

発生主義に基づく自治体財務諸表の導入をめぐる

陳 琦*

(神戸商科大学商経学部経営学科講師)

1 はじめに

自治体会計制度の改革機運が高まっている中で、2000年3月に自治省（現総務省）は自治体のバランスシートの作成マニュアルを示す報告書（自治省 [2000]）を公表し、そして2001年3月に自治省の業務を引き継いだ総務省は自治体の行政コスト計算書の作成マニュアルを示す報告書（総務省 [2001]）を公表した。そのため、現在、多くの自治体は地方自治法（同法233条および地方自治法施行令166条）により要求されている決算書類と別に、上記の両報告書に従ってバランスシートと行政コスト計算書を自主的に作成している¹⁾。

一方、1999年に、米国地方政府会計基準の設定機関であるGASB（Governmental Accounting Standards Board）は、半世紀以上にわたって採用されてきた基金会計システムに大きな変革をもたらした基準書第34号（以下GASBS34と称する）を公表した。そこでは、基金を基礎とする従来の財務報告（税により賄っている政府タイプの活動には修正発生主義の会計基準が用いられている）を基本的に維持しながら²⁾、政府全体財務諸表（純資産報告書と活動報告書）を新たに作成するように要求されている³⁾。

このような日米の動向に共通する最大の特徴は、表1が示しているように、発生主義の会計基準を採用

*1970年生まれ。2001年神戸商科大学大学院経営学研究科博士課程修了，同年神戸商科大学商経学部経営学科助手，2002年より現職。日本会計研究学会，日本地方自治研究学会，国際公会計研究学会等に所属。主な著書に『米国地方政府会計システムの再構築 アカウンタビリティ概念を基軸として』（単著），『公会計の進展』（共著），『財務会計の進展』（分担執筆）など。

- 1) 総務省 [2002] によると，バランスシートと行政コスト計算書作成済み又は作成中の自治体（すなわち地方公共団体）のうち，大多数の団体は自治省と総務省が示した作成マニュアルに準拠した方法（以下総務省方式と称する）を採用している。その内訳をみると，バランスシート作成済み又は作成中である47の都道府県と1,214の市町村のうち，総務省方式によるものはそれぞれ，約87.2%の41団体と約97.7%の1,186団体である。一方，行政コスト計算書作成済み又は作成中である38の都道府県と518の市町村のうち，総務省方式によるものはそれぞれ，約86.8%の33団体と約94.2%の488団体である。
- 2) 基金を基礎とする財務報告の体系およびその有用性については，陳[2001a]において詳細な分析を行っている。本稿の目的は，発生主義の財務諸表を公会計に導入する必要性およびその意義を明らかにすることにあるため，ここでは政府全体財務諸表に焦点を置いて分析していくことにする。
- 3) 2001年6月15日以降に開始する会計年度から，政府の財政規模に応じて順次に新しい報告モデル（基金財務諸表と政府全体財務諸表により構成される二元的報告モデル）へ移行するように，GASBは要求している（GASB [1999] par.143）。

表1 自治省・総務省による自治体財務諸表とGASBによる政府全体財務諸表

自治省・総務省による自治体財務諸表	GASBによる政府全体財務諸表	企業の財務諸表
バランスシート	純資産報告書	貸借対照表
行政コスト計算書	活動報告書	損益計算書

した、企業会計の貸借対照表と損益計算書に類似する財務諸表を導入することである⁴⁾。そのこと自体は公会計改革における世界的潮流であると言える(隅田[2001]135-136頁)。

しかし、企業と政府活動を取り巻く環境的相違から、企業会計と同様に、発生主義に基づく財務諸表を公会計に導入することを疑問視する意見も見られる⁵⁾。そのため、本稿は、多くの類似点(次節を参照)を有する自治省・総務省による自治体財務諸表とGASBによる政府全体財務諸表の作成目的およびその作成方法を分析することによって、その作成目的と作成方法との整合性を吟味すると同時に、なぜ発生主義に基づく財務諸表が必要であるのか、換言すればそのような財務諸表の作成目的(すなわち報告目的)を何に求めるべきか、さらにそのような財務諸表はいかなる意義と限界を有するのかを明らかにしたい。

2 自治省・総務省による自治体財務諸表とGASBによる政府全体財務諸表との比較

2.1 自治省・総務省による自治体財務諸表の概観

自治省[2000]では、自治体のバランスシートの作成目的がもっぱら資金の調達源泉と運用形態の表示に求められている(自治省[2000]3頁)。その作成方法の主たる特徴としては、報告対象の範囲(すなわち会計単位)は普通会計(一般会計と官庁会計方式を採用している特別会計)に限定すること(ただし、総務省[2001]では、その報告対象の範囲は公営事業会計をも含むと拡大した)、資産の評価は原則として取得原価を用いること、土地以外の有形固定資産は減価償却を実施すること、資産と負債の差額を「正味資産」⁶⁾として表示すること等が挙げられる。

このような自治省[2000]が象徴しているように、日本においては、公会計制度の改革をめぐる議論の中で、貸借対照表のみに注目し論点を展開する傾向が見られる。自治省[2000]においては、バランスシートというストックの計算書の作成マニュアルのみが示されており、フローの計算書との関係については一切言及されていない。そのため、陳[2001b]で指摘しているように、自治体のバランスシートのみを取り上げ、その作成目的をもっぱら資金の調達源泉と運用形態の表示に求める場合、その作成目的は資産を取得原価で評価するという作成方法に理論的合理性を与えることができないという問題点を秘めて

4) 自治省[2000]と総務省[2001]が提示した財務諸表は簿記記録から誘導的に作成されるものではなく、いわゆる決算統計から加工されるものであり、収入とコストの測定に関しても厳密な意味では発生主義の会計基準を適用しているとは言えない。

5) 例えば、「非営利組織体の会計」に関する日本会計研究学会スタディ・グループの最終報告では、公会計における固定資産の減価償却を否定し、発生主義の会計基準を完全に公会計に導入することに反対する見解が示されている(日本会計研究学会スタディ・グループ([2001]161-174頁)。

