

# 公会計における税の位置付けについて

桜内文城\*

(新潟大学経済学部助教授)

## 第1章 はじめに

本稿においては、ここ数年の公会計分野において大きな議論となった税の位置付けについて説明を加える。

まず第2章では、政府という会計主体にとって税を収益として処理すべきとする見解（収益説）と、税はむしろ損益外の国民持分（純資産）の増加として処理すべきとする見解（持分説ないし出資説）との間の対立点について、両説の論理的構造を対比しつつ、その当否を検討する。筆者は、日本公認会計士協会の討議資料「公会計概念フレームワーク」（桜内、2003）の起草者として、当然、持分説（出資説）を支持するものであるが、本稿においては、改めて持分説（出資説）の理論面及び実践面での優位性について説明を加えることとしたい。

さらに第3章では、収益説が依拠する「非交換性収益」という拡張的な収益概念について、それが公会計分野において論理的に妥当なものなのか否かを検討する。結論を先取りして言えば、非交換性収益という拡張的な収益概念は、包括利益概念ないし資産・負債アプローチを基礎とする企業会計分野における意思決定有用性アプローチの下では論理的に妥当する可能性も否定できないが、国民をはじめ国会議員や行政機関等、基本的に市場を経由しない会計情報の利用者が想定される公会計分野の場合には論理的妥当性を持ち得ない。

以下、これらの諸論点について論ずる。

## 第2章 持分説と収益説

公会計の領域においては、政府の財源である税の位置付けについて、それが政府にとっての収益なのか（収益説）、損益外の純資産（持分）の増加とみるべきか（持分説）が、未だ決着を見ない一大論点とされ

---

\*1965年愛媛県生まれ。1988年、東京大学法学部卒業、大蔵省（現財務省）入省。財政、国際通貨などを中心とした政策形成に携わる。ハーバード大学公共政策学修士、マレーシア国立マラヤ大学公共政策学博士。2002年、新潟大学経済学部助教授に就任。2003年、日本公認会計士協会より公表された「公会計概念フレームワーク」を起草。著書に「公会計革命～『国ナビ』が変える日本の財政戦略」（講談社現代新書、2004年）、「公会計～国家の意思決定とガバナンス」（NTT出版、2004年）など。

ている<sup>1)</sup>。

この論点が注目されるのは、政府の財源として重要な部分を占める税について、収益説と持分説のいずれを採用するかによって、会計処理を行う勘定が異なるという理由だけではない。そのより大きな理由は、この論点が、国民と国家（政府）との関係をどう捉えるか、言い換えれば「国家は誰のものか」という、民主主義の根本的な問題に帰着するからである。なぜなら、収益説は国民を、政府が提供する財・サービスの顧客として位置付けた上で、税を政府が提供する財・サービスの対価（収益）として扱う一方で、持分説は国民を、国家の究極的な所有者として位置付けた上で、税を国家の所有者からの抛出（持分）として扱うからである。

## 2.1 持分説の論理構造

まず持分説の論理構造を説明する。その前提として、エクイティ（衡平法）上の信託の概念を援用することとしたい。実は、ここでいう信託の概念は、我が国の信託法や信託業法で用いられている概念とは必ずしも一致しない。なぜなら、信託の淵源は、英米法のエクイティ、すなわち、衡平法と訳される法領域に属するものであるが、我が国の信託法や信託業法は、大陸法からの流れを汲む民法を理論的基盤として制定されたものであり、自ずとその背景とする法理論・法体系の違いが信託の概念の違いにまで反映されているからである。

### 2.1.1 衡平法上の信託概念

英米法においては、一般原則であるコモン・ロー（普通法）とこれを補完するエクイティ（衡平法）という二つの法体系が並立している。そして、この英米法における信託の概念は、コモン・ロー（普通法）の世界では妥当な結論を得られない場面で救済法として機能するエクイティ（衡平法）の主要領域として発達したものである。すなわち、コモン・ローとは、裁判官にとって法律要件及びその効果が比較的明確な場面で、一般的に適用される法領域を意味すると考えてよい。他方のエクイティとは、裁判官がコモン・ローを解釈・適用する場合にどうしても妥当な結論を得られないような場面で、通常のコモン・ロー裁判所とは別系統で救済を図る法領域を意味する。そして、そのエクイティの主要領域として発達したのが、この信託の概念である（森泉，1992，pp.42-43）。

信託の概念は、委託者、受託者、そして受益者という三者の登場人物の相互関係として表現される。具体的な例を挙げると、イギリスの中世時代、戦争に出征する兵士（委託者）が、自分が戦死したときのために家族（受益者）に財産を残したいと考えた場合、相続をするにも領主及び教会の権限が強く、財産のほぼすべてを召上げられてしまう状況にあった。そこで信頼する知人（受託者）との間で財産の譲渡契約を交わした上で、実質的には信託とする形態が多くの場合に行われた。しかし、仮にその知人（受託者）が不法にその財産を領得した場合、コモン・ローの世界では、財産の所有権はその知人（受託者）に完全に移転しているので、出征兵士の家族（受益者）を救済する手立てが断たれてしまう。しかしそのような結論は衡平の理念に反するので、エクイティの領域に属する信託法を解釈・適用して、信託に独特な法律構成によって被害者（受益者）を救済することとされたのである。

1) この論点について、税は収益でもなければ持分の増加でもないとして、単なるキャッシュの流入と位置付ける資金流入説（キャッシュ・フロー説）を唱える論者もいる（社会経済生産性本部，2004，pp.229-231）。確かに仕訳上、税収を（借方）現金として計上することに異論を唱える者はまったく存在しない。しかしこの論点で争われているのは、仕訳上、貸方側で税収を収益として損益勘定に計上するのか、または損益勘定を経由せずに持分の増加として処理するのか、という点である。従って、本論点に関して資金流入説（キャッシュ・フロー説）は何も言っていないに等しい。

