

# 公会計における財務書類体系のあるべき姿

宗 岡 徹

## 《はじめに》

2000年以降、我が国では国ならびに地方公共団体の財務書類（ディスクロージャー）の整備が行われた。国では、初めに特殊法人、独立行政法人の会計基準が整備され、2004年には、一般会計・特別会計を含む政府全体の財務書類の作成基準（省庁別財務書類作成基準）が制定された。そして、2005年度より省庁別の財務書類とそれを連結した国全体の財務書類が作成されている。一方、地方では地方公共団体の財務書類作成基準が整備され、2010年度には9割を超える地方公共団体が、財務書類を作成するに至っている。このうち、独立行政法人と特別会計に関する財務書類は、「独立行政法人通則法」と「特別会計に関する法律」により、法律に基づいて作成される法定の財務書類とされている。

2010年10月末に、内閣府行政刷新会議による「特別会計の事業仕分け」が行われた。特別会計で実施される各事業のみならず、特別会計そのものも仕分け対象とされた。仕分けをされる側（＝担当省庁）と財務省は、行政刷新会議の指示に従って、当該特別会計に関して、その意義、必要性、コスト、余剰金等の論点について資料を作成したが、当該資料は予算書・決算書に加え、上記の省庁別財務書類から作成する様式となっていた。つまり、国の作成する財務書類（省庁別財務書類）からの情報が実際の仕分けの議論の中で用いられたのであり、財務書類が「仕分け（にかかる分析）」にどのように利用されるかが試されたといえよう。

筆者は、財政制度等審議会委員として国の各種財務書類作成基準の制定を行い、特別会計の事業仕分けに仕分け人として参加した。その中で、現状の財務書類の意義と限界を認識するとともに、事業仕分けにおける議論ならびに国会等の議論に資するような財務書類のあり方について考察する良い機会となった。

最初に結論を言えば、「予算ならびにその増減を財務書類の体系の中に取り入れることが必要」ということである。その過程で、井尻の「三式簿記」<sup>1)</sup>ならびに「利速会計」<sup>2)</sup>の考え方から大いにインスピレーションを得ることとなった。これらの著書の中で井尻は「時制的簿記」と

1) 井尻雄士「三式簿記の研究」中央経済社、1984年5月

2) 井尻雄士「利速会計入門」日本経済新聞社、1990年7月

「微分式簿記」を提唱しているが、その考え方は公会計の議論において大いに役立つものである。企業会計よりも公会計、特に予算の議論において、「時制的簿記」と「微分式簿記」の考え方が役に立つことがわかったのである。

井尻の著作の論理は必ずしも一貫していない。微分や積分の捉え方が、高校数学レベルにとどまっており、全微分と偏微分の区別すらできていないと推察される中、数学的な論理展開に失敗しているからであろう。しかしながら、そのような失敗があったとしても、その基本的アイデアは卓越したものである。そして、公会計に「予算」(時制的簿記)とその増減(微分的簿記)の導入を行うとき、そのアイデアが企業会計以上に生きてくるということを主張したい。

なお、本稿は公会計における財務書類体系のあり方を論ずるものであり、時制的簿記あるいは微分的簿記の体系化を論ずるものではない。したがって、その点についての厳密な議論は行わない。しかし、公会計における「時制的簿記」及び「微分式簿記」の導入とその体系化を議論するとき、緻密な議論が必要となるであろう。さらに、さかのぼって企業会計の場合も論証する必要が生ずるかもしれない。しかし、これらの論点に関しては別稿に譲りたい。

### 《国における財務書類作成基準の制定》

2000年～2004年にかけて、財務省財政制度等審議会において、国の会計にかかる財務書類の作成基準が制定された<sup>3)</sup>。これらの財務書類は、民間企業の会計基準を参考に、企業会計の基準に準ずる形で作成されている。天下りや公的部門の不正、非効率への批判を受けた形で行われた公会計改革であり、「企業会計を導入することで問題がすべて解決する」かのごとき雰囲気の中で導入されたことが発端となった面が影響している。

しかし、企業会計の取り入れ方にはそれぞれ特徴がある。独立行政法人の会計<sup>4)</sup>では、企業会計をほぼそのまま導入しているものの、独立行政法人制度特有の「運営費交付金」等の会計処理に関して独自の処理を行う。地方公共団体の会計基準<sup>5)</sup>は、用語や定義、作成方法等で独自性はあるものの、企業会計の考え方をほぼ全面的に取り入れている。それに対し、国の一般会計や特別会計の会計基準<sup>6)</sup>では、企業会計において重要な概念のひとつである「純資産」(資産と負債の差額)を「資産負債差額」として、基本的に差額以上の意味づけを行わない等、企業会計とは異なる公会計独自の論理を大幅に取り入れている。

事業仕分けの対象となった「特別会計」の財務書類は、省庁別財務書類の作成基準に従って

3) 宗岡徹「国における公会計基準の制定」『現代社会と会計』第4号、2010年3月

4) 独立行政法人会計研究会・財政制度等審議会(・日本公認会計士協会)「独立行政法人会計基準及び独立行政法人会計基準注解」、2000年2月(最終改訂2010年10月)

5) 新地方公会計制度研究会「信地方公会計制度研究会報告書」、2006年5月

6) 財政制度等審議会「省庁別財務書類の作成について」、2004年6月(最終改訂2007年11月)

