

公会計における財務報告の目的についての論点整理

平成 15 年 9 月 1 日

日本公認会計士協会

目 次

はじめに.....	1
I 公（報告主体）の範囲及び分類	1
II 説明責任と会計責任	5
III 会計年度間（世代間）の負担の衡平	9
IV 財務報告における情報が備えるべき要件	11
V 財務報告の限界	17
VI 財務報告の諸目的.....	19
VII 発生主義会計の導入の必要性	23
VIII 各研究報告におけるその他の配慮すべき重要な事項.....	26
結び.....	27
用語の説明	28

はじめに

公会計分野では、諸外国及び我が国において、既に多数の会計基準、研究報告等（以下「研究報告等」という。）が公表されている。そこで、このような状況を踏まえ、内外を問わず、公会計に関するいくつかの研究報告等についてテーマごとにどのような記述となっているか整理することとした。テーマごとにいわば横串を刺すことによって、研究報告等の位置付け、考え方等を整理し、今後の調査・研究に資することを目的としたものである。

本研究資料は、以上の認識の下、「財務報告の目的」について取りまとめを行ったものである。研究報告等としては、IFAC-PSC の公表した IPSAS 第 1 号、米国の連邦会計基準を定める FASAB の公表した概念意見書第 1 号（以下「SFFAC 1 号」という。）米国の地方自治体・州政府・地方政府等が適用する会計基準を定める GASB の公表した概念意見書第 1 号（以下「GASB」という。）英国財務省の公表した資源会計マニュアル、当協会の公表した公会計概念フレームワーク及び公会計原則（試案）など（詳細は後述「用語の説明」参照）の関連文献を用い、「財務報告の目的」について、さらに 公（報告主体）の範囲及び分類、説明責任と会計責任、会計年度間（世代間）の負担の衡平、財務報告における情報が備えるべき要件、財務報告の限界、財務報告の諸目的、発生主義会計の導入の必要性、各研究報告におけるその他の配慮すべき重要な事項を設定して整理を試みた。なお、各研究報告等は各々の構成を持つため、各細テーマは内容において重複する部分もあるが、この点重複を恐れず記述した。

I 公（報告主体）の範囲及び分類

公の範囲について、IPSAS、公会計概念フレームワーク、公会計原則（試案）では中央・地方政府（国、州、県、市、町など）及びその関連組織（エージェンシー、特殊法人等）が含まれるのに対し、SFFAC では米国連邦政府（政府機関、政府機関の実行する一連のプログラムを含む。）資源会計では英国中央政府部門（重要なエージェンシーを含む。）GASB では州、地方政府及び関連機関に範囲を限定している。

公の分類については、GASB、公会計原則（試案）IPSAS がガバメント・タイプとビジネス・タイプに大別している。ただし、GASB、公会計原則（試案）は、両タイプを適用対象としているのに対し、IPSAS はビジネス・タイプを適用対象としていない。公会計概念フレームワーク、SFFAC、資源会計では中央政府、地方政府、その関連組織等を列挙するにとどめ、ガバメント・タイプ、ビジネス・タイプを分けていない。

1. IPSAS

IPSAS 第 1 号は一般目的財務諸表の表示に適用されるものである。一般目的財務諸表と

は、自己の特別に必要な情報に合わせた報告書を利用する立場にない利用者たちの要望を満たすための財務諸表である。また、本基準書は、個別主体の財務諸表にも、政府全体の財務諸表などの経済主体の連結財務諸表にも等しく適用される。政府系事業体（GBE）を除くすべての公的主体に適用される（Para1）。

なお、IPSAS の前文（Preface to International Public Sector Accounting Standards）では、public sector を次のように定義している：「公的部門」とは、中央政府、州政府、地方政府（例：市、町） 関連する政府組織（エージェンシー、委員会、企業等）を意味している。

2. SFFAC

適用対象は、連邦政府（米国政府全体及び政府機関やプログラムなどの各報告主体の両方を指す。）である（para 1）。

連邦財務報告を行う部門もしくはユニットを定義するための基準及びそれを表現するための用語については未検討である。このため、「主体」という用語を、米国政府全体を言及する場合、政府機関等の政府を構成する組織を言及する場合、プログラムなどの報告主体を言及する場合の総称的用語として用いている（para14 脚注 1）。

3. GASB

適用対象は、州、地方政府及び関連機関である。分類は、ガバメント・タイプ及びビジネス・タイプである（GASB 概念意見書第 1 号：para1,10,11、GASB34：para3）。

4. 資源会計

(1) 資源会計マニュアル

資源会計マニュアルは、省庁・部局等の連結資源会計と、本マニュアルで指定される範囲内に含まれる財政援助団体に関する会計にも適用される。それらは、以下のとおりである。なお、NDPBs とは non-departmental public bodies を表す。

議会により予算決定するエージェンシー及び、議会により費用支出を行う非執行型 NDPBs（勸告的 NDPB（advisory NDPBs）や、審判所 NDPBs(tribunal NDPBs)などを含む省庁・部局等の非エージェンシー部分）

議決により意思決定する財政援助エージェンシーで省庁部局等の全体ではないもの

本マニュアルで指定される範囲内に含まれる執行型 NDPBs

National Health Service (NHS) health authorities and primary care trusts

については保健省で発行されている別途規定に準拠する。また、ウェールズにおいては、議会で発行されている別途規定に準拠する。これらの規定は、資源会計のもとで適用される会計方針で採用される。

(para1.6.1)

省庁・部局等は、年次報告書と、境界 (boundary) の範囲内の全会計単位を網羅する連結資源会計を作成することになる。境界は、GAAP の「グループ」の概念とは異なる。なぜならば、目的が異なるためである。境界は、財務及び業務を支配するためのものではなく年次予算統制のためのものである (para1.5.1)

境界とは、次のものを含む。

財政援助エージェンシー

歳出プロセスを通じて報告される省庁・部局等及び費用支出が歳出プロセスを通じて報告されるその他の団体双方の、非エージェンシー部分。非執行型で省庁・部局等ではない公共機関 (NDPBs) や、審判所 NDPBs を含む。

例外的に、歳出プロセスを通じて報告されないような、執行型 NDPBs 及び他の公共機関を持つ団体で、連結するに適した理由が存在する場合でも対象となる。

NHS health authorities and primary care trusts.

(para1.5.2)

境界には、次のものは含まれない。

トレーディング・ファンド

国営企業 (nationalized industries)

NHS trusts

執行型 NDPBs (歳出プロセスを通じて説明されない勧告的 NDPBs と審判所 NDPBs を含む。1.5.2 に上述した例外を除く)

para1.5.2 に上述した例外を除き、部局が戦略的統制を実行する他の公共機関
地方政府

公営企業 (public corporations)

付録 1 に記載されている中央政府内の基金及び会計 (特別会計)

付録 2 に記載されている、借り入れと税収の双方を含む収入と支出のフロー
統計局 (ONS) によって、民間セクターに分類されるすべての団体

(para1.5.3)

(2) IFAC・PSCの資源会計に関する報告書

資源予算及び決算（RAB = resource accounting and budgeting：以下「RAB」という。）は、40以上の全イギリス中央政府部門に適用されている。適用対象は2000～2001年において45会計にのぼる。各部門の資源会計には、エージェンシーも含まれる。また、政府職員を対象とした7つの主要な年金会計にも適用されている。さらに、スコットランド、北アイルランド、ウェールズの各地域でも資源会計が多くの「権限委譲された会計単位（devolved bodies）」で行われている。適用対象外なのは、中央の主要な政府基金（特に整理公債基金（Consolidated Fund）、政府貸付資金（National Loans Fund））、境界の範囲外のexecutive NDPBs、トレーディング・ファンド、NHS Trusts、その他の公企業、地方政府である。

