

公会計と財政

政府会計の企業会計化を考える

兼 村 高 文

要約

本論は、公会計が意味する官庁会計（単式簿記・現金主義）の企業会計化（複式簿記・発生主義）について、財政の視点からその有用性について文献等を参照しながら検証するものである。現行の政府会計は旧来の官庁会計であり、これを企業会計へと改めることに会計からは当然のこととして支持されるが、財政からは必ずしもそのメリットが活かせないとの指摘もある。しかし政府はNPM改革の一環として公会計改革の必要性を認識し、制度改正は行われていないが便宜的に企業会計の決算で作成される財務書類の提出を地方自治体に求めている。すべての自治体で財務書類が作成され公表されているが、実際には総務省が説明するようには活用されていないのが実態である。今後、この問題をどう考えればよいか、NPMとその後のNPGの視点から考察を加えている。

はじめに

1、公会計と財政の議論

1-1、公会計の領域

1-2、公会計の議論の始まり：官庁会計の企業会計化

1-3、財政における公会計の議論：企業会計化の問題

2、政府会計の企業会計化の有用性とその検証

2-1、政府の財務書類

2-2、財務書類の有用性について

2-3、財務書類の有用性の検証

3、今後の議論のために

3-1、公共経営論からの再考

3-2、公共ガバナンス論の視点

おわりに

はじめに

公会計という用語は、1990年頃から進められてきた公共経営論（MPM）に基づく行財政改革とともに官庁会計に代わって登場してきた。ここで公会計の意味するところは、公共部門の会計ではあるが、含意としては、NPM が論じてきた公共部門の市場化・効率化により、明治期からの前近代的な官庁会計（単式簿記・現金主義）を近代的な企業会計（複式簿記・発生主義）へ改めることである。したがって公会計は、官庁会計を企業会計化する（した）ことを意味しているのである。

会計学で会計は言語とされ、経済事象を金銭表示で評価して伝達する用具である。用具だけに事象を正確・適正に伝える役割は会計が機能する場面で重要である。公会計は公共部門の経済事象すなわち財政に関連して公金の予算決算を伝達するのであるから、用具としてはさらに適法・合法に経理して納税者に‘見える化’して伝えることが求められる。しかし企業会計が民間部門の会計であるのに対して公会計は公共部門の会計であり、企業会計がそのまま公会計で機能するとは限らない。公共部門には特有のインフラや遺跡等の資産、国防や宇宙施設、年金負債などがあり、これらの金銭的評価と表示にはまだ議論を重ねなければならない問題も多い。

本稿では、公会計が機能する財政において、公会計の市場化・効率化すなわち企業会計化がどれほど有用性をもつのか、これまでの議論等をサーベイしながら公会計の企業会計化の有用性を財政の視点から考えてみたい。

1、公会計と財政の議論

1-1、公会計の領域

はじめに議論の対象である公会計の会計制度と領域を示しておきたい¹。公会計（public sector accounting、governmental and nonprofit accounting）は公共部門の会計である。図表1は、民間部門の企業会計と公共部門の公会計について、記帳方式（単式簿記・複式簿記）と認識基準（現金主義・発生主義）とともに対象事業について示したものである。企業会計は民間部門を対象とした会計であり、複式簿記と完全発生主義で経理される。これに対して公会計は公共部門を対象とした会計であり、ここではさらに広義と狭義に分けられる。広義の公会計については、国民経済計算（SNA）の公的企業である公社・公団、NGO 等が含まれ、ここでは企業会計とはほぼ同じである複式簿記と完全（一部修正）発生主義で経理される²。狭義の公会計は、SNA の一般政府（general government）である公営企業など政府の影響力の強い事業と予算区分で一般会計と多くの特別会計がここに含まれる。狭義のうち企業（営利）性の強い特別会計は企業会計と類似の複式簿記と発生主義であるが、租税で支出される一般行政サービスの一般会

1 公会計の領域に関する会計学の文献としては石井薫（1989）若林茂信（1987）など参照。

2 完全と修正の違いは経済資源全てを対象とするか否かである。

計は単式簿記と（修正）現金主義で経理される³。また狭義のうち一般会計と一部の営利企業を除いた特別会計は、政府会計として区分することもある。しがたって政府会計は、官庁会計と同じ記帳方式と認識基準（単式簿記・現金主義）である。

つぎに図表2は、横軸に政府と民間、縦軸に営利と非営利でそれぞれの領域の会計を示したものである。公会計は第1、2、4象限であり、企業会計は第3象限である。第1象限と第2象限は非営利の領域であるが第1象限は政府であるので狭義の政府会計である。第2象限は非営利であっても企業性があるので広義の公会計である。第4象限は営利性はあっても政府の領域であるので狭義の公会計である。公会計の領域から営利性の有無と公私の区分によって会計制度が異なり、公会計が1つの会計制度で統一されていないことを示している。このことは公共部門で会計制度が異なり連結（一般会計と特別会計等）した数値が容易には掴めないことを意味しており、不明朗で非効率な資金を見逃してしまう懸念も生じる。