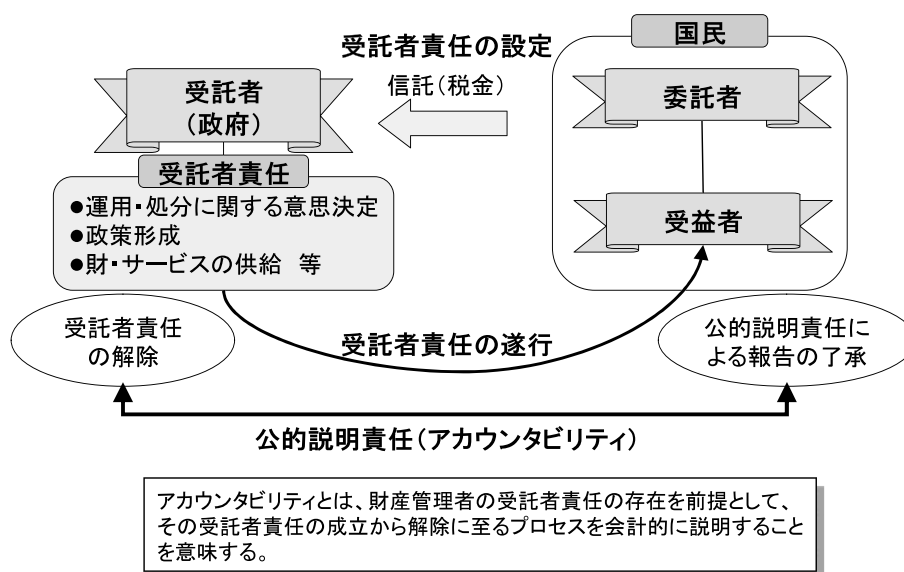
その信託に独特な法律構成は、受託者に高度の義務と責任を負わせることを通じてその反射的な効果として受益者の権利を強化する方法を採る。すなわち信託の設定によって受益者が取得する信託受益権は単なる人に対する債権（弱い権利）ではなく、直接、目的財産の上に成立するエクイティ上の物権（強い権利）として、より強い保護を受けることとしたのである。特に、受託者が受益者の利益を害するような意思決定や行動をとる場合、受益者は受託者を解任し、信託財産を取り戻す権利を留保しているものと構成される（海原, 1998, pp.258-263）。

さらにこの信託関係の設定は、我が国を含む大陸法系統における委託者・受託者間の契約関係（債権関係）とは異なり、信託財産を信託の目的による法的な拘束を加えつつ委託者の財産権の範囲から分離する行為（物権行為）であると解されている。そして信託の設定によって受託者が義務と責任を負うこととなる対象はあくまでも受益者（エクイティ上の物権を取得した者）に対してであって、信託の設定の後、委託者は信託関係から離脱することとなる。ここで銘記すべき重要なポイントは、信託法上、委託者はまだ生まれていない者や具体的には誰なのか確定していない者も含めて受益者として指名することができるという点である。我が国の民法を含む大陸法の世界では、権利能力なき者が何らかの法的主体となることは通常あり得ないが、信託説では問題なくクリアできる。逆に我が国を含む大陸法系統や英米法でもコモン・ローの世界では、信託関係を委託者と受託者との間の契約関係として法律構成する他はなく、従って、その契約外の第三者や契約の時点で存在していない受益者の保護を図るための法的な論理を持ち得ないのである。

### 2.1.2 政府の受託者責任とアカウントビリティ

ここで受託者責任という概念が具体的に意味するところについて、信託関係における上記三者の登場人物（委託者、受託者、そして受益者）からなるモデルを用いて説明しておきたい。受託者責任の概念は、元来、信託概念における受託者の権限と責任を意味するものであるが、さらには会計上のアカウントビリティの概念と密接に関連する。図表1は、政府と国民との信託関係の基本構造を図示したものである。

【図表1】政府の受託者責任とアカウントビリティ



まず「委託者」とは、政府に対して税という形で財産権を移転する納税者としての国民を意味する。

次に「受託者」とは、納税者から税という形で財産権を譲り受けた政府を意味する。ここでいう政府とは、国会と内閣という国家機関を一体として捉えたものを指す。周知のように、国会と内閣との間には「法律による行政」という意味で、内閣の執行権が国会の立法権によって拘束されるという関係がある。従って、国会と内閣との関係をプリンシパル・エージェント関係<sup>2)</sup>として捉えることも可能と考えられるが、ここでは説明の都合上、国会と内閣の間という内部関係は捨象し、国会と内閣を一体として捉えて、これを政府と呼ぶ。ちなみに、この用語法は、我が国憲法上、政府 (government) という文言が三権のすべてを一括して意味することに合わせたものである。

さらに三番目の登場人物である「受益者」とは、受託者としての政府が様々な活動を行った成果としての便益を享受する地位にある国民を意味する。信託の考え方によれば、委託者とその財産権を受託者に移転する際、受益者を指名する。既に述べたように、委託者は信託法上、まだ生まれていない者も受益者として指名できる。従って、委託者である納税者の合理的意思を推測すれば、未成年者やまだ生まれていない将来世代の国民に対しても、受益者としての地位を付与するものとみなすことができる。従って、受益者としての国民とは、現役世代のみならず将来世代の国民をも含むより広い概念であると解される。

このような信託概念に基づく三者の登場人物からなるモデルに即していえば、受託者責任とは、委託者から財産権を譲り受けた受託者が、その財産権の管理・運用について、受益者の利益の方向性に合致するよう行動すべき義務と責任を意味することとなる。ここで注意すべきは、信託法上、受託者が責任を負う対象は、あくまでも受益者だということである。従って、これを政府と国民との関係にあてはめると、納税者 (委託者) は税という形で財産権を政府 (受託者) に譲り渡すことによって法律関係から離脱するが、それと同時に政府 (受託者) は現役世代・将来世代双方を含む受益者としての全国民に対して受託者責任を負うこととなる。

