

【巻頭言】

公会計情報の活用

会 田 一 雄*

(慶應義塾大学総合政策学部教授)

はじめに

財政運営の必要性から特別会計という会計単位を設置し、一般会計と各特別会計との区分経理を前提とした収支計算、すなわち歳入歳出予算・決算が日本の財政制度における会計情報の特質である。このような制度上の公会計情報が財政状態を説明する上でも、資源を管理する上でも十分でないと批判され、国・地方公共団体をはじめとするパブリック・セクターにおいて、企業会計の手法を適用した会計情報が作成・開示されはじめてから早十年が経過した。

1990年代末に国の貸借対照表（試案）が作成され、続いて、政策の実施運営主体を独立させ複式簿記による会計帳簿をもとにした企業と同様の財務諸表を開示する独立行政法人制度が導入された。さらに、財政制度における歳入歳出決算とは別に、フロー情報としての業務費用計算書、資産負債差額増減計算書および区分別収支計算書が、ストック情報としての貸借対照表がそれぞれ省庁別に、また、全省庁をカバーした国全体で作成・開示されている。また、各特別会計については、法にもとづき、共通の会計基準にもとづく特別会計財務書類が制度化されている。これらの財務書類については、傘下の独立行政法人等をも含めた連結情報も作成されるに至っている。情報内容の充実化はさらに深化し、近時、省庁別の政策別コスト情報も導入された。

地方公共団体においても同様に、ストック情報の重要性に鑑み、まずバランスシート（貸借対照表）が、続いて、発生主義にもとづく資源フロー情報としての行政コスト計算書が作成され、最近では普通会計に公営事業会計、さらには地方公社、地方独立行政法人等を含めた連結財務書類も多くの主体が公表するに至っている。表1は国が地方公共団体に作成を要請した新地方公会計モデルにもとづく補完的財務情報、すなわち財務書類の平成22年度版の作成状況であり、前年対比で60以上の団体が新たに作成に着手している。

このように、歳入歳出決算を中軸に、債務に関する計算書、国有財産計算書等を独立した財務報告として開示していた時代とは異なり、株式会社と同様に、体系的な財務書類が作成・開示されるようになったものの、これらの財務書類が、あるいはこれらをもとにした会計情報がガバナンスやマネジメント、あるいは市民のビヘイビアに大きな変化をもたらした事実は観察されてない。

* 1954年生、1976年慶應義塾大学経済学部卒、1982年同大学大学院商学研究科博士課程単位取得退学、獨協大学経済学部専任講師、助教授、慶應義塾大学総合政策学部助教授を経て現職。専攻は会計学（非営利・公会計論、業績測定・評価、管理会計論）。日本会計研究学会、国際公会計学会、非営利法人研究学会、日本地方自治研究学会、アメリカ会計学会等に所属。

会計の機能は利用者毎に、また、種々の目的に対して発揮されるものではあるが、作成・開示されている財務書類に関連した会計情報の活用は十分とはいえない現状である。本稿では、まず企業会計手法の適用にあたっての公的主体の特性を考察し、情報利用者からの評価をしつつ、今後の活用に向けた展望を試みることにする。

表1 地方公共団体平成22年度版財務書類の作成状況（総務省平成24年6月22日、一部抜粋調整）

区分	都道府県		市区町村		うち、指定都市		合計	
		連結含む		連結含む		連結含む		連結含む
	団体数	団体数	団体数	団体数	団体数	団体数	団体数	団体数
着手済	47	43	1,644	1,131	19	19	1,691	1,174
内作成済	45	41	1,268	881	18	18	1,313	922
内作成中	2	2	376	250	1	1	378	252
未作成	0	4	98	611	0	0	98	615
合計	47	47	1,742	1,742	19	19	1,789	1,789

1. 企業会計手法の適用と公的主体の特性

歳入歳出決算書の中軸とし、物品、債権、債務等の現金以外の資源を個別に報告する公会計制度には企業会計に精通した利用者から多くの批判が寄せられ、体系的ストック情報である貸借対照表の作成が進められた。台帳により管理されている財産、債権、債務等を台帳価格をもとにして評価し、資産および負債として計上し、差額である資産負債差額（純資産）が明示された。しかしながら公共用財産のように記録が完備しておらず、会計帳簿で支出額を明確に把握できていない場合には推計に依存せざるを得ず、また、企業では観察されない移転支出に関する負債の計上範囲について、合意形成が十分ではないとの批判もなされている。

