

地方自治体会計への企業会計的手法の導入に関する検討

齋 藤 真 哉*

(青山学院大学経営学部教授)

1. 問題の所在

地方自治体は、地域住民の福祉の増進を図ることを基本として、その地域における行政を自主的かつ総合的に実施する役割を有している。いわば、その地域住民の生活に寄与する活動を行うというミッションを有している。そしてそのミッション遂行のために、税金（住民税や事業税、固定資産税等）等を徴収する権限を有しており、地方債の発行等による資金調達もまた認められている。そうした地方自治体（行政側）が、情報を広く一般に開示するのは、「本来的には住民に対する地方自治体の行政責任に基づいている。」¹⁾と説明される。そして情報が住民に開示されることにより、公正かつ効率的な行政が確保され、住民の選択と責任において行政へ参加することが可能となる。むしろ、地方自治体に対して情報ニーズを有している外部のステイクホルダーは、行政サービスの消費者としての、また納税者としての住民に限らない。各種の行政サービスを請け負って自らの収入とする会社や団体、そして国や上位の地方自治体、銀行や地方債購入者等の債権者、加えて地方自治体の債務の負担者となるであろう将来の世代の住民も含まれる²⁾であろう。そこで近年、納税者である住民に対する情報の提供に留まらず、広く一般に情報を開示（公開）、すなわちディスクロージャーして説明する責任（いわゆる、パブリック・アカウンタビリティ：公的会計責任）が地方自治体にあるという考え方が強く打ち出されてきたように思われる。加えて法令による強制的な制度に基づく内容に留まらず、任意に行う積極的な情報開示が必要であるとの考え方が、広く社会に支持されてきているように思われる。

*1959年生まれ。関西学院大学商学部卒、一橋大学大学院商学研究科修士課程修了、一橋大学大学院商学研究科博士後期課程単位修得後退学。日本会計研究学会、アメリカ会計学会、国際会計研究学会、日本簿記学会、ヨーロッパ会計学会、日本監査研究学会、税務会計研究学会、公益法人研究学会、国際公会計学会等に所属。

主な著書は、単著としては『税効果会計論』（森山書店、1999年）、分担執筆としては『会計学研究』（中央経済社、1993年）、『日本会計発達史』（東京経済情報出版、1993年）、『簿記と企業会計の新展開』（中央経済社、2000年）、『日本の福祉』（以文社、2001年）など。

1) 吉田寛『政府・地方自治体と公企業の会計』森山書店、1993年、97ページ。

2) q.v., Elio Borgonovi, Eugenio Anessi-pessina, "Accounting and Accountability in Local Government : A Framework," Eugenio Caperchione, Riccardo Mussari ed., *Comparative Issues in Local Government Accounting*, Boston, Dordrecht, London: Kluwer, 2000, p.7.

こうした社会的な環境変化等に応えるように、積極的に情報開示を行おうとする地方自治体にあつては、特に近年、企業会計的手法を導入しようとする動きが強まっている。そしていくつかの地方自治体では貸借対照表が作成され、企業会計の考え方である発生主義に基づいた会計処理として減価償却を導入するなどの動きが生じている。

例えば、わが国において初めて貸借対照表を作成した地方自治体は、臼杵市であることが知られている。臼杵市は、平成8年度と平成9年度の貸借対照表、並び両年度の比較貸借対照表を、平成10年12月の定例市議会にて決算認定のための補足資料として全議員に配布したのである³⁾。その後複数の地方自治体において貸借対照表を作成する動きが見られ、平成12年3月に自治省（現在、総務省）より『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』が公表され、そのなかで貸借対照表（当該報告書では、「バランスシート」という名称を用いている）の具体的作成方法が提示された。この報告書では、地方自治体に対して税金の効率的な活用が求められている点を重視して、貸借対照表をもつばら資金の調達源泉と用途を表わす表として理解する考え方に立脚していると説明されている⁴⁾。しかしながら、貸借対照表を作成している地方自治体の半数以上が、その目的として所有している資産と負債を一覧表示させることとしているとの実態調査⁵⁾があり、自治省の報告書の考え方が必ずしも広く認知されているわけではない。このことは、地方自治体会計にとっての貸借対照表に対する理解に混乱が存在することの1つの証左でもある。

