

第7章 取引の識別と負債の認識問題をめぐる公会計問題

今 福 愛 志

I 検討課題

公会計基準、とりわけ国際公会計基準（IPSAS）の意義を検討する時、企業会計基準のそれと異なり、接近するための方法をどのように立て、仮説をどのように設定するのは存外、難しいように思われる。そうした方法と仮説の設定を明確にしないまま検討される時、公会計基準をめぐる事態の推移に引きずられ、それを単に「IPSASとIFRSの収れん、ないし接近」として見るか、それとも現金主義から発生主義へ¹⁾、あるいは収益費用アプローチから資産負債アプローチへの転換として、もっぱら会計技法か会計観の移行としてとらえ、検討することになる。

一見、IPSASの「小さな」問題であり、それ自体をあつかえば充足しているようにみえて、なにか「大きな観点」を前提としなければ、問題を明らかにできないのではないか、という疑問におそわれる。ここでいう「大きな観点」とは、パブリックセクター、とりわけ国（そして地方自治体）と国民（ないし住民）の関係をどのようにとらえるのか、あるいはその関係がいま国内外でどのように変容しているのか、というとらえ方の問題である²⁾。それが公会計基準の枠組みを規定する大きな要因になっているのではないか、という仮説の設定である。企業会計（制度）の研究とことなり、どんな小さな公会計問題であれ、この観点にたった明示的な検討をおこした時、公会計基準研究は矮小化された結論をみちびくことになるであろう。

以下で検討する課題は、いまIPSASで問題のひとつとなっている「交換取引と非交換取引をめぐる識別」問題を上述した観点からみた時、どのように解釈できるかを明らかにしようとしたものではあるが、それはひとつの仮説にすぎず、その詳細な検証はつぎにまたねばならない。

II 2つの取引の識別問題における展開

IPSASが、非交換取引（exchange transactions）と交換取引の識別問題に関して初めて本格的にあつかった基準はIPSAS23（2006）である³⁾。その理由は、非交換取引からの収益（税、譲渡）がほとんどのパブリックセクター・エンティティに関する収益の大多数をしめているのにもかかわらず、それに関する（とくに課税という収益の認識・測定に関する）GAAPが存在していなかったことにある。

これまでの基準によれば、2つの取引を識別する基準は、譲渡された資産を受け取る側がコミットメントに明記された目的どおり使用しない場合⁴⁾、譲渡する側に対して返還義務が

あるか否かにある。返還義務がコミットメントに明記されていれば、それは収益ではなく負債となり（これを付帯条件（conditions）という）、交換取引として識別される。一方、返還義務がなければコミットメントの単なる目的拘束（restrictions）とみて非交換取引となり、受領時に収益となる。

この基準には2つの基本的な問題が生ずる。第1に、近年のパブリックセクターの取引には、さまざまなパブリックセクターの設立と役割の分担がみとめられ、その実態の変化を取引の識別という観点からどのようにみるか、という問題である⁵⁾。

第2のより重要な問題は、国（と自治体）と住民との間でかわされるコミットメント、とりわけ社会保障などGDPや財政支出にしめる割合が極めて高いさまざまな公的支出に関わるものは⁶⁾—これが次節で検討される「社会給付」の会計基準問題である—、国はもちろん住民からみて無限定に非交換取引であると識別してよいか、という問題である⁷⁾。

この問題をあらためて検討した国際公会計基準が、IPSASB 諮問書「収益と非交換取引の費用の会計」（2017）（以下、CPと略記する）である⁸⁾。CPについてはすでに石田教授による詳細な紹介と検討がなされている⁹⁾。教授は、CPがIFRS15号「顧客との契約から生じる収益」の基礎にある履行義務概念にもとづいて構成されていることに関して、つぎのように結論づけている。「[パブリックセクターがかかわる取引は-引用者] IFRS15が対象とする対価と交換に財・サービスを交換する取引とは性質が大きく異なり、かつ、履行義務の識別は私企業以上に困難が予想されることから適切とはいえない・・・」。(p.1)

たしかに、私企業とパブリックセクターの取引とは、目的にてらしても異なることはいうまでもないが、取引に関与するエンティティのあいだの関係—それを「取引」という言葉であらわせば—「共通する」側面があるのではないか、という視点は無視できないであろう¹⁰⁾。

