

## 第3節 フランスの公会計

### フランスの公会計の概論

フランスにおいては、中央政府、地方政府とともに、決算に発生主義会計が導入されている。中央政府については、予算組織法による公会計改革により、発生主義が導入された。しかし、現金主義による会計も存続しており、発生主義と現金主義の2つの会計制度がある。地方政府においては、予算・決算ともに、経常部門には発生主義、投資部門（投資費用・収入）には現金主義が適用されている。

### 1 フランス中央政府

#### (1) 複式簿記・発生主義会計の導入状況

##### ア 経緯<sup>24</sup>

フランスの中央政府では、2001年に予算組織法が制定され、2006年から同法が本格的に導入されたことにより、予算・会計・業績評価が互いに関連し、議会に対して予算と決算の説明がなされる仕組になった。

##### イ 発生主義会計の導入目的<sup>25</sup>

従来、フランス中央政府の会計は、現金主義に一部発生主義的な要素を加えた修正現金主義で行われていたが、①公的分野の会計担当者が財務情報を最大限に利用できること、②中央政府の決算はフランス会計原則から作成されたモデルに従って作成するという原則に従うという観点から、近代化が進められてきた。また、主要先進諸国で発生主義の導入が試みられていること、国際会計士連盟の公会計部会でも公会計基準の開発を開始していること、欧州連合の欧州会計システムで発生主義の会計基準が導入されていることを背景に、財務情報の活用の向上と説明責任の明確化のために、

中央政府に発生主義に基づく会計原則を導入することが定められた。

##### ウ 予算制度

新しい会計制度では、歳入歳出会計を扱う予算会計、決算を扱う財務会計、事業の支出を分析するコスト分析会計の三本柱が定められた。発生主義会計が導入されたのは会計制度のうち財務会計についてであり、予算会計については現金主義であるため、二重制度となっている。

##### エ 会計基準と設定主体<sup>26</sup>

予算組織法の第27条で、中央政府に発生主義に基づく会計原則を導入することが定められた。

具体的な会計基準としては中央政府会計基準が策定された。中央政府会計基準は経済財政産業大臣の諮問を受けた公会計基準委員会の審議及びその結果を受けての国家会計審議会への意見提出、国家会計審議会において会計の一般原則と合致しているか

<sup>24</sup> 新日本監査法人「フランスの行財政改革と業績予算の実態に関する調査」から作成

<sup>25</sup> IFAC “The Modernization of Government Accounting in France” から作成

<sup>26</sup> 新日本監査法人「フランスの公会計・予算改革と会計検査院の役割に関する調査研究」から作成

の確認を経て、経済財政産業大臣の決定により定められた。実質的な策定、検討は2002年に設立された公会計基準委員会により行われた。同委員会は省庁から独立した機関であり、経済財政産業省、会計検査院、国家会計審議会メンバー、会計士、有識者等から構成された。

発生主義をベースとした中央政府会計基準は2004年に発行された。

#### オ 作成する財務諸表

作成する財務諸表の種類と内容は以下のとおりである（図表15・16）。

**図表15 作成する財務諸表**

財務諸表	説明
貸借対照表	資産、負債、純資産の期首と期末の額を示したもの
純費用計算書	業務費用の部、介入費用の部、財務費用の部のそれぞれについて収入と支出を示したもの
純主権的収入計算書	国の特権的収入である税収を示したもの
当期剰余金・欠損金計算書	純費用計算書と純主権的収入計算書に計上された費用と収入の合計額及び差額の総額を示したもの
キャッシュ・フロー計算書	業務活動、投資活動、財務活動の部のそれぞれについてキャッシュ・フローの状況を示したもの

図表 16 財務諸表の概要と関連

貸借対照表

	2009年度		2008年度	
	総額	減価償却 減損損失	純額	純額
固定資産				
無形固定資産	×	×	×	×
有形固定資産	×	×	×	×
金融資産	×	×	×	×
固定資産合計	×	×	×	×
流动資産(現金を除く)				
棚卸資産	×	×	×	×
債権	×	×	×	×
未収主権収入	×	×	×	×
前払費用	×	×	×	×
流动資産(現金を除く)合計	×	×	×	×
現金				
現金・預金	×		×	×
未払費用及び前受収入	×		×	×
資産合計	×	×	×	×
金融負債				
譲渡可能債権			×	×
譲渡不可能債権			×	×
金融負債合計			×	×
非金融負債(現金を除く)				
業務負債			×	×
前受収入			×	×
非金融負債合計			×	×
引当金			×	×
その他負債			×	×
現金			×	×
未収収入及び繰延費用			×	×
負債合計			×	×
前期繰越金			×	×
資産負債再評価差額			×	×
当期剩余金(欠損金)		○	×	×
純資産			×	×

純費用計算書、純主権的収入計算書、当期剩余金・欠損金計算書

純費用計算書	2009年度	2008年度
人件費	×	×
仕入、棚卸資産減耗、外部サービス	×	×
減価償却費、引当金繰入額、減損損失	×	×
その他業務費用	×	×
直接業務費用合計	×	×
公共サービス費用に対する補助金	×	×
引当金繰入額	×	×
間接業務費用合計	×	×
業務費用合計	×	×
売上高	×	×
棚卸資産及び仕掛品	×	×
引当金戻入額及び減損戻入額	×	×
その他業務収入	×	×
業務収入合計	×	×
純業務費用合計	×	×
家計への移転	×	×
企業への移転	×	×
自治体への移転	×	×
介入費用合計	×	×
他事業体からの分担金	×	×
引当金戻入額及び減損戻入額	×	×
介入収入合計	×	×
純介入費用合計	×	×
支払利息	×	×
その他財務費用	×	×
財務費用合計	×	×
固定資産売却益	×	×
財務取引による為替差益	×	×
財務収入合計	×	×
純財務費用合計	×	×
純費用合計	○	×

