

---

# 公会計概念フレームワーク

## — 財務報告におけるアカウンタビリティと世代間の負担の衡平 —

筆谷 勇

---

### はじめに

本稿においては、現在、公的部門会計(主に政府会計)において用いられている会計基準や手続の妥当性を評価し、かつ、将来の公会計における財務報告基準を定めるための骨子となる「公会計概念フレームワーク」について検討をする。そのために、財務報告の利用者およびそのニーズを明らかにし、それに対応した財務報告主体の特質およびその財務報告の目的および財務報告書類の体系について検討をする。更に、財務報告に求められるパブリック・アカウンタビリティ(以下、「公的説明責任」と言う。)の内容および財務報告内容の重要なキー・ポイントとなる「世代間の負担の衡平」または「会計年度間の負担の衡平」についてその意味合いを明らかにしようとしている。

まず、財務報告の利用者としては住民等、政府ならびに投資家および債権者の三つのグループに区分し、その情報ニーズを明らかにする。

次に、政府財務報告の主体は、行政型報告主体と事業型報告主体とに分けられるが、その財務報告の目的は、その環境の相違または財務報告利用者の要求によっても影響される。しかし、この両者の公的説明責任は特に異なることはな

く、環境の相違または財務報告利用者の異なった要求は、特別な財務報告基準を定める際に考慮されることになる。本稿においては、それぞれの報告主体の主な論点について言及する。

また、必要な財務または非財務報告書類の体系は、当然利用者の要求に適合した財務報告の目的に対応して決定されることになる。まず、公的部門の財務報告の目的は、次のように述べることが出来る。

- (i) 財務報告利用者による公的部門の公的説明責任の遂行状況の評価に資すること。
- (ii) 財務報告利用者の合理的な意思決定に資すること。

公的部門の報告主体は、主として納税者から負託されている経済資源の管理・運用を適切に行ったことについて明瞭に説明すべき公的説明責任を負っている。

更に、私的部門の存立基盤が利益獲得にあるのに比べて、公的部門の存立基盤は主として公共の福祉の増大に資するための公的サービスの提供にある。そのために、公的部門の財務報告の目的は、私的部門とは異なり、公的部門のサービス提供能力(実体資本の充実・維持の状況および公的部門の財政基盤の安定性または健全性の状況)の評価ならびに公的部門によるサービ

ス提供の努力と成果(経済性、効率性および有効性)などの業績評価に資するということに重点が置かれることになる。

その結果、財務報告の焦点は、財政状態、資金収支、財務業績、コストなどの財務的適正性に関する情報のみではなくて、報告主体の業績評価に資する非財務情報にも当てられる。

そこで、公的部門の財務報告の目的を要約してみると、次のようになる。

1. 財務報告は、政府の公会計をすべき義務を支援し、かつ、次により、財務報告利用者が政府の公的説明責任を評価することが出来るようにするものでなければならない。即ち：

(ア) 当年度の収入が当年度のサービスを償うのに十分であったかどうかを決定する情報を提供することにより、

(イ) 政府が立法手続を経て採択した予算に従って資源が獲得され使用されたかどうかを明らかにし、並びに、他の財務関連法規、または、契約要件に準拠していることを明らかにすることにより、

(ウ) 政府がサービスを提供するために尽くした努力、コスト、および、成果を評価するのに役立つ情報を提供することにより。

2. 財務報告は、次により、その利用者がその年度中における政府の運営結果を評価するために財務報告利用者に役立つものでなければならない。すなわち：

(エ) 財源の源泉および使用についての情報の提供をすることにより、

(オ) 政府がいかにその活動のために資金を調達したか、および、いかに資金の要件を具備したかについての情報を提供することにより、

(カ) その年度の運営の結果として、政府の財政状態が改善されたか、それとも、悪化したかを判断するために必要な情報を提供することにより。

3. 財務報告は、次により、その利用者が政府が提供し得るサービスの水準、および、そのサービスを提供するために発生する債務を支弁する能力を評価するために、役立つものでなければならない。すなわち：

(キ) 財政的地位および状態に関する情報を提供することにより、

(ク) 当年度以降にわたり使用不能な物理的およびその他の非財務的資産についての情報、並びに、これらの資源のサービスに対する可能性を評価するために使用し得る情報を提供することにより、

(ケ) 資源に対する法律上または契約上の制約および資源に対する偶発的危険性を開示することにより。

これらの財務報告または非財務報告目的を満たす財務報告書類の体系について検討を加えることにする。

一方、財務報告は、民主主義社会において政府の義務としての公的説明責任を果たすために重要な役割を演じるべきである。即ち、公的説明責任は、納税者の“知る権利”、つまり住民や議員などが議論の対象としている事実を公的に知る権利を有していると言う考えが基礎になっている。公的説明責任を評価するために、住民や立法府および監督機関等が財務報告を利用し得ることが必要なのである。

その場合、財務報告は、当年度の収入が当年度のサービスに十分であったかどうか、以前に提供されたサービスの負担を将来の納税者が負うことを要求されているかどうかを明らかにすることによって、つまり、「世代間の負担の衡平」

または「会計年度間の負担の衡平」の評価に役立つ情報を財務報告利用者に提供するものでなければならぬ。これらの問題について、説例などにより詳しく検討を加えることにする。

## I. 財務報告利用者の意思決定に資する財務情報開示の意義

### 1. 住民等

住民等には、生活者、マスコミ、政府機関等の支援団体、および、公共財務研究者などが含まれる。住民等と議会等の立法府は、特に、政府機関によるサービス提供の努力の過程、そのコストおよび成果についての情報を必要としている。

この財務情報が一般経済状況や政治環境などの他の非財務情報と結合した場合には、政府活動の経済性、効率性および有効性に関する住民等による評価に資することになるのみではなく、行政サービスに関わる住民等の意見を反映した行政に係る意思決定または債券発行等に対する投融資の意思決定のためにも有用である。また、住民等は、将来の税金または料金の負担額を予想するために必要な情報として、政府の公表する貸借対照表が表している政府の財政状態に関心を有している。

なお、これらの財務情報の価値を高めるためには、他の政府機関または他の年度との比較が可能でなければならない。

### 2. 政府

政府とは、国および地方公共団体のことをいい、財政機能の基礎となる財務数値に関する情報を必要としている。財政とは、政府の行う経

済活動であり、歳入・歳出予算という形態を通じて、政府による経済活動が行われている。通常、挙げられる財政の機能は、①資源配分の調整、②所得の再配分、③経済の安定化の三つである。