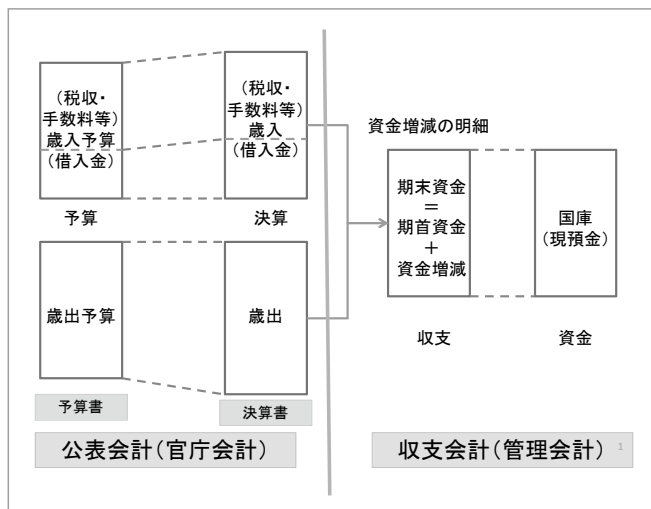


図1 政府機関の会計（従来）

作成される。予算・決算を中心とする政府機関の会計は、図1のとおりである。歳入・歳出のそれぞれについて、予算が作成される。税金等の収入についても、予算に従って歳入処理がなされる。歳出に関しては、予算に従って事業が実施され、支出処理と記帳が行われる。現預金の収支は、歳入歳出の処理の一環として資金繰りの管理（管理会計）がなされる。歳入と歳出の手続きと国庫残高の管理が行われ、必要に応じて短期的な資金調達が行われる。

予算による政府財政のコントロールは、議会制民主主義の基本であり、その重要性は言うまでもない。たとえ、企業会計的な財務システムが導入されたとしても、企業と同じように、決算による財政コントロールが行われることはあり得ない。市場による規律と利益という評価基準のある企業では、会計による事後的なコントロールが機能する。しかしながら、市場の失敗を対象とし、共通の評価基準のない公的機関では、独裁制等の他の意思決定システムを導入するならば別であるが、予算による統制は民主主義の基本であり、アカウントビリティの中心である。しかしながら、1年という期間に区切り、キャッシュフローを忠実に記述する予算及びその結果を示す決算では、他勘定への資金移転と事業実施による支出が同列に表示されていることによる理解可能性の低下や、財産や債務等の状況が会計システムだけでは不明であること等の限界が存在している。

そのため、予算・決算システムを「補完」する財務会計システムが必要であり、それが図2の省庁別財務書類である。具体的には、財産や債務等の状況を開示するために「貸借対照表」を作成し、事業にかかったコストを開示するために「業務費用計算書」を作成する。

「貸借対照表」は、公的機関の有する資産と負債を企業会計と同様の対照表形式で表示するものである。しかし、資産と負債の差額を「資産負債差額」としてその内訳を示さない等、実質

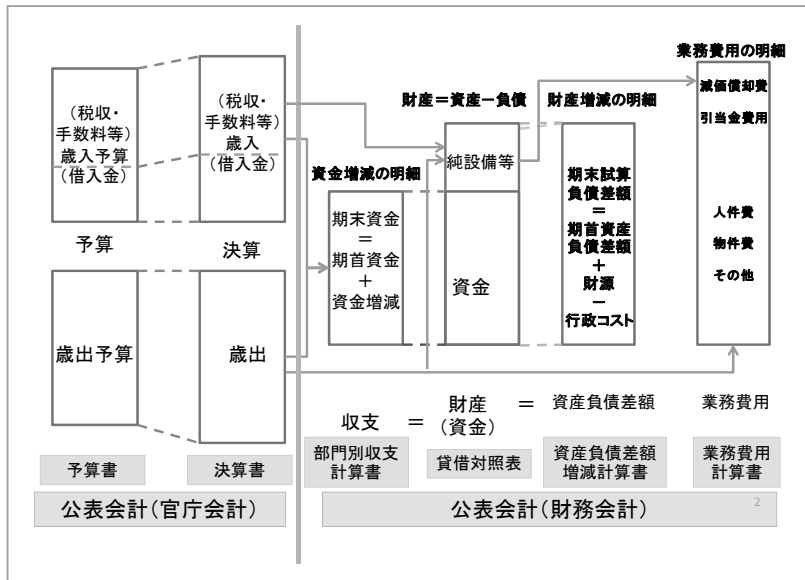


図2 省庁別財務書類

的には財産目録である。企業会計と異なり、利益という概念を想定できない公的部門の会計において、資産と負債の差額を「純資産」あるいは「資本」として表示することで、却って誤解を生じさせることを懸念したことにより、このような差異を生じさせているのである。

「業務費用計算書」は、「決算」に基づく支出費用のみならず、期ずれの調整を行うとともに、減価償却費や引当金繰入額等の非支出費用も計上する等、発生主義による費用計上となっている。決算では、勘定間の資金移動や一般会計との資金のやり取りも歳入または歳出として処理されるので、業務（事業）に用いられた費用のみを示すことができない。そのため、発生主義をベースとした費用項目を集めて開示するのである。さらに、「予算・決算システム」の中で管理会計的に行われてきた政府の資金繰り＝キャッシュフローの状況を示すために、歳入と歳出の決算書を内容別に並べ替えて「部門別収支計算書」を作成する。

さらに、「資産負債差額増減計算書」は、企業会計では「損益計算書」に相当する財務書類である。企業会計では、事業活動による純資産（＝資産と負債の差額）の増減が利益であり、その算定が企業会計の目的となっている。しかし、利益概念が想定できない公会計において、資産と負債の差額（省庁別財務書類では「資産負債差額」）に積極的な意味を与えることはできない。この点が、企業会計と公会計の本質的に異なる点である。とするならば「資産負債差額増減計算書」は必要ないこととなるが、企業会計とのアナロジーと財源をフローとして開示する必要性、期首の貸借対照表における資産負債差額と期末貸借他使用表の資産負債差額の増減を説明するために作成することとしたものである。

