

第 I 編

自治体の会計と企業会計

第1章 自治体の会計と企業会計の違い

我が国における行政の会計制度である官庁会計では、国、地方ともに、明治以来、1世紀にわたって単式簿記・現金主義会計による処理が行われてきた。

国や自治体の行政活動は、法令等に基づきあらかじめ徴収した税金を予算により配分することで、住民福祉の向上に資するという性格を持っている。税金の配分については、議会の議決を経てはじめて執行機関はその範囲内での予算執行が可能となる。民間企業とは異なり行政にとってこのような予算統制は大変重要であり、その手段として、客観的で確実に確認できる現金収支を厳密に管理する単式簿記・現金主義による会計手法が有効に機能してきた。

また、財政運営においても、行政サービスを提供するためには資金が必要となるが、資金が不足しないように現金の収入と支出の管理を計画的にかつ厳密に行う必要がある。こうした理由においても現金主義会計が長く行政において適用されてきたといえる。

しかし、近年には単式簿記・現金主義会計の限界も明らかになってきており、企業会計で用いられている複式簿記・発生主義会計を導入する動きが国内外で盛んになってきている。

本編においては、単式簿記・現金主義会計の官庁会計と、複式簿記・発生主義会計の企業会計とを比較し、会計の違い、官庁会計の課題等について明らかにする。

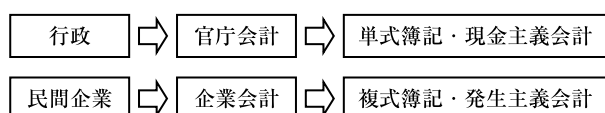
第1節 単式簿記と複式簿記

会計とは、その情報を利用する人が、現金などの動きを識別し、測定し、記録するためのツールである。この基本的な考え方は民間企業でも行政においても同じである。しかし、実際の会計制度としては、民間企業では複式簿記・発生主義会計であるのに対して、行政では単式簿記・現金主義会計であり、異なる仕組みになっている。行政と民間企業の会計の違いは図表1のとおりである。

官庁会計は、現金がどれだけ収入されて、どれだけ支出されたかを記録する、いわゆる現金主義会計となっている¹。これに対して、企業会計では、「発生」という事実に基づいて活動を測定・認識するという発生主義会計をとっており、現金の収入・支出が伴わなくても収益・費用を計上するもの、また、収入・支出が行われたが収益・費用として計上しないものがある。

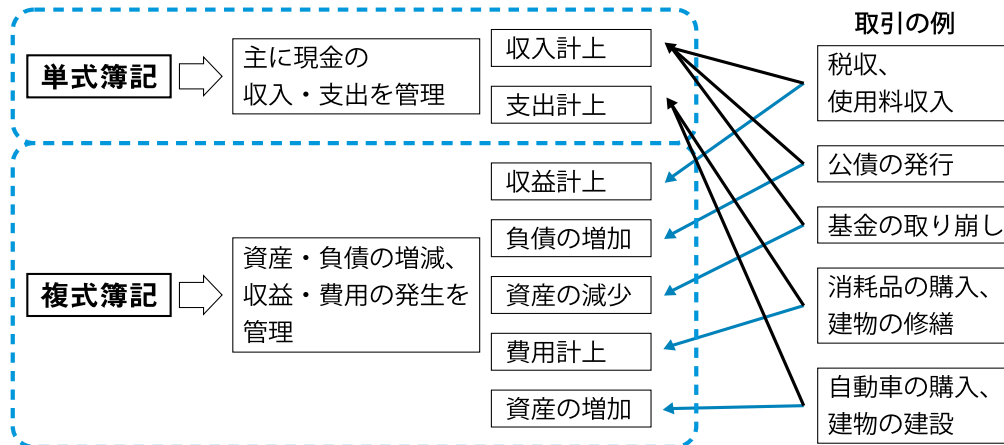
こうした現金主義と発生主義という基本的な考え方の相違があるため、実際の記帳方法としても、現金主義の官庁会計では現金の収入・支出を管理するための単式簿記、発生主義の企業会計では現金以外の収益・費用、資産・負債等の増減も同時に管理するための複式簿記となっている。単式簿記と複式簿記の違いは図表2のとおりである。