純主権的収入計算書	2009年度	2008年度
所得税	×	×
法人税	×	×
付加価値税	×	×
印紙税、その他分担金、間接税	×	×
純税収入合計	×	×
罰金、その他違約金	×	×
その他主権的収入合計	×	×
GNPに基づいた欧州連合への分担金	×	×
付加価値税に基づいた欧州連合への分担金	×	×
GNPと付加価値税に基づいた欧州連合への分担金合計	×	×
純主権的収入合計	○	×

当期剩余金・欠損金計算書	2009年度	2008年度
純業務費用	×	×
純介入費用	×	×
純財務費用	×	×
純費用	○	×
純税収入	×	×
その他純主権的収入	×	×
GNPと付加価値税を基準とした欧州連合への分担金	×	×
純主権的収入	○	×
当期剩余金・欠損金	○	×

## (2) 財務情報の公開と活用

### ア アカウンタビリティ

発生主義会計に基づく財務諸表は、国の財務諸表 (CGE : Le Compte Général de l'Etat) として毎年公表される。CGEには財務諸表の本表及び附属明細書のほか、追加の説明や注記が記載されている。2009年度のCGEの記載事項は以下のとおりである<sup>27</sup>。

- 1. 2009会計年度の特記事項
  - 1.1 國際的経済危機と国による財政支援の測定について
  - 1.2 その他の特記事項
- 2. 会計の範囲と会計基準
- 3. 貸借対照表の注記
- 4. 純費用計算書の注記
- 5. 貸借対照表に計上されない取引
- 6. その他の情報
- 7. 国債による投資

また、CGEとは別に年次業績報告書が作成され、会計情報であるコスト分析会計が記載される。CGE及び年次業績報告書は議決の後に、経済財政産業省のホームページに掲載され、一般に公開されている。

### イ 財務情報の活用

予算組織法による改革の主眼は、「議会による予算審議の実質化」及び「業績に基づく行政マネジメント手法の導入」である。そこで、予算については従来の形態別予算からミッション・プログラム・アクション<sup>28</sup>という政策目的別の予算体系へと、議会及

び国民が理解しやすい形に改められた。一方、業績評価についてはプログラムごとに定められた目的、成果目標、業績指標を、ミッションごとに取りまとめた年次業績計画書において目標を設定・公表し、その実現のために予算編成を行い、予算執行の成果は財務諸表と年次業績報告書を検討することで評価をするという制度が導入されることとなった。

年次業績計画書においては、プログラムごとの業績指標の設定とプログラム・アクションごとのコスト分析（想定予算額の算定）が行われ、予算の根拠資料になる。これに対し、決算時に作成される年次業績報告書においては、プログラムごとの業績評価結果やフルコスト分析を含む分析が行われる。フルコスト分析は、アクションごと・予算費目ごとの支出金額及びプログラムとアクションに投入された資源について発生主義に基づいて行われ、プログラムごとの予算と実績額の分析が可能となっている。

2009年度のプログラムを例とした年次業績報告書の記載事項は以下のとおりである。

<sup>27</sup> MINEFI (経済財政産業省) "Compte Général de L'Etat 2009" から作成

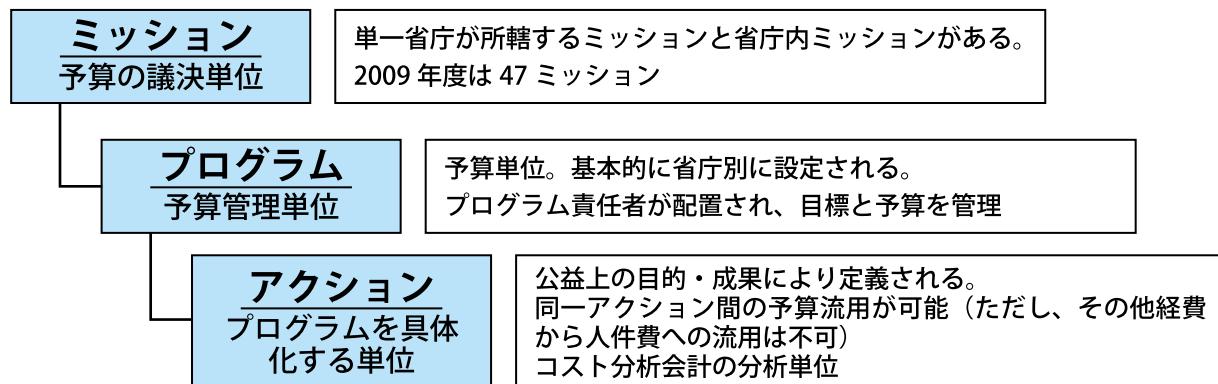
<sup>28</sup> ミッションは一般会計における歳出の議決単位で、省庁ごとに区分されるものと複数省庁が担当するものがある。プログラムは予算組織法の政策体系の結果と評価に連動する予算区分で、アクションはプログラムを具体化するための業務単位

【年次業績報告書の記載内容（2009年）】<sup>29</sup>

- 1 年次業績報告書における戦略の総括
  - ・当該プログラムを管轄する管理部局長による実績の概要の説明
  - ・目標と業績指標の説明
- 2 支出実績の説明
  - ・2008年度及び2009年度のアクション別、費目別の債務負担行為認可額と支出許容費の説明（表形式）
  - ・流用及び繰越の説明（表形式）
- 3 プログラムの概要説明
  - ・プログラムの構成要素であるアクションの説明
  - ・プログラムにおける各アクションの割合等の説明（図表）
- 4 目標と業績指標
  - ・（アクションに対応する）目標とそれに設定される業績指標の結果及び結果の分析
- 5 1ユーロからの証明
  - ・年次業績計画で実施された「最初の1ユーロからの証明」の事後検証として、支払許容費と債務負担行為の分析、アクションごとの費目別支出額の分析
- 6 オペレーター<sup>30</sup>
  - ・主要なオペレーターの概要及び活動実績（支出額、投入人員数等）の説明
- 7 プログラムとアクションの費用の分析
  - ・プログラム間の費用の発生状況（図）、アクションごとの予算、アクションごとの発生主義に基づく会計情報の説明（コスト分析会計）として内部振替後の支出実績額・外部振替後の支出実績額、フルコスト分析

