

【巻頭言】

新しい公会計制度への提言

亀井孝文*

(南山大学総合政策学部教授)

はじめに

後世の会計史家から見れば、近年約 20 年間は世界の公会計制度にとっておそらく最も大きな変革を遂げた時代のひとつであると評価されるであろう。その決定的な理由は、公金の管理と記録がようやく「会計論」として認識されてきたことによる。逆にいえば、これまで存在したのは財政制度の一環としての単なる公金の出納に関する手続き規定であって、「会計論」としての公会計制度ではなかったということでもある。こうした手続き規定のレベルから新しい公会計制度へ発想を根底的に転換するという思考のもとで、イギリス、フランスをはじめこの 10 年ほどの間に予算および会計制度で大きな改革が行われてきている。また、スイス、オーストリアおよびドイツという伝統的にカメラル会計思考の強い国でも近年大幅な制度改革が行われ、まだ検討の残されている部分もあるが現在新しい制度への移行途上にある。いずれにしても欧米の主要国における公会計制度の基本的な改革はほぼ一段落したと見てよい。

わが国の状況もヨーロッパ諸国の改革前と同様であり、これまで本当の意味での公会計制度は存在しなかったといってもよい。公金の管理とその出納に関する記録はいまこそ「会計」制度として新たに創設することが求められているのである。

ここでは筆者がさまざまな機会に強調してきた現行制度の理解に関する問題、また、新しい公会計制度への提言につき改めてその要点をまとめてみたい。

*1947 年生まれ。神戸商科大学（現兵庫県立大学）大学院博士課程単位取得。博士（経営学・兵庫県立大学）。ドイツ・ボッフム大学在学（1971～1972 年）、ドイツ・マールブルク大学客員研究員（1989～1990 年）。現在、南山大学総合政策学部教授。国際公会計学会会長（2007 年 9 月～現在に至る）。

【訳編著書】『地方自治体会計の基礎概念』（訳書／K.リューダー著）中央経済社 2000 年、『公会計・監査用語辞典』（共同編集）ぎょうせい 2002 年、『公会計改革論－ドイツ公会計研究と資金理論的公会計の構築－』白桃書房 2004 年（2004 年度国際公会計学会賞・2005 年度日本地方自治研究学会賞）、『明治国づくりのなかの公会計』白桃書房 2006 年、『公会計制度の改革』中央経済社 2008 年、『同（第 2 版）』中央経済社 2011 年、『公会計小辞典』（編集代表）ぎょうせい 2011 年

1. 現行の制度理解に関する問題性

(1) 「会計」の用語法

「会計」という用語は公的部門でもごく当然のように使用されているが、そこでは私的部門とりわけ企業で用いられる「会計」との間に概念上の共通理解のないまま漠然と使用されてきているというのが実情である。

公的部門に関して用いられる「会計」は、もともとそこに「財政」という用語が用いられるべきところにある政治的意図をもって用いられたといわれるが、そうした用例は法律としては1881年(明治14年)太政官達会計法が最初であり、その後、1889年(明治22年)明治憲法および同年の明治会計法にも見られる。それが本来の用語法として「財政」に改められたのは法律としては現行の日本国憲法に至ってからである。

周知のように明治憲法はプロイセン憲法に範をとったものであるが、そこでは財政に法定主義を取り入れることを旨とし歳入歳出に関する予算作成を義務づける意味をもって「第8章 財政 (Finanzen)」が設けられていた。従って、明治憲法を制定するさいにプロイセン憲法を範としたロessler草案でも「財政」が用いられていたのは当然であるが、明治政府はこれを「第6章 会計」として規定した。その真意は、「財政」という概念のもとで予算を法律として取り扱うことによってそれが立法府の権限に帰属することを避けるために、より行政執行的な「会計」という用語を意識的に用いたところにあるといわれる。こうした考え方はプロイセン当局者の助言によるものであり、「会計」という用語はその使用の淵源にまで遡ってみると、もともとわれわれが理解する内容とはほとんど異質で単に「財政」のいいかえとして用いられたものなのである¹⁾。

(2) 会計区分の問題性

現行制度では、国にあっても地方自治体にあっても会計は「一般会計」および「特別会計」に区分されることは周知の通りである。フランスの制度に範をとった明治会計法では歳入歳出の予算を「経常」および「臨時」に大別していたが、同様の区分はドイツの1888年以前のものに見られる。また、類似の分類は1889年以降1969年財政改革までのドイツの制度に見られるが、それは「通常予算 (Ordentlicher Etat (Haushalt))」および「特別予算 (Außerordentlicher Etat (Haushalt))」であり、ここでも「会計区分」ではなく「予算区分」なのである。わが国における「特別会計」は明治会計法では雑則として規定されていたが、それが明確に「会計区分」となったのは1947年(昭和22年)財政法に至ってからであり、その第13条で明文規定化されたものである。