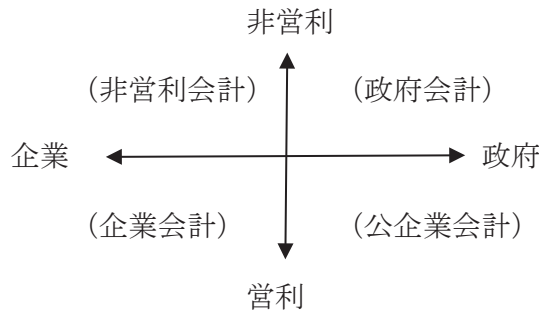
公会計の領域はNPMにより民間の企業会計への収斂（コンバージェンス）が図られてきた。しかし公会計は民間の企業会計とは異なり国際的には一様ではない。公会計は各国の政策とも関わりどこまで企業会計化とするかは内政の問題でもある。経済のグローバル化で企業会計が国際的に標準化されるのとは大きく異なるところである。

図表1 民間部門と公共部門の会計

| | | |
|--------------------------------------|--|------------------|
| 企 業 会 計 [複式簿記・完全発生主義]：営利企業（株式会社等） | | 民 間 部 門 |
| 公 会 計 | 広義[複式簿記・（完全／修正）発生主義]：公的企業（公社、公団、公庫等）、 非営利団体（NPO、組合、学校等） | 公 共 部 門 |
| | 狭義[単式／複式簿記・（修正）現金／発生主義]：一般政府（うち公営企業等） | |
| | 政府会計[単式簿記・（修正）現金主義]：一般会計、一部特別会計 | |

3 修正の現金主義とは国・地方の一般会計の決算で出納整理期間が設けられているために付けられている。

図表 2 企業会計と公会計の領域



1-2、公会計の議論の始まり：官庁会計の企業会計化

わが国の公会計の議論は1980年頃からであるが、それ以前に官庁会計の問題が政府の行革で取り上げられたことがあった。1961年に設置された第1次臨時行政調査会（第1臨調）の専門部会で予算及び会計制度の検討が行われ、帳簿組織の改善と会計制度の近代化のため複式簿記について議論された。そこでは国の事業特別会計など損益や資産・負債等の状況を経理する必要のある部門には企業会計を採用すべきとする意見があった。しかし最終的には更に実証的な研究をすべきとする結論にまとめられ、一般会計への複式簿記の採用は先送りされた⁴。財政の効率化などが議論もされない時代においては、官庁会計の機能は合法規性があればよく、重要な問題としては取り上げられなかった。

公会計の問題が広く一般的に認識されて公会計改革が議論されるようになったのは、1970年代末頃から英米を中心にアングロサクソン諸国でNPMを論拠にした公共部門の行財政改革とともに始まった。NPMの内容は改めて解説するまでもないが、英国の行政学者フッド（Hood 1991）によってまとめられた論文によると、そのアイデアは新制度派経済学と公共部門における（企業的）経営管理主義（managerialism）の‘結婚’に由来するとされた⁵。わが国でも多くのNPMの解説書が出版された⁶。NPMは民間の経営志向を公共部門に導入して財政の効率性や有効性を高め、同時に政府の透明性や説明責任も向上させることを期待したものである。それゆえ公会計も当然に企業会計への移行が必然となり、公会計改革が求められてきたのである。わが国ではNPMの行革が1990年代後半頃から始まったが、それと同じ頃に官庁会計は公会計と呼称されるようになり、その重要性が認識されてきた。

公会計の問題は公会計と企業会計の関係性で捉えると分かりやすい。1つは、両者は基本的には同じであるとするセクターニュートラルの考え方である。この考え方によれば、公会計基

4 加藤（1982）第10章など参照。

5 Hood（1991）p5。

6 大住（1999）、上山（2005）など。

準は民間の会計基準と同じになる。実際には、公会計基準は民間の国際財務報告基準（IFRS）に準拠するか収斂する。それゆえ原則として、公会計特有のインフラ資産等であっても他の有形固定資産と同様に認識し評価して財務書類⁷に計上する完全発生主義が採用される。英国やニュージーランド、オーストラリアが採用している。英国は2000年に政府資源会計法（Government Resource and Accounts Act 2000）が制定されて、国は完全発生主義による予算決算が始まり、2009年からは国と地方にIFRSに準拠した会計原則が導入されている。

2つは、両者は異なるとする考え方である。ここでは両者の違いを意識した公会計基準が設定される。政府特有の資産や年金等の負債は異なる会計処理をして計上するか備忘的な記載に留める⁸。米国では連邦政府と州・地方政府にそれぞれ公会計基準等に関する連邦会計基準委員会（FASAB）と政府会計基準審議会（GASB）があり、政府活動を行政タイプと企業タイプに分けて会計基準が設定されている⁹。わが国も公会計の企業会計化を議論しているがセクターニュートラルではなく公会計の特徴を映した内容となっている。

公会計の議論は以上のように官庁会計の企業会計化であり、セクター間の違いをどう捉えて会計制度にどう反映させるかである。とくに民間にないインフラ資産や国防、文化財等資産、公園、年金制度などの認識や測定、評価、表示などに関するものである。一般的な議論では、NPMによる公会計改革は企業会計化を志向してきたのであるから、完全発生主義を採用して全ての資産を認識し評価して計上するのが1つの考え方である。しかし市場性のない資産を評価することについては、理論と制度の面から違いを明示すべきとの指摘もされてきた¹⁰。また企業会計にはない納税者と政府および政府間の非交換取引は、税収や政府間財源移転の会計処理についても多様な意見が提起されてきた。さらに企業会計で絶対的なベンチマークである利益概念について、公会計には無いか測定が難しいという大きな問題がある。会計が言語であるなら、公会計は公共の民主性を前提としているので政策（政治）との関連でその言語の表現や伝え方も異なってくるのではないかという問題も提起される。

