



公会計改革の 基本的視点 ～発生主義と複式簿記～

公会計改革について

■ ディスクロージャー制度

- 地方公共団体の財政状態、運営業績を適切かつ適時に住民等へ開示する制度

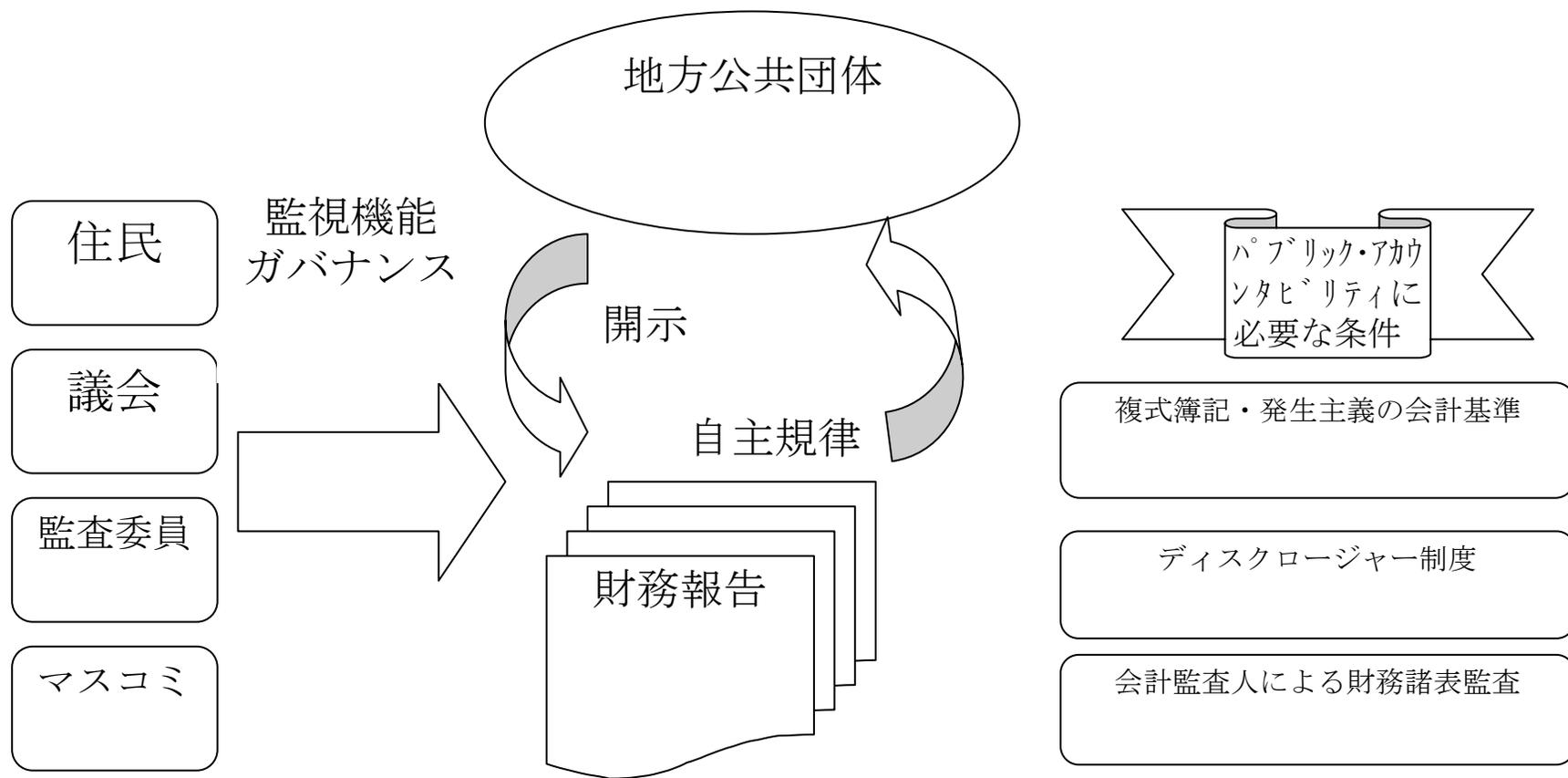
■ 意思決定

- 現状の姿を正しく財務数値で示す財務報告に基づき住民・議会、行政が政策判断・意思決定を行う

■ ガバナンス

- 開示制度により、住民・議会の監視機能が発揮
- 地方公共団体も自主規律、財政危機への早期対応可能

ディスクロージャーとガバナンス



現金主義会計と発生主義会計

■ 現金主義

- 現金・預金が増加・減少した時に会計上の取引として認識する

■ 発生主義

- 経済資源全般に亘り、発生（財貨または用役の費消ないし、稼得）という事実に基づいて会計取引を認識する

現在の地方公共団体の会計

- 地方公共団体の会計は現金主義と言われている
 - 出納整理期間(権利義務が確定している取引の収支を取込む期間)と経過勘定項目
- 現金主義は、予算会計において重要な機能を担う
 - 議会制民主主義における市民統制の技法として予算準拠主義は重要な仕組みである
 - 選挙による議員の選出
 - 議員による議会の承認を得た予算による執行
 - 執行権のグリップは現金の動きにより統制
 - 民意が反映された予算による執行手続きが確保されている

地方公共団体の経営者の意思決定

- 地方公共団体のビジネスモデルは、住民サービスの量が多ければ多いほど良いとされる
 - 負債の削減など財政健全化の政策を敬遠
- 将来のサービスを約するよりも、現在のサービスを求めがち
 - 現役世代のための施策に重点が偏る
 - 世代間の負担の衡平性の確保が図りにくい
- 結果として、現金主義会計では、現在地方公共団体が抱える問題解決に有効ではない

今、何故、発生主義会計か1

- 地方公共団体は、固定資産を抱え経済取引を多く行うなど、経済事象の高度化、複雑化が進んだ。そのため、現金・預金が動くときに認識する現金主義では、地方公共団体の活動を把握しきれない。したがって、多くの経済資源を会計報告の対象とする発生主義への転換が必要。

今、何故、発生主義会計か2

- 現金主義では、単に今年度いくら使ったかの費消額を示し、その支出金額が、実は将来の住民の経済的便益につながるものか判別できない。
