

## 「公会計概念フレームワーク」に関する論点表

(平成15年3月25日)

項 目	論点(問題の所在)	フレームワーク本体	意 見
1.4 公会計情報の対象範囲	<p>公会計情報の対象範囲を巡る議論として、決算情報を対象とすることについては異論のないところである。</p> <p>しかし、会計情報の中の予算情報の位置づけ、予算情報や予算書の作成と会計基準の関係、あるいは、会計情報と非財務情報との関連性等から、右のような意見があった。</p>	<p>予算編成にかかる財務情報(予算情報)は、一般には、必ずしも誘導法によって一定の帳簿組織に分類集計されるものに限定されないが、政府活動の予算統制及び事後的検証に必要不可欠である他、上記の通り、公共部門においては、予算編成を通じた財・サービスの供給がより大きな重要性を持つこととなるので、そのような予算情報をも含め、作成・報告がなされるべきである。(p. 6)</p> <p>公共部門の業績(performance)ないし成果(outcome)に関する評価、いわゆる「行政評価(performance measurement)」を行うためには、貨幣単位で測定可能な財務情報(financial information)にとどまらず、非財務情報(non-financial information)をも含めて意思決定の基礎を拡大する必要がある。非財務情報とし</p>	<p><b>「予算」情報を決算情報の比較情報として位置づけるとの考え方に関して</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>「決算(実績)」が事後的な過去情報であるのに対し、「予算」は事前的な将来情報であることから、「決算」との比較対比の対象としての「予算」は、会計情報として重要である。また、アカウントビリティの検証及び業績測定やマネジメントの評価のためにも、「予算」と「決算」の比較対比は必要であり、そのため「予算」と「決算」は統一的な会計概念を用いて作成されるべきである。</li> </ul> <p><b>予算書の作成方法を会計基準に入れるかどうかに関して</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>公会計において予算書は、具体化された受託責任を明確にする上で重要であるが、会計の論理は予算の作成という資源配分に関するロジックそのものを提</li> </ul>

		<p>ては、政府の施政方針のような定性的情報だけでなく、人口や平均寿命、自動車の通行量といった貨幣単位では数量化できない定量的情報も含まれる。(p. 5)</p>	<p>供するものではない。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 「フレームワーク本体」では、予算情報を公会計情報の意義に含めるべきとしているが、筆者の意図が予算書そのものまでを公会計基準の対象として捉えているのかが不明瞭であり、その点は明確にされるべきである。もし、「フレームワーク本体」が決算情報と過去予算情報との比較という範疇で予算情報の利用を考慮されているのであれば、そのような考え方には賛成する。いずれにしても、紛れのない記述とするべきである。</li> </ul> <p>なお、予算書そのものまでを公会計基準の対象と捉えるというのであれば、これまでの主張どおり、「協会としてそのようなことは軽々に主張すべきではない」として反対する。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 会計情報は、証憑に基づく過去の事実に関し、帳簿組織を通じて誘導法的に分類・集計されるべきものとすれば、予算は会計情報とは言えないのではないか。</li> <li>・ 公会計フレームワークにおける財務</li> </ul>
--	--	---	--

			<p>情報として予算情報も含めることは予算編成が法的な手続きに従って行われるものである以上、公会計に共通の概念フレームワークに入るのは当然だと思う。監査証明の対象になるかどうかとは違う概念だと思う。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 本来は、発生主義に基づく業績予算を国民に予め提示すべきであり、当然これに対して業績監査が行われなければならない。</li> </ul> <p><b>公会計情報には予算情報だけでなく、非財務情報を含めるべきであるという考え方に関して</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 公会計（この場合、主として国家政府を指す。）における報告主体（会計実体）の「財務報告の目的」は、当該財務報告の利害関係者（公衆、立法府その他自治体などの統治機関、投資家及び債権者、他国政府・国際機関・その他の資源提供者、経済及び財務アナリスト、政府内部管理者・政策立案者・及び行政官、など）（以下、「ユーザー」と呼称する。）に財務情報を提供することにより、資</li> </ul>
--	--	--	--

			<p>源受託者としての政府の説明責任(アカウンタビリティ)を果たすこと、上記利害関係者の意思決定に資する情報を提供することにあります。従って、その財務報告の内容は、ユーザー・ニーズに適合することを本旨とするため、補足情報及び注記も含めた財務諸表、及び、その他の財務報告(予算、目論見書、補助金支出当局への報告等を含む)並びに、その他の非財務情報も含んだ「包括的年次財務報告書」が作成・公表される。</p> <p>(GASB 概念意見書第1号(第1節~第7節)。従って、「フレームワーク本体」で申し述べているように、財務情報としての「予算情報」は、ユーザーに情報提供すべき、ほんの一部を形成するに過ぎない。GASB によると、「予算情報」は公的部門における財務情報の一部を形成はするが、その全部を形成するものではないことに言及している。</p> <p><b>その他、さらに議論を深めるべきであるという考え方に関して</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 公共部門においては、予算編成を通</li> </ul>
--	--	--	---

			<p>じて資源配分上の意思決定がなされる。予算編成は、過去情報を仕訳・記帳する一般目的外部財務報告の枠を超えて、将来の資源配分に関する意思決定を直接会計的に処理する手続である。従って、そのような予算編成に関する政府(受託者)の意思決定については、将来世代を含む国民(委託者兼受益者)との関係において、いかなるメカニズムでこれをチェックし、また、規律付けるか、という意味で、国の予算編成や財政制度のあり方そのものについて再考する時期に来ているのではないか。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 財政との違いをどこに認めるかの視点から、会計という用語の定義を明確にして「公会計」を論議することが必要である。</li> </ul>
1.5 公会計主要財務諸表の測定の焦点	<p>公会計主要財務諸表で何を表現し、何を測定すべきか等の測定の焦点を巡って、特にフロー概念について損益取引だけに止まらないとの理解は一般的</p>	<p>公会計においては、単に「企業会計的な発生主義会計」を導入し、フロー情報として「損益計算」に基づく「利益」を把握しても、政府活動の業績・成果の測定としては無意味である。むしろ一会計期間のフロー情報としては、「損益取引」</p>	<p><b>公会計においては非交換(非対価性)取引の占める割合が多いことからフロー概念には損益取引以外を当然に含むという考え方に関して</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 公会計は非対価性の移転・分配取引であっても国民の生活に影響を及ぼす</li> </ul>

