

自治体資金収支計算書の理論的問題点と考察

行政コスト計算書との連携の論点考察

宮 本 幸 平

1. 考察の目的と論証手法

わが国企業会計において、資金の出入りの金額を計算する書類を「キャッシュフロー計算書」⁽¹⁾とよび、貸借対照表、損益計算書と並ぶ主要な開示のための計算書に位置付けられている。「キャッシュ」とは、企業に出入りする現金および現金等価物を意味し、「キャッシュ」の残存額は、企業の支払能力や資金ショートに対する安全性の指標となる。わが国証券取引法では、2000年3月期より、第三者に開示すべき計算書として、貸借対照表や損益計算書とともに、連結キャッシュフロー計算書が付加えられている⁽²⁾。

これに対し、わが国自治体会計では、現時点（平成17年）において、資金収支計算書（企業会計のキャッシュフロー計算書に相当）に対する公正妥当な作成基準が存在しない。例外として、平成15年3月に、日本公認会計士協会が「公会計概念フレームワーク」を公表し、ここで貸借対照表、行政コスト計算書と並んで資金収支計算書の概念的枠組みが提示されているに過ぎない。

このうち、行政コスト計算書に包摂される理論的問題点を宮本 [2005] で考察したが、ここでは、とくに資金収支計算書との連携が主たる論点であった。当該計算書間の連携問題を取り上げたのは、企業会計上の計算書間には測定値の連携が存在し、特定項目の金額が一致するという公理が存在するが⁽³⁾、自治体会計では当該公理がないためである。具体的に、企業会計では、損益計算書と貸借対照表の当期純利益が一致し、さらに損益計算書とキャッシュフロー計算書の税引前当期純利益とが一致する。しかし自治体会計では、宮本 [2005]

で明らかにされたとおり、行政コスト計算書と資金収支計算書との連携基準が確立されておらず、自治体によって様々な方法が採られている。しかし、こうした不確定な要素は、計算書の信頼性や他自治体との比較可能性を損なう結果に繋がる。

そこで本稿の目的は、自治体会計において、資金収支計算書の見地から改めて行政コスト計算書との連携問題を検討し、信頼性と比較可能性が担保できる連携のあり方について考察することである。考察は、以下の手順で進めていく。

まず、わが国資金収支計算書の内容について理解するため、これまでに自治体で作成された資金収支計算書の区分と項目を概観し、併せて、計算書の利用目的について明らかにする（第2節）。

次に、資金収支計算書と行政コスト計算書の連携のあり方を考察するために、第2節で明らかにした事例とこれまでに先行研究に基づいて、内在する論点を提起する。そして当該論点を敷衍しながら、行政コスト計算書の連携が先行事例においてどのような形態であるかを分析する（第3節）。

最後に、内在する論点と先行事例の連携形態の分析に基づき、あるべき連携の形を示す（第4節）。

このように、本稿における考察のための論証手法には、ケースリサーチ（case research）を用いる。すなわち、既に作成された複数の行政コスト計算書および資金収支計算書に対して連携の形態を分析し、そこに内在する問題点を抽出したうえで、これについて会計理論的に考察する。そのうえで、信頼性を具備した公正妥当な行政コスト計算書と資金収支計算書との連携の形について提言する。

2. わが国自治体資金収支計算書の内容と利用目的

以上のように、本稿の目的は、行政コスト計算書と資金収支計算書との連携のあり方について、資金収支計算書の見地から考察することである。そこでまず、わが国自治体における資金収支計算書の内容を理解するために、これまでに作成された事例を概観し、併せて計算書の利用目的について明らかにする。

2.1 資金収支計算書の区分と項目

周知のとおり、わが国では、平成13年に総務省において行政コスト計算書の作成基準（本稿では以降「総務省マニュアル」と呼ぶ）が公表されたが、資金収支計算書の作成基準については現時点（平成17年）で明らかにされていない。他方、日本公認会計士協会の「公会計概念フレームワーク」では、公会計主要財務諸表として資金収支計算書が挙げられている。したがって今後、資金収支計算書の作成基準が公表され、自治体で新たに導入される可能性がある。

総務省マニュアルの未公表に起因して、資金収支計算書を作成する自治体はバランスシートや行政コスト計算書に比べて極めて少なく、これまでに独自基準で作成・公表されたのは、宮城県（平成9年）、札幌市（平成9年）、東京都（平成13年）、藤沢市（平成13年）、那覇市（平成13年）、豊川市（平成13年）などに過ぎない。当該事例のひとつである那覇市資金収支計算書の概要は、図1に示すとおりである。

これを見ると、計算書の最大区分は「行政サービスに関する収支」、「資産形成に関する収支」、「財務活動に関する収支」に峻別される。こうした区分は、宮城県、豊川市、藤沢市の場合も同様であるが、札幌市の事例では「資産形成に関する収支」と「財務活動に関する収支」とを統合して「投資・財務活動資金収支」としている。那覇市の事例は、企業会計におけるキャッシュフロー計算書の区分（一般に「営業活動によるキャッシュフロー」、「財務活動によるキャッシュフロー」、「投資活動によるキャッシュフロー」）を念頭に置いたものと考えられる。ただし東京都では、「租税徴収移転活動」、「サービス提供活

動」、「社会資本整備活動」、「財務活動」に区分されており、行政サービスの活動が2つに細分化されている。さらに、東京都、宮城県、札幌市、那覇市、豊川市の資金収支計算書では複数年の情報が記載されているほか、項目の金額については、どの自治体も総務省がとりまとめる「決算状況調」(決算統計)の数値に基づいて計算されている。

また区分内の項目については、図1で示した那覇市および他自治体とも類似したものとなっている。サンプルを概括すると「行政サービス(活動)」では、収入として地方税・地方交付税・国庫支出金・都道府県支出金・使用料・手数料・分担金・負担金・寄付金などがあり、支出として人件費・物件費・維持補修費・扶助費・公債費(利子分)などがある。そして「資産形成(建設)」では、収入として国庫支出金・都道府県支出金・分担金・負担金・寄付金・地方債発行額などがあり、支出として普通建設事業費がある。また「財務活動」では、収入として市債・基金繰入金・貸付金回収元金・国庫支出金・都道府県支出金などがあり、支出では、公債費(元金)・貸付金・出資金・積立金などがある。

