

埼玉学園大学・川口短期大学 機関リポジトリ

日本における公会計の現状と課題

著者	李 相和
雑誌名	埼玉学園大学紀要. 人間学部篇
巻	13
ページ	133-142
発行年	2013-12-01
URL	http://id.nii.ac.jp/1354/00000320/



日本における公会計の現状と課題

Current Situation and Issues in Public Sector Accounting in Japan

李 相 和

LEE, Sanghwa

I 問題意識

公会計 (Public Sector Accounting) は国や地方自治体という個別の経済主体が行うマイクロ会計の一つである。公会計の機能あるいは役割は、財務諸表の情報に基づいて、公的主体¹⁾の将来のサービス提供能力を評価し、政策決定に反映させることである。日本における公会計の制度改革の取組みは、2000年10月の「国の貸借対照表作成の基本的考え方」と、それに基づいて公表された「国の貸借対照表(試案)」(1998年度の決算より作成・公表)である。その後、財政制度等審議会において、特殊法人や独立行政法人、特別会計について財務書類の作成基準等が定められ、2003年6月に「公会計に関する基本的考え方」が示された。

また、独立行政法人の会計は、独立行政法人の特殊性²⁾を考慮し、必要な修正を加えて2000年2月に独立行政法人の会計基準及び同注解が公表された。その後、若干の改訂が行われ、今日に至っている。独立行政法人会計基準は、公会計改革で初めての強制力を有する基準であり、また、企業会計原則に準拠していることから、日本の公会計改革の現状を知る上で重要な材料を提供する。2003年以降

は、独立行政法人と特殊法人をあわせた連結財務書類を含む「省庁別財務書類」と、各省庁別財務書類を合算した「国の財務書類」が毎年公表されている(田尾, 2011, 189-190頁)。

公会計の範囲はその目的及び必要とする財務情報の用途に応じ、個々の主体的関係に着目して、対象とする範囲を検討する必要がある。一般に、公会計の範囲には、国及び政府関係機関に加え、特殊法人などの独立行政法人、公益法人をはじめとする民間法人、地方公共団体など含まれる。本稿は、日本における公会計(特に、政府・自治体の会計)の現状と今後の課題について考察するものである。

II 公会計の概要

1 意義

公的主体は税収等を財源として公的サービスを提供する主体である。公会計では、公的主体の活動を支えるのが税収であり、公的サービスの提供に必要なコストを計算し、そのうえでどのようにコストを手当てしているのかを表示することが重要である。公的主体の特徴は次の通りである。(a) 公的サービスと税収等との対応関係が間接的・長期的であること、(b) 報告主体概念が明瞭でないこと、(c) 組織規模が大きく管理可能性のレベルが

キーワード：公会計、説明責任、複式簿記

Key words : public sector accounting, accountability, double-entry accounting

異なることなどである（川村, 2010, 14-15頁）。

公会計の意義・目的は次の通りである。すなわち、(a)議会による財政活動の民主的統制、(b)財政状況等に関する情報開示と説明責任の履行、(c)財政活動の効率化あるいは適正化のための財務情報の提供等である（財政制度等審議会, 2003, 9-11頁）。また、国際公会計基準審議会³⁾ (IPSASB) によれば、公会計の財務報告の目的は、一般目的財務報告の利用者が説明責任のために、また、資源配分に関する意思決定や政治的または社会的な意思決定を行うために有用な、当該報告主体に関する情報を提供することである。

公的主体においては、単式簿記と現金主義会計⁴⁾による記録が行われていた。その理由は現金主義会計が収支予算の編成と執行の目的に合致していることにある。予算統制の対象である予算執行行為そのものが会計記録の対象となり、予算執行の観点から財務諸表が作成されることとなる。そこでは、予算目的⁵⁾のための一貫したシステムが構築されてきた。

また、財務書類などの作成と公表は事実上の措置として行われ、法制度として位置付けられたものではない。国の活動の業績は必ずしも貨幣的に評価することはできず、非財務情報による成果の評価の方が重要となる場合もある。また、その活動には市場における交換取引には見られない外部性や資金調達の優位性が存在する（田尾, 2011, 192頁）。公会計では、財務諸表の構成要素をめぐる認識と測定が大きな論点であるが、その論点は公的財源に対するマネジメント・コントロールとパブリック・アカウンタビリティを基づいて議論する必要がある。

