

公会計概念フレームワーク

公共部門の財務情報の作成・報告及び予算編成にかかる概念的基礎

平成 15 年 3 月 25 日

【目次】

公会計概念フレームワーク	1
1 公会計概念フレームワークの意義	1
1.1 定義.....	1
1.2 適用対象となる経済主体.....	1
1.3 公会計の特殊性.....	2
1.3.1 資源調達における優位性.....	3
1.3.2 予算編成を通じた財・サービスの供給.....	4
1.3.3 非財務情報による成果の評価.....	4
1.4 公会計情報の対象範囲.....	5
1.4.1 決算情報と予算情報.....	5
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
1.5 公会計主要財務諸表の測定の焦点.....	7
1.5.1 企業会計上の測定の焦点.....	7
1.5.2 公会計上の測定の焦点.....	8
2 公会計制度改革の背景	11
2.1 問題意識.....	11
2.2 財政の機能との関連.....	11
2.2.1 資源配分の調整.....	12
2.2.2 所得の再分配.....	12
2.2.3 経済の安定化.....	13
2.3 公会計制度改革の意義.....	14
2.3.1 我が国の公会計制度の変遷.....	14
2.3.2 公会計制度の位置付け.....	15
2.4 予算編成プロセス改革.....	16
3 公会計の目的	17
3.1 公会計情報の利用者.....	17
3.1.1 国民.....	18
3.1.1.1 現役世代の国民.....	18
3.1.1.2 将来世代の国民.....	18
3.1.2 国政担当者(内閣).....	20

3.1.3 国会議員	20
3.1.4 その他利害関係を有する者	21
3.1.4.1 投資家、債権者、格付け機関等	21
3.1.4.2 他国政府、国際機関等	22
3.1.4.3 エコノミスト、アナリスト等	22
3.2 利用者のニーズ	22
3.2.1 受託者責任の遂行状況の評価	22
3.2.2 政府活動の業績・成果の評価	23
3.2.3 予算準拠性の確認	23
3.2.4 公会計制度の評価及び改善	23
3.3 公会計の目的	23
3.3.1 責任の明確化	23
3.3.1.1 パブリック・ガバナンス	25
3.3.1.2 公的説明責任	26
3.3.2 意思決定への有用性	28
4 公会計情報の定性的特徴	28
4.1 意義	28
4.1.1 公会計の目的との関連	28
4.1.2 定性的特徴の階層構造 経済学と会計学の違い	29
4.2 責任の明確化及び意思決定への有用性に資する定性的特徴	31
4.2.1 目的適合性	31
4.2.1.1 予測価値	31
4.2.1.2 フィードバック価値	31
4.2.1.3 適時性	31
4.2.2 信頼性、表現の忠実性	31
4.2.2.1 実質優先主義	32
4.2.2.2 中立性、完全性、検証可能性、監査可能性	32
4.2.2.3 慎重性、保守主義	32
4.2.3 比較可能性、首尾一貫性	33
4.3 理解可能性	33
4.4 一般的制約条件	33
4.4.1 重要性	33
4.4.2 ベネフィットとコストの均衡	33
4.4.3 各定性的特徴間のトレードオフ	34

5 公会計の基礎的前提条件	34
5.1 継続性　公法人の財政破綻	34
5.2 公会計情報の報告主体　連結公会計財務諸表	35
6 公会計財務書類	35
6.1 公会計主要財務諸表の体系.....	35
6.1.1 財源措置・納税者持分増減計算書の導入.....	36
6.1.2 政府の責任明確化とマネジメントの向上.....	37
6.2 公会計財務書類全般の体系.....	38
6.2.1 公会計貸借対照表	38
6.2.2 行政コスト計算書(純経常費用計算書)	38
6.2.3 財源措置・納税者持分増減計算書.....	39
6.2.4 公会計資金収支計算書.....	39
6.2.5 連結公会計財務諸表	39
6.2.6 注記及び附属明細表.....	39
6.3 公会計に固有の会計処理方法　財源及び用途別会計処理	39
7 公会計主要財務諸表の構成要素	40
7.1 構成要素の認識・測定基準	40
7.1.1 現在価値会計(時価主義)の採用.....	41
7.2 公会計貸借対照表.....	42
7.2.1 資産・負債アプローチ.....	42
7.2.2 配列法.....	42
7.2.3 資産.....	43
7.2.3.1 インフラ資産.....	43
7.2.3.2 出資による権利.....	44
7.2.3.3 歴史的遺産及び天然資源.....	44
7.2.3.4 防衛用資産	44
7.2.3.5 無形資産	45
7.2.4 負債.....	46
7.2.4.1 保険事業特別会計における責任準備金.....	46
7.2.4.2 政府の公的年金債務.....	47
7.2.5 納税者持分	48
7.2.5.1 税の位置付け　持分説と収益説	49
7.2.5.2 税資金.....	50

7.3 行政コスト計算書(純経常費用計算書).....	50
7.3.1 費用.....	50
7.3.2 収益.....	51
7.4 財源措置・納税者持分増減計算書.....	52
7.4.1 財源措置.....	52
7.5 公会計資金収支計算書.....	52
7.5.1 企業会計におけるキャッシュ・フロー計算書との差異.....	52
7.5.2 「資金」概念の拡張.....	53
7.5.3 勘定区分(資本収支勘定と経常収支勘定)の導入.....	53
7.6 注記及び附属明細表.....	53
8 公会計における資本維持概念.....	54
8.1 資本「維持」と資本「表示」.....	54
8.2 公会計における実体資本表示.....	55
補論 「公法人の財政破綻」.....	56
1 問題提起.....	56
1.1 法律的形式と経済的実態の違い.....	56
1.2 破産法上の議論と実務.....	56
2 国家の財政破綻に関する理論.....	57
2.1 課税徴収権と通貨発行権.....	57
2.2 政府の資源調達上の優位性と財政破綻との関係.....	57
2.2.1 流動性リスクの顕在化による財政破綻の可能性.....	58
2.2.2 債務超過による財政破綻の可能性.....	58
2.3 国家財政の破綻認定.....	59
2.3.1 政策的・裁量的判断の必要性.....	59
2.3.2 国家財政を破綻認定するための前提条件.....	59
3 公法人の破綻認定基準.....	59
3.1 総論: 国家財政.....	60
3.1.1 フロー変数による破綻認定基準.....	60
3.1.2 ストック変数による破綻認定基準.....	61
3.1.3 国家財政の破綻認定権の所在.....	62

3.2 各論の前に：金融破綻制度の変遷	63
3.2.1 護送船団方式とその崩壊	63
3.2.2 破綻認定基準：「潰すコスト」と「潰さないコスト」	64
3.3 各論：地方公共団体の破綻認定基準・破綻処理手続	64
3.3.1 国(中央政府)による財源保障	64
3.3.2 破綻認定基準	65
3.3.3 財政再建団体制度	65
3.3.3.1 財政再建団体の認定基準	65
3.3.3.2 再建型破綻処理手続	66
3.3.3.3 財政再建団体制度の問題点	66
3.4 各論：特殊法人等の破綻認定基準・破綻処理手続	67
3.4.1 国(中央政府)による財政支援	67
3.4.2 破綻認定基準	67
3.4.3 破綻処理手続	68
補論 「公会計に固有の会計処理方法」【試作品】	69
1 財源措置・納税者持分増減計算書上の特殊な会計処理	69
1.1 ワークシートの活用	69
1.2 社会資本形成に係る財源別会計処理	70
1.3 一般会計留保特定財源の取崩	71
1.4 社会資本の除売却に係る会計処理	72
2 その他の財源措置・納税者持分増減計算書上の会計処理	73
2.1 財源措置の減少	73
2.2 財源措置の増加	75
3 公会計主要財務諸表の体系全体に係る会計処理	76
3.1 経常的支出と費用	77
3.2 資本的支出と非資金資産	77
3.3 公債の発行及び元本償還	78
3.4 一般会計への債務移管等	79
4 各財務諸表の雛形	80
5 公会計主要財務諸表ワークシート	90

文献目録.....	91
-----------	----

【図表】

図表 1	付加価値連鎖上の公会計の特殊性	2
図表 2	財務情報の対象範囲と区分	5
図表 3	公会計上の測定の焦点	9
図表 4	財政システム改革の見取り図	15
図表 5	公会計制度改革を組み込んだ予算編成プロセス改革	17
図表 6	国家のガバナンス構造	25
図表 7	受託者責任と公的説明責任の関係	26
図表 8	定性的特徴の階層構造図	30
図表 9	フロー変数による財政破綻認定基準	60
図表 10	ストック変数による財政破綻認定基準	62
図表 11	特別会計公会計貸借対照表	80
図表 12	特別会計行政コスト計算書	82
図表 13	特別会計財源措置・納税者持分増減計算書	84
図表 14	特別会計公会計資金収支計算書	85
図表 15	附属明細表の各種様式	87

公会計概念フレームワーク

1 公会計概念フレームワークの意義

公共部門の主要な経済主体である政府の存立基盤は、憲法及び政治思想上、究極的には国家の構成員たる国民との間の信託関係に由来することとされる。¹ 従って、政府は、その意思決定や政策形成について、これら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 = stewardship)を負うと同時に、その遂行の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 = public accountability)を負っている。

1.1 定義

公会計概念フレームワークとは、公共部門における財務情報(公会計情報)の作成・報告に関する目的及び一連の概念的基礎を体系化したものであって、公会計に関する認識、測定、表示及び開示の基準(公会計基準)の設定及び財政制度の設計等のための理論的拠り所である。

1.2 適用対象となる経済主体

公会計概念フレームワークは、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。従って、利益の獲得とその最大化を目的とし、また、利益の多寡を成果の評価基準とする営利企業をその対象とする企業会計とは、制度の前提や財務構造等を異にする。

但し、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

¹日本国憲法においても、「国政(英文では『government』、即ち、立法・行政・司法の『三権』、筆者注)は、国民の厳粛な信託によるものであって、その権威は国民に由来し、その権力は国民の代表者がこれを行使し、その福利は国民がこれを享受する」旨、規定されている(憲法前文第1段参照)。

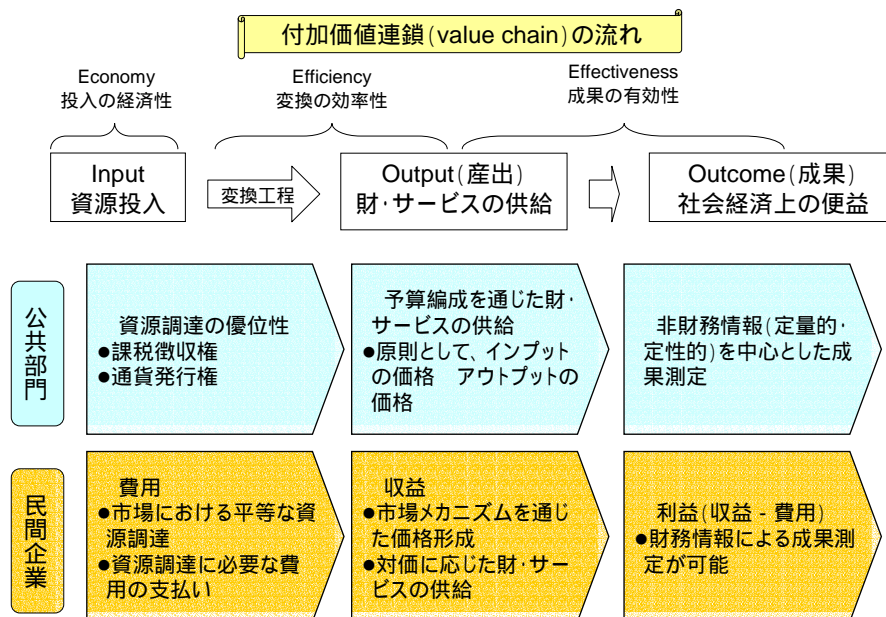
保障に依存している点で、性質上、中央政府とは区別される。また、特殊法人、認可法人及び独立行政法人(以下、「特殊法人等」という)についても、収支相償原則等、独立採算を旨とするものもあるが、経営結果によっては必ずしも経済的実態としての財政破綻があり得ない訳ではなく、究極的には中央政府による財源保障に依存している点で、地方公共団体と同様、中央政府とは区別して取扱われる。

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、異なる会計処理を行うべきであるとする考え方もあるが、そもそも収益力や営利性の程度自体が相対的なものに過ぎず、また、公会計の適用対象となる全ての経済主体に共通する目的(パブリック・ガバナンスの確立、公的説明責任や意思決定への有用性等)に照らせば、敢えてそのような区別を採る必要はないと考える。

1.3 公会計の特殊性

政府が、適切な意思決定や政策形成を行い、その公的説明責任を果たすためには、企業会計の世界とは異なる公会計の特殊性を踏まえる必要がある。以下、付加価値生産プロセス(付加価値連鎖:value chain)の流れに沿って、資源調達における優位性、予算編成を通じた財・サービスの供給、非財務情報による成果の評価について説明を加える(図表 1 参照)。

図表 1 付加価値連鎖上の公会計の特殊性



1.3.1 資源調達における優位性

公会計の特殊性は、まず、全ての経済主体が市場において等しく合理的に行動 (利潤最大化及び効用最大化) すると仮定されている新古典派経済学の世界とは異なり、課税徴収権及び(中央銀行を通じた)通貨発行権を有する政府とその他の経済主体との間に、資源配分上の階層的構造、即ち、政府による強制的な資源調達とその他の経済主体による非自発的な資源の提供という関係が存在することにある。

特に、公共部門の経済主体の中でも、中央政府は、課税徴収権及び(中央銀行を通じた)通貨発行権を共に有することから、経済資源の調達における外的制約がほとんど存在しない。例えば政府債務が巨額に達した場合であっても、財政当局は、一般増税(消費税や所得税の引上げ)、または、通貨の減価をもたらすインフレ政策(中央銀行による政府債務の貨幣化[monetization]=インフレ税)により、名目上固定的な政府債務の償還を滞りなく行うことができる。公共部門の他の経済主体(地方公共団体や特殊法人等)においても、中央政府による財政支援を通じ、緩やかな予算制約 (soft budget constraint) しか受けない点にその特殊性が見られる。

このような政府の資源調達における優位性を資源提供者である国民の側から見れば、政府債務について無限連帯責任を負うことと同値である。即ち、政府の課税徴収

権及び(中央銀行を通じた)通貨発行権に基づく反射的效果として、国民は強制的かつ無制限に経済資源の供給を余儀なくされる訳であり、国民は、その意思とは無関係に、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。

1.3.2 予算編成を通じた財・サービスの供給

公共部門の経済主体は、民間部門の経済主体と同様、経済資源の投入(input)を財・サービスの産出(output)に変換する作用を営むが、公会計の世界においては、上記の資源調達における優位性に裏打ちされた資源投入(input)面での特殊性だけでなく、これにより生産された財・サービス(output)の供給面においても、市場メカニズムを通じた需要と供給の均衡に基づく価格決定がなされないという特殊性が認められる。

換言すれば、公共部門においては、自動的に市場ないし価格メカニズムを通じた最適な資源配分や財・サービスの供給が実現される訳ではないので、排除不可能性や非競合性といった性質を有する公共財や外部経済性を伴う準公共財の供給については、政府による(補助金や課税を通じた)市場メカニズムへの介入や、その直接供給によって、社会にとっての最適供給量を実現することが期待されている。そこでは政治的プロセスとも密接に関連する予算編成を通じた経済資源の配分と財・サービスの分配(移転)がより大きな重要性を持つこととなる。

公会計制度の整備によって、予算編成上、翌期の予定公会計財務書類(詳細については後述)の姿を想定しながら査定を行うことが可能となり、より効率的な資源配分と所期の成果を生み出す財・サービスの提供が期待し得る。

1.3.3 非財務情報による成果の評価

企業会計の世界では、財・サービス(output)の対価を支払うという形での顧客の満足度が「成果(outcome)」を保証し、損益計算に基づく「利益(収益 - 費用)」という財務情報がその評価基準となる。これに対して、そもそも利益の獲得を主たる目的としない公共部門においては、財・サービス(output)への対価の支払いという形ではなく、上記のように「予算」によってその運営がなされることに特徴がある。従って、仮に公共部門に「企業会計的な発生主義会計」を導入して、企業のように政府活動を行うとしても、実際には、損益計算上の一つの構成要素である費用の把握と、それを通じたある程度の効率性の向上を期待し得るに過ぎない。むしろ根本的な問題は、公共

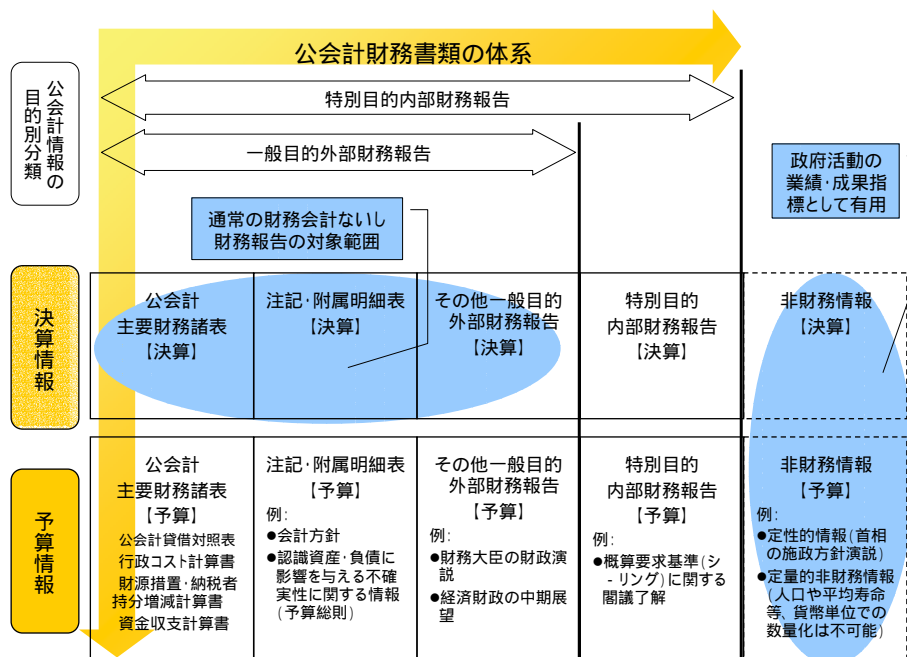
部門が国民の便益や満足度といった形での成果を十分に上げられないことにある。

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。

1.4 公会計情報の対象範囲

上記のような公会計の特殊性により、公会計の対象とすべき財務情報(公会計情報)の範囲は、通常の財務会計ないし一般目的外部財務報告の対象範囲と比べて、より広いものとなる。「公会計財務書類」とは、政府の財務報告の全般的な体系を意味し、これら公会計情報を広くカバーする(図表2参照)。

図表 2 財務情報の対象範囲と区分



1.4.1 決算情報と予算情報

決算情報：過去に生じた事象にかかる公共部門の財務情報（決算情報）は、様々な様式により、作成・報告がなされるべきである。公会計財務書類は政府の財務報告プロセスの主要な一部を構成するものであるが、その他の財務報告の手段により、政府活動に関するより有用な財務情報を提供できる場合もある。また、政府活動の業績（performance）ないし成果（outcome）の指標としては、財務情報のみならず、非財務情報も有用な場合が多いので、留意を要する。

予算情報：予算とは、国家がその任務を達成するために必要な資源を調達し、管理し、及び使用する一連の経済活動について、これを財務面から規律するための予定計画をいう。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。

なお、以下では特に明示しない限り、「公会計」ないし「公会計情報」とは、決算情報及び予算情報の双方を意味するものとする。

1.4.2 一般目的外部財務報告と特別目的内部財務報告

政府の財務報告は、その利用目的等に照らし、一般目的外部財務報告と特別目的内部財務報告の二つに分類されるが、その両者とも公会計情報の対象範囲に含まれる。

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。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、公債の購入者または潜在的投資家、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。

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。従って、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(憲法73条5号)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。

1.5 公会計主要財務諸表の測定の焦点

公会計情報に関する財務報告の全般的な体系である公会計財務書類のうち、公共部門の財務運営上、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四つの計算書(公会計貸借対照表、行政コスト計算書、財源措置・納税者持分増減計算書、公会計資金収支計算書)を総称して「公会計主要財務諸表」という。

公会計主要財務諸表の「測定の焦点(measurement focus)」とは、経済的価値変動の事実について、「どの範囲」で公会計主要財務諸表上の認識・測定の対象とし、報告主体の財政状態(financial position)、財務業績(financial performance)及び財政状態の変動(changes in financial position)を表示・報告すべきか、という問題を意味する。より具体的には、公会計主要財務諸表の構成要素(資産、負債、その差額としての持分、収益、費用、財源措置)のうち、いかなる範囲のストック情報(構成要素の期末残高)とフロー情報(構成要素の期中変動)を計上すべきか、という問題である。

他方、これに関連する概念である「会計の基礎(basis of accounting)」とは、経済的価値変動の事実について、「どの時点」で公会計主要財務諸表上の認識・測定の対象とすべきか、という問題を意味する。我が国の公会計に関する議論としては、現金主義か発生主義か、といった大括りな問題設定がなされる場合が多いが、より厳密には、「測定の焦点」としての現金主義なのか発生主義なのか、或いは、「会計の基礎」としての現金主義なのか発生主義なのか、ということを明確に区別して議論しなければならない。

1.5.1 企業会計上の測定の焦点

元来、企業会計においては、取引事実の「発生」の時点で(会計の基礎)、報告主

体が支配する全ての「経済資源」([流動性]財務資源及び非財務資源)を認識・測定
の範囲(測定の焦点)とする「発生主義」が採用されてきた。

ここで、測定の焦点とされる経済資源とは、一般には、貸借対照表上のストック情報、即ち、構成要素の期末残高(資産、負債、その差額としての持分)とともに、損益計算書上のフロー情報、即ち、損益取引(収益及び費用)を意味すると考えてよい。収益及び費用は、報告主体と第三者との外部取引による経済資源の増減であって、その結果、損益計算書から導かれる「当期純利益(収益 - 費用)」を貸借対照表上の「利益剰余金」勘定へ要約(振替)することを通じて、フロー情報とストック情報とを架橋する役割を果たすと同時に、企業における業績ないし成果の評価基準にもなり得る。

1.5.2 公会計上の測定の焦点

これに対して、公会計の世界においては、純粋な現金主義(「現金」の流入出を会計の基礎及び測定の焦点とする)、修正現金主義(出納整理期間を含む「現金」の流入出を会計の基礎及び測定の焦点とする)、修正発生主義(「発生主義」を会計の基礎とする一方で、「財務資源」、即ち、現金及び現金同等物を中心とする流動性資産及び負債を測定の焦点とする)、企業会計と同様の純粋な発生主義(「発生主義」を会計の基礎とし、全ての「経済資源」、即ち、[流動性]財務資源及び非財務資源を測定の焦点とする)等、様々なバリエーションがあり得る。

