

行政経営 (3)

財務情報の充実 4回シリーズ

富士総合研究所 経済・福祉研究部研究員（白鷗大学法学部専任講師） 児玉 博昭

このシリーズでは、新しい行政経営の動きをどう生かすべきかという視点から、業績評価の活用や経営品質の向上のあり方などを検討してきた。今回は、公会計制度を改善する取り組みとして「企業会計的手法」を導入する意義を検討してみたい。

公会計の何が問題か

わが国の財政制度では、年度ごとに予算を編成し執行するという「単年度予算主義」が採られている。このため、政府会計では、「歳入歳出決算書」の作成が中心となるが、これは、他の帳簿と関連がない「単式簿記」であり、現金収支の時点で認識する「現金主義会計」に基づいている。これに対して、企業会計では、取引を二面的に記帳する「複式簿記」を採用し、経済価値が増減する時点で認識する「発生主義会計」に基づいている。政府の会計は、利潤追求を目的とする企業の会計とは当然、性格を異にするわけだが、こうした記帳形式や認識基準の違いは、計算構造的にみてもいくつかの問題点がある。

第一に、政府会計は複式簿記ではないため、財務情報の正確さを自動的に検証したり、財産の管理保全と収支を会計的にリンクさせることができない。第二に、政府会計では現金主義ならびに単年度主義をとるため、歳入歳出について期間配分を行っていない。第三に、政府会計では固定資産を簿外とし金額表示しないため、インフラ資産について物理的な管理と財務的な会計システムとは連動していない。第四に、政府会計では投資的支出と経常的支出の区別がないため、インフラ整備に關しても新規整備に係る費用なのか、維持更新

に係る費用なのかが判別できない。

企業会計的手法はまちまち

「企業会計的手法」の導入は、政府会計において、企業会計の貸借対照表及び損益計算書に相当する二つの計算書を作成し、ストックとフローの財務情報を一つの機構の中に統合しようとするものである。

わが国の自治体において企業会計的手法を導入する動きは、過去にも熊本県などが取り組んでいたが、本格化したのは一九九七年の地方自治法改正で外部監査が制度化されてからである。都道府県では三重県、宮城県、神奈川県などが、また市町村では藤沢市、白杵市などが、次々と企業会計的手法に基づく財務諸表を作成、公表するようになった。

しかし、これらの作成例をみると、同じ企業会計的手法とはいっても、財務諸表の作成基準は統一されていない。財務諸表の種類、貸借対照表の配列、固定資産の範囲、減価償却の有無、固定負債の範囲などは自治体ごとに異なり、各自治体の財務諸表を単純に比較することは難しい。こうしたことから、自治省では「地方公共団体の総合的な財務分析に関する調査報告書」をとりまとめ、一般的な作成基準を示している。

どのような財務諸表を作成するかということとは、その財務諸表を作成することで何を明らかにしたいのかによる。企業会計的手法を導入するにあたっては、まず財務諸表の作成目的を確認する必要がある。いずれにせよ、企業会計的手法の導入自体が目的ではないことは言うまでもない。

説明責任のためか、意思決定のためか

日本公認会計士協会の「公会計原則(試案)」は、公的部門の財務報告の目的として二つをあげている。一つは、アカウンタビリティの遂行状況の評価に資することであり、もう一つは、合理的な意思決定をすることに資することである。このいずれの目的を重視するかによって、重視する財務情報、資産評価の方法、資本費用の計上、予算システムとの統合

(図表) 米国型と英国型

	米国型	英国型
公会計改革の目的	外部マネジメント重視 (財務状況の開示)	内部管理重視 (業績測定および改善)
具体的視点	公共部門の維持可能性 国民負担との関係を明示	当期の行政コストの明確化・厳格化 コストの官民・官官比較
重視する情報	負債・収入側; 時系列情報	資産・支出側; 当期の費用情報
固定資産の範囲	一部の固定資産を計上せず	原則としてすべての固定資産を計上
固定資産の評価	取得原価(歴史的原価)	原則として再調達価額
キャピタルチャージ	計上せず	計上(公定歩合相当6%)
予算との統合	統合せず、間接的なリンクにとどめる	統合により、予算への直接リンクを図る
PMとの関連	行政評価のフレームは別途整備	PMのサブシステムとして、行政評価の一部を担う
コスト管理	政策カテゴリーごと プログラム・プロジェクト単位	省庁の目的・目標で把握
会計規則の考え	公共部門の特殊性に配慮	企業会計の慣行に準拠

(出典) 大住荘四郎「入門パブリックマネジメント・公会計改革の方向性」

など、会計制度の具体的な仕組みも左右されてくる。

「外部に対する説明責任」に役立てるといふ点を重視すると、住民にとって主な関心は自分の負担の状況であるから、財務諸表では負債や収入に関する情報が重要となる。また、資産は過去や将来の世代の負担と対応させるという考えから、固定資産は歴史的な原価で評価することになる。さらに、説明責任という観点からは広く財務情報を開示することが望ましく、普通会計だけでなく特別会計や公企業会計との連結財務諸表へと発展させることが求められる。

これに対して、「内部における意思決定」に役立てるといふ点を重視すると、管理者にとって主な関心は現在のコストの状況であるから、財務諸表では資産や支出に関する情報が重要となる。固定資産はすべて計上し、しかも時価で評価しなければならぬ。資本調達に要する機会費用(資本費用)も計上することになる。さらに、意思決定という観点からは予算編成ともリンクさせることが望ましい。コストを詳細に把握するために、組織別や事務事業別の行政コスト計算書へと発展させることも求められる(これらの点について、新潟大学の教授は、米国型と英国型の比較として論じている。図表及び後掲文献を参照されたい)。

本格的な財務データの整備を

では、企業会計的手法の導入目的をいわずに求めるべきであろうか。筆者はこれまでその目的を説明責任ととらえていた。数年前に建設省内の研究会ではじめてこのテーマに取

り組んだとき、企業会計的手法による財務諸表を作成しても、行政評価のツールとして過大な期待はかけられないことがすぐにわかった。最も肝心のインフラ資産の評価については、意思決定に必要な情報を得ることに限界があったからである。道路台帳等では金額が把握できない。決算統計では個別資産ごとや資産形態別の金額が把握できない。契約書等から取得原価を把握しようにも文書が保管されていない。まして時価で評価するとなると、多大な作業負担がかかる。現状のデータを前提とする限り、およそ適正な資産管理を行うのに必要な情報は得られない。そこで、企業会計的手法の意義は、説明責任に求め、意思決定には、他の行政評価のツールを併用した方がよいと考えたのである。

しかし、いざ実際に取り組むとなると、意思決定に利用できるなど管理者にとって有用性を確認できるものでなければ、なかなか導入のコンセンサスが得られない。また、説明責任といっても、どこまで財務情報を開示すれば説明責任を果たしたことになるのか明確には答えられない。やはり意思決定ということと志向しなければならぬのではないかと考えを改めるようになった。

意思決定に利用するとなると、現状のデータは前提にできない。いわば代用にすぎない決算統計による財務諸表の作成を改め、適正な資産管理に活用できるだけの本格的な固定資産台帳を整備していくことが今後の課題といえよう。

(参考文献) 大住荘四郎「入門パブリックマネジメント・公会計改革の方向性」『経済セミナー』二〇〇〇年十月号、七五―八三頁。