

【研究ノート】

わが国における地方公会計基準の変遷と 地方公会計基準の設定機関における座長の見解

—財務書類の作成方法と資産評価基準を中心に—

The evolution of local government accounting standards in Japan and the views of the chairpersons of local government accounting standards-setting bodies
—Focus on preparation of financial statements and asset valuation standards—

廣瀬 哲雄

HIROSE Tetsuo

専修大学大学院商学研究科博士後期課程

Graduate School of Commerce, Doctoral Program, Senshu University

■キーワード

地方公会計, 基準設定機関

■論文要旨

地方公会計の基準について、会計基準の変遷と、設定機関の座長の見解を比較した。そのうち、少なくとも、本論文で検討した財務書類の作成方法と有価証券および有形固定資産の評価に関する項目について、座長の見解と、地方公会計基準の間に、大きな矛盾はなかった。このことから、特に、基準間で変更がある場合、各座長の財務書類への見解が、そのまま地方公会計基準設定に、大きく影響を与えた可能性がある。

■Key Words

local government accounting, standard setting bodies

■Abstract

The evolution of standards for local government accounting are compared with the chairpersons' views of the setting bodies. There were no significant discrepancies between the chairperson's views on financial statements and the local government accounting standards, at least regarding the items examined in this paper on the preparation of financial documents and the valuation of securities and tangible fixed assets. This suggests that each chairperson's views on the financial statements may have had a significant impact on the setting of local government accounting standards, especially when there are changes among standards.

受付日 2024年9月30日
受理日 2024年11月10日

Received 30 September 2024
Accepted 10 November 2024

1 はじめに

総務省・旧自治省は、地方公共団体に対して、地方自治法等による、法で強制された収支報告に加え、別途、財務書類の作成（以下、これを地方公会計と呼ぶ）を要請している。これは、「経済戦略会議が平成 11 年 2 月 26 日に小淵総理に対して行った答申（「日本経済再生への戦略」）の中にも、「公会計制度の改善」として地方公共団体を含む公的部門への企業会計の導入の必要性の指摘が盛り込まれた」（自治省, 2000, p.1）ことから始められたものである。総務省・旧自治省が現在までに公表した地方公会計の基準について、図表 1 に示す。

これまでに総務省・旧自治省が示した地方公会計の基準は、『地方公共団体の総合的な財務分析に関する調査研究会報告書』（以下、2000 年報告書と略す）、『地方公共団体の総合的な財務分析に関する調査研究会報告書—「行政コスト計算書」と「各地方公共団体全体のバランスシート」—』（以下、2001 年報告書と略す）、『新地方公会計制度研究会報告書¹⁾』（以下、2006 年報告書と略す）、および『今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書』（以下、2014 年報告書と略す）の 4 つである²⁾。

会計基準設定活動については、先行研究として大塚（2001）がある。大塚は、企業会計の会計基準設定活動は社会的選択のためのプロセスと捉えており（大塚, 2001, p.29）、現実の会計基準は

様々な要素を含む会計基準設定活動からのアウトプットであるため、その会計基準が設定されるまでの活動を具体的に検討することなしに、会計基準の内容だけで、特定の会計基準を評価することは出来ないと結論づけている（大塚, 2001, p.40）。また大塚は、大塚（2020）の中で、大塚（2001）で示した会計基準設定活動の分析の枠組みを用いて、地方公会計基準設定活動を分析している（大塚, 2020, pp.163-171）。しかし大塚（2020）の中で、地方公会計の基準設定について、基準設定機関の構成員が、具体的に基準設定に対して、どのように影響を与えたのかについての分析を見つけることはできなかった。

地方公会計の基準設定ではないが、民間の会計基準設定機関の構成員等と会計基準の関係についての先行研究として、梶田（2019）、梶田（2020）と川津（2024）がある。

梶田（2020）は、アメリカの Robert M. Trueblood を委員長とするスタディ・グループの報告書（1973 年）（以下、Trueblood 報告書と略す）における会計目的の内容、Financial Accounting Standards Board（米国財務会計基準審議会、以下、FASB と略す）討議資料（1974 年）に対する公聴会の内容、および FASB の概念ステートメント第 1 号（1978 年）の内容を比較して、FASB の概念ステートメント第 1 号の諸会計目的の決定要因としては、「Trueblood 報告書の諸会計目的の配列が主な要因（原因）で、FASB 討議資料（1974 年）に対する公聴会での諸会計目的の多寡が、副次的な要因（原因）である」（梶田, 2020, p.55）と指摘している。これに関連して、梶田（2019）で

図表 1 日本政府の設定した地方公会計の基準

年号	西暦	基準名	座長
平成 12 年	2000	地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会報告書	今井勝人
平成 13 年	2001	地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会報告書—「行政コスト計算書」と「各地方公共団体全体のバランスシート」—	
平成 18 年	2006	新地方公会計制度研究会報告書	跡田直澄
平成 26 年	2014	今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書	鈴木豊

出所：自治省（2000）、丹羽（2001）、総務省（2001）、総務省（2006a）、総務省（2007）、総務省（2014）等を参考に筆者が作成。

は、Trueblood 委員会における起草スタッフの「Soter の会計思想」が Trueblood 報告書へ継承され、さらには、この Soter の個人の会計思想が、FASB 概念ステートメント第 1 号の「形成過程で包摂されていった」（梶田, 2019, p.72）ことを明らかにしている。