我が国においては、出納整理期間を含む「現金」の流入出の時点で(会計の基礎)、出納整理期間を含む「現金」の流入出を認識・測定の対象とする「修正現金主義」が採用されてきたところである。しかし、財政制度に関する法体系上は、例えば、「国費を支出し、又は国が債務を負担する」(憲法85条、傍点筆者)、「歳出予算の金額・(中略)・の外、国が債務を負担する行為をなすには、予め予算を以て、国会の議決を経なければならない」(財政法15条1項、傍点筆者)といった文言にみられるように、現金主義的な要素(支出、歳出は現金の流出)だけでなく、発生主義的な要素(長期債務は経済資源)も共に認識・測定の対象として規定されており、実務上、そのいずれを採用するかについては、政府の裁量と財政政策上の判断に委ねられているものと解される。

現実的には、公共部門が「利益」の獲得を目的としない以上、企業会計と同様の純粋な発生主義(「発生主義」を会計の基礎とし、全ての「経済資源」を測定の焦点とする)に基づく「損益計算」は不要とされ、従来、我が国だけでなく諸外国においても、主

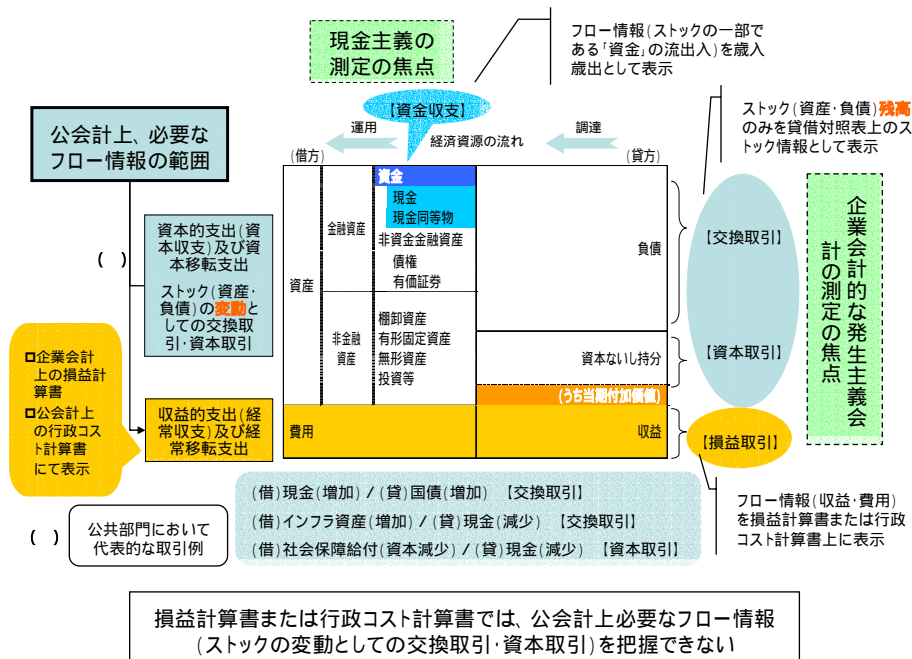
に現金の流入を会計の基礎及び測定の焦点とする現金主義(または修正現金主義、修正発生主義)が採用されてきたところである。現金主義の長所は、収益的支出のみならず、社会資本形成等の資本的支出、社会保障給付や補助金といった非対価性(移転・分配)支出も把握し得るということにあり、公共政策上の意思決定において、より有用な情報を提供することが可能であったとも言えよう。

しかし、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)の一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いる。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、全ての「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。

しかし、公共部門に「企業会計的な発生主義会計」(「発生主義」を会計の基礎とし、全ての「経済資源」を測定の焦点とする)を導入するにしても、そこには一つの落とし穴がある。企業会計の場合、一会計期間の成果を測定するためのフロー情報としては、「損益計算」(収益 - 費用)に基づく「利益」が用いられる。しかし、政府をはじめとする公共部門はそもそも「利益」の獲得を目的とせず、政府活動としては、主に予算に基づき対価を求めない財・サービスの供給がなされる。例えば、社会資本形成等の資本的支出、社会保障給付や補助金といった非対価性(移転・分配)支出は、会計上、「損益取引」には該当せず、資本を直接減少させる「資本取引」または「交換取引」として処理されるものであるが、政府の活動としては、むしろそれらがメインである。

従って、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」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(図表3参照)。

図表 3 公会計上の測定の焦点



- (注1) 「損益取引」: 収益または費用からなる利益(損失)をもたらす取引。損益取引自体が直接的に資本変動をもたらすことはないが、損益計算書上の「当期純利益」(フロー情報)を貸借対照表上の「利益剰余金」勘定(ストック情報)へ要約(振替)することを通じて、結果的に資本変動をもたらす。「収益勘定」にチャージされるべき「収益的支出」が「費用」に対応。
- (注2) 「資本取引」: その取引自体が直接的に資本変動をもたらす取引。「資本勘定」にチャージされるべき「資本的支出」及び「非対価性(移転・分配)支出」が「資本勘定」の減少原因となる。
- 増資(税の位置付けに関する持分説の場合の税込)
- 直接資本減耗(償却資産の減価に対応すべき収益の獲得が見込まれないもの)
- 社会保障給付、補助金、交付金等(移転・分配)
- (注3) 「交換取引」: 資産または負債項目の等価交換により、損益も、また直接的な資本変動ももたらさない取引。
- 公債発行による資金調達、負債の元本償還
- 資本的支出による固定資産の取得

例えば、米・地方政府会計基準理事会の新基準(GASB 34、1999年6月公表)は、純資産報告書(statement of net assets、貸借対照表)及び活動報告書(statement of activities、損益計算書)から成る政府全体財務報告書(government-wide financial statement)において、企業会計と同様の純粋な発生主義(「発生主義」を会

計の基礎とし、全ての「経済資源」を測定の焦点とする)を採用した一方で、投資プロジェクトファンド等、政府ファンドの会計(governmental fund accounting)としては、従前と同様、修正発生主義(「発生主義」を会計の基礎とする一方で、「財務資源」を測定の焦点とする)を維持している。これは、全ての経済資源を測定の焦点とした場合、投資プロジェクトへの資本的支出や公債発行といった経済資源の変動(純額)をもたらさない取引(資本取引または交換取引)はフロー情報として把握できないことから、修正発生主義によるファンド財務報告書(fund financial statements)によって情報を補完することとしたものである。

2 公会計制度改革の背景

2.1 問題意識

現在、我が国政府が置かれている財政状況は、危機的な水準に達しており、その結果、異時点間にわたる世代間の負担の公平が損なわれている。しかし、そのような状況にも関わらず、政府の財政運営における規律は一向に改善されず、今なお、公債残高の累増が続いている。このような政府の意思決定の積み重ねは、最終的には、国民、特に自らの利益を主張する手段を何ら持たない将来世代の利益を著しく損なうものである。

当該フレームワークにおける主たる問題意識は、我が国政府が、国民(納税者、有権者)から納税等を通じて受託した経済資源を如何にして効率的に運用すべきか、また、政府の国家経営における意思決定について、これを如何にして財政運営の面から適正化し、規律付けるか、といった点にある。そのような問題意識に基づき、公会計制度改革の方向性について、議論を進めたい。

2.2 財政の機能との関連

財政の機能としては、(a)資源配分の調整、(b)所得の再分配、(c)経済の安定化(景気調整)の三点が挙げられる。これらは、過去数百年にわたる重商主義、国民国家の形成、社会政策の重視、ケインジアン的財政運営といった資本主義発展の歴史とともに、順を追って認識されるに至ったものである。このうち、財政の最も基本的な機能とも言える資源配分機能は、『利用可能な経済資源を公共部門と民間部門の間、または、各部門内の様々な分野に配分すること』を意味する。公会計上も、財政の機能として、この資源配分機能を第一に考えるべきである。

2.2.1 資源配分の調整

現行法上、憲法第7章「財政」(83条～91条)及び財政法において、財政制度及び財政運営上の基本原則が規定されている。これらの条項は、特に、国会による財政民主主義の確立及び統制を最重要のものとして位置付けている。具体的には、国費の支出及び債務の負担等、財政処理権限に関する国会議決原則(憲法83条等)及び租税法律主義(憲法84条)に基づき、あらゆる財政政策上の判断は、国会の議決に基づかなければならないこととされている。例えば、公債発行限度額についても、財政法4条公債(建設公債)の場合は予算総則により(財政法22条1号)、特例公債(赤字公債)の場合は公債発行特例法により、従って、いずれの場合であっても、国会の議決を経て決定されることとされている。

確かに、この財政処理権限に関する国会議決原則は、国家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、そのような制度の枠内においては、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適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、民主主義の原理に即して、財政処理権限に関する国会議決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、即ち、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捉え直し、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、将来世代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であると考ええる。

2.2.2 所得の再分配

社会政策(社会的弱者の救済、セーフティ・ネットの整備等)や累進所得税制等を通じた財政の所得再分配機能は、それ自体、資源配分の効率性に影響を及ぼし得るという意味で、財政の資源配分機能とはトレードオフの関係に立つ。換言すれば、これは、「大きな政府(社会福祉重視)」と「小さな政府(効率性重視)」との間でいずれを志向すべきか、あるいは如何にバランスをとるべきかという、本来、政治的プロセスを通じた政策形成上の裁量的判断に委ねられるべき問題とも言える。同時に、所得再

分配に関する政治的判断が、市場ないし価格メカニズムを通じた資源配分を制約すべき領域を設定することとなれば、それは、公共部門と民間部門との境界の設定をも意味する。

これらに鑑みれば、財政の所得再分配機能は、公会計のあり方、あるいは、その内容自体に関わる公会計概念フレームワークの構築ないし公会計基準の設定という場面よりも、むしろその前段階として、公共部門と民間部門との間の役割分担、あるいは、公会計と企業会計との境界設定という別の場面で考慮されるべきものと言えよう。但し、社会保障給付等、社会政策の実施による所得再分配がもたらす資源配分上の影響に関する公会計情報は、全般的な公共政策の策定または評価等においても一定の有用性が認められる。

2.2.3 経済の安定化

財政による経済の安定化(景気調整)機能は、財政制度に組み込まれた「自動安定化機能(built in stabilizer)」と「裁量的財政政策(fiscal policy)」に大別されるが、いずれも、不況期には、公債発行による財政規模の拡大または減税等によって景気の刺激を図り、他方、景気が過熱し、インフレ等が起こる恐れがある場合には、財政規模の抑制や予算執行の繰延べ、あるいは増税等によって有効需要の拡大を抑えることを意味する。即ち、政府が、その時々々の経済状況に対応し、裁量的に新たな財政政策的手段を打ち出すことによって、主に短期的な効果を狙った景気調整を図る点にその特徴がある。

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は、1930年代後半、スウェーデンやノルウェーといった北欧諸国で導入された「複会計予算(double budget)」制度が挙げられる。複会計予算制度は、元来、19世紀後半の英国鉄道業における固定資産会計(減価償却制度の代替)に端を発するものであるが、その特徴は、キャッシュのアウトフロー(支出)を「資本勘定」にチャージされるべき「資本的支出」と「収益勘定」にチャージされるべき「収益的支出」とに区分することにある。複会計予算制度の下では、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。我が国財政制度における「建設公債の原則(政府借入を投資目的に限定)」(財政法4条1項)も、「資本的支出」と「収益的支出」という勘定区分こそ設けていないものの、これと同趣旨の規定とされる。

なお、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

れる傾向が長く続いている。本来、公共投資は、後世代においても社会的・経済的便益を享受し得る社会資本を形成すべきものであるが、景気対策の名の下、非効率ないし低生産性分野に投資が固定されている他、将来の税負担という面でも限界に近づいている。今後はむしろ、景気調整に関する財政政策・金融政策相互間の役割分担を見直し、財政政策においては、長期国債や財政投融資等、長期にわたる異時点間の資源配分を可能とする政策手段等を活用し、長期的な資源配分機能により重点を置くべきであり、他方、金融政策においては、短期金融市場におけるオペレーションや金融システム上の信用調整機能等を活用し、短期的な景気調整機能を担うといった方向性が望ましいと考えられる。

2.3 公会計制度改革の意義

2.3.1 我が国の公会計制度の変遷

我が国の近代的会計制度導入の端緒は、明治6年刊行の「帳合之法」(福沢諭吉)及び「銀行簿記精法」(大蔵省)にあるとされるが、いずれも英米式簿記法を解説したものである。明治新政府は、これらを模範として、官庁金銭出納においても複式簿記を導入することとし、大坂造幣寮(明治4年開業)を手始めに、明治8年にはまず大蔵省の出納記帳の方法を全て複式簿記に改めた後、明治12年以降、全官庁の金銭出納を複式簿記によることとした。

これとは別に、明治6年、大蔵大輔・井上馨と大蔵省三等出仕・澁澤榮一が新政府の財政危機を憂慮し、「財政整理ニ関スル建議」を提出して辞職した後、大蔵卿・大隈重信はこれに反論すべく「明治6年歳入歳出見込会計表」を公布し、政府財政の健全性を世に訴えた。このことが契機となり、その後、政府予算の公開が慣行となり、我が国の公会計制度の形成に大きく寄与したとされる。

明治14年、フランス及びベルギー会計法を継受するとともに、従前の諸法規を整理・体系化し、予算の作成から決算終了まで一貫した公会計制度を成文化した会計法(太政官達33号、明治15年改正)が制定された。ここでは、従前同様、官庁金銭出納において複式簿記が基調とされた他、フランス式簿記法に起源を有する(時価主義による)財産目録の作成も義務付けられていた。しかし、明治22年、ドイツ諸邦の欽定憲法に範をとる大日本帝国憲法の発布に伴い、その附属法規として新たに公布された会計法(法律4号、明治23年施行、大正10年改正)においては、制度の大枠としてはフランス及びベルギー会計法の形式が維持されたものの、記帳方法としては、ドイツ官房学のカメラル式簿記(単式簿記及び現金主義)へと変化した。

第二次世界大戦後、日本国憲法の制定を契機として、旧・会計法のうち、予算決算制度に関する部分と収入支出その他の経理手続の部分を区別した上で、昭和 22 年、前者は財政法、後者は新・会計法として新たな公会計制度の枠組みが形作られた。しかし、そのような変化にも関わらず、現在に至るもなお、我が国の公会計制度としては、いわゆるカメラル式簿記(単式簿記及び現金主義)が踏襲されている。

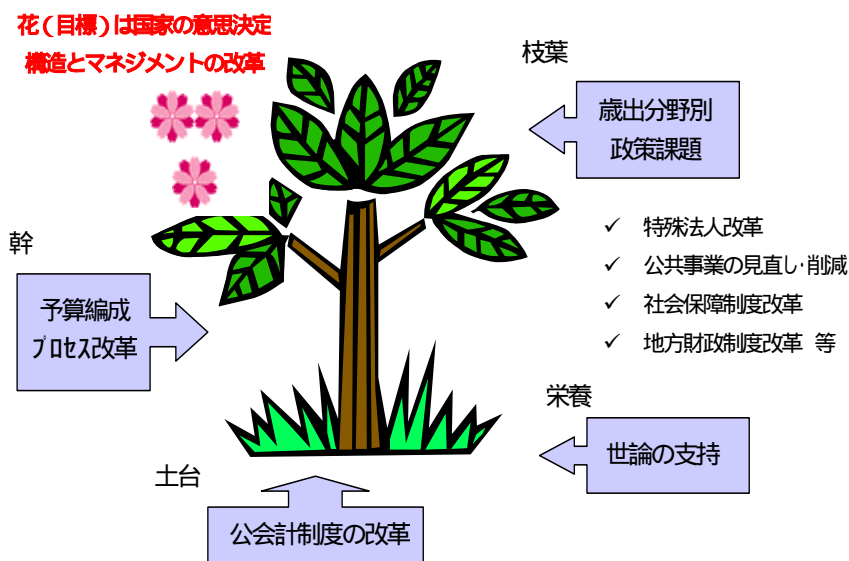
上記のような我が国の公会計制度の変遷に鑑みれば、現在、当然のこととして受け止められている単式簿記や現金主義ですら不変のものではあり得ず、ましてや公会計制度の本質的部分ではないことが理解されよう。

2.3.2 公会計制度の位置付け

政府の財政運営に最も強い利害関係を有するのは、現役世代、将来世代をともに含む「国民」である。国民から納税等を通じて経済資源を受託した政府は、その運用結果である政府の全般的な財政状況(financial condition)等について、国民に対して報告し、説明すべき責任を負っている。

公会計制度の整備は、そのような政府の責任を公会計情報として明確化すると同時に、効率的かつ効果的な予算編成プロセスを実現するためにも必要不可欠である。そして、究極的には、財政システム全体の改革を通じ、国家の意思決定構造とマネジメントのあり方をも改革する制度的インフラとして位置付けられるものである(図表 4 参照)。

図表 4 財政システム改革の見取り図



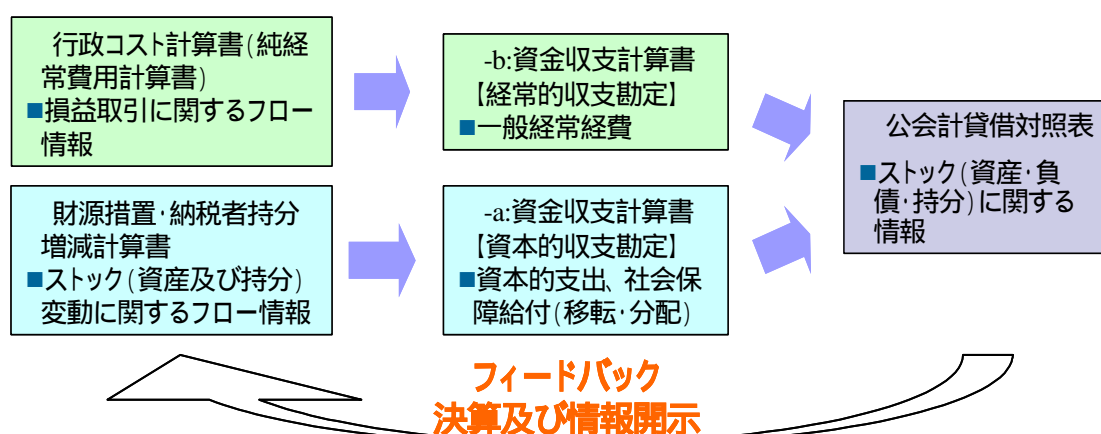
2.4 予算編成プロセス改革

従来の予算編成プロセスにおいては、いわゆる増分(increments)査定主義の下、新規要求については一般経常経費であれ、資本的支出であれ、詳細に査定する一方で、前年度からの継続分についてはほぼ無条件に要求が通る、逆に、資本的支出や法律・制度に基づく移転支出(国庫補助金、社会保障給付、地方交付税等)については、将来負担に与える影響が大きいにも関わらず、中長期的な視点に基づく査定が行われることはない、といった問題点が挙げられる。結果として、従来のようなやり方では、予算膨張圧力を抑えることはできなかつたと言えよう。

そこで、まず、予算編成プロセスに公会計制度改革の成果を取り入れ、公会計主要財務諸表(相互に関連性を有すべき 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及び 公会計資金収支計算書からなる体系[後述])を作成すべきである。これにより、(a)発生主義・複式簿記に基づく翌期の公会計主要財務諸表の仕上りの姿を想定しつつ、予算編成を行う、(b)公会計主要財務諸表から導かれる財務分析指標を参考としつつ、中長期の財政計画を策定する、(c)決算情報を翌期の予算編成にフィードバックすること等が可能となる。

また、予算項目により、重点的に査定すべきものとそうでないものを区別し、予算要求及び査定における軽重を明確化すべきである。具体的には、主として職員俸給・諸手当、旅費、消耗品費等からなる一般経常経費については、従来の積上げ式要求及び査定というプロセスを放棄し、財政当局から一括して各省庁に予算配分する。各省庁は自らの裁量と責任で執行する代わりに、事後的な決算情報を翌年度予算編成にフィードバックさせる。将来負担に及ぼす影響が大きな支出項目、即ち、(a)資本的支出の他、(b) 社会保障給付、地方交付税、補助金、既存債務等、法律・制度によって定められている支出については、中長期的な財務分析を用いつつ、より重点的な査定を行う。これらの予算編成プロセスの改革を通じて、政府の適切な財務マネジメントへの変化が期待し得る(図表5参照)。

図表 5 公会計制度改革を組み込んだ予算編成プロセス改革



3 公会計の目的

公会計情報の作成・報告の目的は、利用者のニーズに対応した情報を提供することにある。従って、まず、公会計情報の主たる利用者を特定し、それらの者が必要とする情報の種類を確定する必要がある。

3.1 公会計情報の利用者

公会計情報の主たる利用者は、それぞれの利害関係の質、強弱等の相違により、国民、国政担当者(内閣)、国会議員、その他利害関係を有する者という4つのグループに分類される。

3.1.1 国民

国民は、納税者、有権者、政府が提供する財・サービスの顧客、公債への投資家等、多様な立場から公会計情報を利用する。また、現時点において公会計情報を利用する現役世代の他、政府の財政運営に強い利害関係を有する将来世代の国民も、潜在的な利用者として位置付けられる。

3.1.1.1 現役世代の国民

現役世代の国民は、納税者として政府活動に要するコストを負担する他、政府が提供する財・サービスの便益を享受するという意味で、いわば政府にとっての顧客として位置付けられる。これは、「顧客主義」に基づく伝統的なニュー・パブリック・マネジメント(NPM)の考え方であり、それによれば、国民は、納税の対価として最も価値のある公共サービスを受ける権利を有し、政府は顧客である国民の満足度の最大化を追究する必要があるとされる。²

3.1.1.2 将来世代の国民

将来世代の国民は、公会計情報の潜在的な利用者であるだけでなく、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)に基づく反射的效果として、その意思とは無関係に、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相続したのと同様の地位に置かれた上で、有権者ないし納税者として将来の国政の場に登場する。この相続の放棄は、日本国籍からの離脱によってしか行い得ない。そのような立場にある将来世代の潜在的な利益と意思を公会計情報の作成・報告を通じて代弁させることにより、可能な限り、現役世代のみからなる国政担当者(内閣)の財政運営上の意思決定を適正化していくことが必要不可欠である。

「顧客主義」に基づく伝統的なニュー・パブリック・マネジメント(NPM)の考え方においては、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)として位置付けられる。その場合、「国民」とは、現時点において政府が提供する財・サービスの便益を享受し、その対価を支払うことができる現役世代のみ

² ニュー・パブリック・マネジメントは、公共部門においても企業経営的な手法を導入し、より効率的で質の高い財・サービスの提供を目指すという革新的な行政運営の考え方である。その理論は、徹底した競争原理の導入、成果(outcome)による評価、政策の企画立案と執行の分離という概念に基づく。

