

第4章 社会資本に係る企業会計的手法の 意義・問題点等

第4章 社会資本に係る企業会計的手法の意義・問題点等

1. 意義

企業会計的手法の意義については、大きく以下の2つに分類できる。

(1) アカウンタビリティの向上

政府は、議会や国民に対し、バリュー・フォー・マネーの観点から、受託した財産・資源の保全及び適切な運用に関する義務を当然に有している。すなわち、投入された資源の量のみではなく、それを経済的、効率的かつ効果的に使用して財・サービスを提供することが強く求められている。その点に鑑みれば、政府と納税者との関係については企業と投資家（株主）とのそれに擬制しうるものである。企業の世界においては、組織活動を統一的に記録・整理するツールである企業会計制度が、経営者の義務としての株主や会社債権者に対する企業の経営状態に関する情報開示を担っていることを考慮すれば、政府会計においても、企業会計的手法は国家財政に係る透明性の確保を通じて政府のアカウンタビリティを高めるうえで有効な手段の一つと考えられる。

また、政府の財政状態、活動結果等についての情報が企業会計的手法により明瞭に開示されることで、国会、各行政機関等による政策的意思決定のための有用な情報がもたらされることとなる。

さらに、以下のような効果を通じてアカウンタビリティの向上に資することが期待される。

○会計年度間の公平の確保

政府支出に係る資金の源泉を明確化しその経済的コストの実質的負担者を明らかにするとともに、社会資本についてはそれが将来にわたって効用をもたらすことに鑑み、その物理的減耗を会計的に明確化しもって受益世代間で応分に補填することを通じ、会計年度間の公平の確保に資する。

○民間企業との比較

会計制度において民間企業と共通性をもつことにより、特定のサービスの供給等に係るコストについての官民比較が可能になる。

○各政府機関相互の財政的関係の明確化

各省庁及び政府関係機関等の財政上の関連性が連結会計を通じて明確になる。

○会計情報とSNAとのリンク

(2) 資産管理の改善

企業会計的手法は、行政活動の結果としての資産の量・価値・状態等のほか、資産管理に将来必要となる費用をも明確化するのみならず、公共部門に資産の効率的管理を行うインセンティブを与えるとともに、資産の適切な維持管理を行わせるための財源の自律性を担保することにも寄与する。

○投資決定の効率化

減価償却費や資本費用（キャピタルチャージ）を当該資本の利用が見込まれる期間にわたって計上することにより、施策に要した全費用が明らかになるとともに、新規資本支出と既存固定資産に係る経常支出とのバランスにも長期的観点から注意が払われるため、投資に関する意思決定の質が改善される。

○既存資産の効率的利用の促進

キャピタルチャージの計上等により保有コストが費用として認識されることとなり、低未利用の固定資産の処分等既存資産の利用の改善が促進されるようになる。

○費用便益分析への応用

インフラ整備の対費用効果を測定するうえで必要なコストに関する情報を提供する。

○高度経済成長期以降の社会資本の適正な更新・修繕と財政措置のリンク

我が国の社会資本ストックの大部分の建設は比較的最近のことであり、引き続き新規の公共投資が必要となる一方で維持管理に要する費用が今後増大することが見込まれる。社会資本の提供するサービスの維持に必要な不可欠な維持修繕等に係る投資が削減された結果として社会資本の劣悪なコンディションが社会問題化している例は各国にみられるところであり、企業会計的手法により、ストックの積み上がりを把握し、維持管理等に必要なコストを会計的に明確化すること、さらには予算システムとのリンクにより当該コストを財政的に措置することが、資産管理の観点のみならず公共サービスを提供する政府としてのアカウントビリティ

イの観点からも重要である。

2. 論点整理

第2章でみたように、先進諸国では企業会計的手法への取組みが進められているが、その進捗が近年著しい英国・米国・ニュージーランドの3か国において実施又は検討されている会計的スキームを比較すると、アカウントビリティの向上及び資産管理の改善という目的をより効果的に達成するための制度的枠組みとして、以下の2種類のアプローチがとられている。