図表1 行政と民間企業の会計の違い



¹ ただし、行政が実施する事業でも、水道事業や鉄道事業などについては、発生主義会計である公営企業会計が採用されている。

図表2 単式簿記と複式簿記の違いの例



取引について、単式簿記では収入か支出に分類されるのに対して、複式簿記では様々な項目に分類される。

第2節 現金主義会計と発生主義会計

現金主義会計では、現金が実際に収入・支出されたという事実に着目するが、これに対して発生主義会計では、収入・支出を当該年度に帰属するもの（収益・費用）と、翌年度以降に帰属するもの（資産・負債・純資産）に分ける。また、減価償却費のような現金の収入・支出が伴わない収益・費用もあり、各年度における損益の計算を目的とした会計制度である。例えば建物を購入する場合、建物

は通常何十年も利用することが可能なので、購入に関する記録を1年度のみ限定するのではなく、利用可能な年度に渡って費用として計上する。これは、当事業年度の収益と費用を対応させて、どれだけ儲けたか（あるいは損したか）を測定認識することを主目的とする立場をとっているためである。現金主義と発生主義の違いは図表3のとおりである。

図表3 現金主義と発生主義の違いの例

機械を購入する場合

あるメーカーが100万円の機械を購入し、その機械は5年間利用可能で、導入することで毎年30万円の収入（収益）が得られるものとする。

現金主義の場合 (単位：万円)

	1年目	2年目	3年目	4年目	5年目	合計
収入額	30	30	30	30	30	150
支出額	100	0	0	0	0	100
収支	△70	30	30	30	30	50

1年目は支出が100万円に対して収入が30万円で70万円の赤字になるが、2年目以降は支出がゼロなので収入の30万円分が黒字になる。

発生主義の場合 (単位：万円)

	1年目	2年目	3年目	4年目	5年目	合計
収益額	30	30	30	30	30	150
費用額	20	20	20	20	20	100
利益	10	10	10	10	10	50

機械の購入額を5年間にわたり均等に減価償却を行うと、毎年20万円の費用が発生する。収益との差額の10万円が毎年の黒字になる。

⇒ 発生主義の場合、現金の支出に加えて収益・費用を記録することで、各年度の利益を明らかにすることができる。

第3節 官庁会計と企業会計の決算

自治体の決算は、歳入歳出決算書及びそれに付随する資料が監査委員による決算審査を経て議会に提出される²。決算書では、予算科目である款・項・目・節ごとに予算金額と決算金額が示される。さらに決算資料として作成される「財産に関する調書」では、建物や土地などの公有財産の規模（ただし、金額情報は無い）、基金、有価証券、株式等の年度末の残高を記載している。

また、決算書等以外に地方自治法で定められた財政状況に関する説明資料³（自治体によって名称は異なるが、東京都では「財政の

あらまし」）を年に2回公表している。

一方、企業会計では、決算は財務諸表により公表される。この財務諸表は損益計算書、貸借対照表、株主資本等変動計算書、キャッシュ・フロー計算書の4表である。これらの財務諸表だけではなく、注記や附属明細表、その他の経営報告などにより決算の情報が明らかにされる。

官庁会計と企業会計の違いは図表4のとおりである。

図表4 官庁会計と企業会計の違い

項目	官庁会計（自治体）	企業会計（株式会社）
対象団体の目的	住民の福祉の増進	利益の追求
財務報告の目的	行政目的どおりの予算が執行されたかどうかを監視、評価すること	企業活動の財政状態、経営成績を報告、説明すること
作成主体	首長	取締役
報告主体	住民（提出先は議会）	株主（提出先は株主総会）
承認及び説明責任	議会の承認 予算（事前）と決算（事後）の承認 適正な予算執行に関する説明責任	株主総会の承認 決算（事後）の承認 利益獲得の結果に対する説明責任
記帳方式	単式簿記 （入出金を歳入歳出の科目別に記帳する方式）	複式簿記 （取引の原因と結果の両面から記帳する方式）
認識基準	現金主義 （現金の入出金の事実に基づいて会計記録を行う）	発生主義 （取引・事象の発生の事実に基づいて会計記録を行う）
決算書類	歳入歳出決算書 歳入歳出決算事項別明細書 実質収支に関する調書 財産に関する調書	貸借対照表 損益計算書 株主資本等変動計算書 キャッシュ・フロー計算書

² 自治体の決算については、地方自治法第233条で定められている。

³ 地方自治法第243条の3 普通地方公共団体の長は、条例の定めるところにより、毎年2回以上歳入歳出予算の執行状況並びに財産、地方債及び一時借入金の現在高その他財政に関する事項を住民に公表しなければならない。