	<p>に得られているが、その立論方法を巡り以下のような議論があった。</p> <p>(1)損益取引を中心としたフロー概念よりも公会計においては非交換(非対価性)取引の占める割合が企業会計のそれに比べると圧倒的に多いという特性から、損益取引以外を当然に含むとする方法</p> <p>(2)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べきであるとの考え方</p> <p>現金や財務資源、経済資源に焦点を当てるべきとの考え方</p> <p>取引を資本取引・損益取引に区分し、その上でフロー情報としての取り上げ</p>	<p>のみならず、ストック(資産及び負債)の変動である資本的支出や非対価性(移転・分配)支出をもカバーする「資本取引」等(一部、資本形成に係る交換取引を含む)にまで範囲を拡大することによって、フロー情報と貸借対照表上のストック情報とを相互に関連させつつ、政府の財政運営上の責任を明確化すべきこととなる。(p. 9)</p>	<p>ものであり、会計情報の測定の対象として考える必要があると思われる。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 公会計情報は必ずしも財務会計情報とは限らず、従って業績指標として目的適合性のあるものは資本取引も把握すべきである。</li> <li>・ 「フレームワーク本体」の考える「資本取引」の意味合い自体には到底賛成できるものではないが、開示するフロー情報の範囲をこのようなネットポジションの変動要素にまで拡張することには、読者の見易さを損わないものである限り賛成する。</li> <li>・ 「測定の焦点」は、どのようなメッセージ及び情報を財務諸表に反映させるかを意味する。「測定の焦点」はどんな資源が財務諸表によって測定されるかを検討することによって成立する。例えば、営利企業の財務諸表は、利益又は損失、及び純資産の変化を測定されるために作成される。政府の財務諸表は、例を挙げると、経済資源のフロー、総財務資源のフォロー、又は、流動性財務資源の</li> </ul>
--	---	---	--

	方を議論する方法		<p>フロー、などを作成するために作成されるために作成される場合などが考えられる（IFAC/PSC：STUDY 研究報告第1号 第12節）。従って、説明のとおり、政府の財務活動に財務情報の提供においては、フロー及びストックの両者に係る「財務諸表の要素」を提供することは当然必要であるが、ストック情報について、交換取引又は非交換取引を区分して、わざわざ持ち出す必要性はないと考える。当然、フロー情報にも、交換と非交換取引が含まれているのはご存知のとおりのことだと思ふ。この「測定の焦点」というテーマについては、IFAC/PSCの定義を述べておけばそれで十分ははずである。</p> <p><b>取引を交換取引、非交換取引、保険取引に分類し議論すべきであるという考え方に関して</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 論点の記述の仕方に大きな問題がある。企業会計でもフロー情報の範囲は損益取引に限定されておらずキャッシュ・フローにまで至っており、また、そ</li> </ul>
--	----------	--	--

			<p>れらに留まるべきとの議論は存在しない。したがって、あるべき論点は、フロー情報としてはどのような情報までを開示するのが適切なのか、とされるべきであったと考える。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>企業会計原則においては、フロー情報として経営成績という概念を損益計算書に対応させて限定的に用いており、公会計におけるフロー情報の範囲については議論の余地がある。</li> </ul> <p><b>取引を資本取引・損益取引に区分して考えるという考え方に関して</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>企業会計の分野での分類方法の一つであり、公会計においては採用するべきではない。</li> </ul>
3.1 公会計情報の利用者	<p>公会計情報の利用者を巡る議論は、企業会計における会計主体論に比すべき内容を形成している。ここでは、(1) 国民の納税者としての側面に着眼し、政府との関係を委託者兼受益者として理解する考え</p>	<p>政府の資源調達における優位性（課税徴収権及び通貨発行権）の反射的效果として、世代間にわたる国の負債につき一種の無限連帯責任を負っているのと同様の地位に置かれる「国民」、即ち、現役世代のみならず将来の納税者である将来世代をも含めて、公会計情報の利用者として位置付けるべきである。その場合、国</p>	<p><b>国民の納税者としての側面に着目し、政府と国民の関係を委託者と受託者として理解する考え方に関して</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>納税は強制的かつ非自発的な資源の拠出であって、これによって国民（納税者）と政府との間に信託関係は成立しないのではないか。</li> <li>衡平法上、信託関係の成立には、必</li> </ul>



	<p>方、(2) 国民の持つサービスの受け手としての側面に着眼し、政府との関係を顧客として理解する考え方、(3) 国民の持つ多様性に着眼し、政府との関係について一義的に解釈することなく重要な公開情報の利用者としてのみ位置付ける考え方があり、それぞれの立場から議論が生じている。</p> <p>【主な議論】</p> <p>(1)国民(納税者)を委託者兼受益者とする考え方については、国民と政府の関係に係る事実認識に対する反論、政府と国民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反論、パブリックアカウンタビリティの立論方</p>	<p>民は、納税を通じて政府に経済資源の運用を委託することを通じて、いわば信託法上の委託者の地位に立ち、他方、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(受託者責任 = stewardship)を負うものと考えられる。そして、国民(委託者)と政府(受託者)の関係としては、国民は、政府の顧客、即ち、政府という経済主体による対外的取引の相手方(外部者)というよりも、むしろ政府の財産的基礎を拠出する内部者(構成員)として位置付けられることとなる。(p. 19)</p> <p>国民は、国家の構成員という意味で内部者と言えるが、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。(p. 6)</p>	<p>ずしも委託者による「信託の意思」の表示は必要とされておらず、受託者に対し、受託者としての義務と責任を課す何らかの意思が認められれば足りる。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 国民主権のロジックと、公会計情報の利用者としての国民の位置付けは、直接つながるものかどうか、疑問なしとしない。</li> <li>・ 会計は演繹的に考えていくべきものでもなく、また、社会のオピニオンリーダーの役割を果たすものでもない。むしろ社会に存在する経済主体の経済的動向と現状についてを実態に即して映しだそうとするものである。その意味でこの「フレームワーク本体」において展開されようとしている思考は会計のものではない。また、読者の感覚や現実と遊離するものを理論の根底に据えることは、その上に展開される会計の論理を不適切なものとしてしまうことも指摘される。以上からして、この「フレームワーク本体」が提示する、国民を</li> </ul>
--	--	--	---

