

### 第3章 社会資本と企業会計的手法に 関する多角的考察



### 第3章 社会資本と企業会計的手法に関する多角的考察

社会資本整備事業における企業会計的手法については、会計学の領域に限らず、財政学、政治学、経済学等関連する諸分野から多角的に検討することが要請される。そこで本章では、研究会の各委員に各々の専門の立場から御考察をいただいた。

#### (1) 会計学分野からの考察

隅田委員、筆谷委員、山本委員は、会計学の観点から検討している。各委員の検討を比べてみると、現行の単式簿記に代えて複式簿記を採用すること、会計の基礎を現金主義会計に代えて発生主義会計とすべきことに関しては、ほぼ異論はない。しかし、固定資産の取扱いに関しては、その評価方法や、減価償却の是非、資源会計の是非等をめぐり見解が分かれている。

まず、固定資産の評価方法に関しては、時価主義を唱える山本委員に対して、筆谷委員は取得原価によるべきとしている。

また、消耗性インフラ資産の費消額の認識・測定方法に関して、山本委員は減価償却費の計上を重視するのに対して、筆谷委員は、減価償却の方法に代えて、更新会計と繰延維持補修費引当金会計の組み合わせによる方法も検討すべきとしている。

さらに、資源会計に関しても、山本委員は資源会計を積極的に評価するのに対して、筆谷委員は、原価管理等の会計以外の手法を検討すべきとしている。

このほか、隅田委員は、社会資本整備事業を効率的・効果的に実施するための業績測定及び報告のあり方として、企業会計的手法のほか、サービスの提供努力と成果の報告（SEA報告）や事業別（プログラム別）予算等にも言及している。

#### (2) 関連分野からの考察

碓井委員、兼村委員、奥村委員は、関連する各分野から検討し、様々な論点を提起している。碓井委員は、財政学や国有財産法等に照らし合わせながら、予算・決算制度との関連を考察し、企業会計的手法により作成した書類は予算添付書類として位置付けること、また特定の事業分野に段階的に導入していくことが実際的であるとしている。

兼村委員は、財政学の観点から、資源会計により経済学的な概念が持ち込まれている点に着目したうえで、資本の機会費用は、利益算定のためのコスト計算ではなく、支出分析のための費用計上であり、財政上取り込む必要はないとしている。

奥村委員は、マクロ経済学の観点から、社会資本整備事業の効率的な事業執行のためには、社会資本のストックとフローの両面においてコスト及びベネフィットの情報を把握することが不可欠であること及びそのための会計情報の整備の必要性を指摘している。

# 社会資本整備事業における業績測定と報告

横浜国立大学経営学部教授

隅田 一豊

## 1. 社会資本整備の効率的・効果的实施

わが国の社会資本整備が、欧米諸国と比較して立ち遅れていることは、しばしば指摘されるとおりである。そのために、高齢社会の到来を目前に控え、経済社会の活力が低下する前に、社会資本整備を積極的に推進していく必要があるといった意見が強く唱えられている。

しかし一方で、社会資本整備事業に対しては、効果が身近に感じられない、無駄が多く効率性が低いのではないかといった国民の批判も少なくない。こうしたことから、社会資本整備事業の効率的・効果的实施を求める声は、厳しい財政事情とも相まってしだいに高まっている。

こうした「社会資本整備事業の効率的・効果的实施」の要請は、建設省の報告「公共事業の効率的・効果的实施に向けての取組について」（平成8年12月）においてすでに表明されているところである。同報告では「今後、公共事業を推進していくに当たっては、国民の様々な指摘・批判に的確に対応し、公共事業の進め方について改革を進めていくことにより、国民の公共事業に対する理解を深め、支援していくことが不可欠であり、このことなしには今後公共投資を拡大し、住宅・社会資本整備を着実に進めていくことは極めて困難である」とも述べている。

もとより、有限な資源を有効に活用して真に必要とされる社会資本整備を着実に進めるためには、国民の理解と協力が不可欠である。しかし、国民の理解と協力を得るには、政府がコストの縮減や事業の重点化などによって社会資本を効率的・効果的に整備していることを広く国民に開示し、社会資本整備のコストと負担に関する的確な現状認識を深めさせる必要がある。しかし、現行の予算・会計制度が、国民の「知る権利」を保障する制度として有効に機能しているのか、疑問に思われる面もある。

本稿では、以上のような現状認識に基づいて、本研究会の事務局が提示した資料や研究会での議論を中心として、わが国の社会資本整備事業における業績評価及び報告

の導入の可能性を探ることにしたい。

## 2. 現行の予算・会計制度の問題点

そもそも現行の予算・会計制度には、いかなる問題点があるのでしょうか。

### (1) 計算構造上の不備

まず指摘できることは、官庁会計の計算構造上の問題である。具体的には、単式簿記による記帳、現金主義に基づく測定、及び予算対比の決算制度を採用している点があげられる。

第1に、複式簿記によらず単式簿記による記帳が採用されている。周知のように、企業会計では複式簿記が採用されており、そのメリットは記録の網羅性や完全性が確保され、財務情報の正確性に関する自己検証機能が働くことにある。さらに会計帳簿から誘導的にフローとストックを有機的に結び付ける財務諸表（貸借対照表と損益計算書）を作成することが可能であり、財産の管理保全と収支を会計的にリンクさせる機能を有している。これに対して、単式簿記にこのような複合的機能はない。

第2に、現金主義会計が採用されている。測定の焦点に関しては、①経済資源フローを測定の焦点にする完全発生主義、②総財務資源フローを測定の焦点にする発生主義、③流動財務資源を測定の焦点とする修正発生主義、④現金及び現金同等物を測定の焦点にする現金主義がある。現金主義会計は、各会計年度の歳入歳出を現金の収支の事実に基づいて会計処理するため、経常的収支と資本的収支の区別がなされていない。そのため、歳入歳出決算報告書は、損益計算書とも経常収支計算書とも異なり、歳入歳出について適正な期間的対応を行えないものになっている。また、このためにコスト意識に欠けており、この点は「公共工事コスト縮減対策に関する行動指針」（平成9年4月）といった取り組みにも表れている。

第3に、ストックに関する財務情報が存在しない。インフラ資産に関しても、道路台帳や河川現況台帳では物量表示されているにすぎず、物理的な管理と財務的な会計システムとの間につながりはない。

### (2) 内部管理事務

次に指摘すべきことは、現行の予算・会計制度が、内部管理のための事務組織として位置付けられており、国民に対する外部財務報告を極めて軽視している点である。すなわち、現行の制度は政策決定者等「お上」にとって役立つ情報を提供するための

制度にすぎず、政府のアカウンタビリティの評価に役立つ情報を提供するための制度として確立していない。そのため、予算や財政関連諸法規等の行為準則に準拠して業務が適切に遂行されているか否かという意味での会計責任（合規性に関する会計責任）は果たされていようが、経済的、効率的、効果的に事業を執行し、あるいは資源を利用しているか否かという意味での会計責任（財務、経済性、効率性及び有効性に関する説明責任）は、現行制度では十分に果たし得ないのである。また、その意味では、現行の制度は予算制度に比べ決算制度を軽視しており、単に予算の執行状況を確認するための制度にすぎないという点も併せて指摘できよう。

しかしながら、先の建設省の報告をみると、今後は国民の批判に的確に応え、国民の理解と支援を得ない限り、公共事業を円滑に遂行していくことは困難としており、国民に対する説明責任がこれまで十分でなかったとの認識は広まりつつあるように思われる。だとするならば、会計制度に関して、内部管理だけではなく外部報告を意識するのは、当然のことではなかろうか。

### 3. 諸外国の政府会計制度との比較

こうしたわが国の現状に対し、諸外国の予算・会計制度の動向をみると、測定の焦点を経済資源フローに求める「発生主義」に基づいた企業会計方式（資源会計）の採用は、英国、米国、ニュージーランドのみならず、いまや国際的な趨勢になっている。このような企業会計方式の導入は、政府の議会・国民に対するアカウンタビリティ（資源の取得・管理・保全・利用等に関する説明責任）を飛躍的に改善させることは明らかである。

### 4. 今後のシナリオ

それでは、今後わが国の予算・会計制度改革をめぐり、どのようなシナリオが考えられるであろうか。

現行制度の問題点並びに国際的な趨勢を考えると、測定の焦点を経済資源フローに求める発生主義会計の採用は不可避である。実際問題として、かかる国際的な動向を無視し、現金主義会計に基づく大福帳制度を堅持することは不可能であろう。また測定の基準も、最も先進的なニュージーランドの例をみると、将来的には取得原価ではなく時価で評価することになるのではなかろうか。現に実施している国があるわけで

あり、わが国も本格的な導入を前向きに検討する必要がある。

しかしながら、明治以来、前近代的ないわば大福帳制度を堅持してきた政府会計の領域に、今直ちに資源会計を導入することは實際上不可能であろう。

とりわけ、道路や河川などの社会資本整備事業において、制度として時価主義会計を導入し、また減価償却費や資本費用を計上することは、実行可能性の面でさまざまな問題が生じるだけでなく、無用の混乱をもたらすおそれがあるように思われる。

