

## 財政意思決定と公会計

柴 健 次

財政と公会計研究班 研究員  
関西大学 大学院会計研究科 特別契約教授

### 序 新しい公会計に向けて

2023年4月に活動を開始した「財政と公会計」研究班（主幹 林宏昭）の構成員として、私は地方団体の「財政と公会計」の有意義な連携を構築することを目的とする研究に着手する。

地方団体の活動は、住民福祉の向上を目的とする行政活動とその行政を支える財政活動から成るが、両者を一体とみるとき行財政と言う。行財政に指針を与えるのが政策だと考えると、解決すべき問題に対応する個々の政策は行財政の部分領域である。地方団体を全体としてみると、個々の政策の集合として政策体系がある。

地方団体の活動を以上のように把握するとき、いわゆる地方公会計は、地方団体の行財政を包括的に表現する会計として整備されてきた。これとの対比で未開拓で有望な領域として、行財政会計、財政会計、政策会計を構想できる。

財政は行政を支え、政策の実現を支援する機能を有する。しかし貨幣的表現を用いる点で会計との混同を起しやすい。しかし、財政は経済活動であり、会計は経済活動を認識・測定する点でその本質が異なる。本質的相違点を踏まえて、財政と会計の有意義な連携を構築したいと考えている。

そのための準備として、いかにして財政と会計、あるいは財政学と会計学、あるいは財政情報と会計情報の関係をつなぐかというところに関心があるので、第1に、行政・財政・政策・評価・会計、この5つのキーワードのそれぞれの関係について考えていきたい。

その上で、2番目に、財政情報と会計情報の接点を求める。予算と、予算の執行結果としての決算がある。これを会計上の決算と区別するために予算決算という言葉を使うが、そこに盛られているデータを財政情報と呼ぶことにする。

それに対して、従来の財政情報では満足できないという視点から、地方団体の活動を会計情

報に変換すること、すなわち財務書類という要約表を作成すべきことが制度化されてきた<sup>1)</sup>。ところが、先に定義した財政情報すなわち従来から作成されてきた予算・決算の情報と、新たに始まった会計情報の接点が見えないのが現状であるということの問題とする。

地方公会計の整備が推進されてきて以降、総務省では新たに作られた会計の仕組みが生み出す会計情報の利活用に関してその取組事例を検討してきているが、まだまだ初歩的な段階で、とても財政情報と結び付く活用例にはなっていない。

そこで最後に、新しい公会計の試みということの本報告の目的としたいと思う。総務省主導による地方公会計の整備に先立ち、東京都が従来の官庁会計とは異なる新しい会計のシステムを考案した。そのシステムを新公会計制度と称していた。両者を区別したとき総務省統一公会計と東京都新公会計制度と呼ぶような工夫もされてきた。

しかし、それらをどう呼ぶかということと関係なく、いずれも20年近くの年数が経過している。これに対して、今や古くなったこれら「新しい公会計」ではなく、我々がめざす「新しい公会計」とは「政策意思決定に役立つ会計」という意味で使っている。それが論題に込めた意味でもある。

## 1 行政、財政、政策、評価、会計の関係

### (1) 用語の整理

新しい公会計を志向して着手する我々の研究に混乱を生じさせないために関連する用語を明確にしておきたい。地方団体にとって行政が中核的な活動である。これに対して、財政は行政を支える活動である。これらの機能を合わせて、別言すれば、財政に支えられた行政という見方をするときいわゆる行財政と言う。

行財政という活動を対象とする会計が公会計である。一方、行政評価という領域が確立してきているが、このときの評価の対象は行政である。この評価は、政策、施策、事務事業という階層に分けて行われる。

先に指摘したように予算決算から財政情報が生み出される。いわゆる公会計は財政情報を生み出す官庁会計を批判して生み出されている。しかし、これまで、財政情報と公会計情報は没交渉であった。今日、財政と公会計との連携を財政情報と公会計情報の関係としてとらえる時期に来ている。

---

1) 本報告では2015年に総務省が公表した「統一的な基準による地方公会計マニュアル」によって地方公会計の整備が要請されて以降を対象とする。「統一的な基準」によって始まった地方公会計を当時は新しい公会計と呼び、それ以前の公会計モデルとは区別していた (<https://www.soumu.go.jp/iken/kokaikei/kakomoderusiryu.html>)。これら過去のモデルも含めて「統一的な地方公会計」の誕生までの経過は柴健次(2018)『財政の健全化と公会計改革』関西大学出版部、第1章を参照されたい。

以上のように関連用語を整理するとして、最も重要なのは、行財政は会計の対象であり、会計の観点からは経済活動として理解することである。そこで、会計対象としての経済活動（経済事実）と情報化された経済活動（会計事実）を明確に区別しなければならない。その上で、忘れてはならないことは、経済活動として把握された行財政活動は会計的に認識されるが、経済的に把握できない行政活動（非・経済行動としての行政活動）は会計的に把握されないという限界を有していることである。

図表1 経済事実と会計事実の関係



図表1における経済事実は経済行動の結果であることを示している。ここで「経済行動」を「収支を伴う活動」と定義したとき、経済事実は収支事実として把握される。この将来の経済事実を予算として計画し、予算を執行した結果を決算として記録することが制度として要請されているのが予算制度である。この予算制度において先に示した「非・経済行動」は収支を伴わない行政活動であるから経済事実として認識されない予算外活動となる。

そこで、地方団体の財政と公会計の有意義な連携を構築することをめざすなら何が問題になるかを明らかにしておく必要がある。

## (2) 会計情報の不十分性

地方団体の活動は、住民福祉の向上を目的とする行政活動が中心である。その行政を財政面から支えるのが財政である。行政活動と財政活動の両輪があって、それらがうまくかみ合った地方団体の仕事が動いていくとみれば、これらを一括して行財政と呼んでもよい。

この行財政の目的を「住民福祉の向上」と表現するとしても、その実現のためにこれといったガイドライン（指針）がない。そこに指針を与えるのが政策であると考えられる。ただ、政策といっても、行財政すべてにわたり、政策の原則を打ち立てることが難しいかもしれない。そのため地方団体は7つとか8つとか複数の分野ごとに政策を立てることになる。例えば社会福祉政策、教育政策という具合に。それら分野別政策を全部集約すると政策体系ができる。地方団体は政策体系を総合計画として策定している。

したがって、総合計画、個別政策、そして予算（決算）、そして最終的には会計情報、とつなげればいいのだが、実際にはそれができていない。どこに問題があるのかというと、会計的に

は（あるいは簿記的には）政策立案、執行、評価の各段階において勘定科目が共有されてないことに尽きる。

地方団体の活動をイメージ的に捉えた時に、いわゆる地方公会計は、地方団体の行財政を包括的に表現する会計として整備されてきた。つまり地方団体の全体としての様子を貸借対照表や行政コスト計算書等で表現する。ただ、あくまで団体の全体像を表現しようとするのが基本である。そのため、具体的にコロナの対応が急に迫られてきたらどう対応するかという具体的課題に対して応えうる会計情報は整備されてこなかった。コロナの時期において、この3年間、地方団体はいかに対応してきたかについては各所で研究が始まっている。それらはまだ結論が出ていないけれど、具体的な政策課題に対して必要な情報を欲しいと求められても地方公会計は必要情報を出せない仕組みなのである。

これには反論もあるに違いない。セグメントと呼ばれる部門別の会計情報を出している団体もある。セグメントとしては、担当部署別、事業別、あるいは施設別などの分類を導入することができる。しかし、いくらセグメントを細分化したとしても、財政意思決定の立場から具体的政策に関する情報を求められるとそれに対応できないのである。これを端的に言えば、地方公会計は財政意思決定のために必要な情報を提供するには整備されてこなかったと言えるのである。だからこそ今求められているのは、行政会計、財政会計、政策会計といった行財政に資する会計なのだと思う。

地方公会計が政策立案から実施に至るまでの過程を意識していないため、政策評価の面でも連携が取れていない。近年、行政評価という領域が確立してきている。評価の対象は主に行政である。この行政評価は階層的になっていて、最上位から順に政策評価、施策評価、事務事業評価と3段階の構造に分かれている。現時点では、地方公会計は行政評価に資することを目的としていないため、行政評価の項目と公会計情報の関係があいまいなままになっている。

### (3) 財政情報の可能性

予算決算から財政情報が生み出される。一方、いわゆる公会計は、財政情報を生み出す官庁会計を批判して生み出された側面がある。その結果、公会計改革が推進されてきたのだが、現時点においても、財政情報と公会計情報は没交渉である。しかし、財政と公会計との連携を財政情報と公会計情報の連携として捉えるという時期にきている。

