

「公会計概念フレームワーク」の検討結果について

平成15年3月25日
日本公認会計士協会

はじめに

現在、地方公共団体の貸借対照表の作成に始まった公会計の改革は、その後、中央省庁等改革推進本部による「独立行政法人会計基準」の作成、財務省による「国の貸借対照表(試案)」の作成、自由民主党行政改革推進本部による「特別会計等財務書類の作成ガイドライン」の作成、総務省による地方公共団体の行政コスト計算書に関するガイドラインや地方公営企業の会計基準の見直し、財務省による特殊法人会計等の民間準拠による財務書類の作成に関するガイドラインの公表、文部科学省による「国立大学法人会計基準」の作成等、様々な場面で公的部門に関する会計基準が作成又は見直されようとしている。さらに、平成12年12月1日に閣議決定し公表された「行政改革大綱」や、平成13年5月の小泉総理所信表明演説の中にも公会計の見直し・改善が盛り込まれている。

また、平成13年12月に閣議決定した特殊法人等整理合理化計画においては、特殊法人から独立行政法人への移行にともない、平成12年2月に作成公表された「独立行政法人会計基準」の見直しが要請され、総務省の独立行政法人会計基準研究会及び財務省財政制度等審議会法制・公会計部会公企業会計小委員会の共同で検討された結果、平成15年3月に改訂「独立行政法人会計基準」が公表された。また、平成15年1月、財務省は公会計室を設置しあるべき包括的な公会計について検討を始めたほか、国の財政制度や会計制度全体を改革する中で公会計の改革の必要性について述べている政党も存在するようになってきている。

日本公認会計士協会もこれらの会計基準の見直しに際して、各府省で設置されるほとんどの委員会や研究会に公会計委員会の委員や専門部会員を派遣し検討に参加している。しかしながら、公的部門の会計については、確立した会計基準や会計原則がなく、また、これらについて日本公認会計士協会としての正式な見解をもっているわけではないので、各位の個人的な見解を主張することになり、結果的に出来上がった各会計基準が整合性がとれたものとはなっていないことが各方面から指摘されていた。

このような状況に鑑み、日本公認会計士協会では国(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(以下、「本PT」という。)を設置した。本PTは、公会計委員会の委員、専門部会員や公会計の学者、非営利法人委員会の委員等から構成された。

本P Tでは、公的部門に係る会計の包括的な考え方と会計方法を検討するに当たり、「特別会計等財務書類の作成ガイドライン」の作成に関与された桜内文城氏（新潟大学助教授）が研究し作成されていた「公会計概念フレームワーク(私案)」の資料提出を求めるとともに、桜内氏も本P Tの構成員として召致し、いわば原案とも言えるこの「公会計概念フレームワーク(私案)」をベースに、精力的に議論を重ねてきた。

本P Tでは、「公会計概念フレームワーク」（以下、「公会計フレームワーク」という。）に記載されている事項を中心に議論をしたが、議論の中で、意見の一致をみたものは「公会計フレームワーク」に取り入れ修整を加えたが、構成員の中で議論が分かれ必ずしも意見が一致しないものについては、論者の確認を得て論点整理として取り纏めた。また、「公会計フレームワーク」の一部の項目については、十分に議論できなかった部分もあるし、これ以外で検討すべき項目があるかもしれないことを付言しておく。

この論点整理の中で、論点として取り纏めたものは以下の15項目であり、次にその概要を「公会計フレームワーク」に記載された順序に従い論点の要約として記載した。

1. 公会計情報の対象範囲
2. 公会計主要財務諸表の測定の焦点
3. 公会計情報の利用者（国民の位置づけ）
4. 公会計の目的（公的説明責任）
5. 公会計の基礎的前提条件
6. 公会計の主要財務諸表の体系
7. 構成要素の認識・測定基準
8. 政府の公的年金債務
9. 納税者持分
10. 税の位置づけ(持分説と収益説)
11. 「資金」概念の拡張
12. 公会計における資本維持概念
13. 配列法
14. 勘定区分（資本収支勘定と経常収支勘定）の導入
15. その他

なお、13の配列法以下は公会計フレームワークとして取り上げることが適当でないと考えられるが、本P Tの議論・検討の成果として記載すべきという意見により記載されたものである。

本報告書は、前文である「「公会計概念フレームワーク」の検討結果について」、「公会計概念フレームワーク」に関する論点表」及び「公会計概念フレームワーク」の3つから構成されており、「公会計概念フレームワーク」と論点表はいわばセットとして取り扱っている。今後、本報告書をベースに、公会計に関して会計学者、財政学者、法学者を含む公会計に関わる様々な方々の間で公会計に関しての活発な議論が行われることを期待する。