	<p>法としての優位性からの賛意があった。</p> <p>(2)国民を顧客とする考え方については、顧客とした場合の国民主権の在り方との関係からの反論、政府との関係における納税者としての関係を無視しているとの反論があった。</p> <p>(3)国民を単なる重要な利用者とする考え方については、それでは公会計として何らの意味をなさないとの反論があった。</p>	<p>国会議員は、国政調査権（憲法 62 条）の行使により、国政担当者（内閣）の意思決定や政府活動を監視（モニタリング）し、また、立法権（憲法 41 条）及び予算議決権（憲法 86 条）を通じて、政府の自己規律（ボンディング）を促し、資源配分に関する意思決定に参加する上で、公会計情報を利用する。（p. 20）</p>	<p>信託法上の受託者と明確に位置づけるような考え方は採られるべきでない。もちろん、一つの理論として提示されることについては理解できるが、協会のプロフェッションとしての責任を考えれば前述の理由からして扱うべき論ではない。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 国家の形態・役割は歴史的に異なるが、一般には、近代の国民国家を指し、「主権」、「領土」、「国民」の三要素で構成されるとする国家三要素説（G. イェリネック等）が通説とされるどころ、国民を国家の構成員、即ち、内部者として捉えることは不自然とは思われない。また、そのような考え方は、国民を（公開企業の株主の立場と同様に）公会計情報の外部利用者として捉えることとも矛盾しない。</li> <li>・ 国民と政府の関係を委託者と受託者との関係におくのは、IFAC/PSC でも認めていることであるが、そのロジックを発展させて国民が政府と一体をなす内部者（構成員）などという論理は、誰も</li> </ul>
--	--	---	---

			<p>承諾しがたい論理展開である。このような論理は、世界のどんな国（114カ国）でも論及していない。</p> <p><b>国民の持つサービスの受け手としての側面に着目し、政府と国民の関係を顧客として理解する考え方に関して</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 国民が債務について結果的に無限連帯責任を負っていることは理解できるが、現在、そのような理解を納税者がしているものとは言い難い。論理上の展開としてその主張することは良いが、結果としての財務情報の表示方法は国民を顧客として位置づけたほうが理解が得やすいのではないか。</li> <li>・ 国民（納税者）の立場は税金拠出者として並列的、独立的又は外部的立場にたつと考えるべきであり、そうでないとパブリックアカウンタビリティの立論は困難となる。それ故に国民は第一次的公会計情報利用者として位置づけるべきである。</li> <li>・ 「フレームワーク本体」では、国民を内部者（構成員）と位置づけているが、</li> </ul>
--	--	--	--

			<p>政府という国民と違う経済主体が存在することを前提にすべきである。報告主体及び経済主体としてエンティティを明確にすることがアカウンタビリティ及びマネジメントの観点から必要であり、国民を内部者とすることは戦前の翼賛体制を想起させる。</p> <p><b>国民の持つ多様性に着眼し、政府と国民の関係を一義的に解釈することなく重要な公開情報の利用者として位置づけるという考え方に関して</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 国会議員は国民（納税者）の公選によって選ばれるのであり、国民の専門職業代理人と考えるべきである。それ故、原則的には、第一次的には立法権、それ故、監視機能も合せ持つものと考えべきである。そうでないと国民は何によって保護・監視されるのかという問題になる。</li> <li>・ 国民（公衆、納税者）と政府との関係について、納税者は、政府に「税金」という非交換取引又は非相互取引によって財源を提供している政府への単な</li> </ul>
--	--	--	---

			<p>る「財源」の提供者に過ぎず、「国の負債について納税者が無限連帯責任を負う」などという論理はあまりにも論理の飛躍がありすぎる。国の負債弁済の第一次責任はまず政府が負うのが当然であり、政府が当然政治的責任をまず明らかにすべきである。それを「フレームワーク本体」でわざわざ政府は国民とともに責任を共に負う、などと言い出すメリットはない。まさに、無責任政治を助長する手段に利用されるだけで、国民にとって誠に迷惑な「公会計概念フレームワーク」の存在ということになり、この「フレームワーク本体」の存在意義そのものが疑われる。</p> <p>IFAC/PSC : STUDY で述べているように、国会ないし国会議員は、政府財務報告書のユーザーと位置づければそれで足りる。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 国会議員等の位置づけについては協会が取り扱う話ではないし、公会計の議論でもない。</li> </ul> <p><b>IFAC/PSCの記述</b></p>
--	--	--	--

			<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 会計情報の利用者：主な政府会計情報のユーザーは、先述した通り、公衆、立法府その他自治体などの統治機関、投資家及び債権者、他国政府・国際機関・その他の資源提供者、経済及び財務アナリスト、政府内部管理者・政策立案者・及び行政官、などを挙げている。 ( IFAC/PSC : STUDY 第 1 号第 30 節 ~ 31 節 )</li> </ul>
3.3 公会計の目的	<p>公会計の目的を巡る議論は、(1) 目的の範囲、及び(2) 公的説明責任の内容を巡って以下のような議論が存在する。</p> <p>(1)目的の範囲を巡っての議論</p> <p>受託者責任遂行プロセスの明確化 (=アカウントビリティ)</p> <p>受託者責任の明確化に加え、予算編成に関する意思決定を規律付けるパブリック・ガバナンスを重視</p>	<p>公会計の目的は、政府の全般的な財政状況 ( financial condition ) 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考える。( p. 24 )</p> <p>パブリック・ガバナンスは、一般には、国政担当者 ( 内閣 ) に対する規律付けを意味すると考えてよい。公会計は、国政担当者 ( 内閣 ) の財政運営上の責任明確化を通じて、外部からの監視 ( モニタリング ) とともに、内部マネジメントにおける自己規律 ( ボンディング ) の向上を促す機能を有しており、これにより、パ</p>	<p><b>公会計の目的は、受託者責任遂行のプロセスの明確化であるという考え方に関して</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 説明責任 ( アカウンタビリティ ) の論理的前提として政府の受託者責任があり、その受託者責任遂行のプロセスを解明することが説明責任 ( アカウンタビリティ ) とされる。責任の明確化や業績の評価を伴わない単なる情報提供は説明責任 ( アカウンタビリティ ) の名に値しないのではないか。</li> <li>・ 公会計の目的は、ユーザー・ニーズに適合した財務情報及び非財務情報を「包括的年次財務報告書」を通じてユーザー</li> </ul>

