

IMES DISCUSSION PAPER SERIES

公会計 - 諸外国の動向とわが国へのインプリケーション

山本 清

Discussion Paper No. 99-J-23

IMES

INSTITUTE FOR MONETARY AND ECONOMIC STUDIES
BANK OF JAPAN

日本銀行金融研究所

〒103-8660 東京中央郵便局私書箱30号

備考： 日本銀行金融研究所ディスカッション・ペーパー・シリーズは、金融研究所スタッフおよび外部研究者による研究成果をとりまとめたもので、学界、研究機関等、関連する方々から幅広くコメントを頂戴することを意図している。ただし、論文の内容や意見は、執筆者個人に属し、日本銀行あるいは金融研究所の公式見解を示すものではない。

公会計 - 諸外国の動向とわが国へのインプリケーション

山本 清*

要 旨

近年、わが国において政府・地方自治体等に適用される「公会計」の会計基準を従来の現金主義から企業会計方式である発生主義に移行すべきであるとの意見が強い。そこでは企業会計方式の導入が公的部門の効率化やアカウンタビリティの改善につながる事が当然の帰結として想定されている。しかしながら、会計システムは政府のガバナンスの在り方と不可分なものであり、政府を運営するうえでの手段である会計システムのみを変更しても意味がないのみならず、逆にミスリーディングなケースもあると考えられる。

本稿では、こうした問題意識に基づき、政府のガバナンスと会計システムの関係性を分析し、企業会計方式の導入は行政改革の基礎理論ともなっている新公的管理 (New Public Management) に基づくガバナンス、すなわち市場機構の活用と個人の政府経営に対する直接的な参加をサポートするような改革と対になって初めて意味をもつことを示す。また、こうした企業会計方式の導入が公的部門の効率化やアカウンタビリティの改善に繋がるメカニズム、さらには企業会計方式を実際導入するうえでの実務上の問題点を、この分野における先進国であるニュージーランド、英国、米国の具体例をみながら財務会計および管理会計それぞれの観点から比較考察する。

わが国では、従来の集権的な政府運営システムを維持しつつ、部分的に新公的管理に基づく経営手法を公的部門に導入しようとしているが、今後、こうした動きを本格化していく上では、政府のガバナンスの在り方と会計システムの整合性に配慮しつつ改革を進めていくことが肝要である。

キーワード：公会計、発生主義、PFI、市場検定、エージェンシー化、
アカウンタビリティ、キャピタルチャージ

JEL classification: H43、L33、M10、M40

*岡山大学教授 (E-mail: kiyoshi@e.okayama-u.ac.jp)

本稿は、金融研究所から委託された研究の報告書である。本稿の作成に当たっては、金融研究所研究第2課の高橋亘氏および宮田慶一氏から貴重なご助言とご指摘を得た。もちろん、本稿にあり得べき誤りはすべて筆者の責任である。

目次

1 . はじめに.....	1
(1) 公会計と企業会計	1
(2) プームの背景と危険性	1
(3) 問題意識	3
2 . 行財政システムと会計.....	3
(1) 行財政改革と会計システム	3
(2) 会計システムとガバナンス.....	6
(3) 政府会計と予算システム.....	9
3 . 財務会計の論点.....	11
(1) 会計システムのタイプ	11
(2) 報告主体	12
(3) 財務報告の目的	13
(4) 固定資産の財務会計	14
(5) 財務諸表と業績報告.....	25
4 . 管理会計の論点.....	27
(1) PFI と管理会計	27
(2) 市場検定と管理会計	30
(3) ABC (活動基準原価計算) と管理会計	35
5. わが国での改革動向と課題.....	39
(参考文献)	42

1. はじめに

(1) 公会計と企業会計

最近、政府・自治体、特殊法人および外郭団体の会計、いわゆる「公会計」を企業会計方式に移行せよという主張が各方面から出されている。特に注目されるのは、従来は収入と支出の記録のみでストックとフローの有機的関連がない「大福帳」方式に対する会計学者からの批判だけであったものが、近年、政府や自治体の内部から企業会計導入の主張が出現して一部が制度化されていることである。

たとえば、1997年12月の行政改革会議最終報告において、政策の実施機能を担う独立行政法人の財務会計に企業会計原則を適用するとされたのを受け、翌年成立した中央省庁等改革基本法第38条第3号では正式に「原則として企業会計原則による」と規定がなされた。また、産業構造審議会総合部会基本問題小委員会は、1998年6月の報告書で、地方財政の改革において公会計システムを現金主義から発生主義に移行して公会計原則を作成する必要があるとしている。さらに、経済戦略会議は、1999年2月の答申において「小さな政府」への前提として「公会計制度の改善」が重要だとして、中央政府および自治体のいずれにおいても現金基準から発生主義に移行する等の会計制度の抜本的改革を進める必要があるとした。しかも、これらの審議会の構成員には会計学の専門家が含まれていないのに、こうした提言がなされてきている。

一方、自治体の方は、三重県が行政システム改革として平成10年度から発生主義会計の導入を図り、貸借対照表を正式に作成し報告したほか、藤沢市、越谷市等の自治体も試行的ではあるものの貸借対照表を作成している。

こうした動きをマスコミや識者も前向きに評価しているが、ここには企業会計方式が「善」で官庁会計方式が「悪」であって、企業会計を公的部門に適用すれば自然に効率化が促進されアカウンタビリティも向上するという論理が仮定されている。

しかし、経済戦略会議の答申でもなぜ企業会計の導入が公的部門の効率化やアカウンタビリティの改善につながるかの因果関係は明確でなく、自治体の貸借対照表の作成についてもその結果どのように財政の効率化につなげていくのかの方策は不透明なままである。

(2) ブームの背景と危険性

確かに、公的部門の会計システムを現金主義から発生主義に移行するのは諸外国でもブームになっている。特に、ニュージーランドの行政改革で政府の会計を企業会計と同じ方式にした結果、財政と国際収支が黒字化したこと、あるいは、英国政府のサッチャー政権からの強制競争入札、市場検定、エージェンシー化、PFI(Private Finance Incentive, 詳細後述)および資源会計・予算という改革の過程で発生主義が広範に適用され、強い英国の「復活」が達成されたことがしばしば引き合いに出される。

しかしながら、上記のような改革の成果は、会計システムの発生主義化により達成されたというよりも、新しいガバナンスに基づき政府を運営する経営システム NPM(New Public Management, 詳細後述)のサブシステムの一つとして会計制度の改革がなされた結果と解釈すべきである。政府の経営システムを変革するためには、従来の現金主義では必要な会計情報を提供し得ないから発生主義に移行したにすぎないのであり、変更後の会計が結果として企業会計で使用されていた発生主義であったというのが真実なのである。比較制度分析(青木, 1995)が指摘するように、制度の改革では相互に関連するサブシステムを同時に変革する必要があり、あるサブシステムの改革だけでは変革は成功しない。会計制度の変革も同じであり、会計等のサブシステムから構成される政府システムの基本原理と関連サブシステムの整合性を考慮する必要がある。

つまり、第一次臨調でも勧告された複式簿記の採用は、伝統的な政府モデル(福祉国家)を前提として内部管理の改善に重点をおいたものであったが、後述するように最近の国際的潮流は新しい政府モデルを運営する上での財務情報システムとして会計制度の構築を目指している。新しい政府モデルでは、政府は従来のような財・サービスの独占的供給主体でなく、政府の財・サービスの供給過程に民間部門を含めた競争メカニズムが構築されるように変革される。このため、擬似的な市場が形成され、政府の経営管理の基礎となる財務データは市場経済と同じ企業会計方式に基づくものが要請されるのである。また、企業の収益に対応する成果は貨幣尺度で測定するのではなく、業績指標等の非財務尺度により測定する業績測定システムを構築し、政府会計の致命的な制約であった成果測定の困難性を回避して、成果とコストを別のシステムで測定して両者を業績報告で統合することになる。すなわち、70年代の社会会計(たとえば吉田, 1978)や近年の環境会計(たとえば河野, 1999)のようにフロー報告において組織の社会的影響(プラスおよびマイナス双方)を体系的に認識・測定・表示する、つまり、成果と費用を包括的に対応づけて把握するアプローチから脱却して、外部性を考慮しない費用算定に特化することで資源消費過程の共通性から発生主義会計による統一的な把握が可能と考えるのである¹。

もっとも、政府には市場における自由な交換取引で財・サービスが供給されるのではなく、強制調達資源を議会の意思決定により配分してから行政活動が実施されるという特性を有する。また、疑似市場は、日常の交換取引がなされている現実の市場経済と異なる。したがって、コスト計算のプロセスにおいて、資源消費過程に限定するアプローチを採用しても、民間部門で適用されている企業会計基準をそのまま適用すればよいという訳にはいかないことには留意する必要がある。

¹ なお、環境会計でも財務報告と別に非財務報告により補完するものや国民所得計算で環境にかかる部分をサテライト勘定で測定しようとする動きがあるが、これも包括的アプローチから測定内容に応じた測定アプローチへの移行とみなせる。

(3) 問題意識

実はこれから検討していく諸外国の会計システムは、基本的な方向として企業会計と同じ発生主義への移行で共通しているものの、民間の市場取引との違いをいかに会計制度に織り込むかの工夫と視点が国により違うため、その改革内容も異なっている。

そこで、本稿では、まず次節において、行財政システムと会計の関係を行政改革の基礎理論になっている新公的経営管理(以下 NPM)との関連で検討するとともに、政府に特有な予算制度と会計の関係を整理する。また、会計システムの変革がどのようにして行われるかについてもモデルを提示する。次の第3節では、公会計における財務会計の国際的な改革動向とその理論につき検討し、併せてわが国での動向についてもふれる。この際、会計行為をいつ認識するか、の記録時点と測定対象とする資源の範囲の2つの要素に基づき会計システムを区分し、NPMでは経済的資源を測定の対象にし、これを発生主義により認識することを明らかにする。その上で、従来の現金主義と財務資源の組み合わせである伝統的会計システムとの主要な相違点である固定資産の財務会計の在り方を中心に検討する。この際、民間資金・ノウハウを活用した施設整備方法であるPFIの財務会計上の認識問題についても言及する。第4節では、公会計における管理会計に焦点をあてる。公的部門では市場原理を機能させるため、アカウントビリティ目的の財務報告とは別に公的組織内部で自ら業務改善を図ることを目的として、民間と比較可能な形でコスト算定をする必要がある。そこで、政府組織内部の運営管理の改善を目的とする管理会計の新しい手法の解説と問題点を、PFI、市場検定および業務改善活動基準原価計算(Activity Based Costing :ABC)の3つの手法を通じて説明する。最後の第5節においては、こうした議論を踏まえ、わが国での公会計導入における政策・理論および実務面での課題を述べる。

2. 行財政システムと会計

(1) 行財政改革と会計システム

1) 行政改革の基礎理論としてのNPM

近年の行政改革の国際的潮流を支えているのは、NPMと呼ばれる理論である。NPM自体の発生は1980年代に入ってからであり、代理人理論、取引費用理論等の新制度派経済学と経営管理学の融合モデル(Hood,1991; Pollitt,1993)である。前者は契約的管理である“making managers manage”を、後者は動機付けと組織文化に基づく“letting managers manage”を主張する点で、Schick(1996)も指摘するように、相矛盾する要素を抱えている側面は否定できない。しかしながら、処方箋としては、新制度派経済学は努力やプロセスは測定・監視ができないか可能でも費用が割高になるとして、また、経営管理論は努力

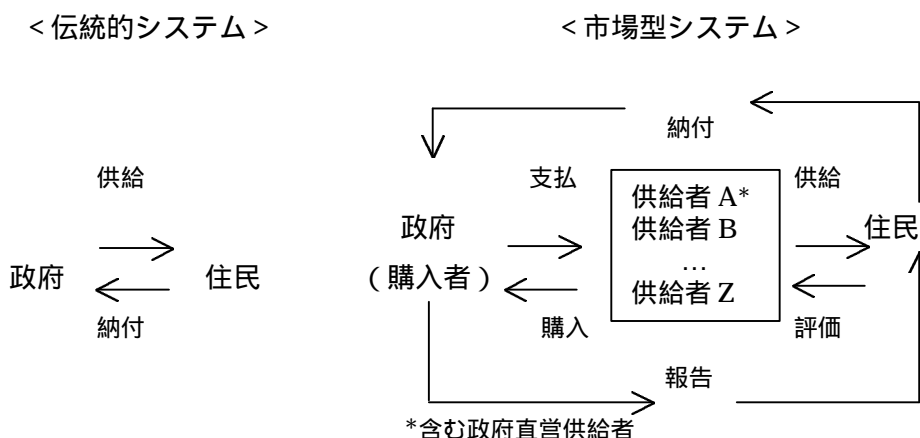
やプロセスに管理者の裁量性を認めることで効率的で革新的な結果を生むとして、両者とも事前的な管理を否定し、成果管理のメリットを認める。つまり、前者は、管理者を委任者である国民や議会から資源管理の委託を受けた代理人とみなし、代理人は自己の効用の極大化のため機会主義的行動を取り得ることを前提に、委任者の効用を最大化する方策として委任者および代理人双方で観察かつ検証可能な成果を通じた誘因制度を最適契約システムとして構築すべきとする。これに対し後者は、管理者は決して機会主義的行動を進んで行う代理人ではなく、十分な信頼関係と動機付けがあれば本人（プリンシパル）である委任者の効用を最大化するように努力するから、仕事の手続きは任せて成果を達成できるよう十分な裁量性を付与すべきだとする。このように、両者の処方箋は矛盾を生じないのみならず、NPM では新制度派経済学の考えに基づく市場機構とそれを機能させる財務・経営管理システムの整備がセットとして導入されるため、両者は相互補完効果をもつことになった。1990年代になり英国およびニュージーランドから NPM が開始され効果を挙げたのは、決して偶然でなく、企業的な発生主義会計による管理システムと市場機構の活用が同時に公的部門に統合的に適用されたためである²。

もっとも、上記 NPM の基本原理は 2 つの理論の理論的帰結から導かれるが、その解釈は論者や各国の行政改革の基本理念をみても必ずしも統一的ではない。これは、2 つの理論のいずれを重視するかが異なるためであり、ニュージーランドは新制度派経済学の影響が強いのに対し、オーストラリアは経営管理学の影響が強いとされている（Hood, 1990）。したがって、ここでは最大公約数的なものとして、OECD(1995)による概念整理を引用することにする。

