

1章 会計的視点による社会資本のマネジメント

本章では、社会資本のマネジメントに会計的視点を入れることによる意義や有効性などについて解説するために、現状把握として民間企業における企業会計と行政における公会計の違い・問題点、と公会計を巡る動向などについて述べ、社会資本のマネジメントに会計的視点を取り込んだインフラ会計の目的や概念などについて述べる。

1-1. 会計的視点による社会資本のマネジメント

1) 社会資本マネジメンにおける会計的視点の導入について

我が国を支えてきたインフラ資産の維持更新費用の増大が見込まれる中、既存施設の有効利用や戦略的な投資が今後ますます重要となっている。

これらの状況から行政マネジメント改革が求められており、公共事業の実施にあたっては、成果主義に基づく事業の選別と住民等に対する説明責任の確保が必要となっている。また、新規建設や維持管理に要する将来の投資計画について、その意義や効果を住民や財政部局にわかりやすく説明し、議論を十分に行いコンセンサスを得ることが必要である。

その際、劣化の状況を技術的に評価するMCI(舗装の維持管理指数)や健全度(橋梁の維持管理指数)などの管理指標は、数値のもつ意味や評価方法が一般の人には分かり難く、説明責任を果たすための指標としては機能し難い。また、構造物を構成する部材や、舗装や橋梁といった施設毎に管理指標が異なれば、社会資本全般を対象とした、トータルなマネジメントの議論ができない。

従って、管理するインフラ資産の量や状態を、一般の人にとっても分かりやすく、かつ共通する一つの指標で示すことが望まれる。そうすれば、議論のための共通認識が形成され、維持管理などに対する投資への理解の促進を図るとともに、公共投資の必要性、優先順位の検討など、幅広い議論への展開に活用することができる。

民間企業においては、保有する資産の価値を貸借対照表(バランスシート)に計上し、減価償却費を毎期の費用として処理することにより、企業の資産状況を明らかにし、財務会計を通じて株主や行政機関等への情報開示を行っている。例えば投資家は、財務諸表の数値をもとに、自己資本利益率($ROE = \text{純利益} / \text{自己資本}$)、固定比率($= \text{固定資産} / \text{自己資本}$)などの指標を用い、投資の判断や経営状況分析を行っている。また、企業においては、管理会計により経営判断に必要なデータの取得を行い、設備投資等の経営上の意思決定を行っている。

企業会計においては、複式簿記を用いて、取引を原因と結果という二つの側面からデータを把握していくことにより、損益の発生(原因)と資産の増減(結果)を一元的に管理している。例えば、100万円の設備を現金で購入した場合、現金が100万円減少し、資産が100万円増加したと記録する。また、資産の保有に対して減価償却費が発生し、耐用年数にわたり、毎年、費用の発生と資産価値の減少

を計上する。したがって、資産の取得や経年劣化などに対し、損益の発生や資産価値の増減が確実に記録される仕組みになっている。

行政も公会計を用いて利害関係者である納税者に対してアカウンタビリティを行っているが、企業会計とは仕組みが異なり、現状では損益の発生(原因)と資産の増減(結果)を一元的に管理しているとは言い難く、資産の情報が無いためマネジメントへの活用は著しく制限される。

企業会計の基準をそのまま社会資本整備へ適用することは、その財源の調達方法や資産の意味合いなどが異なるため困難であると考えられる。しかし、人口の減少、税制の制約、ストックの大量更新時期の到来などを考慮すれば、社会資本の管理に会計的視点を取り入れ、一層のアカウンタビリティの向上とアカウンタビリティの向上と戦略的インフラ管理を図ることは有益な視点であり、活用を図る事の意義は大きい。

2) 公会計の現状と企業会計

(1) 公会計制度の特徴

公会計制度の特徴を、民間企業における会計制度との特徴について下表にまとめる。

表1-1-1 公会計と企業会計の比較

分類の観点	公会計	企業会計
会計の目的	予算執行の手続きに関するアカウンタビリティ	経營業績と財政状態に関するアカウンタビリティ
利害関係者	納税者(国民、議会)	株主、債権者、投資家
報告書類	歳入歳出決算報告書等 (一般会計と特別会計は別個に作成)	損益計算書、 貸借対照表(バランスシート)、 キャッシュフロー計算書等
記帳形式	単式簿記	複式簿記
認識基準	現金主義	発生主義
測定の対象	財務資源(貨幣性資源)	経済資源
測定基準	原価主義	時価主義 (原価主義からの移行段階)

(出所)金井等(1998)、岸(1999)等に基づき作成

(2) 会計システムを分類する観点

会計システムは、以下のような観点に基づいて分類し特徴付けることができる。

A. 会計の目的と利害関係者

i. 公会計の目的と利害関係者

民間企業が利潤の追求を目的とするのに対し、公共は社会的利益を実現することが存在意義であると考えられる。この社会的利益は、国民生活や企業活動の安全や安心といった直接的に金

銭的に計ることができないものが主となることから、公会計制度においては、国民の代表である議会や納税者である国民に対し、予算で定められた目的に対して、予算で定められた金額内で、かつ予算の議決された会計年度内に基準や手続きに沿って適切に支出されたかどうかを説明することに焦点が当てられている。

そのため、国や地方自治体の決算書類としては、予算、収入と支出の金額とその内容を表す歳入歳出決算報告書等を作成することが義務付けられている。

ii. 民間企業の目的と利害関係者

民間企業の存在目的は、集めた資金を活用して利潤を上げることである。従って、民間企業の会計制度においては、企業が資金を活用して事業を行った結果である経營業績と財政状況について、会計年度における利益や損失、資産や負債、運転資金の状況など多面的な視点から説明し、株主や債権者、投資家といった出資者に対し継続的に利益をもたらすことができることを証明することに焦点が当てられている。つまり、資金を適正かつ効果的に活用したことを説明することが目的となっている。

そのような目的を果たすための財務報告書類(財務諸表)として、損益計算書、貸借対照表(バランスシート)、キャッシュフロー計算書等を作成することが求められている。

B. 記帳形式

記帳形式とは取引の内容を記録する方式であり、「単式簿記」と「複式簿記」の二つに区分される。

i. 単式簿記

「単式簿記」とは、現金の出納による残高の変化、商品の売買による数量の変化、債権・債務の発生など各種取引の結果を記録し、現金や資産、負債、備品など勘定の種類別に独立して集計することにより財産の増減を把握する記帳方式である。家計簿のように簡便に取引の結果を把握できるという長所があるが、取引の内訳や取引相互の関係を把握できないという短所がある。

例えば、商品が売れて在庫が減り、代金が振り込まれて現金の残高が増えるという一連の取引を単式簿記で記録すると、「販売による商品在庫の減少」と「振込みによる残高の増加」という二つの取引が、在庫と残高それぞれの帳簿に記録される。但し、両者の関係は記録に残らないため、事後的に取引の対応関係を把握するためには、取引明細など帳簿以外の資料を参照する必要がある。

ii. 複式簿記

「複式簿記」とは、取引を原因と結果という二つの側面から把握することにより、財産の計算と損益の計算を同時に行う記帳方式である。例えば、商品が売れて在庫が減り、代金が振り込まれて現金の残高が増えるという一連の取引を複式簿記で記録すると、「商品在庫という資産が減少して／売上という収益が発生した」と「売上という収益が発生し／現金という資産が増加した」という対応する原因と結果に分解して記録することになる。

取引は全て、原因と結果に仕分けして記録した上で集計されるため、単式簿記と比べ労力は必要とするものの、取引相互の関係を事後的に把握することが可能になるとともに、関連する仕分けを比較することにより記帳の正否を自動的に検証できるという特徴もある。もちろん、仕分けした記録の内容をそれぞれの勘定項目に転記すれば、単式簿記と同様の情報を得ることができる。

C. 認識基準

認識基準とは、どの時点で取引の効果を認識するかという基準であり、「現金主義」と「発生主義」の二つに区分される。

i. 現金主義

原則として現金収支の事実に基づいて取引を認識する考え方であり、客観的かつ確実に認識できる点が特長である。但し、減価償却費や信用取引、年金引当金など、現金の出入りを伴わない取引について記録することができないという問題がある。

また、請負契約の場合など、建物の完成・引渡しという実質的な取引を行う時期と、代金の支払いという現金の収支の発生する時期が一致しない場合がある。年度内に工事が完成し、年度明けに支払いが行われるような場合には、実質的な取引が発生した会計年度と現金の収支が発生した会計年度が異なるという事態が生じ、会計年度内の損益計算が適正に行われなくなる。わが国においては、このような問題に対応するために、出納調整期間を設けて取引と現金の収支を同一の会計年度内で認識する方式である「修正現金主義」が適用されている。

ii. 発生主義

現金収支の事実にとらわれることなく、取引が発生した時点で費用や収益を認識する考え方である。現金主義で対応できない事例として示した信用取引や年金引当金、請負契約などのケースであっても、信用取引に対応する支払債券が発生する、年金引当金に対応する退職時の支払い義務が発生する、請負契約の締結に伴い工事完成時点での支払義務が発生するなどの対応により、必ずしも現金などの裏づけがあるわけではないが、会計年度における期間損益計算を適正に行うことが可能になる。