会計のために行政が存在するわけではない。理念的には、国または地方団体は国民・住民の福祉を向上させるという目的を持って具体的に行動する。図1に沿って諸関係を整理しておくと、国民・住民の福祉を向上させるために行われる行政行為としての経済行動（活動）が先にある。経済活動は収支を伴う交換であるから、経済的交換という事実は収支の事実として記録にとどめることができる。その経済事実を会計というフィルターを通す（会計事実へ変換する）行為が会計行為であり、その行為のルールが会計基準である。経済事実会計ルールを適用す

ることによって生産された情報が会計事実である。

近年、SDGsやESGといった概念が重要視され、それらが示す目標を達成することを活動に含めなければ営利企業でさえ生き残っていけないという時代になってきた。ところが、会計は貨幣的に表現できない対象は認識できないという限界がある。その結果、財務報告そしてその中心をなす財務諸表だけでは、企業や行政の活動をすべて表現することが出来なくなってきた。それでも財政情報も会計情報もより賢く使うという工夫が必要である。

地方公会計はある意味伝統的な官庁会計に対する批判から生まれてきた。つまり伝統的な官庁会計は収支会計であるため財産情報が欠落しやすいこと、現金主義会計であるため非支取引に係る発生費用が認識されないことなどである。財産情報の欠落に対しては複式簿記を採用することにより財産計算を加味したこと、発生費用の非認識に対しては発生主義を導入することにより具体的には固定資産の減価償却を加味したことが、地方公会計の特徴となった。その事実は否定しないが、伝統的な官庁会計から産出される収支情報が軽んじられる傾向を生みだしてしまった。しかし、財政情報としてなじみのある収支情報は決してその有用性を失っていない。

地方団体は決算後に決算カードを公表している<sup>2)</sup>。決算カードは図表2のように1枚とコンパクトにまとめられ、同時に公表される詳細な財政情報に対する要約表になっている。企業が決算後に適時に開示する決算短信の先頭の要約表をイメージされれば良い。そのサンプルとして大阪市の令和3年度決算カード（決算状況）を示しておこう。

図表2 大阪市の決算カード

2) 決算カードは総務省HP「地方財政状況調査関係資料」から入手できる (<https://www.soumu.go.jp/iken/zaisei/card.html>)。また図表2の大阪市の決算カードは大阪市HP「大阪市の決算カード」(<https://www.city.osaka.lg.jp/zaisei/page/0000261397.html>)から入手できる。

図表2は細かい文字や数字を読み取りにくいですが、ここではイメージを伝えることが目的なのでご容赦いただきたい。決算カードは大きく上の段と下の段に分かれている。上の段には左から歳入の状況、市町村税の状況、収支状況が示されている。とくに、収支状況は財政情報の分析結果として重視されている財政指標が示されている。下の段には左から、性質別歳出の状況、目的別歳出の状況、基準財政収入額などの基準・標準財政収支情報が示されている。支出がどのように性質別と目的別に2重に集計されていることに注意しなければならない。地方公会計はこのような2重集計を求めている。

収支情報に対しては不満が生じるかもしれない。企業会計ではボトムラインが利益である。この利益は営利企業の組織目的を示したものである。一方、地方団体にとって収支差額は組織の最終目的を示していない。国であれ、地方であれ、政府にとって重要なのは個々の支出額であって、地方団体の包括的な収支差額ではない。性質別歳出と目的別歳出がいくつかの項目に分類されて示されているが、特定の政策案件についてその歳出額を知りたいと思っても決算カードからは知ることができない。この点に不満が残るが、同時に政策ごとにセグメントを設定すれば情報の有用性が格段に上がる。

図表2では見づらいので、歳出の状況について概念的に図示したのが図表3である。

図表3 歳出の状況の基本シート（概念図）

	目的a	目的b	目的c	…	性質計
性質1	1a	1b	1c	…	$\Sigma 1$
性質2	2a	2b	2c	…	$\Sigma 2$
性質3	3a	3b	3c	…	$\Sigma 3$
…	…	…	…	…	…
目的計	$\Sigma a$	$\Sigma b$	$\Sigma c$	…	総支出

図表2に示した実際の決算カードの読み方を説明することは本報告の目的ではないので図表3の概念図で充分である。性質別分類と目的別分類が正確に対応できていれば、概念的には図表3に示すデータ・マトリックスが描ける。

図表3が得られたとして、この基本シートをセグメント化すれば情報を豊かにできる。このセグメント化（階層化）をイメージしたのが図表4である。よくある例としては、担当課別、事業別、施設別に基本シートを細分化する方法である。こういった例が個々の政策と一致していれば良いが、一致しない場合にはセグメント情報が政策決定に役に立ちにくい。そこで、セグメントとは異なる政策の視点から、基本シートの数値を個々の政策別に細分化（再集計化）すればよい。こうしてできた財政支出のキューブは財政情報のビッグデータ化をもたらさう。この財政ビッグデータを前提とすると、xとyとzという立体の軸を持つ数列が得られる。それを従来の分析（例えば実質収支や形式収支）とは全く別の分析が可能になる。

図表4 基本シートのセグメント化（階層化）



財政情報の充実がこのように可能になるのであれば、地方団体の行財政活動を環境情報などに関連付けると、為替相場の変動と財政支出の動向、感染症パンデミックと臨時の財政出動といった新しい分析手法が得られそうである。

それに比べて、会計情報はビッグデータ化という構想にはなじみにくいと考えられる。その理由は、地方公会計の勘定体系がビッグデータ化を妨げているように思える。作成が求められる4表（ないし3表）に集約されるように勘定記入が制約を受けるので、収支データや修正収支データ（発生主義データ）の自由なセグメント化やビッグデータ化が難しいと考えられる。

以上の財政情報のビッグデータ化とその分析手法の開発が今後の課題となる。

#### (4) 会計情報の充実化の例

地方公会計で詳細な情報を生み出している例として町田市の課別・事業別財務諸表がある。これは「マネジメント・レポート」と呼ばれることがあるとおり、主たる利用者は行政マンである。詳細すぎて、市民に対する報告向けではないので、市民向けには簡易版を作成している。

町田市の課別・事業別財務諸表ほど詳しい情報を作成している地方団体は少ない。そこで地方公会計の一般的な財務書類から得られる情報と限界について触れておきたい。サンプルとして示したのが大阪市の財務4表である（図表5）。

図表5を見ると矢印がある。簿記・会計の知識がなくてもすべての矢印が貸借対照表に集まっていると理解できるのではないか。つまり、貸借対照表の明細表が貸借対照表以外の財務表だということが理解できるのではないか。このような説明がすべてではないが、財務4表の相互関係を理解させる一つの説明ではある。

図表5に示す大阪市の貸借対照表の左側（借方という）の一番下の「（うち現金預金）788億円」は決算時における現金預金の残高だが、現金預金の期首から期末に至る変動の経緯が「資金収支計算書」に示されている。つまり、資金計算書は貸借対照表の資金の期中における変動の明細表という位置づけになる。