ミッション、プログラム、アクションに関する関係等については、図表17・18・19のとおりである<sup>31</sup>。

図表17 ミッション、プログラム、アクションの関係



29 MINEFI [http://www.performance-publique.gouv.fr/farandole/2009/LRBLEUMSN\\_MSNDDB.htm#RPGM223](http://www.performance-publique.gouv.fr/farandole/2009/LRBLEUMSN_MSNDDB.htm#RPGM223) から作成

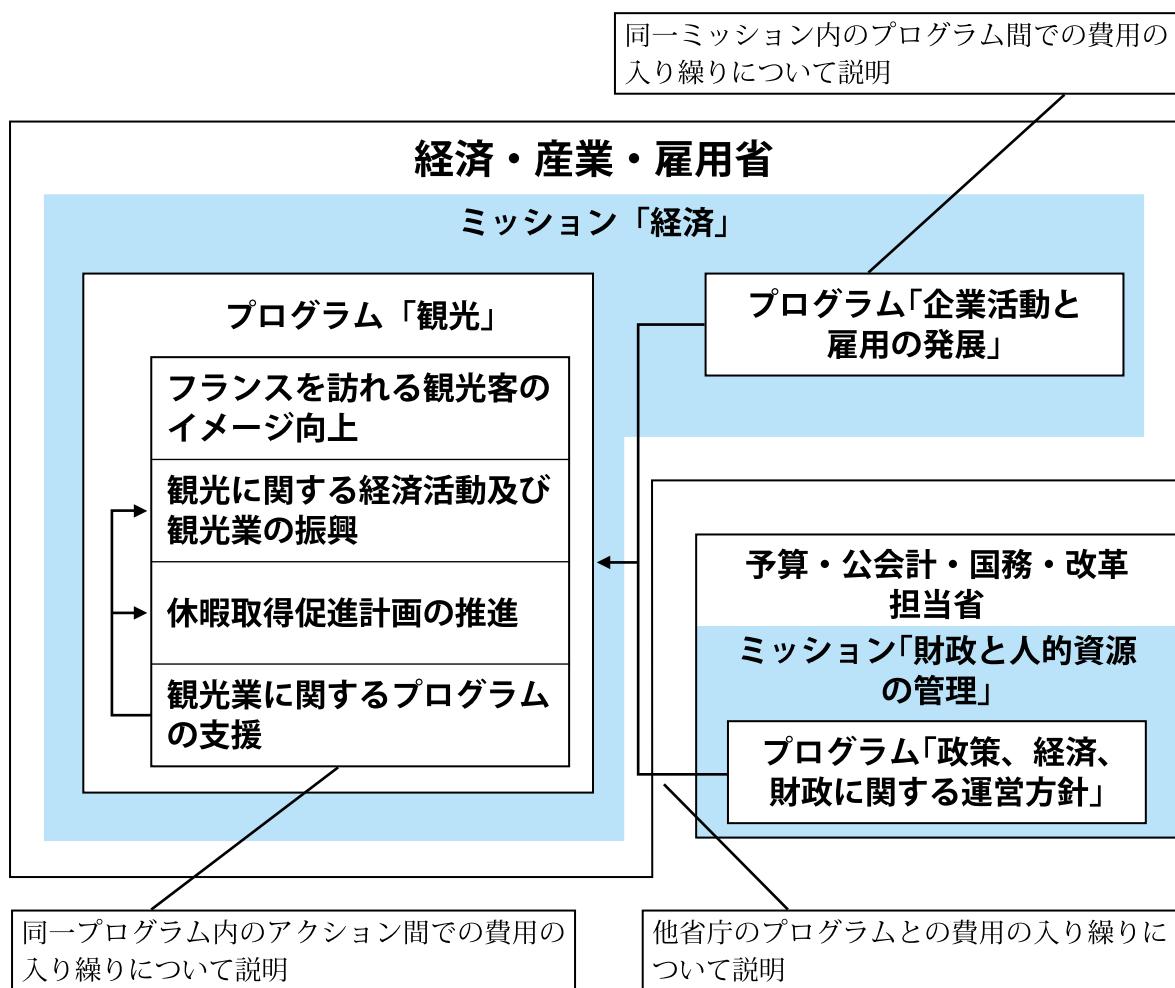
30 財政から歳出を受けて、行政サービスを担う法人

31 新日本監査法人作成

図表 18 2009 年度ミッション「経済」の事例

ミッション	プログラム	アクション
経済	企業活動と雇用の促進	・・・
	観光	フランスを訪れる観光客のイメージ向上 観光に関する経済活動及び観光業の振興 休暇取得促進計画の推進 観光業に関するプログラムの支援
	統計と経済調査	・・・
	経済及び財政政策	・・・

図表 19 プログラムとアクション費用の分析【プログラムの分析図】



## 2 フランス地方政府

### (1) 地方自治制度<sup>32</sup>

フランスの地方政府の単位は州、県、コミューンの三層構造である。この他、大都市制度が適用される三都市（パリ、リヨン、マルセイユ）があるが、パリはコミューンと県を合わせた権限を持ち、他の二都市はコミューンに近い権限を持つ。州・県・コミューンは国の行政区画とも一致しており、国が行う行政の統括者として、州・県には地方長官、コミューンには市長が置かれる。一方 1982 年の地方分権改革以降、地方政府の業務の執行は、州議会議長、県議会議長、コミューンでは市長が行うこととされている。

法的根拠としては、地方政府の権限と財源は第 5 共和国憲法により定められている。フランスの地方制度は 1982 年の地方分権法により大きく改革され、その後の一連の立法及び 2003 年の改憲を伴う制度改革を経て、地方への権限移譲及び財政の自主権が強化された。

### (2) 複式簿記・発生主義会計の導入状況

#### ア 経緯<sup>33</sup>

1997 年以前まで、住民 10,000 人未満の地方政府には M 11、住民 10,000 人以上の地方政府には M 12 という異なる会計基準が適用されていた。M 11・M 12 は 1947 - 1957 フランス会計原則<sup>34</sup>との整合性が考慮されており、M 11・M 12 の適用によって、機能別の表示と投資に関する表示の分離、減価償却・引当金の考え方の導入がなされた。