D. 測定の対象

測定の対象とする資源は、「財務資源」と「経済資源」に大別される。

i. 財務資源

取引に際して一般的に支払手段として利用することのできる経営資源をいい、現金預金および収入未済額、回収が予定されている投資あるいは貸付金等のプラスの資金項目と、地方債、未払金、預り金等のマイナスの資金項目が含まれる。財務資源の中でも現金預金を「貨幣性資源」としてさらに区分する場合がある。

財務資源は、支払手段として利用できるため、簡単に貨幣価値に換算することができ認識が容易であるという特長がある。

しかし財務資源に関する財務諸表を作成しても、経営に利用する資源の一部しかマネジメントの対象とすることができず、その他の資産については別の手段でマネジメントする必要があるという問題がある。

ii. 経済資源

財務資源と非財務資源(財務資源でない流動資産(棚卸資産や物品)、固定資産、引当金等)を合わせた、全ての経営資源を含めて経済資源と呼称する。

経済資源は全ての経営資源が対象となるため、作成される財務諸表から得られる情報は経営に利

用している資産の全てを対象とするマネジメントに活用することが可能になる点が特徴といえる。

ただし、棚卸資産や物品、固定資産などの評価額を算定し、貨幣価値に換算して認識する必要があり、評価額の算定ルールを別途定める必要がある。

E. 測定基準

i. 原価主義

原価主義とは、実際の購入価格や製造原価に基づいて資産の評価額を算定する考え方をいう。実際の価格や原価に基づく評価であるため、客観性が高く信頼できる情報である点が特徴といえる。

但し、年度により貨幣価値が異なりデフレーターによる調整が必要とされていることから分かるように、購入時期の異なる資産の評価額を単純に比較することはできず、デフレーター等を用いて評価額を基準時点の貨幣価値に換算した上で比較を行う必要がある。

ii. 時価主義

時価主義とは、資産の価額を評価時点における市場価格(時価)により評価する考え方をいう。異なる年次に取得した資産であっても、評価時点の価値で再評価しているため比較することが可能であるという点が特長となる。

しかし、取引の市場やそれに類するものが存在しない資産については市場価格(時価)も存在しないという点が問題になる。また、たとえ取引の市場が存在する場合であっても、バブル期の土地のように市場による適正な価格付けが行われない場合も想定される。いずれの場合においても、原価主義による評価と比較すると、評価額に関する信頼性が劣るという点は否定できない。

(3)公会計制度におけるインフラ資産の取り扱い

先に整理したように、わが国の公会計制度の目的は「予算執行の合规性(=予算の執行に関する手続きの適正さ)」に関する説明を行うことであり、測定の対象も財務資源(貨幣性資源)に限定されている。従って、インフラ資産を含む固定資産や物品に関する事業費の支出状況は把握できるものの、支出の結果(=どのような資産が形成されたか)については把握することができない。

このように、インフラ資産を含む国の資産は公会計制度における管理対象からは外れているが、国有財産法において管理の方針が定められている。

まず、国の財産の種類は図1-1-1の分類がなされており、インフラ資産は公共用財産に該当するものとして位置付けることができる。

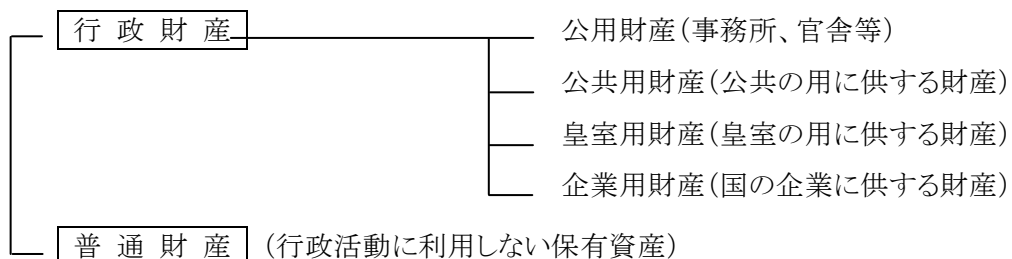


図1-1-1 国有財産法における財産の分類

各財産は、所轄する各省各庁の長を責任者として管理が行われている。但し、国有財産に関する事務の一部を部局長または地方自治体に分掌、委任することが認められている。ここで、数量と評価額の管理のために下記の台帳を整備することが義務付けられている。

【国有財産法において財産管理のために整備が求められる台帳】

- ・増減及び現在額報告書、総計算書(第33条、第34条)
- ・見込現在額報告書、総計算書(第35条、第36条、第37条)

但し、公共用財産の中で、個別の管理法(いわゆる公物管理法)に関する政令において整備すべき台帳が定められているもの(道路、河川、港湾等)については、上記の台帳整備を求める条項の適用除外とされており、「道路台帳」、「河川現況台帳」など個別の様式による台帳整備がなされている。道路台帳を例にとると、構造形式の概要等については表示されるものの、事業費の実績や評価額など整備に要した投資額や費用に関する情報は含まれていない。

また、地方自治体については、それぞれの自治体で公有財産を管理しており、自治体全体としての公有財産の状況については、自治省が編集している「公共施設状況調」で概略が把握できるものの、道路台帳と同様に延長や面積のみが管理され、投資額や費用に関する情報は含まれていない。

3) 公会計制度に関する議論

(1) 行政マネジメントの実現に向けた現行公会計制度の課題

わが国の公会計制度は、予算執行の手続きに関する適正さを説明することを目的としている。しかし、近年“成果志向”に立ったマネジメントの確立が重視されてきており、アセットマネジメントや政策評価制度、行政マネジメントとして具体化が進められている。これらの取り組みにおいては、施策や事業といった実際の行政活動のマネジメントを、行政活動の裏づけとなる予算や財政のマネジメントと関連付けていくことが志向されており、現在の公会計制度の中で得られる情報のみでは、成果志向のマネジメントを実現することが難しいとの指摘が、様々な論文(金井等(1998)、岸(1999)、東(2000)等)において行われている。

それらの論文や報告において指摘されている主な課題や、それらに対応する為の方策として提案されている内容を整理すると以下に示すものがある。

i. フローとストックの関係が不明確でマネジメントに必要な情報が得られない

公会計の目的として予算執行の合規性に関するアカウンタビリティを重視しており、財政も予算により統制されている。

従って、現金主義に基づいて取引を認識しており、事業費の支払いであるフローの発生時期と、インフラ等のストックを取得する時期とが一致せず、各帳簿の会計年度内における集計値に食い違いが生じる可能性がある。

その上、単式簿記に基づいた記帳が行われているため、資金のフローとストックとしての資産や負債に関する情報が別々の帳簿体系で会計処理されており、相互を結びつけて管理することができず、保有する資源をマネジメントするために必要な情報を十分に得ることができない。

また、新規、更新、修繕、維持補修という内容別の区分経理がなされておらず、費用として認識すべき経常収支とストックとして認識すべき資本収支の区別がされていない。



発生主義・複式簿記への転換

取引の認識基準を現金主義から発生主義へ、記帳形式を単式簿記から複式簿記へと転換するとともに適切な区分経理を行うことにより、資金のフローとストックの形成を対応付けて一元的に管理することにより、ストック量(評価額)やコストとしての減価償却費など、ストック等の保有する資源のマネジメントに必要な情報を得ることが可能になる。

ii. 網羅的・体系的な情報管理が行われていない。

フローに関する情報は歳入歳出決算として管理されているが、財政投融资資金などが表示対象外となっており、全ての資金フローが反映されているわけではない。また、ストックについても「国有財産法」や「公物管理法」に基づき個別の数量管理がなされており、会計情報と連動した形で網羅的・体系的な情報を把握することができない。



各種会計の連結による測定対象の拡大

民間企業においても、企業間の会計を連結した財務諸表を作成することにより、グループ全体としての財務状況説明することが求められている。公会計においても、一般会計と特別会計を連結した財務諸表(現時点では、歳入歳出決算書等)を作成することにより、国全体としての財務状況を正確に説明できるようになる。

(2)財政制度審議会報告による公会計に関する基本的考え方

財務省の設置した財政制度等審議会は、わが国の公会計制度のあるべき姿について、公会計の担うべき意義、目的を検証するとともに、公会計として開示すべき情報等に関し総合的な検討を行うことを目的として、平成14年11月に、財政制度分科会、法制・公会計部会の下に、公会計基本小委員会を設置した。平成15年6月には、分科会報告として「公会計に関する基本的考え方」が示されており、今後の公会計制度のあり方の基本的な方針を示すものになるものと考えられる。