それゆえ、石田教授は交換取引だけでなくCPがIPSAS23のタイトルでなく「非交換取引費用」をくわえて問題を総合的にとらえようとしている点の意義、そしてCPの最大の論点はなにかについては、関心の外である。その結果、収益・費用と資産・負債の認識が同列にあつかわれ、構成の出発点がなにかについては関心がおよんでいない。また、次節で検討されるIPSAS42「社会給付」における債務（そして費用）の認識が、CPの意義を考えるうえで無視できない課題であるという点についても、論じられていない。

上述したとおり、CPは2つの取引の識別基準を解くカギのひとつとして、資源の提供者たる国、資源の受領者でありサービス提供者たる行政エンティティ、そして受給者である国民という3者間の関係のとらえ方が位置づけられている（para.1.7, 6.22）。もちろん、この関係は企業でも認められるが、パブリックセクターではその取引の量も規模も質もはるかに大きいゆえに、あらためて考えなければならない（para.4, 26(b)）。

この3つのセクターをめぐる会計問題は、すでに「会計技法と財政の錯覚」という観点から「隠れ債務」（hidden borrowing）の問題として検討され、その典型としてヨーロッパにお

ける公的年金があげられ、つぎのように述べられている。「将来の年金給付の債務は負債とはみなされていない。政府が給付補償の見返りとして年金〔私的年金—引用者〕を引き継ぐ時であっても、引き継ぐ資産は収益とみなされる。」¹¹⁾

さて、CPの論点を3つのエンティティをめぐる関係においた時、交換取引と非交換取引の識別を決める要素はなにかが、つぎの問題となるであろう。2つの取引のどちらかに識別する場合であれ、収益あるいは費用と認識されるかどうかは、負債の認識をどのようにとらえるかどうかによるであろう。

それゆえ、CPにおいても、パブリックセクターの収益認識に対してIFRS15の履行義務の拡張をはかりながら、前述したこれまでの基準—目的拘束か付帯条件のいずれに属するかどうか—に比べてより広義で汎用性のある履行義務が負債を認識する条件とさだめたと考えられる (para.4.32)。

以上のCPの検討から導かれる論点は、交換取引と非交換取引との識別を前述した目的拘束と付帯条件にもとづく基準ではなく、債務概念—履行義務概念—を基礎とした負債概念の体系化にある。それゆえ、上述した3者間の関係におけるサービス提供エンティティが、IFRS15号にしたがって、本人 (principal) ではなく資源提供エンティティの代理人とされれば、履行義務は認識されず、非交換取引と識別される (para.4.35)。

Ⅲ 社会給付をめぐる非交換取引の負債の認識

前節で述べたとおり、非交換取引と交換取引の識別には財・サービスの提供と受給に関連して3つのエンティティをどのように位置づけるかがカギとなる。財の提供、その受領とサービスの提供については、パブリックセクター間をめぐる取引の履行義務の有無によって2つの取引が識別される。一方、財・サービスの受給者とパブリックセクターとの間の取引の識別については、いくつか新たな問題が生ずる。

なぜなら、ガバメントたる国と受給者たる住民とのあいだの社会保障をふくむさまざまな財・サービスの受給を「取引」という概念をもとに、公会計問題としてとらえることは適切かどうか、という問題である。政府による市民に対する財・サービスの提供は「取引」—履行義務の有無—としてみるのではなく、それとは「異質の」市民に対する国の責任—福祉国家としての責任—から導かれるべきものとしたら、あるいは世代間の所得分配であるとみれば、それは公会計の領域外の問題である。

2019年1月、懸案のこの問題に関するIPSAS42号「社会給付」が公表された¹²⁾。それによれば、かりに公的年金をふくむ社会給付を「社会契約アプローチ」としてみれば、つぎのとおりとらえられる。「このアプローチによれば、政府による社会給付を提供する義務と、個人または家計が給付を受けるために税金等を支払う継続的な義務とはコミットメントであって事実上、相殺されるもの」と理解されている¹³⁾。

しかし、このアプローチは最終的には否定され、2つのエンティティのあいだの関係—「取

引]—を債務と費用の認識の問題としてとらえた、義務発生事象アプローチが採用されている。その時、「法的に拘束力のない」債務をどの時点で負債として認識するか、という問題が主題となる。

IPSAS42号の目的は、それまで住民への教育、医療から失業保険、年金にいたるまで広範にわたる支出を、それに見合う対価と直接的には関係がないとみて非交換取引として識別されてきたのに対して、そうした大半の非交換取引から交換取引としての性格をもつものを取り出して、債務を認識するための基準を導きだすことにあった。