5. 公会計概念フレームワーク

利益の獲得を目的とせず、または、利益の多寡が成果の評価基準とはならない公共部門における経済主体の全般（中央政府、地方公共団体、特殊法人等）を対象とする。

ただし、公共部門の内部においても、中央政府は、国家主権の執行機関として、対外的な独立性を保持する義務と責任を負うこと、国内的な法的階層構造においても、課税徴収権や（中央銀行を通じた）通貨発行権に見られるように、特殊な地位にあること等の特徴により、性質上、他の公共部門における経済主体とは区別して取り扱う必要がある。他方、地方公共団体は、独自の課税徴収権を有するものの、地方財政計画や地方交付税交付金等からなる地方財政制度を通じて、中央政府による財源保障に依存している点で、性質上、中央政府とは区別される。また、特殊法人、認可法人及び独立行政法人（特殊法人等）についても、収支相償原則等、独立採算を旨とするものもあるが、経営結果によっては必ずしも経済の実態としての財政破綻があり得ない訳ではなく、究極的には中央政府による財源保障に依存している点で、地方公共団体と同様、中央政府とは区別して取り扱われる。

なお、公共部門における経済主体について、収益力や営利性の程度を基準として、ガバメント・タイプとビジネス・タイプ等に大別し、異なる会計処理をすべきとの考え方ではなく、区別をする必要はない（1 公会計概念フレームワークの意義 1.2 適用対象となる経済主体）。

6. 公会計原則（試案）

公的部門の範囲は、国及び地方公共団体である（公会計原則（試案）設定注解1）。また、公的部門の分類は、行政型報告主体と事業型報告主体に分類している。なお、事業型報告主体は、さらに(1)行政代行型（料金収入を得ることなく、もっぱら行政活動の代行を目的

にしている報告主体）、(2)収益獲得型（積極的に収益を獲得し、当該利益金を国庫等に納付することを目的として設立され、活動している報告主体）、(3)収支均衡型（サービスの対価としての料金を得て事業を行っているが、積極的に利益の獲得を目的とせず、もっぱら、公的サービスの提供を目的としている報告主体）の3つに分類している（同2）。

II 説明責任と会計責任

政府等は、委託者である住民等の「知る権利」を満足させる説明責任を負っているとの前提から、その説明のための情報を提供する義務を負っている（SFFAC、GASB）。その内容は、委託者に対して、経済的・効率的・有効的な運営がなされたかを説明するもの（SFFAC）であり、財務以外の報告書も要求される（IPSAS）としている。また、説明責任は、政策採否、事業目標及び成果・業績に関する効率性や経済性、計画策定や予算配分、法令遵守の各段階に及ぶとしている（SFFAC・公会計概念フレームワーク）。

1. IPSAS

一般目的財務諸表の目的は、資源配分についての意思決定を行い、かつ、意思決定を評価する広範囲の利用者にとって有用な主体の財政状態、業績及びキャッシュ・フローについての情報を提供することである。とりわけ、公的主体における一般目的財務諸表の目的は、意思決定に有用な情報を提供し、自らに付託された資源について付託された主体の説明責任を示すことにあるべきである（para13）。

財務諸表の作成及び表示の責任は、国や地方政府などによって異なる。作成責任者と承認者とが異なる場合もある。政府全体の連結財務諸表の作成責任は、通常は主計局長と財務大臣の両者が連帯して有する（para17）。

特に、主たる目的が非営利の主体の管理者は、財務目的のみならず、サービス給付の説明責任も負う。この場合は、財務以外の報告書も要求される（para 16）。

主体は、資源配分についての意思決定やその評価を行うためだけでなく、利用者が主体の業績、受託責任の評価の実施を助けるため、追加情報を提供することが奨励される。追加情報については、資源配分の意思決定及び評価に加え、主体の業績及び資産の受託責任を評価する追加情報の提供を奨励する。例えば、業績指標、サービス業績報告書（statements of service performance）、プログラム・レビュー、管理者の報告書等による、アウトプットとアウトカムの詳細が挙げられる（para 23）。

主体は立法上、規制上、その他外部から強制された規則への準拠性についての情報開示も奨励される。財務諸表に準拠性の情報が含まれていない場合には、準拠性の情報が含まれている文書を注記により紹介することが有用と思われる。非準拠の情報は、説明責任の目的に関連し、また、利用者による主体の業績並びに将来の運営方針の評価に影響を与え

るものである。加えて、将来の主体への資源配分に関する意思決定にも影響すると考えられる (para 24)。

2. SFFAC

「説明責任 (accountability)」及びその必然的結果である「意思決定の有用性」は、政府会計及び財務報告の 2 つの基本的価値といえ、連邦財務報告目的の基盤を提供する。民主主義政府は、誠実性、業績及び受託責任に対する説明する責任を負うべきであり、したがって、政府は、説明責任の評価のために有用な情報を提供しなければならない。同様に、民主主義政府は、市民と公選公務員の意図する目的のために、経済的、効率的かつ有効的な運営に説明責任を負う。また、政府の政策・プログラムを策定、選択、実行する公務員は、政府機能の計画、統制、実施のために有用な情報が必要である (para 71)。

説明責任を果たすためには、第 1 に、誰に対して説明責任を負っているのかの特定と、第 2 に、説明責任を実行し表明するための情報が必要となる (para 72)。

公的部門では、複数の異なる説明責任を見出すことができ、同じ情報でもそれぞれの説明責任によって異なる解釈がなされる可能性がある。例えば、公的な説明責任には次の 5 つのレベルがあるとの説がある。

レベル 1 . 政策の説明責任

政策の選定・却下に対する説明責任 (価値)

レベル 2 . プログラムの説明責任

目標の設定と達成に対する説明責任 (アウトカム)

レベル 3 . 業績の説明責任

効率的な運営に対する説明責任 (効率性・経済性)

レベル 4 . プロセスの説明責任

求められる行動を実施するための、適切なプロセス、手続及び方法に対する説明責任 (計画・配分・管理)

レベル 5 . 誠実性・合規性の説明責任

支出が承認予算及び費目に準拠しているかに対する説明責任 (コンプライアンス)
(para 73)

民主主義では、任命公務員は上官に説明責任を負い、公選公務員は市民に説明責任を負う。任命公務員及び公選公務員が説明責任を実行し表明するために、会計・財務報告が役立つ。上記の各説明責任のうち、レベル 5 (誠実性・合規性の説明責任) の説明責任は、一般の人々が最も会計と関係があると考えられている。しかし、従来から、会計専門家は、(レベル 5 のみでなく) 各種の説明責任の達成と表明のために、会計が貢献でき、また貢献すべきであると認識してきた。会計が貢献すべき説明責任には以下がある。

財務資源に対する説明責任

法の規定及び行政方針についてのコンプライアンスに対する説明責任

運営上の効率性と経済性に対する説明責任

政府プログラム・活動の結果に対する説明責任 これらは達成度、便益及び有効性に反映される (para 74)

連邦政府の財務諸表の利用者は、市民(citizens) 議会(congress) 行政幹部(executives) プログラム管理者 (program managers) の 4 種類に類型化できると考える (para 75)

3. GASB

政府の説明責任は、住民には「知る権利」(住民や選挙で選ばれた議員が議論の対象とする事実を公的に知る権利) があるという考えに基づいている。

説明責任を評価するため、住民や立法及び監督機関が財務報告を利用することが一般的に行われており、財務報告の利用目的にその意味が含まれている。すなわち、説明責任の評価に役立つ財務情報は、予算と実績を比較する目的、財政状態と運営結果を評価する目的、財務関連法規、規則、通達に対する準拠性を評価する目的及び、効率性や有効性を評価する目的に資する資料の提供をもって、納税者の知る権利を満足させることであり、会計年度間の負担の衡平が図られているかどうかの判断に役立つ情報を提供するものでなければならない。

このうち、効率性や有効性を評価する目的、すなわち政府機関におけるサービス提供の努力、コスト及び成果 (Service Efforts and Accomplishments、以下「SEA」という。) を利用者が査定する役立ちのために提供される情報は、非財務情報を含むものである。

これまで、州及び地方政府の財務諸表は利用された公的資源と引き換えに市民が何を受け取ったか、あるいは経済的、効率的、効果的に資源が利用されたかに関する情報等を伝達することを意図してこなかった。

しかし、これが達成されるのを支援するため、伝統的な会計測定値を超えた一般目的の外部財務報告の要素を拡張、設定する必要がある。

SEA 報告の要素には、SEA 測定値のカテゴリーと説明情報が含まれる。ここで SEA 測定値のカテゴリーとは、以下の 3 点である。

サービス提供の努力の測定値 (インプットの指標)

