

科学研究費助成事業（科学研究費補助金）研究成果報告書

平成25年 6月12日現在

機関番号：12401

研究種目：若手研究（B）

研究期間：2010～2012

課題番号：22730350

研究課題名（和文） 公会計改革における複式簿記導入に関する研究

研究課題名（英文） Research of the introduction of double entry bookkeeping on Governmental Accounting Reform

研究代表者

吉田 智也（YOSHIDA TOMOYA）

埼玉大学・経済学部・准教授

研究者番号：90456286

研究成果の概要（和文）：この研究の目的は、わが国の公会計改革における複式簿記導入に関する諸論点を検討することにある。具体的には、米国の公会計制度を素材として、複式記入の意義、財務諸表の構成要素の定義、資本的資産の管理を中心として、詳細な検討を行い、企業会計のための複式簿記とは異なる複式簿記とそれに基づいた公会計独自の財務諸表・会計情報を重視すべきであることを指摘した。以上の成果について、4編の論文を公表し、日本簿記学会全国大会および財務会計研究学会大会において報告を行っている。

研究成果の概要（英文）：The purpose this study is to review of subjects of the introduction of double entry bookkeeping on Governmental Accounting Reform in Japan. More specifically, according to accounting and financial reporting system for U.S. state and local government, we examined significance of double entry, definition of elements of financial statements, and management of capital assets. Moreover, we pointed out that it is important to emphasize double entry bookkeeping that differ from the other for business accounting, and original governmental financial statements and accounting information prepared by that bookkeeping. We reported the results of this study in the annual meeting of Japan Boki Association (9-10th September 2012) and the annual meeting of Financial Accounting Research Association (23th November 2012), and published 4 papers.

交付決定額

（金額単位：円）

	直接経費	間接経費	合計
2010年度	500,000	150,000	650,000
2011年度	500,000	150,000	650,000
2012年度	500,000	150,000	650,000
年度			
年度			
総計	1,500,000	450,000	1,950,000

研究分野：会計学

科研費の分科・細目：公会計

キーワード：公会計，財務会計，複式簿記，自治体経営，地方財政

1. 研究開始当初の背景

近年、国際的な動向として、「公的会計責任（public accountability）」という見地から、政府組織の会計情報の拡充・改善が図られて

いる。その取り組みには、改善の理論的背景を企業会計に求めなるべくその姿に近づけようとするアプローチ（「企業会計化アプローチ」）と公的組織独自の観点から計算構

造・財務報告体制を構築しようとするアプローチ（「公会計固有アプローチ」）の2つがあると考えられる。

「企業会計化アプローチ」の代表例としては、国際公会計基準審議会（International Public Sector Accounting Standards Board；IPSASB）による「国際公会計基準」（International Public Sector Accounting Standards；IPSAS）があげられる。これは、我が国の企業会計への導入が検討されている国際財務報告基準・国際会計基準（International Financial Reporting Standards / International Accounting Standards；IFRS/IAS）をほぼそのまま受け継ぐ形で作成されている。

一方の「公会計固有アプローチ」の代表例として、米国政府会計基準審議会（Governmental Accounting Standards Board；GASB）による「政府会計・財務報告基準」（Governmental Accounting and Financial Reporting Standards；GAFRS）があげられる。これは、政府組織のおかれている環境・財務報告利用者の特性等を考慮した上で、その財政状態・運営成果等を明らかにするように、政府会計に独自に会計思考を反映したもの（たとえば、予算の財務会計システムへの組み込み等）となっている。

これら2つのアプローチの背景には、政府・公共部門において、どのようにその「会計責任」を履行していくのかという問題に対する考え方の違いがある。すなわち、それは、英国やニュージーランドで行われてきた「当期の行政コストの明確化・厳密化による資産・負債活用の効率化」を重視し今日のIPSAS設定の流れを生み出したものと、米国を中心とした「財務報告利用者の意思決定有用性（decision usefulness）に基づいた財務情報の開示」を重視しGAFRS設定の流れを生み出したものに他ならない。

企業会計においては、資本市場の国際化に応じた国際的に高水準な会計基準間での収斂（コンバージェンス）が進んでいるが、公会計では、政府組織の行財政活動がそもそも他組織（さらには他国）と比較して行われる性格のものではないため、今後も収斂が起こりうることは当分ないと予想される。そうであれば、政府がその会計責任の履行状況を明らかにするための会計は、各国が独自に最良のものをめざして制度設計がなされるべきであろう。

