



政府予算会計論序説

柴, 健次

(Citation)

国民経済雑誌, 222(1):1-16

(Issue Date)

2020-07-10

(Resource Type)

departmental bulletin paper

(Version)

Version of Record

(JaLCD0I)

<https://doi.org/10.24546/E0042090>

(URL)

<https://hdl.handle.net/20.500.14094/E0042090>



国民経済雑誌

政府予算会計論序説

柴 健 次

国民経済雑誌 第222巻 第1号 抜刷

2020年7月

神戸大学経済経営学会

政府予算会計論序説

柴 健 次^a

政府予算に対する諸学問からの説明が多々ある。会計もまた予算に対して貢献領域を有している。予算は政府による法的行為であり、かつ経済行為そのものであるから、これら政府行為を記録対象とする会計は決して政府行為にとって代わることはできない。しかしながら、これら政府行為の記録にとどまらず、より良き政府行為をもたらす意思決定に資する会計（意思決定支援システム＝DSS: Decision Support Systemとしての会計）として存在する。会計の有用性を高めるには、①企業の費用収益対応に倣うのではなく、独自に「支出－効果表」の作成が必要である、②予算は財産管理に威力を発揮しないので、会計がこれを補足して予算の効用を高める必要がある、③我が国では歳入予想の精緻化と徴税率上昇の工夫も併せて必要となる一方、予算執行制限を課すため、停止条件を明確にし、すべての部課がそれを受け入れる環境を整備する必要がある、④そして①から③が継続的に行われているかの確認が必要である。

キーワード 意思決定支援システム，支出－効果表，歳入予測の厳格化，
予算執行制限

1 政府予算に対する法学的，財政学的議論

企業予算は企業管理会計の対象である。櫻井（2019）は、「企業予算は、利益計画で示された基本的枠組みをもとに、部門責任者による参加を求めながら、企業全体として整合性のある業務執行計画として編成される。企業予算は、責任会計に基づくマネジメント・コントロールシステムであることに、その本質が見いだされる。」と言う。一方、政府予算はわが国の政府管理会計が未整備なためか主流のテーマになっていない。政府予算といえは政治そのものであると²⁾か、役所においては予算システムと官庁会計が未分離であったり³⁾する。つまり、政府においては「予算と会計の関係」が明確になっていない。

そこで、まず法学の分野での議論を参考にしたい。ここでは「予算と法律の関係」が論じ

a 関西大学大学院会計研究科，kenshiba@kansai-u.ac.jp

られている。夜久仁（2016）は、「我が国予算は明治6年の歳入出見込会計表から今日に至るまで一貫して国の歳入歳出をあらかじめ計算して示す「予算会計表」であることはほとんど疑問の余地のないところであろう。」と述べている。夜久仁（2016）は「予算会計表」であることに実質的に疑問の余地はないとする一方で、「予算の法律的性質」という形式的意義の問題が明治憲法の制定以来生まれたとする。すなわち「明治憲法において予算を法律とは異なる別個の形式としたことは、明治憲法の極めて大きな特色であり、明治憲法起草者も認めている通り諸外国においてはほとんど例を見ないところであった。」と述べる。予算の形式的意義をめぐる論争（夜久仁（2016）はこれを「予算理論」と呼ぶ。）は、日本国憲法下においても継続して存在する。

法学の分野での議論に学ぶことは、「予算会計表」としての予算の実質的意義に疑問がない一方で、「予算と法律の関係」である予算理論については今も重要な論争点となっているということである。では疑問なしとされた「予算会計表」は誰の関心の対象となっているのか。甲斐素直は（2001）は当初の「予算会計表」に対して、予算の定義として「国の支出及び債務負担に関する権限を行政庁に付与することを目的とする具体性ある法規範を、悉皆的にとりまとめたもの⁷⁾」と見解を述べている。「予算会計表」は予定表や見積り表とみられるかもしれないが、甲斐は「権限付与表」という点に本質を見出し⁸⁾ている。しかし、権限の付与表であるとしても、付与する権限として示された会計表の意義は何かまでは明らかにされていない。

法学的な論点から離れてみると、「予算会計表」は歳入歳出の計画表であり、貨幣的に表現され行政の予定表であること、国及び地方の歳入歳出の内容についてはもっぱら財政学者の関心となっていることが分かる。この観点から予算制度にメスを入れた研究に田中秀明（2011）がある。田中は「データに基づき日本の予算制度を分析し、財政規律を確立する観点から日本の予算制度の問題点を明らかにする。」と述べる。結論としては「景気変動に対応して安定的に財政運営を行うためのメカニズムに欠ける」点や「赤字ルールを遵守させるメカニズムが欠ける」点を指摘する。即ち、「予算会計表」という予算制度を財政運営の観点から論じるのである。このような議論は経済学的議論である。

学問とその対象から再度整理してみよう。予算が法律か否かは未解決の問題だとしても、予算に従う行為（予算行為）は他の法律とともにわが国の基本的な規範を形成するものであるから、予算行為は法学の研究対象となる。予算という規範に従う行為は予算行為かもしれないが、その予算行為は別の観点から見れば貨幣と財サービスの交換という経済行為（または財政行為と呼ぶ）なので、経済行為の研究は経済学の対象となる。会計学もそれ独自の歴史を有するが、「予算理論」という法学上の論点や「財政規律」という財政学上の論点を直接の研究対象としないということは合意が得られると思う。