しかし、①地方政府の財政は M 11・M 12 の導入によっても、分かりやすく表示されなかったこと、②新フランス会計原則が 1982 年に制定（1992 年に改訂）され、公会計も原則としてこれに整合することが求められたこと、③ 1982 年の地方分権法改訂による地方の自治権の拡大により地方政府の会計制度の整備の必要性が高まり、地方政府の財務状況を分かりやすく把握する必要性が高まったことから、会計制度の整備が開始され、1997 年から地方政府に M 14 という会計基準が適用されることになった。

#### イ 発生主義会計の導入目的<sup>35</sup>

地方政府の財政健全性の確保のため、経常部門予算の均衡と、経常部門の余剰金額が公債費の債務元本部門を上回ることが求められていた。しかし、1990 年代後半に債務の繰延等が行われ、地方政府の「隠れ借金」問題が顕在化したため、この状況に

32 自治体国際化協会「フランスの地方自治」から作成

33 Direction Général des Collectives Locales “La comptabilité M14 des communes” から作成

34 国家会計規定委員会が策定するフランスの会計原則であり、フランスのあらゆる団体に一般に適用される会計基準

35 中西一「フランス予算・公会計改革：公共政策としての公共経営」（創成社）から作成

歯止めをかけるため、M 14 で減価償却と引当金を義務化することで経常収支の均衡達成の条件を厳格化することとし、完全な発生主義が導入された。

#### ウ 予算制度

予算はM 14に基づき、現金主義により地方政府の執行機関が作成し、議決を経て決定される。

M 14 は当初予算書及び決算書における性質別・機能別の表示方法や計上方法を定めている。予算及び決算について、執行(決算)のうち、経常部門(業務費用・業務収入)には発生主義、投資部門(投資費用・投資収入)には現金主義が適用される<sup>36</sup>。

#### エ 会計基準

会計基準として適用されるM 14 は、当初予算書及び決算書における性質別・機能別の表示方法や計上方法を定めている。予算及び執行(決算)のうち、経常部門損益(業務費用・業務収入)には発生主義、投資部

門(投資費用・投資収入)には現金主義が適用される。

なお、1997年のM 14 の複雑さを是正するため、地方政府の代理人等を含む作業チームにより 2002 年から見直しが行われ、2006 年に会計基準が改訂された<sup>37</sup>。

#### オ 作成する財務諸表

地方政府が作成する主要な会計関連書類は当初予算書と決算書である。また、地方政府に中央省庁から派遣される会計官が会計管理報告書を作成する。会計管理報告書には「成果計算書」(企業会計における損益計算書に相当)と「貸借対照表」が含まれる。

M 14 に基づき作成される決算書に含まれる会計情報は図表 20 のとおりである。なお、決算書は当初予算書とほぼ同様の体裁、科目により作成されるため、決算書であっても計算書のタイトルが「予算」となる。

**図表 20 作成する財務諸表**

財務諸表	説明
経常予算 (経常部門)	業務の実施に係る全収入・支出を発生主義により、形態別科目で示したもの。減価償却費も業務の部に含まれる。議決予算の項目ごとの明細が付される。
経常予算 (投資部門)	投資部門(資本、固定資産、財務資産等)に係る収入・支出を現金主義により、形態別科目で示したもの。議決予算の項目ごとの明細が付される。
附属資料	<ul style="list-style-type: none"> <li>・貸借対照表(負債、引当金、振替支出等)に関する情報</li> <li>・簿外資産負債に関する情報</li> <li>・その他の情報(人件費の明細、財務上の債務負担を行った団体上のリスト等)</li> <li>・統計情報(財務指標)</li> </ul>

<sup>36</sup> 新日本監査法人作成

<sup>37</sup> Direction Général des Collectives Locales “La comptabilité M14 des communes” から作成

## (3) 財務情報の公開と活用

決算書には、「統計情報」として財務指標が含まれている。この財務指標もM14によって一定以上の住民数の地方政府で統一的に作成が求められるものである。これにより、地方政府間の比較が可能となる。MINEFIのホームページでは、各コムューンを検索し同一フォーマットの決算書概要を入手することができるため、容易に比較可能な状況となっている<sup>38</sup>。例としてパリ市の財務指標は図表21のとおりである。

図表21 決算書に記載する財務指標（パリ市）<sup>39</sup>

財務指標	パリ市 (2008年度)
1 業務支出÷人口	2,032.15ユーロ
2 直接税による収入÷人口	751.32ユーロ
3 業務収入÷人口	2,233.15ユーロ
4 設備投資支出÷人口	518.63ユーロ
5 負債の未決済残高÷人口	928.80ユーロ
6 業務の補助金総額÷人口	577.08ユーロ
7 人件費÷業務支出	40.22%
8 財務力の換価係数	57.44%
8-2 拡大財務力の換価係数	—
9 業務支出及び借入金の年間償還額÷業務収入	110.50%
10 設備投資支出÷業務収入	23.22%
11 負債の未決済残高÷業務収入	41.59%

<sup>38</sup> <http://alize2.finances.gouv.fr/communes/eneuro/><sup>39</sup> Ville de Paris, Budget General "Compte Administratif De l'exercice 2008" から作成

## 第4節 カナダ中央政府の公会計

カナダの連邦政府では、予算についても一部発生主義会計を導入しており、各省庁の予算、決算、業績を関連付けて説明することが可能となっている。

### (1) 複式簿記・発生主義会計の導入状況

#### ア 経緯

カナダ連邦政府は、1980年代半ばから数々の会計政策の変更を推進し、修正発生主義に基づく会計に移行してきた。そして、1995年度の予算において、行政のマネジメント改善のために完全発生主義会計への移行を行うことを発表した。

2001年度の財務諸表において、完全発生主義に基づくデータを作成し検証を行った結果、データの信頼性が十分であると判断されたことから、2002年度の財務諸表から完全発生主義への移行が実施された。