ここで、企業会計または公会計を問わず、会計の第一の目的とされるアカウンタビリティとは、受託者責任の設定から解除に至る一連のプロセスを会計的に明らかにすることを意味する概念である。政府 (受託者) は納税者 (委託者) から税という形で財産権を譲り受けると同時に、現役世代・将来世代双方を含む全国民 (受益者) に対して受託者責任を負う関係に立つ。そしてパブリック・アカウンタビリティ、すなわち政府の受託者責任の明確化のプロセスは以下の如くである。まず納税者 (委託者) が、租税法に従って税という形でその財産権を政府 (受託者) に対して移転する。そして財産権が納税者 (委託者) から政府 (受託者) に移転すると同時に、納税者による黙示の意思表示により、現役世代・将来世代双方の全国民が受益者として指名される。この政府 (受託者) の受託者責任は、具体的には国会において予算として議決されることによって成立する。そうして現役世代・将来世代双方の全国民を「代表」(憲法43条1項)する国会議員から構成される機関である国会が、予算編成を通じた政府の意思決定に「正当性」を付与するとともに、予算に法規範性を与えるのだ。そして、政府は予算編成を通じて自らに課せられた受託者責任の遂行として、予算の範囲内で公共財の提供等、資源の調達及び配分を行うこととなる。

2) プリンシパル・エージェント関係とは、ある経済ドメイン (領域) における経済主体同士の経済的相互作用をプリンシパル (本人) 及びエージェント (代理人) の関係としてモデル化し、その相互作用のメカニズムを分析するものである。例えば、その一範疇であるコーポレート・ガバナンスのモデルは、①所有と経営が分離した上で、②株主 (プリンシパル) が経営者 (エージェント) に企業経営の権限を委譲し、③経営者が株主のエージェントとして経営を行うというものを基本とする。株主 (プリンシパル) は株式保有からの利益を追求するのに対し、経営者 (エージェント) は企業との関係全体から自らが獲得する利益に関心があることから、経営者が株主の利益を犠牲にして自己の利益を追求するというモラルハザードが生じる恐れがある。これを防ぐため、株主 (プリンシパル) による監視 (モニタリング) や自己規律 (ボンディング) の促進等を通じて、経営者 (エージェント) をコントロールするメカニズムを準備するのである。

このようなパブリック・アカウンタビリティの捉え方は、社会契約としての信託説の系譜に属するものである。具体的には、イギリスの名誉革命におけるジョン・ロックの所説（Locke, 2000）にまで遡ることができる。そして、その影響を色濃く受けたアメリカの独立宣言を経て、我が日本国憲法にも脈々と受け継がれているのである。例えば、憲法前文第一段「そもそも国政は、国民の厳粛な『信託』によるものであつて・・・」という場合の「信託」とは、社会契約としての信託説の系譜からすれば、英米法上の信託概念を意味するものと解される。また、同じく憲法11条後段「この憲法が国民に保障する基本的人権は、侵すことのできない永久の権利として、『現在及び将来の国民』に与えられる。（11条後段）」という文言は、信託説で解釈することによって初めて本来の意味を理解できるものである。すなわち、基本的人権という法的権利の享有主体となるには、大陸法的な考え方によれば、権利能力を有する「人」であることが絶対の条件となるはずである。しかしそのような大陸法的な考え方に従えば、まだ生まれていない将来世代は権利能力を有する「人」ではなく、本来、基本的人権という法的権利の享有主体にはなり得ない。ところが衡平法上の信託概念は、そのような権利主体たり得ない将来世代であっても、その利益を保護しようとする。信託説によれば、まだ生まれていない将来世代も受益者としての地位を有すること、従って、基本的人権という権利の享有主体となり得ることが、憲法解釈として自然に導かれるのである。

### 2.1.3 国家は誰のものか

このように、国民と政府の関係について信託説を前提とする場合、国民は政府（受託者）に対して納税を行う納税者（委託者）として位置付けられると同時に、現役世代のみならず将来世代をも含めて、政府（受託者）の財政活動の受益者として位置付けられる。そして信託法上、政府が受託者責任を負う対象は、委託者である納税者としての国民ではなく、あくまでも受益者としての国民である。従って、これを権利者である受益者としての国民の側から見れば、現役世代・将来世代双方を含む全国民（受益者）が、政府（受託者）に対する「信託受益権」を有するものとして、法律構成されることになる。そしてこの「信託受益権」とは、英米法上の信託概念に従うとすれば、政府財産（信託財産）に対するエクイティ上の物権（一種の無体財産権）であるとされる。

では、現役世代・将来世代双方を含む国民が政府に対して有する「信託受益権」、すなわちエクイティ上の物権とは、どのような法的性質を有するものであろうか。その関連で紹介したいのが、信託概念と法人理論の関係に関するエピソードである。英米法上の信託概念は、その理論的発展の過程において、法人理論の代用として積極的に利用されてきた（森泉, 1992, pp.157-187）。有名なところでは、世界最大の損害保険であるロイズ海上保険協会やロンドン証券取引所といった組織が、比較的近年に至るまで信託概念によって組織化され、また運営されていたのである。つまり、間接有限責任という特典を有する株式会社の設立は国家によって長い間厳格に規制されていたが、ある事業を行う組織を設立・運営する場合に信託概念を用いることによって、株式会社と同様の機能を果たすことができたのだ。具体的には、三者の登場人物、すなわち、その事業への①出資者（委託者）、②永続的に業務執行を行う複数の受託者、そして、③その事業の内容や方向性に関する意思決定に関与するという株式とほぼ同様の権利（信託受益権）を有する受益者が存在した。その場合、受益者の有する信託受益権は、株式会社の実質的所有権という意味での株式とほぼ同様の法的性質を有するものと解される。

