

〈論文〉

我が国公会計改革の動向について

臼井邦彦

On the Governmental Accounting Reform in Japan

By Kunihiko Usui

Abstract

Recently, in this country, Ministry of Internal Affairs and Communications (MIC), Ministry of Finance (MOF) and the Japanese Institute of Certified Public Accountants (JICPA) have published the guidelines on the designing of the central and local governmental accountings respectively. Their objects are mainly to achieve the accountability and efficiency in public-sector.

Except for the Special Account, the guidelines of MIC and MOF require the publication of the financial statements by the balance of the basis of the rights and duties, single-entry bookkeeping, acquisition cost basis and net assets that subtracted gross liabilities from gross assets but insufficient for the efficiency in public-sector.

On the other hand, the guideline of JICPA requires the publication of the financial statements by the accrual basis, double-entry bookkeeping, fair value basis and taxpayer's equity that subtracted gross liabilities from gross assets.

However, the assumption that all tax is investment in Governmental equity by taxpayer is unacceptable.

はじめに

近年、国内外において、公共部門の会計（以下、本稿において「公会計」という。）制度に関する重要性が認識され、機能の充実が求められている。特に我が国では、2005年度末に、国の公債依存度が41.8%を超え、国債費が22.4%を超え、国と地方の公債累積残高が774兆円もの規模に達し、その規模がますます増加しつつある厳しい財政状況にある。このような傾向は、Buchanan = Wagner [1977]によれば、民主主義的政治制度の下で、均衡予算原則を排除した、不均衡予算を弾力的に利用するケインズの的もしくはケインズ派の財政政策がとりいれられた場合、実質的に減税される人々や政府からの便益の流入増加を期待する人々、あるいは雇用主、投資家、不動産業者、官

僚等の総需要の増加で自分の経済的立場が改善される人々が赤字予算を直接的に支持する結果として生ずる財政赤字の傾向が、財政赤字のインフレ促進という将来の創造的不利益はあっても、私的財に対する公共サービスの現在の価格の相対的低下という納税者の直接的な利益（財政錯覚）をもたらすが故に、好況時で本来ならば黒字予算をたてるべきときに、選挙による当選という私的利益を追求する議員が財政錯覚を利用して人々の赤字予算の要求を受け入れてきた固有の結果である¹⁾。そのまま続くと、現在世代が便益を受けている財政赤字の膨大な負担を現在世代が負わず、将来世代へ転嫁することになる。これを可能な限り防ぐためには、公共部門の効率化が急務であり、そのひとつの手段が財政規律の強化と財政の透明性の向上であり、非効率の1要因であるといわれている現金主義と単式簿記に基づく公会計を抜本的に見直す必要があるだろう。

このような傾向の下、我が国総務省（旧自治省）が1999年6月に発足させた「地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会」は、2000年3月に地方公共団体の貸借対照表の作成指針として「バランスシートの作成手法について」（いわゆる「総務省方式」）を公表し、次いで2001年3月に民間企業の連結貸借対照表と損益計算書に相当する行政コスト計算書と地方公共団体全体の貸借対照表の作成指針として『「行政コスト計算書」と『各地方公共団体全体のバランスシート』に関する報告書』（以下、本稿において「総務省報告」という。）を公表した。以後、2001年12月における東京都の「機能するバランスシート」のように、多くの地方公共団体が「総務省報告」に準拠して、「企業会計的発生主義」に基づく財務諸表の作成を試みている。また、日本公認会計士協会は、2001年7月に「公会計概念フレームワーク検討プロジェクトチーム」を発足させ、2003年3月に「公会計概念フレームワーク—公共部門の財務諸表の作成・報告及び予算編成にかかる概念的基礎—」（以下、本稿において「概念フレームワーク」という。）を討議資料として公表した。さらに、我が国財務省の財政制度等審議会は、「公会計の担うべき意義、目的を検証するとともに、公会計として開示すべき情報等に関し総合的な検討を行うことを目的」として、2002年11月に「公会計基本小委員会」を設置し、2003年6月に「公会計に関する基本的考え方」（以下、本稿において「基本的考え方」という。）を公表した。

本稿の目的は、総務省の「総務省報告」、日本公認会計士協会の「概念フレームワーク」および財務省の「基本的考え方」を比較検討することにより、我が国の公会計制度の改革の方向と問題点を検討することにある。

1. 公会計の歴史

公共資金に対する会計責任の概念の期限は古代エジプト王国の時代にまでさかのぼることができる²⁾。また、紀元前2000年頃の中国において、歴史的に記録し、予算統制と独立的な政府高官による監査を伴った精緻な公会計の形態が存在しており、17世紀のスウェーデンと18世紀のオーストリアは近代的な企業会計システムと比較できる政府会計を開発していた³⁾。ヨーロッパでは、かつて

国の歳出入について、国王が国会の承認を得ずに自由に決めていたが、民主主義が発展するにつれて、1215年のイギリスのマグナ・カルタ第12条による租税の徴収について事前に国民代表の承認を必要とする原則が成立し、次に1688年のイギリスの名誉革命による平時の軍事費と軍事費以外の諸経費について国会の承認を必要とする原則が確立されることにより、歳出入について国会や国民の代表者の承認を求める制度が発達した。18世紀のフランスでは、王室資金の破綻や勘定の混沌とした状態を国民に知らしめることにより1789-1799年のフランス革命の原因のひとつとなった、アンシャン=レジーム体制末期の大蔵大臣による財政の公開が歳出入についての国会や国民代表の承認と国民への公開を義務付ける「財政民主主義の原則」の発展を示し、19世紀にはこの原則が確立された。イギリスでは1787年の「整理公債基金法」により、政府活動に関する「包括的財務報告書」が1802年以降、毎年公表され、1804年からは予算システムが導入された⁴⁾。アメリカでは1789年に法律で財務長官に公的収支の管理、見積もり、報告を要求し、①歳入の改善・管理と公債の償還に関する計画案の作成、②歳入・歳出予算の作成と報告、③歳入徴収の監督、④会計の記録・説明・報告書の作成様式の決定、⑤規定された範囲内での国庫支出に関する許可の付与の5つの責任について定めている⁵⁾。

以上のとおり、ヨーロッパでは、18世紀にすでに公会計の基礎が築かれ、「当初徴税にウェートを置き、行政管理機能が付随的な機能として位置づけられていた。しかし、公会計は住民の権利意識の向上と共に時代の要求に対応しながら発展し、予算が管理的用具となり、次期の収支計画を策定するまでに発展した」のである⁶⁾。ただし、A. Smith [1776]に見られるように、当時の人々が要請する政府の機能は、国防、司法、公共土木事業という、社会資本整備のための資源の最適配分もしくは資源配分の調整のみの小さな政府もしくは夜警国家であった。したがって、18世紀の資源の最適配分のみの機能に、富裕階級と貧困階級の格差是正のために19世紀後半に人々により要請された所得再分配機能と1929年の世界大恐慌を契機とするJ. M. Keynesの不況対策として20世紀前半に人々により要請された経済安定化機能の2つを加えた、現代の政府の機能とは異なる。

