

公会計グローバル化の課題 ——わが国の現状と国際公会計基準の動向を中心として——

柳 田 純 也

1. はじめに

近年わが国における行財政改革の重要なツールとして公会計改革が進められつつある。公会計改革が進められている背景には公的部門に累積した債務を把握し、公的部門の経営改革に役立てることが目的とされている。この公会計改革の焦点は財務諸表の作成に置かれているといえよう。現行の予算制度における財務報告は単式簿記・現金主義によるフロー情報に基づくものであり、ストック情報が不足しているため、公的部門の経営改革に有用でないことが指摘されてきた。

一方、行財政改革の先進国とされるニュージーランド、イギリス、オーストラリア等のアングロサクソン諸国においては、伝統的な官僚制組織である公的部門を効率的な組織体へ変革するために、New Public Management（以下、NPMとする）が導入されてきた。わが国における小泉内閣以来の行財政改革も小さな政府を目指し、公的部門へ市場メカニズムを導入するNPMの手法が採用されている。公会計はこのNPM思考において、主に成果・業績の指標として機能し、顧客と位置づけられる国民・住民へのアカウントビリティを向上させる機能を果たすものと考えられている⁽¹⁾。

NPMによる公会計改革を進めてきたアングロサクソン諸国においては、単式簿記・現金主義会計による財務報告が公的部門の経営改革上の障害と考えられ、法制度を含めたシステムから改革が進められ、複式簿記・発生主義会計による財務報告への転換が図られた。このことか

らNPM導入による公会計改革は一般に、公会計の「企業会計化」と把握されている。わが国における公会計改革においても公会計への「企業会計的手法の導入」という用語が強調される傾向にある。

しかし、わが国における現行の公会計制度は財政法、地方自治法等という法制度上の改正が必要なため、単式簿記・現金主義会計を基調とし、発生主義会計を部分的に導入した不十分な公会計改革となっている。そうした状況において、東京都では2006年3月より複式簿記・発生主義会計を本格的に導入する試みに取り組んでいる。東京都は1999年より経営改革のツールとして財務諸表を作成・公表してきた。東京都の財務諸表は国際公会計基準（International Public Sector Accounting Standards；以下、IPSASとする）を参考として作成されている。このIPSASは国際会計士連盟（International Federation of Accountants；以下IFACとする）の公的部門委員会（Public Sector Committee；2004年11月にIPSASBとなったが、以下単にPSCとする）が公会計基準の設定主体となっている。IPSASは国際会計基準（IAS/IFRS；以下単にIASとする）と基本的な会計思考を同一にし、意思決定有用性アプローチを採用していることが注目される。そして、IPSASは今後、世界各国の政府・地方政府等の公的部門に適用される可能性が高い、「企業会計化」された公会計基準といえるのである。

そこで本稿では公会計改革の問題点を企業会計と比較する方法により、公会計における会計グローバル化の現状と将来について論

を進めたい。第2節ではわが国の公会計の現状と課題について、現行公会計制度と企業会計の比較を通して問題点を描出し、IFAC・PSCが推奨する現金主義会計から発生主義会計への移行について検討する。第3節では公会計グローバル化の現状と将来について、IPSASの動向とその基本的な会計思考について検討する。最後に本稿のまとめとして、公会計グローバル化の抱える重要課題について検討したい。

2. わが国における公会計の現状と課題

(1) わが国における公会計の現状

わが国においてもNPMが導入され、行財政改革が進められつつあることは既に述べたが、なぜわが国において公会計改革の必要性が叫ばれているのであろうか。従来から行われている現行公会計（歳入歳出決算書）は機能していないのだろうか。そこで以下ではわが国の現行公

会計について、企業会計と比較することにより検討したい⁽²⁾。

わが国における財政法、地方自治法等によって国民・住民への財務報告が義務付けられている現行公会計制度の問題点を描出したものが図1である。この図1にしたがって現行公会計制度の課題のいくつかを述べると次のようになる。

①「単式簿記の課題」

現行公会計においては経済取引を複式記入しないため、網羅性・完全性・検証可能性に欠け、一組の財務諸表として差額（企業会計における利益）で繋がりのある収支計算書（行政コスト計算書）と貸借対照表を誘導的に作成することができない。

②「現金主義会計の課題」

フロー情報とストック情報の結び付きを重視しないため、ストック情報が不足している。このことは単式簿記を採用していることに起

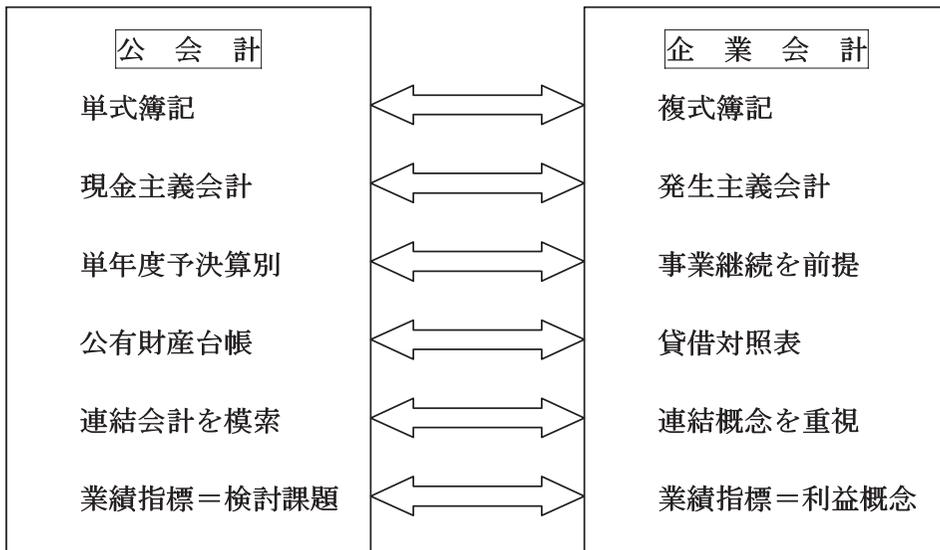


図1 公会計と企業会計の比較

(出所) 山口由二「自治体バランスシート導入の徹底検討―見せかけの公会計改革にならないか―」山口孝ほか著『ハイテク時代の新しい企業会計・公共会計制度のポイント』東京教育情報センター、2001年、181ページの図を一部加筆修正。