これらの財務書類の体系を図示したものが図3である。期首のストックである貸借対照表と

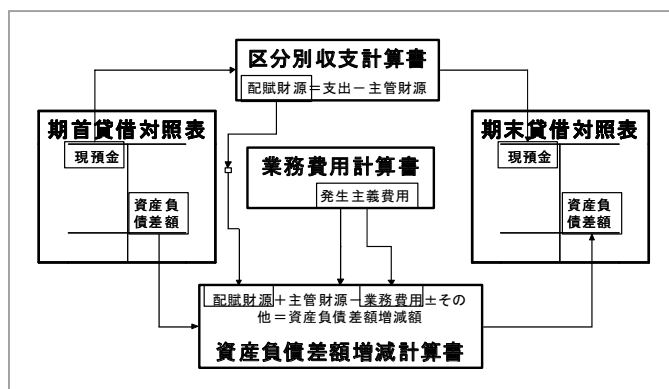


図3 省庁別財務書類の体系

期末の貸借対照表の間をフローで関連付けている。期首と期末の現預金の増減の明細をフローとして示したものが「区分別収支計算書」、期首と期末の資産負債差額の増減の明細が「資産負債差額増減計算書」である。これらのフロー表とは別に、当期の事業実施にかかるコストを示したフロー表が「業務費用計算書」であり、期首と期末のストックをつなぐフロー表とはなっていない。あえて、貸借対照表の期首と期末の増減の中に組み入れるとすれば、「資産負債差額増減計算書」の一部を構成することになる。

省庁別財務書類の特徴として、出納整理期間の収支を行った後の金額で作成されていることが挙げられよう。企業会計では、期末時点で決算を行い、発生した費用等とキャッシュフローのずれは、支払費用に対して、前払いや未払い等の期ずれの調整を行い、発生主義に修正している。そのため、期ずれの調整科目が貸借対照表に計上されることになる。これに対し、国等の公的機関においては、出納整理期間が設けられており、期末までに発生したコストや権利が確定した収入について、未払いや未収等の期ずれの調整を行うのではなく、出納整理期間の収入と支出を行うことにより、発生主義的な金額への修正が行われる。そのため、出納整理期間に関しては、前年度分と当年度分の収支が並行して行われる。そのため、「業務費用計算書」や「資産負債差額増減計算書」に計上されたフローの金額は、決算期末で帳簿を閉鎖し、前払いや未払い等の期ずれの調整を行う方法（企業会計のやり方）とほぼ同じとなり、「区分別収支計算書」は、未支出の費用を除いた発生費用計上額や収入とはほぼ同じ金額となる。しかし、「貸借対照表」の計上額は、期末時点の金額ではなく、出納整理後の金額となるため、実際には存在しないバーチャルな金額が計上されることとなる。特に現預金の金額は決算期末（3月末）の実際の有り高ではなく、決算期末の金額に出納整理期間の前年度分（決算期間分）の収支を加減した後の金額が計上されるため、大きく異なることとなる。収支管理は、収支ごとに前年度分と今年度分の区分が厳格に行われているが、現預金の管理は前年度分と今年度分の区分をせずに行われている。そのため、貸借対照表に計上された現預金の額は、ある時点の実際のコ

残高ではなく、計算上の金額となっている。

### 《事業仕分けにおける財務情報の利用》

2010年10月末に「特別会計にかかる事業仕分け」が行われた。

特別会計は、「財政法」第13条ならびに「特別会計に関する法律」により、事業や資金の状況を一般会計と区分して経理するべく設置される。受益と負担の関係や事業ごとの収入と支出を明確化し、国の活動状況の明確化と事業ごとの国会のコントロールの強化を目的としており、2010年12月現在で18会計51勘定が設置されている。特別会計の設置は、家計において、家族旅行をするために財布を別（別勘定）にして積み立てるのと同様、一般会計と財布を別にするこにより管理しやすくする趣旨とすることができる。

特別会計の規模は図4の通り、総額で367兆円（2010年度予算ベース）である。ただし、国債の借り換え（103兆円）や特別会計間、勘定間のやり取りが88兆円あり、純額では176兆円となっている。我が国の一般会計の規模は92兆円であり、特別会計は約2倍の規模がある。176兆円のうち、自主財源が123兆円、一般会計からの繰り入れが54兆円となっている。一般会計92兆円のうち54兆円が特別会計経由での支出となっている。

かつて、特別会計はそれぞれの設置法により設置されていたが、2007年に制定された「特別会計に関する法律」により、設置法が一本化された。さらに、同法第19条により、予算、決算のみならず「特別会計財務書類」も法定財務書類となっており、会計検査院の検査を受けたうえで国会に提出される。

特別会計は、収支管理や予算査定等において、一般会計と同じ取り扱いがなされるとされて

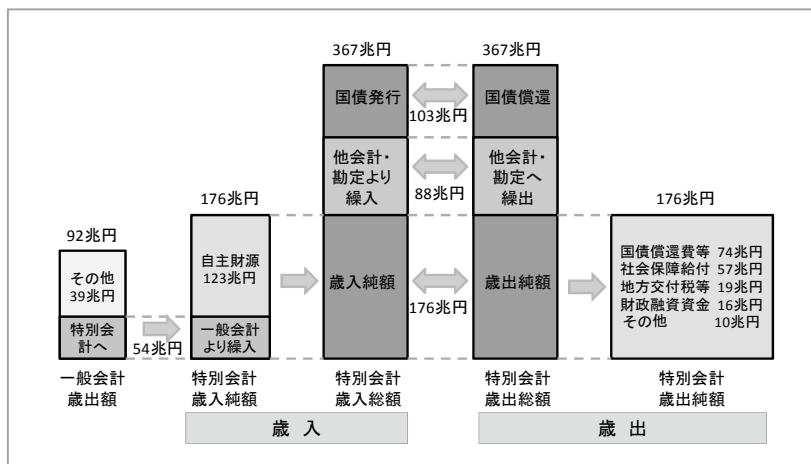


図4 特別会計の規模 (2010年度予算)

