

【要旨】 公会計基準設定スキームの構築に向けて

—海外事例の調査とそれを踏まえた提言—

1. 問題意識（I章）

公的部門が説明責任を履行するためには、会計基準に基づき財務諸表を作成し、開示していくことが必要である。また、財務諸表の利用者が適切な意思決定を行えるようにするためにも、公会計基準が必要である。公会計基準の中身については、多く論じられてきたが、会計基準をどのように設定すべきかについては、これまで、あまり着目されてこなかった。日本公認会計士協会（以下「当協会」という。）は、公会計基準の内容も重要であるが、広く関係者の意見を踏まえた公正中立な会計基準とするために、その「設定方法」も等しく重要であると考えている。

この点、我が国の公会計基準には、その設定方法について、大きく三つの課題があると認識している。①基準設定主体の独立性の欠如、②適切な基準設定過程（デュー・プロセス）の欠如、③組織形態ごとに細分化された会計基準、である。

① 基準設定主体の独立性について

現状、我が国公的部門においては、主に審議会や研究会（以下「審議会等」という。）が公会計基準を作成している。したがって、審議会等が実質的な会計基準設定主体である。しかしながら、審議会等は独自の事務局を持たないため、各省庁の職員が基準草案作成の実務を担っている状況である。また、委員の任命権も担当大臣等有している（例：省庁別財務書類作成基準の設定等）。基準設定を行う審議会等について、各省庁からの独立性は保たれていない。

会計基準は、利害関係者から一定の独立性を保持した者によって、透明性のあるプロセスを経て設定される必要がある。公会計基準において、政府は「財務諸表作成者」でもあるため、基準設定主体には政府自身からも一定の独立性を保つ仕組みが求められる。

② 適切な基準設定過程（デュー・プロセス）の欠如

会計基準は、基準設定過程において、審議会等の委員の意見のみならず、広く関係者から意見を募る必要がある（パブリック・コメント）。この点、我が国公会計基準においては、一部の会計基準（※）を除き、パブリック・コメント手続が実施されていない。

さらに、基準設定手続は、議事・関連資料の取扱い、議事の運営方法及び反対意見の取扱い等について、規則等に明記した上で運用される必要があるが、審議会等の規則

や細則には詳細な規定がない。

また、規則等が存在しないため、基準設定が適切に行われているのか、監視する仕組みも存在しない。

※ 例えば、会計基準が法令により定められている地方公営企業会計については、行政手続法上のパブリック・コメント（意見公募手続）が踏まれている。

③ 組織形態ごとに細分化された会計基準

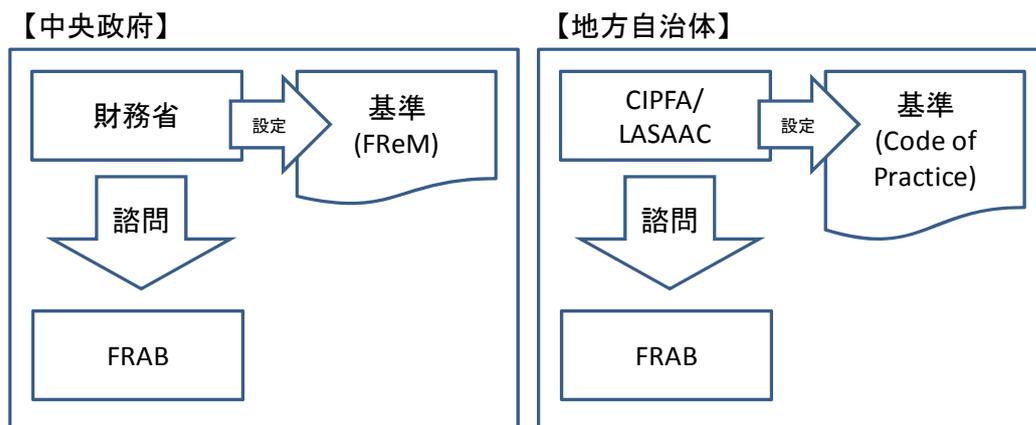
我が国公会計基準は、国、地方公共団体、それぞれの関連機関（独立行政法人、地方公営企業等）について、法人等の形態ごとに細かく設定されてきた。相互の整合性を保ちつつ改訂されている基準（例えば、独立行政法人会計基準と国立大学法人会計基準）もあるが、多くは、整合性等には留意されていない。

