

〈論文〉

公会計における効率性とキャッシュアウトフロー最小化

臼井 邦彦

The Efficiency and Minimization of Cash-out-flow in Governmental Accounting

Kunihiko Usui

Abstract

In February 1999, Economic Strategy Council in the Japanese Cabinet Office declared the report on “Strategy of Reproduction of Economy in Japan.” The report suggested making the governmental sector efficient (that is, reducing the scale of the governmental sector) as the indispensable devices for reproducing our economy and indicated replacing the accounting in private enterprise with the accounting in the governmental sector. The thinking is inherited by “Basic Policy for Economic and Fiscal Management and Structure 2006.” Therefore, the important objective of changing the traditional accounting into the business accounting is to reduce the scale of the governmental sector. This implies the reduction of governmental expenditure decided by parliament in the previous fiscal year. However, the total revenue of the government comes down to the total expenditure of the government, because the governmental sector does not pursue its profit. Moreover, the total cost is identical with the total expenditure plus the depreciation cost, because the government generally does not have a surplus. Thus, to minimize the total expenditure leads to the total revenue, which is composed of the revenue from the taxes and the public debt.

1. はじめに

我が国では、厳しい財政運営が続いており、2006年度末に国と地方の長期債務残高が774兆円もの規模に達し、ますます増加している状況にある¹⁾。このような傾向は、Buchanan = Wagner [1977]によれば、民主主義的政治制度の下で、均衡予算原則を排除した、不均衡予算を弾力的に利用するケインズのなもしくはケインズ派の財政政策が取り入れられた場合、実質的に減税される人々や政府からの便益の流入増加を期待する人々、雇用主、投資家、官僚等の総需要の増加で自分の経済的立場が改善される人々が赤字予算を直接的に支持する結果として生ずる財政赤字の傾向が、

財政赤字のインフレ促進という将来の創造的不利益はあっても、私的財に対する公共サービスの現在の相対価格の低下という、納税者の直接的な利益（財政錯覚）をもたらすが故に、好況時で本来ならば黒字予算をたてるべきときに、得票最大化行動を採る議員や予算最大化行動を採る官僚が、財政錯覚を利用して人々の赤字予算の要求を受け入れてきた固有の結果である²⁾。そのまま続けると、現在世代が便益を受けている財政赤字の膨大な負担を現在世代が負わず、将来世代へ転嫁することになる。これを可能な限り防ぐためには、規模の縮小という意味での公共部門の効率化が必要不可欠であり、その重要な手段の1つが公共部門の会計である公会計制度の改革である。

本論文は、政府の一般会計のみに焦点を当て、近年における我が国公会計改革の動きが政府規模の縮小化という意味での「効率化」を目的としたものであることを前提とする。この前提の下で、公会計が貨幣的測定・評価の枠組みの下でその効率化目的を達成する直接の手段になり得るためには、公会計に、民間企業の「利潤」に代わる効率性指標を必要とする。本論文は、その効率性指標として、歳出総額もしくは「キャッシュアウトフロー最小化」を提唱する。

2. 公会計制度改革

2.1. 既存の制度の問題点

我が国の公会計は1890年以降、ドイツ官房学のKameralismus簿記に従い、単式簿記と現金主義に基づいた収支の期間帰属決定方法が採用されていた。そのような現行制度に対して、2003年6月に公表された財務省財政制度審議会の「公会計に関する基本的考え方」は、主に企業会計との比較において、次の6つの欠点を指摘している³⁾。

- (1) 「ストックとしての国の資産・負債に関する情報が不十分であり、国の保有資産の状況や将来にわたる国民負担などの国の財政状況が分かりにくい」こと。
- (2) 「国と特殊法人等を連結した財務情報が提供されておらず、公共部門の全体像が把握できない」こと。
- (3) 「フローの財務情報とストックに関する財務情報の連動がない」こと。
- (4) 「予算・決算という現金収支と資産・負債状況との関係の把握が困難である」こと。
- (5) 「予算執行の状況が分かるのみで、当該年度に費用認識すべき行政コスト、事業ごとに間接費用を配布したフルコストや将来の維持管理費用などを加味したライフサイクルコストが明らかにならない」こと。
- (6) 「事業ごとのコストや便益が把握できないため、予算の効率的な執行を図る助けにはならない」こと。

そのうえで、「公会計に関する基本的考え方」は、「国を始めとする公共部門は、民間企業では行

い得ない公共の福祉の向上等を目的とし、税収を根源的な財源として市場性のないいわゆる公共財等の提供を行っている。このため、公共部門の活動は定量的な評価にはなじみにくい分野も多く存在して⁴⁾いと述べ、次の3つを公会計の意義・目的として位置づけている⁵⁾。

(1) 議会による財政活動の民主的統制

財政民主主義の観点から、予算を通じた事前の資金配分の明確化とそれを国会の議決による統制下におき、適正な執行の管理とその結果を決算として事後的に国会へ報告するが不可欠であるとするもの。

(2) 財政状況等に関する情報開示と説明責任の履行

議会、現在世代の国民、将来世代の国民や市場関係者に対して、行政が税財源の使用状況や資産負債の状況を分かりやすく開示し、説明責任を果たすこと。

(3) 財政活動効率化・適正化のための財務情報

財政活動を効率化・適正化していくために、非定量的な情報や実効性のある評価手法の確立も含め、財務情報の充実を図り、その活用を進めること。

さらに、「公会計に関する基本的考え方」は、上記の3つの公会計の意義・目的を掲げた上で、「財務報告として作成される財務情報を、単に情報開示と説明責任の履行にとどめることなく、予算の効率化・適正化にいかん活用し、聖域なき歳出改革につなげていくかが重要であることを指摘したい⁶⁾と付け加えているので、公会計が具体的に財政の効率化・適正化の直接的手段となり得ることを期待していると考えられる。

2.2. 改革の目的と提言

かかる欠点を有する我が国の公会計に対して、近年に至り、急速に民間企業に準じた財務諸表の作成、複式簿記と発生主義会計の導入という公会計の企業会計化へ向けた改革が進みつつある。