< 論点の要約 >

1. 公会計情報の対象範囲

「公会計フレームワーク」は、「公会計概念フレームワークとは、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)及び 予算編成にかかる財務情報(広義の公会計情報)の作成・報告に関する一連の概念的基礎を体系化したものであって、公会計基準(公会計に関する認識、測定、表示及び開示の基準)の設定及び予算制度の設計等のための理論的拠り所である。」として、財務情報の中に過去情報だけでなく未来情報である予算情報も含んでいるが、「現在の国際的な報告会計の考え方は、過去財務情報の一般目的外部財務報告であるという考え方を共通の基盤となる考え方とする。」、「報告会計は、過去情報を対象とする一般目的報告であることを基本的前提においており、したがって将来情報たる予算はその範疇には含めることとしていない。」として未来情報を「公会計フレームワーク」の公会計情報に含めることについて意見の一致をみていない。また、公会計情報を幅広く捉えて、非財務情報を含めて議論するべきとの意見もあった。

2. 公会計主要財務諸表の測定の焦点

「公会計フレームワーク」は、公会計においては、財政運営上の責任を明確化すべきという観点から、公会計財務諸表のフロー情報に関して、「損益取引」のみならず、ストックの変動である資本的支出や非対価性(移転・分配)支出もカバーする「資本取引」等までに範囲を拡大するべきであるとしているが、これに対して、取引を交換取引、非交換(非対価性)取引、保険取引に分類し、それぞれ測定の焦点について議論するべきという意見、現金や財務資源、経済資源に焦点を当てて議論するべきという意見、資本取引と損益取引に区分してその上でフロー情報の取り上げ方を議論するべきとの意見があり、一致を見ていない。

3. 公会計情報の利用者(国民の位置づけ)

「公会計フレームワーク」は、世代間における国の債務につき、一種の無限連帯責任を負っていると見られる将来の納税者を含め「国民」と位置づけ、国民はいわば信託法上の委託者の立場に立ち、政府を受託者としての義務・責任を負うものとして位置づけ、さらに、国民と政府の関係を政府の財産的基礎を拠出する内部者(構成員)として位置づけている。これに対して、国民と政府の関係が事実誤認であるという意見、国民と政府の関係を認めたとしてもその後の立論方法として優位性を認めがたいとする意見、さらに、ニューパブリックマネジメント(NPM)の考え方のように、国民を一種の顧客と見て立論するべきという意見も強くあり、意見の一致を見ていない。

また、この中の国会議員等の位置づけについては、公会計の議論ではないので、協会が取り扱う話ではないとの意見もあった。

4．公会計の目的（公的説明責任）

「公会計フレームワーク」は、公会計の目的を政府の財政状況等、政府の受託者責任の遂行状況及びその結果を表示することを通じて、政府の財政運営上の責任を明確化することにあると主張している。また、公的説明責任とは、国家のガバナンス構造の下、政府が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言うものとしている。これに対して、公会計の目的の最上位基礎概念はパブリックアカウントビリティであり、パブリックガバナンスは財政及び行政上の包括的な統制及び監視システムであり、パブリックアカウントビリティを遂行するための信頼性確保のための一要因と位置づけるべきであるという意見やアジア版INTOSAIのように政府の権力性に着目し、その裏返しである情報公開や説明責任を最重要視すべきという意見などがあり、意見の一致を見なかった。

5．公会計の基礎的前提条件

「公会計フレームワーク」は、公会計の基礎的前提条件として「継続性」、「報告主体」をあげている。「継続性」に関しては、将来にわたって行政運営を継続するであろうという前提に基づいて作成・報告されるべきこと、「報告主体」については、経済的実態として、国（一般会計及び特別会計）と実質的な結合関係にある特殊法人、独立行政法人等を連結の対象とするべきとしている。これに対して、公会計の基礎的前提は、財務・非財務測度の存在、ゴーイング・コンサーンを含む会計期間、行政サービスの実施を保障する機能を含む政府実態、パブリックアカウントビリティであるとの意見があり、「報告主体」については、支配従属関係にない国と地方公共団体を連結の上、国民に対する財務報告を行うべきであるという意見もあり、意見の一致を見なかった。

6．公会計の主要財務諸表の体系

「公会計フレームワーク」は、主要財務諸表は、公会計貸借対照表、行政コスト計算書（純経常費用計算書）、財源措置・納税者持分増減計算書、公会計資金収支計算書という四つの相互に関連する計算書により構成されたとしている。また、財源措置・納税者持分増減計算書の作成について、直接法によるキャッシュ・フロー会計を応用した「損益外計算（資本取引・交換取引）報告書」の作成及び会計処理方法を提案している。これに対して、財務諸表の体系については、公会計原則（試案）で述べているように、貸借対照表、財務業績計算書、キャッシュ・フロー計算書、予算報告書、行政活動コスト及び成果報告書とするべきなど、その他、様々な意見があり意見の一致を見なかった。