また企業会計的手法の1つとして説明されている減価償却という手続きについても、決して統一した理解に立脚して行われようとしているとは思われない。減価償却手続きは、前述の自治省の報告書において要求されている。当該報告書では減価償却の意義を「期間損益計算を行うためではなく、翌年度以降に継承される資産を把握するため、減価償却の手法を用いることとする。」⁶⁾と述べている。しかし翌年度以降に継承される資産を、なぜ減価償却累計額を控除した価額で示さなければならないのかについては、なんら説明はなされていない。すなわち、地方自治体会計における減価償却が、何を意味するのかについては明白にされていないのである。このように減価償却についての理解も、貸借対照表についての理解と同様に混乱が見られるように思われる。

未だ多くの地方自治体（行政側）について、パブリック・アカウンタビリティに関する認識が必ずしも十分ではないとの指摘がなされること⁷⁾があるとともに、既述のように積極的に情報を開示していこうとする地方自治体のなかでも、いかなる内容の情報を公開すべきであるのか、また開示する各種財務表の相互関連ないしは有機的関連性等について、必ずしも統一的な理解がなされているとは思われない。そして企業会計的手法の導入が、地方自治体会計においていかに理解されるのかについては、ほとんど考慮されることなく、企業会計における理解をそのまま援用しようとしているように思われるのである。

そこで本稿においては、近年のわが国における動向を考慮し、地方自治体会計への企業会計的手法の導入に焦点を当てて検討を加えることにしたい。具体的には、まず地方自治体会計の役割をパブリック・アカウンタビリティの観点から明らかにしたい。その上で、地方自治体会計における貸借対照表がいかなる

3) 石原俊彦『地方自治体の事業評価と発生主義会計－行政評価の新潮流－』中央経済社、平成11年、184-192 ページ参照。

4) 自治省『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』平成12年3月、2-3ページ参照。

5) 日本会計研究学会スタディ・グループ報告書『非営利組織体の会計－平成12年度中間報告』2000年9月、133ページ参照。

6) 自治省、前掲報告書、8ページ。

7) 例えば、日本公認会計士協会 地方公共団体のディスクロージャーに関するプロジェクトチーム「地方公共団体のディスクロージャーについて－その実態分析と提言の概要－」1998年10月5日、15ページ参照。

意味を有するのか、ないしはいかなる理解が地方自治体会計にとって妥当するのかについて検討を加える。さらにその理解について未だ収斂しているとは考えられない減価償却という企業会計的手法を取り上げることにしたい。なお減価償却と同様に、企業会計において発生主義により説明される引当金の設定についても、貸借対照表に対する理解を踏まえて、言及することにする。

2. パブリック・アカウンタビリティ

(1) パブリック・アカウンタビリティの意義

地方自治体の情報開示は、既述の通り、本来的には住民に対する行政責任に基づいていると考えられる。地方自治体の情報開示の義務、すなわちパブリック・アカウンタビリティは、狭義には、納税者である住民や補助金を提供している国家が、住民の生活に寄与するミッションのために徴収された税金等が、そのミッションに適合するように使用されたか否かを判断できるように、説明する義務を指すと思われる。納税者である住民および補助金提供者である国家を委託者とし、行政側を受託者とし、行政側が特定の目的のために使用することを委託された財産の利用や現状等について住民に説明する義務が、パブリック・アカウンタビリティである。これは、住民・国家と行政官庁とのあいだに、税金等のかたちで、住民より行政官庁にその目的に即した財産の運用と管理について、委託と受託の関係が成立しているとの理解に立脚しており、企業会計におけるアカウンタビリティ（会計責任）⁸⁾の理解と同様に考えることができる。「パブリック・アカウンタビリティは、納税者が「知る権利」、すなわち市民およびかれらによって選出された代表者による公的な議論へと導きうる広く一般に言明された事実を受け取る権利を有しているという信念に基づいている」⁹⁾という記述は、正に狭義のパブリック・アカウンタビリティを示している。