2 政府予算に対する会計的議論の可能範囲

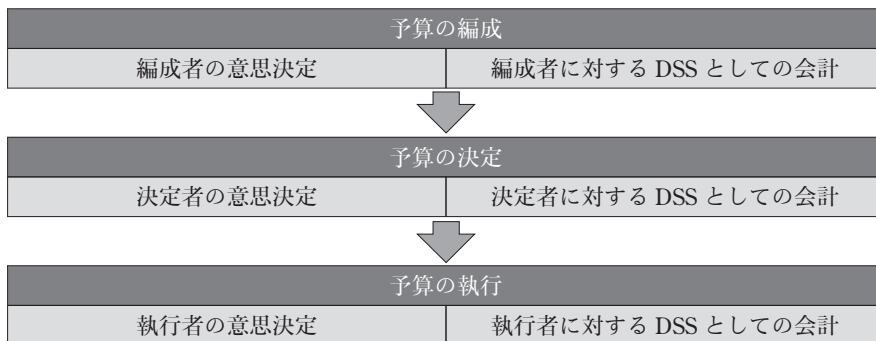
政府予算は法律か否かの議論に決着がつかなくても、予算の編成、決定、執行という予算過程のそれぞれの段階の意思決定において、過去及び将来の収支データを必要とすることに異論はないであろう。

予算は結局のところ政治で決まるわけだから会計は予算を所与としてその執行のみを記録すれば良いという意見もありうるかもしれないが、政治で決まる（あるいは露骨にぶんどり合戦の結果として決まる）とすれば、そこには無駄が伴うかもしれない。そこで、目的に合った支出（費用。コストとも表記する。）なのか、まったく効果を生まない支出（損失。ロスとも表記する。）なのかを峻別して報告することは会計が得意である。

これに対して、予算の内容はもっぱら財政の議論を経て決められるとしても、それゆえ財政の議論において政治的決定による損失が含まれないとしても、決定された予算が編成時の目的どおりに経済的、有効的、効率的に執行されるとは限らない。この場合もやはり会計は議論を可能にするデータを作成しうる。

以上要するに、政府予算に対する諸学問からの説明が多々あるとしても、いずれの議論においても会計は独自の貢献領域を有しているのである。すなわち会計は、法律としての予算であろうと法律と併存する法的規範としての予算であろうと、財政的な議論を踏まえた予算編成に際して、議会による予算承認に際して、そして予算の執行に際して予算と並立して存在しうるのである。なぜ並立するかと言えば、主領域に対して補足としての会計情報を提供しうるからである。たとえば、財政と会計の関係は、財政的判断に対する意思決定支援システム（DSS: Decision Support System）として存在する関係として説明できる。これを図示したのが図表1である。

図1 予算に関わる意思決定とそれを支援する会計



予算編成者（行政）に資するDSSとしての会計は、一方で財政的な判断をしつつ、その財政意思決定に役立つ情報として、予算執行の過年度実績値や将来の予測値を体系的に提供する会計システムとして存在する。予算執行を記録するだけでは財政意思決定に対しては限定的な有用性しか持ちえないので、予測貸借対照表や予測行政コスト計算書などを提供することによって積極的に予算の編成まで会計の役割を拡大することが考えられる。民間企業に見られる原価企画に倣うと、予算編成の当初から会計も関与できる予算企画を試みてはどうかという発想が生まれる⁹⁾。

予算決定者（立法）による予算の承認に資するDSSとしての会計とは、国会並びに地方議会の議員が審議対象の予算をよりよく理解するための会計である。審議にとって政策・施策・事務事業の順に審議の範囲が狭まると思われるが、それぞれの範囲ごとに予算を通じて提案された内容を理解できるように会計情報が要約されなければならない。柴健次・佐藤綾子（2019）は全国の地方議会議長に予算情報、決算情報、会計情報等の各種情報の利用実態をアンケート調査したものであるが、新たに導入された公会計情報は理解の度合いが低く、利用頻度も低いという結果になった。それは地方公共団体の全体像を示す財務諸表情報に対する理解度が低いこともあるが、審議で問題となる特定の政策等に関する会計情報を提供する仕組みが確立していないことにも問題があると指摘できる。

最後に、予算執行者（行政）による予算執行に資するDSSとしての会計とは、予算年度期間中における行政管理に資する会計であり、端的には行政管理会計である。民間企業は一方で資金調達のための会計（財務会計）と、経営意思決定のための会計（管理会計）が必要であるのに対して、政府では、主たる財源である税金は憲法で保障されたものであることから財務会計への関心は相対的に低く、代わって、税金（公金）の使途である行政コストに関心が大きく傾く。会計検査院の検査基準を代用して表現するなら、政府においては、公金は正確に、合規的に、経済的に、有効的に、効率的に使わなければならないのであるから、これらを満足できるための管理会計が重要となる。

以上を踏まえて、我が国の近年の地方政府の公会計改革が研究の対象となる。この改革では地方政府の予算を補完する会計情報を生み出す会計改革が断行された。一連の流れは総務省のホームページで確認できる¹⁰⁾。地方政府の会計改革は予算改革ではない。会計改革は、会計情報の主流化ではなくて補足情報化なのである。すでに考察してきたように、予算と法律が国家の基礎的規範であるという観点からは、予算法律説が否定された場合でも、予算は法律に準ずる法規範として存在する。また、予算は政府の財政行為を規制する経済的規範でもある。係る法規範にそった正確性や合規性、そして経済規範に従った経済性、有効性、効率性の追求が求められるが、そのために有用となる情報を提供することが会計に求められている。