「会計」を現代の企業会計のように認識、測定、評価、報告等の一連の行為から構成されるものと理解すれば、そうした会計行為それ自体は区分の対象にはなり得ない。区分の対象になるのはドイツの制度やわが国の明治会計法のように「予算」であるか、または、アメリカの制度のように「ファンド」でなければならない。つまり、もともと会計ではない概念に「会計」の用語を当てはめ、さらにそこに区分概念を重ね、それが完全に定着して現在に至っているのである。いま、アメリカにおける法律上ではなく会計上の実体としてのファンドも含めて区分概念を整理すると図表1のように表すことができよう。

¹⁾ 明治期の外国の制度研究とわが国の制度史および「会計」の用語法については以下のものに詳述している。亀井孝文著『明治国づくりのなかの公会計』、白桃書房 2006年

図表1 「区分」概念の諸相

区分の種類	区分の内容		
会計区分 (日本・現行)	一般会計	特別会計	
予算区分 (日本・明治会計法) (フランス・第二次大戦前)	経常予算	臨時予算	
予算区分 (ドイツ・1969年まで)	通常予算	特別予算	
ファンド区分 (アメリカ)	政府 ファンド	事業 ファンド	受託 ファンド

(筆者作成)

(3) 認識基準の理解

通常、認識基準は企業会計で取引によって価値変動がもたらされた時点を決定するための基準を意味するものと理解され、現金主義と発生主義が最も基本的な認識基準として知られる。前者によればその経済主体における価値変動を現金の授受がなされた時点で捉え、後者によれば価値変動を現金の授受とは関係なくその原因が生じた時点で求める。つまり、こうした認識基準は価値計算を行うからこそ必要となるものである。他方、行政における予算執行とは端的に言えば現金の収納と支払いを行うことであり、そうした側面を捉えて「公会計は現金主義」と理解されることが多い。しかしながら、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なのである。金銭計算における測定対象はきわめて狭い範囲の財務資源であり、そこでは貨幣の物量測定という側面すらもっていて原則的に価値変動は認識しない。従って、もともと価値変動の時点を確認するための現金主義や発生主義という認識基準は不要であり、実際にそうした基準は存在してこなかったと解するべきである。

他方、新しい公会計制度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認するための認識基準がはじめて必要となるのである。そうした現状理解への修正を行うとともに、何よりも意識しなければならないのは、新しい会計システムに「価値計算を導入する」ことと、それにもなっってはじめて「認識基準を導入する」ことを明確に意識することである。いま、これらの関係は図表2のように表すことができる²⁾。

図表2 新旧公会計における認識基準

	測定対象	計算形態	認識基準
旧来の公会計	財務資源	金銭計算	なし
新しい公会計	財務資源 経済資源	金銭計算 価値計算	発生主義 (IPSAS にあっては現金主 義も容認)

(筆者作成)

²⁾ 公会計における認識基準の問題については以下で詳細に論じている。亀井孝文著『公会計制度の改革(第2版)』, 中央経済社 2011年

(4) 簿記法とその理解

現行制度では国に関しても地方自治体に関しても簿記法を直接指示する規定は存在しないが、備えるべき帳簿と決算として求められる計算書によって事実上の簿記法が決定されるしくみとなっている。

1889年明治会計法が制定されたことによってそれまで10年間にわたって採用されてきた複記法が廃止され、その後採用された帳簿は、当時の官庁簿記書によれば「貸借を応用したる複記の法に抛らず又簿記法に所謂単式とも称すべからざる一種の書留簿の様式」といわれる。内容からいえば、それはドイツ語圏の国々で伝統的に採用されてきたカメラル簿記で用いられる帳簿様式に基づいたものである。その後、国庫金の出納記録に関してのみ複記法が残されたのであるが、その記帳法は1922年(大正11年)制定の大蔵省令「国の会計帳簿及び書類の様式に関する省令」によって定められ、「国庫日記簿」および「国庫原簿」の様式のなかに貸借記入が求められている。この帳簿様式は現行制度でも使用されているが、これは明治会計法制定まで適用された複記法の名残りである。もちろん、これだけを取り上げてただちに複式簿記であるといえないことはいうまでもない。現在わが国でも使用されている予算額と実際額の両方をひとつの帳簿のなかで取り扱うという様式は、実はカメラル簿記の特徴のひとつなのである。