現金主義に基づく現在の公会計システムによっては、中・長期においては、この財政の三機能に対して十分な財務情報を提供することが出来ない。即ち、財政の三機能の基礎となる貸借対照表における資産・負債に関する財務数値を中心とした財務情報を正確に行政府に提供するためには、発生主義に基づく公会計システムが必要になるのである。

政府は、発生主義に基づく財務情報を活用することによって、財政の三機能を中・長期的観点に立ってより効果的に発揮することが可能となる。公的部門に民間の経営理念・経営管理手法を導入しようとするNPM(New Public Managements)は、公的部門の財政に発生主義に基づく会計手法を導入することによって初めて達成可能となる。

### 3. 投資家および債権者

投資家および債権者には、個人投資家・機関投資家、証券会社・公債格付機関、公債保有者および各種金融機関などが含まれる。投資家および債権者にとって必要な情報は、政府の現在及び将来の債務償還能力、将来の歳入能力および将来の財務の健全性に関するものである。投資家および債権者としては、自分たちの投資を保全するための現在及び将来の債務負担行為とそれに基づく制約への政府の準拠性について関心を持っている。

## II. 財務報告主体

公的部門における報告主体としては、広義に考える立場によると、国および地方公共団体のようなもっぱら公権力によって設立されたものと、主として民間が設立して経営している公益法人などのような利益獲得を目的とせずにもっぱら公的サービスの提供を主たる目的とする私的非営利組織または私的非営利団体があるが、本稿においては、報告主体としては、狭義に考えて、国および地方公共団体並びにそれが設立した特殊法人・認可法人・独立行政法人・国立大学・国立病院などのもっぱら公権力が設立の基礎となっている報告主体を扱うことにする。

この場合、もっぱら一般会計および特別会計によって一般目的の行政事務を取扱う行政型報告主体と、もっぱら特別目的の行政事業遂行を中心とする事業型報告主体に区分することが出来る。本稿においては、これら両方の報告主体の活動の主な特質について簡単に検討を加えることにする。

## 1. 行政型報告主体の活動

### (1) 収益(収入)にかかる問題点

行政型報告主体の収益(収入)の特徴として、非相互的または非交換的収益(収入)が収益(収入)の大部分を構成し、相互的または交換的収益はかなりウェイトが小さいと言う特色を有している点が挙げられる。

国際会計士連盟公会計委員会の研究報告第9号「収益の定義と認識」第46節の政府等の「非相互収益(収入)」の定義によると、「非相互移転収入は、他の第三者に移転または交換に当ってほぼ等しい価値を与えることなしに、資産またはサービスを受領し、または、債務を消滅させる収入である。」としている。また、同上第47節によると、非相互収益の太宗をなしているのは

税金収入であるが、そのほかに補助金、寄付金、他の政府からの移転収入、他の政府などのための代理収入などを挙げているが、他の政府からの委託業務にかかる補助金収入などのように、交換収入に区分すべきか非交換収入に区分すべきかの判断に困難を伴うものが多い点を指摘している。

ここで問題となるのは、税金収入について、会計学者は公的部門の純資産を増加させるという点に着眼して、税金は収益または財源という考え方をとっているが、主に財政学者、経済学者、法律学者等は公的部門の最終的持分または最終的財政責任は国民または住民に帰属するという点に着眼して、税金は納税者による国等への資本抛出という考え方が主張されており、**財政赤字の責任は直接的には政府にはなく、全て国民が背負うべき責任であるという論理を展開している。**

しかし、この議論は、国民と国家とを全く一体として見る発想から出発しており、国民が国家と言うものを形成し、その運営を国民が選出した議員または行政政府に委託していると言う事実を見逃した重大なミスを犯している。政府等は一つの会計実体また報告主体であり、そのマネージメントを国民の負託を受けた議員または行政政府が行っていると考え、行政政府等はその受託責任に係る公的説明責任を国民に対して負っている、と考えた方が事実即ち非常に分かりやすい議論となる。

この問題に関して、上述の国際会計士連盟公会計委員会の研究報告第9号「収益の定義と認識」第72～73節において、税金に対する国際会計士連盟の立場を明らかにしている：

第72節；“税金は、「資本的抛出金」または「経常的抛出金」とは関係していない。税金の「資本活動」または「経常活動」への配分は政府の裁量

であって、納税者の裁量には任されていない。税金が政府の経常活動の能力を増加させたか否かは、政府がどのように資金を使用し、かつ、経常活動のコストをカバーするに当たっての政府の採用した政策によっている”また、

第 73 節；“納税者は売却、移転または償還などに関しての(資本拠出者が有しているような)財務上の利害関係を有していない。一かくて、税金収入は、資本的支出あるいは経常的支出のいずれに使用されたか否かを問わず、収益に分類されるのである。”と言うように述べて、税金に関する国民出資説を明瞭に否定し、税金は単なる収益または財源と見る立場を取ることを明示している。

## (2) 納税者とサービス受領者との関係

政府が税金を課し、一方で、サービスを提供するが、この両者の間には直接的関係が有るとはいえないことは上記において見たとおりである。この場合、財務報告の目的を開発するに当たっては、この両者の特性について理解するとともに、その取扱方法について検討をする必要がある。

### (i) 「公的説明責任」と「会計年度間の負担の衡平」または「世代間の負担の衡平」

納税者は非自発的な資源の提供者であって、一般に個人の支払う税金の額は、所有資産の価値とか所得に関係する場合が多く、当該個人の受け取ったサービスの価値に比例する場合は減多にない。先述したように、提供した資源と受け取ったサービスとの間には交換関係が無いからである。この両者の間に通常ある対応関係は、交換関係というよりはむしろ期間的な対応関係であるといえる。これらの特性から、政府の財務報告の公共に対する公的説明責任の必要性がクローズ・アップされる。

### (a) 公的説明責任

公的説明責任は全ての財務報告の基本であり、辞書によると説明責任とは、「自分の行動を説明し正当化する義務である」と定義されている。政府の公的説明責任は、住民には「知る権利がある」と言う考えに基づいている。即ち、住民が選挙で選ばれた議員が議論の対象とする事実を公的に知る権利である。民主主義社会において政府としての公的説明責任を果たすために、財務報告は重要な役割を演じている。