図表5 大阪市による財務書類間の相互関係の説明

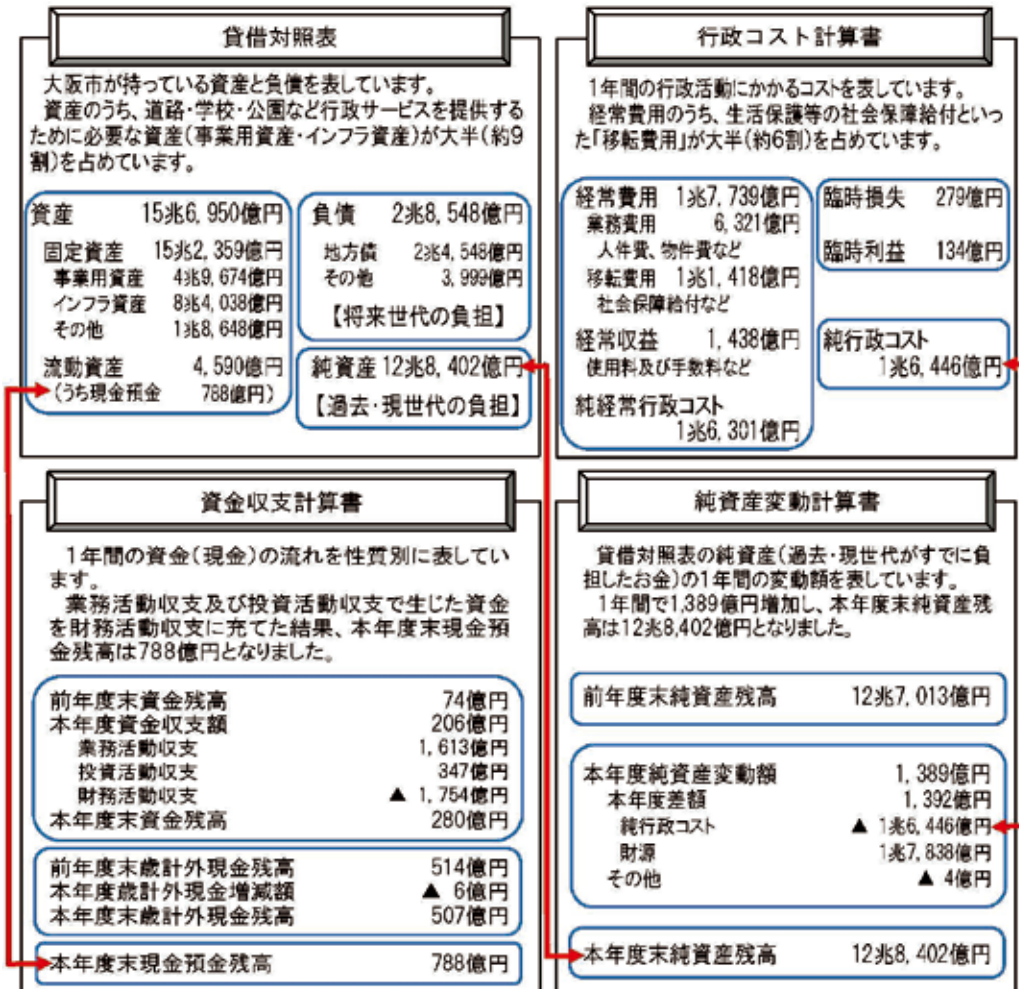
## 統一的な基準による一般会計等財務書類（令和2年度）

「資産」（貸借対照表）は、道路・建物などの有形固定資産を主として、15兆6,950億円ありますが、同時に将来世代の負担となる「負債」（貸借対照表）も、「資産」の約2割にあたる2兆8,548億円あります。

また、1年間の経常的な行政活動を行うために必要となる費用である「純経常行政コスト」（行政コスト計算書）は、生活保護等の社会保障給付といった「移転費用」を主として、1兆6,301億円、市民1人当たり59万円でした。

・資産	15兆6,950億円	（市民1人当たり 573万円）
・負債	2兆8,548億円	（ " 104万円）
・純経常行政コスト	1兆6,301億円	（ " 59万円）

\*市民1人当たりの金額は、令和3年1月1日現在の本市住民基本台帳人口（2,739,963人）を用いて算出しています。



\*金額は1億円未満を四捨五入しているため、内訳と合計が一致しない場合があります。



つぎに、貸借対照表の右側（貸方という）の「負債」の下に「純資産」が示されている。地方公会計の場合、純資産の金額は資産合計から負債合計を控除した差額とされている。この資産負債差額が期中に増えたのか減ったのかを明らかにするのが「純資産変動計算書」である。その「純資産変動計算書」とその上の「行政コスト計算書」の双方に「純行政コスト」という項目が線で結ばれている。この関係は、「純資産変動計算書」の「純行政コスト」の明細が「行政コスト計算書」において記載されている。こう考えると、この2表は1表にまとめることもできる。

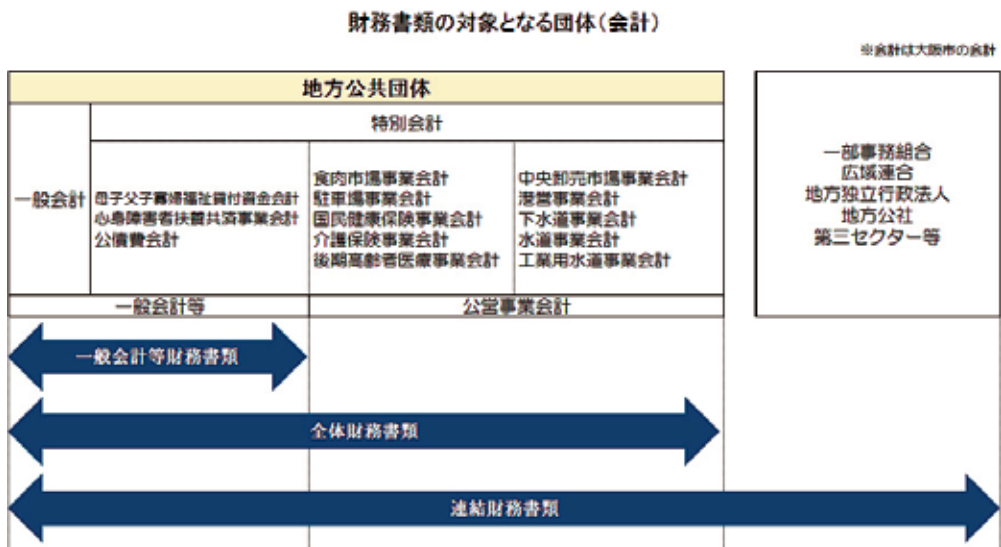
4つの財務表を貸借対照表とその内訳明細を示す残りの3表と理解してみると、地方公会計は貸借対照表に全部集約されてしまう。そこで、地方公会計における会計情報のポイントは貸借対照表情報になる。図表5は貸借対照表を重視する説明となっているのだが、純資産の大きさの意味が乏しいという欠点を有している。

こうした概念上の欠点を承知の上で、公会計情報を充実するとすれば、どのようなことができるであろうか。以下、その例である。

① 地方団体の会計情報である財務4表を会計別に作成する事例。

図表6は大阪市の例である。大阪市では一般会計と特定の特別会計を「一般会計等」と括っている。ついで「一般会計等」と「一般会計等の「等」に含まれないすべての特別会計」を「全体」としている。すなわち「全体会計」は「一般会計」と「特別会計」を合わせた地方団体「全体」（会計）と呼んでいる。そこに当該地方団体以外の団体を含めて「連結」（会計）としている。一部事務組合等が破綻したときに大阪市が責任を負うとすればそれら団体を「連結した」範囲を会計単位とした財務書類の作成が求められるということである。

図表6 大阪市における会計別に財務書類を作成する例



② 地方団体の会計情報である財務4表をセグメント別に作成する。

セグメントとして候補になるのは、担当課、事務事業、施設などである。すでに述べたように事業別に財務書類を作成する例の代表が町田市であり、吹田市である。それに対して施設別に会計情報を充実させている例が宇城市である<sup>3)</sup>。

図表7 宇城市の施設別財務書類の作成

## セグメント分析（施設の統廃合）

**【事例】施設別の財務書類の作成・分析による図書館の統廃合（熊本県宇城市）**

**背景・目的**

- 合併に伴い、同種同規模の建物が旧5町ごとに存在している現状は、少子高齢化、市民ニーズの多様化、合併による生活圏の変化に合致した施設規模・配置では必ずしもなくなってきている。
- 多くの施設を維持管理する上で、更新又は大規模改修が必要な施設に計画的かつ適切な保全管理ができていない。

**事例の概要**

- 財務書類のうち、経常的な行政活動に係る費用・収益を示す「行政コスト計算書」を、5つの図書館ごとに作成し、各図書館の行政コストを把握。
- 各図書館の行政コストをもとに、貸出一冊当たりのコストを算出。
- 一日当たりの貸出冊数と紐合せてグラフ化し、4つのグループに分け、各図書館の評価分析を実施。
- 必要性検討領域（右図の右下太枠）にある2つの図書館について、耐震性や地理的要素等も考慮しながら、移転、解体等を検討。

施設名	施設費	図書費	図書費	図書費	図書費
図書館A	15,000	10,000	10,000	10,000	10,000
図書館B	10,000	5,000	5,000	5,000	5,000
図書館C	5,000	2,500	2,500	2,500	2,500
図書館D	2,500	1,250	1,250	1,250	1,250
図書館E	1,250	625	625	625	625
合計	33,750	23,375	23,375	23,375	23,375

<一冊当たりコストを算出>  

施設名	施設費	図書費	貸出冊数	貸出冊数	貸出冊数
図書館A	15,000	10,000	10,000	10,000	10,000
図書館B	10,000	5,000	5,000	5,000	5,000
図書館C	5,000	2,500	2,500	2,500	2,500
図書館D	2,500	1,250	1,250	1,250	1,250
図書館E	1,250	625	625	625	625
合計	33,750	23,375	23,375	23,375	23,375

**効果等**

- 検討の結果、耐震性が低いC図書館については、平成27年度解体撤去。
- 市街地中心部から離れていたE図書館はB図書館の分館として中心部にある支所に移転(貸出冊数が倍増(1,500冊→3,000冊/月))。E図書館であったスペースを利用し、複数あった郷土資料館を宇城市郷土資料館として統合。