サービス提供の成果の測定値 (アウトプット及びアウトカムの指標)

サービス提供の努力とサービス提供を関連付ける測定値 (効率性及びコスト - アウトカムの指標)

(GASB 概念意見書第 1 号 : para32,56,61,77C、GASB34 : para 2、GASB 概念意見書第 2 号 : para 4,5,39,51 ~ 56)

4. 資源会計

資源会計のマニュアル等では、直接的に説明責任の定義に触れている記述はない。しかしながら、議会に対する説明責任は負っているため、説明責任を果たすために有効である旨の間接的な記載は次のように行われている。

(1) 資源会計マニュアル

資源会計マニュアルは、議会によって定められた規則と手続であり、良好な財務統制を保証し、適正性の高度な基準を推進し、VFM を改善し、有効な説明責任の確保に資するように設計されている (para 1.4.1)。

資源会計マニュアルで記述されている会計方針は資源会計のためだけではなく、中央政府の歳出の計画と統制の基礎を形成するものでもある。それらの会計方針は、必要な基礎を提供するのに十分であり、不可欠なものである。GAAP の要請及び議会における説明責任の要請、公共支出の計画と統制の要請は大部分で一致する。しかし不一致の場面が生じたら、GAAP を適用することになる (para 2.1.2)。

(2) IFAC・PSC の資源会計に関する報告書

資源予算は、公的支出の計画及び統制の根拠として資源会計情報を使用している。RAB は、政府の政策優先順位を部門の戦略や予算に提供することを目的としており、議会に政府サービスの重要な効率性と有効性を報告する。政府サービスの提供を改善することが主目的である (para3)。

5. 公会計概念フレームワーク

説明責任とは、本来、財産管理者の受託者責任の存在を前提として、その受託者責任の成立から解除に至るプロセスを会計的に説明することを意味する。受託者責任の一体のものとして、「受託者責任会計」又は「受託責任会計」と呼ばれることもある。

政府等は、意思決定や政策形成について、これを可能な限り国民の利益の方向性に合致させる義務ないし責任（受託者責任）を負うと同時に、その遂行結果に関する情報を国民に対して報告し、説明を行う責任（公的説明責任）を負っている。

公的説明責任とは、国家のガバナンス構造の下、政府がいわば信託法上の受託者責任を負うことを前提として、その受託者責任の遂行状況及びその結果、すなわち、税資金の運用に関する意思決定や政策形成、公共サービス提供の努力と成果等について、国民に対して報告し、説明すべき会計上の責任をいう。

公的説明責任は、通常、以下の 5 段階レベルに区分して表示される。

政策 (policy) レベルの説明責任：政策の採否、価値 (value)

事業 (program) レベルの説明責任：事業目標の達成、成果 (outcome) 及び有効

性 (effectiveness)

業績 (performance) レベルの説明責任：効率的な運営、効率性 (efficiency) 及び経済性 (economy)

運営過程 (process) レベルの説明責任：適正手続、計画・配分・管理等

法令準拠レベルの説明責任：予算準拠性等

(3 公会計の目的 3.3 公会計の目的 3.3.1 責任の明確化 3.3.1.2 公的説明責任)

6. 公会計原則 (試案)

公的部門の報告主体は、主として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ついて明瞭に説明すべき説明責任を負っている (公会計原則 (試案) の設定について)。

III 会計年度間 (世代間) の負担の衡平

会計年度間あるいは世代間の負担の衡平性には、(1)財務諸表面から見た、コストは年度ごとに衡平に負担すべきであるという会計年度間の衡平という考えと (短期) (2)現役世代と将来世代という世代別の納税者又は国民からみた、世代間の負担の衡平という考えがある (長期)。

(1)の側面については、会計年度間の負担の衡平は、会計責任の重要な部分であり、国民による公的管理の基本である。当年度のサービスに対して当年度の収入は十分か、将来の納税者が過去のサービスの負担を負う必要があるかについて利用者が調査できるように、財務報告は有用である必要がある。(2)の側面については、さらに、議会制民主主義に内在する問題として、選挙権を有する現役世代が、選挙権を有しない将来世代の負担に基づく財政支出を行う誘引があるが、必要な財務報告の作成・公表により、民主主義を実質的に補完すべきである。

1. IPSAS

該当なし。

2. SFFAC

財務状況の改善又は悪化の理由を分析することは、財政負担が本年度の納税者から、恩恵を受けない将来の納税者に先送りされたかどうかを明らかにすることに有用である。この先送りの概念は「会計年度間の衡平 (interperiod equity) 」と言われることがある (para 137)。

3. GASB

「世代間の負担の衡平」という用語での1世代は約30年と定義付けられて長く、財務報告の期間（会計年度）ではとらえきれないので、むしろ「会計年度間の負担の衡平」が適当である。

例えば、2年ごとの予算を立案している政府にとっては会計年度間の負担の衡平は2年間で評価することになるが、長期間にわたって評価するために、多年度に渡る情報が使われることもある。

会計年度間の負担の衡平は会計責任の重要な部分で、住民の公的管理の基本である。そのため、財務報告目的を設定するに当たっては、会計年度間の負担の衡平ということを考慮に入れる必要がある。要するに、当年度のサービスに対して当年度の収入は十分か、また将来の納税者が過去のサービスに関する負担を引き受ける必要があるかどうかということ、利用者が調査するときに、財務報告は役立つ必要がある。

多くの政府の法律は均衡予算を要求している。この法律の意図するところは、政府が財政危機に陥ることを回避し、「身分相応に暮らす」ための歳入歳出行為を求めることにある。同様に、多くの州法では、借金を、その借金によって購入した財産の耐用年数以内に返済するように要求している。均衡予算と債務制限に関する法律は、ある年度、ある期間、又はある世代の、ほかに対する衡平性を達成することを目的とした法律の例である（GASB 概念意見書第1号：para59,60,61）。

4. 資源会計

該当なし。

5. 公会計概念フレームワーク

我が国の財政制度及び財政運営においては、国会による財政民主主義のもとに、あらゆる財政政策上の判断が国会決議に基づかなければならない。例えば、公債限度額についても、建設国債、赤字公債のいずれの場合であっても、国会の決議を経て決定されることになっている。

確かに、この財政処理権限に関する国会決議原則は、国会活動の経済的側面である財政において、民主主義的な運営を確保することを立法趣旨とするものである。しかし、そのような制度枠内においては、選挙権を有する現役世代の利益の方向性に沿った国政上の意思決定は期待できるが、他方、将来世代、あるいは、まだ生まれてきていない世代の利益にかなう意思決定は必ずしも期待し得ない。現実的にも、そのような国会における意思決定は、公債残高の累増という形で時間軸上の資源配分を歪め、世代間の負担の不均衡を拡

大している。

これらに鑑みれば、財政政策上の意思決定に際しては、民主主義の原理に則して、財政処理権限に関する国会決議原則を遵守することに加えて、財政政策を政府による金融仲介作用、すなわち、異時点間（現在から将来）にわたる経済資源の調達及び配分としてとらえ直し、それらのコストを現役世代及び将来世代の間でいかに配分すべきなのか、といった観点を重視すべきである。換言すれば、将来の声なき声を公会計情報として把握し、その利益を守ることを通じて実質的に民主主義を補完すべきとしている（２ 公会計制度改革の背景 2.2 財政機能との関連 2.2.1 資源配分の調整）。

6. 公会計原則（試案）

資産のサービスの提供と債務の償還とを対応させること（資産の有効利用可能期間に亘った債務の償還）が、受益と負担との関係の均衡を保つために必要となる（貸借対照表原則注解 1）。

IV 財務報告における情報が備えるべき要件

財務報告は、財務諸表等を利用者に伝達するための手段であり、それが有効に行われるために具備しなければならない基本的特徴ないし特性である、「理解可能性」、「目的適合性（目的関連性、適切性を含む。）」、「信頼性」及び「比較可能性」が各基準において挙げられている。「重要性」の概念が要件として明示されているものは、公会計概念フレームワーク及び公会計原則のみである。