また川津（2024）は、会計情報の質的特性について、Trueblood 委員会による事前の公聴会と Trueblood 報告書を比較し、この両者の内容は異なるが、そこには Trueblood 報告書の起草スタッフが、主要な役割を果たしたことを明らかにしている。

地方公会計の基準設定に関して、公聴会や正式なコメントレターの募集は行われていない³⁾。しかし、これら先行研究から、会計基準が設定されるまでの地方公会計の基準設定過程に、構成員等、特に座長の影響力があるのではないかとの仮説を設定した。これは、少なくとも 2006 年報告書、2014 年報告書の基準設定機関の座長は、基準設定者である総務省からの指名であることによる（総務省, 2006b；総務省, 2010）。

以上の先行研究等を参考に、本稿は、まずこの 4 つの財務書類の作成基準について、地方公会計の基準の変遷を確認し、その後基準設定機関の座長が、地方公会計の財務書類について、どのような見解を持っていたのか、そして、その見解が基準改訂時に影響を与えたのかについて検討する。なお 2000 年報告書および 2001 年報告書は、座長が同一人物でかつ連続して検討を行っていることから、便宜上、一体とみなして分析する。

2 地方公会計基準の変遷

2.1 財務諸表の作成についての変遷

2.1.1 2000 年報告書および 2001 年報告書における財務書類の作成方法

地方公会計における財務書類の作成方法について、各報告書の作成方法とその変遷を図表 2 に示す。

2000 年報告書、2001 年報告書は、決算統計を集計して作成している。両報告書の座長である今井勝人が、財務書類の作成方法について発言している論文を見つけることはできなかった。今井は、公会計について言及した今井（2000）や今井（2001）の中で、財務書類の作成方法には言及していない。しかし今井は、今井（2000）の中で、財務書類の作成を通して「社会資本形成の世代間負担比率、固定資産の行政分野別割合やその経年変化などを示すことが出来る。また固定資産の減価償却を行うことは行政コスト計算を行うことにも通じるであろう。さらに多くの地方公共団体が統一した形でバランス・シートを作成するようになれば、地方公共団体どうしの比較も可能になってくる」（今井, 2000, p.30）と述べ、財務書類の作成意義を強調している。

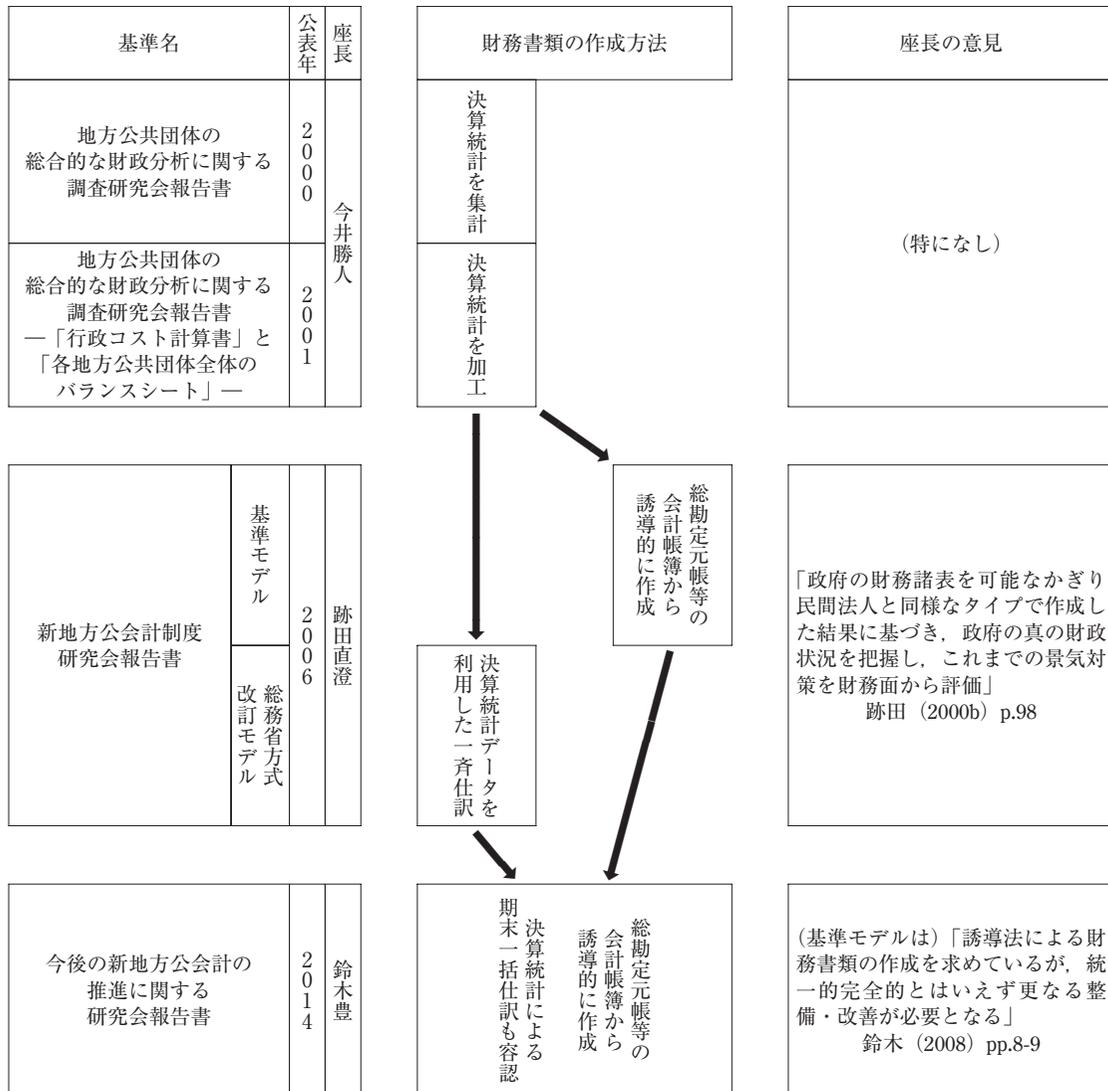
このように財務書類の作成方法には言及せず、作成意義を強調しているのは、今井（2001）でも同様である。したがって今井は、作成方法に関しては、従来からの決算統計を使用することに、疑問がなかったと考えられる。なおこの 2001 年報告書に示された財務書類の作成方法が総務省方式と呼ばれ（総務省, 2006a, p.5）、この総務省方式が、次に検討する 2006 年報告書における総務省方式改訂モデルの原型となった。