公会計に関連する学会の動きをみると、世界的には1987年に比較国際政府会計研究学会（CIGAR）¹¹が英国で設立され、今日まで公会計に関する国際的な学会として議論をリードしている。またわが国では1980年代後半頃から会計関連学会で公会計部会等が発足し、会計学者、会計実務家（公認会計士等）、行財政学者等が関連学会で研究報告を行ってきた。さらに1991

7 企業会計では財務諸表であるがわが国の公会計では財務書類と一般的に表記している。

8 米国ではかつてこれらの政府固有の資産を受託資産（stewardship assets）として区分していた。

9 英米等のインフラ資産等の扱いについては日本公認会計士協会（2007）にまとめられている。

10 批判的な論文として例えば、Christiaens and Rommel, (2008), Lapsley, Mussari and Paulsson (2009), Wynn (2009) など。

11 設立には3名の代表的な公会計学者 James Chan (University of Illinois at Chicago), Rowan Jones (University of Birmingham), Klaus Lüder (German University of Administrative Sciences Speyer) が関わっていた。HP: <http://cigar-network.net/>

年には公会計の専門学会である国際公会計学会を公会計の専門家が東京で発足させた¹²。その後、財政学会や関連する専門誌等で研究論文や実務報告等が発表されている。

公会計の学会等での議論は、NPM が論ずる公共部門の市場化とともに進められてきたため公会計の企業会計化すなわち現金主義を発生主義に移行することの必要性、妥当性などを論ずる内容である。CIGAR の発起人であり先駆的な公会計学者の R・ジョーンズ教授等 (Jones and Pendlebury 1988) は、早くから公会計のテキスト Public Sector Accounting を刊行し論じてきた (1988 年らか 2015 年まで 7 版)。また国際的な公会計基準の設定を進めてきた世界会計士連盟 (International Federation of Accountants : IFAC) は、専門の委員会として国際公会計基準審議委員会 (IPSASB) を設けて国際公会計基準 (IPSAS) を 1990 年からセクターニュートラルを基本にこれまでに 40 以上の報告書を公表してきた。IPSAS は各国の公会計を整備する際に 1 つの参考になるものであり、IMF や WB など国際機関やフランス、スイスなどのほか、国際機関から支援を受けている国では導入が求められるなどしている¹³。

1-3、財政における公会計の議論：企業会計化の問題

財政で公会計に関する議論は、NPM による改革が進められる以前は予算決算の財務会計に関連して主に論じられてきた¹⁴。しかし NPM の行革が進められるにつれて、財政の議論でも公会計の企業会計化すなわち現金主義を発生主義に代えることの必要性や有用性の検討が行われた。関連学会では日本財政学会で 1990 年代後半に公会計のセッションが設けられ、財政学の視点から公会計の発生主義について論じられた¹⁵。また財政法学会でも 1988 年に開かれた全国大会のシンポジウムで「地方自治と財務会計制度」をテーマに財政法の視点から公会計の課題等について討論が行われた。同学会誌である財政法叢書第 5 巻 (日本財政法学会編『地方自治と財務会計制度』学陽書房) では、地方公会計の基本問題や地方自治と地方財務会計などについて公会計 (企業会計) の重要性を指摘する研究論文が掲載された。ここでは多くが公会計の企業会計化について支持する内容であった。

公会計改革は NPM により財政の実務にも浸透した。公共部門の効率化に予算 (財政) マネジメントの導入が進められてきたが、民間部門で早くから活用されてきた PDCA のマネジメント・サイクルを行政組織にも取り入れられた。PDCA は W. デミング博士が 1950 年代に日本

12 国際公会計学会は 1980 年代から公会計研究会が 1991 年に吉田寛神戸商大教授 (当時) を会長として発足し今日に至っている。

13 IPSAS については日本公認会計士協会の HP から 1 から 17 まで翻訳したものが入手できる。
https://jicpa.or.jp/specialized_field/ipsas.html

14 佐藤進 (1985)『地方財政総論』(税務経理協会)では「地方財務と予算」の章で地方財務会計について論じ、伊東弘文 (1992)『入門地方財政』(ぎょうせい)では国民経済計算との関係で発生主義を論じていた。

15 1998 年の第 55 回全国大会では英国の資源会計予算やわが国の先進自治体で取り組まれていた発生主義財務情報の開示についてその有用性について報告があった。

で提唱した企業の継続的な品質管理のための取組み（デミング・サイクル）であり、これを公共部門の政策決定において成果志向とともに効率的な運営を目指したものである。ここで PDCA の要である成果を評価するためには、企業会計の決算である発生主義による財務書類が必須であり、公会計の企業会計化が必然となった。

PDCA も改めて解説するまでもないが、予算（計画）Plan を支出（執行）Do してその結果（決算、成果）を評価・検証 Check する。そして C をもとに次の P へフィードバック（反映）Actin させるプロセスである。このマネジメント・サイクルは民間では異論はない。カイゼンのプロセスを機能させることで継続的に効率化が図られる。しかし公共部門とりわけ政府には A から P の制度的なプロセスはない。P の決定は財政学が重視する財政民主主義の拠るところであり、P は議会の議決によってのみ執行 D が許されているのであって、民間のように評価・検証の結果は参考にはしても C で P は決められない。ただし決算、成果を測定するためには企業会計は必須である。このことは財政では認識し否定はしていない。問題は前述のように、公会計特有の資産・負債、非交換取引などの会計処理である。政府会計は「市場の失敗」を対象とする会計であるため、企業会計が測定できる市場が存在しないか不完全なため金銭での評価は困難である。困難なことを押し通して「事業仕分け」を強行すると信頼を失うことになる¹⁶。この問題は前述のように、公会計論で一部は企業会計との違いを設けるべきと指摘する意見もある。