公会計を近代的公会計と非近代的公会計に区別するとすれば、その区別の基準は、菊池祥一郎 [1986]によれば、企業会計と同様に、公会計領域に発生主義会計を導入しているが、企業会計と異なり、発生主義会計の可変的な適用を土台にして、基金会計 (Fund Accounting) と予算会計 (Budgetary Accounting) というユニークな会計思考と手法を展開し、これに基づく公会計原則を形成しているか否かである⁷⁾。すなわち、支出目的が特定される財源を「基金」と称して、各々の基金をその会計実体とみなし、各々の基金の性格に応じて発生主義会計を可変的に適用することにより基金会計システムを形成し、そのうえで法的予算システムの下で法的予算数値と実績数値を比較・統制し得る予算勘定を設定し、予算会計システムを形成させるのである⁸⁾。

アメリカにおける近代的公会計の原点は、1900年代に入り、当時の都市行財政上の多発したスキャンダルに対する都市住民の改革運動を契機として作成された、一般勘定、資本勘定、減債基金、信託基金から成る基金会計と予算会計と発生主義会計の3つの近代的公会計の要素を備えた1913年

の『都市会計ハンドブック』(*Handbook of Municipal Accounting*)であり、最初の公会計原則は、1929年の世界大恐慌により創設を促された「アメリカ都市会計委員会」(The National Committee on Municipal Accounting)による1934年の都市会計原則試案であったが、都市会計原則の基本的概念と手法が都市のみならず連邦政府や都市以外の地方政府にも支持され、導入されたことにより、この委員会は、1949年に、都市会計を公会計に改称し、「アメリカ公会計委員会」(The National Committee on Governmental Accounting : NCGA)となった⁹⁾。NCGAは1968年の『公会計、監査および財務報告書』(*Governmental Accounting, Auditing and Financial Reporting : GAAFR*)の中で13の公会計原則を内容とする1968年公会計原則(GAAFR原則)を公表し、アメリカ公認会計士協会により「一般に認められた会計原則」(GAAP)として承認された¹⁰⁾。1974年にNCGAは委員会(Committee)を審議会(Council)へと改称し、1977年から1984年までに7つのステートメント、11の解説書、1つの目的に関する報告書を公表した¹¹⁾。一方、会計基準の調査研究・設定事業の財政的支持母体として1972年に創立された財務会計財団(Financial Accounting Foundation : FAF)は、民間部門の企業会計領域におけるGAAPの制定機関として1973年に財務会計基準審議会(Financial Accounting Standards Board : FASB)を設立し、公共部門のうちの州・地方政府会計領域のGAAP制定機関として1982年に現在の公会計基準審議会(Governmental Accounting Standards Board : GASB)を設立したが、GASBはNCGAの基本線を変えないといわれている¹²⁾。

我が国の場合、1875(明治8)年に大蔵省が出納記帳の方法を全て複式簿記に改め、1879(明治12)年には全ての官庁の金銭出納記帳が複式簿記によることになったが、1889(明治22)年にドイツ連邦の欽定憲法を規範として発布された大日本帝国憲法の付属法規として1890年(明治23)年に施行された会計法では、ドイツ官房学における現金主義と単式簿記に基づくKameralismus簿記へと変化し、以後、現在に至るまで現金主義と単式簿記に基づくKameralismus簿記が、我が国の公共部門の会計制度として現在まで続くことになった¹³⁾。

現在の我が国公会計は、国会による予算のコントロール下にあり、国会で議決された予算の厳格な執行が求められるので、財政法に定められているとおり、客観性や確定性等の特性を有する現金の授受の時点で収入と支出の認識をする「現金主義」が採用されている¹⁴⁾。ただし、これは収入と支出の記録計上時点を決定する基準としての現金主義であって、企業会計における収益費用の記録計上時点決定基準としての現金主義とは異なる。また、会計年度に帰属する収入支出について、債権債務の発生の事実を基準とした「発生主義的年度所属区分」を採用しているため、その年度の収入支出に計上されるべき債権債務について、可能な限りその債権債務の現金収支が実際に完了したうえで決算をするために、「出納整理期間」が設けられている。それは通常の収入支出ならばその会計年度末から翌会計年度の4月30日まで、国庫内の移換等の収入支出ならば翌会計年度の5月31日までの期間である。

しかしながら、我が国における公会計に関する研究は、E. Scmalenbachの『動的貸借対照表論』(*Dynamische Bilanz*) [1919] の邦訳(土岐政蔵訳、第11版、1956)で、Kameralismus簿記の箇所

が全て排除されていることが示すように、軽視されてきたといえる¹⁵⁾。この非近代的公会計が近年の政府の肥大化や財政赤字の拡大に伴い、近代的公会計へとつながることになる。以下、総務省の「総務省報告」、日本公認会計士協会の「概念フレームワーク」、財務省の「基本的考え方」ごとに、公会計の目的、公会計の範囲、財務報告指針について、順次比較検討する。

2. 公会計の目的

[1] 総務省「総務省報告」

2001年3月に公表された「総務省報告」は、行政の効率化・合理化等の状況を住民に分かりやすく説明することにより、地方公共団体の住民に対する説明責任を遂行することを行政コスト計算書と地方公共団体全体のバランスシートの作成目的としている¹⁶⁾。行政コスト計算書と地方公共団体全体のバランスシートは、後に詳述するが、概して、それぞれ利潤最大化を目的とする民間企業の個別損益計算書と連結貸借対照表に相当するものである。それぞれがどのようにこの目的を遂行するかについて、具体的には次のとおりである。

(1) 行政コスト計算書

行政コスト計算書は、企業会計的発生主義に基づいた1会計年度ごとの行政上の貨幣的に測定された財務的な収入と費用を示すことにより、読者である住民に対して、性質別・目的別のコストの期間比較、住民1人当たりの性質別・目的別コストの類似団体間比較、目的別行政コストとその分野の収入との比率による分野別行政コスト固有財源から賄われている度合いおよび外部からの財源依存度に関する情報を提供し、地方公共団体全体のバランスシートと併用することにより、資産と行政コストとの比率、例えば、有形固定資産に対する人にかかるコストと物にかかるコストの合計の比率が、資産の効率的活用度に関する情報を提供する¹⁷⁾。

(2) 地方公共団体全体のバランスシート

地方公共団体全体のバランスシートは民間企業の連結貸借対照表と同様に貨幣的に測定された財務的な資産と負債およびその差額としての正味資産を示すことにより、読者である住民に対して、次のような財務上の情報を提供する¹⁸⁾。

① 社会資本形成の世代間比率

現在の社会資本整備の結果である有形固定資産と正味資産の比率によりこれまでの世代が負担した社会資本の割合を示し、有形固定資産と負債との比率で現在の社会資本のうち将来の世代が返済する割合を示す。