そこで、現段階で考えうる現実的な選択肢としては、まず、取得原価に基づいてインフラ資産を認識することである。この点、道路台帳や河川現況台帳は物量的な把握だけであるが、固定資産台帳等何らかの形で取得原価の把握がなされているはずであり、取得原価による認識がさほど困難であるとは思われない。ただし、減価償却までを行う必要はないと考える。取替法によれば、十分とはいえないまでも減価償却と同様の効果が得られるはずだからである。

また、山本委員が指摘するように、建設投資を維持修繕、更新及び新規の3つに区分するとともに、物理的な維持管理システムと会計システムを関係付けることは必要であると考ええる。

## 5. 今後の課題

政府の議会・国民に対するアカウンタビリティの改善と社会資本整備事業の効率的・効果的な実施を実現するためには、現行制度を抜本的に改革し、外部報告会計制度を確立することが必要である。そこで最後に、社会資本整備事業における業績測定と報告について今後検討すべき課題をいくつか提示しておきたい。

### (1) 企業会計方式の導入

1つ目の検討課題は、企業会計方式の導入である。企業会計方式といってもいくつかの捉え方があるが、ここで企業会計方式の導入とは、複式簿記の採用、修正発生主義の採用、会計決算制度の導入を意味している。少なくとも複式簿記の採用は不可欠ではないかと考える。

まず記録レベルにおいては、現行の単式簿記に代えて複式簿記を採用すべきと考える。複式簿記の採用によって、記録の網羅性と完全性が保持されるとともに、記録の正確性を独自に検証できること、さらにフローとストックに関して有機的な関連をもった一組の財務諸表を会計帳簿から誘導的に作成することが可能となる。



次に測定レベルにおいては、現行の現金主義に代えて修正発生主義を採用すべきと考える。経常収支と資本収支を明確に区分することにより、歳入歳出の適切な期間対応が可能となり、経常収支計算書の純化が図られること、また、財産の物的な管理と収支会計を帳簿組織上で統一する計算構造が確立されることになる。

さらに決算レベルにおいては、会計決算制度を導入すべきと考える。会計決算制度の導入によって、財務活動成績及び財政状態の評価が可能となり、またストック情報の分析により健全な社会資本の整備に必要な情報の入手が可能となるのである。

## (2) S E A 報告の導入

2つ目の検討課題は、「サービスの提供努力と成果の報告」(S E A 報告)の導入である。

米国では、アメリカ公会計基準審議会(G A S B)が従来から業績評価測定に関する積極的な調査研究活動を展開し、すでに概念報告書(C S)第1号「財務報告の目的」(1987年)、研究報告書「サービスの提供努力と成果の報告(S E A 報告)」(1990年)、C S 第2号「S E A 報告」(1994年)など、多くの研究報告書を公表している。

なお、これらの報告書では、S E A 指標として3つのタイプが勧告されている。すなわち、①サービス提供努力の指標(インプット)、②サービス成果の指標(アウトプット、アウトカム)及び③サービス成果に努力を関係づける指標(効率性・コスト有効性)である。また、S E A 測定のプロセスは6つの段階に分かれている。すなわち、①使命等の確認、②指標の確認、③達成度の測定、④結果の分析、⑤結果の解釈、⑥結果の報告である。

S E A 報告は未だ実験段階にあり、解決すべきいくつかの問題点を残しているが、一部ではすでにS E A 報告の実行可能性とその便益・効果が確認されている。わが国の社会資本整備事業においても、インプット、アウトプット及びアウトカムに関する財務的・非財務的測定並びに努力と成果を関係付ける測定に焦点を合わせることにより、社会資本整備事業の業績をより完全に評価するための追加的情報の提供が可能となる。その意味で、米国におけるS E A 報告の取り組みは、わが国の社会資本整備の効率的・効果的实施を考える際に、一つの重要な方向を示唆するものといえよう。

## (3) 事業別予算の導入

3つ目の検討課題は、事業別(プログラム別)予算制度の導入である。

事業別(プログラム別)予算は、米国の行政機構改革に関するフーバー委員会が勧

告して以来、各国で採用された予算制度である。わが国でも、すでに第1次臨時行政調査会答申（昭和39年9月）が導入を提言しているところである。

事業別（プログラム別）予算制度では、まず予算を、目的別分類でつらぬき、①機能（行政目的）、②事業計画（行政目的を実現するための施策）及び③作業計画（事業計画の実施区分）の3段階に区分する。事業計画ごとにその予算によって実現されると期待される業績を具体的に掲げ、予算に掲げた業績目標と実現した成果とを比較することによって成果の検討が可能となる。

わが国の予算は、予算の仕組みが行政組織を基礎とし、使途別支出による統制を基本としているため、行政目的を具体的に表示していない。また、事業計画ごとに実現目標を表示し、これを成果と対比して行政の実現度合を評価する等、予算の実行を確保する手段をもっていない。事業別（プログラム別）予算制度はこうした欠陥を是正するものである。

実際には、業績の数量的把握が困難な分野も多く、業績及び費用は予算計上を決定する唯一の基準とはなり得ないなどの問題点があり、未だ提案段階にとどまっているが、道路事業や河川事業において、プログラム別に予算を編成し、それに基づき評価を行うことも、効果の測定という意味では極めて重要なことである。

## 予算・会計制度の発展と財政学上の課題

明海大学経済学部助教授

兼村高文

### はじめに

財政学の領域で会計はこれまで等閑に付されていた。財政システムのなかでも予算は重視されてきたが、会計は内部機能としてのみ認識されてきたにすぎない。それゆえ財政学では予算論はあるが会計論はない。

いま財政学に改めて資源予算・会計という新たな機能をもった予算・会計制度を持ち込むと、そこにはこれまで資源配分を決定する予算が現金フローのみを記録したデータで策定されていたことに気づく。経済学と密接に関連しているはずの財政学が、予算に関してはいわば現金主義をベースにしていたということである。予算が民主主義ルールで決定されているという正当性は認めるにしろ、その管理が非近代的といわれてきた官庁会計方式で行われてきたという非合理性は正さなければならない。

本稿では、予算・会計制度の発展が発生主義への転換であるということを前提として、それが財政学ではどのような意味を持つかを検討してみたい。

### 1. 財政学で論じる予算・会計制度

現代財政学は、政府が経済活動を通じて公平な所得分配・効率的な資源配分・経済の安定を達成することを論じている。その中で予算は政府の資源配分を政策目的に従って貨幣表示したものであり、政府の経済活動は予算に統制管理される。また会計は予算が執行され決算に至るまでの貨幣の収支を記録し決算を報告するものである。

財政学で予算論は予算原則、種類、予算過程、国庫等を規定し、その作用として財政計画あるいは財政政策の機能を論じている。予算原則は単一性、明瞭性、公開性あるいは財政法から総計予算主義、単年度主義、年度独立主義等を定め、1会計年度ごとに歳入歳出を総額で1つの予算に計上することを要求している。しかし予算の種類は、一般会計予算のほかにも多くの特別会計予算が設けられている。これは単一性に反するが政府活動の多様化を認め合法化されている。予算過程は予算案が行政で編成、内閣で提出、議会で審議・決定されて、予算が執行され決算・監査されるまでの一連

の過程である。また予算の財政計画としての側面は、予算規模が表す資源配分と予算項目が意図する所得再分配ないし経済安定・成長への効果である。

一方、財務としての会計は、法規では憲法をはじめ会計法、財政法、地方財政法等で規定され論じられているが、財政学ではほとんど扱われていない。財政学で会計をいう場合、通常は一般会計、特別会計等の会計区分をイメージし、アカウンティングとしての会計を論じる際には注釈を要する。これは財政学が公共部門の制度を根拠にしてはいるが民間部門への経済的作用に関心があるからであり、その意味で財政計画の予算は重視するが内部手続の会計は極めて限定的なテーマでしかないのである。

## 2. 予算・会計制度の問題と改革論

行財政改革の理由の一つに‘制度疲労’ということが言われてきた。財政は戦争を経て膨張し社会保障を拡充させて肥大化してきたが、成長経済の終焉とともに硬直化し赤字化して制度が対応できなくなった。予算・会計制度の問題も多分にこうした制度疲労に起因している。

予算制度の問題として第1は、単年度主義であるため財政運営上中長期的な計画性がないことである。公共事業の大規模化が長期計画を必要としてきた。単年度主義を是正するために継続費等が認められているが全体の計画性はない。第2は、予算編成が実績ベースであり歳出の硬直化を招いていることである。前年度の支出実績をベースに予算が編成され、裁量的議定費であるにもかかわらず半ば既定費化している。第3は、所管省庁別に編成される歳出予算が効率的な支出を妨げていることである。同一事業でありながら複数の省庁にまたがり支出が重複して行われることもある。

また会計制度の問題としては、公会計論から借用すると、現行の単式簿記の記帳と現金主義による認識基準がその根源であると指摘している。現行の政府会計は依然として大福帳式の経理であり、現金支出から期末の資産残高が誘導的に導けず、財産は会計とは別に管理されている。これは会計制度が合法性、正確性、妥当性といった観点からできており、効率性や効果が測定できるような制度になっていないと説明されている。

そこで、まず予算改革論をみると、予算の計画性に対しては、イギリスが早くから導入した3カ年にわたる公共支出計画がある。中央・地方含め中長期の公共事業等の支出を総額でコントロールするものである。ただし複数年の財政計画はわが国やドイ