#### イ 発生主義会計の導入目的<sup>40</sup>

発生主義会計を適用することで、貸借対照表は政府の資産と負債のより包括的な情報を提供し、透明性とアカウンタビリティを向上させる。また、毎年の財政収支は、会計年度中の経済活動と政府の意思決定の影響を、一層反映させることになる。

発生主義会計を適用することで、政府の意思決定を改善するような新しい情報を、以下の方法で提供する。

- ・政府の固定資産の価値を認識することで、固定資産の管理改善や、固定資産の購入・売却に関するよりよい意思決定を可能とする。
- ・資本整備の所有及び運用の正確なコストを示すことで、プログラムやサービスの提供におけるより正確なコスト情報を提

供する。

- ・政府の負債を完全に記録することで、各省庁に負債を管理する計画の策定を促す。
- ・税収及び負債と非金融資産の評価に影響し、毎年の財政収支と負債の評価に変化をもたらす。

#### ウ 予算制度

政府の予算書には、「予算」(The Budget)と、3部構成の「歳出見積」(The Estimates)の2種類があり、うち「歳出見積」が我が国の予算書に相当するものである。これらはすべて議会に対しての参考資料という位置付けであり、実際に議決対象となるのは、「歳出権限付与法案」である。ただし、「歳出権限付与法案」は「歳出見積(第2部)」に基づき作成されるため、「歳出権限付与法案」の議決は「歳出見積(第2部)」の議決とほぼ同義である。

「予算」は2003年度から完全発生主義に移行したが、「歳出見積」は引き続き現金主義により策定される。それぞれの特徴は以下のとおりである。

##### ① 予算 (The Budget)

政府の財政的・社会的・経済的政策及び優先課題について示したもので、歳入・歳出の中期的な計画について提示したものである。通常、「予算演説」、「予算概要」、「予算計画」で構成される。我が国の予算書と

<sup>40</sup> Department of Finance <http://www.fin.gc.ca/budget03/bp/bpa6-eng.asp> から作成

は異なり、マクロ経済的な内容が多く含まれており、政府の詳細な支出計画について記載した文書ではない。この「予算」については、2003年度予算(2003年2月発表)から完全発生主義に移行した。

## ②歳出見積 (The Estimates)

政府の詳細な歳出計画を提示したものであり、我が国の予算書に相当する。

「予算」とは異なり、「歳出見積」には原則的には発生主義ではなく引き続き現金主義が適用される。ただし、第3部の「省庁業績報告書」は発生主義で作成されている。

第1部の「連邦政府歳出計画」には調整項があり、これには、現金主義に基づく見積額を発生主義に基づく見積額に変換した額も掲載しており、「予算」との整合を取り取ることができるようになっている。

連邦政府は発生主義会計を部門予算にも採用する計画を推進中であり、そのための第一段階として、2009年度から、試験的に10省庁において、「歳出見積」を構成する「計画優先報告書」への発生主義の適用を開始した。政府は2か年で全省庁の「計

**図表22 作成する財務諸表**

財務諸表	説明
運営・欠損金報告書 (Statement of Operations and Accumulated Deficit)	税収などの収入、移転支出などの費用の当初予算及び実績値について、内訳を示したもの
財政状態計算書 (Statement of Financial Position)	貸借対照表。年度末における負債、資産及び累積欠損を示したもの
純債務増減計算書 (Statement of Change in Net Debt)	純債務の年度当初と年度末の変動要因を示したもの
キャッシュ・フロー計算書 (Statement of Cash Flow)	キャッシュ・フローを運営活動、設備投資、投資活動、財務活動に区分して状況を示したもの

<sup>41</sup> 州政府では、以下の3つの対応のうちのいずれかを採用している。

- ①会計基準を財政管理法に組み入れる（ブリティッシュコロンビア州など）。例えば同州では財政管理法のなかで、「一般に認められた会計原則（GAAP）」に準拠することを要求している。
- ②財政管理法に、発生主義に関する用語の定義について記述する微修正を入れる（オンタリオ州など）。
- ③発生主義会計を導入しても財政管理法に修正を加えない。

「計画優先報告書」に発生主義会計を導入する方針である。

## エ 会計基準と設定主体

会計手続については財政管理法に定められている一方、会計基準についてはこれまで同法で定義されてこなかった。発生主義会計の採用に伴い、会計基準を財政管理法で定める動きがあるが、各行政体（カナダ連邦及び各州）ごとに温度差があり、現時点ではそれぞれ扱いが異なっている<sup>41</sup>。

連邦政府及び州政府・地方政府等の公的機関に適用される会計基準は、CICA (Canadian Institute of Chartered Accountants：カナダ勅許会計士協会) に設置された公会計委員会が規定している。公会計委員会は、政府の財政報告を準備、監査、活用するメンバーにより構成される。

## オ 作成する財務諸表

連邦政府で作成が義務付けられる財務諸表の種類と内容は以下のとおりである（図表22・23）。

図表 23 カナダ連邦政府の財務諸表の概要

## 運営・欠損金報告書

	2009		2008
	予 算	決 算	決 算
<b>収 入</b>			
税 収			
所得税収	×	×	×
他の税金	×	×	×
税収合計	×	×	×
他の収入	×	×	×
収入合計	×	×	×
<b>費 用</b>			
移転支出			
老齢保障年金給付、 補足所得保障、配偶者控除	×	×	×
他のレベルの政府	×	×	×
⋮	×	×	×
移転支出合計	×	×	×
他のプログラム費用			
公共企業体	×	×	×
省の費用	×	×	×
プログラム費用合計	×	×	×
公債費用	×	×	×
年度の欠損又は余剰	×	×	×
期首累積欠損	×	×	×
他の包括的費用又は収入	×	×	×
期末累積欠損	×	×	×

