

公会計における収益・ コスト情報の機能と制約

宮 本 幸 平

I はじめに ー問題の提起ー

わが国地方自治体（以下、地方政府）の期間活動結果を貨幣価額で測定・表示する会計（以下、公会計）において、企業会計の制度・理論を援用した財務書類の作成と開示が今般進展している。平成12年に自治省（当時）から貸借対照表の規範的な作成手法が公表され、翌13年には総務省から行政コスト計算書の作成マニュアルが公開された。これにより公会計財務書類は都道府県を中心に普及していったが、総務省はこれを更に発展させるため、平成18年に新地方公会計制度研究会報告書で財務書類の体系と表示の基準を公表した。さらに、翌19年には実証的検証を経た同研究会実務報告書が公表されている。

しかし、順次整備されて来たわが国公会計にも諸論点があり、その一つは、表示される収益とコストの間に会計理論的対応関係が（一部を除き）存在しないことである。企業会計では活動の「努力」として、何らかの支出で量定された財貨・役務であるコストが認識・測定され、これに「対応」(matching)する「成果」として収益が認識・測定される。そこで情報利用者は、コストによって収益がどの程度獲得できたかを損益計算書の「純利益」に基づいて査定し、投資意思決定を行う³⁾。これに対し公会計では、法効力により得られた収益と、当該収益を財源とするコストが、フロー価額の積極・消極数値となる。このとき、収益とコストに会計理論的対応関係は存在せず、主たる情報利用者である住民には政府の「努力」と「成果」とを適正に査定できない可能性がある⁴⁾。

住民が本来的に必要とする情報は、行政活動に伴うコストという「努力」によってもたらされる税金等の獲得という「成果」の価額よりも、コストの物理的実体がもたらす社会的有効性の価額であるかもしれない。したがって、財務書類に表示される収益とコストの差額が、企業会計における「純利益」のように意思決定有用性をもつ情報となり得るか、検証を要する所となる。

そこで本考察では、コストと収益を対比して表示する行政コスト計算書に対する機能的

制約の所在について検証を行う。構成は、まず総務省が規定する「行政コスト計算書」につき、指定・公表に至る経緯と、表示される収益・コスト測定値の内容を概観する(第II節)。次に、「行政コスト計算書」の機能について、外部情報利用者である住民の立場、および内部情報利用者である首長や政策担当者の立場から明らかにする(第III節)。そのうえで、「行政コスト計算書」の機能制約について、理論・実務の両観点から考察する(第IV節)。

II 総務省「行政コスト計算書」における収益・コストの表示

わが国公会計の収益・コスト情報について、平成13年3月に総務省「地方公共団体の総合的な財務分析に関する調査研究会」(以下、調査研究会)により財務書類の作成手法が公表され、続いて平成18年に「新地方公会計制度研究会」(以下、制度研究会)、平成19年に「新地方公会計制度実務研究会」(以下、実務研究会)により、それぞれ報告書が公表された⁵⁾。以下では、これらの形成に至る経緯と、収益・コストの表示科目の内容について概観する。

2.1 「調査研究会」報告書の形成経緯と規定される収益・コスト科目

調査研究会は、収益とコスト測定値の財務書類を「行政コスト計算書」と称し、これには、資産形成につながらない年度行政サービスの提供状況を住民に説明する機能があると規定する⁶⁾。すなわち、「把握したコストでどのような行政活動が展開され、この結果どのような効果上げられたかを評価することができれば、コストを対比させることにより、行政活動の効率性を検討することができる⁷⁾」と説明する。さらに、「利益を目的として活動している企業においては、損益計算書で売上原価を費用として算出し、それを損益計算の基礎とするが、営利活動を目的としない地方公共団体においては、(中略)あるサービスにどれだけのコストがかかっているかなど行政コストの内容自体の分析を行なう⁸⁾」のが有効としている。