2 公会計の国際的動向

公会計の国際的な潮流は、単に予算過程のなかの予算執行に関する記録手続きとしてのみ取り扱うのではなく、体系的な理論を備えて制度として再構築する考え方である。また、公会計の改革においては、最終的に公会計基準や基準設定主体に関連する法制度の創設あるいは改正に至っていることが多い。特に、企業会計と公会計との一元化とその基準の国際的コンバージェンスの問題が同時並行的に進行している。

<表1>では、主要国の公会計における複式簿記・発生主義会計の導入状況、財務情報の公開・活用の状況及びその特徴がまとめられている。各国とも現金主義会計の限界を認識し、発生主義に基づく会計情報の重要性を強調し、会計制度の改革や予算制度の改革に取り組んできた。また、公共部門の会計基準の設定主体は国により異なるが、基準自体はその国の企業会計基準の影響が大きい（東京都・大阪府『公会計改革白書』, 2010, 140-141頁）。アメリカ及びイギリスでは、行政の効率化及び財政の健全化を図るため、新公的経営管理（New Public Management : NPM⁶⁾）を応用した手法を行政、財政に導入している。

世界で始めて複式簿記化を行ったイギリスは、1987年から、決算・予算共に発生主義を導入している点に特徴がある。財政活動の効率化、適正化を図ることを目的として、政府事業・行政活動のフルコストや資産保有コストを正確に把握した上で、業績成果と対応させた政策評価を行っている。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。

＜表1＞主要国の公会計制度の比較

	アメリカ	イギリス	日本	韓国
導入時期	1994年（中央政府） 1999年（地方政府）	2000年（中央政府） 1994年（地方政府）	2003年	2007年
導入目的	説明責任の遂行 （中央政府） 説明責任の遂行 運営結果の評価等 （地方政府）	正確なコストの把握 行政サービスの適切な評価 （中央政府） 正確な費用対効果の測定 （地方政府）	透明な情報公開 高率的な行政運営	透明な情報公開 高率的な行政運営
予算制度	現金主義	発生主義	現金主義	現金主義
活用特徴	財務報告と業績報告により発生主義ベースでの情報を公開	アニュアルレポートにより財務諸表や業績報告を実施 民間上場企業のIFRSの採用	現金主義と発生主義の2つの会計を両立 * 中央政府は2005年から導入	現金主義と発生主義の2つの会計を両立 * 中央政府は2009年に導入 民間上場企業のIFRSの採用

資料：東京都・大阪府「公会計改革白書」2010

アメリカには、FASB、GASB及びFASABの3つの会計基準設定機関がある。このうち、FASBは民間部門向けの会計基準設定主体であり、GASBとFASAB⁷⁾は公共部門向けの会計基準設定主体である。民間機関のGASBは州や地方政府の公会計基準を設定し、公的機関のFASABが連邦政府の公会計基準を設定している。アメリカでは公会計と企業会計とを明確に区分し、両者に異なる会計基準を設定している。また、アメリカは、予算については現金主義会計となっている⁸⁾。一方、決算に相当する書類としては、現金主義の財政収支実績を示した歳入歳出収支結合報告書のほか、財務報告の充実等を図る観点から発生主義会計を導入した財務書類があり、連邦議会に参考資料として提出されている。財務省により毎年公表されるアメリカ連邦政府の財務報告書には、業務費用の各省庁への配分状況など財務諸表の数値を用いて様々な分析が行われている（薄井, 2011, 118頁）。

日本の総務省は、地方公共団体向けに複式簿記・発生主義の考え方（企業会計的手法⁹⁾）により作成した財務諸表の提出を義務付けている。会計処理方式として新地方公会計モデ

ル¹⁰⁾（基準モデル及び総務省方式改訂モデル）を提示しており、さらに先行していた東京都方式を認めた。しかしながら、いつから、正式な制度として発足するのか全く触れておらず、すべての地方公共団体が同一の会計基準で財務書類を作成しているわけではない。このような状況に鑑み、総務省は2010年9月に「今後の新地方公会計の推進に関する研究会」を立ち上げ、国際公会計基準や国の公会計等の動向を踏まえた新地方公会計の推進方策等を検討中である（大塚, 2012, 1頁）。

