

VI 各国の比較

これまで欧米先進諸国を中心に様々な国の政府会計制度の改革の動向について見てきた。これらの国においては、政府会計についても発生主義に基づき複式簿記による会計制度の導入を進めている。OECD加盟29カ国について見れば、何らかのかたちで政府会計について企業会計的手法の導入について検討している国が多い。

主要国における会計制度の比較表は表-VIのとおりである。

なお、政府会計への企業会計的手法の導入が比較的進んでいる国に関しては、その導入に当たって、アカウントビリティの向上や資産管理の効率化という目的をより効果的に達成するためのスキームを導入している。これには、英国やニュージーランド、オーストラリアのヴィクトリア州等のように、企業会計的手法の導入に伴い、キャピタルチャージの計上、予算システムとの統合等をも併せて実施することにより、資源管理の適正化及び透明性・客観性の向上を図っている国と、米国のように、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にとどめ、それとは別に、行政効率、政策達成度等に関するベンチマーキングの実施等、新たな業績評価のスキームを導入している国がある。

いち早く資源管理型の予算・会計制度を導入したニュージーランドについては、財政管理改革、発生主義会計の採用がスムーズに進んだことについて、吉田(1995)は以下のような理由を挙げている。

- 人口340万人の小さな島国で直接民主主義に馴染みやすく、政府活動の管理も容易で会計制度改革の実施上の障害が少なかったこと
- 中央集権政府と一院制の立法府という政治制度により、変化への速やかな対応が可能となっていること
- 社会様式の点ではイギリスより受け継いだ功利主義が更に深化されており、理論やイデオロギーよりも実務を優先する風潮が、経済危機の克服に向けた政府予算の管理や発生主義会計及び非財務的業績測定の観念を早期に成立させることに寄与したこと
- 政府会計基準の設定に影響するプレッシャーグループは、会計職業人団体ではな

く、伝統的な政府会計では内部管理としても外部報告としても適切な財務業績を測定できないことに悩んでいる行政幹部や、中央及び地方政府の財務報告基準に関心を持つ会計検査院であること

- 会計職業人団体が単一であり、英国やアメリカに存在するような公会計専門の会計士団体も存在せず、かつ小国であることにも起因して、公私両部門に適用される会計上の知識の統一化を図ることができ、公会計への発生主義会計の導入に対する反対も少なかったこと
- 会計政策を立案する部門が大蔵省内に置かれ、大蔵省所属の会計専門家とエコノミストとが同一部門で政府予算の作成に協力するため、会計専門家とエコノミストとの伝統的な違いを克服しやすくなっていること