したがって調査研究会は、積極数値と消極数値の対応を図る企業会計的な損益計算構造を財務書類に取込むことに否定的と推察できる。そもそも自治体の行政活動は、収支余剰の最大化は目的でなく、税収や移転収入などを財源とする予算の策定と、予算の範囲内での行政執行を目的とする。そこで活動コストの発生において、その実体である現金の支出を上回る余剰の獲得は意図されず、これを差額計算して住民に説明する動機に乏しい。こうした事情から、行政コストの内容自体を住民に表示するという理念が生まれたと考えられる。

以上の点から、総務省が規定する行政コスト計算書では、横軸に「目的別経費」、縦軸に「性質別経費」を配したマトリックス表の形式が採られている。「目的別経費」は、総務費・教育費・民生費・農林水産業費・土木費・議会費・衛生費・労働費・商工費など行政分野ごとに分類される。他方「性質別経費」は、「人にかかるコスト」・「物にかかるコスト」・「移転支出的なコスト」・「その他のコスト」に分類されている。「人にかかるコスト」は人件費・退職給付費用・議員歳費など、「物にかかるコスト」は物件費・消耗品費・維持補修費・減価償却費など、「移転支出的なコスト」は扶助費・補助費等・繰出金・普通建設事業費など、「その他のコスト」は災害復旧費・失業対策費・公債費（利子分）・資産売却損・債務負担行為繰入・不納欠損額などで構成される。

また、調査研究会が規定する行政コスト計算書では収益科目も表示対象となっており、「使用料・手数料等」・「国庫（都道府県）支出金」・「一般財源」に区分表示される。ここで国庫（都道府県）支出金は、資産形成に資する支出金以外の支出金でコストの財源である。そして資産形成に係る支出については別途、バランスシートの正味資産に残高として計上される。また一般財源は、地方税・地方贈与税・地方消費税交付金・地方交付税などである。

2.2 「制度研究会」および「実務研究会」の設立と報告書公表

以上のようにして、調査研究会の規定に基づく公会計財務書類が自治体で普及するなか、平成17年12月に小泉内閣閣議決定で政府の「資産・債務改革」が要請され、平成18年6月に「行政改革推進法」の施行によって「企業会計の慣行を参考とした貸借対照表その他の財務書類の整備に関し必要な情報の提供」を行う旨が規定された（平成18年法律第47号）。当該状況下で総務省は、財務書類作成の規定を記した「新地方公会計制度研究会報告書」を、平成18年5月に公表した。

さらに、当該報告書が公表された直後の平成18年7月には、小泉内閣閣議決定で「経済財政運営と構造改革に関する基本方針」が打ち出され、国の財務書類に準拠した公会計モデルの導入に向け、計画的に整備を進めるよう監督官庁に要請を行った。これを受け同年8月に、総務事務次官通知で「地方公共団体における行政改革の更なる推進のための指針」が出され、研究会報告書の新地方公会計モデルを活用した財務書類の整備や、「資産・負債改革」に関する具体的な施策策定を各自治体に要請した。そこで総務省は、平成18年7月に「新地方公会計制度実務研究会」を発足させ、制度研究会報告書で示されたモデルの実証的検証及び資産評価方法等の諸課題を検討したうえで、平成19年10月に、財務書類作成や資産評価に関する実務的な指針を「新地方公会計制度実務研究会報告書」として新た

に公表した。

2.3 「実務研究会」が規定する収益・コスト測定値

以上のように、調査研究会および制度研究会の規定を基盤として設定・公表された「実務研究会」の財務書類様式が、現時点（平成23年）での最終成果である。とくに制度研究会では、内部管理強化と理解可能性の高い財務情報開示のため、費用管理を会計の中心に掲げた点に着目できる（制度研究会報告書・総括第1段）。すなわち企業会計の費用・収益対応に基づく損益計算と異なり、ここではあくまで、コストの測定・表示を第一義とする。制度研究会が規定するコストとは、①一会計期間中における活動の成果を生み出すための努力として、②資産の流出もしくは減損、または負債の発生⁹⁾の形による経済的便益またはサービス提供能力の減少であって、③会計主体の所有者以外との取引その他の事象から生ずる純資産の減少原因をいう（制度研究会報告書・総括第51段）。こうした理念は、調査研究会で示された行政コスト計算書⁹⁾の概念を踏襲したものといえる。