上記のように、我が国憲法においても脈々と受け継がれる英米法上の信託概念に依拠するならば、現役世代・将来世代双方を含む国民（受益者）が政府（受託者）に対して有する信託受益権とは、国家の実質的な所有権を意味するものといえる。憲法学上、国民主権という概念は様々な意味合いを持つとされるが、

英米法上の信託概念に依拠するとすれば、それは端的に、広く現役世代・将来世代双方を含む全国民が、国家の実質的な所有権を有することを意味することとなる。

そのような性質を持つ信託受益権を会計上の概念に置き換えるとすれば、政府資産（信託財産）に対するエクイティ上の物権（信託受益権）は、政府が保有する純資産に対する残余ないし最最後の権利（residual claim）、すなわち持分権（equity）を意味することとなる。従って、広く現役世代・将来世代双方を含む全国民が有する持分権として、これを「国民持分」と呼ぶことができる。ここに、国民持分とは、政府のすべての負債を控除した残余の資産に対する利益（interest）を意味する。従って国民持分の金額は、資産と負債の差額として計算される純資産（net assets and/or net worth）の金額に一致する。

以上に鑑みれば、国民は公会計上、国家の実質的所有者・持分権者であって、株式会社における株主と同様、その組織の内部者たる構成員として位置付けられる。すなわち、当然の結論ではあるが、国家は国民のものなのだ。

#### 2.4.1 持分説の優位性

筆者は信託の概念に基づき、税は国家の実質的所有者である国民からの拠出として、損益外の純資産（持分）の増加であると位置付ける持分説を採用するものである（桜内, 2003, pp.49-50）。

その理由は、政府という会計主体の側から見れば、税はあくまでも信託財産の受入、すなわち、損益外の純資産（持分）の増加であって、政府が提供する財・サービスの対価として政府の外部者から得られる収益ではないからである。また、会計上、持分とは、「会計主体の所有者（owners）からの拠出」を意味するという点に争いはない。現在の我が国において、政府という会計主体の所有者は誰か、言い換えれば、国家は誰のものか、という問いに対して、それは国民のものとする答えが最も自然である。これを素直に考えれば、主権者たる国民から政府に対する拠出である税は、「持分（損益外の純資産の増加）」として処理すべきものである。

政府が過去・現在・未来にわたる時間軸上の資源配分を行う会計主体であるとすれば、その純資産（国民持分）の変動こそが現役世代と将来世代との間での資源の配分を意味する。従って、将来世代に具体的にいくら負担が先送りされたかについては、貸借対照表上の純資産（国民持分）の変動として表示されることとなる。例えば純資産（国民持分）の減少は、現役世代が将来世代にとっても利用可能であった資源を費消して便益を享受する一方で、将来世代にその分の負担が先送りされたことを意味する。逆に純資産（国民持分）の増加は、現役世代が自らの負担によって将来世代も利用可能な資源を蓄積したことを意味するので、その分、将来世代の負担は軽減されたこととなるのである。これに対して、収益説が用いる損益勘定においては、上記の例にあるインフラ資産の形成や破綻金融機関に対する資本注入といった損益外の純資産変動（資本的支出）を処理することは論理的に不可能である。このように、損益外の取引（損益外純資産変動）にまで勘定体系を拡張することと相まって、世代間の負担の公平性の評価に役立つという点も、持分説の一つの特徴として挙げられる。

さらに、国民の側から見て実際上も、例えばインフラ資産の形成や破綻金融機関に対する資本注入といった損益外の純資産変動（持分を財源とする支出）と税収（持分の増加）について、これらを処分・蓄積勘定（損益外純資産変動計算書勘定）の上で対置することによって、現役世代と将来世代の受益と負担の関係や、将来世代への負担の先送りの原因を分析することができるというメリットがある。

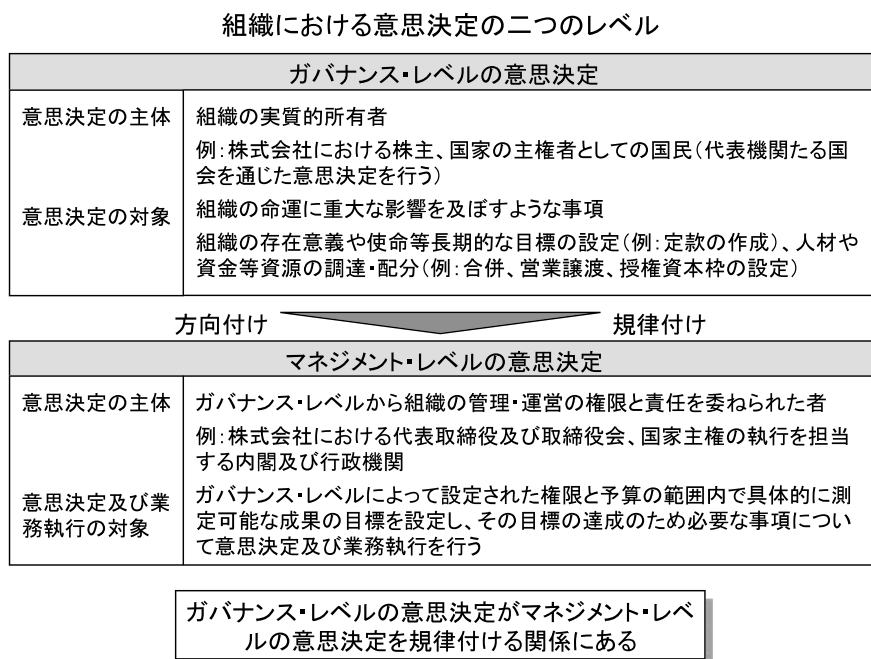
## 2.2 収益説の論理構造

これに対して収益説は、税を損益勘定で処理すべき収益として位置付ける立場である。とは言え、税は対価を伴わない非交換性の収入であるから、厳密な意味での収益の定義には含まれない。つまり、本来、収益とは、対外的な活動の「成果」として、外部者との取引から生ずる資源の流入を意味するのであるが、非交換性の収入である税は、あくまでも政府活動の財源であって、これを獲得することが政府活動の「成果」とはみなされないからである。従って、非交換性の収入である税を収益として位置付けるためには、「非交換性収益」という拡張的な収益概念を導入しなければならないのである。

