

21世紀日本のかたちシリーズ²² 「官に公、民に知を

反町勝夫

株式会社 東京リーガルマインド 代表取締役

text by Sorimachi Katsuo



1. はじめに

今や、明治以来の諸制度改革の時である。その一つに官公庁の会計がある。官公庁の会計は、明治22年(1889年)以来現在まで、現金主義・単式簿記のまま記帳されている。また、知的財産が国の富の中核をなすことは1960年代にすでに主張されている。知力以外世界に誇れるものが乏しい日本にとって、知的財産こそ国力の源泉であることに異論はないが、その政策はすでに遅れをとってしまっている。

そこで、この2点についてわが国の現状を分析しよう。

2. 官に公を

(1) 公会計原則の沿革及び現状

現在、中央官庁(国会・裁判所を含む)や自治体の会計制度は、現金主義・単式簿記により処理されている。わが国の公会計制度は明治22年(1889年)プロイセンの簿記制度に倣い導入された。明治11年より複式簿記が採用されていたものの、帝国憲法の発布等国家の新制度にあわせて、当時の欧米の会計制度を参考に、会計法が制定されたものである。明治末期ごろから、時代の変遷にあわせて改正が行われたが、会計の根幹である現金主義・単式簿記は変更されず、戦後(昭和22年)の財政法・会計法の成立の際も、この原則は維持された。

平成7年に「地方分権推進法」が成

立し、平成11年の地方自治法の改正により明治以来の機関委任事務が廃止されたこと、さらに構造不況の打開が地方の活性化に依存することから、いよいよ地方自治体の役割が大きくなってきている。かかる状況から、今日多くの自治体が、貸借対照表・キャッシュフロー計算書・行政コスト計算書などを作成し、企業会計の長所を生かして行政評価の手段としている。

(2) 現行の政府・自治体会計の「4つの欠如」

ストック情報の欠如

単式簿記は、現金の入りと出、つまり入金と出金のみが記帳される。現金の入出金が何のためになされたかは、記帳されないのである。例えば、公務員の給与の支払いと土地の購入の代金支払いは、区別できない。これまで購入した資産がいくらなのか、まったく記帳されていないため、貸借対照表が作成できない。国・自治体の財政赤字の額は明確だが、その支出により、過去にどのくらい資産を購入したのか、その資産にどのくらいの価値があるのかを知るデータがないのである。わずかに、資産の個別の台帳があり、これには所在地や面積は記載されているが、取得価格は記入されていない。

コスト情報の欠如

国・自治体の会計は現金主義である。しかし、コストはサービスのために消費された時点で発生するものである。公務

員の給与の支払いとサービスの提供にはズレがある。電力料・電話料などは民間と同じで後払いが発生する。民間では、経過勘定により、支払い日と発生日のズレを調整する。また、地方債の償還では、元本の償還額と利子支払い額との合計額が、「公債費」という科目で一括して支払われる。しかし、元本の償還額は債務の返還であってコストではない。コストは利子の支払い額のみである。この区別がない。自治体も外部の企業と取引をする際は民間と同じく信用取引である。そのため4月1日から5月31日までを「出納整理期間」といい、この期間に収支のあった取引は、3月31日までの取引とみなしている。これを「修正現金主義」といっている。しかしこれはコストについて期間のズレを調整しているのみで、資産・負債の回収・返済などは解決にならない。

アカウンタビリティ(Accountability)の欠如

わが国の官庁は財務会計制度を官庁内部の管理事務の一環としている。都道府県は総務大臣へ、市町村では知事への報告義務を定めている(地方自治法219条・233条6項)。住民への予算・決算の要領の公表(同219条・233条)、財務状況の年2回の公表(同243条の3)の定めも二次的意義しか持たない。住

民へのアカウンタビリティ(説明責任)の視点が弱い。日本の行政法は総じて、国民の負託にこたえて、サービスを行っているという納税者主権の観念が希薄だ。戦前の公務員の姿勢が残っている部分である。

マネジメントの欠如

マネジメントとは、ある目的を達成するためにいかに合理的に、効率よく、経済的に実行するか理論である。目的の設定、目的達成の有効性・効率性・経済性は、企業経営でも自治体経営(行政経営)でもその手法は同じである。PLAN(予算の決定) DO(執行) CHECK(評価) ACTION(見直し)のプロセスが一般である。民間の企業活動は、事業計画を立ててもそのとおりには行かない。重要なのは評価と見直しだ。しかし、行政は、一旦予算を立てれば、そのとおりに使い切るのが当然とされている。足りなければ「補正予算」を組む。そのため行政においては予算の取り合いに重点が置かれ、決算は軽視される。予算は「…議会の議決を経なければならない。」(地方自治法211条)とあるが、決算は「…議会の認定に付さなければならない。」(同233条3項)とあり、承認の議決を要しない。民間であれば、事業計画(予算)を修正するのは当然である。このように執行結果の評価と見直しに責任がないのでは、マネジメントがないと言っても過言ではない。