ただし変更点もあり、それは、調査研究会が規定していた⁹⁾税金と資本移転収入を非損益取引と捉えて捨象したことである。規定における収益とは、①一会計期間中における活動の成果として、②資産の流入もしくは増加、または負債の減少の形による経済的便益またはサービス提供能力の増加であって、③会計主体の所有者以外との取引その他の事象から生ずる純資産の増加原因をいう（制度研究会報告書・第53段）。そして、税金を主権者としての住民からの拠出と捉えるため、「所有者以外との取引」の要件に該当せず、収益としては計上されない（制度研究会報告書・第54段）。また、国庫支出金等の受入のうち、資本移転収入（経常費用に対応する経常移転収入に該当しない場合）も収益には計上されない（制度研究会報告書・第55段）。これにより、表示される科目は経常業務収益と経常移転収入に限定される。

こうして、制度研究会の行政コスト計算書では損益取引のみを表示するが、もし複式計算を前提とするならば、残高（ストック）となる資産・負債の変動をもたらす資金的支出や移転取引などの非損益取引も包括して表示する必要がある。このため制度研究会規定では、資産・負債変動の原因を表す名目勘定の測定値につき、損益計算とそれ以外とに峻別し、行政コスト計算書から除外された非損益取引を純資産増減計算書で計上・表示する。

さらに実務研究会では、制度研究会報告書に対する検証により、経常収益の部における「経常移転収入」を表示科目から削除し、これを純資産変動計算書に計上する。この措置は、国際公会計基準審議会（International Public Sector Accounting Standards Boards: IPSASB）の基準書第23号における非交換取引（Non-Exchange Transactions）概念を斟酌

したものであり、経常移転収入が非交換取引であることから、企業会計の損益計算観を援用する行政コスト計算書からは除外される¹⁰⁾。このため制度研究会報告書では、行政コスト計算書において経常費用と経常収益のみを表示し、税金とすべての移転収入（すなわち資本移転収入と経常移転収入）を表示しない。

以上のことから実務研究会の規定では、消極科目を「経常費用」とし、これを「経常業務費用」と「移転支出」に分類する。経常業務費用はさらに「人件費」・「物件費」・「経費」・「業務関連費用」に分類される。移転支出は「他会計への移転支出」・「補助金等移転支出」・「社会保障関係費等移転支出」・「その他の移転支出」に分類される。

また、積極科目を「経常業務収益」に限定し、これを「業務収益」と「業務関連収益」に分類する。業務収益はおもに「自己収入」であり、サービス対価として徴収される使用料・手数料が該当する。業務関連収益はおもに「受取利息等」・「資産売却益」・「その他の業務関連外収益」である。

このように、調査研究会の規定で収益科目に挙げられていた国庫（都道府県）支出金および一般財源が制度研究会の規定で除外され、さらに実務研究会では経常移転収入が除外されている。つまり当初は、行政コストに対しどの程度が収益で賄えたかを差額により明示していたが、最終的には、行政コストという「努力」に対する純粋な対価である受益者負担分のみを「成果」と捉え、税金および移転収入を捨象したことになる。これにより、財務書類に表示される差額は、収益以外で賄う価額であり、換言すれば「努力」によらない移転の収入で賄う価額である。そして、当該差額は純資産変動計算書へと連携し、ここで資産・負債変動の名目（原因）として純経常費用への財源措置価額を明らかにする。すなわち、行政コストに対して充当された税金および移転収入価額につき純資産変動計算書で把握される¹¹⁾。