② 予算額対資産比率

資産合計と歳入総額との比率により、ストックである資産の形成に充当された歳入の割合を示す。

③ 有形固定資産の行政目的別割合

行政分野ごとの資産形成の比重を把握することが可能であり、他団体との比較により各団体の資産形成の特徴と将来の資産整備の方向性の検討に役立つ。

④ 有形固定資産の行政目的別経年比較

行政目的別に有形固定資産を経年比較することにより、行政分野別の社会資本形成を明確にする。

⑤ 住民1人当たりバランスシート

バランスシートの各項目の数値を住民1人あたりで算出することにより、人口規模に基づく単純な他団体比較を可能にする。

[2] 日本公認会計士協会「概念フレームワーク」

2003年3月に公表された日本公認会計士協会の討議資料「概念フレームワーク」が掲げている公会計（改革）の目的は、第1に、財務的なフローとストックの情報のほか、政府の全般的な財政状況についての受託責任の遂行状況とその結果を表示することを通じて政府の財政運営上の責任を明確にすること¹⁹⁾、第2に、国民、国政担当者、国会議員等、広範な情報利用者の意思決定に有用な情報を提供すること²⁰⁾の2つである。

しかしながら、「概念フレームワーク」は、後述するように、国民（納税者）を委託者かつ受益者、政府を受託者という信託関係で国民と政府を捉え、さらに国民は政府の構成員である内部者でもあると概念付けをしていることを前提に公会計（改革）の目的が展開されていることに注意をしなければならない。

[3] 財務省「基本的考え方」

2003年6月に公表された財務省財政制度審議会の「基本的考え方」は、現行の我が国の公会計制度が、国会の議決を経た一般会計予算、特別会計予算等の各予算を基に財政活動が実行され、その執行実績として各予算の区分に対応した決算が作成されるという予算と決算を中心として、その内容や国庫の状況等に関する詳細な情報を国会へ報告し、国民に開示することに重点が置かれているとしている²¹⁾。

このような現行制度に対して、主に企業会計との比較において、①「ストックとしての国の資産・負債に関する情報が不十分であり、国の保有資産の状況や将来にわたる国民負担などの国の財政状況が分かりにくい」、②「国と特殊法人等を連結した財務情報が提供されておらず、公共部門

の全体像が把握できない」、③「フローの財務情報とストックに関する財務情報の連動がない」、④「予算・決算という現金収支と資産・負債状況との関係の把握が困難である」、⑤「予算執行の状況が分かるのみで、当該年度に費用認識すべき行政コスト、事業ごとに間接費用を配布したフルコストや将来の維持管理費用などを加味したライフサイクルコストが明らかにならない」、⑥「事業ごとのコストや便益が把握できないため、予算の効率的な執行を図る助けにはならない」という問題点を指摘している²²⁾。

そのうえで、「基本的考え方」は、「国を始めとする公共部門は、民間企業では行い得ない公共の福祉の向上等を目的とし、税金を根源的な財源として市場性のないいわゆる公共財等の提供を行っている。このため、公共部門の活動は定量的な評価にはなじみにくい分野も多く存在して」と認めつつ、次の3つを公会計の意義・目的としている²³⁾。

① 議会による財政活動の民主的統制

財政民主主義の観点から、予算を通じた事前の資金配分の明確化とそれを国会の議決による統制下におき、適正な執行の管理とその結果を決算として事後的に国会へ報告するが不可欠であるとするもの。

② 財政状況等に関する情報開示と説明責任の履行

議会、現在世代の国民、将来世代の国民や市場関係者にたいして、行政府が税財源の使用状況や資産負債の状況を分かりやすく開示し、説明責任を果たすこと。

③ 財政活動効率化・適正化のための財務情報

財政活動を効率化・適正化していくために、非定量的な情報や実効性のある評価手法の確立も含め、財務情報の充実を図り、その活用を進めること。

しかしながら、「基本的考え方」が、上記の3つの目的を掲げた上で、「財務報告として作成される財務情報を、単に情報開示と説明責任の履行にとどめることなく、予算の効率化・適正化にいかに関し、聖域なき歳出改革につなげていくかが重要であることを指摘したい²⁴⁾」と付け加えていることは公会計が具体的に財政の効率化・適正化の直接的手段となり得ることを期待しているものとして注意を要する。

3. 公会計の範囲

[1] 総務省「総務省報告」

行政コスト計算書の対象会計は、地方公共団体の普通会計のみであるのに対して、地方公共団体全体のバランスシートの対象会計は、地方公共団体の普通会計に、公営企業法適用の公営企業会

計、地方財政法施行令に掲げる事業に係る公営企業の会計、収益事業会計、交通共済事業会計、公立大学付属病院事業会計、市町村における国民健康保険事業会計、老人保健医療事業会計、介護保険事業会計、農業共済事業会計、公益質屋事業会計を含む、公益事業会計を加えたものである²⁵⁾。

[2] 日本公認会計士協会「概念フレームワーク」

「概念フレームワーク」は、適用対象となる経済主体、公会計情報の対象範囲、公会計情報の利用者について、それぞれ範囲を規定している。

(1) 適用対象経済主体

「概念フレームワーク」は、適用対象となる経済主体について、「利益の獲得を目的とせず、または、利益の多寡が成果の評価基準とならない公共部門における経済主体の全般（中央政府、地方公共団体、特殊法人等）を対象とする」²⁶⁾とし、国（一般会計と特別会計）、地方公共団体およびそれらと実質的な結合関係にある特殊法人や独立行政法人等との連結を要するとしている。

(2) 公会計情報の対象範囲

「概念フレームワーク」は、公共部門の業績ないし成果に関する行政評価のためには、貨幣単位で測定可能な財務情報と、政府の施政方針、人口、平均寿命等の貨幣単位で数量化できない非財務情報をも含める必要がある²⁷⁾と指摘しつつも、①過去に生じた事象にかかる公共部門の財務情報である「決算情報」と、②予算編成にかかる財務情報である「予算情報」の2つから構成される財務情報のみを対象とすると主張している²⁸⁾。

(3) 公会計情報の利用者

「概念フレームワーク」は、公会計情報の利用者として、国民、国政担当者としての内閣およびそれを補佐する官僚等から成る行政各部、国会議員および投資家、債権者、格付け機関等、他国政府、国際機関等、エコノミスト、アナリスト等のその他の利害関係者を挙げているが²⁹⁾、民間企業、特殊法人等、地方公共団体、地方議会と議員については触れていない。特に上記(1)で公会計の適用対象となる経済主体として、国以外に特殊法人等や地方公共団体を掲げておきながら、それらに全く触れていないのは理解しがたい。

また、国民については、政府の提供するサービスの対価として租税を納付し、そのサービスを享受する、政府の顧客としての現役世代の納税者だけを国民と位置づけるNew Public Management (NPM) による国民ではなく³⁰⁾、現役世代の納税者と将来世代の納税者を世代間に渡る国の負債に一種の無限連帯責任を負う「国民」と位置づけ、その国民が納税を通じて政府に経済資源の運用を委託することにより、信託法上の委託者（プリンシパル）であると共に、その受益者であり、政府

は国民から委託された経済資源を信託財産として管理運用する受託責任を負う受託者（エージェント）であるが、同時に、国民を政府の財産的基礎の拠出者である内部構成員として位置づける考え方を採る³¹⁾。前者は租税の公平な負担配分における利益説が現実に当てはまりそのとおりに機能する場合のみに有効となろうが、それでも所得際分派のための課税や経済安定化のための課税については説明できない。また後者は財政学的に国民と納税者との関係を信託法的に捉えるのは難しく、最終的に、国民＝委託者＝受益者＝受託者が成立し矛盾すると思われ、租税の強制性を説明できない等の問題点があるだろう。

