

# 国の公会計制度改革の課題と展望

東 信 男\*

(会計検査院事務総長官房上席審議室調査官(研究担当))

## 1. はじめに

2001年3月末における国と地方を合わせた長期債務残高は645兆円に上ると見込まれているが、これは日本のGDPの1.29倍に達する規模である。このGDP比は、他の主要先進国と比較すると最悪の水準であり、租税収入の低迷、金融破綻処理の拡大などにより、さらに悪化する可能性がある。この結果、財政の硬直化により、今後、経済構造の成熟化、少子高齢化社会の到来などの社会経済情勢の変化に対応した機動的な財政運営を行うことができるかどうか懸念される状況になっている。

一方、1990年代初頭から現在の日本と同じように財政赤字の拡大に悩んできた欧米主要先進国では、NPM (New Public Management : 新公共管理論)<sup>1)</sup>の理論を行政・財政に導入することで、行政の効率化及び財政の健全化に努めた結果、近年、国及び地方を合わせた長期債務残高のGDP比は横ばい、または、減少する傾向にあり、日本との差を際だたせている。そして、このNPMの最後の切り札とされているのが、公会計制度の改革と政策評価<sup>2)</sup>の導入である。つまり、欧米主要先進国では、国民へのアカウンタビリティを高めることで、行政・財政の構造改革に対する国民からの支持を獲得し、国家財政の危機的状況を克服してきたのである。

欧米主要先進国のかつての状況に酷似している日本にとって、行政・財政の構造改革は不可避な政策課題であり、そのためには、これらの国が採用したNPMの理論を我が国の行政・財政に導入することも選択肢の一つである。そこで、欧米主要先進国の動向を踏まえながら、NPMの一つの柱である公会計制度の改革を、我が国においても行うとした場合の課題と展望について論ずることとする。(本稿は、すべて

\*1956年生まれ。80年会計検査院へ。防衛検査第3課、大蔵検査課決算監理官などを経て、現職。この間、84~86年米国ロチェスター大学経営大学院留学、90~93年在ニューヨーク総領事館出向。

1) 政府部門に企業の経営手法を応用することにより、行政の有効性及び効率性を高めていこうとする理論。基本原理は、競争原理の活用を図る市場指向、国民を顧客と想定し、その満足度の向上を図る顧客指向、業績に基づく管理を重視する成果指向、企画部門と執行部門を分離し、執行部門に実行上の権限を委譲する分権化指向である。

2) 所管行政機関又は第三者機関が、政策の成果、実績等を事前、中間又は事後において、有効性、効率性、経済性等の観点から評価し、その結果を政策の企画立案作業に反映させること。政策評価は、狭義の政策(Policy: 行政課題に対する基本方針) 施策(Program: 基本方針を実現する具体的方策・対策) 事務事業(Project: 方策・対策を実現する個々の行政手段) という階層構造からなる政策体系全体を対象として行われる。

執筆者の個人的見解であり、会計検査院の公式見解を示すものではありません。)

## 2. 現行の公会計制度の問題点

国の公会計制度を改革する必要性を理解するためには、現行の公会計制度の問題点を十分認識することが重要である。これにより、公会計制度改革に対するインセンティブが生じることになるが、主要な問題点と思われるのは以下の3点である。

### (1) 国の財政状況に関する網羅的・体系的なフロー・ストック情報が欠如している。

現行の公会計制度では、現金主義・単式簿記に基づいた記帳が行われているため、資金のフローと資金のストックが別々の帳簿体系で会計処理されており、歳入歳出決算には歳入歳出予算の対象となった財政資金のフローだけが反映される結果となっている。つまり、もう一つの資金フローである歳入歳出外現金（資金運用部資金、簡易生命保険資金等の財投資金、外国為替資金等）については、毎年度、巨額の資金が調達・運用されているにもかかわらず、歳入歳出決算には表示されていないため、現行の歳入歳出決算には資金フローの一部しか反映されていない。また、資金のストックである資産・負債については、「国の債権の管理等に関する法律」、「物品管理法」、「国有財産法」等により、年度末現在高を記載した各総計算書が歳入歳出決算とは別に作成されている。しかし、各総計算書に計上すべき資産・負債の範囲については、国の資産・負債管理に関する立法政策が反映されているため、資産・負債の一部しか計上されていない。

この結果、国の財政状況に関するフロー・ストック情報を網羅的・体系的に把握することが不可能となっている<sup>3)</sup>。

### (2) 政策、施策及び事務事業ごとのコスト情報が欠如している。

現行の公会計制度では、(1)で述べたとおり、現金主義・単式簿記に基づいた会計処理が行われているため、経常収支と資本収支が区別されていないなど、発生主義に基づいたコストが認識されていない。また、歳入歳出決算は歳入歳出予算の執行実績を表示することを目的としていることから、予算に対比される形で、歳入が性質別、歳出が目的別に計上されており、狭義の政策、施策及び事務事業（以下、これらを合わせて「政策」という。）別には計上されていない。さらに、国の政策の中には、社会保障、公共事業等、複数の会計で実施されているものもあるにもかかわらず、歳入歳出決算は一般会計及び各特別会計（勘定が設置されている特別会計では各勘定）ごとにしか作成されておらず、これらを連結した国全体としての連結歳入歳出決算が作成されていない<sup>4)</sup>。

この結果、国が当該年度に実施した政策ごとのコスト情報を把握することが不可能となっている。

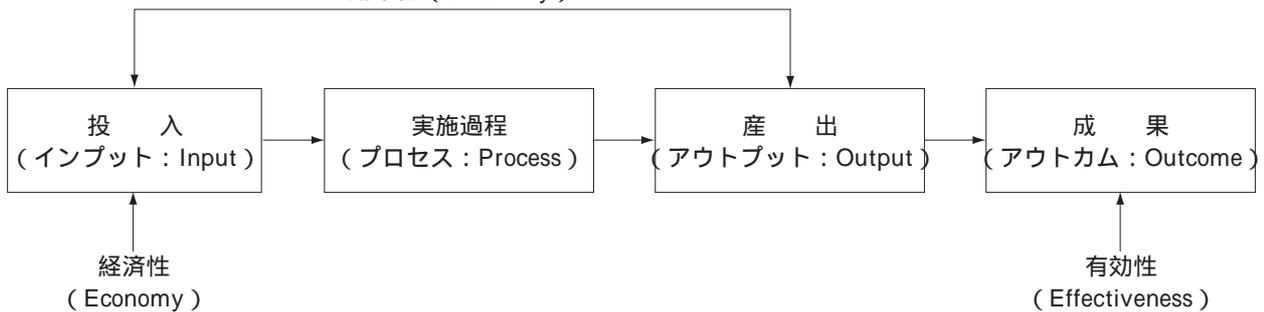
3) 決算関係書類の計上項目、留意点及び主な非計上項目については、東信男「決算の限界と米国連邦政府における企業会計の手法の導入状況」『会計と監査』1999年1月号27 - 33頁参照。

4) 国の連結歳入歳出決算作成の試みについては、東信男「決算純計から見た国の財政状況」『会計と監査』1998年5月号18 - 23頁参照。

**(3) 決算と予算の関連性が欠如している。**

国の行政は財政面からは予算により統制されていることから，我が国では決算の役割として，予算統制が的確に機能したかどうか，すなわち，合規性(Regularity)に関する情報を提供することが最重要と考えられている。つまり，歳入歳出決算は歳入歳出予算の執行実績を表示したものであり，見積み(歳入)又は上限(歳出)としての予算との比較は行われるものの，行政サービスの提供について，経済性(Economy)，効率性(Efficiency)及び有効性(Effectiveness)の観点から評価するのに有用な財務情報は含まれていない(行政マネージメント・サイクルと評価の観点については，図1参照)。