OECD は NPM の原理として、成果と効率性の重視、権限委譲と柔軟性の向上、アカウントビリティと統制の強化、顧客・サービス志向、戦略と政策開発能力の強化、競争と市場機構の導入および政府間・政府内部の組織間関係の変革、の 7 つを挙げる。明らかに と は経営管理学から、 と は新制度派経済学から導かれるものであるが、その他は両者の影響がみられる。ここで最も注目されるのは、市場機構の導入であり、これは前述したとおり伝統的な政府の供給形態の転換をもたらすものである。その概念を図式化したのが図表 1 であり、政府は自ら財・サービスの原資を税などにより住民から強制調達し供給する伝統的システムから、財・サービスの購入者になり供給者は公的部門でも民間部門でも構わないという政府組織が分離した市場型システムに移行する。政府と供給者の関係は市場における購入者と供給者とみなされ、供給者間に競争が発生し、従来政府として一体であった政府直営の供給者も民間部門と同列におかれることになる。

² 因みに、わが国でしばしば引き合いに出される米国の行政改革のうち、行政府の NPR(National Performance Review)および立法府の GPRA(Government Performance and Results Act)は、いずれも 1993 年から開始されたが、これらは英国等の経験から学んだ結果であると公式文書にも記載されている(NPR,1993)。

(図表1) 政府の供給形態の変化



2) NPM と会計

NPM の原理に基づいた政府運営を行おうとすると会計システムにも新たな情報ニーズが生じてくる。まず、上記の効率性向上には成果の測定と同時に成果を生み出すのに要した費用の算定が前提になる。従来は、どの分野にいくらの予算をつけるかという資源の配分とどのような仕様の資源を調達して事業を行うかの投入の管理が中心であったため、費用概念も現金支出による認識で足りたが、成果志向では産出に費やした費用概念（フルコスト）が必要であり、資源消費を認識できる発生主義によらざるを得なくなる。

の権限委譲と柔軟性の向上も投入管理から成果管理への移行であり、成果産出に投入する資源に関する厳格な統制からの脱却を意味するから、上記と同じ要請が生まれる。のアカウントビリティと統制の強化は、権限委譲と柔軟性のカウンターバランスあるいは代償措置であり、発生主義によるフルコストで管理者に責任を負わせることを意味する。

の顧客・サービス志向では成果を顧客やサービス単位で認識することになるから、セグメント別の成果と費用の対応付けが必要になる。顧客は成果だけで評価する訳でなく、それに要した（犠牲にした）費用と対照して判断するから、ここでもフルコストでの評価が要求される。一方、の戦略と政策能力の強化は有限な資源の効率的・効果的な配分機能を発揮するため要請され、これには政策単位の費用対効果のデータが前提になり、長期に効果が及ぶ資本的支出と単年度に限定される経常的支出を同じ次元で測定できる発生主義によるフルコストでの評価が必要になる。

の市場機構との政府（組織）間の再編成は、いずれも政府の購入者・所有者と供給者を分離して機能させる考えであり、これには市場または疑似市場取引の判断に用いられる供給者の質とコストに関する適正な情報提供が確保されることが前提になる。民間部門が発生主義会計によりコストを算定しているから、比較可能性を担保するには公的部門も同じ会計基準に基づくことになる。ただし、直営部門は既に財・サービスの供給を行っているのに対し、民間部門は（人工的な）市場に新たに参入することになるから、参入等の

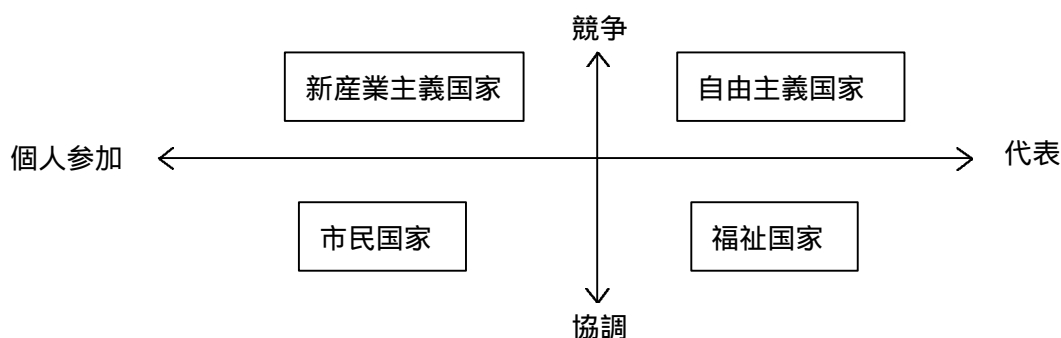
公正競争条件を確保する必要性が生じてくる。このため、フルコストの算定は単純に企業会計と同じ発生主義で行う以外に補正計算が必要で、経済学上の機会費用概念にしたがった測定上の工夫が要請される。

(2) 会計システムとガバナンス

1) 政府のガバナンス

NPM の原理は前述したとおりであり、発生主義会計はその原理を運用するための重要な財務情報システムであることが明らかにされた。それでは、政府経営モデルとしての NPM が目指す政府像(ガバナンス)とは何なのであろうか。本稿ではガバナンス論(たとえば Peters,1996)は詳説しないが、NPM は Jessop(1993)や Cohn(1997)の論考を参照すると、強制的な個人参加システムと競争メカニズムによるガバナンス(シュンペーター的な新産業主義国家)と整理できる。この 2 要素の対極を考慮することにより、政府のガバナンス・モデルは図表 2 のように 4 タイプに区分できよう (Yamamoto,1999a)。

(図表2) 政府モデル



このうち新産業主義国家では、問題解決の手段が利害関係者の調整による協調・対話原理でなく市場機構における競争原理を通じてなされ、また、国家の構成員で主権者である国民は間接代表的な代議制(集成的意思決定システム)でなく直接的な個々人の意思による選好が表明される。このため、経営を行う装置としては市場機構を機能させるための比較可能な情報提供(コストと質)と個々人の主体的な参加が前提になる。これは、競争的市場の消費者と供給者の行動原理を人工的に構築していくことを意味する。

発生主義会計は、異なるタイプの活動(たとえば同じ目的を有する資本的活動と経常的活動)を比較可能な形式で統一的に測定・表示するため、新産業主義国家の経営・運営モデルである NPM に適合した会計システムといえる。目標とする将来の政府像から経営モデルが導かれ、選択された経営モデルの運営に適した会計システムが選択される訳であるが、このことは、NPM と違う経営モデルが使用されれば、会計システムも自動的に発生

主義が最適とはいえないことをも意味している³。

以上のように、会計が中立的という特性はあくまでも上位の経営モデルを所与とした場合に成立する論理である。このため、本稿では以下、新産業主義国家実現のための NPM という枠組みで会計システムはいかなる構造になり、どのように機能するかに焦点をあてて検討を進めていくことにする。

2) 会計システムの変革モデル

NPM を前提にすると発生主義会計への移行(transition)が変革(innovation)になるが、この移行はどのような要因により規定され促進されるのであろうか。ここでは制度的要因と環境的要因を統合したモデル(詳細は Yamamoto,1999b)に基づき検討してみよう。

図表 3 に示すように、会計システムは政府部門でも財務会計、管理会計および監査のサブシステムに区分できる。そして、各サブシステムは報告主体である政府組織の外部から変革の推進力(external thrusts)を受けると同時に、(議会を含む広義の)政府の内部からも法律や政策の新設・変更を通じた内部的推進力(internal thrusts)すなわち制度的影響(institutional changes)を受ける。

NPM における外部推進力は、先の基本原理にあるようにアカウンタビリティ、業績および市場の 3 つの推進力に要約され、各推進力はそれぞれに対する具体的な情報ニーズとして透明性、質と効率(VFM: value for money)および比較可能性を要求することになる。しかしながら、各サブシステムの目的・機能と情報ニーズは一対一には対応せず、透明性には監査と財務会計、質と効率には管理会計と監査、比較可能性には財務会計と管理会計が重複して対応する。この重複する部分は、本来のサブシステムからの拡大機能を示しており、具体的には透明性では外部報告情報の充実としての財務会計の拡大、質と効率性では業績監査(value for money audits)としての発展、比較可能性では料金設定やベンチマーキングとしての管理会計の進展が対応しているのである。

一方、内部的推進力としての制度的影響は各サブシステムに対して直接作用する。資本市場の改革は財務会計に、経営システムの改革は管理会計に、また、監査制度の改革は監査の各サブシステムの改革をもたらす。このように、内部的推進力は制度的・法的裏付けをもつ性格(mandatory)から、会計システムの変革を直接もたらす。

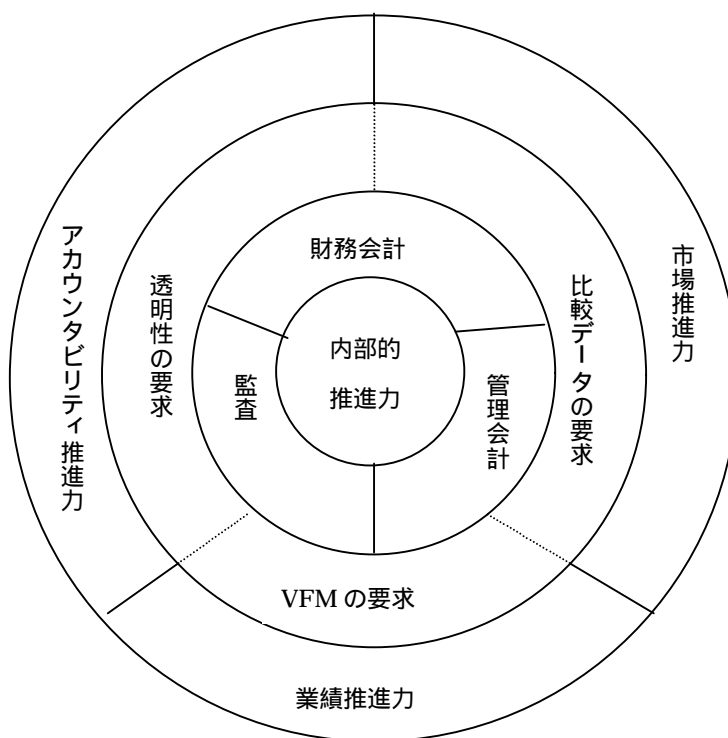
しかしながら、会計システムの変革自体が目的ではないため、発生主義会計制度が NPM の下で機能するには外部的推進力が報告主体に作用している必要がある。なぜならば、図表 2 に示されたように NPM の基礎となる新産業国家が競争と個人参加に基づくガバナ

³ NPM の問題点なり限界は多くの論者(Hood,1991;Kettl,1994; Ranson and Stewart,1994; Barnes and Prior, 1995; Broadbend et al.,1996)から指摘されており、筆者の考え方も別稿(山本,1998)で示したところである。

スであるから、外部的推進力もこの 2 つの要素に対応する資本市場（投資家）からの市場推進力および住民個人（市民）からの透明性と業績要求の推進力により支えられねばならないからである。つまり、発生主義会計が NPM で有効に機能するには、市場メカニズムの導入と住民の顧客・消費者としての直接的関与が必要になる。

英国やニュージーランドにおける会計システムの改革が行政改革で成功したとされるのは、現金主義から発生主義への移行（内部的推進力）に併せて顧客主義の徹底と内部市場の創設あるいは政府の購入と供給の分離による競争メカニズム（外部的推進力）をセットで導入したからである。実際、Geiger and Ittner(1996)は米国連邦政府機関の原価会計に関する実証研究において、議会要請等の義務的な要素により原価会計は進展するが、現実的には、内部の意思決定への利用は義務的な要素よりもむしろ競争の程度とか財源の不確実性といった組織環境要素により規定されることを明らかにしており、本モデルの妥当性を間接的に裏付けている。わが国でも、NPM による経営を意図するならば、この内部と外部の推進力の調和・補完性に配慮しなければならない。

(図表3) 会計システムの変革モデル



(3) 政府会計と予算システム

政府会計を考える場合に無視できないのが予算制度と会計制度の関係である。しばしばアナロジ的に企業会計と政府会計を比較することがあるが、政府部門では予算が出資者（株主）の代表機関（株主総会）に相当する議会で審議・承認されることが必要であるのに対し、民間部門では株主総会で運営の委任を受けた経営層が毎年度の予算（事業計画）を策定するだけで株主総会の議決は必要ない。民間部門は決算が議決事項になる点でまさに結果志向なのであるのに対し、政府部門は、活動原資が非自発的な調達に基づくことから、出資者の代表からなる議会で集合的意思決定が必要になる。

したがって、公的部門における会計制度の改革においては予算制度、特に資源配分への意思決定と事前統制に資する財務情報システムを、会計行為の事後的測定である会計システムとどのように関連づけるかの視点が重要になる。つまり、民間部門では予算と会計が経営内部で完結するが、公的部門では予算および決算の審議が議会で、予算の策定作業と会計行為は行政府でそれぞれ分担して実施される。それゆえ、政府経営の視点から会計システムを位置づける場合、議会による行政府の統制という側面と並んで議会および行政府を統合した政府全体の経営サイクルをどのように有機的に完結させるかの視点が重要である。もちろん、議会統制と政策執行の2つの側面を分離するか統合するかは、それぞれ長所と短所がある。特に経営の視点から政策のコストと効果を把握しようとする立場からは、予算・計画と決算・会計（業績測定）が同じ次元で把握されることが望まれるが、こうした発生主義会計による予算編成は議会審議に専門的・技術的障壁を生じさせる危険性もある（もちろん、議会には従来の現金による貨幣的資源のみの単年度統制から経済的資源による複数年度統制に拡大できるメリットもある）。

このため、各国における予算・会計制度の改革は、政府の統制と経営をどのように改善するかの方針により規定される。英国やニュージーランドの改革は、経営志向で予算循環サイクルを完結しようとする考え方に依拠しており、決算（および業績測定）たる会計と計画たる予算を同じ枠組みで測定しようとする意図を有している。英国の財政制度の改革が資源会計・予算(resource accounting and budgeting)の導入と呼ばれるのはこのことを象徴的に示している。ただし、ニュージーランドは予算と会計を発生主義による統制と管理に統一しているのに対し、英国は予算において現金主義と発生主義の双方による統制を行っている。これは、英国においては、議会の予算審議において従来と異なる発生主義的な資源管理では技術的制約から審議が困難になる可能性と、EUの財政管理が現金主義による債務管理を行っていることを勘案したためである。