[3] 財務省「基本的考え方」

「基本的考え方」は、国の一般会計、特別会計、特殊法人、独立行政法人、郵政公社、国立大学法人等を「国の財務報告がカバーすべき範囲」とするが³²⁾、国の財政に重大な影響を与えうる要素を網羅的に捉える点で意味のある開示を行う場合には、特殊法人、認可法人および独立行政法人等（特殊法人と認可法人は「特殊法人等会計処理基準」に基づいて処理が行われ、「行政コスト財務計算書類」が作成されることになる。）、公益法人をはじめとする民間法人（公益法人については「公益法人会計基準」に準拠して財務報告が行われる。）、地方公共団体、決算、財政状況等の公表が義務付けられている。の3つが範囲に含まれるとしているが、国と資本関係のない民間法人との連結および国の財政状況の開示における地方公共団体の扱い方については地方自治のあり方等十分かつ慎重な検討を要するとしている³³⁾。

4. 財務書類作成指針

[1] 総務省「総務省報告」

「総務省報告」は行政コスト計算書と地方公共団体全体のバランスシートごとに財務報告基準を掲げている。

(1) 行政コスト計算書

地方公共団体は営利を目的としないので、売上高に対する売上原価という損益計算ではなく、あるサービスにどれだけのコストがかかっているか等、行政コストの内容自体の分析が行政コスト計算書の目的である³⁴⁾。

① 行政コスト項目

計上コストの範囲は、その年度の住民にて帰郷した行政サービスに要する費用のうち、資産形

成支出以外の現金支出に減価償却費、退職給与引当金繰入等の非現金支出を加えたものとし³⁵⁾、分類は、行政の分野別ごとに、その性質別の内訳を示すこととし、目的別経費と性質別経費を合わせたマトリックスとし、目的別経費は教育費、民生費、土木費等の行政分野ごとに分類し、性質別経費は、(i)「人にかかるコスト」(人件費、退職給与引当金繰入等)、(ii)「物にかかるコスト」(物件費、維持修繕費、減価償却費)、(iii)「移転支出的なコスト」(扶助費、補助費等、繰出金、他団体支出の普通建設事業費)、(iv)「その他のコスト」(災害復旧費、失業対策費、公債費(利子のみ)、債務負担行為繰入、不納欠損額)の4つに分類する³⁶⁾。

未払費用、未収収益、前受収益、前払費用の経過勘定項目の計上基準については定めていないが、各地方公共団体がそれぞれの手法で計上することを認めている³⁷⁾。

計上金額は原則として決算統計額に基づくが、具体的には、人件費(決算統計額から退職給与引当金繰入等を除いたもの)、退職給与引当金繰入等(その年度分として繰り入れられた分に相当する額)、有形固定資産の減価償却、投資等の評価損・売却損益、補助費等、一部事務組合負担金、繰出金、普通建設事業費(他団体に支出したものでその地方公共団体外で資産形成されるもの)、公債費(利子分のみ)、債務負担行為繰入(債務確定のもの)、不納欠損額(貸倒引当金の計上をしないので未収金計上しているもの)の11項目である³⁸⁾。注意すべきは、個別の有形固定資産ごとの未償却残高が不明であるから除却損益と売却損益を計上しないこと、貸倒引当金を設定しないこと、原則として決算による決算統計額に基づくことである。

② 行政収入項目

計上金額は原則として現年調定額または決算統計額に基づくが、具体的には、使用料・手数料等(分担金、負担金、使用料、手数料、財産収入、寄付金について現年調定額で計上し、繰入金と諸収入について決算統計額で計上する)、物品の寄付(評価額で計上する)、国庫(都道府県)支出金(何らかの資産形成に資するもの以外のものを計上する)、地方税(現年課税分について現年調定額で計上する)、地方交付税、その他の一般財源(地方譲与税、利子割交付金、地方消費税交付金、ゴルフ場利用税交付金、軽油・自動車取得税交付金、地方特例交付金、交通安全対策特別交付金、国有提供施設等所在市町村助成交付金について現年調定額で計上する)の6項目である³⁹⁾。地方公共団体における最も重要な収入である地方税について、その賦課期日が前年度に属するので、例えば現年課税分を全てその年度の収入として計上しても、真の発生主義的収入ではなく権利確定主義的収入であると思われる。

③ 正味資産国庫(都道府県)支出金償却額

資産の減価償却に伴い、バランスシートの正味資産に計上したその資産の形成財源となった国庫(都道府県)支出金は、行政コスト計算書上で「正味資産国庫(都道府県)支出金償却額」の項目を設けてその償却額を計上する⁴⁰⁾。

(2) 地方公共団体全体のバランスシート

普通会計のみを対象とする2000年の報告書である「バランスシートの作成方法について」は、地方公共団体が、清算や倒産を前提とせず、営利活動を目的としておらず、租税の効率的な活用を求められているという理由で、効率的経営を行うために経営資源の的確な把握をする目的で企業内部の経営資源である資金の源泉と用途をあらわす貸借対照表を地方公共団体全体のバランスシートとして採用し、それゆえ評価基準として決算統計のデータを用いた取得原価主義を採用するとしている⁴¹⁾。さらに、流動資産または流動負債と固定資産または固定負債との区別は1年基準とし、配列法は固定性配列法に基づく。また、資産と負債の差額については、「バランスシートの利用者がこの部を、企業会計における資本、持分のように誤解しないような名称とすべきとの指摘があり、当研究会では、正味資産の名称を用いることとした」⁴²⁾とあり、企業会計のような資本ではなく、「正味資産」として捉え、正味資産の部を国庫支出金、都道府県支出金、一般財源等の3つに区分することとしている。

バランスシートの対象範囲に公営事業会計を含めた2001年の「総務省報告」は、普通会計と公営企業会計を、同一会計基準で合算することも、企業会計方式で連結することも困難なので、経営状況の悪い会計の埋没化を防ぐ効果を有する、全ての会計の並記方式を基本とし、単純合計と純計を参考として示し、欄外にバランスシートに計上した債務負担行為以外の債務負担行為の設定額を示すこととした⁴³⁾。

地方公営企業法の適用を受ける公営企業会計との調整について、普通会計の貸借対照表に計上されていない無形固定資産、貯蔵品、前払費用、前払金、未払費用、未払金等は一括して「その他」の項目、修繕引当金や濁水準備引当金は「その他の引当金」の項目、他会計借入金は「他会計借入金」の項目、繰延勘定は「繰延勘定」項目をそれぞれ設けて計上し、公営企業会計の資本を資本金と剰余金に区分計上し、普通会計の国庫支出金、都道府県支出金、一般財源に区分されている正味資産を正味資産として一括計上することにより、資本の部を資本金、剰余金、正味資産の3つに区分して計上することとしている⁴⁴⁾。