会計基準設定には、独立性確保の仕組み、基準設定過程における関係者の意見の聴取、専門的知見の蓄積、専門人材の教育・育成、実務での適用段階のサポート等、相当の人的・財務的資源が必要であるが、会計基準が細分化していることにより、各会計基準の設定において十分に資源が確保されているとは言えない。

以上の問題意識の下に、我が国の公会計基準はいかに設定されるべきか、あるべき仕組みを検討するため、公益財団法人 財務会計基準機構の協力を得て海外事例を調査した。

2. 海外事例調査結果の概要

(1) イギリス (IV章)



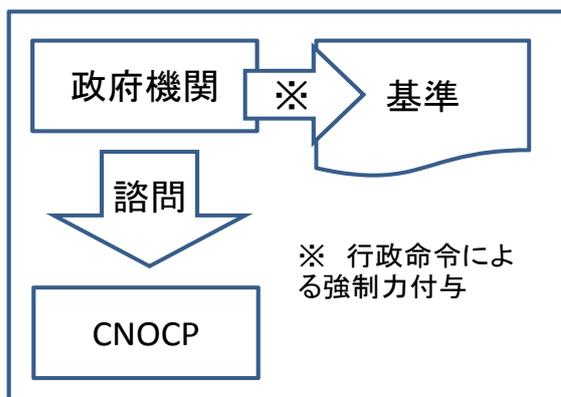
IFRS に、各公的部門の特性を踏まえた修正を加えた会計基準（中央政府：財務報告マニュアル、地方：実務規範）を設定している。両基準とも、法令による裏付けがある。IFRS を基準設定の前提としているため、イギリス国内の公会計基準について一定の整合性を確保できている。

中央政府については財務省が、地方自治体については職業会計士団体内の基準設定委員会（CIPFA/LASAAC）が会計基準を設定している。両機関とも、基準設定・改訂前に、財務省設置の財務報告諮問審議会（FRAB）に諮問しなければならない。

両基準とも、8週間以上の公開期間を経て最終承認に至る。議題（アジェンダ）の選定や反対意見の取扱いについて、特に規則等に定めはない。

FRAB に対しては、FRAB レビュー・グループが、FRAB の将来の役割、委員構成や運営方法について監視している。

(2) フランス (V章)



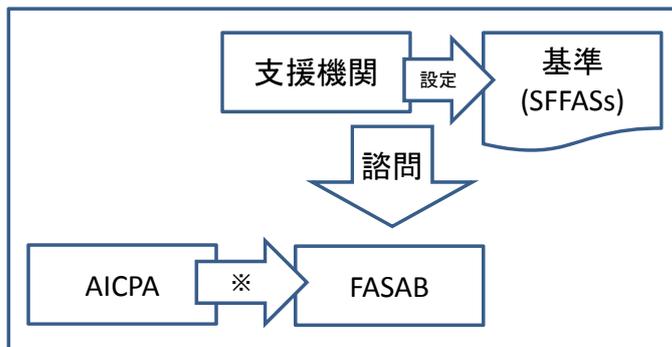
フランス独自の公会計基準が、行政命令として制定されている（中央と地方、それぞれ別体系の基準を有する）。中央政府向けは財務経済産業省、地方自治体向けは内務省が会計基準を設定している。

フランス公会計に関する全ての行政命令は、財務経済産業省の設置した公会計基準審議会（CNOCP）が意見を述べた上で制定される。CNOCP の意見は一般公開されるが、意見案に対する公開草案の制度は設けられていない。ただし、議題の選定については、戦略諮問委員会の監視を受けている。さらに、行政命令等の案に反対する CNOCP の委員は、所管省庁に反対意見を伝達することができる。