以上①・②のように公会計情報の充実が図られている。しかし、地方公会計情報は、政策意思決定あるいはそれを財政的に表現した財政意思決定に役立つ情報を適時に提供できるレベルに達していない。そのレベルに達するには財政情報と公会計情報の接点を模索する必要がある。

## 2 財政情報と会計情報の接点を考える

### (1) 財政情報の本質としての収支

会計年度という制度的概念を持ち込まないで一般化すると、国も地方団体も行政活動が停止しないための条件は、収入の範囲で支出することにある。会計年度という制度枠組みの範囲で

3) 総務省『地方公会計に関する取組事例集』から宇城市の取り組み事例 (<https://www.soumu.go.jp/iken/kokaikai/katsuyouzirei.html>)。

議論するとしても、長期的には複数年度の歳入合計の範囲内で歳出合計が収まることが行政活動の財政サステナビリティの条件となる。しかし、年度ごとには、収入の範囲で支出すべしという条件は、必ずしも満たされない。

行政のサステナビリティのためには財政のサステナビリティを確保しなければならない。この発想は重要である。もちろん財政のサステナビリティを確保しても行政のサステナビリティは確保されるとは限らない。しかし、行政のサステナビリティを確保するためには少なくとも財政のサステナビリティは確保されなければならない。そのためには目的支出と手段的収入のバランスを図る必要がある。そのためには政策実現のための支出とその財源の確保こそが重要となる。したがって、しばしば期間を限った場合、収支差額の多寡をコントロールすることが求められる。

以上の関係は実際には予算と予算執行（決算）の関係として把握される。つまり行政の本源的活動である政策的活動を主として、政策的活動を支える財政活動を従とする財政情報が生産される。

## (2) 公会計情報の本質としての費用

これに対して、公会計情報の本質とは何か。これを明らかにするために営利企業を先に考察する。

営利企業の場合、支出は手段であり、収入は目的である。会計期間の概念がなくても、企業の収支は企業の目標に関連付けられ、収入の獲得に貢献する支出は費用とされ、費用という犠牲によって達成された収入が収益とされる。そして収益費用差額が利益と観念される。会計期間の概念を導入すると、損益に関連しない収支は損益計算から排除されて期間利益が算定される。その際、次年度以降の損益計算に関連する他年度の収支と将来においても損益計算に関連しない他年度の収支の双方が貸借対照表に収容される。以上の構造を有する営利業会計にあって、企業会計情報の本質は損益計算書に記載される項目であり、そこに示された費用（手段）と収益（目的）の関係こそが本質である。

これに対して国も地方団体も、費用たる支出を発生させるが、その結果は行政活動の成果として把握される。この範囲では費用が手段であり、行政成果が目的である。しかし、行政サービスは支出を伴うという現実があり、一方で、その支出のためにも収入が確保されねばならない。そこで現実の行政活動を前提にすると、支出は当面の目的であり、収入は当面の目的を果たすための手段である。行政支出が当面の目的であるというのは、かかる支出を通じて究極の目的である住民の福祉の向上が果たされることを意味する。以上の構造の中には目的としての収入は存在しない。そこで、究極の目的に貢献する当面の支出は費用と観念される。それに対して、費用（目的）を賄う収入は財源とされる。

以上の特徴を有する地方団体について、地方財政と地方公会計にどのような違いが存在するの

であろうか。地方財政にあっては、会計年度の枠組みの下で、行政が果たすべき仕事を政策的に議論して歳出と歳入からなる予算として編成する。そこには年度の費用は歳出の部分集合として含まれる。収益ではなく財源という概念としての歳入が歳出との関係で議論される。

一方、地方公会計にあっては、会計年度の枠組みの下で、当該年度に属する費用が行政コストとして把握され、それ以外の収支は純資産の変動要因として把握される。それ以外の収支である純資産の変動要因は複式簿記を導入した関係で資産と負債として把握される。その上でどの情報が本質かという当面の目的である支出のうちの当年度の費用である。しかし、会計年度の制約から解放すると、貸借対照表上の資産の一部（費用性資産）の本質も費用である。すなわち、「行政コスト計算書」の費用項目（コスト項目）と「貸借対照表」の費用性資産という費用項目が本質の情報と理解できる。

### (3) 地方公会計導入上の混乱

前節（2）で地方公会計の本質を説明したが、地方団体が地方公会計を導入した際に、概念が徹底されないことから、「支出を費用にするか、資産にするかで迷う」混乱に陥った。

図表8 地方公会計導入時における混乱の回避事例<sup>4)</sup>

## 予算と公会計の科目の統一化の取組（埼玉県和光市）

**事例概要**

○ 平成28年度当初予算から、予算科目を細分化して公会計上の仕訳の勘定科目と一致させる（＝予算仕訳）ことにより、固定資産台帳の更新や財務書類等の作成事務の効率化・精緻化を図った。

**取組内容**

○ 公会計の仕訳においては、歳出を資産と費用に仕訳する作業の処理量が多く、時間を要することとなる。また、当該処理を正確に行わないと、固定資産台帳に資産の情報が正しく反映されない。

○ このため、予算編成の段階から仕訳が行えるよう、従来の予算細節を細分化し、予算科目と複式簿記の勘定科目を一致させておき、執行や決算段階での仕訳変換を行わなくても済むようにした。

○ 予算細節の見直しにおいては、例えば、工事請負費については、公会計上の資産の勘定科目別に雑費を細分化（右図）し、委託料については、付随費用として資産の取得価額に算入できるよう、細節を細分化。

○ 資産の形成に関わる予算科目が全て特定され、固定資産台帳に登録する対象を確実に把握することが可能となる。

○ 一度設定を行えば、従来の予算編成事務から大きな変更を伴わずに運用できるため、追加的な事務負担は発生していない。

**【作業スケジュール】**

**【予算仕訳のイメージ】**

＜工事請負費の雑費の見直し＞

経費区分	名称	経費要素	名称	経費要素
10	100	1000	10	100
10	100	1000	10	100
10	100	1000	10	100

＜委託料の雑費の見直し＞

経費区分	名称	経費要素	名称	経費要素
10	100	1000	10	100
10	100	1000	10	100
10	100	1000	10	100

**効果等**

○ 資産の形成に関わる予算科目が特定され、固定資産台帳登録対象が確実に把握できるようになった。

○ 資産情報の更新が仕組みとして滞れなく行えるようになった。

地方公会計の導入時になぜこのような混乱が生じるのであろうか。研究会等で地方団体の方々と言うには、簿記・会計の知識を有する者が少ないこと、予算・決算事務（総務省等への報告）

4) [https://www.soumu.go.jp/main\\_content/000680009.pdf](https://www.soumu.go.jp/main_content/000680009.pdf)

に加えて公会計決算事務が付加され経理負担が大きいことにある。そこで、混乱を避けるため、職員にその判断を任せず（例えば自動仕訳化を組み込む）、予算編成の段階であらかじめ当年度の費用として処理すべき支出と、資産として処理すべき支出に分けて予算編成を行うようにすれば問題ないとした取組事例（宇城市、和光市）が紹介されている。

こういう取り組みが他市でもあると思うが、費用性資産の本質が費用であることを理解しておれば混乱は生じないはずなのに、「費用か資産か」という悩ましい問題を引き起こしたというのである。しかし、宇城市でも和光市でも予算編成において予算科目の下位分類において会計科目を連携させる工夫がなされている点は注目されてよい。

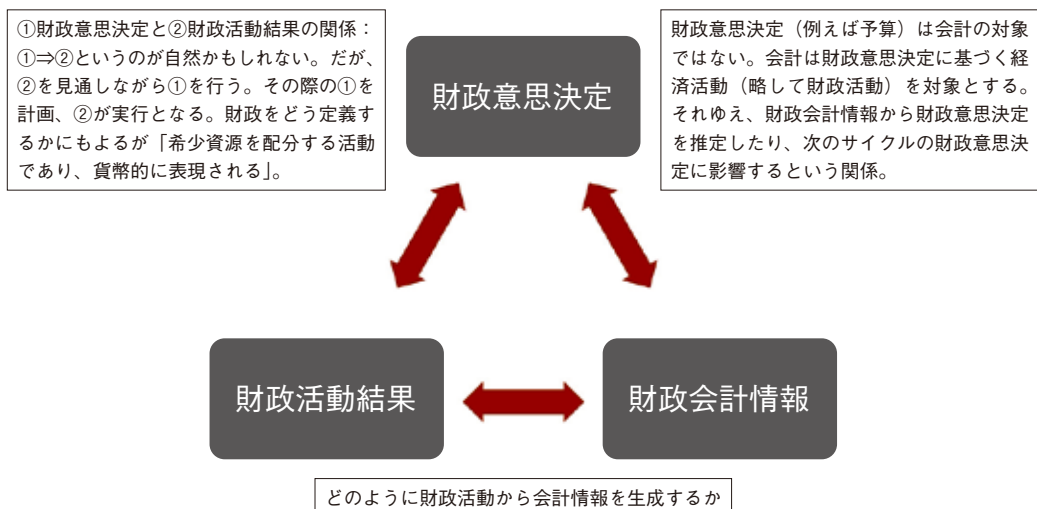
#### (4) 政策別情報を誘導できるシステムづくりの可能性

財政情報は期間支出（コスト）と期間収入（財源）を対比させ、期間収支の分析を可能にする情報である。一方、公会計情報は期間費用（コスト）と期間収入（財源）のフロー情報を明らかにすると同時に、過去支出が資産を形成し、過去収入が負債（将来支出）を形成することから、資産・負債のストック情報も含む。