地方公営企業法の適用を受けない公営事業会計は、単式簿記による現金主義会計なので、決算統計額を基礎とし、工業用地造成事業等の土地を決算統計で把握できないものは、普通会計と同様に、各団体に合理的基準を設けて土地分を推計し、残りの有形固定資産を減価償却する⁴⁵⁾。

「バランスシートの作成方法について」と「総務省報告」を見ると、原則として、取得原価主義に基づき、資産と負債の差額について、「概念フレームワーク」のような国民の「持分」、つまり、企業会計の資本と同じものとみなすのではなく、単なる資産と負債の差額に過ぎない、基金会計における「基金」と同じ性格を与えていることが分かる。

[2] 日本公認会計士協会「概念フレームワーク」

「概念フレームワーク」が規定する公会計の主要な財務諸表は、公会計貸借対照表、行政コスト計算書（純経常費用計算書）、財源措置・納税者持分増減計算書、公会計資金収支計算書の4つであり⁴⁶⁾、公会計貸借対照表は企業会計における貸借対照表に、行政コスト計算書（純経常費用計算書）は企業会計における損益計算書に、公会計資金収支計算書は企業会計のキャッシュフロー計算書にそれぞれ相当するが、財源措置・納税者持分増減計算書は当期業績主義損益計算書の当期純利益を貸借対照表の利益剰余金に振り替えるための、かつての剰余金計算書に相当するものと思われる。

「概念フレームワーク」は、民間企業の経済活動について、現金主義に基づく基金会計方式と、企業への全ての資源の流入を貸借対照表勘定、損益計算書勘定、損益外計算（資本取引と交換取引）勘定に区分することにより、直説法によるキャッシュフロー計算書、貸借対照表、損益計算書、損益外計算報告書（財源措置・納税者持分増減計算書に相当する）を作成することができるので、この作成方法に従って上記4つの公会計の主要財務諸表を作成するとしている⁴⁷⁾。

測定の焦点は、損益取引と損益外取引を含む全ての経済資源の増減変化をもたらす取引事実の「発生」の時点で認識し測定する純粋発生主義に基づく⁴⁸⁾。

財源措置・納税者持分増減計算書は、租税の持分説が一般に受け入れられることが前提であり、仮に受け入れられたとしても、財源措置・納税者持分増減計算書を行政コスト計算書（純経常費用計算書）の末尾に付け加えれば、公会計の主要財務諸表は、公会計貸借対照表、行政コスト計算書（純経常費用計算書）、公会計資金収支計算書の3つですむことになる。また、損益取引、資本取引、損益外取引、交換取引などは全て利潤最大化目的で行動する民間企業の会計を前提とする概念であり、損益概念のない公共部門には不適切であると思われる。

(1) 財源措置・納税者持分増減計算書

運営費交付金や補助金等の予算上の「財源措置」を構成要素とし、その他納税者持分を直接に増減させる科目に区分し、各構成要素の公正価値（Fair Value）をできる限り反映させるよう、基本的に現在価値会計（時価主義）を測定基準として採用する⁴⁹⁾。

(2) 公会計貸借対照表

資産と負債については、その公正価値、現在価値ないし時価をできる限り反映させた期中変動額を基礎として測定する⁵⁰⁾。

配列法について、流動性配列法と固定性配列法は取得原価主義に基づくので、国民経済計算体系と整合させ、企業会計の全面時価主義への傾向等を鑑みると、金融・非金融の分類を採用するべきであるとしている⁵¹⁾。

① 資産

「概念フレームワーク」によれば、資産とは、過去の事象の結果として特定の経済主体が支配するものであって将来の経済的便益（将来キャッシュフロー）がその経済主体に流入すると期待される資源またはその経済主体の目的に直接もしくは間接的に資する潜在的なサービス提供能力を伴うものをいい、道路交通網、上下水道等の「インフラ資産」、特殊法人等への「出資による権利」、古代遺跡、自然遺産、漁業資源等の「歴史的遺産及び天然資源」、武器弾薬等の「防衛用資産」、法律上の権利等の「無形資産」等がある⁵²⁾。

② 負債

「概念フレームワーク」によれば、負債とは、過去の事象から発生した特定の経済主体の現在の義務であって、これを履行するためには経済的便益（将来キャッシュフロー）を伴う資源がその経済主体から流出し、またはその経済主体の目的に直接もしくは間接的に資する潜在的なサービス提供能力の低下を招くことが予想されるものであり、保証に基づく支払いに備えるための引当金、価格変動準備金、各種保険特別会計における責任準備金、公的年金債務のための引当金等がある⁵³⁾。公的年金債務については、我が国の公的年金制度が修正積立方式に基づき段階的に保険料率を引き上げて年金給付額を決定する確定給付型制度を採用しているため、過去期間に対応する年金給付の現在価値の総額を公的年金債務として負債の部に計上すべきであるとしている⁵⁴⁾。

③ 納税者持分

企業会計でいう資産と負債の差額である資本について、「概念フレームワーク」によれば、国民は納税を通じて受託者である政府に対する経済資源の委託者であり、受益者であると同時に、政府の財産的基礎を拠出する内部構成員であるから、政府の資産から負債を差し引いた差額に対する持分権を有することになり、これを「納税者持分」と呼ぶ⁵⁵⁾。

資産と負債の差額を国民の持分権とすると、その額は個々の国民の納税額（出資額）と対応しななければならないが、非課税納税者や種々の租税の間での持分権の配分等の問題が生ずると思われる。また、地方公共団体の場合、他団体から転入した者は付加期日の属する年度で課税されるまで転入先の団体の持分権を有さず、転出先の持分権を有するのであろうか。さらに、出資にふさわしいのは財産の寄付のほうである。これらの問題点は、租税を出資と捉え、資本を租税のストック部分とした結果生ずるものに過ぎないので、むしろ、租税を単なる収入とし、資産と負債の差額を正味資産とする基金会計の捉え方のほうが妥当に思われる。

(3) 税の位置づけ

「概念フレームワーク」によると、政府側から見て租税には、政府の構成員である国民からの拠出資本であるとする「持分説」、政府が国民に提供する財サービスの対価であるとする「収益説」、

出資でも収益でもない単なる収入であるとする「収入説」があり⁵⁶⁾、租税は政府の構成員である国民から政府に委託された行政運営の財産的基礎であって、①外部第三者との外部取引により生ずる収益とは異なること、②受益と負担の関係が不明確なこと、③収益説の場合、現時点で実際にその対価を支払う現役世代の国民のみを顧客とすることになるのに対して、持分説の場合、「政府の資源調達における優位性（即ち、課税徴収権及び通貨発行権）の反射的効果として現役世代のみならず将来世代も含め、国政運営の結果である世代間にわたる国の負債につき一種の無限連帯責任を負っていると同様の地位に置かれることから、結果として、現在のみならず将来の納税者をも『国民』として位置づけられることになる」⁵⁷⁾ こと、という3つの理由で、「概念フレームワーク」は持分説を支持する⁵⁸⁾。

