

博士学位論文

(内容の要旨及び論文審査の結果の要旨)

氏名	Syougo Kusunoki 楠 正吾
学位の種類	博士 (経営情報科学)
学位記番号	博 甲 第 8 号
学位授与	平成22年2月22日
学位授与条件	学位規程第3条第3項該当
論文題目	地方公会計制度の改革に関する研究 Accounting Reform for Local Governments
論文審査委員	(主査) 教授 野村 健太郎 ¹ 教授 近藤 高司 ¹ 教授 中田 信正 ¹

論文内容の要旨

近年、我が国の地方公共団体においては、その会計制度に企業会計の考え方や手法を取り入れた財務書類を整備する会計制度改革が進められている。

地方公共団体の現行の会計制度は、現金の収支の記録を中心とする「官庁会計」であるが、会計制度改革では、予算決算の「官庁会計」はそのまま存続させる一方で、財務書類を整備することによって、説明責任の向上や財政再建に資することを目的としている。

しかし、公会計の分野においては、未だに「一般に公正妥当と認められる」会計基準は存在していない。現時点では、財務書類を整備するための会計モデルが複数提案されているところである。総務省が策定した「総務省方式」、「総務省方式改訂モデル」(以下「改訂モデル」という。)及び「基準モデル」の3つのモデル、並びに、従来から独自の取り組みを進めてきた東京都が策定した「東京都会計基準」(以下「東京都モデル」という。)の4つである。

現在、地方公共団体は、そのいずれかのモデルに基づいて財務書類の整備を進めており、主要な団体では、「総務省方式」から「改訂モデル」ないし「基準モデル」への移行を進めている段階である。

本論文の目的は、現金主義の「官庁会計」制度と発生主義の考え方との違いを説明し、提案されている各会計モデルについて、それぞれの背景にある考え方にまで遡って分析し、相互に比較することによって、近い将来に期待される「公会計基準」の策定にあたっての課題を明らかにすることにある。

まず、序章では、会計制度の改革の背景にある地方公共団体を巡る環境条件の変化を検討する。危機的な財政状況、地方分権や市町村合併、ニューパブリック・マネジメントや国際公会計基準の策定、公共に対する新しい概念や、行政の市場化の流れなどの環境条件の変化を明らかにする。

第I部「地方公会計制度の改革のあらまし」では、第1章「現行の地方公会計制度の概要と課題」で、地方公共団体の会計制度が大変複雑であることを述べ、続く第2章「地方公会計制度の沿革と現状」では、戦後の地方公会計制度の確立から今日の会計制度改革の到達点までの沿革を調べる。

第3章「総務省と東京都の会計モデルの比較分析」では、現在の到達点である総務省と東京都の会計モデルの概要を説明し、それぞれのモデルの特徴を明らかにする。

公会計制度の改革が、「官」から「民」への流れの中で進められており、「官」の会計制度に「民」の考え方、手法を取り入れることで、「官」の部分の効率化を進めることを目的としている。このような目的のためには、「官」の会計システムを「民」の会計システムに近づけ、相互に比較可能性を高めることが重要である。この点で、総務省のモデルは問題が多いことを主張している。

第II部「地方公会計制度の改革の論点」では、「資産」「負債」「収益・費用」「純資産」の各事項において、現金主義の官庁会計と発生主義会計の概念の違いについて述べ、次に、それぞれの会計モデルにおける各事項の取り扱いについて、相互に比較し分析することによって、特徴や問題点を明らかにしている。

第4章「資産会計」の主要な論点は、公的部門に特

1 愛知工業大学大学院経営情報科学研究科(豊田市)

有の資産であって市場で取引されることがなく、かつ、全体に占めるウェイトの高い「インフラ資産」についてである。インフラ資産を含めて固定資産については、その評価を時価基準によるか原価基準によるかが問題となるが、その是非は、報告主体の会計責任の果たし方に左右される。

第5章では、「負債会計」について分析する。地方公共団体の主な負債は、「地方債」、「退職給付引当金」及び「損失補償債務等引当金」に3つに大別される。

特に、第三セクター等に対する「損失補償債務」の問題は、第三セクター等の経営危機に伴って顕在化した。「地方公共団体の財政の健全化に関する法律」の施行に伴い、同法による「損失補償債務等評価基準」は、総務省の会計モデルにおいても適用されることになり、現金主義の「官庁会計」と発生主義の「公会計制度改革」がこの部分でリンクすることになった。しかし、引当金の計上基準として「損失補償債務等評価基準」が適切なものかどうか問題提起を行った。

