

神戸大学社会科学系教育研究府・JAGAセミナー
JAGA西日本部会第2回研究会
於：神戸大学梅田インテリジェントラボラトリ
新公会計制度とアカウンタビリティ

2015年3月22日
関西大学 柴健次

報告の目的

- ▶ 地方公会計の改革が一段と進展してきており、公会計情報の活用のフェーズを迎えている。
「統一的な基準による地方公会計マニュアル(平成27年1月23日)」中「財務書類等活用の手引き」
- ▶ 営利企業についても、国や地方についても、会計情報や財政情報の活用の豊富な経験がある。
- ▶ 地方政府につき、伝統的な財政情報分析に加えて、会計情報分析を行う機会が到来するが、営利企業の会計情報の分析手法をそのまま使うわけにはいかない。
- ▶ ところで、公会計情報の活用の時代を迎えて、改めてアカウンタビリティの観点から公会計情報の開示を考えてみたい。
- ▶ 本日の報告では、第1に情報発信者と情報受信者の関係、第2にアカウンタブルな公会計情報、第3に、「財務書類等活用の手引き」が想定するアカウンタビリティについて、課題を明確にしたい。

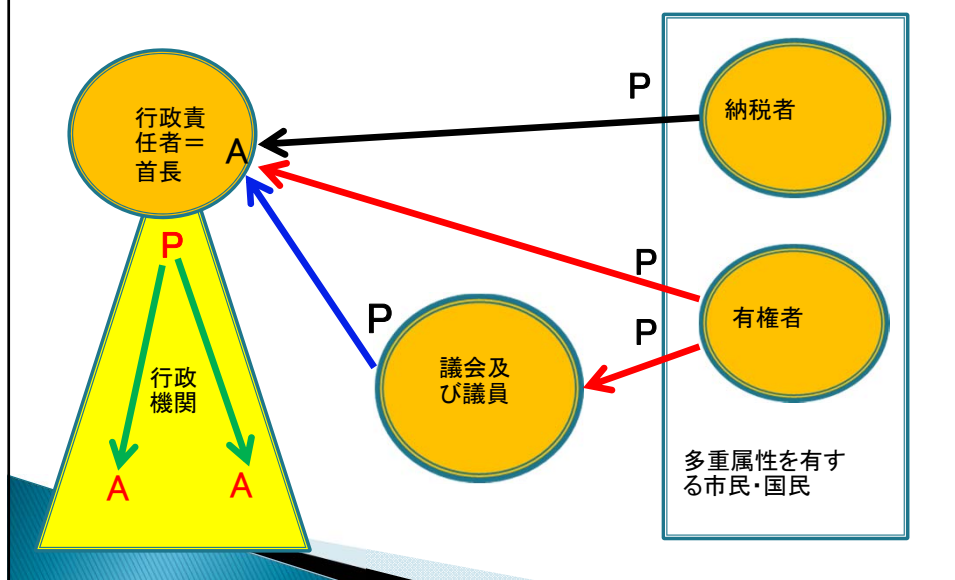
1-1 アカウンタビリティとは

- ▶ 古くは会計責任、最近では説明責任、と翻訳されるアカウンタビリティとは、さしあたり「何らかの根拠に基づき、課せられた責任の解除を求めて、自己の行動を説明する義務」と定義しておきたい。
- ▶ 行為者に義務を発生せしむる何らかの根拠がなければ、アカウンタビリティは生じない。
- ▶ 行為者に何らの責任も課せられていないのであれば、アカウンタビリティは生じない。
- ▶ それゆえ、アカウンタビリティはレジティマシーとは異なる。又、情報価値の議論とも一線を画する。

1-2 アカウンタビリティの根拠

- ▶ 契約や法律行為に基づき、何らかの権限を付与された者が、権限を正しく行使したか否かについて説明する義務を負う。
- ▶ 経済行為に関する契約としては、委託・受託の関係を約する契約がある。この契約に基づき、エージェンシーモデルが成立する。これを行政に類推適用できるか。⇒納税者がプリンシパル、行政責任者(首長)がエージェント。
- ▶ 法律行為に基づく例としては、立法による行政への財政権の付与(予算承認)がある。⇒議会がプリンシパル、行政責任者(首長)がエージェント。
- ▶ さらに法律行為に基づく例としては、有権者による議員への議員活動権の付与(投票)がある。⇒有権者がプリンシパル、議員(議会)がエージェント。

