

財政運営のインフラとしての公会計の役割

醍醐 聰

I. 財政運営のインフラとしての公会計の諸側面

1. 行政の効率化を支援する機能

→ NPMの潮流、発生基準による行政コスト計算書

2. 資産形成の財源負担に関する世代間の公平を判断する情報を提供する機能

→ 貸借対照表の貸方情報（負債＝将来世代の負担、純資産＝過去・現在世代の負担）
現代の所得分配政策決定に参加できない将来世代の利害を代弁する主体としての国家が担う機能（Pigou [1912]、桜内 [2004]）

3. 財政規律を監視する機能

→ 財政運営の基点としての負債の mapping、それをベースにした財政コントロール

コメント：

1 について

事業別予算・決算に帰着。行政の細部の「小さな」非効率性を越えた行政のトップレベルの意思決定に起因する「大きな」非効率、不公正に迫れ（ら）ない。

2 について

- ・現代世代と将来世代の区切りの困難性
- ・財政政策目標との整合性 ——ピグーの議論の帰趨 ——

将来世代の分配分を増加させる消費抑制・貯蓄優遇の分配政策（相続税の軽減、所得税率の累進性の緩和等）は現代世代内での不平等を拡大する。

3 について

- ・公会計情報の「概観性」を活かす形で、巨視的観点から財政運営のインフラとしての公会計の機能（財政規律監視機能）を発揚できる可能性
- ・発生基準を架橋として公会計のストック情報（期越えの将来情報）を活用することにより、単年度予算制度の限界を補完できるのではないか？

発生基準会計の二つの側面

- ①フロー情報の形成手段としての側面： 減価償却費、退職給付コスト等
- ②ストック情報の形成手段としての側面： 未履行の負債情報等

- ・政府間財政の実態把握と監視の機能も期待できるのではないか？

II 予算・財政システム改革の国際的動向

——財務省財務総合政策研究所『我が国の予算・財政システムの透明性—諸外国との比較の観点から—』2002年9月、を基礎資料として——

1. 問題意識

予算・財政に関する透明性の高い国（英国等）ほど財政赤字が相対的に小さく、逆に低い国（イタリア等）ほど財政赤字が大きい。

2. 「予算・財政の透明性」(Budget and Fiscal Transparency) の意味

「国民へ政府の組織・機能、財政政策の意図、公的部門の会計、財政見通しが公開されていること」(IMF [1998])

3. 透明性の意義

- ①良好な統治に貢献。国民的な議論を喚起。政府の説明責任の向上
- ②マクロ経済の安定と質の高い成長に貢献
- ③政府活動の効率性の向上、健全な財政の達成

4. 財政の透明性の枠組み (Kopits and Craig [1998])

(1) 政府組織や活動の制度的枠組み<略>

(2) 財務会計

①対象範囲

- ・一般政府、予算外資金（社会保障基金を含む）をカバーすること
- ・政府所有の非金融企業および金融企業の擬似財政活動をカバーすること

②記録の基準

- ・発生主義によって記録すること（割引価値で評価した貸倒コスト、支払遅延などを含む）
- ・補足的に現金主義で記録すること

③評価と認識

- ・政府資産を評価すること（投資および減価償却を含む）
- ・政府債務を評価すること
- ・支払約束や偶発債務に関する情報を提供すること
- ・純価値を推計すること

④分類

- ・歳入の種類を分類すること
- ・経済別、機能別に歳出を分類すること
- ・債務と財源調達の方法を分類すること（タイプ、満期期間、保証者）

(3) 財政政策のスタンスや持続可能性を評価するための財政指標<略>

5. 予算でよく見かけられるトリックの例

①期待成長率を過大に予測することによる税収の過大見積もり、利子率の水準の過小予測による歳出の過小見積もり

②予算外項目（オフ・バジェット）の悪用。予算に含まれない他の公的組織の利用等

→ コメント：現金基準予算の限界を発生基準で補完する必要性（オン・バジェット化または補足的情報開示）

③複数年度予算の意図的悪用。厳しい施策の選択を後年度に配分。複数年計画を改訂して厳しい施策をさらに繰り延べ

→ コメント：発生基準で期越えの債務負担を認識する必要性

6. IMF コード、OECD コードの概要——詳細は別紙配布資料参照——

・1998年、IMF「財政の透明性に関する優良慣行規定」(International Monetary Fund, *The Code of Good Practices in Fiscal Transparency—Declaration and Principles*) を公表