さらに、制度上の歳入歳出決算においては、歳入・歳出の年度帰属を適正化するために出納整理期間が設定されており、会計期間経過後の出納整理期間における受け払いを含めた歳入額と歳出額が計上されている。財務書類作成にあたっては制度上の歳入歳出決算との整合性を保持すべきであるとの見地から、出納整理期間において当該年度の歳入・歳出として認識されたものを含めて貸借対照表が作成されている。そのため貸借対照表は会計期間末日の静止状態ではなく、必ずしも基準日現在の財政状態を描写しているとはいえないのが現実である。

制度上の年間フロー情報である歳入歳出決算に対しては、発生主義会計を採用する企業と比較して現金主義会計と形容され、時代遅れの産物との批判が絶えなかった。ただし、損益計算を至上命題とする企業においては、経営活動を通じた資本増殖高を把握するにあたり、収益および費用をカネの流れに着目するかモノの流れに着目するかという意味で現金主義と発生主義が対立するのであり、損益計算が業績測定につながる伝統的公的部門においては現金収支を対象とする歳入歳出決算に焦点が向けられてきたのであり、発生主義にもとづく損益計算は議論の対象とならなかった。公権力を行使して対価がない財源を確保できるという公的主体の特性を前提に、議会による予算コントロールが背景にある。

もともと損益計算より収支計算が組織特性に見合ったフロー情報であったとしても、当年度の行政活動

は当年度の支出額に留まらない。過年度の支出により取得した資源を用いることもあれば、将来の支出を前提に資源を用いることもある。支払手段であるカネの管理だけでなく組織としての活動を貨幣的に描写するにあたっては、資源の消費額であるコストを測定・開示することが必要となる。業務費用計算書（行政コスト計算書）は組織において消費された資源の大きさを貨幣額により測定したものであり、発生主義会計における費用の認識と軌を一にする。

ただし、公的主体における費用は企業と異なり業績に直結しないので、法人全体またはエンティティ全体のその水準が議論される余地は乏しく、消費した資源形態（人件費、減価償却費、補助金、支払利息 etc.）の相対的の大きさに関心が向けられる。これは法人全体またはエンティティ全体での行政活動を企業活動における営利性のように単一指標で表象することが困難なためであり、複数の行政プログラムの存在が暗黙の前提である。そこでフロー情報としてのコスト情報は組織単位の業務費用計算書と並んで、政策別コスト情報として集計し、政策評価目的で活用することが期待されるようになったのである。

しかし政策体系は類似組織間で必ずしも同一ではなく、コスト情報の比較可能性が担保される保証はない。また、政策別コストを集計するに当たり、官房経費のような共通費のウェイトが高く、しかも各政策への配賦基準は一律に決定できず、試行錯誤しながら作業せざるを得ない現状である。

予算は経理区分にしたがって作成され、議会の審議に供されているので、予算執行の結果を集計した歳入歳出決算は一般会計と特別会計とに分割し、後者は各特別会計単位で、さらに内部に勘定を設置している場合、各勘定単位で作成されている。使途の制約等を背景に、カネの流れを明確にするために、一つの組織であってもその内部に複数の経理区分を設置することがある。企業には見られない公的主体の経理体制であり、財政エンティティといわれることもある。

このように組織体系と経理体系とが一致してない場合、一般会計の歳入歳出決算だけでは組織全体のアカウンタビリティを果たすための会計情報が提供されないので、この問題を解決するために組織単位で一般会計と特別会計（および勘定）の財務情報を合算し、経理区分間で受け払いが発生していた場合には当該取引を相殺消去し、合算財務書類を作成することが要請された。

合算財務書類によって、組織にフォーカスを向けた財務情報が提供されてはいるものの、もとより経理区分には財源の独立性や業務の異質性が係っており、果たして合算財務書類に即してマネジメントが可能なかとの疑問も提示されている。

さらに、行政活動のなかで政策の実施運営を担う主体が独立した法人格を持つ組織となった場合、当該組織を含めないと行政活動全体の財務情報が把握できない。公的主体についても独立行政法人等との行政活動の一体性に着目し、企業と同様、連結情報が必要との認識が広まった。連結財務書類によって国においては省庁単位または政策別に、行政分野の企画立案と実施運営の両面を取り込んだ情報が、また地方においては外郭団体をも含めた財政状態の把握も期待されている。

しかしながら、国と独立行政法人の間には株式会社と同一の意味での支配従属関係が認められず、しかも独立の法人格を持つ主体はそれぞれの根拠法にもとづき適用される会計基準が異なり、計算構造にもちがいが認められる現状であるため、連結作業は容易でない。そのため、連結財務書類に主たる財務情報の地位は与えられず、あくまでも参考情報として位置付けられている。