第6章「収益・費用会計」及び第7章「純資産会計」では、主に税収の取り扱いが論点となる。住民と政府と議会の3者の関係をどのように位置付けるかによって、税収を収益とする「収益説」、住民からの出資とする「持分説」、単なる財源の流入とみる「資金流入説」の3つの説がある。

「持分説」を採用する「基準モデル」及び「改訂モデル」は、純資産の変動に特別な意義を見出し、特に「基準モデル」は、純資産の変動を分析して財政のコントロールにつなげることを将来の目的としている。これに対し「東京都モデル」は「収益説」に拠り、純資産の変動の理由を説明するに止まる。

通説は「収益説」を支持しており、公会計改革の目的が「官」と「民」の会計を可能な限り近づけることにあり、「官」の部分に競争性や効率性を取り入れる立場からは「収益説」が妥当と考える。

第8章では、財務書類の体系・構成について、比較検討を行った。

第Ⅲ部「地方公会計制度改革の個別研究」では、第9章「第三セクター等に対する損失補償債務等の課題」で、第5章「負債会計」で触れた「損失補償債務等評価基準」について、引当金の計上基準としての妥当性の観点から分析した。「金融再生法開示債権」の実態を調べ、金融機関でさえ引当金はそれほど計上していないことを証明し、第三セクター等の経営状態の実態把握の必要性を強調した。

最後に、終章「本論文のまとめと今後の課題」では、本論文で論じてきた内容をまとめ、今後の課題として、企業会計に近い公会計基準の策定、人材教育の大切さ、会計基準機関の設立等を主張している。

論文審査結果の要旨

本論文は、地方公会計制度の歴史的推移・展開、課題およびその改革の方向について、歴史的かつ理論研究を精緻・丹念に行い、深い現場体験を織り込んで論述した優れた研究を取纏めたものである。論文構成は体系的であり、論旨の展開に当たってオリジナリティ

一のある見解・提言が開陳されており、その論調は、数多くの国内外の資料に典拠し、説得力に富んでいる。また、詳細は注記を施し、引用文献、補足情報に周到かつ注意深く典示し、論文作成に向けた真摯な取り組みを行った努力を汲み取ることができる。

現在、地方公共団体において、その会計制度に企業会計の思考や方法を取り入れた財務書類を整備する会計制度改革が進められている。地方公共団体の現行の会計制度は、現金の収支の記録を中心とする「官庁会計」であるが、会計制度改革では、予算決算の「官庁会計」はそのまま存続させ、一方で、財務書類を整備することによって、説明責任の向上や財政再建に資することを目的としている。

しかし、公会計の分野においては、未だに「一般に認められる」会計基準は存在していない。現時点では、財務書類を整備するための会計モデルが複数提案されている状況にあるにすぎない。具体的には、総務省が策定した「総務省方式」、「総務省方式改訂モデル（「改訂モデル」）」、「基準モデル」の3つのモデル、および従来から独自の取り組みを進めてきた「東京都会計基準（「東京都モデル」）」の4つである。

全国に散在する地方公共団体は、上記のいずれかのモデルを基礎とした財務書類の整備を進めており、主要な団体では、「総務省方式」から「改訂モデル」ないし「基準モデル」への以降を進めている段階である。

そこで、本論文では、まず現金主義の「官庁会計」制度と発生主義の考え方の相違を検討し、提案されている各会計モデルについて、それぞれの背景に潜在している思考にまで掘り下げて分析し、相互に比較することにより、近い将来に期待される「公会計基準」の策定に対して想定される課題を明らかにすることを試みた。

まず、「序章」では、会計制度改革の背景にある地方公共団体を巡る環境条件の変化を探求している。危機的な財政状況、地方分権や市町村合併、ニューパブリック・マネジメント（NPM）や国際公会計基準の策定、「公共性」に対する新しい概念や、「行政の市場化」の流れなどの環境条件の変化を検討している。