	<p>する考え方 (2)公的説明責任の内容に関する議論</p> <p>パブリック・ガバナンスと公的説明責任の関係に関する意見</p> <p>アジア INTOSAI の定義のように説明責任を公権力の行使に求めるべきという考え方</p>	<p>ブリック・ガバナンスの確立をも目指すものである。(p. 25)</p> <p>(中略)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、即ち、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。(p. 26)</p>	<p>に提供することである。その主な内容は、これも先述したように、資源受託者としての政府の説明責任(アカウンタビリティ)を果たすこと、上記利害関係者の意思決定に資する情報を提供することである。</p> <p><b>受託者責任の明確化に加えて、予算編成に関する意思決定を規律づけるパブリックガバナンスを重視する考え方に関して</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 広義では財政責任であろうが、公会計では会計(または説明)責任であり、税財源の場合は事後的のみならず事前のアカウンタビリティは諸外国では一般的である。</li> <li>・ 「公的会計責任」は単に国民に報告し説明する責任でない。資源管理の改善をする責任つまり経済性・効率性及び有効性の観点から業務を実施し改善する責務を含む。これは、市場原理が十分働かない政府部門では、投資家等に対して情報を提供し、その信頼性を保証すれば市場規律で資源配分の効率性</li> </ul>
--	--	--	--

			<p>が向上する民間部門の論理が成立しないことによる。</p> <p><b>パブリックガバナンスと公的説明責任の関係に関して</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 公会計目的の最上位基礎概念はパブリックアカウンタビリティであり、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タビリティを履行するための信頼性確保の為の一要因と位置づけるべきである。</li> <li>・ 公会計の目的としては、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（アカウンタビリティ）を最重視すべきではないか。</li> </ul> <p><b>公的説明責任の意義が『いわば信託法上の受託者責任を負うことを』前提として展開されることに関して</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 政府が（いわば）信託法上の受託者責任を負うという考え方からこの「フレームワーク本体」はまとめられている訳であり、その考え方自体に反対するものであるから、公的説明責任に関する</li> </ul>
--	--	--	--



			<p>る意義の記述についても認め得ない。</p> <p>なお、公的説明責任の定義としてはアジア INTOSAI の定義を持ち出すことが現時点では最も適切であろう。「Public accountability means obligations of persons/authorities entrusted with public power and/or resources to report on the management of such resources and be answerable for the fiscal managerial and programme responsibilities that are conferred. (1994, New Delhi Declaration)」</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ アジア INTOSAI の定義においても、公権力とともに資源を受託する (entrusted) 当局の責任としてアカウントビリティを位置付けており、これは、信託の概念と矛盾するものではないし、特に公権力性のみに着目したものと認められない。むしろ公権力性は、公開企業と同様、利害関係者の範囲を拡大するので、強制的な開示の根拠にはなり得るが、それを以てアカウントビリティと開示の概念を混同すべ</li> </ul>
--	--	--	--

<p>5 公会計の基礎的前提条件</p>	<p>「公会計の基礎的前提条件は、公会計情報の作成・報告や公会計に関する議論等の前提として、社会的に広く認められた仮定ないし公準を意味する。」(p. 34)</p> <p>現在、入手可能な海外の文献による限り、公会計の基礎的前提条件として特に確立されたものがある訳ではないようであるが、フレームワーク本体では、「継続性」及び「報告主体」を挙げている。これについては、右のような意見があった他、特に「報告主体」について、公的な報告主体の範囲として十分か(例えば、国と地方自治体を連結すべきか否か)等の議論があった。</p>	<p>5.1 継続性：公会計情報は、通常、政府が、継続性 (going concern) 即ち、予見し得る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・報告されなければならない。(p. 34)</p> <p>5.2 報告主体：政府の財政運営上の責任の明確化という公会計の目的に鑑みれば、国の統治機能を担い、公共政策の遂行を目的とする経済主体であれば、その名称や勘定区分に関わらず、公会計情報に関する受託会計責任 (fiduciary accountability) を負うべきである。従って、特別会計、特殊法人等についても (法形式上、別の法人格であっても)、国の統治機能を担い、公共政策の遂行を目的とする経済主体であって、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場合においては、これら特殊法人等を連結対象とした上で、同一経済主体としての連結公会計財務諸表を作成し、開示すべきである。(p. 35)</p>	<p>きではない。</p> <p><b>公会計の基礎的前提の体系に関して</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 公会計理論の基本的前提は、財務・非財務の合理的な測度の存在、ゴーイングコンサーンを包含する会計期間、成果のある行政サービスの実施を保障する機能を含む政府実体、パブリックアカウンタビリティの4つと考える。</li> <li>・ 「情報提供」と言う会計の職能としては同じであるので、特に民間の「公準」と比べて議論をする実益に乏しい。</li> </ul> <p><b>「継続性」に関して</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 「フレームワーク本体」の「5.1」は会計処理の継続性と誤解されやすいので「運営の継続性」と断ることが適切ではないか。</li> </ul> <p><b>「報告主体」に関して</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 「フレームワーク本体」の「5.2」は報告主体について述べようとしている記述と、連結財務諸表作成の必要性について述べようとしている記述とが混在している。</li> </ul>
----------------------	--	--	---

			<ul style="list-style-type: none"> <li>憲法上、地方自治体は国と対等の関係にあるが、国全体の公的な資源の調達・運用状況については、支配従属関係がなくとも国と地方自治体を連結の上、国民に対する財務報告を行うべきではないか。</li> </ul>
6.1 公会計の主要財務諸表の体系	<p>公会計主要財務諸表の体系を巡る議論として、(1)体系そのものに関する議論、(2)各計算書の性格・内容に関する議論(特に、公会計におけるフロー計算書としての「財源措置・納税者持分増減計算書」について)があった。</p>	<p>公会計財務書類のうち、特に中心的な機能を果たし、かつ、相互に関連性を有すべき財務諸表を「公会計主要財務諸表」と称する。公会計主要財務諸表の体系は、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る。(p. 35)</p> <p>政府活動として重要性の高い損益外の取引(資本取引・交換取引)を認識・測定し、財務諸表に表示するためには、二つの異なる会計処理方法がある。</p> <p>(a)企業会計と同様の純粋な発生主義に基づく貸借対照表及び損益計算書とは別個に、現金主義(または修正現金主義、修正発生主義)に基づく「資金収支計算</p>	<p><b>財務諸表の体系に関する考え方に関して</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>資源調達と配分・投入及び産出活動はキャッシュ・フロー計算書、資源の変換(消費)を産出と対応付けるのは純費用計算書、そのフロー結果の累積はストックとしての貸借対照表、成果または効用は複式簿記と異なる広義の会計システムともいえる業績測定または政策評価で対応すべきではないか。</li> <li>広義の公会計制度においては、業績測定を行う発生主義による財務諸表と、短期的には財政(又は財務)管理上のキャッシュ・フロー計算書(又は予算執行計算書)の二本建て財務書類が必要となるであろう。</li> </ul>