報告の主な内容は以下に整理するが、従来と同様に予算執行の手続きに関するアカウントビリティに重点を置きつつも、前項に指摘されたような課題に対応するための取り組みも必要と結論付けている。但し、前項に整理した行政マネジメントの確立に向けた取り組みの提案に見られるように現在の公会計制度を根本から見直すものではなく、現在の枠組みを基本とした上で、一部に民間企業会計の考え方を取り入れていくというスタンスであるといえる。

A. 公会計の意義・目的

従来と同様に予算執行の手続きに関するアカウントビリティとともに、「予算編成にフィードバックする財務情報の提供」も公会計の意義、目的の一つとして掲げており、国としても行政活動のマネジメントへの活用をある程度念頭に置いた会計制度の見直しが必要と考えているといえる。

i. 議会による財政活動の民主的統制

国の財政活動の基本は、国家により強制的に徴収された税を政策に基づき配分することであることから、憲法においては、国会による財政統制に関する規定が厳格に定められている。予算を通じて事前の資金配分を明確にし、これを国会の議決による統制の下に置くこと、また、予算に基づく適正な執行を管理するとともに、その結果を決算として事後的に整理し国会へ報告することは、財政民主主義の観点から不可欠である。

ii. 財政状況等に関する情報開示と説明責任の履行

行政活動の多様化や厳しい財政状況等を背景として、行政府が税財源の使用状況や資産・負債の状況を分かりやすく開示し、説明責任を果たすことが強く求められている。この場合、行政府による説明責任の履行は、統制の裏返しとして資源管理の改善つながることが重要である。

また、意味のある情報開示を行うためには、誰に対する説明責任であるのかを明確にすることが重要であり、国の財政状況について、議会に対する報告義務を果たすとともに、広く国民に対する情報開示と説明責任を果たすことが必要である。

なお、開示する情報によっては、将来世代の国民や市場関係者をもその対象に含み得ることに留意する必要がある。

iii. 財政活動効率化・適正化のための財務情報の提供

財政活動を効率化・適正化していくためには、財務情報の充実を図り、その活用を進めることが重要である。費用だけではなく便益等の非財務情報を活用して歳出の合理化を進めるとともに、予算編成のプロセスにおいて、事業の将来コストや予算の執行実績の状況を的確に把握し、それを予算の編成にフィードバックすることが重要となっている。

他方、この場合、財務情報の具体的な活用手法については、公共部門の活動は、必ずしも定量的な評価になじむ訳ではなく、また、財務情報をどのように評価するかという問題もあるため、より実効性のある事後評価手法の確立を含め、十分な検討が必要となると考えられる。

B. 認識基準について

i. 基本的考え方

審議会においては、以下の観点から、現行の公会計制度と同様に「現金主義」に基づく予算および決算を作成することに十分合理性があると結論付けている。

この点については、会計制度から得られる情報を行政マネジメントに積極的に活用していくために「発生主義」への移行が必要との主張とは一線を画しており、公会計制度の目的としては、行政マネジメントとの連携よりも、予算執行手続きに関するアカウンタビリティに重点を置いていると考えられる。

・国の財政活動の基本は、活動に必要な財貨を取得し、これを適正に配分することにある。このため、予算は、当該年度の現金収入である歳入を、当該年度に配分するものとして、現金ベースの統制が重要である。

・議会の事前統制あるいは執行管理のためには、客観性と確定性に基づく明確性と分かり易さが必要であり、現金主義が優れている。

・国の歳入、歳出には、投資的経費を始めとして発生主義に基づく企業会計的な収益と費用の認識では捉えきれない項目が多く存在する。

・予算の執行結果を把握し、国会に報告するための決算については、予算と同一の作成基準に基づく予算に対応した書類が必要である。

ii. 認識基準に関する論点

基本的には「現金主義」に基づく認識が合理的と結論付けているが、事業に要する費用の総体を把握し、財政の効率化・適正化を図るという観点から、発生主義の考え方や将来推計といった手法を、予算編成や予算審議の中で活用する方法について検討を進めていくことが適当としている。

発生主義の考え方や将来推計あるいは間接費用の配賦といった手法を活用すべき対象として以下のようなものを挙げている。

・予算に関する将来情報として、社会保障の各分野における将来負担など、将来の費用負担を明示すべき事業に関するコスト情報

・予算に関する将来情報として、社会資本整備における維持管理コストを含むライフサイクルコストなどの事前情報

・個別事業における人件費等の間接費用を配賦したコスト情報(フルコスト)

C. 測定の対象・基準について

今後、財務報告として開示すべき財務情報として以下のものを提示している。

- ・フロー情報、ストック情報、中長期情報
- ・国全体の財政状況を示すマクロの情報
- ・個別会計主体別の情報、セグメント情報
- ・予算時の情報、決算時の情報

但し、具体的な公会計基準のあり方については、引き続き検討すべき事項としており、測定の対象や基準については明確に言及されていない。

しかし、これらの情報の考え方については、国全体のストック情報である「国の貸借対照表(試案)」や、個別会計主体別のフロー及びストック情報である「新たな特別会計財務書類」等の取り組みを踏まえることとしており、“財務資源”だけではなく“経済資源”を対象に、原価主義に基づいて測定することを念頭に置いているものと解釈できる。

(3)日本公認会計士協会の提言

日本公認会計士協会は、公会計原則を設定する権限を有する機関ではないが、国際会計士連盟(IFAC)が世界銀行などの支援を受けて国際公会計基準を策定していることを参考に、公会計分野に関する議論を先導するために各種検討を行い、その成果を公表している。

A. 公会計原則(試案)

公会計委員会における研究成果である「公会計原則(試案)」は、平成9年9月に初稿が公表され、

その後も、外部からの意見募集等を経て見直しを行った最終報告が平成 15 年 2 月に公表されている。ここでは、従来の公会計制度の大幅な見直しを提言しており、以下にその概要を整理する。

i. 公的部門の財務報告の目的

財務報告の目的で主たるものは納税者から負託されている経済資源の管理・運用を適切に行ったことに関するアカウントビリティであるとしているが、さらに、公的部門の存在意義は公共の福祉の増大に資するための公的サービスの提供であることから、「公的部門のサービス提供能力を表す経済資源のストック情報」と「業績評価に資する情報」を提供することも必要であるとしている。これは、“行政マネジメント”との連携が重要との認識を示しているものといえる。

ii. 経済資源を対象とする発生主義会計の導入

前項に示したストック情報など多様な情報を提供していくために、従来の“財務資源”を対象とする“現金主義”の会計制度を、“経済資源”を対象とする“発生主義”による会計制度とすることを提案している。

これにより、基本的に民間企業会計と共通する枠組みとなることから、家計、企業および政府（公的部門等）を合わせた国全体としての経済活動の構造や循環を捉えるしくみであり、「国民経済計算」の整合性や精度を高めることにも貢献すると指摘されている。なお、国民経済計算は国際連合が勧告した体系に沿って分析が行われており、政府の会計についても発生主義会計に基づいて作成すべきことが勧告されている。

iii. 公的部門における行政（政策）評価への活用

公的部門においても成果の最大化を目指したマネジメントが求められ、会計制度から得られる情報をマネジメントに活用していくことが重要との見解を示している。しかし、公的部門にとっての成果である公共の福祉の増大は通常、金額で測定することが困難であるため、一定の成果を得るためのコストを最小化することが基本的な評価の視点となることが指摘されている。

そこで、民間企業等との比較が可能な形で行政活動のコストを適切に把握するためには、事業費だけではなく減価償却費や支払利息などを含めることが必要であり、発生主義会計に基づく会計制度へと転換することが不可欠であると結論付けている。

iv. インフラ資産の評価額算定

インフラ資産のように長期的に使用される資産については、取得原価により支出の実績に関する情報を提供するよりも、再調達価額などの時価による評価を行うことにより、将来の取替更新に要する資金需要に関する情報を提供することが財務報告の利用者にとって有用であるとしている。

B. 公会計概念フレームワーク

公会計原則（試案）に関する検討と並行して、国（一般会計、特別会計）、地方公共団体、独立行政法人等（独立行政法人、特殊法人、認可法人、地方公営企業等）に係る包括的な考え方と会計方法等を検討するため、平成 13 年 7 月に公会計フレームワーク検討プロジェクトチームを設置しており、公共部門の財務情報の作成・報告および予算編成にかかる概念的基礎となる「公会計概念フレームワーク」を平成 15 年 3 月に発表している。

