

## 公開月例研究会講演記録〈第 291 回 (2017.1.26)〉——

日本大学経済学部教授

古 庄 修

國學院大学経済学部教授

金 子 良 太

日本大学経済学部教授

石 川 恵 子

日本大学経済学部准教授

藤 野 雅 史

日本大学名誉教授

今 福 愛 志

### ～はじめに～

研究代表者 古庄 修

本研究プロジェクトは、特に公会計および民間非営利組織会計の領域を専門としてこれまで研究成果を積み上げてきた研究者によって研究組織を形成しました。ニュー・パブリック・マネジメント（新公共経営）と公会計改革をめぐる最新の国際的動向を把握し、既存の説明や理論構築の方法を再考するとともに、公会計改革に係る新たに提起され得る論点と課題を明らかにしようと努めました。

個別領域の論点整理と検討に加えて、公会計改革に資する会計理論構築のための各研究成果の連

携と総合化を通じて、公会計改革をめぐる体系的な理論の構築とその制度化に向けた考察を行なうことを到達点として研究目標を掲げてまいりました。

本日は本プロジェクトに参加された先生方の各報告を、限られた時間ではありますけれども、これから進めてまいりたいと思います。

最初に私が報告をいたします。その後、國學院大学の金子先生、そして本学の石川先生、藤野先生、そして最後に今福先生にご報告をお願いしたいと思います。

それでは早速ですが、私から報告をはじめさせていただきます。

## 「第1章 公的セクターにおける財務報告の枠組みとアニュアルレポートの変容」

古 庄 修

私は「公的セクターにおける財務報告の枠組みとアニュアルレポートの変容」というテーマで研究成果をまとめました。お手元には最終報告書に掲載予定の拙稿と、本日の報告につきまして要旨を1枚紙にまとめました。拙稿の構成に従いましてご説明させていただきます[※パワーポイントスライドを1枚、別途添付しています。ご確認ください]。

住民・国民は、公的サービスの受益者であるとともに、納税者として資源の拠出を強制される者でもあります。したがって、住民・国民の求めに応じた公的セクターのエンティティによるアカウンタビリティの履行あるいは解除のプロセスには、「財務諸表」の報告にとどまらず、より広く「財務報告」の枠組みのなかに組み込まれることになるであろうと考えます。ここに財務諸表と財務諸表外情報としての財務情報および非財務情報を包含するナラティブな報告が一体となって、財務報告の目的を達成するためのフレームワークを再構成することが公的セクターにおいても検討され始めたことを、私自身は強く意識しているところであります。

とりわけ近年においては、ニュー・パブリック・マネジメントの導入と、その広がりの中で、公的セクターのエンティティの業績を効率性や有効性あるいはインパクトの観点からとらえる業績評価のあり方にも変化が生じるとともに、パブリック・ガバナンス・アプローチに従って、この場合「市民」が公的サービスに係る意思決定、生産、監視および評価プロセスに参加する公的組織のパートナーとして認識されております。

このようなカルチャーの変化はアカウンタビリティの考え方にも影響を与えており、たとえば環境的な持続可能性や社会的責任にかかる報告システムのような、公的セクターにおいては広くステークホルダーのニーズに対応した新たな報告ツールによって、伝統的な財務報告システムのみでは知ることができなかった情報をステークホルダーが入手し得る状況も現れ始めているところであります。

こうした変化のなかで、従前の効率性や有効性といった要素だけでなく、社会的な共有価値に係るコンプライアンスを志向したアカウンタビリティ概念の拡張も議論されているところです。このことは主として行政組織の内部利用者だけが利用する財務的な側面にのみ焦点を当てた財務報告書にとどまるのではなく、「市民」を含むステークホルダーが利用し得る有効なメディアであり、ア

## 第1章 公的セクターにおける財務報告の枠組みとアニュアルレポートの変容

### 【目的】

公的セクターにおけるアニュアルレポートの在り方について、二つの局面を検討する。

- ①「財務諸表の外側にあって財務報告の内側にある」公的セクター版MC(MD&A)の意義とアプローチ
- ②制度開示と任意開示が交錯するポピュラーレポートの再構成の観点から 公的セクターにおける統合報告の適用をめぐる新たな動向

### 【考察】

- ・IPSASBは、推奨実務ガイドライン(RPG)第2号として「財務諸表の討議と分析」を公表している。
- ・自治体アニュアルレポートモデルの中核は「財務諸表の討議と分析」である。
- ・今後の課題として財務書類の利活用を促進するための財務報告の枠組みの検討が提起される。
- ・アニュアルレポートに対する市民の関心が低く利用者も少ないことが、公的セクターにおける改善任意開示が抑制され、さらにアニュアルレポートの利用機会が失われる悪循環が生じている。
- ・統合報告を導入する事例が徐々に増えており、このような変化は統合型ポピュラーレポートの展開とも連携している。

(担当：古庄 修)

カウンタビリティのツールとしてのアニュアルレポートの可能性が再考されるべきとする問題提起にも繋がっています。

最終報告書におきまして私が担当しました章では、公的セクターにおけるアニュアルレポートのあり方について、二つの段階的な局面を考察いたしました。一つは、公会計の領域においても財務諸表から財務報告(ファイナンシャル・リポーティング)の枠組みの再編成が提起されてきた事実を踏まえ、特に財務諸表の外側にあって財務報告の内側にある「財務諸表の討議と分析」、すなわち公的セクター版 MC や公的セクター版 MD & A とも称されておりますけれども、このような財務諸表を補足し、補完する情報の意義に焦点を当て、制度としての財務報告の枠組みの標準化に対する新たなアプローチについて検討いたしました。

もう一つは、制度開示と任意開示が交錯する局面として、アニュアルレポートを簡素化したいいわゆるポピュラー・レポートの再構成のための視点からも近年注目され始めている公的セクターにおける「統合報告」の適用につきまして、ここでは概念的なレベルでの議論と新たな動向を概観することによって、公的セクターにおける財務報告書の再編成の局面としてアニュアルレポートの変容をとらえて、その基本的な考え方を説明しております。

まず前者について短くまとめたいと思います。これまで財務報告の定義ないしその範囲の画定は大した問題ではないと考えられてきたように思われます。それは一般に、「財務報告＝財務諸表の報告＝会計情報の開示」と理解されてきたことが理由であろうと思います。

しかし、近年の英米における財務報告の概念フレームワークをめぐる議論に注目しますと、「財務報告＝財務諸表の報告」ではなく、より広い範囲の開示情報を網羅した財務報告の枠組みを想定して、明示的にその範囲を拡張しようとする標準化・制度化の動きが始まっていることを指摘する必要があります。このことは国際公会計基準審議会(IPSASB)における概念フレームワーク・プロジェクト、および国際公会計基準(IPSAS)とは区別された、財務諸表以外の情報に係る推奨実務ガイドライン(RPG)の公表に至る経緯を見ても決して例外ではないと思います。

この点について、IPSASB は概念フレームワークに基づいて、財務報告の枠組みにおける「財務諸表を向上、補完および補足する情報」の意義を認めて、強制力を持つ IPSAS とは区別された、グッド・プラクティスを集約したガイダンスとして、別途 RPG を公表しています。