ここで問題となるのは、住民の「知る権利」とディスクロージャーのバランスをどのようにとるのかを明らかにすることであるが、「知る権利」に対応した財務情報の便益を客観的に測定することには大きな困難が伴う。しかしながら、財務報告を通じて説明責任を明らかにすることは、少なくとも、政府が住民から議会等を通じて課された法的制約の範囲内で活動をしているかどうかを評価するのに役立つ情報を提供することになる。更に、財務情報の便益そのものが直接測定できない場合でも、発生主義会計に基づいて提供されるコスト情報は政府活動の経済性を判断するための有用な情報を提供してくれることになる。このようなコスト情報を得るためには現在の現金主義会計に基づく財務情報では到底入手不可能であり、この点からも公会計改革の必要性が強く求められるのである。また、現在、公会計改革において、資産および負債の評価において時価情報導入の必要性が求められているが、インフラ資産などの長期性資産の将来の取替更新費の予測または民間または同種の政府とのコスト比較あるいは政府の財務の健全性の判断などに対する対応が、公会計改革を通じて求められており、説明責任を全うするための財務情報の充実が強く求められている。

神戸商科大学名誉教授の吉田寛教授は、国際公会計学会監修の「公会計・監査用語辞典」において、米国の各種政府間の公的説明責任について、次のように述べておられる。

“この責任の出発点は予算である。政府会計は予算の制約の下に形成されているので予算準拠主義が採用されている。アメリカの政府関係予算で特徴的なのはプログラム予算である。この予算は現金主義ベースで作成されている。予算の作成単位はファンド・エンティティと呼ばれる。これは日本の基金会計とは異なった独立の会計実体である。これは、一般会計および特別会計では現金予算の執行に関するアカウントビリティ(公的説明責任)の負荷(チャージ)と免責(ディスチャージ)を確認する。

政府事業に相当する企業部門では発生主義会計が採用されているので、減価償却費や引当金等が計上されている。従って、アカウントビリティは発生主義会計の計上項目にも及ぶことになる。即ち、投資が適正であるか、資産の回収は計画通りであるか、債務負担は適正であるか、など、これらについてもアカウントビリティの明確化が必要となる。

また、長期債務と長期資産(固定資産)については、財務管理のためのファンドとは別に勘定グループが設定されている。

一方、これらの全体については、結合計算書を作成し、当該政府会計の全貌を開示する。貸借対照表と行政経費計算書との間では、剰余金についてクリーン・サープラス関係(両表の剰余金の一致)を保持する仕組みになっている。

このようにアメリカは政府会計におけるアカウントビリティ(公的説明責任)は、予算の執行責任を明確にする手続の総体を指

している。“

(b)「会計年度間の負担の衡平」または「世代間の負担の衡平」

#### ①「世代間の負担の衡平」の基本的考え方

財政学の文献によると、「世代間の負担の衡平」については、広義と狭義の両面から述べられている。広義によると、リチャード・エー・マズグレイブとベギー・ビー・マズグレイブが1984年、「財政の理論と実務」の中で次のように明らかにしている。「現在の人々は、将来の世代の幸福にいろいろな点で影響を与えている。現世代によって為された科学技術の進歩は、次世代では捨てられるかもしれない。同様に、現世代によって蓄積された資本ストックは、遺産として次世代に残されるかもしれない。このように、現世代はいろいろな点で将来の世代に利益をもたらしている。一方では、天然資源の採掘や環境破壊は将来に負担をもたらしている。このような関係—現在は将来に影響を及ぼすが、将来は現在に影響を及ぼさないと言う不釣り合いの事実—は、「世代間の負担の衡平」と言う問題を提起している。」と指摘している。

一方、フランセス・オーケイは、「政府の会計と監査に関する諸原則」の中で、狭義による「世代間の負担の衡平」について次のように述べている。「公債が簡単に発行できるようになると、政府は過度の支出をするようになる。その結果、現世代に課すべき負担は絶えず後年度にシフトされる。こういう状況の下では、各世代は過去の世代に課すべき負担を強いられるようになる。また、各世代は各年度の歳出を満たすために必ず公債を発行するようになる。そして遂には、財政状態は最も好ましくない財政破綻の状態に到達するのである。」と指摘している。

GASB(米国会計基準審議会)は、「会計年度間

の負担の衡平」または「世代間の負担の衡平」に関連して、財務報告の目的は、当年度の収入はサービスを賄うのに十分であったかどうかを判断するための情報を提供しなければならない。同時に、財務報告は、現在の住民がサービスを受けたにもかかわらず、その負担の一部または全部を将来の住民に転嫁してしまったかどうか、現在の住民にサービスを提供するために過去に蓄積された資源を使い尽くしてしまったかどうか、または、逆に、当年度の収入は当年度のサービスを賄うために十分であるばかりか、資源を増加させたか否かについて明らかにすべきである」と述べている。

また、この狭義説に関連して「世代間の負担の衡平」を公的年金、医療保険、公債発行などの例によって同様の議論を展開されている学術総合センター山本清教授（国際公会計学会監修の「公会計・監査用語辞典」）は、公債発行等に伴う受益と負担の世代間の不均衡を論ずるのみでは不十分であるとされている。負債残高と同時にそれに資産残高を対応させることにより、純資産（正味資産）のあり方を見ることによって政府の財政状態を見るべき点を指摘されている。

確かに、例えば、日本国の国債および地方債を合わせた公債残高は約 880 兆円にも達して今にも日本国が破産国家になるかのごとき情報が喧伝され、「構造改革」の波が荒れ狂って「デフレ政策」に徹しようとしている日本の現状ではあるが、この「経済政策が果たして正しいか否か」の判断をするための「基本的な考え方」およびそれに対応する必要な「情報」が極めて限られているといわざるを得ない。

即ち、まず、ここで検討すべきことは、「世代間の負担の衡平」の「基本的な考え方」からして、この 880 兆円の債務がどのように使われたかを検討する必要があるということである。即ちそ

れが「経常的支出」のように現世代で全部負担すべき支出に当てられたとすると、現世代で全部償還すべきことになる。しかし、その支出が次世代以降にも及ぶ「資産」への支出から成り立っているのであれば、当該資産の効用の及ぶ期間（耐用年数）、あるいは、世代にわたって償還をすべきことになる。つまり、880 兆円の用途を詳細に分析をし、それに対応して「880 兆円の債務償還計画」を樹立すべきことになる。その取得資産の中に土地とか半永久的に使用できるインフラ資産のようなものが含まれていたとしたら、それに対応する債務の償還は不要といえるのかも知れない。