しかしながら、租税の持分説は、純粹の政府に関する限り、租税収入を損益取引項目の収益ではなく資本取引項目の資本であるとするものであるが、出資証券もなければ還付以外払い戻しもなく、ただ毎年納税と称して出資し続け、しかもそれが強制化しているものである。一方、収益説は競合性と排除性を有した純粹私的財に最も適切に当てはまるので、政府が所得再分配目的で供給する社会保障サービスには当てはまらないであろう。また、「概念フレームワーク」は、収益説の場合の資本の部に触れていないが、租税の収益説が受け入れられた場合でも、租税収益から費用を差し引いた残額を納税者持分の当期変化分として納税者持分のストックに追加することができるはずである。この場合、ストックとしての納税者持分は、漠然と非課税納税者も含めた、納税しているか否か（すなわち、現役世代の納税者であるか将来世代の納税者であるか）にかかわらず、現在の国民の権利をあらわし、負債についても将来的に責任を負うので、現役世代と将来世代の納税者が含まれるはずである。これは租税を単なる収入と捉える収入説においても当てはまる。また、収益説は租税の根拠論あるいは租税の公平な負担配分原理における利益説もしくは応益説を用いたのかもしれないが、持分説に関しては、財政学に関する限り、これまで学究的な場で議論されてきたことはないように思われる。

(4) 行政コスト計算書（純経常費用計算書）

① 費用

「概念フレームワーク」によれば、費用とは、当該会計期間中における活動の成果を生み出すための努力として、資産の流出もしくは減損または負債の発生による経済的便益またはサービス提供能力の減少であって、持分参加者への分配に関連するもの（配当等）以外の持分の減少をもたらすものであり、損失も含まれる⁵⁹⁾。

② 収益

「概念フレームワーク」によれば、収益とは、当該会計期間中における活動の成果として資産

の流入もしくは増加または負債の減少の形による経済的便益またはサービス提供能力の増加であって、持分参加者からの拠出に関連するもの（増資等）以外の持分の増加をもたらすものであり、利息、賃貸料等の税外収入と保有資産の売却益等の利得がある⁶⁰⁾。

(5) 公会計資金収支計算書

「資金」は、出納整理期間中の取引により発生する短期未収金と短期未払金を現金同等物に含め、現金と共に「資金」を構成する⁶¹⁾。

[3] 財務省「基本的考え方」

「基本的考え方」は（1）財務報告に関する留意点として、①目的に応じた分かりやすい情報開示、②情報利用者のミスリードの回避、③非財務情報の扱い、④情報作成コストの4つを掲げ、（2）財務情報として開示すべき情報として、①財務情報の類型、②省庁別財務書類の作成、③個別事情、施策、政策についての財務情報、④国全体の財政状況の開示、⑤現金主義と複式簿記の5つを掲げている。

(1) 財務情報に関する留意点

① 目的に応じた分かりやすい情報開示

これは、比較可能性の確保（異なる会計主体間の比較可能性を確保するために前提条件や各主体の基準を明瞭にして、整合性を図ること）、適度の情報量の確保（目的が明確でない詳細な情報の混入を避けるために主体の特性や開示目的に応じて必要な情報を付加すること）、表示科目のあり方（予算と決算の表示科目を統一する等の理解しやすい表示化目とすること）の3つである⁶²⁾。

② 情報利用者のミスリードの回避

この点に関して、「基本的考え方」は、公共部門の情報開示において最も重要なのが正確性であるから、不確実性に対する将来予測、裁量的会計処理、見積もり計算、仮定計算等が認められる範囲について十分かつ慎重な検討を要し、認められるものについてはその前提条件や仮定等を明瞭にする必要があるとして、「公会計において企業会計と同様の考え方を活用する場合には、情報の透明性や信頼性を却って損なう面があるため、企業会計原則で認められる減価償却方法や引当基準等における選択性の余地を極力排除するための客観的な会計処理基準に関する十分な検討が必要である」としている⁶³⁾。

これは、企業会計における1つの会計事実に対して2つ以上の会計処理の基準または手続が認められる場合を否定し、あくまでも1つの会計事実に対して1つの会計処理の基準または手続の

みを認め、客観性や統一性を確保しようとするものであると思われる。

③ 非財務情報の扱い

公共部門の活動には貨幣額で測定困難な分野が多いので、非財務情報の役割が重要であるが、開示すべき非財務情報の範囲や開示方法については検討する必要があるとして、少なくとも当面は非財務情報の開示を考慮しておらず、将来的にも無条件の採用を考慮していないといえるだろう⁶⁴⁾。

④ 情報作成コスト

作成される財務書類の活用方法がその便益であり、それとの比較でコストも考慮される必要があるので、コスト最小化と迅速化が重要であるとしている⁶⁵⁾。

(2) 財務情報として開示すべき情報

① 財務情報の類型

財務情報の類型として、これまでの国の貸借対照表、個別会計主体別のフローおよびストック情報としての新たな特別会計財務書類等の取り組みを踏まえて、(i) フロー情報、ストック情報、中長期情報、(ii) 国全体の財政状況を示すマクロの情報、個別会計主体別の情報、セグメント情報、(iii) 予算時の情報、決算時の情報の3つの類型を挙げている⁶⁶⁾。

② 省庁別財務書類の作成

省庁は、行政府の基本単位であり、予算執行の単位であり、行政評価の主体であるから、省庁別にフローとストックの財務書類を作成し、説明責任の履行と行政公立化を進めるべきであるとしている⁶⁷⁾。

さらに、作成すべき省庁別の財務書類の例としてアメリカ（貸借対照表、純コスト計算書、純資産増減計算書、予算資源報告書、資金報告書、注記、必要補完情報、必要補完管理情報）、イギリス（資源使用結果報告書、業務費用計算書、貸借対照表、キャッシュフロー計算書、省庁の任務・目的別資源報告書、注釈）、オーストラリア（財務業績報告書、貸借対照表、キャッシュフロー計算書、コミットメント報告書、コンテインジェンシー報告書）、ニュージーランド（貸借対照表、財務業績報告書、純資産変動計算書、キャッシュフロー計算書、目標・サービス業績報告書、コミットメント報告書、コンテインジェンシー報告書、支出・予算報告書）の実例を掲げている⁶⁸⁾。

③ 個別事情、施策、政策についての財務情報

財政の効率化・適正化を進めるために、社会保障の各分野の将来負担などの将来の費用負担を明示すべき事業に関するコスト情報、社会資本整備における維持管理コストを含むライフサイク

ルコスト等の事前情報、個別事業における人件費等の間接費用を配賦したフルコスト情報等の把握と活用については、発生主義の考え方、将来推計、あるいは間接費用の配布等の手法を用いることができるが、事業の将来分析は仮定に基づくので、仮定や前提の明確化、対象となる事業と開示内容やその手法等については、さらに十分な検討が必要であるとしている⁶⁹⁾。

④ 国全体の財政状況の開示

国の財政に重大な影響を与えうる要素を網羅的かつ的確に捉える観点から、地方公共団体、特殊法人、独立行政法人、公益法人等の国以外の主体に実施される施策のうち、国が財政的に一定の責任を負う範囲として一体的な財務書類を作成すべき範囲、ならびに国の財政状況を的確に示すための予算・決算以外のフローベースの情報等の具体的な会項目や開示の方法については、さらに検討を進める必要があるとしている⁷⁰⁾。