このような国際的な動向に対し、わが国においては、1990年代後半から各地の地方自治体によって貸借対照表作成ブームが起き、2000年3月には自治省（現総務省）によって統一的な作成手法をまとめた報告書が公表された。それはいわゆる「決算統計」とよばれる収支一覧表から数値を組み替えて「バランスシート」・「行政コスト計算書」を作成

するものであった。つまり、そこで作成される計算書は体系的な複式簿記に基づくものではなかった。さらに、作成された情報が財務会計的観点から具体的に何を意味しているのか不明瞭であり「財政状況の明確化」を図ることはできなかったといえよう。

そして、計算構造の観点からは、これまで「単式簿記・単年度主義」を採用してきたわが国の政府会計に対して「複式簿記導入・財務報告整備の必要」が指摘されている。それは、複式簿記による会計管理こそが政府に必要とされており、その会計記録から政府会計の財務諸表を作成・開示しようとするからである。しかし、政府会計における複式簿記の意義、そして複式簿記に基づいて作成される財務諸表の体系については、未だ十分に議論なされていないといえよう。

さらに、地方自治体の破綻に端を発して2007年に公布された「地方自治体財政再建法」による新しい財政指標の公開・分析が、進みつつある公会計改革とどのように結び付くのか不明瞭なままであり、財政指標と財務諸表の関係も今後明らかにしていかなければならないと考える。

2. 研究の目的

公会計における国際的な改革の動向を踏まえ、わが国において進められている「公会計の企業会計化」について、政府組織独自の思考を反映した形での制度設計が行えるように、(1) 計算システムとしての複式簿記の導入、(2) 会計情報の伝達手段としての財務報告書の整備という観点から、わが国の地方政府にとってのあるべき公会計の姿（記録システムと財務諸表）を検討する。

具体的には、これまでの研究を通じて浮かび上がってきた次のような問題に取り組みねばならないと考える。すなわち、

(1) 「企業会計化」には「複式簿記導入論」以外にも「発生主義会計導入論」といった次元の異なる問題が存在しており、制度設計においてそれらを同時に考えるべきであること

(2) 政府会計に複式簿記を導入する際、必然的に「持分」・「純資産」といった貸方項目が記録対象とするが、その項目が有する（すべき？）意味を明らかにしなければならないこと

(3) 政府会計における諸概念（「資産」・「負債」・「収益」などの諸概念や「会計観」など）が、企業会計のそれとは大きく異なっている可能性があること

などである。これらの問題は互いに関係するものであるが、日常的な予算執行・行政活動の記録の段階から複式簿記によって記帳し、財産の管理のための各種の帳簿を備えた上で、財務報告書の利用者（住民、投資家、金融機関など）が理解可能であるような会計報

告書を作成するための理想的モデルを構築する過程で、解決可能である。また、実質的に総務省の旗振りで行っている「総務省改訂モデル」や「基準モデル」といった現行制度との違いも明らかにせねばならない。

3. 研究の方法

本研究は、地方公会計制度における理想的モデルの構築を、財務諸表の構成要素のレベルから分析・検討しようとするものである。ただし、会計システムが地方公共団体の現状の問題を解決し行財政活動を改善するものとならなければならないため、現実的かつ実践的な要請にも応えなければならないと考える。そこで、本研究では、①文献渉猟による広範かつ多面的な知識の蓄積と②地方公共団体の公表資料の収集とインタビュー調査を手法として採用し、各年度で得られた知見を適時発信し、現行制度の改革・改善に寄与できるよう、学会・研究会での報告、論文の投稿等を行う。

本研究は、現実に地方公共団体で運用されてきた財務会計制度（従来のバランスシート作成の動きや総務省による「財務4表」の作成も含む）を離れ、理念モデルとしての地方公会計制度における複式簿記の導入と財務報告システムの構築を目指している。そこで、会計情報を作成するシステム全体を、記録・記帳レベルから検討することを目的としているが、政府組織の行財政活動を記録するシステムとしては、わが国では未だ東京都のみが採用している「複式簿記」を選択する。これは国際的動向をみても、単式簿記による記録システムを固持するのは先進国においてはもはや少数派となっていることから妥当であろう。

本研究では、国際的動向を踏まえた上で、理念モデルとしての地方公会計制度の構築を、財務諸表の構成要素のレベルから分析・検討しようとする。それゆえ、まず国際的な動向、とくに米国における政府会計の発展的動向を検討・分析することが必要であると考え。そこで、以下の研究手法を利用して、研究を進めることとする。

