

ニュージーランドの地方公共団体における 会計および行政評価に関する研究

山崎 敦俊

本研究は、ニュージーランドの地方公共団体における会計制度および行政評価制度の特質について考察することを目的とし、その考察に際しては、わが国の公会計システムを意識しながら両国を比較するといった視座に立ち、ニュージーランド公会計において優位する事項を取り上げ、わが国の適正な公会計改革に資する事項を考察したものである。

考察の結果、ニュージーランドの地方公共団体における会計は、行政府内における管理手法の効率的かつ合理的な施行を目的としたNPM (New Public Management) によるPerformance Review (業績評価) を行うために、予算過程においてアウトプット集合単位の予算編成と審議および歳出承認制度を導入し、アウトプット集合単位で質と量についての測定が可能となっていることが明らかとなった。さらに、予算過程を経過した後の財政活動が適正に行われたかどうかをチェックするための財務業績報告書の作成が行われていることも重要なポイントとして指摘したい。

これらを基に、わが国の公会計改革に資する提案として、アウトプット集合単位による予算書作成を行うことが必要であると同時に、財政における適正な資金繰りを明らかにするための計算書類としてキャッシュ・フロー計算書の導入と、予算を基にした財政活動の適正化をチェックするための指標として財務業績報告書の作成も必要であるという結論を導き出し、本論文の知見としたものである。

目次

はじめに

- I ニュージーランドにおける財政制度の特質
 - 1. ニュージーランドにおける予算制度
 - 2. ニュージーランド公会計における会計書類とその内容
 - II ニュージーランドにおける公会計改革の動向
 - 1. ニュージーランドにおける財政改革
 - 2. 会計制度と地方政府システム改革
 - 3. 予算制度の改革
 - III ニュージーランドにおける会計基準と財務諸表の構成
 - 1. ニュージーランド公会計における会計処理基準
 - 2. ニュージーランド公会計における財務諸表の構成
 - IV わが国の地方公共団体における公会計制度との比較
- 結び

はじめに

本研究では、ニュージーランドにおける公会計改革および行政評価制度の特質について考察することを目的とし、とりわけニュージーランドの会計制度については、実際に用いられているバランスシートおよび財務業績報告書を用いて比較検討を行っていくこととする。

なお、本稿の作成にあたっては、NIRA (National Institute Research Advancement) より公表された「Research on the Introduction of the New Public Management Approach into Local Governments」、Financial Reporting Standard Boardによる「Generally Accepted Accounting Practice」、参議院からの委託研究資料として公表された「先進諸国における公会計制度改革の実情等に関する調査研究報告書」、ニュージーランド公会計において実際に作成ならびに公表されている①Statement of Financial Performance、②Statement of Financial Position、③Statement of Movements in Equity、④Statement of Cash Flows、⑤Statement of Borrowings、財政制度等審議会・公会計基本小委員会より公表された「国際公会計基準策定の動向」、ならびに同委員会「公会計に関する海外調査報告 (ニュージーランド)」を参考としたものである。

I. ニュージーランドにおける財政制度の特質

1. ニュージーランドにおける予算制度

ニュージーランドにおける予算制度 (歳出法: Appropriation Act) は、財政法 (Public Finance Act) に基づき決議されるものであり、次頁に掲載した7種類に分類されるものである (図表1-1)。

これらのうち、発生主義に関係する予算はアウトプット・クラスであり、各アウトプットへの予算額は、アウトプット提供に必要な人件費、物件費や減価償却費等のフルコストを発生主義ベースで算出したものを基に決定される。そして、資本支出 (Capital Contribution) や資産の購入・整備 (Purchase or Development of Capital Assets) については、現金主義が用いられている。2003年から2004年度決算においては、予算に関する議決については約700項目あり、歳出総額は618億NZドル (約4兆2千億円) となっている。

なお、歳入面の施策については、税制改正法案を議決するのみであり、毎年度の歳入は議決対象となっていないことから、ニュージーランドにおいては、歳入 (現金の入り) よりも歳出 (現金の出) を重要視し、経費削減の意識が強いものと推察することができる。

発生主義を徹底するためには、事前の議決を超える費用の発生は不可避であるが、ニュ

ーランドにおいては、これを「議決による事後議決」という形をもって調整している点において特徴的であるといえる。以下、この点について考察していく。

まず、「当初歳出法案 (Appropriation Bill (Main Estimates))」は、通常、次年度の前に提出されるが、年度開始前に議決されることは稀であり、当初歳出法成立前は、第1次前渡資金法 (Imprest Supply) により政府に現金支出総額、費用総額、負債総額¹につき授権が行われ、暫定予算の性格を有するものと考えられる。

当初歳出法の可決の際に、第1次前渡資金法は廃止されるものであるが、廃止と同時に「第2次前渡資金法」が可決され、当初歳出法による授権を超える現金支出、費用負担、負債引受についてここでは総額で授権を行うものとしている²。