このうち RPG 第2号は『財務諸表の討議と分析』ですけれども、この第2号は「財務諸表の討議と分析」を「エンティティーの財務諸表に表示された重要な項目、取引および事象の説明、ならびにそれらに影響を及ぼした要因の説明」と定義しておりまして、財務諸表に関連するナラティブな報告に係るガイダンスを発展させるものであります。

その詳細については割愛させていただきますが、RPG 第2号における「財務諸表の討議と分析」は、たとえば米国の公会計制度に導入されて久しい公的セクター版 MD & A (管理者による討議と分析)に該当し、米国ではそのガイダンスが整備されているわけですが、当初 IPSASB は国際会計基準審議会(IASB)が実務意見書として公表した「経営者による説明(MC)」を下敷きとして議論を進めております。この経緯に最終報告書のもう一つの章で説明しておりますが、ここでは要約して次の二つの点を指摘しておきたいと思います。

第1に、IPSASB は、MC の場合には想定する財務諸表の利用者が投資者であり、その情報ニーズも異なることから、MC への収斂を目指したアプローチは適切ではないと考えており、このことは RPG 第2号におきまして、その名称についてもあくまでも財務諸表の説明を意図するものであって、財務諸表から離れて独自に存在するものではないという認識が明確に反映されております。第2に、IPSASB は当初、RPG としてではなく、IPSAS を構成する強制力を持った基準として、その公表を検討していたわけですが、その方針は途中で修正されました。その意味で、IPSASB の当初の意図は支持を得ることができなかったわけですが、IPSASB が概念フレームワークを基礎として、財務諸表を補完し、補足する情報を財務報告の枠組みに明示的に位置づけていることに注目したいと思います。

翻って、日本の現状に照らしてみると、財務書類にかかる地方統一会計基準の適用の次に来るも

のは、財務書類の利活用を促進することを意図して、財務諸表を補足し、補完する情報の位置づけの明確化、さらにその作成・開示に係る標準化あるいはガイドライン等の整備にあると私は考えているところです。このことは、日本における公的セクターの「財務報告」の枠組みのあり方をめぐる議論と無関係に進めることはできないであろうことをここに強調しておきたいと思います。

もう一つ、最終報告書における拙稿のなかで取り上げた論点を説明したいと思います。これまでも「財務諸表の討議と分析」は財務報告書の重要な構成要素として考えられておりまして、これを包含したアニュアルレポートの導入ないし改善に係る提案は、それ自体決して新しいものではありません。

すなわち、財務諸表を補足し、補完する「財務諸表の討議と分析」は、「自治体アニュアルレポートモデル」の発展において、その中核に位置づけられてきたところです。ただし、日本においてはこのような認識が広く共有されているわけではありません。むしろ、現実的な問題として、このようなアニュアルレポートの開示実務は、私の知る限り、少なくとも日本では広く定着するには至っていない点を指摘する必要があるかと思います。

このことを英米の先行研究に照らし合わせてみますと、確かにアニュアルレポートの開示実務はありますが、アニュアルレポートに対するとりわけ「市民」の関心は低く、また利用者も少ないことが指摘されておりまして、このことは公的セクターのエンティティーにおいて必要とされる改善や自発的な開示を行なうことを抑制し、その結果、さらにアニュアルレポートを利用する機会が失われるという悪循環が指摘されているところです。

これに対して、前述のように財務報告の制度的な枠組みにおける財務諸表の補足・補完に係る開示情報の標準化をめぐる議論、またそうした対応を超えて、アカウンタビリティの拡充のための有効なツールとしてアニュアルレポートの可能性を考えるうえで新たな変化も指摘されています。

一つは、すでに公的セクターにおいて局所的に見られるような、自発的な開示に含まれる非財務情報について、その結合性（コネクティビティ）を強調し、かかる情報を連係ないし統合する「統

合報告」を公的セクターにおいても適用しようとする先行的な事例が、徐々にではありますが海外において散見され始めたことです。

「統合報告」といいますと、公的セクターのエンティティーの戦略、ガバナンス、あるいは実績および見通しについて重要な情報を統合的に提供するメディアであると説明されておりまして、将来世代を含めた広範なステークホルダーに対して、受託責任および社会価値の創造の方法とそのプロセスに係る情報の簡潔な開示を狙いとしています。公的セクターにおける統合報告の適用は、いわゆる予算準拠主義を超えて、各エンティティーが戦略的な計画設定を志向し、長期的な財政とともに、社会的・環境的な持続可能性を考慮する方向性を与えるものであって、ステークホルダーに対してその活動をストーリーとしてホリスティックに説明する機会を提供すると言われてい

ます。こうした変化は、統合報告書と、ポピュラーレポート（あるいはポピュラー財務報告書）とを結合した統合型ポピュラーレポートのアイデアが提起されるような展開とも連携しているところです。

近年の透明性あるいはアカウンタビリティへの「市民」のニーズに対応して公的セクターが利用し得るツールの一つが、このポピュラーレポートであるわけですが、その目的は、会計や財務報告になじみのない「市民」に混乱や失望を生じさせないように、独立した報告書のなかで財務情報とサービス等の業績情報を理解可能な方法で報告することにあると言われてい

ます。政府の財務報告書はこれまで正確性と詳細性を優先してきた一方で、政府の公金（パブリックマネー）の利用に係る当該諸活動の全体の理解を「市民」に提供することには失敗しており、結果的に政府に対する疑念や不信が増幅するとの認識あるいはその反省のなかから、ポピュラーレポートが登場してきた経緯があります。

国際的にも発生主義会計の導入が急務とされる状況下で、財務諸表はより複雑性を増す一方で、こうした統合型ポピュラーレポートの枠組みは、よりシンプルな報告を通して「市民」に公的な参加を奨励するとともに、公的セクターのエンティティーは「市民」に対して現状に係る全体像を提

供することによって報告義務を満たすことを目標とします。すなわち、「統合報告」の側面から「市民」のニーズに対応したコミュニケーションのためのスキームとして、その内容には柔軟性が与えられるものと説明されています。

標準化を志向した伝統的な財務報告の枠組みの再編成の問題にとどまらず、さらにポピュラーレポートから統合報告を志向した公的セクターのアンニュアルレポートをめぐる今後の動向を引き続き注視してまいりたいと考えております。

以上、私の報告を終わらせていただきたいと思います。

### 「政府における連結会計の特徴 ―諸外国の基準と連結の範囲に注目して―」

金子良太

このたびはプロジェクト研究会で貴重な資金をいただき、またこのような発表の機会をいただきましたことを感謝申し上げます。

「第3章 政府における連結会計の特徴」というテーマを古庄先生からいただきまして担当させていただきました。なお、政府会計における連結会計の特徴は、本プロジェクトの資金をいただいている最中に雑誌「会計」に一度掲載させていただきましたので、それに加筆修正したものであることをあらかじめ申し上げたうえで、お配りしたプリントをもとに発表させていただきます。