図1 那覇市・資金収支計算書(平成13年度)の概要

(行政サービスに関する収支)	平成12年度	平成13年度	増減額
市税	XX,XXX	XX,XXX	XX,XXX
地方消費税交付金	XX,XXX	XX,XXX	XX,XXX
地方交付税	XX,XXX	XX,XXX	XX,XXX
国庫支出金	XX,XXX	XX,XXX	XX,XXX
県支出金	XX,XXX	XX,XXX	XX,XXX
使用料・手数料	XX,XXX	XX,XXX	XX,XXX
分担金・負担金・寄付金	XX,XXX	XX,XXX	XX,XXX
その他資金収入	XX,XXX	XX,XXX	XX,XXX
収入計	XX,XXX	XX,XXX	XX,XXX
人件費	XX,XXX	XX,XXX	XX,XXX
物件費	XX,XXX	XX,XXX	XX,XXX
維持補修費	XX,XXX	XX,XXX	XX,XXX
公債費(利子分)	XX,XXX	XX,XXX	XX,XXX
支出計	XX,XXX	XX,XXX	XX,XXX

(資産形成に関する収支)			
国庫支出金	XX,XXX	XX,XXX	XX,XXX
県支出金	XX,XXX	XX,XXX	XX,XXX
分担金・負担金・寄付金	XX,XXX	XX,XXX	XX,XXX
収入計	XX,XXX	XX,XXX	XX,XXX
普通建設事業費	XX,XXX	XX,XXX	XX,XXX
出資金及び有価証券	XX,XXX	XX,XXX	XX,XXX
支出計	XX,XXX	XX,XXX	XX,XXX
(財務活動に関する収支)			
市債	XX,XXX	XX,XXX	XX,XXX
基金からの繰入金	XX,XXX	XX,XXX	XX,XXX
貸付金回収元金	XX,XXX	XX,XXX	XX,XXX
収入計	XX,XXX	XX,XXX	XX,XXX
公債費(元金)	XX,XXX	XX,XXX	XX,XXX
貸付金	XX,XXX	XX,XXX	XX,XXX
支出計	XX,XXX	XX,XXX	XX,XXX
収支差額合計	XX,XXX	XX,XXX	XX,XXX
前年度繰越金	XX,XXX	XX,XXX	XX,XXX
当年度歳計現金(形式収支)	XX,XXX	XX,XXX	XX,XXX

2.2 資金収支計算書の利用目的

こうした内容の自治体資金収支計算書は、財務報告の機能を持つために、会計上の「利用目的」が存在する。アメリカでは、連邦会計基準諮問審議会(Federal Accounting Standards Advisory Board: FASAB)の概念書第1号で「連邦財務報告の基本目的」が示され、政府会計基準審議会(Governmental Accounting Standards Board: GASB)が公表した概念書第1号では「財務報告の基本目的」が示されている。

このうち、FASABは「連邦財務報告に関するあらゆる報告書は、財務報告を利用する人々のニーズに基づくものでなければならない」⁽⁴⁾としたうえで、連邦財務報告の基本目的として、「予算遵守」、「活動業績」、「受託責任」、「システムとコントロール」について、財務報告利用者の評価に役立つ情報を提供すべきと考える。そして資金に関しては、徴収した予算配分額・罰金・寄付金・

税金等について、誰から資金を回収しそれを誰に配分するかという資金保管の「活動業績」を「歳入保管活動報告書」(statement of custodial activities)によって報告し、利用者が評価することを基本目的とする⁽⁵⁾。

他方、わが国では、アメリカのような包括規定を現段階で持たないが、上掲した各自治体が、資金収支計算書の利用目的を明らかにしている。例えば、那覇市の場合、表1のように3つの区分ごとに示されている⁽⁶⁾。

表1 那覇市における資金収支計算書の利用目的

区 分	利 用 目 的
行政サービスに関する収支	・ 職員の人件費、消耗品や備品購入などの物件費、市民への各種の補助金や扶助費などの支出と、市税収入や資産形成以外の行政サービスに充てられる国や県からの補助金などの収入の動きがわかる。
資産形成に関する収支	・ 道路や学校、公園、市営住宅などの建設にかかった支出(有形固定資産の形成)や、そのために国や県から受けた補助金などの動きがわかる。
財務活動に関する収支	・ 資金の借入と返済に関する動きがわかる。

出所：沖縄県ホームページ (<http://www.city.naha.okinawa.jp/zaisei/>) を参照。

また、宮城県(平成9年)では、行政活動による収支で余剰を生み、その余剰をもって投資活動を行ない、投資活動での不足が生じる場合には財務活動による資金調達をもって埋めるのが健全な状態と考える⁽⁷⁾。そこで、当該状態が達成されているかを資金収支計算書によって明らかにすることが、宮城県の考える利用目的と斟酌できる。こうした考え方は、藤沢市(平成13年)においても見ることができ、市が行政サービスを行うための資金収支余剰を資産形成に関する資金に充てることとし、こうした状態が達成できているかを資金収支計算書によって把握しようとしている⁽⁸⁾。

3．資金収支計算書と行政コスト計算書の連携に係る論点

以上により、わが国自治体が独自基準で作成する資金収支計算書の内容と利用目的が概観された。そこで、当該内容および利用目的を踏まえたうえで、本節では、資金収支計算書と行政コスト計算書の連携に係る論点を提起する。

3.1 計算書間における表示項目の金額不一致

3.1.1 金額一致の意義

一般的に、行政コスト計算書は、企業会計の損益計算書に相当し、資金収支計算書はキャッシュフロー計算書に該当すると考えられる⁽⁹⁾。ただし、損益計算書が収益と費用の対応関係を示すのに対し、行政コスト計算書は、自治体の財源と行政コストの関係を示すものである。また、資金収支計算書は、企業のキャッシュフロー計算書と同様に、自治体に出入りする資金の流れを明らかにする。周知のとおり、企業会計では、手許資金の管理情報としてキャッシュフロー計算書は不可欠なものであり、証券取引法に基づく有価証券報告書に掲載が義務付けられている⁽¹⁰⁾。これに対し、自治体会計では、現時点(平成17年)において資金収支計算書に関する作成の基準が存在せず、少数の自治体が独自基準で当該計算書を作成・公表するのみである。この場合には、自治体間の比較可能性を確保できない。