ツでも作成されているが、イギリスを含め議会の議決は求めている。予算の硬直化については、サンセット方式やゼロベース予算が提唱されてきた。年度ごとに支出の見直しを行うもので、わが国も平成10年度予算はキャッピング制度を導入し上限を決めて支出の抑制に努めてきた。また省庁別予算の問題は、予算の統制管理機能にさらに計画と成果をシステムティックに取り入れたPPBSや事業別予算などが開発され、事業の対費用効果を予算制度に導入した。

次に、会計改革論は、単式簿記から複式簿記、現金主義から発生主義への転換が一致した主張である。これにより金銭会計と財産管理が会計制度を通して有機的に結びつけられ、利害関係者に有用な会計報告書を開示できるようになる。また発生主義会計は投資コストを計算し、より効率的な投資が可能となる。しかし、企業会計では当然のこうした主張も政府会計ではまだ論理の整理がついていない。例えば、利益概念がない政府会計で現金支出の伴わない資本コストを公共財の生産コストとどう関連付けるかは、公会計論のみならず租税負担との関係で財政学もその意味を解釈しなければならない。

さて、本報告書で論じてきたイギリスの資源予算・会計やニュージーランドの完全発生主義に基づく予算・会計制度は、現行の予算・会計制度の問題にどう応えているのであろうか。資源会計は現金のみではなく経済資源を認識対象として複式簿記と発生主義を採用するのであるから、少なくとも現行会計制度の問題はクリアーしている。資源予算は資源会計をベースに策定され、公共資源の効率的な配置を目的としている。前年度の決算と対比して表される資源予算書は、計画と成果の分析を通して効果的な支出配分を予算編成に際して決定できる（イギリスの資源予算は省庁別に編成されるが事業の重複はない）。しかし、資源予算がもつ機能は予算機能としての統制管理とは別次元のことであり、したがって予算の計画性や硬直性の問題は言及し得ない。

### 3. 発生主義と財政学上の課題

政府会計に発生主義を採用することは、企業会計的会計処理を政府会計に導入することである。また時価減価償却費と資産の保有コストである資本チャージを計上する資源会計および完全発生主義会計は、経済学でいう機会費用を政府会計に持ち込むことになる。政府会計はこれまで現金支出のみを計上し、これに財政負担を対応させてきた。予算も現金主義であったから同様である。

このような発生主義会計は、財政学上いくつかの問題を孕むことになる。第1に、政府は「市場の失敗」が発生する公共財サービスを生産するのであって市場性のある財サービスとはその性質が根本的に異なり、それを企業会計ベースで類似に扱うのは似て非なるものを同等視することになる。会計論上の論拠から財政学への説得が必要となる。この点は公会計論が社会資本の減価償却の意義等について論じ、かなり説得的となっているところもあるが、山本委員が主張するように、政府のタイプによっては発生主義を必要としない経営モデルのあることも述べており、なお議論の整理とすり合わせが必要である。

第2に、公共財サービスの受益と負担は支出時の原価を基準として論じているのであるが、資源会計と完全発生主義会計は原価を時価に変えて資産の評価を行うとしている。公共財サービスから受ける受益はこれを数量的に捉えるのではなく負担との関係で認識するのであるが、負担は財政支出の行われた時点で発生しこれとリンクして受益を認識する。ここに時価基準を持ち込むことは、年度ごとに市場評価に基づいて公共財サービスの受益と負担を捉えることであり、これは財政が完全に市場経済の中にあつてそこで残余財産から受ける受益と負担の計算に帰着させる。すなわち公共財サービスの受益と負担の話は民間財サービスのそれになってしまう。また原価で計られた世代ごとの財政負担は世代間で公平な負担配分となるよう財政計画が策定されるが、時価による評価はこの時間的公平関係を断ち切ることになる。この問題に対しては、財政負担をあくまで支出額に求めるなら時価評価は退けられるが、財政実体維持をもとに負担を考えるのであれば肯定される。これは財政も企業と同じく継続性をもった法人実体であることを重視することから導かれる。ただしそこではインフラ資産を含めて全ての公共財の公正な時価評価が可能であることが前提である。

そして第3に、これも資源会計と完全発生主義会計で計上される資本チャージであるが、これはいわば資本の機会費用であり、減価償却と共に支出の伴わない概念費用をどう財政に取り込むかである。イギリス政府は資源会計についてその提案書で「中央政府の支出に関する報告のための一連の発生会計技術と省庁の目的に関連づけられる支出分析のための枠組み」と定義しているが、これは会計情報を支出分析に利用するものであり、企業会計の経営成績および財政状態の把握と資源会計の目的が異なる。すなわち、資源会計の概念費用は利益算定のためのコスト計算ではなく、支出分析のための費用計上である。その限りでは財政上は取り込む必要はなく、資源の効率的活

用を促すための会計技術として認識すればよい。

#### 4. 政府会計の発展と行財政改革

イギリス政府の改革案には必ずタックス・ペーヤーから預かった税金（資源）をどう無駄なく有効に使うか（value for money）について政府は納税者に説明する責任（accountability）を負っているのだ、ということが述べられている。資源の効率的利用を政府自ら課しているのである。

行財政改革は公共部門の民営化を進めてきたが、その一方で多くの委任団体をつくってきた。民営化は政府を公共財サービスの提供者（provider）から調整者（enabler）へと変える。この延長上には政府会計の発展は必要ない。なぜなら、政府は政策立案と国防や司法などの純公共財の生産者であり、収支均衡を經理する現金主義会計で十分に機能が果たせる。しかし、委任団体を抱える政府は出資や貸付を通じて準公共財の生産に関与するため政府会計の発展が必要となる。行財政改革は政府会計の発展を促し、政府会計自体もその非近代性から改革を求めてきた。

70年代後半から始まった先進諸国の行財政改革は、新保守主義に依拠しながら財政のスリム化を目指してきた。その過程で監査と会計が常にその進捗を監視し押し進めてきた。そして行財政改革の最終的な手段として会計制度の改革とそれに結びついた予算改革が行われてきた。イギリスの資源会計は財務報告助言委員会（F S A B）が認めているように、資源予算・会計はまだ緒についたばかりであり資本チャージや決算書の様式等まだ検討課題も多く残されている。しかし、そこから得られる成果は政府会計の発展に大きく寄与するはずである。

## 社会資本と企業会計的手法——予算・決算制度との関連を中心として

東京大学法学部教授

碓井 光明

### 1. はじめに

現在、一般会計が、いわゆる現金会計によって、予算・決算ができていることは周知の通りである。これに対して、特別会計の中には、郵政事業特別会計のように、企業会計的手法を採用しているものがある。しかし、インフラ整備にかかわる、例えば道路整備特別会計を例にとると、道路整備に係る政府の会計を管理する目的の会計であり、歳入歳出予算の仕組み自体は、一般会計とほとんど異なるところがない。したがって、企業会計的統制は全くなされていないのが実情である。

### 2. 企業会計的手法の可能性に関する若干の問題

企業会計的手法と言う場合に、そもそもどのようなものをイメージし、それが真に可能なことであるかどうかの問題である。この点は、会計理論やその実務を知らない筆者が論じ得ないことである。

まず、「企業会計的」の意味が問題になる。現在の国の会計は、歳入歳出という現金会計によっていることは前述したが、これは、発生主義に対する現金主義を必ずしも意味するものではない。例えば、歳入に関して言えば、納期の一定している収入はその納期の末日、随時の収入で納入告知書を発するものは納入告知書を発した日の属する年度に帰属するとされており（予算決算及び会計令1条1項）、また、歳出に関しても、例えば、給与等については「支給すべき事実の生じた時の属する年度」（同2条1項3号）、決して完全な現金主義を採用しているわけではない。「工事製造費、物件の購入代価、運賃の類及び補助費の類で相手方の行為の完了があった後交付するもの」については、「その支払をなすべき日の属する年度」とされているが（同2条1項5号）、これも、企業会計と乖離するほどのものではない。とするならば、「企業会計的」と主張する実益ないし核心部分がどこにあるのかを明らかにしておく必要がある。

おそらく、会計処理において、資本の観念がないこと、減価償却という手法が全く



見られないこと、繰延資産のような費用平準化の仕組みがないこと、また、決算書類について、貸借対照表・損益計算書が作成されていないこと等が、一目瞭然の違いであるといつてよい。結局、企業会計における決算書類に相当するものが作成されていないことと、その前提になる会計処理が用意されていない点が、最も大きな違いといえよう。

公会計に企業会計的手法を導入する場合に、素人の疑問として、例えば、社会資本整備のために投入される税自体を、どのように処理すべきかなどの問題が念頭に浮かぶ。おそらく、初期投資の資金投下分は、どうみても、これを「収益」とみるべきではなく、「資本」ないし、公益法人会計における「基本財産」のようなものとみるべきであろう。しかし、同じく税の投下であっても、維持管理費に充てるための資金投下は、別扱いになるという考え方もあろう。さらに、社会資本の整備は、企業会計的意味の利益を生むことを目的としているわけではないので、あるいは、企業会計におけるような収益を認識することが困難であるから、費用と収益との対応が困難であつて、例えば、減価償却にしても、企業会計的手法をそのままに用いることができるのかという疑問がある。