次にこの「基本的考え方」に立って入手すべき資産等の「情報」について検討をすべきであるが、現金主義による単式簿記によっている日本国においては、880 兆円にも及ぶ公債に対応する「資産情報」が欠落しているのが現状であり、公債の中身を「資本的支出」に当てられたものか、「経常的支出」に当てられたものかについて分析を試みようがない。つまり、880 兆円に及ぶ債務の償還計画作成に当っては、当該債務に対応する資産との対比による「受益と負担の衡平」または「世代間の負担の衡平」で対処すべき問題であるにも拘らず、肝心の「資産の記録」に欠けることから、闇雲にただ単に「債務を減らしさえすれば良い」という結論のみしか検討の俎上に乗ってこないのでは誠に遺憾な「経済政策」であると言わざるを得ない。マスグレイブやオーケイの時代では公債の償還能力を見るために最も重要なツールである貸借対照表が存在していなく、「公債発行イコール将来世代への負担の転嫁」という図式が、財政の考え方の基本的なベースになっていたと考えられる。

確かに、この考え方の危険性を排除するために、現行法においても、単年度および中・長期に

わたる均衡予算の導入の必要性が検討されている。即ち、日本の財政法第 4 条および地方財政法第 5 条および第 5 条の 2 において、いわゆる「建設公債」と「赤字公債」の区分を明らかにし、主に経常活動に充てるべき経費支弁のための赤字公債の無制限な発行を立法によって制約を加えるとともに、建設公債の償還年限を対応する資産の耐用年数に合わせることによって「受益と負担の衡平」を図ろうとする努力が払われている。

しかし、このような法律による折角の手当があるにも拘らず、「建設公債」とそれに対応する「資産」のその後の対応状況が貸借対照表を通じて把握され、しかも国民の前にディスクロズされていないのが現状であり、これでは折角の立法趣旨が現実の経済政策に生かされない結果を招来してしまっている。これは、「財政」の考え方を「会計」がフォローアップしていないことによる欠陥を示す好個の例と言えるのである。

即ち、貸借対照表において、資産負債を、しかも時価によって対比させることによって、現在及び将来の政府による債務償還能力を客観的に把握しようとする考え方を導入することが極めて重要な視点であるにもかかわらず、現在の日本国政府の現金主義による単式簿記の前提においては到底達成が無理な課題ではあるが、当面する不況克服のためにも、この「世代間の負担の衡平」の重要性を再認識し、それを達成するためには公的部門の発生主義による複式簿記化を中心とする公会計改革は絶対に避けて通れない極めて重要な課題であることを官民ともに銘記する必要がある。

②GASB(米国公会審議会)による「世代間の負担の衡平」または「会計年度間の負担の衡平」の考

え方

GASBによると、先述したように、「世代間の負担の衡平」または「会計年度間の負担の衡平」の考え方は、均衡予算の要求と公債発行の制限を規定した米国の多くの州法に反映されているとしている。米国においては、事実上全部の州で均衡予算が要求されている。例えば、ある州では、「各財政年度の歳出を賄うように歳入を確保すること」になっている。また、他の州では、多年度にわたる均衡予算という考え方の下である年度の歳入不足は次年度に埋め合わせるように要求している。別の州では、均衡予算を要求しても真の意味での均衡予算—今年度の歳入により今年度のサービスを賄う—と言う意味—は達成できないかも知れない。

また、ある州法では、「会計年度間の負担の衡平」についても述べられている。即ち、公債は、その公債によって取得した資産の耐用年数以内に償還すべきである(この点は日本の地方財政法第 5 条の 2 においても同じ規定がある、ことは先述した。)と規定している州法もある。

GASB の考え方をまとめると、「アカウントビリティ(公的説明責任)」や「会計年度間の負担の衡平」は、均衡予算を要求し、公債発行を制限した州法によって発展していくと言う考え方、更に、官僚はこれらの州法に準拠する責任を負っているという考え方に通ずることになる。そのうえ、この「アカウントビリティ(公的説明責任)」や「会年度間の負担の衡平」と言う考え方は、政府予算や財政計画のプロセスに適用されるべきであると GASB は考えている。

③公共料金と「世代間の負担の衡平」または「会計年度間の負担の衡平」

公営事業に係る公共料金は、当該事業にかかる適正報酬も含めた総括原価補償方式によって、

決定されるが、問題はその場合の原価＝コストを如何に考えるかと言うところにある。例えば、通常の建物、機械装置などのように、その耐用年数が比較的短く、合理的に耐用年数を見積もれる場合には、その資産に係る減価償却費はかなりの合理性を持って、予測することが可能であり、したがって、減価償却費を含む総コストも合理的に決定することが可能となる。

しかし、道路のようなインフラ資産(生活基盤資産)のような固定資産であると、その耐用年数はきわめて長いことが予想され、しかも全体として一つのシステムを構成するような資産の耐用年数を見積もることはきわめて困難な場合が多い。

インフラ資産の評価において、まず問題になるのは、その評価をどのようにするかと言う問題であり、基本的にはその取得価額によることが考えられるが(国際公会計基準第 17 号 IPSAS17)、その取得価額が不明であるとか、将来の取替更新の必要性、民間その他の会計実体とのコスト比較などの要請のために、次に示すような時価によるインフラ資産の評価方法が世界各国で工夫されている：

- ア 取得原価法(原則法)
- イ 正味実現可能価額法
- ウ 将来のキャッシュ・インフローの現在価値(使用価値法)
- エ 再調達原価法
- オ 収奪価額法(イとウのいずれか高い価額とエと比べていずれか低い価額：つまり、或る人が自分のものを奪われたときに蒙るであろう損失の評価額)