因している。また、4～5月までになされた現金の入出金を前年度末に含める出納整理期間を設けている。

③「発生主義会計を導入していない課題」

発生主義会計とは財貨・用役の経済的価値が発生・費消した事象に基づいて収益・費用を認識し、収益・費用の会計期間帰属を決定する基準である。具体的には公会計の場合、減価償却費の計上が発生主義会計導入の論点となっている。現行公会計では減価償却費の計上は実施されていないが、有形固定資産の減耗度を正確に測定し、維持補修を計画的に行うために減価償却費の導入が必要と考えられている⁽³⁾。

減価償却費や退職給与引当金の計上等、公会計における発生主義会計の導入をわが国の財務諸表においては「企業会計的手法の導入」と呼んでいる。

④「単年度主義の課題」

単年度予算の執行面が重視されるため、決算は軽視される。このため、決算が予算に反映されず、マネジメント・サイクルに決算を生かすことが困難となっている。

⑤「公有財産台帳の課題」

公有財産台帳に記載されている土地、建物、山林、動産、道路、橋梁等は地積、延面積、蓄積量、個数、件数等の物量表示にとどまっている。すなわち、公的部門が保有する資産において多くをしめる有形固定資産に関する貨幣情報が限定的にしか残されていないのである。貨幣表示されるのは有価証券、出資による権利、債権、基金のみである。

⑥「連結会計を導入していない課題」

わが国において住民向けに報告される会計範囲は、総務省が規定している普通会計の範囲に限定されていることが一般的である。普通会計とは単式簿記・現金主義会計を採用している一般会計と特別会計を指し、総務省が

全国の地方自治体の財政状況を比較するために設けた会計範囲である⁽⁴⁾。したがって、地方自治体が出資等の財政援助を行っている公営企業、外郭団体（法定三公社、公益法人、株式会社）の財政状況を住民が知ることはきわめて困難となっている。

⑦「業績指標の課題」

企業会計においては利益概念という業績指標が存在するが、非営利組織体（消費経済体）である公的部門においては確立された単一の業績指標が存在せず、議論の対象となっている⁽⁵⁾。

以上の7点を検討することにより、現行公会計制度の課題を概観した。これらの課題を克服するために、わが国においては公会計改革が進められているのである。そして、国際的な公会計改革の潮流としては、次に検討する現金主義会計から発生主義会計への移行という論点が重要課題とされている。

(2) 現金主義会計と発生主義会計

IFAC・PSCによって公表された研究報告第14号「現金主義会計から発生主義会計への移行」⁽⁶⁾によると、公会計の発展段階は大別すると現金主義会計と発生主義会計の2つに分類されている。ここでIASとIPSASによる発生主義会計の定義を見てみると表1のようになる。

IASとIPSASの定義において共通するのは、発生主義会計が現金の収支時に限定せず取引・事象の発生時において認識される会計処理であるという点である。しかし、IASの定義が発生主義会計は意思決定に有用な会計情報を提供することに触れているのに対し、IPSASの定義においてはこの点に触れていない。これはなぜだろうか。

その理由として考えられることは、①IPSASが「誰のための公会計か」という問題、すなわ

表1 IASとIPSASによる発生主義会計の定義

IASの定義	これら（財政状態、業績及び財政状態の変動；筆者注）の目的を満たすために、財務諸表は発生主義会計に基づいて作成される。発生主義の下では、取引その他の事象の影響額は、その発生時（現金又は現金同等物の収支時ではなく）に認識され、会計帳簿に記録され、それらの帰属する期間の財務諸表に計上される。発生主義に基づいて作成される財務諸表は、利用者に現金の収支を伴う過去の取引だけでなく、将来に現金を支払う債務と将来の現金受領をもたらす資源についての情報を提供する。したがって、発生主義に基づく財務諸表は、過去の取引その他の事象について、経済的意思決定を行う利用者にとって最も有用な種類の情報を提供する。
IPSASの定義	発生主義とは、取引その他の事象が、その発生時（現金又は現金同等物の収支時に限らない）に認識される会計処理の基準である。したがって、取引及び事象は、会計帳簿に記録され、それらの帰属する期間の財務諸表に計上される。発生主義で認識される項目は、資産、負債、純資産・持分、収益及び費用である。

（出所）International Accounting Standards Committee (IASC), *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, para 22, 1989.

およびInternational Public Sector Accounting Standards (IPSAS) *No.1: Presentation of Financial Statements*, para 6, 1997.