これに加えて、財務報告がその効果を発揮するために必要な条件である、「適時性（SFFAC、GASB、公会計原則（試案））」及び「コストとベネフィットの均衡（公会計概念フレームワーク）」並びに財務報告の前提の概念である「継続性（SFFAC、GASB）」が一部基準において挙げられている。公会計原則においては、「正確性」も挙げられている。

1. IPSAS

財務諸表で提供される情報の質は、利用者にとって財務諸表の有用性を決定するものであり、4つの主要な質的特徴として、理解可能性、目的適合性、信頼性、比較可能性である。理解可能性とは、利用者が通常その意味を理解できると考えられるとき、情報は理解可能となるということである。目的適合性とは、過去、現在又は将来の事象を評価することである。例えば、過去の評価を確認し是正するために情報を利用できるなら、その情報は利用者にとって目的適合性があることになる。信頼性とは、情報に重大な誤りや偏りがなく、情報が表現しようとするものを誠実に表現しているため、利用者が情報

を信頼できることである。比較可能性とは、利用者が、財務諸表のある情報と他の報告書の情報を比較して、類似点や相違点を識別できることである。他の質的特徴として、重要性、表示の忠実性、実質優先の原則、中立性、慎重性、完全性、適時性、便益とコストのバランス、質的特徴間のバランスをあげている（付録 2）。

財務諸表の完全な 1 式は、財政状態報告書、財務業績報告書、純資産・持分変動計算書、キャッシュ・フロー計算書、会計方針及び財務諸表に関する注記である（para 19）。

予算面では、権限ある議会が承認した予算と実績との比較を、財務諸表に含めることを奨励する（para 22）。

追加情報については、資源配分的意思決定及び評価に加え、主体の業績及び資産の受託責任を評価する追加情報の提供を奨励する。例えば、業績指標、サービス業績報告書（statements of service performance）プログラム・レビュー、管理者の報告書等による、アウトプットとアウトカムの詳細が挙げられる（para 23）。

財務諸表に準拠性についての情報がない場合、この情報を記載した書類に言及することは有益なことが多い。この情報は、利用者が業績評価や将来の活動を評価し、主体に対する将来の資源配分的意思決定を行う際に影響を与える可能性がある（para 24）。

2. SFFAC

財務報告は、財務情報を利用者（市民、議会、政府高官、及び政策実行責任者を含む。）へ伝達するための手段であり、これが有効であるためには、次の基本的特徴を満たす必要がある（para 156）。

理解可能性

会計基準に関して詳細な知識を有していないものも理解できる財務報告書でなければならない（para 157）。予想される報告書利用者のニーズに合わせて異なる情報を提供する複数の種類の報告書を作成し、それぞれに適切な量の詳細事項、解説、関連事例を付す必要がある（para 159）。

信頼性

提供される情報は裏付けとなる証拠があり、偏りがなく、表明すべきものを誠実に表明していなければならない（para 160）。

目的適合性

目的に適合するためには、提供される情報とその情報を必要とする目的の間に論理的な関係が成り立っていないなければならない（para 161）。

適時性

財務報告がその効果を発揮するためには、意思決定に影響を及ぼす時期を逸することなく発表されなければならない。適時性が満たされているだけでは、有効な情報とは言えないが、精度や詳細さをある程度犠牲にしてもいいほど必要な場合がある（para 162）。

継続性

財務報告における継続性の概念は、評価方法、会計の基礎、財務報告主体の決定など数多くの分野に拡大して必要な概念である（para 163）。

比較可能性

財務報告利用者による類似の連邦報告単位との比較に資するものでなければならない。財務報告間に違いが生じた場合には、基礎となる事象や組織に実質的な相違が存在したことを意味するものである（para 164）。

現在及び潜在的な連邦財務報告利用者が必要とする財務情報は、次の 6 つに分類できる（para 183）。

予算財源の源泉と利用についての情報

運営及び関連する資源についての情報

政府資産についての情報

政府の負債及び財政的負担についての情報

将来の懸念事項についての情報

財政統制の水準を開示する情報

3. GASB

財務報告は、財務情報を利用者に伝達する手段である。この伝達が効果的に行われるように、財務報告における情報は以下のような基本的特性を有していなければならない（GASB 概念意見書第 1 号：para 62）。

理解可能性

財務報告における情報はできる限り簡潔に示されなければならない。会計基準に関して詳細な知識を有していないものも理解できる財務報告書でなければならない。財務報告は利用者が情報を理解するために役立つ説明や解説を含んでいなければならない。しかし、単に難解だからという理由でそのような情報を除外してはならな

い。

信頼性

財務報告は信頼できるものでなければならない。つまり検証可能性、偏見がないこと、会計事実の忠実な表現及び理解可能性といった諸条件を満たす必要がある。信頼性とは正確性や確実性を意味するものではなく、合理的な見積りを含むものである。

適切性

提供される情報が必要とされる特性（例えば、適時性、信頼性）を満たした上で、その情報目的との間に緊密な関係があること。

適時性

財務報告がその効果を発揮するためには、意思決定に影響を及ぼす時期を逸することなく発表されなければならない。適時性が満たされているだけでは、有効な情報とは言えないが、正確性や詳細さをある程度犠牲にしてもいいほど必要な場合がある。

継続性

財務報告においては、一度会計原則や報告方法が採用されたならば、同様の取引や事実すべてに用いられるという前提がある。その継続性という概念は、評価方法、会計原則、財務報告単位の決定というような多くの分野にまで広がっている。もし会計原則や財務報告単位が変更されたならば、その変更の内容と理由はその変更による影響とともにディスクローズされなければならない。

比較可能性

財務報告は、比較可能でなければならない。利用者が政府間の比較、例えば、ある特定の行政コストや収入の構成を比較するに当たって、財務報告は役に立たなければならない。

4. 資源会計

資源会計マニュアルでは、会計環境に照らして会計方針が適切かどうかを判定するに当たり、財務報告基準（FRS）18 が要求する 4 つの目的を挙げている。IFAC・PSC の資源会計に関する報告書でも para41 で同様の 4 項目を挙げている（para2.2.3）。

目的適合性

資源会計は、財務業績と財政状態に関する情報を提供する。それらは、経営責任を評価し、意思決定を行うために有用なものである。

信頼性

取引の実態や過去の会計事象を反映しているならば、会計情報は信頼性がある。不偏であり、重要な誤謬がないこと

比較可能性

期間比較と他社比較

理解可能性

通常の読者にとって理解可能な内容であること

5. 公会計概念フレームワーク

目的適合性

公会計情報は、過去・現在及び将来の事象又は成果について、予測又は事前の期待値の確認・訂正（フィードバック）を通じて、情報利用者の意思決定に影響を与える能力を持ち、かつ、それらの意思決定に影響を与えるタイミングで提供される場合に、目的適合的であるといえる。

信頼性、表現の忠実性

信頼性とは、情報に誤謬又は偏向（バイアス）を伴わず、事象の忠実な表現であることを保証する情報の特性をいう。

比較可能性

公会計情報は、期間ごとの比較や、公共部門における他の経済主体（他国政府、他の地方公共団体等）との比較が可能なものでなければならない。

理解可能性

公会計情報は、最重要の利用者たる国民にとっても、理解しやすいものでなければならない。

重要性

情報の重要性とは、周囲の状況に鑑み、財務書類が省略又は誤表示されている場合

に、その財務情報に依存する合理的な人間の判断が変更又は影響を受ける恐れがあるとき、当該情報の省略又は誤表示の大きさを意味する。

ベネフィットとコストとの均衡

公会計情報から得られるベネフィットは、情報提供に係るコストを上回るものでなければならない（４ 公会計情報の定性的特徴）。

6. 公会計原則（試案）

公的部門による財務報告は、次の要件又は特質を備えていなければならない（一般原則（注７））。

信頼性

財務報告は、その利用者が財務的判断を行うに当たり、信頼して利用できるものでなければならない。

正確性

財務報告は、事実を正確に開示するものでなければならない。

適時性

財務報告は、その利用者に適時に財務情報を提供するものでなければならない。

目的適合性

財務報告が適切であるためには、提供される情報がその目的に適合していなければならない。

理解可能性

財務報告は、容易に理解できるものでなければならない。

比較可能性

財務報告は、利用者が報告主体間及び時系列比較をするために役立つものでなければならない。

重要性の原則（注７）

公的部門報告主体が目的とするところは、公的部門の財務内容を明らかにし、報告主体の財務の健全性等の状況に関する財務報告利用者の判断を誤らせないようにする

ことにあるから、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る。また、重要性の原則は財務諸表の表示に関しても適用される。