1990年代から厳しい財政運営が強いられる中で、PDCA のマネジメント・サイクルは基本的には支持され、現行の官庁会計の決算が限界であることは財政でも認識し公会計の企業会計化は方向性では大方は賛同している。しかし明治期から定着してきた官庁会計による一般会計の予算決算は、企業会計化による財務書類の決算に比べれば分かりやすい。行政には会計の専門家は極めて少ない。それゆえ財務書類の活用場面では発生主義会計情報を十分に評価できず、政策にも利活用できないという実情もある。公会計の企業会計化は運用面も含めた改革が必要である。

2、政府会計の企業会計化の有用性とその検証

2-1、政府の財務書類

政府が公会計の整備（財務書類の作成）に動き始めたのは、国は 2000 年に財政制度等審議会（公会計部会）において、国が保有する資産・負債に関するストック情報が不十分でありまた将来にわたる国民負担などの国の財政状況が分かり難く、さらに費用として認識すべき行政コストや事業毎のコストと便益が把握できず、予算の効率的な執行が行われないなどの指摘があり、これを受けて財務省では従来の現金主義による決算をもとに、企業会計の手法（複式簿記・発

16 NPM はあらゆる公共サービスの測定を求めてきた。これに対して批判的な文献もみられるようになった。例えば、J. ミュラー（2019）『測りすぎ なぜパフォーマンス評価は失敗するのか』（松本裕訳、みすず書房、原題は *The Tyranny of Metrics*）

主義)を参考に2003年度より「国の財務書類」(連結、省庁別、一般会計等)が作成・公表され始めた¹⁷。

また地方では、国より前にNPMに触発された先進的自治体で貸借対照表の作成が試みられ、1987年には地方自治協会(現、財団法人地方自治研究機構)が「地方公共団体のストックの分析評価手法に関する調査研究報告書」を公表し、収支計算書と貸借対照表の作成方法が示された¹⁸。これに呼応し学会とも連携しながら、福岡県、高山市、藤沢市などの自治体で貸借対照表の作成が試みられた。ここでは企業の財務諸表を参考にして作成されていたため話題とはなったが広がりはみせなかった。

こうした状況から自治省(当時)は1991年に「地方公共団体の財政分析に関する調査研究会」を発足させ、財務書類の作成マニュアル等を公表し自治体に作成を促してきた。同研究会は「地方自治体が自らの財政状況を総合的かつ長期的に把握し、住民にわかりやすく公表するための手法について調査・研究すること等を目的」として設置され、最初の検討事項がバランスシートの作成手法と類似団体の区分に関するものであった。2000年にバランスシートの作成手法、翌年には行政コスト計算書と各自治体全体のバランスシートの作成手法についてのマニュアルを公表した¹⁹。これらの作成手法は「総務省方式」と呼ばれ、徐々に自治体で財務書類の作成が始まった。

以上のように、国と地方の財務書類はそれぞれ異なって整備が進められてきたため連携はしていない。したがって英国のように全政府財務書類(Whole of Government Financial Statements)は作成できない(もっともそれ以前に公会計基準も整備されていない)。財務書類の内容は図表3のようである。財務書類の体系については、国、地方ともに貸借対照表は同じ名称であるが、行政費用、純資産変動および資金収支の名称はそれぞれ異なる。また東京都は独自に公会計整備を国に先駆けて進めてきた。体系は同じであるが名称が異なる。これらの相違は基本的な公会計に対する考えは同じであるが、企業会計への接近でどこまで取り入れるかの違いで表記等は異なっている。資産の把握については、固定資産台帳の整備とともに進められてきたので概ね取得原価で網羅的に把握されている。しかし記帳については、単式簿記のため年度末に複式記帳が行われる。公会計改革は最低でも複式簿記への移行を先行して実施すべきである。税収の扱いについては、東京都は住民を顧客として位置づけ税収を行政サービスの対価とみなして行政コスト計算書に収益として計上するのに対して、財務省と総務省は住民からの拠出とみなす持分説をとり純資産の変動要因として計上する²⁰。公会計基準がないためそ

17 国の財務書類としては、貸借対照表、業務費用計算書、資産・負債差額計算書、区分別収支計算書の4表である。

18 山浦(2016)参照。

19 地方自治体の財務書類の公表については、山浦(2021)に詳しい。

20 総務省は税収の位置づけと表記様式について次で説明している。「新地方公会計制度研究会報告書」2016年。

それぞれ会計処理が異なり、比較がしたいという不都合が生じている。

図表3 国と地方の財務書類

| | 国 | 地方統一モデル | 東京都 |
|---------------|--|--|---|
| 財務書類の 体系 | 貸借対照表 業務費用計算書 資産・負債差額増減計算書 区分別収支計算書 | 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 | 貸借対照表 行政コスト計算書 正味財産変動計算書 キャッシュフロー計算書 |
| 台帳整備 | 国有財産台帳・物品管理簿 等を整備 | 開始貸借対照表作成時に 整備、その後継続的に更新 | 開始貸借対照表作成時に 整備、その後継続的に更新 |
| 複式記帳 | 官庁会計に連動して発生の 都度複式仕訳を実施 | 官庁会計処理のデータに より発生の都度又は期末に 一括して複式仕訳を実施 | 同左 |
| 有形固定 資産の評価 | 取得原価 | 同左 | 同左 |
| 税収の扱い | 資産・負債差額増減計算書 に計上(持分説) | 純資産変動計算書に計上 (持分説) | 行政コスト計算書に計上 (収益説) |