以上で述べた経緯により、実務研究会報告書で規定される様式（第2号）では、コスト

図表1 行政コスト計算書の概略

<p>【経常費用】</p> <p>1. 経常業務費用</p> <p>①人件費</p> <p>②物件費</p> <p>③経費</p> <p>④業務関連費用</p> <p>2. 移転支出</p> <p>①他会計への移転支出</p> <p>②補助金等移転支出</p> <p>③社会保障関係費等移転支出</p> <p>④その他</p>	<p>【経常収益】</p> <p>1. 経常業務収益</p> <p>①業務収益</p> <p>自己収入</p> <p>その他</p> <p>②業務関連収益</p> <p>受取利息等</p> <p>資産売却益</p> <p>その他</p> <hr/> <p>純経常費用（純行政コスト）</p>
--	--

注) 経常費用の第3段区分は省略した。

を「経常費用」、収益を「経常収益」、差額を「純経常費用(純行政コスト)」と表示する。概略は図表1のとおりである。

Ⅲ 「行政コスト計算書」に内在する機能

以上により、行政コスト計算書の形成経緯と表示科目が示された¹²⁾。そもそも、公会計に対して企業会計の概念、理論および制度を導入すべきという議論が始まったのは平成10年頃であり、ここでは特に、現金主義会計から発生主義会計への転換が模索された¹³⁾。そのため、企業会計の財務諸表体系を参酌しつつ、貸借対照表で表示される残高(ストック)の増減原因(フロー)を表示する行政コスト計算書の作成規定が整備されていったのである。以下では、「行政コスト計算書」に内在する主要機能の2点(発生主義に基づくコストの把握および経常費用への要財源措置額の把握)について述べる。

3.1 発生主義に基づくコストの把握

3.1.1 住民による行政コストの把握

行政コスト計算書は、現金の出入りに関係なく「発生」したコストの測定・表示を行うため、行政活動で生じるすべてのコストが把握できる。「発生主義」に基づいて測定・表示される科目は、賞与引当金繰入、退職給付費用、減価償却費、貸倒引当金繰入である。外部の情報利用者である住民は、これら科目の測定・表示により、行政活動という「努力」の結果、現金以外の、資産の流出もしくは減損、または負債の発生による経済的便益またはサービス提供能力の減少価額を把握できる。

3.1.2 首長・行政担当者による「経済性」の把握

内部の情報利用者である首長や行政担当者は、測定されるコストの測定値を組織の「業績評価」に利用する。具体的に、行政コスト計算書で表示されるコストの測定値は、業務プロセスのうち「投入」(Inputs)のプロセスにおいて、「経済性」(Economics)を評価するのに役立つ。

すなわち図表2のとおり、政府の業務においては、インプット、アウトプット、アウトカムの測定・評価と結果のフィードバックのプロセスが確立しており、当該意義は、フィードバックにより次期の「目標」を設定することである。そのため、当初設定目標に基づく投入プロセス(インプット)、活動により生じる提供プロセス(アウトプット)、提供により生じる成果発現プロセス(アウトカム)に対し、「業績測定」と「業績評価」が実施される¹⁴⁾。

そこで、適正なフィードバックのために、「業績評価」において「経済性」(Economy)¹⁵⁾、「効率性」(Efficiency)、「有効性」(Effectiveness)の3つの評価基準が存在する。例えばGASB [1994]では、意思決定に必要な業績情報のカテゴリーとして「経済性」¹⁶⁾、「効率性」¹⁶⁾、「有効性」の情報が挙げられている。また、OECD [1997]では、業績改善のインセンティブは何かについて考察したが、これには、「経済性」¹⁷⁾、「効率性」¹⁷⁾、「有効性」¹⁷⁾を高めることにあると結論付けている。