一見大きな差異があるように見えるが、期間を長く取ると、論理的には財政情報と会計情報は一致する。差異が大きく見えるのは、年度ごとに区切る結果、財政的には過年度の資産取得のため支出済みで予算上の処理は完了しているのに、会計では当該資産から後年度に費用が発生している点を強調する結果として両者の差異が強調されるに過ぎない。したがって計算期間を長くすれば表面的な差異は解消に向かう。その一つの工夫が複数年度予算である。

ここで、政策別情報を誘導できるシステムづくりの可能性を探っておきたい。そのための概念図を図表9として示す。

図表9 財政意思決定、財政活動結果、財政会計情報の関係



図表9は財政意思決定（及びその結果としての予算）、財政活動結果（予算決算から得られる財政情報）そして財政会計情報（財政との連携を図った公会計情報）の3者の関係を示している。財政情報と会計情報が断絶しているとの認識に立った上での改善提案である。現行の地方公会計が財政意思決定に資するためには2通りの方法がある。すなわち、第1案「予算補完型公会計の試み（正順）：経済事実から会計事実を作成する案」。この案は財政規律が働きにくい団体（予算が暫定的な団体）に適していると考えられる。そして第2案「予算準拠型公会計の試み（逆順）：会計予測から経済予測を計画する案」。この案は財政規律が働く団体（予算が絶対的な団体）に適していると考えられる。これら2案を図表10として示す。

図表10 財政会計学への方向性  
第1案 予算が会計によって常時補完される関係



第2案：予算に準拠した会計が行われるという関係



第1案は実際に行われた経済活動を記録する会計が将来の予算にあたり改善補完することを旨とした提案である。これに対して第2案はより完全な予算に会計を準拠させようという提案である。ただし、完全な予算というとき、会計予測を先行させそれを参考に経済予測を予算編成に反映させる提案である。第1案での成功例は総務省の取組事例集に見当たらないが、第2案は宇城市がこれを試みている。

### (5) 予算準拠型公会計の事例（宇城市）

本研究班研究会は2023年5月13日に関西大学梅田キャンパスにて天川竜治氏による報告「予算準型公会計としての宇城市モデル」という研究会を開催した。この宇城市モデルが、前項第2案の例である<sup>5)</sup>。

宇城市モデルの特徴は以下のとおりである。報告の要点としては、

- ① 予算編成の段階から会計仕訳を想定して予算科目を設定している。その結果、予算編成と同時に予定取引に基づく予定財務諸表が作成できる。
- ② 宇城市の予算は財政的意思決定の産物であり、財政意思決定の段階で同時に生み出される会計情報も利用可能である。この関係から会計が財政を主導するわけではない。
- ③ 具体的には施設別・事業別の予定会計情報が利用可能である。その焦点は執行予算が資産処理されるか表処理されるかにある。
- ④ 会計情報の分析結果が財政意思決定に活かされる連携ルートは確立されていない。
- ⑤ この宇城市方式は他の地方団体に広く影響しているようだ。

以上の特徴を有する宇城市モデルは他の地方団体にも影響を及ぼしているようである。その上で財政情報との接点を求めるとすれば、財政意思決定の観点から、階層化された政策体系別の財政データを構築できるようにして、その充実化したデータベースに沿った予算編成を行い、その予算に準拠した会計を構築するようになれば、財政情報と会計情報の緊密な連携した関係が構築できる。しかも、予算編成と同時に年度末の予算決算と会計決算が作成可能なのであるから、図表10の第1案に比較して少なくとも2年早く将来の予算編成のシミュレーションが可能となる。

### (6) 荒川区の会計情報と連動した行政評価シート

行政評価と会計情報のリンケージを図った例として、荒川区の行政評価シート（施策分析シート、事務事業分析シート）を挙げることができる。荒川区は「幸福実感都市あらかわ」を実現すべく、「荒川区民総幸福度（GAH）に関する区民アンケート調査」を実施している<sup>6)</sup>。この「幸福実感指標」の結果（5点満点評価）が「行政評価シート」（施策評価シート、事務事業評価シート）に掲げられ、施策・事務事業の「成果とする指標」とともに示されている。そして、地方公会計情報が示されている。ただ、残念ながら財政情報が掲げられていない。しかし、政策、評価と財政、会計の関連性を考えるヒントを提供している。図11は令和4年度の施策評価分析シートを参考資料として示している。

5) 柴健次・天川竜治「予算準拠型公会計としての宇城市モデル」『公共経営とアカウンタビリティ』第3巻第1号、2022年、を参照されたい。

6) <https://www.city.arakawa.tokyo.jp/documents/1601/syuukeikekkar3.pdf>

図表 11 施策分析シートで会計情報と連携させる試み（荒川区）

施策分析シート（令和4年度）							No1	
施策名	学校施設等の整備			施策No	04-06	部課名	教育委員会事務局教育施設課	
関連部課名								
行政評価 事業体系	分野	Ⅱ	子育て教育都市		課長名	的場	内職	3320
政策	04 心豊かにたくましく生きる子どもの育成と生涯学習社会の形成							
目的	児童生徒の安全確保と学級数の増加等に対応するとともに、多様な学習にも対応できる学校施設を整備する。 地域の施設利用や学童等の子育て支援との連携を見据えた効果的な学校施設の活用を推進する。							
指標	幸福実感指標名	指標の推移			指標に関する質問文			
		元年度	2年度	3年度	内任まいの地域における子育て・教育に関する専業・サービス・施設などが充実していると思いますか？			
1	子育て・教育環境の充実	3.59	—	3.57				
2								
3								
4								
指標	施策の成果とする指標名	指標の推移					指標に関する説明	
		元年度	2年度	3年度	4年度 見込み	目標値 10年度		
1	大規模改修工事 (小学校)	51.1	51.1	51.1	53.1	70.0	実施項目数 / (4項目×学校数) ※R3より対象校が1校増加	
2	大規模改修工事 (中学校)	69.4	69.4	72.2	72.2	80.0	実施項目数 / (4項目×学校数) ※R10年末達成 累計	
3								
4								
5								

(単位：千円)									
行政コスト 計算書	勘定科目	2年度	3年度	差額	勘定科目	2年度	3年度	差額	
行政費用	給与関係費	58,489	60,418	▲ 1,929	地方授等	0	0	0	
	物件費	219,221	213,925	▲ 5,296	国庫支出金	0	0	0	
	維持補修費	337,179	342,777	▲ 5,598	都支支出金	132	0	▲ 132	
	扶助費	0	0	0	分指金及び負担金	0	0	0	
	補助費等	1,680	1,680	0	使用料及び手数料	2,413	2,443	▲ 30	
	減価償却費	903,899	929,114	▲ 25,215	その他	13,640	871	▲ 12,769	
	不納欠損・賞与引当金繰入額	29	0	▲ 29	行政収入合計(a)	16,185	3,314	▲ 12,871	
	賞与・退職給付引当金繰入額	7,924	6,839	▲ 1,085	行政収支差額(a)-(b)-(c)	▲ 1,545,424	▲ 1,557,739	▲ 12,315	
	その他行政費用	33,188	6,300	▲ 26,888	金融収支差額(d)	▲ 80,461	▲ 71,632	▲ 8,829	
	行政費用合計(b)	1,561,609	1,561,053	▲ 556	通常収支差額(c)-(d)-(e)	▲ 1,625,885	▲ 1,629,371	▲ 3,486	
	特別費用(g)	10	0	▲ 10	特別収入(f)	0	7,590	7,590	
	特別収支差額(f)-(g)-(h)	▲ 10	7,590	7,600	当期収支差額(e)-(h)	▲ 1,625,895	▲ 1,621,781	4,114	