### 2.2.1 意思決定の二つのレベル

ここで収益説の論理構造を論ずる前提として、組織における意思決定の二つのレベルについて触れておきたい。すなわち、一つはガバナンス・レベルの意思決定であり、もう一つはマネジメント・レベルの意思決定である (Drucker, 2000, pp.74-75; pp.106-107)。

【図表 2】 組織における意思決定の二つのレベル



まずガバナンス・レベルの意思決定とは、ある組織の実質的所有者が、その組織の命運に重大な影響を及ぼすような事項について意思決定することを意味する。具体的には、組織の存在意義や使命、長期的な目標を設定し、人材や資金といった資源を大枠として調達し、分配することを意味する。

株式会社を例にとれば、ガバナンス・レベルの意思決定とは、株主総会と取締役会との間の権限配分として、会社の実質的所有者である株主の機関である株主総会が、会社の目的を定める定款の設定・変更によって会社の権限と責任の範囲を定めること、合併・営業譲渡等の組織変更の是非を意思決定すること、授権資本枠の設定・変更という形で会社の最も基本的な資本政策上の意思決定を行うことなどになる。

これと同様に、国家においては、国家の行く末や進むべき方向性に関するビジョンの設定や、予算を通じて大枠としての資源の調達と配分に関する意思決定を行うことなどがガバナンス・レベルの意思決定に当たる。民主国家の場合、国家のガバナンス・レベルでの意思決定は、民主政の過程を通じた政治的・政策的判断としてなされるのが原則である。その政治的・政策的判断は、究極的には、投票という多数決ルールに基づく集団的意思決定を通じて信任されなければならない。仮に、国民からの信任を得られないような政治的判断を行った為政者は、投票によってその地位から追われることとなる。

これに対して、マネジメント・レベルの意思決定とは、組織の実質的所有者であるガバナンス・レベルからその組織の管理・運営を委ねられた者が、上記のガバナンス・レベルの意思決定によって定められた組織の存在意義や使命、目的の範囲内で、具体的に測定可能な成果の目標を設定し、その目標の達成のため必要な事項について意思決定することを意味する。言い換えれば、組織の実質的所有者であるガバナンス・レベルがマネジメント・レベルの意思決定を方向付け、規律付ける一方で、マネジメント・レベルは、ガバナンス・レベルの意思決定によって設定された権限と予算の枠内で、その方向性に従ってできるだけ効率的に業務執行上の意思決定を行うこととなる。

ここでも株式会社を例にとれば、会社の経営を委ねられた取締役会及び代表取締役が、定款に定められた会社の目的の達成に向けて、会社の実質的所有者である株主から委ねられた資源を用いて活動する中で、日々の取引や組織運営をできるだけ効率的なものとするのが、マネジメント・レベルの意思決定ということになる。企業会計は、会社の実質的所有者である株主というガバナンス・レベルから委ねられた資源について、取締役及び代表取締役というマネジメント・レベルがこれをどのように増加または減少させたかという決算としての利益計算を明示することにより、主としてマネジメント・レベルによる業務執行の良し悪しを事後的に評価しようとするものである。特に株式会社の場合、株主は株式の引受価額を限度とする払込責任の他、財産上の責任を負うことはない。このような特性を株式会社における株主の間接有限責任というが、その反面として、会社債権者の保護のために会社の責任財産を確保する必要性が生ずる。このため、株式会社においては、会社財産を確保すべき一定の金額を資本金として定める資本制度が採用されている。その意味でも、会社財産の確保のために維持すべき資本量を超える利益の計算が企業会計の重要な目的となっているのである。

他方で、国家財政についてはそもそも利益の獲得を目的としていないので、利益計算によって事後的に業務執行の良し悪しを評価するマネジメント・レベルでの意思決定は想像し難いのは事実である。しかし、国家財政においても、マネジメント・レベルの意思決定は少なからず存在する。国家のガバナンス・レベルでの意思決定によって大枠として定められた予算の枠内で、個別の事業や案件に執行予算を割り付けることや、できるだけ無駄を省いた効率的な行政運営を行うべき領域が、マネジメント・レベルの意思決定として位置付けられる。例えば、国会で議決された大枠としての公共事業予算の範囲内で、行政機関が個別の道路整備事業に執行予算を割り付ける場合や、人件費や物件費といった一般経常経費を行政の効率化



のために、予算執行上、削減するような場合がこれに該当する。

### 2.2.2 非交換性取引と損益勘定

企業会計の最大の目的は、ガバナンス・レベルから預かった資源をマネジメント・レベル（受託者）がどれだけ増減させたのかという受託者責任を明確化すること、すなわちアカウントビリティにあるとされる。具体的には、損益勘定で計算される利益概念によって、ガバナンス・レベルの立場からマネジメント・レベルのパフォーマンス評価を行うのである。これを逆から言えば、損益勘定を通じてマネジメント・レベルのパフォーマンス評価を行うためには、本来、マネジメント・レベルの「成果」とはみなされない非交換性取引を収益概念から除外しなければならない。従って、従来の企業会計の収益概念としては、上記のように、対外的な活動の「成果」として、外部者との取引から生ずる資源の流入に限定して定義付けられてきたのである。