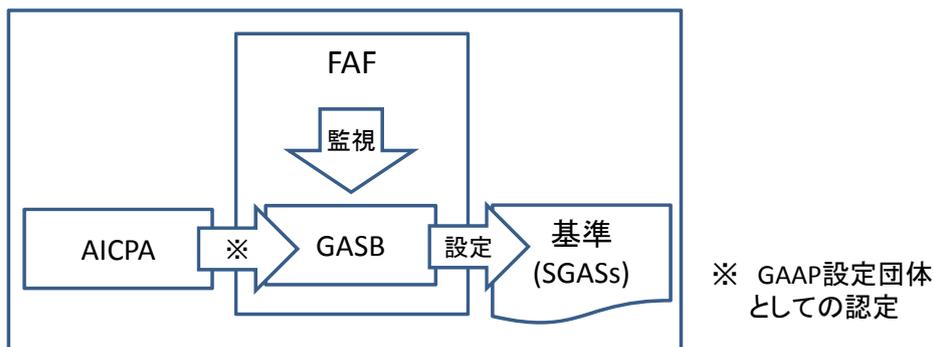
また、フランス会計原則（プラン・コンタブル・ジェネラル）が公的部門、民間部門を問わず適用され、組織形態ごとに大幅に異なる会計処理や勘定科目体系が規定されることを回避している。

（3）アメリカ（VI章）

【連邦政府】



【州及び地方政府】



連邦政府と州及び地方政府で別体系かつ独自の公会計基準が設定されている。連邦法において準拠すべき会計基準が指定されている。また、多くの州において州法で州及び地方政府が準拠すべき会計基準が指定されている。

連邦政府会計基準は、連邦法上、連邦会計基準諮問審議会（FASAB）の諮問を経て、支援機関（行政管理予算局、会計検査院及び財務省）が設定する。ただし、FASABが会計基準草稿を作成するため、実質的にはFASABが会計基準設定主体として機能している。FASABは支援機関により設立された政府機関である。

州及び地方政府会計基準は、財務会計財団（FAF）が設置した政府会計基準審議会（GASB）が設定する。FAFは財務会計基準審議会（FASB）も設置している。

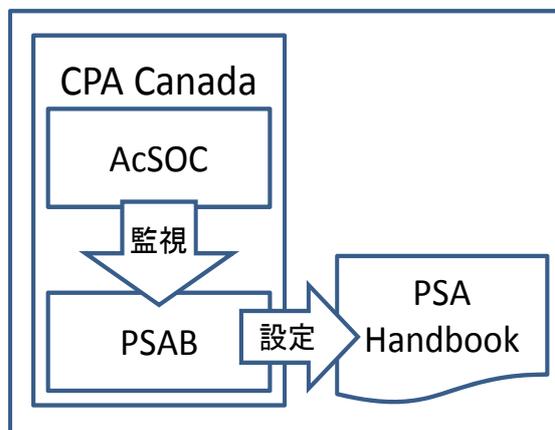
基準草案は、FASAB、GASBとも最低でも30日間以上（通常は60日間以上）の公開草案の期間を設けることが要請されている。基準設定に際して委員の反対意見は、その委員氏名とともに、基準や結論の背景に記載する。議題は、ボード会議（FASAB）又は議長（GASB）が決定する。

さらに、基準に正当性を付与する方法として、アメリカ公認会計士協会（AICPA）が、

FASAB 及び GASB を GAAP 設定団体として認定している点が特徴的である。

設置者・資金提供者である支援機関が、FASAB を共同監視している。GASB の監視は、運営母体たる FAF が担っている。

(4) カナダ (VII章)



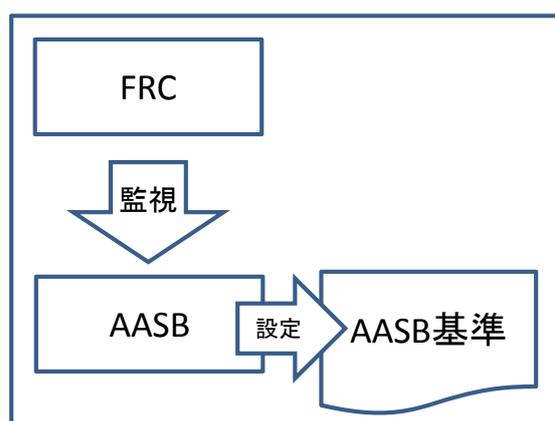
連邦、州及び地方政府向けの単一かつ独自の公会計基準が設定されている。連邦法及び州法において準拠すべき会計基準が指定されている。