そこで、資金収支計算書の作成基準を構築するには、伏在する論点を整理する必要があるが、当該論点の1つに挙げられるのは、行政コスト計算書と資金収支計算書が連携する表示項目の金額不一致についてである。ここで、企業会計における計算書間の金額一致とは、キャッシュフロー計算書における資金残高と貸借対照表の現金および現金等価物の金額一致、損益計算書の税金等調整前当期純利益とキャッシュフロー計算書の営業活動によるキャッシュフローの同項目の金額一致(ただし間接法の場合)である⁽¹¹⁾。

こうした「金額一致」を自治体会計に当てはめると、上記については、資金収支計算書で資金の出入りを営業活動・投資活動・財務活動に分けて把握

され、期末における出入りの差額が資金の残高となり、これがバランスシートにおける現金および現金等価物の合計と一致する。また については、行政活動における財源と行政コストの差額である収支尻が行政コスト計算書で計算され、当該金額が、行政活動資金のインフローとして資金収支計算書に計上される。

このような、計算書間の金額一致の意義について、上記 については、当該年度資金の出入りに裏打ちされた行政活動の内容が把握できるうえ、その残高がバランスシートの資金残高と一致することは、計算過程の信頼性を担保することに繋がる⁽¹²⁾。また、上記 についても、資金計算構造を踏襲した資金収支計算書であることを示すものとなり、これによって、利益と資金インフローの差額の意味が明らかになる。そして、 および の事項に対する表示項目の一致は、自治体間の比較可能性を確保することに繋がる。

3.1.2 資金残高と現金残高の一致

次に、こうした計算書間の金額一致について、前節で示した那覇市の事例を検証すると、まず上記 (キャッシュフロー計算書の資金残高と貸借対照表の現金の一致) については、資金収支計算書の最後尾に示された金額が、バランスシート上の「歳計現金」として計上されている。当該一致は、東京都、札幌市、宮城県、豊川市においても同様に見られ、収支差額に前年度の繰越金を加えて当年度の歳計現金が算出され、その金額が同一名称でバランスシートに計上されている。このように、前年度の繰越金と収支額を加減して期末残高を計算するのは、資金収支計算書に資金の在高を示す「勘定」の機能が具備されるためと解することができる⁽¹³⁾。

3.1.3 行政コスト計算書の収支尻と資金収支計算書の項目の一致

また、上記 (損益計算書の当期純利益とキャッシュフロー計算書の同項目の金額一致) は、間接法に基づく計算書間の連携である。前節で挙げた自治体の事例において、当該方法によって資金計算書が作成されたのは、札幌市(平

成9・10年)のみである。札幌市では、一般行政活動コスト表の「一般行政活動の特定財源及び一般財源等合計」が、資金収支計算書の「一般行政活動収入」と一致し、これから非資金項目である「市税等未済額」と「その他」を減じている。ただし、企業会計のように、収益と費用の差額から非資金項目の調整をまとめて行なう方式と異なり、資金の出入りを分けて項目調整が図られている。すなわち、一般行政活動コスト表の収入を資金収支計算書に転記して収入に関する調整を行い、一般行政活動コストを資金収支計算書に転記して支出に関する調整を行っている(図2)。

図2 札幌市における行政活動コスト表と資金収支計算書の連携

行政活動コスト表(平成10年度)		資金収支計算書(平成10年度)	
一般行政活動の特定財源及び一般財源等		一般行政活動コスト表収入	
	587,850		587,850
合計	587,850	(市税未済額)	8,821
一般行政活動コスト	553,625	(その他)	692
合計	553,635	市税等滞納繰越額	4,644
		一般行政活動資金収入計	582,981
		一般行政活動コスト	553,625
		(減価償却費)	71,196
		(市税等不納欠損額)	3,838
		(退職給与引当金増減額)	77,908
		一般行政活動資金支出計	475,717

出所：札幌市[2000]を参照。尚、単位百万円。

他方、間接法をとらない自治体では、直接法によって特定の金額を計算書間で一致させて表示する場合もあれば、こうした一致が確認できない事例もある。直接法により一致させる事例として、那覇市(平成12・13年)では、行政コスト計算書における「現金による収入」と資金収支計算書における「行政サービスに関する収支」の収入金額とが一致し、同様に「現金による支出」と「行

政サービスに関する収支」の支出とが一致している（図3）。また藤沢市（平成13年）でも、行政コスト計算書における「収入項目合計」が、資金収支計算書の「行政サービスに関する資金」の金額と一致している。

図3 那覇市における行政コスト計算書と資金収支計算書の連携

行政コスト計算書（平成13年度）		資金収支計算書（平成13年度）	
現金による収入	79,820	行政サービスに関する収支	
（市税未収金）	301	▶収入計	79,820
（不納欠損引当金）	79	▼支出計	68,299
その他未収金増減額	993	資産形成に関する収支	
収入合計	79,685	
現金による支出	68,299	財務活動に関する収支	
（減価償却費）	9,858		
.....			
（退職給与引当金繰入額）	292		
.....			
支出合計	80,166		

出所：那覇市ホームページ（www.city.naha.okinawa.jp/zaisei/）を参照。
単位百万円。

以上の、札幌市、那覇市、藤沢市における、計算書間の金額一致項目をまとめると、表2のようになる。

表2 自治体における計算書間の金額一致の項目

自治体（作成年度）	計算書間の金額一致の項目	
	行政コスト計算書	資金収支計算書
那覇市（平成12・13年度）	「現金による収入」の合計値	「行政サービスに関する収支」の収入計
	「現金による支出」の合計値	「行政サービスに関する収支」の支出計
札幌市（平成9・10年度）	「一般行政活動の特定財源及び一般財源」の合計値	「一般行政活動コスト表収入」の合計値
	「一般行政活動コスト」の合計値	「一般行政活動コスト」の合計値