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決めて実施している。このように、諸外国では発生主義会計の導入が進み、アカウントビリティ、マネジメントに活用している。また、民間企業では国際会計基準（IFRS）による国際的な会計基準の統一化が進み、公共部門においては国際公会計基準（IPSAS）を採用する動きがあり、こうした動向も注目する必要がある。

日本における地方公共団体の決算書類の作成状況（2011年度）は＜表2＞の通りである。2011年度決算に係る財務書類¹¹⁾の作成団体に

＜表2＞日本の地方公共団体の決算書類の作成状況（2011年度）

区 分	合 計	
	団体数（構成比）	連結財務書類4表まで作成 団体数（構成比）
新地方公会計モデル	1,670 (97.6)	1,201 (98.9)
基準モデル	254 (14.8)	195 (16.1)
総務省方式改訂モデル	1,416 (82.8)	1,006 (82.9)
その他のモデル	41 (2.4)	13 (1.1)
合 計	1,711 (100)	1,214 (100)

（資料）総務省報道資料（2013）

おけるモデル別の作成状況については財務書類作成団体（1,711団体）の97.6%にあたる1,670団体が新地方公会計モデル（基準モデル及び総務省方式改訂モデル）で作成している。このうち連結財務書類4表までの作成団体におけるモデル別の作成団体におけるモデル別の作成状況については、連結財務書類4表の作成団体（1,214団体）の98.9%にあたる1,201団体が新地方公会計モデルで作成している。

Ⅲ 公会計の制度改革

1 公会計制度の問題点

公的主体においては単式簿記・現金主義会計を適用しているが、収支予算を核とする現金主義会計は多くの問題点が指摘されている。すなわち、単式簿記・現金主義会計に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であるという欠点があることである。現行の公会計制度では価値計算は行われておらず、単に金銭計算がなされるのみである。このため、借入金残高や固定資産残高といった重要なストック情報が財務会計システムから自動的にアウトプットされない構造となっている。フローの面でも、長期的な投資とそれがもたらす効果との間の対応関係が追跡できないという問題もある。

具体的には、次のような問題点があげられる（財政制度審議会, 2003, 2頁）。

- (a) 建物、土地等の資産のストック情報が得られない。
- (b) 減価償却費などを含めたフルコストが把握できない。
- (c) 貸付金や収入未済に関する不納リスクが見えない。
- (d) 財源対策や将来への負担の付回しの実態がわかりにくく、将来の住民負担が見えないなど、財務マネジメントに必要な情報が不足していることである。

公会計制度改革の背景としては次のようなものがあげられる。(a) 財政危機の深まりによる財政情報の質的改善ならびに国民・住民との共有（アカウントビリティの充実）、(b) 経済の成熟化・ストック化に伴う政策決定要素の変化（行政ストックサイクルの発生）、(c) 金融改革の進展に伴う市場での信用力確保に向けた努力（金融主導型財政時代の到来）、などである。

2 公会計制度改革の要点

日本における公会計制度改革は、情報開示の充実による説明責任（accountability）の履行と行政の効率化の進展の観点から進められてきた。公会計改革の全体的な傾向としては、外部報告としての財務会計改革の中で、

どのように貸借対照表を作成するか（アカウントビリティの確保）の観点からの研究・提言が多かった（岸, 1999, 45頁）。

公会計改革の意図は業績管理の改善を重視し、決算報告の充実や財務情報の正確性あるいは透明性の確保にある。公会計において、基本的には、現金主義に基づく認識が合理的と結論付けているが¹²⁾、事業に要する費用の総体の把握と財政の効率化あるいは適正化を図るという観点から、発生主義の考え方を活用する方法について検討することが求められる。

公会計制度改革の手法は、(a) 会計処理に複式簿記・発生主義会計を導入したこと、(b) 政策別の予算・決算制度を導入したこと、(c) 発生主義予算・アウトプット型予算を導入したこと等である（東, 2000, 66-67頁）。新公会計制度¹³⁾のもとでは財務資源とともに経済的資源も測定の対象に含め価値計算を新たに加えることによって、価値増減をいかなる時点で把握するかを確定するための認識基準がはじめて必要となる。特に、新しい会計システムに価値計算を導入することと、はじめて認識基準を導入することを明確に意識することである（亀井, 2012, 7頁）。改革の範囲も政府や地方自治体などからそれ以外の非営利組織にまで及んできている¹⁴⁾。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進展している改革の動きの一つである。