そのためのキーコンセプトが社会給付 (social benefits) 概念である。これは、IPSASがどのようにして非交換取引を債務の認識にいたるのか、その論理を明らかにしている。まずは社会給付の定義によれば：

「5. 社会給付とはつぎのものに提供される現金の移転である。

- (a) 当該制度の適格要件を充足する個人および (または) 家族
- (b) 社会的リスクによる影響を軽減するもの
- (c) 社会全体の必要性にかかわるもの。」

また、上記の (b) の社会的リスクの定義については、「つぎのような事象または状況である。(1) 個人そして (または) 家族の福利に負の影響をおよぼす特徴をもつもの一例：年齢、健康、貧困、雇用、(2) 個人 (または) 家族がその財産に追加資金を必要とする時、または所得の減少する時のように福利に負の影響をおよぼす場合 (para.5)¹⁴⁾。さらに、パブリックセクター・エンティティが社会給付制度に関して負債を認識しなければならない要件が2つあげられている。

- (a) 当該エンティティは、過去の事象に由来する資源の流出に関して現在の負債を負っていること、
- (b) 現在の負債は、パブリックセクター・エンティティの一般目的財務報告の概念フレームワークに定められているとおり、一般目的財務報告書の情報に関する質的特性を実現し、かつ情報の制約を考慮したうえで測定する。

この2つの要件は、社会給付の公会計問題を概念フレームワークにおける負債の概念にてらして位置づけられている。

つぎに、資源提供エンティティたる国とサービス享受者たる住民のあいだのサービスの提供をめぐる生ずる負債が認識されるさいの、社会給付の範囲が検討されている。それにはまず集合サービス (collective services)、すなわち国防、国際関係、治安・安全にかかる国民へのサービスは (para.6.11)、当該サービスがすべての個人に提供され、個人はそれを拒否できず、個人のサービスの受領が他の人へのサービスを減じないという理由から、国の債務は発生せず、非交換取引とされる。

また、前述した社会給付のうち、誰もが利用可能な医療、教育もまたその利用に資格要件がない限り、非交換取引となる。問題は雇用保険、年金のうち、国民が一定の額を一定期間

にわたり拠出することによって受給される適格要件を取得するような社会給付をめぐる債務の認識問題である。

もうひとつ重要な要件は、社会給付が現物支給ではなく現金による時にかぎり会計の対象となることである。したがって、給付が現金でなくクーポンによる場合、それは公会計上の問題にならない。なぜなら、上述された社会給付の定義により個人と家計が、自らの負の福利を補填するうえで決定権を有する現金のみを会計上の負債認識の対象としているからである¹⁵⁾。

いいかえれば、誰もがサービスを利用可能であり、受給の資格要件が必要としないもの、あるいは国が現物またはクーポンで支給するものは債務（したがって負債）として認識されないことになる。一方、個々の住民が特定の給付に一定期間にわたり拠出することにより取得する資格要件を充足した時—したがって災害時などを原因として発生する財・サービスの給付は除外される—、支給される現金は個人が自由に使用する権利をもっているがゆえに、負債が認識されなければならない。IPSAS42号は現金給付のみを公会計基準の負債認識の対象とする理由を「個人と家計の現金の自由な使用の決定権」にもとめて、それ以上の理由については十分な検討がなされていないが、冒頭でしめした公会計基準の論理を考えるうえで、重要な論点のひとつとなるであろう。国から支給されたものであっても、現金支給は公会計基準にとっては国と住民との関係を債権債務の関係として「擬制」して、負債の認識にみちびく論理を構成しているといえるかもしれない。

一方、IPSAS42号の社会給付をめぐる結論は、社会給付という新たな概念にもとづいて負債と費用の認識にみちびく論理に対しては、批判がある。

それによれば¹⁶⁾、EU諸国の公的年金の債務を公会計がオンバランス化をはかろうとするのは、パブリックセクター・エンティティの会計は残余利益を毎期、株主に配分することが期待されているのではないから、つぎの理由で整合性を欠くと批判する。すなわち、公的年金債務の問題は現在と将来の財政の問題であり、公的会計基準がそのオンバランス化をはかれば、債務の財源のあり方に影響をおよぼし、結局は年金マネジメントのために資金を投機的な運用をまねく原因になるという。それにしても、上述したIPSASの社会給付の会計基準は上述した社会契約アプローチを否定し、不十分であれ負債の認識への道をひらく基準をなぜ公表したのであろうか。