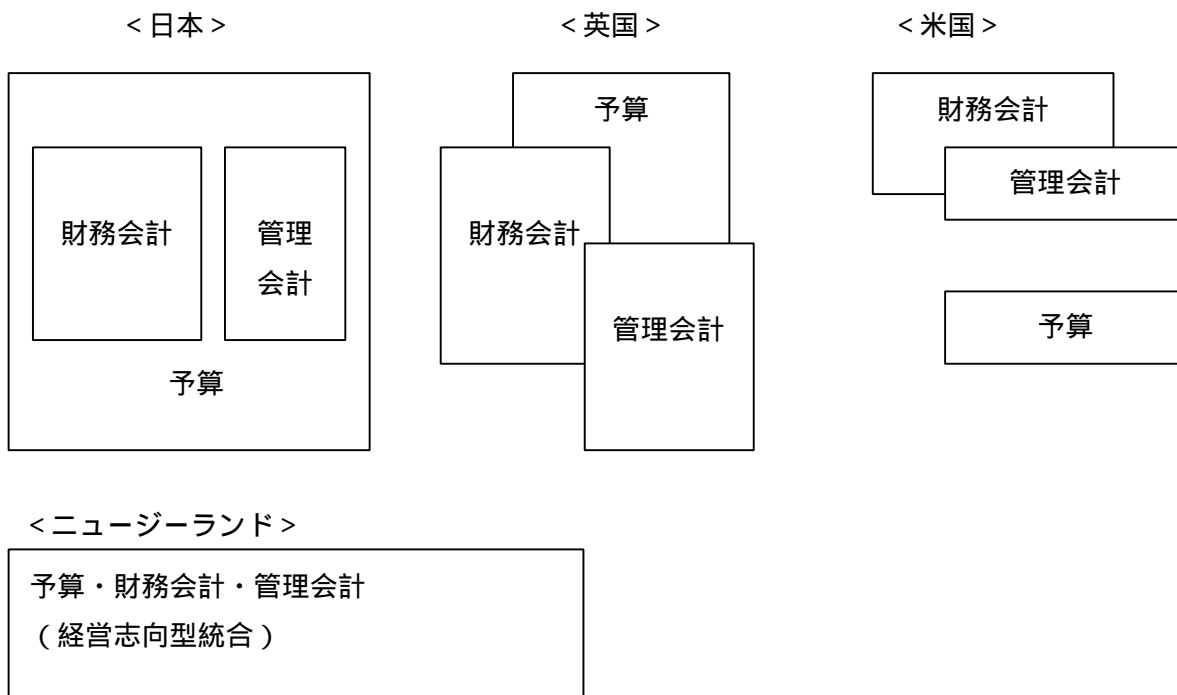
こうした経営志向の改革に対し、米国は完全な権力分立システムの特性から、連邦政府の財務管理と議会による予算統制は分離されている。会計は発生主義に移行しても、予算は現金または修正現金主義で統制されたままであり、予算制度を発生主義化する動きは今のところ見受けられない。また、決算・業績測定は経営管理目的というより議会や国民に

対するアカウントビリティ目的が重視されており、このため、予算と会計（および業績測定）の連動が不十分であると評価される(Kettl,1997)ことが多いのである。

一方、わが国は行政府の力が議会より優っているため、伝統的に大蔵省主導による財務管理が行われてきた。現金主義による予算と決算統制が基本であり、財務会計は予算執行の差し引き記録にすぎず、管理会計は中央政府ではあまり発達しなかった。これは、力点が効率的・効果的な政策執行というより「入るを制する」の投入管理（シーリング政策はその典型）であったためであり、経営管理的な会計については地方政府で自治省による上からの業績管理として集権的な管理会計が進展してきたにとどまっている(Yamamoto,1999a)⁴。このように、わが国では予算の枠組みの中で財務会計が出納管理的に実施され、管理会計も予算要求・配分時の参考資料作成手段に限定されたといえる。

以上の比較から、予算と会計の関係は、米国が分離型、英国は関係型、ニュージーランドは統合型、そしてわが国は予算主導型と整理できよう。図表4はこれを概略的に示したものである。

(図表4) 会計と予算の関係



⁴ 具体的には、各自治体の費用および単位原価が現金主義のもとで資本費（地方債償還費）を含めて算定され、標準と比較した上で、地方交付税等の予算配分に反映されている。

3. 財務会計の論点

(1) 会計システムのタイプ

会計システムの改革を検討するには、システムの定義を明確にする必要がある。会計は取引の体系的測定・報告システムであるとみなせるから、「いつ取引効果を認識するか」という「会計行為の認識時点」と「何を測定・報告するか」という「測定の対象」の2要素によって区分できる。

まず、会計行為の認識時点としては、入金・出金の時点、出納整理期間内を含む入金・出金の時点、財務資源（流動資産・負債）の増減の時点および取引・事象の発生時点に応じて、それぞれ現金主義、修正現金主義、修正発生主義および発生主義に分かれる。一方、測定の対象は、図表5に示すような6つに細分できる。

(図表5) 測定の基礎と焦点

会計システム	現金主義会計		修正発生主義会計		発生主義会計
認識時点	現金主義	修正現金主義	修正発生主義		発生主義
測定の対象*	貨幣性資産 ・負債	貨幣性資産 ・負債	財務資源	財務資源	修正正味財産 経済的資源 (正味財産)

*貨幣性資産・負債 は貨幣性資産および借入金を部分的に認識、貨幣性資産・負債 は全て認識する。
 財務資源 は貨幣性資産および負債を全て認識するが実現可能な非貨幣性資産・負債の一部を認識し、
 財務資源 はすべての実現可能な資産及び負債を認識する。また、修正正味資産は経済的資源のうち資産および負債の一部が含まれない。

以上の要素の組み合わせにより会計システムは特徴付けられるが、一般的には会計行為の認識時点を基準にして現金主義会計、修正発生主義会計および発生主義会計の3タイプに整理される。明らかに、わが国の一般会計は、会計行為の認識時点は修正現金主義で測定の対象は貨幣性資産・負債の現金主義会計であり、ニュージーランドや英国政府は経済的資源を測定の対象とし会計行為の認識時点を発生主義におく発生主義会計である。また、従来米国連邦政府は修正発生主義会計であったが1997会計年度から発生主義会計（ただし測定の対象は修正正味財産）に移行した⁵。

ここで留意すべきことは、多くの会計学者は現金主義会計から修正発生主義会計そして発生主義会計への移行を革新とみなすが、前述したとおり会計システムの経営における役

⁵ ここで定義から、測定の対象を経済的資源、貨幣性資産・負債あるいは財務資源とするかの違いは主として固定資産・引当金を測定の対象に含めるか否かにある。このため、いわゆる官庁会計（現金主義会計）から企業会計（発生主義会計）への移行は、固定資産や引当金経理の測定を会計システムにおいて勘案すべきか否かという議論に帰着する。

割はガバンスのタイプにより異なる点である。民間を含めた競争メカニズムを導入しない限りはコスト比較の必要性は少なく、現金主義における節減額の算定で十分な場合もあるからである。また、発生主義会計は現金主義会計よりもシステム運用費用は高く、専門的知識も要するため、導入に伴う便益（コスト算定やストックの金銭的把握等）と費用・リスク（減価償却等の一定の仮定に基づいて産出される情報の信頼性の低下等）の双方が考慮されねばならない。

（２）報告主体

財務会計の報告主体をどのように定義するかは、外部報告の利用者ニーズに応える有益な情報提供という側面以外に公的部門に固有な議会統制の範囲をどのように考えるかによって規定される。つまり予算統制との関係をどこまで考慮するかが課題となる。このため、同じ発生主義を採用していても企業会計の報告主体や連結の範囲が異なる国が多い。

米国連邦政府は、「連邦財務会計概念書第 2 号」(FASAB,1995)において報告主体となる会計体を次の規準を満たすものと定義している。

資源を統制・配置し、成果を産出し、予算執行に責任を負い、かつ、会計実体の業績に
アカウンタブルな経営組織が存在すること

財務諸表が運営と財政状態に関する有意義な情報を提供すること

資源配分等の意思決定を支援する財務諸表上の情報に関心を持つ利用者がいると見込ま
れること

また、英国政府は「資源会計マニュアル」(Treasury,1998)において、省庁の会計に連結される範囲として企業会計の実質支配規準でなく形式権限規準を採用している。つまり、省庁の会計長官の権限が及ぶ先を対象に、その具体的範囲は単年度の予算統制に基づいて判断することとし、一般に認められた会計実務(GAAP)の「集団」(group)概念によらないこととした。したがって、国有企業や自治体、公企業およびエージェンシーのうち事業会計(trading funds)採用のもの等は連結対象から除外される。このように、英国、米国両国とも予算統制およびアカウンタビリティ概念が意思決定有用性と並び重視されている。

例外はニュージーランドであり、報告主体に含める基準として「一般目的財務報告の概念書」(NZSA,1993)を適用し、また、連結の範囲も下記のようなほぼ企業会計と同じ支配または支配的影響の基準を採用している⁶。

国が議決権の過半数を保持していること

国がトップの人事権を有していること

解散時の純資産の半分超に対して権利を有していること

解散時の残務債務にかかる責任を負っていること

⁶ このため、政府全体の財務諸表も作成しており、国有企業も連結の対象に含まれている。

(3) 財務報告の目的

財務報告の目的も、政府会計の特性から企業会計と異なることが通常である。たとえば、米国の連邦政府会計では「連邦財務会計基準概念書第1号」(FASAB,1993)において、予算遵守(budgetary integrity)、運営業績(operating performance)、受託責任(stewardship)、システムと統制(systems and control)の4つの目的が設定されている。ここで、は政府が租税などで徴収した資金および歳出承認された資金についてアカウントابلであることであり、は政府の資源管理の経済性・効率性および有効性を利用者が評価するのを支援することである。また、は利用者が政府業務や投資の国家に対する影響、およびその結果としての財政状態の変化・将来予測を評価するのを支援することである。最後のは利用者が政府の財務管理システム、内部の会計および管理統制が適正か否かを評価するのを支援することである。

また、英国政府は資源会計・予算における財務会計の目的を、次の3点に要約している(HM Government,1995)。

議会・国民に公金が議会の意図した目的に使用されること、および財務業績・受託責任を説明すること

議会が公的サービスに関する財政水準を検討かつ承認し、行政活動の実施状況を調査することに付き信頼できる情報を提供すること

政府に対して公共支出の計画、監視および管理を支援すること

このように、政府会計の目的はアカウントビリティと意思決定に有用な情報の提供という点では企業会計と同じであるが、アカウントビリティの概念が民間部門より広く会計基準以外に予算と法令への準拠性および資源管理の経済性・効率性・有効性、すなわち「支出に見合う価値」(value for money)に及ぶ点が異なる。さらに、NPMを適用しても市場機構の作用は限定される(国民は「足による投票理論⁷」の説くようには政府サービス供給者を自由に変更できない)から、英国の3番目の目的にあるように外部(市場)からの影響がなくとも会計実体内部で資源管理の改善を図れるような誘因構造が必要になる。

もっとも、ニュージーランドは新制度派経済学による改革理念が会計システムにも徹底していて、政府部門は民間部門と基本的に同じ会計基準(財務報告基準(FRS)および会計実務基準(SSAP)⁸)を適用することにしている。ただし、留意すべきことは会計基準が同じといってもニュージーランドの財務報告には「サービス業績報告書」が含まれていて、この報告により利益に代わる客観的指標がないとされる政府部門でも非財務情報を通じた業績測定および開示が可能になっていることである。

以下では、成果測定の困難性、非自律的経済活動という政府部門の特性を主要な会計項

⁷地方公共財の供給において住民が居住地を選択することによって自らの選好を表明するため、効率的な資源配分が可能とする考え方であり、Tiebout(1956)が提唱した。

⁸ 英国の会計基準書も SAAP と呼ばれるため、以下、NzSAAP、英国 SAAP と区別する。

目である固定資産の評価においていかに考慮しているのかをみていくことにより、各国の財務会計のスタンスを明確にする。また、全ての国を比較対象にできないことから、先に予算と会計の関係でそれぞれ分離型、関係型、統合型に対応する米国、英国およびニュージーランドの3国の中央政府に限定する。

(4) 固定資産の財務会計

1) 財務会計における有形固定資産

米国連邦政府の有形固定資産は、連邦財務会計基準書第6号(SFFAS No.6, FASAB, 1995)にしたがって会計処理がなされる。SFFAS No.6では固定資産は一般的な固定資産(general property, plant and equipment)と受託責任資産(stewardship property)に区分され、後者はさらに歴史的遺産(heritage assets)、連邦使命資産(federal mission property, plant and equipment)、管理地(stewardship land)に区分される。有形固定資産はこのうち一般的な固定資産に含まれ、取得原価により評価され貸借対照表に計上される。また、土地を除き減価償却される。

一方、英国での評価は、「資源会計マニュアル」により、取得原価主義でなく時価主義を採用している。すなわち、原則として再調達価格(replacement cost)と再現価格(recoverable amount)のうち低い価格での評価を貸借対照表に計上し、土地を除き減価償却される。ここで再現価格とは、市場価値から取引(処分)費用を控除した正味実現可能価額(net realisable value)と現在の用途以外の用途を含めた利用価値(value in use)のいずれか高い方である。具体的には行政目的に供されている土地および建物については、再現価格のうち現在の用途の利用価値、市場取引が通常なされない特定資産については、償却後再調達価格(depreciated replacement cost)で評価される。また、再調達価格の算定において、現行資産の取得時と現在の環境が費用、耐用年数および質において大幅に変化しているときは、現在における代替資産を調達するのに要する費用を採用することとしている。なお、土地と建物の評価は、最低5年毎に外部の専門職により王立勅許調査人協会、評価・鑑定協会および課税評価人協会の合同により作成された「評価・評価マニュアル」にしたがって実施されなければならないとされる。

ニュージーランドでは、前述のとおり企業会計と統一的な基準が採用されるから、有形固定資産についても会計実務基準第28号(NzSSAP No.28, NZSA, 1991)が適用される。これによると評価は取得価額ベースの初期費用で貸借対照表に計上されるが、再評価をすることになっているため、正味現在価値(net current cost)⁹が各期の評価額になる。この再評価は、英国と同様に評価の専門職であるニュージーランド評価人協会の「資産評価基準」にしたがってなされる。もっとも、ここでも現実の評価にあたっては、処分が困難であっ