V 財務報告の限界

各研究報告等で触れられている財務報告の限界を内容別に列挙すると、適時性の確保の困難性、便益とコストのバランスの確保の困難性、情報利用者の要求を予定される財務報告のみで満足させることの困難性、判断や見積り等不確定な情報が含まれる点、量的情報が多く含まれる点、資本維持概念が成り立ち得ない点である。

目立った異同点としては、財務報告の情報が備えるべき要件について、IPSAS 及び GASB では、便益とコストのバランスをとることは困難であるとしているが、公会計概念フレームワークでは、公会計情報から得られる便益は、情報提供に係るコストを上回らねばならないとしている点が挙げられる。

また、公会計概念フレームワークでは、資本維持概念が成り立ち得ないとして、それを財務報告の限界としているが、維持すべき資本を減少させないことを、政府が将来世代に対し負っている受託者の責任のひとつととらえ、それを現在世代のモニタリングに任せざるを得ないところに限界を見ているということは極めて特徴的である。

その背景として、貸借対照表の資産・負債差額を単なる差額概念ではなく、財産管理者たる政府の受託者責任を示す「納税者持分」として積極的に位置付けることとしている。これは、複式簿記によるストック＆フロー情報の会計処理と、それらが相互に関連する財務諸表の体系の採用を前提にしたものである。

1. IPSAS

財務報告の限界には、適時性と便益とコストのバランスがある。第 1 に、適時性における限界について述べる。適時に情報を提供するためには、ある取引のすべての分野が判明する前に報告することが必要となる。しかし、その結果、財務諸表の情報が備えるべき要件のひとつである信頼性が損なわれる場合がある。一方、すべてが判明するまで報告が遅くなれば、その情報の信頼性はきわめて高くなるが、公表される前に意思決定をしなければならない利用者にはほとんど利用価値がなくなり、他の要件である目的適合性が失われる可能性がある。

第 2 に、便益とコストのバランスによる限界がある。情報から引き出せる便益は、その情報を提供するコストを超えるべきである。しかし、コストは、必ずしも便益を受ける利用者が負担するわけではなく、情報の作成時に想定された利用者以外の利用者にも便益がある可能性がある。このため、便益対コストのテストを適用することが困難な場合がある

(付録 2)

2. SFFAC

政府会計及び財務報告は、情報や説明責任に対するすべての要求を満たせるわけではない。多くの場合は、異なる情報源や視点を活用することが不可欠あるいは有効である。このような制約は、連邦財務報告の目的について議論する上で、常に意識されるべきものである (para 155)

利用者のニーズによっては、一般目的財務報告以外の財務報告の方が質の高い情報を提供することがある。例えば、連邦政府以外の国家に関する分野別報告 (経済報告など) により質の高い報告がなされる場合がある (para 31)

財務情報のみでは意思決定に不十分であることが多く、財務報告には改善の余地があることが認められている。例えば、政府プログラムの効率性と有効性を評価するためには、コストに関する財務情報と業績に関する非財務情報が組み合わされなければならない (para 70)

3. GASB

財務報告には、次のような特徴がある。

- 提供できる情報は過去情報である点
- 情報提供のためのコストがかなりかかるものもある点
- 判断や見積りに基づく数値も含まれる点
- 情報に量的なものが多い点
- 一般経済状況や政治環境等の他の適切な情報と利用者側で結びつける必要がある点
- 多くの情報利用者の様々な要求を十分満たす情報を 1 つの報告で提供することは不可能な点。

(GASB 概念意見書第 1 号 : para70,71,72)

4. 資源会計

該当なし。

5. 公会計概念フレームワーク

企業会計上、資本維持概念は、「収益勘定」における損益計算に基づく利益計算概念としての性格を併せ持っているが、他方で、利益の獲得を目的としない公会計の場合、原則と

して、利益計算概念自体、不要である。したがって、公会計における資本維持概念とは、純粹に「政府が維持すべき資本量」そのものを問うものといえる。

しかし、誰が、どのようにして「政府が維持すべき資本量」を決定すべきなのであるか、例えば、豊かな森林を縦断するスーパー林道や（極端な例ではあるが）ピラミッドのような巨大モニュメントが、後世、真に必要とされ、維持されるべきインフラ資産であるかどうかについては、将来世代がその時々において民主的手続に従って意思決定を行っていく他はないと思われる。したがって、公会計の世界においては、「政府が維持すべき資本量」という意味での資本「維持」概念は成り立ち得ないと結論付ける他はなく、公会計における財務報告の限界と考えている。

その一方で、現時点においては「政府が維持すべき資本量」など決定できないからと言って、「納税者持分 (taxpayer's equity)」を無制限に減少させ、将来世代に負担を先送りすることを許す訳にはいかない。政府の財政運営を国民等利害関係者が監視（モニタリング）するため、「政府が保有する資本量の表示」という意味での資本「表示」概念は最低限必要としている（８ 公会計における資本維持概念 8.1 資本「維持」と資本「表示」）。

また、公会計情報から得られるベネフィットは、情報提供に係るコストを上回るものでなければならないとしていることも、公会計における財務報告の限界と考えている（４ 公会計情報の定性的特徴）。

6. 公会計原則（試案）

該当なし。

VI 財務報告の諸目的

財務報告の目的設定に当たっては、各研究報告共に財務報告利用者のニーズに応えることを掲げている。しかしながら、財務報告利用者やそのニーズの定義に応じ、各研究報告における財務報告の目的に差異が生じている。

例えば、GASB では、財務報告利用者を納税者としているが、SFFAC、公会計概念フレームワーク、公会計原則（試案）では公的部門内部での利用者も考慮している。このため、GASB は財務報告の目的を、納税者の知る権利を満足させること、会計年度間の負担の衡平が図られているかどうかを明らかにさせることなど、政府の説明責任の評価に役立つ情報を提供することとしている。一方、内部利用者も考慮している場合は、説明責任のみならず、受託責任を果たすための意思決定に必要な情報提供をも財務報告の目的としている。

また、いずれの基準も、公的部門の業績の説明、ないしは、業績の評価のために有用な情報の提供を、財務報告の主たる目的として掲げている点が特徴的である。

1. IPSAS

財務報告で提供される情報の質は、利用者にとって財務諸表の有用性を決定するものである。また、その目的は、意思決定に有用な情報を提供し、自らに付託された資源について付託された主体の説明責任を示すことであり、次の 5 つがある。財務資源の源泉、配分及び使途についての情報を提供する。主体がその活動源泉をどのように調達し、現金必要額を満たしたかについての情報を提供する。活動について資金を調達し、負債や支払確約額の支払を満たす主体の能力を評価するために有用な情報を提供する。主体の財政状態及び財政状態の変動についての情報を提供する。サービス提供コスト、効率性及び業績の観点から、主体の成績を評価する上での有用な情報を提供する（para 13）。

2. SFFAC

会計基準を整備する際の柱となる 4 つの基本目的を提案する。これらの目的は、連邦政府の説明責任の達成に資すること、また、政府財務情報の影響を受ける意思決定に望ましい情報を提供することを目的として設定されている。

各目的は、連邦政府を取り巻く環境を反映し、連邦財務情報の現在及び潜在的利用者が表明する数多くのニーズに応えるものである。また同時に、これらの目的は、連邦政府の既存の説明責任と財務報告制度を評価するための枠組み、新しい会計基準の導入により財務報告制度をコスト・エフェクティブな方法でどの程度強化することが可能かについて検討するための枠組みを提供するものである（para 109）。