- ①企業会計的手法に伴い、キャピタルチャージの計上及び予算システムとの統合をもあわせて実施することにより、資源管理の適正化及び透明性・客観性の向上を図る（英国・ニュージーランド型）
- ②会計報告の役割についてはアカウントビリティに基づく財務情報の開示としての性格を徹底し、それとは別に目標及び達成状況に関する計画策定、行政効率等に関するベンチマーキング実施その他の業績評価のスキームを活用する（米国型）

資産評価の方法、資本費用、予算システムとの統合等、会計制度の具体的スキームについても、いずれのアプローチを採用するかによって大きく左右されうる。すなわち、①のアプローチに基づくとは、時価評価、資本費用の計上、予算システムとのリンク等への展開につながる一方、②のアプローチに基づくとは、取得原価主義を採用する意義はあり、資本費用の計上や予算システムとのリンクは特段の必要なしという議論になる。

以下では、社会資本の取扱いという観点から、企業会計的手法に係るいくつかの論点について検討する。

(1) 社会資本の資産計上の是非

1) メリット

○各省庁・政府機関ごとに、あるいは政府全体として所有する資産・債務の額を明らかにすることにより、アカウントビリティの向上に寄与する。

○ストックの積み上がりが把握できることにより、維持管理等に必要なコストを

会計的に明確化することが可能となる。

- (キャピタルチャージを導入した場合) 保有コストが費用として計上されることにより、低未利用の固定資産の処分等既存資産の利用の改善が促進されるようになる。
- 逆に資産について簿外とすると、経済資源の源泉とその運用を全体的に示そうとする貸借対照表完全性の原則が阻害され、財務情報としては不完全という批判を免れない。

2) デメリット

- 再調達価格等の算出に係る技術的困難性、バイアスがもたらす検証可能性の低さ等を理由に、インフラ資産については計上するべきでないとする意見も海外では一部にみられる。

(2) 資産評価の方法

資産評価については 1) 時価評価 2) 取得原価 の2つの方法について比較する。

1) 時価評価

① メリット

- 社会資本のもたらす社会的便益を維持するためには適正な維持管理、更新等が必要であり、時価評価を行うことにより、社会資本の減価分を適正な維持管理等に係る費用と対応させるための貨幣換算が可能となり、予算とのリンクについても整合的になる。
- 異時点間に取得された固定資産についても金銭的比較が可能となる。
- 世代間の公平という観点からは、一定期間に発生した社会資本の物理的減耗の時価換算額を当該期間における社会資本のサービス供給能力の減少とみなし、当該期間に係る世代がそれを補うというのも一つの考え方である。

② デメリット

- 我が国の現在の企業会計では取得原価主義が採用されているが、時価評価の問題点として、市場取引の存在しない資産・負債の時価算出がかなりの程度推計に依存したものにならざるを得ず、客観性の乏しいものになる恐れがあること、時価を算出するために新たなデータ整備やシステム開発が必要とな

ること等が一般的に指摘されており、同様にインフラ資産についても、時価の算出の困難性、作業に要する手間及びコストが予想される。

○英国やニュージーランドで会計制度の改革をスムーズにした要因の一つに、ヴァリュアー(valuer)という、様々な資産に関する評価を職業とする専門家の存在があるが、それに対して我が国の不動産鑑定士は不動産しか評価しないという状況にあり、資産評価の具体的手法、評価に係る正確性の担保等が、我が国での時価評価の採用に当たって克服すべき重要な課題となる。