出所：総務省「今後の新地方公会計の推進に関する実務研究会」第1回資料等を参考に作成。

2-2、財務書類の有用性について

財務書類の有用性の問いかけは、決算情報をとおして政府の説明責任をどう果たしているかである。そこにはNPMが求める行政サービスの評価のための情報も含まれる。この点に関しては現行の予算対比の決算は有用性を持たない。しかしその一方で予算対比の決算は法規上の決算であり、その限りでは説明責任を果たしている。財務書類は会計上は優れた決算情報を有し公共経営からは説明責任には応えられるものの、法定の決算ではなくまた読むためにはある程度の会計の専門知識が必要である。財務書類が有用性を持つためには、したがって会計の知識が必要である。現状ではわが国の行政と議会ではこうした知識を有した人材は限られている。活用する場面で有用性は限定的にならざるをえないのが現状である²¹。

総務省は2001年から地方公会計の整備を進めてきたが、財務書類に有用性を持たせるため2014年からは統一的公会計基準による財務書類²²の作成・公表を全自治体に任意であるが求めてきた。2017年度決算では全ての自治体のHPで統一的基準による財務書類が公表されている。

21 英国の自治体の財務関係者は全て公会計士の資格を持った専門家であり、議員も知識を有している人が多い。

22 それまでは基準モデルや総務省方式改定モデルなど複数の財務書類モデルがあったものを統一的公会計基準を示して統一した財務書類の作成を求めている。

総務省は統一的公会計基準の財務書類については、①発生主義・複式簿記の導入、②固定資産台帳の整備、③比較可能性の確保を目的とし、財務書類の利用者については、外部向けには住民や議会、地方債の投資家等に対する説明責任を適切に果たすために分かりやすく公表することを目指し、内部向けには、①財政指標の設定、②適切な資産管理、③セグメント分析をあげている。

一方、地方自治体では財務書類の活用についてどのように考えているのか。筆者が研究分担者として加わった科研費調査研究「新しい地方公会計の理論・制度および活動実践」(2016-2018基盤研究B)において、統一的公会計基準に関する実態調査を2016年6月に実施したのでその調査結果の一部を紹介したい²³。調査対象は全自治体1,788団体であり、有効回答は1,103団体(回収率61.7%)であった。主な調査項目は、財務書類の作成(利活用を含む)、公表、予算・決算評価と財務書類の関係、財務書類の監査、教育などである。このうち財務書類の利活用に関する質問事項の中から、何に期待しているかを問うた調査結果について6項目の結果を図表4にまとめてある。

全体を通してみると、やや期待している、と回答したのが最も多く、期待半分といった状況が読み取れる。個別にみると、説明責任の向上に関しては、やや期待、が5割を超え、大いに期待、と合せると6割に上っている。統一された財務書類で説明責任が向上すると期待しているものと思われる。しかし業務の効率化に関しては、あまりと全く期待していない、を合せると6割近くなり効率化への期待は持っていない。固定資産の適正な管理では、やや期待が6割近く、大いに期待と合せると8割を超えている。台帳整備が進められたことによるものと推察される。また台帳整備で資産が網羅的に把握されると他団体との財政比較も信頼性が高まるため7割が期待していると回答している。総務省が期待している予算編成への活用に関しては、やや期待と大いに期待を合せると5割を超えているが、あまり期待していないとわからないを含めて期待に否定的な回答も4割に上っている。おそらく調査時点では評価が難しかったと思われる。PFIに関しては現状では期待はしていない。

今後、統一的公会計基準の財務書類が定着して活用の途が探られるようになれば、問題は前述のように自治体の現場での専門性である。企業会計をベースに作成される財務書類を利活用するためには、ある程度の会計の専門的知識が求められる。財務書類の活用は、監査部門を含めて人材の育成が不可欠である。

23 なお調査結果の詳細は、日本会計研究学会第75回大会特別委員会最終報告として公表されている。

図表4 財務書類(総務省統一モデル)の利活用に関する実地調査結果(抜粋)

| 質問事項 | 財務書類に関して何に期待しているか(%) | | | | | |
|------------|----------------------|------------|----------------|---------------|--------------|-------------|
| | 説明責任の 向上 | 業務の 効率化 | 固定資産の 適正な管理 | 他団体との 財政比較 | 予算編成 への活用 | PFIへの 活用 |
| 大いに期待している | 8.8 | 4.0 | 23.1 | 19.8 | 6.0 | 1.8 |
| やや期待している | 53.4 | 27.0 | 59.4 | 53.6 | 47.1 | 19.6 |
| あまり期待していない | 26.1 | 45.8 | 10.9 | 19.1 | 32.7 | 45.8 |
| 全く期待していない | 1.6 | 12.1 | 1.1 | 1.3 | 3.6 | 8.6 |
| わからない | 9.7 | 10.8 | 5.3 | 5.9 | 9.9 | 23.7 |
| 未回答 | 0.4 | 0.3 | 0.2 | 0.3 | 0.7 | 0.5 |
| 合 計 | 100.0 | 100.0 | 100.0 | 100.0 | 100.0 | 100.0 |