図1 行政マネージメント・サイクルと評価の観点  
効率性 (Efficiency)



(注)

- インプット : 行政サービスを生み出すために投入される資源(人, 財政資金, 財投資金)
- プロセス : 行政活動(新道路整備五カ年計画の策定, 用地買収交渉, 予算要求, 道路整備請負契約の締結, 道路の位置指定)
- アウトプット : 行政活動によって生み出される行政サービス(整備済高規格幹線国道・首都高速道路の面積・延長の拡大)
- アウトカム : 行政サービスがもたらす政策効果(平均走行速度の増大, 交通事故死者数の減少, 騒音の低下)

( )は道路行政における例

この結果，国の当該年度の予算執行に係る会計処理は歳入歳出決算の作成をもって終了し，決算上，剰余金が生じた場合には翌年度の歳入に繰り入れられたり，国債整理基金特別会計に繰り入れられたり(一般会計の場合)などするだけで，決算が翌年度の予算編成に直接反映される仕組みにはなっていない。

**3 . 公会計制度改革の目的**

公会計制度改革を行うに当たり，一番始めに解決すべき課題は，何のために新たな公会計制度を確立するのかという，公会計制度改革の目的である。この目的の設定次第で，制度改革の具体的な内容，新制度の本格的な運用までに要する時間などに差異が生じてくるので十分な議論が必要である。上記2.の現行の公会計制度の問題点との関連からは，次の3つが目的として考えられる。

**(1) 国の財政状況に関する網羅的・体系的なフロー・ストック情報を提供する。**

現在の国の財政状況を改善するためには，行政サービスの低下による歳出減，または，増税による歳入増が考えられるが，いずれの選択肢を選ぶにしろ，国の行政サービス提供能力と財源の世代間負担の現状について国民の理解を得ることが必要不可欠である。そのためには，公会計制度を改革することにより，

国の財政状況に関する網羅的・体系的なフロー・ストック情報を国民に提供することが必要である<sup>5)</sup>。また、国債の発行に大きく依存した財源調達を行っている以上、国債の市場価格の適正化を図る上でも、機関投資家及び国債引受シンジケート団に国の財政状況に関する有用な財務情報を提供することが求められる。

**(2) 政策評価を有効に行うために必要な政策ごとのコスト情報を提供する。**

行政の効率化を図るためには、国が実施している政策の不断の見直しや改善を図ることが重要であり、そのためには、政策の評価を行うことが求められる。政策評価の手法として用いられる費用便益分析、費用対効果分析及びコスト分析はコスト情報の存在が前提条件となっており、また、業績指標達成度評価もコスト情報が補足的に有用であることから、公会計制度を改革することにより、国が実施した政策ごとのコスト情報を提供することが必要である。

**(3) 決算で得られる財務情報及び業績情報を予算の編成・配分にリンクさせる。**

予算配分を適切に行ったり、行政サービスの民営化などにより行政のスリム化を図るためには、決算で得られる資産・負債の保有状況、政策ごとのコスト情報等の財務情報と、これらの財務情報を活用した政策評価から得られる業績情報を予算編成・配分プロセスにフィードバックさせることが重要である。そのためには、公会計制度を改革することにより、予算及び決算を一つのシステムに包含し、決算で得られる財務情報及び業績情報を予算の編成・配分にリンクさせることが必要である。

## 4. 公会計制度改革の手法

公会計制度改革を実施するに当たり、目的の次に解決すべき課題は、目的を達成するためにどのような手法を導入するかということである。これは、上記3.の各目的と連動しており、次のような手法がそれぞれ考えられる。

**(1) 会計処理に発生主義・複式簿記を導入する。**

歳入歳出予算だけではなく、歳入歳出外現金も含めたすべての資金フローをストック情報にリンクさせるため、会計処理の認識基準として発生主義、記帳方式として複式簿記を導入する。そして、一般会計及び各特別会計ごとの個別貸借対照表等の個別決算だけではなく、これらを連結した国全体の連結貸借対照表等の連結決算を作成する。これにより、会計ごとだけではなく、国全体の財政状況に関する網羅的・体系的なフロー・ストック情報の把握が可能となる。

**(2)(1)に加え、政策別の予算・決算制度を導入する。**

政策評価制度の導入と同時に、歳入歳出予算を政策別に編成して予算体系と政策体系を一致させたり、または、歳入歳出決算を予算コードの活用と活動基準原価計算 (Activity Based Costing) を応用した原価計算により政策別に組み替えて決算体系と政策体系を一致させたりして、政策別の予算・決算制度を導入する。これにより、政策評価を有効に行うために必要な政策ごとのコスト情報の把握が可能となる。

5) 国の連結貸借対照表作成の試みについては、東信男「国の財政構造上の特徴と課題 - 連結貸借対照表による決算分析 - 」『会計と監査』1999年5月号22 - 27頁参照。

### (3)(2)に加え、発生主義予算・アウトプット型予算を導入する。

各行政機関に配賦される予算が、その保有する資産・負債の状況に直接連動するように発生主義予算<sup>6)</sup>を導入する。さらに、政策ごとのコスト情報と政策評価による業績情報が予算編成に反映されるように政策評価の体系と同一区分によるアウトプット型予算<sup>7)</sup>を導入する。これにより、予算と決算が一つのシステムに包含され、決算で得られる財務情報及び業績情報を予算の編成・配分にリンクさせることが可能となる。

例えば、イギリスで導入が予定されている発生主義予算の一種である資源会計・予算 (Resource Accounting and Budgeting)<sup>8)</sup>では、予算の中に人件費、補助金等の現金支出を伴う歳出に加え、現金支出を伴わない概念的経費である資本費用が運営コストとして計上されている。この資本費用とは、固定資産保有に係る機会費用 (他に投資していれば得られたであろう利益・利息で、一律6%と設定されている。)として当該固定資産に課せられる資本費 (Cost of Capital Charge)、固定資産に係る減価償却費である。このように資源会計・予算では、決算で得られる財務情報が予算の編成・配分にリンクされているため、有効に活用されていない固定資産の売却処分が促進されたり、固定資産の新規取得に当たってはライフ・サイクル・コストを考慮した慎重な検討が行われるなど、各行政機関に固定資産を効率的かつ有効に利用させるインセンティブを与えている。

## 5. 欧米主要先進国の動向

公会計制度改革は国際的な潮流になっているが、我が国では大蔵省において国全体の貸借対照表の作成が試行的に行われている段階である。一方、経済活動のグローバル化に伴い、我が国の企業会計はグローバル・スタンダード化を迫られた経緯があることから、欧米主要先進国の動向が日本の公会計制度に影響を及ぼす可能性は否定できないし、事実、2001年4月から段階的に設置される独立行政法人では、原則として発生主義・複式簿記をベースとする企業会計方式が採用されることとなっている。今後、我が国の公会計制度に影響を及ぼすと思われる欧米主要先進国の全体の動向及び国際的な潮流において主導的な役割を演じているアメリカ、イギリス両国の動向は次のとおりである。

