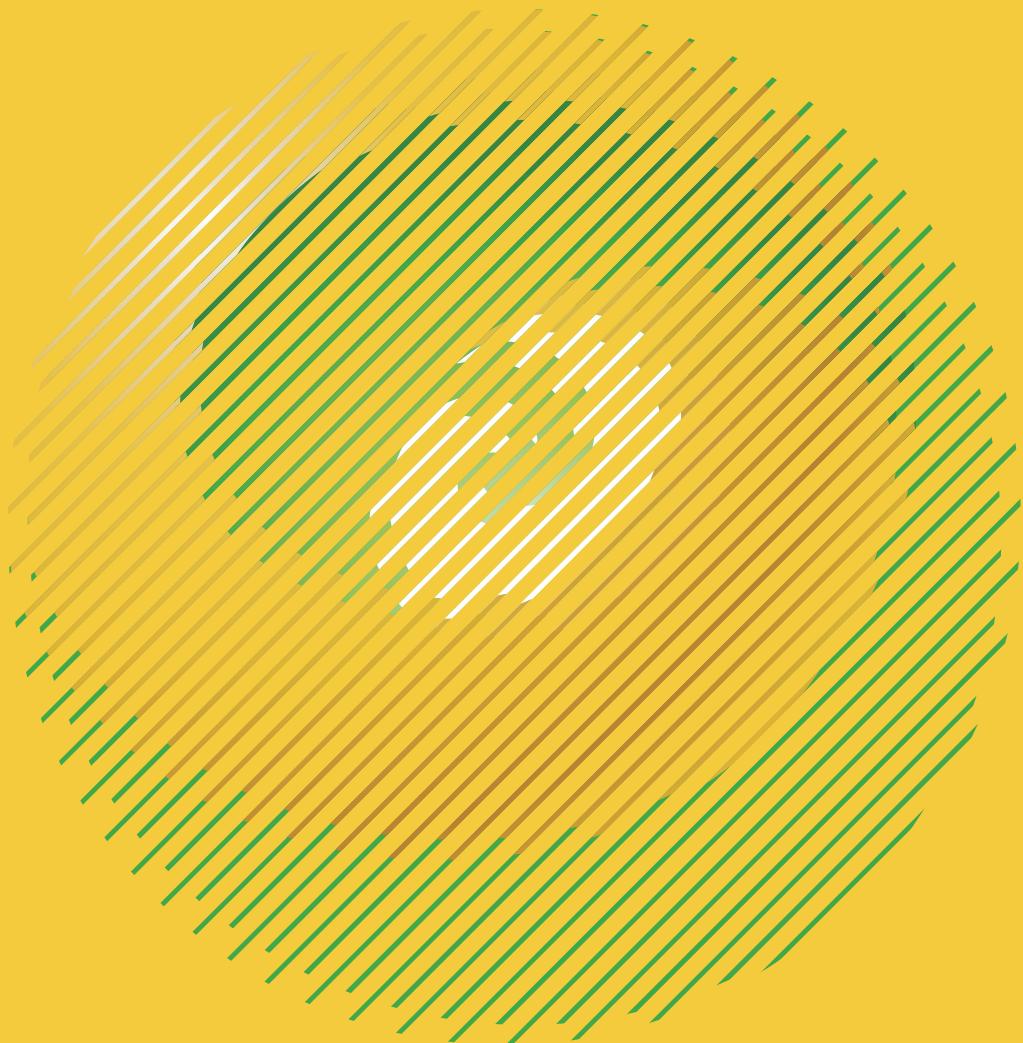




公共経営とアカウンタビリティ

Public Management and Accountability

Volume 1, No.1 2020



政府会計学会

Japan Association of Governmental Accounting

■査読者一覧

会 田 一 雄 (慶應義塾大学)
大 塚 成 男 (千葉大学)
金 子 良 太 (國學院大學)
城 多 努 (広島市立大学)

■編集委員会

編集委員長
松 尾 貴 巳 (神戸大学)
編集委員
金 子 良 太 (國學院大學)
佐 藤 綾 子 (富山国際大学)

公共経営とアカウンタビリティ

2020 Vol.1 No.1

(巻頭言)

政府会計に何が求められるか……………小林 麻理 1
—政府会計の特質に基づく理論構築と実践適用を—

(論文)

公益会計としての政府会計の論点……………柴 健次 4

(査読論文)

コレクティブ・インパクトを推進する公共調達手法としての競争的対話……………馬場 英朗 12

(査読論文)

地方自治体の財務報告におけるキャッシュ・フロー情報の重要性……………大川 裕介 24

(論文)

地方公会計における財務書類の空洞化……………大塚 成男 37

(論壇)

国（中央政府）における財務書類等の活用の取組と課題……………高橋 啓介 49

(論壇)

国際公会計基準（IPSAS）第42号「社会給付」と「国の財務書類」の……………落谷 竹生 58
比較検討

Public Management and Accountability

2020 Vol.1 No.1

Agenda for the Governmental Accounting in Japan

- How can Accounting Information be Useful for the Japanese Scene of Public Management? -
.....KOBAYASHI, Mari 1

Issues on Government Accounting for Public Interest SHIBA, Kenji 4

Competitive Dialogue as a Public Procurement Method to Promote Collective Impact

-BABA, Hideaki 12

The Importance of Cash Flow Information in Financial Reporting of the Local Government

-OKAWA, Yusuke 24

Financial Statements Lost Substance: in the Case of Local Governments in Japan

-OHTSUKA, Shigeo 37

An Attempt to Make Use of the Government Financial Statements (Using Full Cost Information on Individual Government Projects) and its Challenges in Japanese Government

-TAKAHASHI, Keisuke 49

Comparison of IPSAS 42, Social Benefits and Japanese National Government Financial Statements

-FUKIYA, Takeo 58

公共経営とアカウンタビリティ

卷頭言

政府会計に何が求められるか —政府会計の特質に基づく理論構築と実践適用を—

会長 小林 麻理

わが国において、国・地方における発生主義に基づく財務書類の導入は、政府会計の理論と実践に何をもたらしたのか。省庁別財務書類、国の財務書類、統一的基準に基づく地方公共団体の財務書類など財務情報の作成は完了し、本格的な公会計による行財政改革がスタートしたと言えるのか。誰がこの問い合わせに自信をもって答えられるのか、私の率直な疑問である。

財政制度等審議会財政制度分科会法制・公会計部会が2003年6月30日に取りまとめた「公会計に関する基本的考え方」にもう一度立ち返ってみよう。そこでは、現金主義に基づく現行制度に対する指摘事項として、国の資産・負債に関する情報の不十分性、連結情報の欠如、フローとストックの不連動に加えて、次の2点が挙げられていることに改めて注目する必要がある（財政制度等審議会 2003, 2-3）。

① 予算執行の状況がわかるのみで、当該年度に費用認識すべき行政コスト、事業ごとに間接費用を配賦したフルコストや将来の維持管理費用などを加味したライフサイクルコストが明らかにならない。

② 事業ごとのコストや便益が把握できないため、予算の効率的な執行を図る助けにはならない。

ここに示されているのは、政府の特質に基づく、まさに政府会計が取り組むべき課題である。すなわち、政府会計の根本には、政府が何よりもその財政運営・政府活動について、納税者、受益者をはじめとする多くのステークホルダーに対してスチュワードシップとアカウンタビリティを果たす責務があること、その意味で、効率的に長期にわたって持続可能なサービスを効果的に提供することができるよう実施した事業コストの把握と管理が求められること、そしてさらに、企業では収支差額が業績としての利益で容易に測定できるのに対し、政府の場合には業績測定が複雑かつ困難であり、しかも費用効果分析を予算編成に役立て、いわゆるPDCAを利かせた効率的な予算編成を行うには多くのハードルがあること、である。このような政府会計の特質に鑑みれば、政府の財政状態、運営状況を説明するには財務情報だけでは不十分であることは明らかである。その意味で、財務情報の作成は行政経営に活用する素地に過ぎず、まだまだ取り組むべき課題が山積しているのが現状といえる。

多くの取り組むべき課題とは何か。少なくとも、不可欠な要素として次の3点を挙げができる。すなわち、第一に、費用対効果分析に有用な業績測定尺度の開発、第二に、単年度の予算決算と財務書類の作成、短期・中期・長期にわたる業績評価をマネジメント・サイクルに組込む仕組みの設計、第三に、市民・住民に対するアカウンタビリティの履行に必要とされる財務報告の開発、

である。そして、財務情報の活用に向けてプロアクティブに取り組めるか否かの試金石こそ、第三の財務報告の開発の重要性の認識度であると思う。政府会計の最大の目的は、現在および将来のすべての財源の拠出者、受益者に対するスチュワードシップとアカウンタビリティの履行にほかならないからである。そしてわが国の場合、この認識が政府と財源の拠出者である国民の両者に、特に政府と国民の代表である議会に、極めて希薄であることが公会計改革を阻害している大きな要因ではないか、と考える。

米国地方政府基準審議会 (Government Accounting Standards Board: GASB) の概念意見書第1号に明記された財務報告の目的を思い出してみよう。そこには、当該年度に市民が受けたサービスが、当該年度の歳入で賄われたのか、次年度以降の市民の負担とされるのか、蓄積された資源によるのかなどについて示さなければならないとされているのに加えて、政府主体のサービス水準、コスト、達成度を評価するのに役立つ情報を提供しなければならないことが明記されている (GASB 1987, para. 177-179)。さらに、連邦会計基準諮問審議会による「連邦財務報告の基本目的」では、財務報告の基本目的として、予算の完全性、活動業績、スチュワードシップ、システムとコントロールの4つが挙げられている。これが何を意味しているのかについて改めて強調したい。そこに明記されていることは、まさにアカウンタビリティとスチュワードシップを果たすために何を政府が行う責務があるか、である。重複を恐れずに記述すれば、次の3点が中核的な政府の責務であり、財務報告の基本目的である。すなわち、第一は、「課税及びその他の手段で集めた資金の調達、ならびに各年度政府予算の編成に関わる法律およびその関連法制に基づく当該資金の支出について公的にアカウンタブルでなければならないという義務を政府が履行するのを支援するものでなければならない」、第二は、「報告主体のサービスにおけるサービス提供の努力・コスト・成果、努力と成果のための資金調達、主体における資産および負債の管理を、報告の利用者が評価するのに役立たなければならない」、第三は、「当該期間における政府の活動及び投資が国家に対してどのような影響を及ぼしてきたか、又その結果、政府と国民の財政状況がどのように変化してきたか、そしてそれは将来どのように変化するかを査定するのに役立つものでなければならない」、である (FASAB 1993, para. 122-150)。

わが国の国と地方の財務書類は確かにウェップ上に掲示されている。しかしそれは財務数値であって、その財務数値が政府活動のどのような結果を示しているのかについての説明は皆無に等しいのが実態である。どのような政策・施策・事業が実施され、その成果はどうだったのか。それらに対する支出はどのように財政に影響を与えたのか。新たな債務を負わなければならなかつたのはどのような要因によるものであり、それは将来に影響を及ぼすのか。政府活動の結果として国民・住民が受けたベネフィットはいかなるものであったのか。そして、連邦財務会計基準の第四の目的にあるとおり、政府の財務管理システム、内部会計、業務コントロールが適切なものであったのか。政府の国民に対するスチュワードシップとアカウンタビリティの重大性を改めて強く認識しなければ、「平成31年度予算の編成等に関する建議」が指摘するとおり、「先人達や、新たな時代そして更にその先の時代の子供達に、平成時代の財政運営をどのように申し開くことができるのであろうか」(財政制度等審議会 2018, 3) という極めて悲痛な問い合わせに答えられないどころか、この国の財政

的持続可能性 (fiscal sustainability) を確保し続けることは極めて困難であると言わざるを得ない。

【参考文献】

- 財政制度等審議会. 2003. 『公会計に関する基本的考え方』財務省.
- 財政制度等審議会. 2018. 『平成 31 年度予算の編成等に関する建議』財務省.
- Federal Accounting Standards Advisory Board. 1993. Objectives of Federal Financial Reporting. *Statement of Federal Financial Accounting Concepts No, 1* (藤井秀樹監訳. 2003. 『GASB/FASAB 公会計の概念フレームワーク』中央経済社, 99-170).
- Governmental Accounting Standards Board. 1987. Objectives of Financial Reporting. *Concept Statement No. 1* (藤井秀樹監訳. 2003. 『GASB/FASAB 公会計の概念フレームワーク』中央経済社, 3-46).

論文

公益会計としての政府会計の論点

柴 健次（関西大学）

I 公益会計としての政府会計

1. いわゆる「公会計」

いわゆる「公会計」に关心のある人々の関心はそれこそ千差万別である。なぜ、「いわゆる『公会計』」と表記したのか。公共部門会計なら Public Sector Accounting と訳しうる。その場合の会計は、企業部門会計、家計部門会計と対立させうる経済部門会計の一概念として理解できる。一方、国家と地方公共団体を包含した政府会計なら Government Accounting と訳しうる。その場合の会計は、営利企業会計、非営利組織会計（学校会計、社会福祉法人会計、公益法人会計、N P O 法人会計等々の総称である非営利法人会計と、法人化をしていない非営利組織を含む）と対立させうる種類別会計の一概念として理解できる。当学会を政府会計学会と称する理由は政府会計を研究する学会であることが基本であるからである。

これに対して「公会計」は難しい。これを Public Accounting と訳すと、その場合の会計が明らかにならない。会社は社会の公器であるという表現がある。とすると営利企業会計は公会計に属することになる。公認会計士は Certified Public Accountant の和訳である。C P A の仕事の多くは営利企業の監査である。その監査専門家は Public Accountant というわけである。このように考えると「公会計」は自らを社会の公器と考える企業の会計にもなるが、その内容は『いわゆる「公会計』』とは概念が一致しない。それは、地方公共団体の会計（しばしば自治体会計ともいわれる）をさすという理解が広がっているからである。厳密には「地方公共団体の（予算会計に対立する）公会計」という使われ方の略称ともいえる。それは、地方公共団体における公会計の創設が国のそれより先んじたゆえに定着したようである。

2. 公益会計としての公会計

そういう制度の創設や実務の定着の経緯とは別に、理論的に「公会計」を定義しようとすれば、それは「私会計」と対立するものとして定義しなければならない。英訳するとすれば、公会計は Public Interest Accounting（又は Accounting for Public Interest）、私会計は Private Interest Accounting（又は Accounting for Private Interest）が候補となろう。公益と私益は混在しているのが社会なので、両会計は（経済的意味ではなくて、社会的意味を重視して）「社会会計」と呼ぶふさわしいマクロ会計の下位概念と理解しても良いであろう。政府会計学会の守備範囲はこの意味での公会計（公益会計）に及ぶ。

3. 会計の分類

以上要するに、社会制度としての会計が最高レベルにある。第2レベルの会計はこれを公会計（いわゆる「公会計」と概念が異なる「公益会計としての公会計」）と私会計に分けることができる。第3・第4レベルでは、部門別又は主体別の分類を示している。なお、この表に具体的に示し切れていない主体は備考欄に中間領域として示している。中間領域のみを活動範囲とする中間組織は独自の会計を形成し、他の領域の中の中間領域の活動は主たる領域の会計に包含される可能性がある。これを図示してみたのが図表1である。

図表1 会計の分類

分類のレベル			備考
公会計	政府会計（公共部門の会計）	国家会計	
		自治体会計	いわゆる「公会計」
	非営利組織の会計	非営利法人の会計	法人別の規制会計
		非営利・非法人の会計	法人格のない社団
	営利企業の公益活動会計		中間領域（主領域の会計に吸收される）
	非営利組織の収益事業会計		損益会計として成立
私会計	営利企業会計		
	家計		

出所：著者作成

4. いわゆる「公会計」への関心

つぎに考えるべきは、いわゆる「公会計」（ここでは自治体会計で、「地方公会計」ともいう）への関心が千差万別な点にある。この領域での公会計はしばしば公会計改革という視点でとらえられる。しかしながら、公会計改革というよりは公会計創設という方が実態をよく表している。予算制度に基づいて予算執行が行われる。その関心は予算執行にあり、予算執行の結果である決算にはない。予算の形式に準拠した決算が行われ、金銭の出納と物品の出納という会計事務が行われていたとしても、官庁会計の目的が予算制度と独立して論じられることもなく、予算執行の顛末記録がそのまま会計記録となるいわゆる「財務会計システム」にとどまっている限り、理論体系を備えた官庁会計は存在しなかったといえる。公会計改革は「現金主義・単式簿記」から「発生主義・複式簿記」へのドラスティックな改革だと理解もあるが、むしろ、「はじめての会計の創設」だととらえた方がドラスティックな変化を良くとらえているように思える。

その「公会計創設」に关心を寄せる多数の利害がある。第1は創設者、第2は自治体、第3は住民、第4は議員である。しかし、モデル化すると登場するであろうこれら利害関係者以外に、公認会計士、公会計ビジネス関係者（コンサル、システム開発者等）、研究者がいる。これらの関心を図表2として示しておこう。

図表2 いわゆる「公会計」への多様な関心

利害関係者	関心対象
創設者	自治体統制の新たな手段として有効か
地方自治体	自治体規制にいかに対応可能か
住民	理念的には主たる利害関係者。しかし、関心は薄い。
議員	理念的には第2の利害関係者。しかし、関心は薄い。
公認会計士	会計基準・監査基準が確定するまでは態度保留。しかし、関心は徐々に高まってきた。
公会計ビジネス関係者	早くから関心が高い。利益獲得の手段としての関心。
研究者	研究者の関心は多様。ある事柄が社会に定着するプロセスに関心がある研究者、公会計創設を支持する立場からの関心を有する研究者、公会計が流行だと飛びつく研究者、など。

出所：著者作成

ここで、注意しなければならないのは、積極的な関心を有する創設者（総務省及びその委員会メンバー）、自治体の「公会計」担当者、公認会計士、及び公会計ビジネスの関係者である。彼らの利害を経済利益で代表する利害関係者・経済モデルを想定できるかもしれない。その経済モデルに対抗できるモデルを呈示できるかどうかが重要である。挑戦的課題である。

II 地方公会計における行政会計と財政会計

1. 行政会計と財政会計の関係

どの組織でも同じことであるけれど、行政と財政は互いに矛盾しないことが重要である。しかしながら、ニュー・パブリック・マネジメントが登場して以来半世紀が経過するが、財政制約の下で行政が行われるという状態が続いている。本来、収入の範囲内で行政が行われるべきという財政の基本に立ち返れば本来のすがたに近づいているともいえるが、支出の計画が膨張する中で不足する財源調達が行われてきたことの反省から財政制約が強調されるのは本来のすがたとは言えない軌道修正の過程ととらえることができる。その結果、ニュー・パブリック・マネジメントが強調する3E（経済性、効率性、有効性）も、経済性のみを強調する結果に陥っている。その典型例が、首長選挙で財政再建を主たる公約に掲げるということにつながる。

以上は、一見、行政会計が財政会計に優先するか、財政会計が行政会計に優先するかの問題としてとらえることもできる。しかしながら、財政状況の厳しさにかかわらず、財政制約の下で行政内容が決定されるべきであることに変わりがない。そのことを前提として考えると、行政経営に役立つ会計と財政運営に役立つ会計とは別に存在しても不思議ではない。つまり、行政会計は管理会計として、財政会計は財務会計として併存することが期待される。

このたびの「統一的な基準による地方公会計」は財政会計の観点から理解されることが多いけれど、これを行政会計の観点から理解しようとする自治体もある。表面的には同じではないかといふ

反論もあるが、財政会計的側面を有する公会計はあくまで総務省への情報提供であると割り切り、当該公会計は行政のために存在するという発想はありうる理解である。

財政会計の視点から言うと、自治体の全体のすがたが、セグメントに分解するとよくわかるというものである。私はセグメントという表現に反対であるが、世間ではそういう表現が定着してしまっている。これに対して、行政会計の視点から言うと、自治体が取り組むべき事業（ここではセグメントとは言わない）が会計の基本単位であり、多数の事業を展開する自治体の全体像が財務諸表で表現されるという理解に通ずる。

こういう発想に立てば、行政会計（管理会計）はニュー・パブリック・マネジメントと一体化した経営会計であることが明確になる。これに対して自治体の全体像である財務諸表の数値で3Eを検討しても正しい理解は得られない。この両者の会計が矛盾しないためには、行政経営の実態が財務諸表に正しく反映されるようになっている必要がある。その理想が達成されるとき、はじめて自治体の財務諸表を分解すればセグメント情報につながるのである。

2. 行政会計の事例

そのような関係を意識しているかどうかは明言できないが、町田市と吹田市は事業別の財務諸表を作成している。町田市は、さらに、これを課別・事業別という括りで作成しているが、複数の担当課に事業がまたがっていないことがこれを可能にしている。一方、吹田市は、そこまでの整理が進んでいないので、事業別という括りにとどまる。さらにこのことは、成果の達成度の記述にも影響する。町田市の場合には、個別事業ごとに目標が示され、それと対比可能な形式で実際が示される。一方、吹田市の場合には、事業ごとに目標が示されていない。その理由は複数課にまたがる特定事業の目標を事前に示せないところにある。

それにもかかわらず、こうした試みは行政会計を財政会計に優先させる典型例として評価される。民間の営利企業も同じことではないかという反論もある。民間の営利企業では、企業の目標と、そのセグメントとしての事業の目標が矛盾しないのである。つまり、利益の追及という目標を共有しているので、事業利益を合算していくと企業利益になるし、企業利益を分解していくと事業利益になる。その関係にあるので、セグメントという理解が成立する。

これに対して、どの自治体も数え方にもよるが数百から千数百という事業を展開している。仮に自治体の目標を「福祉の向上」とし、事業の目標も究極的にはそれと同じだとしよう。しかし、これでは例えば給食事業と「福祉の向上」がストレートには結びつかない。したがって、給食事業の3Eを追求しようとするなら、抽象的な「福祉の向上」に代えて、具体的な目標を掲げざることになろう。その上で、目標の達成率と、その達成に要する実際の発生コストが比較できるようにすべきなのである。