そしてこのパブリック・アカウンタビリティは、住民による行政への直接ないしは間接の参加に深く関わっているように思われる。すなわち、行政への住民参加が、陳情・要請型から、提案・建議型、さらには行政機関と対等のパートナーとしての協働型へと移行していくにあたり、市民意識の成熟や行政機関による支援体制の整備、民主的な組織の構成と運営等以外に、地方自治体の行政側による情報開示が重要な条件として挙げられる¹⁰⁾のである。

しかし地方自治体のステイク・ホルダーは、納税者ないしは行政サービスの消費者としての住民に留まらない。そこで地方自治体の情報公開の必然性を、単に地方自治体の行政側と納税者としての住民とのあいだでの説明義務に依存することは合理的ではない。そこで、財産の管理運用の委託と受託の関係でのみ理解するのではなく、自治への住民参加のために必要と考えられる情報を広く開示していくべきであるという広義のパブリック・アカウンタビリティが考えられる。

狭義および広義のパブリック・アカウンタビリティについて、その解除をいかに理解すればよいかという問題が存在する。狭義のパブリック・アカウンタビリティは、議会において予算の議決がなされ、その承認された予算に従って行政活動が行われる限りにおいて、その予算の執行は既に承認済みである。したがって狭義のパブリック・アカウンタビリティは、予算に従った行政活動の結果としての決算が報告され

8) ここでは、他人の財産の管理者（受託者）が、当該他人（委託者）に対して負う会計上の責任という意味での伝統的な会計責任を指している。

9) GASB, Concepts Statement No.1 of the Governmental Accounting Standards Board *Objectives of Financial Reporting*, May 1987, p.ii.

10) 橘晋介「住民参加と自治体財務報告」, 隅田一豊編著『公会計改革の基軸』税務経理協会, 1999年, 113-115 ページ参照。

ると同時に解除されると解することができる。一方、広義のパブリック・アカウンタビリティについては、「住民等から税金等を通じて公的資源の付託を受けた政府が、その受託義務の遂行状況を財務報告によって十分に説明することによって、住民等に対する受託義務が初めて解除される。」¹¹⁾との説明が見られる。また公監査が、その解除を目的としているとの理解¹²⁾も存在している。しかし広義のパブリック・アカウンタビリティについて、解除という概念が存在するのか、そしてもし存在するとした場合にその解除はいつどのような形で行われていると考えるのかについては、今後検討する余地があるように思われる。

(2) 地方自治体の開示内容

地方自治体の情報開示は、本来的には住民に対する行政責任に基づいているが、行政は予算に基づいて実施されるため、その行政責任は予算上の責任へと転化される。したがってその情報開示の内容は、歳入・歳出予算、およびその決算がその中核を構成することになる。しかし既述の通り、地方自治体の情報開示は納税者・行政サービスの消費者としての住民のみを対象とすべきものではなくなっている。

そこで地方自治体の情報開示、特に財務に関する情報開示が、いかなる情報を包含すべきであるかについての見解を示すことにしたい。例えば、FreemanとShouldersは、次の3つをその内容として示している¹³⁾。

- ① 経済資源と債務、および正味の資源。そして資源やそれらの資源に係る利害に変化をもたらす各種取引や事象、環境による影響。
- ② その会計期間の業績。正味の資源の金額と性質についてのその期間の変化の測定値、およびその業績を評価するために最も有用な情報を提供するような、そのサービスの努力と達成についての情報。
- ③ 現金および他の流動資源をいかに獲得し、使用したのか。借入と返済、および流動性に影響を及ぼす他の諸要素。

またBorgonoviとAnessi-Pessinaは、地方自治体の各ステイクホルダーの観点から、それぞれの情報ニーズがあることを示している¹⁴⁾。ここでは外部のステイクホルダーの情報ニーズを抜き出して纏めて示すことにする。