予算準拠性

財務報告利用者に対して、予算資源がどのように調達され、使用されたか、またその調達と使用が法の規定に合ったものかについての説明責任を果たし得る情報を提供するものであること（para 13、112）。

運営業績

政府の資源管理の経済性・効率性及び有効性（すなわち、報告主体のサービス努力、コスト、成果、その努力と成果の関連性、報告主体の資産・負債管理状況）について、財務報告利用者が評価できるような情報を提供すること（para 14、122）。

受託責任

当該期間の行政運営と投資活動が国に対してどのような影響を与えたか、その結果として政府の財政状況がどのように変化し、また将来変化し得るかについて、利用者が評価するのに役立つ情報を提供すること（para 15、134）。

財務管理システムと内部統制

利用者が政府の財務管理システム及び内部統制が適正か否かを評価するのを支援すること（para 17、146）。

3. GASB

政府の説明責任の義務の遂行を助け、利用者が政府の説明責任の評価をするために役立たせる目的

説明責任はすべての目的にとって絶対的なものであり、そこから、他のすべての目的が発生する。そのために財務情報に要求される情報は、当年度の収入で当年度のサービスがまかなえているかどうかの情報、実績の財務数値の予算準拠性、準法性があるかどうかの情報、政府のサービス提供に関する努力、コスト及び成果（効率性、有効性）の評価への有用性のある情報がある。

利用者が政府の運営結果を評価するために役立たせる目的

そのために財務情報に要求される情報は、財源の源泉及び使用についての情報、政府の資金調達活動の内容についての情報、政府の財政状態の改善もしくは悪化の判断に必要な情報がある。

利用者が政府の提供し得るサービスの水準及びそのサービスを提供するために発生する債務の弁済能力の有無を評価するために役立たせる目的

そのために財務情報に要求される情報は、政府機関の財政状態に関する情報（財源である税金と公債に関する情報）、当年度以降にわたり使用可能な物理的及びその他の非財務的資源に関する情報（利用者が長短期の資本の必要性を評価するとき役立つもの）、資源に対する法律上又は契約上の制約及び資源を失う危険性の情報がある（GASB 概念意見書第 1 号：para76、77、78、79）。

4. 資源会計

(1) 資源会計マニュアル（para1.4.1）

資源会計マニュアルは、政府会計基準（Government Accounting）を補完する技術的な会計指針である。政府会計基準は、財務省によって定められ、公金の適切な統制と報告に主として関係する多様な指針を提供するものである。政府会計基準の勧告は大きく以下の 3 つの区分に分類される。

国会の要請

財務省の行政管理

良い事例としての参考

(2) IFAC・PSCの資源会計に関する報告書（para3）

RAB は、発生主義に基づく政府会計と予算のアプローチである。これは議会の統制を反映するとともに、インプットよりもアウトプットに焦点を移したものである。資源会計は、ただ単に発生主義を適用するだけでなく、より広範な意味を含めた用語である。部門の目的やアウトプットと、インプットとの関連性が重要な側面である。

資源予算は、資源会計情報を使用して、公的支出の計画及び統制の基盤としている。RAB は、政府の政策優先順位を部門の戦略や予算に伝達することを目的としており、議会に政府サービスの重要な効率性と有効性を報告する。政府サービスの伝達を改善することが主目的である。

5. 公会計概念フレームワーク

(1) 一般目的外部財務報告

財務情報の外部利用者は、情報に直接的にアクセスすることができないため、多くの外部利用者に共通する一般目的を満たす財務情報を必要とする。国民は、国家の構成員という意味で内部者といえるが、同時に、情報に直接的にアクセスすることができない一般目的財務報告の外部利用者としても位置付けられる。これは、公開企業の株主が、出資者として企業の構成員（内部者）であると同時に、一般目的財務報告の外部利用者でもあることと同様の関係にある。この他、公共部門の財務情報の外部利用者としては、例えば、公債の購入者又は潜在的投資家、公認会計士、国政調査権の行使により政府活動を監視する国会、会計検査院等が含まれる。

(2) 特別目的内部財務報告

公共部門における財務情報の内部利用者は、政府の意思決定及び政策形成を可能な限り国民の利益の方向性に合致させる義務と責任（受託者責任）を負っている。したがって、そのような特別目的を満たし得る、より詳細な財務情報を作成する権限を有していると同時に、国政遂行上の障害をもたらさない限り、これらを国民に対して報告する責任（公的説明責任）を負っている。公共部門における財務情報の内部利用者には、例えば、予算編成権を有する内閣の構成員である閣僚、納税等を通じて受託した経済資源を管理・運用する予算編成当局、立法権及び予算議決権を通じて政府の資源配分に関する意思決定に参加する国会等が含まれる（1 公会計概念フレームワークの意義 1.4 公会計情報の対象範囲 1.4.2 一般目的外部財務報告と特別目的内部財務報告）。

6. 公会計原則（試案）

- (1) 財務報告利用者による公的部門の説明責任の遂行状況の評価に資すること
- (2) 財務報告利用者の合理的な意思決定に役立つこと

公的部門のサービス提供能力（実体資本の充実状況及び公的部門の財政基盤の安定性又は健全性の状況）の評価、並びに、公的部門によるサービス提供の努力と成果（経済性、効率性及び有効性）などの業績評価に資するということに重点が置かれている（公会計原則（試案）の設定について）。

事業報告主体のうち、行政代行型の報告主体は、成果とコストに関する情報提供が重要である。収益獲得型の報告主体は、適正な財政状態と経営成績を示す利益金の計算が重要である（注 2）。収支均衡型の報告主体は、純資産の健全性（適正な債務の償還及び経営の安定性）に関する情報が重要である。

また、財務報告利用者の視点からは、住民等にとって、公的部門によるサービス提供の努力と成果等の業績評価に資し、また政府の財政状態をみることで将来の税金負担等を予測できる。政府にとって、発生主義に基づく財務数値を基にして、財政の 3 機能（資源配分の調整、所得の再配分、経済の安定化）が可能になる。投資家及び債権者にとって、政府の債務償還能力、将来の歳入能力に関心がある（注 1）。

VII 発生主義会計の導入の必要性

発生主義の適用は、IPSAS、資源会計、公会計概念フレームワーク、公会計原則（試案）において前提条件とされている。共通して述べられている理由は、発生主義による会計は現金以外の資産（固定資産など）に関し、その取得時だけでなく将来にわたり情報を提供できるため、財政上の意思決定に役立つコスト情報を充実できることにある。

また GASB34 では投資プロジェクトへの資本的支出や公債発行といった資本取引又は交換取引もフロー情報として把握するため修正発生主義が維持されているが、最終的には発生主義の報告政府全体の財務諸表と整合するように調整が加えられる。他方 SFFAC では、発生主義会計はすべての財務報告・成果報告の目的に適合するとは限らず、その採用に当たっては報告の目的にそって慎重に評価することが必要であるとされている。

1. IPSAS

発生主義の採用を前提としている（研究報告第 11 号、第 14 号ではその有用性等につき多くの言及がある。）。

2. SFFAC

発生主義会計は、一般的に財及びサービスと原価を適切に対応させる。しかしながら、すべての財務報告・成果報告の目的に適合するとは限らず、その採用に当たっては、報告の目的に沿って慎重に評価することが必要である（para 197）。

3. GASB

報告対象は、「政府型活動」、「企業型活動」及び「構成単位」に区分されることになっている。

「政府型活動」は、その財源を主として税金及びその他の非交換取引に求めるもので、「企業型活動」はその財源を主として利用者からの料金に求めるものである。この２つは、州政府及び地方政府を指し、その合計が「報告政府活動の合計」である。

「構成単位」は、報告政府から選任された代議員が財務的責任を有する法的独立組織（政府機関）を指す。

「政府型活動」については、発生主義及び修正発生主義が採用され、「企業型活動」及び「構成単位」については発生主義が採用されている。

それを報告書類別に見た場合、「報告政府全体の財務諸表」は信託活動（fiduciary activities）を除いて、政府全体について報告する情報を載せるべきであるとされており、その報告対象は、「政府型活動」、「企業型活動」及び「構成単位」に区分されることになっている。