2.1.2 2006 年報告書における財務書類の作成方法

2006 年報告書では、財務書類の作成方法として、基準モデルおよび総務省方式改訂モデルという 2 つのモデルが両論併記されていて、2 つのモデルにおいては、その主要な財務書類の作成方法が異なる。

基準モデルについては、「財務書類は、公会計に固有の会計処理も含め、総勘定元帳等の会計帳簿から誘導的に作成する」（総務省, 2006a, 第 83 段落）と記載されている。そして、この会計帳簿等の作成に関して、ここでいう会計帳簿は、仕訳帳（仕訳伝票）のことである（総務省, 2007, 第 58 段落）。この仕訳帳は「日々の取引を発生順に記録した仕訳伝票の綴りまたはこれを転記した帳簿

図表 2 日本の地方公会計基準における財務書類の作成方法の推移と座長の意見



出所：自治省 (2000)、総務省 (2001)、総務省 (2006a)、総務省 (2007)、総務省 (2014)、総務省 (2015)、今井 (2000)、跡田 (2000b)、鈴木 (2008)、森田他 (2008) 等を参考に筆者が作成。

であり、1件ごとに借方・貸方の仕訳が付される」(総務省, 2007, 第 63 段落)とあり、原則として日々取引毎の仕訳記帳を前提としている。

2006 年報告書の座長だった跡田直澄は、公会計による財務書類の作成方法について、「民間法人と同様なタイプで作成した結果に基づき、政府の真の財政状況を把握」(跡田, 2000b, p.98)することを求めている。したがって、この 2006 年報

告書の基準モデルは、座長である跡田の見解が影響を与えた可能性がある。

なお同じ 2006 年報告書に記載の総務省方式改訂モデルでは、財務書類の作成方法は、決算統計からの期末一斉仕訳 (いわゆる合計仕訳) となっている (総務省, 2006a, 第 334-338 段落; 総務省, 2007, 第 209 段落)。これは跡田の考えとは異なるが、これについては自ら 2006 年報告書を「今

回の報告書は両論併記の「生ぬるい報告書」という批判を甘んじて受けざるを得ません」(跡田, 2008, p.12) と評している。そして、「全自治体に財務書類の作成をお願いする立場としては、落ちこぼれが出ないようにできる限り配慮せざるを得」(跡田, 2008, p.12) ず、そのための妥協であったと考えられる。むしろ従来の 2001 年報告書の総務省方式とは大きく異なる方法である基準モデルを、両論併記とはいえ、跡田の意思に沿って 2006 年報告書に導入できたとも解釈できる。

2.1.3 2014 年報告書における財務書類の作成方法

2014 年報告書は、財務書類の作成方法について、「①帳簿体系を維持し、貸借対照表と固定資産台帳を相互に照合することで検証が可能となり、より正確な財務書類の作成に寄与すること」、「②事業別・施設別等のより細かい単位でフルコスト情報での分析が可能となること」(総務省, 2014, 第 293 段落) という条件のもと、「今後すべての地方公共団体において複式簿記を導入するにあたっては、複式簿記の導入の意義を踏まえると、日々仕訳を行う方法が望ましい」(総務省, 2014, 第 297 段落) としている。しかし、「事務負担や経費負担等を勘案し、上記の①が満たされ、②にも資するもの(筆者注: 先に示した第 293 段落記載の条件)であれば、期末に一括して仕訳を生成する方法も差し支えないこととする」(総務省, 2014, 第 297 段落) として、日々仕訳と期末一括仕訳の選択適用を認めている。

2014 年報告書の座長だった鈴木豊は、先の 2006 年報告書の内容について、「パブリックアカウンタビリティの履行に合致したのか、また今後外部公監査の対象になる可能性があり、検証可能性の検討も課題となる。これらの視点での検討が制度確立の為には不可欠である」(鈴木, 2008, p.8) としている。これは、鈴木が地方公会計に対して、検証可能性を重視していることを示している。また 2006 年報告書の基準モデルについて「誘導法による財務書類の作成を求めているが、統一的完全的とはいえず更なる整備・改善が必要

となる」(鈴木, 2008, p.8) との見解を示している。実際に 2014 年報告書は、基準モデルの日々仕訳について、「基準モデルにおいても暫定的・過渡的なものとして位置付けられており、必ずしも複式簿記を導入する意義である①及び②(筆者注: 先に示した第 293 段落記載の条件) を達成していないといった課題があると考えられる」(総務省, 2014, 第 296 段落) と、その不全について言及しており、2014 年報告書の日々仕訳は、先の 2 つの条件を満たすことで、その不全を改良したものと位置づけている。また期末一括仕訳も、先の 2 つの条件が満たされることを前提としており、日々仕訳と同様の水準が求められている。