- 行政運営の結果、コストはいくらで将来いくら納税すべきかわからない。
- 業績評価、意思決定に役立つ情報の提供、資産負債を含めた経済資源の受託責任と説明責任を果たすためには、発生主義への転換が必要。

現金主義と発生主義で 差異が発生する科目例

貸借対照表

資産	負債	
	退職手当等引当金	
	賞与引当金	
	未払金	
	前受収益	
	減価償却累計額	
	事業用資産	純資産
	インフラ資産	
	売却可能資産	
	投資及び出資金	
貸付金		
未収金		
未収収益		
前払費用		
販売用不動産		

発生主義－1

- 資産負債改革には発生主義が必要。
- 売却により捻出できる資金額の把握
 - 資産の時価評価額の把握
- 遊休資産、資産利用の効率性
 - バブル時に購入した土地
 - ハコ物といわれる建物

発生主義－2

- 会計上の負債は、確定債務だけではなく、「引当金」も含まれる。
- 発生主義では実際の退職時の退職金支払い時ではなく、就労に伴い発生している費用に見合った額を引当金として負債計上する。何十年という先の支払いに対しても計画的に引当金として負債計上することで備えることができる。→財政状態を正しく示すということ。
- 租税や社会保険料の未収債権にも引当金計上可能

発生主義－3の1

■ 例えば100億円の建物を購入する事例

- 当期納税額の範囲であれば、購入年度に、100億円の支出を計上するが、それ以降支出が無いために何も処理しない。つまり当年度納税者が全額負担したこととなり、受益と負担の衡平性を欠く。
- 10年債を発行した場合には、毎年利札の利払いのみで、10年後の債券償還時に100億円の支払うこととなり、将来の納税者に負担を転嫁、先送りし、受益と負担の衡平性を欠く。

発生主義－3の2

- 発生主義では建物を購入すると、減価償却する
 - 購入代金の100億円を資産計上
 - 資産の年度当たりの価値減少分を費用計上
 - 価値の減少は使用や時間の経過と共に価値が減少すると仮定するものである。実際の売却時価とは異なる。
 - 原価を耐用年数に期間配分することで受益と負担を衡平にする仕組み

複式簿記について

- 簿記は、会計事象の記録の方法
- 簿記には、単式簿記と複式簿記がある
- 単式簿記は、一般的に現金・預金の増・減を中心に記録を残す方法をいう
- 複式簿記は、取引をその原因と結果に分け、それぞれを記録する方法をいう