新公会計制度の目的・効果としては、(a) 財務状況の透明性の向上、説明責任の履行、(b) 行財政運営への財務情報の活用、(c) 資産台帳等の整備による資産・債務の適切な管理などに要約することができる。新公会計においては、金銭計算に加えて、価値計算すな

わち一会計年度の価値のフローと次年度に繰り越される価値のストックに関する計算も実施することとなる。公会計制度改革の現状は現金主義会計による財政の民主的統制と発生主義会計などの企業会計手法は並存している。

2006年5月、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」¹⁵⁾を公表した。同年6月には、行政改革推進法第62条2項により、上記の「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。また、同年8月に、総務省は、地方自治法第252条の17の5に基づき、「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」を公表した。この指針では、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（いわば、財務4表）を作成するようにした（藤川, 2010, 318頁）。これによって、各地方公共団体においてバランスシートや行政コスト計算書の作成・公表が進められてきた。地方公共団体のなかには、独自方式に基づいてバランスシートを作成する団体や、東京都のように複式簿記・発生主義会計を全会計に導入している団体が見られる。

しかしながら、日本における現行の公会計制度は財政法、地方自治法などという法制度上の改正が必要なため、単式簿記・現金主義会計（予算編成の場合）を基調とし、複式簿記・発生主義会計（財務報告の場合）を部分的に導入した不十分な公会計改革となっている。すなわち、自治体に求められている財務4表等の作成は、あくまでも現在の企業会計手法を補足する財務情報の作成にすぎず、企

業会計の制度変更を図るものではない。

3 公会計の企業会計化の是非

伝統的な公会計は金銭計算のみ（単式簿記、現金主義会計の採用）を行い、価値計算のための発生主義、現金主義などの認識基準を必要とされなかった。その結果、財政状況全体をタイムリーに確認できず、また単年度の支出と複数年度の支出を区別しにくいなどの問題がある。

発生主義会計は、現金収支以外の経済活動をも取引とみて会計記録の対象としている。従って、発生主義会計は現金主義会計よりも、その会計認識の対象が遙かに広い。現在、地方自治体を中心に、公的部門に企業会計手法（複式簿記・発生主義会計）を導入する取り組みが盛んになっている。新しい公会計において金銭計算と価値計算の両方が行われ、一つの記帳システムの中で整合性を確保し維持されるためには、複式簿記が不可欠の方法となる（亀井, 2013, 152頁）。

しかしながら、企業会計的手法の導入により、現行の公会計制度を改革する場合、(a) 資金のフローをどのように経営収支と資本収支に仕分けするか、(b) 国の行政サービスに対する業績評価をどのように行いのか、(c) 資産及び負債の評価において、どのような認識及び評価基準を採用するのが課題となる（東, 2000, 70, 71, 74頁）。企業会計が公会計の経営及び運営に活用されるためには、複式簿記の導入、連結ベースの企業会計の整備、事業別・政策別の会計システムの整備が求められる。また、複式簿記・発生主義会計を採用しても、資産の評価基準が不十分であれば、粉飾や利益隠しができるため、どのようにルールを厳格化するかが問題である。むしろ

会計監査の水準と信頼性を高めることが必要であるとの指摘もある。

発生主義予算の大きな利点は、会計データと予算データとの整合性である。発生主義による予算を組めば、会計報告により得られるコスト情報をそのまま次期の予算配分的意思決定に用いることが可能となる。また、市場機構の導入や成果志向などを原理としたNPMの理論の発展の中で、民間企業とのコスト比較は不可欠な要素となる。

複式簿記・発生主義会計の導入の意義は、複式簿記の導入により経過勘定項目の会計処理を可能とし、決算整理を行うことにより検証可能で網羅性のある会計処理を可能とする点である。財政情報の公開や監査制度の強化は、発生主義による情報が意思決定に利用されることを前提にしている。また、発生主義の手続によって現金収支以外の情報を織り込んで作成される財務情報は、外部報告の観点でも優位性を有していると考えられる。

IV 統一的会計基準の設定とその設定体制等の整備

1. 統一的会計基準の設定

公会計制度の改革においては、公会計に関する法律の改正、または強制力のある基準作りを早急に進めることが必要である。どのような公会計基準の体系を想定するかにより、会計基準設定の在り方が影響を受ける。現在、公会計基準が統一されていないのは、公会計改革が法的には全く実施されていないことに起因する。しかしながら、日本の公会計において初めて強制力のある公会計改革が行われている機関がある。それが独立行政法人である。