・1999年、OECD「予算の透明性に関する最優良慣行」(*Best Practice for Budget Transparency*) を公表

III わが国における予算・財政システム改革において公会計に期待される役割

1. 発生基準によるストック情報（特に負債情報）の意義

- ・財政の持続可能性のモニタリング、早期対応に寄与する情報として

単年度主義を悪用した便益先取り、負担先送り（ゼロ国債、ゼロ県債等）のバイアスに対するカウンターとしての負債情報

その際には、義務的経費や債務決済と財源とのデュレーション管理が重要

2. 予算外負担（オフ・バジェット債務）の透明化に資する情報として

3. 世代間負担の公正を判断する債務のマッピング情報として

世代間負担の規範的判断を裏付ける価値中立的な負債情報が不可欠

IV 公的負債の認識をめぐるわが国での喫緊の課題

1. 公的年金債務の認識

2. 債務負担行為の認識と開示

(1) 法規等の整理

- ・「債務負担行為」とは

次年度以降に自治体の長が執行できる債務負担の限度額、期間を当年度の予算に計上して議会の承認を求める制度

- ・1963年の地方自治法改正前

予算外義務負担としてオフ・バジェット扱い

- ・地方自治法第214条（債務負担行為）

「歳出予算の金額、継続費の総額又は繰越明許費の金額の範囲内におけるものを除くほか、普通地方公共団体が債務を負担する行為をするには、予算で債務負担行為として定めておかなければならない。」

- ・地方自治法施行令第144条（予算に関する説明書）

「3 債務負担行為で翌年度以降にわたるものについての前年度末までの支出額又は支出額の見込み及び当該年度以降の支出予定額等に関する調書」

- ・具体例——土地開発公社による用地の先行取得と債務負担行為の設定——

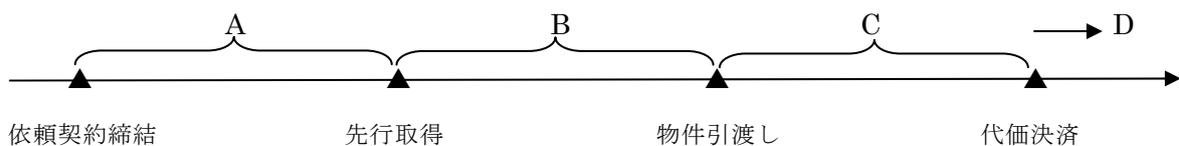
旧自治大臣官房総務審議官・旧建設省建設経済局長通知（各都道府県知事および政令指定都市市長宛）『『公有地の拡大の推進に関する法律の施行について（土地開発公社関係）』の改正について』（平成12年4月21日）

「(2) 土地開発公社は、設立団体の必要とする土地をはじめ、国、他の地方公共団体等の用地の取得を行う場合においては、これらによる買取りの見通し等について十分検討の上、これらとの間で、関係法令に従い、買取予定時期、買取予定価額及び用途を明示した用地取得依頼契約を書面で締結すべきものであること（以下、省略）

(3) 地方公共団体が、土地開発公社と用地取得依頼契約を締結する際には、地方自治法……第214条の規定により、予算で債務負担行為として定めておかなければならないこと（以下、省略）」

(2) 予備的概念分析（醍醐〔2004〕参照）

①時系列分析



	過去（現行？）	私 案
A. 完全未履行段階	オフ・バランス	オフ・バランス（注記）
B. 部分履行段階（Ⅰ） （履行準備行為完了段階）	オフ・バランス （欄外注記）	オン・バランス （債務負担行為）
C. 部分履行段階（Ⅱ）	オン・バランス* （未払金）	オン・バランス （未払金）
D. 完全履行段階	オフ・バランス	オフ・バランス

* 一部では、この段階の引き取り土地を「供用済み土地」と称し、未払金を計上しない例があるといわれている（筆者も聞き取りで確認）。

②横断分析

(X) 物件購入に関する債務負担

(Y) 債務保証等に関する債務負担

対象物件は取得済みで 対価を未払いの状況 (X1)	代位弁済の可能性が高い状況 (Y1)
対象物件を未取得で 対価も未払いの状況 (X2)	代位弁済の可能性が低い状況 (Y2)

- ・ 物件購入の財源を自治体の債務保証付の銀行融資で賄い、自治体からの買取資金で当該借入金を弁済することを予定しているのが大半であるから、自治体にとって、(X)に関する債務負担行為（先行取得土地の買取に関わる後年度の支出負担）と(Y)に関する債務負担行為（公社の融資に関する債務保証）は、Xの債務負担行為を履行すれば、後者の債務負担行為は解消するという関係にある。
- ・ しかし、B、Cの段階では(Y)は通常は(Y2)の偶発債務に相当するからオフ・バランスとなるのが通例。他方、(X)はB以降の段階では確定債務かそれに近似するから、オン・バランスが要請される。