すなわち、予算は政府による法的行為であり、かつ経済行為そのものであるから、これら政府行為を記録対象とする会計は決して政府行為にとって代わることはできない。しかしながら、これら政府行為の記録にとどまらず、より良き政府行為をもたらす意思決定に資する会計の構築が求められているのである。

3 企業会計におけるパラダイムシフトとの関係

我が国に限らず公会計先進国に共通する傾向は、企業会計方式を政府の意思決定や会計方式に取り入れようとする¹¹⁾ことである。さらに政府にとどまらず、我が国では近年、非営利法人の会計方式が変更されている。これらに共通するのは「市場化」である。市場化を意識するにつれ営利企業のマネジメントや会計を取り入れようとする動きが加速する。そこでは市場への開示（ディスクロージャー）の重要性が増してくる。

ところが、政府や非営利法人が模倣しようとしている企業会計そのものが20世紀終盤あたりから大きく変貌し始めている。結論を先にいうと、「企業会計は経済会計化し、公会計は企業会計化しようとしている」が、経済会計化した企業会計を無批判に受け入れると政府・非営利法人にあわない事態を生み出す¹²⁾可能性がある。

国民・住民にとって政府はいつでも自由に選択できる存在ではない。多くの国では選挙を通じて政府選択の機会が確保されている。その場合でも選挙の候補者の人数だけ政府の候補数が存在するわけではない。選挙に対して会計に役立ちを求められるとすれば、候補者ないし政党が政権を奪取したときに公約ないしマニフェストを自発的に予算の形式で示すことが考えられる。しかし、予算を掲げて選挙に臨むという風潮はまだ生まれていない。

これに対し現に政権を担う政府に対しては、国民・住民に対して直接的に、あるいは議会を通じて間接的に、各種の報告が求められる。ここでの報告は行政内容と財政内容に大別される。一般に、会計はこの財政内容の開示に、さらにはそれを通じた財政の統制に役立つと¹³⁾考えられている。とはいえ、行政活動の結果が財政内容として総括されるという関係から見て、現に進行中の行政活動にも会計が貢献しうることを見落とすべきではない。この観点からは、政府会計は、政府の目的（ミッション）にあった管理会計として発展する必要があるといえる。それにもかかわらず、政府外部へ報告するための会計情報の生産すなわち財務会計が管理会計に先んじて議論の主流になってきている。しかし、その際、政府会計に企業会計方式を取り込むことについては企業会計側の変化も考慮しておかないといけない。

すなわち、20世紀における「原価の会計」¹⁴⁾を特徴とする伝統的会計が、21世紀に入って「価値の会計」¹⁵⁾を志向する現代的会計に変貌しているからである。このような変貌は多くは20世紀末頃生じている。我が国では「会計ビッグバン」と呼ばれている。この会計の変貌は、企業の利益の源泉である投資の二面性（過去の実際支出でありかつ将来の期待収入）のいず

れを重視するかに依存して起きたものである。投資は過去の支出に依存し、将来の収入を期待するものである。それゆえ、資産として保有する投資を過去の投資額（取得原価）で測定する会計モデル¹⁶⁾を採用するか、将来の回収期待額（割引現在価値ないしその代理としての時価）で測定する会計モデル¹⁷⁾を採用するかの選択肢が生まれるのである。企業会計の変貌は原価モデルから価値モデルへのシフトととらえられ、それは未だ完成しておらず、変化を続けている。このような変化が受け入れられているとすれば、企業が保有する資産はその回収にこそ価値があるという見方が支持されるからであろう。それゆえこうしたモデルのシフトを企業会計の経済会計化と呼んで良いかもしれない。

我が国における「統一的な基準による地方公会計」もまた企業会計方式を導入するものであるが、そのモデルは「原価の会計」を採用している。この点でいうと、伝統的企業会計への接近にとどまる。つまり、政府の投資は回収を期待するものではないので、「価値の会計」を導入できないのである。しばしば、政府の保有する資産は将来に維持・管理の費用（将来支出）を伴うので、いわば負債であると理解すればわかりやすいというような理解も生まれるかもしれないが、それは「価値の会計」の発想であって、「原価の会計」からはそのような説明は成立しない。政府の投資は保有資産を利用することによる継続的なサービス提供に主眼があるのであって、投資回収が目的ではないから、「原価の会計」こそが重要なのである。

企業会計のパラダイムシフトは「原価の会計」から「価値の会計」への進行中のシフトを指す。しかしながら、いずれにおいても企業会計における資産はいずれ企業に現金の流入をもたらす経済資源であると理解されており、原価で評価されるか、価値で評価されるかわからず、その本質は変わらない。これに対して、「原価の会計」への接近を果たした政府会計が資産の評価で原価主義をとるからと言っても投資の本質は営利企業とは異なることを忘れてはならない。すなわち政府の資産はそれが有するサービス提供能力に本質があるのであって、現金の流入をもたらす経済的資源であるという点にあるのではない。同様に、IFRS（国際〈企業〉会計基準）に類似するIPSAS（国際公会計基準）を導入したからといって、資産の本質がサービス提供能力にあることに変わりがない。したがって、ベースにある企業会計モデルが「価値の会計」に代わったとしても、公会計において、資産は取替原価ないし現在原価で測定されることにはならないであろう。