いるが、特別会計の多くが独自の自主財源をもっており、各省の権益的な取り扱いがなされているのが実情である。収支を明確化して解りやすくする意図にもかかわらず、一般会計とのやり取りや特別会計間あるいは勘定間のやり取りがあつて、却つて複雑化しており、実態が解りにくくなっている。国会の議論では、一般会計が中心になつており、特別会計は規模が大きいにもかかわらず、一種のブラックボックス化している面もあつた。

特別会計にかかる事業仕分けは、国の事業に対して行つた第一弾（2009年11月）、独立行政法人や公益法人等が行う事業に対して行つた第二弾（2010年4月～5月）に続くもので、第三弾となる。今回の仕分けでは、特定の事業について仕分けする「事業仕分け」と特別会計そのものを仕分けする「制度仕分け」が行われた。

行政刷新会議が用意した資料における仕分けのポイント<sup>7)</sup>は図5のとおりである。

事業仕分けでは、事業自体の必要性とともに、コスト水準の妥当性が問題とされた。そのため用意された予算情報、会計情報の例を図6で示した。事業の妥当性を示す資料に加え、予算・会計情報としては、当該事業の過去の予算額と2011年度の概算請求額の一覧表、さらに予算請求額に人件費を加えた当該事業にかかる実質総コストの金額が示された。実質総コストの金額は、予算金額をベースとしているものの、省庁別財務書類における業務費用計算書の考え方を基本としている。すなわち、国の予算や決算においては、人件費は定員管理ということで別途管理されているため、個別の事業の人件費を把握することができない場合が多い。また、事業費に関しても、いくつかの予算を組み合わせると一つの事業に当たることがあり、当該事業の総コストを把握するのが容易ではない。すなわち、事業の総コストを示すうえで、特別会計

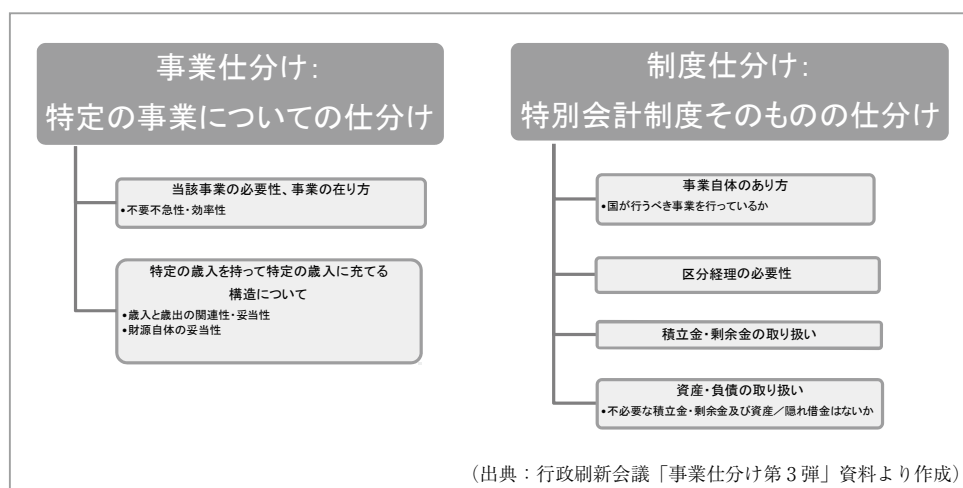


図5 特別会計事業仕分けのポイント

7) 内閣府行政刷新会議事務局「行政サ新会議ワーキンググループ『事業仕分け第3弾』、2010年10月





図6 事業仕分けで用いられた資料（抄）

の予算書における金額だけでは不十分であり、その他の費用を加算して、当該事業にかかる実質総コストを示すこととなる。その他の費用のうち最大のものは人件費であり、当該やり方（特別会計の予算金額+人件費）は簡便的な方法で実質総コストを把握するものである。

実際の議論では、コスト水準の妥当性のみならず、コストの増減ならびに当該事業にかかるコストを今後どうしていくのかということも議論のポイントとなった。むしろ、コストの増減と今後の方向性が議論の中心であったといえることができる。コストの増減額はコストの金額を時間で微分したものといえることができるし、当該事業にかかるコストを今後どうしていくのかということは、コストの増減額をさらに時間で微分したものと捉えることができる。

制度仕分けでは、事業自体のあり方に加え、区分経理の必要性、積立金・剰余金、現預金や借入金の取り扱いがポイントとされた。そのために用意された会計情報の例は図7のとおりである。特別会計の概要・事業の概要、歳入歳出の内容及びその推移を示す資料に加え、貸借対照表、剰余金や借入金等の推移の資料が示された。これらの資料は、省庁別財務書類から転載されたものであった。

事業仕分けのそもそもの目的が、特別会計の剰余金を見つけて他に転用することであり、不必要に留保されている資金があるかどうか大きな論点となった。そして、今後の事業の遂行に不要な資金が存在する場合は、その金額を把握し、国庫に返納あるいは手数料や料金の引き下げ等の形で国民に返還する方法等の手当てを行うことが求められた。そのため、現預金、剰余金、借入金等の残高はいくらで、それらはどのようにしてその金額になったのかという経