複式簿記の約束

- 取引を、原因と結果に分けて記録する
 - 分割して記録するために左右に書き分ける
- 貸借平均(一致)の原理
 - 同じ取引を原因と結果に書き分けたのだからその左右は同一金額となる(その累計額も同様である)
 - 貸借平均の原理は自己検証機能を有する
- 記録の方法と勘定科目
 - 勘定科目が配置された側に当該科目を書くと増加を表す
 - 勘定科目が配置された側の反対側に書くと減少を表す

今、何故、複式簿記か1

- 複式簿記により把握できる情報が広がり、経済資源の変動が会計帳簿の継続的な記録に基づいて導き出され、行政評価及び財政上の意思決定に役立つコストの正確な計算を可能とする機能を有する
- 複式簿記の採用によって、財務処理に関する業務の検証可能性とその品質管理が容易となり、誤謬の発見が容易になる

今、何故、複式簿記か2

- 複式簿記によって、同時にフロー計算とストック計算を達成でき、同時に、計算の自動検証機能が組み込まれる。自動検証機能が、誤謬の発見や、財産保全機能と相まって、業務改善にも資する。
- 予算、決算を作成し終わった後に、歳入歳出決算書の作成とは別に、関係資料からデータを集めることなく、複式簿記を導入すると、財務諸表は自動的に作成可能。

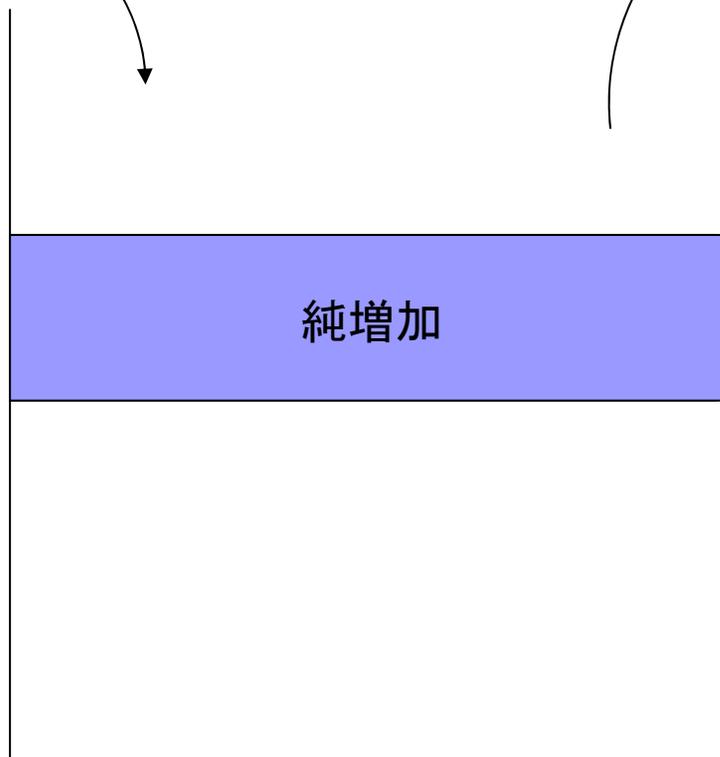
地方公共団体の会計の分析

- 現金・預金の増減に関わらしめて、その原因に関する記録をしている
- 会計報告は、一般的に一定期間における活動状況の報告と一定時点における残高の報告を行っている
- ストック、フローの情報が不足し、業績（行政成果）測定と報告が不十分である

会計報告の仕組み

資源の流入
(原因)

資源の流出
(原因)