藤沢市（平成 13 年）	収入の合計値	「行政サービスに関する資金」の収入計
--------------	--------	--------------------

表 2 を概括すると、札幌市（平成 9・10 年）と那覇市（平成 12・13 年）の違いは、那覇市は、非資金項目の加減算の表示が行政コスト計算書で行われているが、札幌市は、資金収支計算書で当該計算が表示されることである。すなわち、那覇市では、行政コスト計算書における収入の主なものを「現金による収入」と考え、当該計算書において現金以外の収入を調整する形式をとる。そして、現金収入の増加額がそのまま資金収支計算書の資金収入金額となる。これに対し、札幌市では、行政活動における収入を、現金以外の収入を含めた「一般行政活動の特定財源及び一般財源等」の収入と捉え、同一金額を資金収支計算書と連携させたうえで、当該計算書において非資金項目を調整する形式をとる。これは、損益計算書における当期純利益をキャッシュフロー計算書に連携させ、非資金項目を調整する「間接法」に類似したものである。

これに対し、東京都（平成 13 年）、豊川市（平成 13 年）、宮城県（平成 9 年）の事例では、計算書間で数値が一致する項目が存在しない。東京都（平成 13 年）の場合、行政コスト計算書の「現金収入」の合計値が 53,636 億円であるが、当該金額が、資金収支計算書（東京都ではキャッシュフロー計算書）において存在しない。これは東京都が、行政活動の収入金額として「租税徴収活動」、「サービス提供活動」に「社会資本整備活動」を加えるためであり、かりに「社会資本整備活動」の収入金額を行政活動の収入金額から差引くと、行政コスト計算書の「現金収入」の合計値と一致する。

また豊川市（平成 13 年）では、行政コスト計算書における収入金額合計（使用料・手数料等、国庫（県）支出金、一般財源）と、資金収支計算書における「行政活動資金収入」とが近似値であるものの一致していない。豊川市では、総務省マニュアルに従って行政コスト計算書の収入項目を表示しているが、これは「使用料・手数料等」、「国庫（都道府県支出金）」、「一般財源」のみの表示項目

であるため、計算書間の数値の連携を情報利用者が確認するのが困難となる。宮城県（平成9年度）でも同様に、「収益計」と「資金収入合計」が近似値ではあるものの同一金額ではない。宮城県では、図4で示すとおり、損益計算書に「収益」として表示される「収入未済額」・「国庫支出金等戻し益」は非資金項目であるため、資金計算書では計上されない。逆に、資金計算書に「収入」として表示される「繰入金」が損益計算書にはない。これらを見ると、2つの計算書は連携を意識することなく、それぞれ別個に作成されたものと推察できる。

図4 宮城県における行政コスト計算書と資金収支計算書

損益計算書	資金計算書
(収益)	(行政活動による収支)
地方税	地方税
収入未収額 (非資金)	地方譲与税
使用料・手数料	地方交付税
財産収入	交通安全対策特別交付金
諸収入	
自主財源計	一般財源計
地方譲与税	国庫支出金
地方交付税	使用料・手数料
国庫支出金	分担金・負担金・寄付金
分担金・負担金・寄付金	財産収入
交通安全対策特別交付金	諸収入
国庫支出金等戻し益 (非資金)	繰入金 (収益認識されず)
依存財源計	その他の財源計

出所：宮城県 [2001] 12-15 頁を参照。

このように、自治体会計では、行政コスト計算書と資金収支計算書の連携のあり方が統一されておらず、自治体によって様々な方法が採られている。これは、企業会計において、損益計算書と貸借対照表の当期純利益が公理によって一致するのをはじめ、キャッシュフロー計算書の資金残高と貸借対照表の現金・

現金等価物の金額一致、さらに損益計算書とキャッシュフロー計算書の税引前当期純利益とが間接法によって連携するのと対照的である。こうした不確定な要素は、計算過程および計算書の客観性、信頼性や他自治体との比較可能性を損なう結果に繋がる。したがって、客観性、信頼性、比較可能性を維持するためには、企業会計のように、計算書が公理によって関連することを前提とし、特定項目の数値を一致させて表示するべきである。

3.2 非資金項目の表示の問題

資金収支計算書と行政コスト計算書の連携にかかるもう1つの論点は、退職給与引当金や欠損引当金の戻入・繰入、減価償却費、未収金、国庫支出金戻入などの非資金項目を、計算書間の連携のなかで、どのように表示するかという問題である。以下に、各自治体の事例を列挙する。

那覇市の事例

前述の事例でいえば、那覇市（平成12・13年）の場合、行政活動コスト計算書における支出の内訳が「現金支出」と「その他支出」に分かれ、「現金支出」の合計金額が、資金収支計算書の「行政サービスの支出」金額と一致している。行政コスト計算書では、「現金支出」と「その他支出」（減価償却費・退職給与引当金など）の非資金を表示している。収入についても、行政活動コスト計算書における収入の内訳が「現金収入」と「その他収入」に分かれ、「現金収入」の合計金額が、資金収支計算書の「行政サービスの収入」金額と一致している。行政コスト計算書では、「現金収入」と「その他収入」（市税未収金・不納欠損引当金）を表示している。したがって、那覇市の連携は、行政コスト計算書で現金収入・支出と非資金収入・コストを分けて表示し、現金収入・支出のみが資金収支計算書に転記される。

札幌市の事例

札幌市（平成9・10年）の場合、非資金項目が行政コスト計算書で分離表示されずに包括され、資金収支計算書で当該項目が調整のために表示される。す

なわち、減価償却費・市税等不納欠損額・退職給与引当金繰入額など現金支出を伴わない経費、および市税等未済額など現金収入を伴わない収入を、行政コスト計算書に含めながら表示しないのが札幌市の特徴である。そして当該項目は、資金収支計算書の「一般行政活動資金」において、調整項目として表示されている。つまり、下式で表されるように、行政コスト計算書から非資金項目を除外したものを一般行政活動に係る資金収支と捉え、これに投資・財務活動に係る資金収支を加減することによって資金収支計算書が誘導されている⁽¹⁴⁾。

$$\begin{aligned} \text{資金収支計算書} &= (\text{一般行政活動コスト表収支} - \text{非資金収支}) \\ &\quad + \text{投資活動資金収支} \\ &\quad + \text{財務活動資金収支} \end{aligned}$$