### (1) 全体の動向

既に述べたように、公会計制度改革としては、国の財政状況に関する網羅的・体系的なフロー・ストック情報を把握するため、会計処理に発生主義・複式簿記を導入する、政策評価を有効に行うために必要な政策ごとのコスト情報を把握するため、会計処理に発生主義・複式簿記を導入するとともに、政策別の予算・決算制度を導入する、決算で得られる財務情報及び業績情報を予算の編成・配分にリ

6) 通常の予算は歳入歳出を現金収支に基づいて計上しているため現金主義予算といえるが、発生主義予算は歳入歳出を資産の費消、負債の増加などその発生を意味する経済的事実に基づいて計上している。

7) 通常の歳出予算では目的別に現金 (インプット) の投入額が財源措置されているためインプット型予算といえるが、アウトプット型予算では各行政機関が生み出す行政サービス (アウトプット) の量と質が特定され、それを生み出すのに必要なコスト (減価償却費等の非貨幣的コストを含む。) に対して財源措置が行われている。

8) イギリスの新しい公会計制度では、記録の対象が租税、国債収入等の貨幣性資産・負債から、固定資産を含むすべての経済資源に拡大されており、発生主義に基づいて、費用・収益及び債権・債務が認識されている。このすべての経済資源に着目した会計・予算という意味で特に「資源」が冠されている。ただし、資源会計・予算は、通常のインプット型予算であり、アウトプット型予算にはなっていない。

リンクさせるため、会計処理に発生主義・複式簿記を導入するとともに、発生主義予算・アウトプット型予算を導入することが考えられるが、 から へと進むにつれ、新たな公会計制度は高度化・複雑化することになる。現在、OECDに加盟している29カ国のうち、少なくとも11カ国では、既に発生主義を導入した公会計制度改革が行われたり、または、準備段階にあるが、すべての国が政策別の予算・決算制度の導入を指向したり、発生主義予算・アウトプット型予算の導入を指向しているわけではない。公会計制度改革の目的と手法に関してこれら11カ国の動向を大まかに整理すると、 を指向しているのがカナダ、スペイン及びフランス、 を指向しているのがアメリカ、スウェーデン及びフィンランド、 を指向しているのがアイスランド、イギリス、オーストラリア、オランダ及びニュージーランドという状況である（表1参照）。

表1 欧米主要先進国の公会計制度改革の動向

制度改革の目的と手法	測定の焦点	財務資源	経済資源 (一部を除く)	すべての経済資源
国の財政状況に関する網羅的・体系的なフロー・ストック情報を把握するため、会計処理に発生主義・複式簿記を導入する。		フランス	スペイン	カナダ <sup>(注1)</sup>
政策評価を有効に行うために必要な政策ごとのコスト情報を把握するため、会計処理に発生主義・複式簿記を導入するとともに、政策別の決算制度を導入する。			アメリカ <sup>(注1)</sup>	スウェーデン フィンランド
決算で得られる財務情報及び業績情報を予算の編成・配分にリンクさせるため、会計処理に発生主義・複式簿記を導入するとともに、予算にも発生主義を導入する。			アイスランド	イギリス オーストラリア <sup>(注2)</sup> オランダ <sup>(注3)</sup> ニュージーランド <sup>(注2)</sup>

(注1) 予算科目の一部に発生主義予算が導入されている。

(注2) アウトプット型予算も導入されている。

(注3) 現在、22のエージェンシーにのみ導入されている。

また、制度改革の具体的内容に関する欧米主要先進国の動向は、会計処理において収支の認識基準（収益・費用の認識時点）として発生主義を導入していることは共通しているが、測定の焦点（貸借対照表計上項目）については、財務資源を対象とするフランス、一部の固定資産を除いた経済資源を対象とするアイスランド、アメリカ及びスペイン、すべての経済資源を対象とするイギリス、オーストラリア、オランダ、カナダ、スウェーデン、ニュージーランド及びフィンランドというように、国により対応が分かっている。さらに、決算で作成される財務諸表の種類・様式、インフラ資産の評価・減価償却方法などにも統一が欠けており、欧米主要先進国の改革後の、または、目指している公会計制度は多様化しているのが現状である。

## (2) アメリカの動向

アメリカでは、連邦財務管理制度の抜本的な改革を目的として、1990年に首席財務官法（Chief Financial Officers Act）、1994年に政府管理改革法（Government Management Reform Act）、そして、

1996年に連邦財務管理改善法（Federal Financial Management Improvement Act）がそれぞれ施行された。新たな公会計制度の基礎となる連邦財務会計概念書及び連邦財務会計基準書については、財務長官、行政管理予算庁長官及び会計検査院長が共同で設立した連邦会計基準諮問委員会の答申を受けて、行政管理予算庁が公表しており、各行政機関については1996年度の決算から、また、連邦政府全体を連結したもののについては1997年度の決算から適用されている。

一方、連邦政府における行政運営の効率化を図るため、1993年に政府業績結果法（Government Performance and Results Act）が施行され、各行政機関は5箇年度を対象とする「戦略的計画書（Strategic Plan）」と各年度を対象とする「年次業績計画書（Annual Performance Plan）」の作成が義務付けられた。「戦略的計画書」の中では一般的目標（政策全体の効果についての目標）が設定され、また、「年次業績計画書」の中では業績目標（各施策（Program）ごとの数量的な目標値）が設定されることとなった。そして、年度終了後、業績目標と実績を比較分析した「年次業績報告書（Annual Performance Report）」が議会及び大統領に報告されることとなっており、制度創設以来初めての1999年度業績報告書が2000年3月末日までに提出されることになっている。

新たな公会計制度では、各行政機関において行政サービスの提供に要したコストは、「純コスト計算書（Statement of Net Cost）」の中で算定され、政府業績結果法に基づいて作成される「年次業績計画書」の施策区分などになって、部局別及び施策別に集計されることとなっている（OMB Bulletin No.97-01）。これにより、決算体系と政策体系のある程度的一致が図られることになったが、基本的には決算と政策評価は一つのシステムに包含されておらず、並立した形になっている。つまり、アメリカでは、経済性（Economy）を評価するインプットに係るコスト情報は決算から、また、効率性（Efficiency）・有効性（Effectiveness）を評価するアウトプット・アウトカムに係る業績情報は決算とは独立した政策評価制度から得ており、これらと予算の統合は現在のところ行われていない。

### （3）イギリスの動向

イギリスでは、行政運営の効率化を図るため、1980年代後半以降、行政執行部門のエージェンシー化、PFI（Private Finance Initiative）の導入などNPMの手法を利用した行政運営が行われてきた。公会計制度の改革については、現在、国会で政府資源会計法案（Government Resources and Accounts Bill）が審議中であるが、大蔵大臣が1994年に公表したグリーン・ペーパー（Better Accounting for the Taxpayer's Money: Resource Accounting and Budgeting in Government）と、1995年に会計検査院等の意見を踏まえて修正されたホワイト・ペーパー（Better Accounting for the Taxpayer's Money, the Government's Proposals, Resource Accounting and Budgeting in Government）が基礎になっている。新たな公会計制度の会計基準となる資源会計マニュアルについては、大蔵省に設置された財務報告諮問委員会（会計検査院職員等9名で構成）の答申を受けて大蔵省が公表しており、各行政機関については1993年度の決算から、また、政府全体を連結したもののについては1999年度の決算から適用されている。