地方においては1980年代より一部の先駆的自治体が試行錯誤を繰り返しながら貸借対照表を作成していたが、作成基礎としての会計基準は確立されてこなかった。国においては特別会計の透明性を図り、特別会計間の財務情報の比較可能性を向上させる見地から2007年、特別会計に関する法律が施行されるとともに、会計基準の位置付けが明確にされた。特別会計財務書類以外の省庁別財務書類、政策別コスト情報

および国の財務書類についても、単一の会計基準にもとづき補完的会計情報が作成されている。

これに対して、地方自治体が企業会計手法を適用した財務書類の作成に向けての国の指導は行われているものの、会計基準は統一化されておらず、国が掲げた新地方公会計モデルにおいては従来の決算統計をベースにして財務書類を作成する総務省方式改訂モデルに対して、新たに財産棚卸を実施し、これをもとにフローとストックを一体的に把握する基準モデルが併記され、さらに取得原価にもとづく資産評価基準を採り入れた東京都方式や大阪府方式等、独自の方式を会計基準に位置付ける地方自治体も存在する。表2は平成22年度版の財務書類のモデル別作成状況であり、大半が新地方公会計モデルを採用するものの、独自のモデルを開発し、財務書類を活用する事例も散見される。採用する会計基準によって固定資産の評価および原価配分手続や税収の位置付けが異なっている。歳入歳出決算に加えてストック情報としての貸借対照表の作成、フロー情報としての行政コスト計算書の作成、さらに地方公社、公益財団等の外郭団体や一部事務組合等を含めた連結財務書類の作成を優先課題とみなし、会計基準の統一は今後の課題として先送りされているとの印象が拭えない。

表2 地方公共団体平成22年度版財務書類のモデル別状況（総務省平成24年6月22日、一部抜粋調整）

区分	都道府県		市区町村		うち、指定都市		合計	
		連結含む		連結含む		連結含む		連結含む
	団体数	団体数	団体数	団体数	団体数	団体数	団体数	団体数
新地方モデル	44	42	1,589	1,119	19	19	1,633	1,161
内基準モデル	3	2	212	163	3	3	215	165
内改訂モデル	41	40	1,377	956	16	16	1,418	996
その他モデル	3	1	55	12	0	0	58	13
合計	47	43	1,644	1,131	19	19	1,691	1,174

2. 利用者からの評価

一般会計と特別会計を合算した行政機関という一つの公的主体の財務状況について、貸借対照表や業務費用計算書が作成・開示されたことにより、制度上の決算書だけでは得られない組織全体の財務状況が開示されているので、国民（住民）へのアカウントビリティの履行に資することが期待されてきた。従来、ストック情報は断片的に一部しか提供されておらず、しかも経理区分毎の決算であったため、組織単位や政策単位の評価に財務情報が活用できていなかった。

種々のデータのデジタル化が進み、情報作成の時間が短縮化することにより会計情報の早期化が自然の流れであるが、財務書類作成にあたっては制度上の歳入歳出決算を前提とすることも一因となって開示のタイミングが遅延する。アカウントビリティを果たす上で、財務書類作成における出納整理期間の取扱いを再考するか、別途、速報指標の導入が必要かもしれない。

貸借対照表の作成目的を調達した資金の運用実態の開示に限定した場合、資産評価の原則は取得原価になるが、将来の行政サービス給付能力としての性格を重視し、資産負債差額の水準維持を公的主体の目標に掲げるのであれば、むしろ再取得価額を基礎とする公正評価が望まれる。また、財務情報を組織や政策の評価に活用する際、財務情報だけが提供されても当該行政活動を巡る環境や業務の実態、さらに今後の

課題等が明らかにされてなければその情報価値は半減する。財務書類を単独で開示するのではなく、年次報告書形式で運営責任者のレビューと一体的に開示すべきである。もっとも国民(住民)の立場からは個々の組織や政策の良し悪しの判断は荷が重く、むしろ公的主体の持続可能性への関心を中心になるかもしれない。連結ベースの財政状態に着目し、資産負債差額をはじめとする財務指標の変化に焦点が向けられよう。また、財政状態や活動の効率性を判定するにあたっては、類似の主体との比較が不可欠であり、その前提としての会計基準の統一化が望まれる。

行政執行の前段階で審議し、議決が必要な歳入歳出予算と異なり、議会において歳入歳出決算は劣位に置かれているといわざるを得ない。事実、国会においても地方議会においても決算が承認されないことがある。予算統制を厳格に実施している限り、歳出予算額を超過して支出行為がなされることはなく、歳入歳出決算自体が行政活動の監視に直結しないからである。