6) 自治体のバランスシートの作成目的を資金の調達源泉と運用形態の表示に求め、貸借対照表等式の考え方を取っている一方、資産と負債との差額概念である正味資産を用いているのは、企業会計の理論を援用するならば、明らかに矛盾しているように思える。しかし、公会計においては資本概念が存在せず、資産と負債の差額は単に過年度の収支余剰の累積額であるため、便宜的に正味資産概念が用いられていることを考慮すると、理解できないことはない。

いる。

一方、総務省〔2001〕はフローの計算書である行政コスト計算書の作成マニュアルを示しているが、当該フローの計算書とストックの計算書との関係は明らかにされていない。総務省〔2001〕は自治体の行政コスト計算書の作成目的を活動の把握と効率性の評価に求めている（総務省〔2001〕2-3頁）。その作成方法の主たる特徴としては、報告対象の範囲は普通会計に限定すること、現金の支出を伴わない減価償却費および未収税収等を計上すること、資産形成に資する国庫（都道府県）支出金（すなわち固定資産の取得のための補助金）以外の支出金（すなわち経常的活動への補助金）のみを単年度の収入として計上すること、「民生費」、「衛生費」といった目的別の費用⁷⁾に対応する形で「使用料・手数料」や「国庫補助金」といった収入項目を表示すること、コスト総額と収入総額との差額を一般財源等増減額として計上することが挙げられる。しかし、陳〔2001b〕で指摘しているように、総務省が示した行政コスト計算書の雛形では、サービスのコストと収入のみが報告されており、活動の内容を表すサービスの量と効果に関する情報が欠如しているため、活動の把握と効率性の評価といった作成目的の達成は期待できない。

2.2 GASBによる政府全体財務諸表の概観

GASBによる政府全体財務諸表は、自治省・総務省による自治体財務諸表より、その報告対象の範囲がさらに広い。つまり、政府タイプの活動（日本の普通会計で報告される活動と類似するが、信託代理活動が除かれている）、すべての公営企業の活動、さらに政府から独立している一部の関連組織（日本の公社や外郭団体に相当する）をも含めた政府全体が、その報告対象の範囲とされている（陳〔2000a〕参照）。ただし、報告対象の範囲に相違があるものの、個々の部局や機関ではなく、全体としての政府の連結財務諸表の作成を意図している点で、日米の動向は同じである。この他にも、表2が示しているように、GASBによる政府全体財務諸表は、その作成方法において、自治省・総務省による自治体財務諸表と多くの類似点をも有している。故に、ここでは、両者の比較分析を行いながら、GASBによる政府全体財務諸表の作成目的と作成法を概観していくことにする。

まず、純資産報告書（以下「米国の純資産報告書」と称する）は、自治省〔2000〕が示した自治体のバランスシート（以下「日本の貸借対照表」と称する）に相当するものである。GASBによれば、米国の純資産報告書は政府の財政状態を表すためのものであり、そこではすべての資産と負債が報告される（GASB〔1999〕par.319&330）。この記述から、米国の純資産報告書は、日本の貸借対照表と同様に、その作成目的が政府の財政状態、すなわち資金の調達源泉と運用形態を表すことに求められていると推察できる。そして、資産の測定について、表2が示しているように、日本の貸借対照表と同様に取得原価を使用し、固定資産の減価償却を実施し、資産と負債との差額を純資産として表示する。

一方、活動報告書（以下「米国の活動報告書」と称する）は、総務省〔2001〕が示した行政コスト計算書（以下「日本の行政コスト計算書」と称する）に相当するものである。そこでは日本の行政コスト計算

7) 総務省〔2001〕が示した行政コスト計算書において、「議会費」、「総務費」等の目的別経費の個別欄を設けてその目的ごとに性別別のコスト（「人件費」、「物件費」等）を示す方法は、まさにサービス機能別のコスト分析を容易にするために考案されたものであり、その試みが評価されるべきである。しかし、その目的別経費の分類は、単に現行の歳入歳出決算書における歳出の大分類「款」をそのまま援用したものである。また、サービス機能を表していない「公債費」、「諸支出金」、「不納欠損部」といった項目も目的別経費の個別欄として表示されている。さらに、複数のサービス機能に関わる間接費の配分について全く言及していない。そのため、厳密な意味では、そこで示されている目的別経費は、各行政分野のサービス提供に要したコストを表しているとは言えない。

表2 自治省・総務省による自治体財務諸表とGASBによる政府全体財務諸表における作成方法の主な類似点

作成方法の類似点	自治省・総務省による自治体財務諸表	GASBによる政府全体財務諸表
会計基準	修正現金主義の会計基準を採用していた普通会計にも発生主義の会計基準を導入する	修正発生主義の会計基準を採用していた政府タイプの活動にも、発生主義の会計基準を導入する
資産の評価方法	取得原価を用いる	取得原価を用いる
未収税収・減価償却費の計上	未収税収および土地以外の固定資産の減価償却費を計上する	未収税収および土地以外の固定資産の減価償却費を原則に計上する ⁸⁾
収入(revenue)と費用との対応表示	目的別経費に対応する形で「使用料・手数料」や「国庫補助金」といった収入項目を表示し、また収入総額とコスト(費用)総額との差額を一般財源等増減額として表示する	サービス機能別に、コストと直接収入(料金や補助金)を対応表示させ、収入総額と費用総額との差額を純資産の変動額として表示する
資産と負債の差額表示	資産と負債との差額を正味資産として表示する	資産と負債との差額を純資産(すなわち正味資産)として表示する