第Ⅰ部「地方公会計制度改革のあらまし」では、第1章「現行の地方公会計制度の沿革と現状」で、地方公共団体の会計制度が非常に複雑であることを指摘し、第2章「地方公会計制度の沿革と現状」では、戦後の地方公会計制度の確立から今日の会計制度改革の到達点までの展開を検討している。第3章「総務省を東京都の会計モデルの比較分析」では、現在の到達点である総務省と東京都の会計モデルの概要を解明し、それぞれのモデルの特徴点を摘出している。公会計制度改革が、「官」から「民」への流れの中で進められており、「官」の会計制度に「民」の考え方、手法を取り入れることで、「官」の部分の効率化を進めることを目的としているが、その目的達成のためには、「官」の会計システムを「民」の会計システムに近接させ、相互に比較可能性を高めていく努力が必要である。この点で、総務省モデルは多くの問題点を抱括していることを主張している。

第Ⅱ部「地方公会計制度改革の論点」では、「資産」、「負債」、「純資産」、「収益・費用」の各事

地方公会計制度の改革に関する研究

項において、現金主義の官庁会計と発生主義会計の概念の相違性を指摘し、次に、それぞれの会計モデルにおける各事項の取り扱いにおいて、相互に比較分析することによって、特徴点・問題点を明確にしている。その第4章「資産会計」の主要な論点は、公的部門に特有な資産であって、市場で取引されず、かつ、全体に占めるウエイトの高い「インフラ資産」の取り扱いである。インフラ資産を含めて固定資産とすることについては、その評価を時価基準にするか原価基準を採用するかが問題となり、その中心課題は報告主体の会計責任の果たし方に左右されることを指摘している。

第5章では、「負債会計」を分析し、「地方債」、「退職給付引当金」、「損失補償債務等引当金」の3つに大別することを明示し、特に第三セクター等に対する「損失補償債務」の問題は、第三セクター等の経営危機に伴って顕在したことを指摘している。

「地方公共団体の財政の健全化に関する法律」の施行に伴い、同法による「損失補償債務等評価基準」は、総務省の会計モデルにおいても適用されることになり、現金主義の「官庁会計」を発生主義の「公会計制度改革」がこの部分でリンクすることになったことを強調した。しかし、引当金の計上基準として「損失補償債務等評価基準」が適切なものであるかという問題提起を試みている。

第6章「収益費用会計」、第7章「純資産会計」では、税収の取り扱いを議論の中心として論究している。住民と政府と議会の3者の関係をどのように位置づけるかによって、税収を収益とする「収益説」、住民からの出資とする「持分説」、単なる財源の流入をみる「資金流入説」の3つの税があることを指摘している。「持分説」を採用する「基準モデル」および「改訂モデル」は、純資産の変動に特別の意義を見出し、特に「基準モデル」は、純資産の変動を分析して、財政のコントロールに寄与することを重視している。しかし、「東京都モデル」は「収益説」に拠り、純資産の変動の理由を説明するに止まっている、通説は「収益説」を支持しているが、本論文では、公会計の目的が「官」

と「民」との会計を可能な限り接近せしめることにあり、「官」の部分に競争性や効率性の視点を取り入れる観点からすれば、当面「収益説」を採用することが妥当であると主張している。第Ⅲ部「地方公会計制度の改革の個別研究」では、第8章「第三セクター等に対する損失補償債務等の課題」で、すでに第5章の負債会計で検討した「損失補償債務等評価基準」について、とくに引当金の計上基準としての妥当性の視点から詳細に分析している。「金融再生法開示債権」の実態を究明し、金融機関でさえ引当金を十分に計上していないことを指摘し、第三セクター等の経営実態の深層分析の必要性を強調している。終章「本論文のまとめと今後の課題」では、本論文の主要論点を整序し、地方公会計制度の改革への将来の課題として、企業会計と両立可能な公会計基準の策定、専門的人材教育・開発の重要性、公会計基準設定期間の設立の必要性などを強く主張している。

以上、本論文は、明確な問題意識を基礎として、博士前期過程・後期過程にわたる意欲的・着実な歴史的かつ理論研究を行い、豊富な県庁職員としての現場体験を肌身で感じながら、特に地方公共団体の財政危機に対する現状認識と解決策提言を行い、現行公会計制度のあり方に関する問題意識の提議・分析が建設的に反映されている。このような主張は長年にわたる社会人としての現場体験によって裏付けられたものであり、説得力に富み、今後の地方公会計制度の改革に寄与できる内容を含んでおり、高い水準に達する優れた論文であると評価でき、博士（経営情報科学）の称号を授与するのに的確と判定される。

（受理 平成22年3月19日）