3. 事業とセグメント

以上から、自治体全体の財務諸表を数少ないセグメントに分解して示すということでは、事業の実態を示すことができないのである。そのため、事業の全数だけ作成するわけではないが、相当数

の事業を掲げた財務諸表が作成されることになる。そのため、早稲田大学パブリックサービス研究所が行っているパブリックディスクロージャー表彰制度で概念化されているように、自治体全体の財務諸表をアニユアル・リポートと呼ぶのに対して、この種の事業別財務諸表はマネジメント・リポートと呼ぶのがふさわしいのである。

地方公会計では管理会計が重要であるといった意見が聞かれるところであるが、より深く、行政の最小単位である事業の遂行の結果が財政報告につながっていることを強く意識する必要がある。それでも自治体としての報告書は十分ではない。事業中心に説明しようとすれば非財務情報が多くなる。その総体としての自治体財務諸表にはこれら非財務情報が記載されない。そこで、自治体の場合、財務情報は非財務情報の補完情報とすることが望ましい。その観点からの統合報告もありうるのである。民間の企業会計が、財務情報を主情報とし、非財務情報を補完情報と位置付ける考え方と対比してみると、自治体における事業の重要性が良く理解されるであろう。

III 予算と連動する政府会計と予算から独立した政府会計

1. 予算と会計の関係

予算と会計の関係をわかりにくくしている理由はいずれも貨幣額での表示が主であり、また、制度上は予算が会計に優先しているからである。このことは「統一的な基準による地方公会計」において公会計情報が予算に対する補完情報と位置付けられたことでも分かる。

しかし、予算は行政の活動予定表であり、それを財政的に表現したものであるとの理解に立てば、予算数値の向こうに達成すべき事業の目標が存在することが分かるはずである。だから、理想的には予算数値のそれぞれに対して期待される支出効果を示すか、最初に自治体の事業目標を文書として示したうえで、予算書を添付するようにすれば、予算が活動予定表であることの意味が明白になる。その上での公会計情報である。

2. 行政会計と予算の関係

では、行政目標、予算数値そして公会計情報の3者をどのように見るべきか。行政会計主導の政府会計にあっては、事業ごとの目標が示され、それに対する執行可能額が歳出予算化され、予算の執行結果が財務諸表で示される。この関係が毎年繰り返されるとすれば、公会計情報は、次期の行政目標の作成とそのための予算化に役立たなければならない。しかしながら、会計年度を終えてからの決算になるのは当然であり、その段階ではすでに新年度の予算が始まっているので、予算編成に会計情報を利用できないと思われている。この誤解は、当年度が終了しなければ次年度の予算が立てられないとの考えによる。事業のうちの多くは基本的に継続されていくのであるから、次年度予算の大枠は当年度の予算執行とともに決定できるのである。

3. 財政会計と予算の関係

一方、財政会計主導の政府会計にあっては、会計情報の確定を待って予算が議論されるのではな

い。行政目標と予算数値は財政計画において同時に議論されるべきものである。それゆえ、長期、中期、短期と期間の長さに差があるとはいえ、財政計画は常に将来を予測しているのであるから、次年度予算の策定に当年度の会計情報が反映されなくても問題は生じない。ここでは予算が完全であれば、公会計は予算どおりの執行を確認するだけで大方の任務を完了する。財政学者と会計学者の意見が食い違う所はこの辺にある。財政の観点からは予算には未来が読み込まれているのであり、会計情報の必要性が薄いと理解されるのであろう。

つまり、理念型の行政会計は財政と親和的である。そこでは会計情報という過去情報が将来の予算の作成のために有用な情報を提供するのである。他方、理念型の財政会計は財政と矛盾する可能性がある。そこで矛盾を生じさせないためには、会計は予算執行を写像するだけで良いことになる。しかし、予算は往々にして政治の産物である。「予算のぶんどり合戦」とも揶揄される予算編成が行われる可能性がある。したがって、とても財政理論的な議論通りの予算編成にならない。このような現実を踏まえると、会計情報の重要性が増すことになる。そこでは、行政活動の結果を数値化して将来に活かすという発想の必要性が強調される。

4. 現実の政府会計と予算の関係

この現実を踏まえると、実際には、理念型の行政会計もなく、理念型の財政会計もないのであるから、政治的に決定された予算が、流用も含めて実際にどのように使われたかを数値化する必要がある。それは公会計情報を次年度以降の予算編成に活かすという作業を伴うものである。しかし、当年度の会計数値を次年度の予算編成に反映させることはできないので、当年度の会計数値を次年度以降の財政計画に反映させるという工夫が求められる。

ここでの先進事例はいまだ紹介されていない。しかし、会計サイドからの試みとしては、将来の財務諸表を作成してみることが考えられる。これは財政計画を将来の年度ごとの財務諸表として示すものである。財政計画の期間が長くなれば、将来財務諸表も財政計画と矛盾しないが、短期的には会計発生高を含んでいる分財政計画と異なる情報を提供できる。

以上を踏まえたとき、予算と連動する政府会計を模索すべきか、予算と会計の機能が別であるとして会計は予算に関与せず予算から独立した政府会計を模索すべきかという大きな問題にぶつかる。これまでのいわゆる公会計改革ではこの問題を解決できていない。

IV 地方公会計における複式簿記処理について

1. 誘導可能な3表・4表

自治体の複式簿記処理で典型的な仕訳は、借方が現金預金か貸方が現金預金である。これら現金預金勘定に代えて、資金収支計算書の表示科目を代入すれば、複式簿記処理において貸借対照表科目、行政コスト計算書科目、資金収支計算書科目の3系統が利用でき、総勘定元帳からこれら3表を誘導できる。現金勘定の3分割法とイメージされればよい。

『統一的な基準による地方公会計マニュアル』に示された仕訳例（9～17頁）では、純資産科目

が利用されている。これによると、一応4表を誘導できる勘定体系が用意されているように見える。ただし、利用されている勘定科目の理論的裏付けが薄弱に見える。

2. 予算過程と政府会計

政府会計においては、①予算の確定、②予算の執行、③金銭の出納、④財・サービスの取得と提供のどの範囲を簿記の記録対象とするかという理論問題がある。予算執行の「支出」に着目すれば、③金銭の出納に関する簿記が実施可能である。いわゆる単式簿記である。しかし、予算執行は「支出を通じた交換取引」であることに着目すれば、③支出と④支出による流入項目（財・サービス）の取得の記録が可能となる。これを実現するのが複式簿記である。

複式簿記の記録対象を②予算の執行（支出の法的手続き）や①予算の確定（議会の承認）まで拡大することは可能である。②は予算の執行を法律上の行為をしてとらえるため、その範囲は「支出負担行為」に始まり「支出命令」を経て「支出」（ここで③となる）に至る予算行為を記録する。この一連の行為のうちの「支出」にのみ着目するときには支出行為を経済行為としてとらえることになるので、③の金銭の出納の計算に関心が寄せられる。しかし、支出負担行為に始まる予算の執行は執行可能な予算が確定していなければ始まらない。そこで、①の予算の確定まで簿記記録の対象を拡張することができる。いわば執行可能予算の開始残高を記入することから簿記処理を始めるという発想である。

Torres y Pina (2009) 等でもわかるように、スペインでは予算の確定から簿記処理を開始するやり方を採用している。歳入の会計、歳出の会計、資金取引の会計、非資金取引の会計と分けて説明がされる。我が国でも吹田市は支出命令の時点から簿記処理が始まる。この点で予算会計に一步近づいている。その他多くの自治体では支出時点から簿記処理がなされている。

3. 貨幣計算と財産計算

複式簿記の開始時点が異なるけれど、我が国でも導入された政府会計は簿記の記録対象を③支出にとどめることなく、④支出による流入項目（財・サービス）まで拡大しようとするものである。④支出による流入項目（財・サービス）の経済効果は支出期間に限定されるものと、支出期間以降の期間まで及ぶものがあるけれど、その本質は同じである（ただし、この議論では債務の返済のための支出や会計間の貸借のための支出は含まない）。したがって、会計的に言うと、資産は当期のコストとして認識されないが次期以降のコストとして認識されるために決算をまたぐための技術的項目にすぎないのである。

すでに触れたように支出にはその本質においてコストになるもの（当期のコストと複数期にわたる使用資産）とコストにならないものがある。『統一的な基準による地方公会計マニュアル』や吹田市の事例でもわかるように現金収支をその原因別に分類し、これをキャッシュフロー計算書に対応する勘定科目を設定して、複式簿記に取り込むことは可能であるので、複式簿記においても支出の詳細な分析は可能である。この場合、キャッシュフロー計算書による現金主義情報と、行政コスト計算書による発生コスト情報の双方が利用可能になる。

以上の簿記処理については理論的研究が少ない。実務では、従来使用していた予算システム（役所ではなぜか財務会計システムと呼んでいる）に、複式簿記への変換を加味した公会計システムで対応している。しかしながら、純資産科目の詳細な検討や財務諸表を誘導するための理論的検討が進んでいないといえる。

V 政府会計学会の会員諸氏へ

以上、政府会計をめぐるいくつかの論点を示してきた。政府会計学会としては、研究面からはこれらの論点、さらには残された論点を解明していく必要がある。実務的には、制度としての政府会計（財務会計）を指導し、行政経営において役立つ会計（管理会計）の開発と普及を目指す必要がある。この度の機関誌の創刊にあたり、期待することを書いて結びとしたい。

本誌は査読論文と依頼論文に分かれる。査読論文については、理論研究、制度研究に挑戦していただき、未解決の論点を解明していただきたい。査読制度である以上、不採択に終わる場合もあるが、その場合には、再度の挑戦を期待したい。依頼論文は、編集委員長の判断で、年次大会における統一論題の報告者や重要な提言をしていただける方に依頼した結果となろうが、査読論文とは別の意味で会員を大いに刺激していただきたい。

設立から年数の浅い学会が継続していくためには、会員への多様なインセンティブが必要である。このたび論文公表の場を設けることができた。会員諸氏にはこの機会を大いに利用していただきたい。

【参考文献】

- 柴健次. 2005. 「公会計における正味財産勘定に関する簿記的考察」『横浜経営研究』26(1) : 116-131.
- 柴健次編著. 2016. 『公共経営の変容と会計学の機能』同文館出版.
- 柴健次編著. 2018. 『財政の健全化と公会計改革』関西大学出版部.
- Torres y Pina.2019. *Manual de contabilidad Pública – adaptado al Plan de Cuentos de la Administración local.* Centro de Estudios Financieros.

査読論文（2020年3月1日受理）

コレクティブ・インパクトを推進する 公共調達手法としての競争的対話

馬場 英朗（関西大学）

公共サービスのニーズが多様化し、官民連携への関心が高まっている。しかし、入札の透明性を確保する必要があり、民間事業者のノウハウを柔軟に取り入れることは容易ではない。EUでは競争的対話をサービス事業にも適用し、多様な利害関係者が事業設計に参画する機会を設けている。複雑であり単独の主体では対応が困難な事業について、競争的対話はコレクティブ・インパクトを推進する仕組みとして有用である。

官民連携、EU公共調達指令、競争性のある随意契約、成果連動型民間委託契約（Pay for Success）、インパクト・ウォッシング

I はじめに

公共サービスに対するニーズが多様化かつ高度化する状況下で、民間の資源やノウハウを活用する動きが加速しており、官民連携（PPP：Public Private Partnership）に対する関心が高まっている。しかし、その一方で公共調達の際には、入札等の選定過程において透明性や公平性を確保する必要があることから、民間事業者のもつノウハウや意見を聴取して柔軟に取り入れることは容易ではないという課題があった。

通常、公共調達では競争の公正性を確保するために、不特定多数の者が参加する一般競争入札が原則とされている。ただし、コストによる価格競争を重視する一般競争入札では、業務遂行の能力を欠く民間事業者が選定される懼れもあることから、一定の条件を満たす者のみが入札に参加できる指名競争入札や、技術力や企画内容の創意工夫など、価格以外の条件も考慮する総合評価方式を導入するといった工夫がなされている。

このような状況は、官民連携が進む欧州諸国においても同様であったと考えられるが、EUでは「一般競争入札」（open procedure）及び「指名競争入札」（restricted procedure）のほかにも、「競争的交渉」（competitive procedure with negotiation）という公共調達手法が設けられてきた。公正取引委員会（2003, 13）によれば、競争的交渉とは「契約者選定に至るまでの段階で、複数の事業者に対して、技術力や経験、設計に望む体制等を含めた提案書（プロポーザル）の提出を求め、交渉的プロセスの中で各提案者と交渉を行った上、それを公正に評価して業務に最も適した事業者

を選定する方式」であり、随意契約の一類型として位置づけられている。

競争的交渉は、もともとPFIなどの複雑なプロジェクトに対して適用することが想定されていた。しかし、Farley (2007, 61) によると、一般競争入札や指名競争入札の例外的措置として、特別なニーズに対する解決方法を入札参加者と行政（調達担当部局）が直接協議できるため、バリュー・フォーカスや財務的条件とは別の事情に基づいて、民間事業者が選定される恐れがあったとも指摘されている。その結果として、競争的交渉では入札の透明性が損なわれる危険性が生じることから、事業やサービス、リスクの性質によりすべての価格を見積もることが難しく、事前に正確な仕様を定めることができない場合などに適用条件が厳しく制限されてきた¹。

しかし、Hoezen et al. (2013, 679) によれば、公共調達が複雑化し、政府の役割が変化する状況下で、調達担当部局が入札参加者に対して、要望や条件を直接に伝えながら事業の仕様を決めるることは、当時は競争的交渉にしか認められていなかったため、欧州委員会が想定するよりも広い範囲で競争的交渉が用いられるという事態が生じた。さらに Burnett (2011, 65) によると、調達担当部局が都合のよい民間事業者を選定できるように、競争的交渉を使って誘導することが度々行われていたと指摘されている。

そのため、入札の公平性と柔軟性のバランスを確保しながら、不当に競争を歪めない範囲で調達担当部局と民間事業者による交渉の場を整備するために、欧州委員会は公共調達指令 (EU Consolidated Public Procurement Directive 2004/18: 以下、EU公共調達指令という) によって、「競争的対話」(competitive dialogue procedure) という仕組みを2004年に追加導入した。そして、イギリス等の状況をみると、競争的対話は単に公共調達を円滑に進めるだけでなく、官民連携を推進する手法としても活用されるようになっている。

特に近年では、多様な主体が連携して複雑な問題に取り組むコレクティブ・インパクトが注目されており、日本でも関心が高まっている。コレクティブ・インパクトとは、Kania and Kramer (2011, 36) によれば、異なるセクターから参画する多様な主体が、共通したアジェンダのもとで、特定の社会的課題の解決に取り組むアプローチであり、行政、企業、NPO、資金提供者、地域団体などが、お互いの強みを出し合いながら連携することが想定されている。そして、多数の民間事業者が参加し、官民が連携しながら特別なニーズに対する解決方法を模索する競争的対話は、複雑な社会的課題に取り組むサービス事業においても、コレクティブ・インパクトを推進する公共調達手法として期待することができる。

競争的対話をサービス事業に適用する具体的な事例として、特にイギリスを中心として、ソーシャル・インパクト・ボンド (Social Impact Bond: 以下、SIBという) の活用が徐々に広がっている。SIBでは、公共調達を行う際に民間投資を活用するとともに、成果に基づいた支払いが行われることから、行政、民間事業者、投資家、中間支援組織、評価機関など、様々な主体が連携する必要がある。そのため、複雑で解決方法が判明していない社会的課題に取り組むSIBのスキームを検討する手段として、競争的対話が用いられているのである。

しかし、日本において競争的対話は、PFI等の大規模な公共事業に適用することが想定されており、欧州諸国のようにサービス事業も含めて、広く官民連携を推進する公共調達手法とは認識され

ていない部分がある。そこで本研究では、主に文献調査に基づいて、欧州において競争的対話がどのように活用されているかを明らかにするとともに、イギリスのSIBにおける競争的対話の活用事例を概観することにより、競争的対話がコレクティブ・インパクトの推進に資する可能性について考察を加える。

II 競争的対話の意義

Burnett (2009a, 191)によれば、競争的対話は調達担当部局が法律的あるいは技術的な条件や、ニーズを満たす方法を特定することが困難であり、そのために必要となるすべての価格を見積もることができないような「特別に複雑な」(particularly complex) 契約に適用することが認められていたが、厳しい財政状況と高度化する公共サービスへのニーズのもとで、競争的対話が官民連携における重要な課題になってきたと指摘している。そのため、競争的対話では法的・財務的な側面だけでなく、あらゆる技術的な側面についても協議することが可能となる仕組みが取り入れられている。

さらに、その後に発行されたEU公共調達指令（2014/24）によって、以前からその意味が不明確であるという批判があった「特別に複雑な」という適用要件が取り除かれたことから、例外的なケースにとどまらず、より広い範囲の社会的課題に対して競争的対話を適用することができるようになった²。このような変更は、公共調達における官民連携をさらに促進することを意図したものであると Burnett (2015, 67) では述べられている。

競争的対話は、欧州諸国においても導入状況に違いがあり、特にイギリスとフランスにおいて積極的に取り組まれている。一般的に競争的対話は、PFIを中心とした建設や公共工事に活用されているが、イギリスやフランスのように広く競争的対話が導入されている国々では、後述するように教育や保健医療などのサービス事業にも競争的対話が活用されている³。それに対して、日本では土木学会（2014）の提言にも見られるように、競争的対話に関しては主として、建設や公共工事の分野に限られた議論が行われている状況がある。確かに、競争的対話を実施するためには、Hoezen et al. (2014, 329) が指摘するように、調達担当部局と民間事業者の双方に対話や交渉を行うための時間と手間、費用といった取引コストの負担が生じるため、予算規模の大きな事業が適しているという実情がある。

しかし、その一方で複雑化、深刻化する各国それぞれの社会環境を考えると、多様な利害関係者を巻き込みながら、社会的課題の新しい解決方法を探っていくために、競争的対話は有用な手法であると考えられる。特に、調達担当部局と入札参加者という二者構造で対話を考えてしまうと、如何にして入札の仕様を組み立てるか、という点が議論の中心になってしまふが、そこにサービス利用者や地域住民といった幅広い利害関係者の意見を取り入れることにより、現時点では有効な解決方法が見えていない社会的課題に対して、新しいイノベーションを模索するという可能性が生み出される。

III 競争的対話のプロセス

競争的対話は、調達担当者が選定した複数の者と事前に交渉をしながら、入札の仕様を決められる仕組みであるが、入札参加者間における差別的な取り扱いを排除し、競争の透明性を保ちながら公共調達に柔軟性をもたらすために、以下の3つのプロセスを踏むことによって実施されると Savvides (2011, 28-31) は指摘している。なお、本稿では EU 公共調達指令 (2014/24) に基づいて、Savvides の議論を再整理している。

第一のプロセスは、公示段階 (advertisement phase) である。調達担当部局は Article 30(1)に基づき、入札を希望するあらゆる民間事業者が、競争的対話に参加する機会を損なわないように、準備のために必要となる期間（最低 30 日）を確保しながら事前告知を行わなければならない。そして、いかなる民間事業者も競争的対話への参加を求める申請書を提出することが認められており、調達担当部局は提出された申請書を審査して、競争的対話に参加する民間事業者を選定する。そのために調達担当部局は、事業のニーズや要求事項、実施事業者の選定基準などを、前もって文書により明確に示すことが求められている。

調達担当部局は、競争的対話に参加する民間事業者を選定するにあたって、技術的能力や財務的基盤などに関する事前審査を行い、それを通過した民間事業者に対して、より詳細な申請書を求めるのが通常である。そのうえで、文書によって事前に公開された選定基準に従って、調達担当部局は競争的対話への参加者を決定する。なお、調達担当部局は参加者を決定した後、競争的対話が開始するまでに、技術的対話 (technical dialogue) として、重要な実務上の課題や事業に不可欠な要求事項、事業実施に求められる専門的能力や財務的基盤などについて、民間事業者からの助言を求めるような機会を設けることもある。

続いて第二のプロセスは、対話段階 (dialogue phase) である。Article 30(3)に基づき、公示段階を経て選定された民間事業者が参加しながら、事業のあらゆる側面に関して、そのニーズを満たすために最も適切な方法を定めるために話し合う。特に、競争的対話は調達担当部局が一定の成果 (outcome) を求める状況において、その解決方法が明確になっていない場合に有効な手法であり、公示段階で定められた要求事項に対して柔軟に変更が加えられ、事業がその目的を達成できるように、契約の形態や技術的な要件などに関しても、詳細なデータに基づいた議論が行われる。

競争的対話は、目的とする事業の適切な解決方法がみつかるまで継続される。このとき、調達担当部局は競争的対話の参加者に差別的な取り扱いをしたり、特定の参加者に有利な情報を与えたりしてはならない。特に、参加者から提示された解決方法や機密情報を、同意なく他の参加者に提供することは禁じられている。そのため、競争的対話は調達担当部局と、個々の参加者による一対一で実施されるのが通常である。ただし、これらの情報を得ることによって、調達担当部局が解決方法を広範囲に見直し、最終的な入札仕様に反映されていくという点において、結果として参加者の知見が全体に共有されていく効果をもたらすと Savvides (2011, 30) は述べている。

なお、競争的対話を通じて、調達担当部局が参加者の人数を絞っていくことは認められているが、適切な競争を確保するために、通常は 3 者以上の入札参加者が残るように推奨されている。

最後に第三のプロセスは、終了段階 (closure phase) である。目的を達成することが期待でき

る解決方法が得られた場合、調達担当部局は競争的対話の終了を宣告し、最後まで競争的対話に残っている参加者に対して、入札に応募するか否かを確認する。そして、これまでに行われてきた対話により合意された事項や解決方法がすべて反映されて、この時点で入札の最終的な仕様が確定することになる。そのため、対話による結論が変わってしまわないように、競争的対話では入札後の仕様変更は実質的に制約されており、特に競争を歪めるような基本的事項に関する変更は禁止されている。