(3)外国の公会計の動向

アメリカの公会計

連邦は修正発生主義¹⁾であるが、州・地方政府は2001年6月以降、完全発生主義に移行した。

イギリスの公会計

1994年度から、地方政府は修正発生主義を廃止して、完全発生主義会計に移行した。また国の会計でも、1999会計年度より時価をベースにした完全発生主義会計が導入されている。

ニュージーランドの公会計

最も早くから公会計の改革を断行したことで有名である。1989年に時価を基準にした発生主義会計を採用した。さらに1994年から単年度予算を改め、複数年度(5ないし10年間)にわたって発生主義に基づく予算を作成している。

このように先進国はこぞって、グローバル経済・IT経済に対処すべく急速に国家・自治体の運営のあり方を変革している。

(4)4つの欠如を克服する新公会計制度の内容と法改正への動き

改正の目標は、企業会計である。もちろん企業と行政は目的が異なるから、同じものが使えるわけではない。日本公認会計士協会は国・自治体のための会計制度として、「公会計原則(試案)」を平成9年に公表しており、これの修正案を平成14年5月に公開し、パブリックコメントを求めている。これらを参考に説明する。

ストック情報の欠如には、貸借対照表を作成することである。自治体には多くの公営企業や外郭団体があるので、これらも連結した貸借対照表が必要である。

コスト情報の欠如には、行政コスト計算書を作成することである。これは、行政活動の経済性・効率性などを判断するために、年度中に発生したすべての収益と費用とを対応させるものである。

アカウンタビリティの欠如には、広報・インターネットなどにより、住民へ情報公開を行うことである。また、情報公開法や自治体の情報公開条例を整備して、国民・住民の「知る権利」にこたえていくべきである。

マネジメントの欠如には、評価と見直しに重点をおいた行政評価を行うことである。自治体では、NPM(New Public Management)の導入が検討されている。また、「行政機関が行う政策の評価

に関する法律」(行政評価法)が平成13年6月に制定され、平成14年4月に施行された。自治体では、財政赤字・地方分権に対処すべく、続々と行政評価を実行している。東京都・三重県をはじめ47都道府県中で37団体(79%)、指定都市12団体中で7団体(58%)、市町村3235団体中で150団体(5%)に達している。(いずれも平成13年7月現在)。しかし、行政評価が十分に効果を発揮するには、発生主義・複式簿記を導入した公会計原則が実行されねばならない。現在自治体が行っている行政評価は、いづれでもなく、修正現金主義・単式簿記である。そのため形式は、民間並みになっているが、数字の正確性は到底及ばない。

3. 民に知を

(1)知的財産・知的資産の定義

知識が、経済活動の中で重要な役割を占めることを、いち早く指摘したのは、P.F.ドラッカーだ。1968年の『断絶の時代』(THE AGE OF DISCONTINUITY)の中で、知識社会・知識労働者・知識職業の専門家や、来るべき知識社会の構想について論じている。今や、誰一人として知らない者のいないこの知的創造の役割を、まず法律の定義から見よう。WIPO(世界知的所有権機構)は、知的財産(Intellectual property)を、「文芸・美術・学術の著作物、実演家の実演・レコード・放送、人間の活動のすべての分野における発明、科学的発見、意匠、商標・サービスマーク・商号その他の商業上の表示、不正競争に対する保護に関する権利、産業・学術・文芸・美術の分野における知的活動から生じるすべての権利」と定義する。世界の趨勢は、法的保護の対象としての知的財産は拡大の一途にあるといえよう。これに対し、知的資産(Intellectual asset)は、知的財産とは外延がズれる。会計上は、知的

財産のうち、あるものを無形固定資産として財務諸表に取り込んでいる。会計帳簿に記帳される知的財産の範囲は、国によって異なっている。知的財産が、法的に保護されることと、企業活動の中で企業の財産として複式簿記に取り込まれることは、国家の産業政策上決定的な違いがある。知識情報産業が一国の産業として成立するためには、知的財産が、企業の財産として記録されることが一般化しなければならない。この点においてわが国は、アメリカやイギリスより前進していなければならないはずであるが果たしてどうか。

