

【研究論文】

公的部門における財務管理のあり方に関する研究

— 地方公会計を基軸とする財務管理のあり方を中心として —⁽¹⁾

染谷好寛

(埼玉県草加市役所)

はじめに

中央政府による中央集権体制が地方分権を包摂する関係に終止符を打つべき時代の潮流、すなわち、地方分権あるいは地方主権改革の基本理念は、従来の「中央集権型政治・行政システム」から「地方分権、地域主権型政治・行政システム」へとその変革を目指すものである。しかしながら、この理想を実現しようとするならば、地方公共団体は「自己決定と自己責任の原則」に基づき、地域社会間に生じる諸問題を地域住民参加のうえ、財務管理に関わる財務・非財務情報を提供しつつ、積極的に解決していくなければならない。

私的部門における財務管理と比較してみると、公的部門における財務管理は研究者レベルにおいて皆無に等しいほど統一した研究が行われておらず、実務者と研究者とは遮断状態であったといえよう。本稿の目的は、会計学、経営学、財政学を学際的に融合し、実務と理論を相互浸透させた公的部門における財務管理の歩むべき方向性、特に地方公共団体の会計を主として研究対象としつつも、国を含めた公的部門の財務管理のあり方を示唆することにある。

I 地方公共団体の会計と財務管理の基礎概念

地方公会計とは、地方公共団体の利害関係者に対して、各種の意思決定及び説明責任の評価を適切に行えるよう、地方公共団体の経済活動及び関連する経済事象を測定し、その経済的事実と結果に関する情報を伝達する行為又は手続である、と定義づけできる⁽²⁾。地方公会計は、地方公共団体の利害関係者に対して、公共団体の経済的、社会的及び政治的な意思決定と財務、合規性又は準拠性、経済性・効率性及び有効性に関する説明責任の評価に役立つ情報の提供を目的とするものである。

行政実務者における財務管理の定義とは、「地方公共団体の活動が適正かつ効果的に進められるためには、一定のルールの下に、予算編成、収支見積りと均衡の確保、そのための収支の構造分析、予算執行に当たっての財務会計上の統制、資金の管理、資金の運用、財産や物品の管理、決算、監査等が秩序だって行われることが必要であり、そのための制度と運用が『財務管理』として把握されるもの」⁽³⁾と受け入れられている。すなわち、地方公共団体における行政活動を通じた一連の流れである、①予算管理、②収入・支出の均衡管理、③財政構造の分析と財政調整、④資金の運用と管

理, ⑤財産管理, ⑥決算, ⑦監査が財務管理の範囲であり, 地方財務管理法規の総則法である地方自治法を頂点として, 複数に及ぶ法令に基づき財政統制を行うことである。しかし, 現在に至るまで財務管理体系のうち, 計画統制である予算管理が最も大きい比重を占める領域とされているのである。

1960 年代における早期的文献を紐解くと, 予算による統制と管理, 会計による管理, 会計監査を含めた決算による統制と管理を, 地方公共団体における財務管理の諸概念として論説している⁽⁴⁾。その当時成熟した概念ではないと前置きで苦言を呈しているが, その概念は 40 年以上を経た現在でも未成熟な状態であるといっても過言ではないのである。

公的部門における財務管理に基軸となる地方公会計ではあるが, 我が国には 3 つの新地方公会計が存在し, 作成者や利用者にとって混乱に陥っている状況にある。すなわち, 公的部門の会計実務について, 次の見解がある。「日本の『公的部門の会計実務』を見てみると, 『公会計』の特殊性を『殊更に強調』することによって, 公的部門に係る『財務報告の目的』を, 本来『会計』が情報提供すべきである『財政状態』及び『経営成績』に係る情報提供という観点から離れてしまって, 『次のようなことが公会計の目的である』というような『奇妙な見解』が公的部門の実務を支配してしまっています。即ち, 『独立行政法人会計基準, 地方独立法人会計基準, 国立大学法人会計基準』等に見られるように, 『当該公的部門の経営責任を有する経営責任者の経営責任を表示するものである』とか, あるいは, 地方公共団体等のための『公会計基準モデル』, 『改訂モデル』等に見られるように, 『納税者である住民の出資の成果を表現するものである』, とかのよう, 非常に理解しにくいのみでなく極めて『非現実的な見解』が現在の日本の公的部門の実務界を支配していて,