これに対して、補完的に作成される財務書類については、施策を掘り下げて吟味し、公的主体別の政策評価を一層推進する見地からの活用が期待される。政策毎のコストとベネフィットを比較し、新たな政策形成に役立てていくことで、議会での審議に資することが可能である。このような利用を推進していくための前提条件として、政策体系が一定で政策毎にコスト内容の経年変化を確認できることが挙げられる。環境変化に応じて政策体系を変更する際には、時系列変化を確保するための補足情報も必要になる。

それぞれの公的主体が唯一で、成果水準や業務の効率性の比較が容易でない国と異なり、地方自治体においては類似主体との相対比較を主張する論者もいる。住民や議会の立場からも比較可能な情報が主張されており、政策評価の効果を高めることも期待されよう。

公的主体は財務書類の作成者であると同時に、情報利用者としての行動が期待される。公的主体として特定領域の行政運営ばかりでなく資金の調達、資源配分を含む包括的な運営責任を担う地方自治体においては、従来、把握できてなかった資金の調達源泉と運用形態を一覧し、現状の財政課題を抽出し、今後の調達方法や投資水準を検討することが可能である。このような財政運営全般にわたり、しかも中長期の運営を見据えた場合には、現状のストック情報だけでなく、その将来像を描写し、行政運営を展開していくことになる。その見地からは予算貸借対照表の作成や長期財政計画との連繋も考慮すべきである。

公的主体毎にコストが集計されると組織全体のコストによる行政活動のレビューや政策別コスト情報を政策効果と対比しつつ、今後のプログラムの設計につなげることもできよう。類似主体が互いに情報を開示することによって、ベストプラクティスや将来課題を発見し、自主改善につながる効果が発揮される。資源の取得時点による評価額のちがいがコスト水準に影響しないよう、公正な評価額による資産評価を前提とした資本コストの算定が必要になるかもしれない。支出原価ではなく機会原価を基礎とするコストの集計である。

3. 今後の活用に向けて

情報利用者として住民を念頭に置く基礎自治体においては、すべての財務情報の処理には負担が掛かることが懸念される。できれば判断指針となる財務指標を明示し、その説明を丁寧に行うとともに、正規の財務書類と並行して簡略版を作成し、アウトラインを明示する取り組みも推奨されよう。財政状態の変化を分析しながら、将来の財政運営の展望を示すことが必要である。公的主体の財政状態は外郭団体等による影響度が大きく、地方公共団体の法的、道義的責任範囲を考慮すると連結ベースでの貸借対照表が中心となる。

組織単位で資源を利用した時点でコストを認識する業務費用計算書(行政コスト計算書)や政策別コス

ト情報等のフロー情報は、政策評価への活用が期待されるので、共通費および間接費の配賦基準の精緻化が要請される。行政サービスについてのABC（活動原価計算）の適用も検討課題である。また、評価目的のコスト情報は時系列変化とともに類似団体や評価対象間の比較において利用価値を向上させるので、組織間での政策の共通性を確保するとともに、政策体系変更時に経年比較を可能とする手当が必要となる。

財務書類は財源の独立性ではなく、組織としてのエンティティに着目した財務情報である。したがって、経理区分のちがいをできるだけ排除することが情報価値を高めることとなる。一般会計と特別会計を合算し、さらにタイムリー・ディスクロージャーを実現すべく出納整理期間を前提とする歳入歳出決算と切り離して早期に作成・開示することが望まれよう。行政運営にあたっては独立行政法人や外郭団体単独の財務書類が活用されるが、他方で国民（住民）への年次報告にあたっては連結財務書類の利用価値が高いこともある。異なる会計基準が制度的に適用される独立主体に対しては、組替を前提として会計記録を保持するとともに、将来的には会計基準の見直しが必要なのかもしれない。

財務書類の情報内容は過去に限定されるものではない。年度間の負担平準化を推進する立場から純資産（純負債）の目標水準を掲げたり、その達成計画を国民（住民）に提示して事前段階でアカウントビリティを遂行しうるし、リストラクチャリングを計画していれば、財務面での効果を描写して議会審議に資することもできる。必要に応じて予測貸借対照表や行政コストの将来展望を織り込み、行政マネジメントに役立てることも可能であろう。

近年、公共サービスの提供主体が拡がり、公的主体が公益財団、公益社団、NPO法人等、民間の事業者と協働で事業を実施し、住民のニーズやウォンツに応える事例が観察される。このようなエンティティを越えた活動についても資源消費額としてのコストの収集は不可欠である。会計基準を統一化するか否かに係わらず、コストを柔軟に集計しうる体制が期待される。

このような環境において、国民に開示され、行政運営に資する情報を適正化し、価値を高めるために、十分な調査・研究と合意形成が必要である。内閣から独立した組織としての会計検査院への社会の期待は高く、積極的な貢献が待たれる状況である。