ち情報利用者の特定をしていないこと、②IPSASがIASに準拠することによって比較可能な公会計財務諸表の作成・公表にウェイトを置いており、本来、本質的な課題である公会計の特殊性に配慮した基準作成プロジェクトが後回しにされ、現在進行中であること、③アングロサクソン諸国に代表されるNPM先進諸国を除くと、現状においても現金主義会計を採用する国々が多く存在すること、といった点があげられるであろう。

IFAC・PSCによる公会計の発展段階の重要項目としてあげられているのが、現金主義会計から発生主義会計への移行という問題である。わが国における公会計改革の焦点もこの現金主義会計から発生主義会計への移行という問題に焦点が置かれているといえる。IPSASにおいては現金主義会計と発生主義会計の2段階で分類することが望ましいというコメントが多数を占めたため、現金主義会計と発生主義会計の2段階で分類され、現金主義会計から発生主義会計へと移行することを推奨している⁽⁷⁾。

IPSASは現金主義会計と発生主義会計を2

段階で分類しているが、次のように4段階でも分類されてきた⁽⁸⁾。この考え方は現金主義会計と発生主義会計という認識基準により、貸借対照表に計上すべき経済資源が異なると把握され、概念上は表2のように分類される。

財務資源とは支払手段として使用することができる現金預金に代表される経済資源をいい、非財務資源とは財務資源以外の固定資産、前払費用、前受収入、引当金等をいう。わが国の現行公会計は当座の財務資源のみを認識し、出納整理期間内の入出金を含めた修正現金主義と位置づけられている。

一方、イギリス、ニュージーランド等の中央政府および地方政府は完全発生主義と位置づけられている。この完全発生主義は全経済資源に影響を与える取引・事象を認識し、財務資源のみでなく非財務資源も貸借対照表に計上するため、認識・測定の対象が現金主義と比較すると企業会計と同様の全経済資源の増減へと拡大する。このため、NPM先進諸国における公会計は「企業会計化」されたものと位置づけられる。

発生主義会計導入における論点を整理する

表2 公会計における4つの分類

認識基準	認識・測定するとき（会計の基礎）	測定の対象（貸借対照表）
①現金主義	入・出金するとき	現金預金のみ増減
②修正現金主義	同上（期末のみ出納整理期間内の入・出金を含める）	当座の財務資源（期末のみ出納整理期間内の入・出金を含める）増減
③修正発生主義	財務資源（流動資産又は流動負債）	財務資源（流動資産又は流動負債）の増減 （注）固定資産は含まない
④完全発生主義	取引及び事象の発生したとき	全経済資源の増減

（出所）日本公認会計士協会公会計委員会『公会計原則（試案）』1997年9月、6ページ。

と、次の2点があげられるであろう。

①わが国の場合、一般会計に代表される官庁会計（単式簿記・現金主義会計）と公営企業、外郭団体（複式簿記・発生主義会計）を連結する場合、基礎となる会計方式が異なるため、連結財務諸表の作成が困難であること。

②IPSASは完全発生主義会計の採用を奨励している。現在、現金主義会計を採用する諸国については現金主義会計用のIPSASを公表しつつ、現金主義会計から完全発生主義会計への移行に関する問題についても検討を加えている。

以上の4つのタイプの分類は何を意味するのだろうか。完全発生主義会計の導入は測定可能な財務資源を拡大させる点で重要であろう。しかし、完全発生主義会計を導入している先行国はNPM先進国であり、IASBおよびIFAC・PSCにおける会計基準設定面でもリーダーシップを発揮している国々である。発生主義会計導入の意義は現金主義会計を採用する一般会計と発生主義会計を採用する公営企業、外郭団体（法定三公社、公益法人、株式会社）とを連結することにあるといえるのではないか。しかし、一般会計と公営企業、外郭団体を企業会計と同様に連結することは可能であろうか。疑問である。なぜなら、公営企業、外郭団体はそれぞれ一般会計部門とは異なる経営活動を行って

いると考えられるし、またそれぞれの組織体活動に適すると考えられている独自の会計基準が設定されているからである⁽⁹⁾。

第2節の最後に、わが国における新しい公会計改革の取り組み⁽¹⁰⁾について検討しよう。東京都は2006年3月より複式簿記・発生主義会計を本格的に導入するわが国で初めての試みに取り組んでいる。東京都は公会計における国際的潮流を検討しつつ、わが国の一般会計および特別会計（単式簿記・現金主義による官庁会計方式を採用する部門）に初めて複式簿記を採用した注目すべき事例である。それでは東京都の試みはどのように評価すべきであろうか。東京都における複式簿記・発生主義会計の導入の意義は、複式簿記の導入により経過勘定項目の会計処理を可能とし、決算整理を行うことにより検証可能で網羅性のある会計処理を可能とした点であろう。さらに現金主義会計を採用している一般会計等の官庁会計と複式簿記・発生主義会計を採用している公営企業、外郭団体とを連結した財務諸表の作成がより正確に実施できる点ではなかろうか。

このように、わが国においては2006年に東京都が先行する形で複式簿記による財務諸表作成が開始されるに至った。しかし、法制度を含めた本質的な公会計改革には至っていない。このため、法的に国民・住民へ義務付けられた財

務報告は現行公会計制度のままであることに変わりはない。したがって、現金主義会計から発生主義会計へ移行する際の障害と考えられる出納整理期間に配慮した公会計改革とならざるをえない状況となっている。さらに、住民向けの財務報告範囲を総務省が規定する普通会計から公営企業、外郭団体へと拡大させる必要がある。東京都の取り組みはわが国における公会計改革が本格的な第一歩を踏み出したものと考えられるが、現行公会計制度には多くの課題が残されている。わが国においては国際的な公会計改革の潮流を検討しつつ、先進国とされているアン

グロサクソン諸国の公会計基準をそのまま受け入れていく姿勢ではなく、各国の公会計基準の本質を見極めて行かねばならないであろう。

3. 公会計グローバル化の現状と将来

(1) 国際公会計基準の動向

国際公会計基準（IPSAS）では財務諸表としてIASに準拠した次の財務諸表の報告を公的部門に求めている。2007年5月現在におけるIPSASの公表状況については、表3を参照して