IV 公会計基準における取引の識別基準の問いかけるもの

IPSASBから公表された、2つの取引—交換取引と非交換取引—の識別基準の目的は、一見すると単なる取引の識別基準をみちびく体裁をとってはいるが、まだ途上にあるとはいえ2つの点で新たな識別基準を提起しているように思われる。

ひとつは、パブリックセクターにおける活動の大半が非交換取引といわれる不等価取引であるとはいえ、そこには国が負うべき義務—履行義務—があるとすれば、その取引の意味を

あらためて考えなければならない、という点である。

同時に、本稿では指摘するにとどめたが、財とサービスの授受をめぐるパブリックセクターのあいだの関係の変化である。すなわち、財の提供とサービスの提供が同じエンティティから分離して別のエンティティに委譲される時、その関係を IFRS15 号でいう、「本人」と「代理人」の関係として「擬制」するならば、そこにはふたたび履行義務をめぐる負債の認識問題が登場する。それは新たなアカウントビリティ問題がうまれる可能性が認められるであろう。

一方、本稿でしめした3層の関係においても重要な受給者たる住民へのサービスの提供を、公会計基準は国としての義務をどのようにとらえるか、という最重要な問題が残っている。とりわけ社会保障給付に代表される給付を、公会計基準は取引の識別という基準で検討することが妥当かどうか、という問題である。IPSAS42号「社会給付」は、その体系が明確でないとしても、一定の条件のもとで給付が負債（したがって費用）の認識対象となること、さらに認識対象となる給付が「特定の」個人と家計に直面した所得減額を補償する「具体的な」事実を対象としていることにてらしても、公会計基準は新たな論理を提供しているといえよう。なぜなら、公会計基準は、住民に対するなにを義務の対象とするのかを識別しなければならず、そのためには国の住民に対する義務のあり方という「基本的な」とらえ方が必要となるからである。

こうした動向は、IPSAS においても財務諸表本体でなく財務報告のレベルでさまざまなかたちで展開されている。その一つが財政の持続可能性報告における社会給付情報の報告である¹⁷⁾。ここでは、社会給付に関する将来のインフローとアウトフローの報告に限定されてはいるが、それが将来の負債の認識の論理にどのような影響をあたえるかについても、企業会計基準であれ、公会計基準であれ、会計の方向性にてらすと考慮しなければならない問題ではある。

以上述べたとおり、取引の識別基準をめぐる IPSAS の議論は、負債（そして費用）の認識という会計の従来の問題をあつかいながら、パブリックセクターと住民との関係をコミットメントとしてみた時、認識されるべき「現在の債務」たる負債を財務報告にどのように表わすか、という基本的な問題を対象としなければならないことを示唆している。

注

- 1) 政府会計の基礎概念としての発生主義の意義についての検討は、たとえば、つぎを参照。小林麻里「政府会計の基礎概念」大塚宗春・黒川行治編『体系現代会計学9 政府と非営利組織の会計』中央経済社、2012年。

発生主義を会計（学）界の枠内でとらえ、位置づける上記の接近法に対して、パブリックセクターにおける発生主義会計の導入を新自由主義に関連づけて位置づけるアプローチについては、つぎを参照。Ellwood, Sheria, and Susan Newberry, "Public sector accrual accounting: institutionalizing neo-liberal principles?," *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, No.20 No.4, 2007.

上記の論文によれば、発生主義会計の導入と新自由主義との関連について次のように述べている。「英国とニュージーランドの両国は、新自由主義的改革を実施し、そしてプライベートセクターの投資を促進し、貿易の自由化を意図してきた。発生主義会計の導入は、両国の目玉のひとつであり、発生主義会計の利用により生ずる可能性のある、さまざまな利益が主張されてきた。」Ibid., p.554.