1-3 アカウンタビリティの構造



1-4 地方政府のアカウンタビリティ構造

- ▶ ①首長は納税者、有権者に対して受託責任を負う。
- ▶ ②議会・議員は有権者に対して受託責任を負う。
- ▶ ①&②の関係は2元代表制により生ずる。
- ▶ ③首長は議会・議員に対して受託責任を負う。
- ▶ ④行政職員は首長に対して受託責任を負う。
- ◆ 国と地方の関係次第で
- ▶ ⑤地方政府の首長は中央政府に対して受託責任を負う。

以上のすべての関係により、エージェントは開示義務を有する情報生産者、プリンシパルは情報利用者。

1-5 公会計情報の生産者と利用者

状況	生産者	利用者
①	地方首長	納税者・有権者
②	地方議会・議員	有権者
③	地方首長	地方議会・議員
④	地方行政職員	地方首長
⑤	地方首長	中央政府

2-1 アカウンタブルな公会計情報を考える

- ▶ 会計には異なる2つの基本哲学がある。目的志向会計と活動志向会計(又は事実志向会計)である。
- ▶ 目的志向会計における純資産は組織の性質に依存してその意義が異なる。
- ▶ 活動志向会計における収支は事実を描写するにも拘わらず、組織の性質に依存してその意義が異なる。

2-2 2つの組織目的と2つの会計哲学

会計哲学 組織目的	目的志向会計 「会計は組織目的に従う」の哲学	活動志向会計又は事実志向会計 「会計は組織活動に従う」の哲学
収入目的組織	収入超過(利益)達成に関する目的的成果計算 ⇒第1財務表PLは「収益獲得能力」、第2財務表BSは「収益獲得潜在能力」。ただし、現金主義も発生主義もありうる。	経済交換(収支)の事実を客観的に把握する計算 ⇒キャッシュ・フロー計算
支出目的組織	支出効果等(3E)に関する目的的成果計算 ⇒第1財務表はCS「使命遂行能力」、第2財務表BSは「使命遂行潜在能力」と「世代間公平」。現金主義も発生主義もありうる。	経済交換(収支)の事実を客観的に把握する計算 ⇒法定の予算書・決算書* ⇒キャッシュ・フロー計算 *会計としない考えもある。

2-3 目的志向会計における純資産の意義

会計哲学 組織目的	目的志向会計 純資産増加の 意義	目的志向会計 純資産減少の 意義
収入目的組織	資本取引を除けば、純資産の増加は積極的な成果を表現する。即ち、成果計算書であるPLは純資産変動の明細書。	資本取引を除けば、純資産の減少は消極的な成果を表現する。即ち、成果計算書であるPLは純資産変動の明細書。
支出目的組織	純資産の増加はプラスの純成果を意味しない。又、目的支出の成果とは無関連に、純資産比率の増加は過去世代の相対的負担増(将来世代の相対的負担減)を示す。	純資産の減少はマイナスの純成果を意味しない。又、目的支出の成果とは無関連に、純資産比率の減少は将来世代の相対的負担増(過去世代の相対的負担減)を示す

2-4 活動志向会計における収支の意義

会計哲学 組織目的	事実志向会計 収支(差額)の 意義	事実志向会計 負の収支(差 額)の意義
収入目的組織	CFにおける活動別収支(+)は活動別期間収支がプラスに終わった事実を示す。それらを集約した期間収支も事実を示す。	CFにおける活動別収支(-)は活動別期間収支がマイナスに終わった事実を示す。それらを集約した期間収支も事実を示す。
支出目的組織	CHは同上。 予算・決算では、第一義的に、付与された財政権限の未消化を示す。加えて、多様な計算収支が財政判断に資する事実(資金的余裕)を示す。	CFは同上。 予算・決算では、第一義的に、付与された財政権限の超過を示す。加えて、多様な計算収支が財政判断に資する事実を(資金的不足)示す。