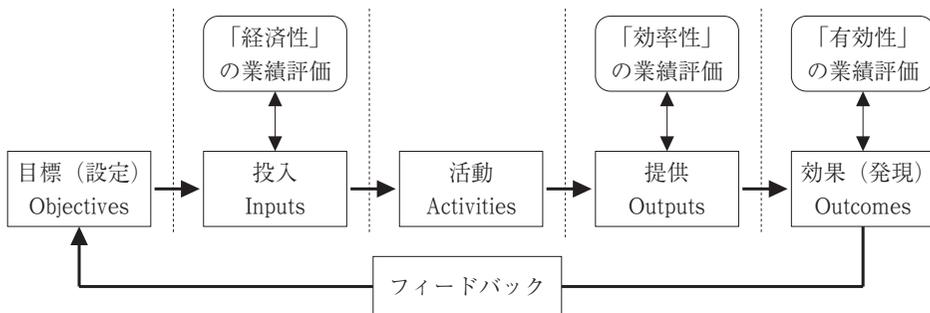
これらに基づけば、政府の「業績評価」につき、概念的には以下の3基準によって達成される。

- ・ 設定「目標」に基づく、「投入」(インプット)における、コストの最小化を図る「経済性」を、評価すること
- ・ 「投入」に基づく、「提供」(アウトプット)における、資源提供の最大化を図る「効率性」を、評価すること
- ・ 「提供」がもたらす、「効果」発現(アウトカム)に対し、設定「目標」の達成度合である「有効性」を、評価すること

こうして、「経済性」・「効率性」・「有効性」の「業績測定」と「業績評価」が、投入業務・提供業務とそれによる効果発現においてなされ、フィードバックして次期目標設定の意思決定に資する情報となる。

そして行政コスト計算書は、コスト情報を測定・表示することから、コストの最小化を図る「経済性」を評価する財務書類に該当すると判断できる。したがって、「投入」業務(インプット)の「業績評価」に資する情報としての機能を具備するものと考えられる。

図表2 業務プロセスへの「業績評価」の当てはめ



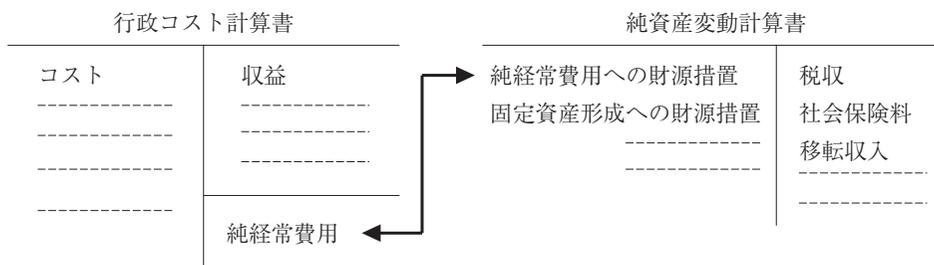
3.2 経常費用への要財源措置額の把握

行政コスト計算書の表示科目について、初期段階の調査研究会では「コストとこれに対し賄われた収入」であるが、最終段階の実務研究会では「コストとこれから収益を差引いた要財源措置価額」である。したがって表示される差額の含意は、収益以外で賄う財源措置価額であり、すなわち税収や移転的収入などで賄う価額である。

そして、税収および移転的収入がどれだけ充当されたかは「純資産変動計算書」で把握される。純資産変動計算書では、財源の調達（負債以外の現金収入の名目勘定）と財源の使途（現金支出などの資産減少の名目勘定）が対応的に表示される（図表3参照）。もしも純資産変動計算書の差額がプラスであれば、貸借対照表の純資産が対前年で増加したことになる。

計算構造につき、複記を前提に行政コスト計算書および純資産変動計算書を誘導対象とする場合、行政コスト計算書の表示科目は、純資産変動計算書の表示項目である「純経常費用への財源措置」の内訳明細を表示項目とする。つまり、行政コスト計算書のコストと収益の差額でかつ最終表示項目となる純経常費用は、行政コストから受益者負担を差引いた財政措置を要する価額であり、これが純資産変動計算書と連携する。そして、純資産変動計算書の「当期変動額合計」がプラスであれば、財源措置等により経常および資本支出が賄えて期間衡平性を達成したことが明らかとなる。