(3) 実態——横浜市における事例の検討——

平成16年度包括外部監査報告書における指摘

<http://www.city.yokohama.jp/me/kansa/kekka/pdf/gai16No1-2-3.pdf>

①保全公社：旧自治省通知以降も損失補償に係る債務負担行為（26億円）のみ設

定し、資産買取に係る債務負担行為（40億円）を設定していない。

②土地開発公社：旧自治省通知以降は損失補償に係る債務負担行為と資産買取に係る債務負担行為を両方設定している。しかし、旧自治省通知以前の契約分（未決済分）については損失補償に係る債務負担行為（2,814億円）のみ設定し、資産買取に係る債務負担行為（3,057億円）を設定していない。

依頼先公社名		保全公社		開発公社	
資産の種類		学校校舎		土地	
債務負担行為の種類		資産の買取	損失補償	資産の買取	損失補償
設定 時期	旧自治省通知以前	×	○	×	○
	旧自治省通知以降	×	○	○	○

3. 交付税措置に係る国の債務と地方の債権の認識と開示（醍醐〔2004〕を参照）

（1）交付税措置の意味と種類

- ・意味： 地方公共団体が、国の定めた要件を満たす地方債を発行した場合に、その元利償還費の一定割合を償還時に基準財政需要に算入する形で国が補填する制度
- ・例：
 - ①地方単独事業債に係る交付税措置
 - ②臨時財政対策債に係る交付税措置
 - ③合併特例債に係る交付税措置

（2）国からみた交付税措置の条件付債務性

- ・起債許可方針として国が地方に約束した財源の一部補填措置 → 準法律的拘束性
- ・しかし、確定債務ではなく条件付債務
 - ①法定 5 税分という総額の制約
 - ②被交付団体の財政力に依存して金額が不確定
 - ③交付税の財源調達に係る交付税特別会計借入金の元利を国と地方で折半負担

（3）交付税措置の負債性に関する疑義（石田晴美〔2006〕 pp.86 以下）

- ・膨大な算定要素を組み入れて計算される被交付団体の基準財政収入と基準財政需要の変動に左右される交付税措置には負債の認識要件である「発生の可能性」、「合理的見積もり可能性」が欠ける。
- ・三位一体改革の帰趨いかんでは交付税措置の実現可能性がいっそう不透明

（4）私見

- ・交付税措置が地方に対する国の確定債務でないことは算定式から明らか。問題は条

件付債務としての要件を備えているかどうか。

- ・膨大な算定要素を「財政力指数」で集約し、毎期、被交付団体のこの指数の変動に見合って洗い替え（評価修正）していくことで“Best Estimate”とみなせるのではないか。

（注）財政力指数＝基準財政収入／基準財政需要

- ・残された問題：交付税特別会計借入金の元利の「割り勘」負担を各地方公共団体にどう配分するか？
- ・交付税措置による財政規律の緩みを「地方のモラル・ハザード」にだけ帰するのは一面的。交付税措置が「マクロの財源保障」にとどまり、ミクロ・ベースでの負担の帰着が不透明な仕組みを利用して、交付税措置を財政誘導の手段として使ってきた「国のモラルハザード」にもメスを入れる必要がある。
- ・こうしたマクロの財政運営をめぐるモラル・ハザードを牽制し監視する意味で、交付税措置を国の貸借対照表に条件付債務として計上する意義を再認識すべき。また、こうした財務諸表を予算参考書類として国会でも活用すべき。
- ・交付税措置に係る不確実性は多分に制度の不透明性（国の地方に対する財源保障責任の欠陥、国と地方の財源の負担区分の不透明性）に起因する。この点を勘案すると、公会計が測定可能性の技術論に埋没して交付税措置の債務性に消極的判断をしたのでは公会計の財政規律監視機能を自縛する恐れがある。

4. 起債規制に関するわが国の動向

——起債規制指標への債務負担行為、交付税措置の組み入れ——

- ・2000年度まで

$$\text{起債制限比率} = \{A - (B + C + E)\} / \{D - (C + E)\}$$

- ・2001年度以降

$$\text{起債制限比率} = \{ (A + A') - (B + C + E) \} / \{ (D + F) - (C + E) \}$$

- ・実質公債費比率（平成18年度から始まる地方債協議制度に対応した起債規制指標）

$$\text{実質公債費比率} = \{ (A + A') - (B + C) \} / (D - C)$$

A：普通会計債の元利償還金

A'：元利償還金に準じるもの

B：元利償還に充てられる特定財源

C：普通地方交付税の算定において基準財政需要に算入された地方債の元利償還金

D：標準財政規模

V わが国の財政・予算システムの透明性の評価と公会計の課題

1. 財務省財務総合研究所〔2002、p.69〕の評価

①中央政府予算は基本的に中央政府の歳入・歳出のすべてを網羅している。

(注) 米国では歳出予算法の対象となるのは裁量的経費のみ。郵便事業と社会保障信託基金はオフ・バジェット。英国では国家貸付資金(わが国の財政投融资に相当)はオフ・バジェット)