### 3. 企業会計的手法の活用場面

そこで、仮に道路・公園等の社会資本の整備について企業会計的手法を採り入れるとして、どのような活用方法ないし活用場面があるのかを検討してみよう。

第一に、それぞれの個別事業ごとに企業会計的手法を採用して、当該事業の成果を測定し、その事業を点検し、成果の継続性を管理することが考えられる。これを一応「内部管理目的の利用」と呼んでおこう。

その場合に、どのような単位・規模で、「事業」を認識し、その会計を考えるかが問題である。例えば、建設省所管事業の場合に、全国でそれを一括するのか、河川・道路・公園のように、社会資本の種類別に分けるのか、さらに細分化を要するのかといった問題がある。おそらく、全国の国道のうち直轄分を全部合計して表示することは、国民にとっては意味があるが、道路行政の内部管理目的にはあまり役立たないと言えよう。したがって、内部管理目的に用いるには、合理的な範囲で単位を設定することが望ましい。それが地方建設局ごとの単位でよいのか、路線単位でよいのかは、管理目的に利用する有効性並びに実行可能性に配慮して決める必要がある。そのよう

な基本単位の会計を、一定の大きな単位で合計し、さらに全国で合計するならば、日本全体としての「会計」ができて上がるわけである。細部において、一般管理費的なものを、どの部門に割り振るかなど、理論的にも実務的にも問題になるが（たとえば、建設本省の仕事の中には、直轄事業に対する部分のほかに、国の一般行政の分担部分、地方公共団体や民間に対する部分などが混在している）、ある種の割り切りによって積み上げ計算が可能になると思われる。

この点で、地方公共団体の場合には、東京都のような大規模な場合を除き、国に比べるならば、概して、はるかに企業会計的手法を活用しやすい状況にあるといえよう。

また、このような内部管理目的の利用が有用であると判断される場合には、内部管理目的の利用が定着するにつれて、さらに、その管理を徹底するために、その特定単位の事業について、例えば、いわゆるエイジェンシー化を図って事業を実施するという、事業実施の組織方法論に発展する可能性もある。それは、行政のあり方の議論に資するという大きな成果を生むことになる。

第二に、企業会計的手法によって作成された帳簿を予算・決算制度そのものに活用するならば、事前又は事後の統制に資することになる。この点は、財政法の研究を進めている筆者にとっての主たる問題関心であるので、さらに、項目を新たに検討したい。

ただし、ここで予め指摘しておきたいことは、国は多様な部門からなり、また、例えば、建設省の場合でさえ、複数の管理機関（地方建設局の下に、さらに多くの工事事務所が設置されている）を置いているのであるから、内部管理目的で作成される各部門の帳簿の積み重ねがあつて初めて、国としてのトータルな予算・決算にまとめられ得るということである。

#### 4. 予算制度との関係

まず、予算制度との関係であるが、憲法86条の「予算」は、歳入歳出予算を中核としていると考えられる。それは、支出に着目して財政を統制しようとしてきた日本の予算制度（歳出予算は、歳出の目的・金額の限度・時期を定める）の伝統に基づくものであり、そのような統制手法は、国の財政に関する事前統制として今後も有効と考えられる。したがって、歳入歳出予算を欠く「予算」は、憲法上想定されていないのであつて、政策的にみても、そのような予算制度は考えられず、例えば、インフラ

整備の部門のみを、通常の歳入歳出予算から除外することも適切とは思われない。

このことは、地方公共団体についても、基本的には共通であるといえよう。すなわち、日本の普通地方公共団体は、総合行政の遂行主体として位置付けられているので、少なくとも、個別の特定目的の遂行の任務を負っている場合の地方公共団体（たとえば、アメリカの特定目的の公共団体）と同じ次元で論ずることはできない。もっとも、憲法自体が地方公共団体の予算制度について定めているわけではないので、法律によって事業別予算制度を定めることはもちろん可能である。それにあわせて、実行可能な部門から、企業会計的手法を採り入れることは十分考えられる。

ところで、「企業会計的手法」の意味の理解にもよるが、現在の歳入歳出予算に比べて予算統制の方法が相当異なったものになることに留意しなければならない。すなわち、真に企業的経営に近い活力を求めるには、成果を重視することが中心であって、遂行しようとする主要業務の内容を中心とした事業計画に対する統制が中心になるはずである。現在の国の特別会計についてみると、歳入歳出予算が予算の中核になっているにもかかわらず、特別会計予算に弾力条項が置かれて、収入金支弁方式が許容されている。それだけ、歳出予算の拘束力が緩和されているのである。

真に「企業会計的手法」を予算制度に盛り込むとするならば、それぞれの単位部門において、活動の成果が当該部門の活動に再投入できるシステムでなければならない。日本の予算制度において、「歳入歳出は、すべて、これを予算に編入しなければならない」（財政法14条）という総計予算主義が採用され、これを前提にして、会計上の原則として収支統一の原則が採用されている。すなわち、各省庁は、「その所掌に属する収入を国庫に納めなければならない」のであって、「直ちにこれを使用することはできない」（会計法2条）。このような原則を貫いたのでは、企業会計的手法を導入する意味が薄れるものと思われる。すでに、公会計分野に企業会計的手法を導入しているニュージーランドの場合、省庁は、委託された任務を遂行するために、総額規制に服することなく相当自由に活動できることとされている。前述のように、日本においても、企業特別会計において、弾力的処理が認められているが、そのような弾力化をどこまで拡大できるかが、重要な検討課題である。

インフラ資産の整備の分野についていえば、「収益」は想定されていないので、前述のような企業会計的手法の大きなメリットを発揮することは困難と思われる。したがって、予算の「拘束力」との関係での効用は、あまり期待できない。

ただし、現在の歳入歳出予算に加えて、企業会計的手法による、当該年度の活動の目標ないし予定を国会に提案して、議決の対象とすることは十分考えられる。現在、各種特別会計法が予算に事業計画書ないし事業計画表の添付を求めているのが参考になろう。

その場合に、単なる参考資料（添付資料）でなく、国会の議決の対象にすべきかどうか問題である。

幸いにも、財政法は「予算総則」に「予算の執行に関し必要な事項」の規定を設けることができるとしており（22条6号。ちなみに弾力条項も、同号に根拠を有する予算上の措置と解されている）、さらに平成9年に成立した「財政構造改革の推進に関する特別措置法」によって改正された後の財政法22条7号には、「その他政令で定める事項」が加えられた。したがって、現在においても、政府がその気になるならば、予算総則で定めることが可能である。しかし、政府の判断に委ねるのでなく、財政法22条に企業会計的手法による当該年度の活動の目標ないし予定を示す文書を盛り込むことによって、法律によって政府に義務付けることも考えられる（すべての政府部門について可能であるかという、実体面の検討が残されていることは言うまでもない）。

しかしながら、そのような扱いを可能にする、あるいは意味あるものにするには、前年度の決算と翌年度の予算案の審議とが連動することが前提になるはずである。そのような連動を欠く場合には、不正確な目標ないし予定になるであろう。残念ながら、現状は、出納整理期間があるうえ、決算作業に膨大な日数を要することに鑑み、「翌年度開会の常会において国会に提出するのを常例とする」（財政法40条1項）とされている。したがって、少なくとも、予算審議との関係では1年のブランクを生じ、現状では、決算を予算審議にタイムリーに活用できる状況にはなっていない。まして、決算認定までには、相当な日数を要し、決算に関する国会審議の成果を活用できないのである。この点の改善が可能なものであるのか否かは、会計実務並びに国会事情に疎い筆者は、残念ながら判断できかねている。

国会の議決対象としてではなく、予算添付書類（財政法28条）として扱うことは、企業会計的書類の作成が可能であることを前提にするならば、全く問題がない。現在も、例えば、「国有財産の前前年度末における現在高並びに前年度末及び当該年度末における現在高の見込に関する調書」を添付することが義務付けられている（28条

6号)。企業会計的手法により算定して国有財産の現在高を示すことは十分に考えられる。また、貸借対照表のような書類の添付も考えられる。この点は、次に述べる決算資料の活用といえよう（現在も、「前前年度歳入歳出決算の総計表及び純計表、前年度歳入歳出決算見込の総計表及び純計表」は、予算添付書類とされている。28条3号）。

さらに、ニュージーランドのFiscal Responsibility Act 1994の要求する予算政策報告書の例にならって、中長期の政府の純財産見通しなどの報告に結実させることも考えられる。

いずれにせよ、とりあえず、予算添付書類としてスタートさせることが、実際的であるように思われる。

## 5. 決算制度との関係

そこで、企業会計的手法で作成された帳簿は、決算制度のなかに取り入れるのが、当面は、最も实际的、かつ有効であると考ええる。

現在、決算は、予算と連動させて「歳入歳出決算」として国会に提出されているが（現在は、会計検査院の検査報告、歳入決算明細書、各省各庁の歳出決算報告書及び継続費決算報告書並びに国の債務に関する計算書が添付される。財政法40条2項）、今後は、これに併せて、企業会計的手法により作成された書類をも、国会に提出することとすべきである。その際に、単に決算参考資料として提出するのではなく、この書類は会計検査の対象とし、国会の決算審査の対象とする必要がある（決算の国会における扱いについては、現在においても争いがあるが、その問題はさておき、歳入歳出決算の審査と同じ扱いにすべきである）。