貸借対照表	勘定科目	2年度	3年度	差額	勘定科目	2年度	3年度	差額
流動資産	収入未済	29	29	0	流動負債	687,859	673,536	▲ 14,323
	不納欠損引当金	▲ 29	▲ 29	0	還付未済金	0	0	0
	その他の流動資産	0	0	0	特別区債	619,895	603,360	▲ 16,535
	有形固定資産	39,015,038	38,939,020	▲ 76,018	賞与引当金	3,325	3,671	346
	土地	18,682,703	18,736,299	▲ 53,596	その他の流動負債	64,639	66,505	1,866
	建物	42,165,170	42,917,776	752,606	固定負債	5,459,136	5,184,568	▲ 274,568
	建物減価償却累計額	▲ 21,936,928	▲ 22,812,750	▲ 875,822	特別区債	5,283,104	5,056,744	▲ 226,360
	工作物等	1,377,775	1,389,436	▲ 11,661	退職給付引当金	30,197	39,629	9,432
	工作物等減価償却累計額	▲ 1,274,062	▲ 1,291,742	▲ 17,680	その他の固定負債	145,835	88,195	▲ 57,640
	無形固定資産	0	0	0	負債の部合計	6,146,995	5,858,104	▲ 288,891
建設費勘定	13,323	0	▲ 13,323	正味財産	33,368,724	33,550,097	181,373	
その他の固定資産	487,358	469,181	▲ 18,177	正味財産の部合計	33,368,724	33,550,097	181,373	
資産の部合計	39,515,719	39,408,201	▲ 107,518	負債及び正味財産の部合計	39,515,719	39,408,201	▲ 107,518	

財務諸表に関する特記事項等

○行政費用のうち、減価償却費が占める割合が大きいが、これは保有する施設の数が多いためである。次に割合の大きい維持補修費では、施設の老朽化への対策として大規模整備費、各校補修事業で施設の維持補修を実施している。また、その他行政費用は、尾久小学校多目的室棟増築工事の一部と尾久宮前小学校西側拡張用地整備工事の投資的経費となっている。行政収入その他については、行政財産使用団体からの光熱水費受け入れ及び体育館空調設備使用料による。固定資産（建物）の増加は、尾久第六小学校、第三日暮里小学校の外壁及び屋上防水改修工事、第九中学校の屋上防水改修工事等による。



図表 11 の分析シートは政策と会計情報の関連付けの例を示している。しかし、「幸福実感指標」や評価対象施策の成果指標の得点の変動とそこに収容されている会計情報（行政コスト情報と貸借対照表情報）の関連性が十分に記述されていない。しかしながら、荒川区は政策と会計情報のリンケージを有していることを示唆している。ただし、なぜ会計情報とのリンケージを優先し、財政情報とのリンケージを図っていないのかは不明である。

引用した施策分析シートには充実した分析結果をも伴い、関連する事務事業評価も関連付けられている。この荒川区の評価シートは政策指標、施策成果指標、会計情報を一覧させているのであるから、それら諸指数や会計数値の間で、共通する（あるいはリンケージ可能な）指標の存在をも示唆させる。

それゆえ、いずれの地方団体においても、明示・暗示の別なく、行政に指針を与える政策があるはずなので、それらと財政情報や会計情報と連携を図るため工夫がなされていると思われるが、そうした連携に迷う地方団体にヒントを提供している。

### 3 新しい公会計の試み

#### (1) 本報告の背景

地方団体における地方公会計の整備は単式簿記・現金主義の「官庁会計」から複式簿記・発生主義の「公会計」への移行という改革として理解されることがある。

しかし、こうした理解には論ずべき論点がある。

##### ① 公会計への移行ではなく、公会計の創設ではないかという論点

予算とその決算（予算決算）に言う決算は予算制度の一貫である。したがって「公会計改革」は存在せず、あるのは「公会計新設」である。そのように見える。

② 「公会計新設」と理解する立場から見ると、予算制度から生み出される財政情報と新設の地方公会計から生み出される会計情報の併存をいかに整理するかが論点として浮かびあがる。

#### (2) 今後の研究課題

本報告で議論したことは、公会計情報の利用者に政策意思決定者を中心に据え、政策意思決定に資するさらなる「新しい」公会計を構築することは可能か、ということであった。

いわゆる総務省基準の公会計情報は地方団体の過去のな全体像を示し、適宜セグメント化した単位での部分像を示している。

一方、財政の中心的関心は予算決算の過去の集計にあるのではなく、将来的な計画にある。それはしばしば希少資源の配分という政策意思決定に重点が置かれる。

かつて「新設された公会計」にすでにヒントがあるが、財政と連携することによって「さらなる新しい公会計」（政策会計）が求められている。

# 財政意思決定と公会計

---

関西大学経済・政治研究所産業セミナー

2023年7月15日

「財政と公会計」研究班

柴健次（関西大学会計研究科教授）

## 目次

---

- 序 新しい公会計にむけて
- 1 行政、財政、政策、評価、会計の関係
- 2 財政情報と会計情報の接点を求める
- 3 従来の公会計の利活用例
- 4 新しい公会計の試み

## 序 新しい公会計にむけて

---

### 新しい公会計にむけて

- 本研究班の構成員として、私は地方団体の「財政と公会計」の有意義な連携を構築することを目的とする。
- 地方団体の活動は、住民福祉の向上を目的とする行政活動とその行政を支える財政活動から成るが、両者を一体とみるとき行財政と言う。行財政に指針を与えるのが政策だと考えると、解決すべき問題に対応する個々の政策は行財政の部分領域である。地方団体を全体としてみると、個々の政策の集合として政策体系がある。
- 地方団体の活動を以上のように把握するとき、いわゆる地方公会計は、地方団体の行財政を包括的に表現する会計として整備されてきた。これとの対比で未開拓で有望な領域として、行政会計、財政会計、政策会計を構想できる。
- 財政は行政を支え、政策の実現を支援する機能を有する。しかし貨幣的表現を用いる点で会計との混同を起こしやすい。しかし、財政は経済活動であり、会計は経済活動を認識・測定する点でその本質が異なる。本質的相違点を踏まえて、財政と会計の有意義な連携を構築したいと考えている。

## 1 行政、財政、政策、評価、会計の関係

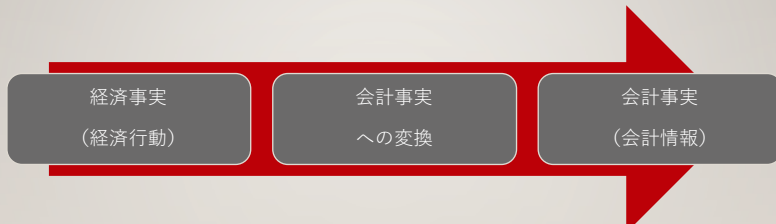
---

## 1 行政、財政、政策、評価、会計の関係

---

- 地方団体にとって行政が中核的な活動であり、財政は行政を支える活動であるが、財政に支えられた行政という見方をするといわゆる行財政と言える。
- 行財政という活動を対象とする会計が公会計である。行政評価という領域が確立してきているように評価の対象は行政である。この評価は、政策、施策、事務事業という階層に分けて行われる。
- 予算決算から財政情報が生み出される。いわゆる公会計は財政情報を生み出す官庁会計を批判して生み出されている。しかし、財政情報と公会計情報は没交渉であった。今日、財政と公会計との連携を財政情報と公会計情報の関係としてとらえる時期に来ている。まさに「新しい公会計」への道の模索である。

## 経済事実（会計対象としての経済活動）と 会計事実（情報化された経済事実）



会計は記録の対象があって初めて成立する。一般には経営活動、行政活動、個人活動に共通の経済事実と理解されている。これまでの会計は貨幣的に表現できる経済事実を会計事実置き換えてきた。しかし経済行動の究極の目的が自然や社会との関係で議論されるとき、会計もそれへの対応が求められる。

見にくい  
ですがイメージ  
だけ  
大阪市決算  
カード

R3kessannka-do.pdf (osaka.lg.jp)

## 財政の支出情報

### 基本シート

	目的a	目的b	目的c	...	性質計
性質1	1a	1b	1c	...	$\Sigma 1$
性質2	2a	2b	2c	...	$\Sigma 2$
性質3	3a	3b	3c	...	$\Sigma 3$
...	...	...	...	...	...
目的計	$\Sigma a$	$\Sigma b$	$\Sigma c$	...	総支出

### 地方団体の支出

- 決算カードで性質別分類と目的別分類が集計・表示される支出データベースがある。
- これら分類で使用される費目は

## 財政の支出情報のセグメント化

### 基本シートの階層化



### セグメンテーション（例）

- 組織構造に従って課別に設定する。
- 課が主体の事務事業別に設定する。
- 政策構造に従って政策、施策、事務事業の別に設定する<評価と対応する階層化>
- 一方、施設別に設定する例もある。