表3 発生主義IPSAS一覧表

No.	タイトル	公表
	Preface to International Public Sector Accounting Standards*	2000年5月
1	Presentation of Financial Statements*	2000年5月
2	Cash Flow Statements	2000年5月
3	Net Surplus or Deficit for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies*	2000年5月
4	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates*	2000年5月
5	Borrowing Costs	2000年5月
6	Consolidated Financial Statements and Accounting for Controlled Entities*	2000年5月
7	Accounting for Investments in Associates*	2000年5月
8	Financial Reporting of Interests in Joint Ventures*	2000年5月
9	Revenue from Exchange Transactions	2001年6月
10	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	2001年6月
11	Construction Contracts	2001年6月
12	Inventories*	2001年6月
13	Leases*	2001年12月
14	Events After the Reporting Date*	2001年12月
15	Financial Instruments : Disclosure and Presentation	2001年12月
16	Investment Property*	2001年12月
17	Property, Plant and Equipment*	2001年12月
18	Segment Reporting	2002年6月
19	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	2002年10月
20	Related Party Disclosures	2002年10月
21	Impairment of Non-Cashgenerating Assets	2004年12月
22	Disclosure of Financial Information About the General Government Sector	2006年12月
23	Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)	2006年12月
24	Presentation of Budget Information in Financial Statements	2007年1月

(注) *印の付されているIPSASの趣意書 (preface) および第1号、第3号、第4号、第6号、第7号、第8号、第12号、第13号、第14号、第16号、第17号は、2007年1月に改訂がなされたことをあらわしている。

いただきたい。

- ① 財政状態報告書 (statement of financial position)
- ② 財務業績報告書 (statement of financial performance)
- ③ 純資産・持分変動計算書 (statement of changes in net assts/equity)
- ④ キャッシュ・フロー計算書 (cash flow statement)

IPSAS は一般目的外部財務報告を対象とした公会計基準であり、各国に対して強制適用されるものではない。しかし、国際連合等の国際機関が IPSAS の適用を決定しており、世界銀行やアジア開発銀行等が導入を支援していることから、今後の公会計グローバリゼーション現象を考察する上で、きわめて重要な会計基準といえるであろう。

企業会計においては「現在では IASB と IOSCO との両者一体の国際会計機構の下で、さらなる会計グローバリゼーションを求め、ひいては資本市場のさらなるグローバル化を推進する会計戦略が検討されている……（中略）。それは、国際資本市場で資金調達する国際企業だけを前提にしているのではな⁽¹¹⁾い現状にある。

このことは公会計規制においても該当する可能性が高い。すなわち、PSC 構成国は 2007 年 5 月現在 15 カ国（Committee Member がイギリス、イスラエル、オーストラリア、アメリカ、フランス、インド、中国、カナダ、ノルウェー、アルゼンチン、メキシコ、オランダ、ニュージーランド、日本、南アフリカの 15 カ国。Public Member がスイス、アメリカ、イタリアの 3 カ国）であるが、イギリス、ニュージーランド、オーストラリア、アメリカが PSC 構成国等においてリーダーシップを発揮していること、PSC のオブザーバーとしてアジア開発銀行、EU、IASB、IMF、OECD、国際連合、国連開発

計画、世界銀行、最高会計検査機関国際組織が関与していることが公会計規制に影響すると考えられるからである。

さらに注目すべき国際的動向がある。それは IMF、OECD および IFAC・PSC のメンバーによって作成された、財政統計（IMF の Government Finance Manual 2001；GFSM および OECD の 1993 System of National Accounts；1993 SNA の 2 つに代表される）と財務報告（IPSAS）の調和に関する最終報告書『公的部門会計の調和に関するタスク・フォース』⁽¹²⁾ が 2006 年 3 月に公表されたことである。この報告書は IMF および OECD の公式的見解を示すものではないが、今後の公的部門会計における財政統計と本稿で取り上げている公会計財務報告との調和を目指しているもので注目すべき問題と思われる。なぜなら、IFAC・PSC が 2006 年 3 月に公表した表 4 『政府による IPSAS 適用状況』⁽¹³⁾ によれば、中央政府が IPSAS と同様な完全発生主義会計を採用する、イギリス、ニュージーランド、オーストラリア、カナダ、アメリカは前述の『公的部門会計の調和に関するタスク・フォース』においてもリーダーシップを発揮した国々であるからである。これらのアングロサクソン諸国が財政統計と公会計財務報告の調和を目指すことにより、世界各国政府の財政状況が統合された公会計基準により比較可能となれば、アングロサクソン諸国が資金援助を行なっている発展途上国の抱える財政上の問題点が明らかとなり、アングロサクソン諸国は財政援助が現状より適切に行えるかもしれない。表 4 を見ると明らかなように、発展途上国は世界銀行等の支援を受けることにより現金主義会計の IPSAS から導入している傾向がうかがえる。会計基準の統合によって国際的資本市場の統合・拡大を目指す、企業会計における IASB の動向と同様な会計グローバリゼーション現象が今後、公会計においても見られると

表4 IPSASの適用状況

1. アジア

バングラデシュ	IPSAS採用途中。法令は通過している。
カンボジア	IPSAS採用途中。
中国	IPSAS採用プロジェクト進行途中。(正式な意思決定は公表されていない)
東チモール	IPSAS現金主義会計基準を採用した。
インド	世銀がIPSASを採用するために政府と協働している。IMFは、州レベルでIPSAS採用のための資金供与を行っている。地方政府の会計基準委員会は、IPSASの採用を視野に入れてこれをレビューしている。
インドネシア	IPSAS準拠政府会計基準が2009年までに成立する見通し。
ラオス	世銀が、IPSASを採用するために政府と協働している。
モルディブ	IPSAS採用途中。
モンゴル	2003年から発生主義IPSASを採用する過程にある。プロジェクトは世銀及びADBに支援されている(ソフトウェアはフリーバランス)
ネパール	現金主義IPSASを採用する意思決定がなされた。
パキスタン	現金主義IPSASを採用する過程にあり、その後に発生主義に移行する。世銀プロジェクト(PIFRA)がこの移行を支持している。
フィリピン	発生主義IPSASを採用した。
スリランカ	現金主義IPSAS採用済みで徐々に他のIPSASを採用することを計画中。(AOBの支援)
ベトナム	世銀の支援によって、IPSASを採用する途中。IPSAS翻訳進行中。