我が国と異なり、経済価値会計化した、すなわち「価値の会計」的な発想を有するIFRSやIPSASといった国際基準への接近をめざす国もある。しかし、我が国の政府会計では、統一的な基準による地方公会計の規制内容を見ればわかるように、企業会計と同じようには考えられていない。そこで、政府予算と政府会計の問題点を再度整理してみて、採用可能な接近法を考えてみたい。

① 予算が財政予算として成立している以上、財政計画では表現できない行政サービスの期待される効果（目標）が見えない。そのために、公金を賢く使ったのか否かの分析ができないし、首長もアカウンタビリティを果たすことがむづかしい。

そこで、可能な限り識別可能な事業ごとに「支出－効果表」を作成することを提案する。従来通りの予算決算が採用されるとしても、予算執行率と「支出－効果表」との対比で、課責・免責の仕組みを作りうる。これに対応して、公会計は基本的に事業別の会計を基礎とするのが良い。その事業別予算を地方政府全体で結合して自治体財務諸表を誘導するのが良い。

ただし、法規等で定められている予算科目を変更する必要はなく、予算システム（いわゆる財務会計システム）に予算科目以外のフラグが付されていれば、課別・事業別・施設別等の再整理は可能であろう（そのためのシステム更新料はここでは考慮していない）。現実に、公会計情報として、求められる財務書類以外に課別・事業別・施設別等の再整理の結果が示されている場合、予算システムから誘導していると考えられる。

② 予算は法律行為を経て、最終的に予算執行する。しかも予算は財政予算であるから財産管理に役立たない。これに対応して、予算行為の最終段階で経済取引に及んだ場合、支出に対応する財産の取得を經理できる公会計がすでに導入済みである。そして、財政規律と連動するように経常予算（消費的経費）と資本予算（投資的経費）を並行的に作成し、これと財務諸表を連動させれば、予算と会計の結びつきが明瞭になりうる。

すでに歳出予算においてこのような分類を採用している場合もあるし、予算システム上、消費的経費たる支出と投資的経費たる支出にフラグを付けて区別する方法を採用している場合もある。その段階にとどまらず、予算における区分と、財務書類における区分と、この区分を利用した財政規律（赤字ルール）が連動するように設計されることが望ましい。

③ 我が国の予算では歳出予算は厳格であっても、歳入予算は見積りの性格にとどまる。そこで、歳入予算をより厳格にして、期中に収納率が一定水準を下回るとき、各事業別に支出を停止するなど、財政規律が機能する方式を併用する必要がある。そのためには事業別予算を優先度の高い順番に作成して、優先度の低い項目をカットできるようにするなどの工夫がいる。

歳入予算のためには歳入予想の精緻化と徴税率上昇の工夫も併せて必要となる。一方、予算執行制限を課すには、停止条件を明確にし、すべての部課がそれを受け入れる環境を整備する必要がある。すなわち、歳入の範囲内で歳出する方向を目指す改革を必要とする。

④ ①から③の予算制度がわの改善に対応するように、導入されたばかりの統一的な基準による地方公会計も随時修正していく必要がある。具体的に、①に対応して財務諸表の基本を事業別とし、財務諸表に「事業別支出－効果表」を添付すること。その際、全体財務諸表は参考情報とすること、②に対応して財務諸表に経常区分と資本区分を設けること、③に対

応して歳入計画表を導入し、我が国固有の有効な財政規律と連動させ、会計決算に際して、会計情報から見た健全化比率を明示すること。

以上の4つの提言を順次検討していきたい。予算も会計も大きく変えにくい場合でも、現行の制度のママで工夫できる方法はないか検討しておきたい。

4 「支出－効果表」の導入とアカウントビリティの達成

この課題については町田市の取組みが参考になる。町田市は2012年4月から新公会計制度（東京都方式）を導入し、その取り組みの一つとして『課別・事業別行政評価シート』を作成している。この『課別・事業別行政評価シート』は地方自治法第233条第5項の規定による「主要な施策の成果に関する説明書」として報告されている。同報告書の冒頭の説明は以下のとおりである。

『課別・事業別行政評価シート』では、財務情報に組織の使命、事業目的や事業の成果といった非財務の情報を加えることにより、

- ・ 事業の成果と関連づけた行政コスト
- ・ 事業の成果と関連づけた資産の状況
- ・ 事業に関わる人員、人件費と事業の成果との関係
- ・ 単位当たりの行政コストによる効率性の分析
- ・ 前年度の事業の課題と当年度の取り組み結果
- ・ 事業の成果と財務情報との分析による事業の検証と課題設定
- ・ 課題解決・目標達成に向けた今後の取り組み

などの情報を整備することができます。

また、すべての課で行政評価シートを作成しておりますので、町田市の各課がどのような成果を挙げているかなどをご覧くださいことができます。」とある。

町田市はこの『課別・事業別行政評価シート』が2017年版で551頁と膨大であることから、A5版34ページのカラー印刷された『課別・事業別行政評価シートダイジェスト版』も公表している。こうした事業別のデータが集約されると市の全体像が見えてくるが、これについては『町田市の財務諸表』として取りまとめている。ここでは、一般会計財務諸表と（病院会計を除く）各特別会計財務諸表及び各会計合算財務諸表が記載されているほか、資料として一般会計部別財務諸表が添付されている。