⁹ 英国の正味実現可能価額(net realisable value)と同じ概念。

たり、価値の合理的な推定が困難であるため、償却後再調達価格が使われることが大半である。

有形固定資産に関する会計処理で忘れてはならないものに、固定資産からの有害物質およびその処分時の廃棄物処理に伴って発生する費用がある。わが国では原子炉の廃炉費用が引当金計上されるようになっているが、環境保全のため原子力施設以外でも固定資産の廃棄・処分時に大きな費用が発生することが予想される。従来のように残存価格がゼロではなく、むしろ負債となる可能性もあるのである。米国では SFFAS No.6 でこの費用を除去費用(cleanup costs)とみなし、過去に原因が発生していること、将来の資源流出が予想(発生確率が50%超)されること、将来の資源流出が測定可能という3つの条件を満たした場合に負債として認識することになっている。同様に英国でも資源会計マニュアルにおいて排除費用(decommissioning costs)として認識し、将来の排除にかかるキャッシュ・フローを推計し、これを貸借対照表日の時点に割り引いた金額を引当金として計上するものとしている。

2) インフラ資産

インフラ資産は、主としてネットワークとして効用を発揮する社会的基盤施設であるから、有形固定資産に属する。インフラ資産の評価については、その他有形固定資産と区分して議論されていることがあるが、この理由としては、有形固定資産のうちでも耐用期間が長期に及ぶこと、また、政府支出(公共事業費)や政府ストックに占める比重が大きいことが挙げられる。まず、米国ではインフラ資産についても前記の SFFAS No.6 が適用されるから、基本的には取得原価で貸借対照表に計上され減価償却もされることになる。もっとも、耐用年数が長いということは古いインフラ資産が存在することを意味し、記録が保存されていない場合にどのように取得価額を推計するかという問題がある。そこで、SFFAS No.6 では、歴史的な原価を得る方法として、同種資産で取得価格が判明している場合の当該資産価格が、同種資産の現在の取得価格を物価指数等により割り引いた価格のいずれかによるとしている。ただし、取得原価のメリットである情報の客観性がある程度犠牲にされることに留意すべきである。また、取得原価で減価償却されるため、減価償却による内部留保では物価上昇や技術革新等の影響により更新資金の確保は困難である。さらに、適正な維持管理支出がなされているかの評価も、毎期の時価を反映した維持管理費と取得原価ベースの減価償却費と基準時点が異なるため、基準化した取得原価(ストック)と適正な維持管理費の間の関数関係が成立せず、両者を対比できない。この代替措置として適正な資産保全を果たしているかというアカウンタビリティに関する情報として、SFFAS No.6 では繰り延べ維持管理費を財務諸表の脚注として記載することを規定している。具体的には工学的な状況調査の結果に基づき、標準(fair)を下回る水準にある資産について標準状態に復旧するのに要する費用を施設別に記載することになっている。

次に英国では、「資源会計マニュアル」に明示されているのは道路と水道の 2 つであるが、道路については現在における償却後再調達価格(current replacement cost)で評価され、減価償却費の計上に替えて更新会計(renewals accounting approach)が適用される。つまり、毎年度実施される道路現況調査により所定の水準に維持されていることが確認できれば、更新支出が減価償却チャージの代理とみなされ、所定水準以上あるいは以下の場合は技術的に必要な推計修繕費用と対比され、現実の更新支出との差額が運営費用計算書(operating cost statement)の貸方または借方に記入される。水道は固定資産と同じ基準で評価されるが、償却については現在の状態を永久に継続するため必要な毎年度の資本的支出額を推計し、この額を費用計上することになっている。このように更新会計を採用しているものの、インフラ資産の減耗を認識し減価償却の近似手法とみなしているのである。

一方、ニュージーランドでは、インフラ資産は有形固定資産と同じ会計処理がなされ、基本的には正味現在価格によることとされている。ただし、インフラ資産の種類に応じて評価方法は異なっており、たとえば、国道は償却後再調達価格により評価されている。また、減価償却は会計実務基準第 3 号(NzSSAP No.3,NZSA,1984)にしたがって行われ、原則として推定耐用年数にわたり定額法により算定される。

3) 資本費用

資本費用とは資産の保有および使用に伴い発生する費用であり、企業会計では減価償却費が相当する。しかしながら、政府会計では減価償却費にキャピタル・チャージといわれる要素を加えて認識される場合がある。このキャピタル・チャージとは、政府部門では資産取得の原資になる税・借入金等の調達費用が各省庁の会計では測定されないため、資産保有のコストを管理者に認識させ、資産の効率的使用の促進と余剰資産の処分を促そうとするために導入されるものである。本稿で主な対象にしている 3 国のうち、キャピタル・チャージを導入しているのは、ニュージーランドと英国である。米国が適用していないのは、政府経営において、官・民が内部市場で公正競争するという発想よりも直営部門を民営化する政策が歴史的に採用されてきたことが影響していると考えられる。また、会計システムで強調されるのが、意思決定に有用な情報提供よりもアカウントビリティ確保であることも指摘される(Stanton et al.,1998)。この点は、有形固定資産やインフラ資産の評価に取得原価主義を適用していることにも反映されている。

キャピタル・チャージの理論的背景は以下のとおりである。すなわち、政府部門に発生主義会計を適用しても、徴税部門と歳出部門が分離されているため、租税が原資として資産が調達された場合には調達コストはゼロと認識されるし、また、公債等の借り入れにより調達されても原則として借入金を管理する部門と資産を使用する部門が異なるから、資産使用部門の会計に借入金利息が認識・計上されない。しかしながら、借入金原資の場合は明らかに資産保有・使用に伴い調達コストが発生しているし、租税を原資の場合でも当

該資産取得に充当された部分が減税され民間部門の活動に使用されれば一定の資本利益をもたらすはずである。したがって、本来発生しているコストは運営費用と減価償却費だけでなくこれに資本使用コストを加えたフルコストであるといえる。このフルコストにより、NPM の経営原理である市場機構を活用した管理が可能になり、公的部門と民間部門間あるいは公的部門の組織間でコスト比較が公正に行えるのである。

この論理を民間側の視点で解説するならば、次のようになる。民間部門がこれまで政府部門により独占供給されていたサービス市場に新規に参入する場合には、新たにサービス供給に必要な資産を取得することになる。そのために資本調達を内部調達（内部留保資金の取り崩し等）あるいは外部調達（借り入れ、社債・株式発行等）するため、資本調達コストが現実発生する。これに対し、これらの調達費用が公的部門で認識されなければ公正競争といえないのである。実際、Ball(1992)が説くように、市場が完全競争と仮定すれば市場で産出されるアウトプットの公正な市場価格は、フルコストに一致し、このフルコストは会計上のコスト（時価）に正常利潤（余剰）を加えたものになる。公正な市場価格で政府が財・サービスを供給者から購入できることを確保できるようにするためには、内部市場において民間部門の提示する価格と政府直営部門の算定する供給コストを同じ競争条件にしなければならぬから、政府（直営部門）のコストにキャピタル・チャージが付加される必要があるのである。なお、経済学上の機会費用ということは、資本費用(減価償却費およびキャピタル・チャージ)を時価ベースで認識・測定することになる。

具体的なキャピタル・チャージの計算は、正常利潤相当である資本使用コストであるから、理論的には資本（純資産）に資本利益率に相当するキャピタル・チャージ率を乗じて算定することになる。ニュージーランドでは、各部門の活動原資のタイプ（租税、利用料、借入金など）に応じた利益率（調達金利相当）を加重平均してキャピタル・チャージ率を求めており、予算上もキャピタル・チャージが各部門に賦課される。一方、英国では、活動原資にかかわらず各省庁、部門について統一的な 6%が適用されている。この率は経済分析に採用されている割引率と同じであり、長期資本金利（実質金利）に相当するとされている。理論的にはニュージーランドが正常利潤分を算定しようとする意識がみられるのに対し、英国は正に資本の使用（調達）コストを測定しようとするもので、微妙にアプローチが異なっている。なお、英国は、会計においてのみキャピタル・チャージが認識・賦課され、予算上は賦課されない名目的な要素に留まっている。

以上の説明から理解できるように、政府会計で貸借対照表を作成し、かつ、有形固定資産やインフラ資産の非財務資源について時価評価を採用している大きな理由は、経済学上の機会費用概念に相当するフルコストを算定するためであるといえる。固定資産にかかる減価償却費は時価ベースで算定する必要があるし、資本使用コストであるキャピタル・チャージの計算にあたっては資産と負債の差である純資産の額をやはり時価基準で把握する必要があるからである。しばしば、わが国の会計学者（たとえば石原,1998）は、インフ

ラ資産は売却を目的としないことおよび政府で維持されるべき資本は名目資本であることから、時価評価は適切でないとする。しかし、時価で評価することは決して売却を前提にしている訳でなく、むしろインフラ資産の永続的効用を維持するためどれ位のコストが発生しており、それは民間からの供給形態に比して経済的か否かを判断するためである。また、名目資本の維持では当初の投資的経費相当額が更新時に内部留保できるに止まり、適切な維持更新を通じた安定的なサービス供給は困難になる。現に、わが国でも地方公営企業は、インフラ資産については取得価額で減価償却費を算定してサービス供給原価を算定し、これを補償する料金を設定して独立採算で運営されているため、比較的早く整備が完了した大都市部では、くるべき更新需要を賄うためには内部留保では大幅に不足する事態が見込まれている。たとえば、大阪市の下水道の処理原価は政令指定都市の中で最低であるが、大阪市政調査会(1999)が述べるように「それは、施設の再取得価格ではなく帳簿価格で減価償却をしているため、使用料は安くなるが、これは同時に、老朽化した施設を再構築する財源が乏しいことを意味する」にすぎないのである。

むしろ、キャピタル・チャージの問題点は、多くの論者が指摘(ICA,1995; IPMS,1996;Stanton and Stanton,1998; Robinson,1998)するように、その理論的前提となっている完全競争状態は政府サービスの内部市場で成立していないこと、および過去の投資に伴う埋没価格を含んだ額がフルコストとして算定されることにある。前者の批判は理論と実務のギャップであり、その程度により理論的有用性が決定されるため、キャピタル・チャージ導入のメリットを直ちに否定しない。後者に関しては、公的部門において既に設置済みの施設を時価で評価して、これに資本使用コストを課したコストと民間部門の入札価格を比較して、民間部門の方が低いときに民間部門と契約する決定をすると、国民経済的見地からすれば不経済になる可能性が少なくとも競争の最初の時点には生じる。なぜならば、公的部門は施設を新規に設置する必要が現実にはないから、公的部門での継続的供給か中止かの意思決定には変動費と回避原価(資本の継続的使用の機会費用)の合計と民間部門の入札価格を比較すべきとも考えられるからである。また、公正競争の確保と民間参入を重視する立場からは、ニュージーランドや英国のシステムは合理的といえるが、アカウンタビリティの観点を考慮すれば、より慎重な検討が必要であろう。現在の資産管理者の権限を離れた過去の投資決定に起因する要素を反映した時価やキャピタル・チャージについて管理責任を負わせるのは、権限と責任が一致せず負の誘因をもたらす可能性もある。

したがって、競争によるサービス供給の効率化と保有資産の効率活用という所期の目的を達成するためには、埋没価格とアカウンタビリティに関する修正が必要である。つまり、公的部門に関してのみ埋没原価が存在することが問題なのであるから、民間部門が供給主体になる場合にも当該資産をリース等により使用してサービスを供給するような競争条件にすればよいのである。現に、英国の情報処理業務について公的部門のコンピュータをそ

のまま民間企業が使用するアウトソーシングを行った事例もある。次に、アカウントビリティに関しては、当該資産の資本費用につき現在の管理者に責任を課すことは不適切であり、運営費用と適切な維持管理・更新に関してのみ管理責任を課すべきである。そして、資産の保有・使用に関して処分権限はあることから、不要な資産を売却する等の処分を促す誘因として資本費用を算定するのにとどめるべきであろう。なお、フルコストとサービスの質を同じサービス供給を行っている直営部門の組織単位間で比較することは、直接資源管理のアカウントビリティを負わないまでも効率化と質の改善に向けたベンチマークを得られるメリットがあることを認識しておく必要がある。

4) PFI と財務会計

PFI は Private Finance Initiative の略であり、一般的には「公共サービスを民間の資金やノウハウを使用して実施すること」とされる。このように PFI は、民間資金活用による政府サービスの供給方法であり、政府などの公的部門の財務会計と直接関係がないように思われるかもしれない。しかしながら、実際にはリスクの全てが民間に移転する訳ではないため、PFI にかかる施設・設備の会計上の保有主体が必然的に民間組織になるとはいえず、公的部門の貸借対照表の資産および負債に計上される可能性もあるため、財務会計にかかわる問題でもある（管理会計との関連は後述）。そこで以下 PFI が盛んな英国を例にとり、導入に至った経緯およびリスク移転の評価方法をやや詳しくみていく。

PFI については、しばしば英国で 1992 年 11 月からラモント蔵相の秋季報告において正式に導入されたと紹介される。しかし、民間資金・能力の利用は、サッチャー政権時代にライリー卿（当時大蔵省第二事務次官）が国有企業に対する民間資金のアクセスを一定の条件下で認めた「ライリー原則」により 1981 年から確立していた。PFI の目的は政府の公式文書(Private Finance Panel;1995,1996,1997,Treasury,1996)では下記の 3 項目が示されているが、Mckendrick and McCabe(1998)は非明示的なものとして第 4 番目の項目を追加している。

すなわち、

民間資本へのアクセスを提供することによりインフラへの投資を増進すること

施設が設計され調達される方法を改善すること

資本的支出と経常支出の間でよりよい選択を可能にすること

民間資金に適合した公的支出を排除すること

である。

なかでも注目されるのは、最後の非明示的目的が、インフラ整備の推進とコンフリクトを有し得る点である。これまで公的部門が実施してきたインフラ整備の一部が民間部門で実施されるならば、公的部門のインフラ整備に投入する資源が一定であっても投資の全体水準は増加する。しかしながら、民間資金に適合しているとして実施される部分だ

け公的部門の投資が減少し、民間により代替されるだけであればインフラ投資は増加しない。この よりも が優先されかねない政策的背景には、マーストリヒト条約の政府赤字額の上限（財政赤字が GDP の 3%、累積赤字（政府負債）が GDP の 60%）を達成するのは、政府支出を伴わない PFI で実施することにより政府サービスの水準を犠牲にせずに基準を達成できることがある。事実、インフラ整備の絶対額が増加しているというよりも従来の政府支出が PFI により代替されていることが大蔵特別委員会の第 6 次報告書にも述べられている（図表 6）。