日本公認会計士協会が提案している統一的

な会計基準の体系は次の通りである（日本公認会計士協会, 2013, 8頁）。(a) 企業会計と公会計で単一の会計基準体系とする、(b) 単一の公会計基準を設定する、(c) 複数の基準体系とする、という三つの体系が考えられる。その中で、統一的会計基準の最終的な設定目標は (a) 案であるが、現実的には、設定可能性があるのは (b) 案あるいは (c) であると考えられる。

単一会計基準体系の設定において、公会計基準と民間会計基準の関係をどのようにするかは、非常に重要な問題であり、設立された公会計基準設定主体が検討すべき問題である。また、財務諸表の連続性や他団体との比較可能性を確保することも必要である。単一の会計基準体系を持ちつつ、実務指針等の下部規定により、組織形態別の会計課題に対処する方法を採るのか、最初から複数の公会計基準体系を構築するのかは、民間会計基準との関係と同様、設立された公会計基準設定主体が決定すべき事項である（日本公認会計士協会, 2013, 160-161頁）。

総務省は、2010年9月に「今後の新地方公会計の推進に関する研究会」を発足し、国際公会計基準や国の公会計等の動向を踏まて、会計モデルの統一を視野に入れた検討が行われている。財務諸表の作成や公会計システムに大きな影響を及ぼすことが考えられる。しかしながら、現時点において、常設の公会計基準設定主体が存在なく、公的主体を対象とする会計基準が単一体系であるべきか否かは議論の余地がある。

2. 設定体制等の整備（公会計基準の設定主体の設定）

(1) 基準設定主体の設置のメリット

公会計基準設定を担う、単一の基準設定主体の設置には次のようなメリットがあると考えられる（日本公認会計士協会, 2013, 161-162頁）。

- (a) 公的部門に関与する全ての関係者が結集し、資源を集中させることにより、高品質な会計基準を設定することが可能となる。
- (b) 関係者間のバランスが働き、特定の関係者の過度な影響力を排除しやすい。
- (c) 両体系間の整合性を保ちやすい。
- (d) 同一の会計事象に対するあるべき会計処理が組織形態の相違により異なる事態はほとんど想定されない。
- (e) 民間企業会計基準設定主体との関係の構築、国際的な公会計基準設定に関与していくことが、複数の基準設定主体を持つ場合より容易である。

従って、複数の公会計基準設定主体を設立して貴重な人的資源を分散させるよりは、単一の公会計基準設定主体に集中させることが妥当であると考えられる。

(2) 公会計基準の設定主体が備えるべき要件

公会計基準の設定主体が備えるべき要件としては次のようなものがあげられる（日本公認会計士協会, 2013, 162頁）。(a) 独立性、(b) 専門性、(c) 正当性（法的裏付け）、(d) デュー・プロセス、(e) 透明性とガバナンス及び (f) 財政基盤が必要である。また、上記六つの要件には、トレードオフ関係が存在する。

(3) 現行の公会計基準の設定主体

現行の公会計基準等の設定組織は、国や地方自治体、国の公益関連企業、地方自治体関

連機関などである。諮問機関という性質上、研究会への参加者が主に学識経験者等一部の関係者に限られている。また、省庁等又は研究会が会計基準及び指針等を公表するのみで、法的な裏付けが不明確である。さらに、省庁等の諮問を受けて、省庁等の事務局により研究会がサポートされているため、基準設定主体の省庁等からの独立性が脅かされる可能性がある。

（４）新しい公会計基準の設定主体

公会計委員会研究報告第19号によれば、会計基準設定主体のあるべき組織は、(a) 基準検討委員会、(b) 運営母体、(c) 事務局からなる。この設定組織は国・地方自治体、国関連機関及び地方自治体関連機関に共通する会計基準の設定を行う。

運営母体をはじめとする基準設定機能を省庁等から組織的に分離し、基準及び指針等は当該機関が公表したものについて省庁等が法的裏付けを付与することを示している。基準設定や事務局に携わるメンバーも、学識経験者に限らず、財務諸表作成者（省庁等）や検査または監査機関、会計専門家及び財務諸表利用者等幅広く参加することを想定している。このように、常設の検討会など、専門家による会計基準の検討体制を整備することが必要である。