これらから、2014 年報告書の日々仕訳と期末一括仕訳の選択適用は、ともに鈴木が考える検証可能性の重視が影響した内容となっており、そのため、双方ともに併存できたとも考えられる。

2.2 有価証券および有形固定資産の評価基準の変遷

2.2.1 2000 年報告書および 2001 年報告書における有価証券および有形固定資産の評価基準

有価証券および有形固定資産の評価基準について、それぞれの各地方公会計の基準の評価方法とその変遷を図表 3 に示す。

2000 年報告書では、有価証券の評価について、「額面により評価」(自治省, 2000, p.9) と記載されている。また 2001 年報告書では、バランスシートの作成要領において、有価証券は決算統計の額を記載することとなっている(総務省, 2001, pp.34-35)。つまり取得原価で評価している。また有形固定資産は、「昭和 44 年度から N 年度までの普通建設事業費ごとの累計額とする」(総務省, 2001, p.43) とされており、続いて「用地取得費以外の普通建設事業費は減価償却を行うものとする」(総務省, 2001, p.43) と記載されている。つまり、有形固定資産については、まず取得原価で測定し、それを減価償却し、その残余额を持ってバランスシートに表示することが示されている。なお、土地については、「取得価額の合計」(総務省, 2001, p.43) を決算統計から転記することと

図表3 日本の地方公会計基準における有価証券および固定資産の評価基準の推移と座長の意見

基準名	公表年	座長	有価証券の評価基準	固定資産の評価基準	座長の意見
地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会報告書	2000	今井勝人	取得原価	普通建設事業費の費目ごとの累計額	「第三のタイプは企業活動に伴う資金の調達と運用の実態を示すことを目的にしたもので、資産は資金が投下されている対象であり、取得原価で評価される」 「地方公共団体の場合、その目的から第三のタイプのものが適当だと考えられる」 今井 (2000) p.29
地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会報告書—「行政コスト計算書」と「各地方公共団体全体のバランスシート」—	2001				
新地方公会計制度研究会報告書	基準モデル	跡田直澄	市場価格のないものは取得原価または償却原価 満期保有目的の有価証券は償却原価	市場価格のあるものは市場価格の時価 土地・建物は定期的に再評価	「投資およびその他の資産」に計上された資産が実際に存在しているのかという問題がある…政府はこれらの実際価値をも正確に認識し、非効率な資金の流れは早期に改革していくべきである」 跡田 (2000a) p.33 「借金で形成される社会資本がどの程度の市場価値となるのか、つまり売却可能なかないしは増収増にどの程度寄与しているのかなども把握しておかなければ意味がない」 跡田 (2000b) p.99
	総務省方式改訂モデル				
今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書	2014	鈴木豊	市場価格のないものは取得原価または償却原価 満期保有目的の有価証券は償却原価	取得原価	(基準モデルは)「公正価値評価、資本的支出、棚卸資産評価の検証可能性に課題がある」 鈴木 (2008) p.9

出所：自治省 (2000)、総務省 (2001)、総務省 (2006a)、総務省 (2007)、総務省 (2014)、総務省 (2015)、今井 (2000)、跡田 (2000a)、跡田 (2000b)、鈴木 (2008)、森田他 (2008) 等を参考に筆者が作成。

なっている。

2000年報告書、2001年報告書の座長である今井は、公会計による財務書類について、「何よりも資金の調達と運用の実態を示すことを目的にして作成される」(今井, 2000, p.29)との見解を示している。そして公会計による財務書類は、「資産は資金が投下されている対象であり、取得原価で評価される。また、資金の調達源泉は返済を必要とする部分(負債)と返済不要部分(資本)と

に区分される」(今井, 2000, p.29)としている。この今井の見解は、2000年報告書、2001年報告書における有価証券および有形固定資産の評価と矛盾がない。これらから、2000年報告書、2001年報告書において、今井の公会計への見解が、有価証券および有形固定資産の評価に影響したと考えられる。

2.2.2 2006年報告書における有価証券および有形固定資産の評価基準

2006年報告書は基準モデル、総務省方式改訂モデルの2モデルがあるが、有価証券の評価については、両モデルとも、市場価格のあるものは時価評価を採用している。

具体的に基準モデルは「市場価格をもって貸借対照表価額」（総務省、2006a、第110段落）とすることとしている。また総務省方式改訂モデルも、2006年報告書には明示的な記載がないものの、実務指針相当の2007年実務報告書の中で、「市場価格のある有価証券についてはN年度末の時価で評価」（総務省、2007、第254段落）すると記載している。

市場価格のない有価証券について、基準モデルは「取得原価または償却原価をもって貸借対照表価額とする」（総務省、2006a、第111段落）と記載している。これに対し総務省方式改訂モデルは、2006年報告書、2007年実務報告書ともに明示的な記載がないものの、2006年報告書において総務省方式改訂モデルの提案を行った森田祐司は、自身が監修した2007年実務報告書の解説書の中で、市場価格のない有価証券について、その評価基準は、取得原価で良い旨を記載している（森田他、2008、p.41）。

