

自治体公会計制度改革と予算改革 - 歴史的・制度的考察 -

経営コンサルティング部 上級コンサルタント 鈴木 伸幸

1. はじめに

国・地方を問わず行政の効率化が求められている中で、行政評価や PFI 手法の導入、企業会計手法の適用といったさまざまな行政改革手法の検討が進められている。このうち企業会計手法、すなわち発生主義会計の考え方に基づく公会計制度改革は、財政状況の悪化などを背景として近年最も急速に進展している改革の動きのひとつである。

そのねらいは、これまで現金主義会計では把握することができなかった資産と負債を貸借対照表（バランスシート）を作成することによって正確に計上し、総合的な財政状況を把握するところにあるといわれている。また行政評価手法の導入に伴って、事業そのものに関連するストックや人件費などのコストの正確な把握が求められていることも発生主義会計導入の推進要因となっている。

一方で、公会計制度改革はいわば決算制度の改革であり、これは予算過程や予算制度の改革につなげることが必要である。公会計制度改革を議論する際には、技術的、手法的な面に重点が置かれるよりもむしろ、本質的には決算資料としてどのように活用するのか、さらには予算過程においてどのように位置付けるかといった議論がさらに求められているといえよう。

本稿は、発生主義会計の導入を中心とする公会計制度改革は、財政民主主義の視点からも地方自治体の予算過程に正しく位置付けられるべきであるという前提にたって、わが国の公会計制度改革の歴史的経緯を振り返り、
地域経営ニュースレター June 2002 vol.45

さらにこれと合わせた自治体予算制度改革の必要性和その方向性について論じるものである。

2. 公会計制度改革の歴史的経緯

わが国地方自治体における公会計を含む財務会計制度は非常に息の長い、しかし一方で長らくその改善が実現されないままに今日まで至っている制度であることはよく指摘されるところである。明治中期に制定された会計法に依るところの会計処理方式は、地方自治法制定時（昭和 22 年）もその基本的な枠組みが受け継がれ、戦後改革によっても改革されることなく戦前の体質が残るところとなった。わが国の地方財務会計制度にとって大きな動きとなると思われたのは昭和 38 年の地方自治法改正時であり、同年地方財務会計調査会の答申に基づきその組織や運用については改正が行われた。しかし発生主義の導入をはじめとする「近代的な会計制度の確立」という同答申の提言は実現されるには至らなかった。

公会計についての研究はその後会計学の分野で継続的に行われていたが、その議論の中心は、現行の現金主義会計方式による弊害の指摘とストック会計の整備の必要性から求められる、発生主義会計および複式簿記会計の導入という点に集約される。1980 年代には実際に自治体の公会計を発生主義会計の手法により試算する研究も見られ、熊本県では 1987 年に先駆的に貸借対照表の作成が行われてい

る。

さらに近年では地方債務の増大、地方財政状況の悪化を背景として、ストックの計上及び財政への負担の正確な把握の必要性から貸借対照表（バランスシート）の作成が強く求められるようになっており、多くの自治体はその作成、公表を行っている。しかし、ストックの資産評価などについては技術的な問題も多く残っており、さらに作成したものをどのように活用していくかという議論はこれからの課題となっている。

現在地方自治体で進められているバランスシートの作成を中心とする公会計制度改革の試みは未だ技術的な側面にとどまっており、これをどのように活用するか、あるいは予算過程にどのように位置付けるかは明確ではない。実はこうした状況は、前述した昭和 38 年地方自治法改正に先だって、昭和 37 年に提出された地方財務会計制度調査委員会の動向と答申の内容を想起させるものである。というのも同答申においても議論の中心となっていたのは予算制度ではなく決算制度であり、とりわけ会計技術的な面のみが強調されていたからである。答申では総勘定元帳による財産および債権・債務の統合や、複式簿記による会計方法の導入が盛り込まれていたが、これらはいずれも会計学的視点からの内部管理事務上の改革として提案されていた。討議の中心であった会計学者たちは、決算を予算過程の一部として認識することができず、結果的に行財政の専門家を納得させることができないまま、答申の提案も地方自治法改正に取り上げられることがなく終わったといわれる。

翻って現在進められている公会計における発生主義会計導入の動向についてみても、会計技術的な側面や企業経営手法の忠実な再現が強調されており、予算制度との関連が真剣に議論されているとは思われない。確かに技術的な課題は多くそれへの対処は必要であるものの、同時に（あるいはそれ以上に）予算

過程においてどのように位置付けるかということについて検討をすすめることが重要である。

3．公会計制度と予算制度の関係性

わが国地方自治体の行財政は財政民主主義の観点から予算によって統制されている。これに対して決算は歳出歳入決算であり、それは予算が的確に機能したかをチェックするものとなっており、議会における審議の意義も小さいなど総じてその役割は低いものとなっていることはすでに述べたとおりである。この予算と会計とのリンクについて海外の状況を見ると、欧州諸国の地方政府における会計と予算の関係は以下の4つの類型に区分される。