『公会計財務諸表』の作成者, および, その読者の双方を非常に悩ませているように考えられます」と⁽⁵⁾。次に, 3 つの新地方公会計, すなわち総務省基準モデル, 総務省方式改訂モデル, 東京都公会計を考察してみよう。

II 新地方公会計の意義と目的

— 総務省と東京都 —

(1) 総務省（基準モデル, 改訂モデル）の新地方公会計⁽⁶⁾

1 制度整備の目的

地方分権の進展に伴い, これまで以上に自由でかつ責任ある地域経営が地方公共団体に求められている。地域経営を進めていくためには, 内部管理強化と外部へのわかりやすい財務情報開示が不可欠である。新たな公会計制度整備の具体的な目的として, ①資産・債務管理, ②費用管理, ③財務情報のわかりやすい開示, ④政策評価・予算編成・決算分析との関係づけ, ⑤地方議会における予算・決算審議での利用, があげられている。

2 基本的考え方

財務書類の体系化にあたっては, 国と地方の財政上の結びつき等を考慮するとともに, 地方固有の取扱いを踏まえつつ, 原則として, 国（財務省）の作成基準に準拠する。基本的考え方として, ①発生主義を活用した基準設定とともに複式簿記の考え方を導入, ②地方公共団体単体と関連団体等も含む連結ベースでの設定, ③貸借対照表, 行政コスト計算書, 資金収支計算書, 純資産変動計算書の 4 表の整備を標準形とする, ④現行総務省方式の改訂にも配慮した基準モデルの設定, があげられている。新たな公会計制度の整備を促進していくには, 地方公共団体の取り組み状況を勘案し, 整備内容, 整備時期に柔軟性を持たせることが必要である。取り組みが進んでいる団体にはさらな

る改善を求めて、都道府県、人口3万人以上の都市とともに、3年（平成21年度）を目途に、4表の整備ないしは4表作成に必要な情報の提示・開示を求めるものである。

(2) 東京都の新地方公会計⁽⁷⁾

1 基本的な考え方

東京都の会計制度改革の基本的な考え方として、①日本の政府・地方公共団体で初めて複式簿記・発生主義会計の導入、②東京から新しい公会計のモデルを発信、③財務諸表を適切に活用し予算編成の反映、④公会計の特徴を踏まえた会計処理基準等の設定、があげられている。

我が国の地方公共団体会計のモデルとなるように、国際公会計基準や海外の先進事例を参考しながら、我が国の環境に適合した会計の概念フレームワークと会計基準の形成、実務的な会計指針・手続きの開発、現金主義会計から発生主義会計への移行に伴う諸問題の解決（財務会計システム、勘定体系、インフラ資産をはじめとした公有財産の資産評価及び資産管理システム、時価評価の有効性の検討、職員の意識改革など）、実際の活用事例の紹介（財政運営と事業経営における財務情報の活用など）などを通じて、公会計改革を真に実効性あるものにしていくことを志向するものである。

2 「機能するバランスシート」作成とその限界から、公会計制度改革への実践的試み

東京都では、平成11年度から、「官庁会計における企業会計的手法に関する研究」として、「機能するバランスシート」という報告書を発表してきた。東京都の経営の問題点を客観的な数値により明らかにし、問題解決の選択肢を提示し、経営を改善していくために具体的に役立つような「機能するバランスシート」を作成していくということであった。例えば、多摩ニュータウン事業や都

営住宅事業をはじめ、数々の事務事業の見直しや改善に実際に活用され、経営の効率化に貢献してきた、といえる。

現行の地方公共団体の会計制度には、4つの欠如、すなわち、①単式簿記による「ストック（Stock）情報」の欠如、②現金主義による「コスト（Cost）情報」の欠如、③住民への決算要領の公表についての一定のルールがないことによる「アカウンタビリティ（Accountability）」の欠如、④予算（Plan）・執行（Do）が重視され、検証・評価（Check）・見直し（Action）が十分に実施されていないことによる「マネジメント（Management）」の欠如、が従来から指摘されてきた。新しい公会計制度は、この4つの欠如のある現行の公会計制度を、補完、改善するものでなければならない。企業会計の手法である「機能するバランスシート」は、「貸借対照表」、「行政コスト計算書」、「キャッシュ・フロー計算書」の3体系と会計方針及び注記事項の開示から構成されていた。