満期保有目的有価証券について基準モデルは、「貸借対照表価額の測定は、償却原価法によって算定」（総務省、2006a、第109段落）と記載している。総務省方式改訂モデルは、2006年報告書、2007年実務報告書に明示的な記載がないため、市場価格のない有価証券と同様に扱うと推測される。

なお市場価格のある有価証券および満期保有目的有価証券については、基準モデル、総務省方式改訂モデルともに、その価値に著しい下落があった場合には、その実質価値をもって貸借対照表価額とする旨の規定がある（総務省、2006a、第109段落-第111段落；総務省、2007、第256段落）。

有形固定資産の評価について、基準モデルでは「公有財産として管理されている土地・建物等に

については、原則として公有財産台帳の計数を基礎として定期的に再評価をした上で貸借対照表価額を測定する」（総務省、2006a、第120段落）と記載されており、基準モデルでは時価評価が原則となっている。

これに対し総務省方式改訂モデルでは、基準モデルとは異なり、2006年報告書で明示的な記載がないものの、実務指針相当の2007年実務報告書において、「公有財産のうち不動産、動産及びそれらの従物を指し、原則として基準モデル固定資産評価要領を参考として算定された再調達価額をもって計上する。ただし、当面の間取得原価を基礎として算定した価額をもって計上することもできる」（総務省、2007、第236段落）とあり、再調達原価、もしくは取得原価の選択適用となっている。

さらに総務省方式改訂モデルでは、有形固定資産のうち「売却可能資産を別建てで計上」（総務省、2006a、第308段落）し、「売却可能資産は売却可能価額で計上する」（総務省、2006a、第309段落）こととされている。つまり総務省方式改訂モデルは、有形固定資産の評価方法として、取得原価、再調達原価、売却可能価額と3種の評価方法を採用している。

2006年報告書の座長である跡田は、バランスシートの作成目的を「政府の真の債務返済能力を評価」（跡田、2000a、p.31）することと捉えていた。つまり、跡田はバランスシートの作成目的を、負債の返済能力の把握と捉えていた。そのため、資産の評価については、基本的に時価をベースとする2006年報告書基準モデルの資産評価は、跡田の意思に沿った内容であると考えられる。

しかし総務省方式改訂モデルでは、一部取得原価での評価も容認されているが、これも、先に見た財務書類の作成方法と同じく、2006年報告書がたとえ「生ぬるい報告書」（跡田、2008、p.12）だったとしても、「全自治体に財務書類の作成をお願いする立場としては、落ちこぼれが出ないようにできる限り配慮せざるを得」（跡田、2008、p.12）ず、そのための妥協の産物であると解され

る。

したがって、むしろ従来の2001年報告書の総務省方式とは異なり、有価証券、有形固定資産とともに、時価評価も採用されており、その意味で、2006年報告書は、できるだけ跡田の意思に沿った資産の評価基準が導入できたとも解釈できる。

2.2.3 2014年報告書における有価証券および有形固定資産の評価基準

2014年報告書は、有価証券の評価については2006年報告書の基準モデルを全面的に踏襲している。そのため、2014年報告書における有価証券の評価の規定は、「有価証券のうち、市場価格のあるものについては、基準日時点における市場価格をもって貸借対照表価額」（総務省、2014、第109段落）とする旨の規定がある。また市場価格のない有価証券については「市場価格のないものについては、取得原価または償却原価をもって貸借対照表価額とする」（総務省、2014、第110段落）とする旨の規定がある。このように、評価基準が2006年報告書の基準モデルから変化していない。また2006年報告書にあった、有価証券の強制評価減に関する規定もそのまま踏襲している（総務省、2014、第108段落—第110段落）。

これに対し有形固定資産については、「事業用資産の開始貸借対照表の価額の測定については、取得原価が判明しているものは、原則として取得原価とし…再評価はしない」（総務省、2014、第90段落）との規定があり、原則、取得原価で評価をし、再評価しない旨を規定している。これは2006年報告書の基準モデルの「原則として公有財産台帳の計数を基礎として定期的に再評価をした上で貸借対照表価額を測定する」（総務省、2006a、第120段落）とした規定や、総務省方式改訂モデルの「売却可能資産を別建てで計上」（総務省、2006a、第308段落）し、「売却可能資産は売却可能価額で計上する」（総務省、2006a、第309段落）とした規定から、大きく異なっている。

2014年報告書の座長である鈴木は、2006年報告書の資産評価に関して、検証可能性の観点か

ら、「ここでの検証可能性の課題は…土地の再評価である」（鈴木、2008、p.9）として、2006年報告書で示された、有形固定資産の時価評価に、検証可能性の観点から否定的な見解を示していた。また総務省方式改訂モデルの売却可能資産については、「ここでは基準モデルと改訂モデルの評価の統一性を目指しているが、評価方法、特に売却可能資産の判断規準と売却可能価額には検証可能性の問題がある」（鈴木、2008、p.9）としており、売却可能資産の評価額の検証可能性に疑問を示していた。さらに「売却可能資産は売却可能価額で評価し、有形固定資産から売却可能資産に振替処理を行うものとする。ここでの検証可能性は売却可能資産における評価方法の選択の合理性を含むか否かである」と述べており、売却資産の評価方法がそもそも合理的であるのかも含めて、疑念を示していた。2014年報告書は、少なくとも鈴木は2006年報告書に対するこれら懸念を解消しており、鈴木は公会計への見解、特に検証可能性の重視が、2014年報告書の有価証券および有形固定資産の評価基準の変更に影響したと考えられる。