- ① 行政サービスの消費者としての住民は、そのサービスのコストと価格、質に関する情報。
- ② 納税者としての住民は、税金がどこに、いかにそしてどれくらい使われたかについての情報。
- ③ 行政サービスを利用する会社や社会経済的組織もまた、そのサービスのコストと価格、質に関する情報。加えて、公共部門の効率性と有効性が個々の会社やその地方全体の生産性や競争力に大きく影響を与えるため、生産性や競争力への貢献度に関する情報。
- ④ 上位の政府等は、特に財政面の情報。
- ⑤ 債権者は、支払能力や流動性に関する情報。
- ⑥ 海外の投資家やアナリストは、その投資の危険性を評価するための情報。
- ⑦ 将来の世代は、保護すべき自らの利益を有している。そのため、地方自治体は期間のあいだでの均等および世代間での均衡に関する資料を提供しなければならない。つまり、将来に便益をなす余剰や

11) 筆谷勇『公会計原則の解説：自治体外部監査における実務指針の検討』中央経済社、1998年、17ページ。

12) 鈴木豊「政府・地方自治体外部監査の基準設定上の課題」『現代監査』第12号、2002年3月、85ページ参照。

13) q.v., Robert J. Freeman, Carig D. Shoulders, *Governmental and Nonprofit Accounting* 5th ed., New Jersey: Prentice Hall, 1996, p.7.

14) q.v., Elio Borgonovi, Eugenio Anessi-Pessina, *op.cit.*, p.8.

負担となる不足に関する情報、現在の投資に係る将来の便益とコストに関する情報。

- ⑧ 政治団体等にとっては、不適切な政治的影響に至らしめるであろう、財政状況に係る偏った表示を防ぐことが重要である。

またアメリカのGASBは、地方自治体の財務情報について、情報利用者が次の事項を行えるような内容を包含すべきであるとの見解を示している¹⁵⁾。

①行政官庁の会計責任の評価

- (a) 当該年度の行政サービスのための支払いに対する当該年度の歳入の充分性、提供された行政サービスのための将来年度の住民の負担
- (b) 資源の獲得と利用に関する予算および法令等への準拠
- (c) 行政サービスの努力およびコスト、達成度

②行政官庁の当年度の業績の評価

- (a) 財務資源の源泉と利用
- (b) 資金調達の内容と現金の必要性との関連性
- (c) 当該年度における財務状態の改善または悪化

③行政サービスの水準およびその活動のための資金調達の継続可能性、債務の弁済可能性の評価

- (a) 財務状態
- (b) 耐用期間を有する物的・非財務的資源、それら資源のサービス・ポテンシャル
- (c) 資源に対する法的または契約上の制限、資源を失う潜在的リスク

これらの考え方は、単に税金等の収入と行政サービス提供のための支出に関する情報に留まらず、開示すべき内容の広がりを示している。このことは、財務情報を中核としながらも、住民の自治参加のための多種多様な情報の開示が求められていることを示しており、広義のパブリック・アカウンタビリティの具体的内容を表していると思われる。

またこうした見解は、わが国の現状と比して、より多くの情報を開示すべきであるとの内容を持つものであり、わが国における近年の財務情報開示の拡大に対する社会的要求の高まりと同質のものと解することができると思われる。

3. 地方自治体会計における貸借対照表

(1) わが国の現状

わが国の地方自治体において、拡大されつつある情報の主たるものとして、貸借対照表を挙げることができる。貸借対照表は資産や負債を収容する表であるが故に、必然的に狭義のパブリック・アカウンタビリティに関わるものであると思われる。現在、貸借対照表の作成は法律上要求されているわけではない。したがって、議会での承認を得なければならない書類としては位置づけられていない。そのため、既述の臼杵市の場合もまた自主的に、そして独自の方法で貸借対照表を作成してきた。しかし自治省から平成12年3月に、『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』が公表された影響を受けて、多くの地方自治体がそれに従う傾向が見られる。

当該報告書の内容を簡略的に示しておく。なお既述の通り、当該報告書では貸借対照表をバランスシ-

15) q.v., GASB, *op. cit.*, paras.76-79.