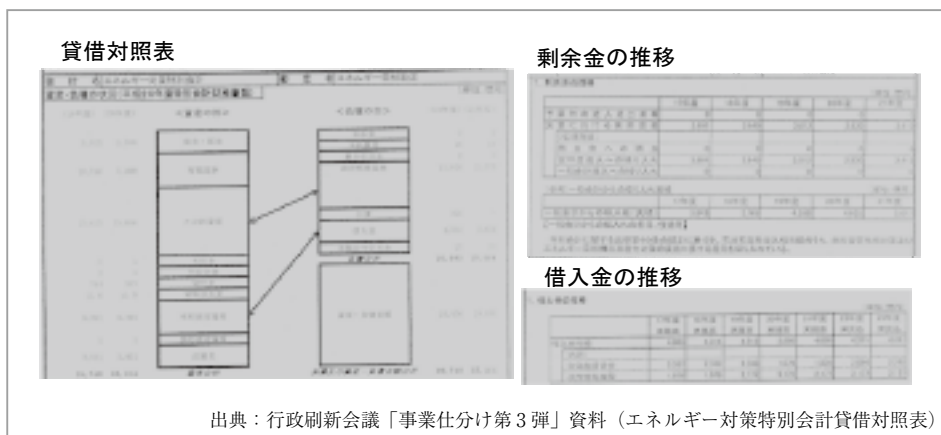


図7 制度仕分けで用いられた資料（抄）

緯を把握する資料が、特別会計財務書類の「貸借対照表」や「区分別収支計算書」をもとに作られたのである。そして、これらの金額が今後どのように変わっていくのかということについて議論がなされ、制度の在り方について仕分けされたのである。

そもそも、「貸借対照表」ならびに「区分別収支計算書」で示された情報がなければ、これらの議論は成り立たないものであった。省庁別財務書類を作成していたことにより、共通ベースの資料を前提とした議論が可能となったということができよう。

このように、事業仕分けにおいて、「予算書」「決算書」に加え、省庁別財務書類のうち、「業務費用計算書」「貸借対照表」「区分別収支計算書」やその考え方が大いに利用された。しかし、「資産負債差額増減計算書」は全く利用されなかったといっても過言でないであろう。「資産負債差額増減計算書」は、企業会計における損益計算書に相当するものであり、企業会計では最も重要な財務書類である。しかし、利益概念を想定できない（あるいは想定するべきではない）公会計において、必ずしも必要でないということが実証されたということができよう。

前述の通り、「貸借対照表」と「業務費用計算書」は「予算」と「決算」だけでは解らないことを明らかにするし、「区分別収支計算書」は決算書を解りやすく並べ替えた財務書類なので、特別会計の分析等において利用されるであろうことと、「資産負債差額増減計算書」の利用は難しいであろうことは、省庁別財務書類の作成基準を制定する時に想定していた。したがって、今回の事業仕分けでその通りの結果となったということは、予想が正しかったということができよう。

企業会計の歴史において、会計記録が様々な様式等の発展を経て、アカウントビリティや投資家への情報提供という風に、企業分析の手法の発展と相まって、財務諸表の利用が進んできた。これは、会計情報が当初の想定を超えて様々な利用が行われるとともに、資本市場等の外部環境の変化に応じて、その応用範囲を広げてきたということであり、各種の目的に適応しう

る一般的な情報価値を有するものとなったということができよう。しかし、今回の事業仕分けにおける財務書類の利用において、公会計情報（財務書類）の利用が想定範囲にとどまり、想定を超える利用及び議論を引き出すことができなかった。このことは、公会計において企業会計的な情報提供がベストの答ではないということの例証であると考えることができよう。

今回の事業仕分けで、改めて明らかになったことは、公的部門における議論の中心が「予算」ということである。国会の議論等を見ても予算を対象に議論しているし、公的部門の資源配分が予算によって決定されることから、国民・住民に対するアカウンタビリティの中心が予算になることを考慮すれば当然のことであるということができよう。

### 《財務書類体系のあるべき姿》

今回の事業仕分けにおいても明らかになったように、「予算」が公的部門をコントロールする中心概念である。企業会計において、企業をコントロールする中心概念が利益（あるいは投下資本利益率）であることと対をなしている。企業会計がその中心概念である「利益」を算定するべく存在しているのとは対比で考えれば、公会計においてもその中心概念である「予算」に貢献するべき財務書類体系を構築するべきである。

これまで、公会計の議論が「決算」に限られていた。これは、公会計及びその基準の制定における議論が、主として企業会計の専門家が中心として行ってきたため、企業会計とのアナロジーの中、「予算」については、「無視する」、「前提条件とする」、「決算中心にするべきと切り捨てる」等の取り扱いがなされてきた。しかし、中心概念に貢献しない制度は、所詮、亜流のものに過ぎない。したがって、「決算」のみならず「予算」を取り入れた公会計制度によって、公的部門に貢献していくことが求められし、そのような公会計制度の構築が必要である。

事業仕分けや国会等の議論では、予算の総額のみならず、「前年度あるいは前々年度より増加しているのか減少しているのか」、「その増減額はいくらか」、「これまでのトレンドはどうなっているのか」、「今後どうなるのか」等がポイントとなっている。つまり、「予算の増減額」及び「増減額の方向性」、すなわち「予算の増減額の増減額」がテーマとなっており、公会計は、それに対応した情報を提供することが求められているといえよう。

その場合、現行の「予算」「決算」や「省庁別財務書類」の作成をどのように取り扱うかが問題となる。このとき、井尻の「三式簿記」<sup>8)</sup>と「利速会計」<sup>9)</sup>に解決の糸口を見出すことができる。これらの著作の中で、井尻は「時制的三式簿記」として「予算」の会計への取り込みと「微分的三式簿記」として「差額概念」の会計への取り込みを提唱している。井尻は企業会計を前提に理論を展開しているが、前述の通り、「予算」と「差額概念」の導入は公会計にこそ求められ

---

8) 脚注1参照

9) 脚注2参照

ているものである。井尻の言う微分概念は、数学的な微小単位における変化ではなく、1か月（あるいは1年）といった単位時間当たりの変化を表す概念であり、前述の「予算の増減額」あるいは「予算の増減額の増減額」と同じ考え方と捉える事ができる。