カナダ勅許職業会計士協会 (CPA Canada) に設置された公会計審議会 (PSAB) が、公会計基準を設定している。また、同協会に設置された会計基準監督評議会 (AcSOC) が PSAB を監視している。

議題は PSAB が決定するが、AcSOC による了解が必要である。また、基準草案の公開期間は通常 60 日間設けられている。基準に対する反対意見は、反対意見の内容のみ、結論の背景に記載される (反対委員の氏名は記載されない)。

職業会計士団体が、一定の独立性を確保した公会計基準設定主体とその監視組織を設置している点が特徴的である。

(5) オーストラリア (VIII章)



IFRS に準拠した、公的部門及び民間部門に共通する一組の会計基準を設定している (ただし、公的部門特有の論点について追加基準がある)。公的部門、民間部門に共通する会計基準を設定すべきという考え方を、「セクター・ニュートラルアプローチ」という。

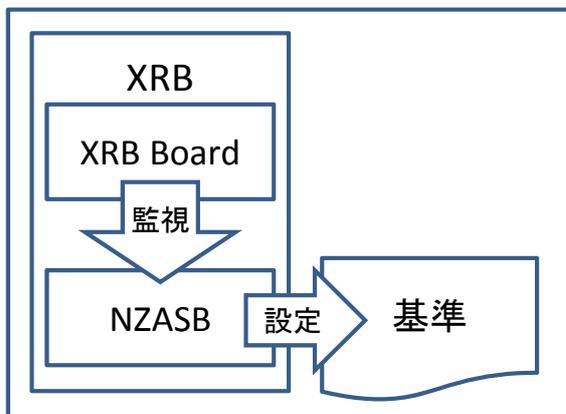
政府機関たるオーストラリア会計基準審議会 (AASB) が基準を設定している。連邦法及び州法において準拠すべき会計

基準が指定されている。基準草案について、30 日間以上の公開期間が設けられている。また、反対意見は、結論の背景に記載する。

同じく政府機関たるオーストラリア FRC が AASB を監視している。オーストラリア FRC はまた、AASB の優先検討課題・戦略について諮問している (最終的な議題の決定は AASB が行う)。

ニュージーランドが会計基準体系を改めてからは、世界で唯一、形式的かつ実質的な意味において純粋なセクター・ニュートラルアプローチを採用している。

(6) ニュージーランド (IX章)



中央政府及び地方自治体に共通する公会計基準を、ニュージーランド会計基準審議会 (NZASB) が設定している。基準は、国際公会計基準 (IPSAS) を基に、ニュージーランド特有の事項を踏まえた修正等が加えられている。

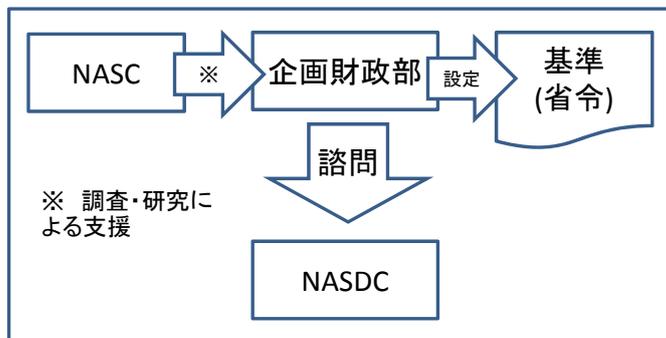
NZASB は、公的部門 (PBE) 向けのみならず、企業会計基準も設定している。

NZASB での議題は XRB ボードが決定する。基準草案は通常 3 か月間 (最低でも 1 か月以上)、公開期間が設けられる。NZASB が公表した基準は国会へ提出され、法規制としての承認後発効する。