また、明治の官庁簿記書によれば、行政活動による収支の内容や原因を記録する職務を「科目の整理」といい、他方、現金の出納の結果を記録する職務を「現金の整理」というとされる。このうち前者の「科目の整理」を担うのが上に述べた「書留簿の様式」であり、後者の「現金の整理」を担うのが「国庫日記簿」や「国庫原簿」における複記法である。

このように現行の公会計における簿記法はその歴史的経緯にまで遡ると複雑な背景と内容をもっており、巷間いわれるように「わが国公会計制度における簿記法は単式簿記」と簡単に割り切ることはできない。少なくとも「複式簿記ではないから単式簿記」という理解は修正される必要がある。新しい制度における簿記法を考える場合にも、制度の歴史的経緯と現行制度に関する明確な理解を基礎にしなければならない。また、簿記法には上記のような簿記法の他に、カメラル簿記と複式簿記との折衷の意味をもつスイスのコンスタント簿記、あるいは、カメラル簿記を改良し拡張したオーストリアの多段階簿記等さまざまなものがある。いま、主要な簿記法とその最も基本的な特徴をまとめれば図表3のように表すことができる。

図表3 簿記法の種類と特徴

簿記法	計算形態	特徴
単式簿記	金銭計算	一面的記入, 実際額の記入
カメラル簿記	金銭計算	一面的記入, 予算額と実際額の記入
複式簿記	金銭計算 価値計算	二面的記入, 実際額と発生額の記入, 2つの方法による価値変動計算

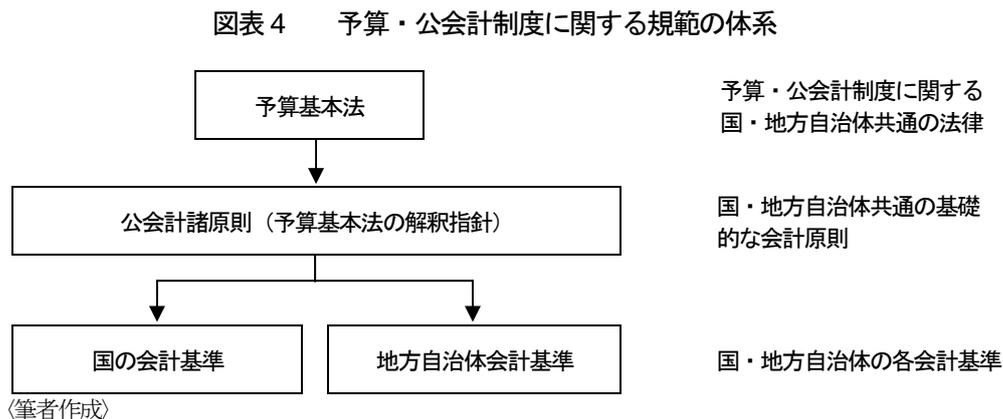
(筆者作成)

2. 新しい制度設計の要点

(1) 公会計制度に関する法的規範の体系化

新しい公会計制度を構築するためには、まず、予算制度と関連させてその法的枠組みを体系化しなければならない。明治の近代化にさいして財政制度の一環として創設されたいわゆる「公会計制度」の伝統的思考とともに、現在の国際的な公会計制度の改革のあり方を考え合わせるとき、その規範形成を制定法主義に基づいて行うのか、または、慣習法主義に基づいて行うのか、さらには、そのハイブリッド型で行うのかの意思決定は避けられない。これまでこうした議論が十分行われてきたとはいえないが、真に「公会計」の制度を構築するさいにはその規範をどのように体系化するかという問題は重要な検討課題となる。

こうした公会計規範を考えるさいに、まず最上位に憲法が存在することはいうまでもないが、国の制度にかかわる財政法、会計法、予算決算および会計令、特別会計法等、さらに地方にかかわる地方自治法等をすべて包括できるような「予算基本法」を制定すべきである。そのもとに解釈指針としての法的規範性をもった「公会計諸原則」を位置づけ、さらに、それに準拠して国にかかわる「国の会計基準」および地方自治体にかかわる「地方自治体会計基準」を設定する方法が最も実現の可能性の高い体系となるであろう。重要なことは、公会計の基本概念については国および地方で共通に適用できるように統一することである。その体系は図表4のように表されよう³⁾。