公共部門と企業との間では、等しく決算といっても、その目的が異なるはずである。私企業においては、その事業活動の成果を測定し、配当可能利益を算定するという大きな目的がある。これに対して、利益の獲得を目的としない通常の公共部門にあっては、配当可能利益の算定が問題になる余地はない。投下された資金がいかに有効に使われたかこそが問題である。

この観点からするならば、投下された資金をそのまま「資産の価格」とすることは、資金を多額に投下すればするほど、資産価値が増大し、有効性の観点からの統制が働かない可能性がある。この点で、いわゆる「資本費用」の計上を行うことは、一つの

検討に値する発想である。また、取得価格を基準とした減価償却は、当期の利益に対応する費用としてどれだけを計上すべきかという企業利益の算定上は合理性を有しているが、社会資本について当期の利益の算定が問題にならない以上、このような方法の減価償却は、ほとんど意味がないと思われる。むしろ、資産の現在価値を測定し、その価値を維持するのにどれだけの資金を要するかを把握する目的で考える必要がある。そこで、再調達価額を基礎にした経年減価分を計算するという方法の方が、より目的適合的であると考えられる。そして、資産価値の算定も、この方法による減価後の金額によるべきであろう。ただし、インフラ資産の場合に、再調達価額をどのように算定できるかという問題があることは言うまでもない。

ところで、国有財産法は、国有財産の現在額及び毎会計年度間における増減の報告書の作成を定め（33条）、政令は、5年ごとに台帳価格を改定しなければならないとしている（同法施行令23条）。しかし、「公共の用に供する財産で政令で定めるもの」については適用しないと（同法38条）、政令は、「公共用財産のうち公園又は広場として公共の用に供し、又は供するものと決定したものの以外のもの」及び「一般会計に属する普通財産のうち郡道府県又は市町村道の用に供するため貸し付けたもの」を適用除外としている。この適用除外の背景には、公共物は、公共の用に供する限りその処分等が考えられず、道路法、河川法等の公物管理法規において台帳を作成することとされているので、それで十分であるという考え方があるようである。こうした状況において、新たな評価作業には相当なコストを要するかも知れない。

もう一つの問題点は、起債による資金調達分をいかに扱うかである。常識的には、起債による資金調達は、典型的な「負債」である。そして、地方公共団体の場合には、地方債の許可制度等の関係で、個々の資産との関連で起債分が認識できるが、国の場合は、事情が相当異なるように思われる。すなわち、建設国債の対象経費とされる「公共事業」の範囲は、毎年度の予算総則で明示されているが、それは、掲げられている個別の事業に対して国債によって調達した資金をどれだけ充てるかを必ずしも特定する趣旨まで持っているわけではないからである。極端に言えば、資金には色がついていないので、特定の事業については、国債による資金は全く投下されていないと説明することも、全額が国債によっていると説明することも、共に可能である。

国としてのトータルな「貸借対照表」において「負債」として掲げることは容易なのであるが、個別部門の「貸借対照表」を作成できるようにするには、予算の配賦に

当たり、総額のうち、どれだけが国債による収入分であることを明らかにしておくことが必要になろう。

さて、決算制度のなかに位置付ける場合に、例えば、一般会計に属する活動についてトータルに企業会計的手法による決算書類を作成するという方法もあるが、それでは却って包括的過ぎて、統制効果が発揮されない恐れもある。そこで、むしろ一定の事業分野に限って、企業会計的手法による決算書類を作成することも検討されてよい。このことは、企業会計的手法による決算書類の作成を、段階的に進めるといふ戦略的意味も含んでいる。

## 公共事業の効率的な事業執行のために必要な情報の整備について

学習院大学経済学部教授

奥村洋彦

### 1. 考察の基本的枠組み

公共事業のあり方を検討する場合、まず、社会資本ストック（以下 $K_{g,t}$ と表す）と年々のフローとしての公共事業（ $\Delta K_{g,t}$ ）の関係、並びに公共事業とそのファイナンスの関係を次のようにとらえることが大切である。

$$\text{公共事業} (\Delta K_{g,t}) = K_{g,t} - K_{g,t-1} \dots \dots \dots (1)$$

$$\text{公共事業} (\Delta K_{g,t}) = \text{政府の貯蓄} (S_{g,t}) + \text{金融負債} (\Delta F L_t) \dots \dots \dots (2)$$

この（1）式、（2）式の関係から公共事業を行うべきか否かは次の4点いかんに関わってくる。

- ①  $\Delta K_{g,t}$ が将来にわたって生むと期待されるリターン（R）の大きさ。
- ② Rの将来の流れを現在価値に割り引く割引率。
- ③ 資金の貸し手のリスク
- ④ 金利などで示される金融市場の繁閑

このうち、①と②は資金の借り手のリスク、すなわち、公共事業実施主体の考えるリスクに深く関わってくる。また、リターンについては、期待値であり、その確率自体不確実なものであることに注意が必要である。

備考. （2）式は例えば、5千億円の公共事業のうち、2千億円は税金（ $S_{g,t}$ ）により、残りの3千億円は国債や公団債の発行（ $\Delta F L_t$ ）によることを示す。ここで税金はコストゼロではなく、もし市場で調達すればかかるコストを考えると一般的である。ただし、厳密には貸し手のリスクが大きいと、 $S_{g,t}$ と



$\Delta FL_t$  とのコストには差が生じる。

## 2. コストとベネフィットの比較

こうして、ベネフィット（リターン）とコスト（ $Sg_t$  と  $\Delta FL_t$  のコスト）の比較を行って公共事業を実施すべきか否かを判断することとなる。つまり、 $\Delta Kg_t$  は次の4点にかかってくる。

- ①  $\Delta Kg_t$  はどのようなリターンを生むか。この場合、リターンには「外部経済効果」を含み、かつ、これから将来にわたって期待されるリターンである。しかし将来何が起きるかはきわめて不確実であるので、現在のストックである  $Kg_t$  がどのようなリターンを生んでいるかの評価に関わるところが大きい。
- ② 借り手のリスクが大きいか否か。このことは公共事業の実施期間の長さに関する。すなわち着工から完成までの期間が長ければ長いほどリスクは大きくなりがちで、民間部門の関与は困難なプロジェクトとなろう。
- ③ どのようなコストがかかるか。とりわけ資金調達のコストの大きさ、金融市場の金利は先行きどのように動くかといったことがポイントとなる。
- ④ 貸し手のリスクは大きいか否か。このことは政府部門の赤字の大きさが先行きどのように動くかと関連する。（注）

こうした枠組みを具体的プロジェクトにあてはめる場合には、例えばリターンについては、当事者にとってのリターン、外部性、当該プロジェクト実施地域内へのリターン、地域外へのリターンなどの評価を考える一方、コスト負担については当事者の負担、外部効果に関わる当事者以外への負担、地域内での負担、地域外での負担、世代間の分担割合などの評価を考えることが必要となる。

（注）政府部門の債務が極めて大きくなり、将来の返済が疑われる状況になると調達コストが非常に高くなる。

## 3. 整備すべき情報

こうして見てくると公共事業実施の可否について判断するためには次のような公共事業に関する情報が必要となってくる。まず  $\Delta Kg_t$  についてのコストとベネフィット

に関する情報、次にストックである  $K_{g,t}$  についてのコストとベネフィットの情報である。さらにそれぞれのコスト・ベネフィットを、世代別、地域別に検討するに必要な情報も欠かせない。コストについてはインフレ率調整後の実質コストも必要となる。公会計においては、こうした経済分析に必要な情報を国民や政策決定者に知らせるべく、体制を整えることが望まれる。

こうして会計情報が整備されれば次のようなことが可能となる。「財政赤字」を、単に、負債の名目金額でとらえるのではなく、「真の財政赤字」でとらえる。すなわち①調達した資金を何に使うかというバランス・シートの資産サイドを考慮に入れた負債のとらえ方、また、②名目金額ではなく負債の発行時以降のインフレ率を考慮した実質値でとらえること、さらに、③世代間つまり現在世代か将来世代かとか、20歳台と60歳台とかいった世代の違いによって、赤字問題はどのように異なってくるかという世代間の分担を考えること、こうして「会計上の財政赤字」に3つの修正を加えて「真の財政赤字」を導くことが可能となる。

#### 4. 制度の動学的運営

3. で検討した情報が整備されると、単に今期の公共事業 ( $\Delta K_{g,t}$ ) の実施の善し悪しを判断できるだけでなく、既往の公共事業のストックである  $K_{g,t}$  の中で民間に移行させることが可能な部分を的確に判断できることとなる。つまり、

$$K_{g,t} = \Delta K_{g,t} + (K_{g,t-1} - K_{g,t-1} \text{ の中で当期に民間に売却するもの}) \dots\dots (3)$$

この場合には当期に積極的に公共事業を行っても一方で社会資本ストックの一部を民間に売却していけば政府部門全体を大きくしないまま、しかし社会資本ストックを充実させてゆくことが可能となる。この(3)式に則った、「制度の動学的運営」を図るためには、上述の3. で検討した社会資本のフローとストック両面にわたる情報が欠かせないのである。