各国の政府会計におきましては、発生主義的手法は既に使われ、古庄先生からご報告があったように、MD & A とかそういったかたちでその拡張を見ているところです。その中で連結財務諸表をどう扱っていくかも併せて問題となりますが、中央政府、地方政府、アメリカであれば連邦政府、州政府、さらにその下の政府といったかたちでさまざまな段階での政府がありますので、どの団体が財務諸表の作成主体となり得るか、またその団体が報告内容をどう設定するかが重要となると同時に、それらの違いにより、報告内容は大きく変化いたします。

企業会計と比較しますと、企業会計の場合は報告主体がほぼ一義的に定まり、それに対してどのような主体を連結するかということに対して、政

府においては、そもそもの主体が連結財務諸表を作成するかといったことも含め、多くの論点があるということを確認させていただきます。

そのうえで、政府会計には企業の連結会計の手續や概念をそのまま用いることができないということで、政府会計と企業会計の違いがあります。企業会計では投資意思決定情報が第一目的とされるのに対して、政府では利用者は住民をはじめ、特にアメリカの場合は債券の投資者または議会等も、第一の利用者ではないにしても、入ってくるがあります。

第二に、企業は基本的には経済的便益を得ることを第一の目的とし、他企業の支配を目的として行なうのに対し、政府の場合には、そのような便益がなくとも、社会福祉、住民サービス、その他さまざまな事情により、経済的便益の確保に限定されない関係を構築しているということが言えます。このような状況ですと、企業会計の連結財務諸表にはないさまざまな問題が生じてまいります。アカウンタビリティは連結財務諸表においても重要視されます。

そのうえで、「2 政府における連結会計の目的と多様性」に進めさせていただきます。政府の財政状態、サービスの提供能力等を把握し、アカウンタビリティの観点からは、主要な政府のみならず、関連する多くの団体も報告範囲に含めていく必要があります。たとえばわが国の場合には、独立行政法人、一部の政府が出捐している公益法人、または第三セクターなど、さまざまな団体が政府から財政援助を得、何らかのかたちで政府と連携して活動しております。

このような状況の場合、政府の一部局において行なわれている活動を報告範囲に含め、法的には政府と分離されている団体を除外することにより、政府活動を適切に示さなくなる可能性がある。連結財務諸表を作成することによって、このような法的な区別ではない、経済的な実態に基づく活動を表示できると言えます。

また政府の場合には、中央政府、地方政府というだけではなく、一般会計、特別関係等、同じ政府の中でも複数のファンドを有している状況がありますので、連結財務諸表といっても、中央政府、地方政府、さらには中央政府と地方政府を包含する問題、政府系企業を包含するものなど、さまざま

まあります。この中でイギリスにおいて近年作成されましたのが、さまざまな階層の政府全てを連結する政府全体財務諸表（Whole of Government Account:WGA）というものです。

このような状況に鑑みまして、主にここでは2009年のABACUSに掲載されたWalkerののっとり、(図表)の通り、政府の連結会計の目的と、それに目的適合的な連結財務諸表の形態を示しております。連結財務諸表の目的は、広い意味での政府の財政管理の成果や持続性、現行の税金や利用料でサービスを提供し続けることができるだけの財政力があるか否か、政府のサービス提供価格の決定方法、政府が補助金を提供する住民サービスの方法や範囲、税収や借入金の利用方法、政府が将来世代に負担を先送りしていないか、政府発行債が魅力あるものかどうか、債券のデフォルトリスク、地方政府の他の地方政府と比較しての財政状態、国家の他の国家と比較しての財政状態の表示、といったかたちでさまざまな目的が考えられます。

このうち、先ほど述べました全ての階層の政府を含めたもの(WGA)の場合には、一部の目的には適合いたしますが政府のサービス提供価格の決定とか補助金にかかわる問題、それぞれの地方政府の財務状態、といった問題に対してはWGAでは対応できませんので、それに代わる連結財務諸表を作成し得ることになります。

たとえば地方政府の場合、中央政府と地方政府を連結するのではなく、地方政府とその傘下の団体だけを連結するタイプの連結財務諸表も作成し得るものですし、現に作成されています。したがって、政府の連結財務諸表は多くにわたる階層において作成され、かつ一部の財務諸表では被連結、連結される側にある政府が、一方では他の政府を連結しながら、自らが報告主体となるというような複雑な関係が形成されております。

これらの問題意識については、ここでは短くまとめておりますけれども、今後、より深めたうえで、また新たなかたちで研究を続けさせていただければと思います。

次に政府会計への支配概念適用の難しさについては、海外の先行文献を見ましても、規範的なものも含め、実に多くの先行文献が見られます。特にWGAを作成したイギリス、さらにそれらの連

結財務諸表を他国に先駆けて導入したオーストラリアやニュージーランドといったところで多くの研究がなされています。

時間の都合上、全てを読むのは省略しますが、Walkerの話にのっとりすると、これまでどちらかと言うと、パブリックセクターの連結財務諸表ではどうつくるかという作成の実務的側面に焦点が置かれ、わが国でもそうですけれども、相対的にどのような目的とどのような連結範囲が望ましいかという関係については軽視されてきたと言えます。また、来日されているBiondi先生の場合、所有者への富(wealth)に着目しない政府会計では、アカウンタビリティを重視した連結会計が富を重視する連結会計とどのように違うのかということについて、いま研究が進められているところです。

次に3頁の下から4頁にかけまして、第3章ですが、ここではわが国の連結財務書類について述べています。わが国におきましても、一言で「連結」と言いますが、実に多くのタイプの連結財務諸表が作られている。A省の連結、B省の連結、C省の連結、経産省、財務省、国交省といったかたちでの連結もあれば、それらを全て併せた国の財務書類も広い意味では連結財務諸表ということになりますし、一般会計、特別会計の中で、特別会計が出資している団体を含めた特別会計の連結財務書類といったものも存在しており、実に多くの種類の財務書類が既に開示されているという事実を整理したものです。

5頁は地方公共団体ですけれども、こちらは新たな財務書類の作成手引も出まして、特徴的なのは、現状においては比例連結という企業会計においては認められていないような手続が一部の事務組合・広域連合について認められて、一方で持分法については想定がされていない、ということが地方公共団体の特徴であります。

IPSASにおきましては、従来、比例連結がかなり積極的に用いられていた一方で、新たなIPSASにおいては、連結プロジェクトの終結した後のIPSASにおいては基本的には比例連結はほぼ認められなくなり、一方で持分法の採用が行なわれている。わが国の連結財務書類と、かつてのIPSASであれば近いところもありますけれども、国際的なコンバージェンスという観点から見ると、独自の世界を持っていると言えます。

次に6頁では米国を取り上げております。なぜ米国を取り上げたかといいますと、米国では連結財務書類という言葉を使っておりません。基本的にはリポーティングエンティティーという言葉を使っていて、その中に報告範囲に何を含めるかという考え方になっています。