などが提唱されているが、これらのいずれによるかは、当該インフラ資産のおかれた状況に応じて、財務報告の目的に適合した価額によるべきものと考えられる。

次に問題になるのは、これらのインフラ資産のサービス提供能力の低下をどのように測定するのかということが問題になる。耐用年数が合理的に決定できる場合にはそれに基づいて、定額法または定率法などの一定の方法で償却をすれば答えは得られるはずであるが、道路、トンネル、橋、ダムなどのインフラ資産については耐用年数を画一的に定めることは不可能であり、世界各国でもいろいろな議論と実務が錯綜している状況にある。ニュージーランドでは更新会計(Renewal Accounting)とって取替更新費のみを費用化してインフラ資産そのものの原始取得価額はそのままに据え置き、一方で、必要維持修繕費を見積もってそれと実際の維持修繕費との差額を維持修繕引当金に計上するもの、オーストラリアのように期首と期末の再調達原価を見積もってその差額を減価償却費に代えるもの(Condition Based Method)、英国のコミュニティ資産のように定期的に再調達原価を見積もってその差額を減価償却費にするもの、など種々な方法が提案されており、統一的な結論には到達していない。

ここで問題になるのは、このようなインフラ資産の取得に当ってそれに対応する債務の償還期間をどのように決めるかと言う問題がまず挙げられる。先に見たように、日本をはじめ米国等の公債の債務償還期間は対応する固定資産の耐用年数の範囲内で定められているわけであるが、耐用年数が不定あるいは半永久的な資産に対応する債務は、民間の資本金に準ずる永久債(地方公営企業法第 23 条:永久債)として償還を要しないのかも知れないという考え方が生ずるのである。

このように、インフラ資産のような減価償却の必要があまりないか、または、対応する債務の償還の必要性が低い資産の利用料として、そ

のインフラ資産の建設費の全額およびそれにかかる金利全額について利用者たる通行者のみから回収を図ろうとする料金設定方式については合理的な説明に窮するのである。これは、国民全体のためにインフラ資産という資産を取得したものであるとして国民全体が税金等で負担すべきものであるといえるのかも知れない。有料道路通行者は「全国民のためのインフラ資産整備の負担」と「通常の納税者としての負担」の二重負担を強いられているものと言わざるを得ないのではなかろうか。通行者は、通常の維持修繕費および通常管理費のみを負担すればよく、価値損傷のあまり見られないインフラ資産そのものの建設費および金利まで負担する必要はないものといえる。

更に、このことを、例えば日本道路公団の立場から見ると、約27兆円と言われる道路債は永久債または民間の資本金に準ずるものと考えられ、これを今すぐにも返済できないと赤字公団として破産に瀕していると言われているが、とんでもない誤解であると言わざるを得ないのである。道路が厳然としてある以上はそれに対応する債務は別途借り換え等の手段で保有しておけば済む問題なのであって、今すぐにも道路債全額を償還すべきであると主張する人々は、その合理的根拠をどこに求めようとしているのであろうか？

以上のいわゆる誤解は、「自動車は贅沢品」であるとした名残が今も残っている悪弊であり、世界的に見ても極端に高額な日本の有料道路料金のあり方についてそろそろ見直すべきときに来たものといえるのではなかろうか。

また、このように、「先行投資料金回収型」に属する公共事業の減価償却のあり方、または、料金負担のあり方は、民間の減価償却の考え方にそのまま依拠するのではなく、各公共事業の

実体に即した考え方が必要になるものと言えるのである。

(3) 公共政策と財政計画の表明として、また管理手段としての予算制度

(i) GASB(米国公会計基準審議会)の予算制度に対する検討内容

予算は「収入と支出の調整のための計画、または、特定の目的のために割り当てられ、要求され、利用される貨幣の額である」と定義している。

また、年間運営予算の意義について次のような説明をしている：

- ① 予算は公共政策を表明したものであり、財務資源の獲得と使用に関する提案であり、住民は選出した代表者などを通じて、この予算編成過程に参加している。
- ② 予算は財務上の計画および意図を表明したものであるともいえる。財務上の計画の作成に当り、法令や地方条例において均衡予算が要求されている。
- ③ また、予算は、特別の目的に費やすことの出来る金額に関する権限および制限の両者を付与する。即ち、予算は、法律としての力を有するコントロールの一つの形式である。
- ④ また、予算は、業績評価のための基礎を提供する。即ち、実際の結果を適法に採択された予算と比較することによって、利用者は資源が期待されたように獲得され費消されたか否かを評価する助けとなる情報を入手し得ることになる。この場合問題になることは、私的部門の業績評価は収益性という単一の指標によって行われるが、政府部門の業績評価は収益性ではなく、各種の業績測定尺度を通じて行われることになり、それに基づいて政府の公的説明責任を評価することになる点に留意

すべきである。

## (ii) 予算制度改革と公会計制度改革

### (現行予算制度の問題点)

(a) 日本の公会計制度改革に当っては、日本の予算制度の抱える基本的問題点に関連して検討を加える必要がある。即ち、本来、予算制度は財政の目的、機能に対応するものでなければならない。しかるに、現在の日本の予算制度は機能が比較的限定されており、規模の小さい財政には対応することは出来ても現在の日本のような規模が拡大し、多様化している財政には十分に対応し得るものとはなっていない。例えば、公団とか事業団とかの国会の審議の範囲を外れたところで行われる活動が拡大しているのもその一つの現れである。明治時代に基礎をおく現金主義による予算制度では現在の日本の財政には不適當であると言わざるを得ないのである。

更に、このような問題点以上に、現行予算制度の基本的性格が本来予算制度に要求されている機能を果たし得ない点について指摘せざるを得ない。即ち、第一は財政の経済安定化機能の実現に対する現行予算制度の限界であり、第二は財政運営における効率性の確保が現行予算制度では困難である点が挙げられる。

### (財政政策機能と予算制度)

(b) 現在の日本が直面しているような不況期において、財政に期待されている経済政策機能なにかんずく経済安定化および経済成長促進機能を果たすためには、現行予算制度はあまりにも不備と言わざるを得ない。即ち、財政を通じて経済安定または経済成長を果たすためには、不況期には財政赤字、景気過熱時には財政余剰を生ずることによって、総需要の調整を図ること

が必要である。しかし、財政法第4条は「国の歳出は、公債または借入金以外の歳入を以って、その財源としなければならない」と規定していて、均衡予算主義を原則としており、また、一方で、財政法第12条(会計年度独立の原則)では、「各会計年度における経費は、その年度の収入を以って、これを支弁しなければならない」と規定していて、長期的な予算均衡の考え方も否定しており、不況時の赤字を好況時の余剰によってバランスさせるという至極当然の対応を拒否する結果となっている。