「報告政府全体の財務諸表」は、測定対象を経済資源におき、発生主義会計を採用すべきであるとされている。

一方で、そのうち「政府型活動」は「政府基金の財務諸表」において、さらに「一般基金」、「特別収入基金」、「資本プロジェクト基金」、「債務処理基金」及び「恒久基金」に報告単位が分かれる。

政府基金会計においては、投資プロジェクトへの資本的支出や公債発行といった資本取引又は交換取引もフロー情報として把握するため修正発生主義が維持されているが、最終的には発生主義の報告政府全体の財務諸表と整合するように調整が加えられる（GASB34：para6、15、63、78～90、Appendix C）。

4. 資源会計

(1) 資源会計マニュアル（para2.2.6）

キャッシュ・フローを除く会計は、発生主義会計に基づき作成される必要がある。発生主義概念は、資産及び負債の定義の根幹に横たわっており、これはFRS 5号「取引内容の報告」で発表されている。

(2) IFAC・PSC 報告書 (para14、para16)

資源会計は、発生主義に準拠するものである。より良い経営上の意思決定情報を提供することで、政府部門のその目的を達成するためにその資源をより有効に活用できるようにする。

これは特に固定資産に関して明確である。例えば現金主義では資産の取得に際して資金の支出を行った記録がなされるのみで、資産の使用状況に係る記録が欠如している。使用中なのか使用済みなのか、売却されたのかが不明なのである。また、現金主義では資産及び負債の会計が欠如している。資産が取得されるとそれは勘定記録から消去されてしまうのである。

発生主義の利点は、すべての関連する部門活動の真実なるコストの、より良い実態を提供することである。コストと活動をより直接的に関連付けるためである。

資産と負債の受託者責任 (stewardship) と記帳とを改善することにある。なぜなら、各部門は貸借対照表を作成する可能性があるためである。

5. 公会計概念フレームワーク

現金主義の場合、その測定の焦点である現金は、貸借対照表に計上されるストック (資産及び負債) の 1 項目に過ぎないため、その他のストック (固定資産や長期負債等) に関する情報が不足し、その結果、財政運営が将来に及ぼす影響や将来負担を把握できないという問題が生ずる。特に、現在、我が国の財政状況は、歳入の 4 割前後が公債発行収入によるものへと変化するなど、ストック (資産及び負債) の管理とそれによる世代間にわたる負担の適正化といった点が極めて重要となってきた。これが、公会計の世界においても発生主義 (「発生主義」を会計の基礎とし、すべての「経済資源」を測定の焦点とする) が必要とされるに至り、「国の貸借対照表」(財務省)や「自治体バランスシート」(総務省)等において、貸借対照表上のストック情報 (資産及び負債の残高) が開示されることとなった大きな理由である (1 公会計概念フレームワークの意義 1.5 公会計主要財務諸表の測定の焦点 1.5.2 公会計上の測定の焦点)。

6. 公会計原則 (試案)

発生主義の導入には次のような意義がある。

行政評価に当たっての適正なコスト計算、資本費用の計算のため

発生主義会計に基づく企業部門の会計数値との不整合が生じるなどの不備を是正して我が国国民経済計算体系の整合性を確保すること (公会計原則 (試案) の設定について)

中長期における財政分析において、計画性、透明性及び正確性をもって財政の 3 機能（資源配分の調整、所得の再配分、経済の安定化）を達成する必要性（公会計原則（試案）の設定について）

単に、予算の遵守状況を報告するのみでは十分でなく、報告主体の財務に関するすべての責任を全うしたことを明らかにする（一般原則注解 2）

VIII 各研究報告におけるその他の配慮すべき重要な事項

1. 公会計原則（試案）

(1) 発生主義に基づく予算報告書の採用

財務情報の利用者として行政府（作成する主体）を加えた。予算統制のみのための財務情報から、行政評価に役立つ（発生主義に基づく）コストを把握させ、財政の 3 機能を達成するため

発生主義に基づく複数年度に及ぶ予算報告書の採用

2. SFFAC

連邦政府の会計基準の特徴は、外部向け情報開示と、内部向け情報開示の両側面を重視している。なぜならば、民間企業に比較して官僚機構は大規模で複雑であること、また、高級官僚は、組織内で情報システムが根付くのに要する時間に比べて、短期の任期で変わるためである（para 25）。

3. 公会計概念フレームワーク

(1) 複数年度予算

財政の機能として、(a) 資源配分の調整、(b) 所得の再配分、(c) 経済の安定化（景気調整）があり、その中で、経済の安定化（景気調整）を主たる目的とする公会計制度として「複数年度予算（double budget）」制度が挙げられる。

複数年度予算制度の下では、好況時の自然増収分を「資本勘定」に留保しておき、不況時に「資本的支出」を増額することにより、景気調整のための裁量的財政政策が可能となる。

戦後、我が国においては、景気調整の主たる手段として財政政策が多用される傾向が長く続き、景気対策の名の下、非効率ないし生産性分野に投資が固定されているため、公債残高が累増し、将来の税負担という意味でも限界に近づいている（2 公会計制度改革の背景 2.2 財政の機能との関連 2.2.3 経済の安定化）。

(2) 公法人の破綻

国家財政破綻認定のフロー変数として、景気循環サイクル(5~10年)を通して、会計年度ごとのプライマリー・バランス(公債費を除いた支出と公債発行収入以外の収入による財政収支)、名目成長率と借入金利(利子率)のバランスが挙げられる。加えて、ストック変数として政府の債務超過額が挙げられ、当該債務超過額を将来の課税徴収権の評価として無形固定資産に計上し、その上で税收の一定割合(公債の元本償還支出の比率等)で償却(償還)計算し、償却が一定期間(例えば3世代、約1世紀)以上かかることをもって実質的な財政破綻にあると認定することが可能になる(補論「公法人の財政破綻」3 公法人の破綻認定基準 3.1 総論: 国家財政)。

結び

財務報告の目的は、意思決定に有用な情報を提供し、自らに付託された資源について主体の説明責任を示すことである。各文献を通じて、大筋においてこのとらえ方は共通したものであるといえる。

意思決定に有用な情報を提供すること、自らに付託された資源についての主体の説明責任を果たすには、財務情報と非財務情報の2面が必要になる。財務情報は、さらに財務諸表に基づくものと、その他の財務情報に区別される。財務報告は、その目的からは、一般目的、すなわち一般的に公表される年次報告書や、予算機関等特定の機関に提出される特別目的財務報告や、説明責任の評価、資源配分、投資その他の意思決定に用いる目的に区分されうる。各区分においては、財務諸表、その他の財務情報、非財務情報が適宜合わせて用いられ、目的に沿った報告がされることとなる。

IPSAS、資源会計、公会計概念フレームワーク、公会計原則(試案)においては、発生主義の適用が前提とされている。ただ、発生主義は、企業会計における収益、費用の認識基準としての意義よりは、現金以外の資産(固定資産など)を認識するために必要な考え方として必要とされている。現金以外の資産を認識すれば、そこから、減価償却費やキャピタル・チャージなどのコスト情報を抽出することができる。そのようなコスト情報は、主体が、意思決定を行っていく上で有用な情報であると同時に、自らに付託された資源についての主体の説明責任を果たす上で有用な情報であるともいえる。その上、主体に帰属する資産、負債の全体像を示すことも可能となる。

非交換取引の多い公会計においては、収益の認識基準としての発生主義は、いわゆるビジネス・タイプの公企業を別にすれば、あまりその出番は多くない。発生主義で認識できる収益そのものが、(税を収益ととらえれば別であるが)、あまり存在せず、また重要なものは無い。企業会計と同様に、費用と収益を対応させ、その差額(利益又は損失)の計算に意味を与えることは難しい(減価償却費を認識するといっても、当該減価償却費を回収する収益が見込めるわけではない。)。このため、成果については GASB でいうところのその

他の財務情報や、非財務情報の充実が求められ、かつ重要な位置付けになる。私企業におけるディスクロージャーにおいても、有価証券報告書をみれば分かるように、様々な非財務情報が提供されてはいるが、公においては、成果を、すなわち私企業でいえば収益そのものに該当するものを、その他の財務情報、非財務情報を中心に説明していかなければならない点が、ビジネス・タイプや民間企業とは根本的に異なっているといえる。