資源会計・予算と呼ばれる新たな公会計制度では、「目的・目標別資源計算書（Statement of Resources by Departmental Aims and Objectives）」が作成され、各行政機関において行政サービスの提供に要したコストが部局別のみならず、政策目的（Aims）及び政策目標（Objectives）ごとに算定されている。また、各行政機関の政策評価を目的とした「産出・業績分析報告書（Statement of Output and Performance Analysis）」が作成され、各行政機関における政策目的、政策目標とその達成率が測定されている。この「産出・業績分析報告書」の政策目的及び政策目標の区分は、「目的・目標別資源計算書」

においてコストが集計されている政策目的及び政策目標と同一区分となっており、政策体系と決算体系の一致が図られている。さらに、既に述べたように、2001年度から予算にも発生主義が導入され、資産・負債の保有状況により資本費用が計上されるなど決算の結果得られる財務情報が予算に反映されることになった。これにより、インプットに係るコスト情報、アウトプット・アウトカムに係る業績情報及び予算が資源会計・予算という一つのシステムの中で有機的に結合される体制が整備される予定である。つまり、イギリスでは、資源会計・予算により、決算と政策評価を一元的に行うとともに、これらの結果を予算の編成・配分プロセスに直接フィードバックさせる総合的な財務会計システムを目指していると言えよう。

## 6 . 技術的課題

公会計制度を改革する目的及び手法が決定されたとしても、欧米主要先進国の事例を紹介したように、具体的な制度設計は多様化しているのが現状である。企業会計的手法<sup>9)</sup>の導入により我が国の公会計制度を改革するとした場合、検討すべき技術的課題は次のとおりである。

### (1) 資金フローの経常収支と資本収支への仕訳方法

#### ア 企業会計上の取扱い

企業会計では、複式簿記によってすべての取引が記帳されるため、資金のフローと資金のストックが統合された勘定体系の下で有機的に会計処理されており、会計帳簿から当該会計期間におけるすべての企業活動の実績を反映した損益計算書と貸借対照表を誘導的に作成することが可能になっている。そして、有用な情報を提供するという観点から、質的又は量的に重要なものについては厳密な会計処理が要請される一方で、質的又は量的に重要性の乏しいものについては本来の厳密な会計処理によらないで他の簡便な方法によることも正規の簿記の原則に従った処理として認められている（企業会計原則注解（注1））。この結果、質的又は量的に重要でないものについては簿外資産又は簿外負債が認められる一方で、質的又は量的に重要なものについては財務諸表において区分表示が求められることになる。

#### イ 公会計上の課題

企業会計的手法の導入により現行の公会計制度を改革する場合、歳入歳出外現金を含めた資金のフローをどのように経常収支と資本収支に仕訳するかが課題となる。例えば、歳入については、租税及印紙収入、社会保険料、手数料等の資金フローのように当該年度の国民の負担となったものは経常収支へ、国債、借入金、政府短期証券等の資金フローのように将来の国民の負担となるものは資本収支へ仕訳する。また、歳出については、社会保障給付費、国債・借入金利払費、地方交付税交付金等の資金フローのように当該年度の行政サービスの提供に要したものは経常収支へ、インフラ資産、防衛用機器、貸付金等の資金フローのように将来の行政サービスの増加をもたらすものは資本収支へ仕訳する。そして、資金収支の残高と資本収支へ仕訳されたものは、翌年度以降への繰越額として貸借対照表に計上する。この結果、当該年度の行政サービスと財政負担、将来の行政サービスと財政負担が明らかにされ、現世と将来世代の財政負担の公平性に係る有用な財務情報を提供することが可能となる。

現行の公会計制度における決算の最大の欠陥は、1992年度以降の度重なる経済対策などにおいて、建設

9) 一般的に民間企業で採用されている会計制度（発生主義・複式簿記に基づいた会計処理、貸借対照表等の財務諸表の作成、連結決算、原価計算等）を、公会計制度に特有の事情を考慮してアレンジしたもの。

国債を財源に公共事業を大規模に行いインフラ資産を整備したはずにもかかわらず、そのストック規模を金額で明示できないことである。その理由は貸借対照表が作成されていないことに加え、国有財産法の規定により、道路、河川、港湾等のインフラ資産については、「国有財産増減及び現在額総計算書」への計上が義務付けられていないため、簿外資産になっているからである。この結果、将来の維持管理及び更新の対象となるインフラ資産の規模に関する財務情報が欠落することになるため、建設から廃棄に至るライフ・サイクル・コストを考慮した財政運営が行われないことになる。また、国は郵便貯金等を原資とする資金運用部資金で貸付けを行ったり、債券運用を行っているにもかかわらず、郵便貯金は決算上、国の債務とは認識されていない。その理由は、郵便貯金が歳入歳出外現金であることから、「国の債務に関する計算書」への計上が義務付けられておらず、簿外負債になっているからである。この結果、郵便貯金は元本保証が最終的には租税により担保され、将来世代の負担に大きく関わっているにもかかわらず、国民には情報として提供されていない。したがって、重要性の原則から判断して、インフラ資産及び郵便貯金の貸借対照表への計上は必要不可欠であると思われる。

## (2) 業績評価機能としての限界

### ア 企業会計上の取扱い

企業会計では、発生主義によって収益及び費用が認識されるため、収益と費用の差として算定される損益は当該企業の当該会計期間における経営成績（業績）を表示しており、処分可能利益の算定基礎となっている。経営成績（業績）としての損益計算が重視されているのは、企業が株主からの出資金、債権者からの借入金などを原資に企業活動を行い、利益を獲得することを目的としていることから、企業会計の主要な役割として、株主と債権者、または、現在の株主と将来の株主の利害関係を調整するため、当期の損益及び配当可能利益を適正に算定することが求められているからである。そして、収益及び費用は、原価配分の原則及び費用収益対応の原則に基づいて測定されており、収益については企業活動の成果である財貨・サービスを市場に提供することにより得た収入、費用については企業活動に必要な財貨・サービスを市場から調達するのに要した支出がそれぞれ基礎になっており、共に市場機構における評価を受けたものとなっている。