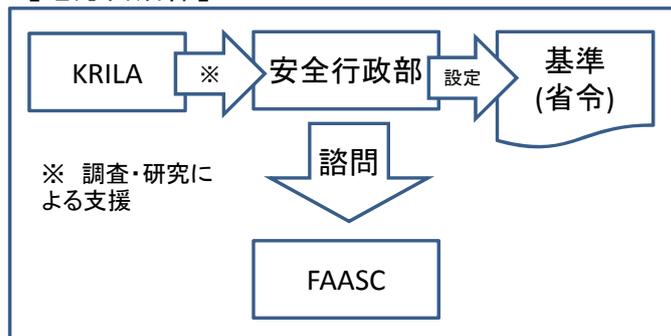
XRB ボードが NZASB を監視している。XRB ボード、NZASB とも、運営母体たる外部報告審議会 (XRB: 政府機関) の内部組織である。

(7) 韓国 (X章)

【中央政府】



【地方自治体】



法令及び政省令で独自の会計基準が規定されている。中央政府については企画財政部（我が国財務省に相当）が、地方自治体については安全行政部（我が国総務省に相当）がそれぞれ会計基準（省令等）を所管している。

会計基準の設定及び改正に先立ち、両省は、自らが設置した諮問機関に諮問しなければならない（企画財政部：国家会計制度審議会（NASDC）、安全行政部：地方財政委員会財務会計推進小委員会（FAASC））。会計基準は省令等であるため、諮問機関による諮問後、行政手続法に基づくパブリック・コメント手続が行われる。

調査・研究機関として、国家会計基準センター（NASC）が、中央政府会計基準の設定を支援している（基準草案の作成も担当している）。NASC は、省令に基づき、企画財政部から調査研究業務を受託している。韓国公認会計士協会（KICPA）が NASC の運営を担っている。同様に、地方自治体会計基準の設定に際しては、韓国地方行政研究院（KRILA）が調査・研究を行っている。

3. 各国・機関の調査により得られた知見（XIII 章）

（1）設立当時の社会環境

すべての調査対象国において、国・地方等の経済停滞に伴う財政危機を機に、公会計改革がなされ、その一環として公会計基準の設定についても改革が進められてきた。改革の契機となった関係者の動きは各国において様々であるが、行政府（省庁等）、立法府（国会等）、会計検査院、職業会計士団体等が改革を主導することが多い。

（2）公会計基準の体系と基準設定主体の態様

公会計基準の体系は各国で様々である。単一の基準体系（オーストラリア、ニュージーランド、カナダ）を採用している国もあれば、中央政府と地方政府で別体系の基準を採用している国もある（イギリス、フランス、アメリカ、韓国）。

公会計基準の体系に対応して、単一の基準を設定する国々（オーストラリア、ニュージーランド、カナダ）では、単一の会計基準設定主体が基準を設定している。別体系の会計基準を採用している国においても、共通の諮問機関を設置することにより各基準の整合性を保っている国（イギリス、フランス）もある。

（3）公会計基準の正当性確保

公会計基準に正当性を付与する方法として、アメリカ（連邦：FASAB）、カナダ、オーストラリア、ニュージーランドでは、政府の発する財務報告指令等により、基準設定主体が作成した基準を指定していた（強制力を付与していた）。これらの国々では、全て、パブリック・コメントの機会が保障されるとともに、基準設定過程で委員から出された反対意見の取扱いについても、対応方法が規定されていた。

公会計基準が行政命令として設定されていたフランス及び韓国では、命令に先立ち、

諮問機関による意見具申や、パブリック・コメントの機会が保障されていた。

(4) 公会計基準設定主体の委員・事務局構成、運営等

どの機関においても、公務員委員と民間委員の双方が任命されている点が共通していた。この点は官民双方の知識・経験を結集するために不可欠である。また、アメリカ(州及び地方: GASB)、カナダ、オーストラリアにおいては、常勤委員も置かれていた。

運営の前提たる委員の選任方法や基準設定過程については、法令又は規則等により明示されていた。

ほとんどの基準設定主体が恒常的な事務局を有していた。テクニカルスタッフは基本的に常勤であり、プロパー職員に加え、関係機関からの出向等が活用されていた。

(5) 企業会計基準設定主体との関係

オーストラリアは、単一の基準設定主体が企業会計・公会計に共通適用される単一の会計基準を設定している。ニュージーランドは従来オーストラリアと同じ方法であったが、近年の改組により、単一の基準設定主体が企業会計、公会計の2種類の会計基準を設定している。