東京都の事例

東京都（平成13年）の場合、行政活動コスト計算書における支出・収入の内訳が「現金支出・収入を伴うもの」と「現金支出・収入を伴わないもの」に分けられ、「現金支出・収入を伴うもの」がキャッシュフロー計算書に転記される⁽¹⁵⁾。したがって、非資金項目はすべて行政コスト計算書の「現金支出・収入を伴わないもの」において表示されている。

藤沢市の事例

これに対し、藤沢市（平成8・9・10年、上記の平成13年版ではない）では、減価償却費を「正味財産増減計算書」の「投資活動による正味財産の減少の部」に計上し、退職給与引当金繰入額を「財務活動による正味財産の減少の部」に計上している⁽¹⁶⁾。この時点（平成8・9・10年）において、藤沢市では、財団法人社会経済生産性本部の手法を取り入れ、正味財産増減計算書を作成するとともに、旧来の歳入歳出計算を経常収支と資本収支に分けた計算書で資金の出入りを把握している。

以上の事例をみると、非資金項目を表示する計算書は、札幌市（平成9・10

年)は資金収支計算書、藤沢市(平成8・9・10年)は正味財産増減計算書、那覇市(平成12・13年)および東京都(平成13年)は行政コスト計算書である。この点に関して醍醐[2000]では、「一般行政活動のコストを明らかにすることが目的なら、非資金コストも経常経費に含めて経常収入と対比する(中略)方式が目的に適合している」⁽¹⁷⁾と指摘されている。これに合致するのは札幌市の事例のみであり、非資金経費を行政コスト計算書に包括させ(ただし非表示)資金収支計算書において減算(表示)する方式である。

これに対し、那覇市および東京都の場合は、行政コスト計算書において、現金収入・支出とそれ以外の収益・費用とを分けて表示するため、「資金収支計算要素」と「損益計算要素」の混在を一部回避できる⁽¹⁸⁾。この場合、資金収支計算書は実質的に「現金収支計算書」となる。

このように、現時点(平成17年9月)においては、各自治体が独自の手法で資金収支計算書を作成している。しかし、自治体財務報告の客観性、信頼性、比較可能性を維持するには、企業会計のように、計算書が連繫することを前提とし、非資金項目の表示方法を統一するべきである。

4. 資金収支計算書の論点と計算書間の連携構造

以上により、資金収支計算書に内在する論点を提起するとともに、資金収支計算書と行政コスト計算書の連携形態について事例を分析した。そして、自治体により連携形態が様々であることが判明したが、こうした不確定要素は、計算書の信頼性、比較可能性を損なう結果に繋がる。そこで本節では、連繫の論点である「金額不一致」および「非資金項目の表示」の問題を考察し、あるべき連携の形態を提起する。

4.1 金額不一致に係る行政コスト計算書と資金収支計算書の連携構造

4.1.1 連携構造における直接法と間接法

前節の考察により、行政コスト計算書と資金収支計算書の連繫構造において、

金額一致の実現の可否は、直接法もしくは間接法の選択に拠ることが明らかになった。すなわち、間接法は金額一致が実現できるが、直接法では一致しない場合がある。

企業会計において、直接法で示された「営業活動によるキャッシュフロー」では、「営業収入」、「原材料又は商品の仕入」、「人件費支出」、「その他の営業支出」の加減でまず小計を出し、「利息及び配当の受取額」、「利息の支払額」、「法人税の支払額」などを加減している。これは、損益計算書と近似の表示形式といえ、直接法の利点は、外部利用者が、会社の収益・費用との関係を理解できることである⁽¹⁹⁾。他方、直接法の欠点は、損益計算書と近似であるといいながら、「営業活動によるキャッシュフロー」と当期純利益の金額が異なる理由を明らかにしないことである⁽²⁰⁾。

これに対し、間接法は、当期純利益を調整して「営業活動によるキャッシュフロー」を計算する手法のため、利益とキャッシュフローの差額の理由が明らかになる。しかし間接法では、純利益や減価償却費が現金の源泉であるような錯覚を、外部利用者に与えやすくなる。つまり、直接法では、現金収入は売上代金の回収によって生じ、現金支出は商品の仕入、販売費および一般管理費、税金などの支払いのために生じることを示すのに対し⁽²¹⁾、間接法では、利益や減価償却費が表示されることから、現金収支との関連が把握できにくい。

このように、直接法と間接法には、長所と短所をそれぞれ併せ持つが、既に述べたとおり、アメリカおよびわが国の企業では、ほとんどが間接法によってキャッシュフロー計算書を作成し、他方、これまでにわが国自治体で作成された資金収支計算書では、間接法を採用する自治体は希少である。導入事例のうち、間接法は札幌市（平成9・10年）のみであり、行政コスト表の収入計を資金収支計算書に転記して収入に関する非資金項目の調整を行い、かつ一般行政活動コストを資金収支計算書に転記して支出に関する非資金項目の調整を行っている。この場合、長所は、行政コストと資金収支の関係が明確になるこ

とである。

他方、それ以外では、那覇市および東京都では行政コスト計算書内の「現金収支」が資金収支計算書に転記されており、また豊川市では、行政コスト計算書内の「一般財源」の明細がそのまま資金収支計算書に転記されている。これらは、行政コスト計算書と近似の表示内容であるから直接法に該当する。また、那覇市や豊川市では、キャッシュフローを「行政活動」、「資産形成・建設」、「財務活動」に分け、費目ごとの収入および支出金額が表示されている。これらの費目は、従来より作成されてきた「歳入歳出計算書」の費目と内容が同一である。ただし、歳入歳出計算書は現金主義に基づくため、これより誘導されるのは資金繰表や現金収支計算書の類となる。しかし那覇市、東京都、豊川市では、非資金項目が表示されていることから、歳入歳出計算書以外の数値も含めて作成されている⁽²²⁾。この場合、長所と考えられるのは、資金フローの金額が明確で、収入・支出と行政コスト計算書との関係が明らかになることである。