その後、調達担当部局は Article 30(7)に基づき、入札参加者が提出した最終申請書について、事前に公表された選定基準に従って審査し、経済的に最も優れた者と契約を結ぶことになる。このとき、経済的に最も優れた者というのは、Article 67(2)において価格とコストに基づいて判断されると定められており、具体的にはライフサイクルコストなどを含む費用対効果分析や、質的・環境的・社会的な観点を含む価格品質比率 (price-quality ratio) などが適用可能であるとされている。ここまで説明した競争的対話の一連のプロセスをまとめると、図表1のようになる。

図表1 競争的対話の流れ

プロセス	意 義	内 容
①公示段階	入札参加を希望する民間事業者が、競争的対話に参加する機会を損なわないようにする	調達担当部局は、競争的対話に参加するための準備に必要な期間（最低30日）を確保しながら事前告知を行う
		事業のニーズや要求事項、実施事業者の選定基準などを、前もって文書により明示する
		提出された申請書を審査して、競争的対話に参加する民間事業者を選定する
②対話段階	複雑で解決方法が判明していない社会的課題への対処方法を、複数の民間事業者が参画しながら探る	選定された民間事業者が参加しながら、事業のあらゆる側面に関して、ニーズを満たすために最も適切な方法を定めるために話し合う
		解決方法や機密情報が同意なく他の参加者に知られることを防止するため、調達担当部局と個々の参加者による一対一で対話を実施する
		事業の適切な解決方法がみつかるまで対話を継続し、最終的な入札の仕様に反映する
③終了段階	競争的対話の参加者の公平性を保ちながら、合意された入札仕様に基づいて最も適切な民間事業者を選定する	解決方法が得られた場合、調達担当部局は競争的対話の終了を宣告し、参加者によって合意された事項が入札仕様へと反映される
		最後まで競争的対話に残っている参加者に対して、入札に応募するか否かを確認する
		入札参加者が提出した申請書を、事前に公表された選定基準に従って審査して事業実施者を選ぶ

出所：Savvides (2011, 28-31) を参考に筆者作成

IV コレクティブ・インパクトへの活用

従来、競争的対話は多様な利害関係者が参画し、複雑なスキームを構築することが必要になるPFIを中心に用いられてきた。しかし、近年では川澤・大野（2019, 49）が指摘するように、「社会的課題等の解決に向けて公的機関が必要とするモノ・サービス等を調達するという、公的機関のニーズに立脚してイノベーションを促進」する手段のひとつとして、競争的対話が活用されている。そのため、欧州諸国を中心として、複雑化する社会ニーズのもとで教育や医療、福祉などのサービス事業にも、社会的課題の解決に向けたイノベーションを期待して、競争的対話が広く用いられるようになってきたところである。

日本でも、2013年に公表された「PFI事業実施プロセスに関するガイドライン」によって競争的対話が導入されたが、上述したように現時点では、競争的対話は建設や公共工事の分野（特にPFI事業）に関する活用に議論がとどまっている。また、ガイドラインには「手順等は示されているが、定義はなされていない」ことから、前節に示したような本来的なプロセスを備えるのではなく、単に「入札公告前の意見聴取を競争的対話と称して、実施している例も散見する」と土木学会（2014, 1）は指摘している。

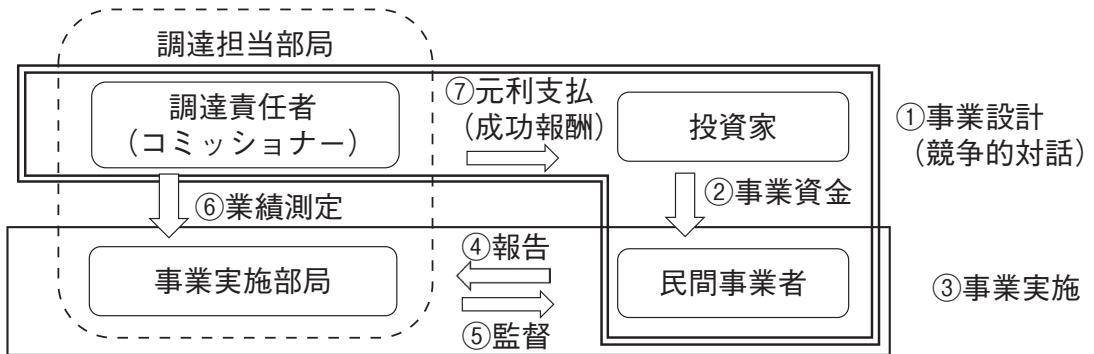
その一方で、教育や子育て、福祉、就労支援などのサービス事業に関しても、随意契約を結ぶことへの制約が高まっているにもかかわらず、特に地方では遂行能力を備えた民間事業者の数が限られている。そのため、公のプロセスを経ずに調達担当部局が選んだ民間事業者に対して、事前にヒアリングなどを行うことにより、仕様が決められて入札を実施するということが、現実として頻繁に行われている。その結果として、ヒアリングを受けた団体があらかじめ情報を得ながら、有利な条件で入札に臨めるという不公平な取り扱いが生じている疑念も否定できないところである。

それに対して、競争性のある随意契約として競争的対話を導入することができれば、その事業に関心をもつすべての事業者について、競争に参加する機会が公平に与えられるとともに、調達担当部局としても、より多くのアイデアを集めて適切な解決方法を取捨選択する可能性が広がる。例えば、筆者がロンドンにおいて2017年8月17日にオブザーバー参加したデジタル・文化・メディア・スポーツ省によるLife Chances Fund（薬物・子ども・若者など6分野への支援活動に80万ポンドを充てる事業）の実務者研修では、地方自治体の調達責任者（コミッショナー）と社会的企業が一緒に参加しながら、プロジェクトを企画し、その仕様について検討する競争的対話のロールプレイが行われていた。そして、このとき同時にサービス利用者や地域住民の役割をする人も置かれて、それらの意見を聞く機会も設けられており、入札希望者の公平性を保ちながら、入札仕様に多様な主体による意見を反映させることができた。

イギリスでは特に、上述したようにSIBを組成する際に競争的対話が広く用いられている。Life Chances FundもSIBに活用できる予算であるが、SIBでは投資家から集めた資金を用いて、民間事業者が教育や保健医療、就労支援などの公共サービスを提供することになる。そして、一定以上のアウトカムが達成された場合には、調達担当部局から投資家に元本と利息が支払われるのに対して、目標とするアウトカムが達成されない場合には支払いが行われない、という複雑かつ多様な利害関係者が参画するスキームとなっている。

そして、このとき図表2に示すように二重線で囲った事業設計の段階において、調達責任者や民間事業者、投資家などが競争的対話に参加して仕様の検討を行い、入札によって事業を実施する民間事業者を選定する（図表2の①）。そして、一重線で囲った事業実施の段階において、投資家から受け入れた資金を用いて（同②）、民間事業者が事業を遂行するが（同③）、その際に進捗や成果を事業実施部局に報告するとともに（同④）、事業実施部局からの監督を受けている（同⑤）。その後、点線で囲った業績測定の段階において、調達責任者は事業実施部局が収集したデータに基づいて業績測定を行い（同⑥）、事業設計時に想定された成果が得られている場合には、投資家に対して元利金が支払われる所以である（同⑦）。なお、事業設計や事業実施の段階で、中間支援組織が行政や民間事業者に助言あるいはサポートを行ったり、調達責任者による業績測定が外部の評価機関に委託されて行われたりする場合もある。

図表2 ソーシャル・インパクト・ボンドにおける競争的対話



出所：筆者作成

SIBは既存の解決方法では成果が得られない社会的課題に対して、行政が財政的リスクを負うことなく、挑戦的なパイロット事業を実施できる仕組みであり、行政と民間事業者だけでなく、投資家や中間支援組織など、多様な主体が知恵やノウハウを出し合ってイノベーションを発揮することが意図されている⁴。そして、SIBに限られるものではないが、このように行政と民間事業者のみならず、多様な主体が参画しながら社会的課題の改善策を探る方法として、金子・井上（2012）にも指摘されているように、近年では「コレクティブ・インパクト」に対する関心が日本でも高まっている。

この考え方を提唱したKania and Kramer（2011, 39）は、コレクティブ・インパクトについて、複雑で解決方法が判明しておらず、単独の主体では必要な変化を起こすのに資源や権限が不足する場合に用いるべき手法としている。それに対して、従来型の官民連携は、狭い範囲をターゲットとしており、社会的課題に影響を与える多様な利害関係者を巻き込めていなかったという問題点を提示している。

競争的対話をうまく活用すれば、このような従来型の官民連携の枠組みを超えて、多様な利害関

係者の意見を反映させながら事業を組み立てられる可能性が広がるため、コレクティブ・インパクトの実現にも大きく資すると考えられる。すなわち、Kania and Kramer (2011, 39-40) によれば、コレクティブ・インパクトを生み出すためには、共通のアジェンダ (common agenda), 業績測定システムの共有 (shared measurement systems), 相互に補強し合う活動 (mutually reinforcing activities), 繼続的なコミュニケーション (continuous communication), 活動を支える組織 (backbone support organization) という5つの要素を満たす必要があるが、これらの要素は競争的対話を適用することにより、事業目的及び業績測定の方法を事前に明確化し、利害関係者間の連携を促進するために、多様な主体が参加して交渉を行いながら、事業の実施体制を構築することにも通じる。ただし、そのためには調達担当部局と入札参加者という、対面構造として競争的対話を位置づけるのではなく、幅広い利害関係者の意見を受け入れる場として、競争的対話を柔軟に活用することが期待される。

なお、競争的対話では上述したように、参加者が提示する解決方法や機密情報を、他の参加者に漏らすことが禁止されているため、通常は調達担当部局と個々の民間事業者が一対一になって対話が進められる。そのため、サービス利用者や地域住民がオープンな場で、競争的対話に直接参加することが認められているわけではないが、調達担当部局や民間事業者がそれらの人びとの意見をあらかじめ聴取することや、限られた課題を話し合う場として範囲を区切って機会を設け、サービス利用者や地域住民にも競争的対話に参加してもらうことにより、幅広い意見を入札仕様に反映させていくことが可能になると考えられる⁵。

V 結論と今後の課題

Burnett (2011, 67) では、競争的対話を導入する利点として、(1)入札参加者に対して調達担当部局の要望を事前に伝えられる、(2)事前に調達条件のすり合わせができる、(3)適切な調達のスケジュールが組める、(4)事業の目標と業績基準を決められる、(5)契約の仕様や支払条件を定められる、(6)実施時の制約や障害についてあらかじめ検討できる、(7)事業の参加者に対する報告内容を決められる、(8)目標を達成するための技術的方法を開発するとともにその強みと弱み（業績達成の可能性、技術的要因、ライフサイクルコスト、持続性、リスクなど）を理解できる、(9)ガバナンスの体制を整備できる、(10)利害関係者との協議方法を検討できる、などが挙げられている。

特に、成果連動型民間委託契約 (PFS : Pay for Success) の導入が進められているイギリス等の状況下で、教育や子育て、保健医療、福祉、就労支援といった複雑な社会的課題を対象とするサービス事業に関して、成果（アウトカム）をどのように測定するかということが、業績測定のみならず、支払可否の判断においても重要な場合がある⁶。この点についても、競争的対話を導入することにより、事前に幅広い利害関係者の意見を聞きながら、より詳細な事業設計や業績測定の基準を設定することができれば、現実のニーズに即した公共サービスの提供が可能になると考えられる。

ただし、競争的対話を実施するためには、官民双方が負担しなければならない時間と手間、費用

といった取引コストが大きくなる危険性がある。特に, Hoezen et al. (2014, 334) が指摘しているように、調達担当部局と入札参加者がお互いのリスクを回避するために、過度に詳細な事業設計を行おうとすると、これらの取引コストは一段と増大してしまう。そのため、合理的な水準の範囲内に対話を収めながら、入札仕様を合意に導けるかどうかということが、競争的対話を成立させるために留意すべき点となる。

また、競争的対話によって、サービス利用者や地域住民などの幅広いニーズを聴取したとしても、適切な調査スキームを構築できていなければ、誤ったサービス内容や成果目標が設定されてしまう危険性が生じる。そのため、Burnett (2009b, 21) は競争的対話に先立って、調達担当部局が適切な市場調査を行うことが、よりよい対話に資すると指摘している。さらには、調達担当部局あるいは民間事業者が成果目標を容易に達成できるように、クリームスキミング（成果が出やすい対象者を集め）やチエリーピッキング（自分たちにとって都合のよい成果だけを抽出する）を行う恐れもあるため、正確な裏付けのあるデータ（エビデンス）に基づいて対話を進めることにより、このようなインパクト・ウォッキング（見せかけの成果）を防止することが重要になる。特に、単年度主義のもとで拙速に成果を求めるることは、競争的対話の趣旨を歪める恐れがあるため、より中長期的な視点をもって目標と成果を設定することが期待される。

しかし、日本ではイギリスにおける仕組みとは異なり、公共調達のスキームを決定する権限をもつ調達責任者（コミッショナー）と、実際に事業を遂行管理する事業実施部局が分けられていないため、事業を担当する部局が公共調達のスキームを決めるとともに、成果に対しても同時に責任を負う体制となっている。その結果として、事業の設計と実施との間での統制が機能しなくなるため、成果を見せやすくなるように事業を設計するというインセンティブが生じやすく、これまで行政評価が十分に機能しないという問題が生じていた。したがって、競争的対話によって適切なサービス内容や成果目標を設定するためには、事業の設計と実施に関する責任関係を整理し、相互にモニタリングを行う仕組みを整備することが望ましいと考えられる。

最後に、残された研究上の課題として、本稿ではEU公共調達指令に定められる競争的対話をサービス事業に適用し、官民連携やコレクティブ・インパクトを推進する可能性について、主として文献調査に基づいて議論を進めてきた。しかし、実際の公共調達において競争的対話がどのように機能しているかという点については、イギリスのSIBに関連してその一端を考察しているものの、十分に検討が加えられたとは言えない状況である。

また、公共調達の仕組みがイギリスとは異なる日本において、競争的対話をコレクティブ・インパクトの推進に用いるには、乗り越えるべきハードルが相当に高いと考えられるが、この点について本稿で論じるにはいまだ研究が不十分であり、残された大きな課題となっている。官民連携における競争的対話の有用性に関しては、様々な先行研究が認めているところであるが、今後は事例調査などを通じて、競争的対話に多様な利害関係者を巻き込んでいくための日本にも即した方法を、さらに明らかにしていく必要があると考えている。

注

- 1 Hoezen et al. (2014, 322) によれば、競争的交渉を適用できるのは、(1)一般競争入札あるいは指名競争入札が失敗したとき、(2)純粋に研究や実験、開発を目的として事業を行うとき、(3)緊急時など特定の民間事業者しか事業を実施することができないとき、(4)すでに委託をしている事業について予測不能の追加作業が生じたとき、(5)以前に委託したものと同種の事業が生じたとき、(6)例外的なケースとして事業やリスクの性質により、すべての価格を事前に見積もることが難しいとき、に限定されていた。
- 2 EU 公共調達指令 (2014/24, Article 26(4)) では競争的対話の適用要件について、(1)既存の対処方法では解決できない課題である、(2)解決のために新たな設計やイノベーションを必要とする、(3)事業の性質や複雑さ、法的・財務的な構造あるいはリスクのため、契約に先立って交渉を行うことが不可欠である、(4)一定の基準を満たすような正確な技術的仕様を決めることができない、ということのひとつあるいは複数を満たす必要があるとしている。
- 3 Haugbølle et al. (2015, 558) によれば、2010 年 1 月 1 日から 2013 年 12 月 31 日までに欧州諸国で契約に至った競争的対話 778 件のうち、フランスが 342 件 (44.0%)、イギリスが 272 件 (35.0%) であった。また、Arrowsmith and Craven (2012, 202) によれば、2009 年 12 月以前にイギリスで公示された競争的対話 1,390 件のうち、インフラは 27%、住宅は 28% であったのに対して、教育は 16%、保健医療は 4% となっており、近年ではさらにサービス事業への適用が増えていると考えられる。
- 4 SIB の詳しいスキームについては、塚本・西村 (2016) を参照されたい。なお、SIB に対して競争的対話を適用する利点としては、多様な利害関係者の意見を聞けるということ以外にも、新しい解決方法やサービスの提供方法などを話し合うとともに、支払可否の基準となるアウトカム指標を設定する場としても活用できるということが考えられる。
- 5 2017 年 10 月 25 日に実施した、英国政府や地方自治体にコンサルティング等を提供している OPM (Office for Public Management (現 Traverse)) 事業開発マネージャーの Chih Hoong Sin 氏に対するヒアリングに基づく。
- 6 成果連動型民間委託契約における業績測定と支払可否の判断については、馬場 (2018) を参照されたい。

【参考文献】

- 金子郁容・井上英之. 2012. 「ポスト 3.11 のグローバル社会と地域社会：社会イノベーションは日本社会を変えるか」『Keio SFC Journal』12(1): 19-33.
- 川澤良子・大野泰資. 2019. 「イノベーションの促進に向けて公共調達を活用する取組：EU の取組の検討を基にした我が国への示唆」『会計検査研究』60: 43-58.
- 公正取引委員会. 2003. 『公共調達における競争性の徹底を目指して：公共調達と競争政策に関する研究会報告』公共調達と競争政策に関する研究会.
- 塚本一郎・西村万理子. 2016. 「ソーシャルインパクト・ボンドとは何か」塚本一郎・金子郁容編著『ソーシャルインパクト・ボンド』

- シャルインパクト・ボンドとは何か：ファイナンスによる社会イノベーションの可能性』ミネルヴァ書房：41-73。
- 土木学会. 2014. 『競争的対話の導入に向けて：欧州における実績とわが国への適用に向けた課題（中間報告）』建設マネジメント委員会, インフラ PFI/PPP 研究小委員会, PFI/PPP レビュー・提言部会。
- 馬場英朗. 2018. 「インパクト評価は公共サービスの質を改善するか？」『関西大学商学論集』63(2): 31-41.
- Arrowsmith, S. and R. Craven. 2012. Competitive Dialogue in the United Kingdom. In *Competitive Dialogue in EU Procurement*, edited by Arrowsmith, S. and Treumer, S., Cambridge University Press: 181-271.
- Burnett, M. 2009a. Conducting Competitive Dialogue for PPP Projects: Towards an Optimal Approach? *European Public Private Partnership Law Review* 4(4): 190-198.
- Burnett, M. 2009b. Using Competitive Dialogue in EU Public Procurement: Early Trends and Future Developments *EIPASCOPE*, 2009/2: 17-23.
- Burnett, M. 2011. PPP and EU Public Procurement Reform: Time to Change the Rules for Competitive Dialogue? *European Public Private Partnership Law Review* 6(2): 61-70.
- Burnett, M. 2015. The New Rules for Competitive Dialogue and the Competitive Procedure with Negotiation in Directive 2014/24: What might They Mean for PPP? *European Procurement and Public Private Partnership Law Review* 10(2): 62-71.
- Farley, M. 2007. Directive 2004/18/EC and the Competitive Dialogue Procedure: A Case Study on the Application of the Competitive Dialogue Procedure to NHS LIFT *European Public Private Partnership Law Review* 2(2): 60-69.
- Haugbølle, K., D. Pihl, and S. C. Gottlieb. 2015. Competitive Dialogue: Driving Innovation through Procurement? *Procedia Economics and Finance*, 21: 555-562.
- Hoezen, M., H. Voordijk, and G. Dewulf. 2013. Formal Bargaining and Informal Sense Making in the Competitive Dialogue Procedure: An Event-driven Explanation *International Journal of Managing Projects in Business* 6(4): 674-694.
- Hoezen, M., H. Voordijk, and G. Dewulf. 2014. Procuring Complex Projects Using the Competitive Dialogue *International Journal of Project Organisation and Management* 6(4): 319-335.
- Kania, J. and M. Kramer. 2011. Collective Impact *Stanford Social Innovation Review* 9(1): 36-41.
- Savvides, D. 2011. The Effectiveness of the Competitive Dialogue Procedure under the EU Consolidated Public Procurement Directive (2004/18/EC) as an Award Procedure for Public Private Partnerships *European Public Private Partnership Law Review* 6(1): 23-37.