その理由は、7頁の(図表)に見られます通り、計算書自体が主要政府について内訳が政府活動タイプとビジネスタイプ活動、税金をメインにする政府活動タイプと、上下水道とか交通機関などの一般利用者からの収入を重要視するビジネス活動タイプ、そういったものを区分表示したうえで合計し、その他政府関係の機関が行なっているさまざまな活動はコンポーネント・ユニットというかたちで、同一の表内には表示されますけれども、連結財務諸表のように数値を合算していないところに大きな特徴があるということで、米国においてはいわゆる連結財務書類というのではない概念が政府会計については用いられている。そしてその内容を含め、新たな GASB の財務会計基準の中で変わってきた。この通りアメリカの公会計においては、IPSAS や日本とは異なる、「連結」という言葉ではくることが難しい多様な財務書類が開示されていることを確認した次第であります。

次に8頁にまいりますと、IPSAS ではつい最近、新たな連結財務諸表に関する基準として、比例連結よりも持分法を適用する傾向にある。その後、非常に特徴的な試みとしてイギリスで行なわれている、地方自治体から中央政府まで全ての機関を連結するという極めて壮大なプロジェクトを実行したということについても言及させていただいた次第です。

最後に展望と課題ですが、政府会計の連結財務諸表は企業会計とは大きく異なっていること。さらには支配概念の問題。アメリカに見られるような結合財務諸表の可能性といったところに言及いたしまして、私のプロジェクトにおける報告はひとまず終了させていただければと思います。

短い時間で駆け足の報告となりましたが、改めてこのような報告の場をいただいたことを感謝申し上げます。ありがとうございました。

## 「第5章 新地方公会計に係わる内部統制の整備状況」―新公会計の実態調査の結果に基づいて―

石川 恵子

私が現在、取り組んでおります研究テーマは「地方自体の内部統制」でございます。今回の産経研のプロジェクトでは、「新地方公会計」に注目して、そのもとでの情報の作成に係わる内部統制の整備状況についての調査分析をいたしました。

これに関連して、古庄先生と私も参加しております日本会計研究学会の特別委員会では、昨年6月1日から24日にかけて、都道府県、政令市、そして市町村といった全ての地方自治体を対象に新地方公会計の統一基準に係わるアンケート調査を実施いたしました。本プロジェクトの研究では、当該アンケート調査を使用して調査分析を行っております。すなわち、具体的には、新地方公会計における内部統制の整備状況、つまり、誤謬のチェック体制と、財務書類を作成する簿記の知識の研修体制について、調査結果を使用して、分析をいたしました。

報告にあたり、まず統一基準について簡単にご説明させていただきます。総務省は、地方自治体に向けて「統一的な基準」を使用しての財務書類を作成することを要請しています。そして、統一基準で作成される情報の特色は、発生主義会計・複式簿記会計で作成されることです。

もっとも、地方自治体あるいは国には既に官庁会計があります。官庁会計では、現金主義会計・単年度主義で情報が作成されます。このため、統一基準の作成方法は、発生主義会計・複式簿記会計であることから、地方自治体の職員に負担を強いるものになっていることが予想されます。例えば、その負担の1つには、統一基準で作成される情報についてのチェック体制と複式簿記についての研修、すなわち内部統制の整備があると考えます。

さて、それでは、アンケート調査の結果を使用しながら、内容を確認していきます。

はじめに、総務省が作成を要請していたかつてのモデルである改訂モデルならびに基準モデル、そして東京都が独自に開発した東京都モデルの特色を比較し、整理させていただきました。これにより、いずれのモデルで作成している団体が、内

部統制に係わる体制整備がより優位に進んでいるかを検討しています。

特筆すべきことは、改訂モデルでは作成主体に

求められる簿記・財務会計の知識は不要であること、基準モデルでは必要になることです。すなわち、改訂モデルでは原則、簿記の知識が全くなく

(図表1) 財務書類の作成に係わる実態

|                   | 合計     | 都道府県   | 指定都市   | 指定都市を除く市町村 |
|-------------------|--------|--------|--------|------------|
| 1. 基準モデル          | 155    | 2      | 3      | 150        |
|                   | 14.1%  | 5.4%   | 25.0%  | 14.2%      |
| 2. 総務省方式改訂モデル     | 685    | 31     | 7      | 647        |
|                   | 62.1%  | 83.8%  | 58.3%  | 61.4%      |
| 3. 東京都会計基準またはその準用 | 3      | 1      | 0      | 2          |
|                   | 0.3%   | 2.7%   | 0.0%   | 0.2%       |
| 4. その他のモデル        | 32     | 2      | 1      | 29         |
|                   | 2.9%   | 5.4%   | 8.3%   | 2.8%       |
| 5. 作成していない        | 228    | 1      | 1      | 226        |
|                   | 20.7%  | 2.7%   | 8.3%   | 21.4%      |
| 合計                | 1,103  | 37     | 12     | 1,054      |
|                   | 100.0% | 100.0% | 100.0% | 100.0%     |

(図表2) 複式簿記の導入方法

|             | 合計     | 都道府県   | 指定都市   | 指定都市を除く市町村 |
|-------------|--------|--------|--------|------------|
| 1. 日々仕訳     | 79     | 4      | 0      | 75         |
|             | 7.3%   | 11.1%  | 0.0%   | 7.3%       |
| 2. 月次の一括仕訳  | 8      | 0      | 0      | 8          |
|             | 0.7%   | 0.0%   | 0.0%   | 0.8%       |
| 3. 四半期の一括仕訳 | 3      | 0      | 1      | 2          |
|             | 0.3%   | 0.0%   | 8.3%   | 0.2%       |
| 4. 半期の一括仕訳  | 1      | 0      | 0      | 1          |
|             | 0.1%   | 0.0%   | 0.0%   | 0.1%       |
| 5. 期末の一括仕訳  | 874    | 30     | 10     | 834        |
|             | 81.2%  | 83.3%  | 83.3%  | 81.0%      |
| 6. その他      | 5      | 1      | 0      | 4          |
|             | 0.5%   | 2.8%   | 0.0%   | 0.4%       |
| 7. 未定       | 99     | 1      | 0      | 98         |
|             | 9.2%   | 2.8%   | 0.0%   | 9.5%       |
| 未回答         | 8      | 0      | 1      | 7          |
|             | 0.7%   | 0.0%   | 8.3%   | 0.7%       |
| 合計          | 1,077  | 36     | 12     | 1,029      |
|             | 100.0% | 100.0% | 100.0% | 100.0%     |

でも、従前からある決算統計に基づいて作成されるので、簿記・財務会計の知識がなくても情報を作成することが可能になります。一方の基準モデルはその知識が必要になります。

そして、東京都モデルでは、簿記・財務会計の知識が相当に必要になります。言い換えると、東京都モデルは企業会計に一番近いものとなります。また、東京都では、官庁会計システムと財務情報システムを連携しており、発生主義会計・複式簿記で作成することを可能にしています。

当初、統一基準を使用している情報の作成は、東京都モデルを使用している団体が、最も内部統制の体制整備が進んでいる団体であることを予想しておりました。実際、アンケート結果でも、東京都モデルを使用している団体は、複式簿記の研修を実施しており、誤謬チェックも実施しているという結果が出ています。現在、東京都モデルを採用している団体は、東京都、大阪府などの15団体あります。これらの団体の多くはマネジメント能力があり、利用者にわかりやすい情報を提供し、それを活用したいと考えている意欲的な団体ではないかと予想しています。