（図表 6） 公的分野の投資状況（単位：億ポンド、％）

部門	1992/93	93/94	94/95	95/96	96/97	97/98	98/99
						(推計)	(計画)
公的部門直接投資	216(100)	199(99.5)	206(99.0)	200(98.0)	173(94.0)	170(91.9)	179(85.6)
PFI による投資	0(0)	1(0.5)	2(1.0)	4(2.0)	11(6.0)	15(8.1)	30(14.4)
計	216(100)	200(100)	208(100)	204(100)	184(100)	185(100)	209(100)

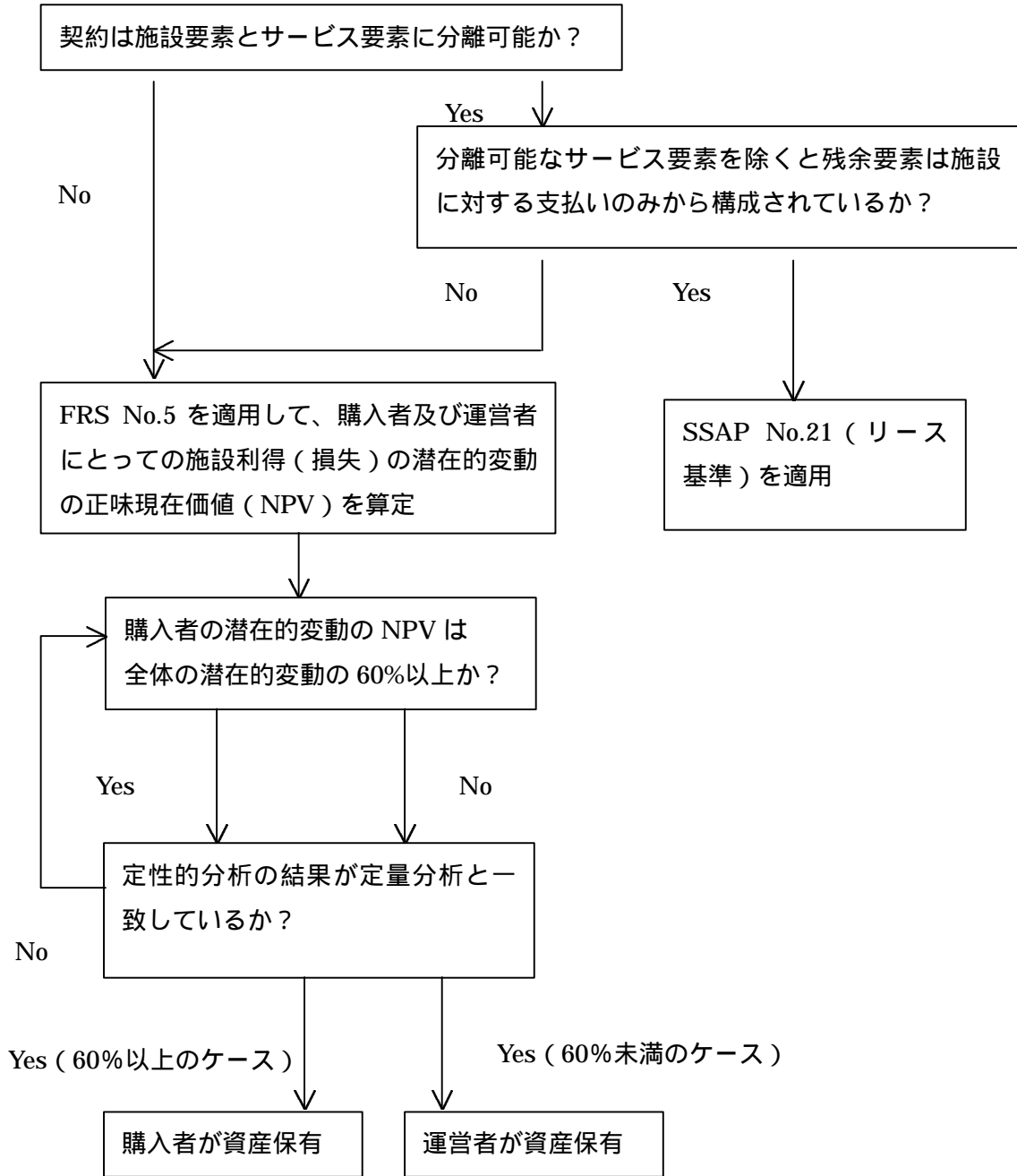
出典：H.M. Treasury, Financial Statement and Budget Report, HC 620, Session 1997-98, 1998.

もっとも前述のとおり、PFI においてリスクが全て民間に移転する訳ではないためリスクの移転状況によっては施設・設備が公的部門の財務諸表で認識されることもあり得る。また、実際の認識にあたっては、PFI は民間部門でサービス供給に要する投資とサービス供給を行うため、もし施設部分とサービス部分が政府と民間組織との間で契約により分離されているか分離可能であれば、資産・負債の認識はサービス部分を除いた残余要素にリース会計基準（「リース契約および買取選択権付リース契約の会計基準」英国 SSAP No.21）を適用すれば足りる。しかし、多くの PFI は両者が区分不能であり、この場合、購入者である公的部門と運営者である民間部門のどちらを所有者とみなすかは難しい問題である。この点、PFI が盛んな英国でも会計手続きに関して統一的な基準がなかったため、リスクの移転状況が不明瞭で PFI の推進の妨げになっていた。こうした中、労働党政権になってベイツ報告(The Bates Review of PFI)が 1997 年 6 月 23 日に出され、大蔵省は同年 9 月 30 日までに会計に関する指針を作成することになり、9 月 29 日に「中間的な指針」(PFI Technical Note No.1 -How to Account for PFI Transactions, Treasury, 1997)が公表された。しかしながら、この中間指針はリスクを特定化する等かなり明確な基準を設定したが、客観性にやや欠ける点もあった。このため、ほぼ同時期に会計基準委員会(ASB)が取引実態の報告に関する会計基準である FRS No.5 への Amendment として「PFI に関する会計基準」(ASB, 1998)を発行したのを受け、大蔵省は上記指針の改訂案(PFI Technical Note No.1(Revised), Accounting for PFI Transactions Consultation Draft)を 1999 年 1 月に公

表した。この案は FRS No.5 における定性的な部分をできるだけ定量化しようとしており、これによりほぼ統一的なリスク移転にかかる評価が可能になった。

改訂された FRS No.5 は、施設部分とサービス部分が政府と民間組織で区分不能の場合に適用される（可能な場合はリース会計基準）。同基準では、サービスの購入者になる公的部門と運営者になる民間部門双方にとっての施設の正味現在価値(NPV :Net Present Value) の潜在的変動にかかる利得（損失）を算定し、そして、購入者または運営者の正味現在価値の潜在的変動が全体の潜在的変動の 60%以上かをリスク分析により評価する。さらに、定性的な質的要素(PFI の仕様決定への購入者関与、運営者破産時の購入者による補償、運営者の資金調達が借入れの場合などは資産所有者が購入者にあると定性的に判断される) を評価してリスク分析の定量的結果(60%以上)と一致しているとき、購入者または運営者が資産保有と同時に債務を負っていると認識される。以上を要約すると図表 7、図表 8 のようになる。

(図表7) 資産所有者の決定手順



(図表8) 定性的分析における質的要素

購入者が資産保有者である要素	運営者が資産保有者である要素
需要リスクについて、運営者と購入者の支払いが資産使用の程度によらないことおよび想定以上の将来需要の利益を購入者が得ること	需要リスクについて、運営者と購入者の支払いが資産使用の程度によることおよび想定以上の将来需要の利益を運営者が得ること
資産の第三者使用の余地があるが使用制限が大きいこと	資産の第三者使用の余地が大きいし運営者にとってその収益は費用を回収するため必要
購入者は運営者の資産所得を保証する 購入者は資産の特性と運用方法を決定する	購入者は運営者の資産所得を保証しない 運営者は資産の設置および運用方法につき決定する
資産の非利用または低業績の潜在的罰則が重要でないか生じる恐れが小さい 付随費用が重大かつ不確実であり、全ての潜在的材料費の変動が購入者に帰属される	資産の非利用または低業績の潜在的罰則が重要で生じる可能性も大きい 付随費用が重大かつ不確実であり、全ての潜在的材料費の変動が運営者の負担になる
技術の陳腐化または変化が重大で購入者はその費用と関連費用を負担する 残余価値リスクが大きく購入者により負担される	技術の陳腐化または変化が重大で運営者はその費用と関連費用を負担する 残余価値リスクが大きく運営者により負担される
運営者の借り入れは通常の資金調達に従い、銀行融資は契約が中止・破棄された場合は、購入者により支払われる	運営者の資金調達には相当程度の自己資本(エクイティ) 造成を含む 銀行融資は運営者の破産時にのみ購入者より支払われる

また、指針の改定案の参考事例(図表 9)を示すと以下のようなになる。ここで、留意すべきは、採用される割引率はキャピタル・チャージ率と同じ値であり、前述のリースに関する会計基準である英国 SSAP No.21 の割引率と一致していないことである¹⁰。また、リスクの測定は、全体のリスクにかかる 95%の信頼性水準における正味現在価値のレンジとして定義されており、SSAP No.21 のように期待正味現在価値ではないことにも注目する必要がある。なお、リスク要素として建設リスクおよびサービス・コストの変動リスクは、一旦設置されれば資産の運営期間中にわたり何ら影響を与えないから、資産所有者の決定から除外されている。あくまでも、ここでの評価は誰が資産所有者かを決定するものであり、PFI が公的部門の効率とサービスの質の向上に寄与するかの評価でない¹¹。

¹⁰ 英国 SSAP No.21 では、リースにおける計算利率 (interest rate implicit in a lease) は、リース開始日において貸し手が受け取り、かつ手許に残せると期待している額を、このリース資産の公正価値相当額 (現在価値) と等しくするような割引率としている。

¹¹ 後述の管理会計としてリスク負担や支出に見合う価値の評価に際しては、これらリスクも含め全て評価されるのに留意すべきである。

(図表9)PFIにおけるリスク評価

[事例]

1. リスク要素の同定化

リスク要素	購入者負担	運営者負担
需要リスク		
第三者使用による収益		
設計リスク		
低業績の ^o トレード		
非利用の ^o トレード		
費用の潜在的变化		
陳腐化		
残存価値		

2. 利得（損失）の潜在的变化の推計（単位：百万ポンド）

(1)運営者

リスク要素	最小収益(NPV)	期待収益(NPV)	最大収益(NPV)	確率分布
第三者使用収益	0	20	40	正規
設計リスク	(30)	(25)	(10)	三角形
低業績 ^o トレード	(30)	(10)	0	同上
非利用 ^o トレード	(60)	(40)	0	同上
費用の潜在的变化	(30)	(20)	(10)	正規
陳腐化	(30)	(25)	(20)	三角形

* 括弧で示した数値は損失を意味する

モンテカルロ・シミュレーション(乱数を利用したシミュレーション)の結果、分布の5%、95%および平均値は、それぞれ

5%値	(123)
平均値	(93)
95%値	(62)

(2) 購入者

リスク要素	最小収益	期待収益	最大収益	確率分布
需要リスク	(20)	(10)	0	正規
残存価値	0	10	20	三角形

モンテカルロ・シミュレーションの結果、運営者の場合と同様にして

5%値	(10)
平均値	0
95%値	11

3. 潜在の変動を比較

運営者の 95%信頼性の間隔（レンジ）は $-62 - (-123) = 61$ で購入者のレンジは $11 - (-10) = 21$ となる。このとき、購入者の負担する変動の全体変動に占める割合は $21 / (21 + 61) = 25.6\% < 60.0\%$ であるため、本事例の場合は定量分析としては運営者が施設を保有するとみなす。

（５）財務諸表と業績報告

財務報告として作成され公表される財務諸表は、会計システムの財務管理および業績管理において果たす役割が予算との関係で述べたように異なるのに対応して、各国で種類・様式が違っている。

米国は予算と財務会計が直接リンクしていないこと、また、会計システムの主たる目的をアカウントビリティの確保においていることから、財務管理と業績管理はそれぞれ個別の法律（財務は首席財務官法(Chief Financial Officers Act of 1990),行政管理改革法(Government Management Reform Act of 1994)および連邦財務管理改善法(Federal Financial Management Improvement Act of 1996)、業績は政府業績成果法(Government Performance and Results Act of 1993),文書削減法(Paper Reduction Act of 1995)など）により改革が進められ、連携は十分でない。1996 会計年度には政府業績成果法の試行施策として一連の改革法下での報告を統合したアカウントビリティ報告を作成したが、完全なものには程遠い。反面、財務報告の内容は下記の項目に示すように豊富である。

- 1) 財政状態表（貸借対照表に相当）
- 2) 純費用計算書（損益計算書に相当）
- 3) 純資産変動表
- 4) 保管活動報告書(Statement of Custodial Activity)：他組織に移転する収入を徴収する組織が作成する
- 5) 予算資源報告書：予算源泉の種類および期末の状態を前年度と比較
- 6) 調達報告書：予算資源報告書と純費用計算書を調整する
- 7) 受託責任(stewardship)情報

受託固定資産(Stewardship Property, Plant and Equipment)：連邦使命資産（軍事兵器、宇宙探査設備等）、文化的遺産（遺跡、歴史的文化的建造物等）および管理地（国立公園等）

受託投資(Stewardship Investments)：非連邦固定資産（州の高速道路等）、人的資本連邦政府の財政支援を受けた研究開発

一方、英国とニュージーランドは財務と業績、会計と予算が関連づけられている。なかでも、ニュージーランドは可能な限り会計システムの拡充によって財務および業績管理をも行おうとする改革政策をとっている。つまり、市場機構を活用することにより業績の評

価も業績の改善も図れるとするため、市場メカニズムが働くような情報システムを整備すれば顧客である国民、購入者の政府、供給者の政府または民間企業が自動的に競争原理に従って活動する結果、良好な成果をもたらすと考える。市場で重要な情報は会計情報であるため、会計情報に政府部門の特性を考慮した補足情報（業績、準拠性等）は追加情報として対応することになる。このため、財務報告と業績報告は下記のように一体化されており、各報告書は当該年度の実績と予算（計画）と前年度の結果が比較可能な形式となっている。

- 1) 財政状態表（貸借対照表に相当）
- 2) 財務業績表（損益計算書に相当）
- 3) 資金収支計算書
- 4) 純資産変動表
- 5) 借入金報告書
- 6) 債務負担報告書(Statement of Commitments)
- 7) 偶発債務報告書
- 8) 非承認支出・経費・債務報告書
- 9) 信託資金報告書
- 10) 目的およびサービス業績報告：アウトプット別の目的とサービス業績（質およびアウトプットに関するもの）