その傾向は、1999年2月に小渕首相の下で組織された「経済戦略会議」が公表した最終答申「日本経済再生への戦略」に求められる⁷⁾。

まず「経済戦略会議」の最終答申「日本経済再生への戦略」[1999]は、序文において、日本経済の停滞基調の1要因として、規制・保護体質、護送船団方式のように過度な平等・公平重視の日本型社会システムが、公的部門の肥大化、非効率化、資源配分の歪みをもたらした結果であると指摘している⁸⁾。その上で、「日本経済再生への戦略」は、公的部門の抜本的改革と、市場原理を通じたあらゆる生産要素の民間による有効利用と最適配分を実現させる新しいシステムの構築の必要性を説いている⁹⁾。

次に、「日本経済再生への戦略」は、公務員制度改革、規制撤廃・各種制度改革の推進、公会計制度の改善、財政投融资の抜本改革により、肥大化・非効率化した公的部門のスリム化・効率化を

実現することが日本経済の再生に必要な基本戦略であると指摘している¹⁰⁾。

そして公的部門の効率化・スリム化を進めて行く上での大前提と、政策の事後評価のために、「答申」は、中央政府（特殊法人を含む）と地方政府（外郭団体を含む）のいずれにおいても、次の6つの方向を基本に公会計制度の抜本的な改革を進めるように提言した¹¹⁾。

- (1) 国・地方公共団体の財務状況の国民への明瞭な開示のために企業会計原則を基本的に踏襲した財務諸表を導入すること。
- (2) 複式簿記による貸借対照表を導入し、経常的収支と資本的収支を区分すること。
- (3) 公的部門全体の財務状況把握のために連結決算を作成すること。
- (4) 現金主義から発生主義へ移行すること。
- (5) 地方自治体間の比較・評価のために全国統一基準に基づく財務諸表を作成し公表すること。
- (6) (a)決算に対して外部監査を導入し、(b)決算情報を徹底して開示すること。

それに対して、大蔵省、郵政省および自治省は、1999年6月に上記の6つの項目について、次のように検討結果を公表している¹²⁾。

まず(1)から(4)までの提言については、「諸外国の例も参考にしつつ、企業会計等の導入による利益と費用、および技術的問題点等につき幅広い角度から調査研究を行う」¹³⁾と述べている。次に(5)については、「現行制度でも、地方公共団体の財務関係書類は、地方自治法令により統一基準による作成・公表が行われているが、今後とも、国の会計制度についての議論の動向や諸外国における事例、地方公共団体の意見等を踏まえ、基礎的な調査研究を行う」¹⁴⁾と主張している。そして(6)(a)の外部監査の導入については、内閣から独立した憲法上の外部監査機関として、会計検査院が検査を実施しており、1998年1月の改正国会法等で講じられた行政監視機能強化のための措置の運用状況を踏まえて検討するということである¹⁵⁾。最後に(6)(b)の徹底した決算の情報開示については、現在、情報開示が行われているが、今後とも積極的に推進すると述べている¹⁶⁾。

その後、総務省の2000年の報告書は、「日本経済再生の戦略」が「公会計制度の改善」として公共部門への企業会計方式の導入の必要性を指摘していたことに触れ¹⁷⁾、2001年の報告書では行政の効率化・合理化等の状況を住民に分かりやすく説明することにより地方公共団体の住民に対する説明責任を遂行することが企業会計方式による財務諸表作成の目的であるとした¹⁸⁾。

一方、財務省の「公会計に関する基本的考え方」[2003]は、上記1で指摘したように、(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の3つを公会計の意義・目的とした上で、「財務報告として作成される情報を、単に情報開示と説明責任の履行にとどめることなく、予算の効率化・適正化にいかん活用し、聖域なき歳出改革につなげていくかが重要であることを指摘したい」¹⁹⁾と述べており、総

務省と財務省のいずれも、行政の効率化・合理化、予算の効率化・適正化、歳出改革を公会計改革の目的としており、経済戦略会議の答申と一致していることが分かる。

さらに2006年7月に経済財政諮問会議が発表した「経済財政運営と構造改革に関する基本方針2006」は財政健全化のために、2007年度から2010年代半ばまでの改革の原則として次の7つの原則を掲げている²⁰⁾。

- (1) 徹底した政府のスリム化で国民負担増を最小化する原則
- (2) 成長力を強化し、その成果を国民生活の向上と財政健全化に活かす原則
- (3) 優先度を明確化し、聖域なく歳出削減を行う原則
- (4) 国・地方間のバランスのとれた財政再建の実現に向けて協力する原則
- (5) 将来世代に負担を先送りしない社会保障制度を確立する原則
- (6) 資産圧縮を大幅に進め、バランスシートを縮小する原則
- (7) 新たな国民負担は官の肥大化には振り向けず、国民に還元する原則

これらの原則は、1999年2月の経済戦略会議の最終答申で掲げられた、「肥大化・非効率化した公的部門のスリム化・効率化の実現」という基本戦略の方向を継承しているだけでなく、さらに強化しているとさえ思われる。

以上のプロセスは第1表にまとめている。これらを鑑みると、現在の我が国における公会計改革の最も重要な目的は、公共部門の縮小化という意味での公共部門の効率化であるということができる。そうすると、民間企業には利潤という複式簿記のフレームワークに導入可能な効率性尺度があるが、政府部門には民間企業の利潤に匹敵し、単式・複式簿記のフレームワークに導入し得る効率性尺度があるのであろうか。