# インフラ資産の予算・会計情報システム

岡山大学経済学部助教授

山本 清

## 1. インフラ資産の会計目的

道路、河川、上下水道、港湾等の社会経済活動の基盤施設を構成するインフラ資産は、公共財であること、その効用が長期間に及ぶこと、不可逆性及びネットワーク性を有すること等の特性を有する。このため、一般に公共事業として政府・自治体によって実施され、計画から供用後の維持管理までの長期の適切な管理を必要とする。会計システムはこの管理のため有用な意思決定情報を提供しなければならないが、その意思決定内容を分類すると次のようになる。

第1は、アカウントビリティの検証である。事業主体である政府等はインフラ資産の受託管理者であり、適正な管理を行っていることを委託者である国民に説明する義務がある。会計システムは、勘定体系を通じて組織活動を統一的に記録・整理するものであり検証可能性にも優れたものであるため、アカウントビリティを確保する基本ツールである。インフラ資産においては効用の長期性等からフローとしての管理とともにサービス供給能力たるストックの管理が重要であるため、会計情報として目的別・性質別支出とともに供給能力水準を提示しなければならない。

第2は、資源の効率的管理である。公共財の性格からインフラ資産は市場を通じて供給されないから、効率的な資源配分や費用節減の誘因が働きにくい。このため、公的分野に人工的に市場原理等を導入して効率性を促進したり、事後的に監査・監視を行って非効率事態を抑止しているが、いずれの場合にもコストを正確に測定することが前提になる。ヤードスティック競争や誘因契約を実行するにはコストを目標あるいは他の事業と比較しなければならず、事後評価として費用便益分析を実施するときも実績値として建設費用及び維持管理費用に関するデータが必要であるからである。

第3は、適切な維持管理である。アカウントビリティとしてインフラ資産のストック状況を開示するだけでは不十分であり、維持管理が適切に運営される仕組みとして会計システムが機能しなければならない。具体的には、完成したインフラ資産の効用

を一定水準に確保する維持修繕及び更新がなされているかを評価するとともに必要な財源を自律的に調達する必要がある。民主主義国家の政府の予算は毎年度議会で配分決定され政府部門としては基本的に裁量性が限定されている（非自律性）から、財源の自律性を担保するには会計と予算の調整・接続を図るという要請に応えねばならない。

## 2. 現行制度の問題点

現行制度を前記のインフラ資産の会計目的に照らし合わせると、まず、アカウントビリティの観点からは、ストック情報の欠如及び投資と維持修繕の目的別支出が分離されていないことがあげられる。毎年度の予算・決算によりどれだけの公共事業がどの個所にどのような内容で支出されたかは現行制度で把握できる。しかしながら、支出された事業費がどれだけのインフラ資産の形成になり、年度末のストックがいくらかは、事業統計のような物理的データがあるだけで支出と同じ貨幣尺度で把握されていない。また、改良費等の科目で事業が集計されているため、新規整備・更新整備・質的改良・大規模修繕の区分に関する情報を提供しない。このため、決算・会計情報をみてもいかなる目的で支出されたかが明確にならず、国民経済計算の公的固定資本形成にも本来の意味で投資でない要素が含まれている可能性もある。

次に資源の効率的管理の観点からは、コスト情報を提供していないこと及び資本費用の認識がないことを指摘できる。我が国の公共事業の単価が割高であることが問題にされているが、先に示した長期効用の特性からは単に建設コストを解消すれば足りるのではなく、建設、供用及び処分の全工程にわたるライフ・サイクル・コスト（LCC）を節減することが必要である。このためには一時的な建設及び処分と継続的な供用を同じ尺度で測定するシステムが要求されるが、現行の支出時点で予算化され費用と認識される現金主義会計システムは対応不能である。同じ理由から、現行システムでは経済効果測定上の費用と決算・会計上の費用は概念が異なり、事前・事後の事業効果の評価と会計が分離されている。また、インフラ資産は、建設及び維持管理時の支出以外にその資金調達及び保有にコストが発生しているが、この資本費用は公共事業部門において支出を伴わないため認識されない。建設国債を財源にすること自体は公共事業の長期効用に基づく世代間負担の公平を図る意味から適切であるが、租税でない借入金を財源にすることは将来にわたる金利負担を生じる。しかしながら、政

府の予算・会計は公債管理を事業特別会計とは別に区分経理しているため、当該特別会計でかかる資本調達及び資産使用コストは賦課されない。このため、個々の事業採択時の投資評価では割引率等で考慮される資本費用が予算・決算時には何ら明示的に現れてこない構図になっており、早期供用とか不要な資産処分等の誘因を与えることができない。

最後の維持管理の適正化の観点からは、財源の不安定性があげられる。公共事業は景気対策の側面を有すること及び一時的な繰り延べによる直接的影響が即座に現れてこないため、事業費の総額が時の政権の経済政策及び財政状況により大きく左右される宿命をもつ。我が国における財政再建時の公共事業の抑制及び日米構造協議を受けたその増額、あるいはサッチャー・レーガン政権下の公共事業の抑制は記憶に新たなことである。こうした不安定性は、維持管理と新規投資を明確に区分しない状況では予算節約時に維持管理も投資も同じだけの財源節約の影響を受け、本来必要な資金が維持管理に充当されない恐れを生じる。これが危惧でないことに国立学校特別会計の施設整備費が財政再建時に大幅に圧縮され雨漏り等がマスコミの注目を浴びたことがあげられる。維持管理のうち維持修繕以上に重大な問題は、21世紀はインフラ資産の更新の時代に突入することである。高齢化で財源制約がある状況下で必要な資金を確保して効用を継続的に発揮する必要性は認識しても、急激な更新需要に対応する予算計上が政治的に円滑に実施されるかは微妙な問題である。現行の更新が必要な都度予算計上し、会計的には更新支出時に費用認識するシステムでは安定的な財源確保に欠けることは確かである。

### 3. 新しい資産管理システムの提案

以上の問題点を踏まえると、望ましいインフラ資産の管理情報システムとしては以下の要素を満たす必要があると認められる。

#### (1) 予算と会計システムの統合

会計システムは特定の組織の経済活動の結果を体系的に統一尺度で要約するものであるから、経済活動の前提になる資源配分（予算決定）を所与とする。したがって、財源確保とアカウントビリティ及び効率化の問題を解決するには予算と決算及び会計を別々の基準で情報化しても効果がなく、これらを統合化する必要がある。たとえば、会計・決算だけを発生主義会計でコスト認識して減価償却及び資産使用コストを計上

しても、予算配付が現金主義で実施されれば、結局のところ事業は予算ベースで計画・執行されるほかないからである。予算自体が発生主義で編成され配分決定されることが、計画・予算・執行・会計・評価・次の計画の予算循環過程を統一的に完結させるのである。発生主義によるコストと目標コストとが対比され、コスト節減に応じた報奨予算を通じて始めて誘因システムが機能する。

## (2) 資産としての認識

インフラ資産をストックとして認識することは、会計上の資産として貸借対照表に計上することを意味する。資産の評価方法としては、実質資産維持が社会的共通基盤施設の特徴から要請され、歴史的原価（取得価額）でなく再調達価額が適切である。なぜならば、取得価額で資産計上すれば建設時点が異なる事業部門・施設管理部門間でストック残高が比較不能であり、また、企業のように処分可能性を原則として考えないから正味実現価額としての時価でなく更新を繰り返し恒久的にサービス供給能力を維持する責務があるとみなすべきだからである。インフラ資産について処分不能性をもって貸借対照表計上を否定する意見あるいは資産計上を認めても取得価額とすべきという意見があるが、前者は企業会計の将来にわたり資金の流入をもたらすものという定義を政府会計に適用することから生じる誤解である。政府会計の改革は単純な企業会計化ではなく、資産管理としてストックをフローと同じ尺度で測定する意義を認めるか否かであり、既述したようにコスト情報を把握するには、インフラ資産のストック性を認め効用の発現期間に費用配分するほかないことを確認すれば、計上する妥当性が理解できよう。一方、後者は、測定の客観性が歴史的原価は優れており恣意性が介入しにくく、また、更新は減価償却でなく取替法で実施すれば足りるとするものである。しかし、歴史的原価ではコスト比較が不可能で情報利用者の効率性の判断を誤らせる危険性があり、取替法も更新時期が部門単位で違うこと及び財源確保の点で劣る問題がある。

## (3) 資本費用の測定

コストを測定するという事は再調達価額で評価したインフラ資産について減価償却をするとともに資産使用コストを賦課することになる。特に、減価償却は更新資金を自己調達するメカニズムを会計と予算に組み込む点で重要である。財政事情・経済政策にかかわらず更新財源を確保するには、発生主義で会計として減価償却費を計上するだけでなく予算としても計上して内部留保されねばならない。また、資産使用コ