これに対して、税の位置付けに関して収益説に立つ論者は、本来の収益・費用の定義を拡張解釈した上で、税をはじめとしてこれら非交換性取引を損益勘定で処理しようとする。なぜなら、企業会計を論理的基礎として採用する場合、一会計期間中のフローの取引を記録・会計処理する勘定として、損益勘定の他に適当なものが見当たらないからである。

この収益説は、公会計においても企業会計を論理的基礎として採用するNPM（ニュー・パブリック・マネジメント）等の考え方からすれば、現在に至るも通説的な見解といえよう。税の位置付けについて収益説を採用する代表例は、国際会計士連盟・公会計委員会（IFAC/PSC）の国際公会計基準（IPSAS）1号（IFAC/PSC, 2004）や同研究報告9号（IFAC/PSC, 1996）である。特に、従来の「収益（income）」という概念に、非交換性の収入（非交換性収益）である税収を加えた「収入（revenue）」という新たな概念を導入している。我が国においても、公会計概念フレームワーク（桜内, 2003）及び省庁別財務書類（財務省, 2004）などごく限られた例を除いては、大半のものがほとんど何の議論もないまま、税収を含む非交換性取引を一括して損益勘定で処理する方式を採用している。

このように、収益・費用の定義を拡張解釈した上で、非交換性取引を収益または費用として会計処理するという考え方は、実は、暗黙の前提の上に成り立っている。それは、非交換性取引がマネジメント・レベル（内閣及び行政機関）の権限と責任の範囲内に属する取引としての性質を有するという前提である。そして、その前提に立つならば、マネジメント・レベルは自らに与えられた裁量と権限の範囲内の業務執行上の意思決定として非交換性取引を行い、その結果については、ガバナンス・レベル（国民代表機関たる国会）が決算としての損益計算によって事後的にその意思決定及び業務執行の善し悪しを評価し得るという関係が存在しなければならない。

しかし、そもそも税収をはじめとして、補助金等の移転支出、扶助費等の社会保障給付、そして、インフラ資産等の資本的支出など、政府活動に不可欠な資源の調達と配分ともいえる非交換性取引が、ガバナンス・レベル（国民代表機関たる国会）の意思決定の執行機関に過ぎないマネジメント・レベル（内閣及び行政機関）の裁量と権限の範囲内に委ねられているといえるのだろうか。仮に、扶助費等の社会保障給付を増加させて、その分、決算としての損益計算が赤字に陥った場合に、国家のマネジメント・レベルである内閣及び行政機関の意思決定及び業務執行が不適切であったと非難できるだろうか。逆に、増税によって税収を増加させて、その分決算としての損益計算が黒字になったからと言って、内閣及び行政機関の意思決定及び業務執行が適切であったと評価できるだろうか。答えはいずれも「否」である。企業会計を論理的基礎とする収益説の致命的な欠陥は、非交換性取引がマネジメント・レベルの権限と責任の範囲内に

属する取引としての性質を有するという前提を暗黙のうちに置いていることにある。そして、収益・費用の定義を拡張解釈した上で、非交換性取引を損益勘定で処理することとした結果、損益勘定の中に、マネジメント・レベル（内閣及び行政機関）の権限と責任の範囲内に属する取引だけでなく、本来、ガバナンス・レベル（国民代表機関たる国会）の意思決定に属するはずの取引までもが混入してしまい、かえって損益勘定の本来的な機能が失われてしまっている。

### 2.2.3 国民主権原理との論理矛盾

それだけではない。収益説の致命的な欠陥は、「国家は誰のものか」という民主主義の根本に関わる問いに対して、答えを持ち得ないことにある。収益説の場合、国民を政府が提供する財・サービスの顧客、すなわち政府の対外的活動の相手方である外部者として位置付ける。このように国家の外部者として位置付けられる国民は、いかなる意味においても国家の所有者（国家の構成員・内部者）とはなり得ず、国家の所有権は、国民以外の何者かに帰属することとなる。従って収益説に立つ論者は、「国家は決して国民のものではない」という非民主主義的な命題を論証した上でなければ、自説を論理的に正当化することはできないはずである。しかしそのような命題を論証することは、現在の我が国の統治機構を見る限り、不可能に近いものであろう。

さらに既述のように、アカウントビリティとは、政府の受託者責任を会計的に明らかにすることを意味する概念である。そして受託者責任を誰に対して負っているのかと言えば、それはガバナンス・レベルにあるその会計主体の実質的所有者、すなわち国民とその代表機関である国会に他ならない。ところが国民を政府の顧客、そして外部者として位置付ける収益説の場合、政府が受託者責任を負う相手方は、そのような国民以外の何者かということにならざるを得ない。単なる外部者に過ぎない顧客に対する情報開示は、マーケティングとしての宣伝・広告か、せいぜい販売者としての責任（瑕疵担保責任や製造物責任）と関連付けられるに過ぎないのだ。要するに、国民を政府の顧客として位置付ける収益説では、国民に対する公会計情報の開示をパブリック・アカウントビリティとして位置付けることができなくなるという致命的な論理矛盾が存在するのである。

## 2.3 持分説と収益説の論争

既に述べたように、筆者は、この論点について持分説を提唱するものであるが、これまで収益説に立つ論者から様々な反論がなされてきた。その主なものと、これに対する持分説からの再反論を紹介する。

収益説からの反論①「税は、強制的に徴収されるものであるから、自発的に取得する株式とは異なり、持分とみなすことはできない」（日本公認会計士協会「公会計概念フレームワーク」に関する論点表）