1. 原因側の計算

流入－流出＝差額①

2. 結果側の計算

期末の残高－期首の
残高＝差額②

3. 結果として

①＝②が恒常的に成立

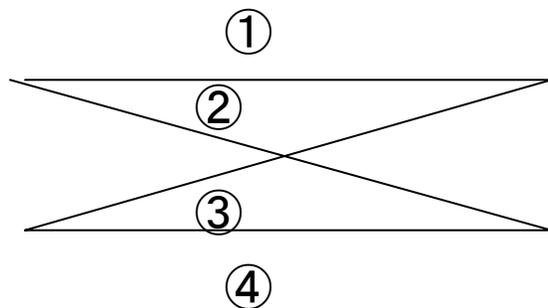
複式簿記と会計の焦点

■ 簿記は、純粹に技術的な側面

会計の焦点

現金主義

発生主義



簿記形態

単式簿記

複式簿記

現金主義と結びついた複式簿記

- 現金が増加した

(Dr) 現金 × × × (Cr) 収入 × × ×

- 現金が減少した

(Dr) 支出 × × × (Cr) 現金 × × ×

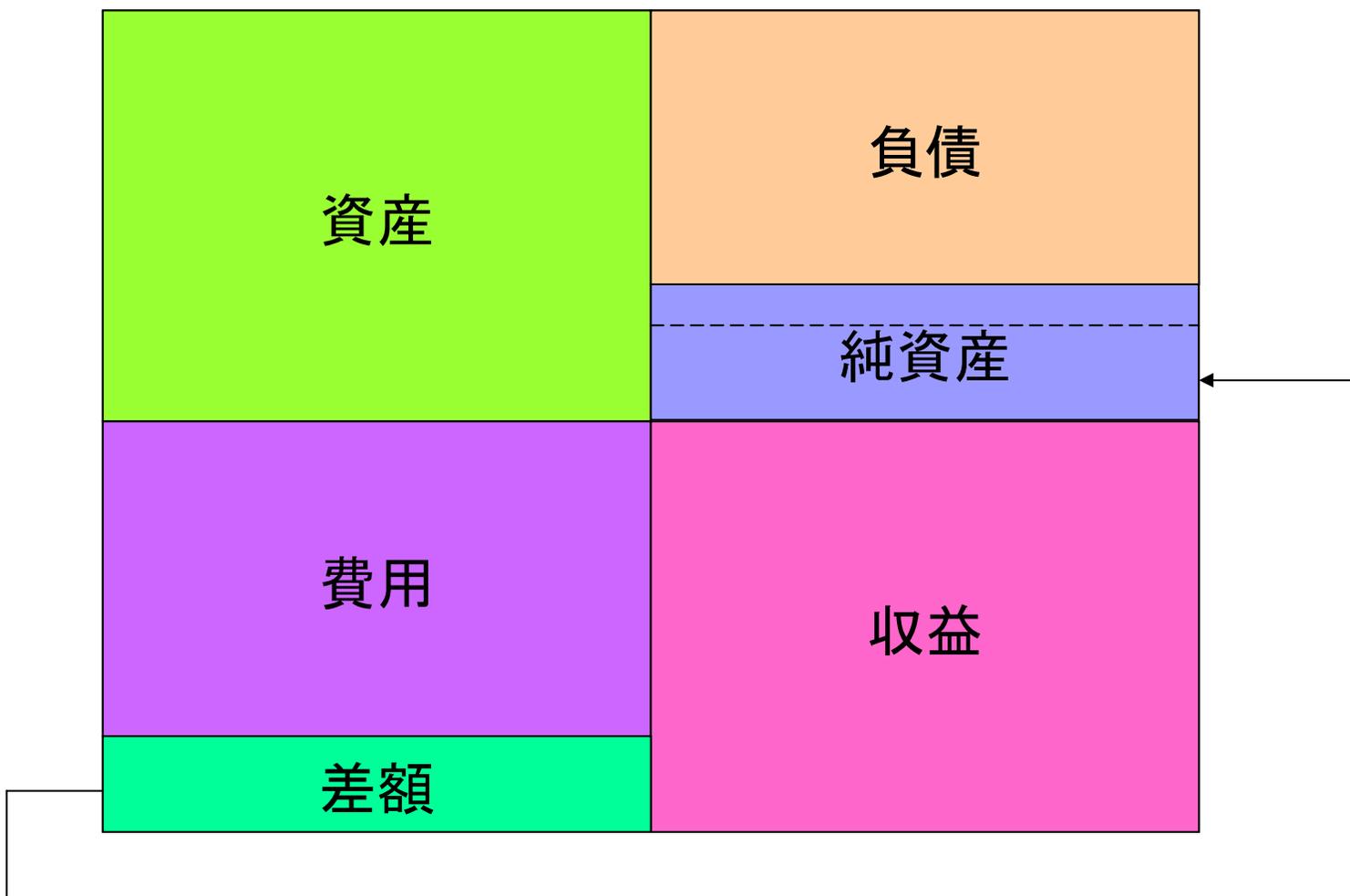
- この結果の試算表

試算表

現金	収入
支出	

発生主義と結びついた複式簿記

試算表



財務諸表の体系

- 企業会計では、以下のものが作成される
 - 残高報告書として貸借対照表
 - フロー計算書として
 - 損益計算書及び株主資本等変動計算書
- 地方公共団体会計では、以下のものが作成される
 - 残高報告書として貸借対照表
 - フロー計算書として
 - 行政コスト計算書、純資産変動計算書、資金収支計算書