また、国庫債務負担行為も議会の事前承認を必要としている。

②政府関係機関の予算も議決の対象としており、これらの機関については、予算参考資料として事業計画、資金計画、貸借対照表、損益計算書等が公表されている。

2. 私見

①オン・バジェットや議会による財政コントロール権の広狭だけでは財政民主主義の成熟を測れない。議会や市民による財政監視・コントロールの実効性が究極の問題

②交付税措置や交付税特別会計には政府間負担の帰属・配分をあいまいにする不透明性が強く、これが財政規律を弱める要因になっている。

③債務負担行為に見られるように、予算年度以降の債務負担が予算に添付されるとはいつでも、債務の認識基準が整備されていないため、複数年に及ぶ財政コントロールの機能を十分に果たすに至っていない。

③地方自治体で広まっている予算編成上の「枠配分」方式は財政・予算の透明性という点でどのように評価されるのか？

④財政運営をめぐる「モラル・ハザード」や「財政規律」すら問題にならない地方自治体の「財政崩壊」(均衡予算編成の形骸化)現象をどう受け止め、対応したらよいか？(菅原〔2004〕)

①赤字予算(歳入欠陥)

②カラ財源(歳入不足額を「諸収入」の名目計上で穴埋め)

地方分権は「小さな中央政府」を指向することではないはず

参考文献

石田晴美(2006)『地方自治体会計改革論』森山書店

片山信子(2002)「英国ブレア政権の財政政策と予算制度改革」『レファレンス』52(4)、2002年4月

加藤芳太郎(1982)『自治体の予算改革』東京大学出版会

- 菊地裕幸 (2002) 「税制改革における効率と公正——H. シジウィックと A. C. ピグーの財政思想」『現代思想』2002年2月
- 小西砂千夫 (2002) 『地方財政改革論』日本経済新聞社
- 財務省財務総合政策研究所 (2002) 『我が国の予算・財政システムの透明性——諸外国との比較の観点から——』
- 桜内文城 (2004) 『公会計——国家の意思決定とガバナンス』NTT出版
- 神野直彦・池上岳彦編著 (2003) 『地方交付税 何が問題か』東洋経済新報社
- 神野直彦編著 (2004) 『地方財政改革』ぎょうせい
- 菅原敏夫 (2004) 「分権時代の予算制度」『都市問題』95 (10)、2004年10月
- 醍醐聰編著 (2000) 『自治体財政の会計学』新世社
- 醍醐聰 (1999) 「債務負担行為の会計学」『経済論叢』1999年12月
- 醍醐聰 (2004) 「財政規律監視手段としての政府負債の情報開示」『財政と公共政策』26 (1)、2004年2月
- 土居丈朗 (2003) 「公会計・予算制度の改革過程: 対立点と改革の方向性」『会計検査研究』No.28, 2003年9月
- 本郷亮 (2001) 「A. C. ピグー倫理思想の諸側面」『関西学院経済学研究』(32)、2001年
- Elizabeth Currie (2002), *The Potential Role of Government Debt Management Offices in Monitoring and Managing Contingent Liabilities*, The World Bank
- International Monetary Fund (2001), *Code of Good Practices on Fiscal Transparency*
- Kopits, George, and John Craig (1998), *Transparency in Government Operations*, IMF Occasional Paper No.158.
- LeLoup, Lance T. (2005), *Parties, Rules, and the Evaluation of Congressional Budgeting*, The Ohio State University Press
- Pigou, A. C. (1912), *Wealth and Welfare*, Macmillan and Co. Limited, London
- Polackova, Hana (1998), *Government Contingent Liabilities: A Hidden Risk to Fiscal Stability*, The World Bank
- PricewaterhaouseCoopers (2003), *Reforming Governmental Accounting and Budgeting in Europe*, Fachverlag, Moderne Wirtschaft
- Statement of Federal Financial Accounting Standards No.5 (1995), *Accounting for Liabilities of Federal Government*, Executive Office of the President, Office of Management and Budget, September 1995
- Vicente Montesions and José Manuel Vela (ed.) (2002), *Innovations in Government Accounting*, Kluwer Academic Publishers