を意味することとなるが、そのような構造の下では、将来世代の国民の利益、声なき声は、現役世代のみからなる国政担当者(内閣)の耳には届かない。財政の主たる機能は、時間軸上の(過去・現在から将来にわたる)資源配分を適正化することにより、世代間の負担の公平を図ることにあるが、将来世代の利益をカバーできないと言うのでは、財政運営上の問題解決には不適當と考えられる。

そこで、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)の反射的効果として、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。

これは、国家のガバナンス(意思決定)構造において、納税を通じて経済資源の運用を委託するプリンシパル(委託者)、即ち、現在及び将来の納税者としての国民が、現役世代のみからなる国政担当者(内閣及びその構成員たる閣僚)を自らのエージェント(受託者)として財政運営を委託すると同時に、プリンシパル(委託者)の利益の方向性に反することのないよう、エージェント(受託者)の財政運営上の意思決定を如何にして規律付けるか、というエージェンシー理論を基盤とする考え方である。³

また、受託者責任(stewardship)等、委託者・受託者間の権利義務関係を規律する信託法は、そもそも普通法(common law)の法体系ではなく、衡平法(equity)を淵源とするものである。その考え方を納税による経済資源の移転に適用した場合、政府が受託者、国民が委託者兼受益者と位置付けられ、国民は、政府資産(信託財産)

³ エージェンシー理論は、経済のあるドメインにおける経済主体同士の経済的相互作用をプリンシパル・エージェント関係として特徴づけ、その相互作用のメカニズムを分析するものである。例えば、その一範疇であるコーポレート・ガバナンスのモデルは、所有と経営が分離した上で、株主が経営者に経営の権限を委譲し、経営者が株主のエージェント(代理人)として経営を行うというものを基本とする。株主は株式保有からの利益を追求するのに対し、経営者は企業との関係全体からの利益に関心があることから、経営者が株主の利益を犠牲にして自己の利益を追求するというモラルハザードが生じる恐れがある。これを防ぐため、株主による監視(モニタリング)や自己規律(ボンディング)等を通じて、経営者をコントロールするメカニズムを分析する。

に対する物権に類する衡平法上の権利を留保することとされる。この衡平法上の権利は、いわば政府資産に対する(優先劣後構造上の)残余ないし最最後の権利(residual claim)、即ち、持分権(equity)とも言い得ることから、以下、これを「納税者持分」(taxpayer's equity)と称する。

3.1.2 国政担当者(内閣)

国政運営の意思決定を担当する内閣は、政府の決算情報、即ち、過去に生じた事象にかかる財務上のフィードバック情報を分析することによって、今後の予算編成や公債管理の方向性を定めることも可能となる他、予算情報のシミュレーション等を行うことによって、よりの確な中・長期にわたる財政運営計画を立てることも可能となる。

なお、我が国の統治機構上、「行政権(英文では『executive power』、直訳すれば『執政権』、筆者注)は、内閣に属する」(憲法 65 条)こととされている。これは、あくまでも国政運営の意思決定を担当し、国家戦略や国の方向性を決めるのは、国民から執政権(executive power)としての「行政権」(憲法 65 条、66 条 3 項)を受託している内閣であって、これを補佐すべき官僚等からなる「行政各部」(憲法 72 条、英文では『administrative branches』)は、法の執行等その本来の役割に徹すべきことを意味する規定であると解される。従って、公会計情報の利用者の分類としては、国政担当者としての内閣(またはその構成員たる閣僚)とその下にある官僚機構とは、厳然と区別しなければならない。

本来、官僚等からなる行政各部(administrative branches)は客観的かつ中立的な立場で法の執行等を目的とする組織である。しかし、現実には、官僚組織が内閣の執政権(executive power)を肩代わりする場合や、更には、官僚組織自体が自らの利害関係にとらわれて行動することにより、国政運営の意思決定を歪めてしまう場合も多々見られるところである。官僚組織とその行動を財務面から監視(モニタリング)する手段としても、公会計制度の整備とそれによる公会計情報の開示が必要である。また、諸外国(例えば、英国、ニュージーランド等)の例に倣い、政府活動の全般について Value for Money (VFM: 税の対価として最も価値あるサービスの提供)の観点から監査を行う「公監査(VFM 監査)制度」の導入も急ぐべきであろう。

3.1.3 国会議員

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。

なお、現行憲法上、国会は「国権の最高機関」(憲法 41 条、英文では『the highest organ of state power』)として位置付けられる他、両議院は「全国民を代表する選挙された議員」(憲法 43 条、英文では『elected members, representative of all the people』)によって組織することとされている。これは、連合国最高司令部(GHQ)作成のいわゆるマッカーサー草案において、閣僚の任命に国会の同意を必要とする(マッカーサー草案 62 条 1 項)他、基本的人権に関連しない最高裁判決については国会が再審することができる(マッカーサー草案 73 条 2 項)といった規定が見られたように、英国式議院内閣制に範をとる「議会主権」的な考え方を色濃く残した規定である。このため、現行憲法上は、「国権の最高機関」(憲法 41 条)にせよ「全国民を代表する選挙された議員」(憲法 43 条)にせよ、法文としては抽象的な表現振りであるにも関わらず、国会ないし国会議員の法的地位について、あたかも株式会社における万能の株主総会に匹敵するかのような具体的な権能が付与されていると考える向きも多い。

しかし、憲法前文に言う「国民の厳粛な信託」に基づき、「国政(英文では『government』、即ち、立法・行政・司法の『三権』、筆者注)」に関する権力を行使すべき「国民の代表者」(英文では『the representatives of the people』、下線筆者)とは、必ずしも国会ないし国会議員、即ち、「全国民を代表する選挙された議員」(憲法 43 条、英文では『elected members, representative of all the people』)のみを指す訳ではない。むしろ、プリンシパル(委託者)である国民が国政担当者(内閣)を自らのエージェント(受託者)として国政運営を委託するという国家のガバナンス構造を想定するエージェント理論や、三権分立における抑制と均衡の趣旨に鑑みれば、内閣を構成する閣僚(過半数は国会議員、憲法 68 条 1 項但書)こそ、執政権(executive power)としての「行政権」(憲法 65 条、66 条 3 項)を行使すべき法的地位に立つ。従って、閣僚以外の国会議員の権能としては、国政調査権(憲法 62 条)、立法権(憲法 41 条)及び予算議決権(憲法 86 条)といった具体的なものに限り認められるべきである。

3.1.4 その他利害関係を有する者

3.1.4.1 投資家、債権者、格付け機関等

投資家ないし債権者とは、国債の購入、郵便貯金、公的年金への加入等によって、政府に対する債権を保有する者(内国人・外国人を問わず)であって、債務者たる政府の債務償還能力や信用リスクに利害関係を有する者をいう。他方、政府債務に関する格付け機関は、現在または将来の潜在的な投資家に対して、政府の債務償還能力や信用リスク等に関する財務格付けを公表する。これら投資家等の意思決定や経済的判断に際して、公会計情報が利用される。

3.1.4.2 他国政府、国際機関等

現在、純国際投資ポジション(対外純資産)において世界最大の債権国である我が国にとっての必要性は薄い。他国政府ないし国際機関等からの資本輸入を必要とする国にとって、公会計情報の作成・報告を適切に行うことは、重要なツールとなり得る。また、援助を行う他国政府ないし国際機関等の側からも、被援助国の公会計情報は、援助のスキーム(資金量、期間、対象分野等に関する計画)を組み立てる上でも非常に重要である。

3.1.4.3 エコノミスト、アナリスト等

国際的な資本移動が飛躍的に拡大した現状において、ヘッジ・ファンド等民間金融機関の活動によって、一国の政府でさえも対応が困難となってしまう場合がある。エコノミストやアナリストのレポートは、市場参加者の共通情報として活用されており、その基礎となる政府による公会計情報の作成・報告がより重要となってきた。

3.2 利用者のニーズ

3.2.1 受託者責任の遂行状況の評価

国民、国会議員等、公会計情報の全ての外部利用者が、国政担当者(内閣及びその構成員たる閣僚)による受託者責任(stewardship)の遂行状況の把握とその評価のため、政府の全般的な財政状況(financial condition)に関する公会計情報(一般目的外部財務報告)を必要とする。また、情報に直接的にアクセスする権限を有する内部利用者として位置付けられる国政担当者(内閣及びその構成員たる閣僚)も、政府活動の計画、意思決定、執行等、受託者責任を遂行する上で、公会計情報(特別目的内部財務報告)を必要とする。

3.2.2 政府活動の業績・成果の評価

国民は、自らの社会生活に影響を及ぼす政府活動の業績(performance)または成果(outcome)について、評価を行い、国政担当者(内閣及びその構成員たる閣僚)の適性等を判断するため、公会計情報(一般目的外部財務報告)を必要とする。また、納税等を通じて政府が受託した経済資源を管理・運用する予算当局、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議員にとっても、政府活動による資源配分とそれに対する財源措置の状況、公共サービス提供の努力と成果(service efforts & accomplishments)等について評価を行い、次なる意思決定に役立てるためにも、公会計情報(特別目的内部財務報告)を必要とする。

3.2.3 予算準拠性の確認

公会計における予算編成の重要性に鑑みれば、全ての情報利用者が公会計情報、とりわけ予算情報を必要としていると認められる。例えば、国民や国会議員は、国政担当者(内閣)が予算に準拠した財政運営を行っているかどうか、確認する必要がある。また、国政担当者(内閣及びその構成員たる閣僚)自身にとっても、財政運営上の意思決定を行う際、そのような公会計情報、とりわけ予算情報を必要とする。

3.2.4 公会計制度の評価及び改善

公会計情報は、公会計制度そのもの、予算編成等財政システム全般のあり方等に関する情報をも含んでいる。その制度設計のあり方によっては、政府の財政運営上、大きな影響を及ぼし得ることから、公会計制度の評価及び改善につき、全ての情報利用者が利害関係を有していると言えよう。

3.3 公会計の目的

3.3.1 責任の明確化

我が国においては、明治以降、資本主義の確立や富国強兵を目的として西欧諸国の近代的会計制度を継受したという経緯もあり、会計の機能としては、財産計算ないし利益計算といった側面が重視される傾向にあった。他方、産業革命を契機とする近代的会計の母国でもあるイギリスにおいては、企業会計の確立以前より「charge and discharge statement」という非営利事業会計の報告書があり、また、アメリカの個人信託(private trust)においても、同種同名の会計報告書が作成されていた。ここで言

う「charge and discharge」とは、財産の保全と運用に関する財産管理者の「受託者責任(stewardship)」の成立(charge)から解除(discharge)に至るプロセスを意味する。

上記に鑑みれば、公会計・企業会計の双方に共通する「会計」の本来的機能としては、利益等の計算という側面よりも、受託者責任の明確化という側面を重視すべきである。即ち、会計の最も本来的な機能は、財産管理者の受託者責任の遂行によって生ずる会計事実を記録計算し、記録の結果を財産の実際と突き合わせることによって、受託者責任の成立(charge)から解除(discharge)に至るプロセスを会計的に説明することにある。これを会計の責任明確化機能と呼ぶ。

公会計においては、そもそも利益等の計算は重要性は低く、むしろ納税等を通じた経済資源の調達と運用について、政府の財政運営上の責任を明確化する必要性が高い。即ち、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。

政府の財政運営上の責任明確化のために必要な公会計情報としては、以下の例が挙げられる。

全般的な財政状況(financial condition)：政府の財政状態(financial position)を示すストック情報、財務業績(financial performance)等を示すフロー情報の他、政府活動の成果(outcome)に関する非財務情報等、政府活動の全般に対する影響等を含む。

ストック情報：政府の財政状態(financial position)、即ち、構成要素(資産、負債、その差額としての納税者持分)の期末残高。

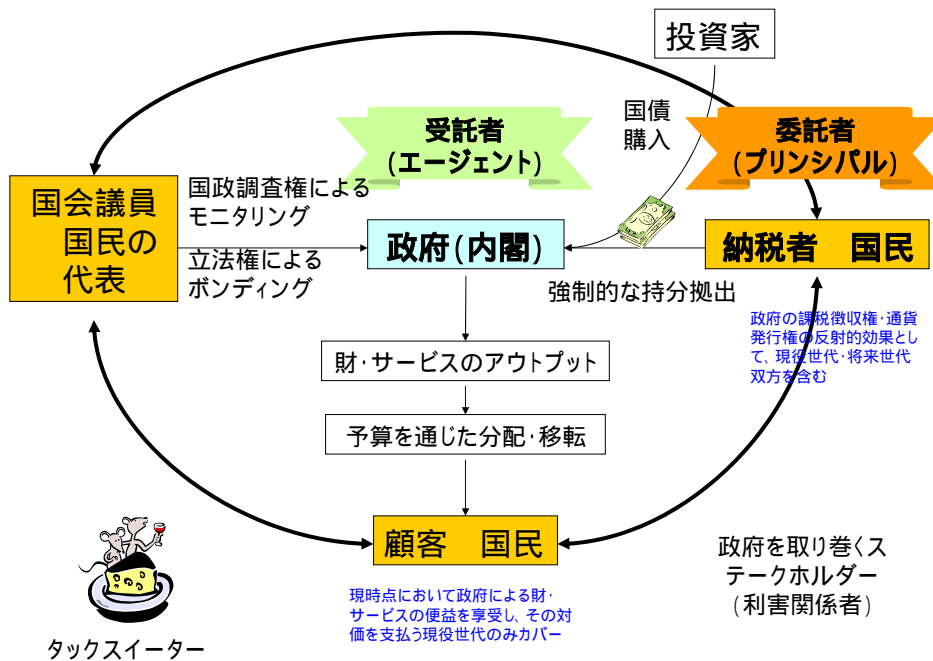
フロー情報：政府の期間パフォーマンス、即ち、一会計期間における財務業績(financial performance)及び財政状態の変動(changes in financial position)。特に、政府の資源配分に関する意思決定を全てカバーするためには、「損益取引」の他、ストック(資産及び負債)の変動である資本的支出や非対価性(移転・分配)支出にまでフロー情報の範囲を拡大する必要がある。

政府の財政運営上の責任明確化という公会計の目的に付随する概念として、「パブリック・ガバナンス」及び「公的説明責任」が挙げられる。

3.3.1.1 パブリック・ガバナンス

パブリック・ガバナンスとは、国家の統治システムにおいて、納税を通じて経済資源の運用を委託するプリンシパル(委託者)、即ち、現在及び将来の納税者としての国民が、現役世代のみからなる国政担当者(内閣及びその構成員たる閣僚)を自らのエージェント(受託者)として財政運営を委託すると同時に、エージェント(受託者=内閣)には、プリンシパル(委託者=国民)の利益に反しないよう意思決定すべき受託者としての義務と責任(受託者責任 = stewardship)が発生するという構造とメカニズムをいう(図表 6 参照)。

図表 6 国家のガバナンス構造



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、パブリック・ガバナンスの確立をも目指すものである。

なお、政府と利害関係を持つ経済主体(stakeholder)には、国民以外にも、他国政

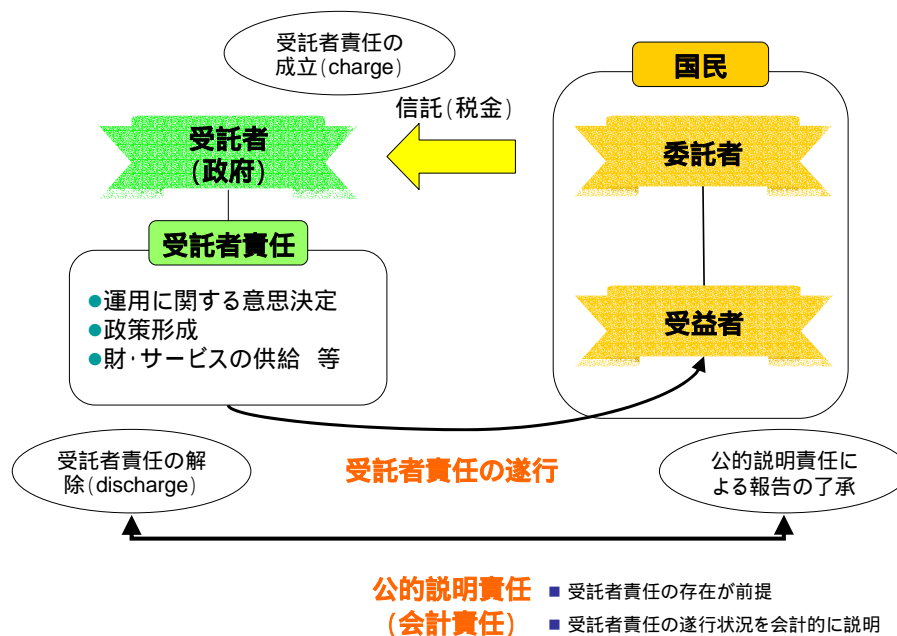
府や国際機関、格付け機関等数多く存在する。従って、上記は、国家のガバナンス構造における複数の利害関係者のうち、国民の利益を最重要視するということを意味している。また、「国民」と一口に言っても、納税者、有権者、政府が提供する財・サービスの顧客、公債への投資家等の現役世代、そして現在の政府の財政運営に強い利害関係を有する将来世代等、多様な立場が存在する。従って、国家のガバナンス構造において「国民の利益」を最重要視するとしても、これら多様な立場によるそれぞれの相違には、十分配慮しなければならない。

3.3.1.2 公的説明責任

説明責任 (accountability) とは、本来、財産管理者の受託者責任 (stewardship) の存在を前提として、その受託者責任の成立 (charge) から解除 (discharge) に至るプロセスを会計的に説明することを意味する。受託者責任と一体のものとして、「受託者会計責任 (stewardship accountability)」または「受託会計責任 (fiduciary accountability)」と呼ばれることもある。

ここに、公的説明責任 (public accountability) 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 (stewardship) 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 (service efforts & accomplishments) 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 (accountability) をいう (図表 7 参照)。

図表 7 受託者責任と公的説明責任の関係



公的説明責任は、通常、以下の五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: 適性手続、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

我が国においては、90年代後半以降、行政の透明性や情報公開といった一連の流れを総括する概念として「説明責任」ないし「アカウンタビリティ」という言葉が用いられる傾向が強い(例: 特殊法人等に係る行政コスト計算書作成指針、国の貸借対照表[試算]、いずれも財務省)。しかし、政府の財政運営上の責任明確化という公会計の機能と目的に関する認識が希薄である場合、その開示情報は、会計的な責任の明確化にはほど遠い単なる記録ないし統計のレベルにとどまることが少なくない。責任の明確化を伴わず、また、情報利用者の意思決定にも役立たないような情報提供は、労多くして公会計情報としての価値も著しく低いものとならざるを得ない。

例えば、公会計の機能と目的として、納税等を通じた経済資源の調達と運用に関する政府の受託者責任の明確化を重視する場合、個々の取引における経済資源の調達源泉と運用状態という二面性を記録する必要が生じることから、複式簿記によるストック及びフロー情報の会計処理(仕訳帳)と、それらが相互に関連する財務諸表の体系(総勘定元帳)を採用すべきこととなる。また、貸借対照表上の資産・負債差額についても、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(taxpayer's equity)」として積極的に意味付けることとなる(例:機能するバランスシート、東京都;特別会計等財務書類作成ガイドライン、自民党行革推進本部)。他方、「説明責任」ないし「アカウンタビリティ」と言いながら、責任の明確化を伴わない情報提供の場合、特に複式簿記による財務諸表の体系を要する訳ではなく、単式簿記による収入及び支出の組替えと、資産及び負債を一覧できる財産目録としての棚卸表(貸借対照表)を作成することで足り、また、資産・負債差額についても特に意味付けが為されることはない(例:国の貸借対照表[試案]、財務省)。

3.3.2 意思決定への有用性

公会計の目的は、政府の受託者責任を明確化するとともに、国民、国政担当者、国会議員等、広範な情報利用者が意思決定を行うに際して、有用な公会計情報を提供することにある。

意思決定への有用性とは、現在及び将来の情報利用者の合理的な意思決定に資することを意味する。政府の全般的な財政状況(financial condition)の他、政府活動の業績(performance)または成果(outcome)、公共サービス提供の努力と成果(service efforts & accomplishments)等に関する評価を行う利用者(国民、国会議員等)は、公会計情報(一般目的外部財務報告)に基づき、国政担当者(内閣及びその構成員たる閣僚)を信任すべきか、交替させるべきか、といった意思決定を行うことも可能となろう。また、国政担当者(内閣)及び財政当局等の内部利用者は、政府活動による資源配分とそれに対する財源措置、内部マネジメント等に関する意思決定を行うために公会計情報(特別目的内部財務報告)を利用し得る。

4 公会計情報の定性的特徴

4.1 意義

4.1.1 公会計の目的との関連

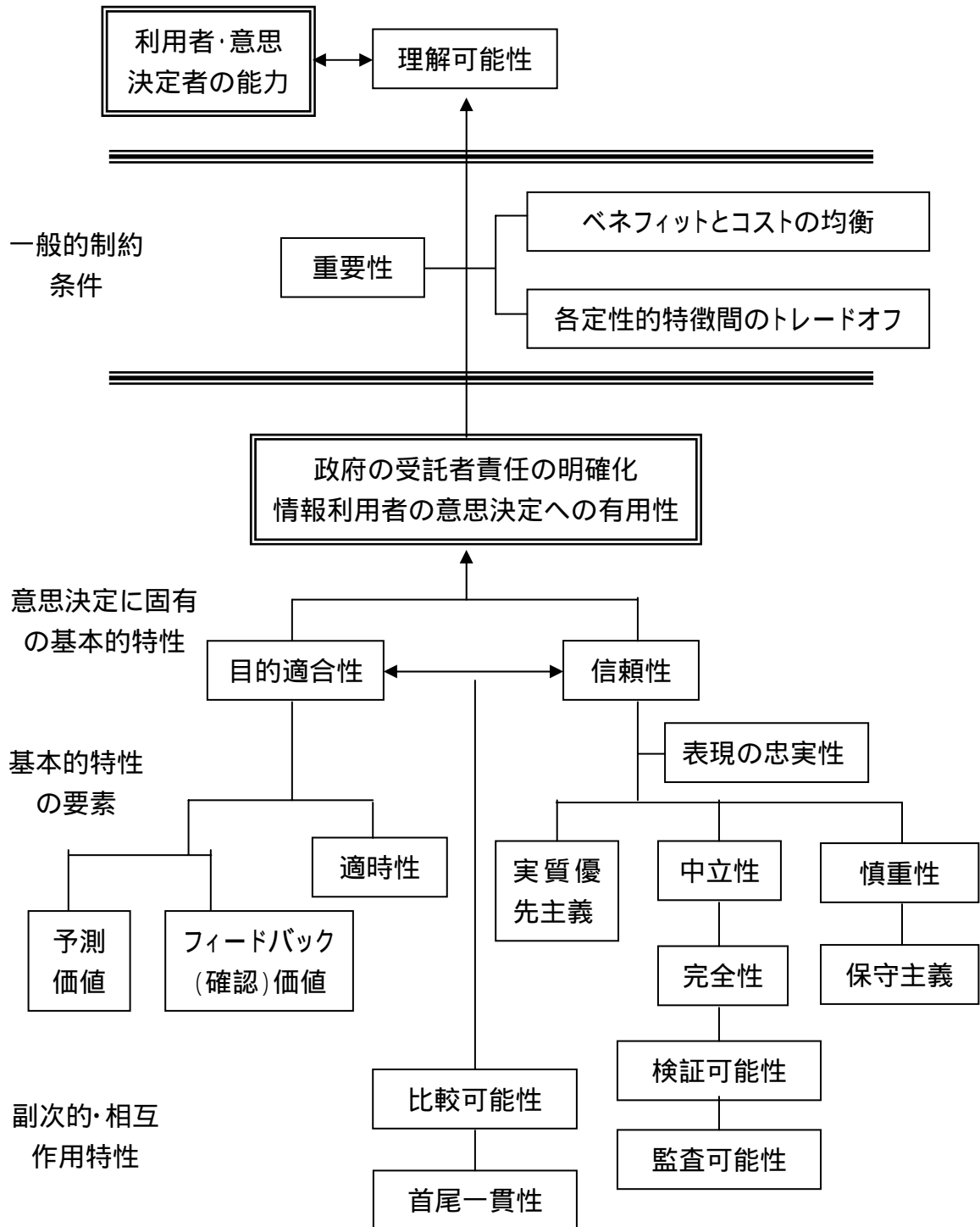
公会計情報の定性的特徴とは、公会計の目的（政府の受託者責任の明確化と情報利用者の意思決定への有用性）との関連において、公会計情報が具備すべき要件をいう。