井尻は予算会計の導入は本当の三式簿記ではなく、複式簿記を組み合わせたものであるとしているが、本稿のテーマは、公会計における予算会計の導入を三式簿記への展開として捉えるかということではなく、「予算」を公会計システムの中に位置づけ、その財務報告を行っていくことであるから、井尻の実務的なアイデアのみを借用することになる。さらに、微分的三式簿記に関する井尻の主張も一貫しているとは言い難い。「三式簿記」では、利益を財産を微分したものと捉え、さらに利益を微分したものを「利力」として捉えているのに対し、「利速会計」では、利益を微分したものを「利速」ととらえ、さらに「利速」を微分したものを「利力」と捉えているからである。また、「三式簿記」では言及のない「作益」「作速」「作力」という概念を「利速会計」で新しく導入し、説明の方法を明らかに変えている。しかし、公会計で求められているのは「差額」概念であり、「差額の差額」概念である。このような「差額」概念を会計の中で位置付けることができるということを示したことが井尻の功績であり、その実務的なアイデアのみを借用するものである。

公会計と企業会計の違いは、前述の「資産と負債の差額（資本あるいは純資産）に意義を見出すことができるかどうか」ということに加え、「収益（歳入）と費用（歳出）に関連性があるか、それぞれ独立しているか」ということがある。

企業会計では、

$$\frac{\Delta p_r}{\Delta t} = \frac{\Delta s - \Delta c}{\Delta t} = \frac{\Delta s}{\Delta t} - \frac{\Delta c}{\Delta t}$$

$p_r$ : 利益 (=  $s - c$ )       $s$ : 収益       $c$ : 費用       $t$ : 時間

であるが、収益と費用の間には収益の獲得のために費用を支出するという関係（関数関係： $s = f(c, t, x_1, x_2, \dots)$ ）が想定される。「費用の支出⇒顧客の満足⇒顧客による満足の評価⇒収益の獲得」という因果関係があり、関連性ありと捉えることができる。

これに対し、公会計では、

$$\frac{\Delta p_a}{\Delta t} = \frac{\Delta r - \Delta e}{\Delta t} = \frac{\Delta r}{\Delta t} - \frac{\Delta e}{\Delta t}$$

$p_a$ : 収支 (=  $r - e$ )       $r$ : 歳入       $e$ : 歳出       $t$ : 時間

であるが、歳入は「労働選択や資産、行動等として顕れた国民のポテンシャル」をもとに決定されるものであり、歳出は「国民の要求事項を満たすことによる国民の満足」によって決定されるものである。歳入と歳出には直接的な因果関係は無く、歳入を超えて歳出を行うことが

変数	企業会計 (井尻)	公会計			(参考)債券
		歳出	歳入	財産	金利
前提条件	技術、企業組織、 投資環境等	国民の満足	国民の ポテンシャル	公と民の 役割分担	投資家・市場
空間 (単位:円/月)	効益・使用 (効益会計)	国民の 要求事項	国民の労働選択・ 資産・行動等	資金 純設備等 (資産・負債)	債券
位置 (単位:円)	財産 利益・作益	歳出予算 歳出	歳入予算 歳入		債券価額
速度 (単位:円/月)	利速・作速	歳出予算速度 歳出速度	歳入予算速度 歳入速度		デュレーション
加速度 (単位:円/月 <sup>2</sup> )	利力・作力	歳出予算力 歳出力	歳入予算力 歳入力		コンベクシ ティ

図8 微分的簿記と公会計

できないという制約条件としての関係が認められるのであり、それぞれが独立していることになる。

従って、公会計において、歳入と歳出はそれぞれ別の関数として捉えるべきであり、その差額としての「資金」を微分的簿記の中で捉えることは難しいことになる。

以上を井尻の「三式簿記」「利速会計」との関係でまとめたものが図8である。

井尻が企業会計において「効益」「使用」として捉えているのは、利益（及び作益）を期間にわたって積分したものであるが、利益を生み出すポテンシャルを「円月」という単位で捉えたもので、ニュートン力学では「空間」に相当するものといえよう。公会計では、歳出を時間で積分したものは「国民の満足を前提とした国民の要求事項」、歳入を時間で積分したものは「国民のポテンシャルを具体的な各種選択（労働、資産、行動等の課税標準に相当するもの）の結果」と捉える事ができる。ただし、歳入や歳出は一義的に決まるものではなく、政府の全体像（国家ビジョン・政策ビジョン）をどのようにとらえるのかによって異なってくる。たとえば、資源産出国なのか、加工貿易中心なのか、観光立国を目指すのか等の国家ビジョンの違いによって、想定される国民負担のベースが変わってくるであろうし、国民の要求も異なってくる。また、大きな政府を選択するのか、小さな政府を選択するのかによっても、歳入予算及び歳出予算の内容及び金額が変わってくるであろう。したがって、政府の全体像（国家ビジョン・政策ビジョン）も前提条件として捉えることが必要となる。

以上を前提条件として所与のものとする、公会計においてテーマとなるのは、企業会計で「財産、利益、作益」に相当する「歳出予算、歳出」と「歳入予算、歳入」であり、「利速・作速」に相当する「歳出予算速度（歳出予算の増減）」と「歳入予算速度（歳入予算の増減）」、「利力・作力」に相当する「歳出予算力（歳出予算の増減の増減）」と「歳入予算力（歳入予算の増