(2) 統合システムの構築

わが国で提案されている地方自治体のための新しい公会計システムでは予算との関係が必ずしも明確にされていない。そのために予算では金銭計算のみが取り扱われ、予算の執行記録としての会計では金銭計算とともに価値計算も取り扱われるという齟齬を生じさせることとなる。それを解消するために予算にも価値計算を導入する必要がある。

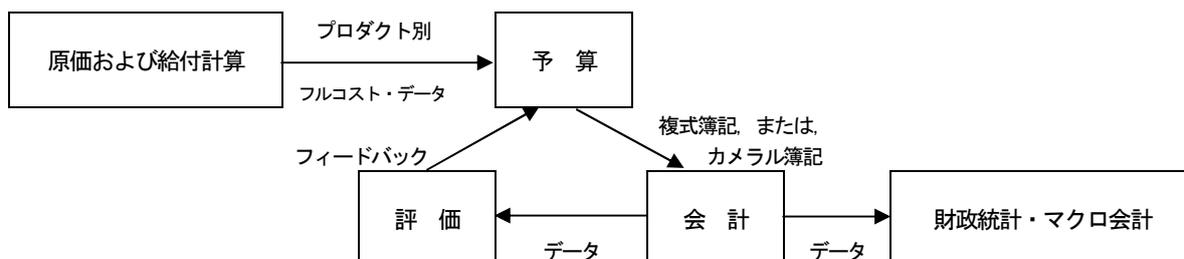
また、近年、とくに地方自治体で行政評価の実施例が多くなってきたが、この行政評価と予算および会計との関係も不明確な部分が少ない。2009年ドイツにおいて予算および会計制度が大きく変更されたが、そこでは予算、会計および評価がプロダクトを単位として行われることによりそれらが共通の単位で分析できるように統一性が持たされている。そこでは、さらに、会計は国民経済計算を含む財政統計のためのデータを提供し、また、原価計算を援用することによってフルコストによるプロダクトの算定を予算

³⁾ 公会計制度の規範形成については次のものを参照されたい。亀井孝文稿『公会計』概念の明確化と規範形成の方法 — 制定法主義と慣習法主義の選択 —, 『南山経営研究』第19巻第1号(2004年6月), 同前掲書『公会計制度の改革(第2版)』

編成に活用することが可能となるように考えられている。これらの関係は図表5のような体系となっている⁴⁾。

わが国においても、予算、会計および行政評価の3つの関係を意識しながら、そこに行政サービスの原価計算やマクロ会計とのリンケージも意識することにより、システム全体の統合化を図ることが重要となる。

図表5 予算、会計、評価およびマクロ会計の統合システム



〈筆者作成〉

(3) コンテンラーメンの必要性

コンテンラーメンは「標準勘定組織」ともいわれ、会計主体の違いにかかわらず勘定をその本質に基づいて分類整理した体系表である。コンテンラーメンでは各勘定が10進法によってクラス分類され、次の段階では、個別会計主体に適合するようにこれに基づいてコンテンプランが作成される。勘定の本質的分類を行うということは各勘定を作成する計算書に割り当てるということでもあり、従って、作成すべき計算書の体系を決定することにもつながる。こうしたコンテンラーメンは外部報告のための計算書に基づく勘定のみならず内部会計のためのクラスを設定してそれらの勘定を組み入れることも可能である。

主としてドイツ語圏では新たに会計制度を構築するさいには必ずコンテンラーメンが作成され、新しい公会計制度の議論にさいしても、公会計コンテンラーメンが最初に提案されている。コンテンラーメンにおける各勘定にはすべて番号が付され、勘定分類の細分化に従って番号の桁数も増えることとなる。重要なことは、この番号を記録のコンピュータ処理にさいしてコード番号として機能させ得ることである。わが国においても新しい公会計制度のモデル提案のなかでコンピュータ処理のための勘定のコード化が行われているが、それは必ずしも勘定の本質的分類に立ったものではない。コンテンラーメンを作成するということは、同時に会計システムを設計することであり、また制度モデルの提案にさいして会計システムの設計図を呈示することでもある。わが国においてもこの作成が望まれる⁵⁾。いま、公会計におけるコンテンラーメンの可能性のひとつを図表6に示しておこう。

⁴⁾ 公会計の統合システムについては次のものに詳述している。亀井孝文稿「ドイツ公会計制度における統合システムの構築」、『会計』第180巻第4号(2011年10月)