書と同様に、発生主義の会計基準⁹⁾が採用されているため、現金収支を伴わない未収税収や減価償却費をも計上する。

ただ、活動の把握と効率性の評価の観点から専らコスト情報の意義を強調しているという日本の行政コスト計算書の作成目的と異なり、米国の活動報告書の作成目的は、当該年度の収入¹⁰⁾が当該年度のサービス提供に要したコストを賄うのに十分であるか否かを判断するための情報を提供すること、当該政府はその活動運営のための資金をどのように調達しているのかに関する情報を提供することに求められている(GASB [1999] par.344)。この2つの作成目的は、ともに政府サービスのコストと収入との対応に関する情報の提供を要求するものである。前者はコスト総額と収入総額とを対比することによって会計年度間の衡平性を表し、後者は政府活動の機能別ないしプログラム別にそのコストと直接収入(料金やプログラムへの補助金)を対応させることによって、当該活動運営のために直接収入を通じた資金調達以外、住民にどれだけの税負担を負わせているかを示すことになる。

日本では発生主義の会計基準を導入する必要性を論じる時に、行政コスト計算書という名称が象徴しているように、しばしばコスト情報の重要性のみが強調されている。換言すれば、現金主義の会計基準より、発生主義の会計基準はより適切なコスト情報を提供できるからという意味で、発生主義の会計基準の導入を是認している。しかし、コスト情報のみが必要であるならば、何も企業会計の損益計算書のように、政府活動の収入とコストとを対応表示するような財務表を作る必要がない。つまり、「コスト計算(経済性の計算)は、全体の計算構造のなかに組み込むのではなく、別途、独立した計算として行うことが望ましい」(日本会計研究学会スタディ・グループ [2001] 171頁)という主張のように、コストのみを集計した

8) インフラ資産は減価償却せずに、維持更新に必要な費用を減価償却費の代わりに計上するという修正アプローチも一定の条件付きで認められている(GASB [1999] par.23-24)。

9) 米国地方政府会計において、発生主義の会計基準は次のように定義されている。つまり、収益は稼得され、測定可能となった会計年度に計上され、費用は測定可能であるならば、発生した会計年度に計上されるべきである(NCGA [1979] par.57b)。

10) ここでいう収入の原語は"Revenue"であるが、企業会計の収益のように活動の成果を表すものではないので、収入という訳語を用いることにする。

一覧表でも十分である。

しかし、表2が示しているように、日本の行政コスト計算書においても、米国の活動報告書と類似する形で、目的別の費用ごとに「使用料・手数料」や「国庫補助金」といった収入項目が対応表示されており、またコスト総額と収入総額の差額が「一般財源等増減額」として示されている。しかし、そのような情報の意義は決して明らかにされたとは言えないし、そのような情報の開示に作成目的が求められているわけでもない（陳[2001b]参照）。むしろ、利益追求を目的としない自治体は損益計算を行う必要がないという理由で、コストと収入との対応およびその両者の差額に関する情報の提供に行政コスト計算書の作成目的を求めべきではないという見解が示されている（総務省[2001]3頁）。ただ、目的別の費用とそれを賄う収入との比率を分析することは、日本の行政コスト計算書の活用方法の1つとされている（総務省[2001]14頁）ことから、米国の活動報告書の第2の作成目的は、日本の行政コスト計算書の作成目的としても暗示的に認識されていると推察できる。故に、コスト総額と収入総額との対応およびその差額の意義を認めるか否かは、日本の行政コスト計算書と米国の活動報告書との作成目的における最大の相違点になる。

では、日本の行政コスト計算書も、米国の活動報告書と同様にコスト総額と収入総額との対応およびその差額に関する情報の提供に作成目的を求めべきであろうか。次節においては、米国の活動報告書の作成目的の理論的根拠である会計年度間の衡平性概念の存在意義を検討することによって、この問題の解明を試みることにする。

3 GASBによる政府全体財務諸表の作成目的および作成方法の合理性と整合性

3.1 会計年度間の衡平性概念の存在意義

米国地方政府会計では、アカウントビリティの遂行が最高の報告目的¹¹⁾として位置付けられており（GASB[1987] par.76）、そして、「会計年度間の衡平性はアカウントビリティの重要な一部分である」（GASB[1987] par.61）と考えられている。そのため、会計年度間の衡平性の判断に役立つ情報の提供は、一般公衆へのアカウントビリティの遂行という報告目的を達成するために具備すべき要素の1つとして要求されている（GASB[1987] par.77）。

そこでいう会計年度間の衡平性は「当該年度の収入が、当該年度に提供されたサービスのための支払を賄うのに十分であるか否か、また将来の納税者が過去に提供されたサービスのための（財務的）負担を受けよう求められるか否か」（GASB[1987] par.61）を示す概念として認識されている。GASBS34は、この会計年度間の衡平性の表示を活動報告書の作成目的の1つとして位置付けている。ただ、そこでは、会計年度間の衡平性の定義に関して、「提供されたサービスのための支払（pay）」という表現を「サービス提供のコスト」というより明確な用語に置き換えている（GASB[1999] par.344）。

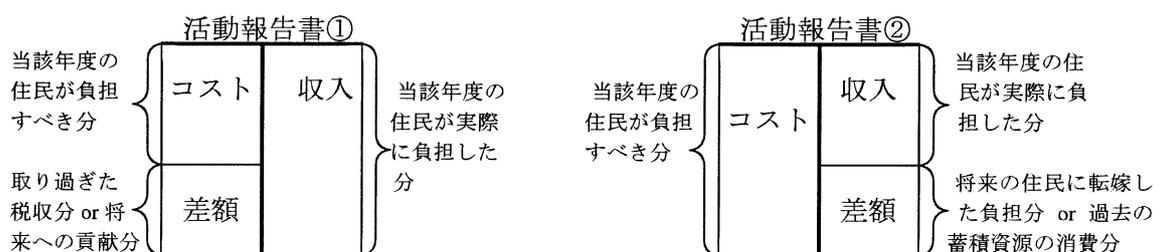
以上の定義からも分かるように、当該年度のサービス・コストが当該年度の住民により負担されるべきであるということは、会計年度間の衡平性概念の本質的思考である。そして、会計年度間の衡平性を表示するためには、財務諸表において当該年度のコスト総額と当該年度の収入総額を対応させて、その両者の差額を測定することが必要である。このような会計年度間の衡平性の測定は一見して企業会計における期