## 財政状態計算書

	2009	2008
<b>負 債</b>		
未払金		
他会計未払金	×	×
税金未払金	×	×
⋮	×	×
未払金合計	×	×
有利子負債		
期限未到来負債	×	×
年金及び他の負債	×	×
有利子負債合計	×	×
負債合計	×	×
<b>金融資産</b>		
現金及び未収金	×	×
為替会計	×	×
貸付金、投資、前払金	×	×
金融資産合計	×	×
純負債	×	×
<b>非金融資産</b>		
有形固定資産	×	×
棚卸資産	×	×
前払費用	×	×
累積欠損	×	×

## 純債務増減計算書

	2009		2008
	予 算	決 算	決 算
<b>期首純債務</b>			
当年度純債務増減	×	×	×
年度欠損又は余剰	×	×	×
固定資産の取得	×	×	×
固定資産の減価償却費	×	×	×
固定資産売却収入	×	×	×
有形固定資産除却純利益	×	×	×
固定資産に係る増減	×	×	×
棚卸資産に係る増減	×	×	×
前払費用に係る増減	×	×	×
運営に係る純債務の純増減	×	×	×
他の包括的な費用又は収入	×	×	×
純債務の純増減	×	×	×
年度末純債務	×	×	×

## (2) 財務情報の公開と活用

## ア アカウンタビリティ

財政委員会では毎秋決算書を公表し、連邦政府の財務状況について報告している。決算書は3巻構成であり、監査対象となる政府財政報告については第1巻にて報告されている。第2巻では、各省庁の詳細情報、第3巻は補足情報が記載されている。

財務諸表については、このうち、第1巻の第2部に掲載されている。2009年度の記載事項は以下のとおりである。

## 【2009年度決算書第1巻

## 「第2部：財務諸表と監査人報告・意見」目次】

- 監査人報告
- 財務諸表
  - 運営・欠損金報告書
  - 財政状態計算書
  - 純債務増減計算書
  - キャッシュ・フロー計算書
  - 財務諸表の注記
- 監査人意見

決算書第1巻には、以下のような経営・財務指標が公開されている。歳入比率等について、過去26年間の推移が確認できるようにグラフが提示されている<sup>42</sup>。

- ・歳入比率（対GDP）：マクロ経済状況や税政策を反映する指標として利用されており、前年度からの増減に対する分析をしている。
- ・収支比率（対GDP）：政府の収支状況を表す指標として分析が行われている。

- ・純債務比率（対GDP）：納税者の支払能力に関する指標として提示されており、前年度からの増減及び長期的な増減傾向について分析している。
- ・国債利子率（対歳入額）：歳入における国債の利子払いの比率。長期的な増減傾向について分析している。
- ・固定資産費用と累積償却額：資産の種類ごとに、取得費用と年度末時点の償却額をグラフで図示して比較している。

## イ 財務情報の活用

## ① 政府業績報告

財政委員会発行の年次報告書で、政府全体の業績報告書である。政府業績報告のホームページから、各部門の業績情報や内部監査・プログラム評価の詳細情報にアクセスすることができる。13のアウトカムエリアについてそれぞれ指標が定められている。例えば経済に関連する5つのアウトカムエリアについては、以下のような指標が示されている（図表24）。

<sup>42</sup> なお、決算書第1巻は発生主義会計により作成されているため、これらの指標についても、発生主義に基づき作成されたものであると言える。

図表24 経済に関するアウトカムエリアの内訳及び関連する指標<sup>43</sup>

単位：10億カナダドル

アウトカムエリア	指標	予算額 2008－09	決算額 2008－09
所得確保と雇用	失業率	55.7	56.5
	低所得比率		
力強い経済成長	実質GDP	12.3	13.7
	コスト競争力		
	漁業区域の持続可能性		
	環境経済活動		
革新的かつ知識ベースの経済	GDPに占める研究開発費	6.3	6.8
	最終学歴		
	成人識字率		
クリーンで健康的な環境	オゾン濃度	2.7	2.6
	水質		
	絶滅の危機にある種の数		
	温室効果ガスの排出量		
公平で安全な市場	企業に対する規制	1.1	0.7

政府業績報告の中で、各歳出分野のアウトカムエリアごとに予算と実際の歳出を比較している。さらに、アウトカムエリアごとに予測された成果を掲載し、戦略的成果に関連する省庁を列記し、各省庁の成果について記述している。このようにすることで、政府全体としてのマクロレベルの業績と、各省庁の業績とを関連付けることができる。

## ② 各省庁の公開情報

カナダ連邦政府においては、業績目標の設定及び評価のために、すべての省庁が以下の2つの報告書を作成することが要求されている。なお、これらの報告書は、前出の「歳出見積」の第3部として、予算策定時にも議会に提出されている。

### i 計画優先報告書

各省庁の歳出計画で、今後3年間の各省庁の戦略的アウトカムごとの主要な優先課題、プログラム活動、予測される成果につ

いての詳細な情報を、関連する予算要求とともに記載したもの

### ii 省庁業績報告書

各省庁が設定した業績目標に対する実際の達成状況を報告するもの

カナダ連邦政府では、各省庁が計画優先報告書で設定した業績目標に対して実際の達成状況を、省庁業績報告書で報告するという方法を用いて業績評価を行う仕組が確立されている。また、前述のとおり、2009年度から試験的に10省庁の計画優先報告書へ発生主義が導入されている。これにより、発生主義で作成された他の予算・決算数字との関連付けや比較が容易になる。

例として、財政委員会事務局の省庁業績報告書には、以下のような業績情報が掲載されており、実績額と予算額を比較できるようになっている（図表25）。

<sup>43</sup> Treasury Board of Canada Secretariat “Canada’s Performance 2008-09” から作成

図表 25 財政委員会事務局のプログラム活動ごとの業績概要<sup>44</sup>

(単位：千ドル)

プログラム活動	2007 年度 実績額	2008 年度				関連する 業績指標
		歳出見積額	支出計画額	裁定額	実績額	
1. 管理政策の開発・監視	135,196	136,343	136,137	160,777	153,568	国政
2. 歳出管理及び財政管理	59,401	49,442	53,622	56,489	51,491	
3. 政府基金及び公的サービス機関事業主への支出	1,662,001	4,318,161	1,861,020	2,643,588	1,754,566	
合計	1,856,598	4,503,946	2,050,779	2,860,854	1,959,625	

