

科学研究費助成事業 研究成果報告書

平成 27 年 6 月 22 日現在

機関番号：32686

研究種目：挑戦的萌芽研究

研究期間：2012～2014

課題番号：24653106

研究課題名(和文) 公会計制度と政府間財政関係および予算・監査制度の関連に関する国際比較分析

研究課題名(英文) Comparative studies among the public sector accounting, intergovernmental fiscal relationships and audit.

研究代表者

関口 智 (Sekiguchi, Satoshi)

立教大学・経済学部・教授

研究者番号：60409539

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 2,800,000円

研究成果の概要(和文)：各国(平成24年度はスウェーデン、平成25年度はアメリカ、平成26年度はイギリス)の予算制度と公会計制度・監査制度との関連について研究を進めた。海外調査では、国内調査では実施困難な論点の補強及び発掘すべく、予算・公会計研究者、公認会計士、政府部門担当者等へのヒアリングを行い、各国公会計制度の歴史の変遷、理論的変遷、現実的な論点等の把握に努めた。この研究により、主に中央政府と中央政府が影響力を有する企業(公企業等)との連結会計制度の状況や予算制度との関連を軸に、統一的な視点(歴史、会計基準、予算制度、議会制度、監査制度、業績指標等)から各国の制度配置の実態を明らかにする基礎を得ることができた。

研究成果の概要(英文)： The purpose of research was to implement an international comparison of budgeting and accounting, focusing on how a country makes use of accounting information for budgeting. The research procedure was; firstly to obtain information of budget and result of budget as well as information of accounting (GAAP accounting) and secondly to have interviews at related institutions on based on the information above. We paid attention to both internal and external control over administrative activities and policy implementation. The object of the research was the general government in SNA, i.e., the central government, local governments, social security funds and government-owned enterprises. We think we could revealed those things.

研究分野：財政学・地方財政論・租税論・公会計論

キーワード：予算 公会計 政府間財政 決算 監査 スウェーデン：アメリカ：イギリス

1. 研究開始当初の背景

(1) 本研究に関連する国内・国外の研究動向及び位置づけ：日本での公会計の議論は、財務省(2002)や総務省(2007)のように、中央政府と地方政府とで独自に議論・研究してきたことから、政府間財政関係や両者の連結を意識した議論はきわめて少ない。国際的にも Lüder, K. and Jones, R.(2003)等によって公会計制度と予算制度の国際比較がなされているが、政府間財政関係や予算制度、業績評価指標そして監査制度等の関連まで含めた包括的研究はなされていない。反対に国際公会計基準の策定過程では、公共部門全体の公会計基準の策定に力点が置かれているが、公共部門内部の重層的関係への意識が高いとは言えない。つまり、中央・地方政府の単体財務諸表から全公共部門の連結財務諸表までを視野に入れた分析は、今日でも未開拓の分野である。

(2) これまでの研究成果を踏まえ着想に至った経緯：研究代表者および研究分担者は、政府部門の活動が外延化して久しい現状を鑑み、国際比較(アメリカ、スウェーデン、ドイツ)の視点から、地方政府(以下、州政府含む)と地方政府所有企業(公営企業)での単体財務諸表と両者の連結開示状況に関する研究や業績評価指標の研究を行い、論文や学会報告の形で公表してきた(関口・木村・伊集 2009、2010、2011)。その公表プロセスの中で、公共部門を理解するためには、中央・地方政府の各段階に絞った公会計制度を議論するだけでは十分でないことを強く意識した。

(3) これまでの研究成果からの発展内容：そこで本研究では、中央・地方政府間の関連といった、各公共部門「内部」の重層的な諸関係を、複眼的視点から議論し、それを融合する。具体的には、研究代表者および研究分担者のこれまでの地方政府の公会計研究に加え、中央政府の議論を視野に入れる。その際、政府間財政関係、予算・議会制度、業績評価指標、公監査制度等の議論と現状をも視野に入れた研究を行った。