町田市は早稲田大学パブリックサービス研究所が毎年実施しているパブリック・ディスクローチャー表彰に応募し、マネジメント・レポート部門グッド・プラクティス賞を連続して受賞している。同表彰制度の総評によると「公会計情報を市政運営に生かそうとする姿勢が見られる。また、これだけ詳細な〈情報を：引用者注〉次年度の8月に開示するスピードは

高く評価でき、予算編成への活用等マネジメント・レポートとしての機能が期待される。住民の理解可能性を促進するという意味では、補完的に作成された「ダイジェスト」や「見方」は有効である。事業の内容により、様式の統一性に拘らず、作成の負荷にも配慮して、必要な情報を取捨選択し、より有用性の高い情報にすることによりさらに良いものになる。

このように、町田市では、会計別、部別、課別、事業別に財務データが集約されているだけでなく、非財務情報との関連づけも行われている。これは支出を成果と関連づけて「支出－効果」の対応関係を明らかにする試みであると理解できる。新公会計制度によるこのようなデータ整備が可能となるには、予算においても同種の区分が行われていなければ実行できないはずである。町田市の予算は部別にも調整されており、各部予算は事業別に分類されている。各事業は担当課が特定されるので、予算の段階で会計別、部別、課別、事業別の整理が済んでいるのである。

なお、同種のシステム設計が行われているのが吹田市である。吹田市も22部局143事業の財務諸表を作成している。「支出－効果」の分析の観点から両市を比較するといくつかの違いが読み取れる。両市での一番の相違は、事業の成果と成果について、町田市は目標と実績の双方を非財務数値（あるいは指標）で示しているのに対して、吹田市は実績のみが示されている点である。「支出－効果表」は「成果志向のマネジメント¹⁸⁾」の一環であるから、目標を示すか否かはマネジメントに大きな差をもたらすと考えられる。

5 経常予算と資本予算の区分と財政規律

5.1 荒川区の事例

荒川区は、概ね20年後の「幸福実感都市」という基本構想を構成する6つの具体的な都市像と計画推進のためという7つの分野ごとに、有形固定資産と行政コストを集計して公表している。町田市や吹田市が事業別に集計しているのと異なり、単一の目標（幸福実現都市という目標）に向けてすべてのコストを下位の都市像ごとに集計するものである。ここに、下位の都市像とは、①生涯健康都市、②子育て教育都市、③産業革新都市、④環境先進都市、⑤文化創造都市、⑥安心安全都市を指す。これらの都市像が達成されたとき「幸福実現都市」が実現するという考え方である。

荒川区は『荒川区包括年次財務報告書』において都市像別の取り組みを財務的に集計している。その位置づけは、報告書の第2部「財務報告」の一般会計財務諸表の概要、一般会計財務諸表に次ぐ位置で「各都市像別の取組」としている。この節について、普通会計決算の概要が置かれている。また、荒川区も早稲田大学パブリックサービス研究所主催のパブリック・ディスクロージャー表彰制度に応募し、毎年、アニュアル・レポート部門で、グッド・プラクティス賞を受賞している。この表彰制度における総評は「東京都方式への移行に伴い、

区の政策・施策体系に合致した「都市像」ごとに財務情報の分析を行なうと共に主な取組内容を紹介している。それぞれの都市像実現のための成果指標を設けて目標管理している点をはじめ行財政運営における情報をバランスよく開示・説明している。今後は、ビジュアル・デザイン性を高めると同時に、新基準による情報の蓄積により、利用者の理解可能性を高めることが期待される。」とされている。

町田市が事業別に財務諸表を作る前提として、予算においても部別予算で事業別に予算額が把握できるようになっていることはすでに確認した。荒川区は都市像別に有形固定資産と行政コストを集計するのだが、その方法は二つ考えられる。その一つは荒川区の公会計による財務諸表の数値が技術的に都市像別に把握できれば区全体の財務諸表を都市像別に再編できる。いま一つは荒川区の予算が、6つの都市像別に、経常予算（消費的経費）と資本予算（投資的経費）に2分されていればこれも都市像別に集計できる。

これについては荒川区の「予算案の概要」において「6 予算の主要な事業」として、都市像別にそこに属する事業と金額が分別して紹介されていることから、荒川区の予算が事業別にデータを補足できるだけでなく、それら数事業を束ねた都市像別にも補足できるようになっている。

以上を踏まえた上で、まずは、「各都市像別の取組」において取組の概要が記述されているが、「支出－効果」分析になっていない点で改善余地が残る。また、やや細かい点であるが、ここでの数値について「行政評価で対象としている事務事業を集計しているため、一般会計財務諸表、各特別会計財務諸表とは一致しません。」と注意書きがあるが、予算、財務諸表、事務事業評価の数値が完全には連動していないことがわかる。

町田市や吹田市でも確認できるが、歳出予算（目的別）は各目的にすべての経費が集計されており、経常予算（消費的経費）と資本予算（投資的経費）の区分は設けられていない。しかし、歳出予算（性質別）ではこのような区分がなされている。この2種類の歳出予算集計表は組み換え可能であろうから、目的別なら区分を設ける必要性がないということで省略しているのだろうから、予算システム（財務会計システム）上はいつでも区分別のデータは取り出せると思われる。荒川区の場合には歳出予算（性質別）を確認できなかった。

このような予算における区分がなされていることは確認できたとして、それが財政規律（赤字ルール）とどのように連動しているか確認できなかった。しかし、田中秀明（2011）の分析に明らかなように、財政規律を機能させる強力な仕組みを作る必要がある。