トと表現している。当該報告書は、①普通会計を対象、②固定と流動の区分については原則として一年基準を採用、③固定性配列法を採用、④会計年度の最終日が作成基準日、⑤出納整理期間の出納については、作成基準日までに終了したとみなして処理、⑥電算処理化された昭和44年度以降の決算統計データを基礎数値として利用、を基礎的前提として示している。そして特徴的な内容としては、減価償却の採用、資産と負債の差額としての正味資産の表示を挙げることができる。そして当該報告書に従って作成された貸借対照表を活用して、①社会資本形成の世代間負担比率、②予算額対資産比率、③有形固定資産の行政目的別割合、④有形固定資産の行政目的別経年比較、⑤住民一人当たりバランスシート、⑥行政運営コストの算定、などの財務分析が可能になると述べられている。

当該報告書は、規模の小さい地方自治体でも貸借対照表が作成できるように工夫されたものであり、貸借対照表の作成方法を統一することにより地方自治体間の比較が可能となるように意図されたものである。

そして当該報告書によれば、貸借対照表には、期末現在におけるすべての資産、負債および正味資産が収容される。貸借対照表の目的が、すべての資産および負債を一覧にして示すことそれ自体に存すると考えることは合理的ではない。なぜならば、そうした目的は、財産目録によって達成されるものであるからである。そこで財産目録では示すことができない内容が、貸借対照表により表示されることが明らかにされる必要がある。財産目録は、「財産、つまり資産と負債を取録する文書であり、これによりすべての財産を一覧表示することができる文書である。これは、一時点において企業が所有しているすべての資産と負債を、その種類、数量、価額を付して詳細に記載したものである。」¹⁶⁾ 明らかかなように、財産目録の特徴は、資産と負債の物的な内容を明らかにする点にある。こうした意味において、少なくとも、貸借対照表は同様に資産や負債を収容するとしても、その物的な内容というよりはむしろ貨幣的な内容を明らかにする点に求めることができると思われる。

(2) 貸借対照表についての2つの考え方

貸借対照表は貨幣的な内容を明らかにすることを前提として、全体として何を示すのかについては、大きく2つの考え方が存在しているように思われる。貸借対照表に関わる2つの考え方とは、端的に示すならば、資本等式（資産－負債＝資本）に立脚した考え方と貸借対照表等式（資産＝負債＋資本）に立脚した考え方である。前者は、資産をプラスの財産、負債をマイナスの財産とみなして差額計算を行うことで、正味資産を示す考え方である。一方、後者は、資産が負債（他人からの資金）と資本（自己資金）という資金源泉により取得されている状態を示す考え方である。そしてこれら2つの考え方のあいだでは、正味資産ないしは資本をいかに理解するのかについての理解が大きく異なってくる。もし貸借対照表を資本等式に基づいて理解するならば、正味資産は正にその字義通りに、資産と負債の差額概念として説明されることになる。この考え方に基づくならば、貸借対照表は正味資産計算表としての性格を有することになる。一方貸借対照表等式に基づいて理解するならば、正味資産という差額概念は生じない。それは、負債と同様に、資産を獲得するための資金源泉の1つとして説明される。その結果、貸借対照表はなんらの差額をも示さず、借方と貸方の均衡を示すことになる。この考え方に基づくならば、貸借対照表は資金の調達源泉と資金の具現（運用）形態の対照表としての性格を有することになる。

貸借対照表についてのこうした2つの異なる考え方を、地方自治体会計に敷衍するならば、次のように考えることができる。

16) 興津裕康執筆「財産目録」森田哲彌、岡本清、中村忠編『会計学大辞典 第四版増補版』中央経済社、平成13年。

資本等式の考え方に基づく場合、すなわちプラスの財産である資産とマイナスの財産である負債が記載され、その差額としての正味資産が示されると解するならば、請求権を有する者のない正味資産が、なぜ計算されなければならないのかが説明されなければならない。地方自治体会計においては、資産と負債の差額として計算される正味資産の金額が何を示すのかが説明できないと思われるのである。またすべての資産とすべての負債を記載し、その価額を示すとされる財産目録との相違を見出すことは困難であろう。