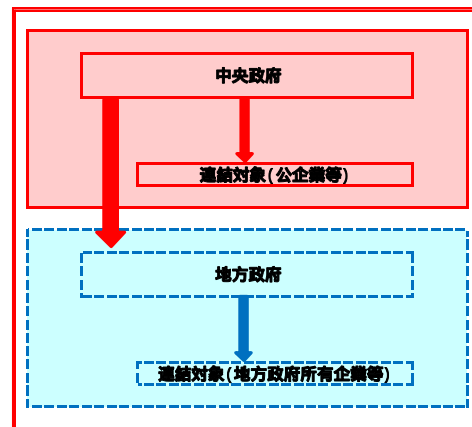
2. 研究の目的

本研究の究極の目的は、今日まで各国で本格的に利用可能な形では実現していない、全公共部門レベルの連結財務諸表の作成可能性および予算・決算統制への利用可能性を検証することにある。中央・地方政府の単体財務諸表や両者の連結財務諸表(社会保障基金含む)を視野に入れる一方で、中央・地方政府間の政府間財政関係(補助金統制、公債発行統制等)の相違、予算制度の相違、監査制度や業績評価手法を意識することで、新たな会計処理上の論点、予算・決算統制上の論点、政府段階の財務・非財務情報の分析手法等も明らかにする。全公共部門の連結財務諸表を検討する際には、積極的に財政運営に利用さ

れているとは言い難い国民経済計算(SNA)との異同を意識し、財政運営(予算・決算統制)の計算基礎たりうるか否かを明らかにする。

3. 研究の方法

(1) 本研究では、研究代表者および研究分担者のこれまでの地方会計制度研究の精緻化を図りつつ(図下の破線内)、主として中央政府会計制度及び中央政府が影響力を有する企業(公企業等)との連結会計制度の状況について、統一的な方法(歴史、会計基準、予算制度、議会制度、監査制度、業績評価指標等)に基づき比較した(図上の実線内)。



(注) 矢印は主たる補助金等の流れを示す。

さらに、中央政府・地方政府間の「政府間財政関係」を軸に各国固有の特徴を把握する。そして、各国の文脈(たとえば社会保障基金の取扱い)を意識しつつ、中央政府、地方政府を連結した一般政府連結会計制度に向けた意義と可能性、および国民経済計算(SNA)との相違を検証し、日本への示唆を導くことを心がけた(図の二重線内)。

(2) 本研究は国際比較(アメリカ、スウェーデン、イギリス)を行うが、統一的なスケジュールと分析手法を採用した。

研究期間(2012年度~2014年度)の毎年度、春は秋(2014年度は6月末)に行う海外調査の事前準備の時期であった。まず、各国中央政府による『年次報告書』を入手し、財務指標の時系列分析、非財務指標の確認、監査報告書の内容、会計上の特徴等を把握した。その際、「政府間財政関係」を意識し、これまでの地方公会計での諸論点との対比を意識する。さらに中央政府の公会計制度に関する先行研究史、予算制度との関連について整理を行った。

研究期間(2012年度~2014年度)において、秋(2014年度は6月末)に現地でのヒアリング調査を行った。本研究の目的を踏まえれば、諸制度がどのような関連を有しているかに強く留意する必要がある。そのためには、各国において、諸制度に制約されながら、実態(実務)がどのように運営されているかを

把握する必要がある。このため、各国における実態ヒアリング調査が重要となった。具体的には、政府部門（財政担当省、業務所管省庁（道路、運輸等）、会計検査機関）では公会計制度と予算制度との関連、政府間財政関係との関連、政府部門が影響を有する企業（予算担当部局、取締役会、監査役会）では外部監査と内部監査の関連、補助金処理、資金調達時の政府部門のかかわり、議会（予算委員会、決算委員会、監査部局）では業績評価指標による統制手法、政府・議会外の外部監査人（公認会計士）には、監査制度の概要と特異な会計処理の把握、金融市場（公債引受先金融機関等）では、公表された公会計情報の影響等について、それぞれヒアリングを行った。