ストとして再調達価額に基づき調達金利見合いの一定の率を乗じたものをキャピタルチャージとして賦課する必要がある。この方式についても、再調達価額に基づき減価償却費を計上すると現在よりコスト増加をもたらす形式的に予算要求額が大きくなるため財政再建にも反するのではないかと、また、キャピタルチャージは企業会計にも無い概念でありこうした要素をあえて認識することは疑問であるとする意見がある。しかしながら、更新を前提にすれば、更新時に一括建設費用を予算計上し会計上も費用として認識するか、あるいは毎年度再調達資金を留保していくかの違いがあるだけで、更新サイクルにわたる総額では資金支出は同額となり、何ら負担の増加にはならない。むしろ、再調達価額による減価償却による留保財源と更新支出の差額が技術革新や高度化を反映したことを示し、情報開示効果もあるといえる。また、民間企業は資金を資本市場から株式あるいは社債として調達しているから、たとえ建設国債によらず租税財源で公共事業が実施されても、資産使用コストを認識しないのは民間とのコスト比較にバイアスを生じるし、継続して基盤施設としての効用を提供していることは他の消費的サービス供給による効用を犠牲にする機会費用が発生していることを無視することになる。つまり、公共事業と社会保障等の他の経常的支出からなる政策との適正なコスト比較を歪めることになるからである。したがって、キャピタルチャージについても減価償却費と同様に予算額として現実に事業部門に配賦され、当該事業部門は国庫に支払うことになる。

以上の改革の枠組みを情報システムとして整理すると、予算・会計書類は予算・決算書、資金収支計算書、貸借対照表、事業運営計算書の4種類から構成される。このうち予算・決算書は、目的別・性質別・組織別の収入と支出（配分）を均衡させたものであり、現行制度と基本的に同じであるが発生主義で計算されている点が異なる。次の資金収支計算書は組織単位の資金の流入と流出を示したもので、貸借対照表は資産と負債・基本金に区分してストックを表示したものであり、最後の事業運営計算書は発生主義で認識したコストと収入を示したものである。そして、これら財務諸表の主要な勘定体系を道路事業について例示すると下図のようになる。

図 勘定体系の概要

(目的)

道路事業

経常事業	***	一般会計より繰入	***
投資事業	***	更新積立より繰入	***
移転(補助)	***		

更新積立(内部取引勘定)

道路事業へ振替(取崩)	***	一般会計より繰入(減価償却)	***
期末残高	***	期首残高	***

内部借入(内部取引勘定)

新規投資	***	一般会計より繰入	***
		新規投資(償還)	***

一般会計(普通会計)

道路事業	***	国庫から振替	***
内部借入	***		
更新積立	***		

(組織)

国庫

一般会計	***	租税収入	***
		外部借入	***
		キャピタルチャージ	***
		減価償却	***



維持修繕・更新（經常事業）

維持修繕	***	道路事業から振替	***
減価償却費	***		
更新事業	***		
キャピタルチャージ	***		

新規投資（投資事業）

新規事業	***	道路事業から振替	***
元利償還	***	内部借入から振替	***

移転（補助）

自治体への道路事業補助	***	道路事業から振替	***
-------------	-----	----------	-----

（機能）

更新事業

当期工事費に充当	***	經常事業より受入	***
----------	-----	----------	-----

新規事業

当期工事費に充当	***	投資事業より受入	***
----------	-----	----------	-----

建設仮勘定

期首残高	***	更新事業より受入	***
工事費	***	新規事業より受入	***
		完成工事高	***
		期末残高	***

(ストック)

道路資産

期首残高	***	更新積立(減価償却累計額)	***
完成工事高	***	期末残高	***
資産再評価	***		

(フロー)

道路事業運営計算書

維持修繕費	***	一般会計から繰入	***
管理費	***	更新積立取崩	***
内部借入支払利息	***	その他収入	***
減価償却費	***		
キャピタルチャージ	***		
その他費用	***		
補助費用	***		
当期余剰	***		

#### 4. 課題と展望

上記のような予算と会計システムを統合し、かつ、投資評価ともコスト面で共通化することは、事前評価とそれに基づく資源配分及び事後評価を統一的行える点で技術的にも優れたものである。ただし、現行の経済学(機会費用)的な評価による事業採択、現金主義による予算付け及び支出統制と異なり、予算と決算実務が複雑化する側面はある。特に、再調達価額をどのように算定するか、キャピタルチャージの率をどうするかは、企業会計にない内容であり、理論から実務への橋渡しが重要である。

資産評価に関しては、公的資格としての評価人制度が確立していないため、市場性に乏しいインフラ資産の評価として評価対象資産と同種・同質の資産で最近供用を開始したものに注目して推計するとか、工事費のデフレーターを用いて換算する方法を代替的に採用することも考慮すべきであろう。また、キャピタル・チャージ率は、ニュージーランド政府のように資金源泉に応じたリスク・プレミアムを用いて加重平均

したもの（租税の場合はリスク・プレミアムがゼロの最優良貸出金利）あるいは英国政府のように投資計算の割引率を用いることが、資産使用コストの算定として理論的に妥当である。前者は調達コストを後者は保有コストを求める場合の率として適切であるが、当面計算の便宜を図るため財政投融资の基準金利または公定歩合を採用してもよいと思われる。

一方、システム移行に関しては、依然として現金主義を原則とする予算・会計システムによっている我が国でインフラ資産のみを発生主義にすることは、国会及び財政当局との調整等に困難を生じることが予想される。しかし、現金主義と発生主義の顕著な差はまさにインフラ資産のような長期性に起因するから、特定省庁内部管理のサブシステムとして先行導入したり、現行制度の付加システムとして資源管理の改善及びアカウンタビリティの向上に寄与することが期待される。なお、将来独立行政法人化が公共事業の執行部門へ拡大適用されたり、民間資金活用型社会資本整備（PFI）が本格導入されれば、今回提示した改革案が実行される環境が形成されると見込まれる。最後に、インフラ資産の管理に限らず会計とか予算を資金獲得と執行結果を記録するだけの技術という伝統的な考え方を改め、政策決定の基幹情報システムとして再構築することが行政改革の「インフラ整備」になることを強く訴えたい。カイゼンもベンチマーキングも世界的に共通する経営管理手法となっているのと同じく、政府会計が発生主義に移行することはアングロサクソン化といった文化的影響として認識されるべきではない。

## インフラ資産の費消額の認識と測定

国際公会計研究学会代表幹事・公認会計士

筆谷 勇

### 1. 財務会計改革の国際的な動向

わが国では現在、大幅な財政赤字に対し、財政改革が進められているが、こうした取り組みは諸外国にもみられる。

例えばニュージーランドでは、財政再建のために国の財務内容を的確に把握すべく、従来の現金主義会計に代えて発生主義に基づく複式簿記体系を導入し、これにより作成された貸借対照表に基づいて国の財政状況を改善するための諸施策を次々に打ち出している。こうした財政改革のための財務会計改革の動きは、隣国オーストラリアでもニューサウスウェールズ州を手始めに全土に広がりを見せている。同様の動きは、英国をはじめ欧州諸国においても盛んであり、財政赤字に苦しむイタリアやスペインにおいても財務会計改革への努力が始まっている。このうち、最も先進的な国をあげるとするならば、資源会計を採用している英国とニュージーランドということになるが、英国の場合、財務会計改革の本格的な実施はこれからであり、現段階での評価は未知数である。

そこで本稿では、すでに財務会計改革が実施されているニュージーランドの政府会計制度を参考としながら、①固定資産会計の基礎、②固定資産の評価方法、③消耗性資産の費消額の認識・測定方法、④資源会計の是非などについて検討を行い、わが国の社会資本整備事業における、企業会計的手法の導入を中心とした、財務会計改革の方向性を展望することにしたい。

### 2. 社会資本整備事業に企業会計的手法を導入する意義

まず前提として、わが国の社会資本整備事業において企業会計的手法を導入する意義はどこにあるのかを確認しておきたい。

そもそも固定資産についてどのような情報が必要かというところから考えてみると、まず第1に、固定資産の有無を網羅的に把握するということである。現行の現金主義会計によると固定資産は簿外となり、金銭的な管理（実体資本維持）ではできない。実査によって現物そのものを管理する形（実物資本維持）になるが、その場合も特に

理論値はないので、隠れた固定資産は把握することができない。発生主義会計を導入すれば、会計上の記録として固定資産の有無を網羅的に把握することができる。

第2に、固定資産の取得原価を把握するということである。取得原価を把握すれば、取得資金の源泉をなす道路債や住宅債といった貸方の債務との関係で固定資産を把握することができる。しかも（時価評価ではなく）歴史的な原価なので、恣意性のない正確な数字が得られる。

第3に、固定資産にかかるコスト（減価償却費、維持補修費、資本利子、その他の費用）、いわゆるキャピタル・チャージを把握するということである。

企業会計的手法の意義はこれらの3点につきるのではなかろうか。私見としては、それ以上に会計システムに多大な期待をかけても、問題をいたずらに混乱させるだけであり、かえって有害な結果を招来する危険性があるように思われる。

そこで以下では、これらの3点をふまえ、①固定資産会計の基礎（現金主義会計か発生主義会計かなど）、②固定資産の評価方法（取得原価主義か時価主義かなど）、③消耗性資産の費消額の認識・測定方法（減価償却か更新会計その他の方法か）を考察し、併せて、④資源会計の是非（資源会計か原価管理かなど）に言及する。

### 3. 固定資産会計の基礎

固定資産を認識するための会計の基礎としては、大きく現金主義会計と発生主義会計がある。周知のとおり、わが国の官庁会計では、現金主義会計が採用されているが、ニュージーランドの政府会計制度では、発生主義会計が導入されている。