図表3 行政コスト計算書と純資産変動計算書の連携



こうして、コストと収益の差額である純経常費用（純行政コスト）が表示されることにより、純資産の減少価額が明らかとなる。そこで当該減少の対し、必要な財源措置の価額が把握できる。そして当該価額が、連携により純資産変動計算書に表示されることで、純資産全体の変動における当該価額の大きさ（割合）を把握することが可能となる。

Ⅳ 「行政コスト計算書」に内在する機能の制約

以上で示された行政コスト計算書の機能に対し、以下では、内在する機能の制約について、主要と考えられる2点を説明する。

4.1 「期間衡平性」査定における制約

先行研究によれば、公会計・フロー財務書類における積極数値と消極数値の差額は、期間衡平性の査定に資する情報となる¹⁸⁾。すなわち、収益超過の場合は取り過ぎた税収、支出超過の場合は将来住民への転嫁分を表わし、支出超過であれば将来の住民に対する負担が過多となり期間衡平性が保たれないことが明らかになる。そして、純資産変動計算書および資金収支計算書は当該情報を具備するが、行政コスト計算書でコストと対比的に表示するのは収益（受益者負担）のみであるため、期間衡平性は査定できない。

計算構造についてみると、行政コスト計算書では、純資産変動計算書の表示科目である「純経常費用への財源措置」の内訳明細を表示科目とする（前掲、図表3参照）。コストおよび収益は名目勘定であり、その実体勘定は「現金」である。かかる実体勘定では、経常活動における現金収支の差額が残高となり、すなわち要財源措置価額となる。したがって複式計算を前提とすれば、当該実体の出入りの対する名目勘定科目が、行政コスト計算書に表示される科目となる。つまり、行政コスト計算書の積極・消極差額でかつ最終表示科目となる純経常費用（純行政コスト）は、行政コストから受益者負担を差引いた所の財政措置を要する価額であり、これが純資産変動計算書と連携するので、当該残高に至る期中増減内訳が行政コスト計算書の表示科目となる。

したがってこの計算構造では、行政コスト計算書でなく純資産変動計算書において期間衡平性の査定が可能となる。すなわち、純資産変動計算書の期末純資産残高がプラスであれば、財源措置等により経常および資本支出が賄えて期間衡平性を達成したことが明らかとなる。これに対し行政コスト計算書には当該機能が具備されず、純経常費用の財源措置が叶ったのか不明であり、期間衡平性の査定ができない。

4.2 収益・費用差額の情報有用性欠如

一般に企業活動では、「努力」として自社のために何らかのコストが支出され、「成果」として収益が獲得される。そして投資者は、コストに見合う収益がもたらされたかを損益計算書で表示される「純利益」によって判断し、投資意思決定に利用する。

これに対し政府の場合、一部に提供サービスに対する受益者負担分の収益があるものの、

大部分は法効力により徴収される収入に基づいて予算を編成し、住民のために支出を行う。そして、行政コスト計算書では、資産の流出もしくは減損、または負債の発生による経済的便益またはサービス提供能力の減少価額と、受益者負担価額である収益が対比的に表示され、差額が「純経常費用」として表示される。

しかし当該差額については、前項で示したとおり、計算上の連携により純資産変動計算書に表示されてはじめて、純資産全体の変動における大きさ（割合）が把握できるのであり、行政コスト計算書単独では、当該差額の含意を査定し、意思決定に資する情報とすることができない。

つまり、行政コスト計算書における積極・消極差額として表示される「純経常費用」は、純資産変動計算書に振替（転記）されはじめて、当該計算書で情報としての意義を持つことになるため、損益計算書の純利益に比べて情報意義に乏しいと考えられる。以上をまとめると、図表4のようになる。

図表4 損益計算書と行政コスト計算書の差額の含意と機能比較

	費用の含意	収益の含意	差額の含意	差額の機能
損益計算書 （企業会計）	利益獲得の為の 「努力」	「努力」に対応する 「成果」	「努力」に対する 「成果」の剰余価 額である「純利益」	投資意思決定
行政コスト計 算書（公会計）	住民の為の支出	受益者負担分	住民の為の支出に 要する財源措置額 である「純経常費 用」	純資産増減計算 書への振替価額