持分説からの再反論：収益説にとっても、顧客としての国民が政府による財・サービスの購入を拒否して、その対価としての税を支払う義務を免れる自由を持たないという意味で、税は通常の収益とは異なっている。従って、税が強制力を有するという点については、それが収益説を正当化する根拠とはならない。そもそも税の強制力の根拠は、行政法上の公定力、すなわち、行政処分は裁判によって取消されるまでは有効なものとして扱われるという通用力によって、課税処分に民事上の債務名義と同等の強制執行力が認められることにある。そして、私的自治の原則が妥当する企業会計の世界においても、売買契約における代金支払義務（売主から見れば収益）に不履行があれば、債務不履行として裁判を通じて強制執行力を取得できるし、株式引受人の払込義務（会社側から見れば持分）に不履行が生じた場合も本来的には同様の関係に立つ。従って、税の強制力の有無が、会計上の収益または持分の定義に影響を与える訳ではない。

収益説からの反論②「税の配分は政府（government）の裁量に属しており、納税者には持分権に基づく権限が残されていない」（国際会計士連盟・公会計委員会研究報告 9 号72段落）

持分説からの再反論：税の配分は本来、国家のガバナンス・レベルの意思決定に属するものであり、国家の実質的所有者である国民によって「正当性」を付与されなければならない。すなわち、あらゆる民主主義的な国家の統治機構においては、多数決という「権力性」を伴う議会での意思決定が、少数者や将来世代の国民の利益の方向性に反しないという意味で「正当化」されることが要求される。従って、たとえ国民代表機関である国会の意思決定であっても、国家の実質的所有者である現役世代・将来世代双方を含む国民の利益の方向性に合致するよう規律付けられる。

これに対して、この反論②は、オーストラリアやニュー・ジーランドといった旧英連邦諸国における「議会主権」という特殊な主権概念と統治制度を背景としている。つまりこれら旧英連邦諸国においては、政府（government）の概念は行政政府だけでなく立法府（議会）をも含むより広いものであり、かつ国家の最高意思決定権である立法権を有する現在の議会こそが主権者であるとされるのである。その場合、国民は政府の外部者であって、政府の供給する公共財・サービスの対価として税金を支払うという意味で、政府にとっての顧客として位置付けられる。従って、旧英連邦諸国における議会主権の下では、収益説の立場も論理的に成り立ち得る。実際、収益説の立場から公会計制度の枠組みを設計していると見られるオーストラリアでは、公会計情報の第一の利用者は議会であるとされている（AASB, 1998a, para. 5.1.4）。納税者や顧客としての国民は、議会よりも下位の付随的な利用者としてしか位置付けられていない（AASB, 1990, para. 17-18）。このことは、行政政府が受託者責任を負うのはあくまでも主権者、すなわちガバナンス・レベル（実質的所有者）の立場にある立法府（議会）に対してであって、単なる外部者（顧客）にすぎない国民に対して政府（行政政府及び立法府[議会]）は受託者責任を負っていないということを意味する。このような英連邦諸国における議会主権の伝統を引き継ぐオーストラリアでは仕方ない面もあるかも知れないが、そうであるとしても議会による主権の行使に正当性を付与するのはあくまでも国民であるはずだ。国民という存在を枠外に置いたまま、政府の受託者責任の明確化というパブリック・アカウンタビリティの概念を公会計の中心に据えるのは、やはり無理がある。その無理を押し通さなければならないところに収益説の限界と論理の破綻が見て取れよう。その意味で、絶対君主国家か旧英連邦諸国を除いて、通常の民主主義国家において収益説は公会計の普遍的なロジック（論理）とはなり得ないだろう。

収益説からの反論③「持分権であるならば納税者はその払戻を受けられるのか、あるいは譲渡できるのか」（日本公認会計士協会「公会計概念フレームワーク」に関する論点表、国際会計士連盟・公会計委員会研究報告 9 号73段落前段）

持分説からの再反論：商法上の概念に照らせば、持分権の払戻はその組織からの脱退（84条）を意味し、譲渡は株主たる地位の移転（204条1項）を意味する。まず持分権の払戻であるが、商法上、株主が間接有限責任しか負わない株式会社の場合、会社財産確保・会社債権者保護のため、ごく限られた例外を除き、払戻は認められていない。その代わりに株主に投下資本を回収する機会を保障するため、商法は株式の譲渡を認めている（204条1項）。しかしこの株式の譲渡ですら、定款によって制限することが許されている（204条2項）。以上からわかるように、商法上の概念としても、持分権が備えるべき特徴として、必ずしも払戻または譲渡可能でなければならないというものではない。ましてや、利益の獲得を目的としない公共部門の組織において、そもそも持分権者に投下資本を回収する手段として払戻または譲渡の機会を保障する必要性に欠けている。

収益説からの反論④「公会計における所有権（持分権）概念としては、中央政府（立法権及び行政権）がそのエージェントである各省庁や特殊法人等に対して有する所有権（持分権）のみが認められるにすぎない。これに対して、国民はそのようなエージェントからの便益を直接享受し得る地位（所有権または持分権を有する地位）にはないので、（国民から徴収される）税は政府にとって単なる収入（revenue）にすぎない」（国際会計士連盟・公会計委員会研究報告 9 号73段落後段）

持分説からの再反論：企業会計を出発点とする収益説は、企業会計と同じくその主な対象をマネジメント・レベルの活動の評価に限定するものである。この点、確かに中央政府（立法権及び行政権）から見ればそのエージェントである各省庁や特殊法人等は与えられた裁量と権限の範囲内で業務執行を担当するマネジメント・レベルに過ぎないので、その活動の効率性を評価するために損益勘定を通じた利益計算を行うことにも一定の意義は認められる。すなわち、公会計の目的をガバナンス・レベルから資源を委ねられたマネジメント・レベルの受託者責任の明確化というアカウンタビリティの観点に限定するのであれば、中央政府（立法権及び行政権）から見たマネジメント・レベルである各省庁や特殊法人等の活動の評価に徹すれば済むのである。