出所：日本会計研究学会第75回大会特別委員会「新しい地方公会計の理論、制度、および活用実践」(2016)報告より作成。

2-3、財務書類の有用性の検証

財務書類の活用の現場では、期待はしているものの積極的に財政運営等に活かすところまでは進んでいないように見受けられる。この背景には、繰り返しになるがそのための知識とノウハウが自治体に備わっていないことがあげられる。これまで活用事例で紹介されるのは先進的といわれる自治体に限られている。そこでは担当者が会計に精通し積極的に取り組む意欲があるケースがヒアリング等で明らかにされている。

つぎに現状で実際にどのように活用されているかについて、総務省が活用状況の調査を行った結果が公表されているのでみよう。統一的公会計基準による財務書類の作成が始まって2年が経過した2017年度決算と2018年度決算について、全自治体を対象に活用に関する実態調査を行っている。結果は図表5に示してある。質問事項から財政指標の分析に活用したケースが最も多く、2017年度から18年度にかけても増えて半数近くが分析に利用している。次は住民への分かりやすい説明であるが4分の1である。ただ議会での決算審査や公共施設管理にはあまり活用されていない。また総務省が公表している活用マニュアルで事例として紹介されている事業別等のセグメント別の財務書類の活用はわずか57団体3.2%である。2017年度から18年度にかけてもそれほど増えていない。また公共施設等の管理に活用しているのもわずか79団体4.4%と低い。さらに議会での活用も191団体10.7%に止まっている。

以上の数値から財務書類の有用性は高くはなく、活用は従来の決算統計(財政状況資料集等)とともに財政分析のための指数として利用している程度である。実際に財政状況資料集のうち

第12表には、公会計指標分析／財政指標組合せ分析表があり、財政指標として貸借対照表で計上される公共施設等の数値を指標化して従来の財政指標に組合せて財政分析の用に供している。自治体では公共施設の建替え等の公共施設マネジメントなど計画的な指標として有用性を持たせている。

図表5 財務書類等の活用状況調査(総務省)

| 質問事項 | 2018年度中の状況 | 2017年度中の状況 |
|--|-------------|-------------|
| 財務書類等の情報を基に財政指標の分析を行った | 791 (44.2%) | 583 (32.6%) |
| 施設別・事業別等の行政コスト計算書等の財務書類を作成した | 57 (3.2%) | 38 (2.1%) |
| 財務書類や固定資産台帳の情報を公共施設等総合管理計画又は個別施設計画に反映するなど、公共施設の適正管理に活用した | 79 (4.4%) | 83 (4.6%) |
| 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 | 191 (10.7%) | 130 (7.3%) |
| 簡易に要約した財務書類を作成するなど住民に分かりやすく財政状況を説明した | 457 (25.6%) | 366 (20.5%) |
| 財務書類等の情報を基に、市場公募債の説明会において財政状況を説明した | 17 (1.0%) | 12 (0.7%) |
| 上記以外の活用 | 59 (3.3%) | 34 (1.9%) |

注：％表示は1,788団体を分母として計算。

出所：総務省「統一的な基準による財務書類の整備状況等調査」。

統一的公会計基準の財務書類が全自治体で今後も作成・公表され、総務省からの技術的支援も受けられるようになれば、活用が進み有用性も高まるであろう。今回のコロナ禍で地方財政は国とともに厳しい状況にある。効率的で効果的な支出はこれまで以上に求められる。そうした財政運営は企業会計に学ぶところは多い。官庁会計は現在の資金管理しかできないが、企業会計は将来財務諸表の作成をとおして今後の財政状況を推計できる。また企業に徐々に導入が始まった統合報告書という、非財務情報も含めた決算書も見据えて自治体の公表する内容を再考すべきでよい機会である²⁴。

24 自治体の統合報告書については兼村(2020)など参照。

3、今後の議論のために

3-1、公共経営論 (NPM) からの再考

財政における公会計改革すなわち官庁会計の企業会計化の有用性の議論は、明確な結論を得るというものではない。この種の社会科学の議論は、それぞれ拠って立つ理論や視点の違いにより議論の方向や評価が異なるからである。公会計はとくに会計学と財政学および財政に関連する経済学や行政学、政治学などの学際的な領域にあるので、視点の違いによりそこに求める機能と評価は当然に異なっている。それゆえ公会計改革の議論は、それに何を求めるかにより意見は分かれる。財政では公会計情報がどのように財政政策に、民主的な意思を公正に反映させるよう、情報がその目的に適合的に有用性をもって伝えられているかが評価の基準になる。また会計学では、言語としての機能が発揮できるよう、会計基準等に準拠して経理されることが求められる。

企業会計の議論は会計基準というメルクマールがあるため議論は焦点が絞られる。一方、公会計はNPMの理論により新たな議論が始まった。この議論は会計学からではなく、公共部門の基本的思考が転換したことで始まったといえる。公共部門の基本的原理を民間部門に倣って民間化することをNPMは論じている。公会計ではセクターニュートラルの公会計イコール企業会計の考えも示され、英国では公会計は企業会計と基本的に同じになった。こうした考えでは公会計改革は当然の方向であり、何の問題もない。極論すれば、英国やニュージーランドのような公会計基準イコール企業会計基準であり、公共経営論の再考の余地はない。