(図表1)は地方自治体の財務書類の作成に係わる実態を示しています。

(図表1)からもわかるように、現状では、簿記の知識が不要な総務省改訂モデルが非常に多

く、次いで基準モデル、そして東京都モデルを使用している団体と続いています。

次に、複式簿記の導入方法についての結果をみていきます。統一基準では、必ず複式簿記・発生主義を使用しなければならないことを前提としていますが、各地方自治体には裁量権が委ねられています。これについては、(図表2)に示しました。ここから、多くの地方自治体が、期末一括仕訳を選択していることがわかります。これに関連して、先般、ある地方自治体にヒアリング調査をさせていただいたところ、最終的には、日々仕訳に移行することを説明されていました。

そして、財務書類の誤謬チェックの実施状況については(図表3)にまとめました。「実施する予定はない」「未定」が多くみられます。多くの地方自治体にとって、統一基準で作成すること自体が負担になるので、誤謬チェックまでは至っていないことの表れではないかと考えております。

また、(図表4)は簿記・発生主義会計に係わる研修の実施状況について示しています。簿記あるいは会計学を研究している研究者からすれば、簿記の知識についての研修が必要であろうと考えますが、現状では、そこまで手が回らないということが分かります。すなわち、多くの地方自治体が

(図表3) 財務書類の誤謬チェックの実施状況

|              | 合計     | 都道府県   | 指定都市   | 指定都市を除く<br>市町村 |
|--------------|--------|--------|--------|----------------|
| 1. 実施している    | 89     | 5      | 2      | 82             |
|              | 8.3%   | 13.9%  | 16.7%  | 8.0%           |
| 2. 実施する予定がある | 131    | 9      | 0      | 122            |
|              | 12.2%  | 25.0%  | 0.0%   | 11.9%          |
| 3. 実施する予定はない | 196    | 2      | 0      | 194            |
|              | 18.2%  | 5.6%   | 0.0%   | 18.9%          |
| 4. 未定        | 648    | 20     | 10     | 618            |
|              | 60.2%  | 55.6%  | 83.3%  | 60.1%          |
| 未回答          | 13     | 0      | 0      | 13             |
|              | 1.2%   | 0.0%   | 0.0%   | 1.3%           |
| 合計           | 1,077  | 36     | 12     | 1,029          |
|              | 100.0% | 100.0% | 100.0% | 100.0%         |

(図表4) 簿記・発生主義会計に係わる研修の実施状況

|              | 合計           | 都道府県        | 指定都市       | 指定都市を除く<br>市町村 |
|--------------|--------------|-------------|------------|----------------|
| 1. 実施している    | 93<br>8.4%   | 10<br>27.0% | 4<br>33.3% | 79<br>7.5%     |
| 2. 実施する予定がある | 163<br>14.8% | 6<br>16.2%  | 2<br>16.7% | 155<br>14.7%   |
| 3. 実施する予定はない | 276<br>25.0% | 2<br>5.4%   | 0<br>0.0%  | 274<br>26.0%   |
| 4. 未定        | 566<br>51.3% | 18<br>48.6% | 6<br>50.0% | 542<br>51.4%   |
| 未回答          | 5<br>0.5%    | 1<br>2.7%   | 0<br>0.0%  | 4<br>0.4%      |
| 合計           | 1,103        | 37          | 12         | 1,054          |

「実施する予定はない」・「未定」を選択しています。

現状では、誤謬チェック体制と研修体制の両方を整備しているところは、新潟県などの東京方式を採用していたことが明らかになりました。また、注目すべきことは奈良県の香芝市という比較的小さい団体が整備していたことです。これに関連して、今後、ヒアリング調査を実施して、なぜ、内部統制を整備することに意欲的であるのかを確認したいと考えています。

また、今回の産経研のプロジェクト報告では単純集計を使用して結果を分析していますが、今後、仮設検定を行うなどして、内部統制の整備が十分な地方自治体の特色を明らかにしたいと考えています。また、反対に、十分ではない団体には、どのような支援が必要であるのかを明らかにしたいと考えています。以上で報告を終わらせていただきます。ありがとうございました。

#### 「アウトカム業績情報を利用するための制度的枠組み」－米国連邦政府の業績測定フレームワーク－

藤 野 雅 史

政府・公的部門が業績をよくしていくときに、アウトカム情報が重要になる。ただ、アウトカム情報はいろいろな問題を抱えておりますので、これを利用していくためにはどういうふうやって

いけばよいのか。それが私の管理会計の立場からの大きな研究目的になります。

主にパワーポイントの流れで説明させていただきますが、スライド2で背景を簡単に示しています。ここは飛ばさせていただいて、スライド3の研究目的からご説明します。

これまでの管理会計の研究では、公的部門の業績測定を取り上げられてきておりますが、バランスト・スコアカードやロジック・モデルとか、アウトカム情報をどのように表示の仕組みに組み込んでいけばよいのかという議論が中心になっていて、どういうふうに利用していけばよいのかというのは、論じられていないことはないが、中心には取り上げられてこなかったと思います。そこで今回は、どう表示するかという問題はひとまず置いておいて、それを利用していく仕組みをどうつくればよいのか。目標を実行する中で、常に情報を収集し、定期的・随時的に検討を行なっていく。そういう仕組みを考えたいというのが私の研究目的です。

(スライド4) 報告の構成はこうになっておりますが、題材としては米国連邦政府を取り上げました。米国連邦政府から出されている公的な文書とか法律などを題材にしているために、検討範囲が制度的枠組みにとどまっているのは大きな限界としてあるのですが、まず研究の第一歩として制度的な枠組みを確認しておきたい。

(スライド5) 具体的な制度に入る前に、アウ

トカムの概念を確認しておきたいと思います。アウトカムの概念はよくインプット、アウトプットのモデルで説明されますが、何らかの行政活動に対して予算額とか人員数とかのインプットがあり、そこから何か活動することでアウトプットが生まれる。それがどれだけ目的にかなっているか、長期的な目標の達成につながっているか、それをアウトカムととらえると言われております。

(スライド6) ただ、アウトプットとアウトカムとは段階的な関係があります。道路の補修を例にとりますと、単純に補修された距離がアウトプット、その道路をつくったことで沿線地域がどれくらい経済的に発展したかが最終的なアウトカムになるはずですが、しかし、道路舗装によって移動時間が短縮されたというのも政策目標の一つを果たしたとも言えますので、それを中期アウトカムととらえますと、アウトプットから最終的なアウトカムまでには多段階の関係が描かれます。情報の表示ということから言えば、バランス・スコアカードとかロジック・モデルはこういうところに焦点を当てて、段階的にそのつながりを示していくというところに特徴がありました。

(スライド7) アウトカムの最終段階か中間段階かという議論はさておき、アウトカムを高めていこうとすると常に問題になるのは、アウトカムがなかなかとらえにくいもので、業績情報がアウ