そこで貸借対照表を、貸借対照表等式の考え方に基づいて、すなわち資産が負債（他人からの資金）と資本（自己資金）という資金源泉により取得されている状態を示すとの考え方に立脚して理解することが有意であろうと思われる。なぜならば、貸借対照表の借方側は、資金の運用形態ないしは具現形態を示す資産を示し、貸方側はその資産を取得するために要した過去の負担の支払済部分と将来の負担の負債部分とで構成されると理解することにより、財産目録とは異なる貨幣的内容を示すと考えられるからである。こうした理解においては、正味資産といった概念は存在しないことになる。それに該当する貸方側の金額は、支払済の金額として示されるのである。このように資金の具現形態と資金の調達源泉の対照表示を行っていることにより、貸借対照表そのものの意味が認められるように思われる。

換言するならば、貸借対照表は、所有されている資産とその資産の取得のために利用された負債と支払済金額の関係を示すと解することにより、行政サービスを提供するための長期保有資産に関わる世代間負担を示すことが初めて可能となると考えられる。こうした世代間の負担の相対的割合ないしは程度を明らかにすることは、財務的側面において、その行政サービスの提供の継続可能性を示すものとも考えられる。より具体的には、さまざまな支出や負債について、その支払期限までにその支払額が準備されうるならば、その地方自治体の財務的な支払能力は存在しており、かかる意味において財務的事業継続能力があると判断されうる。支払のための資金が準備されるか否かは、返済を必要としない収入について今後も同様の金額が続くと予測する限りにおいて、二時点の比較により、そうした収入が経常的な支出を補ってなお余剰があったか否か等が明らかになることにより、判断されうる。なお財務的事業継続能力は、財務的生存力とも表現されている¹⁷⁾。

なお、貸借対照表を単に行政サービスの継続的提供の基盤（「財務的生存力」）に関する表示を行うと理解し、位置づけるならば、負債によることなく購入された資産を貸借対照表に計上する必然性は見出せない。貸借対照表にすべての資産を計上する根拠は、あくまで世代間の負担を示すことに依拠すると考えられる。

既述の貸借対照表についての2つの考え方を、地方自治体会計に敷衍した場合、図表1のように図示することができる。

図表1 貸借対照表についての2つの考え方

①資本等式の考え方に基づく貸借対照表

貸借対照表	
現金 前払金	未払金
} 手許資金額 = 正味資産	

17) 若林茂信『アメリカの非営利法人会計基準－日本の非営利法人会計への教訓－』高文堂出版社、平成9年、40ページ参照。

②貸借対照表等式の考え方に基づく貸借対照表

現金	余剰額	} 正味資産と同額	
物財	支払済		} 過去負担
	未払額		} 将来負担

(3) 資金の対象表示としての貸借対照表作成の試み：北海道の事例

貸借対照表等式の考え方に基づいて貸借対照表を作成しようとしている地方自治体として、北海道を挙げることができる。平成13年4月付けの「企業的会計システム検討プロジェクトチーム 報告書」¹⁸⁾によるならば、資産を将来の行政サービスの源泉となる財産として理解し、負債を住民等の将来負担として性格付けを行う。その結果、貸借対照表の情報の性質を、「一定時点における将来の行政サービスの供給能力とこれまでの住民負担実態を表す」と理解している。そして貸借対照表の特徴を、「資産を将来の行政サービス提供の源泉とみなし、住民負担（負債）と対照させることにより、将来の住民が受けることができる行政サービスの潜在的なボリュームとこれまでに実質的に生じている負担との関係を表すことが可能となる。」と表現している。

こうした理解は、概念的には正に貸借対照表等式の考え方に基づいた貸借対照表作成への試みである。こうした北海道の試みは、企業会計との相違を明確に把握したうえで、地方自治体会計の独自性を打ち出そうとしている点において、また貸借対照表を体系的枠組みのなかで捉えようとしている点において、大いに注目すべきところである。地方自治体会計を公共部門における資金配分のための会計と解し、資金配分（資金運用）された結果として所有する資産とその資金の源泉とを対照する表として貸借対照表が位置づけられている。ただし、実際に試作された貸借対照表は、企業会計におけるそれと同様に流動配列法により区分表示されたものであり、住民が過去の負担を示す金額は、「正味財産の部」として示されている。貸借対照表についての理解が、必ずしも反映された表示とはなっていないように思われる。