⑤ 現金主義と複式簿記

複式記帳が発生主義的財務諸表を効率的に作成するために経常取引と資本取引を仕訳する機能や会計処理の自動検証機能を持つことを認めただうえで、「現金ベースで予算管理が行われる現在の国の会計においては、一元的な国庫金管理の下で実質的に会計処理の自動検証機能が働いており、直ちに複式記帳を採用する必要性はないと考えられる。将来の課題として、必要となる財務情報の具体的な内容を見極めた上で、いかにそれを効率的に作成、開示するかという観点から、新たなシステムを導入する際のコストとメリットの衡量の中で、必要な記帳システムの検討を行っていくべきである」としている⁷¹⁾。

5. 結び

「総務省報告」は、行政の効率化・合理化等の状況を住民に分かりやすく説明することにより地方公共団体の住民に対する説明責任を遂行するという目的で、地方公共団体における現金主義と単式簿記に基づいた現在の公会計を出発点として、民間企業における個別損益計算書と連結貸借対照表に相当する財務諸表を作成し公表することにより、財務分析を通じて、読者である現在の住民と将来の住民およびその地方公共団体そのものに財政効率化のための有用な判断材料を提供するものであった。複式簿記に相当する処理は、地方公営企業との連結貸借対照表作成時に部分的に生ずるのみであり、簡素で明瞭であるが、公会計そのものが行政を効率化・合理化する手段となり得ておらず、それには触れていない。

「基本的考え方」は、議会による財政活動の民主的統制、財政状況等に関する情報開示と説明責任の遂行、財政活動効率化・適正化のための財務情報という3つの目的を掲げているが、特別会計、特殊法人、認可法人、独立行政法人という民間企業に類似した原理を当てはめやすい部門への企業

会計の財務諸表に相当する財務諸表の作成を義務付け、これらを連結させた国の貸借対照表を公表している現在までの取り組み以外、具体的に必要な財務諸表や会計処理方法について触れておらず、今後の検討にゆだねている。特に現金主義と単式簿記による現在の公会計を高く評価し、発生主義的会計処理については管理手段として部分的な適用の可能性を示唆するにとどまっていた。

「概念フレームワーク」は、現役世代と将来世代の納税者からなる国民を100%自益信託としての委託者、政府を受託者、政府の内部構成員を国民として捉えるという前提の下に、政府の受託責任の遂行と情報利用者への有用な情報の提供を目的として、時価主義、発生主義、複式簿記に基づく国の公会計の抜本的で効率的なフレームワークを構築しているが、この前提の下に、租税収入を出資金、資産と負債の差額を納税者持分とする取り扱いには、既に指摘したとおり、多くの問題点があるだろう。

現金主義と単式簿記に基づく公会計の発生主義と複式簿記に基づく企業会計的な公会計への転換は、現在のところ、主として説明責任の遂行目的による公表財務諸表の作成のためにその部分でのみ実現しているに過ぎないように思われる。その要因は、利潤最大化を目的とする民間企業には利潤もしくは利益という貨幣的に測定可能な効率指標があり、これが複式簿記と適合するのに対して、公共部門には利潤もしくは利益に相当する貨幣的に測定可能な効率指標が存在しないことにあるように思われる。利潤もしくは利益とは異なり、しかも公共部門に固有の効率性指標を複式簿記のフレームワークに取り入れることができれば複式簿記による公会計の意義が生ずるはずである。公共部門の貸借対照表における納税者持分は、企業を所有者から分離独立させる企業実体の公準を当てはめることにより、公共部門に固有の複式簿記のフレームワークを構築しようとする試みであるのかもしれないが、筆者には、「総務省報告」の採る、単なる資産と負債の差額としての正味資産のほうが妥当であるように思われる。

注

- 1) Buchanan, J. M. and R. E. Wagner, *Democracy in Deficit — The Political Legacy of Lord Keynes*, Academic Press, Inc., New York, 1977 (深沢実、菊池威訳、『赤字財政の政治経済学—ケインズの政治的遺産—』、文真堂、1979年)、邦訳114—123頁。
- 2) Enthoven, A. J. H., *Accountancy and Economic Development Policy*, North-Holland Publishing Company, New York, 1973, p.9, 瓦田太賀四、陳琦、『公会計の進展』、清文社、2002年4月、3頁。
- 3) 瓦田太賀四、陳琦、『公会計の進展』、清文社、2002年4月、3—4頁。
- 4) 同書4頁、井藤半弥著、木村元一補訂、『財政学 (十三訂版)』、千倉書房、1983年5月 (初版1949年8月)、30頁。
- 5) Previts, G. J. and B. D. Merino, *A History of Accounting in America*, John Wiley & Sons Inc., 1979 (大野功一・岡村勝義・新谷典彦・中瀬忠和 共訳『アメリカ会計史—会計の文化的意義に関する史的解釈』、1983年2月)、邦訳34頁。

- 6) 瓦田太賀四、陳琦、『公会計の進展』、清文社、2002年4月、5頁。
- 7) 菊池祥一郎監訳、『アメリカ公会計原則—NCGA公会計原則およびAAAアカウンティング・レビュー第52号・第47号』、同文館、1986年5月、4-5頁。
- 8) 同書5頁。
- 9) 同書7-8頁。
- 10) 同書8-9頁。
- 11) 同書9-10頁。
- 12) 同書10-11頁。
- 13) 日本公認会計士協会公会計フレームワーク検討プロジェクト、「公会計概念フレームワーク」、日本公認会計士協会、2003年3月、14-15頁。
- 14) 我が国の財政が現金主義によることは財政法第2条の第1項と第2項に次のとおり規定されている。「①収入とは、国の各般の需要を充たすための支払の財源となるべき現金の収納をいい、支出とは、国の各般の需要を充たすための現金の支払をいう。②前項の現金の収納には、他の財産の処分又は新たな債務の負担に因り生ずるものをも含み、同項の現金の支払には、他の財産の取得又は債務の減少を生ずるものをも含む。」
- 15) 瓦田太賀四他、前掲書、3頁。
- 16) 総務省地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会、「『行政コスト計算書』と『各地方公共団体全体のバランスシート』」、総務省、2001年3月、1頁。
- 17) 同書8-9頁。
- 18) 総務省地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会、「バランスシートの作成について」、総務省、2000年3月、7-8頁。
- 19) 日本公認会計士協会、前掲書23-24頁。
- 20) 同書28頁。
- 21) 財務省財政制度等審議会、「公会計に関する基本的考え方について」、財務省、2003年6月、2頁。
- 22) 同書2-3頁。
- 23) 同書9-11頁。
- 24) 同書9-11頁。
- 25) 総務省地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会、「『行政コスト計算書』と『各地方公共団体全体のバランスシート』」、総務省、2001年3月、9-10頁。
- 26) 日本公認会計士協会、前掲書1頁。
- 27) 同書5頁。
- 28) 同書5-6頁。
- 29) 同書18-20頁。
- 30) 同書18-19頁。
- 31) 同書18-20頁。
- 32) 財務省、前掲書14頁。
- 33) 同書14-16頁。
- 34) 総務省地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会、「『行政コスト計算書』と『各地方公共団体全体のバランスシート』」、総務省、2001年3月、2頁。
- 35) 同書2頁。
- 36) 同書2-3頁。