3 基準設定機関の座長の見解

3.1 2000年報告書および2001年報告書座長今井の見解

ここからは、2000年報告書および2001年報告書、2006年報告書、2014年報告書の各報告書の座長が、公会計について、どのような見解を示していたのかを検証する。

2000年報告書および2001年報告書の座長であった今井勝人は、公会計の財務書類における資産の評価について、どのような見解を示していただろうか。今井は今井（2000）⁴⁾の中で、まず企業会計を3タイプに分け、地方公会計はそのうちの1つのタイプであるべきだとしている。

今井は、「第一のタイプは企業所有者の純資産を確定することを目的としており、そのために換

金価値を持つことが資産の要件となり、資産は時価で評価される。他方、負債は負の財産と位置づけられ、資産と負債の差が企業所有者の純資産である」(今井, 2000, p.29)として、財務書類の作成目的を、売却時の企業価値算出のための、資産・負債アプローチで作成されるものと規定している。

また「第二のタイプのものは期間損益計算における費用と収益の対応を適正にすることを目的としたもので、…したがって資産も減価償却後の未償却額として評価される。他方で、負債には債務の他に退職給与引当金のような各種の引当金も計上される。資産と負債の差は企業活動の元手と位置づけられる」(今井, 2000, p.29)と、収益・費用アプローチでの財務書類の作成を示している。

そして第三のタイプは「企業活動に伴う資金の調達と運用の実態を示すことを目的にしたもので、資産は資金が投下されている対象であり、取得原価で評価される。また、資金の調達源泉は返済を必要とする部分(負債)と返済不要部分(資本)とに区分される」(今井, 2000, p.29)と規定した上で、これら3つのタイプのうち、「地方公共団体の場合、その目的から第三のタイプのものが適当だと考えられる。それが何よりも資金の調達と運用の実態を示すことを目的にして作成されるからである」(今井, 2000, p.29)と結論付けている。

ここから、2000年報告書および2001年報告書の座長だった今井は、地方公共団体における財務書類において、資産は取得原価・未償却原価による算定・表示をするべきであると考えていたことがわかる。

3.2 2006年報告書座長 跡田の見解

2006年報告書の座長だった跡田直澄は、公会計について、どのような見解を示していたのだろうか。跡田は、跡田(2000a)の中で、まず財政赤字が拡大していることを指摘し、その理由として「財政の真の現状が十分に把握できていないために、改革の必要性に疑問がもたれてしまってい

るのである」(跡田, 2000a, p.28)と指摘している。その上で、「政策の帰結すなわち政策意図の達成方法や達成度についての「説明責任」はほとんど果たされてこなかった」(跡田, 2000a, p.28)として、説明責任の必要性を強調した。そしてこの論文が執筆された2000年当時の公会計を「毎年のフローに完全にリンクしたストックの状況が把握できないし、政府活動の真のコストないし将来債務も把握しようとしていない」(跡田, 2000a, p.30)と断じた上で、「政府の財政状況の説明という点では行政による「説明責任」の達成のためにも、発生主義会計に基づく政府の貸借対照表(バランスシート)を作成することが強く求められよう」(跡田, 2000a, p.31)と述べ、発生主義によるバランスシート作成が必要であると考えていたことがわかる⁵⁾。

それでは跡田は、財務書類の作成方法について、どのような見解を示していただろうか。跡田は跡田(2000b)の中で、「政府の財務諸表を可能なかぎり民間法人と同様なタイプで作成した結果に基づき、政府の真の財政状況を把握し、これまでの景気対策を財務面から評価」(跡田, 2000b, p.98)する必要性を説いている。つまり公会計で作成する財務書類は、一般的な企業会計と、可能な限り同じ方法で作成をするべきとの見解である。

次にバランスシートについて、どのように考えていたのだろうか。跡田は「発生主義概念をすべての項目に導入する必要がある。具体的には公的年金債務や公務員退職金債務という現時点で既に発生している将来債務(積立不足額)の計測や、公共物資産(道路資産)への減価償却の適用により、政府の資産と負債の真の価値の把握が行われなければならない」(跡田, 2000a, p.31)としており、そのことにより、「真の正味財産を評価でき」(跡田, 2000a, p.31)、それにより「政府の真の債務返済能力を評価できる」(跡田, 2000a, p.31)というのが、跡田の見解だった。

また、「公共部門の資産は主に行政財産といった市場で売却の対象にならない資産から構成され

ており、負債の返済能力としての価値は乏しい」(跡田, 2000a, p.33)としており、「保有資産から売却不可能と考えられる資産額を控除した政府所有正味財産を把握することが必要」(跡田, 2000a, p.31)であり、これにより、負債の返済能力を把握できると考えていた。

このように、跡田はバランスシートの作成目的を、負債の返済能力の把握と捉えていた。また跡田のいう発生主義においては、取得原価主義ではなく、「真の価値の把握」(跡田, 2000a, p.31)が重視されていて、むしろ当然に時価主義を志向するものであった。

また、2006年報告書が作成された当時の総務大臣である竹中平蔵は、公会計はどのようにあるべきであると考えていたのだろうか。竹中(1999)には次のような一文がある。

「小さな政府を作り、市場の活力を活かせるような社会にするための方策として、ほかにもいくつかの重要項目がある。…その代表は、国有資産の有効活用だ。一般論として、組織のリストラの第一歩はむだな資産を売却して借入金を返済すること、そして資産の有効活用を図ることである。この点は、今日の企業の再建計画を考えれば容易に理解できるだろう。…しかし、いまの公会計制度では、そもそも政府にはどれくらいの資産と負債があるのか時価のベースではまったく把握されていない」(竹中, 1999, p.160)。