11) なぜ、政府財務報告の目的をアカウントビリティに求めるべきかについては、陳[2001a]の第1章で考察を展開している。

間損益計算と類似しているように見える。しかし、形式的に類似している両者は、次の分析のように、本質的に全く違う意味を持つものである。

まず、私企業の場合は、費用が収益獲得のための努力と見なされ、一方収益がそのような努力により得られた成果と見なされる。そのため、収益と費用との間に一般的に直接的な対応関係が存在し、その両者を対応表示することによって企業の業績（すなわち利益）を測定・表示することが可能になる。それに対して、政府（特に政府タイプの活動）の場合は、主たる収入が各種の税であり、その納税者はたとえば政府サービスを受取っていても税を払わなければならないし、逆に政府サービスの利用者は必ずしもその対価である利用料金を支払っているわけではない。そのため、政府のサービス・コストは企業の費用と異なり、収入獲得を目的とするものではなく、一方、政府の収入も企業の収益のようにサービス・コストの発生により得られた成果ではない。まさにこのような政府活動の環境的特性により、政府活動における特定の収入と特定のサービス・コストとの間に、企業の費用収益対応のような直接的な対応関係は通常存在しない。しかしながら、GASBが指摘しているように、「政府タイプの活動において特定の収入と特定のサービスとの間に、一般的に直接の対応関係が存在しないとしても、その両者を特定の期間に関連付けることが可能である」(GASB [1990] par.23)。つまり、当該年度のコスト総額は当該期間のサービス提供のために生じたものであり、一方当該年度の収入総額は当該年度のサービスを賄うために徴収されたものであるため、サービスを介して、収入総額とコスト総額との間に期間的対応関係の存在が確認できる。会計年度間の衡平性はまさにサービスを介する、収入総額とコスト総額との期間的対応関係に依拠している概念である。

次に、会計年度間の衡平性を表示するためのコスト総額と収入総額との差額は、企業会計における収益と費用との差額である利益と異なる意味を持つものである。企業会計における利益は、成果と努力との差額であるので、企業の業績を表す尺度となる。故に、利益が多ければ多いほど、企業の業績が良いことになる。それに対して、政府活動におけるコスト総額はあくまでも当該年度の住民により負担すべき金額を表し、一方の収入総額は当該年度の住民が実際に負担した金額を示すことになるので、その両者の差額は会計年度間の衡平性が保たれているか否かを表すものであり、多ければ多いほど望ましいものではない。その差額がゼロになるのは会計年度間の衡平性がちょうど保たれていることを表すことになる。収入総額がコスト総額より多いならば、その差額は当該年度の取りすぎた税収分（すなわち住民の実際の負担分に対応するような十分なサービスが提供されていない）、もしくは当該年度の住民の将来への貢献分（すなわち将来のリスク対応あるいは将来の住民により多くのサービスを提供するために積極的に資源を蓄積した分）を表すことになる。逆に、コスト総額が収入総額より多いならば、その差額は、当該年度の住民は当該年度のサービスを受けるための財政負担を将来の住民に転嫁した分、もしくは過去の住民により蓄積された資源を取り崩して消費した分を表すことになる。故に、政府活動における収入総額とコスト総額との差額がゼロになるのは、理論上の理想状態であるが、その差額がマイナス（すなわち収入総額よりコス



ト総額が多い)になるか否かは、政府財政運営の健全性を表すパラメーターになると言える。会計年度間の衡平性概念の存在意義は、まさにその概念が政府財政運営の健全性を表示できるところに求められる。そのため、会計年度間の衡平性概念に基づいて、当該年度の収入が当該年度のサービス・コストを賄うのに十分であるか否かを判断するための情報を提供することを、活動報告書の作成目的と位置付けている GASBS34の主張は合理性を有すると言える。

3.2 政府全体財務諸表の作成目的と作成方法との整合性

前節で述べたように、米国の純資産報告書は日本の貸借対照表と同様に、その作成目的を政府の財政状態を表すことに求めており、そして資産の測定に取得原価を採用している。しかし、その作成目的だけでは、何も資産の評価を取得原価に限定する必要がなく、時価を用いることも可能である。つまり、活動報告書と切り離して純資産報告書のみを論じる場合には、財政状態の表示という作成目的は、取得原価を用いるという作成方法には論理的合理性を与えることができない(陳[2001b]70-71頁)。残念ながら、GASBS34は取得原価を採用すべき理由については言及していない。

ところで、活動報告書の作成目的および作成方法と関連づけて、純資産報告書と活動報告書の位置付け(すなわち両者の関係性)から推察すると、次で述べるように、純資産報告書における取得原価の使用に合理性を与える理論的根拠が発見できる。つまり、活動報告書の作成目的の1つは会計年度間の衡平性の表示にあり、そのためには現金の受領と支払の時点に関係なく、発生主義の会計基準に基づいて、当該年度のサービス提供のために要したコストと、そのサービス・コストを賄うために徴収された収入を適正に測定しなければならない(Henke[1987])¹²⁾。そのことは、減価償却費や未収税収の計上が象徴しているように、当該期間における現金の流入・流出を伴わないコストと収入の計上を意味している。このような作成目的と作成方法によって、活動報告書におけるコスト・収入の計上と現金収支とのずれが生じ、それらのずれを表す未解決項目が純資産報告書に計上されることになる。そこでは、減価償却は、あくまでも固定資産を取得するための支出額がどの会計年度の住民に負担させるべきかという費用配分の問題を決めるために行われる会計処理である。つまり、純資産報告書における固定資産の金額は当該資産の価値ではなく、あくまでも支出額の中でまだ費用化されていない部分を表しているのである。故に、ストックを表す純資産報告書は、まさに活動報告書におけるフロー計算のための連結環としての役割を果たしていると言える。このような両財務表の関係性から考えると、費用配分の結果として当該会計年度の費用とならなかった支出額が純資産報告書における資産として計上されるため、その資産の評価は取得原価によるべきことは、もはや議論の余地はないように思われる(飯野[1979]68頁)。つまり、上記のような両財務表の関係性は、純資産報告書における取得原価の使用に理論的合理性を与えることになる。故に、財政状態の表示のみではなく、活動報告書におけるフロー計算のための連結環としての役割をも、純資産報告書の作成目的の1つとして認識すべきである(陳[2001b]69-70頁)。