5.2 自主的な財政規律の必要性

夕張市は、財政破綻で2007年に財政再建団体に指定された。その後、制度変更により、2010年に財政再生団体へ移行した。現時点で、財政再生団体に指定されているのは夕張市のみで

ある。その後も、いくつもの団体が財政破綻の懸念を持たれている。

財政再生団体になると、夕張市の再生計画にみられるように、支出を最大限削減するため、行政サービスは最小限度まで縮小される。それゆえ、財政再生団体に陥らないためには、財政健全化諸比率が悪化させないような自主的な警報システムを予算に組み込む必要がある。

歳出を公債費と事業費に2分するとする。公債費が増えると事業を実施できる幅が縮小する。いわゆる、財政が徐々にひっ迫してくる。公債費が負担にならない範囲なら公債費を含めて歳出を2分しても管理に役立つかもしれないが、公債費の負担が大きい団体では、公債費を控除した後の支出計画を2分して、全体として3区分の方がより適切かもしれない。すなわち、支出は事業制約支出と事業遂行支出（費用）に2区分したうえで、事業遂行支出（費用）を消費的経費と投資的経費にさらに2分するものである。消費的経費と投資的経費はともに行政サービスを遂行するための支出であり、その支出により取得した資産もその本質は費用だからである。違いは、当期のフルコストの計算に入れるのが消費的経費、次期以降のフルコストの計算に入れるのが投資的経費（資産）だからである。これに対して、事業制約的支出の典型である公債費の利息部分は費用であっても、元本部分は費用ではない。

6 歳入予算の厳格化と歳出予算の執行停止

6.1 問題の所在

歳出予算の総額が固定化されたのち、現実に歳入が予定額に満たないときは収入不足となる。これを賄うために債券を発行すれば、収支の帳尻はあう。しかしながら、これは収入の範囲内で支出するという財政の基本原則に反するわけで、支出の大きさに収入を合わせるという公債依存の体質を生む。

健全財政を維持する観点から見れば、歳入の見積もりの精度を上げること、歳入が不足する場合には歳出予算の執行を停止するなどの方法が必要なことは容易にわかる。これとは反対に、歳出を限度いっぱいまで利用し、歳入の確保に無関心であれば、財政は不健全に向かうことも容易にわかる。ここでの問題は、制度的にも、実務的にも、歳入予算の厳格化と歳出予算の執行停止は可能かという点にある。かかる問題は財政学の問題であり、議会における政治の問題かもしれない。しかし、会計の観点からコメントしてみよう。

会計実務の観点からは保守主義の原則の適用が考えられる。支出は膨らむ傾向にあり、収入は不足する傾向にあるとすれば、収支均衡予算を組むことはおかしいと言わざるを得ない。収支ともに100の均衡予算を編成した場合、保守的に考えれば、各々5%狂うと仮定すれば、支出105に対して収入95となるかもしれない。ここで、支出上限を100とすれば提供するサービスを減らすことになる。逆に結果としての収支100を予想すれば、支出95に対して収入105が良いのかもしれない。いずれにしろ同じことだが、収入>支出という不均衡予算を立てて

かどうか。これが保守主義的発想である。

いま一つ、会計的発想を重視するなら、借入金による収支均衡という発想を否定する必要がある。すなわち、金融収支を事業収支から分離し、事業収支における均衡を図る必要がある。現実にはこの発想を制度化することがむつかしうであるが、収支均衡予算を作成しないアメリカの例に学ぶことができるかもしれない。

6.2 アメリカの事例

鈴木克洋（2016）によると、アメリカの予算制度は極めて特徴があるという。大統領と議員がともに選挙で選出される二元代表制の経験から生まれたものだという。それゆえ我が国で言えば地方政府に参考にある。アメリカでは予算編成権が議会に、予算執行権が大統領と与えられており、議会と大統領がけん制しあう制度となっている。予算項目のうち、税制等の歳入と、医療・年金等の義務的経費については授權法によって定められ、いったん法案が通ると法の改廃が行われない限り継続する。一方、裁量的経費は歳出法により毎年決定される。しかも、複数法案の複雑な決定過程があり、年に一度本予算が審議される日本とは異なる。しばしば、大統領と議会の対立がメディアで報道されるのも、アメリカ固有の予算制度による。

同じく鈴木克洋（2016）によれば、財政規律を機能される3つの仕組みがあるという。第1は、議会自らのインセンティブに基づく議会内部の財政ルールを予算決議という形で持っている。歳出歳入に関して複数の委員会が独自に議論を重ねるので、国全体の予算を統制することがむつかしい。そこで、先行き5年ないし10年の大枠を示す予算決議をするというわけである。授權側の議会をこれにより統制することになる。第2は、議会における予算編成を専門的知見から支える複数の議会付属機関が存在することである。議会予算局、会計検査院、医療関係の審議会、そして議会調査局といった機関が予算編成を支援する。第3に議会外部から財政拡大を阻止する法案が存在する。一つは2010年ペイ・アズ・ユー・ゴー法（PAYGO法）であり、いま一つは、2011年予算管理法（BCA）である。