- 37) 同書3頁。
- 38) 同書3-5頁。
- 39) 同書5-6頁。
- 40) 同書6頁。
- 41) 総務省地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会、「バランスシートの作成について」、総務省、2000年3月、1-2頁。
- 42) 同書3頁。
- 43) 総務省地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会、「『行政コスト計算書』と『各地方公共団体全体のバランスシート』」、総務省、2001年3月、9-10頁。
- 44) 同書10-11頁。
- 45) 同書11頁。
- 46) 日本公認会計士協会、前掲書35頁。
- 47) 同書36-37頁。
- 48) 同書7-10頁。
- 49) 同書39-41頁。
- 50) 同書42頁。
- 51) 同書42頁。
- 52) 同書43-46頁。
- 53) 同書46頁。
- 54) 同書47-48頁。
- 55) 同書48-49頁。
- 56) 同書49-50頁、日本公認会計士協会公会計フレームワーク検討プロジェクト、「『公会計概念フレームワーク』に関する論点表」、日本公認会計士協会、2003年3月、29頁。
- 57) 日本公認会計士協会公会計フレームワーク検討プロジェクト、「公会計概念フレームワーク」、日本公認会計士協会、2003年3月、50頁。
- 58) 同書49-50頁。
- 59) 同書50-51頁。
- 60) 同書51頁。
- 61) 同書53頁。
- 62) 財務省、前掲書16頁。
- 63) 同書16-17頁。
- 64) 同書17頁。
- 65) 同書17頁。
- 66) 同書17-18頁。
- 67) 同書18頁。
- 68) 同書18-20頁。
- 69) 同書21頁。
- 70) 同書22頁。
- 71) 同書22-23頁。

参考文献

- [1] American Accounting Association (AAA), "Tentative Statement on Committee on Governmental Accounting," *The Accounting Review*, April 1958.
- [2] AAA, Committee on Accounting Practices of Not-for-Profit Organizations, "Report of the Committee on Accounting Practices of Not-for-Profit Organizations," *The Accounting Review*, Supplement to Vol.XLVI, 1971.
- [3] AAA, Committee on Concepts of Accounting Applicable to the Public Sector, "Report of the Committee on Concepts of Accounting Applicable to the Public Sector," *The Accounting Review*, Supplement to Vol.XLVII, 1972.
- [4] AAA, Committee on Accounting in Public Sector, "Report of the Committee on Accounting in Public Sector," *The Accounting Review*, Supplement to Vol.LII, 1977.
- [5] Buchanan, J. M. and R. E. Wagner, *Democracy in Deficit — The Political Legacy of Lord Keynes*, Academic Press, Inc., New York, 1977 (深沢実、菊池威訳、『赤字財政の政治経済学—ケインズの政治的遺産—』、文真堂、1979年).
- [6] Enthoven, A. J. H., *Accountancy and Economic Development Policy*, North-Holland Publishing Company, New York, 1973.
- [7] Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB), *Statement of Federal Financial Accounting Concept No.1 : Objectives of Federal Financial Reporting*, 1993 (藤井秀樹監訳、『GASB/FASAB 公会計の概念フレームワーク』、中央経済社、2003年1月).
- [8] Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB), *Statement of Federal Financial Accounting Concept No.2 : Entity and Display*, 1995 (藤井秀樹監訳、『GASB/FASAB 公会計の概念フレームワーク』、中央経済社、2003年1月).
- [9] Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB), *Statement of Federal Financial Accounting Concept No.3 : Management's Discussion*, 1999 (藤井秀樹監訳、『GASB/FASAB 公会計の概念フレームワーク』、中央経済社、2003年1月).
- [10] Governmental Accounting Standards Board (GASB), *Concepts Statement No.1 : Objectives of Financial Reporting*, 1987 (藤井秀樹監訳、『GASB/FASAB 公会計の概念フレームワーク』、中央経済社、2003年1月).
- [11] Governmental Accounting Standards Board (GASB), *Concepts Statement No.2 : Service Efforts and Accomplishments Reporting*, 1994 (藤井秀樹監訳、『GASB/FASAB 公会計の概念フレームワーク』、中央経済社、2003年1月).
- [12] Granof, M. H. and P. S. Wardlow, *Core Concepts of Government and Not-For-Profit Accounting*, John Wiley & Sons, Inc., 2003.
- [13] Mattessich, R., *Accounting and Analytical Methods : Measurement and Projection of Income and Wealth in the Micro- and Macro-Economy*, Richard D. Irwin, Inc., Homewood, Illinois, 1964 (R.マテシッチ著、越村信三郎監訳、『会計と分析的方法(上巻)』、同文館、1972年8月、同下巻1974年11月).
- [14] Previts, G. J. and B. D. Merino, *A History of Accounting in America*, John Wiley & Sons Inc., 1979 (大野功一・岡村勝義・新谷典彦・中瀬忠和 共訳『アメリカ会計史—会計の文化的意義に関する史的解釈』、1983年2月).
- [15] Stiglitz, J. E., *Economics of the Public Sector*, Third Edition, W. W. Norton & Company, New York,

London, 2000(藪下史郎訳、『ステイグリッツ 公共経済学[第2版] 上 公共部門・公共支出』、東洋経済新報社、2003年11月)。

- [16] 伊藤邦雄、『ゼミナール現代会計入門(第5版)』、日本経済新聞社、2005年4月。
- [17] 井藤半弥著、木村元一補訂、『財政学(十三訂版)』、千倉書房、1983年5月(初版1949年8月)。
- [18] 瓦田太賀四、陳琦、『公会計の進展』、清文社、2002年4月。
- [19] 菊池祥一郎監訳、『アメリカ公会計原則—NCGA公会計原則およびAAAアカウンティング・レビュー 第52号・第47号』、同文館、1986年5月。
- [20] 岸道雄、「公会計改革の方向性」、(株)富士通総研、FRI Review、1999年10月、38-67頁。
- [21] 財務省財政制度等審議会、「公会計に関する基本的考え方について」、財務省、2003年6月。
- [22] 佐々木隆志、「公会計制度改革の二視点—過去の視点と将来的視点—」、会計検査院、『会計検査研究』、第24号、2001年9月、9-19頁。
- [23] 神野直彦、『財政学』、有斐閣、2002年11月。
- [24] 総務省地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会、「バランスシートの作成について」、総務省、2000年3月。
- [25] 総務省地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会、「『行政コスト計算書』と『各地方公共団体全体のバランスシート』」、総務省、2001年3月。
- [26] 日本公認会計士協会公会計フレームワーク検討プロジェクト、「公会計概念フレームワーク」、日本公認会計士協会、2003年3月。
- [27] 日本公認会計士協会公会計フレームワーク検討プロジェクト、「『公会計概念フレームワーク』に関する論点表」、日本公認会計士協会、2003年3月。
- [28] 吉田寛、原田富士雄編、『公会計の基本問題』、森山書店、1989年6月。