(謝辞)

本稿は 2017 年度関西大学在外研究及び関西大学経済・政治研究所「財政の健全化と公会計改革

研究班」（研究代表者：柴健次），JSPS 科研費 16K04021（研究代表者：馬場英朗）の助成による研究成果の一部である。

査読論文（2020年3月1日受理）

地方自治体の財務報告における キャッシュ・フロー情報の重要性

大川 裕介（関西大学大学院商学研究科博士課程後期課程・公認会計士）

我が国の地方自治体の会計制度は、業務活動収支と、投資活動収支・財務活動収支の区分が設けられておらず、地方自治体におけるキャッシュ・インフローおよびアウトフローの意義が不明瞭なものとなっている。そのために地方自治体の財政運営に好ましくない影響が生じているのではないかという検討課題について、我が国地方自治体の会計制度の分析および事例等に基づき検討する。

公会計、キャッシュ・フロー、財政状況、大阪府、夕張市

I はじめに

わが国の地方自治体の会計制度は、一般的には現金主義かつ単式簿記によるものとされ、現金の収入もしくは支出時に取引を記録するという特徴を有している。それら収入・支出は詳細に区分されており、例えば、歳入（収入）は「款：市税－項：市民税－目：個人－節：現年課税分」といった予算科目により、歳出（支出）は「款：総務費－項：総務管理費－目：一般管理費－節：需用費」といった予算科目により記録されている。

しかし、これら予算科目により区分された歳入および歳出は、それぞれ歳入・歳出合計として合算され、その差額が歳入歳出差引残高、すなわち「形式収支」として示される。さらに形式収支から「翌年度に繰り越すべき財源」を控除したものが「実質収支」という、地方自治体における余剰（Surplus）もしくは欠損（Deficit）を表す主たる指標として用いられている。これは、歳入歳出総額レベル、つまり各科目の合算レベルでの重要な特徴と考えられる。この歳入歳出増額レベルの特徴は、例えば歳入についていえば、個々の予算科目では「純資産を増加させる歳入」¹と「純資産を増加させない歳入」が区分されている場合でも、それらを同列に合算しているということを示している。

さらに、個々の予算科目のレベルにおいても、重要な特徴が認められる。予算科目の一部には、純資産を増加させる歳入と、資産の減少や負債の増加を伴うことで純資産を増加させない歳入を同じ科目に計上し、また直接的に費用を生じさせる歳出と、資産の取得や負債の減少を伴うことで純資産を減少させない支出を同じ科目に計上しているケースが見られる。

以上の、歳入歳出総額レベルおよび予算科目レベルの特徴は、いずれも、一定期間の財務業績を

表すべきインフロー・アウトフローと、ストックの増減をもたらすインフロー・アウトフローが十分に区分されていない、ということと理解できる。地方自治体が運営する公営企業の会計においては、「収益的収支」と「資本的収支」の区分設けられている。一般会計等においては、「収益的収支」という用語は適切ではないと思われるため、総務省が示す「統一的な基準による地方公会計」の資金収支計算書（キャッシュ・フロー計算書に相当）の区分に従い、収益的収支は「業務活動収支」、資本的収支は「投資活動および財務活動収支」と呼称することとするが、地方自治体の一般会計等においては、業務活動収支と、投資活動および財務活動収支が区分されていない、ということである。

本稿の主題は、このような活動別区分がなされていないという特徴を持つ会計制度が地方自治体の財政運営にどのような影響を与えるか、ということである。現在、ほとんどの地方自治体において発生主義に基づく財務書類が作成されているが、従来の会計制度の法的位置付けに変更はなく、地方自治体の意思決定の結果としての予算の編成や、法令に基づく財務報告は、依然として従来の法定の会計制度、すなわち業務活動収支と、投資活動収支および財務活動収支を明確には区分しない会計制度に基づいて行われる。この状況を踏まえると、従来の会計制度の問題点を検討することは依然として非常に重要であると考えられる。本稿では従来の会計制度の問題点およびそれに由来する影響を明らかにすることで、地方自治体の会計制度にかかる議論の発展に貢献したいと考える。

なお、地方自治体においては民間企業のような「現金同等物」という概念は想定されていないため、現金収入である歳入はすなわちキャッシュ・インフロー、現金支出である歳出はすなわちキャッシュ・アウトフローに相当することを前提に、キャッシュ・フロー計算書の活動別区分を念頭において議論を進める。

II 先行研究および検討すべき課題

本稿では、前節で示した従来の会計制度の一般的特性に関連して、地方自治体におけるキャッシュ・インフローおよびアウトフローには、キャッシュ・フロー計算書の活動別区分、すなわち業務活動収支と、投資活動および財務活動収支の区分が設けられておらず、そのために地方自治体の財政運営に好ましくない影響が生じているのではないか、という検討課題を設定する。

このような観点から公会計（Public Sector Accounting）にかかる先行研究を検討したが、まず、発生主義会計への移行状況やその必要性等を検討するコンテキストにおいて、議論の前提として従来の制度の問題点を指摘しているものが認められる。例えば Caperchione (2000, 72) は、従来の会計制度 (“traditional” accounting systems) に係る問題点について、世代間の公平性 (intergenerational equity) の評価の困難さの観点から「資産および負債の価値を決定する能力並びに発生主義による費用と収益の認識の能力の欠如、並びにしばしば起きる節度を欠いた借入への依存」が生じると指摘している。Nasi and Steccolini (2008, 181) においても、「その（従来の予算会計の）技術的な特徴は、ある世代が分相応 (within its means) の暮らしをしているのかを評価することを不可能としている。さらに、単式簿記は借入とキャッシュ・インフローを同等視するため、しばしば過度の借入を助長している。」と述べられている（カッコ内は筆者補足）。

わが国における先行研究としては、茅根（1991, 39 ; 49）では、従来の会計の特徴として、「経常的収支と資本的収支が区分されておらず、その結果、各会計年度における歳入歳出の適正な期間的対応が行えない」として、「官庁会計方式の改善がストック会計導入の第一歩となろう」という指摘がなされているほか、兼村（2001, 43）では、地方自治体の会計制度にかかる歴史をたどる中で、「歳計現金等を遺漏なく合法的に管理する」という目的のもと、「客観的で正確な記録・計算・報告」が求められ、「明瞭性より合目的性が重視され」てきたことにより、「外部の住民等には非常に分かりにくい決算報告が作成されてきた」と指摘している。さらに、隅田（2001, 6）においては、「経常的収支と資本的収支とは区分されず、歳入歳出決算には当該年度のすべての現金収支が計上され、経常的な収入と支出の適正な期間対応を表示し得ない」など、本稿と概ね一致する問題意識が提示されている。

ただし、いずれもその改善方向として、発生主義・複式簿記会計の導入を志向したものといえる。例えば茅根（1991）の主題は、バランスシートの作成によるストック会計の導入であるほか、兼村（2001, 44-49）では、先述の指摘に続いて、バランスシートの導入をはじめとした、発生主義会計の地方自治体における意義について検討が行われている。隅田（2001, 12）でも、「地方公会計系制度の改革に当たって、先ず最初になすべきことは、会計決算制度導入の出発点として、複式簿記法を採用することである。」と述べられている。

これに対し、小西（2008）では、新地方分権構想検討委員会（委員長：神野直彦東京大学教授）が2006年に提言した、経常会計と資本会計を区分したダブルバジェットを紹介しつつ、「実質収支」をはじめとした、様々な財政指標の意義について検討を行っている。本稿では、さらに進んで、発生主義、複式簿記の導入に先立ち、従来の現金主義による会計制度において、キャッシュ・フロー計算書の活動別区分を用いてその情報の意義を高めることの可能性を検討したい。これまでに、キャッシュ・フロー情報の有用性に着目した研究としては、大川（2012）、大塚（2015）が認められる。本稿では、これらの先行研究を踏まえつつ、地方自治体のキャッシュ・インフローとアウトフローに、活動別区分を設けることの意義をより深く検討していきたいと考える。

この検討課題に対して、本稿では、まずわが国の地方自治体における予算・決算制度の構造についての検討を行う。地方自治体の会計制度の特徴については第1節で若干触れたが、具体的にどのような科目構造および余剰／欠損の計算構造を有しており、それがどのような問題を示唆しているかを、先行研究における指摘も踏まえながら第3節で検討する。

第4節では、わが国の一都の自治体において、借入への過度の依存や、保有する金融資産の取崩により資金収支をバランスさせる行為により、財政状況の悪化、すなわち業務的な活動に係る欠損（deficit）の増加の表面化を防いでいた可能性があるのではないか、という観点からの検討を行う。しかし、報道等で公知となった地方自治体における財政状況の悪化の事例は決して多くはなく、多数のサンプルに基づく実証的な検討にはなじまない。このため本稿では、財政状況の悪化を表面化させないために借入や資産の取崩等に依存していた事例として、財政破綻や財政状況の悪化が報道等で公知となった地方自治体を取り上げ、いわゆる「極端事例」を複数取り上げることで、この検討課題に取り組みたい。

III わが国の予算・決算制度の基本構造

既に触れたように、業務活動収支と、投資活動および財務活動収支の区分の不十分さは、歳入歳出総額レベルでも、個々の予算科目レベルでも認められる。以下、各レベルにおける基本構造を分析するとともに、その基本構造により導き出される余剰／欠損の指標の意義を検討し、さらにそれを補完する地方財政制度についても概略的に触れたいと考える。

1. 岁入歳出総額レベルの基本構造

既述のように、歳入（収入）は「款：市税－項：市民税－目：個人－節：現年課税分」といった予算科目により、予算額と決算額を対比する形で決算書が作成される。歳入の「款」は、市税、国庫支出金、使用料及び手数料、市債（地方債）といった、概ね性質別の分類により区分されている。一方、歳出（支出）は「款：総務費－項：総務管理費－目：一般管理費－節：需用費」といった予算科目により、やはり予算額と決算額を対比する形で決算書が作成される。歳出における「款」は、議会費、総務費、民生費、土木費といった、行政目的別の区分であり、さらに、「款」－「項」－「目」というピラミッド状の行政目的の体系により細分化されている。なお、「目」の下位に位置する「節」において、性質別の区分がなされるが、その「節」においてキャッシュ・アウトフローが活動別に区分されていない問題については、次項で詳述する。

まず、歳入については、性質別の区分がなされているため、それぞれの予算科目より、業務活動収支と、投資活動および財務活動収支の区分が一定程度は可能である。歳入のうち、ストックの増減にかかる主なもの（投資活動および財務活動収支に含まれるもの）を図表1に示す²。

図表1 岁入の予算科目のうち、ストックの増減にかかる主なもの

予算科目	摘要
款：繰入金－項：基金繰入金	留保された資金である「基金」の取崩に要る収入
款：諸収入－項：貸付金元利収入	外部への貸付金の回収収入（元金と利息が区分されていない問題については次節で検討）
款：市債（地方債）	借金である地方債の発行収入

出所：筆者作成

一方、歳出については行政目的別の区分がなされており、業務活動収支と、投資活動および財務活動収支の区分はなされていない。さらに、歳入歳出決算書においては、歳入の款すべての合計と、歳出の款すべての合計がそれぞれ合算され、その差額が形式収支となる。このため、一部においては業務活動収支と、投資活動および財務活動収支の区分が可能だとしても、現行の制度会計においては、そのような区分が公表資料には示されていない。このように歳入と歳出をそれぞれ合計し、その差額を形式収支として算定し、それを調整した実質収支という指標を提示することが、地方自治体会計の、歳入歳出総額レベルでの基本構造といえる。

2. 個々の予算科目レベルの基本構造

歳入については、既述のように活動別の区分が困難な科目は少ないが、歳出については款、項、目の下位に位置する「節」において、かなりの混在が認められる。歳出の「節」は、地方自治法施行規則別表15において、28の区分が定められている³。図表2では、歳入の科目も含めて、キャッシュ・フローの活動別区分が困難な節の主なものを示す。

このように、最も下位の科目において、業務活動収支と、投資活動および財務活動収支の区分がなされていないため、地方自治体のキャッシュ・インフローとアウトフローを、キャッシュ・フロー計算書と同様に区分することは、現状では難しい。前項で述べた、総額レベルで合算されているという問題の以前に、個々の予算科目のレベルで、キャッシュ・フローの活動別区分ができない基本構造となっているものである。

図表2 業務活動・投資活動・財務活動が混在する予算科目（主なもの）

	予算科目	摘要
歳入	款：諸収入－項：貸付金元利収入	元金回収収入と利息収入が混在
歳出	節：委託料	一般的な委託料（物件費）と資産取得の付随費用となる支出（設計委託料等）が混在
	節：工事請負費	資産取得にかかる工事費と、維持補修、災害復旧にかかる工事費が混在
	節：備品購入費	資産計上されない少額物品（物件費）と資産取得が混在
	節：補償、補填及び賠償金	一般的な補償金・賠償金等と、資産取得の際の補償費が混在
	節：償還金、利子及び割引料	地方債の元金償還金と、地方債利息、さらにはその他の返還金等が混在

出所：筆者作成

3. 従来の会計制度における問題点とそれを取り巻く地方財政制度

以上のように、地方自治体の従来の会計の基本構造としては、すべての歳入と歳出を合計し、その差額としての余剰／欠損、すなわち資金収支を算定するものであるが、さらに、個々の予算科目でも、キャッシュ・フローの活動別区分ができないものとなっている。このことが、Caperchione (2000) や Nasi and Steccolini (2008) における、過度の借入を招くという指摘の根拠となっているものと考えられる。また、茅根（1991）や隅田（2001）における指摘も、この資金収支の活動別区分の不十分さに対するものであり、兼村（2001）は、歳入・歳出がそれぞれの予算科目に従って合規的に執行されたことを、予算額と執行額の対比により報告することを会計制度の目的としている結果、情報の意味が分かりにくくなっているとの指摘と考えられる。

このような基本構造により、算定された余剰／欠損は概ね現金預金の期末残高を示すものとなり、

その他のストック科目の残高は、一覧的には示されないものとなっている。各地方自治体が作成する決算統計（地方財政状況調査表）には、基金や貸付金、地方債等の残高がもちろん示されており、また実質収支を単年度の指標に修正し、かつ財政調整基金の積立・取崩、地方債の繰上償還の影響を排除した「実質単年度収支」という指標も算定されている。しかし、実質単年度収支で調整されているのは数多くのストック科目のうちの一部であり、しかも、地方自治体の財政の健全性を測るために健全化判断比率の4指標においても、そのうちの2つは、実質単年度収支ではなく、通常の実質収支が基礎となっている（実質収支比率、連結実質収支比率）など、実質単年度収支が一般的に財政評価に用いられているとは言いがたい。また、ストック残高のうち基金残高、地方債残高については「決算カード」等に掲載され、一般的にはHP等で公表されているが、貸付金や出資残高は開示されておらず、決算統計において一覧性に乏しい形で示されているのみであり、かつ決算統計自体を公表している団体は非常に僅少と考えられる。なお、実質収支の指標としての有用性についての疑問は、次節で事例を交えて検討する。

また、健全化判断比率の他の2つの指標（実質公債費比率、将来負担比率）は、実質収支のような資金収支に特化した財政評価だけではなく、将来および現在の地方債の償還負担などを含めた評価を行うものである。それらの指標の有用性、意義については本稿の手に余るところであるが、それらの指標が有効に機能しているとの前提においても、地方自治体の活動別のキャッシュ・フローやストックの増減および残高を、一覧性をもって表示することの意義が減じられるものではないと考える。さらに言えば、実質公債費比率および将来負担比率は、当該年度時点の負担状況を示すものであるが、インフローおよびアウトフローを活動別に区分すれば、資産・負債ストックの増減の程度やその方向性も把握できるなど、これら2指標ではカバーできない情報の提供が可能となる。

IV わが国における諸事例

ここでは、1998年頃以降財政状況の悪化が指摘されてきた大阪府ならびに、2006年に財政破綻が表面化した北海道夕張市を事例として取り上げる。大阪府については、1998年ごろから2007年までの期間の前半において行われたストックの取崩と、期間の後半において行われた過剰な借入という2事例に区分して検討する。これら計3事例は、いずれも借入や資産の取崩を用い、財政状況の悪化の表面化を一定期間にわたり遅らせてきた事例であり、わが国地方自治体の中では非常に極端な事例ではあるが、本稿の検討課題に該当する典型的な事例と考えられる。以下、それぞれの事例について詳述する。

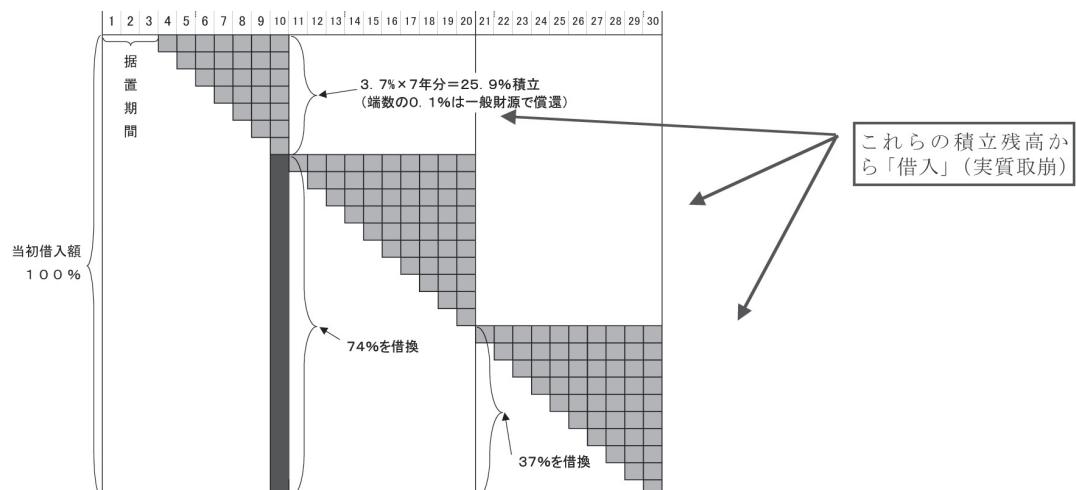
1. 大阪府の事例（その1）：資産の取崩による資金収支のバランス

大阪府では1990年代末より財政状況の悪化が表面化したが、その対応として、1997年度には財政調整基金を290億円取崩したほか、1998～1999年度には、第三セクターに対し長期貸付金1,454億円の早期償還を求め⁴、さらに1997～2000年度にかけては文化、福祉等にかかる特定目的基金から1,533億円を「借入れる」という処理を行ってキャッシュを確保するという財源対策を行い、

実質収支を調整してきた。この「借入」は、自らの貯金から借りるということであるため、実質的に基金の取崩といえる。それに加えて、2001～2007年度には、総額は5,202億円に上る「減債基金」からの「借入」を行ってきた（大阪府2018）。この減債基金は隨時に取崩可能な貯蓄ではなく、満期時に一括償還される地方債の償還に備えるため、総務省からの通達に基づき元本の一定割合を毎年度積み立てるものであった（図表3参照）。このため、実質的に地方債の償還を遅延させる行為であり、他の財源対策と比較してもより深刻度の高いものであったといえる。

これらの財源対策は、当然ながら、自らの資産を取り崩すものであり、その歳入は純資産を増加させるものではなく、自らの固定資産ストックを減少させることで、流動的なキャッシュを確保するものであった。このため、キャッシュ・フロー計算書を作成する場合には、投資活動収入（もしくは財務活動収入）に計上されるべきものである。

図表3 減債基金の積立とその「借入」の仕組み



出所：大川（2012, 23）に吹き出しを加筆

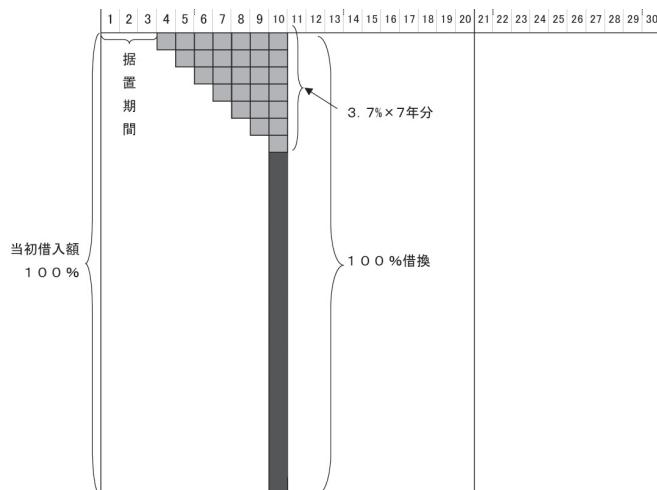
2. 大阪府の事例（その2）：過度の借入による資金取支のバランス

もう一つの大阪府の事例は、前項で示した減債基金からの借入により、その減債基金の実際（借入後）残高も枯渇することが予想されることを受け、2004～2007年度に行われていたものである。満期一括償還債の借換時には、図表3のように未積立額を限度に借換するものであるが、大阪府では、図表4のように、本来は借入が認められない額についても借入を行うという「借換債の増発」を行い、増発により得た資金を減債基金に積み立てた上で再び「基金からの借入」を行っていた⁵。

このような処理による減債基金の借入額および借入後の実際の残高、借換債増発による残高は大川（2012）において図表5のように取りまとめている。この処理も、経常的な活動に係る実質収支の悪化を、過度の、かつ隠蔽された借入により補填していた事例であり、そのような状況は、やは

り歳入・歳出にキャッシュ・フロー計算書と同様の活動別区分を設けることで、より早期に明らかにできたものと考えられる。

図表4 大阪府における「借換債の増発」の仕組み



出所：大川（2012, 26）

図表5 減債基金借入額と借換債の増発額

（単位：億円）

	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
減債基金借入残高	577	1,722	2,742	3,452	4,092	4,522	5,202
実際（借入後）基金残高	2,553	2,412	2,424	2,731	2,508	2,496	2,221
借換債増発分残高	—	—	—	528	1,746	2,930	3,500

出所：大川（2012, 25）

さらに仮にキャッシュ・フローを活動別に区分していた場合、この処理がどのように反映されていたかも大川（2012）において図表6のよう示している⁶。図表6のとおり、業務活動収支と投資活動収支の合計は一貫してマイナスであり、不足する資金を財務活動収支で補っているが、財務活動収支がプラスである場合、それだけ有利子負債（借入残高）が増加したことになる⁷。

図表6 大阪府のキャッシュ・フロー計算書の経年比較

（単位：億円）

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
業務活動収支	627	252	△ 232	△ 572	△ 1	803	1,236	290	500	△ 344
投資活動収支	△ 2,419	△ 2,129	△ 1,811	△ 1,541	△ 1,453	△ 1,170	△ 1,468	△ 1,217	△ 1,062	△ 995
財務活動収支	1,566	1,922	2,075	2,194	1,442	354	323	1,036	629	1,582