- ① ストック情報の欠如の対策として、貸借対照表を作成する。全体の財政状況と租税の用途を把握するために、公営企業、外郭団体等を結びつけた連結貸借対照表を作成する。
- ② コスト情報の欠如の対策として、行政活動の経済性や効率性を判断する重要な情報提供として、行政コスト計算書を作成する。
- ③ アカウンタビリティ（説明責任）の欠如の対策として、地方公共団体では、広報、インターネット等により住民に情報の公開を行う必要がある。また、今後の課題として、Annual Report（年次報告書）の作成を提案する。
- ④ マネジメントの欠如の対策として、政策形成（Plan）—執行（Do）—検証・評価（Check）—見直し（Action）のマネジメント・サイクルを確立することが必要である。今や、多く

の地方公共団体において、行政評価が実施されている。

国や地方公共団体は自ら行政改革を推進してきたが、なお「経営」や「説明責任」の視点が不十分であったことは否めない。現行官庁会計制度では、ストック情報やコスト情報などが不足していることを認識しつつも、行政管理者や行政実務者が統計的に作成した財務諸表を開示することで会計責任の完遂を自任するなか、東京都は日々の会計処理による複式簿記・発生主義会計の考え方を加え、平成18年度から新たな会計制度を導入する。

III 新地方公会計における財務諸表体系

(1) 総務省基準モデル⁽⁸⁾

総務省基準モデルにおいて、財務書類の体系は、貸借対照表、行政コスト計算書、純資産変動計算書、資金収支計算書及びこれらの財務書類に関連する事項についての附属明細表としている。

貸借対照表は、基準日時点における地方公共団体の財政状態（資産・負債・純資産の残高）を明らかにすることを目的として作成する。貸借対照表は、「資産の部」、「負債の部」及び「純資産の部」に区分して表示する。

行政コスト計算書は、会計期間中の地方公共団体の業績、すなわち費用・収益の取引高を明らかにすることを目的として作成する。行政コスト計算書は、「経常費用」及び「経常収益（自己収入及びその他の業務収益）」に区分して表示する。このうち、経常費用合計は総行政コストを意味している。また、経常費用合計から経常収益合計を控除して計算される純経常費用は純行政コストを意味している。行政コスト計算書の収支戻として計算される純経常費用（純行政コスト）は、純資産変動計算書（財源変動の部）に振替えられることにより、純経常費用への財源措置と連動する。

純資産変動計算書は、会計期間中の地方公共団体の純資産の変動、すなわち政策形成上の意思決定またはその他の事象による純資産及びその内部構成の変動（損益外純資産減少原因・損益外純資産増加原因の取引高）を明らかにすることを目的として作成する。なお、各地方公共団体に固有の損益外純資産減少原因・損益外純資産増加原因については、適宜、表示科目を追加する。純資産変動計算書は、「財源変動の部」、「資産形成充当財源変動の部」及び「その他の純資産変動の部」に区分して表示する。

資金収支計算書は、地方公共団体の資金収支の状態、すなわち地方公共団体の内部者（首長、議会、補助機関等）の活動に伴う資金利用状況及び資金獲得能力を明らかにすることを目的として作成する。資金収支計算書は、「経常的収支区分」、「資本的収支区分」及び「財務的収支区分」の三区分により表示する。

(2) 総務省方式改訂モデル⁽⁹⁾

総務省方式改訂モデルにおいて、財務書類の体系は、貸借対照表、行政コスト計算書、純資産変動計算書及び資金収支計算書の4表とし、採用された主な会計方針や各科目に関連する注記、主要項目の内訳や増減を示す附属明細書を添付することとする。

貸借対照表は、年度末時点における資産・財産とその調達財源の状況を示したものとする。従来の総務省方式では有形固定資産の表示科目が「民生費」「土木費」など決算統計で使用されている行政目的別の区分となっているが、改訂モデル表示区分では「総務」「福祉」「環境衛生」「産業振興」「生活インフラ・国土保全」としている。

従来の総務省方式で行政コスト計算書に表示していた純行政コストの一般財源増減要素（税収等及び補助金相当額の減価償却）については、純資産の変動項目を一括表示することが明瞭であるた

め、純資産変動計算書で表示することとする。すなわち、例えば補助金相当額の減価償却は、一般財源を増加させる一方でその他の純資産構成要素を減少させるものであり、純資産内部での振替といえるものであることから、行政コスト計算書で表示するより、振替状況を純資産変動計算書で一括表示し利用者に明瞭となる。