2) 取得原価

① メリット

○今後整備されるインフラ資産については原価が確実に記録され、時価評価に伴う信憑性、評価替コスト等の問題がない。

○税金によって取得された資産は取得時の税ないし公債で支払われたことを考慮すると、世代間の負担の公平のためには明解である。

○借入金償還という目的には合致する。

② デメリット

○取得原価は当該資産の現在価値を表すものでないことから、異時点で記録された取得原価については合理的な比較が不可能となる。

○同様に、取得原価をもとに算出される維持管理費等に係る費用についても、現在の実勢価格と乖離するため、予算とはリンクしない。

○インフラ資産の建設時期が古く建設費等に関するデータが残っていない場合には、正確な取得原価の算出が困難である。

○政府及び政府関係機関の財政状態をタイムリーに表示することができないため、リスク管理的機能を期待することができない。

なお、

①道路法、河川法等の公物管理法においては、公物の機能的維持管理の観点から管理台帳を整備すべきことが規定されているが(道路法第28条、河川法第12条)、管理台帳において固定資産の金銭的価値を記録することまでは要求されていないこと

②実務において、現存するインフラ資産に係る維持修繕費等を算出するに当たっては、当該資産の金銭的価値に関する情報（取得原価、過去に行われた改築・修繕の費用等）を参考にしているものの、その記録・保管が制度的に担保されているわけではないこと

③国有財産法（昭23年法第73号）第32条は、国有財産について国有財産台帳を調製すべきことを定めているが、河川、道路等の公共用財産については、旧国有財産法においても公共物として台帳等に関する規定の適用を除外されていた経緯に鑑み、引き続き、国有財産法第38条及び同法施行令第22条の2の規定により同法第32条の適用除外とされており、それらのインフラ資産について国有財産法に基づく国有財産台帳の作成及び金銭的資産価値の記録・更新は行われていないこと

等の事実を踏まえれば、政府所有のインフラ資産に係る取得原価に関する記録が法制度的に担保されていない我が国の現状においては、企業会計的手法に関し、資産評価の技術的容易性という観点から取得原価主義の採用を特段容易にするような状況が存在しているわけではないものと考えられる。

（3）減価償却

減価償却とは、長期にわたって効用をもたらす固定資産の取得価額から、当該固定資産が利用できなくなった時の見積正味処分価額を控除した金額を、経済価値の見積減少額とみなし、利用する全会計期間にわたって每期一定の方法により費用として配分することをいう。

* 企業会計においては、減価償却により、減価償却資産の購入時に支出した現金資金を、減価償却費を計上する各会計期間において回収計算するという財務的效果（＝「自己金融効果」：減価償却資産を利用している会計期間において計上される減価償却費は、現金資金の支出を伴わない費用であるため、収益が現金で回収され、その他の費用が現金で支払われたとすれば、当期純利益額のほかに減価償却相当額だけ現金が増加することになる）がもたらされる。

1) メリット

○固定資産の経済価値に係る見積減少額を每期一定の方法で費用配分することにより、会計年度間の公平に資するとともに、工学的な減価水準とのリンクによ

り、適正な維持管理等に係る費用の配分が可能となる。

2) デメリット

○ニュージーランド地方政府の例にみられるように、インフラ資産の耐用年数の不確定性を考慮すると、減価償却費の算出については技術的困難性があるとする考え方もある。

3) その他

○インフラは一定の効用を発揮するようメンテナンスを常にされていることから、「減価」という概念と相容れないという考え方もある。

○実際に支出される維持修繕費の凸凹を平準化するために、工学的要素を加味して算出された修繕引当金を積み立てることにより、減価償却費の代わりに維持修繕費を費用として計上することも可能とする考え方（更新会計）もある。この考え方はイングランド及びオーストラリアのニューサウスウェールズ州にみられる。

○資産の一部の取替えに要する費用（取替費）をもって減価償却費に代えるという会計手法（取替法）もあるが、取替費用がその都度計上されるので、古い資産と新しい資産との比較、自治体間や部局間の効率性の比較ができないという問題点が指摘されている。

○算出された減価償却費と実際の維持管理に必要な費用との差については、予算配分時等において必要な調整が行われるものとしても、客観性、信憑性という観点から極力小さくあるべきものと考えられることから、実態上の工学的な減価に正確に対応するような減価償却の手法について検討する必要がある。