(1) 文献渉猟による広範かつ多面的な知識の蓄積

人文社会系の研究における基本的かつ効果的な手法である文献の渉猟を継続して行い、公会計の改革および諸外国（とくに米国）における公会計制度構築の歴史的変遷等に関する分析資料を幅広く収集し、それらに対する詳細な分析を行うことで、研究活動における知識ベースの蓄積・拡大を図る。具体的な資料については、公会計改革の動向に合わせて、適宜、検索・収集を行うこととする。

(2) 地方公共団体の公表資料の収集とインタビュー調査

地方公共団体がインターネット等によって発信している各種情報の収集・分析を行い、その問題点・改善点や各団体による工夫を比較検討する。さらに、提案される理想的モデルにおいて、導入されるべき「複式簿記システム」が地方公共団体の行財政運営における諸問題を解決しうる情報システムとして機能しうるように、現場での知識・経験を生かしたシステム構築をめざす。そのためには、地方公共団体の財政における現場担当者や発信された情報によって意思決定を行う議会関係者を対象としたインタビュー調査等を、可能な限り幅広く実施し、改革の実効性が担保されるように現場の知識・経験・問題点等を収集・分析する。

4. 研究成果

(1) 米国政府会計基準審議会における「概念フレームワーク」の検討

本研究において、これまでに分析してきた米国政府会計基準における概念フレームワークのうち、まず「財務諸表の構成要素」に関して、より詳細な分析を実施した。具体的には、基準策定のデュー・プロセスにおいて、公表されていた「公開草案」から実際の「概念書」となるまでの検討の経過を、丹念に分析し、それがどのような考え方により変更・修正されたものなのかを明らかにした。今後、このフレームワークと、各政府会計・財務報告基準との整合性についても分析の必要があると考えている。

次に、「財務諸表の構成要素」の検討に続き、それらの構成要素に関する「認識と測定」について、審議会による『予備的見解』（Preliminary Views）の分析を実施した。具体的には、基準策定のデュー・プロセスにおいて、「公開草案」を作成する前段階として提示された「予備的見解」から、今後「概念書」に盛り込まれるであろう新しい諸概念の内容を分析し、それが今までの会計実務とそこで作成される財務諸表にどのような影響を及ぼすのかを検討している。

また、現在、米国政府会計制度において取り入れられている「修正発生主義（modified accrual basis）」がどのような意味を持つのか、企業会計のような「完全発生主義」とどう異なるのかについて検討した。また、政府が行政活動に利用する資本的資産について、貸借対照表価額の決定や減価償却実施の有無といった諸論点の議論に関して、たとえば減価償却不要論に立っていると思われる Francis Oakey の学説を対象として検討を行った。

(2) 政府組織に関する「会計責任」の履行確認のための計算書の検討

2009年に日本会計研究学会において報告した内容をもとに、米国の政府会計制度の発

展史において、計算書に計上される数値によって、直接的にその会計責任を明らかにすることが出来ると主張した King=Baron の学説を分析した。彼らによれば、政府の会計責任の履行状況は、企業会計における財務諸表とは異なる様式・区分をもつ、2つの計算書によって明らかにされる。ただ、その概念自体は、今日におけるそれとは異なる可能性があったため、その計算書における「会計責任」の内容がどのようなものなのかを中心に検討した。

(3) 米国政府会計発展史における固定資産情報の変遷の分析

財務諸表やそれを作成するための機構である複式簿記において、政府の財産の1つとして認識されている「資本的資産」がどのように、記帳・計算・報告されていたのかを、米国政府の初期会計史を紐解き、その潮流を明らかにした。基金(資金)管理と同様の方法で始められた「資本的資産」の管理が、その後どのように変化したのか、そして、それをどのように簿記システムのなかに取り込んだかを、複数の学説での扱いを取り上げて分析した。

また、「資本的資産」について、損益計算を必要としない政府会計においても、取得原価の配分計算であり、期間費用を発生させる「減価償却」を行うべきかどうかについて、その処理の妥当性を勘案し、検討する必要があると考えており、研究を通して継続的に検討している。