- 2) 国家と国民との関係としてみるか、市民ないし住民との関係としてみるかは、公会計基準の基本的な問題のひとつである。国家と政府と市民との関係については、つぎを参照。ウエンディ・ブラウン著（中井亜佐子訳）『いかにして民主主義は失われていくか』（みすず書房、2017年）。そこでは、市民性^{シテイスンシップ}という言葉が、民主制のあり方にかかわる重要なタームとして使われている。しかし、本稿ではこの問題に立ち入らないが、この問題意識は共有している。
- 3) IPSASB, IPSAS23, *Revenues from Non-Exchange Transactions*, December 2006. 基準では交換取引と非交換取引に関して、それぞれつぎのように定義されている。「交換取引とは、あるエンティティが他のエンティティから資産、サービスを受領した時、あるいは負債を完済する時、その対価としてほぼ同等の価値あるもの（主として現金、財、サービス、資産の利用という形態のもの）を直接に提供する取引をいう。」「非交換取引とは、・・・あるエンティティが他のエンティティから価値あるものを受領するがその対価としてほぼ同等の価値あるものを直接に提供しない取引、あるいは他のエンティティに対して価値あるものを提供するが、対価としてほぼ同等の価値あるものを直接に受領しない取引をいう。」(para.7)
- 4) ここではアレンジメントでなくコミットメントという用語を使用している。なぜなら、公会計基準の問題をコミットメントという概念—エンティティのあいだでかわされる約束—であらためてとらえようとしている。コミットメントの財政における意味については、つぎを参照。加藤創太・小林慶一郎編著『財政と民主主義 ポピュリズムは債務危機への道か』日本経済新聞社、2017年、第3章。
- 5) 後述するとおり、この移行の前提には、財政支出する主体とサービス提供主体との間のエンティティの分離がある。つぎを参照。Bandy, Gary, *Financial Management and Accounting in the Public Sector*, Routledge, 2011, p.206. 後者のエンティティのひとつはイギリスでは公的給付エンティティ（Public Benefit Entity）といわれる。PBEとは、「その主たる目的が一般国民に対して財またはサービス、あるいは社会給付を提供することにある、報告エンティティとして定義される。そこでは、リスク資本が提供される理由は、持分所有者に対して財務収益を獲得する意図ではなく上述した主たる目的を支援するところにある。PBEには、通常はつぎのものがこの定義にふくまれるとするのは、合理的である。慈善事業、登録済み社会的地主、そして多くのパブリックセクター・エンティティ。」“Public benefits entities-For the public good,” *Accountancy Dailey*, 1 November, 2005.
- 6) Rhoda Brown, S. Ellwood, A. Conrath-Hargreaves, The conceptual underpinnings of recent advances in international public sector accounting standards: Developing a standard for social benefits conference contribution, p.3.
file:///C:/Users/aishi/Desktop/The%20conceptual%20underpinnings%20of%20recent%20advances%20in%20international%20public%20sector%20accounting%20standards%20%20Developing%20a%20standard%20for%20social%20benefits.html2018
- 7) この背景には、社会保障に対する国家の役割はなにかが国際的に大きな議論を呼び、それが会計基準に少なからず影響していると推測される。つぎを参照。ヤシャ・モンク著、那須他訳『自己責任の時代 その先に構想する、支えあう福祉国家』2019年、みすず書房、第5章。
なお、以下は公会計上、2つの取引を識別する意義を取りたてて認めていない。
「企業の経済活動は、交換取引であり、市場での評価を受けているため、企業会計は収益から費用を控除した利益で、企業活動の純成果に関する会計情報を提供できる。一方、国の経済活動は、非交換取引であり、市場の評価を受けていないため、公会計において企業会計の利益又は純資産の増減に相当するものは、調達した資源と使用した資源の差額に関するフロー、ストックの会計情報にすぎず、公会計は政府活動の純成果に関する会計情報を提供できない。」山浦久司監修、東信男著『政府公会計の理論と実務』白桃書房、2016年、3頁。
- 8) IPSASB, Consultation Paper, *Accounting for Revenue and Non-Exchange Expenses*, August 2017.