次に、利潤追求をする民間企業にはない公共部門に固有の特徴である、量出制入のメカニズムと費用最小化について考えてみよう。

第1表 近年における我が国公会計改革の歩み

	財務省	総務省	その他
1999（平成11）年 *一般会計歳入歳出額 80兆円台、公債依存度 30%台、国・地方の長 期債務残高600兆円台 の各々をはじめて超え た年度		6月 「地方公共団体の総合的 な財政分析に関する調 査研究会」設置	2月 経済戦略会議最終答申 「日本経済再生への戦略」 日本経済再生のために 肥大化・非効率化した 公的部門のスリム化・ 効率化の実現が必要不 可欠であり、公会計改 革改善はその一手段 ① 企業会計方式の財 務諸表の導入 ② 単式簿記から複式 簿記への移行 ③ 全体の財務状況把 握のための連結決算 導入 ④ 現金主義から発生 主義への移行 ⑤ 地方自治体間の比 較可能性確保のため に統一基準による財 務諸表の作成・公表 ⑥ 決算の外部監査と 情報開示
2000（平成12）年		3月 「バランスシートの作成 方法について」（総務省 方式）公表	
2001（平成13）年		3月 『行政コスト計算書』 と『各地方公共団体全 体のバランスシート』 に関する報告書」公表	7月 日本公認会計士協会に おいて「公会計概念フ レームワーク検討プロ ジェクトチーム」発足
2002（平成14）年	11月 「公会計基本小委員会」 設置		5月 「公会計原則（試案）」 公表
2003（平成15）年	6月 「公会計に関する基本的		3月 討議資料として「公会

	考え方」公表		計概念フレームワーク—公共部門の財務諸表の作成・報告及び予算編成にかかる概念的基礎—」公表 ① 公会計貸借対照表 ② 行政コスト計算書（純経常費用計算書） ③ 財源措置・納税者持分計算書 ④ 公会計資金収支計算書
2004（平成16）年	6月 「省庁別財務書類の作成について」公表 ① 貸借対照表 ② 業務費用計算書 ③ 資産・負債差額増減計算書 ④ 区分別収支計算書 ⑤ 付属明細書		
2005（平成17）年		6月 「地方公共団体間で比較可能な財務情報の開示指針」通知 9月 「各地方公共団体の連結バランスシートの試案」公表	
2006（平成18）年 *一般会計歳入歳出額79兆6,860億円、公債依存度41.8%、国・地方の長期債務残高775兆円		5月 「新地方公会計制度研究会報告書」公表 ①（連結）貸借対照表 ②（連結）行政コスト計算書 ③（連結）純資産変動計算書 ④（連結）資金収支計算 ⑤（連結）付属明細表	7月 経済財政諮問会議「経済財政運営と構造改革に関する基本方針2006」により政府のスリム化・効率化をさらに進めるための7原則が公表

3. 量出制入と費用最小化

3.1. Niskanen モデル

政府の主要な特徴のひとつはアウトプットの非市場性にあり、ある単位のアウトプットそのものを供給しているのではなく、ある水準の政府活動を供給しているため、政府サービスのアウトプットの水準はその活動水準から推測せざるを得ない²¹⁾。このアウトプットの非可測性の存在は生産の効率性の判断基準をあいまいにする。W. A. Niskanen によると、公共部門における官僚の目標には俸給、役得、評判、権力、役職があり、このうち前3者が予算規模と正の相関関係にあると主張する²²⁾。

ここで、Niskanen モデルに関する D. C. Mueller の説明を用いてみよう²³⁾。政府サービスの「知覚された」アウトプットの水準を Q とすると、省庁や地方公共団体が財源賦与者（議会や国会）から受け取る予算 B は、次のとおり、 Q の関数としてアウトプットが増加するにつれて低減すると仮定できる。

$$B=B(Q), B(Q)' > 0, B(Q)'' < 0$$

ここでダッシュ記号は微分の階数であり、この関数は公共利益であるとみなすことができる。

一方、政府サービスの生産の費用関数 C は、 Q の関数であり、次のとおり、競争的企業の費用関数と同様に一定範囲で通増的に増加すると仮定する。

$$C=C(Q), C(Q)' > 0, C(Q)'' > 0$$

この費用関数は省庁又は地方公共団体の構成員の全部又は一部にしか知られていないと仮定するので、監視問題を引き起こすとしている。一方、財源賦与者は予算 B を知っているが、そのアウトプットがパレート効率的に供給されているかどうかはわからないので、アウトプットの総計である費用 C を予算 B で賄うことを条件（量出制入）として、省庁や地方公共団体に予算を最大化させることになり、次のように表すことができる。

$$\begin{aligned} & \text{Max } B(Q) \\ & \text{s. t. } B(Q) = C(Q) \end{aligned}$$

ラグランジュ関数 L を用いると、次のようになる。

$$L = B(Q) + \lambda[B(Q) - C(Q)]$$

ここで $B(Q)'$ を MB 、 $C(Q)'$ を MC で表すと、上記の条件の下での省庁や地方公共団体の官僚にとっての1階の条件は次のとおりとなる。

$$MB = [\lambda / (1 + \lambda)] MC$$

$$B(Q) = C(Q)$$

ここで λ は予算拡大による省庁又は地方公共団体の官僚の限界効用で $\lambda > 0$ である。したがって、 $MB = [\lambda / (1 + \lambda)] MC$ は、パレート効率的でない $MB < MC$ を意味するが、 $B(Q) = C(Q)$ を達成する。これは図1の点Fで示され、公共サービスの供給水準は Q_1 となる。