図表1-1 ニュージーランドにおける予算決議項目の内容

種 類	概 要	歳出全体に占める割合 (%)
アウトプット・クラス Output Classes	類似のアウトプットの集合体で、政策助言項目・契約管理・国有財産管理等が含まれる。	34%
移転支出 Benefits and Other Unrequited expenses	社会保障給付・奨学金等の政府からの一方的な移転支出	24%
借入費用 Borrowing Expenses	利払費等借入にかかる費用	4%
その他経費 Other Expense	アウトプットの生産に関係しない政府の「所有者」としての活動に係る支出であり、組織改革に伴う費用、訴訟費用、固定資産売却損等が含まれる。	25%
資本拠出 Capital Contribution	アウトプット提供能力の向上を目的とした政府による各省庁への資本拠出	12%
資産の購入・整備 Purchase or Development of Capital Assets	高速道路、防衛資産等の政府が所有する資産の購入・整備費	1%
債務償還 Repayment of Debt	政府の有する負債元本の償還に要する支出	1%

予算執行段階において、当初歳出法の内容に沿わない支出を行う必要がある場合には、①前渡資金を使用する支出、②緊急の場合の議決外の支出、③アウトプット・クラス間での流用（各所管予算の総額の範囲内であって、特定のアウトプット・クラスの総額が5%

以上増加しない場合)、④非議決支出³、といった形で議決外の支出を行うことができるが、いずれも事後に歳出法案を提出し、議会の承認を得ることが必要である。これらの承認は、一般に、年度終了が近い時期に提出される補正予算案として提出される⁴。ニュージーランドにおける予算関係書類については、以下に示した図表1-2のとおりである。

図表1-2 ニュージーランドにおける予算書および予算参考書類

歳出法案 (Appropriation Bills)	議決対象となる予算案
財政演説 (Budget Speech)	予算案提出にあたっての財務大臣の演説
財政戦略報告書 (Fiscal Strategy report)	予算政策書の記述と実際の予算案との比較や将来の10年間の財政状況の予測をまとめた報告書
当初予算時経済財政見直し (Budget Economic and fiscal Update)	経済・財政の現状や将来見通し、予測財務諸表等
政策意図説明書 (Statement of Intent)	各省庁単位で作成され、中期的なアウトカム目標や各種予測財務諸表、各庁の提供するアウトプット・クラスの業績目標（質・量・適宜性・コスト等）が提示される説明書
予算要求書 (Estimates of Appropriation)	所管単位での歳出の目的や金額を説明した予算書の主要部分の書類

2. ニュージーランド公会計における会計書類とその内容

ニュージーランドの財政責任法（The Fiscal Responsibility Act）においては、政府に包括的な財政情報の開示を求める観点から、各種予測財務諸表の公表を求め、これらの予測を踏まえたものとして、上掲した「当初予算時経済財政見直し」（図表1-2）の中において、以下の予測財務諸表の作成を要請している。

なお、財務諸表の対象については、政府、省庁、国有企業等といった機関を連結した包括的なものであり、さらに将来4年間の予測財務諸表が作成されている。財政責任法に定める財務諸表については以下の5つがあげられる。

- (a) 財務業績報告書 (Statement of Financial Performance)
- (b) 貸借対照表 (Statement of Financial Position)
- (c) 純資産変動計算書 (Statement of Movements in Equity)

- (d) キャッシュ・フロー計算書 (Statement of Cash Flows)
- (e) 借入報告書 (Statement of Borrowings)

また、財政責任法は各省庁レベルによる個別の予測財務諸表の作成をも義務付け、上掲した「政策意図説明書」において、以下の予測財務諸表の作成を求めている。

- (a) 財務業績報告書 (Statement of Financial Performance)
- (b) 貸借対照表 (Statement of Financial Position)
- (c) 純資産変動計算書 (Statement of Movements in Equity)
- (d) キャッシュ・フロー計算書 (Statement of Cash Flows)
- (e) 固定資産明細 (Detail of Fixed Assets by Category)
- (f) アウトプット・クラス毎運営収支 (Output Class Operating Statements)

これらの予算⁵を経て、年度終了時に決算が行われることとなり、財務省は決算に係るものとして以下に掲げる政府財務諸表 (Crown Financial Statements) を作成している。なお、この政府財務諸表については、予算財務諸表と同様に連結財務諸表とし、年度終了後2ヶ月以内に会計検査院に提出され、会計検査院は受領後30日以内に検査意見を発表し、これらを経て議会に提出されることとなる。

- (a) 財務業績報告書 (Statement of Financial Performance)
- (b) 貸借対照表 (Statement of Financial Position)
- (c) 純資産変動計算書 (Statement of Movements in Equity)
- (d) キャッシュ・フロー計算書 (Statement of Cash Flows)
- (e) 借入報告書 (Statement of Borrowings)
- (f) コミットメント報告書 (Statement of Commitments)⁶
- (g) コンティンジェンシー報告書 (Statement of Contingent Liabilities and Assets)⁷
- (h) 非承認支出・費用・負債報告書 (Statement of Unappropriated Expenditure, Expense or Liabilities)⁸
- (i) 緊急支出・費用・負債報告書 (Statement of Emergency Expenditure, Expenses or Liabilities)
- (j) 信託資金報告書 (Statement of Trust Money)⁹