4.1.2 定性的特徴の階層構造 経済学と会計学の違い

公会計情報の定性的特徴は、公会計の目的（政府の受託者責任の明確化と情報利用者の意思決定への有用性）に即しつつ、これに対応した階層構造をとる。この定性的特徴の階層構造こそ、多くの事象に伴う「不確実性（またはリスク）」に対する経済学と会計学のアプローチの違いを端的に示すものである。

従来、例えば、固定資産会計における価格形成とその測定、不良債権の回収可能性、保証請求件数の見積り等において、人々の期待インフレ率や将来の割引率等に関する将来の予測または見込みといった不確実性をいかに扱うか、ということが常に重要な課題であり続けた。数学的処理において物理学を範にとる近代経済学は、解析学（微分積分）や確率論等を応用したモデルによって、この不確実性をより精緻に表現し、操作することを指向する。これは、公会計情報の定性的特徴のうち、「信頼性」及び「完全性」を極限まで追求するアプローチである。他方、より実践的な有用性と合目的性を重視する会計学においては、例えば、個々の固定資産評価自体に不確実性の計算擬制を織り込み、むしろその測定値の集合である会計情報をいかに利用すべきかといったことに重点を置く。即ち、一般的制約条件としての「重要性」の他、「目的適合性」と「信頼性」のトレードオフ関係といった定性的特徴の階層構造全体のバランスに配慮するアプローチである。特に、現在価値会計（時価主義）を採用した場合には、社会経済環境の変化に伴い、折々に変化する利害関係者の期待等の不確実性を反映しつつ、公会計情報の作成とフィードバックを連環的かつ自己修正的に行うこととなる。以下、各定性的特徴について説明する（図表 8 参照）。

図表 8 定性的特徴の階層構造図



4.2 責任の明確化及び意思決定への有用性に資する定性的特徴

目的適合性及び信頼性は、政府の受託者責任を明確化し、情報利用者の意思決定への有用性を確保する上で、必要不可欠な定性的特徴である。⁴

4.2.1 目的適合性

公会計情報は、過去、現在及び将来の事象または成果について、予測また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言える。

4.2.1.1 予測価値

予測価値とは、過去、現在及び将来の事象または成果について、情報利用者に正しく予測させる可能性を高めるのに役立つ情報の特性をいう。

4.2.1.2 フィードバック価値

フィードバック価値とは、過去、現在及び将来の事象または成果について、情報利用者に事前の期待値を確認・訂正させる情報の特性をいう。

4.2.1.3 適時性

適時性とは、情報が意思決定に影響を及ぼす効力を有する間に、意思決定者にその情報を利用可能にさせることをいう。

4.2.2 信頼性、表現の忠実性

信頼性とは、情報に誤謬または偏向(バイアス)を伴わず、事象の忠実な表示であ

⁴ ここで提示する各定性的特徴及びその階層構造は、主として、企業会計における概念フレームワークの標準的分類(国際会計基準理事会、米・連邦会計基準理事会等)に依拠している。公会計情報として具備すべき定性的特徴とその階層構造という意味においては、いわば暫定的に提示するものであって、今後、十分な検討を加えることとしたい。

ることを保証する情報の特性をいう。

表現の忠実性とは、ある測定値または記述と、それらが表現しようとする現象との間の対応または一致を保証する情報の特性をいう。

4.2.2.1 実質優先主義

公会計情報として、経済的取引その他の事象を忠実に表示するためには、単にその法律的形式に従うのではなく、むしろその実質と経済的実態に基づく会計処理を行わなければならない。

4.2.2.2 中立性、完全性、検証可能性、監査可能性

中立性とは、予め定められた結果を達成し、または特定の行動様式を導き出すことを意図した偏向(バイアス)が報告情報に存在しないことをいう。

完全性とは、重要性及びコストの制約はあるものの、公会計情報が完全であり、誤謬が存在しないことをいう。脱漏等による不完全な情報は、虚偽または判断を誤らせる原因となるので、信頼性及び目的適合性を損なう。

検証可能性とは、独立した複数の測定者が同一の測定方法を用いるならば、事実上、同じ結果をもたらすことをいう。

監査可能性とは、公会計情報を検査・評価する基準とその結果を報告する手続が定められていることをいう。

4.2.2.3 慎重性、保守主義

慎重性とは、不確実な状況の下で見積もりを行う際に必要とされる判断の行使において払われる一定の注意を意味し、利得・資産を過大に評価しないこと、損失・負債を過少に評価しないことをいう。

保守主義とは、報告主体を取り巻く環境の不確実性及びリスクを十分に考慮し、不確実なものに対して慎重に対処することをいう。

4.2.3 比較可能性、首尾一貫性

公会計情報は、期間毎の比較や、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。

首尾一貫性とは、一定の方針及び手続について期間を通して遵守することをいう。

4.3 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。

情報が理解可能かどうかは、取引及びその他の事象の結果が項目化され、集約され、分類される方法、情報の表示方法、利用者の能力等に依拠する。公会計情報の理解可能性は、利用者の側においても、政府の財政運営や公会計制度等に関する相当な知識を有し、提供された情報を不断の努力を以って学ぼうとする意識を持っていることが前提とされる。

4.4 一般的制約条件

全ての公会計情報は、以下に挙げる一般的制約条件を満たした後、初めて、公会計財務書類に盛り込まれることとなる。

4.4.1 重要性

情報の重要性とは、周囲の状況等に鑑み、財務情報が省略また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または影響を受ける恐れがあるとき、当該情報の省略または誤表示の大きさを意味する。

重要性は、一式の公会計財務書類にどのような情報を盛り込むべきかについての最後のテストである。上記の各特徴が、公会計情報の有用性を最大化するために存在しているのに対し、重要性は、結果として出された情報を公会計財務書類に盛り込むだけの意味があるか否かを問うものである。

4.4.2 ベネフィットとコストの均衡

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ぬ。

4.4.3 各定性的特徴間のトレードオフ

これらの定性的特徴は、その全てを同時に備え得るものではなく、場合によってはトレードオフの関係にある。

例えば、適時性を伴う報告は、目的適合性を満たす一方、未確定な事象についての信頼性は低い。他方、報告時期が遅くなれば、信頼性は高まるが、目的適合性は低下する。また、比較可能性を重視することによって、目的適合性や信頼性が損なわれることもあり得よう。

5 公会計の基礎的前提条件

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。

5.1 継続性 公法人の財政破綻

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。これは、公会計情報の構成要素(資産及び負債、並びにそれらの変動)の測定において、継続性を前提とすることを意味する。逆に、清算または行政運営の大幅な縮小が不可避であるか、それを意図する場合においては、解散(ないし清算)価値に重点を置く等、異なる測定基準を採用する必要がある。

但し、公共部門の経済主体のうち、中央政府は、課税徴収権と(中央銀行を通じた)通貨発行権を基礎とする資源調達上の優位性があることから、法律的形式の上だけでなく、経済的実態としても財政破綻のリスクはないものと解されている。また、公共部門の他の経済主体(地方公共団体や特殊法人等)においても、中央政府による財政支援を通じ、緩やかな予算制約(soft budget constraint)しか受けないことから、民間企業とは異なる破綻認定基準及び破綻処理手続が適用される。

当該フレームワークにおいては、法律的形式上、本源的統治団体(狭義の公法人)、即ち、中央政府及び地方公共団体の本源的統治機能の断絶は許されず、その破産

清算を是認し得ないとしても、債務超過の大幅な拡大・発散によって、経済的実態として実質的に財政破綻の状態に陥り、政策的・裁量的判断により、再建型の破綻処理手続へ実質的に移行することはあり得るという考え方に立つ。また、本源的統治団体以外の公法人(公共企業体、特殊法人等)の場合には、再建型のみならず清算型の破綻処理手続までも想定し得ると考える。詳しくは、補論「公法人の財政破綻」を参照のこと。

5.2 公会計情報の報告主体 連結公会計財務諸表

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。

連結公会計財務諸表において、一般会計、特別会計、特殊法人等の相互間での資金のやり取り(繰入・繰戻等)が、例えば、「交付金」、「補助金」、「補給金」、「出資金」、「貸付金」等、いずれの名称ないし形態でなされようとも、これら全体に要するコストや財源措置等を網羅的に認識することが可能となろう。

6 公会計財務書類

公会計財務書類は、公会計情報に関する財務報告の全般的な体系である。公会計財務書類は、(a)予算ベース及び(b)決算ベースの両方に基づいて作成される。

6.1 公会計主要財務諸表の体系

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。

このうち、公会計貸借対照表は企業会計における貸借対照表に、行政コスト計算書(純経常費用計算書)は損益計算書に、そして、公会計資金収支計算書はキャッシュ・フロー計算書に相当するものであるが、これに加えて、フロー情報の範囲を資本取引等(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)にまで拡大する財源措置・納税者持分増減計算書を新たに導入する。

6.1.1 財源措置・納税者持分増減計算書の導入

企業会計における発生主義(「発生主義」を会計の基礎とし、全ての「経済資源」を測定の焦点とする)の場合、期中の第三者との外部取引による経済資源の増減(収益及び費用)を「損益取引」(フロー情報)として認識・測定し、その収支尻である「当期純利益」を貸借対照表上の「利益剰余金」勘定(ストック情報)へ要約(振替)することを通じて、フロー情報とストック情報とを架橋する役割を果たす。

これに対し、公会計の世界に企業会計と同様の純粋な発生主義(「発生主義」を会計の基礎とし、全ての「経済資源」を測定の焦点とする)を持ち込んだ場合、(イ)政府を始めとする公共部門はそもそも「利益」の獲得を目的とせず、「損益取引」(フロー情報)による「利益」計算は、政府活動の業績・成果の測定としては無意味、(ロ)むしろ政府活動としては、社会資本形成等の資本的支出、社会保障給付や補助金といった非対価性(移転・分配)支出等、「損益取引」に該当しない取引(資本取引・交換取引)の方が重要であるにも関わらず認識・測定されない、といった問題点が生ずる。実際、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。

上記のような問題点を克服し、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。

- (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「資金収支計算書(fund financial statements)」を作成する方法
これは、「資金会計(fund accounting)」として、我が国の公益法人会計基準(昭和52年3月:公益法人監督事務連絡協議会)、米・地方政府会計基準理事会の新基準(GASB 34、1999年6月公表)等で採用されている会計処理方法である。非営利事業会計として伝統的な会計処理方法であるが、い

いわゆる一取引二仕訳(追加仕訳)という煩雑さがある他、キャッシュ・フロー計算書の導入により、資金収支計算書の独自性と存在意義が薄れている。

(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

いわゆる一取引二仕訳(追加仕訳)を回避すると同時に、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、キャッシュ・フロー計算書を一括して作成できる。但し、直接法によるキャッシュ・フロー会計があまり普及していない現状では、その会計処理方法は複雑に感じられよう。

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。

6.1.2 政府の責任明確化とマネジメントの向上

当該フレームワークが採用する公会計主要財務諸表の体系は、上記の通り、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から成る。従来、政府の財政運営においては、単式簿記による歳入・歳出に基づく資金収支計算書()しか作成されておらず、近年、ようやく「国の貸借対照表」(財務省)や「自治体バランスシート」(総務省)といった財産目録としての棚卸表、即ち、貸借対照表()が作成されるに至った段階にある。

今後、公会計制度の改革を通じて、政府の財政運営上の責任明確化を図るとすれば、必然的に、個々の取引における経済資源の調達源泉と運用状態という二面性を記録する必要が生じ、複式簿記によるストック及びフロー情報の会計処理(仕訳帳)と、それらが相互に関連する財務諸表の体系(総勘定元帳)を採用すべきこととなる他、

貸借対照表上の資産・負債差額についても、単なる差額概念ではなく、政府の受託者責任を示す「納税者持分 (taxpayer's equity)」として積極的に意味付けることとなる。

また、国政担当者(内閣)及び財政当局等、内部利用者による資源配分や内部マネジメントにおいても、特に、財源措置・納税者持分増減計算書を基礎として、将来に及ぼす影響が大きな支出項目、即ち、(a)資本的支出の他、(b) 社会保障給付、地方交付税、補助金、既存債務等、法律・制度によって定められている支出について、中長期的な財務分析を用いつつ、より重点的な査定を行うことが可能となる。また、税の位置付けについて持分説を採用する場合(後述)、税資金の流出入が、直接、納税者持分を増減させる資本取引に該当することとなるため、これをカバーする財源措置・納税者持分増減計算書の重要性は一層高まる。

6.2 公会計財務書類全般の体系

6.2.1 公会計貸借対照表

公会計貸借対照表は、「資産」、「負債」、及びその残余(資産 - 負債)としての「納税者持分」を構成要素とし、政府の財政状態(financial position)、即ち、構成要素(資産、負債、その差額としての納税者持分)の期末残高(ストック情報)を表示する。公会計貸借対照表は、経済的資源、財務構造、資産・負債の価格変動による影響、流動性、支払能力、リスク態様、リスク・マネジメント、環境変化への対応能力等の状況を示す。

6.2.2 行政コスト計算書(純経常費用計算書)

行政コスト計算書(純経常費用計算書)は、「費用」及び「収益」を構成要素とし、財政状態の期中変動のうち、損益取引に関するフロー情報を表示する。行政コスト計算書(純経常費用計算書)は、いわゆる行政コスト(純経常費用)として政府活動に要する総費用及び純額を示す。

なお、行政コスト計算書の収支尻(費用・収益差額)を「純経常費用」として表示し、これに対して、財源措置・納税者持分増減計算書上、「純経常費用への財源措置」がなされる構成とされる。

6.2.3 財源措置・納税者持分増減計算書

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。

6.2.4 公会計資金収支計算書

公会計資金収支計算書は、政府等公共部門の「現金」及び「現金同等物」の流入と流出、即ち、「資金」収支を直接的に表示する。

6.2.5 連結公会計財務諸表

上記公会計主要財務諸表(~)に基づき、連結公会計財務諸表(連結公会計貸借対照表、連結行政コスト計算書、連結財源措置・納税者持分増減計算書及び連結公会計資金収支計算書からなる体系)を作成する。

6.2.6 注記及び附属明細表

注記は、公会計財務書類作成の前提となる重要な会計方針及びその変更、セグメント情報、作成日までに発生した重要な後発事象、固有の表示科目の内容その他公会計財務書類作成上必要とされる事項から構成される。

附属明細表は、公会計財務書類の利用者のニーズに適合する追加情報を示す。

6.3 公会計に固有の会計処理方法 財源及び使途別会計処理

いわゆる公企業会計の世界、即ち、特殊法人等会計処理基準(昭和 62 年 10 月: 財政制度審議会公企業会計小委員会)及び独立行政法人会計基準(平成 12 年 2 月: 総務庁独立行政法人会計基準研究会)等においては、従前より、財源及び使途別に企業会計とは異なる会計処理が行われてきたところである。即ち、特殊法人等の業務運営や資本形成等において、法人自らが稼得した収益による場合と、運営費交付金や補助金等、予算上の財源措置による場合とを区別し、前者(収益)の場合は企業会計と同様の会計処理を行うものの、他方、後者(予算上の財源措置)によって

業務を運営、または、償却資産を取得した場合には、補助金等相当額をいったん負債(資産見返負債)として計上した後、費用が発生した段階でその相当額を取崩して収益に振替えていく会計処理方法が採用されている。

これは、補助金・交付金等、予算上の財源措置の課税利益への算入を実質的に回避し、課税を延期する「圧縮記帳」(法人税法 42 条、企業会計原則注解 24)と同様、予算上の財源措置に対する課税によって資金が循環することを回避するとともに、(圧縮記帳ではかえって不明確になってしまう)予算上の財源措置の用途及び運用状況等を明示することを通じて、特殊法人等における経営責任を明確化することを目的としている。

税資金を財源として公共政策を実施する純粋な政府活動においては、公企業会計以上に、社会資本形成のための支出や、社会保障給付や補助金・交付金といった対価を伴わない(移転・分配)支出の比率と重要性が高まる。これらはいずれも、政府の業務の進行に応じて発生する費用や償却資産の減価に対応すべき収益の獲得を予定していないものであるから、本来、損益計算書(行政コスト計算書)上の「収益勘定」にチャージされるべき「収益的支出」、即ち、「費用」ではなく、「資本勘定」に直接チャージされる「資本的支出」ないし「非対価性(移転・分配)支出」として認識すべきものである。従って、そのような損益計算外の資本取引等(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)については、財源措置・納税者持分増減計算書上、明示的に財源及び用途別の会計処理を行うことを通じて、政府の財政運営上の責任を明確化すべきである。詳しくは、補論「公会計に固有の会計処理方法」を参照のこと。

7 公会計主要財務諸表の構成要素

公会計主要財務諸表は、経済的取引その他の事象の財務的影響につき、経済的特徴に従った大項目に分類することによって表現する。これらの大項目は、公会計主要財務諸表の構成要素(elements)と呼ばれる。

7.1 構成要素の認識・測定基準

構成要素の「認識」とは、公会計主要財務諸表の構成要素の定義を満たし、かつ、当該項目に関連する将来の経済的便益(将来キャッシュ・フロー)または潜在的なサービス提供能力が、当該経済主体に流入するか、または、当該経済主体から流出する可能性が高く(将来の経済的便益または潜在的なサービス提供能力の蓋然

性)、当該項目が、信頼性を以って測定できる原価(cost)または価値(value)をもっていること(測定の信頼性)という認識基準を満たす場合に、公会計貸借対照表、行政コスト計算書(純経常費用計算書)、または、財源措置・納税者持分計算書に組み入れるプロセスをいう。

構成要素の「測定」とは、従来の企業会計でいう評価に相当し、公会計財務書類の構成要素が認識された上で、公会計貸借対照表、行政コスト計算書(純経常費用計算書)及び財源措置・納税者持分増減計算書に計上される金額を決定するプロセスをいう。例えば、資産についての測定基準としては、(a)歴史的(取得)原価(historical cost)、(b)現在(再調達)原価(current cost)、(c)実現可能(決済)価値(realizable [settlement] value)、(d)現在価値(present value)のいずれかが用いられる。

7.1.1 現在価値会計(時価主義)の採用

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。具体的には、各構成要素の特性に応じて、(割引)現在価値、現在(再調達)原価、市場(実現可能)価格等を以って測定値とする。

この点、客観的な数値に基づき、資金の調達とその運用を把握することが目的とされること等を理由として、取得原価主義を測定基準として採用すべきとの考え方もある。

しかし、企業会計以上に超長期にわたり資金の調達とその運用がなされる公会計の場合、取得原価主義では未実現の利得(gain)または損失(loss)の発生による影響が大きく、政府の財務運営の実態を正確に把握することが困難となること、適切な水準の公共サービスを継続的に提供することを主たる任務とする公共部門の場合、実体資本(physical capital)を維持し、または、少なくとも表示すべきとの要請が強く、超長期の将来にわたりサービス提供能力を保持すべき資産(インフラ資産等)について、公正価値(現在価値)を計算擬制した上で、これに係る時間軸上の(過去・現在から将来にわたる)コスト帰属配分を通じ、世代間の負担の公平を図るべきであること、資金の調達とその運用を把握するためには、取得原価主義によらずとも、会計技術的な工夫(資本取引の一種として資産・負債再評価差額を認識・測定の上、「納税者持分の部」資産・負債再評価差額累計額に計上すること等)により対応可能であること、時価主義をベースとする民間部門とのコスト比較(市場テスト等)が可能となること等に鑑み、当該フレームワークにおいては、現在価値会計(いわ

ゆる時価主義)を採用する。

7.2 公会計貸借対照表

公会計貸借対照表は、「資産」、「負債」、及びその残余(資産 - 負債)としての「納税者持分」をその構成要素とする。

7.2.1 資産・負債アプローチ

以下に掲げる構成要素の定義は、原則として、「国際会計基準」(国際会計基準委員会)及び「国際公共部門会計基準」(国際会計士連盟公共部門委員会)に準拠している(但し、財源措置を除く)。そこでは、資産と負債以外の構成要素(即ち、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いて定義され、また、算出がなされる。これは、報告主体の期間パフォーマンス、より具体的には、財務業績(financial performance)及び財政状態の変動(changes in financial position)について、資産及び負債の期中変動額を基礎として測定するという、資産・負債アプローチの採用を意味している。

従って、公会計貸借対照表において、資産・負債の公正価値(現在価値ないし時価)をできる限り反映させることにより、その結果を行政コスト計算書(純経常費用計算書)及び財源措置・納税者持分増減計算書にも取り込むことが可能となる。これらを通じて、将来のコス等を適切に把握した上で、異時点間(現在から将来)にわたる世代間の負担の公平を図るべきである。

7.2.2 配列法

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る。

7.2.3 資産

資産(asset)とは、過去の事象の結果として、特定の経済主体が支配するものであって、-a)将来の経済的便益(将来キャッシュ・フロー)が当該経済主体に流入すると期待される資源、または、-b)当該経済主体の目的に直接もしくは間接的に資する潜在的なサービス提供能力を伴うものをいう。