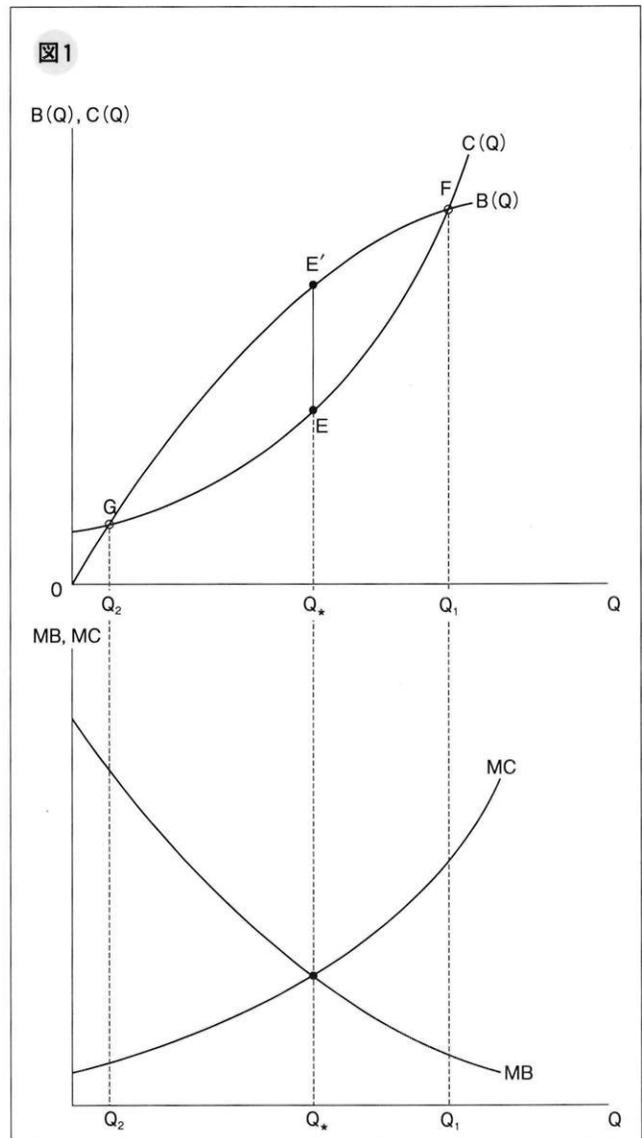
一方、財源賦与者にとっては、パレート効率的な $MB = MC$ となる Q_* の供給水準が最適条件であるが、 $B(Q)$ が予算収入の場合、 $B(Q) > C(Q)$ を生ずるので、利潤ないしは予算残高が生ずることになる。

3.2. Niskanen モデルの問題点

しかしながら、Niskanen モデルには、次の3つの問題点がある。

(1) 予算関数の形状

予算関数 $B(Q)$ の形状を不完全競争企業の収入関数と同じく逓減的増加関数と仮定しており、諸租税収入のみ、または諸租税収入と公債収入の合計で構成される政府部門に同じ仮定が当てはまるかどうかは不明で



ある。

(2) 量出制入

Niskanen モデルは予算支出と予算収入が別々に決定されるモデルであるが、公共部門の収支決定メカニズムは、費用ないし支出が先に決まり、その支出に見合うように収入が決まるという量出制入であるから、最初に決定されるのは供給量である。すなわち、公共部門は、収入（収益）と支出（費用）を対応させて供給水準を決定するのではなく、一定の供給水準が決まり、それに対応する費用が予算支出として決まり、その予算支出である費用に一致する予算収入が決まるのである。特に英国と米国は「1年税方式」をとっているため、予算支出に見合う予算収入について、原則として毎年度ごとに議会で承認されなければならない。したがって、予算収入は費用関数 $C(Q)$ と一致するはずであり、費用関数の曲線上のどの位置で供給量が決定されるかにより予算規模が決定されるのである。

(3) 費用情報

上記(2)の前提として、当該年度に次年度の概算要求がなされ、議会で承認されるのが通例であるから、費用情報は財源賦与者や一般の人々にあらかじめ知られていると考えるべきである。

3.3. モデルの修正

ここで、 $B(Q)$ を人々の公共サービスに対する評価の集計量であると仮定すると、 MB は人々の限界評価であり、 $MB=MC$ となる Q^* の水準において、パレート効率的な供給量が決定されることになる。

量出制入により、費用関数 $C(Q)$ は同時に収入関数 $B(Q)$ なので、租税収入と公債収入が含まれ、原則として、予算差額が生じないことになる。ただし、 $B(Q)$ を人々の評価とすることは、その評価単位が貨幣以外の数量単位の場合、従来の外部報告会計としての会計の枠組みを超えることになる。貨幣単位の場合、会計制度の中に組み込むことは比較的容易であろうが、公共サービスのコストの負担の大きさと直接に結びつくので、フリーライドしようとする人々が正直な選好を示すかどうか不明である。何らかの形で人々の真の選好が公会計制度のなかで最適な供給量 Q^* を決定する仕組みを構築する必要があるだろう²⁴⁾。アプリアリに Q^* が決定されると仮定すると、費用関数 $C(Q)$ を最小化することが租税収入と公債収入で構成される公共部門の支出を最小化させるうえで必要不可欠となる。したがって、キャッシュアウトフローを最小化することが公共部門の効率化を達成することになる。

4. 公共部門の支出

ここで公共部門の消費ないし支出の構成ないし概念を考えてみることにする。経済主体としての個人と法人の所得から考察をはじめ、次に公共部門について、マクロ経済的な観点とミクロ経済的

な観点から、公共部門の消費ないし支出の概念を考える。

4.1. 個人と法人の発生主義所得概念と測定

個人の場合、ある個人の*i*期における消費を C_i 、*i*期の期首純資産を W_{i-1} 、期末純資産を W_i とし、*i*期の純資産の増減分を ΔW_i とする場合において、*i*期におけるその個人のネットの貯蓄が正、すなわち $\Delta W_i > 0$ のとき、発生主義に基づく、その個人の*i*期における所得 Y_i は次のようになる。

$$Y_i = C_i + \Delta W_i \quad (1)$$

その個人の*i*期におけるネットの貯蓄が負のとき、すなわち $\Delta W_i < 0$ のとき、彼の*i*期における所得は次のようになる。

$$Y_i = C_i - \Delta W_i$$

上記(1)式は、主にゲオルグ・シャンツ (Georg V. Schanz)、ロバート・M・ヘイグ (Robert M. Haig)、ヘンリー・C・サイモンズ (Henry C. Simons) の3名により唱えられたので、シャンツ＝ヘイグ＝サイモンズ概念、純資産増価説 (Reinvermoeigenwachstheorie) または包括的所得概念 (Comprehensive Income) と呼ばれるものであり、所得を源泉側でなく、使用ないし処分側で定義する概念である。この概念によれば、 Y_i はそれを得るために支出ないし発生した費用を差し引いたネットの金額である。また W_{i-1} と W_i はそれぞれ*i*期の期首と期末における時価評価であり、 C_i には農家の自家消費、持家住宅サービス、社宅住宅サービス、主婦の家事サービス等の帰属消費が含まれる。