トカムを高める原因を説明するものではないということです。

ここでは何かの講座を例に挙げておりますが、「講座の修了者が増えた」というのは一つのアウトカムと言えますが、なぜ増えたのか。講座が効果的にデザインされていたから講座の修了者が増えたんだということであれば原因をつかみやすいけれども、急に景気状況がよくなったとか、逆に企業の倒産で悪くなったという外部環境の問題もあります。別のプログラムができて、その影響で講座修了者が増えたりすることもある。適切な活動が行なわれていたから修了者が増えたんだとか、明確な因果関係を説明してくれないという問題があります。

ではもうアウトカムは使わないという極端な議論もできなくはないかと思うんですが、プログラムの担当者としてはアウトカムの業績に何らの責任を負うことは確かなので、業績情報をどうやって利用していくかという仕組みを考えることは重要だと考えます。そこでこの論文では、情報の表示ではなくて、業績測定のプロセスの中にどうやってその仕組みを組み込んでいくか検討してみたい。

スライド8は一般的な業績測定プロセスです。これは説明をスキップして、米国連邦政府における業績管理制度の変遷に入りたいと思います。背

## スライド4 報告の構成

- I. はじめに(本研究の問題意識)
- II. アウトカム業績測定の意義と限界
- III. 米国連邦政府の業績測定フレームワーク
  - 政府業績成果法(GPRA: 1993年制定)
  - プログラム評価順位づけツール(PART: 2004年度予算編成から導入)
  - GPRA現代化法(GPRAMA: 2010年制定)
- IV. 考察とまとめ

景を少し説明しますと、60年代とかなり早くからアメリカではアウトカムというのは注目されておりました。しかし、60年代、70年代のアウトカムはいかに事前合理的に計画するかというところに焦点が当てられていて、合理的な計画ができれば、あとは実行するだけだというようなモデルで考えられておりました。ところが、いまのニュー・パブリック・マネジメントとか成果志向という場合のアウトカムは、事前に幾ら合理的に計画していても、実行段階でそれが実現するかどうか重要だ。計画段階の合理性だとか理想を追求するというよりも、いかに実行しながらそれを改善していくかというところに焦点が当てられるようになりました。それが90年代からの動きです。

(スライド10) ここで取り上げるのも90年代からの動きですが、1993年にGPRA (Government Performance and Results Act = 政府業績成果法) が設定され、これがアメリカの業績測定システムの出発点であり、いまでも基本になっている法律の一つです。概要はスライドにまとめさせていただいておりますが、プログラムの有効性・効率性、つまりアウトカムに関係するものを改善していくとするマネジャーに適切な業績情報を提供することを目的としています。アカウンタビリティとか外部の利害関係者ではなく、マネジャーに適切な情報を提供することを目的に制定された法律で

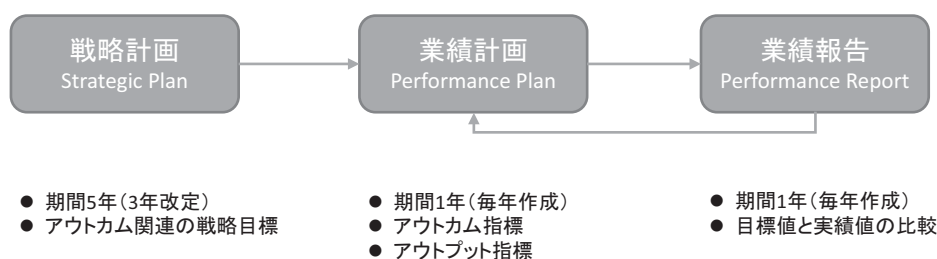
す。

(スライド11) そのフレームワークは三つのプロセスから成っておりまして、まず期間5年の戦略計画が大きな方向性としてあり、それに従って1年の業績計画を作成する。アウトカム指標はこの段階で業績計画の中に盛り込まれることになっており、その実績が業績報告として報告され、それに従ってまた計画を見直していく、というプロセスが動いてくことになります。

アウトカムはほとんどが1年で達成できるものではないので、戦略計画の中でアウトカムに関連する戦略目標が掲げられ、具体的なアウトカム指標は業績計画の中で設定されることになっています。

(スライド12) 具体例として、現行動いている米国労働省の戦略計画を示しています。導入から20年近く経っておりますので、戦略計画も段階的に目標が設定され、業績指標も細かく数多く設定されるようになっていきます。戦略目標は五つあって、そのうちの一つが「労働者によりよい仕事のために準備させる」というもので、その下に戦略目的が幾つか並んでいて、もう少し具体的なプログラムが説明されています。ここにあるETAとかVETSは労働省の中にあるエージェンシーで、日本の庁のような機関です。その機関ごとに戦略目的が分かれていて、ETAとVETSでは別々の目

## スライド11 GPRAの業績測定フレームワーク



的が設定されている。さらに業績指標として、ここでは数値目標そのものは省略させていただいてありますが、割合だとか金額だとか、数値目標に関連する具体的な指標が並べられている。特にETAでは18もの業績指標が掲げられており、全体とするとかなりたくさんの業績指標や戦略目標があるという状況です。

(スライド13-14) この法律ができてから、GAO(アメリカ会計検査院)ではその利用状況を連邦政府の職員に継続的にアンケート調査していました。その調査結果を時系列に示したのですが、スライド13の色のついたところ、「アウトカム業績尺度を有している」の割合が30%から55%に着実に上がってきており、アウトカム業績情報を持っている職員はかなり増えてきている。ところが、スライド14を見ますと、業績情報の利用度はこの6年間であまり変わっていない。会計検査院の調査によると、業績尺度の設定は多くなったし、みんなそれを持つようにはなったけれども、あまり利用が進んだとも消えないという状況でありました。

(スライド15) そこで、2000年代に入って、さらにその制度を補足していく動きが続いております。その一つがPART(プログラム評価順位づけツール)です。2002年ごろから制度ができ始めて、ブッシュ政権になったときにこのツールが導

入されたわけですが、先ほどの業績測定のフレームワークをもっと予算と結びつけようとしたものです。これが予算獲得につながるとなると、行政職員はもっとその尺度を利用するのではないかとことから、こういうシステムが導入されました。

細かいところは省略させていただきますが、この仕組みの中で特に注目されたのは、予算との連動の仕組みどうこうではなく、アウトカム情報をいかに利用してもらうかですから、評価の対象がアウトカム情報をちゃんと利用しているか、どういう目標値を設定したか、目標値の予測モデルを改善するためにこういう取り組みをしているとか、目標値の情報をかなり使い込んでいかないと改善計画つながらないようなものをつくらせていったということです。

(スライド18) その結果、PART評価結果の推移を見ると、一番下の「結果不表示」は2002年から2006年にかけて着実に少なくなっている。「効果的である」とか「やや効果的である」とか、評価がよくなったという事例はあまりないんですが、データが不足して結果不表示という恥ずかしい結果は着実になくなってきて、それだけ業績情報の改善が進んでいったのではないかと思います。