なお、これら諸外国の政府会計における企業会計的手法の導入については、まだ導入もないため、明確な評価はほとんどなされていない。

今後、各国における政府会計への企業会計的手法の導入に対するさらなる評価が待たれるところである。

〈表一VI〉各国の政府会計制度比較表

項目/国名	英国中央政府	米国連邦政府	米国州政府	ニュージーランド中央政府
1. 根拠法	なし	1990年首席財務官法 1994年政府管理改革法	各州法	1989年公共財政法
2. 会計基準	英国で一般的に適用される会計原則(UK GAAP): 会計基準SSAP及びFRS	連邦政府会計基準SFFAS及びSFFAC	政府会計及び財務報告基準集等	GAAP: 会計基準FRS及びSSAP
3. 会計基準設定機関	会計基準審議会(ASB): 官民共通の会計基準設定機関	連邦会計基準諮問委員会(FASAB)	政府会計基準審議会(GASB)	会計士協会が設定し、官民共通の基準設定機関である会計基準評価審議会(ASRB)が承認
4. 測定の焦点	経済資源(固定資産を含むすべての資産・負債)をB/S計上	経済資源(軍備、遺跡、国立公園等の固定資産を除くすべての資産・負債)をB/S計上	政府基金: 財務資源(流動性の資産・負債のみ) 事業基金: 経済資源	経済資源(固定資産を含むすべての資産・負債)をB/S計上
5. 会計の基礎	完全発生主義	発生主義	政府基金: 修正発生主義 事業基金: 発生主義	完全発生主義
6. 政府連結財務報告の作成	現在のところ作成の予定なし	1997年度より作成し、大統領及び議会に提出	2001年度から適用される新会計基準のもとでは組織全体としての活動を報告	政府と各省庁は別々の会計として区分
7. 財務報告の構成	① 予算・決算対比表 ② 運営費用報告書 ③ 貸借対照表 ④ 現金収支報告書 ⑤ 目的・目標別報告書	① 財務状況報告書 ② 純費用報告書 ③ 純資産変動報告書 ④ 保管活動報告書 ⑤ 予算源泉報告書 ⑥ 財政報告書	① 貸借対照表 ② 収入、支出及び基金純資産変動報告書 ③ 予算比較報告書(政府基金) ④ 現金収支報告書(事業基金)	① 財務業績報告書 ② 財務状況報告書 ③ 純資産変動報告書 ④ 現金収支報告書 ⑤ 会計方針報告書等
8. 開始年度	98年度から全省庁に導入、99年度に議会に提出	96年度から全省庁に導入	70年代から徐々に導入の動き 80年代に入り急速に導入 2001年度から新会計基準導入	91-92年度から導入、議会に提出

項目/国名	英国中央政府	米国連邦政府	米国州政府	ニュージーランド中央政府
9. インフラ資産の取扱い ① 評価方法	(道路) ネットワークの総体的な状況を反映して減価償却を考慮した再調達現在価格	(道路、ダム等) 取得原価(軍備、文化的遺産、国立公園等) 財政状況報告書に資産として計上しない	(政府基金) 貸借対照表計上はオプシヨンの扱い、固定資産勘定グループに取得原価で記録 新会計基準では取得原価マイナ ス減価償却費で評価、既存ス トックについては取得原価を推 計 (事業基金) 取得原価	(国道) 現存の道路ネットワー クについて減価償却後再調達現 在価格
② 減価償却費	(道路) ネットワークを一つの資産として捉え、維持・更新費を減価償却費相当として計上(いわゆる更新会計)	(道路、ダム等) 取得原価から残存価額を差し引いた額を耐用年数期間にわたって定額法により算定	事業基金においてのみ計上 2001年度から適用される新会計 基準では組織全体としての報告 書中にも計上	(国道) 舗装36年、橋梁90年の耐用年数で定額法により算定
10. 資本費用(キャピタル チャージ)	各省庁が作成する貸借対照表上のすべての資産・負債の期末及び期初の純帳簿価格の平均に6% (公定歩合等を考慮) を乗じて算定。実際の現金支出は伴わない。	導入されていない	導入されていない	各省庁の純資産価値に一定の料率を乗じて算定。政府の資産である国道は除外。実際に各省庁は政府に対して資本費用を納付する。
11. 予算とのリンク	2001年度より予算にも発生主義を導入予定(資源予算)	現在のところ導入予定なし	現在のところ導入予定なし	1994年財政責任法により予算にも発生主義を導入済
12. その他	財務報告の添付書類として政策目標(数値目標)とその達成度について報告する様式を作成することとされている。	1993年業績評価及び管理法に基づき、会計制度とは別に、政策達成度等の分析等による業績評価を行うこととされている。	各州政府ごとに、独自のスキームによって、会計制度とは別に業績評価を行っている。	非財務情報と会計情報を用いてサービスマネジメントを作成することによって業績評価を行い、ヴァリユエーション・マネーに関する監査を受ける。