財源措置・納税者持分計算書の作成方法については、残高法による損益計算を提唱しているに過ぎず、「損益外の取引」と表現している財源措置・納税者持分増減計算書とどのように結びつくのか不明であるとの意見や「公会計フレームワーク」は、フロー情報を極

めて狭く損益情報に限って捉えており、また、損益情報の範囲も社会保障給付や補助金を含めない考え方を採用しており反対であるとの意見や財源配分の結果を表示するのであればキャッシュ・フロー計算書で十分であるという意見、名目資本維持を考える必要がない公会計において、資本の中身を区別して考える根拠はないなどの意見があり、意見の一致を見なかった。

7. 構成要素の認識・測定基準

「公会計フレームワーク」は、公会計主要財務諸表の構成要素を経済的取引その他の事象の財務的影響につき、経済的特徴にしたがって分類される大項目とし、財源措置を除き、IPSASの資産・負債アプローチを採用し、資産、負債、納税者持分、収益、費用、財源措置について、全て資産及び負債という2つの構成要素の定義と測定に基づき定義され、算出されるとしている。また、測定基準としては、公正価値をできるだけ反映する、現在価値会計（いわゆる時価主義）を測定基準として採用している。

これに対して、構成要素の認識としては、公会計では、交換取引、非交換（非対価性）取引、保険取引を中心に議論するべきとの意見や企業会計と同様、資産、負債、資本、収益、費用を中心に議論するべきとの意見があり、意見の一致を見なかった。また、測定基準では、公正価値としての時価をどう測定するかとの疑問やケースによっては歴史的原価である取得原価が好ましい場合もありうるとの意見等があり、意見の一致を見なかった。

さらに、測定基準自体を「公会計フレームワーク」の中で検討することが適切かどうか問題であるという意見もあった。

8. 政府の公的年金債務

「公会計フレームワーク」は、わが国の公的年金制度は、修正積立方式を採用し、賦課方式の色彩が濃い制度であるが、段階的に保険料率を引き上げ、年金給付額を法定する確定給付型制度を採用している以上、過去期間に対応する給付原価の総額を公的年金債務として計上するべきであるとしている。これに対して、時価を測定基準とする以上総額を計上するべきという意見や将来負担の明示というパブリックアカウンタビリティの観点から、総額を計上するべきという意見、情報開示の観点から総額を開示するべきであるという意見もあった。公的年金債務の計上に関しては、会計基準の話であり「公会計フレームワーク」の中で議論するべきでなく、削除されるべきだという意見や公的年金債務は公共部門に特有の概念であり、ここで議論するべきであるとの意見などがあり、「公会計フレームワーク」に記載することの適否についての議論があった。

9. 納税者持分

「公会計フレームワーク」は、国家のガバナンス構造上、国民は、納税を通じて政府に経済資源の運用を委託し、政府は、国民から預かった経済資源を信託財産として管理・運用し、いわば信託法上の受託者としての義務と責任を負うとしている。そこでは、国民

は政府という経済主体との取引との相手側（外部者）ではなく、政府の財産的基礎を拠出する内部者（構成員）として位置づけるとともに、信託法上の考え方から類推すれば、国民は政府資産に対する物権に類する衡平法上の権利を有しており、この権利は、持分権と位置づけられ、「納税者持分」と称するとしている。さらに、この納税者持分は、政府の全ての負債を控除した残余の資産に対する権利をいい、その額は、資産・負債差額に等しく、その源泉及び運用先との対応により税資金による資本形成、財源措置増減（財源余剰）累計額、直接資本減耗累計額等に細分化され、その結果、財源措置・納税者持分増減計算書等において、その増減変動の原因を分析する必要があるとしている。

これに対して、いわゆる納税者持分は、資産・負債差額である正味財産に過ぎず、積極的に明確な意味づけをする必要はないし、その増減原因を分析する必要はないという意見や税を出資や拠出資本とはいえないとの意見、また、国民信託説ではないが、正味財産の状況は、行政遂行上の3E及び税額水準の妥当性判断の基準を提供するものであるとの意見や納税者持分の変動を解明し、政府の責任を明確化し、国民の批判に対する材料を与えるものであり、それこそ公会計の果たすべき機能であるとの意見などがあり、意見の一意を見なかった。