アメリカの予算制度をそのまま模倣することは難しいが、財政拡大を阻止しようとする仕組みを持つことの意義を考えてみる必要がある。

7 さらなる地方公会計の改善

7.1 問題の所在

統一的な基準による地方公会計が整備され、その前から先進的自治体で取り組まれていた東京都方式と言われる新公会計制度も実質的に併存するのが我が国における地方公会計制度の現状である。実質的に併存するとは、新公会計制度という表現で用いる諸団体は「統一的

な基準」以前から採用してきた東京都方式を維持しているが、総務省に対しては「統一的な基準」に組み換えて提出することも可能なので形式的には統一されるということである。現時点では、公会計制度を導入しようとする段階から、公会計情報を活用する段階へとフェーズが進んでいる。しかしながら、統一的な基準による地方公会計の会計的議論が忘れられているようであり、また、公会計と合わせて要請された固定資産台帳の整備やその後の更新についても業者依存の傾向が見られ、公会計改革が停滞しているように思える。

その最大の原因が、公会計は予算に対する補完的存在であると位置づけられたことである。補完的存在であっても予算との関係を確立しなければならないのにそのための努力が行われておらず、補完的存在であることに甘んじて思考停止に陥っているのではないかと思われる。ここでは「さらなる地方公会計の改善」という観点から予算制度への貢献を考えてみたい。

7.2 純資産の意義づけ

簿記の観点から見れば、純資産勘定の導入によって、4つの財務諸表の関連付けができています。つまり、所期の目的である複式簿記の導入は果たせたといえる。しかし、この純資産はあくまで純資産以外の諸勘定を有機的に結合させるための意義しか有していないのであり、その本質は資産負債差額である。

会計の観点から見れば、資産負債差額である純資産総額の意義づけがなされていない。ここに理論的問題が存在するが、公会計改革の進行とともに、これが忘れられているように思われる。「統一的な基準による地方公会計マニュアル」においても、簿記的には資産負債差額であることが説明されている。その差額は二つの計算書によって説明される。一つは行政コスト計算書であり、もう一つは純資産変動計算書である。この二つの計算書は1つにもまとめることができる。「マニュアル」の説明によれば、この純資産額は「純資産の源泉（ないし運用先）との対応によって、その内部構成を「固定資産等形成分」と「余剰分（不足分）」に区分して表示します。」とある。

政府に利益動機がないとすれば、純資産の目的の一部は「固定資産等形成分」と主張しているように見える。勘定から誘導されていないのでラフではあるが、「余剰分」は過去世代の税金だけで固定資産の形成が足りたはずであることを、「不足分」は将来世代の負担に頼らざるを得なかったことを示している。

営利企業の場合、純資産を単純化して示すと、資本と利益に二分される。企業の目的は余剰たる利益の獲得であり、その分配である。それに対して資本は基本的に株主から払い込まれた金額であり、利益を生み出す元手である。しかもこの区分を設ける意味は、利益を確定するために、純資産から資本を除くことにある。これが簿記技術的にも担保されている。

これに対して、地方政府の場合、純資産勘定が固定資産等形成分と余剰分（不足分）に分

解されるが、その表示法から見て、固定資産等形成が組織目的になっている。政府はサービスを提供するために固定資産（施設等）を保有するが、固定資産等を維持することだけのために存在するわけではない。この本質的な議論がなされていない。

7.3 予算科目と財務諸表科目

すでにみたように我が国の予算は行政がこれを編成し、議会が財政権を付与するので、予算科目は授権内容を示す。アメリカの国家予算は大統領が要求し、議会が編成し、授権法と歳出法という法律によって内容が確定する。予算成立までの形式は異なるにしても、行政がこれを執行する点では同じである。この予算科目は行政に課せられた責任の大きさを示しており。その後、これを執行し、予算決算が承認されれば課せられた責任が免除される。つまり、課責と免責という予算システムにおいて、予算科目は課責を貨幣金額的に示したものと言える。永年の経験から歳出予算は目的別や性質別に整理されてきたところ、近年はさらに部別・事業別に再集計されたりする。多様な集計方法があってもそれなりのメリットがあるので問題ないが、究極的にはその予算科目に示された金額が誰の責任に対応するかが重要である。行政内部の権限と責任は階層的になっているから、会計責任も階層的になっていなければならないはずである。つまり、階層的に設置された会計責任者と細分化可能な予算科目が対応していて初めてアカウントビリティの遂行を求めることができる。以上要するに予算科目は課責科目であることを確認できれば良い。

これに対して、地方公会計による財務諸表についてはアカウントビリティの観点が欠如している。会計別財務諸表、合算財務諸表、連結財務諸表はそれぞれ役割が異なるけれど、会計責任という観点から見れば、首長の責任を免除するための参考資料である。予算と会計の目的が異なるので、第一義的には予算決算が免責の手段であり、会計決算がそのための補足参考資料ということになる。

しかし、行政は首長一人で行われるわけではなく、各部・各課・各事業で実施される。これらの事業の遂行は抽象的には国民・住民の福祉の向上といったことで表現できるかもしれないが、実施される事業ごとに設定された目標に対する成果が明らかにされないといけない。この観点から見れば、事業別財務諸表こそが会計責任に対応する財務諸表であり、その上位が課別・部別財務諸表、そして最後が自治体全体の財務諸表である。財務諸表を調整する範囲は区々であるが、そこに設定される財務諸表科目が具体的に会計責任を表しているので、これら財務諸表科目が予算科目と対応するように設計されているかが問われる。