項目/国名	オーストラリア連邦政府	ニュージーランド	オーストラリア	カナダ連邦及び州政府	アイスランド中央政府
1. 根拠法	1997年財政管理及び責任法	1983年財政及び監査法	財政運営法	1966年予算及び会計法	
2. 会計基準	公的部門会計基準SAC及びMAAS	公的部門会計基準SAC及びMAAS	公的部門会計基準PSAAハンドブック	GAAP	
3. 会計基準設定機関	公的部門会計基準審議会 (PSASB)	公的部門会計基準審議会 (PSASB)	公的部門会計・監査審議会 (PSAAB)	財務報告委員会 (FRC)	
4. 測定の焦点	経済資源 (固定資産を含むすべての資産・負債) をB/S計上	経済資源 (固定資産を含むすべての資産・負債) をB/S計上	経済資源 (流動性の資産・負債のみ) をB/S計上	経済資源 (固定資産を含むすべての資産・負債) をB/S計上	
5. 会計の基礎	完全発生主義	完全発生主義	修正発生主義 (一部州では完全発生主義、97年度から全政府で完全発生主義に移行予定)	完全発生主義	
6. 政府連結財務報告の作成	連邦政府に属する各省庁、公社、公庫等約200機関を対象に連邦政府連結財務報告を作成	予算部門、非予算部門、全公共部門に区分し、それぞれの連結財務報告を作成	それぞれの政府に属する各省庁、外庁、公的企業等を対象に連結財務報告を作成	各省庁・議会・裁判所、公的企業、政府金融機関の3つのグループごとに連結財務報告を作成	
7. 財務報告の構成	①資産及び負債報告書 ②経済活動別収入及び支出報告書 ③機能別収入及び支出報告書 ④現金収支報告書 ⑤義務及び偶発事項報告書等	①運営報告書 ②財務状況報告書 ③現金収支報告書	①収支報告書 ②収入、支出及び累積赤字報告書 ③資産及び負債報告書 ④財政状況変動報告書 ⑤有形固定資産報告書 (97年度から)	①運営報告書 ②貸借対照表	
8. 開始年度	91-92年度から各省庁において順次導入、96-97年度から正式導入	90-91年度から導入	連邦政府は93年度から導入	89年度から本格導入	

項目/国名	オーストラリア連邦政府	オーストラリア ニューサウスウェールズ州	カナダ連邦及び州政府	アイスランド中央政府
9. インフラ資産の取扱い ① 評価方法	取得原価または時価によって評価、しかし99年度から3年毎に「剥奪法」という時価評価手法により再評価を義務付け	ニューサウスウェールズ州(道路)道路や橋梁、信号等は減価後再調達価格(上下水道)減価償却後の現在価格(住宅)所在地や住宅の状況を考慮して選んだサンプルを毎年市場価格で評価	現在は計上せず 有形固定資産に関する新会計基準が97年に正式採択され、97年度から適用予定、評価方法は取得原価	-
② 減価償却費	原則として耐用年数期間にわたって定額法により算定	原則として残存価額を差し引いた評価額を耐用年数期間にわたって定額法により算定(道路・橋梁等)舗装及び橋梁の現況データに基づいて減価償却額を算定(いわゆる更新会計)	原則として耐用年数40年を限度として、資産の性質及び利用方法に適切な合理的かつ体系的な方法により算定	-
10. 資本費用	導入されていない	導入されていない	導入されていない	導入されていない
11. 予算とのリンク	1999-2000年度から正式に発生主義予算を導入予定	1998-99年度からアウトプット/アウトカム別項目別予算を導入予定	現在のところ導入予定なし(オタワ州では修正発生主義を導入)	1998年度予算から導入予定
12. その他				

(注) 表中の-は不明を表す。

項目/国名	スペイン中央政府	スウェーデン中央政府	スイス州政府
1. 根拠法	1994年公的部門標準勘定図表	会計法	カントン財政標準法
2. 会計基準	法により規定	法により規定	法により規定
3. 会計基準設定機関	-	-	-
4. 測定の焦点	経済資源（インフラ資産を除く資産・負債）をB/S計上	経済資源（固定資産を含むすべての資産・負債）をB/S計上	経済資源（固定資産を含むすべての資産・負債）をB/S計上
5. 会計の基礎	発生主義	完全発生主義	完全発生主義
6. 政府連結財務報告の作成	-	95年度より各省庁、エージェンシー等を含めた連結財務報告を作成	州政府ごとに作成
7. 財務報告の構成	① 予算執行書 ② 貸借対照表 ③ 運営報告書	① 貸借対照表 ② 運営報告書	① 貸借対照表 ② 経常会計及び投資会計別運営報告書 ③ 現金収支報告書
8. 開始年度	95年度から導入	91年度からエージェンシーで導入 94年度から各省庁で導入	88年度から導入