10. 税の位置づけ（持分説と収益説）

「公会計フレームワーク」は、政府の財源である税の位置づけについて、持分（持分説）または収益（収益説）という見方があるとしながら、税は、国家の構成員たる国民から政府に対して委託された国政運営の財産的基礎であり、税の収納を以って、外部者との取引によって生じる収益と認識することは適当でないこと、税は、国民による受益と負担との関係が不明確なものである等の理由により収益として認められないなどを理由に、税を持分権者たる国民からの拠出金（拠出資本）として取扱い持分説を採用している。その上で、税の収納を、持分権者からの拠出による持分の増加に類する資本取引の一種として認識・測定すべきものと考え、財源措置・納税者持分増減計算書上の財源措置の増加として処理するとしている。

これに対して、諸外国の例を見ても税を出資とする説は皆無であることや、収益説を採用するほうが国民の理解を得やすいのではないかという意見、税は出資でも収益でもなく単なる収入とみなして損益計算から除くことが妥当であるという意見、資産・負債差額はインフラ資産の価値を含み、現実にキャッシュとしてあるいは換金して出資者たる国民に払い戻すことができない以上、持分とみなすのは困難であるという意見、信託法上の関係は自発的な委託者と受託者の関係であり、政府の優位性から来る課税徴収権を前提にするならば、税に関して政府と国民の関係は非自発的關係にあり異なる性格を有するという意見、その他、賛成論反対論様々あり、意見の一致を見なかった。

11. 「資金」概念の拡張

「公会計フレームワーク」は、「資金」概念につき、発生主義に基づく会計処理と現金主義に基づく予算準拠性の確保及び予算統制を両立させるために資金概念を出納整理期間

中の取引により発生する短期未収入金や短期未払金を含めて資金概念を構成するものとしている。これに対して、出納整理期間について特に配慮する必要性はなく、企業会計と同様に考えるべきとの意見があり、意見の一致を見なかった。また、資金概念は会計基準において取り扱うべきであり、「公会計フレームワーク」で議論すべき問題ではないとの意見もあった。

12. 公会計における資本維持概念

「公会計フレームワーク」は、公会計の世界では、政府が維持すべき一定の資本量という意味での資本維持概念はないが、政府の運営の結果、日々変動する納税者持分の変動原因分析を通じて国民等の利害関係者が政府活動を監視する必要がある、その時々において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必要であるとしている。これに対して、公会計においては、資本そのものに明確な意味を与える必要はないし、特に変動要因の分析をする必要もないからこのような記述はすべきでないとの意見や政府の資本維持は実態維持であり、国民に対する行政サービスの維持が可能となるようなサービス生産・提供能力維持でなければならないとする意見などがあり、意見の一致を見なかった。

13. 配列法

「公会計フレームワーク」は、企業会計上の流動・固定の区分は、公共部門は課税徴収権や通貨発行権に由来する資金調達上の優位性により、流動性の確保を考慮する必要性に乏しく採用する必要はないとし、国民経済計算体系との整合性の確保などの観点から金融・非金融の分類を採用するべきであるとしている。これに対して、公会計貸借対照表はセグメント貸借対照表を指向するべきであり、各セグメントの性質により異なるとする意見や金融・非金融の区分が適当とするが論拠は異なるとする意見もあり、意見の一致を見なかった。

14. 勘定区分（資本収支勘定と経常収支勘定）の導入

「公会計フレームワーク」は、公会計資金収支計算書においては、国民経済計算体系に準拠した勘定区分を導入し、経常収支勘定と資本収支勘定に区分するべきとしている。このような区分によって公共部門の財政運営上の、いわゆるゴールデン・ルールを制度的に担保するとともに、予算編成実務においても、財源を意識した査定を促す効果を狙えている。これに対して、企業会計に準じて開示するほうが、公会計財務諸表においてもなじみやすく、3区分が望ましいとする意見もあり、意見の一致を見なかった。

15. その他

「公会計フレームワーク」では、補論として、公法人の財政破綻や公会計に固有の会計

処理方法（試作品）として国の特別会計における典型的な会計処理として、より具体的に固有の会計処理を説明している。これに対して、「公会計フレームワーク」として扱う問題ではないので削除されるべきであるという意見もあった。

公会計フレームワーク検討プロジェクトチーム

構成員長	榎	谷	隆	夫
副構成員長	宮	内	忍	
"	高	木	勇	三
構成員	會	田	一	雄
"	岡	本	義	朗 *
"	梶	川	融	
"	北	村	信	彦
"	黒	川	行	治 *
"	澤	村	廣	一
"	篠	原	榮	一
"	鈴	木	豊	
"	桜	内	文	城 *
"	筆	谷	勇	
"	松	本	四	郎
"	森		公	高
"	山	本	清	*
"	和	田	義	博
オブザーバー	大	久	保	和 孝
"	高	崎	正	有 *

(注) * 印は会員外