2-5 検討のための留意事項

- ▶ 目的志向会計においてもキャッシュ・フロー計算書はありうる。その場合、目的志向に適する分類が採用される。損益計算書と比較可能にするには、段階的計算と取り入れる必要がある。そして、CFとPLの勘定科目ごとの差は会計発生高を示す。
- ▶ 収入目的組織には営利企業と非営利企業が含まれる。ここで収入目的と営利目的を峻別する必要がある。後者にあつては、企業型活動になり、財政規律のための予算・決算も併存しうる。
- ▶ 支出目的組織は、国及び地方の政府、非営利組織並びに家計がある。政府組織の場合しばしば政府型活動と呼ばれ予算・決算が基本となる。
- ▶ 経営分析の研究蓄積は、営利企業の発生主義会計情報の分析、政府の財政情報(予算・決算情報)に偏在する。現在、わが国では、地方自治体の発生主義会計情報の分析が当面の課題。
- ▶ ここまでの理論的整理は、制度としての地方公会計を理解するための前提となる。そうあるべき論ではなくて、そうある論のための補助線である。

3-1 第1財務表は組織目的に応えるか

- ▶ 会計情報がない時代でも、政府の予算・決算が存在してきた。そこで、これらから得られる情報(財政情報)の分析が行われてきた。
- ▶ ここに、新たに発生主義会計情報が加わるようになった。端的には、現金主義情報(特に支出情報)に発生主義情報(特にコスト情報)が加わるようになった。
- ▶ 営利企業では、CFとPLのいずれが企業目的の分析(たとえば、将来利益の予測)に有用であるかといった分析視点を生じうる。同様に、政府ではCFとCSのいずれが、政府の存在目的の分析に有用であるかといった分析視点を生じうる。
- ▶ このように、新たな分析が求められる理由はいくつかあろう。
 - － 新たな会計情報を分析してみなければ何も言えない
 - － 財政情報より会計情報の方が意思決定有用性が高そう
 - － 財政情報と会計情報は相互補完的有用性を有するかも
- ▶ 「財務書類等活用の手引き」は多様な活用を示唆するが、それぞれの活用方法を意義づける必要がある。
- ▶ 企業の収益性分析はそのままでは使えない。政府では3E分析とする必要がある。

3-2:統一基準地方公会計マニュアル 「財務書類等活用の手引き」目次

▶ I 財務書類等活用の視点	1
▶ II 行政内部での活用(マネジメント)	3
▶ 1 マクロ的な視点からの活用	3
▶ (1)財政指標の設定	3
▶ (2)適切な資産管理	3
▶ 2 ミクロ的な視点からの活用(セグメント分析)	4
▶ (1)予算編成への活用	4
▶ (2)施設の統廃合	5
▶ (3)受益者負担の適正化	5
▶ (4)行政評価との連携	6
▶ (5)人件費等の按分基準の設定	6
▶ III 行政外部での活用(アカウンタビリティ)	7
▶ 1 住民への公表や地方議会での活用	7
▶ 2 地方債IRへの活用	7
▶ 3 PPP/PFIの提案募集	8
▶ IV 財務書類分析の視点	9
▶ 1 資産形成度	9
▶ 2 世代間公平性	10
▶ 3 持続可能性(健全性)	11
▶ 4 効率性	12
▶ 5 弾力性	13
▶ 6 自律性	14

3-3 予備的考察：会計情報の同質性と異質性

- ▶ 会計では勘定科目の数だけ対象の異質性を認める。同時に、集合数値に同質性を求めている。
- ▶ 営利企業の場合、利益獲得を単一の目的とするので、集合数値の意義が大きい。それゆえ、集合数値から有意義な指標を導出できる。典型例が、企業価値、ROA、ROE。
- ▶ 政府の場合、多様な行政サービスを単一の目的に集約して数値化しにくい。即ち、行政サービスごとの個別数値の方が集合数値より意義が高い。しかも、その個別数値が財務諸表外の数値との関連性が求められることも多い、という特徴を有する。
- ▶ この予備的考察を踏まえて、論点を抽出する。

3-4 分析1：単一事業収支モデル(モデルⅠ)

- ▶ 政府が単一の事業のみに従事するとする。支出総額は収入総額と同額である。収入は支出の財源であって、支出の回収額ではない。
- ▶ 財政哲学が支出が収入を決定するでも、収入が支出を決定するであってかまわない。要するに、収支は常にゼロとする。
- ▶ この場合、まずは支出内容の分析が優先される。その支出分析は、支出原因分析と支出効果分析の2種となる。
- ▶ 支出原因分析は、単一事業における支出の分類(人件費、物件費等)という作業を通じた支出の分析、支出効果分析は効果指標と関連付けられた支出の分析が重要となる。

3-5 分析1:複数事業収支モデル(モデルⅡ)