以下にその内容の一部を整理するが、各項目についてプロジェクトチームメンバーの意見は完全に一致しておらず、今後の議論の呼び水として、各論点に関する意見を併記した形で公表されている資料である点には留意が必要である。

i. 公会計情報の対象範囲

公共部門における「過去に生じた事象にかかる財務情報(狭義の公会計情報)」を対象とすることについては合意されたものの、予算編成にかかる財務情報などの未来情報(広義の公会計情報)を対象とすることについては、意見が分かれている。

ii. 公会計主要財務諸表の測定の焦点

財政運営上の責任を明確化すべきという観点から、公会計財務諸表におけるフロー情報は「現金や財務資源」に留まらないという点は共通理解となっているが、その他の情報の取り扱いについては共通の解釈が示されていない。

iii. 公会計の目的(公的説明責任)

公会計の目的として、税金の使途に関する“アカウンタビリティ”を果たすという点については共通の認識が得られたものの、予算編成等に関する意思決定などの“行政活動のマネジメントへの活用”とすることについては意見が分かれている。

iv. 構成要素の認識・測定基準

測定の対象となる構成要素については、国際会計士協会における公会計基準(IPSAS)を参考に、資産、負債、資本、収益、費用を中心に議論することを意識しているが、対象の捉え方に関する統一見解は得られていない。

また、測定基準についても、時価主義／原価主義のいずれが適正か意見の一致を見ていない。

表1-1-2 公会計に関する見解の比較

	公会計制度の目的	認識基準	測定の対象	測定基準
成果志向のマネジメントを実現するための課題 (各種論文)	予算執行のアカウントビリティだけでなく、保有する資源のマネジメントに有効な情報を得ることも意識すべき。	発生主義に基づき取引を認識すべき。	経済資源を対象とすべき	
財政制度審議会	予算執行のアカウントビリティが基本であるが、「予算編成にフィードバックする財務情報の提供」も必要。	現行主義に基づく予算及び決算を作成することが妥当。 但し、LCC やフルコストを把握するなど一部の状況においては、発生主義の考え方を適用することも必要。	財務資源だけでなく経済資源を測定対象とする方向で検討を進める。	
公認会計士協会 公会計制度(試案)	予算執行のアカウントビリティだけでなく、行政マネジメントとの連携が重要。	発生主義に基づき取引を認識すべき。	経済資源を対象とすべき。	インフラ資産は将来の資金需要を認識するために時価評価が有効。
公認会計士協会 公認会計概念フレームワーク	予算執行のアカウントビリティが基本であるが、行政マネジメントとの連携の必要性については意見が集約されていない。		経済資源を対象とすべきだが、どこまで対象を拡大すべきかについては意見が集約されていない。	原価主義/時価主義のいずれが適正か意見が集約されていない。

4) 公会計制度の改革に向けた取り組み事例

(1) 国における取り組み事例

公会計制度に対する批判や認識されている課題に対応するため、次のような取り組みが進められている。

A. 国の貸借対照表

国の財政状況が悪化していることを鑑み、各所から国の財政状況を分かりやすく説明することの必要性が提言され、貸借対照表が必要との考えが示されてきた。

・経済戦略会議の答申(平成 11 年 2 月)

「国民に対して政府及び地方公共団体の財政・資産状況をわかりやすく開示する観点から、企業会計原則の基本的要素を踏まえつつ財務諸表の導入を行うべき」「具体的には、複式簿記による貸借対照表を作成すべき」

・経済審議会の答申－経済社会のあるべき姿と経済新生の政策方針－(平成 11 年 7 月閣議決定)

「様々な技術的問題はあるものの、諸外国において貸借対照表の作成など企業会計的要素の導入が試みられていることにかんがみ、日本においても資産と負債をどのように示すことができるのかに関し、企業活動に比較的近い活動を行っているものをはじめとして、検討を進めていく」

・参議院決算委員会における政府に対する警告決議(平成 11 年 10 月)

「国の財政が極めて厳しい状況にあることにかんがみ、政府会計について貸借対照表の作成を検討するなど国民に対する財政情報の開示に一層努めるべきである」

・衆議院決算行政監視委員会における政府に対する警告決議(平成 12 年 5 月)

「国の財政の実情を把握し、国民に明らかにするために、企業会計も参考にした貸借対照表の導入など、国の財政情報の開示の適切な在り方について検討すべきである」

このような意見を踏まえ、大蔵省(当時)は「財政事情の説明手法に関する勉強会」を設置し、平成 12 年 10 月に、企業会計における貸借対照表の手法を用い、一般会計及び特別会計等を連結した国全体の貸借対照表(平成 10 年度決算を対象)を作成・公表しており、以降、平成 12 年度決算対象分より、特殊法人等の関連組織を連結した貸借対照表を作成するなどの活動を続けている。

なお、これらの貸借対照表は、学者や公認会計士など会計制度に関する外部の専門家が意見を取りまとめた「国の貸借対照表作成の基本的考え方」(平成 12 年 10 月)に基づいており、これらの取り組みの背景と趣旨は次の様に説明されている。

1. 現在の国の財政状況

(1) 我が国財政は、バブル崩壊後、景気回復に向けた諸施策に伴う歳出の増大や大幅な減税の実施などにより、平成 12 年度末には公債残高は 364 兆円程度となる見込みであるなど、先進諸国中最悪の状況となっている。

また、今後の国財政を展望すると、歳出面では急速な高齢化の進展に伴う経費の増等が見込まれ、また景気回復に伴って金利が上昇すれば国債費の大幅な増加が政策的経費を圧迫することが見込まれるなど、深刻な構造問題を抱えている。

(2)他方、先進諸国では、90年代、財政赤字の拡大や高齢化等に伴う行政需要の増大・多様化を背景として、財政構造改革に向けた取組みが積極的に行われてきた。その取り組みにあたり予算配分の合理化・効率化を図ることに加え、貸借対照表の作成等、財政状況報告の改善や政策評価の活用にも取り組んでいる。

2. 国の貸借対照表作成の趣旨・目的

(1)我が国の財政が極めて悪化しており、今後、財政構造改革を進めていく必要がある状況の中、財政事情をよりわかりやすく国民に説明すべきとの要請が高まっている。

また、これまで国の資産・負債に関する各種の資料については、

- ①一般会計・各特別会計がそれぞれ別々に報告がなされていて国の会計全体の財政状況を把握することが難しい
- ②国の資産・負債については、「国の債権の現在額総報告」、「国有財産増減及び現在額総計算書」、「物品増減及び現在額総報告」、「国の債務に関する計算書」等、別々に報告されていて全体像を把握することが難しい
- ③上記、資料の対象範囲は管理等の所管・態様等により別々に定められており、国の資産・負債の状況を網羅的に把握しているわけではない
- ④企業会計において把握されている減価償却後の評価額や退職給与引当金等の情報が把握されていない

といった問題点の指摘がある。

(2)これらの指摘を踏まえ、先進諸国の事例も参考にしつつ、国民にとって利用可能な国の財政活動の基礎的・総合的な情報を、企業会計における貸借対照表の手法を用いて提供することとし、その際、最近の企業会計の動向に即して国の貸借対照表にふさわしいものができる限り導入して、財政事情の開示について国民に対する説明責任(アカウントビリティ)を一層向上させることとした。

(3)これにより上記の指摘については以下のように改善することが可能になる。

- ①一般会計と各特別会計を連結した貸借対照表を作成することにより国(政府)全体の財政状況を示すことができる。
- ②国の資産・負債に関する各報告書のストック情報を統合することにより、その全体像を把握できる。

③公共用財産等、従来報告の対象外とされていた情報を新たに作成し、貸借対照表の形で一体的に説明することができる。

④未収収益・前受収益、減価償却後の資産額、退職給与引当金等、企業会計における期間損益計算のための手法を考慮した資産・負債情報を国の財政状況に関する新たな情報として提供することができる。

また、この結果、国の資産・負債に係る各種の情報について、一覧性のある形で説明をすることができるようになり、単なる財政状況の説明にとどまらず、国の広範な活動の全貌を俯瞰する手がかりをも与えることになる。

B. 特殊法人等の行政コスト計算財務書類

特殊法人等は、政策融資や公共施設の整備といった公的な業務について、企業的経営の要素を取り入れて実施するために設立された法人であり、その会計処理については、昭和62年10月に財政制度審議会公企業会計小委員会により設定された特殊法人等会計処理基準に準拠して行われている。従って、予算統制の機能及び法人の運営状況や業績の適正な評価に資するといった機能を有するものの、民間企業の基準と比較して分りづらい、特殊法人等間の比較が困難である、更には、将来の国民負担に帰するコストが明らかにされていない等の問題点が指摘されている。そこで、特殊法人が民間企業として活動しているとの仮定のもとに、国の出資や無利子貸付等に関する機会費用等も含めた、将来的な国民負担となる実質的なコストを全て認識し、特殊法人等の業務に関する説明責任の向上を図るため、平成12年度決算より「行政コスト計算財務書類」として、行政コスト計算書、民間企業仮定貸借対照表、民間企業仮定損益計算書及びキャッシュ・フロー計算書等を作成・公表している。