(2)日本の知的財産の会計上の処理

わが国でも知的財産の法的定義はWIPOと同様である。しかし、会計上は無形資産とされている。この無形資産は有体物を対象としないので、企業会計になじみにくい。無形資産が会計に計上される根拠は、他の資産と同様であって、「将来の経済的便益をもたらすもの」であることによる。無形資産は、第三者から購入した場合には資産計上を認めるが、自社開発の場合は、仮に研究開発が成功しても資産計上は認めていない。自社開発の著作権も同様である。そのため、知的財産のほとんどが貸借対照表に計上されていない。日本の無形資産の会計処理は、アメリカの会計基準を引き継いでいるが、資産としての計上はアメリカ・イギリスや国際会計基準に比べて狭いのである。無形資産の中でも規定のある「営業権」と「研究開発費」についてみる。

営業権はその企業がもつ超過収益力の評価額をいい、商法上はのれんという。営業権は、有償取得・合併の場合は資産として計上できる。無償取得や自己創設の場合は、資産計上を禁止されている(企業会計原則注解25)。

研究開発費²については、平成10年に企業会計審議会が発表した「研究開

発費等に係る会計基準」が、今日の会計処理を定めている。日本では、研究開発費はすべて、発生時に費用として処理しなければならない。ソフトウェア³についても、同様である。しかし、受注制作のソフトウェアの制作費は、請負工事の会計処理に準じて処理するので、資産処理される場合がある。また、市場販売目的のソフトウェアである製品マスターの制作費は、研究開発費に該当する部分を除き、資産として計上しなければならない。社内利用のソフトウェアは、その利用により将来の収益獲得又は費用削減が確実であると認められる場合は、当該ソフトウェアの取得に要した費用を資産として計上しなければならない。

(3)外国における知的財産の 国家戦略の動向

アメリカの戦略

アメリカは知的財産に関する会計基準として、民間の財務会計基準審議会(FASB)が制定している。企業内部で自己開発した無形資産は、すべて期間費用として処理し、資産計上できない。また、企業合併及び企業買収により、被買収企業から取得する資産・負債は時価で評価し、買収価格を越える純資産金額は営業権を計上する。取得したものが無形資産の場合、契約の有無にかかわらず無形資産として認める。この無形資産は法的な無形資産は当然だが、更に、日本ののれんに当たる、事実上の経済的便益をもたらすものも含まれている。例えば、顧客リスト、受注残、特許未取得の技術、特定の目的を持ったデータベースなども無形資産として資産計上することになる。

イギリスの戦略

イギリスではアメリカより一歩進めて、企業内部で開発し取得した無形資産でも、第三者との取引で金額が十分算定可能であれば、資産計上を認める。

国際会計基準のルール

国際会計基準の無形資産の規定は、自己開発の無形資産について、原則として資産計上を認めるべきであるとの立場に立っている。

(4)21世紀の知的創造商品のために

本年7月、知的財産戦略会議は「知的財産戦略大綱」を宣言し、臨時国会で、「知的財産基本法」が成立した。しかし、いまや世界の趨勢は、知的財産は法律上の保護のレベルではなく、会計上いかに計上するかにある。知的財産が、日本の産業を支える一大産業に発展するためには、日々企業内に生成する暗黙知や形式知を、会計上の無形資産として計上を認めるルールを確立することが必要である。自己開発の知的財産を資産として認めない根拠は、架空の資産として無闇に計上され、粉飾決算に利用されるなど濫用の恐れがあることによる。しかし、いかなる社会的制度といえども、最後はそれを運用する者・経営者の、倫理・道徳・人格に行きつく。もし21世紀の経営者が、この知的財産の資産化に成功しなかったら、知的創造商品は社会的認知をうけることができないであろう。人類は必ず、知的財産に関する職業倫理を確立して、20世紀のモノ製造にかわる、21世紀の知的創造商品の製造に成功するに違いない。日本は、そのために、今なにをなすべきか、その解答は明らかである。

- 修正発生主義では、インフラ資産・固定資産等はその取得時のみ記載され、その残高は貸借対照表に表示されない。
- 研究とは、新しい知識の発見を目的とした計画的な調査及び探求をいう。開発とは、新しい製品・サービス・生産方法についての計画若しくは設計又は既存の製品等を著しく改良するための計画若しくは設計として、研究の成果その他の知識を具体化することをいう。
- ソフトウェアとは、コンピュータを機能させるように指令を組み合わせて表現したプログラム等をいう。

参考文献

筆谷 勇・米田正巳『自治体の公会計・監査の実務入門』(ぎょうせい、2002)
二村隆章・岸 宣仁『知的財産会計』(文春新書、2002)

読者の皆様のご意見・ご感想をお寄せください。

h-bunka@lec-jp.com