また、基準設定主体自ら事務局を持つことで、基準設定に係る知見の蓄積が進む。この方法により、基準設定主体が関係者から独立した会計基準を設定することが可能となる。基準設定の独立性を確保するため、省庁等資金提供元からの監視は基準設定に係るものでなく、法人運営全般の監視にとどめるべきである（日本公認会計士協会、2013、167-168頁）。

会計基準の設定主体については、所轄庁が

策定すると必要以上の指導的効果を持つおそれがあるため、民間の自主的な取組に任せるべきとの考え方があがるが、基準の策定及び定期的な見直しには相当のコストがかかることから、行政と協力して民間主導で策定等を行うことが適当である。

現状では、日本公認会計士協会が国際会計連盟（IFAC）加盟団体としてIPSASの開発と普及を支援している。IPSASをめぐる各国の対応状況は国際的なベンチマークとして各国の公会計基準のコンバージェンスが進んでいる。将来的にIPSASの影響力が増大することを考慮するならば、IPSASの開発への関与の度合いを高めていくことが求められる。

V 結び

公会計制度の意図は、財務報告によるパブリック・アカウンタビリティの履行と予算制度改革による公的財源の効率的かつ効果的な配分の確保にある。そのためには、公会計に複式簿記・発生主義会計を導入し、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漏れなく記録することによって、主体の全般的な財政状況及び資産負債の増減の原因記録を明らかにすることが必要である。

公会計制度の実のある改革のためには、公的主体は完全な財務的記録の保持、財務的情報の開示、独立の監査人による監査を受けなければならない。そのためには、公会計概念フレームワークの設定や報告目的の明確化、複式簿記の導入による財務書類の作成の迅速化、公会計情報の予算編成への活用などが求められる。

現在、公会計の処理基準が各組織団体で統一されておらず、監査の権威と責任及びその客観性を保障する制度となっていない。その

ためには、統一的な公会計基準の設定とその設定機関の設立及び監査制度の整備などが求められる。新たな会計システムの導入を前提とするならば、複式簿記・発生主義会計に基づく財務会計情報だけでなく、内部統制の手法につながる管理会計情報も必要であると考えられる。

注

- 1) ここでの公的主体としては、狭義に考えて、国及び地方公共団体並びにそれが設立した特殊法人・認可法人・独立行政法人・国立大学・国立病院などのもっぱら公権力が設立の基礎となっている主体をいう。
- 2) 特殊性とは、公共的な性格を有し、利益の獲得を目的とせず、独立採算制を前提としないこと等である。
- 3) 国際公会計基準審議会（IPSASB）は国際公会計基準（IPSAS）を設定するためにIFACに設置された審議会であり、その役割はIPSASの導入を促進することである。現在、IPSASを導入している国際機関は、国連、EU、OECD、NATO、INTERPOLである。70カ国を超える国々がIPSASの導入またはIPSASとのハーモナイゼーションを進行中または計画中である。また、IFRSとIPSASとのハーモナイゼーションは、現在、95%ぐらい進んでいる。
- 4) ここでの現金主義会計は利益の計算ではなく、収支余剰を把握するだけの会計をいう。公的主体（国及び自治体）が現金主義を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。
- 5) 予算は国会・自治体議会の議決を要するが、決算は議決を要するものではない。決算は議決の認定という確認行為にすぎず、金銭的な面での予算執行の結果を示す側面が強い。
- 6) NPMとは、一般に、民間企業における経営理念・手法を行政部門に導入し、行政部門の効率化・活性化を図ることであり、その基本的な特徴は、行政機関を国民や住民に対する統治機関ではなく、サービス提供機関であることと考えることや小さな政府への転換、市場原理の導入などにある。
- 7) FASABは公的機関である。それは、法的権限の裏付けが必要であること、連邦政府に適用される会計基準の設定には政治的圧力に対抗できるだけの強力な体制の整備が必要であるとの理由があった。
- 8) アメリカでは、現金主義ベースの情報と発生主義ベースの情報との差異調整表を公表し、両者に有機的な関連を持たせている。
- 9) 一般的に民間企業で採用されている会計制度（発生主義・複式簿記に基づいた会計処理、貸借対照表等の財務諸表の作成、連結決算、原価計算等）を、公会計制度に特有の事情を考慮しアレンジしたものである。
- 10) 基準モデルとは、個々の取引などについて発生都度又は期末に一括して発生主義により複式仕訳を行うとともに、固定資産台帳を整備して財務書類を作成モデルである。基準モデルは、企業会計実務を基に、資産、税収や移転収支など地方公共団体の特殊性を加味し、資産負債管理や予算編成への活用等、公会計に期待される機能を果たすことを目的としている。
 総務省方式改訂モデルとは、公有財産の状況や発生主義による取引情報を、個々の複式仕訳によらず、既存の決算統計情報を活用して作成するモデルである。総務省方式改訂モデルは、各団体のこれまでの取組や作成事務の負荷を考慮し、固定資産台帳や個々の複式記帳によらず、既存の決算統計情報を活用して作成することを認めている。
- 11) 財務書類とは発生主義・複式簿記の考え方に基づく決算に係る書類であり、貸借対照表その他の種類をいう。財務書類4表とは、貸借対照表、行政コスト計算書、純資産変動計算書、資金収支計算書をいう。
- 12) 公会計において、現金主義の採用根拠は次の通りである。(a) 予算編成とその配分において、現金ベースの統制が重要であること、(b) 事前統制