一方、活動報告書の作成目的と作成方法に関しても、整合性の欠如をもたらす問題点が存在すると指摘できる。つまり、会計年度間の衡平性の表示という作成目的を果たすためには、当該年度のサービス・コ

12) 日本の自治体会計制度の改革をめぐる議論の中で、資産・負債管理の重要性からバランスシートの作成が目ざされているが、発生主義を導入しないと資産・負債管理ができないという論理が成立しない(柴[2001]pp.117-118)。これまでは、米国の州・地方政府の基金会計システム(政府型基金)において発生主義ではなく修正発生主義(日本の地方自治体会計における修正現金主義に類似する)を採用してきたが、資産・負債管理が行われてきた。発生主義の会計基準を導入する理由は資産・負債の管理より、当該年度のサービス・コストとそれを賄うための収入を適切に計算するためということにある。

ストと、それを賄うための収入を適正に測定・報告しなければならない。しかし、GASBS34においては、資本的施設（固定資産）の建設・購入のために交付された資本的補助金と拠出金も当該年度の収入として計上されている（GASB [1999] par.50）。ところが、資本的補助金と拠出金は、当該年度のコストを賄うためではなく、長期にわたって使用できる固定資産を購入するために交付された財源であるに過ぎないので、本来は単年度の収入として計上されるべきではない。なぜならば、資本的補助金と拠出金も当該年度の収入として計上されることにより、会計年度間の衡平性概念が依拠している当該年度のサービス・コストとそれを賄うための収入との期間的対応関係が崩れ、会計年度間の衡平性を適正に表示できなくなるからである。以上の分析から分かるように、資本的補助金と拠出金をも当該年度の収入として計上するという活動報告書の作成方法と、会計年度間の衡平性の表示という作成目的との間に理論的整合性が欠如している。

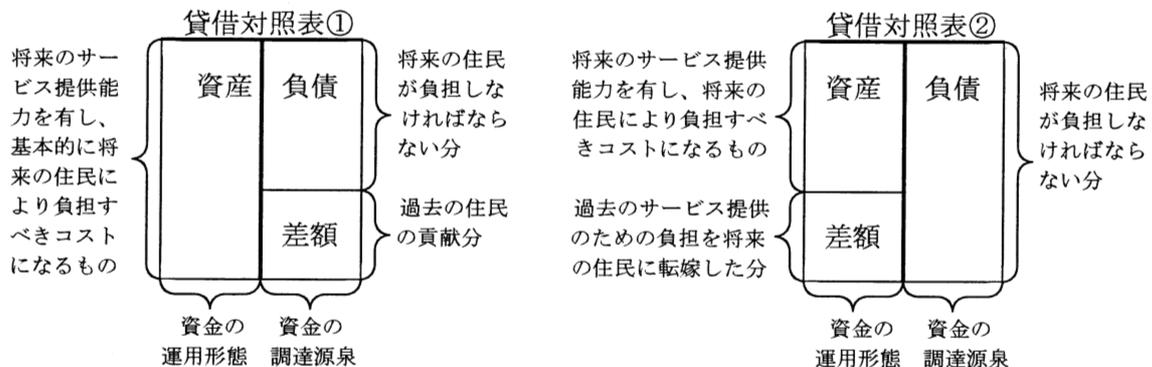
GASBは、資本的補助金と拠出金をも当該年度の収入として計上するという作成方法を採用した理由を明確に説明していないが、活動報告書に関するGASBの考え方から次のようにその理由を推察できる。つまり、活動報告書は、実質的に企業会計における損益計算書と異なり、すべての純資産の変動を報告するいわゆる「純資産変動報告書（すなわち正味財産増減計算書）」として考えられている（GASB [1999] par.433）。そのため、純資産の変動をもたらした取引を、企業会計における資本取引と損益取引のような区別をせずに、すべて活動報告書に計上するように要求しているのである。それによって、活動報告書のボトムラインで、当該年度における純資産の変動額に期首純資産を足して期末純資産を求めることが可能になっている。そして、そのことは、一方の純資産報告書において「資産 負債 = 純資産」という報告形式が勧められていることにも関係している。つまり、純資産報告書において、「資産 = 負債 + 純資産」という伝統的な貸借対照表形式の報告形式も認められている（GASB [1999] par.30）が、利用者の関心の焦点をより明確に当該年度末の「純資産」に合わせることを可能ならしめるために、「資産 負債 = 純資産」という報告形式が勧められている（GASB [1999] par.320）。そのような純資産報告書によって、期末の資産総額から負債総額を差し引いた残りの純資産総額を明らかにし、一方の活動報告書においては、当該年度における純資産の変動をもたらしたすべての取引を計上することによって、純資産の変動をもたらした原因を明らかにしている。このような両財務表の作成方法から考えると、その作成目的は財政状態の表示と会計年度間の衡平性の表示にあるというより、むしろ純資産の計算とその純資産の変動をもたらした原因の表示にあるように思われる。また、そこでは、純資産報告書が主となり、活動報告書は単に純資産の変動の明細を表す明細表として位置付けているように見える。

