

第5章 まとめ

第5章 まとめ

1. 本研究から導かれる結論

(1) 分析結果のまとめ

本研究において分析した内容からは以下のことが結論として導かれる。

① 諸外国における政府会計制度の動向の把握及び分析から得られる結論

- 欧米先進諸国においては、行政の効率化及び財政の健全化を目指して公的部門の会計に企業会計的手法の導入を進めている国が多いこと
- その導入の目的として、概ねどの国においても、アカウントビリティの向上と資産管理の改善が挙げられていること
- 現在各国は改革途上であり、会計制度改革の明確な評価は困難であるが、いち早く改革を実行したニュージーランド等では、予算にも発生主義を導入する等の動きがあること
- 一方、インフラ資産をはじめとする固定資産の評価や導入コスト等実施に際しての困難性についても各国において議論されていること

② 社会資本に係る企業会計的手法の意義・問題点等の検討から得られる結論

- 財務資源のみならず、固定資産等をストック面から把握するなど全経済資源を会計システムの中で総合的に把握することは、これまでの予算による財政管理に加えて、投入された予算によっていかなるアウトプットを生み出されたかという結果管理をも可能にすることを意味するものであり、より網羅的な情報を提供するとともに、内部的な意思決定に必要な情報について格段の質的向上をもたらすこと
- また、インフラ資産のストック量等の会計情報を企業と同様に公開することで、企業における投資家と同様の立場にある納税者や議会に対し、行政活動へのより有効な判断材料を提供することになり、アカウントビリティの向上にも資すること
- インフラ資産のストック価値を把握し、減価償却費を計上することにより、既存ストックの維持管理及び更新に必要となる費用が明確化されること

- 減価償却やキャピタルチャージといった一定のコスト算定方法を組み合わせること、さらには予算システムと統合させることにより、資産管理を改善するインセンティブが働き、特に社会資本のような、一定の管理水準を維持する必要がある一方でそのためのコストも膨大となるものについては、効率的な管理を促進するツールとして効果を発揮すること
- しかし、社会資本については企業会計に同様の資産形態のものがほとんどないため、評価を行うにも市場が存在せず、そのための技術も確立されていないこと、減価償却という概念になじみにくいことなど、技術的困難性も大きいこと

(2) 本研究から導かれる結論

以上の分析結果を総合すると、諸外国における評価は確立されていないものの、以下の2つの観点から、我が国においても企業会計的手法についての検討が必要であると考えられる。

① 予算及び会計による総合的財政管理

政府の財務状況及び活動結果に関する情報を開示することは国民に対するアカウンタビリティであるのみならず、ボーダーレス化が進む国際社会における信用の確保という観点から不可欠である。また、我が国の現在の行財政改革の動向、現行の政府会計制度の問題点及び国際的趨勢を踏まえると、技術的困難性をはじめとした様々な実施上の問題点は存在するものの、行政主体の効率化に対する意識改革、資産管理の効率化など、企業会計的手法を活用して行政活動の結果を評価することにより達成される重要なメリットがあるうえに、次年度以降の予算や計画へフィードバックすることによるさらなる効率的・効果的な意思決定にも有効である。

② 資産管理の効率化

企業会計的手法は、バランスシートの作成によって公的部門が有する資産及び負債の全ストック量を金銭による共通指標により評価・開示することを意味する。これによって、現在のストック量、その時系列的な変化、利用・保有に関するコスト（全費用）、維持管理に係るコスト、長期債務も含めた負債の累積額等を会計情報で把握・管理することが可能となる。すなわち、行政内部において従来以上にシステムティックに資産管理の意思決定をすることが可能となるとともに、

納税者等行政外部が行う判断をも容易にすることとなる。

特に、社会資本に関しては、保有資産に関する全費用の把握が可能となるとともに、ストック価額や減価償却費の計上によって今後必要となる管理費用が明確化される等長期的な整備・管理計画策定の際の重要な情報が得られることとなり、整備・管理の効率化に資することとなる。

2. 更なる論点

企業会計的手法についての検討を行う際の更なる論点としては、以下の諸点が考えられる。なお、諸外国の政府会計制度は日々刻々と変化しており、それらに関する評価をフォローしつつ以下の諸点をさらに検討していく必要がある。

(1) 企業会計的手法の役割

企業会計的手法にどのような役割を期待するのかという点が具体的なスキームに影響する。

諸外国の例を踏まえれば、企業会計的手法をより効果的なものとするためのスキームとして、第4章2. で示したとおり、英国・ニュージーランド型と米国型の2つのアプローチがありうる。両者の違いは、前者が行政活動の質・効率性の効果的な改善を図るという行政改革の機能がビルトインされた会計制度の構築を目指すものであるのに対し、後者は行政改革については業績評価等企業会計的手法とは異なるスキームによりその実現を図り、政府のアカウンタビリティの向上としての情報提供機能のみを会計制度に求めている、という点にあるものと考えられる。国際的潮流としては、米国を除く他の国々では公会計の役割について、アカウンタビリティ志向から意思決定のための有用な情報の提供に移しつつあるといわれている(Pina, Vincent et al. 1995)。

なお、社会資本との関係で見れば、企業会計的手法によって得られる情報をストック管理の改善、費用便益分析における費用面の把握等にも活用することが考えられる。

(2) 連結の範囲

政府全体の財務状況を見るためには、政府が監督する機関すべてを連結することには大きな意義があると考えられる。しかし、英国の大蔵省が資源会計を提案した際、政府全体の連結財務報告は各省庁ごとに性格が違うことから連結の実質的価値が不明確という理由により作成しないこととしており(HM Treasury(1994))、また、内部管理目的のためには道路分野等合理的な単位ごとに設定することが望ましいという考え方もある。

(3) 予算システムとの統合

英国やニュージーランドにおいては、会計情報を次年度以降の予算編成にフィードバックすることにより、総合的な資源管理を行う手法を採用しているが、会計情報をアカウンタビリティのための情報として用いるのか、資源管理まで行う手段として用いるのかについての検討を行う必要がある。

さらに、予算にも発生主義を導入し、財務報告と同じ様式による予算見積りを作成することによって複数年度にわたる予算編成が可能となるが、予算編成には単年度における実際の現金収支の情報は不可欠であり、また、いかなるメリットがあるのかなどについてニュージーランド等発生主義予算を採用している国における評価もフォローする必要がある。

(4) 社会資本の取扱い

第4章でも述べたとおり、社会資本については、民間企業会計では同様の固定資産をほとんど扱わないため、資産評価や減価償却の方法等について技術的困難性が大きい。

これについては、企業会計的手法を既に導入している国々においても最も議論のある分野であり、他の資産と同様に扱うことについては異論が強い。国際的潮流としてはすべての資産をバランスシートに計上する方向に向かいつつあるが、スペインのように未だ社会資本のみ資産計上しないという取扱いをしている国もある。

(5) 実施コスト

企業会計的手法については、教育コストも含め様々なコストが予想され、とりわけ資産の評価に係る技術的困難性などを考慮すれば、企業会計的手法は膨大な手間

とコストを要すると見込まれる。現時点においては、実施のメリットがこれらのコストとの対比において十分に検証されているわけではなく、既に導入している諸外国における評価をフォローしていく必要がある。