C. 独立行政法人の財務諸表

独立行政法人は公共的な性格を有することから、利用者である国民等に対し、負託された経済資源に関する情報を開示し、独立行政法人の運営状況のみならず財政状態についても説明責任を果たさなければならない。また、独立行政法人の業務運営については、その自律性、自発性の発揮の観点から、国による事前統制から事後チェックへの移行が進められているが、事後チェックを行うためには業績評価が正しく行われるための情報が提供されなければならない。さらに、独立行政法人は、通則法第44条にいう利益又は損失を確定するため、損益計算を行わなければならない。

このような目的にかなう財務報告を行うため、企業会計に準拠した独立行政法人会計基準に基づき、平成13年度決算より、各法人が財務諸表を作成している。

D. 新たな特別会計財務書類

国の貸借対照表作成と同様の背景から、特別会計の財務内容に関する一層の透明性の確保を図る観点から、企業会計の考え方をできるだけ活用した新たな特別会計財務書類作成基準が平成15年6月にとりまとめられている。

この作成基準に基づく新たな財務書類は、全特別会計を対象とし、適時に作成・公表していくことが予定されている。

E. 財務報告書類作成基準

財務省の設置した財政制度等審議会は、国の省庁別財務報告書類を作成する基準(『省庁別財務書類の作成について』(2004年6月))を発表しており、今後、財務報告としての活用方針を検討する際には、基本的にこの基準に準じた内容としていくことが必要と考えられる。当基準においては、省庁別財務書類、一般会計省庁別財務書類、特別会計省庁別財務書類の3つの章立てで、以下に示す事項について、作成の目的、標準様式、計上項目などの作成基準を定めている。

- ・省庁別財務書類の体系等
- ・貸借対照表
- ・業務費用計算書
- ・資産・負債差額増減計算書
- ・区分別収支計算書
- ・注記
- ・附属明細書
- ・参考情報 等

(2)自治体における動向

A. 発生主義会計の導入に向けた研究

いくつかの自治体において、発生主義を仮定した場合の貸借対照表(バランスシート)と損益計算書を作成することにより、ストック情報の把握や財政状況の確認、住民に対するアカウンタビリティを果たす等の目的を果たそうという動きが見られる。

先進的な事例としては次のようなものがある。

表1-1-3 発生主義会計の導入に向けた先進的な取り組み事例

時期	主体	取り組み
1987年3月	(財)地方自治協会	地方公共団体のストックの分析評価手法に関する調査研究報告書
1987年12月	熊本県	地方自治協会の手法に基づくB/Sの作成
1998年3月	三重県	発生主義会計方式による決算報告(B/S、損益計算書)を作成
1998年12月	大分県臼杵市	発生主義会計方式による決算報告(B/S、損益計算書)を作成

なお、これらの取り組みを受け、2000年3月に自治省(当時)が「バランスシートの作成について」を

全自治体に通知し、過去の決算統計を活用して簡易的な方法でバランスシートを作成するための統一的方法を示している。

B. インフラ資産を含むバランスシートの作成

発生主義会計を導入する動きが広がり、自治省からも通達が出されたことを受け、多くの自治体がバランスシートの作成に着手している(47都道府県中、1769市区町村(3155団体中、56.1%):H16年3月調査)。

先進的に取り組んでいる地方自治体のバランスシートにおけるインフラの取り扱いについて、主な事例をとりまとめると次表のようになる。

表1-1-4 わが国の地方自治体のB/Sにおけるインフラ資産の取り扱いの事例

自治体名	価額評価法		減価償却費の取り扱い
	再調達価額 (時価評価)	取得価額	
熊本県		○	道路・橋梁の土木費:15年償却 その他 40年償却
三重県		○	50年償却
神奈川県	○		計算しない
宮城県		○	計算しない
藤沢市		○	計算しない
白杵市		○	残存価額 50%、20年償却

これらの事例の中で、再調達価額による評価を行っている神奈川県における資産評価の方法は、次のように整理される。

(ア)行政財産及び普通財産

- ・建設仮勘定を除いて「県有財産表」の価格を計上した。

土地は、土地課税台帳等に登録された近傍類似地の固定資産評価額単価に当該土地の面積を乗じた価格。建物は、取得価格に時価の倍率及び残存価額率を乗じた価格。

※県有財産表:土地、建物等の県有財産について、1件ごとに種類及び名称、面積、価格等を記載したもの。

※時価の倍率:建物の建築費(新築)を時価に換算するための倍率。

※残存価額率:財産の耐用年数、経過年数等の応じた償却率

- ・建設仮勘定は、未利用の施設にかかる前年度までの支出済額を計上した。
- ・「その他」は立木、船舶、航空機、浮標および浮棧橋である。

(イ) 公共土木施設

- ・道路や港湾などの土地は、原則として土地課税台帳等に登録された近傍類似地の固定資産評価額単価に当該土地の面積を乗じた価格を計上した。
- ・道路や港湾などの構築物は、取り替え資産の考え方を準用することにより、減価償却を行わないこととし、原則として施設の面積、延長に標準施工単価を乗じた、現時点での再取得価格を計上した。

※取替資産：鉄道事業における線路の評価等に用いられる概念。同種の資産が多数集まって一つの資産を構成し、老朽品の部分的取替によって資産全体の維持がなされる固定資産。すなわち常に使用できる状態を維持するための維持補修費が、減価償却の代用を果たすとされるもの。軌条、信号などがある。

- ・建設仮勘定は、未利用の施設にかかる前年度までの支出済額を計上した。

(ウ) その他有形固定資産

- ・県が所有する美術品、工芸品のうち、備品台帳において1点100万円以上のものを取得価格で計上した。
- ・県の試験研究機関が所有する試験研究等に用いる備品のうち、備品台帳において1点1000万円以上のものについて、取得価格に定率法で減価償却を行った価格を計上した。

5) 道路公団民営化

A. 背景

平成12年度末において、道路関係四公団の債務は、甘い交通需要の見通しと建設費の増加等により約40兆円に達しており、必要性の乏しい道路を造らない、そして、国民が負う債務負担を出来る限り少なくすることが求められている。この、二点が道路関係四公団改革のいわば基本理念であり、その実現に向けた解答として、平成13年12月に特殊法人等整理合理化計画において民営化という方針が決定された。

四公団の民営化は、経営の効率化を進めることにより、約40兆円の債務を国民負担ができる限り少なくなるようきちんと返済していき、高速道路サービスが向上し利用料金も下がっていくというような、国民全体にメリットのある改革を実現することが目的とされている。

B. 民営化に向けた取り組みの概要

民営化の具体的な方針については、平成 14 年 6 月以降、「道路関係四公団民営化推進委員会」および「道路関係四公団民営化に関する政府・与党協議会」において検討が進められている。方針の検討にあたっては、特に、40 兆円に達する債務の償還が重要な課題となることから、各公団の企業体としての経営状況ならびに債務償還能力を確認するための基礎的な資料として、高速道路資産の保有状況を示す評価額や財務上の管理コストを示す減価償却費に関する情報を含む“民間企業並財務諸表”が作成され、平成 15 年 6 月に公表されている。

1-2. インフラ会計の概念

1) 財務的マネジメントの必要性

現状の公会計制度の問題点について、公会計制度自体を改革する国レベルの動向や自治体などでの取り組みの観点から示したが、細かな点は異なっても目指しているのは、投資とその結果について会計という手法を用いて結びつける事であると言える。

更にそれらの情報を基に、財務的マネジメントと技術的マネジメントを2つの大きな柱として社会的マネジメントが行われると考えられる。

現状の社会資本マネジメントの状況を見ると、2 つの柱のうち点検や劣化予測など維持管理に関する技術的なマネジメントに焦点が当てられ、アセットマネジメントの研究においても予防保全などの維持管理計画の策定を中心とした取り組みが進められている。

しかし、アカウントビリティを確保するためには、“インプット”に基づく“効率性”や“有効性”の分析が求められるほか、国の財政状況の悪化から予算策定やコスト管理など財務的なマネジメントの充実を求める声も高まっている。

また、財務的なマネジメントに関する情報と技術的なマネジメントに関する情報との間には密接な対応関係があることから、社会資本マネジメントをより効果的なものとしていくためには、2 つの柱を相互に関連づけ、連携させていくことが重要になるものと考えられる。