このうち、-a)将来の経済的便益(将来キャッシュ・フロー)とは、売却等による実現可能(決済)価値、または、将来キャッシュ・フローの割引現在価値として、測定が可能な資源を意味する。他方、-b)潜在的なサービス提供能力とは、売却等によるキャッシュ・フローの流入や収益(将来キャッシュ・フロー)の獲得を目的とはしておらず、従って、その貨幣的評価は不可能であるが、公共目的への貢献それ自体に存在意義が認められることから、現在(再取得)原価等による計算擬制(見積もり)を以って、公会計上の測定値とすべきものをいう。

本来的に、利益の獲得を目的としない公共部門を対象とする公会計の場合、公共目的への貢献それ自体に存在意義がある資産が多数存在する。従って、そのようなキャッシュ・フローを伴わない潜在的なサービス提供能力に関しては、現在(再取得)原価等による計算擬制を以って、公会計上の測定値とする他はない。その上で、時間軸上の(過去・現在から将来にわたる)資源配分を通じ、世代間のコスト帰属を適正化させるという観点から、当該資産の種類に応じた耐用期間にわたり償却費用を帰属配分した上で、その減価償却累計額を控除しなければならない。

以下、公会計に特徴的と思われる主な資産項目について、インフラ資産、出資による権利、歴史的遺産及び天然資源、軍用資産、無形資産を例として取り上げつつ、その認識・測定基準を個別に検討する。

7.2.3.1 インフラ資産

インフラ資産としては、例えば、(橋梁、トンネル等を含む)道路交通網、上下水道、運河、堤防、港湾、電力供給システム、通信ネットワーク等があるが、その特徴として、多数の資産の有機的結合によるシステムないしネットワークを形成していること、定期的な維持補修を通じて超長期の耐用期間が予定されていること等が挙げられる。

インフラ資産の潜在的なサービス提供能力の測定に関しては、現在(再取得)原価

等による計算擬制を行った上で、一定の仮定計算に基づく耐用期間にわたって償却費用を帰属配分し、その減価償却累計額を控除すべきであると考え。なお、財政法4条公債(建設公債)の発行によって調達した資金によってインフラ資産を建設し、または取得した場合においては、各会計年度の減価償却相当額を国債整理基金に繰入れることを通じて、インフラ資産の減価償却(費用化)と公債の償還(収益化)を両建てで行っているものと見なすこともできる。

7.2.3.2 出資による権利

出資による権利は、特殊法人等の業務運営を通じた公共目的への貢献それ自体に存在意義があることから、将来、法人が生み出すキャッシュ・フローの割引現在価値というよりも、その潜在的なサービス提供能力を計算擬制し、現在(再取得)原価または市場(実現可能)価格としての純資産額を以って測定値とすべきであると考え。

但し、特殊法人等は、そもそも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ことから、国(一般会計及び特別会計)はこれらを実質的には同一の経済主体として連結対象にすべきものである。この観点からは、上記の純資産額方式は持分法(一行連結)として位置付けられよう。連結公会計財務諸表の作成により、これら特殊法人等全体に係るコスト等を網羅的に把握することが可能となる。

7.2.3.3 歴史的遺産及び天然資源

歴史的遺産には、古代遺跡、芸術品、歴史的建造物等の他、自然遺産(屋久杉、白神山地等)も含まれる。また、天然資源には、再生可能な漁業資源や森林等の他、石油等埋蔵鉱物資源も含まれる。

これらは、将来の経済的便益(将来キャッシュ・フロー)が期待され、または、潜在的なサービス提供能力を有するものと認められるが、測定の信頼性に欠ける。即ち、これら歴史的遺産、天然資源等の大半は、国(政府)が取得原価ゼロで原始取得したものであり、従って、取得原価または現在(再取得)原価による計算擬制すら困難であり、また、耐用期間の仮定もほぼ不可能である。このため、売却等による実現可能(決済)価値が得られる場合を除き、備忘価格(例えば、1円)にて資産計上する他はないと考える。

7.2.3.4 防衛用資産

防衛用資産としては、武器・弾薬の他、防衛用施設等も考え得るが、その多くは、軍事行動の遂行により費消(費用化)されるか、または敵による破壊(除却)が前提とされていることから、その資産性の認識・測定基準が今だ確立されている状況にはない。但し、国民経済計算(SNA)上、軍事費は、民生用と同種の施設(飛行場、病院等)に対する資本的支出(資産化)を除き、その他は経常的支出(費用化)として扱うこととなっており、防衛用資産の認識・測定については、これに準拠すべきであると考ええる。

7.2.3.5 無形資産

無形資産は、企業会計上、一般的には、法律上の権利(特許権、借地権、地上権、商標権、実用新案権、意匠権、鉱業権、漁業権等)及び経済的な事実上の財産、即ち、営業権(または、暖簾)に分類される。いずれも、法律上の権利、企業の営業継続によって成立する取引関係、金融関係、従業員の質、コーポレート・ガバナンスの差異等に基づき、市場における独占的地位にある等、当該企業の将来キャッシュ・フロー稼得能力が、他の一般企業や同種企業の平均的将来キャッシュ・フロー稼得能力を超過する場合に、その超過的な将来キャッシュ・フロー稼得能力を意味するという点で共通している。

政府(統治主体)とその統治作用の客体(被統治主体)から構成される公会計の領域においては、本質的に、法的制度等による階層的構造が存在する。従って、そのような法的制度等による階層的構造から生ずる政府の超過的な将来キャッシュ・フロー稼得能力が認識可能である場合には、これを無形資産として、公会計貸借対照表上、計上すべきである。

法的制度等に基づく政府の超過的な将来キャッシュ・フロー稼得能力という意味では、電波の周波数帯域や空港の離発着権等、具体的な(割引)現在価値として測定が可能なものの他、究極的には、課税徴収権や通貨発行権といったものまで無形資産として認識・測定すべきであるという考え方も存在する。しかし、それでは余りにも広範に過ぎ、かえって公会計情報として必要とされる定性的特徴のうち、特に、信頼性を損なう。従って、超過的な将来キャッシュ・フロー稼得能力が、(a)他の資産と識別が可能であって、かつ、(b)具体的な(割引)現在価値等、信頼性を以って測定可能であること等の要件を満たす場合に限り、これを当該測定値にて資産計上するが、その他は認識しない(または、一応認識の上、備忘価格(例えば、1円)にて資産計上することとする。なお、政府の超過的な将来キャッシュ・フロー稼得能力の継続期間が有限であると判断される場合には、その継続期間にわたって償却費用を帰属配分し、

その減価償却累計額を控除すべきであると考える。

7.2.4 負債

負債 (liability) とは、過去の事象から発生した、特定の経済主体の現在の義務であって、-a)これを履行するためには経済的便益(将来キャッシュ・フロー)を伴う資源が当該経済主体から流出し、または、-b)当該経済主体の目的に直接もしくは間接的に資する潜在的なサービス提供能力の低下を招くことが予想されるものをいう。

引当金は、相当程度の見積もりを用いることによるのみ測定可能となる負債である。例えば、保証に基づく支払いに備えるための引当金、価格変動準備金、各種保険特別会計における責任準備金、公的年金債務のための引当金等が挙げられる。

これらのうち、公会計上の負債項目として、特に制度設計との関係で理論上の整理を要すると思われる、各種保険事業特別会計における責任準備金、政府の公的年金債務に係る認識・測定基準について、以下、個別に検討する。

7.2.4.1 保険事業特別会計における責任準備金

保険事業特別会計(国民年金、厚生保険、船員保険、労働保険、地震再保険、農業共済保険、森林保険、漁船再保険及び漁業共済保険、貿易保険、自動車損害賠償責任再保険、簡易生命保険)における責任準備金とは、将来の保険金支払等に備えるため、法的に積立てが義務付けられる準備金であって、公会計貸借対照表上、負債計上される。なお、支払備金とは、既に支払義務が発生している保険金等で、年度末現在で支出として計上されていない未払金に係る積立金をいい、将来の保険金支払等に備えるための責任準備金とは区別される。

保険業法上の同種の規定によれば、従来(平成7年改正前)、責任準備金は、保険料計算の基礎と同一の計算基礎で算出し、既契約の責任準備金は原則として見直さず、保険料収入をそのまま積み立てていく方式であったが、平成7年改正後(保険業法116条2項等)は、責任準備金の計算基礎と保険料のそれとを切り離し、責任準備金は将来の保険金支払能力を実際に確保するために積み立てるべき準備金として位置付けた上、その時々における金利動向等から合理的に予測される市場リスクにも対処し得るような水準で積み立てなければならないという方式(標準責任準備金制度)に改められた。標準責任準備金とは、一種の最低責任準備金であり、これを

積み立てることができない保険会社は、積立不足分の負債が拡大するとともに、それだけ厳格な監督の対象とされる。

以上に鑑みれば、保険特別会計における責任準備金についても、現行保険業法上の取扱いに準拠し、その時々における金利動向等から合理的に予測される市場リスクにも対処し得るような水準で、適正に積み立てなければならないという方式(標準責任準備金制度)による会計処理を行うべきであると考えます。

7.2.4.2 政府の公的年金債務

年金保険とは、老齢、障害、死亡を主な保険事故とし、原則として各種の年金給付を支給し、被保険者本人及びその遺族の生活を保障することを目的とした長期保険をいう。我が国の公的年金制度は、全国民を対象とする基礎年金としての国民年金制度と、各種の被用者年金制度(厚生年金保険、国家公務員等共済組合、地方公務員共済組合、私立学校教職員共済組合、農林漁業団体職員共済組合)から成り立っている。公的年金制度の運営は、保険事業特別会計(厚生保険特別会計、国民年金特別会計)または認可法人としての共済組合の形態によって行われており、その運営主体である政府の公的年金債務は、年金保険の責任準備金として負債計上される。従って、公的年金債務の認識・測定基準については、上記の保険事業特別会計における責任準備金に関する一般的な認識・測定基準を前提としつつ、積立金の積立に関する基準や制度設計のあり方(確定拠出型または確定給付型)等を加味して検討する必要がある。

現在、我が国の公的年金制度は、保険料の拠出と年金給付額を結び付ける積立方式を維持する一方で、現役世代が支払う保険料によって年金世代を扶養するという、いわゆる修正積立方式を採用している。現行制度上は、単に決算剰余金を積み立てることとされているに過ぎないが(国民年金特別会計法 12 条、厚生保険特別会計法 8 条)、本来、最低限の積立金としては、仮に制度が終了した場合(非継続基準)、政府が既に支払いを約束した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)に見合う金額(最低責任準備金)を保有すべきものと考えます。

更に、公的年金制度には、企業年金としての退職給付制度と同様、確定拠出型(拠出建て)制度と確定給付型(給付建て)制度の二種類がある。

確定拠出型(拠出建て)制度:被保険者からの拠出を政府の内部において

積み立て、その積立金(及び投資損益)が、財政再計算上、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)に不足する場合でも、被保険者が追加拠出を行うべき法的債務を有しない公的年金制度をいう。確定拠出型(拠出建て)制度においては、年金資産(積立金)と同額の見返負債(公的年金預り金)を負債計上することで足りる。

確定給付型(給付建て)制度:確定拠出型(拠出建て)制度以外の退職給付制度、即ち、政府が、被保険者の当期及び前期以前の勤務に関し、法律上、既に支払いを約束した金額を給付すべき債務を負う公的年金制度をいう。確定給付型(給付建て)制度においては、積立不足分も含め、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る。

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。仮に、その金額が制度的に維持不可能なほどに巨額であるならば、むしろ公的年金の制度設計そのものを見直し、例えば、確定拠出型(拠出建て)の公的年金制度への移行等を検討すべき段階に達していると考えらるべきであろう。

7.2.5 納税者持分

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、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。

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(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。

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。当該フレームワークにおいては、納税者持分について、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、資産・負債再評価差額累計額及び開始時未分析差額に細分類する。

7.2.5.1 税の位置付け 持分説と収益説

公会計においては、政府の財源である税の位置付けについて、政府にとっての(a)持分または(b)収益のいずれとみるかによって、その会計処理が異なる。(a)持分説は、国民を、国家の究極的な持分権者として位置付けた上で、税を持分権者たる国民からの拠出金(拠出資本)として取り扱う。他方、(b)収益説は、国民を、政府が提供する財・サービスの顧客として位置付けた上で、税を政府が提供する財・サービスの対価(稼得資本)として取り扱う。

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、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。

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。昨今、族議員を通じた利益誘導型政治等、税を費消する側だけが政府の意思決定を左右するという「タックスイーター・デモクラシー」の弊害が指摘されるが、これは、顧客としての国民が、国会議員の圧力を利用することによって自らの負担をなるべく回避しつつ、政府による財・サービスの分配・移転を求めることをいう。その結果、時間軸上の資源配分、即ち、将来世代をも含む世代間の負担の公平を歪めてしまう傾向があることに留意すべきである。これに対して、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。政府の受託者責任を明確化するという公会計の目的に鑑みれば、税を負担する側の利益を尊重する「タックスペイヤー・デモクラシー」こそ、重要視すべきであると考ええる。

7.2.5.2 税資金

税資金とは、租税収入を収納した上で、その支出として、財源措置・納税者持分増減計算書上の財源措置への繰入を行うことを目的として、他と区別して経理される資金(fund)ないし勘定(account)をいう。

上記のように、税の収納については、持分権者たる納税者からの拠出による持分の増加に類する資本取引の一環として認識・測定すべきものと考えられることから、この税資金を経由して、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こととしたものである。

7.3 行政コスト計算書(純経常費用計算書)

行政コスト計算書(純経常費用計算書)は、「費用」及び「収益」を構成要素とする。

7.3.1 費用

費用(expense)とは、当該会計期間中における活動の成果を生み出すための努力として、資産の流出もしくは減損、または負債の発生による、経済的便益またはサービス提供能力の減少であって、持分参加者への分配に関連するもの(配当等)以外の持分の減少をもたらすものをいう。

費用の定義には、経済主体の通常の活動の過程において発生する費用だけでなく損失(loss)も含まれる。経済主体の通常の業務活動の過程において発生する費用には、例えば、職員俸給・諸手当、旅費、研究開発費、利払費、減価償却費等がある。費用は、通常、現金及び現金同等物、棚卸資産、有形固定資産等の資産の流出または減価の形をとる。他方、損失は、費用の定義を満たすその他の項目を表しており、例えば、自然災害から発生した損失、非流動資産の処分から発生した損失等を含む。

なお、社会資本形成のための支出や、社会保障給付や補助金・交付金といった対価を伴わない(移転・分配)支出は、政府の業務の進行に応じて発生する費用や償却資産の減価に対応すべき収益の獲得を予定していないものであるから、本来、損益計算書(行政コスト計算書)上の「収益勘定」にチャージされるべき「収益的支出」、即ち、「費用」ではなく、「資本勘定」に直接チャージされる「資本的支出」ないし「非対価性(移転・分配)支出」として認識すべきものである。従って、これらの支出は、行政コスト計算書上の費用には計上せずに財源措置・納税者持分を直接減少させるものとして処理する。

7.3.2 収益

収益(income)とは、当該会計期間中における活動の成果として、資産の流入もしくは増加、または負債の減少の形による、経済的便益またはサービス提供能力の増加であって、持分参加者からの拠出に関連するもの(増資等)以外の持分の増加をもたらすものをいう。

収益の定義には、狭義の収益(revenue)及び利得(gain)が含まれる。狭義の収益は、経済主体の通常の業務活動の過程において、主に税外収入として発生するものであって、売上、報酬、利息、配当、ロイヤルティー、賃貸料等、様々な名称で呼ばれる。他方、利得には、例えば、国有財産の売却益等、非流動資産の処分から発生する利得等が含まれる。

上記のように、税の位置付けとして持分説に立つ場合、税収(税資金からの繰入)は行政コスト計算書上の収益には計上せずに財源措置・納税者持分を直接増加させるものとして処理することとなる。また、補助金・交付金等、他会計からの繰入(収入)についても、最終的に国民が税として負担することが見込まれる場合は、同じく行政コスト計算書上の収益には計上せずに財源措置・納税者持分を直接増加させるもの

として処理する。

7.4 財源措置・納税者持分増減計算書

財源措置・納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。

7.4.1 財源措置

財源措置(resource budget)とは、当該会計期間中における財政状態の変動(changes in financial position)として、持分参加者(=納税者)からの拠出に関連する税資金の流出入等により、納税者持分を直接増減させる公会計上の資本取引をいう。

財源措置の増減については、例えば、減少原因として、(行政コスト計算書上の収支尻である)純経常費用への財源措置、税資金による資本形成への財源措置、補助金・交付金への財源措置等を計上する一方で、増加原因として、税資金の繰入の他、資本形成(資産見返負債)の財源措置への振替、一般会計留保特定財源見返負債の取崩(財源措置への振替)等を計上する。財源措置の増減は、財源措置・納税者持分増減計算書上、個々の減少または増加原因毎に総額表示される。

その他、納税者持分を直接増減させる科目としては、直接資本減耗(償却資産の減価に対応すべき収益の獲得が予定されていない場合における直接的な資本価値の減耗)、資産・負債再評価差額等が挙げられる。

7.5 公会計資金収支計算書

7.5.1 企業会計におけるキャッシュ・フロー計算書との差異

公会計資金収支計算書は、企業会計におけるキャッシュ・フロー計算書に対応するものであるが、その目的及び機能は異なる。即ち、企業会計におけるキャッシュ・フロー計算書は、企業の資金繰り(流動性)の確保を目的として、これを監視(モニタリング)する機能を果たすことが期待されているが、他方、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、資金繰り(流動性)の確保を顧慮する必要性は乏しい。むしろ、公会計の特殊性の一つとして、予算編成を通じた資源配分の重要性が挙げ

られるところ、公会計資金収支計算書は、政府活動における予算準拠性の確保及び予算統制を目的として、決算情報の予算編成へのフィードバック等、現実の予算編成過程の中での利用が期待される。

7.5.2「資金」概念の拡張

上記に鑑み、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。

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。

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。

7.6 注記及び附属明細表

注記には、公会計主要財務諸表作成の基準並びに重要な取引及び事象について選択され、適用された個別の会計方針に関する情報の記載、公会計主要財務諸表の本体には記載されていないが、適正表示のためには必要な追加情報の提供等を記載することを要する。

附属明細表には、全ての公会計主要財務諸表についての補足情報を記載することを要する。

8 公会計における資本維持概念

公会計における資本維持の概念は、企業会計上のものとはその前提等を大きく異にするものであるが、公会計情報の利用者のニーズ及び公会計の目的に基づき、これらの概念を整理しておく必要がある。

8.1 資本「維持」と資本「表示」

資本維持概念は、報告主体が維持すべき一定の資本量を決定し、投下資本の回収量を「資本勘定」と「収益勘定」に区分する機能を果たすものである。即ち、「資本勘定」にチャージされるべき「資本的支出」と、「収益勘定」にチャージされるべき「収益的支出」とを区分した上で、投下資本の稼働による「包括利益(持分参加者以外との取引その他の事象から生じる一会計期間中の純資産の変動)」のうち、維持すべき資本量の回復に必要な分量を「資本勘定」に、そして、これを超過する残余を「収益勘定」に配分するというプロセスを辿る。

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も併せ持っているが、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。従って、公会計における資本維持概念とは、純粋に「政府が維持すべき一定の資本量」そのものを問うものと言えよう。

しかし、誰が、どのようにして「政府が維持すべき一定の資本量」を決定すべきなのであろうか。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。その一方で、現時点においては「政府が維持すべき一定の資本量」など決定できないからと言って、無制限に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。

結局、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

8.2 公会計における実体資本表示

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。

実体資本「表示」概念を採用する結果、資産及び負債の再評価または修正表示による持分の変動額については、資産・負債再評価差額 (または資本維持修正額) として、財源措置・納税者持分増減計算書上の「資産・負債再評価損益の部」を経由した上で、公会計貸借対照表上の「納税者持分の部」「資産・負債再評価差額累計額」に計上すべきこととなる。

(以上)

「公会計概念フレームワーク (ver. 5.3)」

お問い合わせ先: info-kokaikei@mbc.nifty.com

執筆及び文責: 桜内文城

補論 「公法人の財政破綻」

1 問題提起

そもそも公法人である国(中央政府)や地方公共団体、それらに付随する特殊法人等に「財政破綻」ということがあり得るのだろうか。破産清算の結果、法人格が消滅することは事業の公益性や法秩序の観点からは是認し難いとしても、経済的実態としての財政破綻ということは考えられるのではないだろうか。ではどういった状況に陥ったときに、そのような財政破綻と認定すべきなのか、その基準はどういったものであるべきなのだろうか。

1.1 法律的形式と経済的実態の違い

破産法等における法律論として、破産能力とは、破産宣告を受け、破産者という法律的境遇におとめられることの可能な一般的な資格をいう。他方、破産原因とは、債務超過や支払停止等、債務者の財産状態が破産宣告を必要とする程度にまで悪化したものと認める根拠として、法の定める個別・具体的な事由をいう。

これに対して、経済的実態の把握を目的とするファイナンス理論上、信用リスクとは、債務者の経営悪化や保有資産の減損等により、その負債全額の決済が不可能となる(即ち、倒産の)リスク、または、確率的に示される不確実性をいう。

1.2 破産法上の議論と実務

伝統的な破産法上の通説においては、狭義の公法人、即ち、国及び地方公共団体は本源的統治団体とされ、破産宣告によってその統治作用を麻痺させることは許されないとして、破産能力を否定し、また、いわゆる公共企業体も国の行政権行使の特殊な形態と考えられることから、やはり破産能力を有しないものとされてきた。このことから、これら公法人は無限に負債を発行し、大幅な債務超過に陥ろうとも、法律的形式としての破産はあり得ず、問題は生じないとの主張もあり得た。

他方、近年の有力説によれば、本源的統治団体である国及び地方公共団体は別に措くとしても、それ以外の公法人(公共企業体、特殊法人等)が支払不能や債務超過の事態に陥り、清算の必要があるときには、破産手続の開始を認めるのが合理的であるとする。換言すれば、破産能力を否定する特別の規定がない限り、国及び地方公共団体以外の全ての公法人について一般的な破産能力を肯定し、ただ融資や

保証等の形による国庫からの資金援助の可能性等については、個別的な破産原因の判断にあたって考慮すれば足りると解している。

破産法上、伝統的な通説にしても近年の有力説にしても、本源的統治団体である国及び地方公共団体の破産能力自体を否定することに違いはない。但し、地方公共団体については、地方財政再建促進特別措置法による財政再建計画が、実質的な再建型破綻処理手続としての性質を有するものと考えられるので、その意味では、同特別措置法上、実質的な破綻認定基準が規定されているとも言えよう。

破産法上の実務においても、公法人の破産能力については判例の蓄積もなく、今後の立法論に委ねられるところが大きい。以下では、今後の立法論において基礎とすべき金融論やマクロ経済学上の議論、特に課税徴収権及び通貨発行権と公法人の財政破綻との関係等について、経済的実態の観点から検討を加えることとする。