2. 中南米

アルゼンチン	発生主義IPSASと整合する公的部門の会計基準の開発途中。
バルバドス	発生主義IPSAS採用途中。IMF確認。
エルサルバドル	世銀が2005年1月に、目標の一つとしてIPSAS採用を掲げた。
ジャマイカ	発生主義IPSASを採用すると公約し、移行途中。
ウルグアイ	IPSASを採用するための法令が通過した。

3. 欧州(ヨーロッパ)

アルバニア	イタリア政府、UNDP及び世銀の支援を得て、2006年を目標として発生主義IPSASを採用する計画。
アゼルバイジャン	発生主義IPSASを採用する見通し。
キプロス	現金主義IPSASを採用した。
フランス	政府が発生主義会計に移行している。開発の過程で、適用される基準は、IFRS、IPSAS及びフランス会計基準を基礎としている。
ハンガリー	E Uと並行するIPSASを含む会計改革プロジェクト。
カザフスタン	カザフスタン共和国の財務省は、公会計の国際基準を導入し、カザフスタンに報告する可能性を模索するために、FIRSTの支援を要求している。
ラトビア	E Uと並行するIPSASを含む会計改革プロジェクト。
リトアニア	E Uと並行するIPSASを含む会計改革プロジェクト。
オランダ	発生主義IPSAS(必要に応じて修正)を採用するパイロットテストを行っている。
ノルウェー	中央政府が、完全発生主義に移行するパイロットテストを行っている。ノルウェー民間基準が適用できないところは、発生主義IPSASを適用する。
スロバキア	IPSASを採用することを計画中。
スイス	2007年に発行する連邦政府がIPSASを採用途中。
ウクライナ	大統領命令で発生主義会計を採用することを要求しており、採用される会計基準はIPSASと思われる。

4. 大洋州

フィジー	現金主義IPSAS採用計画。
------	----------------

5. 中東

アフガニスタン	IPSAS(現金主義、それから発生主義)の採用途中。法令は通過している。
イスラエル	すべての公的部門の主体がIPSASを採用するプロジェクトが進行中。
レバノン	IPSASを導入するためのBCEOMプロジェクトが進行中。

6. アフリカ

アルジェリア	IPSASを含む会計等の改革のための世銀プロジェクト。
東・南アフリカ	東・南アフリカ会計士協会所属国の目標にはIPSAS採用が含まれている。協会所属国：ボツワナ、ケニア、ロソト、マラウイ、モーリシャス、モザンビーク、ナミビア、ルワンダ、南アフリカ、スワジランド、タンザニア、ウガンダ、ザンビア及びジンバブエ(資金援助は、スウェーデン国際開発協力庁が提供している。)
モロッコ	IPSASを含む構築途中
南アフリカ	発生主義IPSAS(必要に応じて修正)採用の途中。
ウガンダ	政府がIPSASを採用した。

7. その他(イギリス領、メキシコ沿岸)

ケイマン島	政府は発生主義IPSASを採用した。
-------	--------------------

(出所) International Federation of Accountants (IFAC), International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), *IPSAS Adoption by governments*, 2006.

清水涼子「国際公会計学会 パネルディスカッション報告—国際公会計基準策定の動向」『国際公会計学会第9回全国大会報告要旨 行財政改革の棚卸しと公会計改革の課題』国際公会計学会, 2006年9月3日所収, 115ページを筆者が整理。

いっても決して過言ではないであろう。

(2) 国際公会計基準の検討

わが国における公会計改革の傾向は「企業会計的手法の導入」である。このことはわが国に固有の性質ではなく、国際的な潮流としてNPM先進諸国における公会計改革の特徴が公会計の企業会計化であった。しかし、政府・自治体をはじめとした公的部門は、国民・住民からの税収を主な経済資源として経営活動を行う消費経済体である。企業が営利追求を究極的な目的として経営活動を行う生産経済体であることと比較すると、両者の組織体としての性格は異なることが明らかである。したがって、消費経済体である公会計にはその組織体固有の性格から会計が検討される必要があるであろう。そのように考えると、公会計に複式簿記・発生主義会計を導入する企業会計化の必要性は否定され、現行の単式簿記・現金主義会計による財務報告の方がより組織体に合致した会計であるといえるかもしれない。

それではなぜ、公会計に企業会計が導入されるのであろうか。その理由として藤井教授は次のように述べている。「公会計規制に比べると企業会計規制においては、質的にも量的にもより豊富な実践的経験が蓄積されており、かつまた制度的整備も先行している。したがって、一般に、企業会計規制の理論や手法を公会計規制に適用することによって、公会計規制の改善を図ろうとする発想が支配的である。」⁽¹⁴⁾

このような公会計規制の方法はアングロサクソン諸国において採用されており、IPSASも同様である。IPSASがIASと基本的な会計思考において同一と考えられることは、当面策定するIPSASは基本的にIASに準拠していることがあげられよう。またIASBの「財務諸表の作成及び表示に関する概念フレームワーク」(International Accounting Standards Committee

(IASB), *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, 1989.)もIPSASを利用するに当たって参照すべきとされている。

IPSASがIASに準拠することから、IPSASにおいても「意思決定有用性アプローチ」が採用される。IPSASでは財務報告の目的として比較可能性を重視しており、情報利用者として「納税者、公共料金支払者、立法機関の当事者、債権者、供給業者、メディア、従業員などが含まれる」⁽¹⁵⁾と並列挙しているが、情報利用者の特定はしていない。そのため、意思決定有用性アプローチに基づいた財務報告がIASと同様に想定されており、投資家のための公会計財務報告となる傾向が強いのではなからうか。