また、会計検査院の監査が最後の「目的およびサービス業績報告」についても対象になっており、無限定意見の場合には「予算書で設定された業績目標および他の尺度に照らしサービス業績の達成度を適正に表示している」という意見が表明されている。

英国もほぼ同様であり、財務報告と業績報告を統合化しようとする政策意図を当初大蔵省は持っていた。しかし、資源会計・予算の緑書段階では「成果および業績分析」報告も財務報告を構成するものとされていたが、白書段階で補足と後退し、資源会計マニュアルではモデル事例も記載されていない。また、会計検査院の監査対象にもなっていない。ただし、目的別資源報告書は米国の政府業績成果法の業績報告に類似したプログラム別の資源・費用情報を提供しているから、緑書における成果と会計とのリンクは部分的に残されている。財務報告の種類は下記のとおりで、いずれも前年度と対比され得る。

- 1) 予算・決算対比表：発生主義と現金主義による予算と決算を記載し、差異の内訳を説明
- 2) 運営費用計算書
- 3) 貸借対照表
- 4) 資金収支計算書
- 5) 目的別資源報告書

4 . 管理会計の論点

(1) PFI と管理会計

PFI の要件は前記ライリー原則が順次緩和され、現在では公的部門の経営改善目的に資する視点から、次の3項目を満たすことが要求されている。

支出に見合う価値(value for money)が説明できること

民間部門がリスクを引き受けること

民間部門に対して効果的な統制が行われること

PFI の財務会計としての論点は、施設・設備を公的部門の貸借対照表に計上するか否かであったが、PFI の管理会計としての観点からは、民間部門の実施による方が公的部門が直接実施するよりも効率的かつサービスの質を改善できるかが論点になる。しかしながら、PFI では長期にわたるリスクを考慮しつつ、コストと便益を測定して「支出に見合う価値」を評価する必要があるが、これは実務上容易でない。具体的には、PFI の代替案と公的部門とのコスト比較で判断するのか、あるいは評価マトリックスによる多次元評価を行うかの問題があり、NAO(1997,1998)の調査によっても中立的評価が損なわれている事態が指摘されている。ただし、英国国民健康サービス管理局(NHS Executive,1994)はマニュアル(Private Finance Guide)を定めており、その中で比較的定量的な評価基準を設定しているため、ここではその実例を紹介することにする。

下記の例は病院装置の購入(公的部門実施)が民間からのリース(PFIの一形態)かを比較したものである。購入の場合、取得価額は1,000,000ポンドであり、残存価額は25%と見込まれ、リースの場合、期間は7年間で毎年の賃借料は150,000ポンドである。コスト比較には年次費用に割り戻す必要があり、リースのときの割引率(interest rate implicit in a lease)は国家貸付基金(National Loan Fund: NLF)の金利に2%を加算した値を採用している。これは、前述のリースに関する会計基準英国 SSAP No.21 では貸貸人が資金を借り入れる金利を用いるよう勧告しているが、このケースでは賃借人にとっては不明であるため、便宜的に(NLFの率+2%)としたものである。一方、リスク移転の評価基準としては、SSAP No.21において示されている資産所有のリスクと便益のほとんど全てが賃貸人に帰属するオペレーティング・リースにかかる財務テストを準用している。つまり、リース開始時点において最低リース料支払額の現在価値(NPC)が公正価格の90%未満であれば、オペレーティング・リース、すなわち金融取引とみなしリスクが賃貸人たる民間部門に残ると判断される。

この例では、支出に見合う価値では、購入の純費用が858,768ポンドであるのに対し、リースの割引現在価値は833,038ポンドであるから、購入の方が割高となり民間からのリースは上記PFIの要件に合致する。また、リスク帰属についてはリース料の現在価値が

833,038 ポンドであり、公正価格の 1,000,000 ポンドの 83.3%と 90%未満であるため、オペレーティング・リースの条件を満たす（要件）。したがって、このリース案は適切な統制がなされれば PFI の 3 要件を満足すると判断される。

(図表 10) PFI の基準達成の検討例(単位:ポンド)

年	8.5%の割引率係数	リース料	正味現在費用(NPC)	購入額	割引後購入額
1994	1.000	150,000	150,000	1,000,000	1,000,000
1995	0.922	150,000	138,249		
1996	0.849	150,000	127,418		
1997	0.783	150,000	117,436		
1998	0.722	150,000	108,236		
1999	0.665	150,000	99,757		
2000	0.613	150,000	91,942	(250,000)	(141,232)
計	-	1,050,000	833,038	750,000	858,768

上記の例は病院サービス自体の民間による提供でなく、機器の使用にかかる民間資金の利用にすぎないから、厳密な意味の PFI ではない。施設の建設、機器の調達および完成後の施設での運営管理を民間が一括して行う場合のリスクは、種々の要素を含んでいる。特に独立採算型の場合には、民間側の収入を左右する需要リスクのほか、建設中の工事費増加や工期の延長による建設リスク、維持管理過程で生じる予想以上の補修費用の発生または料金改定ができない維持管理リスク等がある。これらが民間にどれだけ移転されているかを客観的に決定することは、英国 SSAP No.21 や前述の PFI の技術的指針だけでは行えない。これら基準や指針は会計的に資産計上するか否かの判断目的にリスクを算定しているにすぎず、これが経営管理目的に資する保証はないからである。

英国保険給付庁(Contribution Agency)の保険記録システムの PFI は経営管理目的に資するリスク算定が行われた例である。この PFI は、現行の記録システム(NIRS1)を公的年金制度の改正に合わせ更新する際、新しいシステム(NIRS2)の更新、運営を民間に委ねた方がよいか否かの判断に利用されたものである。図表 11 は民間委任の妥当性を考える前提として、どれだけのリスクが民間に移転されたのかを評価するために計算されたもので、民間企業(アンダーセン・コンサルティング)と給付庁との間で合意したリスク負担を項目別に示したものである。これから理解できるように、発生すると予想されるリスクをまず両者で同意し、その後にリスク負担および負担額の算定方法を合意しなければならないが、いずれも項目別に異なるリスク特性を有していることから、算定方式も種々となっている¹²。

¹² ただし、リスクの全てを民間に負担させるのは、公的部門の責務を果たせなくなる危険性があり好まし

(図表11) リスク移転 評価手法と評価額

リスクの種類	保険庁の リスク評価方法	評価額 (百万£)	負担割合 (%)	供給側のリスク評価方法	評価額 (百万£)	負担割合 (%)
< 開発段階 >						
遅延	条件費用分析	0.11	0.7	業務完了の追加資源, NIRS2 の 喪失収入, NIRS1 の継続収入 - 実際の運営費用	14.75	99.3
費用増加	無	0.00	0.0	時間内完了の追加資源	7.01	100.0
NIRS1 の使用不可	回収不可能な 追加事務費用	1.15	20.1	サービス継続の追加費用 + NIRS1 の最大サービス保証控除	4.57	79.9
NIRS2 の失敗	無	0.00	0.0	資本費用の損失	93.20	100.0
< 運営段階 >						
低処理量	最低支払料対 理論的に低額な料金	3.26	38.4	最低受領料対中期期待料金	5.23	61.6
質の向上	異常な質向上費用	9.94	30.9	通常の質向上費用	22.28	69.1
システム業績	無	0.00	0.0	最大サービス保証控除 + サービス協定で補填されない 故障解決費用	16.16	100.0
物価上昇	無	0.00	0.0	予想以上の物価上昇	評価せず	100.0
< 再競争 >						
再競争で新規 解決策が選定	無	0.00	0.0	移行費用の損失	8.29	100.0
< 契約管理 >						
リスク移転	業者がリスクを 保険庁に移転	評価せず	100.0	無	0.00	0.0
< 中止 >						
NIRS2 が 不必要	中止支払いが 業者にされる	0.00	0.0	移行支払いは喪失利益より小さい	評価せず	100.0
計		14.46	7.8		171.49	92.2

出典 : NAO(1997), The Contract to Develop and Operate the Replacement National Insurance Recording System.

くないことに留意すべきである。事実、この例でも NIRS2 の要求仕様を満たさない場合のサービスの提供リスクは民間企業に移転されるものの、NIRS1 の更新に失敗した場合のリスクは、給付庁の法的義務を果たせなくなるとして民間企業に移転しないこととしている。

わが国でも PFI 推進法案が提出され現在継続審議となっているが、この法案ではリスク移転についてあいまいであり、政府および自治体は事業者に債務保証できる等の規定があり第三セクターの失敗の轍を踏む危険性が各方面から指摘されている。リスク分担の標準化が課題であり、会計処理の明確化が待たれる。

(2) 市場検定と管理会計

PFI は巨額の初期投資が必要とされる事業について民間からサービスを購入することにより財政的圧迫を避けることに主たる目的があったが、市場検定は投資規模に拘わらず公的部門に潜在的な競争状態を形成することによりコスト削減（効率化）とサービスの質の向上を目指すものである。しかしながら、両者とも 1991 年メージャー政権の市民憲章 (Citizen's Charter) の発展過程から生まれたものであり、基本的には政府白書「質の競争」 (Competing for Quality, Cm1730) に起源をおく。しかしながら、1992 年秋季報告から本格化した PFI と異なり、市場検定は 1992 年 3 月には大蔵省の指針の発表に伴い広範に適用され、1993 年 12 月末までに 389 件を数えるようになった。また、既存の公的部門の活動が市場検定の対象になるのに対し、PFI は原則として新規（更新を含む）プロジェクトまたはサービスを対象にする点が違う。もっとも、市場検定の利点は下記に示すとおり PFI と共通するところが少なくない (Efficiency Unit, 1993)。

競争が支出に見合う価値を確保するのに役立つこと

成果志向はより明確な基準と改善されたサービスの質をもたらすこと

明示的な顧客と供給者の関係を構築すること

外部者と内部者がより革新的な機会を開発するのを促すこと

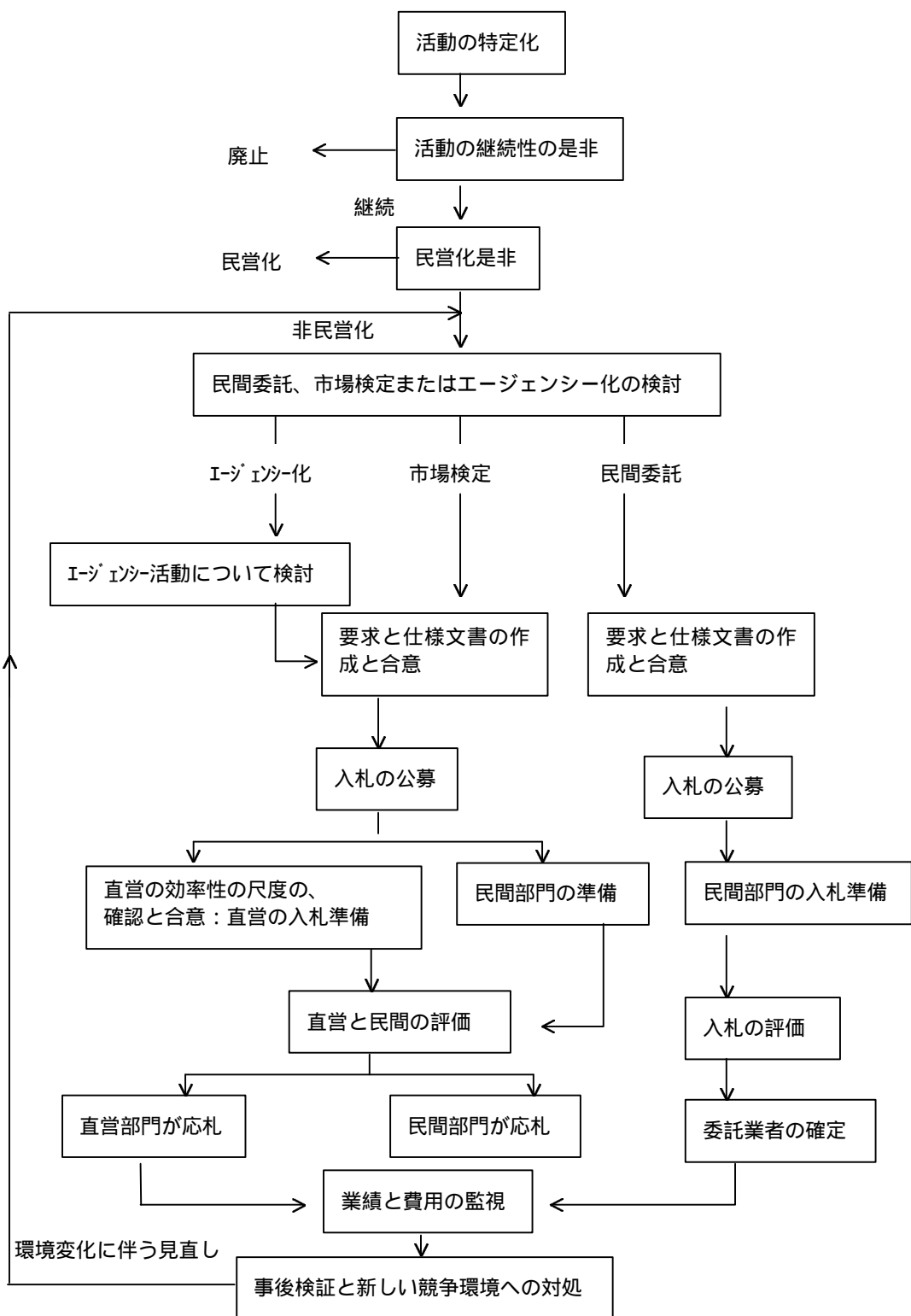
契約および協定の監視が成果、目的および目標に焦点をあてるようになること

PFI も市場検定も、市民憲章の第一次報告 (Cm2101) でも述べられているように公正で透明な競争を促進する政策、つまり、前述した NPM の原理の一つである市場原理・競争機構を活用しようとする大きな流れに属するから互いに共通する部分が多いのである。その意味で PFI は市場検定のサブシステムといってもよい。このことは、図表 12 に示されるように市場検定は政府が関与すべきか否かおよび民営化すべきか否かという 2 段階の検討を経て採られる代替案の一つに位置づけられている点からも理解できる。

ただし、目的は競争を通じた質と支出に見合う価値の確保にあるから、民間との競争条件の公正性とコスト比較性に重点がおかれている。このため、比較されるコスト概念は伝統的な会計学の歴史的な原価でなく経済学的な機会原価概念が用いられるほか、公正競争となるように補正計算を行うことになっている。新規参入に伴い追加費用が発生したり、反対に公的部門の特性から発生するコストを認識しないと真の競争環境が形成されないからである。たとえば、新規参入の民間業者は新たにサービス提供に要する設備などを調達す