		<p>書 (fund financial statements)」を作成する方法</p> <p>(b)直接法によるキャッシュ・フロー会計の会計処理方法に基づき、全ての資源の流出入を貸借対照表勘定、損益計算勘定、損益外計算 (資本取引・交換取引) 勘定へ割り振ることによって、キャッシュ・フロー計算書と同時に、貸借対照表、損益計算書、損益外計算 (資本取引・交換取引) 報告書を一括して作成する方法</p> <p>上記二方法のうち、(a)「資金会計 (fund accounting)」には、非営利事業会計としての伝統もあり、相当の合理性が認められるものの、公会計・企業会計の双方に共通するキャッシュ・フロー会計の重要性とその認識の高まりという流れに鑑みれば、両者には重複する部分も多く、資金会計 (fund accounting) 独自の存在意義も薄れていると考えられる。当該フレームワークにおいては、(b)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採用する。そ</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 会計概念は、会計慣行から帰納的に導かれるものが多く、その意味では、例示として会計基準と重なり合う部分に言及することも不適當とまでは言えないのではないか。特に、公会計基準が未だ確立していない状況においては、説明の上でもむしろ必要とされるのではないか。</li> <li>・ 包括的財務報告書の体系としての「財務諸表」としては、「公会計原則(試案)」で述べているように、「貸借対照表、財務業績報告書、キャッシュ・フロー計算書、附属説明書」、「その他の財務報告書類」としては「予算報告書」、「その他の情報」としては「行政活動コスト及び成果報告書」がある。</li> <li>・ 合計残高試算表を考慮してもらいたい。この合計残高試算表の各構成項目をIFAC/PSC : STUDY 第2号は「財務諸表の要素」というが、この「要素」(勘定科目でも良い)のうち、当該報告主体又は会計実体の純資産の増減に直接影響のある項目を集めて整理したものが直説法</li> </ul>
--	--	---	--

		<p>れが、新たに導入する財源措置・納税者持分増減計算書である。(p. 36-37)</p>	<p>に基づく損益計算書であり、それ以外の資産、負債、資本項目を集めて整理して貸借差額を算出したものが、残高法に基づく当期損益であり、当然、この損益は損益計算書の損益と一致する。後者について、「フレームワーク本体」は、「損益外の取引」(資本取引・交換取引)と表現しているようであるが、要するに「残高法による損益計算」を提唱しているに過ぎないのではないか。それが、「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、この説明では全然分からない。また、「フレームワーク本体」は、キャッシュ・フロー会計の会計処理方法に基づき」と言っているが、意味、内容とも不明である。</p> <p><b>財源措置・納税者持分計算書に関して</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 財源措置・納税者持分計算書は、その性格を国民の位置づけにより再度検討する必要がある。</li> <li>・ これのみでは政府の業績測定は困難であり、広義の公会計情報を前提として</li> </ul>
--	--	--	--

			<p>示しおかなければ public expectation に gap が生じることとなる。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 財源措置・納税者持分増減計算書は持分説をとる前提であるが、国民の出資が経常活動と資本活動に配分されるという論理に無理がある。出資が当期に消費される経常活動に充当されるというのは資本取り崩し・原資で経常活動を行うことになり会計的にも納得が困難である。</li> <li>・ 資本取引・交換取引を明らかにする報告書の作成は必要である。</li> <li>・ 「フレームワーク本体」の「6.1.1」における記述には幾つかの問題あるいは不明瞭な点が見られる。まず、この記述の全体を見る限りにおいては、筆者はフロー情報の範囲を極めて狭く損益情報に限って捉えている様である。少なくともそのように理解されうる表現がとられていると言えるが、キャッシュ・フロー情報もフロー情報であることから、ここでのフロー情報、ストック情報の言葉の用いられ方は適切でな</li> </ul>
--	--	--	---

			<p>い点が指摘される。また、ここでいう「財源措置・納税者持分増減計算書」が「信託」概念を基礎に置いたものであるならばそれには明確に反対する。また、『企業会計と同様の発生主義を採用した例』（IFAC IPSAS 1、GASB 34等）によれば、これら損益外の取引については、その収支尻が「純資産増減 (changes in net assets) という調整勘定に要約(振替)されるのみである。」という表現及びこれに関連する記述は事実が誤認されており、この部分については記述が大幅に修正されるべきである。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 財源配分は国会の仕事であり、それを計算書で行う（経常と資本に区分）のは議会の民主的統制の見地から疑問がある。単に政策目的別に資源配分をするあるいはした結果を示すならば、キャッシュ・フロー（予定）計算書で十分である。</li> <li>・ 「財務諸表」の体系としては、「フレームワーク本体」で十分であり、</li> </ul>
--	--	--	--

			<p>これに を付加する理由が不明である。「国民出資説」を考えるのであれば、世界的にも未だ誰も主張をしていない議論であり、まず世界的なコンセンサスを取り付ける努力が必要である。「純資産の部」を、「財源措置分」と、「国民出資分」に分けて計算しようとする意図が伺えるが、国民持分残高に対して「減税運動」が起きたらどのように対処しようとしているのか。公的部門は、説明の通り、「名目資本維持」よりは、「実物資本維持」又は「実体資本維持」が目的であるということを十分わきまえての議論と考えられるが、名目資本維持を考える必要の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全く無いものと考えられる。</p>
7.1 構成要素の認識・測定基準	(1) 構成要素の認識として、(イ)資産、負債、資本、収益、費用を中心に議論する立場、(ロ)財務諸表の体系として、財源措置・納税者持分増減計算書を導入	財源措置・納税者持分増減計算書は、財政状態の期中変動のうち、財源措置及びその他納税者持分を直接増減させる資本取引等（一部、資本形成に係る交換取引及びその財源措置への振替を含む）に関するフロー情報を示す。財源措置・納	<p><b>取引・財務諸表を構成する要素をどのようなものとするかに関して</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 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である。</li> <li>・ 公会計のフロー概念として、財源措</li> </ul>