あるいは執行管理のためには、客観性や確実性に基づく明確性とわかりやすさが必要であることなどである。

- 13) 新地方公会計制度とは、2005年12月に政府の「自治体の資産及債務の改革」としてスタートし、2009年10月に具体的に示されたもので、従来から各地方自治体で作成及び公表されてきた「貸借対照表」などの「財務諸表」について、より詳細な管理と分析を求めるための「財務書類の追加」などが盛り込まれている。具体的には、土地、建物、貸付金など保有する資産についての時価に基づく再評価の実施や回収不能と見込まれる資産の整理」など、詳細な分析と管理を行うことにより、貸借対照表、行政コスト計算書、純資産変動計算書、資金収支計算書の4つの財務諸表の整備が求められている。
- 14) 東京都では2006年度より、従来の官庁会計に複式簿記・発生主義会計の考え方を加えた新たな公会計制度を導入し、日々の会計処理の段階から財務会計システムにより複式情報を蓄積する日々仕訳を行っている。東京都が導入した複式簿記・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。
- 15) 基本的な考え方は次の通りである（藤川2010, 317頁）。(a) 複式簿記を基本原理とする。(b) 構成要素の認識基準は発生主義とする。(c) 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。(d) 税収については持分説を採る。(e) 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）。(f) 地方公共団体単体と関連団体を含む連結ベースとする。(g) 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。

望』『会計検査研究』第22号

- 薄井蘭実（2011）「公会計改革の動向と今後の課題～財務書類の早期提出と活用への取組～」『立法と調査』第319号
- 大塚宗春・黒川行治ほか（2012）『政府と非営利組織の会計』中央経済社
- 大塚宗春（2012）「公会計・監査の課題」『早稲田大学大学院商学研究科紀要』第74号
- 亀井孝文（2013）『公会計制度の改革（第2版）』中央経済社
- 亀井孝文（2012）「新しい公会計制度への提言」『会計検査研究』第45号
- 川村義則（2010）「公会計の概念フレームワークの再検討-公的主体のフロー報告への示唆-」『会計検査研究』第41号
- 岸 道雄（1999）「公会計改革の方向性」FRI Review.
- 田尾亮介（2011）「公会計—会計学・経済学・法学の交錯領域として—」財務省財務総合政策研究所『フィナンシャル・レビュー』通巻第103号
- 原 俊雄（2005）「公会計の企業会計化に関する再検討」会計検査研究第32号
- 藤川祐輔（2010）「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」『中村学園大学・中村学園大学短期大学部研究紀要』第42号
- 東京都・大阪府『公会計改革白書（2010）』財政制度等審議会（2003）「公会計に関する基本的考え方」
- 総務省（2013）「今後新地方公会計の推進に関する研究会」中間とりまとめ
- 日本公認会計士協会（2013）『公会計委員会研究報告』第19号
- GASB（1987）, *Objectives of Financial Reporting, Concepts Statement No.1.*
- FASAB（1993）, *Objectives of Federal Financial Reporting, Statement of Federal Financial Accounting Concepts.*（藤井秀樹監訳『GASB/FASAB 公会計の概念フレームワーク』中央経済社、2003年）

参考文献

- 東 信男（2000）「国の公会計制度改革の課題と展