V 考察の結論

以上の考察により、総務省が規定する行政コスト計算書に具備される機能と制約を明らかにした。まず計算書の機能について、以下の様にまとめることができる。

- ・外部の情報利用者である住民は、コスト科目の表示により、資産の流出もしくは減損、または負債の発生による経済的便益またはサービス提供能力の減少価額を把握できる。
- ・コストの最小化を図る「経済性」を評価する財務書類に該当するため、「インプット」の「業績評価」に資する情報としての機能を有する。
- ・「純経常費用」が表示されることにより、純資産の減少価額が明らかとなって、必要な財源措置の価額が把握できる。

また、行政コスト計算書の制約については、以下のようにまとめることができる。

- ・「純経常費用」の財源措置が叶ったのかは明らかにされないため、期間衡平性の査定はできない。
- ・「純経常費用」は純資産変動計算書に振替（転記）されはじめて、当該計算書で情報としての意義を持つことになるため、損益計算書の「純利益」に比べて情報意義に乏しい。

以上のような制約は、表示において、税金など非損益取引を収益から捨象したことに起因する。したがって行政コスト計算書の機能は、第一義に住民や内部管理者によるコストの把握であり、内外に対するコスト意識の涵養に中心を置く。そして、将来の住民にどれだけ負担が転嫁したかという期間衡平性の査定については、純資産変動計算書によって行われることになる。

注

- 1) 支出によって量定された財貨または役務をコスト（原価）とよび、将来の収益をもたらす潜在的な能力を貨幣価額で示したもの（用役潜在力）である。そして生産・販売過程を通じ、識別し得る潜在的な能力の消滅分を費消原価とよび、費用と損失に区別される。このうち費用は、用役潜在力が収益獲得に利用された費消部分である（武田 [1992], 183-184頁）。
- 2) アメリカ会計学会基礎概念委員会（1964）は、「理想的に、原価を実現収益と対応させる基礎として因果律が把握されなければならない」としたうえで、「過去の経験や将来についての合理的な予測に基づいて、将来の収益を生み出す客観的に識別できる能力が認められれば、その費用は繰延べられ、次期以降の収益と対応される」ものとしている（AAA [1964], pp. 369-370）。また、W. A. Paton and A. C. Littleton は、「会計の主要問題は費用と収益とを每期対応せしめ、この鑑定をもって費された努力から生まれた成果を測定することにある」としている（W. A. Paton and A. C. Littleton [1940], 中島省吾訳 [1971], 11頁）。
- 3) 会計情報の利用において期待される機能について、企業会計では、経済的意思決定に有用な情報を提供することが挙げられている。これは「意思決定アプローチ」（decision-usefulness approach）と呼ばれ、アメリカ財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board, FASB）がその基準設定活動を方向づける基礎的会計理論としている（藤井 [2005], 6頁）。またFASBは「概念フレームワーク」（conceptual framework）のなかで、主たる情報利用者として投資者と与信者を挙げ、企業は、当該対象者の資源提供に関する意思決定に役立つ情報を提供すべきとしている（藤井 [2001], 9頁）。
- 4) 公会計情報の利用者には、住民の他に、投資者、与信者、議員などが想定できる。但し、主たる利用者はあくまで住民である。この点は、宮本 [2009b] を参照頂きたい。
- 5) 平成20年度決算において、都道府県で85.1%、市区町村で63.1%が総務省の報告書に基づいて行政コスト計算書を作成・開示している（総務省 [2010], 11頁）。