	<p>し、フロー概念として「財源措置」を構成要素として認識する立場、(ハ)取引要素としての 交換取引、非交換取引、 保険取引を中心に議論する立場があった。</p> <p>(2)資産の測定基準として、(イ)取得原価主義、(ロ)現在価値会計(時価主義)等の議論があった。</p>	<p>税者持分増減計算書は、「財源措置」を構成要素とし、その他納税者持分を直接増減させる科目に区分される。(p. 39)</p> <p>当該フレームワークにおいては、各構成要素の公正価値(fair value)をできる限り反映させるよう、基本的に、現在価値会計(いわゆる時価主義)を測定基準として採用する。(p. 41)</p>	<p>置を構成要素として認識するべきである。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>公会計においては取引要素として、交換取引、非交換取引、保険取引を中心に議論するべきである。</li> </ul> <p><b>構成要素の測定基準に関して</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>パブリックアカウンタビリティ及び公会計の合理的な業績測度の観点からは時価主義がとられるべきである。</li> <li>公正価値としての「時価」をどう測定するか。</li> <li>「フレームワーク本体」では、原則として時価主義による旨を述べているが、ケースによっては取得原価が好ましい場合もあり得る。</li> <li>「フレームワーク本体」を検討する上で、測定基準自体を取り上げることが適当かどうか問題である。</li> </ul>
<p>7.2.4.2 政府の公的年金債務</p>	<p>公会計貸借対照表上、政府の公的年金債務について、いかなる認識・測定基準を採用すべきか。</p>	<p>我が国の公的年金制度は、保険料(率)を将来に向けて段階的に引き上げていくことをあらかじめ想定し、将来の見通しに立って当面の保険料を設定するという、いわゆる段階保険料方式(国民年金</p>	<p><b>「フレームワーク本体」において、政府の公的年金債務の認識・測定を採り上げるかどうかに関して</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>公的年金債務は公共部門に特有の概念であり、フレームワークの内容として</li> </ul>

		<p>法 87 条、厚生年金保険法 81 条) を採用している。修正積立方式を採用し、賦課方式の色彩が濃い公的年金制度であるとしても、段階的に保険料(率)を引き上げ(=拠出は不確定) 他方、年金給付額を法定する確定給付型(給付建て)制度を採用している以上、過去期間に対応する給付現価(被保険者の当期及び前期以前の勤務に対応する年金給付の現在価値)の総額を公的年金債務として負債計上すべきである。(p. 48)</p>	<p>議論すべきものではないか。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 会計概念は、会計慣行から帰納的に導かれるものが多く、例示として会計基準と重なり合う部分に言及することも不適當とまでは言えないのではないか。特に、公会計基準が未だ確立していない状況においては、説明の上でもむしろ必要とされるのではないか。</li> <li>・ 会計基準の話であり、フレームワーク本体の中で議論すべき話ではない。「7.2.3」以下は削除されるべきである。</li> </ul> <p><b>公的年金債務の認識・測定基準に関して</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 時価法を測定基準とする以上、総額を計上すべきである。</li> <li>・ パブリックアカウンタビリティの観点及び将来負担の明示の必要性からは、すべての公的年金債務を計上すべきである。</li> </ul>
7.2.5 納税者持分	公会計貸借対照表上の資産・負債差額をどのように位置付けるべきか。	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、いわば信託法上の委託者の地位に立つと同時に、政府の資源調達における優	<p><b>資産負債差額を必ずしも積極的に位置づける必要はないという考え方に関して</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 税は国民からの拠出金であるが、そ</li> </ul>

		<p>位性（即ち、課税徴収権及び通貨発行権）の反射的効果として、国政運営の結果である世代間にわたる国の負債につき一種の無限連帯責任を負っているのと同様の地位に置かれ、他方、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（受託者責任 = stewardship）を負うものと考えられる。</p> <p>従って、国民は、政府の顧客、即ち、政府という経済主体による対外的取引の相手方（外部者）というよりも、むしろ政府の財産的基礎を拠出する内部者（構成員）として位置付けられる他、信託法（及びその母体である衡平法[equity]）の考え方から類推すれば、政府を受託者、国民を委託者兼受益者と位置付ける国家のガバナンス構造の下、国民は、政府資産（信託財産）に対する物権に類する衡平法上の権利を留保しており、この権利は、いわば政府資産に対する（優先劣後構造上の）残余ないし最劣後の権利（residual claim）、即ち、持分権</p>	<p>れが即、出資なり拠出資本とは言えないのではないか。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 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、明確な意味付けを与える必要はないし、従って、その変動原因を分析する必要もない。</li> <li>・ 正の正味財産（貸方正味財産）はその性格を税収等の財源の資産化として認識すればよく、逆に債務超過は負の正味財産の発生であって、将来の税収等によって補填されるべき収入不足額として説明できる。</li> <li>・ 無限連帯責任を第一次的理由とするのではなく、公会計における貸借対照表の目的からは納税者持分として静態的に説明することが望ましいと思う。何故ならば、将来リスクを最初から受け入れるべき必然的理由は国民（納税者）の立場からはないと考えるべきである。</li> </ul> <p><b>資産負債差額を納税者持分として積極的に位置づけ、その増減を解明するべ</b></p>
--	--	---	---

		<p>(equity)と位置付けられること等に鑑み、これを「納税者持分」(taxpayer's equity)と称する。</p> <p>ここに、納税者持分とは、公共部門の経済主体、即ち、政府の全ての負債を控除した残余の資産に対する権利(interest)をいう。従って、持分の額は、資産・負債差額、即ち、純資産(net assets)または正味財産(net worth)に等しい。納税者持分は、その源泉及び運用先との対応により細分類される。(p. 48-49)</p>	<p><b>きという考え方に関して</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>資産負債差額を納税者持分として位置づけるとともに、政府が国民(納税者)から受託した財産を使用・運用し、その結果、納税者持分(資産・負債差額)が変動した以上、その変動原因を解明し、政府の責任を明確化することこそ、公会計の果たすべき機能ではないか。</li> <li>税を単なる財源と考える立場からすれば、差額がプラスの場合は、納税者の政府に対する投資を表し、マイナスの場合は将来の納税者が負担すべき納税義務を表していると考えられるが、同時に、行政遂行における3E(経済性、効率性、有効性)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。しかしながら、税の位置づけに関して、国民信託説を持ち出してくる必要性は全く無い。</li> <li>この差額は、資産・負債をめぐる政府の財政運営(ALM マネジメント)の巧拙を判断する好個の材料であり、政府の財政責任を明瞭に表現したものとして、</li> </ul>
--	--	--	---