一方、法人等の民間企業は消費者である個人の最終消費財または最終消費財生産のための中間生産物を生産し販売することにより利潤を追求する経済主体であるから、自然人である個人における消費の概念が存在しない。したがって、ある民間企業の*i*期における所得ないし利潤 Y_i は次のように ΔW_i のみで構成されることになる。

$$Y_i = \Delta W_i \quad (2)$$

これは左辺が利潤のネットの源泉を示し、右辺がその利潤の処分を示す。利潤最大化企業は ΔW_i を最大化するように行動することになる。複式簿記形式で示すと、(2)式は次のとおり、損益勘定の残高を未処分利益勘定へ振り替える手続きとして表現することができる。

(借) 損 益 ××× (貸) 未処分利益 ×××

しかしながら、上記(1)式の利潤又は所得概念は帰属消費の測定や期末資産の時価評価を伴うので、現実には、収支基準による実現主義に基づいている。

4.2. マクロ経済的観点による公共部門の消費ないし支出

次に、能勢哲也 [1982] の説明に従い、マクロ経済的観点から公共部門の消費ないし支出を見てみよう。まず公共部門が供給する公共サービスの生産面から見ると、要素費用表示の国内総生産 Y_f は、民間部門の利潤を P 、要素費用を F 、政府部門の雇用所得を W_g 、政府部門の資本所得を P_g 、直接税収を T_d 、可処分量を ' 記号で示すとき、次のように示される²⁵⁾。

$$Y_f = P + F + W_g + P_g = P' + F' + W_g' + P_g' + T_d$$

他方、公共サービスの消費面を見ると、市場価格表示の国内総生産 Y_m は、民間部門の消費を C 、民間部門の貯蓄を S 、公共部門の消費を C_g 、公共部門の貯蓄を S_g 、間接税収を T_n 、補助金を S_u 、' 記号を移転前の量とすると、次のように示される²⁶⁾。

$$Y_m = C + S + C_g + S_g = C' + S' + C_g' + S_g' + T_n - S_u$$

これらの関係から、実効直接税率を t_d 、実効間接税率を t_n とするとき、公債収入のない均衡予算を前提とすると、次のように示される²⁷⁾。

$$t_d(P' + F' + W_g' + P_g') + t_n(C' + C_g') = (1 + t_n)C_g' + S_g$$

もしくは次のように示すことができる²⁸⁾。

$$t_d Y_f' + t_n C' = C_g' + S_g \quad (3)$$

上記(3)式は、公債収入のない均衡予算の場合、公共部門の直接税収と間接税収を合計した租税収入（キャッシュインフロー）と、公共部門の消費支出および資本形成支出の合計（キャッシュアウトフロー）が等しくなることを示す。公債収入が関わるのは左辺であるから、この期のキャッシュアウトフローである。公債収入を L_{gi} （過去の元利償還支出を差し引いたネットの金額）とし、税収総額を T とするとき、 i 期の公共部門の収支関係は次のようになる。

$$T_i + L_{gi} = C_{gi}' + S_{gi} \quad (4)$$

ここで $S_{gi} - L_{gi} = \Delta W_{gi}$ であるから、上記(4)式は $T_i = C_{gi}' + \Delta W_{gi}$ となり、結果として個人と同じ形になる。

しかしながら、民間企業の場合、当期の利潤、すなわち当期における純資産増価部分である ΔW_i をできる限り大きくするように行動し、個人は $C_i + \Delta W_i$ をできる限り大きくするように行動するが、公共部門は利潤ないし余剰最大化を目的としていない。公共部門の目的は社会的厚生を最大化することであるとよくいわれるが、貨幣的タームによる会計の枠内で、現実に行う可能な公会計制度を考えると、そのような抽象的な尺度を用いることはできない。また、民間企業と個人の収支決定メカニズムは「量入制出」（まず収入金額又は収入見込み額が決定され、次にその収入金額に対応して支出金額が決定されるメカニズム）に基づくのに対して、公共部門のそれは「量出制入」（まず支出予定金額が決定され、次にその支出予定金額に対応して収入金額が決定されるメカニズム）に基づくので、両者の収支決定メカニズムはまったく異なるといえる。

4.3. ミクロ経済的観点による公共部門の消費ないし支出

[1] キャッシュアウトフロー最小化

量出制入により、公共部門はまず最初にキャッシュアウトフローの予算額を決定し、それに対応して、税収の見込み額、次に税収不足分の公債発行額との合計額であるキャッシュインフローを決定する。したがって、財政規律はキャッシュアウトフローの決定を如何に抑制するか、もしくは如何に歯止めをかけるかにあるといえよう。

上記(4)式の右辺 C_{gi}' は、公共部門にふさわしいのが「費用」概念ではなく「消費支出」概念であることを示す。(1)式を実現所得として捉えると、 C_i は帰属消費を含まない消費支出のみになる。

ここで I. Fisher による消費支出の間接的な算定方式を見てみよう²⁹⁾。

いま、代表的な個人の i 期における全てのキャッシュインフロー ΣM_{db}^i は労働による貨幣収入総額 ΣM_w^i と非労働収入総額 ΣM_r^i の和であり、全てのキャッシュアウトフロー ΣM_{cr}^i は消費支出総額 ΣM_s^i と非消費支出総額 ΣM_d^i の和であり、 $\Sigma M_{cr}^i - \Sigma M_{db}^i = m^i > 0$ のとき、期首の現金預金の取り崩しがあり、 $m^i < 0$ のとき、期末の現金預金の増加を示すものとする³⁰⁾。このとき、 $C_i = \Sigma M_s^i$ であり、 $\Sigma M_{db}^i = \Sigma M_w^i + \Sigma M_r^i$ かつ、 $\Sigma M_{cr}^i = \Sigma M_s^i + \Sigma M_d^i$ より、 ΣM_s^i は次のように求められる³¹⁾。

$$\Sigma M_s^i = (\Sigma M_r^i - \Sigma M_d^i) + \Sigma M_w^i + m^i \quad (5)$$

一般に $m^i < \Delta W_i$ であるから、(1)式は次のように書き換えることができる。

$$Y_i = (\Sigma M_r^i - \Sigma M_d^i) + \Sigma M_w^i + (\Delta W_i - m^i) \quad (6)$$