項目／国名	スペイン中央政府	スウェーデン中央政府	スイス州政府
9. インフラ資産の取扱い ① 評価方法	現在は計上せず（まもなく計上の予定、取得原価により評価）	取得原価マイナス減価償却費	取得原価
② 減価償却費	現在は導入せず（まもなく導入の予定、耐用年数期間により算定）	耐用年数期間にわたって定額法により算定	定率法により算定
10. 資本費用	導入されていない	エージェンシーにおいて歳出予算から拠出された投資について計上	導入されていない
11. 予算とのリンク	現在のところ導入予定なし	現在のところ導入予定なし	現在のところ導入予定なし
12. その他		年次報告の中で会計情報を用いて業績評価を行い、ウァリユール・フォー・マネーに関する監査を受ける。	

(注) 表中の－は不明を表す。

(補論) 我が国における政府会計制度改革の動向

我が国においては、国有林野事業特別会計や郵政事業特別会計、地方公営企業、公社・公団等を除き、公的部門に発生主義に基づく複式簿記会計を正式に導入しているところはない。

1. 地方公共団体における最近の動き

1997年の地方自治法の改正に伴い、一定規模以上の地方自治体については、今後、公認会計士などによる外部監査が義務付けられた。これに伴って、地方自治体の会計に企業会計的手法の導入を検討する自治体が増加している。

一例として、藤沢市（神奈川県）、越谷市及び草加市（ともに埼玉県）においては、1997年に95年度における貸借対照表を作成した。しかし、これらの自治体においては、なお試作の段階であり、本格的導入には至っていない。

また、三重県や釧路市（北海道）でも導入についての検討が開始されており、宮城県においても公立大学や福祉施設等特定分野について導入を検討している。

このように、地方自治体においては徐々に導入へ向けての動きが出ている。

このような動きは今に始まったものではなく、過去にも（財）地方自治協会が1987～88年に全国24都市について貸借対照表を作成したのをはじめ、熊本県においても86年から貸借対照表作成の検討がスタートし、1965～85年のデータに基づいて作成した貸借対照表を87年に公表した。

しかし、この動きは定着せず、未だ全面的に複式簿記による会計制度を採用している地方自治体はない。

2. その他の動き

1997年9月、日本公認会計士協会は「公会計原則（試案）」を発表し、政府会計をはじめとするすべての公会計に企業会計的手法を採り入れ、発生主義に基づく複式簿記による会計制度の導入を提案した。日本公認会計士協会は公会計の原則を設定

する権限を有する機関ではないが、この試案を叩き台として今後公会計制度について議論がなされることを期待して公表したものである。

主な内容は以下のとおりである。

○財務報告の目的

- ・ アカウンタビリティの向上に資すること
- ・ 利用者が合理的な意思決定をすることに資すること

○報告主体

行政活動の内容により、行政型(ガバメントタイプ)と事業型(ビジネスタイプ)に報告主体を区分する。

○測定の焦点と取引の認識・測定

測定の焦点は、ガバメントタイプは財務資源(現預金を中心とした資金及びそれに準ずる資産・負債)に、ビジネスタイプは経済資源(すべての財務的・非財務的資源)に重点を置き、取引の認識・測定はすべて発生主義による。

○財務報告書の構成

貸借対照表、成果報告書及び資金収支報告書を作成する。

○財務報告の連結

主たる報告主体の実質的支配力の及ぶ範囲で連結する。

○固定資産の取扱い

取得原価で貸借対照表に計上し、その評価は、財産価値の見直しが必要な資産等については、減価償却または再評価等の方法により行う。

○インフラ資産の取扱い

取得原価で貸借対照表に計上し、取替更新費または補修費によってその費消額を認識・測定する。

○成果報告の原則

プログラム別の成果目標と実績を対比させる。