アメリカでは、州及び地方政府会計基準設定主体と企業会計基準設定主体が、共通の運営母体の傘下において運営されている。カナダにおいても、職業会計士団体内に、企業会計基準設定主体と公会計基準設定主体が併置されている。両国では、企業会計及び公会計二つの体系を有し、基準設定機能も分離されているが、監視を担当する組織を共通化することにより、効率的な監視を実現している。

イギリス、フランス及び韓国では、公会計基準設定主体と企業会計基準設定主体の間に組織的なつながりは見られなかった。ただし、イギリス及びフランスでは、企業会計基準設定主体の委員が公会計基準設定主体の委員となることが、覚書又は法令で定められていた。

4. 公会計基準設定スキームの構築に向けた提言 (XIV章)

(1) 公会計基準の体系

公会計基準の中身(内容)については本研究報告の対象外であるが、設定される会計基準の体系が、基準設定方法にも影響を及ぼすため、公会計基準の体系に論点を絞って検討する。

想定される基準体系としては、①企業会計・公会計で共通の会計基準を設定する、(企業会計と公会計で別個の基準体系とした場合)②単一の公会計基準を設定する、③(国、地方等)複数の基準体系とする、という三つの体系が考えられる。①については、そもそも、企業会計・公会計双方に精通した人材を多数確保することが困難であり、実効性が低いと考えている。

各公的部門特有の事情もあるため、②か③のどちらがふさわしいかについては、特に結論づけない。しかしながら、我が国における過度に細分化された会計基準は、会計基準間での整合性を保つことが困難であって非効率であるため、適切な基準設定方法とは考えていない。

(2) 単一の公会計基準設定主体

我が国公会計基準の設定を担う、「単一の」公会計基準設定主体を提言する。これは、主に以下のメリットがあるためである。

- ① 基準設定主体に、公会計に関与する全ての関係者（政府機関関係者を含む財務諸表作成者、財務諸表利用者、検査・監査関係者等）が結集し、資源を集中させることにより、高品質な会計基準設定が可能となる。
- ② 基準設定主体の活動を中央政府及び地方政府の関係者が共同監視することにより、関係者間のバランスが働き、特定の関係者の過度な影響力行使を防ぐことができる。
- ③ 複数の公会計基準を設定する場合でも、両基準の整合性を保ちやすくなる。
- ④ 企業会計基準設定主体との関係構築や国際的な公会計基準設定への参画が容易となる。

(3) 公会計基準設定主体が備えるべき要件

公会計基準設定主体が備えるべき要件として、① 独立性、② 専門性、③ 正当性（法的裏付け）、④ デュー・プロセス（利害関係者の参画）、⑤ 透明性とガバナンス、⑥ 財政基盤が挙げられる。

① 独立性

会計基準の設定主体は特定の利害関係者集団に支配されてはならず、またそのような外観を持ってはならない。特に公会計基準は財務諸表作成者を規制するルールであることから、財務諸表作成者から実質的にも外見上も独立性を保つことが重要である。

基準設定主体の独立性は、基準設定権限を有する委員会の委員の独立性に左右される。したがって、委員の出身母体のバランスを保つ工夫が必要である。具体的には、基準検討委員会とは別個の独立した指名委員会を設置し、委員選考を行う方法や、法令等で委員構成を指定し、政府委員には関係機関に指名権を与える方法が想定される。

② 専門性

基準検討委員会の委員の専門性と、委員会をサポートする事務局（テクニカルスタッフ）の専門性を確保すべきである。

委員の専門性確保のために、常勤委員を設置したり、委員会活動の従事時間の目安を示したりすることが必要である。また、テクニカルスタッフの専門性を向上させるためには、恒常的な事務局組織を設置し、（官民双方から）相当数の常勤スタッフを相応

の処遇で採用すべきである。

③ 正当性（法的裏付け）

公会計基準に対し法的裏付けを適切に行うことにより、正当性が付与される。正当性は、利害関係者が基準設定に参画できるよう、適切な手続（デュー・プロセス）を踏むことによって、高められる。