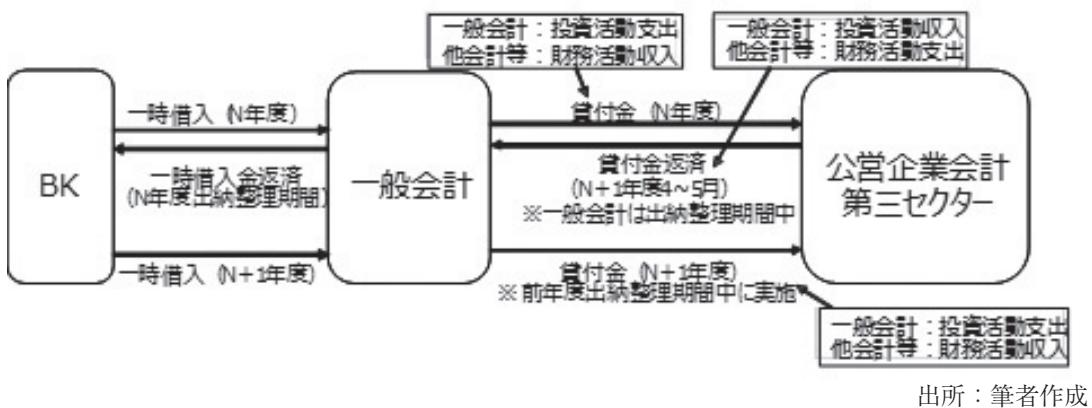
出所：大川（2012, 28）

3. 夕張市の事例：過度の借入と会計主体間の資金移動による弥縫策

夕張市の事例は、公営企業や第三セクターにおいて生じていた資金不足を、一般会計との資金移動により隠蔽していた事例であり、そのような資金の動きは、歳入・歳出にキャッシュ・フロー計算書と同様の区分を設けることにより明らかにできたものと考えられる。

夕張市において行われていた会計処理は、出納整理期間を有する一般会計と、それを有さない公営企業会計および市出資の第三セクターとの間で資金を移動することにより、当該公営企業や第三セクターにおける資金不足を隠蔽するというものであった。詳細は北海道(2006)および石田(2017)に譲るが、以下の図表7ではその処理を概説したうえで、キャッシュ・フロー計算書における活動別区分を示している。

図表7 夕張市の会計処理の資金収支計算書への影響



図表7の通り、一般会計においては「貸付金支出」が生じ、これが投資活動支出に計上されるとともに、出納整理期間中の返済が「諸収入（貸付金元利収入）」として計上されるが、これが投資活動収入に計上される。また公営企業等においては、一般会計からの借入が財務活動収入に計上されるとともに、翌年度の返済額が財務活動支出に計上される。

実際、夕張市の決算においては、2001年度の貸付金支出が40億円超、諸収入が60億円程度となつておらず、さらに2004年度には貸付金支出90億円超、諸収入100億円程度となつておらず、現在はこのような処理を行つておらず、いずれもほぼゼロの水準まで低下している（石田 2017, 8）。この一連の会計処理の結果、2005年度の一時借入額は、標準財政規模の6倍を超える275.9億円に上つておらず（北海道 2006, 3）。

以上のような会計処理は、仮にキャッシュ・フロー計算書と同様の区分を歳入・歳出に設けていた場合、一般会計においては投資活動収入および投資活動支出の増大という形でより早期に明らかにできたと考えられる。また公営企業会計・第三セクターにおいては、一般会計からの借入額の増加に従い、財務活動収入の増大が生じていたこととなる。

4. わが国の3事例の総括

以上、わが国の地方自治体において3事例（2団体）を見てきたが、いずれも、あらゆる歳入を合計する、ということを前提に、資産（基金）の取崩や、借入による収入により資金収支をバランスさせる、すなわち実質収支を改善させることで、各年度の予算編成を行ってきたものと考えられる。

それに対し、仮にキャッシュ・フロー情報に活動別の区分を設けていれば、図表8のような事象が検出される。ここでは、それぞれの収支に対するプラスの影響を「↑」で、マイナスの影響を「↓」で表しているが、このようにキャッシュ・フロー情報への影響により問題を早期に開示することが可能だったと考えられる。地方自治体の主たる財政指標である実質収支は、これら活動別の区分を設けず、すべてのキャッシュ・フローを合計するものであるため、このような活動別の分析が行えないところに最大の問題があると思われる。しかし、キャッシュ・フロー情報を活動別に区分することは、キャッシュ・インフローおよびアウトフローの性格を明確にし、現金主義の枠内においても、地方自治体の財政状況をより明確に示すことが出来ると考えられる。

図表8 各事例の活動別のキャッシュ・フローへの影響

	大阪府		夕張市	
	事例その1	事例その2	一般会計	企業会計等
業務活動収支	↓	↓		↓
投資活動収支	↑		↑ ↓	
財務活動収支	(↑)	↑		↑

出所：筆者作成

V 本稿の到達点と今後の検討事項

前節で述べたように、わが国において認められた過去の事例では、キャッシュ・フローが区分されていないため、あらゆる歳入・歳出科目が同レベルで並列されていることを前提に、経常活動における資金の不足を、借入（財務活動）および基金の取崩（投資活動）により補うことが行われてきたと考えられる。

キャッシュ・フロー計算書の活動区分に基づき、キャッシュの増減総額（わが国の形式収支）の活動別要因を簡単な式で示すと以下の通りとなる。

$$\text{キャッシュ増減総額} = \text{業務活動収支} + \text{投資活動収支} + \text{財務活動収支}$$

一般に地方自体においては歳入と歳出はバランスするように予算が編成されるため、上式の左辺はおおむねゼロと仮定したうえで、さらに税収等の不足や行政活動に係る過大な支出により業務活動収支がマイナスとなった状況を仮定し、業務活動収支を左辺に移項すると以下のようになる。

$$\text{業務活動収支 (の絶対値)} = \text{投資活動収支} + \text{財務活動収支}$$

この式の通り税収の不足、過大な行政支出等に起因した業務活動収支のマイナス額が発生した場合、投資活動もしくは財務活動により補填せざるを得ない。その具体的な手段として、ストックの取崩や、過度の（隠蔽された）借入が一部の地方自治体においては行われてきたと言える。

開示された情報をどのように用いるか、それに基づきどのような意思決定を行うかは、選挙民に選ばれた首長および議会の判断に依存するものであるが、実態が適切に開示されることが、あらゆる意思決定の前提として必要になるものと考えられる。このような情報開示の手段の一つとして、大川（2012）や大塚（2015）において提言されているキャッシュ・フロー情報の活動別区分は、大きな意義を有するのではないかと考える。

わが国を含めて多くの国が、特にヨーロッパの大連系諸国を中心に、発生主義会計を導入しつつも、予算情報について現金収支による Budget System を採用している（IFAC 2018；Nasi and Steccolini 2008, 176；Pina et al. 2009, 787-796）。しかし、発生主義会計の導入に先立つ、現金主義の範囲内で実施可能な改善方策、具体的には、キャッシュ・フロー情報に活動別区分を設けるという観点から予算科目を見直すという方策の意義も、今後の検討課題として重要ではないかと考える。

もう一つの検討課題として、決算情報だけではなく予算情報、すなわち地方自治体が意思決定を行うにあたっての歳入・歳出情報についても、このような活動ごとの区分を行うことで、地方自治体の運営にどのような貢献ができるか、ということが挙げられる。予算編成時期において、リアルタイムにキャッシュ・フローを区分し、各地方自治体の財務管理者がそれを意思決定に利用することは、財政運営に非常に有益な効果をもたらすのではないかと考えられるが、この点については、地方自治体の実務担当者との議論なども含めた分析が必要と考えており、今後、さらに検討を深めていきたいと考える。

注

- 1 この「純資産を増加させる収入」は、営利企業においては「収益」に相当するインフローであり、英語の文献では、政府会計においても「revenue」という用語が用いられているが、わが国では政府会計において「収益」という用語を使用することを避けることが一般的であるため、この表現を用いている。
- 2 この他、款：市税などの、一般的には純資産を増加させると考えられる収入にも、過年度に収入すべてであった税等の回収収入（滞納繰越分）が混在している。これらは、前年度末の未収金の回収収入であり、やはりストックの増減にかかるものといえるが、字数の制約により本稿では詳細な検討は省略する。
- 3 2020年4月には1科目（節：賃金）が廃止される予定。
- 4 なお、貸付金の早期償還を行った各第三セクターには、資金不足を補うため、毎年度4月1日に大阪府が資金を貸し付け、3月31日に返済を受けるという「単年度貸付」を行ったが、これにより年度をまたぐ2日間について第三セクターは民間金融機関から資金を借り入れる必要が生

- じ、のちに「オーバーナイト」といわれる手法として問題視された（総務省, 2015, 5）。
- 5 このような処理は大阪府から公表されていなかったが、朝日新聞〔大阪〕2007年12月30日および31日の朝刊において報じられている。
- 6 図表5および図表6は、総務省（website）より筆者が作成した。
- 7 大阪府では基金からの「借入」及び「借換債の増発」は2008年度以降行っていないが、2008および2009年度も財務活動収支は大きくプラスとなっている。これは、2008年度のリーマンショック後の税収の急激な減少を受け、赤字地方債である臨時財政対策債の発行が急増したことによるものと考えられる。

【参考文献】

- 石田晴美. 2017. 「自治体財政健全化法の効果検証と今後の課題 一夕張市を教訓にー」『文教大学経営論集』3(6): 1-17.
- 大川裕介. 2012. 「大阪府の事例に基づいたキャッシュ・フロー計算書の可能性をめぐって」『公会計研究』13(2): 18-30.
- 大阪府. 2018. 『財政ノート』大阪府財務部.
- 大塚成男. 2015. 「財政力指数の限界と地方公会計による財務書類の機能」『千葉大学経済研究』30(2): 111-150.
- 兼村高文. 2001. 「自治体財政と発生主義会計」『都市問題』92(1): 41-51.
- 小西砂千夫. 2008. 「自治体財政分析における財政指標の考え方」『産研論集』35: 71-88.
- 隅田一豊. 2001. 「地方公会計制度の改革と企業会計的方式 一アカウンタビリティの向上を目指してー」『都市問題』92(1): 41-51.
- 総務省. 2015. 「地方財政の健全化及び地方債制度の見直しに関する研究会報告書」総務省自治財政局.
- 総務省. 2016. 『財務書類作成要領』総務省自治財政局.
- 総務省. website. 「地方財政状況調査関係資料」(http://www.soumu.go.jp/iken/jokyo_chousa_shiryo.html) 2019/5/11.
- 茅根聰. 1991. 「地方自治体会計の現状と改善の試み 一ストック会計の導入を中心としてー」『会計検査研究』4: 37-53.
- 北海道. 2006. 『夕張市の財政運営に関する調査』北海道企画振興部.
- Caperchione, E. 2000. Trends and Open Issue in Governmental Accounting Systems: Some Elements of Comparison. In *Comparative Issue in Local Governmental Accounting*, edited by Caperchione, E. and Mussari, R. : 69-85. Dordrecht, NL: Kluwer Academic Publishers.
- IFAC. 2018. *International Public Sector Financial Accountability Index: 2018 Status Report*.
- Nasi, G. and I. Steccolini. 2008. Implementation of accounting reforms. *Public Management Review* 10(2): 175-196.
- Pina, V., L. Torres, and A. Yetano. 2009. Accrual Accounting in Local Governments: One Method,

- Several Approaches. *European Accounting review* 18(4): 765-807.
- Torres, L. and V. Pina. 2003. Local Government Financial Reporting in the USA and Spain. A Comparative Study. *Spanish Journal of Finance and Accounting* 115: 153-183.

(謝辞)

本稿は 2019 年度政府会計学会第 3 回年次大会（早稲田大学）の自由論題報告を基礎として取りまとめたものである。その際、多くのご指摘、ご示唆を頂いたフロアの先生方や、報告内容について事前に有意義なコメントを頂いた関西大学会計専門職大学院の柴健次教授、並びに指導教員として懇切丁寧なご指導を頂いた関西大学商学部の馬場英朗教授に心よりお礼を申し上げる。

論文

地方公会計における財務書類の空洞化

大塚 成男（千葉大学）

本稿は、地方公会計における財務書類に期待されている役割を改めて確認するとともに、財務書類が形式的なものになってしまうという意味での「財務書類の空洞化」を生じさせ得る要因を洗い出し、地方公会計における脆さを論じることで、地方公共団体において財務書類の活用を図るうえでの課題を明らかにしている。

財務書類、統一的な基準、空洞化、地方公会計の脆さ、実態調査

I はじめに

2014年に総務省から研究会報告書として「統一的な基準」が公表され、2015年には「統一的な基準」に基づく具体的な作成指針等が盛り込まれた「地方公会計マニュアル」が総務省から作成・公表された。あわせて、2017年度までに「統一的な基準」による財務書類の作成をすべての地方公共団体に求めた総務大臣通知が出されたこともあり、2019年3月31日時点では一般会計等財務書類については全体の94.8%が作成済みであり、残りの5.2%の団体もすべてが作成中である（総務省 2019c）。したがって、現時点において、すべての地方公共団体が統一された書式での財務書類を作成しているという状況にはなった。しかし、作成された財務書類が活用されているといえる状況ではない。

多くの地方公共団体で財務書類が、単に作成され、資料として保存されるだけの存在になっているとすれば、財務書類が実質を失い、外形だけになってしまっていることが懸念される。本稿ではそのような状況を「財務書類の空洞化」と呼ぶ。本稿の目的は、地方公共団体において財務書類が果たすことが期待されていた役割を改めて確認するとともに、現状において「財務書類の空洞化」を生じさせる得る要因を指摘し、地方公会計における脆さを明らかにすることである。

II 財務書類に期待された役割と現状

1. 政策の事後評価

地方公会計の改革の契機となったのは、1999年の経済戦略会議による答申「日本経済再生への戦略」の公表であった。その答申の中で経済戦略会議は、「公共部門の効率化・スリム化を進めて

行くうえでの大前提として」決算がこれまで以上に重視されるべきであることを指摘した。また、「政策の事後評価を行う観点」も強調されている。そして、公会計の抜本改革を行うことで「会計財務情報基盤」を整備することを求め、その具体的な方針として、「企業会計原則の基本的要素を踏まえつつ財務諸表の導入を行うべき」であるとした（経済戦略会議 1999）。

地方公共団体における政策の評価は、まず予算の策定時点で行われる。政策が評価され、採択された政策に基づいて予算が編成され、議会での議決を経て、予算が具体的に執行される。そのため、決算は採択された政策が着実に遂行されたか否かを確認する手段であり、決算に基づく政策の評価が行われてきたわけではない。しかしながら、いかに時間をかけた評価を事前に行っているとしても、予算は計画であり、その成果も見込まれているものであるに過ぎない。それゆえ、採択された計画が当初に想定された成果をあげたかが結果として評価されなければならない。また現実には、期中に補正予算が編成され、最終的な決算の内容が当初予算とは異なるものとなることも珍しくない。それゆえ地方公共団体においても事後評価が適切に行われるべきであることは当然である。

従来から作成してきた決算書は、非常に詳細な資料ではあるものの、期中に生じた現金の収支が示されているに過ぎない。それゆえ決算書からは、その収支がどのような結果を生じさせたのかを読み取ることが難しい。たとえば、政策の結果が将来に及ぼす影響を評価するうえでは、将来に向けたポテンシャルを示すストック情報が不可欠であるが、決算書にはストック情報がほとんど記載されていない。それゆえ従来からの作成してきた決算書は事後評価のための情報源としては不十分である。そこで、企業会計において事後評価のための情報提供手段としての役割を果たしてきた財務書類を作成することが地方公共団体にも求められた。

すなわち、地方公共団体の財務書類に期待されていた第一の役割は、それぞれの団体が実施してきた政策を事後的に評価するための情報の提供であったと考えることができる。しかしながら、現状において財務書類に基づいた事後評価はほとんど行われていないのが実情である。総務省による調査（総務省 2018b）でも、財務書類を既存施設に関する事後評価が必要となる公共施設の適正管理に活用したと回答した団体は全体の 4.6% に過ぎない。また、事後評価である決算審査の補足資料とするなど、議会における説明資料として活用したと回答した団体も全体の 7.3% であった。これらの数値を見る限り、作成された財務書類が政策の事後評価のための情報源として利用されているとは言い難い。

2. 団体間比較

1999 年の地方自治法の改正によって、地方公共団体が実質的に国の出先機関としての役割を果たすことになる機関委任事務が廃止された。また、地方公共団体に対する国の関与についても必要最小限度のものとし、「普通地方公共団体の自主性及び自立性に配慮しなければならない」とされた（地方自治法 第 245 条の 3 第 1 項）。地方自治に関して「地方のことは地方に」という方針が徹底されるのであれば、地方公共団体に対しては独自の政策立案・遂行能力を高めることが求められる。

自らの地域のニーズに合致した政策の立案・遂行を適切に行ううえでは、地方公共団体は自らの

現実の状況を適切に把握しなければならない。そのためには、自らの団体の特徴を明確にするための団体間比較を適切に行うことができる情報が不可欠になる。経済戦略会議の答申においても、「地方自治体については、全国統一の基準に基づいて財務書類を作成・公表することにより、各自治体間の比較・評価を可能とすべきである」(経済戦略会議 1999) とされていた。そして、2014年に総務省が複数の財務書類のモデルが併存する状況を改めるために「統一的な基準」を公表したのも、地方公共団体による団体間比較を容易にするためであった。「統一的な基準」を示した総務省の研究会報告書の中でも「他の地方公共団体との比較を容易とし、その財政構造の特徴や課題をより客観的に分析することで、住民等に対するわかりやすい説明、財政運営や行政評価等への活用を充実させることが可能となる」(総務省 2014, 20) とされている。

地方財政に関する団体間比較としては、人口構成や産業構造が類似している団体をグループにまとめ、そのグループの中での比較を行う類似団体比較は行われてきた。しかし、そもそも類似性のある団体間の比較であるため、その分析は必ずしも個々の団体の特徴を明らかにすることを目的としたものにはなっていなかった。また、2001年度からはすべての地方公共団体が統一された書式で決算の内容をまとめた「決算カード」の作成・公表も行われているが、「決算カード」も基本的には決算書に記載された現金収支の要約情報であるに過ぎない。将来に向けた政策の立案・遂行のためには、地方公共団体の現状をより多面的に比較できる情報が必要となる。そして財務書類にはそのような比較のための情報を提供する役割が期待されていた。

しかし、財務書類自体の公表は行っていても、団体間比較をした結果を公表している団体はほとんどない。1つの例ではあるが、2019年1月末の時点で千葉県内の37市について各団体のホームページで公開されている財務書類に関する情報を実地に閲覧する方法で調査したところ、財務書類をホームページで公表している団体は34団体(91.9%)であったが、財務書類の内容に関する解説を掲載している団体は12団体(32.4%)に過ぎず、解説の中で団体間比較を行っている団体は1つもなかった。それゆえ現状では、財務書類は期待されていた団体間比較という役割を担うことができていない¹。

3. 資産情報に基づく将来計画の策定

地方公共団体が作成する貸借対照表からは、これまでの決算書からはほとんど得ることができないストック情報を得ることができる。特に資産の金額に関する情報は、これまでの地方公共団体の決算情報に不足していたものであった。

地方公会計の改革が進められる中でも、地方公共団体の資産の評価方法には若干の紆余曲折があった。2000年に総務省が研究会報告書として示した貸借対照表の作成指針では、有形固定資産の金額は行政目的別の普通建設事業費の積算額に対して減価償却を行うことで計算された。それに対して、2006年に総務省が公表した作成指針における「基準モデル」では、資産の金額は公正価値で測定するものとされ、具体的には再調達価額による測定が求められた。「基準モデル」では資産を換金可能性に基づいて区分することが重視されており、資産は債務返済のための資金源として位置付けられていたと考えられる。しかし、投下投資の回収を目的として資産を保有する民間企業

とは異なり、地方公共団体は資産、特に有形固定資産から資金の回収を図ることを意図しているわけではない。また、債務の返済のための資金源も、資産から得られる収入ではなく、税収である。そして将来の税収は、地方公共団体が保有する資産の金額とは比例しない。それゆえ、保有する資産の金額の大小で地方公共団体における将来の債務返済能力を評価することには無理がある。

それに対して、現在の作成指針である「統一的な基準」では、資産は取得原価で評価することが求められている。また、貸借対照表に記載される資産情報は、実地調査に基づく固定資産台帳から作成されなければならず（総務省 2019e, 48）、実在する施設・設備に関する情報である。取得原価は当該資産を取得・建設するうえで実際に支出された資金の金額であり、当該資産の実際の規模が大きい場合や構造が複雑である場合に、その取得原価は大きくなる。また、取得原価が不明である場合には再調達価額による測定が行われるが、再調達価額の基本的な計算式は「面積×平均単価」であり（総務省 2019f, 76-90）、規模が大きい公共施設の価額が大きくなる。すなわち「統一的な基準」に基づく貸借対照表に記載された資産情報は、その団体が過去から実施してきた社会資本整備のための建設事業の実績であり、その団体が現実に保有しており、将来に向けて維持・管理をしていかなければならない施設・設備に関する情報である²。その意味で、資産情報には将来計画の基礎となる役割が期待されている。

地方公共団体にとって、これまで整備してきた公共施設等の維持・管理が大きな負担になることは予想されており、総務省はすべての地方公共団体に公共施設等総合管理計画の策定を求めてきた。そして2019年3月末時点で99.8%の団体が公共施設等総合管理計画を策定している（総務省 2019d）。しかしながら、公共施設等総合管理計画を通じて団体全体としての将来負担が大きいことは示されていても、将来負担を軽減するための施設の統廃合につながる具体的な施設・設備についての個別計画の策定は進んでいないのが実情である。

4. コスト情報に基づく事業評価

地方公会計による新たな決算情報の中で、資産情報とともに大きな役割を果たすことが期待されたのがコスト情報である。従来からの決算書には、年度内の歳出に関する詳細な数値は記載されていたが、資源の費消を表すコスト情報は記載されていなかった。しかし、地方公共団体が行政活動で活用することができる人的資源や物的資源は、将来的に減少していく。それゆえ、コスト情報に基づいて地方公共団体における人的資源や物的資源の利用状況を把握し、行政サービスの提供につながっていない資源の費消を排除することで、行政活動の効率を高めていくための取り組みが行われなければならない。その意味でコスト情報は行政評価のための基礎情報となることが期待される。

