

科学研究費助成事業 研究成果報告書

平成 27 年 6 月 17 日現在

機関番号：32689

研究種目：基盤研究(C)

研究期間：2012～2014

課題番号：24530582

研究課題名(和文)統一公会計基準設定に向けた国内・国際公会計基準の比較分析

研究課題名(英文)International Comparative Analysis of Public Sector Accounting Standards

研究代表者

大塚 宗春(Ohtsuka, Muneharu)

早稲田大学・商学大学院・名誉教授

研究者番号：60063749

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 3,500,000円

研究成果の概要(和文)：本研究では、国内外の公会計基準間の比較分析、および公会計と企業会計との整合性に関する分析を行った。分析の結果、具体的にインフラ資産、天然資源、ならびに繰延資源流入および繰延資源流出といった個別の会計処理について、企業会計との整合性と政府活動の適切な写像は、ときとしてトレードオフ関係にあることを明らかにした。実際に公表された財務諸表、財務報告の主体の特徴、ならびにGASB、IPSASBおよび我が国の公会計基準の各基準設定主体におけるデュープロセスの違いにも着目しながら、トレードオフ関係によって生じうる問題をどのように緩和しているのかを詳細に示した。

研究成果の概要(英文)：This study analyzes differences between governmental and non-profit organization accounting (this study calls public-sector accounting) standards among countries (e.g. Japan, U.S., U.K.), and consistency between public-sector accounting standards and business accounting standards. This study focuses on some specific areas in accounting standards, such as accounting for infrastructure assets, natural resources and deferred inflow and outflow, and obtained results that there is some trade-offs between appropriate mapping of activity of each organization and consistency between public and business organizations standards. Moreover, this study elaborates how to mitigate the cost which derived from the trade-offs by analyzing the published financial statements of public-sector entities, the characteristics of the reporting entity of financial statements, and the due processes of GASB, IPSASB and Japanese public-sector's accounting standards setters.

研究分野：会計学

キーワード：公会計の統一的会計基準 IPSAS GASB FASAB 非営利法人会計

1. 研究開始当初の背景

近年、公会計の重要性が増大しており、さまざまな公会計基準が設定・改訂されている。公会計にはさまざまな基準が存在しており、公会計と企業会計との理論的整合性を確保するだけでなく、様々な公会計基準間の整合性も合わせて問われている。

しかしながら、実務家・研究者双方の研究を考慮しても、これまで様々な公会計基準を横断的に比較分析する研究は、企業会計の会計基準研究と比較して多いとは言えない。本研究課題の申請者は近年「公会計」を専門的に研究しており、一貫して日本国政府における政府会計およびその検査にかかわり、また研究を行ってきた。本研究は、これまでの研究を「総括」し、また会計基準の展開の詳細な過程を記録し、公会計基準の意義と特徴を明確にするものである。

このような問題意識のもとに、公会計基準間の比較分析、そして公会計と企業会計との整合性に関する研究は、いまだ研究余地が多く、公会計概念フレームワークや公会計の統一的会計基準の制定に際して有用なインプリケーションが導かれると考え、本研究テーマを設定した。

2. 研究の目的

本研究の目的は、以下の3点である。なお、本研究は公会計を広義にとらえ、国・地方公共団体・独立行政法人・公益法人その他非営利組織の会計基準を考察対象とする。

- (1) 基準の設定・改訂の過程について、国内外の先行研究を詳細に検討することにより、資源提供者への情報提供や期間衡平性の観点から各公会計基準の特徴や差異を明確にする。
- (2) 米国や IPSAS (国際公会計基準) を含

めた公会計基準の会計処理や開示方法について、寄付・税・負債と純資産の区分・金融商品・退職給付等の論点ごとに基準横断的に制度比較分析を行い、整合性は保たれているのか否かを明らかにする。

(3) 公会計基準は統一されるべきか否か、現行において様々な会計基準が併存している理由、会計基準統一の実行可能性についても考察し、公会計の統一的会計基準設定に向けて、必要不可欠な制度比較情報を提供する。

3. 研究の方法

(1) 以下の3つの研究対象

1. わが国の公会計基準間での比較検討
2. 海外の公会計基準間での比較検討
3. わが国と海外の公会計基準間での比較検討

について、文献研究、ケース研究、規範研究および数理モデル分析など研究分担者ごとに得意とする手法を用いて複数のアプローチで研究を行った。(2)~(4)で3つの研究対象について詳述する。