(4) キャピタルチャージ（資本費用）

キャピタルチャージとは、資本の機会費用のことであり、租税を資金源とする公共部門の資本についても資金調達のコストを有償と考えて、資本の利用に係る機会費用（他の投資をしていれば得られたであろう収益（＝利息））を毎年計上するものである。

1) メリット

○各政府機関による非効率な資産の保有は、当該政府機関が計上するキャピタルチャージ額を増大させ、ひいては当該政府機関の可処分予算額を減少させ

ることとなるため、キャピタルチャージは各政府機関に対して資産の有効利用のインセンティブを与えることとなる。

○民間企業は資金を資本市場から株式又は社債として調達しており、公共部門においても資金コストをキャピタルチャージとして認識することにより、民間部門とのコスト比較に資する。

2) デメリット

○キャピタルチャージの料率の設定における恣意性が問題となる。

3) その他

○ニュージーランド地方政府ではインフラ資産に係るキャピタルチャージ料率をゼロに設定している例もあり、インフラ資産への適用については、費用便益分析等効率性を測定するその他の非会計的手法との比較が必要である。

○例えば脚注として情報提供のみを行うことによっても、資産の効率的使用を促す効果はあるものと考えられる。

○経済学上の機会費用という概念を適用したものであるが、キャピタルチャージそのものは企業会計制度には存在しないものであり、すでに導入している各国での評価をフォローしていく必要がある。

(5) 予算システムとの統合

企業会計的手法に基づく会計制度と予算システムとが統合される場合、各省等により作成された前年度の財務報告をもとに、自動的・体系的に現在及び将来の予算の編成が行われる。

1) メリット

○ストック情報とフロー情報とが相互に結びつくことを通じ、単年度主義で行われる予算要求と長期的観点に基づき行われる予算配分とのマネジメントを統一的に行うことに資する。

○インフラ資産の適正な更新・修繕に係る費用について、減価償却費等の計上を通じて明確に認識され、財政上自動的に措置されることとなる。

2) デメリット

○組織的活動を統一的に記録・管理するツールとしての企業会計的手法と、政策的意思決定プロセスが関わる予算編成とをリンクさせることについては、

整合性・効果性等について不明瞭な点がある。

3) その他

○資源管理の有効性、経済性及び効率性の測定については、非財務情報、原価管理的手法又は費用便益分析の利用により可能とする考え方もある。

○予算システムとの統合については、英国・ニュージーランドのように積極的に推進している国がある一方で、米国のように全く実施していない国もあるが、後者においては、アウトカム評価について業績評価のスキーム（米国連邦政府の場合、1993年政府業績評価法等）を別途導入することにより、行政の質・効率の効果的な改善を図ることとしている点に留意する必要がある。

(6) 会計単位の範囲

○省庁別会計から中央政府の連結会計への発展は、各省庁がそれぞれ使用する資源がもともと中央政府としての一つの資源を源泉としていることに鑑みれば、必然性が高いと考えられる。アカウントビリティの観点からも、政府の連結会計による総合的な情報開示の下で、公共投資、農業投資、社会保障等との比較可能性を付与することが重要である。

○連結範囲が拡大するに伴い、資産管理も含めた政府財政の全体像がより明らかになることから、関係政府機関・外郭団体等についても、それぞれの性格を踏まえたうえで連結会計の対象に含めることが望ましい。

(7) 実施コスト

すでにみたように、新たな会計方式には教育コストを含め様々なコストが予想されるが、とりわけ資産の評価に係る技術的困難性を考慮すれば、企業会計的手法は膨大な手間とコストを要することが見込まれる。

なお、英国、ニュージーランド、オーストラリアにおいては、公会計分野における企業会計的手法の導入及び体系的な運用を円滑化しコストの低減を図るためのソフトウェアの開発・活用を図っている。