- 6) 総務省 [2001], 1頁。
- 7) 総務省 [2001], 2頁。
- 8) 総務省 [2001], 2頁。
- 9) 非損益取引とは、①支出の対価である財貨または役務が当該会計年度を越えて役立ち消滅する取引(資本的取引)、②扶助費や補助費のように対価性がない移転・分配などの取引(非交換取引)をいう(日本公認会計士協会 [2003], 5-8頁)。非損益取引につき日本公認会計士協会では、国民の生活に影響を及ぼすものであるため会計情報の測定対象に含めるべきであること、読者の見易さを損なわなければネット・ポジション変動を含めて問題ないこと、政府の財務諸表は経済資源のフローや総財務資源のフローを把握する機能があり非交換取引を区分する必要がないこと等が指摘されている(日本公認会計士協会 [2003], 5-6頁)。
- 10) 総務省 [2007], 18頁。
- 11) 制度研究会規定では、収入・支出測定値を表示する別の計算書として、「資金収支計算書」を新たに規定する。これは、政府内部者(首長・議会・補助機関等)の活動による資金の期中取引高を表示するものであり、資金利用状況および資金獲得能力を評価するものである(制度研究会報告書・第71段)。ここでの資金概念は、現金および現金同等物より構成される(同・第72段)。測定・表示値につき実務研究会規定では、「経常的収支」・「公共資産整備収支」・「投資・財務的収支」に峻別される。そして企業会計と同様に、期末の収支差額が貸借対照表の現金および現金同等物と連携する計算構造となっている。
- 12) 公会計計算書の体系と計算構造の考察については、宮本 [2009a] を参照頂きたい。
- 13) 詳しくは宮本 [2004], 第1章を参照頂きたい。
- 14) 中井 [2005], 187頁。マネジメント・サイクルを効果あるものとするためには、当該サイクルが効率的に機能しているかどうかを評価する必要がある。また、評価結果に基づいて次の活動にフィードバックすることで、継続的に行政活動の効率化と活性化を図ることができる。とりわけフィードバックのための最終段階として要請されるのは、マネジメント・サイクルが効率的に機能しているかの評価を眼目とする「業績評価」である。
- 15) ただし Gray and Jenkins [1993] では、重要な行政執行とそのコストの指標であり、「業績評価」の方法とすべきなのが、業績の「効率性」と「有効性」であるとしている(A. Gray and B. Jenkins [1993], p. 52.)。
- 16) GASB [1994], pal. 16.
- 17) OECD [1997], p. 7.
- 18) 詳しくは、宮本 [2007], 53-54頁参照。

参 考 文 献

- AAA [1964] Concept and Standards Research Study Committee - The Matching Concept, "The Matching Concept," *The Accounting Review* Vol. 40 No. 2, Apr. 1965.
- A. Gray and B. Jenkins [1993] "Codes of Accountability in the New Public Sector", *Accounting, Auditing, & journal*, 6(3).
- GASB [1994], *Service Efforts and Accomplishments Reporting*, Concepts Statement No.2 of the

- Governmental Accounting Standards Board.
OECD [1997], *In Search of Results - Performance Management Practices -*, OECD.
W. A. Paton and A. C. Littleton [1940], *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, AAA, 中島省吾訳 [1971]『会社会計基準序説』森山書店。
- 総務省 [2001]「地方公共団体の総合的な財務分析に関する調査研究会報告書」。
—— [2006]「新地方公会計制度研究会報告書」。
—— [2007]「新地方公会計制度実務研究会報告書」。
—— [2010]「新地方公会計の現状について」。
- 武田隆二 [1992]『最新財務諸表論』中央経済社。
中井達 [2005]『政策評価』ミネルヴァ書房, 62-65頁。
日本公認会計士協会 [2003]「『公会計概念フレームワーク』に関する論点表」。
藤井秀樹 [2001]「アメリカ公会計規制の枠組みと考え方」『公営企業』2001年第5号。
—— [2005]「アメリカ公会計の基礎概念」『産業経理』Vol. 64 No. 4。
宮本幸平 [2004]『自治体の財務報告と行政評価』中央経済社。
—— [2007]『公会計複式簿記の計算構造』中央経済社。
—— [2009a]「公会計の基本目的をみたく財務諸表の体系」『会計検査研究』第39号。
—— [2009b]「地方自治体行政評価の情報開示に係る論点」『星城大学研究紀要』第8号。