## 大阪市の総務省基準による財務書類

- 一般会計等財務書類（ほかに、全体財務書類、連結財務書類も同じ形式で開示）
  - 概要版(PDF形式, 137.74KB)
  - 参考資料（対前年度比較）(PDF形式, 425.77KB)
    - 本表(PDF形式, 145.86KB)
    - 注記(PDF形式, 355.71KB)
  - 附属明細書(PDF形式, 412.61KB)
    - 本表(XLSX形式, 54.65KB)
    - 注記(XLSX形式, 28.33KB)
  - 附属明細書(XLSX形式, 132.87KB)

大阪市の財務書類

**統一した基準による一般会計等財務書類（令和2年度）**

「資産」「負債対照表」は、連結「連結財政状態計算書」として、12月31日現在の数値を示します。連結「連結財政状態計算書」は、「資産」「負債対照表」も、「資産」の約2割にあたる2兆6,548億円あります。

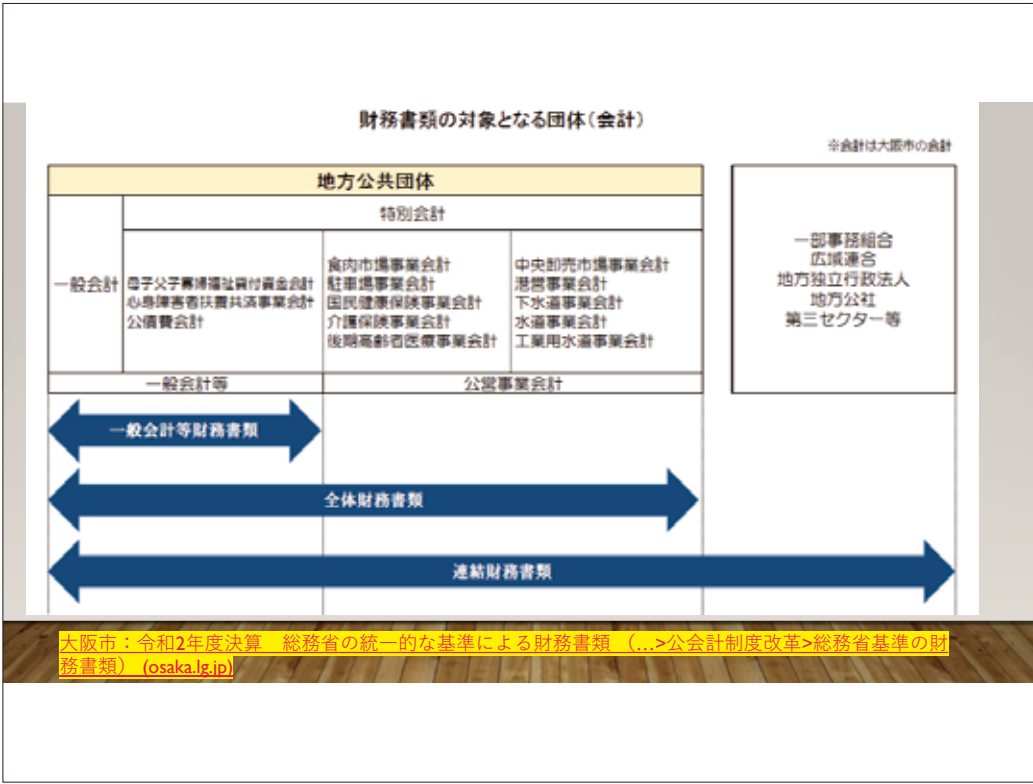
また、1年間の経済的・社会的活動を行うための仕組となる費用である「純経常行政コスト」（行政コスト+経費対）は、生活保護等の社会保障給付といった「経常費用」を主として、1兆6,397億円で、増減1兆9,412億円です。

【注】「経常費用」は、令和2年度1月1日現在の定員総数(2,739,959人)を以て算出しています。

連結財政状態		経常行政コスト対照表	
資産	2兆6,548億円	経常費用	1兆6,397億円
負債	2兆6,548億円	経常収入	1兆4,339億円
純資産	0円	経常経常行政コスト	1兆2,058億円
経常費用	1兆6,397億円	経常経常行政コスト	1兆2,058億円
経常収入	1兆4,339億円	経常経常行政コスト	1兆2,058億円
経常経常行政コスト	1兆2,058億円	経常経常行政コスト	1兆2,058億円

※各欄は1億円未満を四捨五入している場合があります。内訳は各対が一致している場合があります。

大阪市：令和2年度決算 総務省の統一した基準による財務書類（...>公会計制度改革>総務省基準の財務書類）(osaka.lg.jp)



## 会計情報（データ） 理論的に一般化すると

貸借対照表分類	左に対応する財務書類	財政情報（収支情報）との関連
貨幣性資産	資金収支計算書	⇒収支区分が不一致／経常的、投資的、財務的区分を財政情報に加味すれば共有化可能
	行政コスト計算書（*）	⇒支出・費用は共通
費用性資産	行政コスト計算書（*）	⇒後期に支出・未費用の費用化（会計発生高）
純資産	純資産変動計算書（*）	⇒純資産は資産・負債の差額 財政情報（収支情報）にはない情報
資産・負債・純資産	貸借対照表（上記3表を収容した総括表）	財政情報（収支情報）にはない情報
（*）両者を結合しても可		



## 2 財政情報と会計情報の接点を求める

---

### 財政情報と会計情報の接点を求める

---

- 財政情報は期間支出（コスト）と期間収入（財源）を対比させ、期間収支の分析を可能にする情報である。一方、公会計情報は期間費用（コスト）と期間収入（財源）のフロー情報を明らかにすると同時に、過去収入が資産を形成し、過去収入が負債（将来支出）を形成することから、資産・負債のストック情報も含む。
- 一見大きな差異があるように見えるが、期間を長く取ると、論理的には財政情報と会計情報は一致する。差異が大きく見えるのは、年度ごとに区切る結果、財政的には過年度の資産取得のため支出済みで完了しているのに、会計では後年度に費用が発生している点を強調する結果に過ぎない。
- したがって計算期間を長くすれば表面的な差異は解消に向かう。

## 経済的結果を生み出す経済的意思決定 財政の場合の例示

①財政意思決定と②財政活動結果の関係：①⇒②というのが自然かもしれない。だが、②を見通しながら①を行う。その際の①を計画、②が実行となる。財政をどう定義するかにもよるが「希少資源を配分する活動であり、貨幣的に表現される」。

財政意思決定

財政意思決定（例えば予算）は会計の対象ではない。会計は財政意思決定に基づく経済活動（略して財政活動）を対象とする。それゆえ、財政会計情報から財政意思決定を推定したり、次のサイクルの財政意思決定に影響するという関係。

財政活動結果

財政会計情報

どのように財政活動から会計情報を生成するか

予算補完型公会計の試み（正順）：経済事実から会計事実を作成する  
例：財政規律が働きにくい団体（予算が暫定的な団体）に適している

財政意思決定

・ 予算

・ 会計（予算の会計化）

財政意思決定  
（希少資源の配分）表としての予算

予算通りの執行を前提にしないため予算執行後に仕訳

会計は取引通りに行われる

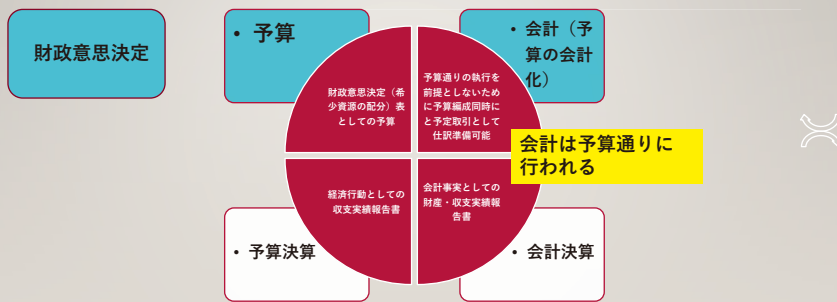
経済行動としての収支実績報告書

会計事実としての財産・収支実績報告書

・ 予算決算

・ 会計決算

予算準拠型公会計の試み（逆順）：会計予測から経済予測を計画する  
 例：財政規律が働く団体（予算が絶対的な団体）に適している



Q 何のため、誰のため、どんな会計情報？  
 ⇒ A 一般目的財務情報（財務諸表）

**営利企業会計の場合**

- 損益計算書
- 貸借対照表
- キャッシュ・フロー計算書
- 株主資本等計算書

**地方公会計の場合**

- 行政コスト計算書（技術的には純資産変動計算書と結合可能）
- 貸借対照表
- 資金収支計算書
- 純資産変動計算書

## 組織目的に適した第一財務表

---

### 営利企業会計：損益計算書

- ボトムラインは純利益（これが利益追求に叶う指標）
- それゆえ損益計算書の純利益（途中の各種利益）を利用した収益性分析に必要な情報を提供している

### 地方公会計：行政コスト計算書

- ボトムラインは純行政コスト（これは地方政府の目的に叶う指標ではない）
- したがって複数の目的（事業）を実施する地方政府の実態は、コストの発生高が必要な情報を提供している。