IASとIPSASにおける資産、負債、純資産・持分、収益、費用の定義を比較すると、投資家のための財務報告となることが顕著である。IPSASにおいてIASの定義と異なる点は「サービス提供能力」を加えたことである。この補完は公的部門が生産経済体ではなく、消費経済体であることを加味したものと考えられる。

たとえば、公的部門が保有するインフラ資産は国民・住民へのサービス提供能力を備えている意味で資産であるが、当該インフラ資産がキャッシュ・インフローを生み出し、生産活動につながることは困難であることが多いであろう。しかし、インフラ資産のような有形固定資産を公的部門が保有することは、国民・住民にとって必要な行政サービスを受益する上で有用であり、かつ人件費や維持補修費を要するというコスト面が存在することから、インフラ資産の貸借対照表への計上を想定して付加した用語ではなからうか。

IPSASにおける財務構成要素の定義は、わが国においては東京都が早くから参考としている。しかし、IPSASと東京都における相違点はIFAC・PSCが公的部門の特殊性、すなわち

表5 IASの定義

資産	資産とは、過去の事象の結果として当該企業が支配し、かつ、将来の経済的便益が当該企業に流入することが期待される資源をいう。
負債	負債とは、過去の事象から発生した当該企業の現在の債務であり、これを決済することにより経済的便益を包含する資源が当該企業から流出する結果となると予想されるものをいう。
持分	持分とは、特定の企業のすべての負債を控除した残余の資産に対する請求権である。
収益	収益とは、当該会計期間中の資産の流入若しくは増価又は負債の減少の形をとる経済的便益の増加であり、持分参加者からの拠出に関連するもの以外の持分の増加を生じさせるものをいう。
費用	費用とは、当該会計期間中の資産の流出若しくは減価又は負債の発生形をとる経済的便益の減少であり、持分参加者への分配に関連するもの以外の持分の減少を生じさせるものをいう。

(出所) International Accounting Standards Committee (IASC), *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, para 49 および para 70, 1989.

表6 IPSASの定義

資産	資産とは、過去の事象の結果として主体が支配し、かつ、将来の経済的便益又はサービス提供能力が、主体に流入することが期待される資源である。
	資産は、主体が目的を達成するための手段を提供する。主体の目的に従って財貨及びサービスを引き渡すために使われるが、正味キャッシュ・インフローを直接生み出すものでないものは、しばしば「サービス提供能力」を具現するものと表現される。資産が供されるすべての目的を包含するために、本基準書では、資産の本質的な特徴を表現する際は「将来の経済的便益及びサービス提供能力」という用語を使っている。(para10)
負債	負債とは、過去の事象から発生した当該主体の現在の債務であり、その決済により、経済的便益又はサービス提供能力を有する資源が主体から流出する結果となることが予想されるものである。
純資産・持分	純資産・持分とは、負債総額を控除した後の主体の資産に対する残余持分である。
収益	収益とは、所有者からの拠出に関連するもの以外で、純資産・持分の増加をもたらす一定期間中の主体の通常の事業過程で生ずる経済的便益又はサービス提供能力の総流入である。
費用	費用とは、当該報告期間中の資産の流出若しくは消費又は負債の発生形をとる経済的便益又はサービス提供能力の減少であり、所有者への分配に関連するもの以外の持分の減少を生じさせるものである。

(出所) International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) No.1: *Presentation of Financial Statements* No. 1, para.6およびpara. 10.

消費経済体としての性格に関わる問題に取り組んでいる点である。公的部門が消費経済体であるための特殊性に関しては、アメリカの政府会計基準審議会（Governmental Accounting Standards Board；以下 GASB とする）が公表する公会計基準における「交換関係」における

議論が先行事例としてあげられる。交換関係とは「料金とサービスそれ自体の直接的な関係」⁽¹⁶⁾をいう。消費経済体である公的部門においては行政サービスの消費者とコストの負担者が一致しないため、この交換関係が欠如している。具体的な問題としてあげられるのが、税収、社会

政策債務（医療，教育，住宅，年金，失業対策等）の会計処理である。

IFAC・PSCはこの「非交換取引」問題について研究プロジェクトを進めている⁽¹⁷⁾。東京都の検討状況では諸外国の状況調査やIPSASによる財務構成要素の参照が行われているが、GASBやIFAC・PSCのような公的部門の特殊性という本質的な検討はなされていない。おそらく、IFAC・PSCより非交換取引に関する基準が公表されるに至って、検討の後に導入していくのであろう。

4. 結びとして—誰のための公会計か—

公会計における会計グローバル化の現状と将来を考察する上で、残された検討課題は多いものと思われる。たとえば、公会計の特殊性に関する会計処理の問題にとどまらず、IFAC・PSCが設定していない公会計概念フレームワークの問題⁽¹⁸⁾、会計基準設定主体の問題、公認会計士の職域拡大の問題、公監査の問題、財政統計との調和の問題等々があげられるであろう。何れの問題を検討する際にも関連し、かつ本質的な議論が必要となると考えられる問題が情報利用者の特定、すなわち「誰のための公会計か」という問題であろう。

「誰のための会計報告か」という財務報告の目的を明らかにしないと、財務諸表を測定・評価する財務諸表作成者、すなわち行政当局者の意思決定を反映した会計報告となる可能性が高くなる。それでは本来あるべき情報利用者、すなわち国民・住民への会計報告が正確になされないこととなるのではなかろうか。また、財務報告の目的をどのように考えるかという問題は、公会計概念フレームワークの設定や公監査のあり方にも影響するものと考えられる。したがって、「誰のための公会計か」という本質的な問題を検討することは公会計の本質を考える上

で重要であろう。以下では本稿のまとめとして、東京都、IFAC・PSC、GASBにおける情報利用者に関する規定を参考としつつ、「誰のための公会計か」という問題について検討したい。