帰国後から3月にかけて、実地調査での入手資料の検討、論文執筆等を行った。同時に、未解決の課題を整理した。

4. 研究成果

(1) 研究の主な成果

本研究においては、各国に特有の歴史的文脈と国際比較の観点をふまえつつ、それぞれの国における公会計のありようと改革の実態を分析する作業をすすめた。主な研究成果を要約すると、以下の通りとなる。

「スウェーデン中央政府における公会計制度」『都市問題』第104巻第6号,2013年,99 - 112頁。

本論文では、第一に、統治構造と予算・公会計制度の関連を明らかにした。スウェーデンの行政組織は、エージェンシーの運営における独立性が強く、省は政策立案機能の特化している。このような特徴から、省庁別財務書類は作成されず、エージェンシーの財務諸表から直接連結財務諸表が作成される。

第二に、予算会計と財務会計（GAAP会計）の関連を明らかにした。スウェーデンにおいては、予算制度改革と公会計改革により、予算編成過程、特に国会における審議過程に連結年次会計報告書が添付されることで、予算過程と決算過程にリンクを構築した。しかし、予算会計の予算とGAAP会計の決算の差異、特に認識時点の差異を問題視する議論が会計士を中心として起こっている。一方、スウェーデン財務省は、予算と公会計では開示する目的が異なると主張している。

実際の財務諸表においては、注記レベルで開示されている情報を踏まえれば、財務諸表は有機的にリンクしている。

「スウェーデン中央政府の予算・決算と公会計制度」『立教経済学研究』第68巻,2015年,103 - 134頁。

本論文では、第一に、公会計（広義）として、GAAP会計（狭義の公会計）と予算会計を区別する必要があることを明らかにした。スウェーデンでは、目的の相違を意識しつつ、両者の数値をリンクさせ、差異の説明してい

る。

第二に、エージェンシーの年次報告書を基礎に、中央政府の連結年次報告書を作成することを明らかにした。その際、エージェンシーにおいてもGAAP会計と予算会計2つの会計制度の数値が存在し、両者を作成している。

第三に、現実の予算・決算データと予算編成過程との関連を明らかにした。GAAP会計に基づく業績評価と予算会計へのリンクに難しさが存在する。勘定科目の点では、歳出分野別に分類されているため、歳出分野別の評価が可能であるといえるが、業績評価は発生主義に基づくコストであり、財務省によれば「現実の歳出上限の設定は現金ベースで行っており」、発生主義ではない。つまり、認識基準の相違が業績評価と予算編成とのリンクを困難にしている一要因でもある。

第四に、3つの会計の目的の相違と相互補完関係への意識から、差異の開示と説明がなされていることを明らかにした。特に、広義の公会計とSNA会計（一般政府部門）では作成目的が相違しており、両者のリンクと差異の説明が意識されている。

第五に、連結財務諸表では、内部取引が相殺されるため、個々のエージェンシーが単体財務諸表を基礎として行っている政策上の目標数値が表示されないことがあることを明らかにした。ただし、両者の差異を注記において開示している。

「アメリカ連邦政府の財務諸表 予算会計と財務会計の相違を意識して」『都市問題』第105巻第6号,2014年,94 - 108頁。

本論文では、第一に、統治構造と予算・公会計制度の関連を明らかにした。古典的大統領制を特徴とするアメリカは、行政府予算と議会予算が明確に分離している。次に、予算編成過程においては、当期の債務必要額に近似する現金主義予算書類が重視される。発生主義の財務書類は、長期的な予測を示す際に補完的に利用されている。

第二に、予算会計と財務会計（GAAP会計）の関連を明らかにした。現金主義の予算書類と、発生主義の財務書類の差異は、連邦会計基準諮問委員会が勧告した資金調達計算書により開示される。行政管理予算局は、同諮問委員会の勧告に基づき、両者の差異を当初は基本的財務書類の一つとして開示するように求めた。