予算科目と財務諸表科目に対応については会計側からの検討が必要である。そのうえで財務報告の様式まで問われるべきものである。予算にはない資産科目が会計側には存在する。予算は支出を認めることによってその責任を問うている。支出することに責任が求められる

のではなくて、支出に対応するサービスの提供に責任が求められる。支出と交換に資産を取得した場合、その取得資産の活用を通じたサービス提供の義務を負う。一方、会計はこれを行政コスト計算書と貸借対照表の双方で責任を表示している。行政コスト計算書は遂行した責任の大きさを、貸借対照表の資産は未だ遂行していない責任の大きさを示している。予算はその大きさを一度で示し、会計はこれを2区分で示している。

以上、政府の予算と会計に関する会計学的考察の主要な論点を「政府予算会計論序説」として論じてきた。

注

- 1) 数少ない政府予算の会計的な議論としては、小林麻理（2002）第2部第7章（米国連邦政府の予算管理システム）及び第3部第12章（米国地方政府の予算管理システム）がある。
- 2) 大前信也（2006）は「近代国家における憲政の歴史を顧みるとき、政治とは法律であるとともに、予算であるともいえよう」で同書を始めている。
- 3) 日本の役所では、予算執行と会計記録が未分離の「財務会計システム」という用語が浸透しているため、公会計システムというときこの「財務会計システム」で処理できない処理を行うシステムであるとの理解がある。要するに実務的には予算と会計の本質的な区別がない。
- 4) 夜久仁（2016）2頁。
- 5) 同上，4頁。
- 6) 「明治憲法が定めた予算制度は、予算を法律とは別個の形式とする部分（第64条第1項）を理論的前提として、予算に対する議会の権限を制限するいくつかの方策を置いたものと理解されるので、本書においては、予算を法律とは別個の形式とする部分については、予算制度全体と区別する意味で、特に「理論」と称している。」夜久仁（2016）137頁。
- 7) 甲斐素直（2001）5頁「予算の定義－私見」より。
- 8) その上で、法と予算の不一致の問題に進む（同上，15～19頁）。
- 9) 柴健次・松尾貴巳（2013）。
- 10) 総務省「地方公会計の整備」<http://www.soumu.go.jp/iken/kokaikei/index.html>（2020.2.7）。
- 11) 柴健次（1994）。
- 12) 柴健次（2018c）。
- 13) 財政制度等審議会（2003）では、公会計の意義・目的として、①議会による財政活動の民主的統制、②財政状況等に関する情報開示と説明責任の履行、③財政活動効率化・適正化のための財務情報等が掲げられているが、これらが意義・目的は広く認識されるところとなっている。
- 14) 取得原価主義会計が代表的である。このモデルの特徴は「投資」（即ち資産）の支出面に着目した点にある。
- 15) 理論的には将来キャッシュフローの割引現在価値による会計だが、制度的には回収可能額を示す時価にとどまる。このモデルの特徴は「投資」の将来収入に着目した点にある。
- 16) 同系列の測度には取替原価（現在原価）や修正取得原価が含まれる。
- 17) 同系列の測度には将来純収入，現在純収入が含まれる。
- 18) 小林麻理訳（2009）。

参 考 文 献

- Anthony, Robert N. (1989), "Should Business and Nonbusiness Accounting Be Different?", *Harvard Business School*.
- GAO (2000), *ACCRUAL BUDGETING – Experiences of Other Implications for the United Nations*.
- 大前信也 (2006) 『昭和戦前期の予算編成と政治』木鐸社。
- 甲斐素直 (2001) 『予算・財政監督の法構造』信山社, 1-500頁。
- 小林麻理 (2002) 『政府管理会計』敬文堂, 1-297頁。
- 小林麻理訳 (2009) 『MFR 行政経営改革マニュアル—米国マリコパ・カウンティの実践』三和書籍, 1-184頁。
- 財政制度等審議会 (2003) 「公会計に関する基本的考え方」
- 櫻井通晴 (2019) 『管理会計第七版』同文館出版, 1-920頁。
- 柴健次 (1994) 「イギリスの政府の市場化と監査社会」『会計検査研究』第10号。
- 柴健次 (2016a) 『公共経営と会計学の機能』同文館出版, 292頁。
- 柴健次 (2016b) 「政府・非営利組織の経営分析」『経営分析研究』第32号, 22-28頁。
- 柴健次 (2018a) 『財政の健全化と公会計改革』関西大学出版部, 1-200頁。
- 柴健次 (2018b) 「非営利法人(会計)における収入の意義」『非営利法人研究学会誌』第20号, 25-31頁。
- 柴健次 (2018c) 「経済会計化する企業会計と企業会計化する政府・非営利組織会計」非営利法人研究学会九州部会報告, 熊本県立大学, 2018年12月22日。
- 柴健次・佐藤綾子 (2019) 「地方議会の財務報告活用にかかわる実態調査」『現代社会と会計』第13号, 11-27頁。
- 柴健次・松尾貴巳 (2013) 「行財政改革のための「予算企画」」『会計検査研究』第46号。
- 鈴木克洋 (2016) 「財政規律に有効な手段は何か～米国の予算編成過程における制度インフラからの示唆」『経済のプリズム』150号, 参議院。
- 田中秀明 (2011) 『財政規律と予算制度改革』日本評論社, 1-399頁。
- 夜久仁 (2016) 『憲法と国家予算の理論』第一法規, 1-323頁。
- 山崎正 (2004) 『地方議員のための予算・決算読本』勁草書房, 1-301頁