2 国家の財政破綻に関する理論

2.1 課税徴収権と通貨発行権

課税徴収権とは、国家が租税という形で強制的に財源を徴収する権利をいう。他方、通貨発行権(seigniorage)とは、通貨発行主体(政府、または多くの場合、中央銀行)が得る通貨発行に係る差額利益(通貨発行益)を意味する。即ち、通貨はその発行主体の負債として計上されるが、利子を生みず、また返済の義務も伴わないことから、通貨の額面価値と発行コストの差額が発行主体の利益に帰する。但し、現代の国家財政においては、(中央銀行の国庫納付金として計測される)通貨発行益に比して租税収入額の方が圧倒的に大きく、従って、実質的には、国家の財政破綻の問題は、課税徴収権の行使によるキャッシュの流入と破綻概念の関係に帰着するとも言えよう。

2.2 政府の資源調達上の優位性と財政破綻との関係

そもそも、国(中央政府)は、課税徴収権及び(中央銀行を通じた)通貨発行権を共に有することから、経済資源の調達における外的制約はほとんど存在しない。たとえ政府債務が巨額に達した場合であっても、政府は、その償還のため、増税政策、即ち、課税徴収権による民間資金の吸収の他、インフレ政策、即ち、通貨発行権に基づく資金調達という、二つの政策手段を採ることができる。

増税政策としては、(a)消費税や所得税等の引上げによる一般増税の他、(b)債券保有税、即ち、国債保有者に対する課税や、(c)第二次大戦後、我が国でも実施された財産税(預金封鎖により財産保有額を確定した上で財産税を導入)等が考えられる。他方、インフレ政策は、政府部門の一部を構成する中央銀行による政府債務の貨幣化(monetization)を意味する。経済学上、通貨の減価(インフレ)は、通貨(通貨発行主体の負債)に対する課税(インフレ税)と同値である。

2.2.1 流動性リスクの顕在化による財政破綻の可能性

まず、外貨建負債の場合、国際流動性リスクの顕在化(外貨資金繰りの逼迫)によってデフォルト(債務不履行)に陥る可能性は十分にある。実際、デフォルト(債務不履行)に陥った後、パリ・クラブでの債務繰延べや IMF プログラム等の下、実質的な再建型破綻処理手続に移行する国々も少なくない。

他方、政府債務が主として内貨建負債の場合には、流動性リスクの顕在化(資金繰りの逼迫)による財政破綻は、現実的にはほぼあり得ないと考えられる。なぜなら、国の財政状況が真に逼迫した場合には、租税法律主義(増税のためには立法手続を要する)や中央銀行の独立性(国債の引受を拒否できる)といった財政規律上の歯止めを乗り越えてでも、政府は、中央銀行による政府債務の貨幣化(monetization)が選択し、これを強要すると予想されるからである。

2.2.2 債務超過による財政破綻の可能性

仮に、政府が債務超過に陥っても、そのことから直ちに破綻に至ることはない。しかし、課税徴収権の行使にしても、政府が吸収し得る民間資金の上限は存在する。また、通貨発行権に基づき無限に資金調達を行うということは、通貨発行主体(国家、即ち、政府ないし中央銀行)が自らの負債を無限に増大させることと同義である。従って、その分、政府債務の増加は資源配分を歪め、特に、時間軸上の(過去・現在から将来にわたる)資源配分である世代間の負担の公平を歪めるのは避けられない。また、国債は、将来の租税収入を実質的な担保として発行されることから、その意味でも、将来世代が利用可能であった資源を現時点において費消するに等しい。

このような国家の負債の増加による資源配分の歪みは、中央銀行による貨幣化(monetization)を通じて、究極的にはインフレ(または通貨の減価)の発生という形で調整がなされる他はない。そして、そのようなインフレ(または通貨の減価)を通じた資源配分の調整は、債権者から(国家を含む)債務者への経済資源の移転、金融資産

の保有者から実物資産の保有者や現役の勤労者への価値の移転等の効果を強制的に生じさせる。

2.3 国家財政の破綻認定

2.3.1 政策的・裁量的判断の必要性

政府の資源調達上の優位性(通貨発行権及び課税徴収権)と財政破綻との関係に鑑みれば、国家財政の破綻認定のためには、資源配分の歪みに係る以下の三つのコストについて、現役世代及び将来世代の国民の間でどのように負担すべきか、世代間の負担の公平をいかに図るべきか、といった政策的・裁量的判断が求められる。即ち、国家の負債の増加による資源配分の歪み(インフレないし通貨の減価)のコスト、通貨発行・課税徴収主体である国家が十分な財政規律をもって通貨発行を引き締め、または増税するコスト(デフレ政策のコスト)、そして、外国資本からみた円建資産の市場リスク(通貨の対外価値の減価)のコストである。

換言すれば、このことは、法律的形式上、狭義の公法人、即ち、国及び地方公共団体の本源的統治機能の断絶を許さず、その破産清算を是認し得ないとしても、債務超過の大幅な拡大・発散によって、経済的実態として国ないし地方公共団体が実質的に財政破綻し、政策的・裁量的判断により、再建型の破綻処理手続へ実質的に移行することはあり得るということの意味している。

2.3.2 国家財政を破綻認定するための前提条件

国家の財政破綻を考える場合、税制(課税徴収権の設定及び執行)または通貨政策(政府債務の貨幣化)の変更は、資源配分の歪みとして発生するコスト(インフレのコスト、デフレのコスト、通貨の対外減価のコスト)に影響を与えると同時に、政策的には、実質的な財政破綻の回避、または、再建型破綻処理手続への移行としても位置付けられる。従って、国家の財政破綻を認定するための前提条件としては、税制及び通貨政策が現状のまま一定であることを仮定した上で、その場合に財政破綻と認定し得るか否かを政策的・裁量的に判断することとなる。

3 公法人の破綻認定基準

それでは、本源的統治団体でもある国及び地方公共団体、その他の公法人(公共企業体、特殊法人等)の実質的な財政破綻の認定は、いかなる基準によって行うべ

きであろうか。

3.1 総論：国家財政

まず、総論として、国家(本源的統治権限を有する中央政府)の財政破綻認定基準について検討する。

上述の通り、確かに、日本国政府が発行する円建の負債に関し、(日本銀行を含む)政府部門が課税徴収権及び通貨発行権を有している限り、流動性リスクの顕在化(即ち、資金繰りの逼迫)を直接の原因とする財政破綻はあり得ないが、国家財政における債務超過の大幅な拡大とその無限の発散は、インフレ(通貨の国内的及び対外的減価)という経路を通じた信用リスクの顕在化、即ち、経済的実態としての財政破綻に至り、(法律的形式上の破産清算はあり得ないとしても)再建型の破綻処理手続へ実質的に移行することはあり得よう。

3.1.1 フロー変数による破綻認定基準

財政学上、財政赤字の維持可能性(サステナビリティ)条件として、景気循環のサイクル(5~10年間)を通して、債務残高の対GDP比が拡大・発散しないこと、即ち、-a 公債費を除いた支出と公債金収入(借金)以外の収入による財政収支、「プライマリー・バランス」が均衡すると同時に、-b 名目成長率が借入金利(利子率)を上回ることが挙げられる。これら財政赤字の維持可能性条件が満たされない場合、民間部門のクラウド・アウト、長期金利の上昇に伴う財政状況の更なる悪化、海外への資本逃避に伴う通貨下落、ハイパーインフレの発生等、ファンダメンタルズ(基礎的諸条件)の急激な悪化という形で国家の財政破綻が顕在化する(図表9参照)。

図表 9 フロー変数による財政破綻認定基準

(借方)	資金収支	(貸方)
元本償還支出	公債金収入	
利払費支出(収益的支出)		
経常経費(収益的支出)		プライマリー・バランス赤字
資本的支出		租税収入
		税外収入

但し、上記財政赤字の維持可能性条件は、財政運営上のフロー変数(会計年度毎のプライマリー・バランス、名目成長率等)を主な判断材料としているため、その判断時期は比較的中長期にわたる景気循環のサイクル(5~10年間)経過後とならざるを得ない。従って、国家財政の破綻認定基準としては、現実的には、上記財政赤字の維持可能性条件のみでは足りず、財政運営上のストック変数(政府の債務超過額、無形固定資産としての課税徴収権の評価額等)を加味して判断すべきである。

3.1.2 スtock変数による破綻認定基準

公会計上、資産(asset)とは、過去の事象の結果として、特定の経済主体が支配するものであって、-a)将来の経済的便益(将来キャッシュ・フロー)が当該経済主体に流入すると期待される資源、または、-b)当該経済主体の目的に直接もしくは間接的に資する潜在的なサービス提供能力を伴うものとして定義される。将来の課税徴収権は、抽象的には各種税法の立法という過去の事象の結果と言えるが、その具体的な評価額は将来の事象(民間部門の経済状況や税制改正等)にかかっており、これを確定できないことから、通常、資産として計上することはない。しかし、将来の課税徴収権の具体的な評価額は将来の事象によっても、-b)にいう潜在的なサービス提供能力を伴う資源として認められるならば、計算擬制の上、無形資産の一種として資産計上することも考えられる。

その場合、政府の公会計貸借対照表上、債務超過とされる金額、例えば806.43兆円(大蔵省、『国の貸借対照表(試案)』平成11年度版)を将来の課税徴収権の評価額として資産計上する。その上で、他の無形資産と同様、税収の一定割合(元本償還支出の比率等)で毎年度償却(償還)していくものと仮定し、何年で償却(償還)が完

了するかを計算する。例えば、それが三世代(約一世紀)以上かかることを以って実質的な財政破綻の状態にあると認定することも可能となる(図表 10 参照)。

図表 10 スtock変数による財政破綻認定基準

(借方)	公会計貸借対照表	(貸方)
金融資産		
非金融資産		
債務超過額		負債
:		
3年目償却(償還)分		
2年目償却(償還)分		
1年目償却(償還)分		

3.1.3 国家財政の破綻認定権の所在

それでは、このような国家の財政破綻に関する政策的・裁量的判断は、誰が、どのような手続に従って行うべきであろうか。政府は、課税徴収権・通貨発行権に基づき資源調達上優位な立場にあり、その意味で、他の経済主体との間に、資源配分上、制度的な階層的構造が存在している。従って、そのような制度的な階層構造の下で、政府の資源配分に関する意思決定は、いかなる制度的誘因(インセンティブ)により、いかなる影響を受けるのか、といった視点から検討を行う必要がある。

現行財政制度上、あらゆる財政政策上の判断は国会の議決によるべきこととされており、その意味で、「財政民主主義」(憲法 83 条等)が確立されていると言えよう。しかし、そのような財政制度の下では、選挙権を有する現役世代の利益に沿った政府の意思決定は期待できようが、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の方向性に沿った意思決定はどのようにして確保されるのだろうか。

従来の考え方によれば、民間部門においては、市場メカニズムを通じて資源配分の最適化が実現されるものの、他方、公共部門と民間部門の間の資源配分、あるいは公共部門内の資源配分については、この市場メカニズムが働かず、そこでは政治的プロセスとも密接に関連する「予算編成」を通じた最適化が図られるとの仮定がな

されていた。しかし、現在のわが国における危機的財政状況とその機能不全の現実を直視すれば、このような「予算編成」を通じた資源配分の最適化や、政府による公共財・準公共財の最適供給という仮定は、単なる虚構に過ぎなかったことは明らかであろう。

これらに鑑みれば、財政政策上の意思決定に関しても、ある種、中央銀行による金融政策上の意思決定と同様な意味で、政策決定過程における透明性を確保した上で、現実の政治的プロセスないしプレッシャーとは切り離された、専門的かつ独立的な組織と意思決定が求められていると言えよう。即ち、一方では、民主主義的観点から、財政処理権限に関する国会議決原則(憲法 83 条)を遵守すると同時に、他方では、公会計制度改革等を通じて、公会計主要財務諸表に基づく財務分析や政府による資産・負債管理(ALM)等を組み込んだ予算編成を行うことによって、世代間の負担の公平を実現していくという視点も必要であると考ええる。

3.2 各論の前に：金融破綻制度の変遷

各論として、地方公共団体及び特殊法人等の破綻認定基準及び破綻処理手続について検討を行う前に、まず、1990 年代における金融行政の失敗と金融破綻制度の変遷について振り返る。金融機関、特に銀行は、いわば社会経済の制度的インフラとも言える預金通貨(決済手段)の発行・提供という機能を担ってきたが、バブル崩壊後、巨額の不良債権の発生とその処理に係る負担が経営を圧迫、その結果、破綻が相次いだ。1990 年代後半には、いわゆる護送船団方式の金融行政は崩壊し、金融システム不安の解消は新たな破綻処理スキームの登場を待つ他なかった。金融機関の国(中央政府)への依存関係、国家財政への波及効果、破綻認定基準及び破綻処理手続のあり方等、地方公共団体及び特殊法人等の問題を考察する際、示唆に富む教訓を残している。

3.2.1 護送船団方式とその崩壊

金融機関は、マネー・マーケット(短期金融市場)における金融仲介機能を通じ、自ら流動性を創造・供給することが可能であると同時に、仮に資金繰りに窮した場合(即ち、流動性リスクが顕在化した場合)であっても、最後の貸し手たる中央銀行から資金供給を受けることにより、破綻を免れることができる。加えて、当局としても、昭和初期の金融恐慌の経験に鑑み、信用秩序の維持と預金者の保護を政策目的として、「全ての金融機関を守る、潰さない」という、いわゆる「護送船団方式」の金融行政を行ってきた。これは、いかに金融機関の経営内容が悪化しようとも、当局が資金繰り

を工面してやることにより、流動性逼迫による破綻を防ぐという行政手法である。

しかし、バブル崩壊後の 1990 年代後半、不良債権の増大とその償却に係る欠損の拡大等により、大幅な債務超過に陥る等、経営内容の悪化が著しい水準に達した場合には、「信用リスクの顕在化(経営難が囁かれ、預金等が流出、コール市場での資金調達にも困難を来す等)」「流動性逼迫(支払停止、デフォルト)」という経路を辿り、破綻に至る金融機関が続出した。

1997 年 11 月、三洋証券、北海道拓殖銀行、山一証券が破綻し、もはや護送船団方式を維持することはできないことが明らかになった。1998 年 7 月、金融監督庁設置、1998 年 10 月、金融再生関連法、金融機能早期健全化緊急措置法成立により、金融機関に関する破綻認定基準及び破綻処理手続等がようやく法制化されるに至り、同月に日本長期信用銀行、12 月に日本債券信用銀行が特別公的管理に移行した。

3.2.2 破綻認定基準:「潰すコスト」と「潰さないコスト」

金融危機の最中、当局は、破綻に瀕した金融機関を救済するコスト(公的資金量等)と政策的ベネフィット(信用秩序維持と預金者保護等)について、換言すれば、「潰すコスト」と「潰さないコスト」とを比較衡量の上、破綻処理手続に移行すべきかどうか、政策的・裁量的に判断したものと考えられる。金融機関を「潰すコスト」とは、ハードランディングによる信用秩序の混乱、破綻後の預金保険による支払い等のコストを指す。他方、「潰さないコスト」は、当面、当該金融機関に資金繰りをつけて延命させることにより、表面化することはない。しかし、最終的な破綻が避けられない場合、その破綻に至るまでに投入された公的資金量が国民負担のコストとして加算される他、破綻処理に移行すべき金融機関を延命させるため、不良債権等に関する十分な情報開示を行わない等、当局自身の「信用(credibility)」をも損なうコストが生じたことについても記憶されるべきであろう。

3.3 各論 : 地方公共団体の破綻認定基準・破綻処理手続

3.3.1 国(中央政府)による財源保障

現在、地方財政計画、地方交付税制度を通じて、地方公共団体の財源不足額への財源保障がなされている。特に、地方債については、起債の許可制(2006 年度以降は協議制)の他、公債費(元利償還費)の地方財政計画歳出への計上、後年度措置(元利償還費の一部を基準財政需要額に算入)等を通じ、事実上、「暗黙の政府保

証」と同様の状況にある。また、地方債の引受先としても、政府資金(財政融資資金、簡保資金)及び公庫資金(公営企業金融公庫)が過半を占めており、国(中央政府)の資金供給にほぼ全面的に依存した構造にある。

3.3.2 破綻認定基準

それでは、このように国(中央政府)による手厚い財源保障が与えられている地方公共団体には財政破綻はあり得ないのだろうか。この問題は、地方公共団体の財政破綻がもたらす国家財政への波及効果、インパクトの大きさによって決まる。即ち、国(中央政府)は、地方公共団体の財政破綻によって国(中央政府)が負担すべきコストが国家財政そのものを脅かす恐れがある場合には、金融行政における護送船団方式の崩壊の場合と同様、財政破綻に瀕した地方公共団体を「潰すコスト」と「潰さないコスト」とを比較衡量の上、再建型の破綻処理手続に移行すべきかどうか、政策的・裁量的に判断することとなる。

他方、現行制度上、地方税制(課税徴収権の設定及び執行)を根本から変更し得るのは国(中央政府及び国会)のみであって、財政破綻に瀕した地方公共団体が自ら為し得ることは歳出の削減等、非常に限られた範囲でしかない。従って、現行の地方税制を所与のものとして、これを現状のまま一定であると仮定するならば、国家財政同様、フロー変数及びストック変数による財政破綻認定基準に基づき、経済的実態としての財政破綻を認定することが可能となる。

3.3.3 財政再建団体制度

財政再建団体制度は、第二次大戦後、公立学校の六三制移行や自治体警察の整備等による財政需要の拡大の結果、昭和29年度決算が大幅な赤字に陥る地方公共団体が続出したことから、その対策として、地方財政再建促進特別措置法の制定によって設けられたものである。また、昭和30年度以降に財政赤字に陥った地方公共団体に対しても、同法に基づく財政再建団体制度を準用することができる(22条2項)。

3.3.3.1 財政再建団体の認定基準

財政再建団体への移行は、実質的な財政破綻の回避または再建型破綻処理手続への移行と評価することが可能である。地方財政再建促進特別措置法は、実質収支(形式収支 - 翌年度繰越財源)が赤字に陥ったことを要件として、議会の議決を経た

上で地方公共団体から国に対して申し出ることとしている(2条)。但し、財政再建団体制度は、強制的に国が赤字団体を認定し、監督するものではなく、あくまでも「地方自治の本旨に基づいて」(憲法92条)、地方公共団体の任意の意思によって国の管理下に入ることを想定している。従って、現実的には、実質収支が赤字に陥ったからと言って直ちに財政再建団体の申し出を行う地方公共団体はほぼ皆無であり、むしろ同法上、一般事業債の発行が制限されることとなる場合(23条、同施行令11条の2)、即ち、標準財政規模に対する実質収支比率が基準(市町村20%、道府県5%)を超える赤字決算に陥って初めて財政再建団体の申し出を行うケースが多い。

3.3.3.2 再建型破綻処理手続

財政再建団体制度の下においては、財政再建計画が実質的な再建型破綻処理手続としての性質をもつと言える。財政再建団体は、財政再建計画を国に提出する代わりに財政再建債の発行が認められ、事実上、赤字を将来に繰延べることができる。但し、昭和30年度以降の準用財政再建団体の場合は、財政再建債の発行が認められない代わりに、財政再建計画の枠内で、上記の一般事業債の発行制限(23条、同施行令11条の2)が緩和される。この他、一時借入金への政府資金融資の斡旋、職員定数削減等に伴う退職手当債の発行許可、一時借入金の利子や退職手当の一部の特別地方交付税への算入等、国の財政支援が得られる。

3.3.3.3 財政再建団体制度の問題点

まず、財政破綻認定基準が実質収支(形式収支 - 翌年度繰越財源)の赤字とされているが、財政運営上、実質収支は比較的操作が容易なフロー変数であって、極端な場合、いかに財政赤字が累積しようとも、地方債の発行さえ継続可能であれば、行政を停滞させることなく財政再建団体への移行を回避できる。従って、財政破綻認定基準としては、ストック変数と組み合わせる等、より客観的な基準を採用すべきである。また、現行制度の下では、財政再建団体の申し出は地方公共団体の任意の意思に委ねられているが、財政運営上の責任を明確化するためにも、少なくとも破綻認定権は、当該地方公共団体以外の第三者(国または第三者機関等)に与えるべきであろう。

次に、再建型破綻処理手続として、財政再建計画上、赤字解消は、増税よりも主として歳出削減によって行うこととされ、歳出削減だけでは不十分な場合にのみ標準税率超過課税または法定外普通税の新設を認めることとされている。これは、いわばリストラ(歳出削減)を主とした再建策と言えるが、財政運営に失敗した以上、最低限そ

の責任を明確化させるためにも増税を義務付けるべきである。それとともに、例えば、自治体財政再建管財人の設置、近隣自治体による救済合併、国による債務の肩代わり等、より実効性ある制度設計が考えられる。

3.4 各論 : 特殊法人等の破綻認定基準・破綻処理手続

3.4.1 国(中央政府)による財政支援

特殊法人等(特殊法人、認可法人、独立行政法人)についても、毎年度、政府出資金の他、補給金、交付金等による資金供給が行われており、国(中央政府)の財政支援に依存する構造にあることは、地方公共団体と同様である。2001年度の財政投融资改革により、特殊法人等の資金調達方法として、政府保証を付さない財投機関債が発行されることとなったが、格付けの取得等、市場の評価が適切になされていない恐れがある。また、特殊法人等の破綻法制の未整備と相俟って、財投機関債には「暗黙の政府保証」が付されているのではないかと、この疑義も生じている。

3.4.2 破綻認定基準

金融機関の破綻の場合と同様、国は、財政破綻に瀕した特殊法人等を「潰すコスト」と「潰さないコスト」とを比較衡量の上、破綻処理手続に移行すべきかどうか、政策的・裁量的に判断すべきである。特殊法人等の場合、当該事業の公共性、財政的基礎等により、破産清算型及び再建型いずれかの財政破綻処理があり得る。

特殊法人等の「潰すコスト」とは、ハード・ランディングによる公共サービスの低下、破産清算型または再建型いずれかによる財政破綻処理に伴う財政支援のコスト等を指す。他方、「潰さないコスト」は、当面、当該特殊法人等に資金繰りをつけて延命させることにより表面化はしないものの、最終的な破綻が避けられない場合は、その破綻に至るまでに投入された公的資金量が国民負担のコストとして加算される。

特殊法人等の財政破綻の認定においては、民間企業と比較すれば、事業の公共性、財政的基礎等の違いは認められるものの、一定程度、企業会計と同様の財務分析が可能である。「特殊法人等にかかる行政コスト計算書作成指針」(財政制度等審議会、2001年)による「民間企業仮定貸借対照表」及び「民間企業仮定損益計算書」の作成は、これと同様の方向性にあるものと評価できる。従って、民間企業における倒産分析と同様の手法を用いて、例えば、過去数年にわたる利益水準、負債総額に対する当期利益の割合、資産運用の計画と実績との乖離に基づく減損会計の適用