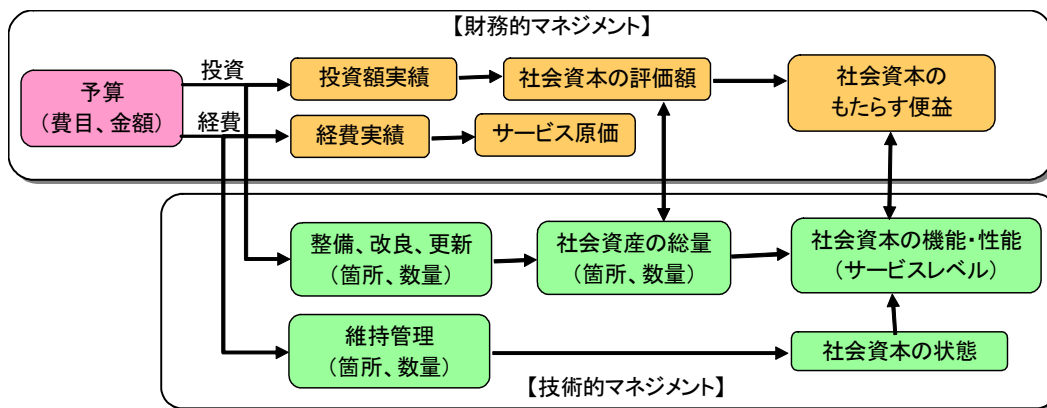


図1-2-2 財務的マネジメントと技術的マネジメントの連携イメージ

2)「社会資本マネジメント」における「インフラ会計」の定義

これまでの検討を、踏まえ「インフラ会計」を次のように定義する。

【インフラ会計の定義】
 成果志向の社会資本マネジメントを実施するために必要とされる、資産の整備コストや評価額など財務的な情報の提供・分析を行う為の会計の枠組み。

このインフラ会計の構築により“財務的マネジメント”と“技術的マネジメント”の連携が可能になり、社会資本マネジメントに関する「財務的なアカウンタビリティを果たす」とともに、「効率性」や「有効性」を改善するための的確なマネジメントが行われ、「成果目標」が確実に達成されることが期待される。

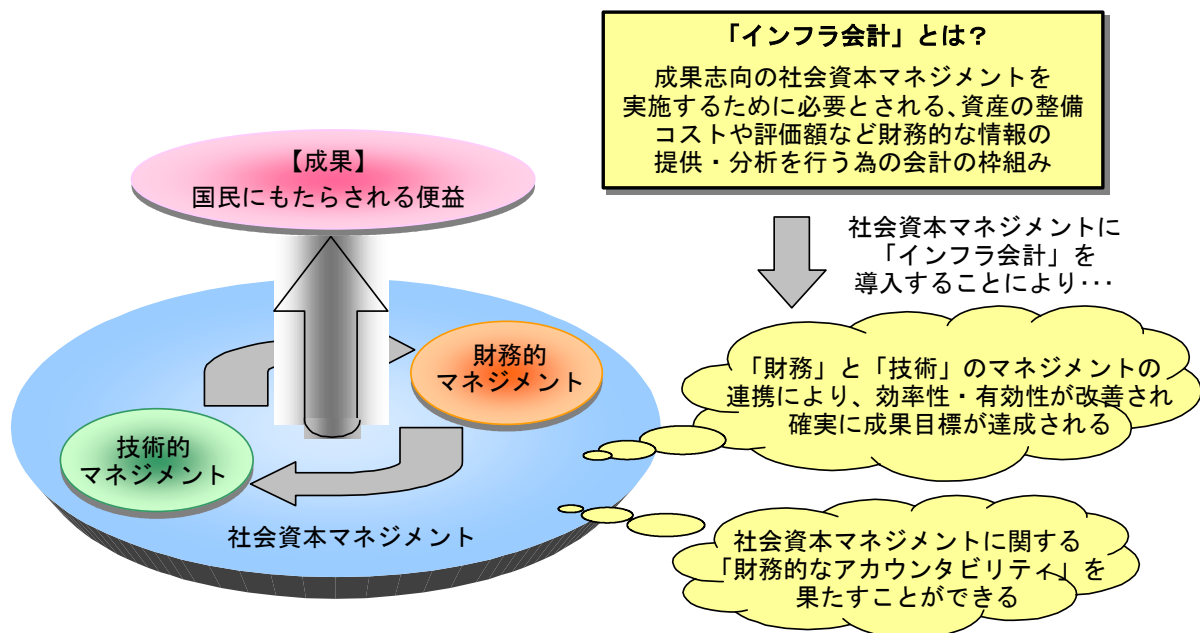


図1-2-3 社会資本マネジメントにおけるインフラ会計

3) インフラ会計の活用目的

(1)社会資本マネジメントに関するアカウンタビリティの確保

A. インフラ会計におけるアカウンタビリティの特性

先に整理したように、社会資本の管理者には、利害関係者である国民に対するアカウンタビリティを果たすことが求められている。

ここで、会計制度を活用してアカウンタビリティを果たすことを考えると、民間企業においては、損益計算書や貸借対照表などのいわゆる財務諸表が、株主や債権者など活動資金の提供者に対するアカウンタビリティを果たすためのツールとして非常に重要な役割を果たしている。これは、民間企業にとっての“成果(=アウトカム)”は収益として貨幣価値で認識できるため、インプットからアウトカムの発生に至る一連のプロセスを財務諸表の中で説明できるためである。

一方、社会資本マネジメントの“成果(=アウトカム)”は必ずしも収益のように貨幣価値で認識することができないため、成果目標の管理など会計とは別の枠組みの中でアウトカムの認識が行われている

点に留意が必要である。

また、社会資本マネジメントの財源は税金によりまかなわれることになるが、租税は行政活動を支える資金として徴収されたものであり、民間企業における収入とは異なり、社会資本の管理者の活動に応じて得られる性質の財源ではないことにも留意が必要である。

従って、社会資本マネジメントに関して会計制度を利用したアカウンタビリティを果たすことを考えると、成果(=アウトカム)が別の枠組みにおいて認識されることを前提として、“インプット”や“アウトプット”の状況を把握し、税金から提供された資金を効率的に活用しているかどうかを分析することに焦点が当てられることになる。

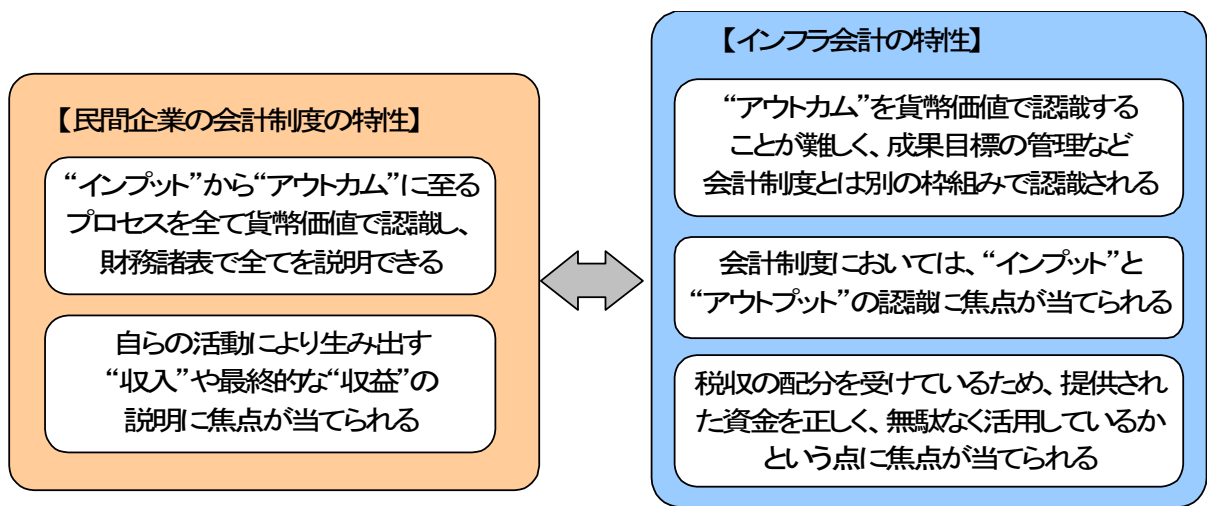


図1-2-4 インフラ会計におけるアカウンタビリティの特性

B. インフラ会計におけるアカウンタビリティ

i. 「予算執行結果」に関するアカウンタビリティ

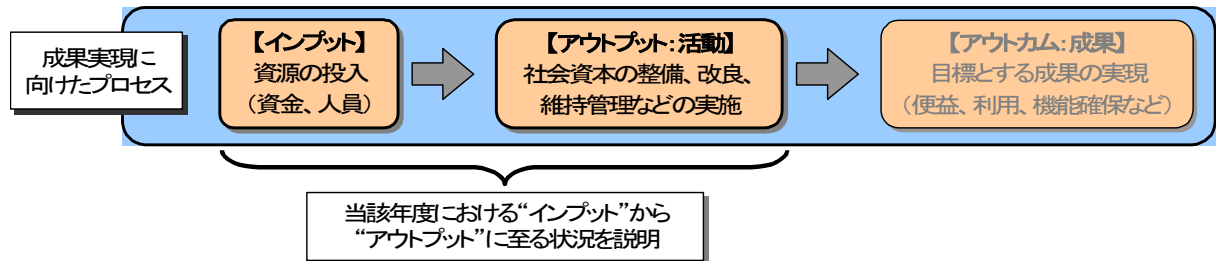
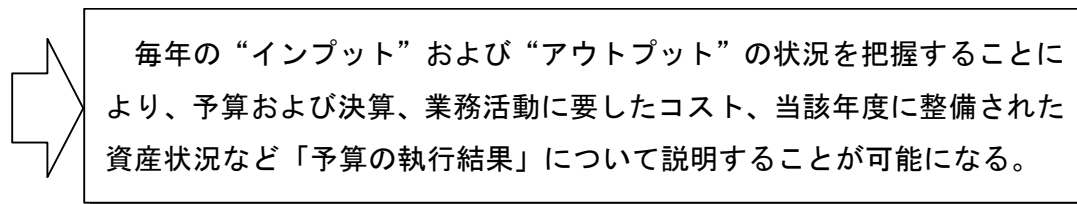
社会資本マネジメントにおける“インプット”は、基本的にインフラ資産の整備や維持管理に対する資金の投入である。従って、財務的な情報に基づいてアカウンタビリティが求められる内容としては次の様なものが想定される。