財務諸表の意義

- 予算・決算、歳入歳出計算は、税金の利用状況を示すが、財務状況の把握には十分ではない。
 - 収支で赤字、黒字は歳入歳出の差引を示す
 - 計画どおりに予算を執行したか否かを示す
 - 補正予算の存在
 - 住民には実態を示す必要があり、日常的な帳簿記録に基づき、年度比較、変動要因を検討するには、適切な会計基準で作られた財務諸表が必要。

バランスシートの意義1

- 現行では単年度収支のみであり、当期決算と次期を結びつけることは困難
- 継続事業体として、財政破綻することなく、継続して存在し、住民サービスを提供し続ける必要がある。
- そのために、継続する期間の中で、毎年度行った収支を繋ぐ役割を担うために、一定時点における資産と負債といった財政状態を一覧で示す必要がある。

バランスシートの意義2

- 資産は、将来世代が享受するであろう便益を示す。
 - インフラ資産が多く、資産が多いことが健全とはいえない
 - 資産の遊休状況の把握
 - 老朽化の程度の把握
 - 将来の更新の意思決定情報の提供
- 負債は、将来世代が負うことになる負担を示す。
 - 年金債務など
- 純資産(資産負債差額)は、世代間負担の衡平性の指標となる。
- 適切に把握、開示することが重要

コスト計算の意義

- 企業は、収益から費用を控除した利益が、成果を示す指標
 - 対価的取引
 - 市場で求められたことは、消費者が商品进行评估し、購入
 - 利益の増大は、成果の向上
- 地方公共団体は、主に税収を財源に実施
 - 税収、補助金は非対価的取引
 - 税収の続く限り、不要なサービス提供の可能性
 - 行政コストは、サービス提供の必要性の判断材料を提供する
- 行政サービスの提供に費やされた資源の費消高をどのような財源で賄ったかを示す
- 当期のコストは当期の税収で賄われたかを示す
- フルコストによる事業別の業績測定を行う

連結及び地方公営企業

■ 連結財務諸表の作成も必要

- 一般会計、特別会計に加え、地方公営企業も含めることで、全体像の把握が可能となる
- 財政破綻の事例は、特別会計と一般会計の間の取引と出納整理期間を活用した粉飾と言われている

■ 地方公営企業会計

- 借入資本金、支給済み退職給付の繰延資産計上など、独特の会計処理を求めている
- 第3セクターも含めこれらの経営状況が的確に把握できないため対応が遅れ、結果として一般会計からの補填を余儀なくされている事例は枚挙に暇がない

監査

- 包括外部監査、個別外部監査は財務諸表監査ではない
 - 選定したテーマに基づき、違法性に関する指摘、経済性・効率性等の指摘を行う
- 公認会計士の行う財務諸表監査は、財務諸表に信頼性を付与するもの
- 複式簿記、発生主義の会計基準により作成された財務情報は信頼性が付与された上でディスクロージャーされる必要がある。
- 住民や議会による監視機能の発揮
- 開示義務を有した地方公共団体も自主規律

地方債

- 地方公共団体は、地方債発行主体
- 債券購入者にとっては、収支の状況に加えて、財務の健全性に関する情報、資産負債の正確な情報が必要
- 地方債マーケットでの格付けを考慮すれば、国際的な公会計基準の検討状況も把握する必要性
- いずれにせよ、地方公共団体の財政状況を適切かつ適時に開示するディスクロージャー制度が必要
 - 投資家向けIR

公認会計士の役割

- 地方公共団体も財務諸表作成者として、内部統制組織を構築する必要がある。
 - 内部統制は組織体が無駄を省き効率的に運営され、不正や誤謬が防止され、行政サービスが円滑に住民に提供されるために構築する必要
 - 会社法により、民間企業では、内部統制の整備が義務付けられた
- 公会計改革では、企業会計の考え方や処理方法を取り入れる動きのため、公認会計士の民間での経験、知識の活用が必要。
- 透明性が高く、効率的な行政経営、さらに住民にも真実の姿が示せる公会計改革に、専門性、独立性の資質を有する公認会計士の特性を生かし、公会計改革に協力していく