ここで(1)式もしくは(6)式は可処分所得を示し、 ΣM_r^i と ΣM_d^i のいずれかに算入される借入金等の

債権債務収支は ΔW_i を通じて調整され、結果として可処分所得に算入されない。しかしながら、公共部門は公共部門の利潤ないし可処分所得を獲得することではなく、資源の最適配分、所得再配分、経済安定化の3つの機能を果たすために公共サービスの支出をすることである。これらの活動はGDEにおける消費支出と資本形成の合計、すなわちキャッシュアウトフローとして現れる。したがって、利潤ないし可処分所得の算定ではなく、一定期間のキャッシュアウトフローを把握する際にはその財源として借入金等の絶対的中性支出が含まれ、 ΣM_w^i を租税収入総額 ΣM_r^i に置き換えると、上記(5)式は次のようになる。

$$\Sigma M_s^i = (\Sigma M_r^i - \Sigma M_d^i) + \Sigma M_i + m^i \quad (7)$$

この場合、 ΣM_r^i は租税等収入以外の公債収入等が該当し、 ΣM_d^i は資本形成や公債返済額等の支出ということになる。

その結果、公共部門のキャッシュインフローは次のとおりとなり、

$$\Sigma M_{ab}^i = \Sigma M_i + \Sigma M_r^i \quad (8)$$

キャッシュアウトフローは次のようになる。

$$\Sigma M_{cr}^i = \Sigma M_s^i + \Sigma M_d^i \quad (9)$$

量出制入は、まず(9)式の ΣM_{cr}^i が決まってから、(8)式を決定するというメカニズムである。

上述のとおり、効率的な供給水準がすでに決定されており、アウトプットである公共サービスが各地方公共団体間で均一で、インフラ資産等で構成される各地方公共団体の期首純資産が等しいと仮定するならば、各地方公共団体のインプットである ΣM_{cr}^i が低いほど効率的であるということになり、キャッシュアウトフローの最小化が公共部門の適切な効率性指標となりえる。

[2] 資本取引と純資産

このような認識の下で、ある代表的な公共部門について、取得原価主義による実現主義に基づき、 i 期末のネットの資産を A_i 、ネットの負債を L_i 、純資産を W_i 、ネットの消費支出を C_i 、ネットの租税収入を T_i とし、 W を除き非負であると仮定し、 i 期首に $L_{i-1} = 0$ 、すなわち $A_{i-1} = W_{i-1}$ で行政活動を開始すると仮定するならば、複式簿記の5要素から、 i 期末には次のようになる。

$$A_i + C_i = L_i + W_{i-1} + T_i \quad (10)$$

上記(10)式を変形すると次のようになる。

$$T_i - C_i = A_i - L_i - W_{i-1} \quad (11)$$

上記(11)式の左辺は*i*期のフロー情報として行政コスト計算書に記載される内容であり、右辺はストック情報として貸借対照表に記載される内容である。

もし $T_i - C_i > 0$ であるとするならば、 $(W_i - W_{i-1}) > 0$ となるので、その差額分だけ W_i が増加し、当期の納税者が当期の公共サービスよりも過大に納税し、次期以降の納税者に有利となるが、当期納税者には公共サービスの値上がりをこうむり、不利益となる。もし $T_i - C_i < 0$ であるとするならば、 $(W_i - W_{i-1}) < 0$ となるので、その差額分だけ純資産 W_i が減少し、その分だけ当期の納税者が過小に納税し、もしその負担を次期以降の納税者がこうむるとするならば、次期以降の納税者に不利となり、当期納税者には有利となる。もし $T_i - C_i = 0$ であるとするならば、 $W_i - W_{i-1} = 0$ となるので、次期以降の納税者と当期納税者の間での有利不利の差は生じない。

しかしながら、純資産 W_i は資本取引により増減するのではなく、 $\Sigma M_{cr}^i - \Sigma M_{db}^i = m^i$ の残高として、 ΔW_i から控除することにより求められる、差額概念である。

一方、上記の公共部門がキャッシュフロー基準に基づき、*i*期の収入と支出で当期の業績を測定する場合において、*i*期の租税等収入を T_{Pi} 、その還付や補助金等の支出を T_{Ni} 、公有資産の売却収入や地方債等の債務収入等の財務収入を L_{Pi} 、公有資産の購入支出や債務の元利返済額を L_{Ni} 、期首の手元資金の残高を a_{i-1} 、その期末残高を a_i とするとき、その期のキャッシュフロー関係は次のようになる。

$$T_{Pi} + L_{Pi} + a_{i-1} = T_{Ni} + L_{Ni} + a_i \quad (12)$$

上記(12)式から a_{i-1} と a_i を除くと、左辺は*i*期の現在収入、右辺は*i*期の現在支出となり、*i*期におけるキャッシュフローの期間的対応が達成される。これを整理すると次のようになる。

$$(T_{Pi} - T_{Ni}) + (L_{Pi} - L_{Ni}) + (a_{i-1} - a_i) = 0 \quad (13)$$

さらに、上記(13)式から a_{i-1} と a_i を右辺に移すと次のようになる。

$$(T_{Pi} - T_{Ni}) + (L_{Pi} - L_{Ni}) = (a_i - a_{i-1}) \quad (14)$$

上記(14)式において、もし $(a_i - a_{i-1}) > 0$ であるとするならば、期首純資産よりも期末純資産のほうが大きいので、当該公共部門は、当期の納税者から当期に必要な支出以上に租税の納付を受け取