ところで、以上のように、両財務表の作成目的およびその関係を捉える場合には、まず純資産概念の意味、そしてそれを計算することの意義を明らかにしなければならない。しかし残念ながら、GASBS34においては、純資産は単に資産と負債の差額として定義されている（GASB [1999] par.32）。つまり、企業会計における資産と負債の差額である資本は、単なる差額概念ではなく、出資者持分あるいは出資者の残余請求権を表しているのに対して、政府会計における資産と負債の差額である純資産は、単なる差額概念であり、それ以上の意味は含有されていない。そして、政府会計においては、企業のように出資者による出資金が存在しないため、差額概念である純資産は、単に過年度における収入とコストとの差額を累計したものに過ぎない。本来、理論上の理想状態である収入とコストとの均衡が当該政府の設立当初から保たれているならば、そもそも資産と負債の差額である純資産も存在しないし、当然に純資産の変動も生じないことになるはずである。そのために、政府全体財務諸表の作成目的を純資産の計算および純資産の変動原因の表示に求めること自体は全く意味がないと言える。また、そのような作成目的は、資産の評価に取

得原価を用いるという作成方法を正当化できない。

それに対して、会計年度間の衡平性の表示を作成目的とする活動報告書を主として、純資産報告書を活動報告書におけるフロー計算の連結環として考えるならば、すでに分析したように、資産の評価に取得原価を用いるという作成方法が合理的である¹³⁾。また、当該年度における収入とコストとの差額は単に純資産の変動額を表すものではなく、財政運営の健全性を表示するパラメーターとしての意義を有することになる。一方、過年度における収入とコストとの差額を累計した純資産も、単に資産と負債との差額ではなく、負債と同様に、将来のサービスを提供するために保有している資産の資金調達源泉を表すことになる。また、会計年度間の衡平性の観点から、資産と負債との差額は、次の図のように、将来のサービスを提供するための資産を確保するために、過去の住民がすでに負担した分（すなわち過去の住民の貢献分）、または過去の住民による負担の転嫁分を表すことになる。

以上の分析から明らかになったように、政府全体財務諸表の作成目的と作成方法との整合性を確保する



ためには、その作成目的を基本的に会計年度間の衡平性の表示に求めるべきであり、一方、そのような作成目的を達成するために、資本的補助金と拠出金をいかに計上すべきかを再検討する必要がある。

4 会計年度間の衡平性を表す財務諸表の意義と限界点

ここまで考察してきたように、米国地方政府会計において新たに追加された政府全体財務諸表では、発生主義の会計基準を採用している。そのことは、結果的に資産・負債の管理¹⁴⁾にも寄与しているが、その

13) 仮に時価で資産を評価し、コストを求めるとすれば、そのコストは住民により負担されるべき金額であるかが疑問である。つまり、時価が取得原価より高い場合、時価による資産計上は、実際の支払を要求しない評価差額をもコストに算入することになるので、それは住民に過大の負担を求めることになりかねない。逆に、時価が取得原価より低い場合、時価による資産計上は実際の支払に要する金額より少ない評価額に基づいて算定したコストを住民の負担として表示することになるので、その負担と均衡する収入だけでは実際の支払に不十分であることになる。また、あるサービス提供のために同じ固定資産が使用されているにもかかわらず、当該資産の時価評価額の変動により各会計年度の住民に求める負担額（すなわち当該固定資産の減価償却費）も変動することになるので、それは当該固定資産の使用による財政負担を各会計年度の住民に衡平に求めていることになるとの疑問である。故に、会計年度間の衡平性概念に立脚し、財務諸表を作成する場合、取得原価で資産を評価するのが妥当であろう（陳[2001b]）。

14) 政府全体財務諸表において、固定資産と固定負債をも含めたすべての資産・負債が計上されているため、発生主義の会計基準の導入によって、結果的に、資産と負債が管理できるようになっているが、従来の基金会計システムにおいても、勘定グループの使用によって固定資産・固定負債の管理が行われている。また、資産・負債の管理を目的とするならば、貨幣尺度による会計情報より、特に資産に関しては、物理尺度による物量情報が重要であると言えよう。

目的はあくまでもサービス・コストとそれを賄うための収入を適切に測定・報告することにある。また、サービス・コストと収入を報告する活動報告書の作成目的は、日本のようにもっぱらコスト情報の意義を強調しているのではなく、会計年度間の衡平性の表示に求められている。このように、発生主義に基づく自治体財務諸表の役割を会計年度間の衡平性の表示に求めることの意義としては、主に以下の6点が挙げられる。

財政運営の健全性を表示できること

発生主義の会計基準を導入し、当該年度のサービス提供により生じたコストを賄うための収入が十分であるか否かを表すことによって、政府財政運営の健全性を明らかにすることができる。財政危機に瀕しており、そのことから健全な財政運営が求められている日本の自治体にとっても、会計年度間の衡平性の表示に役立つ財務諸表が必要とされている。

ストックの計算書とフローの計算書との有機的連繋

自治省 [2000] と総務省 [2001] では、ストックの計算書であるバランスシートとフローの計算書である行政コスト計算書との関係が明らかにされておらず、財務諸表を体系的に考えることができなかった。しかし、会計年度間の衡平性概念に立脚する場合、活動報告書に計上される収入・コストと現金収支とのずれを表す未解決項目が純資産報告書に計上され、ストックを表す純資産報告書は活動報告書におけるフロー計算の連結環としての役割を果たすことになるため、ストックの計算書とフローの計算書は有機的に関連付けられることになる。

作成目的と作成方法との整合性を確保できること

自治省 [2000] においても、GASBS34においても、発生主義の導入、取得原価の採用、収入とコストとの対応表示といった作成方法を要求している。しかし、ストックの計算書をフローの計算書から切り離して、財政状態の表示だけをストックの計算書の作成目的として位置付ける場合は、取得原価で資産を評価することに合理的根拠を与えることができない。ところが、会計年度間の衡平性の表示をフローの計算書の作成目的として位置付け、フローの計算書とストックの計算書とを有機的に関連付けることによって、それらの作成方法に理論的合理性を与えることが可能になり、その作成目的と作成方法との整合性を確保することができる。