注意すべきは、単にコストを削減することが行政活動の効率化ではないという点である。コストが行政活動の実施に伴う資源の費消であるならば、地域住民への行政サービスの提供にあたってコストが生じることは避けられない。コストが生じないようにすることは資源の費消を回避するため行政活動を中止することになり、地域住民には行政サービスが提供されないことになる。したがってコストの妥当性は、そのコストによって地域住民に提供される行政サービスの評価と結び付けて

判断されなければならない。たとえコストが大きくても、そのコストによって地域住民に提供されている行政サービスが必要なものであるならば、それは認められるべきコストである。その意味で、コスト情報は事業評価の基礎とすべき情報である。

これまでの決算書には記載されていなかったという意味でのコスト情報の代表例である減価償却費も、事業評価のための基礎情報である。減価償却費は事業で利用されている施設・設備の価額から算定され、当該施設等の規模が大きい場合や、構造が複雑である場合に大きな金額となる。そして、たとえ修繕費等の支出がなくても、実際にその施設等が利用されているのであれば、減価償却費が計上される。すなわち減価償却費は行政活動の中での施設・設備の利用度を表すコストであり、その利用度に見合った行政サービスの提供が行われているか否かが事業評価の中で検討されなければならない。

しかしながら、現実の事業評価ではコスト情報がほとんど利用されていない。特に減価償却費については、行政評価の基礎資料となる事務事業評価シートに減価償却費を含めている団体は全体の2.5%に過ぎないという調査結果がある（日本会計研究学会 2016, 398）。それゆえ、現実の事務事業評価ではコスト情報が活用されていないと考えざるを得ない。

III 「財務書類の空洞化」を生じさせる要因

前節で指摘したように、財務書類には地方公共団体の運営で大きな役割を果たすことが期待されていたが、現実の財務書類活用は進んでいない。ほぼすべての地方公共団体で財務書類が作成されているにも関わらず、その活用が進まない理由としては、団体における知識・経験の不足があることは否定できない。ただし、単に団体側の問題とするのではなく、作成されている財務書類の内容が形式的なものになってしまっているという意味で空洞化しているために、活用が進んでいないと考えることもできる。そして、「財務書類の空洞化」を生じさせ得る要因としては、以下の5つの点をあげることができる。

1. 開示情報の縮小

「統一的な基準」に従った財務諸表の作成では、総務省が「地方公会計マニュアル」の中で示している「財務書類作成要領」が具体的な指針となる。「財務書類作成要領」はそれ以前の「基準モデル」や「総務省方式改訂モデル」を踏まえているが、必ずしも一方的に開示情報を拡大するのではなく、地方公共団体が作成すべき情報の整理も行われている。そのため、「財務書類作成要領」に基づいて開示される情報は、それ以前よりも縮小されている部分がある。

「財務書類作成要領」に基づく開示情報では、特に行政目的別の情報の位置付けが下がっている。「統一的な基準」に基づく財務書類が作成される以前は、多くの地方公共団体が「総務省方式改訂モデル」による財務書類を作成していた。「総務省方式改訂モデル」では、貸借対照表本表で有形固定資産を行政目的別に区分表示することが求められ、行政コスト計算書も行政目的別の区分が行われるマトリクス形式が採用されていた。しかし「財務書類作成要領」で求められている貸借対照

表の本表では行政目的別の区分は行われず、行政目的ごとの資産額の情報は有形固定資産の明細書で開示するように改められた。また、行政コスト計算書の書式も簡略化されており、本表では行政目的別の区分は行われない。そして行政目的別のコストに関する情報は附属明細書で開示することになるが、その開示は要望されているに過ぎない（総務省 2019, 154）。そのため、行政目的別のコスト情報を開示している団体は極めて少ないので実情であり、附属明細書自体の開示をしていない団体も多い³。

地方公共団体の状態や活動を評価する基準には、多様性がある。たとえば、団体が保有している建物の評価にあたっては、その建物の使途によって評価の基準は異なるだろう。その建物が庁舎であるか、学校であるか、観光施設であるかによって、評価の基準は異なるはずである。団体全体としての建物の金額がわかつても、それだけで資産の評価を行うことはできない。また、地方公共団体における資源の費消状況を評価しようとすれば、何を目的とした資源の費消であったのかがわからなければならない。そして、具体的な人員配置の問題と切り離して団体全体としての人員費コストの合計額だけで行政活動を評価することには意味がない。したがって、行政目的別の資産情報やコスト情報がない状況は、本来必要な情報が財務書類から欠落していることを意味している。結果として、財務書類を作成したとしても、そこから得られる情報が乏しい状況になってしまっていることが懸念される。

2. 情報開示の停滞

地方公共団体の財務書類は、それぞれの団体の実情に関する地域住民への説明責任を果たすうえで大きな役割を果たすことが期待されてきた。また、公会計情報に期待される役割に団体間比較を行うことがあるのであれば、自団体の財務書類だけでなく、他団体の財務書類が容易に入手できなければならぬ。それゆえ財務書類については広く公表することが求められており、総務省による調査でも平成 28 年度決算に係る一般会計等財務書類について、作成済みの団体のうちの 99.9% が公表済み又は公表予定であり、96.8% の団体はホームページで公表もしくは公表予定であるとされている（総務省 2018b）。

しかし、2019 年 1 月末の時点で全国の市のホームページを直接閲覧し、財務書類の公表状況を調査したところ、対象とした 815 団体のうちホームページでの公表が確認できたのは 622 団体（76.3%）であった。したがって、総務省による調査には公表予定と回答しても、現実には財務書類の公表を行っていない団体が多数存在している。そして、実際の状況としては、地方公会計情報の開示は停滞していると考えざるを得ない。

たとえ財務書類が作成されているとしても、それが単に書類としてファイルされているだけでは、その活用が図られるはずはない。そして財務書類そのものが開示されていないのであれば、地方公会計情報の分析結果に関する情報が利用可能にはなっていない。それゆえ、財務書類が地方公共団体を評価するための情報提供手段としては機能していない状況になっている。

3. 作成作業の外注による弊害

2015年の総務大臣通知により、すべての地方公共団体には2018年度までに「統一的な基準」による財務書類を作成することが求められた（総務省 2015）。しかし、「2018年度まで」という明確な期限が設けられたことが地方公共団体に対して必要以上のプレッシャーを与えたことは否定できない。実際に財務書類を作成する作業には時間を要し、これまでの財務会計にはなかった考え方を理解している担当者が必要となる。また「統一的な基準」では、一般会計等、全体会計、および連結会計という3組の財務書類の作成を求めているが、それらの作成には従来からの決算とは異なる作業を行うことも必要となる。それゆえ「統一的な基準」による財務書類を作成するためには、相当の時間と人的資源を必要とする。しかし、ほとんどの地方公共団体で職員の削減が図られている。結果として、財務書類の作成に対して人的資源を振り向けることができず、期限に間に合わせるために具体的な財務書類の作成作業を外部の業者に委託している中小規模の団体が多数存在している。

財務書類の作成を専門的な能力を有する外部の業者に委託すれば、形としては財務書類を整備することができる。しかし、書類としての財務書類が保存されていても、地方公共団体の職員自体がその作成に関わっていないため、財務書類の数値の背景となる事情が理解されていないという状況に陥る。

たとえば、「統一的な基準」では長期延滞債権や未収金に対して徴収不能引当金を計上することを求めているが、具体的に計上されている徴収不能引当金の債権に対する割合（引当率）は団体によって大きく異なっている⁴。長期延滞債権や未収金は地方公共団体が徴収することができていない税金であり、引当率における差異は徴税活動という団体における重要な活動を評価するうえで重要な情報となり得る。しかし、引当率の決定が外部の業者に委ねられてしまっている場合、引当率決定の根拠を地方公共団体自体が理解できていないため、財務書類上の情報を活用することができない。

財務書類の活用にあたっては、財務書類の基礎となっている状況や活動実績と財務諸表上の数値とを直接に結びつけることができなければならない。財務書類の作成作業が外注されている場合、そのような結びつきが損なわれているために、財務書類上の数値が形式的になり、実態を示さないものになっているという弊害が生じている危険性がある。

4. 伝票と財務書類との断絶

財務書類の作成にあたって伝票データを複式簿記の形に整備するうえでは、日々仕訳と期末一括仕訳という2つの方法が認められている。伝票と財務書類とを連係させるうえでは、仕訳データが個別に蓄積される日々仕訳を行うことが望ましいが、現実には多くの団体で期末一括仕訳が採用されている。総務省による調査でも、2018年度決算から日々仕訳を採用するとしている団体は全体の5.4%に過ぎない（総務省 2018b）。

「統一的な基準」では、負担の軽減を目的として期末一括仕訳の方式を採用することが認められてはいる。ただし、期末一括仕訳を採用する場合であっても、帳簿体系を維持し、貸借対照表と固

定資産台帳とを相互に照合することで検証が可能となり、より正確な財務書類の作成に寄与することと、事業別・施設別等のより細かい単位でのフルコスト情報での分析が可能であることは求められている（総務省 2019h, 393）。したがって期末一括仕訳であっても、データを個々の伝票単位で仕訳することが必要であることが指示されているとは考えられる。しかし、たとえ伝票が個別に仕訳されていたとしても、必ずしも伝票単位での仕訳データを利用可能な形で整備することが求められているわけではない。そのため伝票単位での仕訳データが、財務書類の分析にあたって利用できる形で整備・保存されていない可能性がある⁵。この場合、伝票と財務諸表との間には実質的な断絶が生じていることになる。

財務書類上の数値の大小が判別されたとしても、その大小を生じさせた原因を明らかにするためには、数値の大小を生じさせた原因となる活動を示す伝票データにまで遡ることができなければならぬ。伝票と財務書類とを連係させる仕訳データが利用可能な形で整備・保存されていなければ、そのように数値を遡ることができない。そのため、財務書類上の数値の大小と現実の行政活動とを結び付けて評価するはできず、結果として、財務書類の数値が実質的な意味を失うことになる。

5. 広域化への対応の遅れ

現在よりも将来において「財務書類の空洞化」を生じさせ得る要因もある。それは地方行政の広域化である。

少子高齢化・人口減少という社会変化に伴い、地方公共団体の財政規模は縮小していく。合併により1つの団体による行政サービスの提供能力を強化したとしても、1つの団体が単独で提供し得る行政サービスには限界が生じる。それゆえ将来に向けては、複数の団体が共同で行政サービスの提供を行う傾向が強まることは確実である。現状でも、病院や消防署は複数の団体によって共同運営されている場合が多い。上水道についても、広域化が進められつつある。他にも規模の経済によるメリットが見込める領域や、複数の団体にまたがる行政サービスの提供については、広域化が進められていくことになるだろう。

行政の広域化を進める場合、共同設立した一部事務組合等に施設や人員が移されることが多い。そして広域化に参加した団体はその一部事務組合等に対して負担金を支出する。この場合、広域化に参加した団体の一般会計等や全体会計の財務書類からは広域化の対象とした行政事業に関する資産・負債やコストが除外され、連結会計の財務書類にのみそれらの資産・負債やコストが反映されることになる。

しかしながら、子会社の財務諸表数値の総額が親会社の財務諸表のみに合算される企業会計の連結財務諸表とは異なり、一部事務組合等の資産・負債やコストを1つの団体の財務書類のみに合算することは適切ではない。そこで地方公共団体の財務書類では、一部事務組合等の資産・負債やコストは、その一部事務組合に参加しているすべての団体の財務書類に経費負担比率等に基づいて比例連結される（総務省 2019g, 168）。それにより、広域化に参加しているすべての団体の財務書類に一部事務組合等の資産・負債やコストの金額が反映されることにはなるが、そもそも経費負担比率等で配分された資産・負債やコストの金額が何を意味しているのかについては、十分な検討が行

われているわけではない。さらに、比例連結のための配分を経費負担比率等で行うこと自体の妥当性も検討する必要があるだろう。また、一部事務組合等の運営は関連する個々の団体とは切り離されており、それぞれの団体が連結財務書類を分析しても、その結果を具体的な行政活動に反映させる方法が明確になっているわけでもない。それゆえ、広域化が進展して連結財務書類の重要性が高まったとしても、連結財務書類に記載されている具体的な数値が意味を持たないものになる危険性がある。

IV 地方公会計の脆さ

地方公会計情報の活用が進んでいないことや、財務書類の空洞化が生じている危険性があることの背景には、地方公会計における脆さ、すなわち財務書類に対するネガティブな評価への抵抗力の欠如がある。特に以下の2つの点を指摘したい。

1. 「上からの改革」であることによる脆さ

地方公会計の改革は、一部の先進的な団体を除き、総務省による指針の発表を通じた「上からの改革」として進められてきた。現時点において地方公共団体に財務書類を作成する理由を尋ねれば、「総務省からの要請」をあげる団体がほとんどになるだろう。そのため、地方公共団体において財務書類の作成は追加的な業務であるに過ぎず、地方公共団体自体に財務書類を活用しようとするインセンティブがないのが実情である。

財務書類自体が地方公共団体にはなかったものである以上、まずは地方公共団体に財務書類を作成させることが重要であった。しかし、財務書類を作成することばかりが求められてきたために、本来は団体の行財政運営を改善するための手段である財務書類について、それを作成すること自体が目的化されてしまってきたことは否定できない。2015年の総務大臣通知で作成にあたっての期限が設けられることも、財務書類作成のための団体内での体制を整備しないままに、形としての財務書類のみを保有する状況を生じさせてしまった危険性がある。

地方公共団体の現場において財務書類が「上から」作らされているものであると考えられている場合、財務書類の内容を予算編成に反映させることができない原因が、団体自体の財務書類の作成方法の問題ではなく、作成されている財務書類の問題であると認識されてしまう傾向が強まる。しかし、「上からの」指示から離れてまで作成している財務書類の内容を変更しようとはしない。それゆえ、財務書類は「使えないもの」として放置されることになる。これが地方公会計における脆さを生じさせている。

地方公共団体に財務書類を使おうというインセンティブが生じるためには、従来からの歳入歳出決算書だけでは適切な行財政運営を行うことが困難になってきたという認識が広まる必要がある。しかしながら、平成30年度決算について実質赤字を計上している団体は全国で1団体に過ぎず（総務省2019i）、率直なところ地方公共団体の現場には財務書類活用の推進力となる危機感はないのが実情だろう。ただし、経常収支比率は全国平均で90%を超える水準になっており（総務省2019a、

21), 財政的な余力は確実に失われている。それゆえ今後, 財政的に破綻した状況になる団体が生じる可能性は大きい。そして財務書類の活用に消極的なままで破綻した団体が生じれば, それを反面教師として財務書類の活用を進めようとする傾向が生じることは考えられる。ただし, それには時間がかかるだろう。

2. 独自の評価基準が確立されていないことによる脆さ

外部から調達した資金で経済的な活動を行っている点や, 活動に伴って人的資源や物的資源を費消している点は, 民間企業も地方公共団体も変わらない。それゆえ, 地方公共団体の財政状況や活動内容を把握するために, 企業会計で採用されてきた手法である財務書類を用いることには妥当性がある。しかし, 民間企業と地方公共団体では活動目的が異なる。少なくとも, 民間企業は投資の回収という視点から評価する必要があるが, 地方公共団体では投資の回収は絶対的な条件ではない。むしろ投資の回収が困難であるからこそ, 地方公共団体が担っている役割も多い。したがって, 財務書類を通じて把握された財政状態や活用内容を評価する基準は, 民間企業と地方公共団体では異なるものになるはずである。

しかしながら, 実際には, 地方公共団体における財務書類の分析にあたって, 評価基準までも企業会計のものを用いようとする傾向がある。そして企業会計における評価基準が適切でない場合に, それに代わる独自の評価基準がないために, 財務書類自体が「使えないもの」とみなされてしまう。この点も地方公会計における脆さを生じさせている。

地方公共団体独自の評価基準を確立することができないわけではない。たとえば「公共施設等総合管理計画」の策定が進められるなかで, 公共施設等の資産を保有していることは将来の負担を生じさせるという考え方は広まってきている。企業会計のように資産を将来における投資の回収という視点から評価するのではなく, 資産を将来の負担という視点から分析しようとする取り組みが広がることも考えられる。地方公共団体の財務書類に対する独自の評価基準を確立することができれば, たとえ企業会計の評価基準を用いることができなくても, 財務諸表が無用であると考えられることはない。独自の評価基準を確立するための取り組みを進めることが早急に求められる。

V おわりに

本稿における地方公会計の財務書類に対する考察はネガティブなものであることは否定しない。しかし, 財務書類の作成自体を否定しようとしているわけではない。本稿で取り上げた財務書類が地方公共団体の行財政運営を効率化するうえで果たし得る役割は失われていない。本稿において様々な問題点を指摘したのは, それらを解消する取り組みを進めることによって, 財務書類の活用が進むことを期待しているためである。

本稿で指摘した様々な問題点は, 解決できないものではない。特に「財務書類の空洞化」を生じさせ得る要因は, 地方公共団体自体や地方公会計に関わる会計専門家（会計学研究者, 公認会計士等）によって解消していくことが可能である。また, 地方公会計における脆さも, 地方公共団体が

財務書類を自らにとって必要なものとして認識し、単に企業会計を模倣するのではなく、地方公共団体としての価値観に基づいて財務書類を利用しようとする姿勢が広まることによって、改善されていくことを望みたい。

注

- 1 2019年3月からは総務省が財務書類本表の数値を都道府県ごとにまとめたExcelファイルを作成・公表している。しかし現状では単に財務書類上の数値が並べられているだけであり、規模が異なる団体を比較するための措置（住民一人あたりの数値の算定）も行われていないため、そのままでは団体間比較をすることが難しい。
- 2 総務省も2018年に「公共施設等総合管理計画の策定にあたっての指針」の改訂にあたって、改めて固定資産台帳や財務書類を活用すべきであることを強調している。（総務省 2018a, 7）
- 3 附属明細書の作成・開示がすべての団体では行われていないことは、総務省の研究会でも実情として指摘されている。（総務省 2019b, 50）
- 4 引当率は過去の徴収不能の実績に基づいて見積ることが求められているが、「総務省方式改訂モデル」に基づく財務書類の作成指針では、長期延滞債権について一律に50%とすることが認められていた。（総務省 2007, 47）その見積りが「統一的な基準」による財務書類でも引き継がれており、必要以上に大きな引当率になっている団体もある。
- 5 財務書類の作成が外部の業者に委託されている場合、業者の側では伝票単位の仕訳データを作成していくも、業者から団体に引き渡されるのは財務書類のみであり、仕訳データの引き渡しは行われていない場合がある。この場合、団体において財務書類の分析が行われても、団体自体は仕訳データを保有していないため、財務書類から伝票に遡ることができない。

【参考文献】

- 経済戦略会議. 1999. 『日本経済再生への戦略』 首相官邸.
- 総務省. 2007. 『「地方公共団体財務書類作成に係る基準モデル」及び「地方公共団体財務書類作成にかかる総務省方式改訂モデル」に関するQ&A』 総務省.
- 総務省. 2014. 『今後の新地方公会計の推進に関する調査研究会報告書』 総務省.
- 総務省. 2015. 『統一的な基準による地方公会計の整備促進について』 総務省.
- 総務省. 2018a. 『公共施設等総合管理計画の策定にあたっての指針』 総務省.
- 総務省. 2018b. 『統一的な基準による財務書類の整備状況等調査』 総務省.
- 総務省. 2019a. 『地方財政の状況』 総務省.
- 総務省. 2019b. 『地方公会計の推進に関する研究会報告書（平成30年度）』 総務省.
- 総務省. 2019c. 『統一的な基準による財務書類の整備状況等調査（平成31年3月31日時点）』 総務省.
- 総務省. 2019d. 『公共施設等総合管理計画策定取組状況等に関する調査（結果の概要）』 総務省.
- 総務省. 2019e. 『財務書類作成要領』『統一的な基準による地方公会計マニュアル（令和元年8月改訂）』 総務省.

総務省. 2019f. 「資産評価及び固定資産台帳整備の手引き」『統一的な基準による地方公会計マニュアル（令和元年8月改訂）』総務省.

総務省. 2019g. 「連結財務諸表作成の手引き」『統一的な基準による地方公会計マニュアル（令和元年8月改訂）』総務省.

総務省. 2019h. 『「Q & A集」『統一的な基準による地方公会計マニュアル（令和元年8月改訂）』』総務省.

総務省. 2019i. 『平成30年度決算に基づく健全化判断比率・資金不足比率の概要（確報）』総務省.

日本会計研究学会特別委員会. 2016. 『新しい地方公会計の理論、制度、および活用実践』日本会計研究学会.