④ デュー・プロセス（利害関係者の参画）

基準設定に当たっては、基準に利害関係のある団体・業界から委員が、幅広く、また、バランスよく集まり、議論されるべきである。ただし、委員は、所属する団体等の利害代表としてではなく、当該委員個人としての知見を基準設定に活かすべく参加すべきである。

⑤ 透明性とガバナンス

① 独立性及び④ デュー・プロセスについて、特に透明性が担保されるべきである。

① 独立性に関して、委員が委員選任規則等に則って公正に選任される体制を確保する必要がある。また、基準設定主体が資金拠出者から独立しているかに関して、透明性が確保されるべきである。④ デュー・プロセスについては、基準設定に係る議事が公開されるべきである。独立性やデュー・プロセスが適切に確保されているかは、基準設定主体の運営母体が監視すべきである。

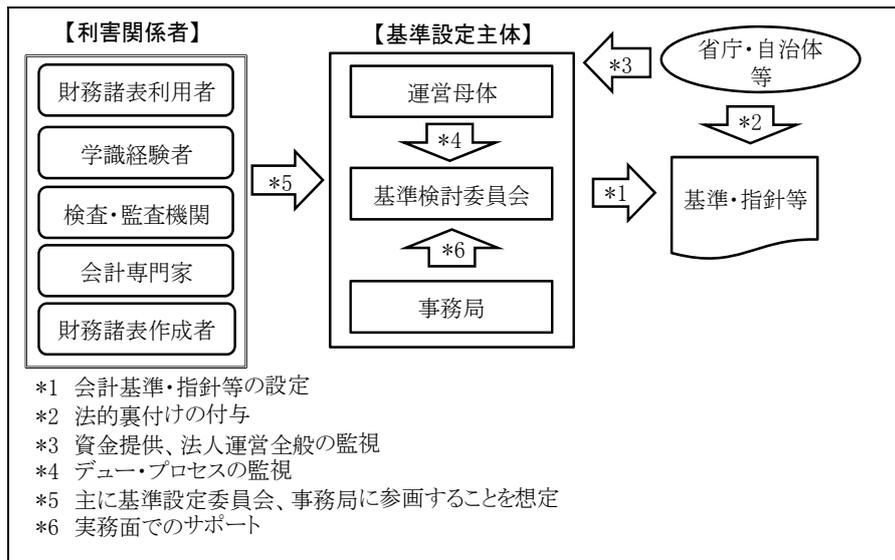
⑥ 財政基盤

基準設定活動を支える安定的な財政基盤構築のために、政府機関から一括して資金提供を受ける方法を採用すべきである。

この点、特定の機関から集中的に資金提供を受けると、当該機関の関与が強くなりすぎる（独立性が害される）おそれがあるため、複数の機関（例えば、財務省、総務省及び地方自治体等）から毎期一定額の資金提供を受ける方法が考えられる。

（４）公会計基準設定主体の組織設計

上記を踏まえた望ましい組織設計は以下のとおりである。



運営母体をはじめとする基準設定機能を省庁等から組織的に分離し、基準・指針等は当該機関が公表（*1）したものである。省庁等が法的裏付け（強制力）を付与することを示している（*2）。省庁等の基準設定主体への関与は、資金提供と法人運営全般の監視にとどまり、基準の内容について直接指示することは想定していない（*3）。省庁等が基準設定へ関与する方法は、デュー・プロセスを通じた関与とすることが適切である。基準設定に関与する関係者としては、学識経験者や民間専門家（＝審議会等の参加者）に限らず、財務諸表作成者や利用者、検査・監査機関会計専門家が幅広く参加することを想定している（*5）。

運営母体は、基準検討委員会の委員の選任過程や基準設定過程（デュー・プロセス）を監視することで、委員の独立性や関係者の参画が確保されているか、確かめることができる（*4）。

基準設定主体が自ら恒常的な事務局を設置することで、基準設定に必要な調査・研究を推進することが可能となる。基準設定に係る知見の組織的な蓄積も期待できる（*6）。

以上