会計が貢献すべき説明責任として、財務資源に対する説明責任、法の規定及び行政方針についてのコンプライアンスに対する説明責任、運営上の効率性と経済性に対する説明責任、政府施策・事業の結果に対する説明責任がある。このような説明責任も、非財務情報中心の成果に関する情報と、財務情報によるコスト情報の組合せによって達成され、より有意義な情報となるものといえる。

用語の説明

アメリカ GASB <http://accounting.rutgers.edu/raw/gasb/>

(1) 組織と所掌範囲

GASB (Governmental Accounting Standards Board) は、アメリカの州政府・地方政府などが適用する会計基準の設定機関として、財務会計財団 (FAF) により、1984 年に設立された。GASB では、州政府及び地方政府 (郡、市、町、村) に加え、州立大学などの公立大学といった公的部門の非営利組織を対象としている。なお、営利企業などの会計基準を設定する FASB (Financial Accounting Standards Board) は同じ財務会計財団 (FAF) のもとに設置されている。

(2) 本研究資料での検討対象

GASB 概念意見書第 1 号

GASB 概念意見書第 1 号は、州政府や地方政府などの財務報告の目的について定めた概念フレームワークとして 1987 年に公表された。概念フレームワークそれ自体は会計基準ではなく、GASB が定める会計基準の基礎となるものである。GASB 概念意見書第 1 号では、説明責任を財務報告の重要点として位置付け、州政府や地方政府は、住民の「知る権利」に対して説明責任を果たさねばならないとしている。なお、財務報告利用者に提供する情報には、財務諸表のほかに非財務諸表情報も含まれるとしている。

GASB ステイトメント第 34 号

GASB ステイトメント第 34 号『州・地方政府の基本財務諸表及び管理者による

討議と分析』は、政府の経済資源を発生主義に基づき測定表示する政府全体財務諸表（Government-Wide Financial Statements）を規定したもので、1999年6月に公表された。測定の焦点が、経済資源となり、発生主義の会計基準が採用されるため、当該財務諸表ではすべての資産、負債、収益、費用が測定・報告されることで、インフラストラクチャーの計上と減価償却などが求められることになった。政府全体財務諸表は、個々のファンドではなく政府全体の活動結果と財政状態に関する情報として、純資産報告書と活動計算書により構成される。なお、州・地方政府の年間総収入によって、2001年6月以降に始まる会計年度から3年間にわたって順次適用される。

アメリカ FASAB <http://www.fasab.gov/>

（１）組織と所掌範囲

FASAB（Federal Accounting Standards Advisory Board）は、アメリカ連邦政府の会計原則の審議勧告を行う目的で、会計検査院長（Comptroller General, The General Accounting Office（議会の組織）GAO）行政管理予算局長（Director of the Office of Management and Budget（大統領府の組織）OMB）財務長官（Secretary of the Treasury（行政府の組織））の合意によって1990年に設置された。上記の3者が合意した場合、GAO 院長と OMB 長官が共同で会計基準を発行することとなる。なお、1999年にAICPAは連邦政府に適用されるGAAPの設定機関であると認定している。

（２）本研究資料での検討対象

FASAB 概念ステイトメント

FASAB 概念ステイトメント（Statement of Federal Financial Accounting Concepts）は、連邦政府の財務報告の目的について定めた概念フレームワークとして1993年に公表された。概念フレームワークそれ自体は会計基準ではなく、連邦政府の会計基準の基礎となるものである。説明責任の遂行、有用な情報の提供、財務情報の内部利用者が政府のマネジメントを改善するのに役立てるために、予算の完全性、業績評価、スチュワードシップ、システムとコントロールという4つの目的が明示されている。

イギリス資源会計（イギリス財務省：<http://www.hm-treasury.gov.uk/>）

（１）組織と所掌範囲

イギリスの公会計は原則として「一般に認められた会計原則（GAAP）」に従うことから、イギリスの会計基準設定機関である会計基準審議会（ASB、1990年

設置)が作成・発行した会計基準を適用する。そして、公的部門に GAAP を適用するのが適切でない場合などは、中央政府においては Treasury が定めている資源会計マニュアル (RAM) を適用する。

(2) 本研究資料での検討対象

資源会計マニュアル

資源会計マニュアル (Resource Accounting Manual) は、発生主義を適用する資源会計のもとで中央政府に適用される会計概念と会計原則を定めたものである。このマニュアルで GAAP と違う点は、有形固定資産・インフラ資産の評価と減価償却、発生主義によって見積もられた予算額と実績額及び現金主義による予算額と実績額に関する情報の開示などである。

IFAC・PSC (<http://www.ifac.org/>)

(1) 組織と所掌範囲

IFAC (International Federation of Accountants) は、1977 年に設立され、公共の利益に資するために会計士の質の向上と基準を統一化する目的を持ち、現在 113 か国、155 の会計士団体で 200 万人余が会員となっている。IFAC では、理事会の下に設置される委員会があり、そのひとつに PSC (Public Sector Committee) を設置している。

PSC では、国・地方公共団体を始めとした公的部門の会計・監査の基準を策定し、その適用を各国において推進することなど掲げている。なお、PSC は、世界銀行、アジア開発銀行、国際通貨基金などによる資金援助の下、国際公会計基準などの設定作業に取り組んでいる。

(2) 本研究資料での検討対象

IPSAS

IPSAS (International Public Sector Accounting Standards) は、意思決定、財務管理、公的部門の説明責任遂行により有用な財務報告のために発生主義会計に基づいた基準を、国際会計基準 (International Accounting Standards (IASs): 現在の IFRS 国際財務報告基準) を参考に第 20 号まで設定している。なお別途、現金主義についての IPSAS が定められている。

	題・名称	比較 IAS
1	Presentation of Financial Statements	IAS 1
2	Cash Flow Statements	IAS 7
3	Net Surplus or Deficit for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies	IAS 8
4	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	IAS21

5	Borrowing Costs	IAS23
6	Consolidated Financial Statements and Accounting for Controlled Entities	IAS27
7	Accounting for Investments in Associates	IAS28
8	Financial Reporting of Interests in Joint Ventures	IAS31
9	Revenue from Exchange Transactions	IAS18
10	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	IAS29
11	Construction Contracts	IAS11
12	Inventories	IAS 2
13	Leases	IAS17
14	Events after the Reporting date	IAS10
15	Financial Instruments : Disclosure and Presentation	IAS32
16	Investment Property	IAS40
17	Property , Plant and Equipment	IAS16
18	Segment Reporting	IAS14
19	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	IAS37
20	Related Party Disclosures	IAS24
-	Financial Reporting under the Cash Basis of Accounting	-

日本公認会計士協会

(1) 公会計原則試案

当協会は、公会計の原則を設定する権限を有するものではないが、諸外国の状況を参考に議論のたたき台として試案の位置付けで作成した。平成 9 年 9 月に公会計委員会研究報告として公表し、その後平成 15 年 3 月に改訂版を公表した。改訂版では、予算報告原則として、発生主義に基づいた中・長期予算、複数年度予算を提言している。

(2) 公会計概念フレームワーク

公会計概念フレームワーク諸外国では目的などの概念上の枠組みを決定し、その後その枠組みに基づき会計基準を設定するというアプローチをとっている。しかし、我が国では、国、地方公共団体、独立行政法人、国立大学法人、公益法人など形態別もしくは所管官庁別に会計基準が定められている。当協会は、公会計の原則を設定する権限を有するものではない。しかし、公的部門に係る会計の考え方を包括的に検討することは、公会計を議論するに必要な土台であることから、これを取りまとめ平成 15 年 4 月に公表した。内容は、公会計情報の対象範囲、公会計主要財務諸表の測定の焦点、公会計情報の利用者、公会計の目的、公会計の基礎的前提条件、公会計の主要財務諸表の体系、構成要素の認識・測定基準、政府の公的年金債務、納税者持分、税の位置付け、資金概念の拡張、公会計における資本維持概念、配列法などを網羅的に示している。

以 上