り、その超過分の財源を次期以降の支出にまわすことを意味する。この超過分の財源は、次期以降の公共サービスの増加・減税・債務の返済の財源となる資金ストックの増加をもたらすことになる。

もし $(a_i - a_{i-1}) < 0$ であるとするならば、期末純資産よりも期首純資産のほうが大きいので、次期以降に公共サービスの削減・増税・債務の発生を予想させる。

5. おわりに

このように、公共部門においては、公共部門を効率化し、財政規律を確保する上で、キャッシュフローベースで把握し理解することが重要である。それゆえ、現金主義に基づく公共部門における適切な会計基準は現金主義会計であり、International Federation of Accountantsの“IPSAS Cash Basis: Financial Reporting Under The Cash Basis of Accounting” [2003] が指摘するように、最も重要な財務諸表はキャッシュフロー計算書であるということになる。例えば発生主義会計へ全面的に移行するとしても、キャッシュフロー計算書が最も重要な財務諸表であることに変わりはないであろう。また、この場合、予算制度の発生主義への移行と租税の永久税方式から1年税方式への移行を伴わなくては、発生主義会計の下での量出制入メカニズムを構築することはできないであろう。それでも、最適な供給量を決定するために、人々の真の選好が公会計制度のなかに取り入れる何らかの仕組みを構築することや複式簿記の下での租税の位置づけをどのようにするべきかという問題が残る。これらは今後の課題としたい。

【注】

- 1) 財務省ホームページ「財政関係諸資料」http://www.mof.go.jp/jouhou/syukei/siryou/sy_new.htm
上記資料によると、2006年度末に我が国の公債依存度は37.6%に達し、アメリカ(12.1%)とイギリス(12.1%)の3倍以上、ドイツ(14.6%)とフランス(15.7%)の2倍以上になる。また我が国の公債依存度は2003年度41.3%、2004年度39.9%、2005年度35.1%、2006年度37.6%というふうに40%前後で若干の変動があるが、歳出に占める国債費の割合は国債累計残高の増加を反映して2003年度20.5%、2004年度21.4%、2005年度22.4%、2006年度23.5%というふうに常に増加している。
- 2) Buchanan, J. M. and R. E. Wagner, *Democracy in Deficit: The Political Legacy of Lord Keynes*, New York, Academic Press, Inc., 1977, pp. 101-109 (J. M. ブキャナン/ R. E. ワグナー著、深沢実/ 菊池威訳『赤字財政の政治経済学: ケインズの政治的遺産』文真堂、1979年4月、114-121頁)。
- 3) 財務省財政制度等審議会「公会計に関する基本的考え方」2003年6月、2-3頁。
- 4) 同上書、9頁。
- 5) 同上書、10-11頁。
- 6) 同上書、11頁。
- 7) 内閣府経済戦略会議「日本経済再生への戦略」(答申)、1999年2月。この会議は「内閣総理大臣の諮問機関として、我が国経済の再生と21世紀における豊かな経済社会の構築のための構想について調査審

議し、意見具申を行うことを任務として」、1998年8月24日に10名のメンバーで組織され、合計14回の会合を経て1999年2月26日に最終答申を公表した。各委員について、五十音順で敬称を省略し当時の肩書きで示すと、井出正敬（西日本旅客鉄道株式会社会長）、伊藤元重（東京大学教授）、奥田硯（トヨタ自動車株式会社会長）、鈴木敏文（㈱イトーヨーカ堂社長）、竹内佐和子（東京大学助教授）、竹中平蔵（慶應義塾大学教授）、寺田千代乃（アートコーポレーション株式会社社長）、中谷巖（一橋大学教授）、樋口廣太郎（アサヒビール株式会社名誉会長）、森稔（森ビル株式会社社長）であり、議長は樋口廣太郎、議長代理は中谷巖であった。

- 8) 同上書、1-4頁。
- 9) 同上書、1-4頁。
- 10) 同上書、10-11頁。
- 11) 同上書、12-13頁。
- 12) 内閣府経済戦略会議「経済戦略会議答申に盛り込まれた各種提言に対する政府の検討結果」1999年6月。
- 13) 同上書、3頁。
- 14) 同上書、3頁。
- 15) 同上書、3頁。
- 16) 同上書、3頁。
- 17) 総務省（旧自治省）地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会「地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会報告書」2000年3月、1頁。
- 18) 総務省（旧自治省）地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会「地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会報告書—『行政コスト計算書』と『各地方公共団体全体のバランスシート』—」2001年3月、1頁。
- 19) 財務省財政制度等審議会「公会計に関する基本的考え方」2003年6月、11頁。
- 20) 内閣府経済財政諮問会議「経済財政運営と構造改革に関する基本方針2006」2006年7月、16-17頁。
- 21) Niskanen, W. A. Jr., *Bureaucracy and Representative Government*, Chicago: Aldine-Atherton, 1971, pp. 24-26.
- 22) *Ibid.*, p. 38.
- 23) Mueller, D. C., *Public Choice II: A Revised Edition of Public Choice*, Cambridge University Press, Cambridge, New York, 1989, pp. 252-254（デニス C. ミュラー著、加藤寛監訳『公共選択論』有斐閣、1993年7月、251-253頁）。
- 24) 我が国の地方公共団体の場合、移動コストの高い我が国において、地域間競争状態は Tiebout の「足による投票」の結果として人々が自分たちの選好に応じて住み分けるのではなく、人々が現に住む地方公共団体に対して、選好する公共サービスを提供する近隣の地方公共団体と同質のサービス提供を要求し、長期的に公共サービスを均質化ならしめると想定するのが現実的である。したがって、人々の要求する供給水準が $MB=MC$ となる Q^* の水準で決まり、この水準が比較可能な地方公共団体間で等しいとするならば、インプットである費用もしくは支出あるいはキャッシュアウトフローの最小化が公共部門の適切な効率性指標となりえる。
- 25) 能勢哲也『財政の計量分析』創文社、1982年2月、6頁。
- 26) 同上書、6頁。
- 27) 同上書、7頁、注4。
- 28) 同上書、7頁、注4。
- 29) Fisher, I., "Income in Theory and Income Taxation in Practice," *Econometrica*, Vol. 5, No. 1, 1937, pp. 1-55 (I. フィッシャー著、臼井邦彦訳「理論上の所得と実際の所得課税 (1)」亜細亜大学経済学会『経済学