- ▶ 政府が複数の事業に従事するとする。支出総額は収入総額と同額である。収入は支出の財源であって、支出の回収額ではない。
- ▶ 財政哲学が支出が収入を決定するでも、収入が支出を決定するであってかまわない。要するに、収支は常にゼロとする。
- ▶ この場合、まずは支出内容の分析が優先される。その支出分析は、支出原因分析と支出効果分析の2種となる。しかし、その分析は、セグメント分析(事業別分析)となる。集合数値に意味合いが薄いからである。

3-6 分析1:複数事業発生主義会計モデル(モデルⅢ)

- ▶ 政府が複数の事業に従事するとする。支出総額は収入総額と同額とする。収入は支出の財源であって、支出の回収額ではない。
- ▶ 財政哲学は以前と同じ2種。単一事業モデルでも期間支出は経常支出と投資支出に分かれる。複数事業モデルでは、これら2種の支出がさらに事業別に把握される。集合数値に意義を見出せなくとも、収支は常にゼロとする。
- ▶ この場合、支出以外にコスト概念を必要とする。つまり、支出分析は、発生主義的な支出原因分析と支出効果分析の2種となる。しかも、その分析は、セグメント分析(事業別分析)となる。集合数値に意味合いが薄いからである。

3-7: 議論すべき論点

- ▶ モデルⅠとモデルⅡは従来から実施されてきた財政分析(その本質は計算収支分析)なのだが、何が不十分なのか。たとえば、大川裕介氏の指摘:実質収支は借金をしても改善する。
- ▶ モデルⅢでは、事業別の発生コスト情報による分析が可能となるが、発生コスト情報は支出情報より優れているのか。それとも双方が補完し合う情報なのか。
- ▶ モデルⅠ～Ⅲに共通するが、支出効果(アウトカム)との対比でみた支出分析、支出効果との対比でみたコスト分析が求められる。ここで、効果の前段としての算出(アウトプット)、支出やコストとアウトカムやアウトプットの比率などに分析が展開する。要するに現金ベースの3E分析と発生ベースの3E分析の双方が求められる。これらを実現するために、アウトプットとアウトカムの指標をつくるという実務課題がある。

4-1 第2課題 第2財務表は世代間の公平性を示しうるか

- ▶ 営利企業のBSの2つの解釈
 - ①BSは企業資金の運用形態と調達源泉の均衡表
よって、純資産は差額ではない。
ここでは、負債は資本との同質性を求められる。
 - ②BSは企業価値の増加要素と減少要素の構成表
よって、純資産は差額である。
ここでは、負債は資産との同質性を求められる。
- ▶ では、政府のBSはどのように解釈できるか
企業BS①のアナロジーが成立する可能性がある。企業BSでは調達源泉間の最適構成(資本構成)に重点が置かれるが、政府BSでは調達源泉間の関係が「世代間の公平性」を示しうる。
企業BS②のアナロジーは成立しがたい。純資産に政府価値の意義を見出しがたい。

4-2: 公会計の純資産モデル I

- ▶ モデル I は資産負債が存在しないモデル。すなわち、純資産が発生しないモデルである。
- ▶ ここでの財務表は1つ(支出・収入計算書)しかない。
- ▶ 即ち現金主義も発生主義もない。
- ▶ 収入の範囲内で支出すべしとする財政哲学。ただし、会計モデル上は収入＝支出。
- ▶ ここでの関心は、支出の目的別(事業別)分類にある。
- ▶ それゆえ、分析に関心は、目的に対する支出の意義(たとえば3E)の解明にある。

4-3: 公会計の純資産モデル II

- ▶ モデル II は資産が存在するが、負債が存在しないモデル
- ▶ 繰越資産の登場で、財務表は4つになりうる
- ▶ 現金主義と発生主義で会計情報も異なる
- ▶ ここで借金(借入金)は厳禁とされる財政哲学。ただし、会計モデル上は、形式的には収入＝支出。ただし、資産が生ずる。つまり、過去収入(税金収入)が固定資産を形成する。
- ▶ ここでの関心は、支出と財産の合計の目的別(事業別)分類にある。
- ▶ それゆえ、分析に関心は、目的に対する支出及び財産の意義(たとえば3E)の解明にある。モデル I と異なり、自前の固定資産を購入する意義があるか否かの分析が加わる。