東京都の『機能するバランスシート』（2001年）は次のように述べている。

「『機能するバランスシート』として三つの財務諸表が每期タイムリーに作成されるためには、一般会計と特別会計の複式簿記化、機械計算化が望ましい。そして、そこから生まれる三つの財務諸表の数字を使って、時宜に適した説明をして、住民に説明を続けることが、今後の明るい行政、幸せな東京都へと発展していくであろう。」⁽¹⁹⁾

東京都はこのように目標として住民のための公会計改革を述べている。しかし、東京都およびIFAC・PSCにおける情報利用者は特定されておらず、財務報告の利用者が列挙されるのみである。その実質は行政当局の意思決定のための公会計ではなかろうか。

IPSASおよびそれを参照した東京都の場合、第一の情報利用者として位置づけられるべき住民のニーズが財務報告に反映されないのではないだろうか。すなわち、IPSASや東京都の財務報告では財務諸表作成者である行政当局の意思決定が反映された政策報告となるといえるのではないか。

一方、アメリカにおけるGASBによると、住民が第一の情報利用者として位置づけられ、議会および行政当局が第二位に、投資家は第三位の情報利用者と位置づけられている。住民が求める情報ニーズは自らの代表者である首長の行政責任を評価する手段として公会計を位置づける。投資家は公的部門の債務償還能力を評価する手段として公会計を位置づけることが報告されている。このことから、住民が求める公会計とは過去志向の会計情報であり、投資家が求める公会計とは未来志向であるといえる。このよ

うに両者の求める公会計情報の質的特性が異なるにもかかわらず、GASBはFASB（Financial Accounting Standards Board；米国財務会計基準審議会）による会計情報の質的特性を採用することにより、意思決定有用性アプローチに基づいた公会計基準の設定を行うこととなった⁽²⁰⁾。この手法はIFAC・PSCにおけるIPSASにおいても、情報利用者の特定をGASBのように検討することなく、同様に意思決定有用性アプローチに基づいた公会計基準の設定方法が採用されている。

IFAC・PSCの日本代表としてIPSAS策定プロジェクトに参加された清水涼子氏は、わが国における国・地方自治体への発生主義会計導入について次のように述べていることが注目される。

「一つは、発生主義導入そのものが目的ではないということ十分に認識する必要があるということです。財務報告の第一の目的は、利用者のニーズに応えることであり、公的部門の自己満足の手段となっていてはいけなわけです。この点、我が国においては、伝統的な財務報告にしても誰が利用者であるかについては十分に議論されず、その視点に立った改善は殆ど行われてきませんでした。この点の反省点に基づいて改革を行う必要があるということであり、そのためには財務報告の目的を初めとした基本的な概念を明確にする必要があるといえます。」⁽²¹⁾

「誰のための公会計か」という問題は、複式簿記・発生主義会計の導入による財務諸表の作成・公表によって解決される問題ではない。公会計改革の内容・本質に検討を加えないと、財務諸表の作成自体が目的となる可能性がある。政府間・自治体間において比較可能な財務諸表を作成することは重要な課題であるが、IPSASにおいて想定される財務諸表の利用者を考えると、国際的資本市場で投資を行う投資家にとって有用な公会計となるのではないか。公会計情

報の比較可能性を高めることは政府間・自治体間の分析を行う上で不可欠な課題であるが、同時に消費経済体としての本質を捉えた財務報告制度が求められる。さらに「誰のための公会計か」という情報利用者の特定とニーズについて検証を進めることが今後の重要課題であろう。我々は公会計グローバル化の本質を検討しつつ、あるべき公会計制度を探求すると同時に、より有効で国民・住民のニーズに合致した分析手法の開発に努めねばならないであろう⁽²²⁾。

*なお、本稿においてIASおよびIPSASに関する邦訳は、日本公認会計士協会によってなされた邦訳を引用している。本文中の表においても同様である。IASに関しては以下の文献を引用している。

企業会計基準委員会、(財)財務会計基準機構監訳『国際会計基準審議会 国際財務報告基準書(IFRSs)2004』雄松堂出版、2005年。

IPSASに関する報告書等は、以下を参照している。<http://www.ifac.org/PublicSector/>

(2007年5月14日現在)

注

- (1) 内閣府編『平成15年版 経済財政白書—改革なくして成長なしⅢ—』216ページ。
 - (2) 山口由二「自治体のバランスシート導入の徹底検討—見せかけの公会計改革にならないか—」『新しい企業会計・公共会計制度のポイント』東京教育情報センター、2001年5月所収。
 - (3) 山口孝「自治体会計の企業会計化 どう進められるか」『季刊 自治と分権』第9号、2002年10月。
- (21) 地方自治体会計への減価償却費計上の問題については、以下の論文を参照。

斎藤真哉「地方自治体の計算構造」杉山学、鈴木豊編著『非営利組織体の会計』中央経済社、2002年所収、218～227ページ。

非営利組織体である地方自治体会計に減価償却を導入するにあたり、学校法人会計基準における減価償却特定引当資産のような勘定科目を設定することも考えられるが、次の論文が指摘するように問題性もある。