会計システムは予算執行の記録にとどまっている

予算システムが会計システムにリンクされており、会計における基準が予算の枠組みにも適用されている

予算システムと会計システムは相互にリンクしているが、会計基準と予算の枠組みは異なる

予算システムと会計システムは全く異なる2つの独立したプロセスをもつ

については現行制度におけるドイツおよびポルトガルなどがこれにあたる。に分類される国は少ないが、M14 改革以降のフランスがこれにあてはまる。会計及び予算の双方で発生主義が適用されており、1997 年に実施された同改正の成果があらわれるのはこれからである。についてはスペイン、ベルギー、スウェーデンがこれにあたる。これらの国では予算においては修正現金主義、会計においては発生主義が適用されている。にあてはまる国としてイギリスがあげられている。イギリスの地方政府の予算は中央からの強い統

制下にあり、ここでは予算と会計システムは必ずしもリンクしていない。

日本はドイツやポルトガルと同様上記にあてはまる。 については正確性・厳密性が要求される予算において発生主義を適用することの弊害も考慮される必要がある。ニュージーランド、オーストラリア、イギリスの中央政府は予算・決算ともに発生主義を適用しているが、イギリスについては予算・決算とも発生主義・現金主義双方の作成を継続して行っている。また、ニュージーランド、オーストラリアについては予算に関しては現金主義ベースの予算も国会に提出している。このことから予算においてはその客観性・正確性が厳密に求められることに留意しなければならない。

は予算における厳密性、正確性を担保するためより妥当と考えられる方策である。予算、決算の目的の違いが現金主義、発生主義のそれぞれの方法を採用しており、会計については経済的な成果や効率性をあらわすことが目的とされている。現在日本においても発生主義会計の検討が進められているものの、現時点では決算資料としての位置づけも明確ではないが、決算付属書類などとしての位置づけを検討する必要があると思われる。こうした考え方に対して、発生主義会計の導入は行政評価のためのコスト計算手段と考え、予算・決算とは切り離れた内部管理事務として考慮すべきという考え方もある。詳細な検討が必要である。

4．公会計制度改革と予算改革

発生主義会計の導入は、減価償却や退職給与引当金などキャッシュの流れには現れないコストを認識して、資本と負債をバランスシートにおいて把握するとともに、経常的な収支の状況を損益計算書（政府の場合行政コスト

ト計算書）において把握するものである。

予算循環を成立させるためには、こうした複式簿記形式による会計を決算資料として予算に反映させることが必要となるが、現在の予算の形式が単式予算であることはこのフィードバックを困難にさせる。例えば決算において行政コストの状況が悪化していれば、これを改善するために経常収支の効率化をはからねばならないが、現状の単式予算ではこれが分類できていない。これは資本収支にもあてはまる。

ドイツも含めて、地方公会計に発生主義会計を導入、あるいはその検討を行っている各国は、資本予算と経常予算から成る複式予算をすでに導入している。これに対して日本における検討は、予算のあり方を考慮せずに企業経営的な立場から会計のみを合理化しようとしているといえる。確かに現時点では発生主義の導入も決算統計の組換えといった試算にとどまり、予算過程には何の影響ももたしていない。しかしこれが、予算とのリンクや後述する民主的コントロールへの配慮がないままに、実際に決算資料として予算過程に組み込まれた場合、十分な機能が発揮されるかどうかは疑問である。海外諸国はすでにある複式予算制度を前提として、それを管理するための会計制度として発生主義を導入しているものと考えられる。しかしこれに対して、わが国では依然として単式予算制度を保持しており、会計制度の問題が独立して議論されているところに大きな問題がある。

複式予算制度の本来のねらいは、資本予算を個別に設定することで長期的な資本支出計画を考慮することができること、また経費支出についても長期にわたって想定することで債務の安定化を計画する一助となることが期待されているところにある。いずれも予算統制の観点から求められるものであり、会計制度の枠組みから要求されるものでは決してない。しかしながら、会計制度の議論を進める

のであれば例えば複式予算の導入を一案とする予算制度改革の問題をあわせて検討することが求められているといえる。

公会計制度改革については、すでに述べたように技術的な側面が強調されるあまり、より重要な予算過程における位置付けについての議論がおざなりとなっている傾向がある。バランスシートは算出すればそれで終わりではなく、ましてやバランスシートを自動的に算定するような会計システムを導入すればそれで済むというものでは決してない。各自治体においては、予算過程におけるバランスシートの位置付けや議会との関係も含めて議論が行われることを期待したい。

（なお海外の公会計制度改革取組みから日本の現状を評価した拙稿（「地方財政平成 14 年 5 月号（地方財務協会）」）についても併せて参考にされたい）

筆 者

鈴木 伸幸（すずき のぶゆき）

経営コンサルティング一部上級コンサルタント

専門は地方財政、公会計、経営管理

E-mail: n2-suzuki@nri.co.jp