⁵⁾ コンテンラーメンについては次のものに詳述している。亀井孝文著『公会計改革論－ドイツ公会計研究と資金理論的公会計の構築－』、白桃書房 2004年

図表6 公会計コンテンツラメン

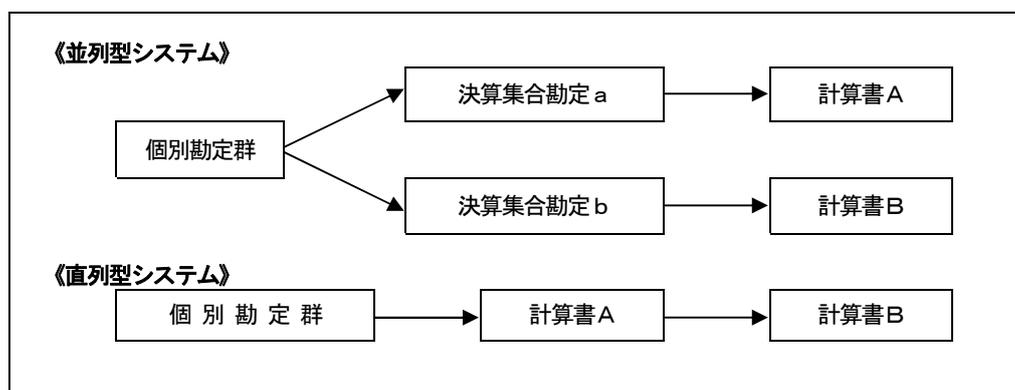
貸借対照表			経常計算書		資金計算書		――		――
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
積極 財産	消極 財産	純財産	費用	収益	収入	支出	原価計算勘定		決算 勘定

〈筆者作成〉

(4) 簿記システムと計算書との整合性

複式簿記を前提に考えれば、簿記システムの最終段階で総勘定元帳の各勘定から決算集合勘定への振り替えが行われ、それらと1対1の対応関係をもって計算書が作成される。例えば、最も基本的な設例として2つの計算書AおよびBを作成する場合を想定すれば、決算集合勘定aと計算書A、および、決算集合勘定bと計算書Bとがそれぞれ個別対応していなければならない。こうした決算集合勘定との個別対応関係なしに財務諸表が作成されることになれば、複式簿記システムの存在意義はないものとなる。しかも、計算書Aと計算書Bはいずれかが後にも先にもならず並列的に作成される。こうした考え方を「並列型システム」、決算集合勘定と計算書との個別対応関係を意識せず、また計算書の作成に前後関係をもつ考え方を「直列型システム」と呼ぶことにすれば、それらの関係は図表7のような概観図となる。

図表7 並列型システムと直列型システム



〈筆者作成〉

いまわが国における制度改革提案を見ると、複式簿記を適用する場合でも地方自治体会計のために策定された総務省の基準モデルでは、計算書は決算集合勘定と1対1の対応関係をもって作成されるわけではない。そればかりか計算書は並列的に作成されるのではなく、時間経過からみて前後関係をもって作成されることとなる。つまり、典型的な直列型システムとして性格づけることができる⁹⁾。

2つの計算書が作成される場合であれば、決算集合勘定と計算書との間に1対1の対応関係が成立する

⁹⁾ 公会計と簿記システムの関連については次のものに詳述している。亀井前掲書『公会計制度の改革（第2版）』

ことは容易に理解できるが、さらに、3つの計算書または4つの計算書を作成するとなると、それらと決算集合勘定との間の個別対応関係をどのように考えるのかという問題はそれほど簡単ではない。現在のよ
うに、コンピュータ処理によるデータ・ファイルを利用すれば、複式簿記における如上の論理性を意識す
ることなく計算書の作成をすることは不可能ではない。しかし、統計情報ではなく会計情報である以上、
複式簿記システムにおける計算構造の論理性を重視することは不可避の要件である。いいかえれば制度設
計にさいして簿記システムと計算書の整合性を意識することは必須の要件なのである。

おわりに

ここでは公会計に関する最も基本的な制度理解の問題性を指摘し、あわせて新しい制度構築にさいして
避けることのできない要点を呈示した。何よりも重要なことは、公会計と企業会計との相違を超え会計理
論として理解可能な概念に立って制度設計をしなければならないということである。もちろん、それぞ
れの会計が適用される経済主体の組織目的が異なることは当然であり、それにとまって作成される計算書
の名称や表示方法も異なることとなる。しかし、どのような会計にあってもまず制度を構成する個別概念
と計算構造が存在すること、また、計算構造の論理性が担保される記帳システムが存在することは普遍的
な要請である。ここに会計が統計から区別される根拠が存在する。わが国にあっても、理論的検討はもと
より、国と地方自治体との共同研究を通じて真に「公会計」といい得る制度の構築が望まれる。