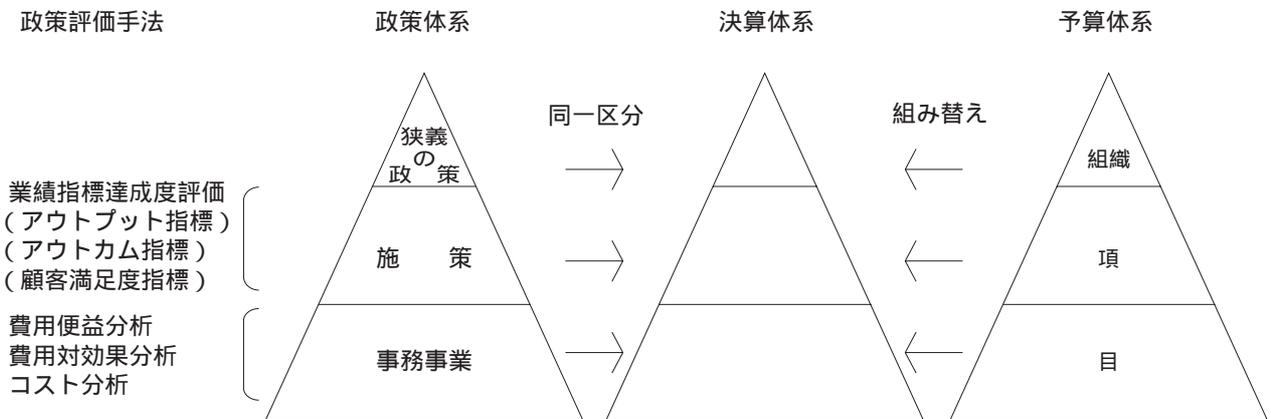
### イ 公会計上の課題

企業会計的手法の導入により現行の公会計制度を改革する場合、国と企業が提供している財貨・サービスの性質の違いから、業績評価機能が自動的にビルトインされないという限界をいかに解決するかが課題となる。国は、国民からの租税及び社会保険料、国債発行収入等を原資に、行政サービスの提供を行っており、その目的は国民の福祉の向上を図ることである。そして、国が提供する行政サービスは基本的には市場機構を経ることなく国民に提供されることから、市場価格が形成されたり、国民から対価を得ることはない。この結果、行政サービスの提供に必要な財貨・サービスについては市場から調達しているものの、国民からの租税及び社会保険料、国債発行収入等は、行政サービスに対する対価ではなく、あくまで、財源に過ぎないため、企業会計的手法を導入したとしても、業績評価としての損益計算を行うことはできない。したがって、国の行政サービスに対する業績評価を行うためには、企業会計的手法以外のスキームを別途構築する必要がある。

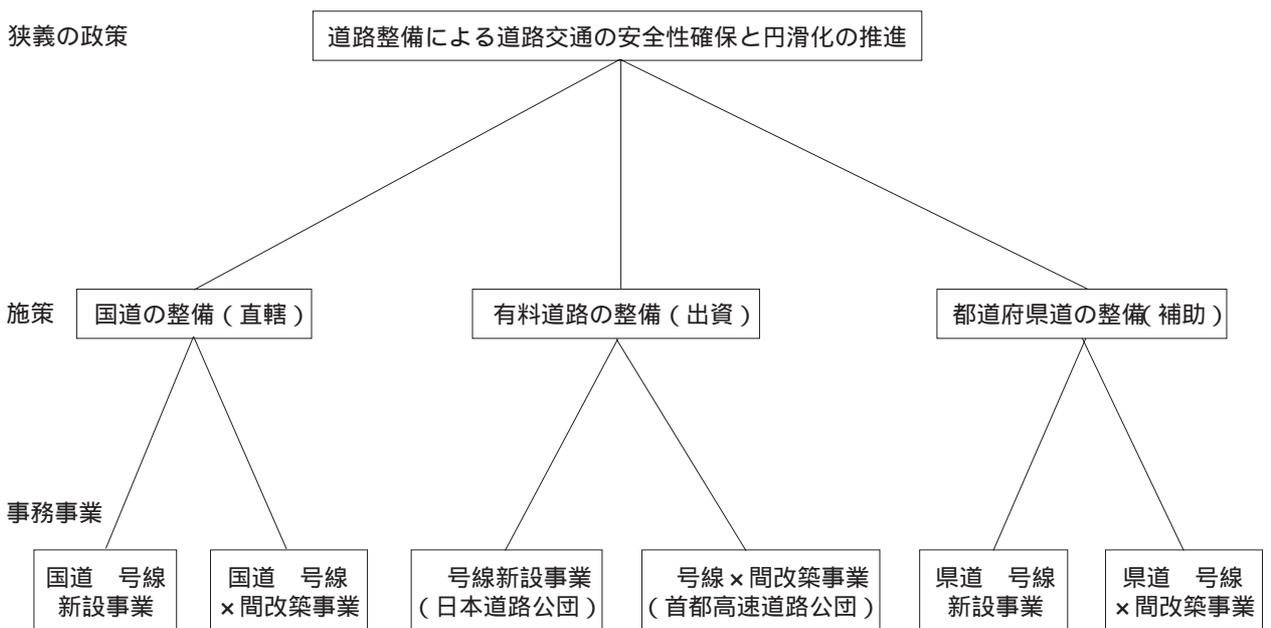
我が国では、1998年6月に施行された中央省庁等改革基本法、1999年7月に改正された国家行政組織法等により、国の行政機関は、2001年1月の中央省庁再編後、政策評価を行うことが義務付けられ、具体的な制度が現在検討されているところである。この政策評価制度は、1998年度から公共事業関係6省庁が行

っている再評価システムとは異なり，国の行政機関が行っているすべての政策が対象になっていることから，政策評価を有効に行うために必要な政策ごとのコスト情報を提供する制度も同時に整備することが重要である。例えば，国のすべての行政活動に狭義の政策，施策及び事務事業といった階層及び区分を設けるとともに，政策体系と決算体系の一致を図るため，決算では歳出予算科目である組織，項及び目をこれらの狭義の政策，施策及び事務事業と同一区分になるように組み替えを行う。そして，発生主義に基づいて政策ごとに，行政サービスの提供に要したコストと当該行政サービスの提供に充当した経常収入を算出した行政コスト計算書を作成する。これにより，政策ごとのコスト構造が明らかになるため，政策評価において，経済性の観点からの投入コスト（インプット），効率性の観点からの投入産出比率（アウトプット/インプット）及び有効性の観点からの成果（アウトカム）を評価する際に，有用な財務情報を提供することが可能になる（図2参照）。

図2 政策体系，決算体系及び予算体系の関係



道路行政における政策体系の例



### (3) 現金主義に基づくキャッシュ・フロー計算書の必要性

#### ア 企業会計上の取扱い

企業会計では、従来、損益計算書、貸借対照表、財務諸表附属明細表及び利益処分計算書が財務諸表とされていたが、2000年3月期からはキャッシュ・フロー計算書の作成が義務付けられた。これは発生主義に基づいて作成される損益計算書では、企業経営者の主観的判断が介入したり、会計処理の原則及び手続きの変更などにより利益操作が行われる余地があるため、損益計算において優れた経営成績を示した企業でも、資金繰りの悪化により倒産することがあるからである。そこで、企業経営者の主観的判断や、会計処理の原則及び手続きの影響を除去し、経営成績の指標を比較可能なものとする、企業の流動性、支払能力及び財務弾力性を評価する、企業の現金及び現金同等物を獲得する能力を評価することなどを目的として、キャッシュ・フロー計算書の作成が義務付けられた。キャッシュ・フロー計算書では、直接法により、または、当期純損益を起点とする間接法により、営業活動、投資活動及び財務活動における、キャッシュ・イン・フロー及びキャッシュ・アウト・フローを求め、それぞれを加減することにより、現金収支上の損益であるフリー・キャッシュ・フローを算定している。

#### イ 公会計上の課題

企業会計的手法の導入により現行の公会計制度を改革する場合、どの程度現金主義的手法を残すかが課題となる。公会計制度改革後の決算体系では、行政コスト計算書及び貸借対照表が中心的な役割を果たすことになると思われるが、キャッシュ・フロー計算書も予算と対比する形で直接法により作成すべきである。これは、国が国民の福祉の向上を目的とした行政サービスの提供を継続的に実施するためには、予算統制とともに、租税、社会保険料等の収納状況を踏まえた財政運営上の資金繰りが重要であり、また、行政コスト計算書及び貸借対照表だけでは、当該年度の資本収支に係るフロー情報が把握できないからである。国は租税、社会保険料等の歳入だけでなく、一時的な資金不足を補うため政府短期証券を発行したり、郵便貯金等の国庫余裕金を繰り替え使用しており、また、財投資金の調達・運用も行っている。これらの歳入歳出外現金は、現行の歳入歳出決算には含まれていないが、キャッシュ・フロー計算書には、国庫全体の資金繰りを把握する観点から、歳入歳出外現金も含めるべきである。(上記(1)、(2)及び(3)の課題を踏まえた決算の体系図(公共事業を例にとったイメージ図)については、図3参照)