			国民の批判に対する材料を与えるものと観念すべきものである。
7.2.5.1 税の位置づけ	税金の性格に関する議論として、(イ)収益説、(ロ)収入説、(ハ)納税者持分説(資本注入説)の立場があった。なお、「フレームワーク本体」は(ハ)を採用している。	<p>当該フレームワークにおいては、上記両説のうち、(a)持分説を採用する。その理由は、税は、国家の構成員(内部者)たる国民(納税者・有権者)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、第三者(外部者)との外部取引によって生ずる「収益」と認識することは適当でないこと、</p> <p>そもそも税は、国民による受益と負担との関係が不明確なものであり、(費用・収益対応の原則により)政府活動のコストに対応すべき「収益」とは認め難いこと等にある。</p> <p>仮に、税の取扱いとして、(b)収益説に立つ場合、「国民」は、政府による財・サービスの供給に対し、その満足度に応じて対価を支払う顧客として位置付けられることとなる。顧客としての国民は、現時点において政府による財・サービスの便益を享受し、現実にその対価を支払う現役世代のみを意味する。(中略)これに</p>	<p><b>収益説の考え方に関して</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>諸外国の例を見ても、税は収益または収入(revenue)として扱われており、これを持分ないし出資とする説は皆無である。</li> <li>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。</li> </ul> <p><b>収入説の考え方に関して</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>税は出資でも収益でもなく、単なる「収入」(cash inflow)とみなして損益計算から除くことが妥当ではないか。英国の政府会計では業務運営報告書(損益計算書に相当)においてこの処理をしている(対価性のある利用料等のみを収益と認識し、その他の財源はキャッシュ・フロー計算書で考慮されている)。</li> <li>税は事前パブリックアカウンタビリティの履行による拠出金と考えるべきであり、とりたてて持分又は収益の如何を問う必要はなく政府の「収入」として考えればよいと思う。もし、差額</li> </ul>

		<p>対して、持分説の場合、国民は、将来世代を含むより広い概念として位置付けられる。即ち、政府の資源調達における優位性（即ち、課税徴収権及び通貨発行権）の反射的效果として、現役世代のみならず将来世代も含め、国政運営の結果である世代間にわたる国の負債につき一種の無限連帯責任を負っているのと同様の地位に置かれることから、結果として、現在のみならず将来の納税者をも「国民」として位置付けられることとなる。（p. 49-50）</p>	<p>が生ずれば静態的な意味における納税者持分と観念のみすればよいと思う。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 税は単なる政府の「財源」であり、非交換取引又は非相互的取引の最も基本をなす。公会計の大原則である「世代間の負担の衡平」から考えても、国民は政府から受ける「受益」を「納税」と言う「負担」を引受けることによって、行政を政府に委託している関係であって、この「受益」と「負担」は、各世代にわたって「衡平」に対応している必要がある。</li> </ul> <p><b>納税者持分説（資本注入説）の考え方に関して</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 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持分を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。</li> <li>・ 持分概念は、特に直接払戻し請求権と結びつくものではない。株式会社においても、基本的には譲渡により投下資金を回収し得るのみである。</li> </ul>
--	--	--	---

			<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 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」からく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関係であり異なる性格を有する。</li> <li>・ 衡平法上、信託関係の成立には、必ずしも委託者による「信託の意思」の表示は必要とされておらず、受託者に対し、受託者としての義務と責任を課す何らかの意思が認められれば足りる。</li> <li>・ 将来の国民に対する責任や世代間負担の公平は、世代を超えた無限責任を合理化するものというより、各世代での財政均衡を原則とすることから過去や将来世代への不合理な負担を回避できるのではないか。かえって財政規律をあいまいにしないか。</li> <li>・ 「持分」と言う考え方をあまり強調すると、行政担当者はいかなる場合にも「責任」を取らないための単なる「事実の隠蔽」ではないかと疑われることになる。世界でも、日本でも、誰もが考</li> </ul>
--	--	--	---

			<p>えないような「主張」を通すことによる「メリット」は全く見当たらないように考えられる。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>IFAC/PSC: STUDY 2「国家政府の財務諸表の要素」第 110 節：“ IASC フレームワークに反映されている「持分」と言う概念は、政府及びその非事業型報告主体にとっては、適切とはいえない”と断言している。</li> <li>上記 IFAC/PSC: STUDY 2 は、単なる個別研究による意見表明に過ぎない。むしろ IFAC/PSC は、その基準書( IPSAS ) 1号以降において「net assets/equity」という概念を常に用いている。</li> </ul>
7.5.2 「資金」概念の拡張	<p>資金概念に関する議論として、(Ⅰ)現金及び現金同等物で足りるとする立場、(Ⅱ)拡張された資金概念の必要性を重視する立場があった。</p> <p>この論点は、損益外取引(資本的支出等)に関するフロー情報をどの計算書</p>	<p>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とを両立させるため、公会計資金収支計算書における「資金」概念を拡大する。即ち、「現金」のみならず、出納整理期間中の取引により発生する「短期未収金(出納整理期間中の受取)」及び「短期未払金(出納整理期間中の支払)」について、「現金同等物」として処理した上で、これら</p>	<p><b>「資金」を現金及び現金等価物で足りるという考え方に関して</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>出納整理期間について、特に配慮する必要はなく、企業会計と同様に考えるべきである。</li> </ul> <p><b>「資金」を拡張された資金概念の必要性を重視する考え方に関して</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>資金概念は、会計基準で取り扱うべきであって、「フレームワーク本体」で取り</li> </ul>