(2) わが国の公会計基準間での比較検討

わが国の公会計基準は、様々な会計基準設定主体により設定されている。NPO・公益法人・国・地方公共団体の会計情報や情報作成プロセスについての資料を入手し、制度横断的に比較検討を行う。

(3) 海外の公会計基準間での比較検討

主に米国の公会計基準と IPSAS (国際公会計基準) を中心に検討する。さらに、米国の会計基準設定主体には、GASB、FASB および FASAB があるが、各会計基準間には相違がみられる。また、英国やオーストラリアの会計基準も部分的に参照しながら、各相違の背後にある考え方を明らかにする。

(4)わが国と海外の公会計基準間での比較検討

(2)および(3)で得られた知見を踏まえ、海外基準を含めた比較分析、さらには公会計と企業会計との整合性に関する研究を行っていく。

4. 研究成果

(1)研究の目的を共有したうえで、各分担者が自身の得意とする方法を用いて取り組んだ。研究の目的との整合性や内容の重複の回避等の全体の調整は代表者(大塚宗春)が行い、具体的には以下の成果を得ることができた。

(2) 天然資源の公会計

わが国の国家財政については、未曾有の債務残高が非常に懸念されているところである。わが国においては、このような債務の返済のための財源は、将来の税収によって賄われることが基本とされている。しかし、債務の元利金返済のための公債費は新規の公債発行額を下回っている状態であり、消費税増税や政府支出削減などの改善努力はあるものの、債務残高の膨張に歯止めをかける有効な策が見出すことが困難な状況にある。

諸外国を見渡すと、国家財政を支える収入の種類も多様であり、とくに天然資源収入によって収入の相当部分が占められている国も少なくない。これに対して、わが国の国家財政には、天然資源収入に相当する収入がほとんど見当たらない。わが国は、もともと資源小国といわれて久しいが、それでも国有地からの石油・天然ガス等の産出がないわけではない。また、海洋・海底資源に目を向けると、小さい領土に比べて大きな領海を有することから、領海内で天然ガス、希少金属、レアア

ース等が産出される可能性についてしばしば報道されている。さらには、電磁波の周波数帯など、非従来型の天然資源にも注目が集まっている。

以上のような天然資源は、国家財政との関係で議論されるとき、当然に公会計の問題を生じさせる。すなわち、国民等の公会計の利用者は、公的主体が保有・管理する天然資源に関する情報に関心を有し、それらの情報をどのように提供していくかは、公会計にとって大きな課題となる。とくに、天然資源資産を公的主体の貸借対照表において認識するかが主要な論点となりうるし、これに関連して天然資源に係る収入やコストをどのように損益計算書やコスト計算書に反映していくかも論点となりうる。さらに、公的主体の管理下にある資産の管理・保全の状況を説明するという、公的主体特有の受託責任の遂行という役割を、天然資源についてどのように果たしていくかという論点もある。本論文では、このような問題意識に立って、天然資源の公会計について予備的な調査研究を行っている。

英国道路庁の年次報告書および計算書類の特徴 道路資産の再評価

英国の行政組織において、主要道路を管轄する組織は、交通局における事業運営主体として組織されている道路庁(Highways Agency)である。道路庁の毎年度の活動報告は、会社等と同様に、年次報告書(annual report)および計算書類(accounts)として取りまとめられている。その具体的な内容については、政府財務報告マニュアル(Government Financial Reporting Manual; FReM)によって指針が提供されており、発生主義が採用され、かつ中央政府の連結会計を構成する主体に適用されている。

FReM 2014・2015 年度版によると、年次報告書および計算書類の範囲として、年次報告書（戦略報告書（環境や持続可能性に関する事項を含む）、理事者による報告書、報酬報告書が含まれる）のほか、会計担当者の責任に関する報告書、ガバナンス報告書、主要財務諸表およびその注記、ならびに監査報告書が含まれるものとされる。その適用に当たっては、2006 年会社法の規定も準用されており、企業会計との親和性が高いという特徴はもちろん、報告書間の整合性を担保する統合報告（integrated reporting）の考え方も反映されている。さらに、財務諸表も、国際会計基準（International Financial Reporting Standards; IFRS）に基づいた会計方針（ただし、公会計の文脈で解釈された多くの処理が設けられている）に準拠して作成されており、道路資産について取替原価による再評価が行われていることも特筆されている。本論文は、このような英国道路庁の年次報告書および計算書類の特徴について検討を加えたものである。