従来の総務省方式では純資産の構成要素のうち「一般財源」のみの増減を「行政コスト計算書」において示していた。「一般財源」に加えて、純資産を構成するその他の項目についても、その変動（増減）を主な要因別に示すため、独立させた純資産変動計算書とする。純資産の部を構成する「公共資産等整備国県補助金等」、「公共資産等整備一般財源等」、「その他一般財源等」及び「資産評価差額」について、その増減の要因となった項目を表示するとともに、作成にあたっては決算統計額を基礎とした数値を計上する。

資金収支計算書は、公共資産形成にかかる資金収支についての重要性が高い地方公共団体の歳入歳出構造の特徴を踏まえ、地方公共団体の歳出をその性質に応じて大きく経常的支出、公共資産形成支出及び投資・財務的支出の3つに区分し、それに対応する財源を収入として対応表示する様式とする。

(3) 東京都会計基準⁽¹⁰⁾

貸借対照表は、基準日時点における東京都の資産、負債及び正味財産の状況を明らかにすることを目的として作成する。すなわち、年度末時点において、資金の調達形態としての資産の状態と、資産形成のための資金調達である負債の状態、そしてその結果としての正味財産を金額により表現するものである。貸借対照表を作成開示することにより、現行官庁会計では分離して管理されている資産と負債を明確に対比して表示する。その結果、有効活用が可能な資産を見出せるとともに、

資産を有することにより発生する費用を認識できる。また、負債を計上することにより、将来、その義務を履行することによって流出する資産の金額を予め理解することができる。

行政コスト計算書は、一会计期間における東京都の行政活動の実施に伴い発生した「費用」を発生主義により認識し、その「費用」と財源としての「収入」との対応関係、及びその両者の差額（収支差額）を明らかにすることを目的として作成する。行政コスト計算書を作成開示することにより、行政サービスの効率性や経済性が検証できるとともに、事業を評価するうえで有用な情報を提供することができる。また、収入に関する情報は、翌年度以降の租税収入やその他の収益の見込みを判断する基礎情報となる。

キャッシュ・フロー計算書は、資金の流れを「行政サービス活動」、「社会資本整備等投資活動」及び「財務活動」に区分し、各作成単位における区別の収支状況を報告することを目的として作成する。キャッシュ・フロー計算書を作成開示することにより、当該支出により都民サービスや、その支出のための財源調達により生じる都民の負担について、当該年度に終了するものか、あるいは複数年度にわたるものか、を明らかにできる。

正味財産変動計算書は、一会计期間における貸借対照表の正味財産の部の項目の変動状況を明らかにすることを目的として作成する。

おわりに

— 実務的見地からみた地方公会計と 今後の財務管理のあり方 —

1. 公会計の役割及び目的として、「会計責任の遂行」、「世代間負担の衡平性」、「各種の各種意思決定」があげられるが、総務省モデル（基準モデル決算組替法、改訂モデル）は、従来の決算制度報告にあわせて作成開示され

るものである。現行決算制度を基礎とし、統計的に作成開示する総務省両モデルでは、直面している地域経営の対応と活用は極めて困難である。地方税法上の税実務においては、自力執行権の行使が認められており、地方税の納期ごとに「租税とその使途」を明らかにすべきであり（所得課税の納税者の多数は複式簿記・発生主義会計を前提とする法人又は個人である）、四半期報告あるいは半期報告が可能な、日々の会計処理による財務諸表作成開示の基盤整備が必要不可欠である。

2. 総務省両モデルにおける、「純資産の部」に財源調達として計上される租税の考え方には問題がある。総務省両モデルは、地方税原則あるいは租税原則を基礎して作成されたものではない。すなわち、自治省（現総務省）の地方税原則は、①収入の十分性と普遍性、②収入の安定性、③収入の伸張性、④収入の伸縮性、⑤負担分任性、⑥地方団体の行政又は施設との関連性（応益性）、⑦自主性、があげられている。基準モデルは、住民からの地方公共団体への拠出である税収については「所有者からの拠出」をその論拠とし、「持分説」と呼称している。「所有者からの拠出」に基づく「持分説」又は「出資説」の論拠は地方税原則に該当せず、納税者や地方税実務者からの同意は到底得られないものである。

3. 財務諸表の活用方法の確立と可視化の開発が不可欠である。財務諸表からみる、従来の財政学的見地から会計学的見地への学際的協力、すなわち受益と負担を可能な限り可視化し作成開示することが求められるべきである。今後の我が国の課題として、高度成長期に整備された社会資本の更新や少子高齢化の到来があげられている⁽¹¹⁾。まず、行政コスト計算書上における、収入と費用との「世代間の負担と受益分析」を出発点とする。すなわち、

