簿記・発生主義への移行が行われるため、担当職員の作業負担が継続的に増加する団体が今後増えてゆくと予想される。また、財務書類を職員のみで作成している団体では、新たな公会計制度をより有効に活用するために担当職員の複式簿記・発生主義会計への理解が今後の課題となる。

複式簿記・発生主義導入の先駆である東京都では、新たな会計制度を導入するに当たり、開発業者の試験に加え職員が実際にシステム動作等の検証を行った結果、300余りの不具合や懸念事項を抽出し本稼働までにその解決を図った。これから複式簿記・発生主義会計への移行を行う団体においても、それらの抽出作業が必要になると考えられる。そのため、システムに関して職員の周知に努めることが必要不可欠である。また、新地方公会計制度は企業会計に近い仕組みを持つため公認会計士や企業会計に精通する外部コンサルタントの協力を得ることで、職員のみで作業を行うよりも有効に自治体公会計を利用することが可能である。

しかし、自治体公会計は複式簿記・発生主義を導入したとしても、売却が困難な資産を多く保有することや利益の獲得を主たる目的としないといった行政の特質を持つ点で企業会計とは異なる。そのため、外部に協力を依頼する場合には、協力者の自治体公会計への理解を深めることも重要ではないかと考える。そのため、実際に実務を担当している職員と外部の協力者との意見交換によって相互理解を図ることが望ましい。

#### 主要参考文献及びURL

- [1] 稲沢克弘「自治体における公会計改革」同文館 平成21年
- [2] 東京都真公会計制度研究会「新地方公会計の実務 - 東京都における財務諸表の作成と活用」都政新報社 平成20年
- [3] 松村俊英「基準モデルで変わる公会計」東峰書房 平成20年
- [4] 株式会社三浦経営センター  
<http://www.misawa-cpa.co.jp/column/koukaikai/110401.html>
- [5] 公会計研究日誌  
<http://koukaikai.cocolog-nifty.com/blog/2011/02/post-8175.html>
- [6] 総務省「地方公共団体の平成21年度版財務書類の作成状況等」  
[http://www.soumu.go.jp/main\\_content/000118776.pdf](http://www.soumu.go.jp/main_content/000118776.pdf)
- [7] 東京都会計管理局  
<http://www.kaikeikanri.metro.tokyo.jp/kaikaku.htm>
- [8] 北海道「北海道における新たな公会計制度を考える～複式簿記・発生主義会計導入の可能性～」  
<http://www.pref.hokkaido.lg.jp/ss/sum/academy/18academy/kaikai/mokuji.htm>
- [9] ITpro「公会計制度改革とは」  
<http://itpro.nikkeibp.co.jp/article/Keyword/20071022/285113/>

<sup>9)</sup>貸借対照表の正味財産(純資産)の変動状況を表した財務書類

<sup>10)</sup>歳出を経済的性質によって人件費、扶助費、公債費、投資的経費などに分類したもの