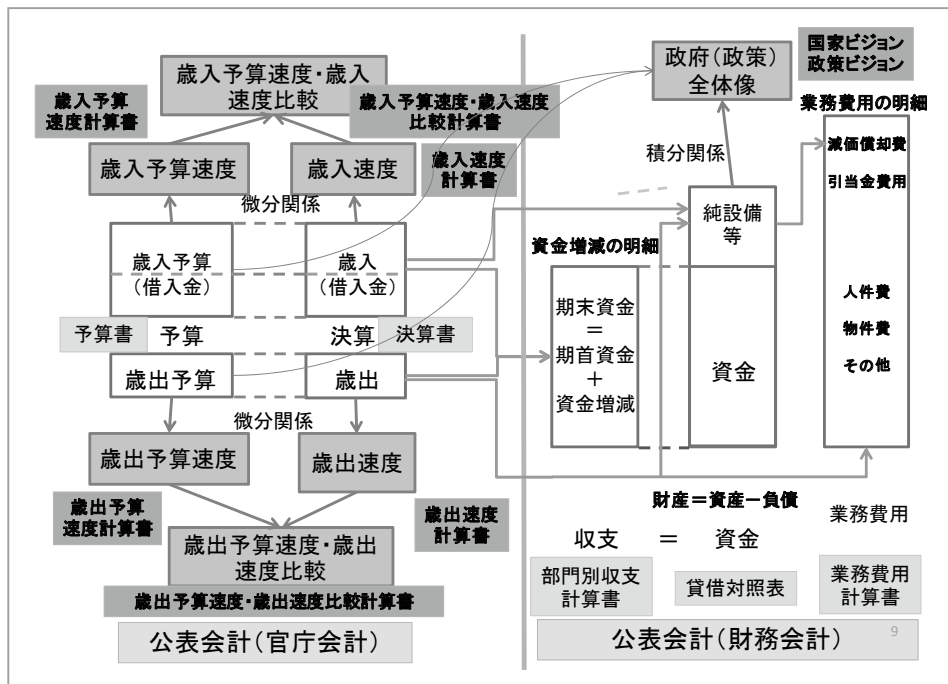


図9 公会計における財務書類のあるべき体系

減の増減)」である。なお、参考のために。ファイナンスにおけるデュレーションの考え方を比較表に取り入れている。ただし、力学や会計のように時間について微分するものではなく、デュレーションは債券価格を金利について微分したものであり、実際の債券運用やイミュニゼーション（中立化）において指標として利用されているものである。

以上の考察を、「公会計における財務書類のあるべき姿」としてまとめたものが、図9である。現状の「省庁別財務書類」の体系との主要な違いは、以下のとおりである。

- ① 歳出予算・歳出決算及び歳入予算・決算に関して、それぞれ「速度計算書」を作成すること
- ② 歳入と歳出のそれぞれで、予算の速度計算書と決算の速度計算書の比較計算書を作成すること
- ③ 省庁別財務書類のうち「資産負債差額増減計算書」の作成をやめること

「速度計算書」は、予算と決算の前年度との差額を開示する計算書で、増減額とともにその内訳（内容）を示すものである。歳入予算と歳出予算、歳入決算と歳出決算について作成する。これは、予算の議論が前年度との増減に焦点を当てて行われる場合が多く、その議論に会計的に貢献するために作成するものである。その場合、前年度との差額のみならず、当該差額の内

訳（当該増減は事業量自体を増減させた結果なのか、単価の変動によるものか、効率化によるものか等を示す）を示すことが必要である。そのことにより、単に予算額を示すよりも、国会等の議論をサポートするとともに、国民へのアカウントビリティを果たすものとなる。

さらに、決算についても「速度計算書」を作成する。前年度の決算との差異とその内容を示すことで、予算による増減額を除く、当該事業の実施にかかる効率性を示すことができるようになるからである。企業会計では、効率化は「利益」の増加という形で顕れることとなる。これに対し、公会計には「利益」という指標がないため、効率化を端的に示すことが難しかったが、「予算速度計算書」と「(決算)速度計算書」を比較することにより、事業量の増減や単価の変動等を除く結果、すなわち、事業実施にかかる効率性、有効性、経済性といった「3E」の状況を示すことができる。

図9の財務書類の体系について、「歳出予算と決算」について解りやすく図示したものが図10であり、「歳入予算と決算」について示したものが図11となる。図9では、予算と速度の関係や予算を積分したものととの関係が解りにくかったので、その部分だけを取り出して解りやすくしたものである。

図10と図11で、「歳出予算力」と「歳入予算力」が示されている。これは、図9では書ききれなかったものである。ここで重要なのは、「歳入と歳出の差額の差額(力)」は予算にのみ想定されるものである。すなわち、決算は結果を示すのみで、そのコントロールに使われるわけではないからである。歳出及び歳入にかかる「〇〇力」は、予算編成及び国会等の議論においてのみ必要なものであり、「予算」にかかるものだけが作成されることとなる。なお、「歳出予算力」と「歳入予算力」にかかる資料は、国会等の議論とともに国民に開示され、アカウントビリティを果たす上で重要な資料となる。

予算（及び決算）は単年度で編成されるが、複数年度を想定した方向性を意識した編成が求められる。もし、単年度だけで裁量的な予算の増減を無制限に認めると、当該事業について期待される成果が出ない可能性があり、究極的な無駄遣いとなる。このように複数年度にわたる予算編成が求められる力が「歳出予算力」であり、単にその年度の予算をつけるだけでなく、過年度の決算の推移を見つつ、今後の方向性を前提とした予算編成が求められる。このような「予算力」が公会計を動かす本質的な力なのであり、会計による「予算力」の把握と「見える化」が公会計の本質的な課題であるといえよう。

会計は事実を客観的に「記録」という機能に加え、その情報を「分析」することにより将来の方向性を示す機能を有している。企業会計では、客観的な記録と分析がその機能と担当者において分化している。企業は会計「記録」を財務諸表の形で開示し、アナリストは当該財務諸表を「分析」して投資等の行動に結びつける。そして、その間をつなぐ情報が会計（財務諸表）という位置づけが制度として確立している。これは、「利益」という共通の指標があるため可能となっているものである。これに対し、公会計の場合、客観的に「記録」する機能は重