収入項目である地方税の個人と法人の税負担割合、個人の10歳代から80歳代以上の各々の世代別税負担割合、法人の産業・業種別税負担割合等を明らかにし、費用項目である行政サービスに対する個人と法人との受益割合、個人の10歳代から80歳代以上の各々の世代別受益割合、法人の産業・業種別受益割合等を対応させる。さらに、貸借対照表上における、資産の減少（潜在的な更新需要）、基金積立金、地方債の償還（負債の減少）等を、行政コスト計算書に連結環させて、現行世代の財政運営を可視化できるものとする。将来世代の財政運営として、将来の財政需要（社会資本等の更新、社会資本等の維持管理、その他の歳出要因、一般行政サービス等）と財源（地方税等、地方債、基金積立金）を対応させ、国税・地方税のあり方と使途を可視化することで財政規律が確立できる。公共サービスの需要と供給は、社会資本整備から人へと、パラダイムシフトが転換しつつある。納税者が行政サービスを取捨選択し意思決定するための機能（意思決定支援機能）、公的説明責任への貢献（契約支援機能）、さらに持続可能な財政を将来世代に繋げるためには、従来の財政学的見地から会計学的見地（複式簿記・発生主義を基礎とする、財務会計、管理会計、監査）を基軸とする財務管理の強化充実が不可欠である。国・地方公共団体の継続を前提とする組織体は、経営学的見地から過去・現在・将来、現行あるいは潜在的納税者に対し、その継続への確実性を明らかにすべきである。

4. 我が国には3つの新地方公会計が存在しており、作成者、利用者ともに混乱している状況である。公会計が地方財政規律を確立することはおろか、公的部門の財務管理の基軸となることは極めて困難である。我が国が直面

する諸問題を学際的に調和した組織体、すなわち「独立性」、「透明性」を重視した日本公認会計士協会、学界、外部監査人資格者、監査委員、地方公会計実務者（利用者志向を反映させる立場の総務省・都道府県・市町村の作成者）らによる「独立性」、「透明性」、「即時性」、「理論と実務の調和」の4つの機能を備えた基準設定主体としての新たな機関を設けるべきである。その機関が調製した貸借対照表、財務業績報告書、行政活動コスト及び成果報告書、キャッシュ・フロー計算書及び予算報告書の作成基準を提示するとともに、「地方公会計財務会計基準」及び「地方公会計管理会計・行政（業績）評価基準」、さらに信頼性を付与するための「地方公会計監査基準」を結合させた、公的部門における財務管理基準を設定すべきである⁽¹²⁾。

〈注〉

- (1) 本稿は、2009年10月31日に甲南大学において開催された日本財務管理学会第29回全国大会の自由論題報告に加筆・修正を加えたものである。なお、所属する団体の公式見解ではなく、すべて筆者の個人的見解に基づくものである。
- (2) 隅田一豊『公会計入門』ぎょうせい [2006]、

13頁を参照。

- (3) 田谷聰『財務管理』[2002]、2頁。
- (4) 行政教育研究会編『財務管理』文理書院 [1965]、27-36頁を参照。
- (5) 筆谷勇「日本の公的部門における奇妙な会計実務」国際公会計学会メールマガジン [2009]、1頁。
- (6) 総務省『新地方公会計制度研究会報告書』[2006]、5頁を参照。
- (7) 東京都『自治体会計の新しい経営報告書』[2006]、33-39頁、東京都『東京都の新たな公会計制度』[2006]、3-6頁を参照。
- (8) 財務諸表の内容及び作成方法については、総務省、前掲報告書、20-32頁、総務省『新地方公会計制度実務研究会報告書』[2007]、14-21頁を参照されたい。
- (9) 財務諸表の内容及び作成方法については、総務省、前掲報告書、43-46頁、総務省、同上報告書、152-157頁を参照されたい。
- (10) 財務諸表の内容及び作成方法については、東京都『東京都の新たな公会計制度解説書』[2007]、46-77頁、東京都新公会計制度研究会編『新地方公会計の実務』[2008]、90-142、278-298頁を参照されたい。
- (11) 財務諸表における受益と負担の関係と活用方法については、東京都『平成20年度 東京都年次財務報告書』[2009]、24-27頁を参考。
- (12) 日本公認会計士協会「地方公共団体の会計に関する提言」[2008]において、統一的な公会計基準設定主体の確立と設置が求められている。