- ・インフラの整備・維持管理に関する投資計画(=予算)の状況
- ・インフラの整備・維持管理に関する投資実績(=決算)の状況

これらは、予算や決算の数値として把握される年度内のお金の動きであり、いわゆる“フロー情報”としてこれまでの会計制度においても説明されてきたものである。

また、社会資本マネジメントの“アウトプット”は、インプットに基づいてインフラ整備や維持管理などの活動を行い、社会的サービスを提供することができる資産を蓄積することと考えることができる。

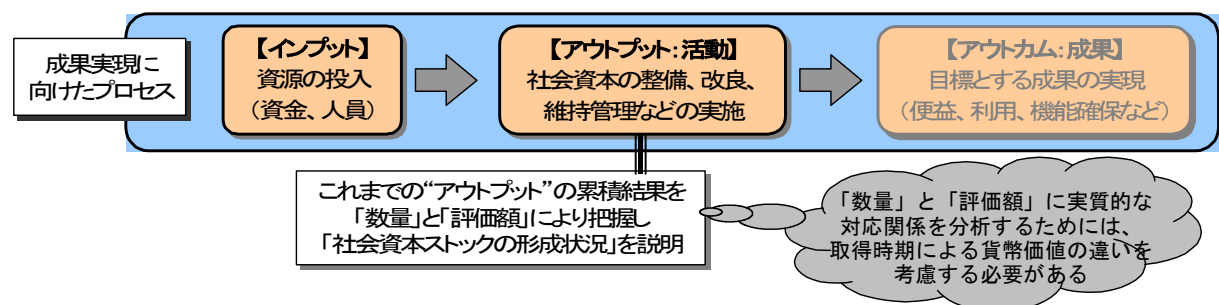
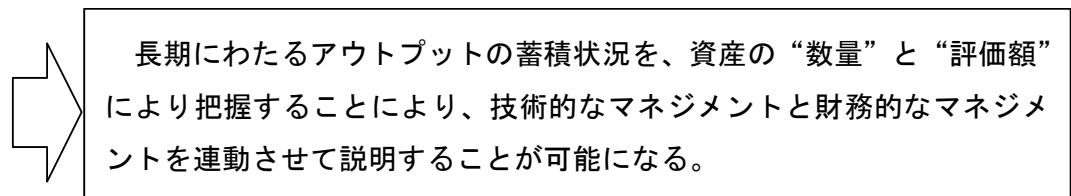
従って、このアウトプットを技術的な観点から捉えると、具体的な活動結果である整備や工事の数量として把握することができる。一方、財務的な観点からアウトプットを捉えると、インフラ資産が形成されている状況(=ストック情報)を貨幣価値として把握することになる。



ii. 「資産の蓄積状況」に関するアカウントビリティ

資産の整備状況としては、当該年度の活動による資産の数量や評価額の変化だけではなく、これまでの長期にわたる社会資本マネジメントの成果が蓄積された“社会資本ストック”の状況についてもアカウントビリティを果たしていくことが求められる。そこで、技術的な観点から資産の数量と、財務的な観点から資産の評価額を適切に把握し、現状の分析や将来の計画立案などのマネジメントに活用していくことになる。

なお、数量の情報についてはいつの時期のものであっても比較可能であるが、財務的な情報については、貨幣価値が変動していることから時期が異なれば単純に比較できないという問題がある。従って、数量と評価額との実質的な対応関係を分析するためには、評価時点における貨幣価値を基準として比較可能な形で捉えなおした情報を活用する必要がある。

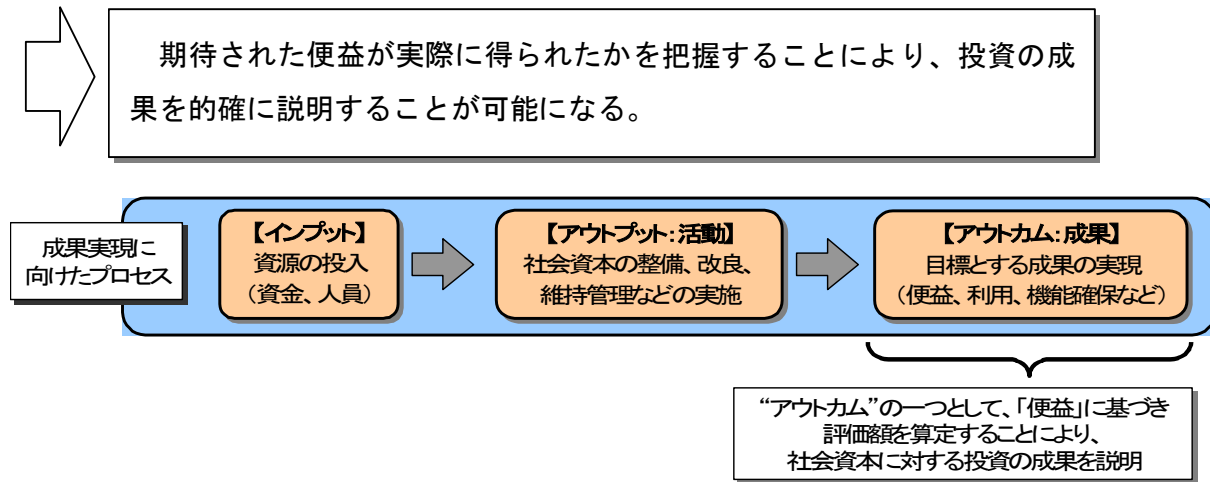


(2)社会資本の効果的な管理の実現

i. 社会資本に関する投資成果の確認

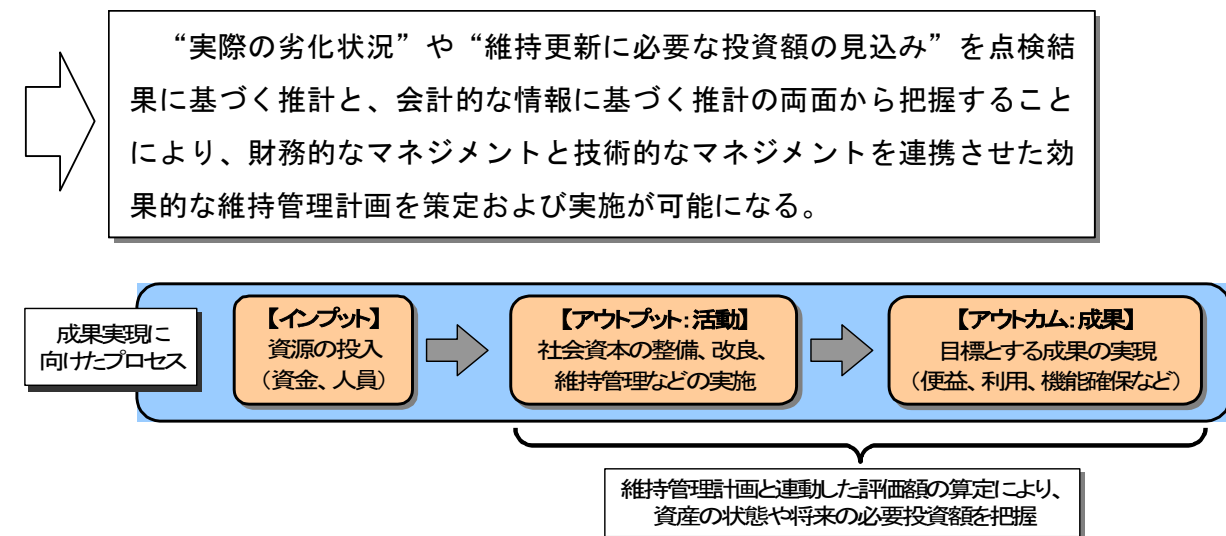
社会資本マネジメントにより“期待される成果”については、費用便益分析を適用することにより投資の事前段階で評価を行う取り組みが広がっている。