なお、業績評価に当たって、カナダ連邦政府では 2005 年から、既存の全プログラムのコストと業績情報が一元管理されている。

<sup>44</sup> Treasury Board of Canada Secretariat "Treasury Board of Canada Secretariat 2008-09 Department Performance Report" から作成

## 第5節 韓国（地方政府）の公会計

韓国では、2009年から中央政府において複式簿記・発生主義会計が導入（試行）された。本節においては先行して複式簿記・発生主義会計を導入した韓国の地方政府の状況について示す。

### （1）地方自治制度

韓国の地方自治制度は、大韓民国憲法、地方自治法及び同法施行令に基づいており、地方自治法による地方政府の構造は、次の 2 つの種類に区分される。

- ・特別市、広域市、道、特別自治道
- ・市、郡、自治区

特別市・広域市・道・特別自治道は政府の直轄に置き、市は道の管轄区域内に、郡は広域市及び道の管轄区域内に置き、自治区は特別市と広域市の管轄区域内に置くことが地方自治法に規定されている。

地方政府の管轄区域の自治事務に必要な経費は、地方政府がその全額を支払うが、国が実施すべき事務を地方政府に委任して遂行する場合などについては、国が必要な経費を交付しなければならないこととなっている。

### （2）複式簿記・発生主義会計の導入状況

#### ア 経緯

韓国の地方政府の会計基準に関する規則は、2007 年 1 月 1 日から施行されており、比較財務諸表の表示は 2008 年から適用された。

現在、地方政府の会計基準に関する規則の内容のうち、原価計算準則、キャッシュ・フロー報告書、債権債務の現在価値評価については現在まで適用されず、順次適用する予定になっている。

#### イ 発生主義会計の導入目的

従来は国への報告（予算執行統制、法規遵守）のための現金主義のみの決算書であった。しかし現金主義会計は、①財政状態（資産・負債）の網羅的な把握ができない、②運営結果（コスト情報）が把握できない、③住民向けに分かりやすい決算書になっていないという課題があることから、

住民の生活の質向上（透明な情報公開、効率的な行政運営）施策の1つとして、住民向けに財政状態及び運営結果を明らかにするため、複式簿記・発生主義会計をベースとした財務情報を2007年度から開示することとした。

#### ウ 予算制度

予算については現金主義となっている。

#### エ 会計基準及び設定主体

地方財政法において、発生主義会計である地方政府会計基準を適用しなければならないことが規定されている。

#### 地方財政法 第53条【財務会計の決算】

地方政府の長は当該地方政府の財政状態及び運営結果を明らかにするため発生主義と複式簿記会計原理をベースとし、行政安全部長官が定める会計基準に従い取引の事実と経済的実質を反映して会計処理し、財務報告書を作成しなければならない。

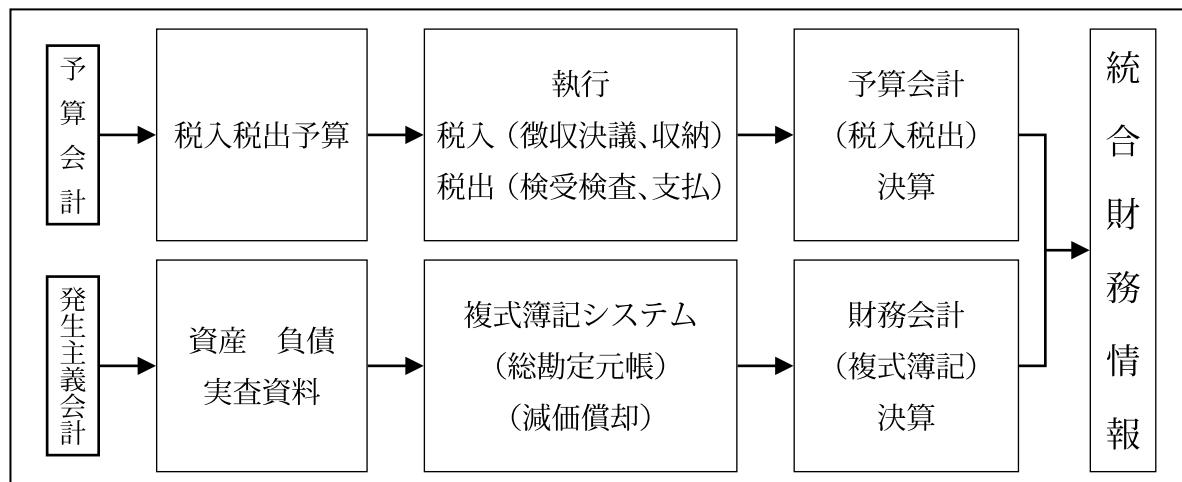
韓国政府行政安全部令により、発生主義会計である「地方政府会計基準に関する規則」が定められている。また、実務会計処理に関する具体的な事項は行政安全部長官が定めている。

なお、行政安全部長官が定めたもの以外の事項については、一般的に認められる企業会計原則と一般的に公正かつ妥当だと認められる会計慣習に従うこととされている。

韓国地方政府では、現金主義会計である予算会計と、発生主義会計による決算の両方を作成・開示している。予算会計とは別に複式簿記のシステムを整備して、総勘定元帳や資産台帳を作成することで、複式簿記による発生主義会計を適用している。

予算会計と発生主義会計については図表26・27のとおりである<sup>45</sup>。

図表 26 予算会計と発生主義会計



<sup>45</sup> ソウル市のホームページから作成 [http://www.seoul.go.kr/v2007/publicinfo/finance/finance\\_2009.html](http://www.seoul.go.kr/v2007/publicinfo/finance/finance_2009.html)