等により、特殊法人等の財政破綻処理に伴うコスト(潰すコスト)、あるいは、財政破綻を回避するために必要な公的資金量(潰さないコスト)を推計することも十分に可能である。

3.4.3 破綻処理手続

現行の特殊法人等会計処理基準(昭和62年10月:財政制度審議会公企業会計小委員会)及び独立行政法人会計基準(平成12年2月:総務庁独立行政法人会計基準研究会)等の見直し・改善とともに、政府出資金の他、補給金、交付金等、特殊法人等に対する財政支援のあり方を見直し、財政破綻処理手続の法的整備等が課題として残されている。

(以上)

補論 「公会計に固有の会計処理方法」【試作品】

「特別会計等財務書類作成ガイドライン」は、当該フレームワークを理論的基礎としつつ、政府の予算編成担当部局が現実に公会計財務書類を作成する際、マニュアルとして機能することを企図して試作したものである。特別会計等財務書類作成ガイドラインにおいては、特別会計における典型的な会計処理を例として、より具体的に公会計に固有の会計処理方法を説明している。その内容は、特別会計のみならず広く一般会計や特殊法人等においても共通する部分が多いので、以下、関連部分を引用する。

1 財源措置・納税者持分増減計算書上の特殊な会計処理

業務の進行に応じて発生する費用及び償却資産の減価に対応すべき収益の獲得が見込まれる場合、即ち、企業会計と同様の損益計算と固定資産会計(減価償却計算)が可能な場合は、行政コスト計算書上の会計処理によることとし、他方、公共政策としての社会資本形成(資本的支出)や社会保障給付(非対価性支出)等、政府の業務の進行に応じて発生する費用及び償却資産の減価に対応すべき収益の獲得が予定されていない場合、即ち、公共政策の核心とも言うべき損益計算外の資本取引等(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)については、主として財源措置・納税者持分増減計算書上において、公会計に固有の会計処理を施すこととしている。

以下、財源措置・納税者持分増減計算書上、特殊な会計処理であり、かつ、応用範囲も広いと思われる資本形成見返負債の時間軸を通じた財源措置化について、社会資本形成に係る財源別会計処理、一般会計留保特定財源の取崩及び社会資本の除売却に係る会計処理を例として説明を加える。

1.1 ワークシートの活用

当該フレームワーク及び特別会計等財務書類作成ガイドラインにおいては、公会計主要財務諸表の作成方法として、ワークシートを活用する(別添ワークシート参照)。ワークシート法は、個々の会計処理の仕訳や勘定の相互関係、公会計主要財務諸表の体系全体における位置付けを理解するのに優れており、また、実際上も、公益法人会計基準(昭和52年3月:公益法人監督事務連絡協議会)等の資金会計にみられるような、いわゆる一取引二仕訳(追加仕訳)を回避する上でも有用である。

ワークシート法においては、キャッシュ・フロー計算書を直接法で作成する場合と同様の仕訳を行う。即ち、資金収支計算書勘定は公会計貸借対照表上の「資金」勘定に要約、財源措置・納税者持分増減計算書勘定は公会計貸借対照表上の「納税者持分の部」勘定に要約される。なお、資金収支計算書勘定においては、公会計貸借対照表上の「資金」勘定(借方勘定)と貸借を対応させるため、資金収入が借方、資金支出が貸方として処理するので、その点、留意を要する。

1.2 社会資本形成に係る財源別会計処理

社会資本形成については、その財源の別により、(a)税資金(特定財源)、(b)一般会計繰入金、(c)公債(特会債)という三つの種類の会計処理を行うことを想定している。

このうち、(a)税資金(特定財源)及び(b)一般会計繰入金については、その資本的支出時に、いずれも財源措置・納税者持分増減計算書上、「財源措置の減少」として「資本形成への財源措置」に計上するとともに、公会計貸借対照表上、(a)税資金(特定財源)については「納税者持分の部」に「資本形成見返負債」を、(b)一般会計繰入金については「一般会計関連調整勘定」に「資本形成見返負債」を計上する。その後、当該社会資本形成の「直接資本減耗」の進行に応じて資本形成見返負債の「財源措置化」を計上することにより、財源措置・納税者持分の減少(直接資本減耗)と増加(資本形成見返負債の財源措置化)の効果を相殺する(網掛け部分)。

【仕訳例:税資金(特定財源)による社会資本形成の場合】

1)	税資金(特定財源)受入時	(借)	税資金(特定財源)収入	CF	100	(貸)	税資金(特定財源)	NW	100
2)	資産取得時	(借)	公共用財産(インフラ資産)	BS	70	(貸)	税資金による資本的支出	CF	70
3)		(借)	税資金による資本形成への財源措置	NW	70	(貸)	税資金による資本形成見返負債	BS	70
4)	資本減耗时	(借)	直接資本減耗	NW	7	(借)	直接資本減耗累計額	BS	7
5)	財源措置化	(借)	税資金による資本形成見返負債	BS	7	(借)	税資金による資本形成見返負債の財源措置化	NW	7

(注) 以下、各財務諸表を示す略号として、BS:公会計貸借対照表、PL:行政コスト計算書、NW:財源措置・納税者持分増減計算書、CF:公会計資金収支計算書を用

いる。

他方、(c)公債(特会債)を財源とする社会資本形成の場合、その資本的支出時に、公会計貸借対照表上、資産計上するとともに、「公債(特会債)発行残高」として負債計上する。その後、当該社会資本形成に係る「直接資本減耗」の進行とは無関係に、公会計資金収支計算書上、「公債(特会債)元本償還支出」を行っていくので、財源措置・納税者持分増減計算書上は、財源措置・納税者持分の減少(直接資本減耗)のみが効果を有することとなる(網掛け部分)。

【仕訳例:公債(特会債)による社会資本形成の場合】

6)	公債(特会債)発行時	(借)	公債(特会債)発行収入	CF	50	(貸)	公債(特会債)	BS	50
7)	資産取得時	(借)	公共用財産(インフラ資産)	BS	50	(貸)	資本的支出	CF	50
8)	資本減耗时	(借)	直接資本減耗	NW	5	(借)	直接資本減耗累計額	BS	5
9)	公債(特会債)元本償還時	(借)	公債(特会債)	BS	1	(借)	公債(特会債)元本償還支出	CF	1

1.3 一般会計留保特定財源の取崩

一般会計の財政事情の逼迫等により、本来、特別会計所属とされる特定財源が一般会計において一旦留保される場合があり、後にこれを取崩して当該特別会計に繰入れるときの会計処理については、いわば時間軸上で税資金(特定財源)を財源措置化することと実質的に同値と捉えることが可能である。

具体的な会計処理としては、社会資本形成に係る直接資本減耗と同様、取崩時に資産見返負債を財源措置に振替えるだけでなく、この場合、取崩による現実の資金収入をも計上する。即ち、一般会計による特定財源の留保時に、公会計貸借対照表上、「一般会計留保特定財源」として資産計上すると同時に、一般会計関連調整勘定に「一般会計留保特定財源見返負債」を同額計上する。後年度にこれを取崩す場合、一般会計関連調整勘定の「一般会計留保特定財源見返負債」を財源措置・納税者持分増減計算書上の「財源措置の増加」のうち「一般会計留保特定財源見返負債の財源措置化」に振替えるとともに、実際に資金のやり取りが行われることから、公会計貸借対照表上の「一般会計留保特定財源」を取崩した上で、通常の「税資金(特定財源)収入」と同様、公会計資金収支計算書上の経常的収入として計上する。

【仕訳例: 一般会計留保特定財源見返負債の取崩 (財源措置への振替) として、一般会計から受入】

10)	一般会計による留保時	(借)	一般会計留保特定財源	BS	70	(貸)	一般会計留保特定財源見返負債	BS	70
11)	取崩 (受入) 時	(借)	一般会計留保特定財源見返負債	BS	70	(貸)	一般会計留保特定財源見返負債の財源措置化	NW	70
12)		(借)	一般会計留保特定財源の取崩収入	CF	70	(貸)	一般会計留保特定財源	BS	70

1.4 社会資本の除売却に係る会計処理

公共政策としての社会資本形成等、税資金 (特定財源) または一般会計繰入金による資本形成見返負債を計上している資産を除売却した場合、これに係る資本形成見返負債を一括して財源措置化するとともに、(a) 除売却損が発生した場合、これを社会資本除売却損として計上し、または、(b) 除売却益が発生した場合、これを社会資本除売却益として計上する。

【仕訳例: (a) 除売却損が 30 百万円発生した場合】

13)	除売却時	(借)	直接資本減耗累計額	BS	20	(貸)	公共用財産 (インフラ資産)	BS	100
13b)		(借)	経常的収入	CF	50				
13c)		(借)	社会資本除売却損	NW	30				
14)	一括財源措置化	(借)	税資金による資本形成見返負債	BS	80	(借)	税資金による資本形成見返負債の財源措置化	NW	80

【仕訳例: (b) 除売却益が 15 百万円発生した場合】

13)	除売却時	(借)	直接資本減耗累計額	BS	20	(貸)	公共用財産 (インフラ資産)	BS	100
13d)		(借)	経常的収入	CF	95	(貸)	社会資本除売却益	NW	15
14)	一括財源措置化	(借)	税資金による資本形成見返負債	BS	80	(借)	税資金による資本形成見返負債の財源措置化	NW	80

2 その他の財源措置・納税者持分増減計算書上の会計処理

以下、仕訳例とともに、科目毎の計上方法について、概観する。なお、重複する仕訳例については、前掲と同一番号のものを用いる。

2.1 財源措置の減少

(a) 純経常費用への財源措置：600 百万円

行政コスト計算書上の損益計算により、政府活動に伴う財源措置の不足分、即ち、純経常費用が算出される。政府の業務の進行に応じて発生する純経常費用について、財源措置・納税者持分増減計算書上、「純経常費用への財源措置」により補填する。

15)	費用補填時	(借)	純経常費用への 財源措置	NW	600	(貸)	純経常費用	PL	600
-----	-------	-----	-----------------	----	-----	-----	-------	----	-----

(b) 税資金(特定財源)による資本形成への財源措置：公共用財産(インフラ資産)建設のための資本的支出 80 百万円

税資金(特定財源)を財源とする場合、その資本的支出時に、財源措置・納税者持分増減計算書上、「財源措置の減少」として「税資金(特定財源)による資本形成への財源措置」に計上するとともに、当該固定資産は政府の財産的基礎を構成するものとして、公会計貸借対照表上、「納税者持分の部」の「税資金(特定財源)による資本形成見返負債」に同額を計上する。

2)	資産取得時	(借)	公共用財産(イン フラ資産)	BS	70	(貸)	税資金による資本的 支出	CF	70
3)		(借)	税資金による資本形 成への財源措置	NW	70	(貸)	税資金による資本形 成見返負債	BS	70

(c) 一般会計繰入金による資本形成への財源措置：公共用財産(インフラ資産)建設のための資本的支出 210 百万円

一般会計繰入金を財源とする場合、財源措置・納税者持分増減計算書上、「財源措置の減少」として「一般会計繰入金による資本形成への財源措置」に計上すると

もに、公会計貸借対照表上、「一般会計関連調整勘定」の「一般会計繰入金による資本形成見返負債」に同額を計上する。

16)	資産取得時	(借)	公共用財産(インフラ資産)	BS	210	(貸)	一般会計繰入金による資本的支出	CF	210
17)		(借)	一般会計繰入金による資本形成への財源措置	NW	210	(貸)	一般会計繰入金による資本形成見返負債	BS	210

(d)直接資本減耗:50 百万円

公共政策の実施においては、元来、償却資産の減価に対応すべき収益の獲得が予定されておらず、その減価償却相当額は、むしろ(損益計算外の)直接的な資本価値の減耗と考えられる。従って、公会計貸借対照表上、「納税者持分の部」の「直接資本減耗累計額」に計上するとともに、財源措置・納税者持分増減計算書上、「財源措置・納税者持分の減少」のうち「直接資本減耗」に計上する。

また、資本形成が税資金(特定財源)または一般会計繰入金の財源措置により行われた場合、その後、「直接資本減耗」の進行に応じて当該資本形成見返負債を「財源措置化」する相殺処理を行うため、「直接資本減耗」の内訳として、「税資金による資本形成に係る直接資本減耗」及び「一般会計繰入金による資本形成に係る直接資本減耗」についても計上する。

18)	資本減耗时	(借)	直接資本減耗	NW	50	(貸)	直接資本減耗累計額	BS	50
4)	(うち税資金分)	(借)	税資金に係る直接資本減耗	NW	7	(貸)	税資金に係る直接資本減耗累計額	BS	7
19)	(うち一般会計繰入金分)	(借)	一般会計繰入金に係る直接資本減耗	NW	20	(貸)	一般会計繰入金に係る直接資本減耗累計額	BS	20

(e)資産・負債再評価損:公共用財産(インフラ資産)を15 百万円減損

特別会計等財務書類作成ガイドラインにおいては、原則として時価主義による会計処理方法を採用しており、各期に資産・負債再評価差額が発生する。資産・負債再評価差額は、直接、納税者持分を増減させる資本取引として、公会計貸借対照表上、「納税者持分の部」の「資産・負債再評価差額累計額」に計上するとともに、財源措

置・納税者持分増減計算書上、資産・負債再評価損については財源措置・納税者持分減少の部に、また、資産・負債再評価益については同増加の部に計上する。

資産・負債再評価差損は、国有財産台帳価格改定等、資産及び負債の測定値を洗い替えした場合、または、資産のサービス提供能力が低下したと認められる場合にその割合に応じて減損会計を適用するとき等、その再評価損を計上する。

20)	再評価時	(借)	資産・負債再評価損	NW	15	(貸)	公共用財産(インフラ資産)	BS	15
-----	------	-----	-----------	----	----	-----	---------------	----	----

2.2 財源措置の増加

(f)税資金(特定財源): 国税収納金整理資金から 200 百万円受入

税の位置付けについて持分説を採用する場合、税資金収入(特定財源)は、直接、納税者持分を増加させる資本取引として、財源措置・納税者持分増減計算書上、「財源措置の増加」のうち「税資金(特定財源)」として計上する。

1)	税資金(特定財源)受入時	(借)	税資金(特定財源)収入	CF	100	(貸)	税資金(特定財源)	NW	100
----	--------------	-----	-------------	----	-----	-----	-----------	----	-----

(g)一般会計繰入金: 一般会計から 300 百万円受入、うち 120 百万円は建設公債発行対象経費

一般会計繰入金については、公会計資金収支計算書上、建設公債発行対象分を資本的収入として計上し、その他を経常的収入として計上する。他方、財源措置・納税者持分増減計算書においては、用途の別(経常的支出か資本的支出か、資本的支出のうち、非償却資産の取得か償却資産の取得か等)を問わず、「財源措置の増加」のうち「一般会計繰入金」として一括計上する。

21)	一般会計繰入金受入時	(借)	一般会計繰入金収入(建設公債発行対象分)	CF	180	(貸)	一般会計繰入金	NW	300
21b)			一般会計繰入金収入(その他)	CF	120				

(h)税資金(または一般会計繰入金)による資本形成(資産見返負債)の財源措置へ

の振替：直接資本減耗相当額 25 百万円を財源措置化

財源措置・納税者持分増減計算書上、税資金(特定財源)または一般会計繰入金による資本形成に係る「直接資本減耗」(上記(d)仕訳例 14b)及び 14c)参照)に対応する形で、「税資金(または一般会計繰入金)による資本形成見返負債の財源措置化」を計上することにより、相殺処理を行う。

19)	資本減耗时	(借)	一般会計繰入金に係る 直接資本減耗	NW	20	(貸)	一般会計繰入金に係る直 接資本減耗累計額	BS	20
22)	財源措置化	(借)	一般会計による資 本形成見返負債	BS	20	(貸)	一般会計による資本形成 見返負債の財源措置化	NW	20

(i)一般会計留保特定財源(資産見返負債)の取崩：一般会計から 70 百万円受入

一般会計において一旦留保されていた特定財源を取崩す場合、一般会計関連調整勘定の「一般会計留保特定財源見返負債」を財源措置・納税者持分増減計算書上の「財源措置の増加」のうち「一般会計留保特定財源見返負債の財源措置化」に振替えるとともに、公会計貸借対照表上の「一般会計留保特定財源」を取崩した上で、公会計資金収支計算書上の経常的収入として計上する。

11)	取崩(受入) 時	(借)	一般会計留保特 定財源見返負債	BS	70	(貸)	一般会計留保特定財源見 返負債の財源措置化	NW	70
12)		(借)	一般会計留保特定 財源の取崩収入	CF	70	(貸)	一般会計留保特定 財源	BS	70

(j)資産・負債再評価益：国有財産台帳価格改定に伴い、公共用財産(インフラ資産)の時価が 10 百万円増加

資産・負債再評価益は、国有財産台帳価格改定等、資産及び負債の測定値を洗い替えした場合に、その再評価益を計上する。

23)	再評価時	(借)	公共用財産(イン フラ資産)	BS	10	(貸)	資産・負債再評価益	NW	10
-----	------	-----	-------------------	----	----	-----	-----------	----	----

3 公会計主要財務諸表の体系全体に係る会計処理

決算書及び予算書上の全ての歳入歳出及び歳計外の「特別の資金」の収支(財政

法 44 条、傍点筆者)は、公会計資金収支計算書上、その経済性質に応じて経常的収支勘定または資本的収支勘定のいずれかに計上されるとともに、公会計主要財務諸表の体系全体の中で、実際の資金の流入を伴わない非資金性の損益取引や資本取引等(交換取引を含む)と合わせて、相互に関連する会計処理がなされる。

3.1 経常的支出と費用

経常的支出(経常移転支出を含む)については、各支出の用途別分類(コード番号)に従い、行政コスト計算書上の各費用項目に計上する。

【仕訳例:事業費用として 550 百万円支出、事業外費用として 170 百万円支出の場合】

24)	支出時	(借)	事業費用	PL	550	(貸)	経常的支出	CF	720
24b)		(借)	事業外費用	PL	170				

3.2 資本的支出と非資金資産

特別会計等財務書類作成ガイドラインにおいては、公会計貸借対照表上、国が所有主体となるもののみを資産計上することとしている(p. 7 参照)。従って、資本的支出に関しては、資本移転支出(対地方・他会計等への繰入)を除く狭義の資本的支出についてのみ非資金資産項目(債権、有形固定資産、無形資産または投資等)に計上することとなる。

【仕訳例:貸付金として 30 百万円支出、公共用財産(インフラ資産)向けに 330 百万円支出、出資金として 90 百万円支出の場合】

25)	資産取得時	(借)	非資金資産	BS	450	(貸)	資本的支出(狭義: 非資本移転支出)	CF	450
25a)	(うち貸付金分)	(借)	貸付金	BS	30	(貸)	長期貸付金支出	CF	30
25b)	(うち公共用財産分)	(借)	公共用財産(インフラ資産)	BS	330	(貸)	資本形成支出	CF	330
25c)	(うち政府出資等分)	(借)	政府出資等	BS	90	(貸)	出資金支出	CF	90

これと同時に、税資金または一般会計繰入金財源とする資本的支出の場合、前述の財源別会計処理として、財源措置・納税者持分増減計算書上、「資本形成への財

源措置」を計上するとともに、公会計貸借対照表上、「資本形成見返負債」を計上する。

【仕訳例：税資金による公共用財産（インフラ資産）向けの支出70百万円の場合】

2)	資産取得時	(借)	公共用財産（インフラ資産）	BS	70	(貸)	税資金による資本的支出	CF	70
3)		(借)	税資金による資本形成への財源措置	NW	70	(貸)	税資金による資本形成見返負債	BS	70

【仕訳例：一般会計繰入金による資本的支出210百万円の場合】

16)	資産取得時	(借)	公共用財産（インフラ資産）	BS	210	(貸)	一般会計繰入金による資本的支出	CF	210
17)		(借)	一般会計繰入金による資本形成への財源措置	NW	210	(貸)	一般会計繰入金による資本形成見返負債	BS	210

3.3 公債の発行及び元本償還

公債の発行及び元本償還は、損益取引または資本取引のいずれにも該当しないため、これらに関するフロー情報は、公会計資金収支計算書においてのみ把握し得る。このことから、公会計における現金主義の優位性を主張する立場もあるが、それは必ずしも正しい理解とは言えない。蓋し、公債管理政策上、その償還財源の確保ということは主要課題の一つと考えられるところ、公債の元本償還支出は、財源措置・納税者持分増減計算書上の財源措置増減（財源余剰）勘定に要約される財源余剰に起因する「資金」の増加によって賄われており、従って、この財源措置・納税者持分増減計算書上の財源措置増減（財源余剰）勘定に要約される財源余剰の多寡こそが、政府の債務償還能力を決定づけると言えるからである。

【仕訳例：公債（特会債）を50百万円発行、財源措置増減（財源余剰）が5百万円生じた後、1百万円の元本償還を行った場合】

6)	公債（特会債）発行時	(借)	公債（特会債）発行収入	CF	50	(貸)	公債（特会債）	BS	50
26)	償還財源の獲得	(借)	財源措置の減少	NW	800	(貸)	財源措置の増加	NW	805
26b)		(借)	財源措置増減（財源余剰）	NW	5				
27)	償還財源の	(借)	資金	BS	5	(貸)	財源措置増減（財源	NW	5

		「資金」化									余剰)
9)	公債(特会債)	(借)	公債(特会債)	BS	1	(借)	公債(特会債)元本	CF	1		
	元本償還時						償還支出				

3.4 一般会計への債務移管等

過去、特別会計等の財務状況が著しく悪化したような場合、その債務を一般会計に移管して処理を行うことがあった(例: 国有林野事業特別会計、旧日本国有鉄道清算事業団)。債務移管は、実際の資金の流出入を伴わない非資金間取引であり、決算書または予算書上の歳入歳出として計上されない。

特別会計等財務書類作成ガイドラインにおいては、将来、一般会計にまで対象範囲を拡大し、特別会計等との連結処理を行う方針であることから、これに備えて、一般会計への債務移管等については、公会計貸借対照表上の「一般会計関連調整勘定」において処理することとしている。

【仕訳例: 特別会計の債務 50 百万円を一般会計に移管した場合】

28)	債務移管時	(借)	一般会計への移 管対象債務	BS	50	(貸)	一般会計への債務 移管等	BS	50
-----	-------	-----	------------------	----	----	-----	-----------------	----	----