（3） 公的部門におけるインフラ資産の会計処理に関する考察『明星大学経営学研究紀要』、第 10 号、2015 年

本稿は、公的部門におけるインフラ資産の会計処理（評価基準）を検討したものである。まず、諸外国とわが国の会計基準や考え方を整理している。そして、インフラ資産の会計処理について検討をし、重視する目的によって評価基準は異なり得ることを示した。そうであれば、いくつかの選択肢の中から当該公的部門が直面する状況や重視する目的に応じて望ましい評価基準を選択し、その選択理由を開示させて説明責任を充実させるという方

法もあることを提起した。

IPSAS（B）の概要と IPSAS に基づく財務諸表 『明星大学経営学研究紀要』、第 10 号、2015 年

本稿は、国際公会計基準審議会（International Public Sector Accounting Standards Board : IPSASB）および国際公会計基準（International Public Sector Accounting Standards : IPSAS）の概略、最新動向および今後の検討課題を説明したものである。また、IPSAS における財務諸表を概説し、IPSAS に基づく財務諸表の実例として、スイス連邦の財務諸表を紹介している。

公会計における固定資産会計 『企業会計』第 65 巻第 11 号 2013 年

本稿では、公会計における固定資産会計について、「一般的な有形固定資産」と「インフラ資産」に分けて、それぞれに関する研究を、評価論を中心にレビューしたものである。

（4） 3 年間にわたって、政府会計を中心に、必要に応じて非営利会計を織り交ぜながら研究を進めてきた。平成 26 年に、雑誌『会計』に公表した「政府会計における繰延資源流入と繰延資源流出の意義」では、米国 GASB の新たな概念書や会計基準で、財務諸表の構成要素となった繰延資源流入・流出を考察した。この中で、企業会計との整合性を求める圧力と、政府活動を適切に写像する必要性といった一見相反する要求の中で、GASB が企業会計とは異なる独自の構成要素の付加を決定するに至った理由や背景を明らかにした。この決定は、国際的に見ると IPSAS や我が国の公会計の選択とは異なっており、国際的に比較した際の米国の独自性も合わせて浮き彫りとなった。

平成 27 年 3 月に、査読を経て『國學院経済学』に掲載されることとなった「米国 GASB の州・地方政府会計基準設定の特徴」では、米国 GASB がこれまで公表した会計基準を概観し、合わせて政府会計基準の設定プロセスに注目した。我が国における GASB の会計基準の先行研究は、IPSAS と比較してもわずかであり、これを研究することの意義は大きいものと考えた。作成された会計基準の体系は、IPSAS（国際公会計基準）や我が国の公会計基準とも大きく異なっており、そのデュープロセスについても詳細に示した。

(5) 公会計情報を業績評価に用いる可能性を契約理論に依拠する数理モデルを用いて論じた。具体的には、第 1 に、市民と一般政府の管理者の間でインセンティブ契約を締結する際に用いる業績尺度をどのように設計するか、第 2 に、無残余利益請求権組織(NRIO)の管理者をどのようにコントロールするかを予算に対する準拠性、行動のモニタリング、そして報酬契約の観点から論じた。

第 1 の論点について、管理者の業績に関するシグナルが複数得られたとき、最適な報酬契約を締結するために用いる業績尺度は、特定の条件が成り立つもとは業績シグナルの和（線形統合）によって設計できることを示した。また、それぞれのシグナルの感度と精度の積の相対比で統合することが最適であることを示した。

第 2 の論点について、NRIO のプリンシパルが管理者の行動を完全に観察可能であれば、予算準拠性とインセンティブ契約はいずれも不要であることを示した。しかし、観察不能である場合には、NRIO においてもインセンティブ契約は有用であり、そして、その有用

性は、予算準拠性と相互補完的な関係があることを示した。

研究の成果は、論文として『早稲田商学』に掲載されるとともに、国際学会で報告した。

5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕(計 11 件)