そこで、費用便益分析の考え方を PDCA のマネジメントサイクルに沿って事業実施後の段階で適用することにより“実際に得られた成果”を把握し、社会資本に関する投資の成果を検証することが可能になるものと考えられる。



ii. 資産管理に必要な投資額の把握

インフラ資産に対する投資の成果は、本来は利用者がどのような便益を受けたかという視点から把握することが求められるが、「目標とする資産のパフォーマンス(=性能)が確保されている」という視点も成果の一つとして捉えることができる。従って、アセットマネジメントにおいても、点検結果に基づき維持補修計画を策定することにより効率的な資産の管理・運営を行うことが重要なポイントとなっている。このような取り組みは、技術的な側面からの予測を充実させるだけではなく、計画を確実に実施する予算を確保するために、財務的なマネジメントとの連携を図ることが重要になる。

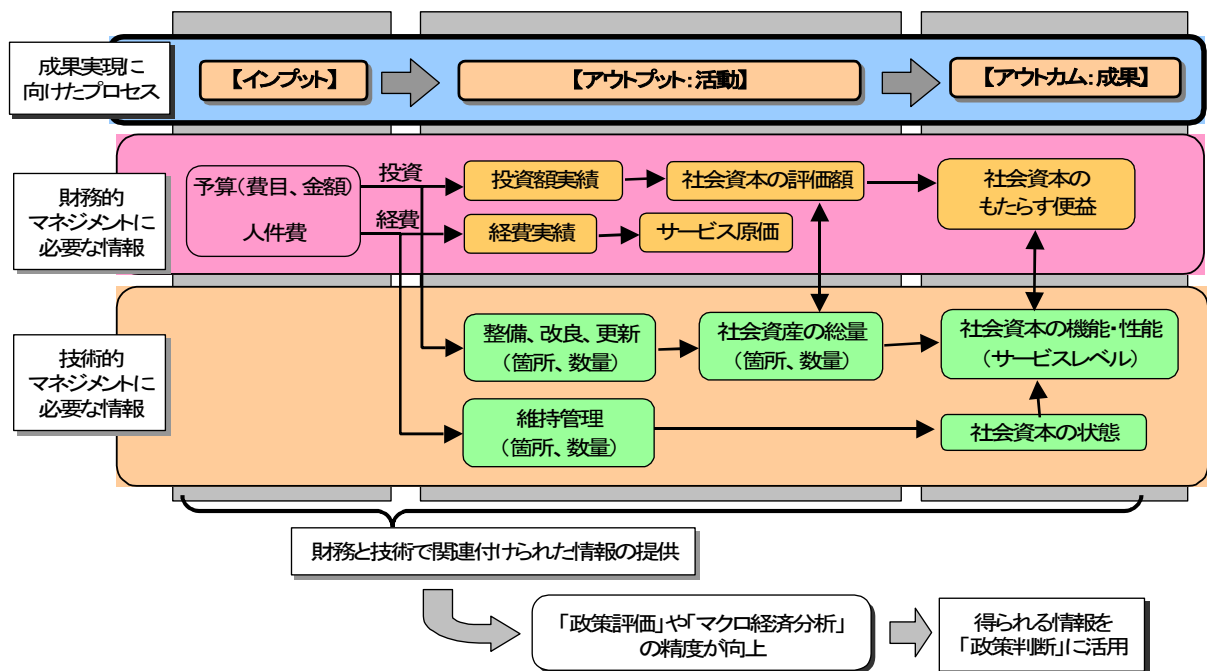


(3)「政策決定」に役立つ分析の充実

「社会資本マネジメント」においては PDCA サイクルの確立を目指しており、政策評価システムによる施策や事業の実施結果(=業績測定の結果)を次期の政策立案等の計画策定にフィードバックすることが求められる。

しかし、「政策評価」や「マクロ経済分析(社会資本の生産性分析)」を実施する際に、社会資本の整備・維持管理に関する情報の不備やデータとしての信頼性の低さが課題として指摘されていることから、フローデータ、ストックデータおよび数量データを関連付けて精度の高い情報を提供することが求められる。

財務的なマネジメントと技術的なマネジメントを連携させ、社会資本の整備・維持管理に関する精度の高い情報を提供することにより、政策評価やマクロ経済分析の精度が高まり、分析結果を政策決定の材料として活用することが可能になる。



4) インフラ会計の概念

これまで、インフラ会計として活用目的などについて述べてきたが、具体的に会計として構築するための概念を以下に示す。

インフラ会計とは、社会資本ストックの価値を物理評価、簿価評価、市場価値評価により適切に評価することにより、財務会計と管理会計を構築し、アカウントビリティの向上と戦略的インフラ管理を目指すものである。この際、ストックの評価は予算など財務的な評価との連動も容易となるよう、資産評価額(貨幣価値)を用いる。なお、この評価を効率的に行うためには、社会資本ストックに関する物理量や取得金額、資産状態(劣化状況)などを一元的に把握することが必要である。

社会資本の管理に資するためのインフラ会計の概念を図1-2-5のように構築する。

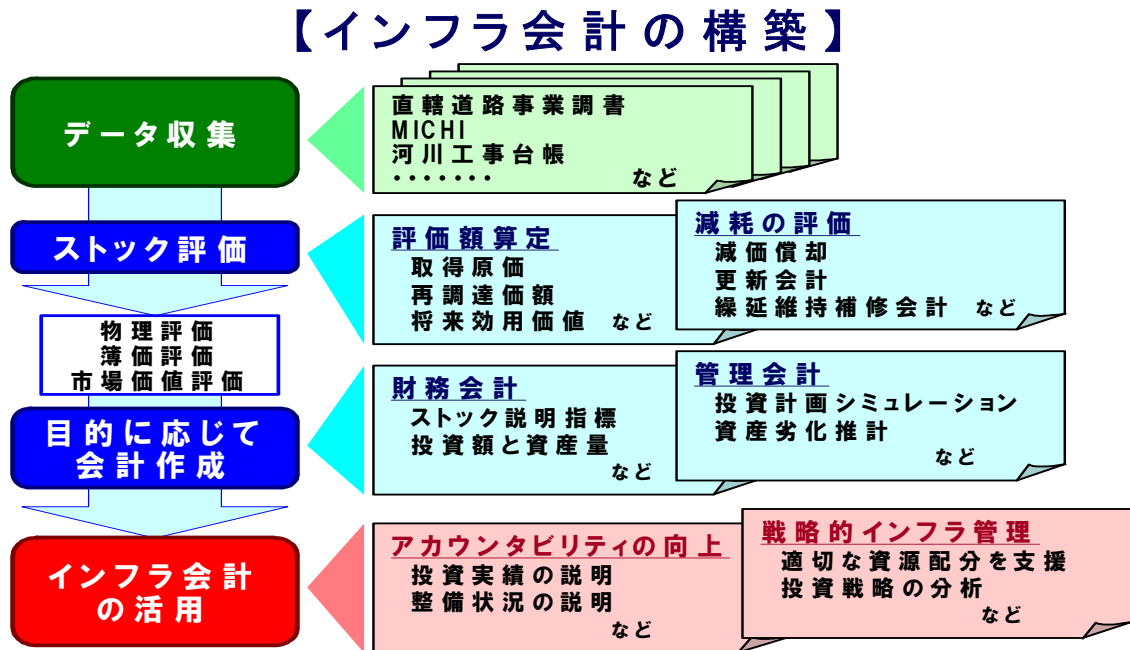


図1-2-5 インフラ会計の構築概念

ここで、財務会計とは、インフラ資産について実際に投資したフロー情報と投資によって形成されたストック情報を記録・評価し、住民などへの説明を果たすもので、以下の活用が考えられる。

- ① インフラ資産形成状況の説明
- ② 税金の活用状況の説明
- ③ 資産と負債との関連についての説明

また、管理会計とは、将来の資産の状態および評価額を反映した戦略的インフラ管理を行うものであり、以下の活用が考えられる。

- ④ 将来の維持更新費用の評価
- ⑤ 客観的指標による管理目標の設定
- ⑥ 効率的な投資計画の策定

企業会計における管理会計は、今後の企業の経営方針・戦略を示す内部資料としての性格を持つが、上記④～⑥は将来の投資配分計画やインフラ資産が提供するサービスレベルを表しており、これらを対外的に説明することで、より一層の透明性が確保される。

これらの活用を大きく分けると、「財務的なアカウントビリティの確保に必要な情報を提供(財務会計)すること」、「インフラ資産の管理に必要な情報を提供(管理会計)すること」、「上記会計から得られる情報から行政マネジメントの充実を実現する情報を提供すること」の3つの目的に括られる。