Ⅱ ニュージーランドにおける公会計改革の動向

1. ニュージーランドにおける財政改革

1970年代、ニュージーランドの財政状況は大きく悪化し、こうした状況を脱却するために、1984年の政権交代移行、政府は、財貨・サービス税の導入といった増収措置や、各般（一般・特別）の歳出削減策を実施した。ニュージーランドにおける公会計改革は、このような財政収支改善措置が実施される中、政府活動の効率化を図る手段として推進されていったもの¹⁰と考えられている。

ここでの公会計改革は、社会保障改革や国営企業の民営化等、政治的に重要な改革と同時並行的に進められ、予算・会計制度を一度に発生主義に変更するといった抜本的な改革が行われてきた。そして1992年10月には、世界初の発生主義ベースでの連結財務諸表が作成されている。

ニュージーランドにおける公会計では、NPM（ニュー・パブリック・マネジメント）に対応した施策が行われている¹¹。ここでのNPMは、Performance Review（業績評価）を目的とし、行政府内における管理手法の効率的かつ合理的な施行を目指したものとされている。

1960年代のニュージーランドは、「英国の海外農園」と称されるほどの、世界で最も豊かな国のひとつとされていた。しかし、70年代になるとイギリスのEC加盟や石油ショックによって巨額の経常赤字と経済の低迷を迎えることとなった。この打開のために採られた政策として、経済、産業への政府の大幅な介入、すなわち産業保護と大規模な公共事業が行われた。その結果、80年代初頭のニュージーランドは世界で最も閉鎖的で政府規制の強い国であるといわれ、また世界で最も財政事情の悪い国のひとつと称され、低成長、高インフレ、激増した公的債務等の問題点が山積していた。

1984年、労働党ロンギ政権の下で、これらの問題を解決するために徹底した規制緩和、民営化、公的部門への市場原理の導入が行われ、大規模な行財政改革が推進されることとなった。その結果、90年代には世界で最も規制の少ない自由な国と称され、94年には経済も年率6%もの高い成長率を記録し、財政収支も単年度収支において黒字に転じている。

この大規模な行財政改革の一環として、行政の効率的な運営を目的とした公会計改革および行政評価手法の導入が行われることとなった。

ニュージーランドの行政改革は、1973年のイギリスEC加盟により優先市場を失い、それに加え2度のオイルショックにより、経済不況と財政赤字を抱え込む状況から脱却するための戦略として生まれたものとされている。その改革の主たる政策は、①民間経済活動への政府介入は極力避けること、②政府活動に競争原理を導入すること、③政府活動の管

理に民間経営の原理を導入すること、④明確なアカウントビリティ構造を構築すること、⑤政府活動に係る情報の質を保障することの5点があげられる。具体的には、①は政府企業の民営化と業績改善、②・③・④は政府部内の購入者と所有者および供給者の3分類、アウトプット予算および大臣と次官との業績協定と購入協定、⑤は会計検査院の業績情報の監査充実といった政策に表れている。

特に、機能分担は、従来同一人格の中で処理されたものを機能別に切り出し、各機関のアカウントビリティと権限を明確にするものである。また、成果志向をアカウントビリティの体系で扱うために、供給者側で統制不能な要素が影響するアウトカムではなく統制可能で財源との関係も直接的で明確なアウトプットで管理するものとしている。このため、予算編成や審議においてもアウトプット単位でコストと成果が検討されることとなった。

こうした政策を遂行するための法律として、政府部門法 (State Sector Act 1988)、財政法 (Public Finance Act 1989)、国有企業法 (State-Owned Enterprises Act 1986) および財政責任法 (Fiscal Responsibility Act 1994) が制定されている。政府部門法では、大臣と次官との関係が購入者と供給者であることおよび次官は任期制で割り当てられた資源をアウトプットのために自由に使用できること等を規定している。また、財政法では議会の予算統制および政府の財務報告 (非財務情報を含む) について規定している。特に、予算の歳出承認 (appropriations) がアウトプット集合単位で行われなければならないことが定められ、従来の投資志向で手続き統制から成果志向の議会統制に移行することがその特質としてあげられる。一方、国有企業法は、国有企業を民間企業と同様の原理で運営・報告され、投資利益率で評価されることが規定されている。最後の財政責任法とは、5つの財政原理、すなわち①政府債務を健全な水準に低下させること、②政府債務を一定水準に維持すること、③将来の逆効果に対する緩衝として正味資産を一定水準に維持すること、④財務リスクを健全に管理すること、⑤税率の確定) を定め、特に③にあげた「将来の逆効果に対する緩衝として正味資産を一定水準に維持すること」については、発生主義会計によりもたらされるバランスシートの正味資産を評価尺度とするものであり、ストック要素の管理指標として世界的に画期的なものといわれている。

2. 会計制度と地方政府システム改革

「成果志向」および「市場機構の利用」ならびに「アカウントビリティの強化」といった地方政府経営の原理を遂行するために重要な役割を果たしたものとして、会計制度改革の実行があげられる。

会計改革の一手法として制定された政府部門法は、大臣と次官との間で購入協定が結ばれるためには、購入あるいは供給される財・サービスの仕様が、双方に明らかで検証可能なものでなければならないとした必要性を掲げ、財・サービスの量・質と価格、供給場所