(1) 福島隆「公的部門におけるインフラ資産の会計処理に関する一考察」『明星大学経営学研究紀要』査読なし、第 10 巻 pp. 71-82、2015 年

(2) 福島隆「IPSAS (B) の概要と IPSAS に基づく財務諸表」『明星大学経営学研究紀要』査読なし、第 10 巻 pp. 83-99、2015 年

(3) 金子良太「米国 GASB の州・地方政府会計基準設定の特徴」『國學院経済学』査読有、2015 年、掲載決定

(4) 川村義則「英国道路庁の年次報告書および計算書類の特徴」『高速道路と自動車』査読なし、第 57 巻、pp. 5-9、2014 年

(5) 金子良太「変革をむかえた非営利組織の会計」『企業会計』査読なし、第 67 巻第 1 号、pp. 64-66、2014 年

(6) 金子良太「非営利組織の新たな会計枠組み」『公益・一般法人』査読なし、第 870 号 pp. 1-1、2014 年

(7) 金子良太「政府会計における繰延資源流入と繰延資源流出の意義」『會計』査読なし、第 185 巻第 4 号、pp.528-539、2014 年

(8) 若林利明「業績シグナルの線形統合による一般政府の業績尺度の設計」『早稲田商学』査読有、第 440 号、pp.147-188、2014 年

(9) 川村義則「天然資源の公会計(研究ノート)」『早稲田商学』査読なし、第 434 号、pp. 717-735、2013 年

(10) 福島隆「解題深書 公会計における固

定資産会計」『企業会計』査読なし、第 65 巻
第 11 号、pp. 113-116、2013 年

(11) 金子良太「非営利組織におけるボラン
ティアの会計」『早稲田商学』査読なし、第
434 号、pp. 667-684、2013 年

〔学会発表〕(計 8 件)

(1) 金子良太「監査は NPO の信頼性向上に
役立つか？ 米国 NPO 監査の動向」 [招待有
り]、日本 NPO 学会第 17 回年次大会、2015
年 3 月 14 日、武蔵大学(東京都・練馬区)

(2) 金子良太「アメリカの非営利法人の公益
性判断基準」、非営利法人研究学会第 18 回全
国大会、2014 年 9 月 10 日、横浜国立大学(神
奈川県・横浜市)

(3) Wakabayashi, T. “Controlling a
Non-Residual Income Organizations
(NRIO) Administrator: Budgetary Integrity,
Incentive Contracts and Decision
Rights” [査読有]、8TH International
EIASM Public Sector Conference、2014 年 9
月 4 日、Edinburgh (UK)

(4) Wakabayashi, T. “Non-Residual
Income Organizations (NRIO) and Business
Organizations—The Importance of
Budgetary Integrity and Incentive
Contracts” [査読有]、the 2014 Annual
Meeting of the American Accounting
Association in Atlanta、2014 年 8 月 6 日、
Atlanta (USA)

(5) Wakabayashi, T. “The Importance of
Budgetary Integrity in Controlling a Non
Residual Income Organizations (NRIO)
Administrator” [査読有]、The 2014
Government and Nonprofit Section
Midyear Meeting of the American

Accounting Association (AAA GNP)、2014
年 3 月 29 日、Norwalk (USA)

(6) 川村義則「資産負債アプローチをめぐる
議論からのインプリケーション」[招待有]日本
会計研究学会第 72 回大会、2013 年 9 月 5 日、
中部大学(愛知県・春日井市)

(7) 金子良太「政府会計における Deferred
inflows(繰延資源流入)と Deferred
outflows(繰延資源流出)の意義」、日本会計研
究学会第 72 回大会、2013 年 9 月 6 日、中部
大学(愛知県・春日井市)

(8) 金子良太「非営利組織におけるボランテ
ィアの会計」、日本会計研究学会第 71 回大会、
2012 年 9 月 1 日、一橋大学(東京都・国立市)

6. 研究組織

(1) 研究代表者

大塚宗春

早稲田大学・商学大学院・名誉教授

研究者番号：60063749

(2) 研究分担者

川村義則

早稲田大学・商学大学院・教授

研究者番号：60247244

福島隆

明星大学・経営学部・准教授

研究者番号：80339671

金子良太

國學院大学・経済学部・教授

研究者番号：80350411

若林利明

早稲田大学・商学大学院・助手

研究者番号：80705666