4-4: 公会計の純資産モデルⅢ

- ▶ モデルⅢは資産も負債も存在するモデル
- ▶ やはり財務表は4つになりうる
- ▶ 現金主義と発生主義で会計情報も異なる
- ▶ ここでは、建設国債までは容認する財政哲学。ただし、会計モデル上は、形式的には収入＝支出。しかし、資産と負債が生ずる。
- ▶ ここでの関心は、支出と財産の合計の目的別(事業別)分類とその財源の対応関係にある。
- ▶ それゆえ、分析に関心は、目的に対する支出及び財産の意義(たとえば3E)と財源措置の解明にある。モデルⅡとは異なり、借金をしてまで資産形成をするかの意義が加わる。すなわち、ここに「世代間の公平性」分析が重要性を帯びる。

4-5: 目的志向会計における資産評価の意義

評価モデル	財務モデル	会計モデル
組織目的		
収入目的組織	割引現在価値	低価法 取得原価＞回収可能額 なら取得原価 取得原価＜回収可能額 なら回収可能額 (有用原価の切り下げ)
支出目的組織	割引現在価値	取得原価 再調達原価 (取得原価＋将来支出) 低価法(売却可能価額)

4-6: 純資産比率と負債比率

		平成 21年度	22年度	23年度	24年度	25年度
東京都 会計合計	純資産 比率	73.4	73.9	73.8	73.8	75.3
	負債比率	36.2	35.3	35.4	35.6	32.9
大阪府 会計合計	純資産 比率	比較不能	18.9	18.6	18.6	18.7
	負債比率	比較不能	428.9	438.9	439.9	434.1
吹田市 普通会計	純資産 比率	77.0	77.4	78.54	79.7	準備中
	負債比率	29.9	29.3	27.3	20.3	準備中

4-7: 議論すべき論点

- ▶ 企業のFS分析に倣って純資産比率と負債比率を出すことは可能。この指標を何のために使うのか。
- ▶ 世代間の公平の視点から分析するなら、負債比率何%が公平だというのか？100%であれば公平なのか？
- ▶ 財政健全性の視点から分析するなら、純資産比率がどの水準であれば良いのか？
- ▶ 世代間負担の公平性と財政の健全性は同じ指標で表現可能か。

5-1 更なる課題①

3E分析と純資産分析の交差

- ▶ 限定された資源を無限の欲求に配分することが政府の仕事であるとすれば、個々の支出分析・コスト分析そしてこれらを総括しての3E分析と、他方、資産と負債の構成からみる純資産分析が、異なる未来を示唆するなら政策意思決定への役立ちが減じる。
- ▶ そこで、公会計の研究の論点としては、政府の多様な事業（即ち政策）を構造化し、その構造化された体系の中で情報分析が行われるようにするという課題がある。
- ▶ その上で、有限の資源の中で構造化された政策ポートフォリオ全体の価値を高めるという目的と、世代間の公平性を測るということが整合的に実施されるにはどうすればいいかという課題がある。

5-2 更なる課題①の論点

- ▶ 会計は、意思決定機能システム(DS)ではない。だれもが認めるように、会計は意思決定支援システム(DSS)である。それゆえ、会計情報の利用者と会計情報の種類が探求されることになる。公会計が寄与しうる意思決定とは何か。そのための情報は何か。
- ▶ 2つの分析（フロー分析としての3E分析とストック分析としての世代間公平）を政策ポートフォリオの中で実施するにはどのような実施上の課題があるか。
- ▶ 先ずは会計情報を使ってみようというアプローチも必要であるが、遠くの到達すべき目的をもって分析手法を磨いていくことが学会年の使命である。

5-3 残された領域

- ▶ 地方首長は新公会計情報の生産責任者であるという自覚はあるか。
 - ◆ なければ、新公会計情報はアカウンタビリティのための情報にならない。
- ▶ 新公会計制度において、議会・議員によるアカウンタビリティの議論が欠けている。
 - ◆ 地方議会・議員は、財政権限の付与者としての権限行使の根拠を選挙によって得ているので、有権者に代わり、地方首長をモニタリングし、その行為に対してアカウンタブルでなければならない。
- ▶ 新公会計制度における、地方政府内部によるアカウンタビリティ構造が明確になっていない。
 - ◆ 地方政府内部の問題であるが、地方政府内部での権限委譲と責任の関係を明確にする意義がある。