4.1.2 正味財産増減計算書を介した連携

また、那覇市および札幌市の事例をみると、資金収支計算書が正味財産増減計算書と結びついた計算構造となっている。那覇市では、資金収支計算書における現金収入および現金支出の金額がそのまま行政コスト計算書と連携し、これに非資金項目を加減した行政コスト計算書の収支尻が、正味財産増減計算書（那覇市では正味資産増減表）の当期収支差額と連携している。札幌市でも、正味財産増減計算書の「建設投資活動に係る国・道支出金等」と資金収支計算書の「投資・財務活動資金収入」の合計額が一致し、行政コスト計算書の収支尻と正味財産増減計算書の「一般行政活動にかかる寄与額」が一致している。

そもそも、自治体会計に正味財産増減計算書を取り入れたのは、財団法人社会経済生産性本部の研究報告書（平成9年）においてである。ただしここでは、行政コストの収支尻ではなく、「資本収支計算書」および「経常収支計算書」の収支尻（収入超過）が正味財産増減計算書と連携している。しかし、正味財

産増減計算書は元来「公益法人会計」に特有の計算書である。すなわち、当該法人が寄付者より受け入れた基本財産（基本財産に相当する資金）、および社員（会員）の会費等を財源とする財産（資金）について、理事者の管理運営責任を明らかにすることが、正味財産増減計算書の主眼とされている。

したがって、正味財産増減計算書は、実体に対して見返りを期待せずに出資する者（おもに寄付者）が、出資対象の正味財産の状況を判断するものとなる。これに対し、強制的な税金支払が前提であり世代間の衡平性を情報利用者が確認する自治体会計においては、正味財産の増減よりも、財源およびその用途を明らかにする方が重要である。そこで、札幌市や那覇市の事例では、正味財産増減計算書を、公益法人会計のように行政コスト計算書の代替にするのではなく、バランスシートにおける正味財産の増減内訳を示すものとして、行政コスト計算書の数値と連携する形をとっている。

4.1.3 間接法による金額一致の連携構造

このように、企業会計では間接法が主流であるのに対し、自治体会計では直接法の事例が多い。間接法を導入した札幌市（平成9・10年）の場合も、試行事例であって現在まで継続しているのではない。

かりに間接法を導入すれば、金額一致による信頼性が確保できるが、直接法のように、実際のフロー金額を把握することができない。しかし、東京都や那覇市の事例では、行政コスト計算書内の「現金収支」がそのまま資金収支計算書に転記・表示されており、豊川市でも、行政コスト計算書内の「一般財源」の明細がそのまま資金収支計算書に転記・表示されている。自治体会計が現金主義をベースとし、金銭債権・債務が生じないことから、こうした形態が可能になるが、あえて資金収支計算書を作成する意義に乏しくなる。なぜなら、実際の資金フロー金額が行政コスト計算書にも表示されるからである。

したがって、資金収支計算書の意義を明らかにする手段として、資金フローの金額は行政コスト計算書で把握し、間接法の資金収支計算書において、歳入

歳出の収支尻と資金収支尻の差額の意味を理解する方法が考えられる。これにより、資金収支計算書の意義を明確にしつつ、行政コスト計算書と資金収支計算書の特定項目の金額一致による連携が可能となる。

また、間接法では実際のフロー金額が把握できないものの、背後には会計上の計算構造が存在することが、佐藤 [2002] によって示唆されている。

たとえば、人件費が支出され、税金が入金された場合、現金主義を前提とする自治体の歳入歳出計算書では、人件費として支出された金額と税金として入金された金額がそのまま計上される。しかしこれは、以下のような複式簿記が背後で生じている。

(1 a)	資金	1,000	現金	1,000
(1 b)	人件費	1,000	資金	1,000
(2 a)	現金	2,000	資金	2,000
(2 b)	資金	2,000	税金	2,000

このように、「資金勘定」という仮想勘定を持ち出すことにより、借方が資金の源泉、貸方が資金の運用を表す仕訳が出来上がる⁽²³⁾。例えば 1 a では、借方の資金は、人件費支出のための源泉であり、1 b では、貸方の資金は、人件費支出として資金を運用することを表すものである。したがって、資金 T 勘定においては、左側が資金の源泉を表し、右側が運用を表すことになる⁽²⁴⁾。そしてこれに、行政活動を対応させると図 5 のようになる。

図 5 行政活動と資金 T 勘定の対応

行政活動	資金勘定	
	(源泉)	(運用)
人件費支払	現金 1,000	人件費 1,000
税金獲得	税金 2,000	現金 2,000

この場合、上記の3活動しかないと仮定すれば、行政活動からの現金は[現金 2,000 - 現金 1,000]で1,000と計算される。また、行政コストの収支尻(企業会計では利益)は、[税金 2,000 - 人件費 1,000 - 減価償却費 100]で900と計算される。そして減価償却費累計額100は、非資金項目として調整される。このように、3つの行政活動に基づいて作成される資金収支計算書は、図6のようになる。

図6 資金収支計算書

経常利益	900
調整：	
減価償却	+ 100
行政活動からの現金	1,000

したがって、間接法による資金収支計算書においても、会計データベースの中に根拠を持つと考えることができる⁽²⁵⁾。通常、企業会計実務においては、貸借対照表および損益計算書のデータから調整仕訳を行って資金収支計算書を作成するのであるが、仮定の資金勘定を援用することにより、その背後に会計上の、複式簿記をベースとした計算構造が存在するわけである。そして当該所説は、自治体会計における間接法の資金収支計算書導入の論拠のひとつとなり得る。

4.2 非資金項目の表示と計算書間の連携

4.2.1 自治体における非資金項目表示の差異

ここでの論点は、退職給与引当金や欠損引当金の戻入・繰入、減価償却費、未収金、国庫支出金戻入などの非資金項目を、行政コスト計算書と資金収支計算書の連携のなかでいかに表示するかである。