紀要』第22巻第2,3号、1998年3月、139-152頁、「理論上の所得と実際の所得課税(2)」亜細亜大学経済学会『経済学紀要』第23巻第2,3号、1999年1月、79-98頁、「理論上の所得と実際の所得課税(3)」亜細亜大学経済学会『経済学紀要』第25巻第2,3号、45-74頁。

³⁰⁾ *Ibid.*, pp. 23-28 (邦訳(3) 45-50頁)。

³¹⁾ *Ibid.*, pp. 33-37 (邦訳(3) 52-55頁)。

参考文献

- [1] Buchanan, J. M. and R. E. Wagner, *Democracy in Deficit: The Political Legacy of Lord Keynes*, New York: Academic Press, Inc., 1977 (J. M. ブキャナン/R. E. ワグナー著、深沢実/菊池威訳『赤字財政の政治経済学:ケインズの政治的遺産』文真堂、1979年4月)。
- [2] Fisher, I., "Income in Theory and Income Taxation in Practice," *Econometrica*, Vo. 5, No. 1, 1937, pp. 1-55 (I. フィッシャー著、白井邦彦訳「理論上の所得と実際の所得課税(1)」亜細亜大学経済学会『経済学紀要』第22巻第2,3号、1998年3月、139-152頁、「理論上の所得と実際の所得課税(2)」亜細亜大学経済学会『経済学紀要』第23巻第2,3号、1999年1月、79-98頁、「理論上の所得と実際の所得課税(3)」亜細亜大学経済学会『経済学紀要』第25巻第2,3号、45-74頁)。
- [3] International Federation of Accountants, "Study11: Government Financial Reporting — Accounting Issues and Practices," IFAC Public Sector Committee, New York, May 2000, pp. 1-286.
- [4] International Federation of Accountants, "IPSAS Cash Basis: Financial Reporting Under The Cash Basis of Accounting," IFAC Public Sector Committee, New York, January 2003, pp. 1-97.
- [5] International Federation of Accountants, "Study14: Transition to the Accrual Basis of Accounting — Guidance for Governments and Government Entities (Second Edition)," IFAC Public Sector Committee, New York, December 2003, pp. 1-268.
- [6] Mattessich, R., *Accounting and Analytical Methods: Measurement and Projection of Income and Wealth in the Micro- and Macro-Economy*, Richard D. Irwin, Inc., Homewood, Illinois, 1964 (R. マテシッチ著、越村信三郎監訳『会計と分析の方法(上・下)』同文館、上巻1972年8月、下巻1974年11月)。
- [7] Mueller, D. C., *Public Choice II: A Revised Edition of Public Choice*, Cambridge, New York: Cambridge University Press, 1989 (デニス C. ミュラー著、加藤寛監訳『公共選択論』有斐閣、1993年7月)。
- [8] Niskanen, W. A. Jr., *Bureaucracy and Representative Government*, Chicago: Aldine-Atherton, 1971.
- [9] 白井邦彦「我が国会計改革の動向について」亜細亜大学経済学会『経済学紀要』第30巻第1号、2005年9月、25-46頁。
- [10] 白井邦彦「我が国会計改革の方向について」亜細亜大学経済学会『経済学紀要』第30巻第2,3合併号、2006年3月、31-46頁。
- [11] 瓦田太賀四/陳琦『公会計の進展』清文社、2002年4月。
- [12] 財務省財政制度等審議会「公会計に関する基本的考え方」2003年6月。
- [13] 財務省財政制度等審議会「省庁別財務書類の作成について」2004年6月。
- [14] 佐々木隆志「公会計制度改革の二視点—過去の視点と将来的視点—」会計検査院『会計検査研

- 究』No. 24、2001年9月、9-19頁。
- [15] 桜内文城『公会計：国家の意思決定とガバナンス』NTT出版、2004年12月。
- [16] 桜内文城「公会計における税の位置づけについて」会計検査院『会計検査研究』No. 31、2005年3月、177-193頁。
- [17] 総務省（旧自治省）地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会「地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会報告書」2000年3月。
- [18] 総務省（旧自治省）地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会「地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会報告書—『行政コスト計算書』と『各地方公共団体全体のバランスシート』—」2001年3月。
- [19] 総務省新地方公会計制度研究会「新地方公会計制度研究会報告書」総務省自治財政局財務調査課、2006年5月。
- [20] 内閣府経済社会総合研究所「93SNA推計手法解説書（暫定版）」2000年11月（<http://www5.cao.go.jp/2000/g/1115g-93snasuikei.html>）。
- [21] 内閣府経済戦略会議「日本経済再生への戦略」（答申）、1999年2月。
- [22] 内閣府経済戦略会議「経済戦略会議答申に盛り込まれた各種提言に対する政府の検討結果」1999年6月。
- [23] 内閣府経済財政諮問会議「経済財政運営と構造改革に関する基本方針2006」2006年7月。
- [24] 中村忠『現代会計学（九訂版）』白桃書房、2005年4月。
- [25] 能勢哲也『財政の計量分析』創文社、1982年2月。
- [26] 東信男「国の公会計制度改革の課題と展望」『会計検査研究』No. 22、2000年9月、63-79頁。
- [27] 久野秀男『官庁簿記制度論』税務経理協会、1958年6月。
- [28] 山本清『政府会計の改革—国・自治体・独立行政法人会計のゆくえ—』中央経済社、2001年7月。
- [29] 山本清編著『政府会計改革のビジョンと戦略—会計なき予算、予算なき会計は虚妄—』中央経済社、2005年7月。