と時期を特定化するために、サービス価格を決定するための適正なコスト計算を要請した。また、財・サービス単位で協定を契約的に実施することは、従来のどれだけの人員や光熱水道あるいは施設を投入するかといった投資基準の予算から、どれだけの財・サービスを供給するかという成果基準の予算への変更を意味する。したがって、財・サービスにかかるアウトプット単位のコスト計算が必要となり、財・サービスの供給を支援する情報処理や人事・会計・総務などの共通間接部門の間接費も、財・サービス別に配賦することが求められた。これら間接費を別途予算措置とすることは、市場機構ではありえないものであるが、大臣は省庁以外からも財・サービスを購入することが可能となることから、公正競争の見地からは減価償却費等の資本費用を含めた全ての費用（発生主義で測定した費用）をアウトプット単位に配賦することが求められた。さらに地方政府は財・サービスの購入者であると同時に供給者である省庁の保持者でもある。したがって購入する財・サービスの価格・質・量などが妥当であるよう確保するだけでなく、所有者としては省庁の財・サービスの将来にわたる供給能力が適正に維持され、資本的資産が効率的・効果的に使用されるように確保すべきものとして、民間の財務諸表と同様の様式による省庁の財務報告が要求されることとなった。

さらに、大臣と次官との業績協定（ただし次官の雇用契約と評価は人事委員会が行う）は、業績に応じた報酬などの誘因協定を含むものであるが、この評価に際してもアウトプットのコスト以外に省庁の財務業績が参照されることから、公務委員会の次官に対する評価に際しても会計データは重要な要素となる。

3. 予算制度改革

ニュージーランドの予算改革で最も注目されるものとしては、アウトプット集合単位の予算編成と審議および歳出承認があげられよう。イギリスやアメリカにおける予算改革でも、成果志向の予算編成を目指しているが、イギリスおよびアメリカ両国共に予算の尺度が資源か資金かの違いはあるものの、これらは目的あるいは政策別の投入額に留まっている。すなわちニュージーランドのような、アウトプット集合単位で質と量についての測定が行われていないとみることができる。

このようなことから、ニュージーランドでは、議会、大臣および省庁のアカウントビリティ構造において統制と責任がアウトプット集合で完結し、情報の非対称にともなう問題を回避できるほか、アウトプット集合内部の個々のアウトプットについては行政における資源管理の裁量性が認められているといった特質も有していると考えられる。具体的な予算要求、予測報告および歳出法案等の予算循環は単年度サイクルではあるが毎年度の予算政策文書や経済財政状況報告は3年度分の予測を含むほか、財政戦略報告では10年間にわたる財政予測が含まれる。これら中・長期的財政予測は、財政責任法の財政原則を遂行す

るために採用されたものである。

Ⅲ. ニュージーランドにおける会計基準と財務諸表の構成

1. ニュージーランド公会計における会計処理基準

ニュージーランドでは、1993年の財務報告法により、公共機関においても民間企業と同様の会計基準GAAP (Generally Accepted Accounting Practice) の採用が義務付けられた。GAAPは、1992年にニュージーランド会計士協会内に設置された財務報告基準審議会 (Financial Reporting Standard Board : FRSB) が作成し、独立機関である会計基準評価審議会 (Accounting Standard Review Board : ASRB) が承認するとして手続きにおいて定められている¹²。

GAAPを採用したニュージーランドの会計では、各省庁の会計について当該省庁がアウトプットを算出するために必要な資産のみを対象とし、それ以外の行政資産については政府全体の会計に計上されることとなる¹³。

次に、資産の部のうち固定資産の評価方法については、以下に示した図表1-3のとおりである。

図表1-3 ニュージーランド会計における固定資産の評価方法

1	土地・建物・商業林	公正価値 (Fair Value)、建物については減価償却費を控除した価額
2	売却用資産	取得価額と正味実現価額 (Net Realizable Value) のうち低い価額 (低価法)
3	軍用資産・道路	償却後再調達価額 (Depreciated Replacement Cost)
4	車両・オフィス機器等	取得価額から減価償却費を控除した価額

ニュージーランド公会計における固定資産の評価方法については、固定資産を①土地・建物・商業林、②売却用資産、③軍用資産・道路、④車両・オフィス機器等の4つに分類し、それぞれの固定資産の性質に適応した評価方法が取られている¹⁴。

まず、土地および商業林の評価方法については、公正価値を基準に評価することとし、建物については減価償却費を控除した価額がバランスシートに計上される。なお、ここにいる公正価値とは「十分な知識がある売り手と買い手が合意する価格」と財務省公表のガイドラインにおいて定義されている。

次に、売却用資産については、取得価額と正味実現価額のうち低い価額を選択するもの

とした低価法による評価方法が取られている。これは売却用の資産という特質上、保守主義の観点から要請されたものと考えられる。

そして、軍用資産・道路については償却後再調達価額を評価価額としている。なお、ここにいう償却後再調達価額とは、再調達費用の推計値から資産の取得経過年数や減耗度合いを加味して減価したものをいう。

最後に、車両・オフィス機器等については、取得価額から減価償却費を控除した価額としている。これは償却性資産である車両・オフィス機器等については減価償却費計算が可能となることによるものと考えられる。

