

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、ま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、わが国の一部の自治体において、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. 歳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 歳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」の取崩に要する収入
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、一覽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の指標である健全化判断比率の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覽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、一覽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。

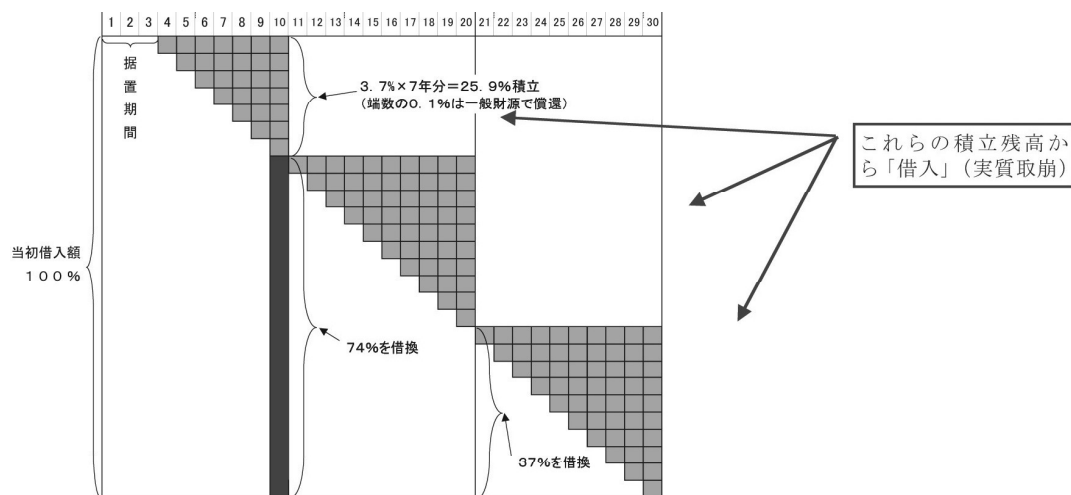
1. 大阪府の事例（その1）：資産の取崩による資金収支のバランス

大阪府では1990年代末より財政状況の悪化が表面化した⁴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）。この減債基金は随時に取り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

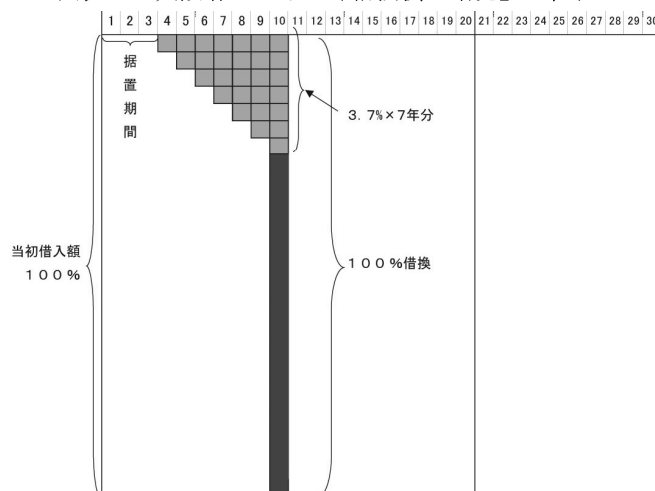
2. 大阪府の事例（その2）：過度の借入による資金収支のバランス

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のように示している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）が増加したということになる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

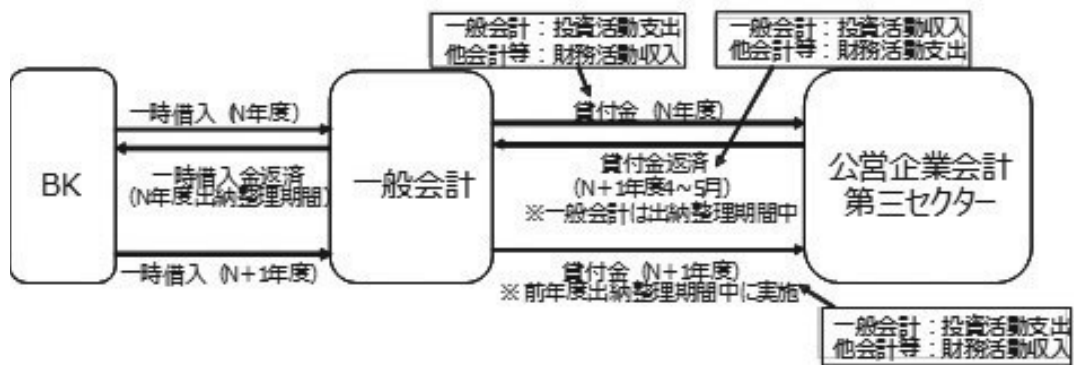
出所：大川（2012, 28）

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



出所：筆者作成

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60億円程度となっており、さらに2004年度には貸付金支出90億円超、諸収入100億円程度となっていたが、現在はこのような処理を行っていないため、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275.9億円に上っていた（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。

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

一般に地方自治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なになる。

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

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陸系諸国を中心に、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 ー夕張市を教訓にー」『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 ーアカウント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_shiryu.html) 2019/5/11.
- 茅根聡. 1991. 「地方自治体会計の現状と改善の試み ー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ます。