(スライド19) PART導入後の業績測定フレ

## スライド12 米国労働省の戦略計画(2014-18)

### ・戦略目標1:労働者によりよい仕事のために準備させる

- ・戦略目的1.1:立証済みの訓練プログラムと雇用者の協力強化をつうじて、21世紀型の産業分野での労働者の雇用機会を向上させる
  - ・戦略目的ETA 1.1:労働力投資法、貿易調整援助、高齢者雇用計画などのサービス受益者の平均所得を向上させる
    - ・業績指標:退職後3か月以内に雇用された退職者の割合
    - ・業績指標:退職後7か月から1年までの期間の平均所得      その他16個の業績指標
  - ・戦略目標VETS 1.1:退役軍人とその家族に対して、雇用機会を増やし、雇用・再雇用の権利を保護するために、集中的なサービスを提供する
    - ・業績指標:障がい者支援の専門家から集中的なサービスを受けた退役軍人の割合
    - ・業績指標:障がい者支援の専門家からサービスを受けた退役軍人の6か月平均所得      その他3個の業績指標

### ・戦略目標2:職場の安全と健康の向上      その他3個の業績目標

3

ムワークを見ると、フレームワークそのものは大きく変わっていないのですが、予算編成とプログラムの評価とのつながりが出てきた。技術的に細かく言うと、評価の単位が揃えられた。予算を申請するときの単位と戦略目標を設定するときのプログラムの単位が整合性をとるように変更された、それが大きな進歩の一つです。改善計画をつくるときに、業績報告の結果を踏まえて業績計画を変えていく、そのフィードバックのループがより確実に回るように意識されたということです。

以上がPARTの仕組みですが、これは法律ではなく、政権の政策の取り組みの一つとして実施されましたので、オバマ政権になったとき、残念ながらこのPARTはやめるという決定がなされました。予算申請をするときに、この評価をつけなくてもよろしいということに変わったわけです。

(スライド20) その代わりに、オバマ政権は2010年にGPRAを改正して、GPRAMA(GPRA現代化法)を制定しました。この仕組みで注目したいのは三つです。まず一つ目は、戦略目標を優先目標に絞り込み、なおかつ2年以内に達成可能な目標値をつくって、業績目標達成をより着実にやっていこう。二つ目は、これまでのフレームワークでは1年ごとのレビューだったのを、四半期レビューにする。レビューは各省庁の副長官が主宰し、業績改善担当官という役職も設置して、

この人たちが会議体を組織して四半期レビューをしていく。三つ目は、四半期という短期的なレビューだけでなく、アウトカムという観点から長期的なレビューをしていくために、戦略レビューという仕組みも取り入れました。OMB(大統領府予算局)が統括して実施し、ここでアウトカム改善の進捗を評価するという仕組みです。

(スライド21) この仕組みは数を絞り込んだというのが大きな特徴で、ここでは三つの省庁だけをみていきますが、各省庁の戦略目標は五つ、四つ、七つ。APGは三つにおさめています。労働省で言えば、戦略目標という大きな目標が5に対して、APGという具体的な数値目標は3しかない。かなり絞り込んだことが見て取れます。

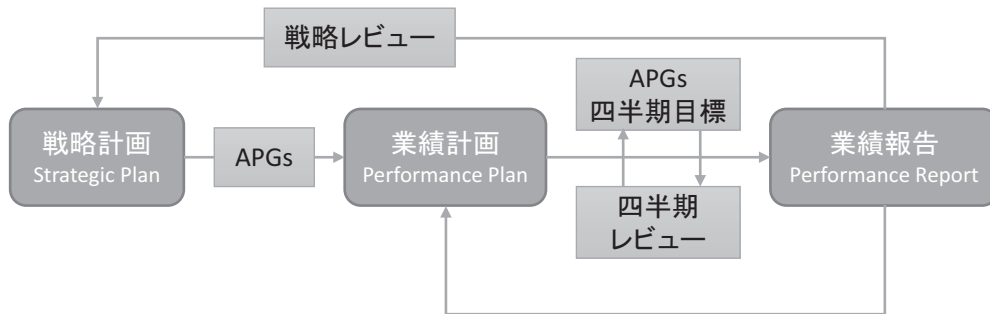
(スライド22) 具体的にどういうものがAPGになっているかといいますと、労働省の場合、戦略目標1の中で「障害者支援の専門家からサービスを受けた割合」だけが優先目標としてAPGに設定されています。

(スライド23) GPRAMAの業績測定フレームワークをまとめますと、四半期ごとのレビューを導入したのが非常に大きくて、これまで1年のサイクルでしかなかったものを四半期ごとに見ていく。なおかつ具体的な会議体の運営方法まで細かく設定して、どういうことを見ていくんだという項目も設定されている。

## スライド19 PART導入後の業績測定フレームワーク



## スライド23 GPRAMAの業績測定フレームワーク



5

以上をまとめますと、GPRA というフレームワークは法律でできましたので、政権が変わっても変わらない。動いていないけれども、20 年以上続いているというのが一つの意味だろうと思います。

当初は業績情報をいかに整備するかという観点が強調されましたが、業績情報をいかに利用するかというところに重点が移ってきている。その中では、業績の改善、継続的なモニタリングなどが具体的に取り組まれてきました。データや事実に基づく分析・検討が重視され、四半期レビューにおける各省庁副長官などの新しい役職の役割も求められてきました。

一方で限界もあって、PART は予算と連動を強めたんですが、オバマ政権ではそれが廃止されて、予算編成とは直接結びつかないことになっております。それは予算編成上効果がないということもありますが、もっと影響が大きいかもしれないのは OMB（予算局）との関係です。このプロセスが予算に関係しないとなると、戦略レビューは OMB がやることになるけれども、果たして OMB にその力があるのか。仕組みからはそういう限界も考えられます。また、議会ではあまり業績情報を使われていないと言われていて、議会での業績情報の利用というのも限界だと常々言われております。

これはアメリカ連邦政府の限界ですが、研究としての限界もたくさんあります。今回、日本の制度はどうなんだということは取り扱っておりませんが、少なくとも日本の中央官庁を見ると、実際に利用してどういうふうに動いているのかというのはもちろんまだ分かっておりません。特に現場のプログラムを動かしている行政職員の方たちがどういうふうに成果を意識するのか。そこも疑問が多いわけで、そういったところも何か調査できればいいのかなと思っています。

以上で終わらせていただきます。

「公会計基準と企業関係基準の交錯 — 公会計基準の新たな展開の方向 —」

今 福 愛 志

本研究の目的について最初にかいつまんでお話ししますと、公会計と企業会計が交錯する場を公会計サイドから受けとめた場合にどうなるか、三つほどのケースをもとに検討します。それによって、最終的には公会計基準の形成のメカニズムを明らかにして、会計基準の意味と将来の方向を提示したいとは思いますが、なにぶん緒についたばかりですので、そのごく概略をお話するのにすぎません。