	<p>に計上し、財務諸表相互間でどう関連付けるか、という意味で、公会計主要財務諸表の体系全体のあり方にも関係してくる。</p>	<p>をも含めて「資金」概念を構成するとともに、公会計貸借対照表上、「資金」勘定として要約する。(p. 53)</p>	<p>扱うべき問題ではない。</p>
<p>8 公会計における資本維持概念</p>	<p>現在、入手可能な海外の文献による限り、公会計における資本維持概念を論じたものは見当たらないが、当PTにおける議論としては、資本維持についての議論そのものが不要であるとの立場、資本維持概念は必要であるが、現在のところ明確でないから採用しないとの立場、資本維持概念は存在せず、実体資産表示概念でしかないとの立場があった。</p>	<p>公会計の世界においては、「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」概念は成り立ち得ないと結論づける他はないが、その一方で、政府の財政運営の結果、日々変動する「納税者持分(taxpayer's equity)」の原因分析を通じて、国民等利害関係者が政府活動を監視(モニタリング)する必要がある。従って、日々変動する「納税者持分(taxpayer's equity)」、即ち、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」概念は最低限必要であると考え。(p. 54)</p> <p>企業会計においては、名目資本(financial capital)を利益によって維持し、処分可能利益を算定するという資本及び利益の計算体系を想定しているが、他方、公共部門においては、適切な</p>	<p><b>公会計においては資本維持についての議論が不要とする考え方について</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>資本そのものに明確な意味が与えられるものではないから、このような論述を行うことには反対する。</li> </ul> <p><b>公会計においても資本維持概念が必要であるが、現在のところ明確ではないから採用しないという考え方に関して</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>公会計、特に政府会計の資本維持は政府維持であり、政府の実体維持である。それ故に実体維持の行為は国民に対する量的及び質的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。</li> </ul> <p><b>公会計においては資本維持概念は存在せず、実態表示概念しかないという考え方に関して</b></p>

		<p>水準の公共サービスを継続的に提供することが主たる任務であることから、その潜在的サービス提供能力に対応する実体資本（physical capital）を「表示」することが、財務構造の基本となる。従って、当該フレームワークにおいては、実体資本「表示」概念を採用する。（p. 55）</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 資本とは、ある経済主体が維持すべき財産の基準をいう。確かに、その意味では、政府の維持すべき財産の基準というものは存在しない。しかし、そのような資本の概念と納税者持分（資産・負債差額ないし正味財産）の概念とを混同し、納税者持分の意味付けやその変動の原因分析までも必要ないとするのは問題ではないか。</li> <li>・ 「実体資本維持」又は「実物資本維持」でよい。但し、このように言うおきながら、「フレームワーク本体」では「財源措置・納税者持分増減計算書」と言う一種の「名目資本維持」の考え方に立つ計算書を提案しているのは、自己矛盾をしてはいないのか。</li> </ul>
--	--	---	---

「公会計概念フレームワーク」の内容として取り上げるべき範囲に関する議論がなされた論点

項 目	論点（問題の所在）	フレームワーク本体	意 見
7.2.2 配列法	公会計貸借対照表上、いかなる配列法を採用すべきか。	<p>企業会計上の流動・固定の分類または流動性配列法については、元来、固定資産会計の学説史上、取得原価主義及び費用配分説に根拠を有するものであること、また、実際上も、公共部門の経済主体（特に中央政府）においては、課税徴収権及び（中央銀行を通じた）通貨発行権に由来する資源調達上の優位性により、流動性の確保を顧慮する必要性に乏しいことから、これを敢えて採用する必要はない。むしろ、公会計の場合、社会会計としての国民経済計算体系（資金循環勘定、国際収支統計等）との整合性の確保がより重要であること、企業会計における金融商品の全面時価評価の流れ等に鑑みれば、金融・非金融の分類を採用すべきであると考え。（p. 42）</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 公会計貸借対照表はセグメント貸借対照表を指向すべきであり、各セグメントの性質により異なる。</li> <li>・ 金融・非金融の区分が適切と考えるが、論拠は異なる。</li> </ul>
7.5.3 勘定区分（資本収支勘定と経常収支勘定）の導入	公会計資金収支計算書上、勘定区分を設けるべきか。勘定区分を設ける場合、2区分（経常的収支勘定と資本的収支勘定）とす	<p>公会計資金収支計算書においては、国民経済計算体系（資金循環勘定、国際収支統計等）に準拠した勘定区分を導入する。即ち、資金の経済性質別分類により、「経常的収支勘定」及び「資本的収</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 予算編成に財務諸表を積極的に利用し、意思決定の妥当性を検証するという目的からは、2区分が望ましい。</li> <li>・ 企業会計に準じて開示する方が、政府の財務諸表においてもなじみやすく</li> </ul>

	<p>べきか、3区分(政府活動、投資、財務の区分)を採用すべきか。</p>	<p>支勘定」に区分して経理を行う。但し、資金の経済性質による区分が困難な場合は、取引時点において、作成基準日の翌日から1年以上の運用・資産保有(または資金調達)目的であれば、資本的収支勘定に計上し、他方、作成基準日の翌日から1年未満の運用・資産保有(または資金調達)目的であれば、経常的収支勘定に計上するという「1年基準」によることも例外的に認める。</p> <p>このように経常的収支勘定と資本的収支勘定に区分することによって、公共部門の財務運営上、いわゆるゴールデン・ルール(政府借入を投資目的に限定する建設公債の原則)を制度的に担保するとともに、実際の予算編成実務においても、財源の種別を意識した査定(例えば、資本的収入による場合には資産査定を行う等)を促す効果を狙っている。(p. 53)</p>	<p>わかりやすい3区分が望ましい。</p>
<p>補論 「公法人の財政破綻」</p>	<p>公法人の財政破綻はあり得るか。その破綻認定基準と破綻処理手続はどのようなものか。</p>	<p>補論 「公法人の財政破綻」(p. 56-68) 参照</p>	<p>・ 公法人も信用経済に組み込まれている以上マーケットからの資金調達の不調は破綻として認識されることが相当である</p>

			<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 「フレームワーク本体」で扱うべき問題ではない。</li> </ul>
補論 「公会計に固有の会計処理方法」【試作品】	公会計における財源及び使途別会計処理は、具体的にどのようなものとなるか。	補論 「公会計に固有の会計処理方法」【試作品】(p. 69-90 及び別添ワークシート) 参照	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 今後、このような試作品を基にして、より詳細な仕訳を研究してみてもどうか。</li> <li>・ 「フレームワーク本体」で扱うべき問題ではない。</li> </ul>