- 9) 石田晴美「公的部門における非交換収益および非交換費用の会計処理の検討～IPSASB, CP「収益および非交換費用の会計処理」(2017)の批判的検討を中心に～」『文教大学 経営論集』Vol.4, No.1 (March 2018). つぎも参照. 拙稿「社会給付の負債のオンバランス化をめぐる国際会計基準の論理」『産業経営研究』日本大学経済学部産業経営研究所, 第40号 (2018.3).
- 10) これは, IPSAS と IFRS とのあいだの取れんの問題ではなく, 両者に共通する会計のとらえ方にかかわる問題でもある. 本稿では論じないが, つぎはそうした観点にたつて, 公会計であれ企業会計であれ, 会計を構成する共通する「4つの様式」にもとづいて政府保証の会計問題について検討している. 4つの様式はつぎのとおり. ①領域の設定 (territorializing): 報告される政府 (または企業) とはなにかという領域の設定, ②仲介 (mediating): 各領域に関与する, さまざまなアクターと組織の連携と協同を可能にするための会計数値の比較可能性を維持する役割, ③裁定 (adjudicating): 会計は計算可能な領域のパフォーマンスを評価の基礎となる役割をはたす役割, ④主体化 (subjectivizing), いいかえれば組織主体としての履行債務の果たし方: 組織と個人が規制と他の制御を受けながら, 自らに課せられた履行義務 (obligations to perform) をどのようにして果たすのか, という課題に対する会計の役割.
- Heald, David, and Ron Hodges, "Accounting for government guarantees: perspectives on fiscal transparency from four modes of accounting," *Accounting and Business Research*, 2018, Vol.48, No.7, pp.783-804. なお, この考えかたの原典はつぎを参照. Miller, Peter, and Michael Power, "Accounting, Organizing, and Economizing: Connecting Accounting Research and Organization Theory," *The Academy of Management Annals*, 2013, pp.555-603. 本論文については, つぎも参照. 金森絵里「原発事故責任と「経済化」と会計」『會計』2020年8月.
- 11) Irwin, Timony C., *Accounting Devices and Fiscal Illusions*, IMF Staff Discussion Note, March 28, 2012, p.6.
- 本論文の問題意識は, 財政赤字と負債の認識の問題でもある. すなわち, 「政府が財政を削減しようとする時, 支出のカットや増税に代えて会計操作を利用して, 実態がないのに変化したと錯覚させたり, 実態よりも大きく変化したと思わせたりする. たとえば, 政府は時に資産の売却や借入を収益として処理したり, 時には当然支払うべきものを負債として認識せずに繰り延べたりする. これらケースでは, 将来の財政赤字を食い物にして初めて, 当年度の赤字が削減される.」上記の要旨 (executive summary) も参照.
- 12) IPSASB, IPSAS 42, *Social Benefits*, January 2019. 本基準とこの公開草案についての詳細は, つぎを参照. 拙稿「社会給付の債務認識をめぐる公会計福の国際的動向—国際会計基準審議会 (IPSASB) 諮問書「社会給付の認識と測定」(2015)をめぐる—」『産業経営プロジェクト報告書 会計改革の理論・制度と課題』第40-2号 (2017.3), 日本大学経済学部産業経営研究所.
- 13) 詳細は上記の拙稿の65頁以降を参照.
- 14) 基準42号の定義では, 公開草案63号の段階で社会給付の定義の第4要件 (d), 「国民だれもが利用可能なサービスでないもの」が削除されている. いいかえれば, 前節で対象とされた公的年金制度のうち, 「拋出型または部分的拋出型」に限定されていたものが, 基準42号では合意がえられず, 社会給付全般を対象とする会計基準のかたちをとるかのような規定となっている. 基準42号の「結論の根拠」は, この点についてつぎのように述べている. 「BC23 公開草案63号は社会給付の範囲から集合財と国民だれもが利用可能なサービスをとくに除外した公開草案63号に対するコメントレターのほとんどは, これを支持している. この定義により, 社会給付と国民だれもが利用可能なサービスとの識別が明確に定義された.」ところが, 少数派のコメントレターはこれら2つの識別は難しいと答えている. その結果, 「IPSASBは公開草案63号の社会給付の定義は明確さを欠くと結論づけた.」(BC26)
- 15) 基準42号の適用指針のなかでつぎのように述べている. 「パブリックセクター・エンティティがクーポンまたは補償にともなう払い戻しをおこなう場合, 個人および (または) 家計は給付の使用に関して自由裁量権をもっていないからである. それに対して, 社会給付は, それ以外の源泉から得る所得と区別することなく使用できる現金の移転である.」(AG4)
- 16) たとえば, つぎを参照. Biondi, Yuri, and Marion Boisseau-Sierra, "Accounting for pension obligations in the European Union: A case study for EPSAS and transnational budgetary supervision," *Accounting, Economics, and Law*, A Conviction, Volume 7, Issue 3, 2017, pp.1-36.
- 17) IPSASB, Recommended Practice Guideline, *Reporting on the Long-Term Sustainability of an Entity's Finances*,

July 2013, para.11.

[注記]

本論文は、『會計』（2020年8月）に本プロジェクトの成果の一つとして公表されたものに加筆修正したものである。