私は以前、米国の州と地方公務員の年金会計基準の改訂の意義に関して論じたことがあります。そこでは、公会計の対象である州とかアメリカの地方自治体の問題が、地方債の発行をすると、それは私的企業と同様に SEC、アメリカ証券取引委員会の対象となり、そこでは民間企業と同じように財務報告の問題に関して同じ規制が求められるわけです。そこで企業会計基準と公会計基準が交錯するわけですが、地方債の公開市場での発行という問題を契機にして互いに交錯し、公会計に企業会計基準の考え方—この場合は年金会計ですが—が組み込まれていくプロセスの一端をみる事ができるわけです。

今回の論文ではちょっと触れただけですが、石川先生も若干触れていた、パブリック・ファイナンス・イニシアティブ (PFI) の問題がイギリスでありましたが、企業会計基準と同じようにリース会計からみた場合、オフバランスではなくオンバランスの必要があるのではないか、そうすると PFI のメリットの一つがなくなってしまうわけですが、結局これも企業会計基準の考え方に従ってオンバランスになったようです。

本研究は、そういった動向を背景にして、三つのケースの検討をしたいと思います。1 番目は、レジュメの 2 頁にありますカナダ年金制度理事会 (CPPIB) はカナダの年金資金を運用しているわけですが、CPPIB はカナダ政府 100% の株式会社です。しかし、これは公開市場で資金を調達しておりませんから、公的ではあるが、性格としては私的企業になるかと思います。この CPPIB に IFRS を適用するかどうかがこの問題です。

公会計が企業会計 (基準) のフレームワークを導入する場合、当該エンティティーをどのようなエンティティーとしてとらえるか、私的企業との識別が大事な問題となります。公開説明企業に該当した場合には IFRS が適用されるけれども、カナダの CPPIB は公開市場では資金を調達しておりません。そこで、多額のカネを預かっている CPPIB は公開説明企業に該当するというかたちで、公的セクターが IFRS という企業会計基準を導入する是非が問われるわけです。そういう論理、考え方、これが第一のケースの問題です。

次の頁はソブリン・ウェルス・ファンドをめぐる問題です。政府が外貨、年金、あるいは天然資

源で獲得した資金など、膨大な資金を対外投資する場合、ソブリン・ウェルス・ファンド (SWF) を形成するわけですが、この SWF をどうするか、これは会計以外でも、ガバナンス、行動規範、組織規範、財務報告規範などの問題になるわけですが、この過程で SWF を律するサンチャゴ原則が 2001 年に公表されました。この中で、財務報告については国内・国外の会計基準に従うというのがサンチャゴ原則の一つの規範です。これはもちろん自主的なものですが、ここでも公的資金運用のために設立された SWF と財務報告の問題が出てくるわけです。

SWF に関連してノルウェー政府年金基金グローバルのケースについても、本稿の主題である公会計と企業会計との交錯という観点から検討しています。ノルウェーの年金基金は資金保有額 817.957 百万ドルである世界最大のソブリン・ウェルス・ファンドですが、これも IFRS が適用されています。ところで、SWF がサンチャゴ原則を遵守しているかどうかという詳細な報告が毎年公表されております。それを見ますと、国際会計基準を適用しているソブリン・ウェルス・ファンドは 4 社で、公会計基準を適用しているのも 4 社ほどですが、この点は私のワーキングペーパーの中で細かく触れております。詳細はワーキングペーパーに譲りますが、ノルウェーの年金基金が IFRS を適用している背景には、同基金の組織構造、ならびに投資の原則、これには倫理原則が重要ですが、これらが基礎にあって初めて実施されるように思います。

第三番目は公的年金制度の会計基準の論理という問題です。社会保障制度には四つのタイプがありますが、医療、年金、雇用保険、アメリカの場合はメディケアなどの医療制度など、そうした問題がここに含まれるわけです。ここで私が問題にしたのは公的年金の形態で、日本のように賦課方式の場合は将来世代に委ねるから、政府のバランスシートから債務がオフされ、積立金方式の場合はオンバランスされるという考え方にたつて、そうした制度そのものが会計の在り方を決めているわけです。ところが 2015 年に公表された国際公会計基準審議会 (IPSASB) の諮問書でもう一度、公会計基準サイドからこの問題を再検討しています。制度がどうあるかによって会計の論理が決定

するものではなく、会計の論理で制度そのものをもう一度見直して、そしてそこで発生しているであろう債務をオンにするかオフにするか、そうした議論をしているわけです。

ここでは IFRS の問題は必ずしも直接の問題にはなりませんが、いずれ問題になるでしょう。国民が拠出するおカネと、政府の年金制度から国民が受け取るベネフィットと、そこに不等価交換があれば、ノン・エクスチェンジ・トランザクションとして会計上の対象にならないと言われてきました。しかし、国民が一定の拠出をし、一定加入期間を満たせば、将来拠出額を超えるベネフィットを受けた場合、これを不等価交換だから会計上ノン・エクスチェンジ・トランザクションとしてよろしいのかどうか、という議論ですね。政府が負担すべきコミットメントを会計上どのようにとらえるのかどうかという問題ですが、これは企業会計上の問題とつながっております。

当年度単年度に限って国が支払われるべき給付が未払いならば、その未払いの部分に限ってオンバランスしなければならないという、デュー・アンド・ペイアブル・アプローチ（支払い期限方式）でアメリカも日本も行っているのですが、議論としてはそれで終わりではなくオフバランスであっても、その実態についての公会計の財務報告はどうあるべきか、というアメリカの現在の連邦財務会計基準の方向で、国際公会計基準でも検討される可能性があるかもしれません。

たとえば、財務報告の体系のなかの MD & A において、給付と資金の予測、プロジェクションといっておりますが、それをどのように組み込んでいくか。米国の現行基準では、70 年間のプロジェクションを MD & A のなかで開示されてい

ますが、そこでは制度それ自体が将来 70 年間維持できるかどうかという持続可能性を予測した情報を入れなければ財務報告として意味がない、という観点から体系化されています。

結論は 5 頁にいくつかまとめましたが、一つは、さきほど述べました 2 番目の問題にかかわりますが、公的セクターでも資金調達の問題があると、企業会計基準との交錯性が高まっていくのではないか、という当たり前の結論です。

反対に、出資者サイドあるいは受給者サイドから見ると、ソブリン・ウェルス・ファンドのサンチャゴ原則では透明性を高めるとかそういう言い方しかしておりませんが、透明性を高める一つの重要な制度として財務報告制度がますます位置づけられているということです。

最後に第三のケースになれば、公的年金制度を含む社会保障制度、さらには社会保険制度の公会計はどうあるべきかという問題であり、上述した二つのケースに比べて、政府財政と政府会計に密接につながる問題であるようです。ここでも国民に対する年金債務の認識をめぐって、負債概念に関してすでに相当な程度に開発されている企業会計基準、特に IFRS の基礎概念の継受が決して多くはないとしても事実として認められてきています。そこでは公会計の会計認識の基礎となる交換取引と非交換取引の識別だけでは問題の解決にならないとされて、公会計制度の目的にまでさかのぼって検討される段階にきているように思います。そこでも新たな交錯の契機がみつめられるかもしれません。

以上のとおり私の担当する研究課題の報告をごく簡単にまとめました。