## 組織目的に適した第二財務表

---

### 営利企業会計：貸借対照表

- 利益追求目的の点で見ると資産はキャッシュ創出潜在力を示す
- 物的会社たる本質からみると資産は現金化可能額を示す
- 負債を控除した純資産はその一部を資本として拘束する
- 結果として、収益性分析と健全性分析の双方に一定の情報を提供している

### 地方公会計：貸借対照表

- 支出のみで行政目的を果たせないという本質からみて、資産は行政サービスを提供するための潜在力を示す
- 会計上、行政サービス力は、行政サービス計算書の支出額と、貸借対照表の資産額に分割されて計上されている。
- 純資産を控除した純資産は資産を拘束しない。
- 結果として、本来的に健全性分析の情報を提供していない

### 3 従来の公会計の利活用例

---

本研究班研究会 2023年5月13日関西大学梅田キャンパス  
天川竜治「予算準拠型公会計としての宇城市モデル」(\*)

・ 報告の要点

- ① 予算編成の段階から会計仕訳を想定して予算科目を設定している。その結果、予算編成と同時に予定取引に基づく予定財務諸表が作成される。
  - ② 宇城市の予算は財政的意思決定の産物であり、財政意思決定の段階で同時に生み出される会計情報も利用可能である。この関係から会計が財政を主導するわけではない。
  - ③ 具体的には施設別・事業別の予定会計情報が利用可能である。その焦点は執行予算が資産処理されるか表処理されるかにある。
  - ④ 会計情報の分析結果が財政意思決定に活かされる連携ルートは確立されていない。
  - ⑤ この宇城市方式は他の地方団体に広く影響しているようだ。
- ・ (\*) 参考：柴健次・天川竜治「予算準拠型公会計としての宇城市モデル」『公共経営とアカウントビリティ』第3巻第1号、2023年。

## 総務省『地方公会計に関する取組事例集』から

[HTTPS://WWW.SOUMU.GO.JP/IKEN/KOKAIKEI/KATSUYOUIREI.HTML](https://www.soumu.go.jp/iken/kokaikei/katsuyouzirei.html) (2023.6.22 閲覧)

- ・「予算と公会計の科目の統一化の取組」（鳥取県琴浦町、埼玉県和光市）
- ・「施設別の財務書類の作成・分析による図書館の統廃合」（熊本県宇城市）
- ・「予算編成のための行政コストの比較」（熊本県宇城市）
- ・「セグメント分析による図書館の行政評価等」（静岡県浜松市）

以上4タイプ5事例の概略を『取組事例集』から引用する。

しかし、財政と会計に共通させうる「政策別」データベースの構築例は紹介されていない。

### 予算と公会計の科目の統一化の取組（鳥取県琴浦町）

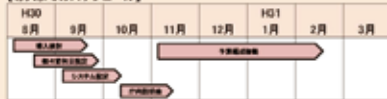
#### 事例概要

- 琴浦町では、期末一括仕訳を採用しており、予算科目から勘定科目の特定ができないものは、決算確定後に各事業担当課へのヒアリングで確認を要していたところ、あらかじめ予算科目の細々節に公会計上の仕訳を登録することにより、財政担当課、事業担当課双方の財務書類等の作成業務の精緻化・効率化を図った。

#### 取組内容

- 財務書類の作成にあたり、従来、決算確定後に各事業担当課へのヒアリングにより勘定科目を確認していたが、財政担当課職員の提案により、あらかじめ予算科目の細々節に公会計上の勘定科目を登録することとした。
- 平成31年度予算から運用するため、当初予算の入力が始まる平成30年11月に間に合うよう、財政担当課で細々節を設定し、システムを修正。予算入力時に各事業担当課が選択ができるようにした。
- 予算査定時に、各事業担当課から事業内容の説明を受けて、財政担当課が細々節を確認し、その際に勘定科目が特定できなかったもののみ、決算確定後に事業担当課へヒアリングを実施。
- 導入にあたっては、予算編成方針の説明会の場を使って、細々節の選択方法、仕訳ルールについて説明し、庁内周知を行った。

#### 【導入までのスケジュール】



#### 【細々節への登録イメージ】

細 節	細々節の科目(設定前)	細々節の科目(設定後)
	(設定なし)	1.委託料(資産外)
委託料	資産物とするものと、 費用計上するものへと分割	2.委託料(事業用資産)
		3.委託料(インフラ資産)

#### 効果等

- 予算査定時に各課から事業内容を聞きながら勘定科目の確認(細々節の確認)を行うことで、仕訳精度が向上した。
- 財政担当課、事業担当課双方のヒアリングに費やす時間、労力を削減することができる。
- 予算編成時点で仕訳がほぼ完了するため、決算確定後の作業時間が大幅に短縮される。
- 期末一括仕訳のため、財政担当課以外公会計に対する認識が薄かったが、全庁的に認識をしてもらったきっかけとなった。





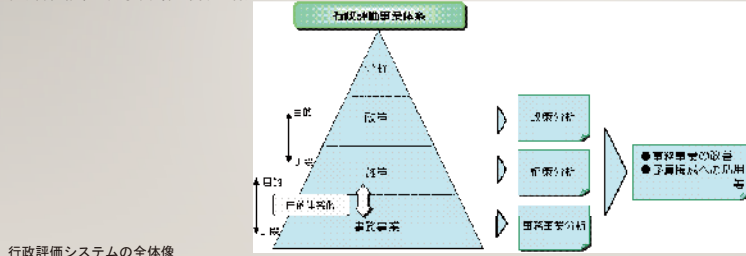


## 事例 行政評価によって連携を試みる荒川区

[HTTPS://WWW.CITY.ARAKAWA.TOKYO.JP/A001/GYOUSEIHYOUKA/R4GYOUSEIHYOUKA/R4KEKKA.HTML](https://www.city.arakawa.tokyo.jp/a001/gyouseihyouka/r4gyouseihyouka/r4kekka.html) (2023.06.22閲覧)

### 荒川区行政評価システムの全体像

荒川区が実施している政策・施策・事務事業について、「行政評価事業体系」に基づき分析・評価し、その結果を公表します。行政評価結果は、毎年決算に関する特別委員会前に公表し、区議会における審議等を踏まえ、事務事業の改善や新年度予算の編成に反映させていただきます。



## 荒川区 政策・施策分析シート 別配布（施策NO4-6） 政策4の施策6

- 行政の実施体系（15政策、86施策、915事務事業、181施設）に対応する政策・施策分析シートを作成。
- 分析シートは、① 指標の部（幸福実感指標、施策の成果に関する指標）、② 行政コスト計算書と貸借対照表 ③ 施策の現状、課題、今後の方向性 ④ 施策の分類、⑤ 施策を構成する事務事業の分類 から成る。
- 4-6の例では、①幸福実感は3.57（5点満点）、工事指数は単位。％か。②行政コストは15.6億円、貸借対照表固定資産は39.5億円。④は「重点的に推進」という分類。この施策シートは財務書類と関連付けられているが、財政情報とは関連付けられていない。

## 4 新しい公会計の試み

---

### 論点

---

- 1 地方公会計の整備は単式簿記・現金主義の「官庁会計」から複式簿記・発生主義の「公会計」への移行という改革として理解されることがある。
- 2 こうした理解には論ずべき論点がある。
  - ① 公会計への移行ではなく、公会計の創設ではないかという論点
- 予算とその決算（予算決算）に言う決算は予算制度の一貫である。したがって「公会計改革」は存在せず、あるのは「公会計新設」である。
  - ② 「公会計新設」と理解する立場から見ると、予算制度から生み出される財政情報と新設の公会計制度（？）から生み出される会計情報の併存をいかに整理するかが論点として浮かびあがる。

## 論点を踏まえたリサーチ・クエスチョン

---

- 公会計情報の利用者に政策意思決定者を中心に据え、政策意思決定に資するさらなる「新しい」公会計を構築することは可能か？
- いわゆる総務省基準の公会計情報は地方団体の過去のな全体像を示し、適宜セグメント化した単位での部分像を示している。
- 一方、財政の中心的関心は予算決算の過去の集計にあるのではなく、将来的な計画にある。それはしばしば希少資源の配分という政策意思決定に重点が置かれる。
- かつて「新設された公会計」にすでにヒントがあるが、財政と連携することによって「さらなる新しい公会計」（政策会計）が求められている。