論壇

国（中央政府）における財務書類等の活用の取組と課題¹

高橋 啓介（財務省）

本稿は、国（中央政府）における財務書類等の活用の取組である「個別事業のフルコスト情報の開示」について、取組を行うこととなった経緯や背景のほか、試行4年目となる平成30年度の取組方針である「予算のP D C Aサイクルに役立つ情報の提供」の具体的な取組内容や、その取組から得られた成果や課題などを中心に解説するものである。

個別事業、フルコスト情報、活用、予算、周知

I 国における財務書類等の活用の取組

1. 経緯

国（中央政府）（以下「国」という）における財務書類等は、平成11年2月に、首相直属の諮問機関である経済戦略会議において「日本経済再生への戦略」が取りまとめられ、そのなかで「国民に対して政府及び地方公共団体の財政・資産の状況をわかりやすく開示する観点から、企業会計の原則の基本的要素を踏まえつつ、財務諸表の導入を行うべきである」という提言を受けて、平成12年10月に「国の貸借対照表（試案）」（平成10年度決算分）が初めて作成・公表された。

その後、平成15年6月に財務大臣の諮問機関である財政制度等審議会において「公会計に関する基本的考え方」が取りまとめられ、このなかで「予算執行の単位であるとともに、行政評価の主体である省庁に着目し、省庁別のフローとストックの財務書類を作成し、説明責任の履行及び行政効率化を進めること」とされ、これを受け、省庁別財務書類の作成に必要となる会計基準について同審議会で検討が重ねられ、平成16年6月に「省庁別財務書類の作成基準」が取りまとめられた。そして、この作成基準を踏まえ、同年10月に省庁別財務書類（平成14年度決算分）が作成・公表となり、翌年9月にはこの省庁別財務書類の計数を基礎とした「国の財務書類」（平成15年度決算分）が初めて作成・公表された。

更に、より一層の財務情報の充実を図るため、平成21年度決算分より、省庁別財務書類の業務費用計算書において人件費などの形態別に表示されている費用を各省庁の政策評価項目毎に配分して表示したセグメント情報として、「政策別コスト情報」が作成・公表された。

このような情報開示を通じた財務情報の充実は図られてきた一方で、行政活動の効率化・適正化のための活用については十分とは言い難い状況であったことから、平成26年度において国の財務書類が初めて作成・公表されてから10年経過したことを踏まえ、財政制度等審議会財政制度分科

会法制・公会計部会の下に設置した「財務書類等の一層の活用に向けたワーキンググループ」において、実務に役立つ活用方法について検討がなされ、財務書類等の活用方法をまとめた「財務書類等の一層の活用に向けて（報告書）」（以下「報告書」という）が平成27年4月に公表された。

この「報告書」において「政策別コスト情報の改善」という提言がなされ、この提言を踏まえて政策単位よりも更に細かい単位である事業単位のセグメントで作成したフルコスト情報を開示する取組みである「個別事業のフルコスト情報の開示」を試行的に開始し、平成28年1月に24事業のフルコスト情報の公表を行った。

2. 「個別事業のフルコスト情報の開示」の取組みの経緯

「個別事業のフルコスト情報の開示」の取組みは、行政活動の効率化・適正化のための活用を目的として各省庁の協力を得ながら試行的に開始したものである。一方、国の予算は人件費・物件費などを共通経費として一括計上していることから、共通経費を事業単位に適切に配分することができるのかといった課題があったため、いきなり「活用」を目指すのではなく、まずはフルコストを適切に算定し、算定したフルコストをわかりやすく開示をするという「把握・開示」に比重を置いて取り組むこととした。

1年目（平成27年度）においては、各省庁の代表的な事業（1～2事業）についてフルコストを算定することとした。また、算定したフルコストをわかりやすく開示をするという観点から、単にコストの金額のみを公表するのではなく、3か年分のフルコスト及び単位当たりコストを算定するとともに、「事業の概要」、「各コストの内訳表示」、「コストの増減分析」などと併せて公表することとした。

2年目（平成28年度）においては、フルコストを算定する事業数を拡大（41事業）するとともに、開示する財務情報を更に充実させるために、各コストの内訳表示を増やしたり、コストの発生範囲を示すために「事業のスキーム図」を公表資料に添付することとした一方で、当該公表資料の様式では国民に対する開示情報としては細かすぎるくらいもあったことから、「フルコスト・単位当たりコスト」、「事業の概要」、「事業のイメージ図」のみを開示した「ダイジェスト版」を作成・公表することとした。

更に、3年目（平成29年度）においては、フルコスト算定事業数を更に拡大（60事業）するとともに、「活用」に向けて「人にかかるコスト」等の配賦方法の見直しや、各省庁会計課や主計局予算係に對してフルコスト情報の意義や分析方法などについて解説を行う研修や説明会を開催するなど、「把握・開示」の充実を図りながら本来の目的である「活用」も意識した取組みにも着手し始めた。

こうしたフルコストの「把握・開示」に比重を置いた取組を約3年間にわたって進めてきて、それまで何度も行ってきた各省庁や主計局予算係の担当者等との意見交換やアンケートなどによる意見聴取を通じて「活用」に向けた成果や課題がみえてきた。成果としては、事業に要するコストの全体像がわかりやすくなったこと、各省庁の事業担当者等にも研修などを通じて「フルコスト情報から何がわかるか」といったことをイメージできるようになったことである。他方、課題としては、初めて公表されてから2年2か月程度ということもあって各省庁の事業担当部局にまだ十分に周知

されるに至っていないことや、情報の適時性というような解決が困難な課題などが挙げられた。

こうした成果や課題を踏まえて、4年目（平成30年度）においては、周知の取組を行いながら、予算のP D C Aサイクルに役立つフルコスト情報の提供に力点を置き、フルコスト算定事業の選定にあたっては、予算の査定を行う主計局予算係がフルコスト情報の有用性が高いと考える事業（例：「受益者負担事業型（例：手数料等を徴収する事業）」、「外部委託事業型（例：独立行政法人に業務を移管する事業）」、「補助金・給付金事業型（例：国民等に補助金や手当といった現金を給付する事業）」）を選定することとし、それが実際の予算編成でどのように役に立ったか、または役立てられるようにするための改善点などについて予算編成後に意見聴取することとするなど、これまで比重を置いてきた「把握・開示」の取組みから、「活用」に向けた取組みに比重を移すこととした。

「活用」に向けた具体的な取組としては、フルコスト情報の「分析ツールの試作」と、その土台となる「情報のデータベース化」である。これらは、予算の査定担当者等がフルコストの経年比較分析や事業間比較分析を容易に行えるよう、各省庁が作成したフルコスト情報の各計数を1つのエクセルファイルに集約しデータベース化することで、フルコスト情報を分析する作業の簡便化を図ったものである。また、そのデータベースを活用した分析ツール（以下「フルコスト分析シート」という：下記図表1参照）は、予算編成において予算の査定に活かせるように予算要求ベースの概ねのフルコスト情報を担当者自らが容易に作成できるような工夫も行っている。

このような工夫を検討した背景としては、フルコスト情報を予算編成の参考資料として活用する場合には、①発生主義のフルコスト情報を、現金主義の予算にどのように反映するのかといったことや、②フルコスト情報は「人件費」「物件費」「事業費」の情報であるのに対して、予算要求は「事業費」のみであるといった違いについて、実務担当者が実務に反映しづらいと感じるところをできるだけ解消して、実務担当者からみて、わかりやすく、作業負担も少なくて、使いやすいようにする必要があったためである。

図表1 「フルコスト分析シート」の特徴

「フルコスト分析シート」

「フルコスト分析シート」の特徴

【特徴1 情報の総覧性】

分析対象事業の過去3年のフルコスト情報とともに、比較したい事業のフルコスト情報・各指標の平均値のほか、予算要求ベースの概ねのフルコスト情報、査定案といった分析や検討に必要な情報を一覧表示。

【特徴2 分析作業の簡便化】

予算要求ベースや査定案のフルコスト情報は、担当者が「(要求又は査定案の)事業費」や、その事業が目標とする「成果・効果を示す単位」といった3項目程度の数値を入力することで算定。

The diagram illustrates the data flow in the 'Full Cost Analysis Sheet'. It starts with '事業選択' (Business Selection) on the left, which feeds into '分析対象事業' (Analysis Business) and '比較対象事業' (Comparison Business). The 'Analysis Business' section contains a table with data for 26, 27, and 28 fiscal years, with columns for '事業費' (Business Cost), '人件費' (Personnel Cost), and '物にかかるコスト' (Cost of Goods). The 'Comparison Business' section shows data for 31 fiscal years, with columns for '事業費' (Business Cost), '人件費' (Personnel Cost), and '物にかかるコスト' (Cost of Goods). Arrows indicate the flow of data from the selected business to the comparison business. A vertical box labeled '必須入力項目' (Mandatory Input Items) is positioned between the two main sections, with arrows pointing to specific data points. Another vertical box labeled '任意入力項目' (Optional Input Items) is also present. A legend on the right defines the symbols used in the table.

事業選択	分析対象事業			比較対象事業			
	A事業	資源配分事業(直接型)		f	B事業		
	26年度 決算	27年度 決算	28年度 決算 a	31年度 予算(要求) b	査定案 c	28年度決算 との比較 d = c - a e = c + b	31年度予算 (要求) との比較 e = c + b
職員数(単位:人)	9.0	9.0	10.0	11.0	10.8	0.5	▲ 0.5
人にかかるコスト	5,800	5,800	6,500	7,150	6,825	325	▲ 325
物にかかるコスト + 庁舎等(減価償却費)	720	720	800	880	840	40	▲ 40
事業コスト	8,200	8,750	10,000	13,000	11,200	1,200	▲ 1,800
(内訳)	○○業務費 4,700	4,950	6,000	8,000	6,200	200	▲ 1,800
△△委託費 3,500	3,800	4,000	5,000	5,000	1,000	0	
フルコスト合計(単位:千円)	14,720	15,270	17,300	21,030	18,865	1,565	▲ 2,165
単位当たりコスト(単位:円)	5,888	6,787	8,650	9,347	8,384	▲ 266	▲ 962
単位: 利用者数	2,500	2,250	2,000	2,250	2,250	250	0
人件費比率(単位: %)	39.40	37.98	37.57	34.00	36.18	▲ 1.39	2.18
自己収入(単位:千円)	9,000	9,500	10,000	11,000	11,000	1,000	0
自己収入比率(単位: %)	61.1	62.2	57.8	52.3	58.3	0.50	6.00
現金の給付額(単位:千円)	24,000	27,500	30,000	33,000	33,000	3,000	0
間接コスト率(単位: %)	61.3	55.5	57.7	63.7	57.2	▲ 0.50	▲ 6.56

出典：財務省のホームページに掲載されている法制・公会計部会（平成31年1月22日開催）の資料2のP4を筆者が一部加工

予算要求ベースのフルコストの算定方法の検討にあたっては、フルコストを構成する各コスト（「人にかかるコスト」、「物にかかるコスト」、「庁舎等（減価償却費）」、「事業コスト」）毎に算定方法を整理した。まず、「人にかかるコスト」は、フルコスト情報において平均給与額に人員数を乗じて算定することとしていることから、平均給与額は直近のデータ（前年度の平均給与額）を使い、人員数は予算要求年度の人員数を使うこととした。また、「事業コスト」は、事業費そのものであることから基本的に予算要求の金額をそのまま使うこととした。

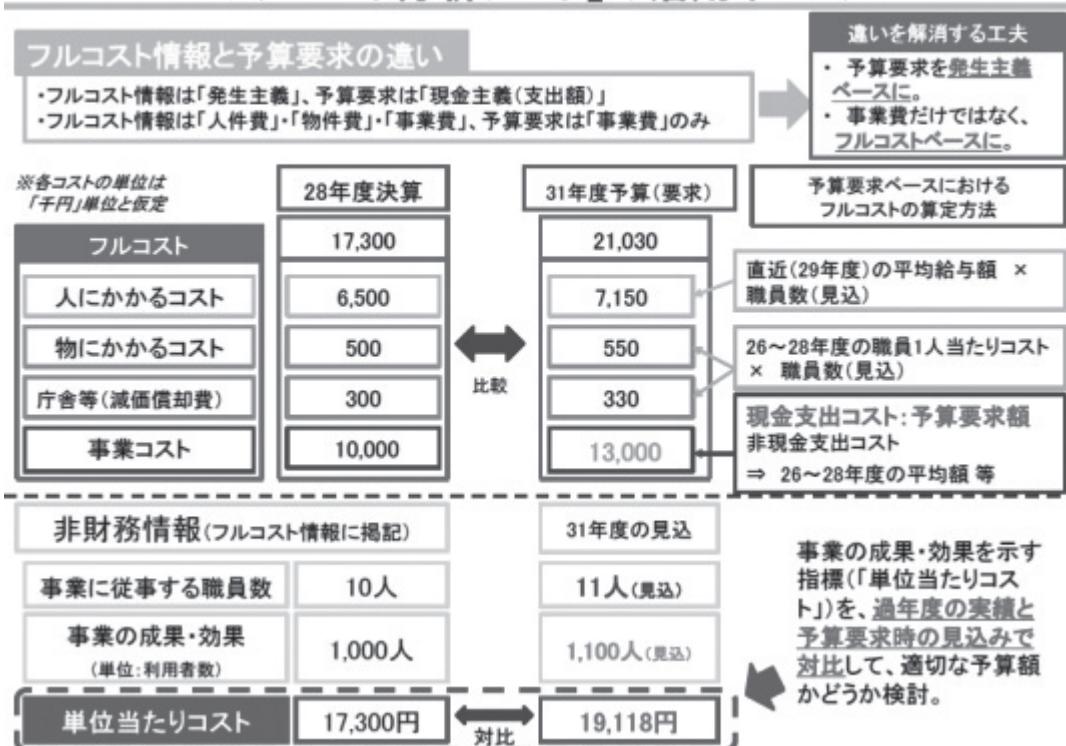
一方、「物にかかるコスト」と「庁舎等（減価償却費）」（以下、「物にかかるコスト」等という）は、配賦計算で算定しているコストであるが、フルコストを算定する事業における過去3カ年の平均（人員1人当たりの過去3カ年の平均値）に、予算要求年度の人員数を乗じて算定することとした。この方法を採用したのは、「物にかかるコスト」等の過去3年間における変動幅が小さいこと、また、フルコスト全体に占める「物にかかるコスト」等の割合が5%程度だったことを踏まえ、仮に、予算要求年度の数値が大きく変動したとしてもフルコスト全体に与える影響は小さいのではないかと考えられたためである。

以上のような方法で算定する予算要求ベースのフルコスト情報の活用イメージは下記図表2のよ

うになる。

図表2 予算要求ベースのフルコスト情報の活用のイメージ

「フルコスト分析シート」の活用イメージ



出典：筆者作成

II フルコスト情報の活用状況

1. フルコスト情報活用状況調査の概要

4年目(平成30年度)は、主計局予算係が選定した事業のフルコスト情報(28年度決算分)を予算編成期に間に合うよう作成し、「フルコスト分析シート」とともに予算係に配付した。

そして、予算編成後に、主計局予算係や各省庁会計課(予算ライン・決算ライン)及びフルコストを算定した事業の担当部局の担当者に対して、「フルコスト情報が実際の予算編成でどの程度有用だったか」、「活用に向けてどのような課題があるか」といった活用状況や改善点についての意見を質問票形式で聴取した。回答数は、主計局予算係が161名、各省庁が89回答であった(複数回答形式での質問を含む)。

2. 主計局予算係の主な意見

主計局予算係からは、「査定案を検討するにあたってフルコスト情報の分析結果等を参考材料の

1つとした（7名）」、「要求省庁の担当者と予算要求額の妥当性を議論する際にフルコスト情報の分析結果等を活用した（3名）」、「査定案を説明する際などにおいてフルコスト情報を「補強材料」的に活用した（3名）」といった意見があるなど、フルコスト情報を予算の査定の参考資料として活用したとの意見があった。しかし、「平成31年度予算編成過程でフルコスト情報を参照した」と回答した担当者が83名のうち30名であることを踏まえれば少数である点、留意が必要である。

なお、フルコスト情報がより参考になるための「改善点」として挙げられた主な意見としては、「要求省庁の担当者の理解が十分ではなかったので、各省庁へ周知を図って欲しい（6名）」、「経年比較をしてみたいので、3か年分だけでなく、例えば、5か年分は欲しい（4名）」、「他事業と比較してみたいので、事業数を増やして欲しい（3名）」、「事業の成果・効果とフルコストを対比させたいので、単位当たりコストを複数設定できるようにして欲しい（3名）」であった。

一方、フルコスト情報を予算の査定に活用するための「課題」に関する主な意見としては、「分析結果の査定への反映方法が分からぬ（9名）」、「選定した事業がフルコスト情報の分析に馴染まなかつた（7名）」、「フルコスト情報の見方や分析方法がよくわからなかつた（2名）」といったことや、そもそも「フルコスト情報を参照しなかつた（53名）」ことの主な意見として「どのように参照すればよいか分からなかつた（19名）」、「確認する時間がなかつた（16名）」とのことであった。

3. 各省庁からの意見

フルコスト情報の活用に関する意見として、フルコストを活用する部局として望ましい部局として「事業担当部局」とする回答が最も多かった（総回答数101回答中、53回答）。この主な理由としては、「業務の効率化や、業務スキーム・運営方法の見直しに有効」、「概算要求に反映するにあたつての検討の参考資料として有効」とのことであった。

活用部局として望ましいという回答があった「事業担当部局」からは、フルコスト情報として掲記している「自己収入比率」や「間接コスト率」といった各指標の「活用方法がわからぬ」との回答がある程度見られた（計16回答）。一方で、活用方法について「自己収入比率は、手数料等の適正性の説明や額の見直しにあたつてのエビデンスになりうる（6回答）」、「自己収入比率は、手数料等の積算の考え方とは異なるが、受益者負担の在り方の検討材料や手数料の額の見直しのきっかけにはなりえる（5回答）」、「単位当たりコストや間接コスト率により、給付事務の効率化等の検討に役に立つ（14回答）」といった意見が主であった。

なお、フルコスト情報の省庁内への周知状況は、多くの省庁（17回答中10回答）でフルコスト情報の取組みに関与した部局に留まっており、周知されるためには「解説資料の配付」といった工夫が必要」といった意見が多かった（19回答中11回答）。

フルコスト情報が活用されるための「課題」に関する意見として多かったのは、「作業自体の負担が大きいと活用まで意識が向かない」、「比較による分析・検討が困難」といった意見で、活用するためには「作業の簡便化（54回答）」や「データベース化（27回答）」が必要との意見が多かった。

4. 試行4年目（平成30年度）の総括

試行4年目（平成30年度）は、予算のP D C Aサイクルに役に立つ情報を提供できるようにすることに力点を置いて、フルコスト情報の更なる質の改善を図っていく方針で取組を進めてきたが、今回主計局予算係や各省庁へ聴取した意見を俯瞰すると、フルコスト情報の有効性や課題が概ね共通していることがみえてきた。

すなわち、フルコスト情報について、ある程度周知されていれば予算編成や各省庁の業務の効率化などの参考資料として一定程度の有効性があり、今後活用につながってくると考えられる一方で、周知が十分ではなかったり、作業負担が大きいと活用につながりにくいといった課題である。

このことを踏まえると、周知のための取組として「研修のやり方」や「解説資料の内容」を改善し、さらに活用事例を創出し情報共有することが可能となれば、フルコスト情報の見方・分析方法・分析結果の査定への反映方法などの周知を更に徹底することで、フルコスト情報の一層の活用につながっていくと考えられるといったことである。

さらに、フルコスト情報の利用者の意識が活用に向くためには、分析や資料作成といった作業負担をできるだけ軽減するような方策も併せて必要になるということである。

5. 試行5年目（令和元年度）の取組方針

試行4年目（平成30年度）の取組の総括を踏まえ、試行5年目（令和元年度）は、「予算のP D C Aサイクルに役に立つ情報を提供できるようにすることに力点を置いて、フルコスト情報の更なる質の改善を図っていく」という取組方針は基本的に同じであるものの、取組のやり方の改善を図ることとしている。

具体的には、フルコストを算定する事業を選定するにあたっては、事業の選定前に研修・説明会の機会を設けてフルコスト情報がどのようなものであるかを理解したうえで、事業の選定を行うこととした。これは「選定した事業がフルコスト情報の分析に馴染まなかった」という意見を踏まえた改善である。また、「フルコスト分析シート」も「経年比較・他事業比較の有効性を高める」ことや「単位当たりコストを複数設定できるようにする」こととしたが、これも「経年比較をしてみたい」、「他事業と比較をしてみたい」、「単位当たりコストを複数設定できるようにして欲しい」といった主計局予算係の意見を踏まえて充実・改善を図ることとしたものである。

また、「活用に意識を向ける」ための方策として公表資料の様式について見直すこととした。具体的には、予算編成の参考資料として作成しているデータベースを公表資料としてすることで、公表資料を作成するための各省庁の作業負担を軽減することとした。

III 国における財務書類等の活用に向けた課題

国における財務書類等の活用に向けた取組みである「個別事業のフルコスト情報の開示」は現在試行5年目にあるが、政府内において十分周知されていない状況にある。

フルコスト情報の取組自体知らなければ、「活用」には当然つながらないため、周知の取組も並

行して行なってきているが、それまで2年間に亘って各省庁の財務書類作成担当者（＝会計課決算部門）向けの研修を年2回、計4回程度実施してきたが、そこから各省内の原局原課（事業担当部局）に展開されないことが政府内に周知に至らない要因の一つと考えられる。

この課題を解決するための一つの方策として、当初「主計局公会計室 → 会計課決算部門」としていたフルコストを算定する「事業の選定」に係る作業を、平成30年度から「主計局予算係 → 会計課予算部門」とすることとした。

主計局予算係が事業の選定を行うことで、そのカウンターパートである各省庁の事業担当部局の担当者にもこの取組みが周知されていくものと考えられる。しかしその一方で、このやり方には留意が必要なことがある。このやり方を今後も継続していくこととした場合、各省庁側からみればフルコスト情報は「予算の削減」につながるおそれがあるため、この取組みを行うインセンティブがなく、また、この取組自体にネガティブな印象（「フルコスト情報 = 予算削減ツール」であるという印象）をもたれてしまう懸念があるためである。

このため、財務書類等の活用の取組みを進めていくにあたっては、財務書類等を活用する「当事者（ユーザー）」からみて、活用することによって何らかのインセンティブ（「便益」（例：業務負担軽減）>「負担」（例：作業負担））が生じるようなやり方も考えていく必要があると考える。

IV むすびに

本稿では、筆者が発表した2019年6月15日に開催された政府会計学会第3回年次大会における統一論題「わが国公会計の脆さ」の第2報告「国（中央政府）における財務書類等の活用の取組と課題」の内容について解説した。

「個別事業のフルコスト情報の開示」の取組は、2019年10月現在、試行5年目となるが、「活用」を試行する取組としては2年目を迎えており、試行当初の3年目まで比重を置いていた「把握・開示」は財務書類作成部局（主計局公会計室・各省庁会計課決算ライン）が中心となって取り組んできたところである。これは、財務書類のセグメント情報をどのように作成するか（適切に作成できるのか）、それをどのように（わかりやすく）開示するかという点が重要であり、これまで財務書類を作成・公表を行なってきた決算部門が中心となることで実現につながった。

一方、「活用」は、「把握・開示」の取組みとは異なり、財務書類作成部局が自ら活用する部局ではない（分析はできても、その結果を踏まえて業務を見直したり、予算要求に反映したり、予算を削減する部局ではない）ため、活用につなげるためには情報の有用性を高めるだけでなく、活用に適した部局等への周知の取組も並行して行っていくことが重要となると考える。このため、周知の取組も試行錯誤しながら改善を重ねていく必要があるだろう。

また、「活用」は、その主体に具体的な行動変容を促さなければ実現されないため、それをどのようにしていくのかを考えることも課題であると考える。現状においては取組方針を「予算のP D C Aサイクルに役立つ情報の提供」とし、各省庁が要求する予算の査定を行う主計局予算係を活用の主体と考え、主計局内で説明会の開催や意見交換などを行い、活用につなげられるように取組を

進めているところであるが、今後、地方公会計も含めて事業単位のフルコスト情報の分析方法や活用方法の研究が進めば、その分析方法や活用方法に適した部局や場面（例：行政評価等）が新たにみえてくることもあると考える。

フルコスト情報の分析方法や活用方法の研究とともに、フルコスト情報の分析・活用の結果が、誰（部局含む）に、どのような行動変容を起こさせることにつながるのかといった研究の蓄積も望まれる。

注

- 1 本稿は、筆者が発表した2019年6月15日に開催された政府会計学会第3回年次大会における統一論題「わが国公会計の脆さ」の第2報告「国（中央政府）における財務書類等の活用の取組と課題」について解説するものである。なお、本稿の文中、意見・感想にわたる部分は個人としての見解であり、組織の公式な見解ではないことを予めご了承いただきたい。

【参考文献】

- 財務省主計局. 2019. 『「国」の財務書類』ガイドブック（平成31年1月）』財務省.
- 財政制度等審議会 財政制度分科会 法制・公会計部会. 2016. 『平成28年1月25日開催 参考資料3-3 個別事業のフルコスト情報の開示について』財務省.
- 財政制度等審議会 財政制度分科会 法制・公会計部会. 2017. 『平成29年1月25日開催 資料3 個別事業のフルコスト情報の開示について【(報告書)「政策別コスト情報の改善」関係】』財務省.
- 財政制度等審議会 財政制度分科会 法制・公会計部会. 2018. 『平成30年1月24日開催 資料3 個別事業のフルコスト情報の開示について【(報告書)「政策別コスト情報の改善」関係】』財務省.
- 財政制度等審議会 財政制度分科会 法制・公会計部会. 2018. 『平成30年3月26日開催 資料2「個別事業のフルコスト情報の開示」の取組みに係る現状と課題』財務省.
- 財政制度等審議会 財政制度分科会 法制・公会計部会. 2019. 『平成31年1月22日開催 資料2 個別事業のフルコスト情報の開示について』財務省.
- 財政制度等審議会 財政制度分科会 法制・公会計部会. 2019. 『平成31年3月25日開催資料4 個別事業のフルコスト情報の開示について』財務省.