る必要があるのに対し、公的部門は既に所有している設備等を使用すれば足りる。反対に、雇用については、民間業者は必要なスタッフだけを新規に雇用すれば足りるのに対し、公的部門は人員を削減して民間より経済的になっても実際には削減対象になるスタッフにも給与を支払うことになる（あるいは、入札で民間業者に負ければ現有人員のうち他部門へ配置転換できない部分にかかる人件費は依然として発生する）。PFI が SSAP を準用した財務的評価アプローチを採用しているのに対し、市場検定は経済的評価アプローチを採用しているのは公正競争の確保に理由を求めることができる。

(図表12) 市場検定の流れ



図表 13 は、指針にある事例であり、委託者つまり新規参入者と政府直営の競争条件が等しくなるように、資本費用と移行費用を勘案して両者のコスト比較をしていることがわかる。財務評価と異なり、直営の年費用への換算に用いられている割引率は費用便益計算等の経済評価に採用される 6%である。また、直営施設・設備では基準時点の更新価格に基づく減価償却費と資本使用コストとして純資産価格に割引率の 6%を乗じて算定されるキャピタル・チャージの合計が資本費用として認識される。反対に、委託コストには移行費用として政府部門の人員余剰分とこれ以外の移行費用に区分して算定され、合計額が民間業者の委託額に加算されて直営と比較される。具体的には、公的部門でスタッフの再配置あるいは余剰に伴い発生する費用は「余剰費用」に、委託業者が直営スタッフを引き取る提案(TUPE ; The Transfer of Undertaking Protection of Employment Regulation)の場合¹³ の官民格差による給与・年金の差額部分、規模の経済性が低下した場合の損失相当額などが「その他の移行費用」に含まれることになる。この例では委託期間を 10 年として、資産価格は期首と期末の平均をとることで期中平均の資本費用を算定しようとしている。

(図表 13) 市場検定の事例 基準時(1993/94 年) 価格による年費用(単位:ポンド)

項目	直営	委託	差
人件費	178,734		
人件費関連の共通経費	99,600		
資本費用 (減価償却費 + キャピタル・チャージ)	23,193*		
保険料	251		
委託候補者の見積		240,000	
資源使用のコスト または見積	301,778	240,000	61,778
追加費用:			
余剰費用		5,435**	
その他の移行費用		2,717***	
計	301,778	248,152	53,626

* : 減価償却費 = 21,300, キャピタル・チャージ = $(41,800 + 21,300) / 2 \times 0.06$ (割引率) = 1,893

** : $40,000 / 7.3601$ (40,000 ポンドは推計値、7.3601 は 10 年間の割引率¹⁴)

*** : $20,000 / 7.3601$ (20,000 ポンドは推計値)

¹³ 公務員の雇用を保護する規制であり 1981 年に制定され 1993 年に改訂された。この規定の適用により、1992-93 年に市場検定の結果「余剰人員」となった公務員の約 6 割が委託先の民間業者に公務員時代と同じ雇用条件(ただし永久ではない)で継続雇用された。

¹⁴ $1/(1+0.06)+\dots+1/(1+0.06)^{10}$

ただし、注意すべきことは、保守党政権下でも市場検定による民間委託化はコスト比較だけで実施されていたのではなく、質や継続性・実施能力の要素も加味して行われていたことである。図表 14 が示すように、戦略的理由により市場検定の対象にされなかったものを除く事業にかかる市場検定のうち、政府直営部門が民間委託業者に勝っているのは金額こそ民間の約半分に留まるが、率（入札で勝った）では 6 割を占めている。わが国で官民比較がなされるときは、現金主義に基くデータをベースにするものの、質や公正競争の考慮が払われないため、民間委託推進派は経済性を、逆に反対派は質的要素の無視をそれぞれ主張し、議論がかみ合わない不幸な事態を招いている。質の評価が保守党時代に不十分であった点は事実であるが、単なるコスト比較でない点は学ぶべきであろう。

(図表 14) 市場検定の結果(1992-95、単位 100 万ポンド)

項目	廃止・中止	市場検定後民間委託	市場検定後直営	市場検定無の民間委託	民営化	再編成	計
件数(件)	173	241	345	153	4	19	935
平均金額	2.5	4.6	1.5	1.4	25	13.5	2.8
金額	439	1,112	520	209	100	256	2,637

出典：Efficiency Unit(1996), Competing for Quality Policy Review.

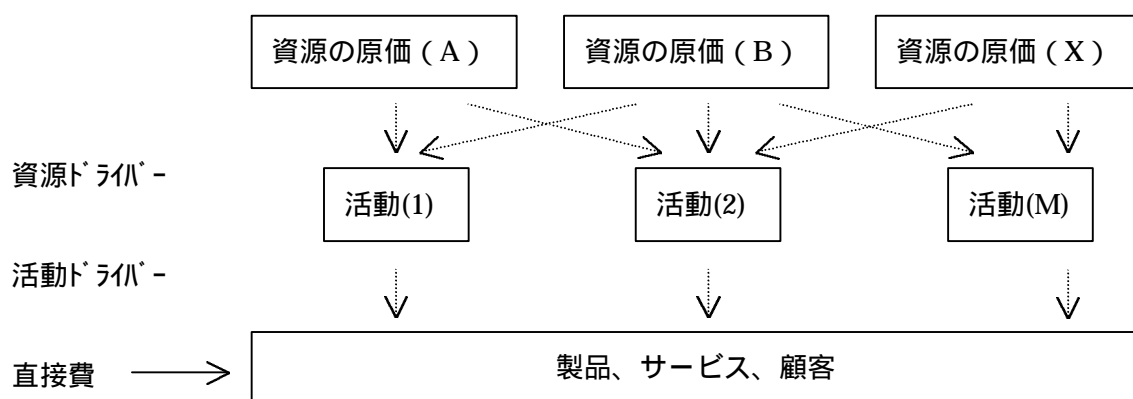
もう一つわが国が教訓にすべきことは、PFI も市場検定も外部の民間業者と契約を結ぶことになるから、契約額として現れてくる費用以外に締結、管理（監視を含む）の費用が公的部門に発生することである。したがって、コスト比較も単に契約額と移行費用（委託の場合）と直営の場合の費用を比較するだけでは十分でない。契約に伴う取引費用が無視できるほどの額であれば、市場検定の指針で問題はないが、大きな額になる場合には取引費用を勘案する¹⁵ が低下させる配慮が必要である。事実、英国の地方監査委員会(Audit Commission, 1996)は、一般開業医が保健局から登録患者数に応じて資金が配布され、当該資金から登録患者に対する入院サービス等を NHS（国民健康保険）病院、NHS 信託および民間病院から自由に購入する保守党政権による内部市場制度は、節減額(206 百万ポンド)よりも取引費用の増大(232 百万ポンド)の方が大きかったと報告している。この取引費用の増大が労働党（ニュー・レイバー）の NHS 改革の論拠にもなったのである。

¹⁵ ただし、中央政府では市場検定の場合、内部監査部門が民間と直営双方の見積を審査し、さらに会計検査院(NAO)が妥当性を検証する。このため、内国歳入庁(Inland Revenue)の情報処理部門の市場検定では、民間委託の予定節減額から市場検定の実施費用および予定管理費用が控除されている。

(3) ABC (活動基準原価計算) と管理会計

ABC は Activity Based Costing の略であり、わが国では「活動基準原価計算」と訳されている。もともと、ABC はクーパーとキャプラン(Cooper and Kaplan,1988)らによって1980年代に製造業の伝統的な原価計算が適正な製品原価を算定できないことへの対応として生まれた。従来の原価計算では共通間接費は直接労働時間とか機械運転時間によって製品別に配賦されていた。ここでは間接費は製造時間および製品量に関係しているという前提がおかれていたが、製造に関連しない間接費もあり、しかも間接費の比重が増大するに伴い誤った原価情報を提供する危険性が指摘されていた。このため、活動が資源を消費し、かつ製品またはサービスが活動を消費するという前提をおいた活動基準のシステムが提案された訳である。ABCシステムは図表15のような構造と流れに整理することができる。

(図表15)ABCシステムの構造



出典：Kaplan and Cooper(1998)

このように、ABC は単に適正な原価の算定という機能にとどまらない。つまり、従来の原価計算システムは標準原価計算にしても直接原価計算にしても、適正な原価測定を通じた意思決定に資する目的は達成され、直営か委託かあるいは投資の採択か断念かの判断に有用な情報を提供してくれるが、どのような改善をすれば原価が低減できるか、あるいは原価とサービス水準との関係については明らかにするのが困難であった。しかしながら、ABC は上図に示されるように財・サービスの供給側と顧客を供給側の活動を通じて結びつけるシステムであるため、原価がどのような活動により発生しているかおよびサービスの質と原価の関係を明らかにすることができ、いわゆる What If 分析¹⁶を可能にする。

したがって、ABC は、市場検定と異なり、公的部門の内部管理の変化がいかに原価とサービスに関係するかを具体的に示す点で内部の経営改善手段になる。ABC が ABM(Activity Based Management)として原価測定技術から経営方式に進展しているのは、この特性が

¹⁶一種のシミュレーション分析で、ここでは条件の変更に伴うコスト変化の分析。

ら理解できる。下記に紹介するインディアナポリス市の事例(Kaplan,1996a,1996b; Bruns and Atherton,1996)は、ハーバード・ビジネススクールの事例研究になったものである。当初ゴールドスミス市長が民営化のため直営部門の費用を算定しようとしたことが直営部門の業務改革の変化につながった興味深いものである。

すなわち、彼はサービスの競争と民営化を主張して当選し職員組合と敵対関係にあったが、民営化には公的部門が民間部門より「非効率」であるデータが必要となった。ところが、市の管理職はサービスのコストを把握していなかったため、真のコストを算定することから開始しなければならなかった。交通局の道路補修（穴修理）が先行事例にされ民間会計事務所の支援を得てABCにより補修単価が図表16のように地区別に算定された¹⁷。

(図表16) ABCによる道路補修の単位原価(ドル/t)の算定(1992年1月3月の実績)

活動	北西部	北東部	中央部	南西部	南東部
人件費					
C労働	24.15	17.72	39.85	21.40	9.47
D労働	156.43	111.27	173.74	97.51	61.68
E労働	40.05	55.93	13.17	13.53	14.32
一般監督	36.24	27.28	28.12	27.66	13.90
運搬監督	41.52	51.78	15.67	9.32	15.93
小計	\$298.39	\$263.98	\$270.55	\$168.42	\$115.30
直接材料費					
結合材	-	0.25	-	-	0.03
寒冷混合剤	5.35	4.21	1.53	2.31	2.03
高熱混合剤	12.89	12.54	24.04	11.49	20.70
特殊混合剤	9.54	6.53	3.43	10.84	6.28
接着剤	2.23	0.62	0.75	0.24	0.00
小計	\$30.01	\$24.15	\$29.75	\$24.88	\$29.04
共通間接費					
中央管理経費	86.31	78.03	75.07	44.21	33.11
中央作業費	33.05	29.88	44.42	26.16	12.68
中央維持管理	29.92	27.05	26.03	14.12	11.48
施設費	12.59	24.46	13.65	3.97	4.46
固定資産	0.95	0.48	0.72	0.51	0.34
維持管理	15.03	13.59	13.07	7.08	5.77

¹⁷ 算定作業に際しては、交通局が35の基本活動（維持部門9、交通管理部門11、資産管理部門10、駐車場管理部門5）に区分され、このうち道路補修（穴修理）は交通管理の中に含まれる1活動である。

作業管理費	15.72	14.22	13.68	7.41	6.03
小計	\$193.57	\$187.71	\$186.64	\$103.46	\$73.87
車両運搬費					
バン	-	-	-	1.53	-
小型トラック	-	6.47	-	-	-
同(86)	10.7	-	-	5.80	5.14
グレーダ	-	1.58	-	2.10	-
高熱保管庫	14.08	2.87	5.34	6.58	6.66
ローダ	1.26	5.19	0.48	0.63	0.13
舗装敷均機	-	0.12	-	-	-
ミニバン	1.57	6.65	-	1.99	-
転圧機	-	0.04	-	-	-
同上(2トン)	0.09	-	-	1.26	0.12
一軸ダンプ(SAD)	34.68	20.63	11.81	20.75	16.54
同(SADA)	7.79	12.07	9.35	6.07	3.39
セダン	-	4.05	-	-	-
ワゴン	-	0.45	-	-	-
二軸ダンプ(TAD)	4.85	0.71	3.38	0.05	0.52
同(TADA)	25.43	22.33	8.89	18.81	6.08
牽引車	-	-	2.49	-	-
トラック(1トン)	4.02	6.90	5.18	6.80	3.94
同(91)	9.96	-	1.74	-	-
未使用装置	3.26	3.55	-	3.67	7.46
小計	\$117.69	\$93.61	\$48.66	\$76.04	\$49.98
合計(単位原価)	\$639.66	\$569.45	\$535.60	\$372.80	\$268.19

*C 労働は単純労働、D 労働は運搬、E 労働は機械・機関のオペレーションを意味する。

この結果、市平均の補修単価は約 445 ドル¹⁸と計算されたが、この単価が効率的か非効率的なものが不明であるため、外部の民間業者に競争入札を持ちかけた。組合側は自らの職場が奪われる危機感を抱くことになり、市長側が民間企業と直営のいずれか経済的な方に委託すると提案した結果、組合側も積極的なコスト削減策を検討することになった。このとき、有力な道具となったのが ABC である。組合員も ABC の研修を受けることにより、活動単位を変更すればどの程度コストが変化するかがわかり、ラップトップ・コンピ

¹⁸ 全市にかかるコスト \$ 4,355,549 を総処理量 9,786t で除した値(これら数値は図表 16 では省略)。

ユータを利用することで作業現場で改善案が検討できるようになった。従来の原価計算やTQM(Total Quality Management)¹⁹による改善運動は、作業と原価との対応関係が直接的でないのに対し、ABCは活動単位を基準にすることから原価と活動・作業の関係が明示的かつ直接的になるが、この事例ではこうしたメリットがフルに活かされたといえる。

図表17は、北西部と北東部を例にとり、具体的にどのようなかたちでコストダウンが図られたかを示したものである。計算前、直接労務費(C労働)は原価の8-9割とみられていたがわずか2割程度であることが判明した。作業の見直しで3割程度コスト低下が可能になったのは、主として管理職の削減と車両編成の見直し等によるところが大きく、逆に直接労務費および直接材料費のコスト低下は小さかったのである。