しかし米国のように、公私の会計セクターはニュートラルではないと考える国では、NPMはそのままは受け入れられない。公共（政府）と民間（企業）との違いを会計で認識することを求める。とくに遺跡など文化的資産や機密性の高い国防や宇宙施設等の評価は特別の会計処理（スチュワードシップ）を求める。また連邦国家では国と地方（州）の独立性が高いので会計基準に求められるものも異なるため、そうしたことを反映した基準とならざるを得ない。

このように公共部門は、民間部門がグローバルが進む中で国際財務報告基準（IFRS）が整備されて統一的な会計基準が整備されるのとは異なり、各国が独立したガバナンスにより運営されているため、理論的にNPMが支持されてもそれぞれの受容は大きく異なっている。また財政の国際的な統一化の必要性はない。もっとも国際機関等が途上国に財政支援する際には公会計の統一化は必要性を持つ。その際に世界会計士連盟（IFS）がNPMをもとにして国際的に統一した国際公会計基準（IPSAS）を公表しており、NPMが基本的な考えであることは確かである。問題はどこまでそれぞれの国でNPMを公会計に取り入れるかである。NPMは行財政改革の1つの方向ではあるが全てではないことは、各国の対応の違いが示している。わが国も一時期ほどの公会計改革の機運の高まりはないように感じる。

3-2、公共ガバナンス論 (NPG) の視点

公会計と企業会計を分けるメルクマールは、図表1にも示したように市場性である。公会計のうちとくに狭義の政府会計の領域は、一般行政サービスで純公共財サービスを提供する‘市場の失敗’である。ここでは経済的効率性の測定(事務事業評価)は困難であり経済合理性は見出せず、財政民主主義が基本原理である。したがって‘事業仕分け’のように公共サービスを‘高い、安い’という価格づけが原理的にはできない。それゆえ民主的な選択の手続きが不可欠であって公共性の支配する領域であり、NPMでは扱えないところでもある。

公共ガバナンス論(NPG)ないし公共サービス論(NPS)は、1990年代頃から登場したNPMの行き過ぎた改革へのアンチテーゼでもあった²⁵。‘市場の失敗’の領域で疑似的にも市場を持ち込んで公共サービスを価格付けするNPMは、そのこと自体は今日において支持される。一方、公共性が高く民主的決定があるからといって効率性を無視してよいということではない。公共の資源をその用途について民主的決定に委ねても、執行のプロセスは効率性を確保すべきことはNPMに拠らなくてもだれも首肯できる。公会計ではこの優先順位が重要である。企業会計では利潤がメルクマールであるので効率性が優先されるが、公会計は政府の会計であるので‘住民の福祉の向上’がそれになるので民主性が優先され、ここには資源の効率的使用も同時に求められることになる。

公会計の議論では、これまでこうした公共ガバナンス論で論じられてきた民主性がそれほど語られてこなかったように思われる。発生主義を公会計で否定するわけではないが、公会計に求められる役割が企業会計とは異なることをより明確にして議論をするべきである。発生主義は経済資源の費消を測定するのであるから、そのことは当然に公会計でも重要である。問題は公会計には収益の概念がないため、企業会計の‘費用収益対応の原則’の適用が難しい。公会計では費用が企業会計の費用としてそのまま認識できず計上できない。ここに解釈等の問題が生じNPMの論理的限界があり、NPGが1つの議論の方向として登場してきたともいえる。財政民主主義は公会計においても基本原理であってほしい。

おわりに

公会計は財政学と会計学でマイナーな分野であり、関連する議論も多くはない。しかし経済事象を正しく伝える言語としての重要性は認識しておかなければならない。正しく伝えられなければ、問題は隠され、後に重大な事態を生じさせるかもしれない。世界はこの重要性を理解し、ほとんどの先進諸国で公会計改革を終えている。しかしなぜ、わが国は明治期からの最も重要な一般会計の官庁会計を改めないのだろうか。政治はなぜ‘正しい’言語を好まないのか。正しい、とは評価が含まれるが正確な測定に基づく評価であり透明性も高まる。官庁会計

25 NPGの議論については、Denhardt and Denhardt (2011) など参照。

は現金主義という客観性には優れているが、正確な測定はできない。コロナ禍で前代未聞の公債残高を抱えた今だからこそ、公会計改革を実施して正しい財政状況を国民に伝えるべきではなかろうか。

【参考文献】

石井薫(1989)『公会計論—行政分野との相互浸透—』同文館出版。

石田晴美(2006)『地方自治体会計改革論』森山書店。

稲沢克祐(2005)『公会計』同文館出版。

上山信一(2005)『行政の経営改革—管理から経営へ』第一法規。

大住荘四郎(1999)『ニュー・パブリックマネジメント—理念・ビジョン・戦略』日本評論社。

会計検査院委託業務報告(2015)「イギリス及びアメリカにおける公会計制度とその運用の状況及び公会計の報告に係る会計検査の状況に関する調査研究」(平成26年度報告、監査法人トーマツ受託調査)。