更に、財政が十分な経済安定化機能または経済成長促進機能を果たすためには、適切な時期に、適切な規模での対策が取られなければならないにも拘らず、制度的な要請を満たさんがために、具体的な経済対策が立案されそれが国会の審議と議決を経て実施されるまでには膨大な時間を必要とすることに制度が出来上がってしまっている。このために、財政による景気対策の効果は不十分であったり、誤った方向に走ってしまうことが往々にしてある。今回の日本経済の不況克服に多大な時間とあまりにも多くの議論が横行したのも一つにはこの予算制度の持つ問題点が大きいのかかっている。

このような予算制度の持つ欠陥を是正し、財政による経済の安定化機能および経済成長促進機能を確保するためには、次のような予算制度改革について検討する必要がある。

①財政運営を各年度独立のものとしてでなく、長期的予算の視点で考える必要がある。そのためには、均衡予算主義、会計年度独立の原則などの非現実的な規定を定めている財政法を改正することがまず必要となる(これは GASB の均衡予算主義の考え方と矛盾するようであるが、最近 GASB 自身も発生主義に転換することを明言しており、長期的観点から

予算制度を見直す方向性を打ち出している。)。  
言うまでもなく、長期均衡予算を考える場合には貸借対照表が必要となり、資産および負債を計上することによって、長期間にわたる収支を会計年度を超えて認識する必要がある。現在行われている債務負担行為、継続費、繰越明許費などの「予算行為」のみでは、国によるこの複雑で、大規模で、多様化した長期経営計画に対応することは到底不可能であり、発生主義による財務会計への移行が最小限必要ということになる。

- ②また、経済計画と財政計画との整合化が必要になる。そのためには、現在の予算制度に基づく財制のあり方の見直しが必要であり、長期的視点に立った長期財政計画の樹立が望まれる。
- ③更に、景気変動に敏速に対応できるためには、歳出の実施時期の選択、税率の一時的变化など、内閣に対して思い切った立法府からの権限委譲が必要となる。
- ④長期予算制度、内閣への権限委譲などを考えるためには、決算制度の強化が必要となる。財政法第40条は「内閣は、会計検査院の検査を経た歳入歳出決算を、翌年度開会の常会において国会に提出するのを常例とする」として、会計検査院による行政内部の監査に重点を置いており、国会による外部監査についてはこれをなおざりにしている。少なくとも、国会による決算の妥当性についての決議が必要と言われており、そのためには、現行の「歳入歳出決算書」のみのフロー情報に係る決算についても国会の議決を必要とするように現行の財政法を改めるべきである。

(財政運営の効率性と予算制度)

(c) 現行予算制度の重点は公的説明責任を明

確にすることによって、行政活動／財政活動をコントロールすることにある。この目的を遂行するために会計年度独立の原則を強調し、また、歳出予算の区分を所管省庁別にして縦割りが協調されている。しかし、現在の日本のように財政規模が大きくなり、財政活動が多様化し、複雑化すると、上記のような予算制度は財政運営を非効率なものにする。

まず、会計年度独立の原則が強調されるあまりに、財政運営に長期的な計画性を導入することが困難とされている。個々のプロジェクトごとには継続費や国庫債務負担行為は認められているが、財政運営全体を通じてのシステムチックな長期経営計画を策定することは不可能となっている。また、事業計画や歳出予算が所管省庁別になっているために、いくつかの省庁にまたがっている公共サービスや事業の実施については、総合的・効率的な管理を期待することが困難となってしまっている。

(有効な政策評価のための決算制度改革の必要性)

(d) 更に、現在の予算制度においては、歳出予算の編成は前年度の実績が基準になる、いわゆる、「前年度実績増分主義」が採用されている。このような予算編成方式の下では、本来、優先度の高い経費が新経費であるという理由のみで計上が見送られてしまい、優先度の低い経費であっても過去の実績があるという理由のみで予算を獲得しがちであり、必要もない公共事業等の支出が横行して国民の批判の対象となっている。このために本来財政の三機能の一つとして目指すべき資源の効率的配分が実現しないことになってしまう。このような事態を改善するためには、明確な事業目標を設定し、その実現のための手段・方法を評価する事業評価または政

策評価を徹底する必要がある。最近施行された「政策評価法」においては政策目標（アウトカム）およびその施策（アウトプット）のみが規定されており、肝心の成果および施策を実施するためのコスト（インプット）については一切規定されていない。これでは、アウトカムおよびアウトプットは単なる空中楼阁に終わってしまう危険性が十分に予測され、せっかくの「政策評価法」も現実的には機能しない単なる国のジェスチャーを示したものに終始する恐れが十分に予測されるのである。即ち、このような行政評価等を効果的に行うためには当該事業に係るコスト情報が必要であり、このコスト情報に基づいて当該事業の経済性、効率性などの評価が有効に実施されることになる。このコスト情報を提供するには、発生主義会計に基づいた決算情報が不可欠となる。このように、予算制度改革は公会計制度改革と車の両輪のように深く結びつくことによって始めて有効に機能することになることを銘記すべきなのである。

(e) 会計制度改革をベースにした予算制度改革  
① 現行法体系下における予算制度改革の位置付け

現行の憲法、財政法、地方自治法、地方財政法等における予算制度は、単年度収支均衡予算主義によっていて、これを固定資産も含めた「長期収支および損益予算」にまで改定するには、現行法制度の改定を伴うことになり、その改定を緊急に実現することはきわめて困難なことといわざるを得ない。

したがって本稿の「予算制度改革の視点」は、当面、現行予算制度改革のための「参考資料の提出」という位置付けを与えざるを得ないことになる。

② 予算制度改革の視点

以上の検討結果を踏まえると、「公会計概念フレームワーク」における予算制度改革の視点が次のように指摘できる。

- i. 単年度収支均衡予算主義から、長期収支均衡予算主義への予算制度フレームワークの転換。
- ii. 長期財政戦略計画の策定に当っては、資金収支のみではなくて、いわゆる時価主義をベースにした貸借対照表に基づいた損益および純資産についての予算情報を提供する。即ち、(ア) 長期的視点に立った経常的行政活動費の予測、(イ) 時価評価をベースにした固定資産を中心とする資本的支出、資産更新支出の予測、(ウ) 支出に対応した必要税額等の収入に関する予測など、時価主義をベースにした長期的な資本収支および経常収支に基づいた長期財政戦略を策定し、それに基づいた予想時価主義貸借対照表を作成し、財務内容の健全性および純資産の成長性等について検討する。
- iii. 予算制度に時価主義をベースにした貸借対照表に基づいたコスト情報を中心とした行政評価システムの導入を図る。
- iv. 予算のフィード・バック機能を高めることによって、予算統制主義から決算統制主義または決算重視型経営管理システムへの転換を図る。