この一文から、竹中の考えるあるべき公会計とは、2006年報告書の座長である跡田と同様に、政府にはどれくらいの資産と負債があるのかが時価のベースで把握できる会計であると推察できる。

3.3 2014年報告書座長 鈴木の見解

2014年報告書の座長だった鈴木豊は、地方公会計について、どのような見解を示していただろうか。鈴木は、2006年報告書の内容について、次のように記している。まず2006年報告書で示されたモデルについて、「パブリックアカウントビリティの履行に合致したものが、また今後外部公監査の対象になる可能性があり、検証可能性の検

討も課題となる。これらの視点での検討が制度確立の為には不可欠である」(鈴木, 2008, p.8)としている。これは、鈴木が地方公会計に対して、検証可能性を重視していることを示している。

鈴木はさらに、2006年報告書で示されたモデルについても個別に言及している。

基準モデルについては、「誘導法による財務書類の作成を求めているが、統一的完全的とはいえ更なる整備・改善が必要となる。また、公正価値や減価償却累計額等を記載した網羅的な固定資産台帳の整備は、地方公共団体の財政状態の正確な把握のため、必要不可欠であると同時に、基準モデルに基づく財務書類作成の大前提とする。ここでは公正価値評価、資本的支出、棚卸資産評価の検証可能性に課題がある」(鈴木, 2008, pp.8-9)としており、財務書類の作成に関して、2006年報告書で示された基準モデルの作成方法である、原則として逐次仕訳で作成された会計帳簿からの誘導法による財務書類の作成について、検証可能性の観点から懐疑的な見解を示している。

資産評価に関しても、「土地は原則として3年毎に再評価を行う。但し、当該年度の期末において時価変動が5%以上になることが明らかな場合は再評価を行い、当該年度末の帳簿価格に反映させる。ここでの検証可能性の課題は減価償却方法及び土地の再評価である」(鈴木, 2008, p.9)と述べ、2006年報告書で示された、土地の時価評価に、検証可能性の観点から否定的な見解を示している。これは、土地の固定資産税評価が、3年に1度であること、その評価方法が開示されていないこと、そしてその評価額が客観的な売価ではないことから、検証可能性に疑問があることがその原因であると考えられる。また同様に「土地の開始時簿価は、有償・無償取得を問わず、固定資産税評価額を基礎として算定する。底地とその上部構造の工作物等が不可分一体とみられる場合、原則として底地の取得価額を開始時簿価とし、取得価額が不明な場合、再調達価額とする。ここでの検証可能性の課題は計上の網羅性と再調達価額の算定である」(鈴木, 2008, p.9)として、その評価

方法に否定的な見解を示している。

建物に関しても、「建物の取得価額が判明している場合の開始時簿価の算定は、原則は再調達価額であり、取得価額が不明の場合の価額算定は、保険単価を利用する。ここでの検証可能性の課題は再調達価額と保険単価である」（鈴木, 2008, p.9）と述べており、その評価方法に否定的な見解を示している。これも、評価方法の検証可能性に起因している。

総務省方式改訂モデルの課題としては、本稿に関する部分として、売却可能資産の時価評価について言及している。総務省方式改訂モデルは売却可能資産について「売却可能価額による評価を行い…基準モデルと改訂モデルの評価の統一性を目指しているが、評価方法、特に売却可能資産の判断基準と売却可能価額には検証可能性の問題がある」（鈴木, 2008, p.9）としており、売却可能資産の評価額の検証可能性に疑問を示している。また「売却可能資産は売却可能価額で評価し、有形固定資産から売却可能資産に振替処理を行うものとする。ここでの検証可能性は売却可能資産における評価方法の選択の合理性を含むか否かである」（鈴木, 2008, p.9）と述べており、売却資産の評価方法がそもそも合理的であるのかも含めて、疑念を示している。

なお鈴木の見解については、鈴木（2008）において、有価証券について言及を見つけることができなかった。これは鈴木が、地方公会計による財務書類の作成に関して、検証可能性を重視していることに起因していると考えられる。つまり有価証券の評価額については、市場価格のある有価証券には、市場において検証可能な時価があり、市場価格がない有価証券も、発行会社の財政状態を示す財務書類があることから、検証可能性について特に問題がないとの見解であると考えられる。

4 結論

ここまで、日本政府が定めた地方公会計の基準について、会計基準の変遷と、設定機関の座長の見解を比較した。そのうち、少なくとも、本論文で検討した財務書類の作成方法と、有価証券および有形固定資産の評価に関する項目について、座長の財務書類に対する見解と、地方公会計基準の間に、大きな矛盾はなかった。このことから、特に、基準間で変更がある場合、2006年報告書は跡田座長の負債の返済能力把握の重視、2014年報告書は鈴木座長の検証可能性の重視といった、各座長の財務書類への見解が、そのまま地方公会計基準設定に、大きく影響を与えた可能性がある。

少なくとも2006年報告書、2014年報告書の座長は、構成員の互選ではなく、会計基準の設定者である総務省が指名した。そして先に示したように、各会計基準間の基準変更は、座長の財務諸表に対する見解と大きな矛盾がない。