発生主義会計の方が現金主義会計よりも情報量が多いことは明らかであり、固定資産を認識するための会計の基礎としては、発生主義会計の方がすぐれている。

この点について、現金主義に基づくEU通貨統合の財政基準や米国の包括財政調整法が財政再建や財政均衡に寄与していることをあげ、政府会計において無条件に発生主義会計を適用することが合理的であるとはいえないとする見解もある（山本清「政府会計の国際的潮流と我が国での改革戦略」）。

しかしながら、政府部門においては、アカウントビリティと経営管理の双方が必要であるところ、アカウントビリティの向上と資源管理の改善を図るためには、インフラ資産の認識は、必ず財務会計を通じて行わなければならない。しかもそれは、当然、発生主義に基づき貸借対照表上で認識すべきことになり、物理的表示のみで足りるなどということにはなり得ない。単なる注記や物量的表示ではなくて、発生主義会計に

基づいて財務諸表で金額的表示を行う必要がある。例えば、実査とか棚卸しのみでインフラ資産を、網羅的に、しかも取得価額も明らかにした上で把握できるという保証はなく、それでは十分なるアカウントビリティが果たせたとはいえないであろう。

#### 4. 固定資産の評価方法

資産計上の価額に関しては、取得原価、償却後再調達価額、当座取替原価（デフレータ使用）、当座回収可能額、（将来のキャッシュ・フローの）現在価値などがあげられる。ニュージーランドの政府会計制度では、時価評価を行っている。

こうした時価評価主義については、「NPMが国際的標準になり、しかも会計はそのサブシステムとなるので、市場機構を活用する資源会計が会計の中心的課題となり、単なる発生主義による会計の導入では資源会計には役に立たず、資産の時価主義評価と資本利用費用こそ重要な会計システムの目的となる」と述べられている（山本・前掲）。

しかし、会計システムそのものを時価主義にすることと、会計システムから誘導されたコストなどのデータの時価を活用することとは、別の問題ではなからうか。すなわち、会計システムに発生主義を取り入れることと、資源管理を行うこととは次元の異なる問題であり、仮にこれが同じ次元の問題であるというためには、資源管理は必ず会計システムを通じて行わなければならないということを論証しなければならない。

#### 5. 消耗性資産の費消額の認識・測定方法

このようにインフラ資産の評価については議論があるところであるが、今一番大きな問題になっているのは、いわゆる消耗性インフラ資産の費消額、つまり消耗度をどのように認識していくかということである。

ニュージーランドの政府会計制度では、土地、芸術品を除き、インフラ資産を含む固定資産は定額法で減価償却を行い、経常費用を構成している（資金留保される）。

消耗性資産の費消額を認識する方法としては、こうした「減価償却」または「アモーチゼーション」が当然考えられるわけであるが、このほかにも、オーストラリアのニューサウスウェールズ州などで採用されているような「更新会計（リニューアル・アカウントィング）」＋「繰延維持補修費引当金」という方法も考えられる。

すなわち、社会資本の整備においては、そのサービス提供能力の維持に関する情報（いわゆる実物資本維持または実体資本維持に関する情報）が極めて重要になる。そ

ここで、更新または維持補修計画に関する情報を提供するとともに、そこで決定された計画上の標準維持補修費に基づいた会計処理を行うようにするのである。

例えば、日本道路公団は40年で高速道路の債務償還を行い、40年すぎた暁には道路を無料開放し、国や地方公共団体に所有権を移転することになっているが、その場合に当該高速道路の最初の5年間と最後の5年間を同じサービス提供能力を維持することが必要となる。単に効率的に高速道路を使うだけでなく、高速道路のサービス提供能力をどのように保持していくか。

この点については、物理的あるいは工学的な摩耗度に基づいて更新計画あるいは維持補修計画に関する情報を提供し、それにより計画上の標準的な維持補修費が決定され、この標準的な維持補修費と現実に行われた維持補修費を対比させた会計処理を行うといった考え方がある。これはリューダーらの学者が主張している考え方である。

確実な資金留保には減価償却が不可欠であるとの意見もあるが、減価償却といっても耐用年数あるいは残存価額を本当に客観的に把握できるのか。特にインフラ資産については非常に疑問である。また、「更新会計」を採用した場合の「繰延維持補修引当金」の計上によっても、資金留保目的は十分果たしうるものと思われる。

もっとも、更新会計といっても、取替更新費をもって減価償却に代えるということなので、維持補修費が重要なポイントになってくるが、基本的には更新会計も減価償却も同じであると考え。当該インフラ資産に係る耐用年数を工学的に測定した上で、減価償却によって取得価額を期間配分するか、あるいは維持補修費で減耗度を把握するかということだが、いずれにしてもインフラ資産の耐用年数あるいは減耗度を正確に測定できれば、計画的な減価償却を行うことも、標準的な維持補修費を見積もることも可能である。根本はそうした技術的な問題なのではないかと思われる。

## 6. 資源会計の是非

ニュージーランドの政府会計制度では、インフラを含む固定資産の管理が会計システムを通じて行われている（いわゆる「資源会計」）。

しかし、こうした「資源会計」という方法論については、単に時価（償却後再調達価額）を算出して、それに危険率を乗じて資本コストを計算することが管理方法としてはたして有効であるか、いま一つ明確ではない。

この点、インフラ資産の中にも非効率なものが存在しているので、英国とニュージーランドでは、資源会計を採用するものであると説明されている。

しかし、非効率なものを区分するためには、必ずしも会計システムを通じてのみ分析しうるものではない。というのも、資源管理の有効性、経済性、効率性については、会計システムによらずに非財務情報を利用することもできるからである。

例えば道路について考えると、有効性に関しては、1日当たりの利用台数などで測ることができる。経済性に関しては、維持補修費の節減状況によって判定できる。効率性に関しても、インプットとアウトプットの比較対比、いわゆる費用便益分析によって検討できる。

また、民間で行われているように、原価管理の手法などによっても分析は十分可能である。会計システム外で資本費用（減価償却費、資本利子、維持補修費など）を検討する方法がなぜ検討されないのか。実際、民間企業においても、原価管理については会計帳簿内で行うこともあるが、大半は帳簿外、すなわち会計システム外で行われている。しかも徹底的に行われており、優れた成果を挙げているという現実がある。これは、原価管理を会計システムを通じて行うと、いたずらに会計システムを複雑化し、混乱のもとになるものと考えられるからである。また、VA等の原価管理手法による場合には、むしろ技術的、工学的観点からの分析が重要であり、非会計情報が原価管理上も極めて重要となる。こうした意味では、「資源会計」なるものの方法論の妥当性について十分検討されたかどうかは疑わしい。

## 7. わが国における導入の方向性

以上の検討を踏まえて、わが国の社会資本整備事業における企業会計的手法の導入について、今後の方向性を述べる。

### (1) 固定資産に係る会計の基礎

社会資本については、発生主義会計に基づいて、貸借対照表に計上すべきである。

なお、現金主義会計と発生主義会計のいずれにせよ、事前統制としての予算システムと事後統制としての会計システムとの統合を考える場合には、同じ処理方式が大前提となることは言うまでもない。

### (2) 固定資産の評価方法

社会資本の評価方法については、原則として取得原価主義によるものとし、取得原価の不明な資産については、減価償却後再調達価額によるものとすべきである。これは、英国やニュージーランドで主流をなしている評価法である。

### (3) 消耗性資産の費消額の認識・測定



消耗性資産の費消額の認識・測定については、単に減価償却を行うとしてよいのかは疑問であり、費消額は「更新会計」と「繰延維持補修費引当金会計」との組み合わせを検討すべきものと考えられる。

特に、インフラ資産等の永久的なサービス提供能力を保持する必要性があるために、「更新会計」を行う場合（減価償却は行わない）には、維持補修についてしっかりした計画（維持補修のサイクル、正確で合理的な維持補修費の見積りなど）をたてる必要がある、計画上の標準維持補修費と実際の維持補修費との差額は繰延または引当計上すべきである。

#### （４）資源会計の是非

「資源会計」は、ニュージーランド及び英国においても導入後日が浅く、その目的や方法論などに関しては、英国の学者ジョージ・ジョーンズ (George Jones ; Professor of Government, London School of Economics) らから、複雑性や煩雑性などの点で手厳しい批判がなされている。導入の可否については今後の展開を待つて検討すべきであろう。

資源会計及びキャピタル・チャージは、会計システムには導入せずに、別途、原価管理システムにおいてその導入を考慮する余地もある。

## 8. むすびに

インフラ資産の会計処理に関しては、「認識」と「評価（測定）」についてはこれまでも理論及び実務の両面でかなりの解決を見ている。今後は、消耗性インフラ資産の費消額の測定方法をめぐり多くの議論が展開されるものと思われる。

例えば、ニューサウス・ウェールズ州及びニュージーランドの一部の地方政府では、インフラ資産に関し、減価償却に代えて「更新会計 (Renewal Accounting)」と「繰延維持補修会計 (Deferred Maintenance Accounting)」を採用している。これに関してはAARF (Australasian Accounting Research Foundation - Accountants and the Public Sector Accounting Standards Board) が反対している。

いずれにせよ今後、有益な議論及び実務展開が望まれる分野である。