(4) 米国政府会計基準における資本的資産の減損処理の検討

これまでに分析してきた米国政府会計制度における資本的資産(固定資産)情報の一部として、「資本的資産の減損処理」についての分析を行った。企業会計において、減損が行われる時には、認識・測定のいずれかにおいて、その資産から得られる将来キャッシュ・フローの割引現在価値の計算を利用する。しかし、米国政府会計制度において、行政活動に利用される資本的資産は、一般的に収益やキャッシュ・フローを生み出すことはないという。そうであれば、そのような資産の減損処理はどのように行われることになるのか。分析の結果、行政活動に利用される資本的資産の減損は、たとえば、その減損が物理的損傷による場合、その資産の用役提供能力(service utility)を復旧するための見積原価を利用して、減損による損失額を計算していた。このような会計処理は、過去の意思決定時点での失敗を明らかにすることができる可能性についても言及した。

(5) 米国政府会計制度における複式簿記の意

義の検討

米国政府会計制度における複式簿記と企業会計で用いられる複式簿記との相違点に注目し、両者が形式的には同様の「複式記入」を行い、総勘定元帳に記録された諸勘定の記録から財務諸表を誘導的に作成するという基本的な仕組みを利用していることを確認した。

その上で、政府会計では1) 損益計算を行わないものの、2) 財政収入に対する財政支出と費用(コスト)という2つのフローを同時に記録・計算しようとしていることの難しさを明らかにした。さらに政府会計に特有の予算制度を複式記入に取り込んで、企業会計とは異なる計算構造を作り出していることが明らかとなった。これにより、損益計算を行わない非営利組織全般も含めた財産管理のための簿記の普遍性を示すとともに、わが国の教育界においてここ数年話題に上る「簿記離れ」に対しても、一定のニーズを満たしうるものとして公会計が存在することを指摘した。

(6) 連結財務諸表基準に関する分析

今後、市町村合併・広域連合など、自治体の枠を超えた会計制度が必要となっていくことを踏まえ、企業会計における連結財務諸表に関する基準の分析を行い、その成果を共著として2010年に出版した。

5. 主な発表論文等

(研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線)

〔雑誌論文〕(計4件)

- ① 吉田智也：「米国政府会計における減損処理の意義—GASB 基準書第42号の検討—」『財務会計研究』(財務会計研究学会)第6号, pp.49-69 (2012年4月)【査読有】
- ② 吉田智也：「公会計における財産管理—米国初期公会計における「財産勘定」の利用—」『商学論集(福島大学)』第79巻第4号, pp.33-48 (2011年3月)【査読有】
- ③ 吉田智也：「公会計における会計責任達成のための財務諸表に関する一試論—「資源会計責任計算書」と「純会計責任変動計算書」の分析—」『會計』(森山書店)第178巻第2号, pp.245-262 (2010年8月)
- ④ 吉田智也：「米国公会計における財務諸表の構成要素—GASB 概念書第4号『財務諸表の構成要素』の検討—」『産業経理』(産業経理協会)第70巻第2号, pp.137-148 (2010年7月)

〔学会発表〕(計3件)

- ① 吉田智也：「公会計からみた簿記の可能性」日本簿記学会第28回全国大会(2012年9

月9日・10日) 熊本学園大学

- ②吉田智也:「米国政府会計における減損処理の意義」財務会計研究学会第5回大会(2011年11月23日) 南山大学
- ③吉田智也, 他21名(共同発表):「新会計基準における勘定科目の研究(日本簿記学会簿記実務部会最終報告)」日本簿記学会第26回全国大会(2010年8月28日) 京都産業大学

[図書] (計6件)

- ①菱山淳編, 吉田智也, 他6名(分担執筆)『全経簿記能力検定試験1級(会計)標準テキスト』税務経理協会, p.282(2012年8月)
- ②全国経理教育協会編, 吉田智也, 他21名(分担執筆)『全経簿記上級 商業簿記・会計学 テキスト(第4版)』中央経済社, p.255(2012年7月)
- ③新田忠誓編, 吉田智也, 他15名(分担執筆):『エッセンス簿記会計 第8版』森山書店 p.384(2012年4月)
- ④新田忠誓編, 吉田智也, 他48名(分担執筆 33項目):『勘定科目・仕訳事典』中央経済社, p.325(2011年8月)
- ⑤菊谷正人・吉田智也(共著):『連結財務諸表論要説(改訂版)』同文館出版, p.282(2010年12月)
- ⑥新田忠誓編, 吉田智也, 他13名(分担執筆):『エッセンス簿記会計 第7版』森山書店, p.395(2010年4月)

[その他]

ホームページ等 なし

6. 研究組織

(1) 研究代表者

吉田 智也 (YOSHIDA TOMOYA)
埼玉大学・経済学部・准教授
研究者番号: 90456286