資産、負債および純資産はより積極的な意味を有すること

会計年度間の衡平性の観点から考えると、未解決項目である資産、負債および純資産は、財政状態の表示以外に、より積極的な意味を持つようになる。つまり、資産、負債および純資産は、それぞれ、将来の住民へのサービス提供に役立つもの（基本的に将来の住民により負担すべきコストになるもの）、将来の住民により負担しなければならないもの、過去の住民による貢献あるいは負担の転嫁を表すものとして位置付けられる。

会計情報に対する住民の関心度の向上が期待できること

会計年度間の衡平性概念に立脚し、当該年度および将来の住民の負担を明確に表示できる財務諸表を構築することによって、住民のコスト意識を育むことが期待できる。住民のコスト意識が高まると、政府活動が効率的に有効に行われているかといった業績評価に役立つ会計情報に対する住民の関心も高まることが期待できる。特に地方分権の推進につれて、行政運営における住民参画が求められている今日においては、会計情報に対する住民の関心と理解を高めることが日増しに重要になってきている。故に、会計年度間の衡平性の表示に役立つ財務諸表を構築し、住民に開示し、説明することは大きな意義がある。

アカウンタビリティの改善と行財政運営に関する意思決定に役立つ情報の提供

地方財政が悪化している中で、一部の自治体では、収入確保のために住民やサービスの利用者に新たな負担（例えば、法定外目的税の新設）を求める傾向がある。しかし、住民に新たな負担を求めるべきか否かを議論する際に、まず現在（すなわち当該年度）の住民が受けているサービスはどれだけのコストがかかっているのか、それが現在の収入（すなわち現在の住民が実際に負担した分）によってどの程度賄われているかを明らかにしなければならない。しかし、現行の自治体会計においてはそのような会計情報が欠如している。会計年度間の衡平性の表示を目的とする財務諸表は、まさにサービス・コストとそれを賄うための収入を明らかにする会計情報を提供できるため、行財政運営に関する意思決定に役立つと期待できると同時に、欠如していた会計情報の提供によりアカウントビリティの改善につながると思われる。

以上の分析で明らかになっているように、発生主義に基づく自治体財務諸表の作成目的を会計年度間の衡平性の表示に求める場合は、大きな意義を有すると言える。しかし、同時に、そのような情報にも限界があることを認識すべきである。主な注意点として以下のことが指摘できる。

a．会計年度間の衡平性を表す会計情報だけでは適切な意思決定ができないこと

会計年度間の衡平性を保つことは、健全な財政運営を維持するための必要条件であるが、そのこと自体は、行政運営の目的ではない。政府活動の目的は、あくまでも住民のニーズに応えるようなサービスを効率的に、有効に提供し、住民福祉を増大させることにある。会計年度間の衡平性を保つことを目的化すると、サービス水準の低下や安易な増税、さらに将来のリスクに対応するための財政弾力性の低下につながりかねない。確かに、予算の一律カットや減量経営と増税により、会計年度間の衡平性を保つことが可能である。しかし、サービス・コストを賄うための収入が十分でない場合でも、すぐに減量経営や増税といった議論に結びつけるのは短絡的である。住民に新たな負担を求めるためには、まずサービスが効率的に有効に提供されているかをチェックし、またそのことを住民に説明する責任があろう。つまり、会計年度間の衡平性を保つために、サービスの水準や住民負担の妥当性を検討する際には、サービスの効率性・有効性の確保およびそのことに関する説明責任の遂行は必要不可欠な前提条件となる。故に、会計年度間の衡平性を表す会計情報だけにに基づいて、行財政運営に関する意思決定を行うべきではない。

また、サービス・コスト以上の収入があった場合、本来は会計年度間の衡平性の観点から、当該年度の住民により過大に負担している分だけを税や料金の削減によって、住民に還元すべきである。しかし、その余剰が生じた原因は予想以上の収入増、もしくは効率性の向上によるコスト節約にあるのではなく、単に目標水準を下回ったサービス提供にある場合、税や料金の引き下げよりむしろサービス水準の向上を図るべきである。故に、適切な意思決定を行うためには、会計年度間の衡平性が保たれているかに関する情報以外に、コストと収入との不均衡をもたらした原因の分析に関する情報が必要とされる。

さらに、会計年度間の衡平性の表示に役立つ財務諸表が必要であることは、専らサービス・コストと収入との均衡を要求する意味ではない。むしろ、将来の経済不況や住民ニーズの増大、災害の発生といった不安定要素に備えて、住民合意の上である程度の余剰分を蓄積することが必要である。それは将来の住民や社会への貢献になると言える。しかし、どの程度の余剰を蓄積すべきかに関して、住民の合意が得られるためには、会計年度間の衡平性の表示に役立つ財務諸表だけでは不十分であろう。

b．発生主義の会計基準の導入による見積もりの誤りが生じる可能性があること

会計年度間の衡平性の表示に役立つ財務諸表を構築するためには、発生主義の会計基準を導入する必要があり、それ故に見越・繰延といった会計処理が認められるようになる。そのため、固定資産の耐用年数と残存価格の設定のような、主観的判断による見積もりが必要となる。GASBS34においては、固定資産

の耐用年数と残存価格の設定および減価償却費の計算方法の選択を各地方政府の判断に任せている。一方、自治省 [2000] では、定額法の使用を要求し、地方公営企業法施行規則等を参考に耐用年数をも設定しているが、「設定した耐用年数と異なる耐用年数によることが明らかに妥当であるときに、別の耐用年数による減価償却計算を妨げない」(自治省 [2000] 9頁) と述べている。つまり、実質的には、日米はともに、主観的判断を伴う会計処理を行う余地を残している。その意味において、いかに主観的判断の合理性と会計情報の信頼性を確保するかという問題が生じる。なぜならば、主観的判断により計算されたサービス・コストを賄うために住民に負担を求めるならば、主観的判断の合理性と会計情報の信頼性を確保する必要があり、その合理性と信頼性を十分に説明できない限り、住民に負担を求めることを正当化できないからである。

c. 政府の業績評価には十分な情報を提供できないこと

会計年度間の衡平性を表す財務諸表では、サービス・コストとそれを賄うための収入に関する会計情報を提供できるが、サービスの量やその効果に関する情報が含まれていない。政府活動の業績を適切に評価するためには、会計年度間の衡平性以外に、さらに政府活動の経済性、効率性および有効性をも明らかにしなければならない。そのために、個々のサービスないし事業のコスト、サービスの量(アウトプット)や効果(アウトカム)を測定・報告できる情報(例えば、SEA報告: Service Efforts and Accomplishments Reporting)が必要とされる(陳 [2000b])。