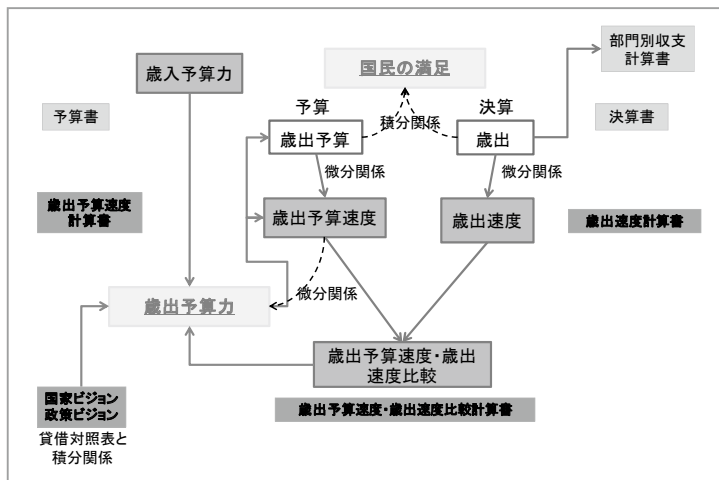


図10 公会計における歳出予算及び歳出決算のあるべき体系

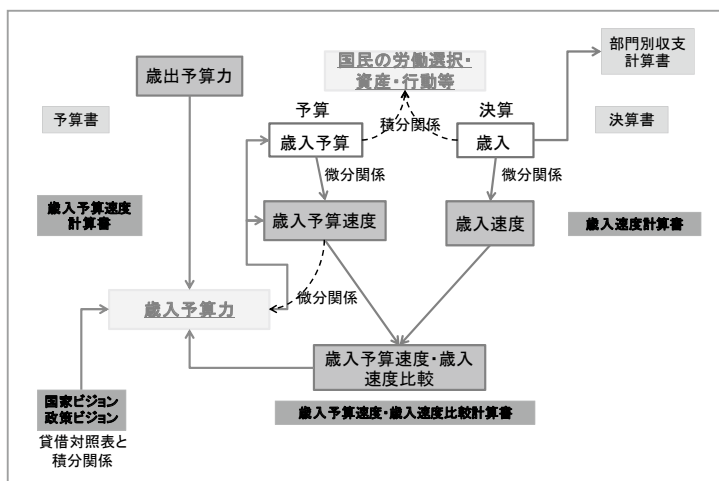


図11 公会計における歳入予算及び歳入決算のあるべき体系

要であるが、その情報をそのまま開示しても、有用な情報を提供したことになるし、アカウントビリティを果たしたともいえない。このように、公会計では、企業会計を超えた情報提供が求められるが、それが「予算」であり、「予算速度」、「予算力」の算定と開示となるのである。

特に、「歳出予算力」は、歳出予算の増減の増減を示すもので、当該予算の今後の方向性について示している。すなわち、当該事業の「予算」は、「今後も継続していくものなのか」、「一定期間集中して実施しその後民間あるいは地方公共団体への移管を企図していくものなのか」、「予算の性格を変更することが求められるものなのか」を示すものである。所得の移転に当たるよ



うな事業は継続性が強いと思われる。景気対策や省エネ支援、新規産業の立ち上げ支援等の事業は、一定期間、国の事業として予算を使った後に、政府の関与を減らしていくことが必要となる。また、モデル事業として実施するものは、事業モデルの確立あるいは国民の意識の醸成等が達成された場合には、新しいステージに進むべきものである。このように、政策事業の種類により、今後の方向性は異なっていくものであり、それが明確でない事業は効率化の方向性も明確にしにくいものである。また、「歳入予算力」は、特定の歳入の方向性を示すもので、「歳出予算力」を規定することとなる。たとえば、特別会計のように歳入が特定されるものは、歳入予算力の範囲内で歳出予算力を整えることが必要となる。歳入力がゼロ（歳入予算が一定で変化しない）場合、特定の事業を行うには、他の事業の歳出力を考慮しつつ、歳出力を合計でゼロ（歳出予算が一定で変化しない）にしなければならないからである。

### 《終わりに》

国の会計基準（省庁別財務書類等）の作成に関わり、特別会計の事業仕分けに参加した。その経験等から、国の会計を機能させるにはどうするかということについて、一定の考えをまとめたものが本稿である。結論としては、「予算」を取り込むこと、さらに、予算や決算の年度間の差異とその明細、さらには「歳出と歳入の予算力」を示すことが重要であるということである。このような議論について、井尻が「三式簿記」「利速会計」において展開した議論が大いに参考になった。井尻は、「時制的簿記」として「予算」を簿記システムに取り込むこと、「微分的簿記」として期間の差異、及び差異の差異を取り込むことを主張されたが、これは公会計がまさに必要としているものである。「予算力」は公的部門を特徴づける本質的な力であり、その開示が公会計の本質的な課題である。そのため、井尻の用語を使って、差異を「速度」、差異の差異を「力」として議論した。

実際の帳簿システムならびに記帳方法は井尻が示したものがそのまま使えるのではないかと考えているが、詳細には検討していない。今後、議論を精緻化するうえで、簿記システムならびに微分の考え方等を整理して理論化することが必要となるが、これらは今後の課題である。なお、別稿で三式簿記を多元化したものとして「レイヤー簿記」<sup>10)</sup>の考え方を提示した。井尻の言うところの「複式簿記を組み合わせたもの」との域をどれだけ超えているかについて今後の検討課題だが、公会計は三式簿記を目指すものではないことから、「レイヤー簿記」の採用も可能であると考えられる。したがって、公会計における「レイヤー簿記」の適用も今後の課題となる。

---

10) 宗岡徹「レイヤー簿記の研究」『現代社会と会計』第3号、2009年3月