(f) 予算制度改革に当って関係する法令

① 憲法第86条

内閣は、毎会計年度の予算を作成し、国会に提出して、その審議を受け議決を経なければならない。

② 財政法第4条第1項

国の歳出は、公債または借入金以外の歳入

を以て、その財源としなければならない。但し、公共事業費、出資金および貸付金の財源については、国会の議決を経た金額の範囲内で、公債を発行しまたは借入金を為すことが出来る。

#### ③財政法第12条

各会計年度における経費は、その年度の歳入を以て、これを支弁しなければならない。

#### ④地方財政法第5条第1項

地方公共団体の歳出は、地方債以外の歳入を以て、その財源としなければならない。

但し、左に掲げる場合においては、地方債を以てその財源とすることが出来る。(以下省略)

#### ⑤地方財政法第5条の2

前条第一項第五号の規定によって起こす同号の建設事業費に係る地方債の償還年限は、当該地方債を財源として建設した公共施設又は公用施設の耐用年数をこえないようにしなければならない。当該地方債を借り換える場合においても、また同様とする。

#### ⑥財政法第40条第1項

内閣は、会計検査院の検査を経た歳入歳出決算を、翌年度開会の常会において国会に提出するのを常例とする。

#### ⑦地方自治法第233条第3項

普通地方公共団体の長は、前項の規定により監査委員の審査に付した決算を監査委員の意見をつけて次の通常予算を議する会議までに議会の認定に付さなければならない。

#### (iii) ニュージーランドの長期財政戦略について

ニュージーランドにおいては、Public Finance Act(財政法)(amended)1994に基づいて、予算書や各省庁の財政予測にも予想貸借対照表が導入されるとともに、一方 Fiscal Responsibility

Act 1994(財政責任法)に基づく Budget Speech and Fiscal Strategy Report(財政責任法第6条)、および、Budget Policy Statement(財政責任法第7条)においては、単年度予算、3ヵ年財政戦略計画および10ヵ年財政戦略計画に関して、(ア)純資産、(イ)ネット負債、(ウ)グロス負債、(エ)収益、(オ)費用、(カ)行政活動残高(経常収支差額および政府関係企業に対する政府持分)などの指標について、予想貸借対照表に基づいたその予想値を示して長期財政戦略の説明をすることになっている。

#### (iv) 行政評価規定

現在、日本においては、「政策評価法」が存在しているが、上述したように、この規定にはコストに関する規定は一切なく、その実効性に大きな疑問が投げかけられている。

また、地方自治法第233条第5項においては、「普通地方公共団体の長は、第三項の規定により決算を議会の認定に付するに当っては、当該決算に係る会計年度における主要な施策の成果を説明する書類その他政令で定める書類を併せて提出しなければならない」と定めているが、日本公認会計士協会が行った調査によると、「予算の執行状況」のみが報告されていて、肝心の「成果」に関する報告は皆無ということが報告されている。つまり、この規定の実効性は全くないといわざるを得ないのが日本の現状である。

## 2. 事業型報告主体の活動

事業型報告主体としては、民間が設立母体となっている公益法人等を除くと、国が設立主体となっている特殊法人、認可法人、独立行政法人、公益法人、国立大学法人等の種々の団体が存在し、一方、地方公共団体が設立主体となっ

ている地方公営企業、公益法人、最近話題に上っている地方独立行政法人などが多く存在している。これらの法人について共通して言える特性としては、その設立母体から法的あるいは形式的には独立して、独立採算を経営の根幹としているが、その行う事業の公共性、採算性の低さなどに起因して多額の補助金を国または地方公共団体から受けている点が挙げられる。これらの法人を、その設立目的および採算性等の観点から区分すると次のように区分され、それぞれが特色のある会計を行っており、改善すべき点が多く指摘されている。

#### (1) 行政代行型の報告主体

事業団、試験研究法人、多くの独立行政法人のように、料金収入を得ることもなくもっぱら収入源を国等の補助金に依存して、行政活動の代行を旨としている報告主体のことである。このような法人の財務報告の主たる目的は、当該設立目的にかかる成果とそれに要したコストについて報告すべきものであるにもかかわらず、単なる複式簿記による財務諸表を提供しているのみのものが殆ど全てであり、国民等に対する公的説明責任が殆ど有効に機能していないのが日本の現状である。このような報告主体の財務報告のあり方については、「公会計概念フレームワーク」の検討に当っては現状を改めて、これらの法人の業績評価に資する財務情報を提供させる方策について再検討をする必要がある。

#### (2) 収支均衡型の報告主体

公庫、金庫、公団、地方公営企業、地方公社などのように、サービスの対価としての料金を得て公的事业を行っているが、積極的に利益の獲得を目的とせず、もっぱら、公的サービスの提供を目的として設立された報告主体のことで

ある。このような法人の財務報告では、当該公的サービスを継続的かつ持続的に提供するための基礎をなす実体資本または実物資本の維持・保全と、当該実体資本等を中心とした資産の取得のための債務の償還が、世代間または会計年度間に亘って衡平に実施されているか否かに関する財務情報の提供が重要となる。

このような法人にとっては、資産と負債の管理が経営管理の重要課題となり、結果として得られる純資産の健全性を見ることによって、適正な資産の維持・保全および債務償還および経営の安定性を示す尺度が得られる。

しかし、現実に行われている特にインフラ資産の減価償却にかかる会計処理は、民間の減価償却をそのまま踏襲した形になっており、あるべき資産残高または純資産を示していない。やはり、「公会計概念フレームワーク」の検討に当っては現状を改めて、これらの法人の業績評価に資する財務情報を提供させる方策について再検討をする必要がある。

#### (3) 収益獲得型の報告主体

中央競馬会、営団地下鉄、旧三公社のように国策に沿って、積極的に利益を獲得し、当該利益金を国庫等に納付することを目的に設立され、活動している報告主体のことである。このような法人の財務報告の目的は、国庫納付のためのまさに企業会計原則に即した計算方法による利益の把握が中心課題となり、その結果としての適正な財政状態と経営成績の把握が重要となる。