行政コスト計算書において、「収入」に計上される項目のうち、国庫支出金

や交付金は特定の用途への充当を予定した特定財源であり即ち収入であるが、使用料・手数料等は一般行政サービスの対価である収益と考えられ、また、「支出」に含まれるもののうち、非資金項目である退職給与引当金繰入や減価償却費は当期における収入の用途ではなく発生主義に基づく費用である⁽²⁶⁾。したがって、こうした情報がすべて包摂される行政コスト計算書では「資金収支計算要素」と「損益計算要素」とが混在することになる⁽²⁷⁾。その結果、行政コスト計算書は「非資金費用も含め、正味財産の減少をもたらした経費を当期の各種収入で回収したうえでどれだけの余剰が生じたかを表わす計算書」⁽²⁸⁾となる。

そして、自治体によって会計処理が異なるのは、退職給与引当金や欠損引当金の戻入・繰入、減価償却費、未収金、国庫支出金戻入などの非資金項目の表示についてである。自治体における従来の歳入歳出計算書ではこうした非資金項目は存在しなかったことから、当該項目を、どの計算書で、どのように表示させるかについて確定していない。前掲の事例では、札幌市（平成9・10年）は資金収支計算書、藤沢市（平成8・9・10年）は正味財産増減計算書、那覇市（平成12・13年）や東京都（平成13年）は行政コスト計算書でそれぞれ表示されている。また、那覇市および東京都では、行政コスト計算書において、現金収支と現金以外の収支に峻別され、さらに、那覇市は総計の収支尻、東京都は現金の収支尻と現金以外の収支尻が計算されている。

つまり、札幌市では、非資金項目を金額上は行政コスト計算書に包括させ（ただし非表示）、資金収支計算書において調整する方式であり、企業会計のキャッシュフロー計算書における「間接法」と同様のものといえる。そしてこの場合、行政コストの収支尻と資金の差異の要因について把握することができる。他方、那覇市および東京都の方式の場合は、行政コスト計算書において現金収入・支出とそれ以外とを分離して表示し、前者が資金収支計算書と連携するため、資金収支計算書は「現金収支計算書」となる。

4.2.2 行政活動単位のコスト把握と非資金項目

札幌市（平成9・10年）の事例のように、行政コスト計算書において決算統計に基づいた歳出計算の項目別コスト（人件費・物件費・維持補修費など）を表示せず、目的別コストとして「生活（道路・公園・住宅等）」・「環境衛生」・「保健福祉」・「教育文化」・「産業」・「防災」・「コミュニティ」で表示される場合、各目的別に非資金を配分するのは、計算および表示が複雑となる。しかし、当該区分表示による行政コストを経常収入と対応させることで、調達された財源に対する行政活動ごとの使途の状況を明らかにすることができる。

これに対し、総務省マニュアルでは、性質別経費として「人にかかるコスト」・「物にかかるコスト」・「移転支出的コスト」・「その他のコスト」に分類し、非資金項目をいずれかに割当ててる方法をとっている。表3に示すように、退職給与引当金は「人にかかるコスト」、減価償却費は「物にかかるコスト」、債務負担行為繰入は「その他のコスト」にそれぞれ割当てられている。この場合、札幌市と異なり、行政活動の性質別に、非資金項目をふくめたコストを把握することが可能となる。

表3 総務省が規定する行政コスト計算書における非資金項目（網かけ）

性質別経費の分類	項 目
人にかかるコスト	人件費・退職給与引当金等
物にかかるコスト	物件費・維持補修費・減価償却費
移転支出的なコスト	扶助費・補助費等・繰出金・普通建設事業費（他団体への補助金等）
その他のコスト	災害復旧費・失業対策費・公債費（利子分のみ） 債務負担行為繰入・不納欠損額

出所：総務省〔2001〕

札幌市行政コスト計算書の利点は、政策の目的別にコストが把握でき、収入に対する行政活動の支出の状況が明確になることである。他方、総務省の行政

コスト計算書は、「人」「物」などがコスト計算の対象であり、具体的な行政活動のコスト把握の観点からは札幌市に劣るものの、非資金項目を含めたコストを収入に対応させることができる。これに対し、那覇市および東京都の行政コスト計算書では、行政活動単位のコスト把握ができない。

以上より明らかなことは、総務省マニュアルによる行政コスト計算書のメリットは、札幌市に比べると範囲が大きくなるものの、コスト配分計算をせずとも行政活動単位のコスト把握ができることである。そして、前節で明らかにしたように、資金収支計算書において、会計データベースを根拠に持つ間接法を導入することにより、2つの計算書の金額一致と、それに伴う計算書の客観性が実現できると考えられる。したがって、できるだけ行政活動単位に細分化された行政コスト計算書があり、これと連携する、間接法の資金収支計算書を作成すべきである。

6．考察の結論

以上のように本稿では、自治体の資金収支計算書に包摂される諸問題とりわけ、行政コスト計算書との連携にかかる金額不一致の問題と、非資金項目の表示の問題とについて考察した。考察の結果得た結論は次のとおりである。

行政コスト計算書と資金収支計算書の連携における金額一致を図るには、間接法が有効である。資金勘定を想定することにより、実際は“資金計算構造”が存在する。そして間接法の導入により、計算書の客観性、信頼性や他自治体との比較可能性を確保できる。

非資金項目の表示について、総務省の行政コスト計算書は、「人」「物」など行政活動単位でかつ非資金項目を含めたコストが収入と対応している。したがって、これと金額一致で連携する間接法の資金収支計算書を作成し、非資金項目を調整する方法が目的適合的である。

現在、わが国の自治体の多くは、バランスシートおよび行政コスト計算書について、総務省マニュアルに基づいて作成されているが、資金収支計算書については当該マニュアルが存在しない。そのため、資金収支計算書を作成・公表する自治体が極めて少ないのが実情である（平成17年時点）。しかし、企業会計では、貸借対照表および損益計算書が財務諸表の中心でありながら、キャッシュフロー計算書の意義が徐々に認められてきた経緯があることから、自治体会計においても今後、資金収支計算書のあり方を考察し、各自治体において作成・開示を進めるべきであるといえる。