資産負債差額の位置付けについては、財政責任法において責任ある財政運営の5原則の1つに「将来の不測の事態に対処できるレベルにまで政府の純資産を引き上げ、これを維持する」と示しているように、正味資産について、単なる資産と負債の差額という認識ではなく、純資産の役割について明確に宣明している。

資本費用については、各省庁の純資産に対して一定の料率を乗じて算出された資本費用の額が政府に対し支払われることになる。このような資本費用導入の目的は、①省庁に対して通常民間が負担している資本費用を負担させることを通じ、省庁と民間を適正に比較すること、②省庁に対し不要な資産の処分を促すことの2点があげられる。

2. ニュージーランド公会計における財務諸表の構成

ニュージーランド会計において作成されるバランスシートについては、次頁に示した図表1-4のとおりである。

ここでのバランスシートは、横列に一会計年度の財務状態を表す予測予算 (Budget) と、当年度の実績見込 (Estimated Actual)、当年度の実績 (Actual)、前年度の実績 (Pre Actual) を置き、縦列にはバランスシートの構成要素を記載した形式となっている。横列においてこのような項目を記載している理由については、予算→予算執行→実績→時期予算へのリンクといった一連の流れを重視していることによるものと考えられる。このことは、「当年度予測予算Budget」および「実績見込 (Estimated Actual)」、そして「前年度実績 (Pre Actual)」を配置し、前年度の実績を考慮しながら今年度の予算額および実績見込額を計上していることから窺い知ることができよう。

縦列におけるバランスシートの構成要素については、「資産の部」、「負債の部」および「政府収支の部」をその内容としている。「政府収支の部」については、わが国の公会計において用いられているバランスシートの「正味資産の部」に相当するものであるが、ここでは資産と負債の差額を表すものとなっている。

資産の部および負債の部の配列法については、「流動性配列法」を採用している。わが国の公会計においては「固定性配列法」を採っているが、ニュージーランドにおいては企

業会計と同様の方式を採っているものである。ニュージーランドにおいて「流動性配列法」を採用している理由については、バランスシートが地方公共団体の有形固定資産を形成するための資金の源泉を表すことを目的としているのではなく、良好な財政状態の維持に資することを目的としてこの方式を採用しているものと考えられる。

図表1-4 ニュージーランド会計におけるバランスシート

	Budget	Estimated A c t u a l	Actual	P R E Actual
Assets				
Cash and bank balances	×××	×××	×××	×××
Marketable securities and deposits	×××	×××	×××	×××
Advances	×××	×××	×××	×××
Receivable	×××	×××	×××	×××
Inventories	×××	×××	×××	×××
Other investments	×××	×××	×××	×××
Property, plant and equipment	×××	×××	×××	×××
Commercial Forests	×××	×××	×××	×××
State highway	×××	×××	×××	×××
Intangible assets (including goodwill)	×××	×××	×××	×××
Forecast for future new capital spending	×××	—	—	—
Total Assets	×××	×××	×××	×××
Liabilities				
Payables and provisions	×××	×××	×××	×××
Currency issued	×××	×××	×××	×××
Borrowings	×××	×××	×××	×××
Pension liabilities	×××	×××	×××	×××
Total Liabilities	×××	×××	×××	×××
Total Assets less Total Liabilities	×××	×××	×××	×××
Crown Balance				
Accumulated operating balance	×××	×××	×××	×××
Revaluation reserve	×××	×××	×××	×××
Crown Balance	×××	×××	×××	×××

資産の部については、現金・預金 (Cash and bank balances)、短期有価証券 (Marketable securities and deposits)、貸付金 (Advances)、受取債権 (Receivable)、棚卸資産 (Inventories)、その他投資 (Other investments)、固定資産 (Property, plant and equipment)、商業森林 (Commercial Forests)、国道 (State highway)、無形固定資産 (Intangible assets)、将来の資産購入予想額 (Forecast for future new capital spending) から構成されている。ここで特筆すべき事項としては、まず固定資産について

通常の有形固定資産とその他重要な有形固定資産（商業森林や国道）を分類して表示していることがあげられる。これは、資産の部に占める割合が大きい有形固定資産について、通常の固定資産と分類して表示していることにより、アカウンタビリティを果たしているとみることができる。次に、「将来の資産購入予想額（Forecast for future new capital spending）」についてであるが、これは年度内における将来的な資産の購入予想額を計上しているものであることから、横列における予測予算（Budget）、当年度の実績見込（Estimated Actual）、当年度の実績（Actual）、前年度の実績（Pre Actual）のうち、予測予算（Budget）においてのみ計上されているものである。そして有価証券の分類については、短期有価証券とその他投資に分けて分類表示が行われている。これは、有価証券について、その所有目的別に分類したものであり、売買を目的とした有価証券については短期有価証券に、その他政府系の企業の有価証券については「その他投資」に分類しているものである。

負債の部については、未払金等（Payables and provisions）、発行済現金（Currency issued）、借入金（Borrowings）、年金債務（Pension liabilities）から構成されている。ここで特筆すべき事項としては、発行した貨幣額を「発行済現金（Currency issued）」として負債計上していることがあげられるとともに、基礎年金や退職給与引当金を年金債務（Pension liabilities）として計上していることがあげられる。