### Ⅲ. 財務報告書類の体系

(○：関連性大、◎：関連性極めて大)

|         |  |              |    |             |       |                             |                |        |   |   |
|---------|--|--------------|----|-------------|-------|-----------------------------|----------------|--------|---|---|
| 財務報告書類等 | 公的部門の説明責任の評価および利用者の意思決定に資する全ての情報   |              |    |             |       |                             |                |        |   |   |
|         | 全ての財務報告  |              |    |             |       |                             |                | その他の情報 |   |   |
|         | 一般目的対外財務報告(一般目的財務諸表、包括的年次財務報告書およびポピュラー・レポート等を含む)                           |              |    |             |       | その他の財務報告(予算、目論見書、補助金報告書を含む) |                |        |   |   |
|         | ①  | ②            | ③  | ④           | ⑤     | ⑥                           | ⑦              | ⑧      | ⑨ |   |
| 貸借対照表   | 財務業績報告書  | キャッシュ・フロー計算書 | 注記 | 補足的情報／附属明細書 | 予算報告書 | などの説明書<br>会計上の基本となる事項・会計方針  | 行政活動コスト及び成果報告書 | 事業概要説明 |   |   |
| 財務報告の目的 |  |              |    |             |       |                             |                |        |   |   |
| ア       | 当年度の収入が当年度のサービスを償うのに十分であったかどうかを決定する情報                                      |              |    | ◎           |       |                             | ○              |        |   | ○ |
| イ       | 政府が立法手続を経て採択した予算にしたがって資源が獲得され使用されたかどうかを明らかにし、並びに、他の財務関連法規、または、契約要件に準拠しているか |              |    |             |       |                             | ◎              |        |   | ◎ |
| ウ       | 政府がサービスを提供するために尽くした努力、コスト、および、成果を評価するのに役立つ情報                               | ◎            | ◎  | ○           | ○     | ○                           | ◎              | ○      | ◎ | ○ |
| エ       | 財源の源泉および使用についての情報の提供   | ◎            | ◎  | ◎           |       | ○                           | ◎              |        | ○ | ○ |
| オ       | 政府がいかにその活動のために資金を調達したか、および、いかに資金の要件を具備したかについての情報                           | ◎            | ○  | ◎           |       |                             | ◎              |        |   | ○ |

|   |  |   |   |   |   |   |   |   |   |   |
|---|--|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| カ | その年度の運営の結果として、政府の財政状態が改善したか、それとも、悪化したかを判断するために必要な情報                            | ◎ | ◎ | ◎ |   | ◎ | ◎ |   |   | ○ |
| キ | 財政的地位および状態に関する情報   | ◎ | ◎ | ◎ | ◎ | ◎ | ◎ | ○ |   | ○ |
| ク | 当年度以降にわたり使用不能な物理的およびその他の非財務的資産についての情報、並びに、これらの資源のサービスに対する可能性を評価するために使用し得る情報の提供 | ◎ | ○ |   | ○ | ◎ | ◎ | ◎ | ◎ | ◎ |
| ケ | 資源に対する法律上または契約上の制約および資源に対する偶発的危険性の開示   | ◎ |   |   | ◎ | ◎ | ◎ | ◎ | ○ | ◎ |

上記の財務報告書類の体系表は、日本公認会計士協会が公表した「公会計原則(試案)」で提案している財務報告書類の体系と、GASB(米国公会計審議会)の提唱している財務報告の目的とを対比したものであるが、双方の体系が見事に対応していることが分かる表である。次に、これらの財務報告書類の意味するところについて簡単に説明を加えることにする。

まず、ポピュラー・レポートは、比較的詳細さに欠けるが、より凝縮された情報によって満足が得られる財務報告利用者向けのものである。

また、包括的年次財務報告書は、より詳細であり、広範囲の情報を必要とする利用者を対象としている。

ポピュラー・レポートと包括的年次財務報告書とは、統計数値、分析数値、人口統計情報、予想、経済サービス統計、法律上要求された資料、説明文章およびグラフのような非財務情報を含むこともある。

目論見書、予算書、国の補助金支出機関あるいは上級政府機関へ提出する補助金報告書には財務諸表、その他の財務情報、非財務情報を含むこともある。これらの特別目的財務報告は、特定の利用者の特別な要求を満足させるために、

通常、作成される。このような特別目的の報告の利用者は、その利用者の必要とする報告書を発行するように政府機関に要求する立法当局であることが多い。

一方、一般目的対外財務報告は、多様な利用者の共通の要求を満たすための情報(財政状態及び経営成績)を提供する。

報告主体を行政型と事業型に分けたが、この両者において作成する財務報告書類に対する利用者のニーズは特に異なったものとは言えず、基本的には同じタイプの財務報告書類の体系に帰一するものといえる。

また、このような財務諸表(貸借対照表、財務業績報告書、キャッシュ・フロー計算書、注記)を中心とする一般目的対外財務報告については、「財務諸表の総合」の問題があるが、日本公認会計士協会の「公会計原則(試案)」においては「財務諸表の総合」の方法としては以下の三つの方法を提唱している：

(1) 連結財務諸表

対応する内部取引などを消去した上で、各財務諸表数値を合算して作成するもの。

(2) 結合財務諸表

対応する内部取引などを消去せず、単に

各財務諸表数値を合算して作成するもの。  
(3) 並記財務諸表  
異なる報告主体および異なる会計区分の

財務諸表を、単に一つの表に並べて記載  
するのみで、各対応する数値の合算を行  
わないもの。

---

<参考文献>

国際会計士連盟公会計委員会 (1991～2002) 「研  
究報告」 IFAC/PSC

国際会計士連盟公会計委員会 (1998～2002) 「国  
際公会計基準」 IFAC/PSC

筆谷 勇 (1998) 「公会計原則の解説」 中央  
経済社

GASB (1987) 「CONCEPT No 1」 日本公認会計士  
協会公会計委員会翻訳

日本公認会計士協会公表：「公会計原則(試案)」  
(2002) 日本公認会計士協会公会計委員会

国際公会計学会監修(2002) 「公会計・監査用語辞  
典」 株式会社ぎょうせい

一河秀洋 (1988) 「財政学」 学陽書房各種法令