4 各財務諸表の雛形

図表 11 特別会計公会計貸借対照表

【資産の部】	平成 12 年度	平成 13 年度	【負債の部】	平成 12 年度	平成 13 年度
資金	× × ×	× × ×	未払金及び未払費用	× × ×	× × ×
現金	× × ×	× × ×	保管金等	× × ×	× × ×
現金同等物(短期未収金及び短期未払金)	× × ×	× × ×	前受金及び前受収益	× × ×	× × ×
非資金資産			郵便貯金	× × ×	× × ×
債権	× × ×	× × ×	財政融資資金預託金	× × ×	× × ×
未収金及び未収収益	× × ×	× × ×	責任準備金	× × ×	× × ×
一般会計留保特定財源	× × ×	× × ×	支払備金(未払保険金)	× × ×	× × ×
前払金及び前払費用	× × ×	× × ×	政府短期証券	× × ×	× × ×
財政融資資金預託金	× × ×	× × ×	公債	× × ×	× × ×
貸付金	× × ×	× × ×	借入金	× × ×	× × ×
その他の債権	× × ×	× × ×	引当金	× × ×	× × ×
(控除)貸倒引当金	× × ×	× × ×	債務保証損失引当金	× × ×	× × ×
有価証券	× × ×	× × ×	賞与引当金	× × ×	× × ×
棚卸資産	× × ×	× × ×	修繕引当金	× × ×	× × ×
販売用不動産等	× × ×	× × ×	退職給付引当金等	× × ×	× × ×
有形固定資産	× × ×	× × ×	負債の部	× × ×	× × ×
土地(公園等を含む)	× × ×	× × ×			
立木竹	× × ×	× × ×	【一般会計関連調整勘定】		
建物	× × ×	× × ×	一般会計繰入金による資本形成	× × ×	× × ×
工作物	× × ×	× × ×	一般会計繰入金による資本形成		
機械器具	× × ×	× × ×	見返負債	× × ×	× × ×
船舶	× × ×	× × ×	(控除)直接資本減耗累計額	× × ×	× × ×
航空機	× × ×	× × ×	一般会計への債務移管等累計額	× × ×	× × ×
公共用財産(インフラ資産)	× × ×	× × ×	一般会計留保特定財源見返負債	× × ×	× × ×
(控除)直接資本減耗累計額	× × ×	× × ×	一般会計留保特定財源見返負債	× × ×	× × ×
税資金(特定財源)による資本形成	× × ×	× × ×	(控除)一般会計留保財源取崩累計額	× × ×	× × ×
(控除)減価償却相当額累計額	× × ×	× × ×	一般会計関連調整勘定	× × ×	× × ×
一般会計繰入金(一般会計債)による資本形成	× × ×	× × ×	【納税者持分の部】		
一般会計所属資産()	× × ×	× × ×	税資金(特定財源)による資本形成	× × ×	× × ×

(控除)減価償却相当額累計額	× × ×	× × ×	税資金(特定財源)による資本形成		
公債(特会債)による			見返負債	× × ×	× × ×
資本形成	× × ×	× × ×	(控除)直接資本減耗累計額	× × ×	× × ×
(控除)減価償却相当額累計額	× × ×	× × ×	財源措置増減(財源余剰)累計額	× × ×	× × ×
(公共用財産用地)	(× × ×)	(× × ×)	直接資本減耗累計額	× × ×	× × ×
(公共用財産施設)	(× × ×)	(× × ×)	資産・負債再評価差額累計額	× × ×	× × ×
建設仮勘定・未完成施設等	× × ×	× × ×	開始時未分析差額	× × ×	× × ×
無形資産	× × ×	× × ×			
地上権等国有財産台帳計上分	× × ×	× × ×	納税者持分の部	× × ×	× × ×
その他有形財産台帳非計上分	× × ×	× × ×			
自己使用ソフトウェア	× × ×	× × ×			
投資等	× × ×	× × ×			
政府出資等	× × ×	× × ×			
不動産信託受益権	× × ×	× × ×			
その他	× × ×	× × ×			
資産の部	× × ×	× × ×	負債・納税者持分の部	× × ×	× × ×

× × × は控除項目

括弧内(× × ×)は参考数値

図表 12 特別会計行政コスト計算書

	平成 12 年度	平成 13 年度
(事業)		
費用	× × ×	× × ×
事業費用	× × ×	× × ×
事業収入に個別に対応する原価	× × ×	× × ×
人件費(共済組合負担金を含む)	× × ×	× × ×
旅費	× × ×	× × ×
物件費	× × ×	× × ×
補助費・委託費	× × ×	× × ×
国等への補助金(共済組合負担金を除く)	× × ×	× × ×
国等以外への補助金(共済組合負担金を除く)	× × ×	× × ×
その他経常的支出(経常移転支出を含む)	× × ×	× × ×
非資金取引費用	× × ×	× × ×
引当金繰入額	× × ×	× × ×
引当金繰入額	× × ×	× × ×
減価償却費	× × ×	× × ×
事業外費用	× × ×	× × ×
公債(特会債)利払費	× × ×	× × ×
借入金支払利息	× × ×	× × ×
固定資産除売却損	× × ×	× × ×
雑支出	× × ×	× × ×
収益	× × ×	× × ×
事業収入	× × ×	× × ×
事業収入(一般会計からの繰入の形態によるもの)	× × ×	× × ×
利用収入	× × ×	× × ×
事業収入(他の特別会計からの繰入の形態によるもの)	× × ×	× × ×
手数料収入	× × ×	× × ×
事業収入(当該特別会計が直接徴収するもの)	× × ×	× × ×
保険料収入	× × ×	× × ×

× × 收入	× × ×	× × ×
事業外收入	× × ×	× × ×
財政融資資金預託金利子收入	× × ×	× × ×
不動產賃貸收入	× × ×	× × ×
固定資産所売却益	× × ×	× × ×
雑収入	× × ×	× × ×
事業損益	× × ×	× × ×
事業外損益	× × ×	× × ×
純經常費用	× × ×	× × ×

図表 13 特別会計財源措置・納税者持分増減計算書

	平成 12 年度	平成 13 年度
財源措置・納税者持分減少原因の部	× × ×	× × ×
財源措置の減少	× × ×	× × ×
純経常費用への財源措置	× × ×	× × ×
税資金(特定財源)による資本形成への財源措置	× × ×	× × ×
プロジェクト A 向け財源措置	× × ×	× × ×
プロジェクト B 向け財源措置	× × ×	× × ×
一般会計繰入金による資本形成への財源措置	× × ×	× × ×
プロジェクト C 向け財源措置	× × ×	× × ×
プロジェクト D 向け財源措置	× × ×	× × ×
社会資本除売却損	× × ×	× × ×
直接資本減耗(減価償却相当額)	× × ×	× × ×
税資金(特定財源)による資本形成分	× × ×	× × ×
一般会計繰入金による資本形成分	× × ×	× × ×
公債(特会債)による資本形成分	× × ×	× × ×
資産・負債再評価損	× × ×	× × ×
財源措置・納税者持分増加原因の部	× × ×	× × ×
財源措置の増加	× × ×	× × ×
税資金(特定財源)	× × ×	× × ×
一般会計繰入金	× × ×	× × ×
一般会計留保財源取崩(財源措置への振替)	× × ×	× × ×
資本形成(資産見返負債)の財源措置への振替	× × ×	× × ×
税資金分(直接資本減耗相当額)	× × ×	× × ×
一般会計繰入金分(直接資本減耗相当額)	× × ×	× × ×
社会資本売却益	× × ×	× × ×
資産・負債再評価益	× × ×	× × ×
財源措置・納税者持分増減額	× × ×	× × ×

図表 14 特別会計公会計資金収支計算書

【経常的収支勘定】	平成 12 年度	平成 13 年度
経常的支出	× × ×	× × ×
経常的支出(狭義:非経常移転支出)	× × ×	× × ×
人件費支出	× × ×	× × ×
物件費支出	× × ×	× × ×
旅費支出	× × ×	× × ×
補助費・委託費支出	× × ×	× × ×
公債(特会債)利払費支出	× × ×	× × ×
借入金支払利息支出	× × ×	× × ×
事業外費用支出	× × ×	× × ×
雑支出	× × ×	× × ×
経常移転支出(他会計、特殊法人等、地方公共団体への支出)	× × ×	× × ×
一般会計への経常移転支出	× × ×	× × ×
特別会計(勘定)への経常移転支出	× × ×	× × ×
× 特殊法人等への経常移転支出	× × ×	× × ×
地方公共団体への経常移転支出	× × ×	× × ×
経常的収入	× × ×	× × ×
事業収入	× × ×	× × ×
事業外収入	× × ×	× × ×
財政融資資金預託金利子収入	× × ×	× × ×
不動産賃貸収入	× × ×	× × ×
雑収入	× × ×	× × ×
税資金(特定財源)収入	× × ×	× × ×
他特別会計等からの経常移転収入	× × ×	× × ×
一般会計繰入金収入(財政法 4 条[建設]公債発行対象分を除く)	× × ×	× × ×
× × 特別会計からの経常移転収入	× × ×	× × ×
特別会計からの経常移転収入	× × ×	× × ×
地方公共団体からの経常移転収入	× × ×	× × ×
経常的収支	× × ×	× × ×

【資本的収支勘定】

	平成 12 年度	平成 13 年度
資本的支出	× × ×	× × ×
資本的支出(狭義:非資本移転支出)	× × ×	× × ×
公共用財産(インフラ資産)向け資本形成支出	× × ×	× × ×
税資金(特定財源)を財源とする資本形成支出	× × ×	× × ×
プロジェクト A 向け資本形成支出	× × ×	× × ×
プロジェクト B 向け資本形成支出	× × ×	× × ×
一般会計繰入金を財源とする資本形成支出	× × ×	× × ×
プロジェクト C 向け資本形成支出	× × ×	× × ×
公債(特会債)を財源とする資本形成支出	× × ×	× × ×
プロジェクト D 向け資本形成支出	× × ×	× × ×
公債(特会債)償還支出(元本分)	× × ×	× × ×
資本移転支出(他会計、特殊法人等、地方公共団体への支出) (長期貸借等を含む)	× × ×	× × ×
一般会計への資本移転支出	× × ×	× × ×
特別会計への資本移転支出	× × ×	× × ×
× 特殊法人等への資本移転支出	× × ×	× × ×
地方公共団体への資本移転支出	× × ×	× × ×
資本的収入	× × ×	× × ×
公債(特会債)発行収入	× × ×	× × ×
特会借入金収入	× × ×	× × ×
他特別会計等からの資本移転収入(長期貸借等を含む)	× × ×	× × ×
一般会計繰入金収入(財政法 4 条[建設]公債発行対象分)	× × ×	× × ×
× × 特別会計からの資本移転収入	× × ×	× × ×
特別会計からの資本移転収入	× × ×	× × ×
地方公共団体からの資本移転収入	× × ×	× × ×
資本的収支	× × ×	× × ×
資金収支(経常的収支及び資本的収支合計)	× × ×	× × ×
資金期首残高	× × ×	× × ×
資金期末残高	× × ×	× × ×

図表 15 附属明細表の各種様式

様式

資産の種類		期首 残高	当期 増加額	当期 減少額	期末 残高	減価償却累計額		差引当期 未残高	摘要
							当期償却額		
有形 固定 資産	土地	×××	××	××	×××	×××	×××	××	××
	償却資産	×××	××	××	×××	×××	×××	××	××
	機械器具	×××	××	××	×××	×××	×××	××	××
	公共用財産	×××	××	××	×××	×××	×××	××	××
	計	×××	××	××	×××	×××	×××	××	××
無形 資産	地上権	×××	××	××	×××	×××	×××	××	××
	特許権	×××	××	××	×××	×××	×××	××	××
	計	×××	××	××	×××	×××	×××	××	××
投資 等	政府出資等	×××	××	××	×××	×××	×××	××	××
	信託受益権	×××	××	××	×××	×××	×××	××	××
	その他	×××	××	××	×××	×××	×××	××	××
	計	×××	××	××	×××	×××	×××	××	××

(注 1)「有形固定資産」、「無形資産」、「投資等」内の細分類は、公会計貸借対照表上の科目区分に従う。

(注 2)「前期末残高」、「当期増加額」、「当期減少額」及び「当期末残高」の欄は、原則として当該資産の公会計貸借対照表計上額(時価)に基づいて記載する。なお、「当期増加額」または「当期減少額」欄においては、当期に取得または処分した資産の価額と資産再評価を行った場合の再評価差額とをそれぞれ区別して括弧書にて表示すること。

(注 3)災害による廃棄・滅失等の特別な理由による増減が生じた場合は、その理由並びに設備等の金額を脚注に記載すること。

(注 4)減価償却額が行政コスト計算書に計上される固定資産(減価に対応すべき収益の獲得が見込まれる償却資産の場合)と、減価償却相当額が損益外とされる固定資産(減価に対応すべき収益の獲得が予定されていない償却資産の場合)とのそれぞれについて記載する。

様式

種類	期首残高	当期増加額		当期減少額		期末残高	摘要
	×××	当期購入・製	その他	払出・振替	その他	×××	××

		造・振替					
	×××		××		××	×××	××
	×××		××		××	×××	××
	×××		××		××	×××	××

(注 1) 棚卸資産の種類毎に記載する。

(注 2) 「当期増加額」の欄のうち、「その他」の欄には、資産再評価を行った場合の再評価差額等、当期購入・製造または他勘定からの振替以外の理由による棚卸資産の増加額を記載し、増加の理由を付記する。

(注 3) 「当期減少額」の欄のうち、「その他」の欄には、資産再評価を行った場合の再評価差額等、棚卸資産の売却・利用による払出または他勘定への振替以外の理由による棚卸資産の減少額を記載し、減少の理由を付記する。

様式

種別	法人等名	資産	負債	純資産額	資本金	資本金のうち政府出資割合	資本金のうち特別会計出資割合	特会持分算出額	特会出資額	差額
出資による権利	法人	××	××	×××	×××	××	××	×××	×××	×××
出資証券	法人	××	××	×××	×××	××	××	×××	×××	×××
株式	法人	××	××	×××	×××	××	××	×××	×××	×××

様式

借入金	期首	期 中		期末
		増加	減少	
財政融資資金	×××	×××	×××	×××
銀行	×××	×××	×××	×××
...
合計	×××	×××	×××	×××

公債	期首	期 中		期末	表面利率
		増加	減少		
公債発行	×××	×××	×××	×××	×××
公債発行	×××	×××	×××	×××	×××
...
合計	×××	×××	×××	×××	×××

様式

債務保証等に関する事項	金額
法人借入金の元金保証	× × ×
法人借入金の元金保証	× × ×
...	...
合計	× × ×

その他主要な偶発債務または偶発損失に関する事項	概要	金額
...	...	× × ×
...	...	× × ×
合計		× × ×

様式

(× 事業)			国との関係について		
相手先	金額	支出形態	国との関係について		交付目的
			資本的关系	人的関係	
財団法人	× × ×	補助金	一般会計より50%出資	役員3名中2名××省OB
法人	× × ×	交付金	××特会より20%出資	理事長は××省OB
合計	× × ×				

5 公会計主要財務諸表ワークシート

特別会計等財務書類作成ガイドラインにおいては、公会計主要財務諸表の体系全体の中で、相互に関連する会計処理(仕訳)とそれぞれの位置付けを明らかにするため、ワークシートによる作業を想定している。詳しくは、「別添ワークシート」を参照のこと。

(以上)

文献目録

- Accounting Standards Board (ASB). (1999). Statement of principles for financial reporting (1999). London: Author.
- Buchanan, J. M., & Tollison, R. D. (Eds.). (1972). Theory of public choice: Political applications of economics. Ann Arbor: The University of Michigan Press.
- Drucker, P. F. (1990). 『非営利組織の経営』 上田惇生・田代正美訳 ダイヤモンド社。
- Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB). (1993). Statement of federal financial accounting concepts No. 1: Objectives of federal financial reporting. Washington, D.C.: Author.
- Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB). (1995). Statement of federal financial accounting concepts No. 2: Entity and display. Washington, D.C.: Author.
- Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB). (1999). Statement of federal financial accounting concepts No. 3: Management's discussion and analysis. Washington, D.C.: Author.
- Financial Accounting Standards Board (FASB). (1978). Statements of Financial Accounting Concepts (SFAC) No. 1: Objectives of Financial reporting by business enterprises. Norwalk, Connecticut: Author.
- Financial Accounting Standards Board (FASB). (1980). Statements of Financial Accounting Concepts (SFAC) No. 2: Qualitative characteristics of accounting information. Norwalk, Connecticut: Author.
- Financial Accounting Standards Board (FASB). (1980). Statements of Financial Accounting Concepts (SFAC) No. 4: Objectives of financial reporting by nonbusiness organizations. Norwalk, Connecticut: Author.
- Financial Accounting Standards Board (FASB). (1984). Statements of Financial Accounting Concepts (SFAC) No. 5: Recognition and measurement of business enterprises. Norwalk, Connecticut: Author.
- Financial Accounting Standards Board (FASB). (1985). Statements of Financial Accounting Concepts (SFAC) No. 6: Elements of financial statements. Norwalk, Connecticut: Author.
- Financial Accounting Standards Board (FASB). (2000). Statements of Financial Accounting Concepts (SFAC) No. 7: Using cash flow information and present value in accounting measurements. Norwalk, Connecticut:

- Author.
- Governmental Accounting Standards Board (GASB). (1987) Concept Statement No. 1: Objectives of financial reporting. Norwalk, Connecticut: Author.
- Governmental Accounting Standards Board (GASB). (1994) Concept Statement No. 2: Service efforts and accomplishments reporting. Norwalk, Connecticut: Author.
- HM Treasury. (1999). Analysing UK fiscal policy. London: Author.
- HM Treasury. (2001). Resource Accounting Manual. London: Author.
- International Accounting Standards Committee (IASC). (1989). IASC conceptual framework. London: Author.
- International Federation of Accountants (IFAC), Public Sector Committee (PSC). (2000). Governmental financial reporting: Accounting issues and practice. New York: Author.
- International Federation of Accountants (IFAC), Public Sector Committee (PSC). (2001). 2001 IFAC handbook of international public sector accounting pronouncements. New York: Author.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976, October). Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. Journal of financial economics, 3(4), 305-360.
- Keynes, J. M. (1979). 『貨幣論Ⅰ: 貨幣の純粹理論』 『ケインズ全集日本語版』 第5巻 小泉明・長澤惟恭訳 東洋経済新報社。
- Larkin, R. F., & DiTommaso, M. (2002). Not for profit GAAP 2002. New York: John Willy & Sons, Inc.
- Locke, J. (2000). 『市民政府論』 鶴飼信成訳 岩波書店。
- Mundell, R. A. (2000). 『貨幣理論』 新版 柴田裕訳 ダイヤモンド社。
- Rousseau, J. J. (1993). 『社会契約論』 桑原武夫・前川貞次郎訳 岩波書店。
- Ruppel, W. (2002). GAAP for governments. New York: John Willy & Sons, Inc.
- Tobin, J. (1987a). A general equilibrium approach to monetary theory. In J. Tobin (Ed.), Essays in economics: Macroeconomics (Vol. I) (pp. 322-338). Cambridge, MA: The MIT Press.
- Tobin, J., & Brainard W. C. (1987b). Financial intermediaries and the effectiveness of monetary controls. In J. Tobin (Ed.), Essays in economics: Macroeconomics (Vol. I) (pp. 283-321). Cambridge, MA: The MIT Press.
- Tocqueville, A. D. (1995). 『アメリカの民主政治』 上・中・下 井伊玄太郎訳 講談社。

United Nations, World Bank, International Monetary Fund (IMF), Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), & Commission of the European Communities (Eurostat). (1993). System of national accounts 1993. New York: Author.

青山善充・伊藤眞・井上治典他（2000）『破産法概説』 新版増補版 有斐閣。
跡田直澄・赤井伸郎・鷲見英司（1999）『日本の資産・負債から見た日本国政府の現状：発生主義に基づいた日本政府のバランスシートの作成』 大蔵省財政金融研究所。

伊藤眞（2000）『破産法』 全訂第3版 有斐閣。

海原文雄（1998）『英米信託法概論』 有信堂。

大蔵省・明治財政史編纂会（1971）『明治財政史』 第1巻、第2巻 吉川弘文館。

大蔵省（1955）『明治大正財政史』 第1巻、第2巻 経済往来社。

大蔵省・日本銀行（1959）『ベルギー国家会計法規集』 大蔵省。

大蔵省・昭和財政史編集室（1959）『昭和財政史』 第17巻 東洋経済新報社。

大蔵省・日本銀行（1961）『フランス財政学及び財政法概説』 大蔵省。

大蔵省・財政事情の説明手法に関する勉強会（2000）『国の貸借対照表（試案）』
『国の貸借対照表作成の基本的考え方』 大蔵省。

大住莊四郎『パブリック・マネジメント：戦略行政への理論と実践』 日本評論社。

緒方信一（1989）『特殊法人等における会計処理基準の解説と実務』 新日本法規。

小佐野広（2001）『コーポレート・ガバナンスの経済学』 日本経済新聞社。

片野一郎（1974）『新稿・簿記精説』 同文館。

片野一郎（1977）『日本・銀行会計制度史』 増補版 同文館。

片野一郎（1979）『リトルトン会計発達史』 増補版 同文館。

鎌田信夫（2001）『キャッシュ・フロー会計の原理』 税務経理協会。

経済企画庁（2000）『年次経済報告：新しい世の中が始まる』 平成12年度版 経済企画庁。

経済企画庁編（1999）『国民経済計算年報』 平成11年版 経済企画庁。

小村武（1992）『予算と財政法』 改訂版 新日本法規。

財団法人企業財務制度研究会・概念フレームワークに関する研究委員会（2001）
『概念フレームワークに関する調査』 厚徳社。

自治省（2000）『地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会報告書』
自治省。

総務省（2002）『地方財政白書』 平成14年版（平成12年度決算） 総務省。

竹内洋編（2000）『図説日本の財政』 平成12年度版 東洋経済新報社。

田中實・山田昭（1998）『改訂信託法』 学陽書房。

- 近見正彦・前川寛・高尾厚他（1998）『現代保険学』 有斐閣。
- 独立行政法人会計基準研究会（2000）『独立行政法人会計基準』 『独立行政法人会計基準注解』 『独立行政法人会計基準及び独立行政法人会計基準注解に関するQ & A』 中央省庁等改革推進本部事務局・日本公認会計士協会。
- 中田淳一（1954）『破産法・和議法』 有斐閣。
- 中地宏・安藤算浩・井上慶太他（2000）『機能するバランスシート(中間報告): 東京都の経営を考える冷徹な用具』 東京都。
- 服部信男（1996）『公益法人会計入門: 公益法人会計基準を正しく理解するために』 全国公益法人協会。
- 樋口陽一（1977）『比較憲法』 青林書院新社。
- 広瀬義州・間島進吾編（1999）『コンメンタール国際会計基準』 第I巻、第V巻 税務経理協会。
- 筆谷勇（1998）『公会計原則の解説: 自治体外部監査における実務指針の検討』 中央経済社。
- 山下友信・竹濱修・洲崎博史他（1999）『保険法』 有斐閣。