### (4) 貸借対照表に記載する資産の評価基準

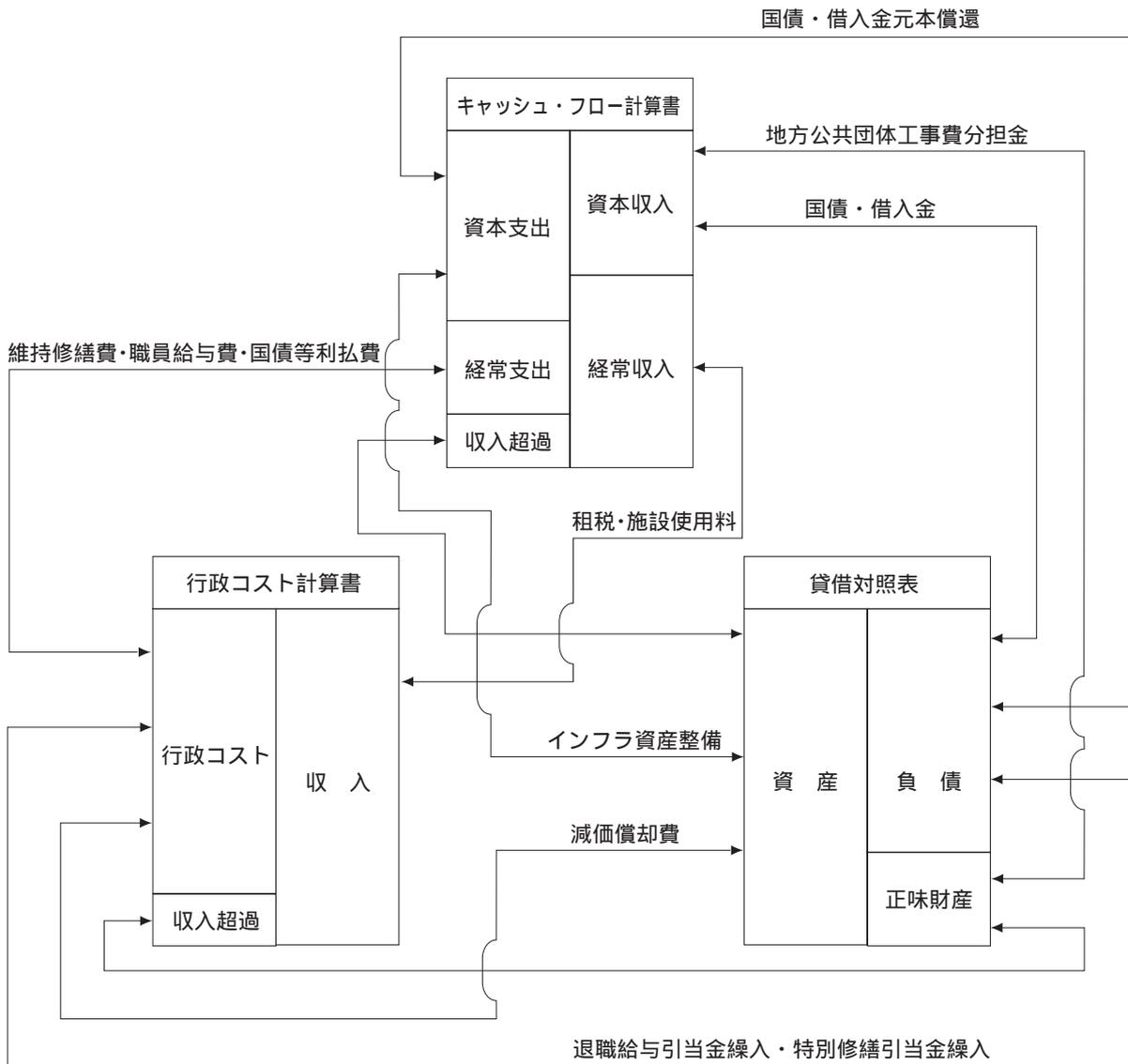
#### ア 企業会計上の取扱い

企業会計では、貸借対照表に記載する資産の価額は、原則として、当該資産の取得原価を基礎として計上しなければならないとされている(企業会計原則・第三貸借対照表原則五)。資産の評価基準として、原則的に、取得原価基準が採用されているのは、計算の確実性が保証されていること、検証可能性が高いことによるが、最大の理由は企業会計の主目的である期間損益を正しく計算するためである。つまり、当期の経営成績及び処分可能利益を正しく計算するためには、費用配分の原則に従い、当該資産の取得原価をその利用又は使用に応じて各会計期間に配分することにより、当期の費用と次期以降の費用額、すなわち、当該資産の貸借対照表価額を同時に決定することが必要であり、これにより、物価変動に起因した保有利得を損益計算から排除できるからである。なお、関係会社株式及び満期保有債券以外の有価証券の評価については、2001年3月期以降、時価(市場価格)基準が適用されることとなっている。

#### イ 公会計上の課題

企業会計的手法の導入により現行の公会計制度を改革する場合、貸借対照表に記載する資産の価額とし

図3 決算の体系図 (公共事業を例にしたイメージ図)



て、どのような評価基準を採用するかが課題となる。評価基準としては、取得原価基準、再調達原価基準及び売却時価基準が考えられるが、どの評価基準を採用するかは、前記で論じた公会計制度改革の目的に依存している。

公会計制度を改革する目的が、政策評価を有効に行うために必要な政策ごとのコスト情報を提供することであれば、評価基準は取得原価基準が採用されるべきである。これは、行政サービスの受益と負担の関係を正確に理解するという観点から、当該年度の政策の実施に要したコストを把握するためには、費用配分の原則に従い、インフラ資産、防衛用機器、公用財産等の取得原価を当該資産の耐用年数期間に配分することが必要になるからである。

公会計制度を改革する目的が、決算で得られる財務情報を予算の編成・配分にリンクさせることであれば、評価基準は再調達原価基準が採用されるべきである。これは、建設・取得時点の異なるインフラ資産、防衛用機器、公用財産等を管理運用している各行政機関間の資産残高の比較が可能になること

と、更新を繰り返しながら恒久的に行政サービス提供能力を維持するという観点から、再調達原価で評価した資産を減価償却することにより、その価値を維持するのにどれだけの資金を要することになるかが明確になるからである。

なお、年度末時点の債務返済能力を把握するためには、売却時価基準が採用されることになるが、公会計にも会計主体である国が半永久的に存続することを前提としたゴーイング・コンサーンを会計公準として適用する限り、売却時価基準を決算時の評価基準として採用するのは不適切である。但し、国は資金運用部特別会計、簡易生命保険特別会計、郵便貯金特別会計金融自由化対策特別勘定等が資金運用の一環として有価証券投資を行っているため、価格変動リスクを認識する観点から、関係会社株式及び満期保有債券以外の有価証券の評価については、時価（市場価格）基準を適用することが考えられる。