(図表17)ABCによる業務改善(道路補修単価の比較)

費目	従前	見直し後(北西部)	見直し後(北東部)
人件費			
C労働	21.74	60.45	29.07
D労働	113.23	52.00	60.00
E労働	24.28	15.57	32.21
監督	48.69	-	-
小計	207.94	128.02	121.28
材料費			
高熱混合剤	17.17	22.0	22.00
接着剤	0.58	3.85	3.85
その他	9.84	-	-
小計	27.59	25.85	25.85
車両運搬費			
小型トラック	1.14	8.65	8.60
高熱保管庫	6.56	17.65	11.26
1トントラック	5.33	9.12	10.93
矢印票	-	2.00	2.00
その他	57.72	-	-
小計	70.75	37.42	32.79
共通間接費	138.78	94.68	124.00
合計	\$445.08	\$285.97	\$304.12

¹⁹ 作業・業務方法の改善によるサービス、効率性および作業環境の向上を図る活動。

上記のように、インディアナポリス市のサービス効率化は「民営化」というよりも「市場化(marketization)」であり、民間と政府直営部門との競争メカニズムを通じてコスト削減を図ろうとするものである。この点で、英国の市場検定と目的が似ているが、市場検定は民間と公的部門の競争条件が同等になることに力点をおくためキャピタル・チャージや更新価格による減価償却費の計上および移行費用の勘案を行う経済的計算である。これに対して同市の市場化は、厳密な同等の競争条件の確保というよりも、政府直営部門における効率化を促進させることに力点がかけられるため会計的計算であり、具体的な作業改善が打ち出せる処方箋的対応といえる。

5. わが国での改革動向と課題

冒頭でも述べたように最近わが国では、公的会計システムの改革において企業会計的手法が前面に出され、実際に中央政府および自治体の行政改革において導入されようとしている。しかしながら、中央政府の独立行政法人化による業務効率の改善においても、自治体の貸借対照表作成による透明性・財政効率の向上化においても、現金主義から発生主義の移行が、なぜ有用で、どのような政策目的を達成するのかを明確な論理で説明していない。大福帳的管理が時代遅れであるならば、どうして大蔵省は率先して国の一般会計の発生主義化をしないのであろうか。また、自治省は事務総点検とが行革大綱の作成に併せて、地方公営企業法に基づく特別会計で法適用による発生主義会計を訴えておきながら、各自自治体の普通会計について貸借対照表作成を促さないものであろうか。つい最近まで自己賞賛していた日本的な集権的財政管理政策が急に有効性を失ったのであろうか。

この理由は、わが国と改革実施国における会計システムに対する認識の差にある。財政再建だけであれば、従来の現金主義による財務管理でも可能であり、一定の業務効率の達成もできるのである。学界・産業界ではあまり知られていないが、集権的システム下でも債務管理は行われてきたし²⁰、資本（投資）的経費と経常的経費の区分は予算管理でなされているほか、現金主義ではあるものの基準費用は算定されていたから、大蔵省なり自治省をプリンシパルに、各省庁・現場機関あるいは自治体をエージェントとする一種の組織内管理はそれなりに機能してきたのである。

問題はかかる集権的システムか NPM 的な経営システムのいずれ（あるいは第三）を選択するかなのであるが、わが国では集権的システムを維持したままで NPM の部分適用になっている。中央政府の行政改革会議の最終報告も、多くの先進的自治体の行政改革の理

²⁰ 具体的には、地方財政状況調査表において、地方債の残高や償還計画の報告を各自自治体から受け、公債費比率や起債制限比率が 20%を超えると自治大臣が地方債発行を規制するとの方法。

念も、NPM のコピーに近いのであるが、NPM の根幹である市場原理の活用と顧客志向の部分は現実の政策レベルでは見事に落ちているのである。国民が顧客として活動し、サービス供給に関して競争が働くには会計システムとしてコスト比較可能性が前提になるから、前述したような企業会計方式の単純適用でない経済学的な発生主義会計が必要になるのであって、この部分が欠落している場合は発生主義への移行は意味を持たない。

また、NPM の理解が不十分であるため、会計方式も中途半端になっている。すなわち、自治体の事務事業評価システムにおける成果と対比されるコストは現金主義の支出ベースであり、同じ政策あるいは施策目的を有する経常的事業と投資的事業を比較できない。また、貸借対照表に計上される投資的事業も取得原価主義であるため、情報提供に止まり適切な資産管理や不要資産の効率管理に資するとはいえない状況である。独立行政法人の会計制度も資金収支計算書を財務諸表に含めたのは前進かもしれないが、企業会計原則を適用するだけでは病院や研究所の資産管理には十分でない。

特に、政府が力を入れている PFI を適正に実施しようとするれば、リスク管理および支出に見合う価値の計算において資源会計の資産評価（再調達価額）を行う必要がある。すなわち、従来型の費用と PFI 事業の費用を比較しなければならないからである。また、なによりも PFI を独立行政法人以外にも適用しようとするれば、決算段階のみ貸借対照表を作成するのではなく、日常的な会計記録に発生主義を適用する必要がある。現金主義で予算編成や意思決定・業務管理をすれば、公的部門が直接施設の設置から行いサービスを提供する場合は建設時に投資額だけの予算支出が伴うが、PFI 事業では毎年度のサービス供給に対する運営費支払いだけであるから表面的な支出ははるかに少なく済む。これは国民を含め議会に財政錯覚を引き起こし、政府は多くのサービスを提供できる余力がある意識をもたらす。長期的にはサービス支払いがサービスの種類・量だけ増加するのであるが、短期的には見かけ上の予算節減あるいは財政余裕によるパブリスティック PFI をもたらす恐れがある。PFI の事前検討を行うから大丈夫という意見があり得るが、独立採算でない事業や政府の債務保証を含む PFI 法案の枠組みでは、費用対効果が劣る事業も実施される可能性が少なくない。再調達評価と発生主義で予算管理をすれば、実質的な政府コストが増大するかが明らかになり、直接政府が事業主体になる事業と PFI 事業の財政への影響も比較可能な形式で中立的に情報提供可能になる。

このように、わが国の公会計の改革を検討する場合には、いかなる政府モデルと経営システムを前提にするかの視点が重要であるが、現状では、NPM の導入も企業会計方式の導入も中途半端なものになっている。NPM の適用は部分的であり、その基本原理である市場原理の活用と顧客志向の部分が欠落している。また、本当に NPM 的な経営システムを導入するのならば、現在の会計制度の改革も究めて経営システムと不整合なものといわざるを得ない。NPM が経営・経済理論の融合であり、かつ、この場合の会計は NPM に適合するという観点から開発されたものであることを再認識することが出発点になろう。

残念ながら、わが国は実務界も学界も経営・経済・会計の 3 分野の相互交流は少ない。英国やニュージーランドでは政府内部でもエコノミスト以外にアカウンタントやアナリストが重要な職務を果たして協同作業を行っているのと対照的である。ここまで検証してきたとおり、政府の会計改革は会計学的な発想だけでは推進できないし、機能しない。3 者の共通言語による対話と交流を進めること、政府部門の政策立案部門に多様なバックグラウンドをもった専門家を配置することが効果的な改革のため必要と認められる。

なお、本稿では紙幅の関係から現下の重要課題である公的年金の会計の在り方や国民所得会計と政府部門の会計の関係および監査制度についてふれられなかった。今後稿を改めて論究したいと考えている。

(参考文献)

- 青木昌彦(1995)『経済システムの進化と多元性』東洋経済新報社
- ASB (1998). *Amendment to FRS 5 'Reporting the Substance of Transactions': Private Finance Initiative and Similar Contracts.*
- Audit Commission (1996). *What the Doctor Ordered: A Study of GP Fundholding in England and Wales*, HMSO.
- Ball, I. (1992). "The New Approach: Financial Management Reform", *Accountants' Journal*, June, pp.17-21.
- Barnes, M. and D. Prior (1995). "Spoil for Choice? How Consumerism Can Disempower Public Service Users", *Public Money and Management*, July-September, pp.53-58.
- Broadbent, J., M. Dietrich and R. Laughlin (1996). "The Development of Principal-Agent, Contracting and Accountability Relationships in the Public Sector: Conceptual and Cultural Problems", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol.7, pp.259-284.
- Cooper, R. and R. S. Kaplan(1988). "Measure Costs Right: Make the Right Decisions", *Harvard Business Review*, September-October, pp.96-103.
- Cohn, D.(1997). "Creating Crises and Avoiding Blame: The Politics of Public Service Reform and the New Public Management in Great Britain and the United States", *Administration and Society*, Vol.29, pp.584-616.
- Efficiency Unit (1993). *The Government's Guide to Market Testing*, HMSO.
- FASAB(1993). *Statement of Federal Financial Accounting Concepts No.1, Objectives of Federal Financial Reporting.*
- (1995a). *Statement of Federal Financial Accounting Concepts No.2, Entity and Display.*
- (1995b). *Statement of Federal Financial Accounting Standards No.4, Managerial Cost Accounting Standards.*
- (1995c). *Statement of Federal Financial Accounting Standards No.6, Accounting for Property, Plant, and Equipment.*
- Geiger, D. and C. D. Ittner (1996). "The Influence of Funding Source and Legislative Requirements on Government Cost Accounting Practices", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.21, No.6, pp.549-567.
- H M Government(1994). *Better Accounting for the Taxpayer's Money The Government's Proposals*, Cm2626, HMSO.
- (1995). *Better Accounting for the Taxpayer's Money The Government's Proposals*,

- Cm2629, HMSO.
- Hood, C. (1990). “ De- Sir Humphreyfying the Westminster Model of Bureaucracy: A New Style of Governance ? “, *Governance*, Vol.3, No.2, pp.205-214.
- (1991). “ A Public Management for All Seasons ? “, *Public Administration*, Vol.69, No.1, pp.3-19.
- ICA (1995). “ Comment on the Consultation Paper ‘ Better Accounting for the Taxpayer’s Money: Resource Accounting and Budgeting in Government’ “ in Treasury and Civil Service Committee Fourth Report, HMSO.
- IPMS (1996). “ Memorandum submitted by the Institute of Professionals, Managers and Specialists (IPMS)” in Treasury Committee Second Report, The Stationary Office.
- 石原俊彦(1998)「三重県における企業会計方式の導入」『JICPA ジャーナル』No.515, pp.27-35.
- Jessop, B.(1993). “ Towards a Schumpeterian Workfare State ? Preliminary Remarks on Post-Fordist Political Economy”, *Studies in Political Economy*, Vol.40, pp.7-39.
- Kaplan, R. S. (1996a). *Indianapolis: Activity-Based Costing of City Service (A)*, Harvard Business School, Case N9-196-115.
- (1996b). *Indianapolis: Activity-Based Costing of City Service (B)*, Harvard Business School, Case N9-196-117.
- Kaplan, R. S. and R. Cooper(1998). *Cost and Effect*, Harvard Business School.
(桜井通晴訳 『コスト戦略と業績管理の統合システム』ダイヤモンド社,1998)
- Kettl, D. F. (1994). *Reinventing Government ? Appraising the National Performance Review*, The Brookings Institution.
- (1997). “ The Global Revolution in Public Management: Driving Themes, Missing Links”, *Journal of Policy Analysis and Management*, Vol. 16, No.3, pp.446-462.
- 河野正男(1999). 『生態会計論』森山書店
- Mckendrick, J. and W. McCabe (1998). “ The Private Financial Initiative” paper prepared for the EIASM International Conference on Accounting for the New Public Management, Venice, Italy.
- NAO (1997). *The Contract to Develop and Operate the Replacement National Insurance Recording System*, The Stationary Office.
- (1998). *The First Four DBFO Roads Contracts*, The Stationary Office.
- NHS Executive (1994). *Private Finance Guide*, HMSO.
- NZSA (1984). *Statement of Standard Accounting Practice No.3, Accounting for Depreciation (Revised)*.
- (1991). *Statement of Standard Accounting Practice No.28, accounting for Fixed*

- Assets.
- (1993). *Statement of Concepts for General Purpose Financial Reporting*.
- OECD (1995). *Governance in Transition: Public Management Reforms in OECD Countries*, OECD.
- 大阪市政調査会(1991). 『図説 大阪のすがた』
- Peters, B. G.(1996). *The Future of Governing: Four Emerging Models*, University Press of Kansas.
- Pollitt, C. (1993). *Management and the Public Services*. (2nd ed.) Blackwell Publishers.
- Private Finance Panel (1995). *Private Opportunity, Public Benefit: Progressing the Private Finance Initiation*, HM Treasury.
- (1996). *Private Finance Initiatives: Guideline for Smoothing the Procurement Process*, HM Treasury.
- (1997). *A Step-by- Step Guide to the PFI Procurement Process*, HM Treasury.
- Ranson, S. and J. Stewart (1994). *Management for the Public Domain*, St. Martin's Press.
- Robinson, M. (1998). " Accrual Accounting and the Efficiency of the Core Public Sector", *Financial Accountability and Management*, Vol.14, No.1, pp.21-37.
- Schick, A. (1996). *The Spirit of Reform: Managing the New Zealand State Sector in a Time of Change*, The State Service Commission and the Treasury.
- Stanton, P., J.W. Hughes and J. Stanton (1998). " Australian – USA Federal Government Accounting: Convergence or Divergence ? ",*Financial Accountability and Management*, Vol.14, No.4, pp.249-264.
- Stanton, P. and J. Stanton (1998). " The Questionable Economics of Government Accounting", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol.11, No.2, pp.191-203.
- Tiebout, C.M.(1956). "A Pure Theory of Local Expenditure",*Journal of Political Economy*, Vol.61, pp.423-439.
- Treasury (1996).*Report of the House of Commons Treasury Select Committee: The Private Finance Initiative*, HMSO.
- (1997). *Interim Guidance on the Application of FRS 5 to Accounting for PFI Transactions in Public Sector Accounts*, HM Treasury.
- (1998). *Resource Accounting Manual*, HMSO.
- 山本 清(1998). 「自治体の行政改革と政策科学」『ECO-FORUM』 Vol.17, No.2, pp.4-11.
- Yamamoto, K.(1999a). " Accounting System Reform and Management in the Japanese Local Government" in Caperchione, E. and R. Mussari (eds.) *Comparative Issues in*

- Local Government Accounting*, Kluwer Publishers (forthcoming).
- (1999b). “ Accounting System Reform in the Japanese Local Governments” ,
Financial Accountability and Management (forthcoming)
- 吉田寛(1978) 『社会責任 会計学的考察 』国元書房