アメリカ予算制度論の泰斗であるシック教授は、若き日にPPB導入の旗振り役として、業績評価制度が予算査定に反映される未来を予想した。半世紀を経て子ブッシュ政権期に導入されたプログラム評価査定ツールは、行政府予算内において、行政管理予算局が各省予算を査定するツールとして機能した。しかし、プログラム評価査定ツールは議会の関与を経ずに創設され、議会予算への影響は限定的であった。民主党主導で進めていた事業を削減するための政争的ツールと化したプログラム評価査定ツールは、オバマ政権の誕

生と共に廃止されたのである。

「イギリス地方財政・公会計制度とマーズ・レビューの地方税改革論」『地方財政』第53巻,2014年,4-23頁。

本論文では、従来、中央政府の予算・公会計制度が中心となっているイギリスについて、あえて地方政府の予算・公会計制度について着目し、その特徴を明らかにしている。

第一に、英国勅許公共財務会計協会(CIPFA)の解説に基づいて「会計基準の視点(Accounting Standards Perspective)」と「予算の視点(Budgetary Perspective)」という形で意識されている点を明らかにした。そして、日本も公会計制度の議論においても、GAAP会計と予算会計を混同せず、また、狭義の公会計制度であるGAAP会計を過度に強調せず、予算会計についても目配りを行うことが望ましいことを指摘した。

第二、イギリス地方政府の公会計制度においても、予算会計とGAAP会計の区別がなされるが、その数値についても、それぞれ単独で見るとはならず、予算会計とGAAP会計の数値の関連に着目することが重要であることを明らかにした。

これまでの研究でも明らかになったように、各国ともに両者の認識基準等の相違から、決算数値が一致していない場合が多い。その場合には、両者の差異の内容を把握する必要がある。特に予算統制や決算統制という観点で、少なくとも予算書の数値に対応する決算値の把握という意識は重要になることを指摘した。

(2) これらの研究を通じて、以下の点について、明らかにすることができた。これらの点は、従来の研究蓄積では必ずしも明らかにできていないものであり、今後の予算論・公会計研究に一定のインパクトをもたらすものである。

第一に、従来の予算論・公会計研究では、政府間財政関係に対する意識が薄弱であることから、ともすれば各政府内部の問題のみを取扱い、中央政府から地方政府への補助金統制や公債発行統制といった内部関係(債務保証等も含む)を意識した議論が希薄になっていた。そこで、各国の公会計制度に基づいて作成される情報と事業体統制、地方財政統制との関係(地方債統制や料金設定と租税資金との関係等を含む)に着目し、明らかにした。

第二に、従来の予算論・公会計研究において、財政学では中央政府と地方政府での予算の議論が重視され、会計学の領域では中央政府と地方政府での公会計による決算情報(財務情報・非財務情報)が議論される傾向にあり、決算情報の予算制度へのリンクに関する議論が十分であるとは言い難い。そこで、各国の予算制度と公会計制度との関連、つまり、予算制度と公会計制度の態様の相違と調整様式に着目し、明らかにした。

第三に、従来の会計学での公会計研究では、

概念フレームワークといった抽象論と個別の会計処理に関するミクロ的な具体論が多く、財務諸表を用いた具体的・マクロ的研究は、ほとんど見受けられない。監査制度についても、概念論を議論することは多いが、中央・地方政府それぞれの外部監査と内部監査の関係や運用状況を議論しているものは、多いとは言いがたい。そこで、各国の現実の財務諸表・監査制度の現状と課題に着目し、明らかにした。

第四に、従来の会計学での公会計研究において、会計学では会計情報の計算構造を明らかにしようとする視点に重きが置かれており、中央政府・地方政府の業績評価指標そのものに関する意識は、必ずしも十分であるとは言いがたい。そこで、各国の中央・地方政府における業績評価指標の活用のあり方に着目し、明らかにした。

(3) 今後は、これらの研究成果をもとに、以下のような点について、一層研究を深めることが課題である。

第一に、各国の統治構造と予算・公会計制度の関連に関する研究をさらに進めることである。国の統治構造は、会計書類や業績評価の作成主体、作成目的、記載される情報の中身、利用にそれぞれ影響を与える。統治構造のうち、執政中枢(首相、内閣)と議会との関係は、会計書類や業績評価の前提となる「誰が、どのように国の目標を定めるか」という問題とも関連する。