これら資産の部の合計と負債の部の合計の差額が「政府収支（Total Liabilities）」として計上されることとなる。したがってこの政府収支については、運営残高、累積運営残高および資産再評価差額がその内容となる。

なお、有形固定資産の減価償却費や年金債務価額については、発生主義を採用していることから、有形固定資産価額については減価償却費を控除した形式により計上され、年金債務については支払年金額を年々控除した残額を計上している。

以上のように、バランスシートの構成についてみてきたが、ニュージーランドのバランスシートについては、国際的にみても優れた作成方式を取っていると評価されているものである。しかし、「政府支収支の部」の表記方法については問題点¹⁵を有していると考えられる。これは、政府支出の部の内容が単なる資産と負債の差額を意味していることによるものであるが、本来ならば支払義務を負わない資本がここに計上されなければならないものと考えられる。すなわち、国庫支出金や税収等がここに計上されるべきものと考えられるのである。これらの支払義務を負わない資本については、それぞれ資産の部に計上されているため、税収等の額を一覧形式により表示することができないといった問題点を指摘することできよう。また有形固定資産の表示については、減価償却費を控除した形式より行われている。この方法からでは、減価償却費を一覧形式により確認することができず、また臨時償却か通常の減価償却なのかも不明となっていることもニュージーランドにおけ

るバランスシートの問題点として指摘したい。

次に、ニュージーランド会計において作成されるフロー指標として用いられている「財務業績報告書」について考察してみたい。これについては、次頁に示した図表1-5のとおりである。

ニュージーランドにおける一会計年度の経営成績を表す指標としては、前頁において掲載した「財務業績報告書 (Statement of Financial Performance)」がそれに該当するものである。

この財務業績報告書は、横列に一会計年度の財務状態を表す予測予算 (Budget) と、当年度の実績見込 (Estimated Actual)、当年度の実績 (Actual)、前年度の実績 (Pre Actual) を置き、縦列には財務業績報告書の構成要素を記載した形式となっている。横列においてこのような項目を記載している理由については、バランスシートと同様に予算→予算執行→実績→時期予算へのリンクといった一連の流れを重視していることによるものと考えられる。

縦列における財務業績報告書の構成要素については、「歳入 (Revenue)」、「歳出 (Expenses)」および「運営収支 (Operating balance)」をその内容としている。

歳入項目については、政府の課税権による収益 (Levied through the crown's Sovereign power) と政府活動による収益 (Earned through the Crown's operations) から構成され、「政府の課税権による収益」については、直接税 (Direct taxation)、間接税 (Indirect taxation)、「政府活動による収益」については投資収入 (Investment income)、販売 (Sales of goods and services)、その他収入 (Other operational revenue)、商業森林の再評価による未実現損益 (Unrealized gains (or losses) arising from revaluations of commercial forests) をその内容としている。

ここで特筆すべき事項としては、歳入について課税権によるものと政府活動によるものとに分類して表示していることがあげられる。また、ニュージーランドの会計においては、時価主義が取られていることから、商業森林についてはその価額について再評価を行い、未実現損益についても財務業績報告書において計上されている。

次に歳出項目については、社会福祉 (Social security and welfare)、年金 (GSF pension expenses)、保健 (Health)、教育 (Education)、政府サービス (Core government services)、公安 (Law and order)、防衛 (Defense)、交通・通信 (Transport and communications)、経済・産業サービス (Economic and industrial services)、文化・レクリエーション (Heritage, culture and recreation)、基本的サービス (Primary services)、住宅・地域開発 (Housing and community development)、財務費用 (Finance costs)、純為替差益 (Net foreign-exchange losses (or gains)) を内容とした機能別分類 (By functional classification) により作成されている。

図表1-5 ニュージーランド会計における財務業績報告書

	Budget	Estimated Actual	Actual	PRE Actual
Revenue				
Levied through the Crown's Sovereign Power				
Direct taxation	×××	×××	×××	×××
Indirect taxation	×××	×××	×××	×××
Eared through the crown's Operations				
Investment income	×××	×××	×××	×××
Sales of goods and services	×××	×××	×××	×××
Other operational revenue	×××	×××	×××	×××
Unrealized gains (or losses) arising from revaluations of commercial forests	—	—	×××	×××
Total Revenue	×××	×××	×××	×××
Expenses				
By functional classification				
Social security and welfare	×××	×××	×××	×××
GSF pension expenses	×××	×××	×××	×××
Health	×××	×××	×××	×××
Education	×××	×××	×××	×××
Core government services	×××	×××	×××	×××
Law and order	×××	×××	×××	×××
Defense	×××	×××	×××	×××
Transport and communications	×××	×××	×××	×××
Economic and industrial services	×××	×××	×××	×××
Heritage, culture and recreation	×××	×××	×××	×××
Primary services	×××	×××	×××	×××
Housing and community development	×××	×××	×××	×××
Finance costs	—	×××	×××	×××
Net foreign-exchange losses (or gains)	×××	×××	×××	×××
Total expenses	×××	×××	×××	×××
Revenue less expenses				
Operating balance	×××	×××	×××	×××