4. 地方自治体会計における減価償却の意味

貸借対照表の作成と並んで、企業会計的手法の導入の重要な内容として減価償却がある。減価償却は一般に発生主義に基づいて説明されているように思われる。例えば、「土地以外の有形固定資産は、経常的に減価している事実に鑑み、後世代に継承される資産を把握する観点から減価償却する」¹⁹⁾という説明がなされる。すなわち企業会計で説明されている発生主義の概念をそのまま地方自治体会計に適用しようとする立場である。また減価償却を導入した上での計算は、行政サービスのコスト計算との関連においてそ

18) 以下の内容は、主として次の箇所を参照している。北海道「企業的会計システム検討プロジェクトチーム報告書」平成13年4月、8-12ページ。

19) 北海道、前掲報告書、9ページ参照。

の必要性が指摘²⁰⁾され、ひいては行政サービス提供の効率性を明らかにするために必要であるとの考え方が存在しているように思われる。この考え方もまた、発生主義の考え方に基づいていることは明らかである。しかし企業会計的手法として発生主義に基づいて導入されようとしている減価償却について、地方自治体会計の枠組みのなかで、いかに理論的説明がなされるのかという点については、必ずしも明確にはされていない。

減価償却は、企業会計上、固定資産に投下された貨幣資本の回収確認計算のために行われるものであると解されている。換言するならば、固定資産に拘束された貨幣が、収益たる収入により、減価償却を通して拘束解除がなされるのである。そのため、減価償却の対象となる固定資産の貸借対照表価額は、その時点でのその資産の価値を示しているのではなく、未だ収益により回収されていない、つまり未だ拘束解除されていない金額を示しているに過ぎない。そして収益から減価償却を含む費用を控除して求められる余剰（利益）は、貨幣資本維持の観点からは、その利益を外部に流出してもなお期首の貨幣資本が維持されているという意味における余剰として理解できる²¹⁾。企業会計上の減価償却についてのこのような理解を踏まえるならば、減価償却費を考慮した収支差額を配当等として処分することがない地方自治体において、減価償却を行うことの意味ないしは必要性は、企業会計とは異なる見地から説明される必要があるように思われる。

消費経済体としての性格を有する地方自治体の会計において、減価償却を行う根拠としては、既述の通り、効率性を測り、資源の有効利用を計るために必要との見解が見られる。しかしこの考え方は、基本的にはコスト計算の問題であり、原価管理の問題であって、減価償却という手続を収支余剰計算や貸借対照表の資産評価にまで反映させる必然性には疑問が残る。地方自治体にとって成果ないしは業績の主たる内容は、住民の満足のように貨幣額による測定が不可能なものであり、本質的に効率性を測定することは困難である。あくまで、コスト計算のみが可能であり、その活動の経済性のみが測定されうる。貨幣額により示される成果が明確でないが故に、必然的に費用対効果を意味する効率性は示されえず、効率性の測定は減価償却の根拠とはなりえない。

また同様の資産を再取得するための資金留保という意味において必要であるとの見解も見られる。この考え方は、取替原価に基づく減価償却が行われて初めて意味がある。しかしそもそも再購入のための資金留保が目的であるならば、減価償却という手続を採る必然性は存在しない。将来に再購入する資産のために資金を準備する必要があるならば、減価償却を通して抽象的な金額として内部留保するのではなく、再購入目的の積立金を設定して、再購入のためにしか使用しない定期預金等のように具体的資産を拘束すれば十分であり、反対に減価償却を行ってはいらぬが具体的資産が拘束されていないとするならば、再購入のための資金留保という意味は希薄なものとなる。またこうした再購入のための資金留保を目的とするならば、再購入の予定のない固定資産は減価償却を行わないことになる。さらに減価している資産を、相応に評価するためとの見解も見られる。しかし地方自治体においては、その物財としての給付能力こそが問題であり、こうした考え方に基づいては、規則的な償却手続を説明することはできない。