注

- (1) キャッシュフロー計算書は、1963年、アメリカ会計基準委員会意見書第3号「資金源泉運用表」で資金源泉及び運用を示した表を求めたことが、理論基礎となっている。また1987年には、アメリカ財務会計基準委員会が、財務会計基準書第95号「キャッシュフロー計算書」を公表し、適用が規定された。
- (2) 1999年2月に大蔵省(現金融庁)の企業会計審議会が、「有価証券の報告書等の記載内容の見直しに係る具体的な取扱い」を公表し、連結情報を充実し、連結情報を主、個別情報を従とした記載内容に改め、投資者が企業内容を理解しやすいよう、記載順序についても変更すること、事業の状況等を連結ベースで記載するに当たっては、事業の種類別等のセグメント別のディスクロージャーの徹底を図ること、連結情報を中心とするディスクロージャーへ転換を図る観点から、投資情報としての有用性が乏しくなると考えられる個別情報について、可能な範囲で簡素化の措置を講ずること、が示された。
- (3) 貸借対照表は総資産 = 総負債 + 期首資本 + 当期純利益という関係を表示する機能を持つが、この貸借対照表に表示された当期純利益は、損益計算書によって算定された当期純利益に一致しなければならない。黒澤清教授は、「貸借対照表の結果と損益計算の結果が合致することは、企業会計の公理にほかならない。」と指摘される(黒澤[1985])。
- (4) FASAB[1993],par.11.
- (5) FASAB[1993],par.61. また GASB は、政府機関におけるサービス提供の努力、コスト、および成果について利用者が査定するのに役立つ情報を提供するのが財務報告の機能と考える(GASB [1987],par.77.)。そして GASB では、「説明責任」(accountability) がすべての財務報告の基礎であり、他のすべての目的がそこから

生じるため、これに最高の規範的価値が付与されていることが理解される（藤井[2005]、8頁）。

- (6) <http://www.city.naha.okinawa.jp/zaisei/>
- (7) 宮城県[2001]、27頁。
- (8) <http://www.city.fujisawa.kanagawa.jp/zaisei/>
- (9) 総務省[2001]では「行政コスト計算書」の名称について、企業会計の「損益計算書」と対比するかたちで規定されている（総務省[2001]、2頁）。
- (10) 証券取引法に基づくディスクロージャー制度における資金情報は、昭和61年10月に企業会計審議会が公表した「証券取引法に基づくディスクロージャー制度における財務情報の充実について（中間報告）」により資金繰り情報の改善が提言され、これに基づき、昭和62年4月以降、有価証券報告書及び有価証券届出書の「経理の状況」において財務諸表外の情報として個別ベースの資金収支表が開示されるようになった。また同審議会は、平成9年12月に「連結キャッシュフロー計算書等の作成基準の設定に関する意見書（公開草案）」を公表し、平成10年3月に「連結キャッシュフロー計算書等の作成基準の設定に関する意見書」を公表した。
- (11) ただし、これは間接法を用いた場合のみである。ちなみにアメリカでは、1989年の開示開始以来、95%以上の企業が直接法によらず間接法を用いており、わが国でも多くの企業が間接法を用いている。
- (12) 一般には、資金収支計算書の収支尻が歳計現金の当年度増加（または減少）額を表し、それに前年度繰越歳計現金を加算し、当年度の歳計現金の処分（基金の積立等）を減算して当年度末の歳計現金を導く構造となる（醍醐[2000]、263-264頁）。
- (13) 亀井[2004]、290-291頁。
- (14) 醍醐[2000]、263頁。
- (15) 東京都[2003]、14-17頁。
- (16) 醍醐[2000]、263頁。
- (17) 醍醐[2000]、265頁。
- (18) この場合でも、現金収入のなかに使用料・手数料など損益項目が入っているため、純粋に「資金収支計算要素」と「損益計算要素」の混在が回避されているわけではない。
- (19) 鎌田[2003]、128頁。
- (20) 鎌田[2003]、75頁。
- (21) 鎌田[2003]、129頁。
- (22) また、東京都や豊川市では、左側に支出、右側に収入が表示されているが、これは、歳入歳出計算書と同一の形式である。本来、当該計算書は、単式簿記による集計値を左右に配置したに過ぎないが、これを複式簿記にすると、次のようになる。

現金	X X X	地方税	X X X
人件費	X X X	現金	X X X

つまり、左側に支出、右側に収入が表示されるのは、名目勘定であり、資金収支の「原因」を表示したものとなっている。

(23) 佐藤[2002]、68-69頁。

(24) 佐藤[2002]、69頁。

(25) 佐藤[2002]、136-137頁。

(26) 醍醐[2000]、262頁。

(27) 醍醐 [2000]、262 頁。そして醍醐教授は、「産出と流入のループが存在せず、支出で始まって収入で終わる財務活動を反復する非営利事業体としての地方自治体に、発生基準で測定したコストと収入を対応させようとするジレンマ」と指摘する。

(28) 醍醐[2000]、262頁。

参考文献

FASAB[1993], Objectives of Federal Financial Reporting, Statement of Federal Financing Accounting Concepts No.1, 藤井秀樹監訳 [2003] 『GASB/FASAB 公会計の概念フレームワーク』中央経済社。

GASB [1987], Objectives of Financial Reporting, Concepts Statement No.1 of the Governmental Accounting Standards Board, 藤井秀樹監訳[2003] 『GASB/FASAB 公会計の概念フレームワーク』中央経済社。

鎌田信夫[2003] 『キャッシュ・フロー会計の原理』税務経理協会。

亀井孝文[2004] 『公会計改革論』白桃書房。

黒澤清[1985] 『近代会計学入門』中央経済社。

札幌市 [2000] 『新しい行政経営を目指して』札幌市。

佐藤倫正[2002] 『資金会計論』白桃書房。

杉山学・鈴木豊編[2003] 『非営利組織体の会計』中央経済社。

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 - 「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」 - 』。

醍醐聰[2000] 『自治体財政の会計学』新世社。

東京都[2003] 『東京都の機能するバランスシート』。

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[2005] 『アメリカ公会計の基礎概念』『産業経理』第64巻第4号。

宮城県[2001] 『行政活動の評価に関する条例の解説』。

宮本幸平 [2004] 『自治体の財務報告と行政評価』中央経済社。

[2005] 『自治体行政コスト計算の理論的問題点と考察』『星城大学研究紀要』第1号。