ここで特筆すべき事項としては、歳出の内容について行政目的別の表示が行われ、減価償却費等の発生コストは財務費用において計上されていることがあげられる。また外国為替については、会計年度毎に再評価を行う完全発生主義を採用し、その為替差損益を計上していることが特質としてあげられよう。これら歳入歳出の差額が「歳入歳出差額 (Total expenses Revenue less expenses) として計上されることとなる。そして、この「歳入歳出差額」に、公有企業利益 (Surplus of SOEs Excluding)、事故補償公社請求債務評価 (ACC outstanding claims liability revaluation) および配当・その他分配金 (Dividends and other distributions) を加減算し、最終的な「運営収支 (Operating Balance) が算出されることとなる。このような「公有企業利益」、「事故補償公社請求債

務評価」および「配当・その他分配金」を歳入歳出差額に含めない理由については、一般的な行政活動による歳入歳出とそれ以外の歳入歳出とに分け、一般的な行政活動による成果を明確に表示する意図があることによるものと考えられる。

IV. わが国の地方公共団体における公会計制度との比較

わが国の公会計システムは、地方自治法ならびに地方自治法施行令の下においては現金主義および単式簿記により計算書類が作成されている¹⁶が、旧自治省（現総務省）により「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」が公表されたことにより、わが国の地方公共団体においては会計改革が推進され、多くの地方公共団体において発生主義および複式簿記による計算書類が作成されている。

前節よりニュージーランドの公会計システムについて論述してきたが、ここではわが国のそれとの比較を行い、わが国の公会計システムにおけるニュージーランド公会計システムの導入の効果について検討する。なお、ここにおいて比較検討を行うわが国の公会計システムの対象とは、現行の地方自治法および地方財政法において規定されている会計制度ではなく、現在、総務省において推進されている会計システムをいうものである。

わが国において推進されている地方公共団体の計算書類については、①歳入歳出決算書、②バランスシート、③行政コスト計算書がその内容となるが、ニュージーランド公会計においては上述のとおり①キャッシュ・フロー計算書、②バランスシート、③財務業績報告書となっており、それらの機能については同様のものと考えられるが、各計算書類が示す財務情報の内容については大きな相違点があるものと考えられる。

まず、これらの各3つの計算書類について俯瞰的に比較してみるならば、わが国において作成されている歳入歳出決算書が現金主義で作成されているのに対し、ニュージーランドにおけるキャッシュ・フロー計算書については発生主義に基づいて作成されていることがあげられる。この点に関して、ニュージーランドにおける決算制度がわが国の決算制度に比して先進的であるとする見解も見受けられるが、筆者はこれに対し否定的な立場をとるものである。なぜならば、歳入歳出決算書とは、一会計年度の総歳入と総歳出の均衡を表し、年度内における総歳入が総歳出を賄っているか否かといった関係を示す役割を担うものであり、ここに徒に発生主義を取り入れてしまうと、議会において決定した予算を、議会において決定した用途に運用できたかどうかといったチェック機能が作用せず、議会制民主主義そのものを歪める虞があると考えられる。したがって、歳入歳出決算書とは別にキャッシュ・フロー計算書を作成し、発生主義による資金繰りの把握を行うことが必要であろう。

次に、計算書類の具体的な内容について比較してみるならば、まずバランスシートにつ

いては、ニュージーランドにおいては予算会計が採用されていることがその特質としてあげられる。また、バランスシート項目の配列については、わが国のバランスシートにおいては固定性配列法が採用されているのに対し、ニュージーランドのバランスシートにおいては流動性配列法が採用されている。バランスシートにおいて、流動性配列法を採るかまたは固定性配列法を採るかは財務情報の内容に関係するものではなく、会計対象の活動内容によって異なるものであると考えられる。なお、ニュージーランドのバランスシートにおいて流動性配列法が採用されている理由については、バランスシートが地方公共団体の有形固定資産を形成するための資金の源泉を表すことを目的としているのではなく、良好な財政状態の維持に資することを目的としてこの方式を採用しているものと考えられる。

そして最後に、両国における会計処理上の相違点であるが、ニュージーランドと同様に、わが国においても発生主義¹⁷が採られている。しかし、ニュージーランドにおいては予算準拠性および行政評価重視といった視点から発生主義による予算書並びに決算書が作成され、予算→予算執行→決算（実績）→時期予算へのリンクといった一連の流れを重視していることが重要なポイントとしてあげられる。予算過程を経過した後の財政活動の結果が適正に行われたかどうかをチェックするための財務業績報告書の作成が行われていることも重要なポイントとして指摘したい。

結び

本稿においては、ニュージーランドの地方公共団体における公会計制度について考察し、それに際しては、わが国の公会計システムを意識しながら両国を比較するといった視座を保ち、ニュージーランド公会計において優位する事項を取り上げ、わが国の公会計改革に資するよう考察したものである。

その結果、ニュージーランドの地方公共団体における会計は、行政府内における管理手法の効率的かつ合理的な施行を目的としたNPM（New Public Management）によるPerformance Review（業績評価）を行うために、予算過程においてアウトプット集合単位の予算編成と審議および歳出承認制度を導入し、アウトプット集合単位で質と量についての測定が可能となっていることが明らかとなった。さらに、予算過程を経過した後の財政活動の結果が適正に行われたかどうかをチェックするための財務業績報告書の作成が行われていることも重要なポイントとして指摘したい。