## （５）法律の規定に基づく国の将来の財政負担の取扱い

### ア 企業会計上の取扱い

企業会計では、法律上の債務と、法律上の債務ではないが、債務と同じく、将来、資産が減少したり、役務を提供したりすることになるものが負債とされている。は会計的負債と呼ばれ、費用収益対応の原則に基づく期間損益計算の適正化・合理化の観点から、費用を見越計上したり、収益を繰延計上したりする結果、貸借対照表の負債の部に計上されるものである。この会計的負債には未払費用、前受収益等の経過負債のほか、引当金のうち、負債としての性質を有する退職給与引当金、特別修繕引当金等の負債性引当金が含まれる。そして、負債性引当金の計上要件は、将来の特定の費用又は損失であって、その発生が当期以前の事象に起因し、発生の可能性が高く、その金額を合理的に見積もることができる場合とされている（企業会計原則注解（注18））。また、現在はまだ現実の債務ではないが、将来、一定の条件を満たすような事態が生じた場合に債務になるものについては偶発債務とされ、重要性があるものは注記事項として財務諸表に開示されることになっている。

### イ 公会計上の課題

企業会計的手法の導入により現行の公会計制度改革する場合、どのようなものを負債として認識するか、特に、法律の規定に基づく国の将来の財政負担をどのように取り扱うかが課題となる。通常、厚生年金保険法第80条及び国民年金法第94条の2に基づいて国が負担する基礎年金拠出金等に係る年金債務を貸借対照表の負債へ計上することの適否が議論されるが、これ以外にも国が継続的、安定的に一定の行政サービスを自ら提供する、または、地方公共団体が提供するのを財源保障するため、国の将来の財政負担を法律で規定しているものがある。例えば、雇用保険法第66条に基づく求職者給付等国庫負担金（1998年度決算額3086億円）、地方交付税法第6条に基づく地方交付税交付金（同14兆3046億円）、義務教育費国庫負担法第2条に基づく教職員給与費等国庫負担金（同2兆8779億円）、国民健康保険法第70条に基づく療養給付費等国庫負担金（同2兆2925億円）、老人保健法第49条に基づく老人医療給付費国庫負担金（同2兆2085億円）である。

これらの国庫負担金等は、国の将来の財政負担が法律上義務付けられている一方で、国庫負担金等の規模については、法律の改正又は特例法の制定により変更が可能であること、国庫負担金等の財源については、基本的には将来の租税が充当されること、発生事由が当期以前の事象に起因しているとは言えないこと、負債とすると当期の費用又は損失と認識されてしまい、政策評価に適用されるコスト情報としては不適切であることから、負債には該当しないと思われる。既に公会計制度改革が行われたアメリカ、イギリスなどでは、年金に係る国の将来の財政負担については不確実性が高いという理由により、国の債

務とは認識されていないのが現状である。但し、年金債務については、財源として、租税だけではなく、国民が負担する社会保険料の増加につながる可能性があり、国民の関心も高いことから、偶発債務として貸借対照表に注記することが考えられる。

## (6) 連結決算の必要性

### ア 企業会計上の取扱い

企業会計では、独立した会計単位である親会社とその支配下にある子会社が一つの企業集団を構成している場合には、これらを統合して単一の会計単位とみなし、企業集団内部の取引及び債権債務を相殺消去するなどして、企業集団全体としての経営成績及び財政状態を表示した連結財務諸表を作成している。これは、親会社が子会社を利用した利益操作により粉飾決算を行うことを防止したり、多角化・国際化した企業に対する投資判断を的確に行う上で企業集団に係る情報が一層重視されてきているためで、2000年3月期以降は、連結情報を中心とするディスクロージャー制度への転換が図られている。そして、連結の範囲は従来、持株比率基準により、その会社の議決権の過半数を実質的に保有している会社(子会社)とされていたが、2000年3月期からは、支配力基準の採用により、その範囲が拡大されている。一方、親会社が保有する投資株式の評価方法において、非連結子会社と関連会社については持分法の適用が義務付けられている。そして、この関連会社の範囲も従来はその保有する議決権が20%以上50%以下の会社とされていたが、2000年3月期からは、影響力基準の採用により、その範囲が拡大されている。

### イ 公会計上の課題

企業会計的手法の導入により現行の公会計制度を改革する場合、連結決算の必要性を十分認識した上で、連結の範囲、連結のための会計処理の原則及び手続きをどのように定めるかが課題となる。国の行政活動は一般会計及び特別会計(勘定)で運営されているが、公共事業、社会保障等の主要な政策は複数の会計・勘定で実施されており、また、一般会計と特別会計(勘定)、特別会計(勘定)と特別会計(勘定)の間では、資金の繰入れが大規模かつ恒常的に行われているため、個別の会計・勘定の決算だけでは、国の行政活動及び財政状態の実態を把握することは困難である。例えば、1998年度において、一般会計及び38特別会計の歳出決算額の単純合計額は356兆9708億円であったが、このうち会計・勘定間の繰入れによる重複額は47.7%に相当する170兆4209億円に上っている。また、1998年度末において、財政投融资制度の中核を担っている資金運用部特別会計では、国債保有高が94兆6353億円、一般会計・特別会計貸付金が92兆8851億円に上っている。したがって、国の行政活動及び財政状態の実態を把握するためには、一般会計と38特別会計を連結することが必要である。連結に当たっては、一般会計に加え特別会計の歳出も主要経費別に分類するなど一般会計と特別会計の歳入歳出に関する分類体系を統一したり、歳入歳出外現金に関連して保有することになった資産・負債も含めるなど、会計処理の原則及び手続きの統一を図ることが求められる。

また、国の行政活動の一部は政府関係機関、公団・事業団等の政府出資法人が代行しており、国は補助金の交付、財投資金の貸付けなどの財政援助や人事、予算の承認などによりこれらの政府出資法人を支配下に置いている。例えば、1998年度末において、資金運用部特別会計では、政府出資法人に169兆8441億円の貸付けと14兆7883億円の債券運用を行っている。したがって、国全体の行政活動及び財政状態の実態を把握するためには、これらの政府出資法人を連結したり、または、国の出資金の評価において持分法を適用することが必要である。

## (7) 決算に対する信頼性を確保するための措置

### ア 企業会計上の取扱い

企業会計では、財務諸表の作成に当たり、一つの取引に適用できる実務上の慣習として発達した会計処理の原則及び手続きは複数存在していることが多く、また、減価償却に関する耐用年数・残存価額、売掛金に関する貸倒引当金の予測など企業経営者の主観的判断が介入せざるをえないことから、財務諸表に対する信頼性を確保するため、企業経営者が財務諸表を作成するに当たり準拠すべき会計基準として企業会計原則、商法の規定等が定められている。また、財務諸表に対する信頼性の確保を徹底させるため、当該企業とは利害関係を有さない第三者の立場から、公認会計士又は監査法人が財務諸表の適正性に関する財務諸表監査を行っており、会計基準はこれら監査人が財務諸表の適否を判断する際の基準としても機能している。そして、監査人が財務諸表監査を行うに当たり準拠すべきものとして監査基準が定められており、監査報告書の記載事項の公正妥当性を確保したり、監査人が行う監査業務の限界を設定したりするなどの機能を果たしている。

### イ 公会計上の課題

企業会計的手法の導入により現行の公会計制度を改革する場合、世代、地域、職業等を異にする国民各層の決算に対する信頼性を確保するため、どのような措置を講じるかが課題となる。現行の公会計制度では、財政法の規定に基づく決算として作成されるのは歳入歳出予算の資金フローを表示した歳入歳出決算だけで、歳入歳出外現金は除かれており、また、債権、物品及び国有財産に関するストック情報は、歳入歳出決算とは別に、それぞれの根拠法に基づいて年度末現在高を記載した総計算書が作成されているため、決算の対象は一部のフロー情報に限定されている。さらに、歳入歳出予算の執行に伴う収支の期間帰属が現金主義により行われているため、歳入歳出決算の作成過程で、所管省庁の主観的判断が介入する余地がないことから、会計基準と称される法令は制定されていない。また、歳入歳出決算に対する信頼性の確保は、会計検査院が行っている決算の確認により担保されているが、前記と同様の理由により監査基準と称される法令は制定されていない。