ただ、会計年度間の衡平性を表す財務諸表と、政府活動の経済性、効率性および有効性の評価に役立つ情報は相互補完的なものでなければならず、またコスト情報によって両者を結び付けて連繫して利用できるように情報システムの構築が望ましい。つまり、会計年度間の衡平性の観点に立脚すると、当該年度のサービス・コストはすべて当該期間の住民(特に納税者)により負担すべきとなるため、限られた資源で自分達の欲するサービスを最大限に提供することを望む住民は、当然に公的資源を経済的に、効率的に、有効に運用することを政府に求めている。そのため、会計年度間の衡平性に関心がある情報利用者は、当然に政府活動の経済性、効率性および有効性にも関心を持つことになる。一方、政府活動の経済性、効率性および有効性の評価に役立つSEA報告では、サービスのインプット(コスト情報)とサービスのアウトプットやアウトカムに関する情報が提供されているが、サービス・コストを賄うための収入に関する情報が含まれていない。サービスの有効性を高めるためにコストが高くなる可能性がある(柴 [2001]) ため、そのコストを賄うための収入が確保できるか否かは無視できない問題である。政府は住民へのサービスを効率的に有効に提供しているとしても、サービス・コストを賄うのに十分である収入が確保できないと、長期的には行政サービスの水準が維持できない。そのことは、サービスの質や量の低下につながり、サービスの効率性・有効性も確保できなくなる。故に、住民により求められているサービスを提供するためには、健全な財政運営が基礎的前提条件であり、その財政運営の健全性を表すためには、会計年度間の衡平性を表示できる会計情報が必要とされる。

5 おわりに

本稿は、発生主義の会計基準の導入がいかなる意義を有するか、また自治体はいかなる報告体系を構築すべきかを論じたものではなく、あくまでも、企業会計の貸借対照表と損益計算書と類似するような財務諸表を公会計に導入している日米の動向を念頭に、そのような財務諸表を構築する場合に、その作成目的を何に求めるべきかを考察してきた。本稿の分析により明らかになっているように、発生主義の会計基準

を採用し、資産の評価に取得原価を用いるような政府全体財務諸表（民間企業との比較を目的とする個々のサービス提供主体である部局や政府機関の個別財務諸表ではなく、あくまでも全体としての政府の連結財務諸表）を公会計に導入する場合、その最も重要な作成目的を会計年度間の衡平性の表示に求めるべきであり、またそこにおけるコストと収入との対応関係およびその両者の差額は企業会計のそれと本質的に異なる意味を持つ。そして、会計年度間の衡平性を表す財務諸表を構築することにより、未解決項目がストックの計算書に計上されるため、結果としては、資産・負債の管理やストックに関する会計情報の改善にも寄与することになる。このように、自治体財務諸表を会計年度間の衡平性の表示に求めることの意義と限界は第4節での分析により認識することができた。しかし、そのことは、財務諸表の作成目的を他のことに求め、企業会計の貸借対照表と損益計算書と全く異なる財務諸表を公会計に導入することを否定するものではない。つまり、自治体財務諸表の作成目的を何に求めるかによって、その作成目的の達成に役立つ財務諸表のあり方も異なってくる。

（参考文献）

- Governmental Accounting Standards Board [1987] *Concepts Statement No.1 of the Governmental Accounting Standards Board, Objectives of Financial Reporting*, GASB.
- GASB [1994] *Concepts Statement No.2 of the Governmental Accounting Standards Board, Service Efforts and Accomplishments Reporting*, GASB.
- GASB [1999] *Statement No.34 of the Governmental Accounting Standards Board, Basic Financial Statements and Management's Discussion and Analysis for State and Local Governments*, GASB.
- Henke [1987] "Governmental Financial Statements Generational Equity Reporting", *The Government Accountants Journal*, Vol.XXXVI, No.1, pp.18-22.
- National Council on Governmental Accounting [1979] , *National Council on Governmental Accounting Statement 1 Governmental Accounting and Financial Reporting Principles*, Municipal Finance Officers Association (Chicago) .
- 飯野利夫 [1979] 『資金的損益貸借対照表への軌跡』国元書房。
- 自治省 [2000] 『地方公共団体の総合的財政分析に関する調査研究会報告書』。
- 柴健次 [2001] 「政府会計における改革の論点 イギリスの資源会計・予算とベスト・バリュースに学ぶこと」『会計』第160巻第4号, 114-130頁。
- 隅田一豊 [2001] 『自治体行財政改革のための公会計入門』ぎょうせい。
- 総務省 [2001] 『地方公共団体総合的財政分析に関する調査研究会報告書 「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 [2002] 『地方公共団体のバランスシート等の作成状況（平成13年8月31日現在）』。
- 陳琦 [2000a] 「米国地方政府会計における財務報告の範囲と報告方法 リポーティング・エンティティ概念を中心に」(共著 柴健次)『会計検査研究』第21号, 63-80頁。
- 陳琦 [2000b] 「米国地方政府会計におけるSEA報告」『星陵台論集』第33巻第1号, 77-95頁。
- 陳琦 [2001a] 『米国地方政府会計システムの再構築 アカウンタビリティ概念を基軸として』(神戸商科大学研究叢書LXV) 神戸商科大学経済研究所。
- 陳琦 [2001b] 「地方自治体の財務諸表の役割とあり方 会計年度間の衡平性の観点から」『商大論集』第53巻第2・3号, 65-95頁。

日本会計研究学会スタディ・グループ [2001] 『非営利組織体の会計』。