これらを基に、わが国の公会計改革に資する提案として、アウトプット集合単位による予算書作成を行うことが必要であると同時に、財政における適正な資金繰りを明らかにするための計算書類としてキャッシュ・フロー計算書の導入と、予算を基にした財政活動の適正化をチェックするための指標として財務業績報告書の作成も必要であるという結論を

導き出し、本論文の知見としたものである。

(注)

- ¹ 第1次前渡資金法に定める現金支出総額、費用総額、負債総額のうち負債総額については、通常当初歳出額の1/3が該当するものである。
- ² 当初歳出法には、予備費的な費用科目を有していないことから、一種の予備費的立法項目としての位置付けも行われている。
- ³ 議決外支出 (Unappropriated Expenditure) は、各所管の議決予算の1%以内であれば、財務大臣の承認により支出が可能となり、財務大臣の承認を経ない場合であっても議会の事後議決をもって可能となる。
- ⁴ National Institute Research Advancement, *Research on the Introduction of the New Public Management Approach into Local Governments*, 2003, pp. 27-28参照。
- ⁵ ニュージーランドの予算については、発生主義アウトプット予算によりその編成が行われている。この骨格としては、1. 業績フレームワーク、①アカウントビリティ関係におけるアウトプットとアウトカムとの区別、②政府としての「所有者」と「購入者」の役割、ならびに2. 各省庁へのアウトプットに基づく予算付与、3. 政府の「購入者」としての関心を管理する戦略、4. 政府の「所有者」としての関心を管理する戦略、を掲げたものとなっている。
- ⁶ コミットメント報告書 (Statement of Commitments) とは、契約等によって発生した将来の支出および負債について記載された書類をいう。
- ⁷ コンティンジェンシー報告書 (Statement of Contingent Liabilities and Assets) とは、保証金・賠償金等の偶発的な債務の発生を記載した書類をいう。
- ⁸ 非承認支出・費用・負債報告書 (Statement of Unappropriated Expenditure, Expense or Liabilities) とは、議会の承認額を超えたもの、または未承認の支出・負債について記載した書類をいう。
- ⁹ 信託資金報告書 (Statement of Trust Money) とは、政府に預け入れられている資金について記載した書類をいう。
- ¹⁰ 筆谷 勇「公会計制度改革の動向」『地方財務』11月号, 1998年, pp. 60-61参照。
- ¹¹ NPMを導入したニュージーランド・モデルは、隣国のオーストラリアに影響を与え、オーストラリアでは1990年代以降、連邦政府、各州政府においてニュージーランドの影響を受けた行財政改革が推進されている。
- ¹² Governmental Accounting Standards Board, *Concepts Statement No.1, Objective of Financial Reporting*, 1987. 参照。
- ¹³ 例えば、文化遺産や国立公園、国道等は政府の資産として区分、各省庁はこれらの資産の処分を行う権限を有していない。
- ¹⁴ Governmental Accounting Standards Board, *Concepts Statement No.2, Service Efforts and Accomplishments Reporting*, 1994, 参照。
- ¹⁵ 純資産の部の表記方法についてはアメリカの公会計においても問題点を有していると考えられる。これは、ニュージーランドの公会計と同様に純資産の部の内容が単なる資産と負債の差額を意味していることによるものであるが、本来ならば支払義務を負わない資本をここに表示しなければならないと考えられる。そして有形固定資産の表示についても、減価償却費を控除した形式である直接法より行われている。
- ¹⁶ 地方自治法施行令第166条第2項においては、地方公共団体において作成すべき計算書類について、「歳入歳出決算事項別明細書、実質収支に関する調書及び財産に関する調書」と定められ、また、これらの詳細な作成様式については地方自治法施行規則第16条および第16条の2において規定されている。

17 予算過程並びに決算における発生主義の導入については、国際的に統一的なものとなっていない。例えば、アメリカの予算においては発生主義が採油されていないが、その理由については、予算単年度主義の下で、資本投資額のような総額を初年度に認識する必要があるものについて、これらが各会計年度に割り振られてしまい年度必要歳出額を把握できないといった問題点が存することがあげられている。そして、決算において発生主義を取り入れることの是非については、年金等の早期にリスクを認識できる場合もあるとした利点を認めつつ、長期にわたる財政状況を国民に示すことに有益であると認識されている一方で、発生主義の下において恣意性の介入可能性の虞があることに警鐘を鳴らしている。

これらを基に、わが国の公会計システムにおける対応を考察してみると、アメリカのように予算に際して発生主義を否定的に捉えることについては異論を唱えたいが、発生主義を取り入れることにより資本投資額のような総額を初年度に認識できないことについては、公会計における発生主義の弊害と思われる。したがって、予算に際しては、現金主義における歳入歳出決算書の他に、一部発生主義を取り入れた支出負担確定主義による純資産増減計算書を作成することにより、会計情報の適正性が保たれると考えられる。

また、決算における発生主義については、わが国の公会計においては年金と減価償却費のみにしか採用されていないことから、恣意性の介入する虞がないものと考えられるが、今後のわが国における公会計改革において、過度な保守主義により公会計情報の真実性を歪める虞があってはならないことを指摘したい。