図表27 予算会計と発生主義会計の比較

区分	予算会計	発生主義会計
意義	予算の執行実績の記録 (税出分類: 章 - 款 - 項 - 目)	財政運営成果及び財政状態報告 (収益と費用、資産と負債等)
会計方式	現金主義の単式簿記 (公企業は発生主義の複式簿記)	発生主義・複式簿記(企業型)
決算報告書	税入税出決算書	財務諸表(財政状態報告書等)
報告形式	会計単位別分離報告	会計単位間の連携と統合報告
価値指向	行政内部組織中心 - 予算執行統制、法規遵守	住民の生活の質向上 - 透明な公開、効率的進行
自己検証機能	なし	貸借一致の原理による会計誤謬の自動検証
政治的基盤(主目的)	中央執権時代(上級機関報告)	地方分権時代(住民に対する報告)

#### オ 作成する財務諸表

地方政府の財政状態、運営状況、キャッシュ・フローの内容及び純資産の変動に関する情報を提供する。なお、キャッシュ・

フロー報告書の作成については、今後実施される予定となっている。作成する財務諸表は図表28のとおりである。

図表28 作成する財務諸表

財務諸表	説明
財政状態報告書	特定時点における地方政府の資産と負債の内訳及び総合関係等、財政状態を示したもの。資産、負債及び純資産で構成されている。
財政運営報告書	会計年度における財政運営に関する収益と費用の内訳を一定基準によって体系的に示したもの。民間企業とは異なり、会計年度における利益又は損失の算定を目的とした財務諸表ではない。
キャッシュ・フロー報告書	会計年度における現金の変動に関する情報であり、資金の源泉と使用の結果を示したもの。経常活動、投資活動及び財務活動で構成されている。
純資産変動報告書	会計年度における純資産の増減内訳を示したもの。財政運営による運営差額とその他純資産の変動を記載している。

#### (3) 財務情報の公開と活用

##### ア アカウンタビリティ

地方政府の長は、対政府向けに財務報告書及び各会計年度の一般会計・特別会計及び基金などを含めた財政運用状況を統合的に分析した情報(統合財政情報)を行政安全部長官に提出しなければならず、また、財政運用状況を会計年度ごとに1回以上住民に開示しなければならないとされている。

##### <財政運用状況>

- 税入・税出予算の執行状況
- 発生主義と複式簿記による財務報告書
- 地方債・一時借入金など債務の現在額
- 債権管理現況
- 基金運用現況
- 公有財産の増減及び現在額
- 地方財政法第59条の規定による統合財政情報
- その他に大統領令が定める財政運用に関する重要事項

上記の開示事項は、一般的な財政運用状況に対する一般開示と当該地方政府の特殊な財政運用状況に関する特殊開示に区分されており、当該地方政府のホームページ及び地域に配布される日刊誌などを通して開示している。

#### イ 財務情報の活用

情報利用者の意思決定と財政状況の判断に役立つ財務分析指標及び指標に関する分析内容(発生主義・複式簿記の財政分析)であり、2008年ソウル市が開示した財務報告書上の財務分析指標の内容は図表29のとおりである。

**図表29 財務分析指標**

分野	指標名	算式
財政状態の 財務指標	総資産対比総負債比率	総負債 / 総資産 × 100
	総負債対比借入負債比率	借入負債 / 総負債 × 100
	総負債対比実質負債比率	(総負債-一期首團体融資額) / 総負債 × 100
	財政資金対比金融商品の比率	長・短期金融商品 / 財政資金 × 100 * 財政資金：現金及び現金性資産+長・短期金融商品
	総負債対比当座資産の比率	当座資産 / 総負債 × 100 * 当座資産：(流動資産-その他流動資産+一般未収金)+長期金融商品+(長期貸与金-学資金委託貸与金)+その他投資資産
	借入負債対比財政資金比率	財政資金 / 借入負債 × 100
	流動負債対比流動資産比率	流動資産 / 流動負債 × 100
	未収税金対比貸倒引当金比率	未収税金の貸倒引当金 / 未収税金(貸倒引当金差引前) × 100
	短期民間融資金比率	短期民間融資金 / 長・短期民間融資金 × 100
	予算対比税出比率	税出額(一般会計+特別会計) / 予算現額(一般会計+特別会計) × 100
財政運営の 財務指標	経常費用対比利子費用比率	利子費用 / 経常費用 × 100 * 利子費用：借入負債、利子費用 * 計上費用： 人件費+運営費+財政保全金+調整交付金+教育費特別会計転出金
	利子収益対比利子費用比率	利子費用 / 利子収益 × 100
	総収益対比経常収益比率	経常収益 / 総収益 × 100 * 経常収益： 地方税収益+経常税外収益+地方交付税+財政保全金+調整交付金
	経常収益対比経常自主調達収益比率	経常自主調達収益 / 経常収益 × 100 * 経常自主調達収益：地方税収益+経常税外収益
	自主調達収益対比債権比率	未収自主調達収益(貸倒引当金差引後) / 自主調達収益 × 100 * 未収自主調達収益：未収税金+未収税外収入金+一般未収金
	税外収益対比債権比率	未収税外収益(貸倒引当金差引後) / 税外収益 × 100 * 未収税外収益：未収税外収入金+一般未収金
	総費用対比経常費用比率	経常費用 / 総費用 × 100
	支出額対比資産取得比率	資産取得額 / 支出額 × 100
	住民1人当たり総資産	総資産 / 人口数(会計年度末の人口数)
	住民1人当たり総負債	総負債 / 人口数(会計年度末の人口数)
1人当たり 情報	住民1人当たり実質負債	実質負債 / 人口数(会計年度末の人口数)
	住民1人当たり総収益	総収益 / 人口数(会計年度末の人口数)
	住民1人当たり自主調達収益	自主調達収益 / 人口数(会計年度末の人口数)
	住民1人当たり地方税収益	地方税収益 / 人口数(会計年度末の人口数)
	住民1人当たり総費用	総費用 / 人口数(会計年度末の人口数)
	住民1人当たりその他移転費用	その他移転費用 / 人口数(会計年度末の人口数)
	公務員1人当たり総収益	総収益 / 公務員(現員)
	公務員1人当たり総費用	総費用 / 公務員(現員)
	公務員1人当たり給与	総給与 / 公務員(現員)