企業会計的手法が導入されると、決算の対象が一部のフロー情報からすべてのフロー情報とストック情報まで拡大されることと、決算の作成過程で所管省庁の主観的判断が介入することになるため、企業会計と同様、決算に対する信頼性を確保するための措置を講じることが求められる。そのためには、第一段階として会計基準及び監査基準を作成し、第二段階として第三者による財務諸表監査を実施するための体制を整備することが重要である。我が国では、各省庁にアメリカの監察総監 (Inspectors General) のように独立性が保証された内部監査機関が設置されていないことから、財務諸表監査の実施主体として、財政監督機関であると同時に憲法上の独立機関である会計検査院が考えられる。

財務諸表監査では、既に公会計制度改革が行われた欧米主要先進国の例などから、所管省庁における内部統制の有効性の評価、監査計画の作成、資産・負債の実在性、網羅性、評価の妥当性などに関する監査手続き、費用及び財源の期間帰属の適正性に関する監査手続き、監査調書の作成などが行われることが想定される。一方、会計検査院による決算の確認事務では、歳入歳出決算、計算証明規則に基づいて所管省庁から会計検査院に提出される最終の歳入徴収額計算書及び支出計算書、計算証明規則に基づいて日本銀行から会計検査院に提出される歳入金歳出金出納明細書の三者を突き合わせる計数上の確認と、合規性、経済性、有効性などの観点から検証する内容上の確認が行われている。したがって、会計検査院が財務諸表監査の実施主体となる場合、決算の確認事務で培ったノウハウを活用しながら、引き続き決算に対する信頼性の確保を担保していくことになると思われるが、その際には、さらなる創意工夫

が必要になる。

## (8) 会計データの電子化・データベース化の必要性

### ア 現状

現行の公会計制度では、予算要求から歳入歳出決算の国会提出までの流れは、次のようなプロセスを経ている。

各省庁の大蔵省への予算要求 大蔵省の予算編成 大蔵省から各省庁への予算配賦 各省庁の大蔵省への移流用・移替・予備費使用の要求 大蔵省の各省庁への移流用・移替・予備費使用の承認 各省庁の予算執行 各省庁の歳入歳出決算報告書の作成 大蔵省の歳入歳出決算の作成 会計検査院の歳入歳出決算の確認 歳入歳出決算の国会への提出

各プロセスにおいては、大蔵省の予算編成における予算編成支援システム、各省庁の予算執行における官庁会計事務データ通信システム(ADAMS)、会計検査院の決算確認における決算確認システムなどのように、省庁の一部では会計事務を電算処理しているが、会計データのプロセスから次のプロセスへの移行は基本的には紙媒体により行われている。また、債権、物品、国有財産等のストック情報に関しては、歳入歳出決算とは独立した帳簿体系によりそれぞれ管理されているため、ADAMSからの会計データが自動的に蓄積される体制にはなっていない。このように、現行の公会計制度では、全プロセスにおいて共有できるような会計データの電子化・データベース化が行われていないことと、フロー情報とストック情報が遮断されているため、歳入歳出決算の作成と債権、物品、国有財産等の各総計算書の作成に膨大な労力と時間が投入されている。

### イ 課題

企業会計的手法の導入により現行の公会計制度を改革する場合、会計事務処理のためのインフラをどのように整備するかが課題となる。発生主義が導入されると、現在のように出納整理期限及び出納閉鎖期限(7月31日)を設定する必要がなくなり、また、複式簿記が導入されると、フロー情報とストック情報がリンクして処理されることから、決算の早期作成が可能となり、企業会計並に年度末経過後3ヶ月以内に国会へ提出することが可能になる。これにより、決算に開示される国の行政活動の実績及び財政状態を決算対象年度の翌々年度の概算要求及び予算編成に反映することが可能になるため、決算の早期作成が公会計制度改革のメリットの一つといえる。しかし、これは理論的な話であり、会計処理としては複雑化することから、決算の早期作成を現実のものとするためには、会計データの電子化・データベース化を行うとともに、予算要求から決算の確認までの全プロセスを包含したソフトウェア・プログラムの開発とシステム運用を行うことにより、労力と時間の大幅な削減を図ることが必要不可欠である。

現在、国は前記の予算編成支援システム及びADAMSの適用範囲の拡大を図る一方で、省庁内LAN、霞ヶ関WAN等の既存のネットワーク・インフラを活用したり、省庁間電子文書交換システムを整備することにより、行政事務の電子化を推進しており、決算作成まで統一的に処理できる官庁会計事務処理体系の確立も視野に入れている。企業会計的手法の導入により公会計制度の改革を行うに当たっては、このようなインフラ整備が前提となることから、積極的な取組みが求められる。

## 7. おわりに

現行の公会計制度は、1940年代後半に制定された財政法を中心とする財務会計法令を基礎としており、基本的な枠組みは50年以上を経た現在でも大きくは変わっていない。この間、国の行政活動は拡大を続けるとともに、多様化・複雑化しているため、現行の公会計制度の下で作成される財務情報だけで国の行政活動の実績及び財政状態を理解することは極めて難しくなっている。的確な意志決定を行うためには、有用な財務情報が必要であり、そのためには、国民へのアカウンタビリティを高めることが必要である。

アメリカ、イギリス等の欧米主要先進国では、行政の効率化及び財政の健全化を図るため、NPMの理論を応用した手法を行政・財政に導入している。このNPMの両輪をなしているのが公会計制度改革と政策評価であり、両者は有機的に結合されることにより、その機能を最大限に発揮できる関係にある。我が国では、政策評価が制度として導入される予定であり、また、公会計制度改革については、国全体の貸借対照表の作成が試行的に行われている段階である。現在、欧米主要先進国が取り組んでいる公会計制度改革及び政策評価については、まだ、制度として成熟していないこともあり、評価を下すのは時期尚早かもしれない。しかし、我が国において、制度として導入される政策評価が有効に機能するためには、政策ごとのコスト情報が不可欠であり、そのためには、企業会計的手法の導入による公会計制度改革を、独立行政法人にとどまらず、公会計全体で行うことも検討すべきである。公会計制度改革は、政策評価とともに行政の効率化及び財政の健全化に貢献するものであり、一日も早い体制整備が望まれる。

### (参考文献)

- 飯野利夫（1993）『財務会計論』同文館出版
- 石原俊彦（2000）『地方自治体の事業評価と発生主義会計』中央経済社
- 建設省・建設政策研究センター（1998）『社会資本と企業会計的手法に関する研究』
- 税務研究会（1999）『企業会計規則集』税務研究会出版局
- 日本公認会計士協会（1997）『公会計原則（試案）』
- P H P 総合研究所（1999）『日本の政府部門の財務評価』
- U.K. National Audit Office. 1997. Resource Accounts : Preparing for Audit
- U.S.A. General Accounting Office. 2000. ACCRUAL BUDGETING : Experiences of Other Nations and Implications for the United States. GAO/AIMD-00-57