加藤芳太郎(1982)『自治体の予算改革』東京大学出版会。

兼村高文(2017)「改めて地方自治体の財務書類について考える～総務省が公表した「統一的公会計基準」に関連して～」『月刊自治』地方自治総合研究所。

_____ (2019)「自治体の決算書を考える①公会計改革の必要性を振り返る：公会計の視点と財政の視点」『地方財務』2019.10、ぎょうせい。

_____ (2020)「自治体の決算書を考える⑥これからの決算書を考える：統合報告書の検討」『地方財務』2020.8、ぎょうせい。

亀井孝文(2008)『公会計制度の改革』中央経済社。

公会計改革研究会編(2008)『公会計改革』日本経済新聞出版社。

佐藤亨・松尾貴己(2019)「改めて地方自治体の財務書類について考える～総務省が公表した「統一的公会計基準」に関連して～」『会計検査院研究』No.60。

鈴木豊(2016)『新地方公会計—統一基準の完全解説』中央経済社。

隅田一豊編著(1999)『公会計改革の基軸』税務経理協会。

中尾正英(2017)「地方公会計の新たな展開」『地方財務』No.750、ぎょうせい。

日本会計研究学会特別委員会報告(2016)「新しい統一的公会計基準による理論・実践」、研究代

表山浦久司明治大学教授。

日本公認会計士協会 (2007)「インフラ資産の会計処理に関する論点整理」公会計委員会研究報告第 16 号。

地方自治協会 (1982)『企業会計的手法による財政分析と今後の財政運営のあり方に関する調査研究報告書』。

_____ (1986)『地方公共団体のストック分析・評価方法に関する研究』。

宮川公男・山本清 (2002)『パブリック・ガバナンス』日本経済評論社。

山浦久司監修 (2016)『政府公会計の理論と実務』白桃書房。

山浦久司編著 (2021)『地方公共団体の公会計制度改革』税務経理協会。

山本清 (2001)『政府会計の改革 一国・自治体・独立行政法人会計のゆくえ』中央経済社。

山本清編著 (2005)『「政府会計」改革のビジョンと戦略』中央経済社。

吉田寛 (1993)『政府・地方自治体と公企業の会計』森山書店。

Adam,B., Mussari, R. and Jones,R. (2011), The Diversity of Accrual Policy in Local Government Financial Reporting: An Examination of Infrastructure, Art and Heritage Assets in Germany,Italy and the UK, *Financial Accountability and Management*, 27 (2), pp.107-133.

Archibald,V. (1994) *Accruals in the Public Sector*, LONGMAN.

Brunsson, N., Jacobsson, B. and Associates (2000), *A World of Standards*, Oxford University Press.

Chan, J. (2003), Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards, *Public Money & Management*, 23 (1), pp.13-20.

Christiaens, J. and Rommel, J. (2008), Accrual Accounting Reform: Only for Businesslike (Parts of) Governments, *Financial Accountability & Management*, 24 (1), pp.59-75.

Denhardt, J. V. and Denhardt, R. B. (2011), *The New Public Service: Serving, not Steering*, M.E. Sharpe.

Hyndman, N. and Connolly, C. (2011) Accruals accounting in the public sector: A road not always taken, *Management Accounting Research*, 22, pp.36-45.

Hood, C. (1991), A Public Management For All Seasons?, *Public Administration*, 69 (1), pp.3-19.

_____ (1995), The “New Public Management” in the 1980s: Variations on a Theme, *Accounting, Organizations and Society*, 20 (2/3), pp.93-109.

IFAC (International Federation of Accountants) (2012), *Public Sector Financial Management*

Transparency and Accountability: The Use of International Public Sector Accounting Standards, IFAC Policy Position 4.

Jones, R. and Pendlebury, M. (2010), *Public Sector Accounting*, 6th edition, Prentice Hall.

Lapsley, I. (2008), The NPM Agenda: Back to the Future, *Financial Accountability and Management*, 24 (1), pp.77-96.

_____, Mussari, I.R. and Paulsson, G. (2009), On the Adoption of Accrual Accounting in the Public Sector: A Self-Evident and Problematic Reform, *European Accounting Review*, 18 (4), pp.719-723.

OECD (2010), *Public Administration after “New Public Management”*, OECD Publishing.

Perrin, J. (1998), From Cash to Accruals in 25 Years, *Public Money & Management*, April-June 1998.

Pollitt, C. and Bouckaert, G. (2004), *Public Management Reform: A Comparative Analysis*, Second Edition, Oxford University Press.

Wynne, A. (2003) Do Private Sector Financial Statements Provide a Suitable Model for Public Sector Accounts? Conference paper for “Public Law and the Modernising State” in Oeiras (Portugal), 2003.

_____(2008), Accrual Accounting for the Public Sector- A Fad That Has Had Its Day? *International Journal on Governmental Financial Management*, Vol. VII, No.2, pp.117-132.

Public Sector Accounting
and Public Finance :
Discussion on reform of governmental
accounting to business accounting

Takafumi Kanemura

This paper examines the usefulness of the public sector accounting as corporate accounting (double-entry bookkeeping / accrual accounting) from the public finance perspective, while surveying academic papers and related reports. Accounting supports the change of the current government accounting system from traditional government accounting to corporate accounting, but it has been pointed out that the benefits cannot always be utilized from the perspective of public finance. However, the government recognizes the need for public accounting reform as part of the NPM reform and requires local governments to submit financial documents prepared in the settlement of corporate accounting for the sake of convenience, although the system has not been revised. Financial documents have been prepared and published by all local governments, but in reality, they are not used as explained by the Ministry of Internal Affairs and Communications. In the future, we will consider how to think about this problem from the perspective of NPM and the subsequent NPG.