第二に、各国の財政統制と会計処理に関する分析をより一層深めることである。中央・地方政府間の公債発行統制等に着目すると、従来では正面から取り組まれていない、中央・地方政府の単体財務諸表における資産・負債、収益・費用の論点を明らかにする突破口となるからである。

第三に、各国の現実の中央・地方政府の単体財務諸表・監査制度の現状と課題について、精緻な実態把握を行うことである。そうすることで、従来の公会計の国際比較分析では正面から説明されることがなかった、政府間事務配分の相違、中央政府の介入の強弱、財務諸表への信頼性担保の強弱等を考慮に入れた比較分析研究に貢献できるからである。

第四に、各国の中央・地方政府の業績評価指標の活用のあり方について、作成目的や利用状況を踏まえた分析を深めることである。そうすることで、従来の研究では意識が希薄な、各政府の事務配分の相違を意識した分析、さらに各政府段階での業績評価指標を重層的に分析することが可能となり、新たな業績評価指標の比較分析への波及効果が期待できるからである。

第五に、各国の中央・地方政府の予算制度と公会計制度の関連について、予算過程における位置づけを意識した研究を深めることである。そうすることで、従来正面から論じられてこなかった、公会計制度(決算情報)と予算統制とのリンクを論じる突破口とな

りうる。決算情報の予算過程への即時リンクが困難な中で各国の取り組みが明らかになるからである。

最後に、複式簿記に基づく中央・地方政府の全公共部門の連結財務諸表について、さらに研究する必要がある。全公共部門の連結財務諸表が作成可能となれば、公会計制度が財政運営（予算・決算統制）の計算基礎となる可能性が高まる。従来の国民経済計算が積極的には財政運営に利用されていない点から見て、議論の突破口を切り拓くといってよい。

5. 主な発表論文等 〔雑誌論文〕(計4件)

関口智・伊集守直・木村佳弘(2015)「スウェーデン中央政府の予算・決算と公会計制度」『立教経済学研究』第68巻、103-134頁。
査読無。

関口智(2014)「イギリス地方財政・公会計制度とマリーズ・レビューの地方税改革論」『地方財政』第53巻、4-23頁。査読無。

木村佳弘(2014)「アメリカ連邦政府の財務諸表-予算会計と財務会計の相違を意識して」『都市問題』105巻第6号、94-108頁。
査読無。

木村佳弘(2013)「スウェーデン中央政府における公会計制度」『都市問題』104巻第6号、99-112頁。査読無。

〔学会発表〕(計1件)

・関口智・伊集守直・木村佳弘(2013)「スウェーデン中央政府の予算・決算と公会計制度」日本財政学会第70回大会(慶應義塾大学三田キャンパス(東京都港区):2013年10月6日)

〔図書〕(計1件)

・Satoshi Sekiguchi(2015), "Environmental Tax and Subsidy in Japan: Past and Present", Shigeru Matumoto (ed) Environmental Subsidies to Consumers, Chapter 3, Routledge, forthcoming. 査読有

〔産業財産権〕

出願状況(計 件)

名称：
発明者：
権利者：
種類：
番号：

出願年月日：
国内外の別：

取得状況(計 件)

名称：
発明者：
権利者：
種類：
番号：
出願年月日：
取得年月日：
国内外の別：

〔その他〕
ホームページ等

6. 研究組織

(1) 研究代表者

関口 智 (SEKIGUCHI, Satoshi)
立教大学・経済学部・教授
研究者番号：60409539

(2) 研究分担者

木村 佳弘 (KIMURA, Yoshihiro)
公益財団法人後藤・安田記念東京都市研究所・研究部・室長
研究者番号：50559812

伊集 守直 (IJU, Morinao)
横浜国立大学・経済学部・准教授
研究者番号：30468235