- 野中郁江「私大財政白書にみる資金不足論の会計学的検討—ペイトン&リトルトン『会社会計基準序説』に依拠して—」東京地区私立大学教職員組合連合『私立大学の創造』第27巻, 2006年6月所収。
- (4) 普通会計は地方財政状況調査(いわゆる決算統計)として全国の地方自治体が上級官庁である総務省へ報告することが義務付けられている。
- (5) 前掲(3)若林茂信「非営利組織体の主たる会計目的:財務的生存力の表示」杉山学, 鈴木豊編著『非営利組織体の会計』所収, 13~32ページおよび会田一雄「非営利組織体の業績評価」同書所収, 125~139ページ。
- (6) International Federation of Accountants (IFAC), Public Sector Committee (PSC), *Study 14: Transition to the Accrual Basis of Accounting*, 2002.
- (7) 古市峰子「国際会計士連盟による国際公会計基準(IPSAS)の策定プロジェクトについて」『金融研究』第22巻1号, 日本銀行金融研究所, 2003年3月, 82ページ。
- (8) 日本公認会計士協会公会計委員会『公会計原則(試案)』1997年9月, 6ページ。
- 東京都参与『機能するバランスシート—東京都の経営を改革する冷徹な用具—』2001年3月, 26ページ。
- (9) 醍醐聡『自治体財政の会计学』新世社, 2000年, 283~311ページ。
- 拙稿「自治体における連結財務諸表の意義とその分析手法の検討—東京都および港区・杉並区の事例研究を中心に—」『会計理論学会年報』第19号, 52~63ページ, 2005年9月。
- (10) 東京都の会計改革については, さしあたり以下の文献を参照のこと。
- 前掲(9)『機能するバランスシート—東京都の経営を改革する冷徹な用具—』
- 東京都『東京都の新たな公会計制度解説書~多様な財務諸表を迅速かつ正確に~』2007年2月。
- 中地宏監, (株)ナカチ公会計研究所編著『自治体会計の新しい経営報告書』ぎょうせい, 2006年7月。
- なお, 東京都のみでなく, 総務省における研究会においても新しい地方自治体会計の報告書が公表されている。この報告書においてもIPSASが検討対象とされている。総務省『新地方公会計制度研究会

報告書』2006年5月を参照。

東京都および総務省の新しい公会計改革の詳細・内容については, 次稿以下にて検討したい。

- (11) 伊藤秀俊「会計グローバル化と国際政治会计学」『会計理論学会年報』第19号, 29ページ, 2005年9月。
- (12) International Monetary Fund (IMF), *Task Force on Harmonization of Public Sector Accounting (TFHPSA)—Final Report*, 2006.
- なお, IPSASBは公開草案として, OECDの依頼により, 開発援助を受ける国向けの開示規定を公表している。
- International Federation of Accountants (IFAC), International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), *Financial Reporting Under the Cash Basis of Accounting—Disclosure Requirements for Recipients of External Assistance*, November, 2006.
- (13) International Federation of Accountants (IFAC), International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), *IPSAS Adoption by governments*, 2006.
- (14) 藤井秀樹「公会計概念フレームワークとその諸特徴に関する検討—アメリカにおける動向とそのわが国への示唆—」『IMES Discussion Paper』日本銀行金融研究所, 2003年3月, 2ページ。
- (15) International Federation of Accountants (IFAC), Public Sector Committee (PSC), *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) No. 1: Presentation of Financial Statements*, 2000.
- (16) Governmental Accounting Standards Board (GASB), *Concept Statement No. 1: Objectives of Financial Reporting*, para 17 および 44, 1987.
- 藤井秀樹監訳『GASB/FASB 公会計の概念フレームワーク』中央経済社, 2003年, 14および23ページ。
- (17) 前掲(7)古市峰子「国際会計士連盟による国際公会計基準(IPSAS)の策定プロジェクトについて」106~107ページ。
- 山本清「政府会計の理論的枠組みを巡る課題について—IPSASに関する検討を出発点として—」第22巻1号, 日本銀行金融研究所, 2003年3月, 123

～124 ページ。

清水涼子「国際公会計基準の策定動向」若松謙維監，公会計プロジェクトチーム著『財政会計改革工程表—日本のマクロ経済再生の書—』ぎょうせい，2003年。

なお，近年のIPSAS公表状況については，本文中の表3 発生主義IPSAS一覧表を参照のこと。最新のIPSAS策定の状況等については，次の文献が参考となる。

清水涼子『公会計の基礎知識—各国基準と国際公会計基準』朝陽会，2007年3月。

- (18) 2006年下旬よりIPSASBのリーダーシップにより，公会計概念フレームワーク策定プロジェクトが開始されている。

前掲(17)清水涼子『公会計の基礎知識—各国基準と国際公会計基準』78ページによると，IPSASBと各国の国内基準設定主体および類似団体（national standards setters; NSS）の代表で公会計概念フレームワーク策定プロジェクトが進められている。

なお，国内基準設定主体には，アルゼンチン，オーストラリア，カナダ，フランス，イスラエル，マレーシア，オランダ，ニュージーランド，スペイン，南アフリカ，スイス，イギリス，アメリカの参加が報告されている。

International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), *Public Sector Conceptual*

Framework Project Brief: Collaborative project of the IPSASB and National Standards Setters and similar organizations, December 2006.

- (19) 前掲(8)東京都参与『機能するバランスシート—東京都の経営を改革する冷徹な用具—』3ページ。
(20) 瓦田多賀四，陳琦『公会計の進展』清文社，54～74ページ。
(21) 前掲(17)『公会計の基礎知識—各国基準と国際公会計基準』18ページ。
(22) 非営利組織体への有効な分析手法を試みた論文・文献として，たとえば次のものがある。

山口不二夫「第3セクターのコーポレート・ガバナンスと破綻の検証—川崎港コンテナ・ターミナルの破綻と責任の所在—」『季刊 自治と分権』第10号，2003年1月。

野中郁江，山口不二夫，梅田守彦『私立大学の財政分析ができる本』大月書店，2001年。

* 本稿は2007年6月刊行予定の伊藤秀俊編著『会計グローバリズムと国際政治会計学』創成社，所収の論文を加筆修正したものである。なお，本稿の作成にあたり，会計理論学会および関東会計研究会における筆者の報告にて，多くの諸先生方より大変有益なご意見をうかがうことができました。記して感謝いたします。