論壇

国際公会計基準（IPSAS）第42号「社会給付」と「国の財務書類」の比較検討

落谷 竹生（有限責任 あづさ監査法人）

IPSAS 第42号「社会給付」は、公的年金などの重要な政府負債項目の会計処理を扱う会計基準である。本稿では、社会給付の定義、認識時点、測定、表示と開示、の各側面について、日本の社会保障制度と、仮にIPSAS第42号の規定を当てはめた場合との比較を試み、「国の財務書類」に対する改善提案を行う。

公的年金、社会給付、年金負債、公的年金預り金、IPSAS

I はじめに

2019年1月に国際公会計基準審議会（IPSASB）¹は、国際公会計基準（IPSAS）第42号「社会給付（Social Benefits）」を公表した²。IPSAS第42号は、公的年金、雇用保険など、世界的に共通して重要な政府負債項目の会計処理に関する会計基準である。IPSASを適用する国、地方政府等は、2022年1月1日以降に開始する事業年度から、このIPSAS第42号を適用することが求められる。本稿は、我が国の現行の政府会計（国の財務書類）とIPSAS第42号とを比較したうえで、我が国の政府会計における社会給付の扱いについて、改善の余地があるか探ることを目的としている。

なお、文中の（第〇〇項）という記載は、IPSAS第42号の項番を指す。

II 社会給付の定義と日本の社会保障

1. 社会給付の定義

IPSAS第42号は、社会給付を以下のように定義している（第5項）。

社会給付とは、以下の要件を満たす現金の移転をいう。

- (a) 適格規準を満たす特定の個人及び／又は世帯に提供され、
- (b) 社会リスクの影響を軽減し、
- (c) 社会全体のニーズに対応する

ここで(b)の「社会リスク」とは、(a)個人及び／又は世帯の特性（例：年齢、健康、貧困、雇用状況等）に関連し、(b)個人及び／又は世帯に追加的に資源を要求することにより、又はその所得を減少させることにより、個人及び／又は世帯の福祉に悪影響を及ぼす可能性がある、事象又は状況をいう（第5項）。

IPSAS第42号は、基準化のハードルを下げるために、「現金の移転」、「特定の個人／世帯に提供」といった要件を加えて社会給付の定義を狭めている。また、社会リスクの定義も狭めており、自然災害等に係る給付は除外するようにしている（BC2項からBC33項）。

2. 日本の社会保障制度への当てはめ

図表1は、わが国の一般会計の歳出に含まれる主要な（平成29年度予算が1兆円以上の）社会保障項目が、IPSAS第42号の「社会給付」に該当するか否かについての筆者私見である。平成29年度予算（当初）では一般会計の社会保障関係費として32兆4千億円が計上された。（なお、特別会計では、保険料収入や国債を財源とする社会保障も加わる。本稿は税収等による国庫負担規模の大きい社会保障制度に焦点を当てるため、一般会計予算に着目している。）

図表1 IPSAS社会給付の3要件への当てはめ

社会保障項目		国庫負担額 H29予算（兆円）	IPSAS第42号の社会給付の定義要件		
			現金移転	個人／世帯	社会リスク
年金	基礎年金	1.9	○	○	○
年金	厚生年金	9.5	○	○	○
医療	国民健康保険	3.5	○	×	○
医療	全国健康保険協会管掌健康保険	1.1	○	×	○
医療	後期高齢者医療給付費負担金等	5.0	○	×	○
医療	医療扶助費等負担金	1.4	○	×	○
介護	介護給付費負担金等	2.4	○	×	○
福祉	生活扶助費等負担金	1.5	○	△	○
福祉	児童手当・児童扶養手当	1.4	○	△	○
福祉	障害福祉サービス	1.4	○	×	○

出所：財政制度等審議会財政制度分科会 平成29年（2017）4月20日資料「社会保障」の2ページに掲載の社会保障関係費の予算項目と金額に定義要件を加筆。

上表に挙げた内、基礎年金、厚生年金、生活扶助費等負担金、児童手当・児童扶養手当の4項目は、現金の移転、かつ個人・世帯への給付であり、社会リスクの緩和を目的としていると考えられる。

基礎年金と厚生年金は、国の財務書類の被連結法人である日本年金機構を通じて個人に支払われる。しかし、生活扶助費等負担金³と児童手当⁴・児童扶養手当⁵は、実施機関は国ではなく地方自治体であり、地方自治体が個人に支給する額の一部を補助金等（国庫負担金）として国が負担する

制度である。したがって、国レベルにおいて支払先は個人ではなく地方自治体であるため、IPSAS 第 42 号の社会給付の範囲から外れると考えられる。

上記の分析をふまえると、上記の国レベルの主要な社会保障の中では、基礎年金と厚生年金の 2 項目が IPSAS 第 42 号の社会給付に該当する可能性があるため、本稿 III 以降では当該 2 項目に焦点を絞って検討する。

個人・世帯以外に対する現金の支払いや、現金ではなくサービスの提供による給付は、「特定の個人及び／又は世帯」に対する「現金の移転」に該当しないため、IPSAS 第 42 号の適用対象からは除外されると考えられる。上表の項目では、国民健康保険、全国健康保険協会管掌健康保険、後期高齢者医療給付費負担金等、医療扶助費等負担金は最終的に医療機関に支払われ、介護、給付費負担金等、障害福祉サービスは、最終的にサービス事業者に支払われる。

IPSAS 第 42 号の対象外となる社会保障関連費用について、IPSASB は以下のガイダンスの開発を行っている。

- 最終文書「集合サービス及び個別サービス」(2020 年 1 月末に公表)。新しい基準書ではなく、引当金を扱う IPSAS 第 19 号の修正である。
- 公開草案第 72 号「移転費用」を、2019 年 12 月に承認、2020 年 2 月末に公表予定。最終文書は新 IPSAS として 2021 年中に公表予定。補助金等の非交換費用を扱う基準書になる予定。

III 社会給付の認識時点

1. IPSAS 第 42 号の定め

IPSAS 第 42 号は、社会給付制度に係る負債の認識アプローチとして、一般アプローチと保険アプローチ⁶の 2 種類を定めている。本稿では、一般アプローチを取り上げる。

主体は、次の時点で、社会給付制度に係る負債を認識しなければならない（第 6 項）。

- (a) 過去の事象に起因する資源の流出について現在の債務を負っている。かつ、
- (a) その現在の債務は、質的特性を達成するとともに一般目的財務報告書における情報の制約を勘案する形で測定することができる。

また、負債の認識と同時に、社会給付制度に係る費用を認識する（第 10 項）。

上記の認識要件において「過去の事象」とは、社会給付を受領する適格規準のすべてを受領者が満たすことをいう（第 9 項）。

2. 日本の社会保障制度への当てはめ

わが国の年金は、年 6 回に分けて支払われる⁷。偶数月に、その前月までの 2 か月分が支払われる。例えば、4 月に支払われる年金は、2 月と 3 月の 2 か月分である。

日本の老齢年金制度では、保険料の納付期間等の要件と、支給開始年齢の要件の双方を満たした受給者は、年金請求手続きを行い、厚生労働大臣の裁定を受ける⁸ことで、上述の支払月に年金を

受け取ることができる。

IPSAS 第 42 号では、適格規準のすべてを受領者が満たす時点で負債を認識する（第 9 項）。わが国の年金制度に当てはめて考えると、毎年 3 月末時点で期間と年齢の要件を満たし、請求手続きを経て裁定を受けた受給者には 2 月と 3 月の 2 か月分の年金を 4 月に受け取る権利が発生していることになる。したがって国は 3 月末時点で当該 2 か月分の社会給付負債を認識することになる。

IV 社会給付の測定

1. IPSAS 第 42 号の定め

社会給付負債は、現在の債務を履行する際に主体が負うコスト（給付額）の最善の見積りをもって測定する（第 12 項）。

負債の認識は、適格規準が次に満たされる時点より先には及ばないので、通常、社会給付負債は短期債務となる。よって、貨幣の時間価値は重要にならないとされている（AG17 項、AG18 項）。

2. 日本の社会保障制度への当てはめ

国は、3 月末時点で、適格規準を満たす受給者について 2 月分と 3 月分の合計 2 か月分の年金支給額を算定し、当該額をもって社会給付債務を測定する。年度末から 2 か月で支払う短期債務であるため、割引計算は特に必要なく、支給予定額が測定額となると考えられる。

V 社会給付の表示と開示

1. IPSAS 第 42 号の定め

IPSAS 第 42 号の定めは図表 2 の通りである。

図表 2 IPSAS 第 42 号の表示・開示項目

表示・開示を行う場所	内容
財政状態計算書上に表示	社会給付負債 ⁹
財政状態計算書上に表示または注記	社会給付負債を、個別の社会給付制度別に重要性に応じて分解する ¹⁰
財務業績計算書上に表示	社会給付費用 ¹¹
キャッシュ・フロー計算書 (事業活動によるキャッシュ・フロー)	社会給付制度の受給者に対する現金支出 ¹²
注記事項（第 22 項）	社会給付制度の説明 社会給付制度に影響を及ぼす人口統計上の要因、経済的要因及び外部要因の説明

出所：筆者作成

2. 日本の社会保障制度への当てはめ

ここでは、基礎年金と厚生年金について、我が国の「国の財務書類（平成29年度、一般会計・特別会計）¹³」における表示・開示と、IPSAS第42号に各項目を当てはめた場合に想定される表示・開示を示す（図表3、図表4）。

図表3 財政状態計算書

	国の財務書類	IPSAS適用の場合
社会給付負債	貸借対照表上の未払金10.5兆円の内訳項目として、2・3月分の年金給付8.4兆円を計上 ⇒改善提案VI（1）	財政状態計算書上で社会給付負債8.4兆円を区分表示する。 そのうえで、社会給付負債の内訳として、基礎年金と厚生年金を注記する。
公的年金預り金	貸借対照表に公的年金預り金120.1兆円を表示 我が国の公的年金制度は、現役世代が収めた保険料をその時々の高齢者の年金給付に充てる仕組み（賦課方式）を基本とした財政方式であり、その上で、経済変動などにより年金給付の支給に支障が生じないよう、過去に積み立てた積立金を活用しつつ運営している。賦課方式を前提として、将来の年金給付財源に充てるために保有しているものとして明確である資産から、未払金相当額を控除した額を、「公的年金預り金」として負債計上している。	IPSAS第42号は社会給付の掛金収入の会計処理は定めていないので、IPSAS第23号「非交換取引による収益」 ¹⁴ を適用する（BC112項）。 IPSAS第23号は、非交換取引によるインフローに資産性があれば資産を認識するとともに、「現在の債務」 ¹⁵ を履行していない部分は負債、履行済みの部分は収益として当該インフローを会計処理することを定めている ¹⁶ 。「現在の債務」は、非交換取引で受け取った資産を約定どおりに使用しない場合に、当該資産を資金の出し手に返還する義務があれば存在する ¹⁷ 。 我が国の年金制度に当てはめた場合に、受取った保険料にかかる返還義務が無いならば、保険料は受け取った年度の収益となり、当期の純余剰又は欠損の一部として純資産・持分を構成することになると考えられる。 純資産・持分の内訳表示についてIPSAS第1号「財務諸表の表示」には詳細な定めがなく各国の裁量に委ねられているので、「積立金」等として区分表示や注記を行うことが想定される。

出所：筆者作成

図表4 財務業績計算書

	国 ¹⁷ の財務書類	IPSAS 適用の場合
社会給付費用	業務費用計算書に以下を表示。 基礎年金給付費 22.5 兆円 国民年金給付費 0.5 兆円 厚生年金給付費 23.6 兆円	財務業績計算書又は注記のいずれかに、社会給付費用を表示する ¹⁸ 。

出所：筆者作成

図表5 キャッシュ・フロー計算書

	国 ¹⁷ の財務書類	IPSAS 適用の場合
事業活動によるキャッシュ・フロー	区分別収支計算書の「業務支出」に以下を表示。 基礎年金給付費 22.4 兆円 国民年金給付費 0.6 兆円 厚生年金給付費 23.5 兆円	支出額を「社会給付」として事業活動によるキャッシュ・フローの区分に表示する。
事業活動によるキャッシュ・フロー 純額と当期純余剰 ／欠損との調整表	特段の定めはない。(キャッシュ・フロー計算書とは構成が異なっている。)	調整項目として「社会給付負債の増加」を記載する。

出所：筆者作成

図表6 その他の注記事項

	国 ¹⁷ の財務書類	IPSAS 適用の場合
制度の特性 第 24 項 (a) (i)	特段の定めはない。 追加情報の「負債計上の考え方」にて公的年金預り金の負債計上の根拠を説明。	制度から提供される社会給付の性質(老齢年金)。
同上 第 24 項 (a) (ii)	特段の定めはない。 ⇒改善提案 VI (2)	法的枠組みの説明など、制度の主な特色(適格規準の概要や、制度に係る追加情報の入手方法)。
同上 第 24 項 (a) (iii)	追加情報の「厚生年金及び国民年金の給付現価と財源構成について」にて財源を説明。	資金調達方法の説明。
同上 第 24 項 (a) (iv)	追加情報の「厚生年金及び国民年金の給付現価と財源構成について」にて将来推計人口の前提、及び足下の経済前提を説明。	制度に係る支出の水準に影響を及ぼす人口統計上、経済的及び外部要因の記述。

	国の財務書類	IPSAS 適用の場合
制度ごとの支出の合計 第 24 項 (b)	業務費用計算書に以下を表示。 基礎年金給付費 22.5 兆円 国民年金給付費 0.5 兆円 厚生年金給付費 23.6 兆円	制度ごとに分析した、財務業績計算書に認識される社会給付に係る支出合計。
報告期間中の重要な制度変更 第 24 項 (c)	特段の定めはない。 ⇒改善提案 VI (3)	変更により生じる影響の説明と合わせた、重要な変更の説明（提供水準の変更、適格規準の変更など）。

出所：筆者作成

VI 改善提案（現行制度下でも可能なもの）

現行の国の財務書類の枠組内でも、以下の 3 項目を改善することで社会給付に係る会計情報がより明瞭となることが期待できる。

- ① 貸借対照表の未払金 10.5 兆円のうち、社会給付負債（未払年金給付）8.4 兆円を区分表示する。
- ② 注記の記載は年金制度をある程度理解していることが前提となっている。国民年金と厚生年金の簡単な制度の説明、適格規準、より詳細な資料への参照先などを追記する。
- ③ 年金制度に変更が生じた場合に注記すべき内容を定める。

VII 将来推計に関する中長期的な改善提案

財務諸表とともに中長期の財政持続可能性報告書を作成・公表し、政策議論の基礎情報として活用することが望ましい。

IPSAS 第 42 号は負債の認識時点を全ての適格規準が満たされた時点と定めているため、貸借対照表（財政状態計算書）には 2 か月分の年金等の短期の社会給付負債が認識される。しかし、公的年金等の社会給付は、長期にわたり多額の支出負担が生じるので、中長期の財政予測を把握することも必要である。

IPSAS 第 42 号は、将来予測情報を提供するために推奨実務ガイドライン（RPG）第 1 号「主体の財政の長期的な持続可能性に係る報告」の適用を推奨している（第 32 項）。RPG 第 1 号は、現行の政策を所与として、報告主体の将来のキャッシュ・フローがどのように推移するか、という将来予測情報を提供する報告書である。例えば、10 年後や 50 年後に係る予測情報である。

財務省が作成している国の財務書類は、「公的年金預り金の負債計上の考え方等」の注記に、厚生年金と国民年金の給付現価と財源構成をシナリオ別に示しており、当該注記は公的年金に焦点を当てたものである。

RPG 第 1 号の提案するような予測情報を公表するためには、公的年金に係る情報の他、税収等の財源や、補助金等や地方税交付税交付金等の移転支出についても、人口や経済の動向について予

測を行うとともに、現行の政策が継続するという仮定を置いて推計することになる。

注

- 1 <https://www.ipsasb.org/>
- 2 IPSAS 第 42 号の原文は、国際会計士連盟（IFAC）のウェブサイトから無償でダウンロード可能 <https://www.ifac.org/publications-resources/ipsas-42-social-benefits>
- 3 生活保護法第 19 条及び第 75 条を参照。
- 4 児童手当法第 8 条及び第 18 条を参照。
- 5 児童扶養手当法第 4 条及び第 21 条を参照。
- 6 IPSAS 第 42 号の保険アプローチ（第 26 項から第 28 項）は、加入者の掛金で全額が賄われ、保険会社と同様の運営が行われている場合には IPSAS 第 42 号の一般アプローチの代わりに IFRS 第 17 号「保険」の規定を適用できるという考え方である。我が国の社会保障において保険アプローチが適用可能な制度はまれであると考えられる。
- 7 国民年金法第 18 条第 3 項。
- 8 国民年金法第 16 条。
- 9 IPSAS 第 42 号付録 B「他の IPSAS の修正」: IPSAS 第 1 号第 88 項。
- 10 同上: IPSAS 第 1 号第 94 項。
- 11 IPSAS 第 42 号付録 B「他の IPSAS の修正」: IPSAS 第 1 号第 112 項及び第 113 項。
- 12 IPSAS 第 42 号付録 B「他の IPSAS の修正」: IPSAS 第 2 号第 22 項 (da)。
- 13 https://www.mof.go.jp/budget/report/public_finance_fact_sheet/index.htm
- 14 IPSASB では収益と費用の基準書の全面的な見直しを行っている。2019 年 12 月の IPSASB 会議で、IPSAS 第 23 号を改定する公開草案「履行義務のない収益」を承認する予定である。
- 15 IPSASB 第 23 号第 51 項「現在の債務とは、一定の方法で活動又は履行する義務であり、何らかの非交換取引に関して負債を生じる場合があるものである。現在の債務は、法律若しくは規制又は移転の基礎を定める拘束力のある取決めにおける約定によって挿入される場合がある。それらは、前受金の認識のように、通常の事業環境からも生ずる場合がある。」
- 16 IPSAS 第 23 号第 29 項のフローチャートを参照。
- 17 IPSAS 第 23 号第 14 項から第 19 項を参照。ただし、現在進行中の「履行義務のない収益」プロジェクトにおいて IPSAS 第 23 号は改訂される予定であり、ここで述べた返還義務の有無による収益と負債の区別についても再検討される可能性がある。
- 18 IPSAS 第 42 号付録 B「他の IPSAS の修正」: IPSAS 第 1 号第 112 項から第 115 項。

公共経営とアカウンタビリティ Vol.1 No.1
Public Management and Accountability

2020年3月発行

発行・編集 政府会計学会
Japan Association of Governmental Accounting
〒162-0041 東京都新宿区早稲田鶴巻町518 司ビル3F
株国際ビジネス研究センター内
Tel:03-5273-0473 Fax:03-3203-5964
ホームページアドレス：<http://www.jaga-network.org/>

印刷所 一印刷
〒657-0837 神戸市灘区原田通1-2-14
Tel:078-801-1241
ISSN:2435-6158

会員外価格 2,200円（税込）

公共経営とアカウンタビリティ

Public Management and Accountability