●注

- 1) 2006年報告書は、「地方公共団体財務書類作成にかかる基準モデル」と「地方公共団体財務書類作成にかかる総務省方式改訂モデル」という、2種のモデルを示した。以下、2006年報告書の中で両モデルを区別する場合、「地方公共団体財務書類作成にかかる基準モデル」を基準モデル、地方公共団体財務書類作成にかかる総務省方式改訂モデル」を総務省方式改訂モデルと略す。
- 2) 総務省はこれ以外に、2007年に『新地方公会計制度実務研究会報告書』（以下、2007年実務報告書と略す）、2015年に『統一的な基準による地方公会計マニュアル』（以下、2015年報告書と略す）を公表している。

しかし2007年実務報告書は、会計基準ではなく、2006年報告書の実務指針に相当すると判断し、今回の分析からは除外した。これは、2007年実務報告書をまとめた新地方公会計制度実務研究会発足時の総務省発表に、この研究会は、2006年報告書で「示されたモデルの実証的検証及び資産評価方法等の諸課題について、有識者等により実務的な観点から検討を行う

ため」実務研究会を開催した旨の記載（総務省、2006b）があることによる。

また2015年報告書も、会計基準ではなく、2014年報告書の実務指針に相当すると判断し、今回の分析からは除外した。これは、2015年報告書の本文中において、2015年報告書は、2014年報告書に基づく地方公共団体の財務書類を実務的に作成するための作成要領である旨の記載（総務省、2015、財務書類作成要綱p.1）があることによる。

- 3) 公聴会、コメントレーター等の募集はないが、地方公共団体へのヒアリングは行っている。総務省（2006c）pp.1-3、総務省（2014）第2段落。
- 4) なお今井はこの今井（2000）中で「本稿は自治省内に設置され、筆者も参加した「地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会」での議論によるところが多いことを付記する」（今井、2000、p.30）と記しており、2000年の研究会以前からの考えであったのかについては確認できていない。
- 5) 跡田の専門は財政学であるため、跡田のいう発生主義は、会計学における発生主義とは、別の解釈を行っている可能性がある。

●参考文献

跡田直澄（2000a）「国家財政の現状と課題」『月刊自治研』第488号、5月、pp.27-34。

跡田直澄（2000b）「日本国債格下げと財政改革 財務諸表から試算すれば政府はすでに債務超過」『論争 東洋経済』第28号、11月、pp.98-103。

跡田直澄（2008）「地方分権と公会計改革」『市政』第57巻第2号、2月、pp.10-13。

今井勝人（2000）「分権時代にバランス・シートを 住民自治のための「自治体型」バランス・シートと財政情報の考え方」『地方自治職員研究』第33巻第8号、8月、pp.28-30。

今井勝人（2001）「地方公共団体のバランスシートはどうあるべきか」『論争 東洋経済』第30号、3月、pp.172-177。

大塚成男（2001）「会計基準設定活動を分析するための枠組み」『会計』第160巻第3号、9月、pp.29-41。

大塚成男（2020）「会計基準設定活動としての地方公会計の整備」河崎照行（編著）『会計研究の挑戦—理論と制度における「知」の融合—』中央経済社、pp.155-173。

梶田龍三（2019）「会計理論とFASB概念フレームワークの関係—意思決定・有用性アプローチの起源と会計目

的論—」『会計学研究』第45号、3月、pp.51-74。

梶田龍三（2020）「FASB概念フレームワークに関する公聴会の分析—FASB概念フレームワークの討議資料（1974年）を中心に—」『専修商学論集』第111号、7月、43-57。

川津大樹（2024）『Trueblood報告書における質的特性の形成過程に関する分析—公聴会とメンバー間の内部ロビングを中心として—』『専修商学論集』第118号、1月、pp.193-210。

自治省（2000）『地方公共団体の総合的な財務分析に関する調査研究会報告書』自治省。

鈴木豊（2008）「地方公共団体の公会計・公監査改革の論点」『地方財政』第47巻第2号、2月、pp.4-11。

総務省（2001）『地方公共団体の総合的な財務分析に関する調査研究会報告書—「行政コスト計算書」と「各地方公共団体全体のバランスシート」—』総務省。

総務省（2006a）『新地方公会計制度研究会報告書』総務省。

総務省（2006b）『「新地方公会計制度実務研究会」の発足』総務省、https://warp.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/3487671/www.soumu.go.jp/main_sosiki/kenkyu/chikoujiken/06071_1_1.html、2024年8月3日閲覧。

総務省（2006c）『新地方公会計制度研究会（第3回）』（議事概要）総務省、https://warp.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/3487671/www.soumu.go.jp/main_sosiki/kenkyu/chikouken/pdf/060424_2.pdf、2024年9月1日閲覧。

総務省（2007）『新地方公会計制度実務研究会報告書』総務省。

総務省（2010）『「今後の新地方公会計の推進に関する研究会」の発足』、https://warp.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/2401781/www.soumu.go.jp/menu_news/s-news/01zaisei_07_0100006.html、2024年9月10日閲覧。

総務省（2014）『今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書』総務省。

総務省（2015）『統一的な基準による地方公会計マニュアル』総務省。

竹中平蔵（1999）『経世済民—「経済戦略会議」の一八〇日—』ダイヤモンド社。

丹羽由夏（2001）「バランスシート作成と財政再建—国及び地方自治体におけるバランスシート作成の動向と今後—」『農林金融』第54巻第2号、2月、pp.28-37。

森田祐司監修、監査法人トーマツ パブリックセクターグループ編著（2008）『新地方公会計制度の徹底解説—「総務省方式改訂モデル」作成・活用のポイント—』ぎょうせい。