さらに先に検討した貸借対照表についての理解を踏まえるならば、ある固定資産に利用された資金とその調達源泉が対照表示されることが重要である。もし減価償却を行うならば、その固定資産の価額とその資金調達の金額は対照することなく差額が生じることになる。そこで貸借対照表等式の考え方に基づいて

20) 自治省、前掲報告書、14ページ参照。

21) 森田哲彌『価格変動会計論』国元書房、昭和54年、64-69ページ参照。

地方自治体会計における貸借対照表を理解する限りにおいて、減価償却は行うべきではないと考えられる。すなわち、地方自治体の貸借対照表を財務的生存力を示す手段として捉える立場からも、減価償却の必要性は見出せない。

そこで地方自治体会計においては、その計算構造に組み込むか否かという観点からは、減価償却を行う必然性は認められないと思われる。

5. 地方自治体会計における企業会計的手法の導入

以上、地方自治体会計における貸借対照表と減価償却について検討を加えてきたが、企業会計的手法ないしは発生主義の全面的適用を盲目的に地方自治体会計に導入することに対して疑義が示されるように思われる。

貸借対照表については、貸借対照表等式の考え方に依拠すべきであるとの考え方が導かれた。資金の運用を具現している資産とその資金の調達源泉を示している過去の負担と将来の負担（負債）を対照表示することにより、財務的生存力を表示し、かつ現在所有している資産の取得に関わる世代間の負担が明示されることになると考えられた。現在多くの地方自治体が用いている正味資産という差額概念は、なんら意味するものではなく、棄却することが合理的であると考えられる。またこのことは、貸借対照表の特定の借方項目と特定の貸方項目との結びつきを強調することにもなる。したがってこうした考え方からは、貸借対照表の区分は重要であり、流動性配列法や固定性配列法による区分では不十分であることが理解されうる。いわゆるファンド会計のように、地方自治体会計のなかに複数の会計区分（会計単位）が存在している場合、その会計区分が反映されるように貸借対照表の表示がなされることが望ましいと思われる。

また減価償却については、発生主義に基づく理解について疑義が持たれた。企業会計で意味する減価償却は、あくまで投下資本の回収余剰計算のためのものである。地方自治体のミッションは、その地域住民の生活に寄与する活動を行うことであって、貨幣資本の増大ではない。したがって減価償却を行うことの必然性は、この限りにおいて認められないと考えられた。ただしこのことは、効率性の計算の否定に繋がるものの、コスト計算の不必要性を意味するものではない。コスト計算（経済性の計算）は、全体の計算構造のなかに組み込むのではなく、別途、独立した計算として行うことが望ましいと思われる。

さらに減価償却とともに、発生主義会計の適用の一環として説明されうる引当金の設定について言及しておきたい。企業会計においては、減価償却手続きと引当金の設定は、発生主義の考え方に基づいて説明されうる。したがって地方自治体会計における引当金の設定を減価償却と同様に説明しようとする考え方は、企業会計の考え方の援用であると思われる。そこで減価償却が、発生主義により根拠付けられないとするならば、同様の説明が引当金設定に用いることができるのかという疑問が生じる。しかし将来の支出に対する引当金の設定は、将来の支出に関わるものであり、そのために資産の一部を拘束すべきものであるのに対して、減価償却は、過去の支出に関わるものであり、なんら拘束すべき資産は存在しない。引当金は将来の支出に備えてある特定の年度の収入を拘束しておくための処理として理解することができる。こうした支払いのための準備という意味において、引当金は積立金との差異はないと思われる。こうした資金拘束（将来の支払いのための準備）という意味において引当金設定は、地方自治体の会計において認められると考えられる。したがって引当金の設定もまた、コスト計算の枠内では発生主義により理解されるところとしても、計算構造全体のなかで、貸借対照表に記載される項目として発生主義の考え方に基づいて説明されるものではない。

地方自治体が消費経済体であり，地域住民の生活に寄与するというミッションを有する非営利組織体であることを再認識し，その会計の独自性を考慮することの必要性を最後に強調しておきたい。