しかし、そもそもそのような大枠としての資源配分をマネジメント・レベルに対して行った国家のガバナンス・レベルの意思決定自体をどのようにして将来世代を含む広い意味での国民の利益の方向性に合致させるかというパブリック・ガバナンスの観点をも重視する場合には、ガバナンス・レベルの意思決定を直接正面から記録・会計処理する処分・蓄積勘定（損益外純資産変動計算書勘定）にまで勘定体系を拡張することが必要不可欠である。仮に損益外の取引を処理する処分・蓄積勘定（損益外純資産変動計算書勘定）を用いることなく、税を含む非交換性取引を損益勘定（行政コスト計算書勘定）で処理しようとすれば、国家のガバナンス・レベルの意思決定とマネジメント・レベルの意思決定の結果が一つの勘定の中に混在することになってしまう。その結果、マネジメント・レベルの活動を評価するという損益勘定（行政コスト計算書勘定）本来の機能さえも失われてしまうことに留意すべきである。

収益説に立つ上記の考え方は、各省庁や特殊法人等に対する関係で中央政府（立法権及び行政権）がガバナンス・レベルに立つということまでは言えても、その中央政府（立法権及び行政権）自体の所有権（ownership）が誰に帰属するかについては何も語っていない。おそらくは収益説の論理的帰結として語るができなかったというのが本当のところではないだろうか。

### 第3章 公会計における非交換性収益概念の妥当性

最後に、持分説と収益説の対立といった点からは少し距離を置いて、収益説が依拠する非交換性収益という概念そのものについて検討を加えておきたい。

公会計の特殊性の一つとして、非交換性取引という概念が挙げられる。この非交換性取引という言葉は、近年、英米で用いられている会計用語、「non-exchange transaction」の直訳であるが、対価を伴う「交換」、対価を伴わない「贈与」という社会学ないし文化人類学等で用いられる概念的な区別に従い、「非・交換」の取引、すなわち対価を伴わない移転的または所得分配的な収入・支出を意味する<sup>3)</sup>。具体的には、

3) ここで注意を要するのは、従来、我が国の会計慣行上用いられてきた取引分類である「損益取引」、「交換取引（または交替取引）」、そしてこれら両者が混じり合った「混合取引（または融合取引）」といった概念の区別とは必ずしも一致しないということである。ここでは、これら従来の概念との混同を避けるため、対価を伴わない移転的または所得分配的な収入・支出を意味する場合には、「非交換性取引」という用語を用いることとする。

政府活動における非交換性の支出として、補助金や交付金等の移転支出、扶助費等の社会保障給付が挙げられる。また非交換性の収入としては、補助金や交付金等の受入、そして税金もこれに該当する。そして、税の位置付けに関する収益説が採用する非交換性収益という概念は、税のように対価を伴わない非交換性の収入を収益として処理するため、従来の収益の概念を拡張するものである。

### 3.1 伝統的アプローチと意思決定有用性アプローチ

会計のロジック（論理）として、収益概念を非交換性収入にまで拡張することを容認し得るか否かという論点は、実は、アカウントビリティ概念の捉え方の違い、すなわち会計観の違いがそのまま反映される。そこでまず、伝統的アプローチと意思決定アプローチという二つの会計観について説明する。

既に述べた通り、アカウントビリティとは、財産管理者の受託者責任の存在を前提として、その受託者責任の成立から解除に至るプロセスを会計的に説明することを意味する。受託者責任と一体のものとして、「受託者会計責任 (stewardship accountability)」または「受託会計責任 (fiduciary accountability)」と呼ばれることもある。そして、企業会計分野または公会計分野を問わず会計全般において、アカウントビリティの概念が会計の第一の目的として挙げられることに異論はない。すなわち組織の所有者（ガバナンス・レベル）に対する経営者（マネジメント・レベル）の受託者責任を会計的に解明すること、すなわちアカウントビリティの概念が会計全般の目的として導かれるのである。もっとも、アカウントビリティを会計全般の目的とするとしても、会計をどのようなものとして捉えるかという会計観の違いによって、会計の果たすべき機能や重視する指標が異なってくる。

【図表3】 会計の目的に関するアプローチの変遷

企業会計		公会計
伝統的アプローチ	意思決定有用性アプローチ	アカウントビリティ+ガバナンスを目的とするアプローチ
<b>会計の利用者</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 会計主体の所有者(ガバナンス・レベル)</li> </ul>	<b>会計の利用者</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 投資家=潜在的な所有者(ガバナンス・レベル)を含む</li> </ul>	<b>会計の利用者</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 将来世代=潜在的な所有者(ガバナンス・レベル)の利益を代弁</li> </ul>
<b>委託者・受託者の関係</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 直接的かつ濃密な関係</li> </ul>	<b>委託者・受託者の関係</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 市場を通じた間接的かつ希薄な関係</li> </ul>	<b>委託者・受託者の関係</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 為政者は現役世代・将来世代双方(受益者)に対して受託者責任を負う</li> </ul>
<b>会計の果たすべき機能</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>● マネジメント・レベルの意思決定及び業務執行が対象</li> <li>● 事後的にマネジメント・レベルのパフォーマンスを評価すること</li> <li>● 決算時の評価規範(受託者責任の明確化=アカウントビリティ)</li> </ul>	<b>会計の果たすべき機能</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>● マネジメント・レベルの意思決定及び業務執行が対象</li> <li>● 投資の意思決定時にマネジメント・レベルのパフォーマンスを評価すること</li> <li>● 意思決定時の評価規範(受託者責任の明確化=アカウントビリティ)</li> </ul>	<b>会計の果たすべき機能</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>● ガバナンス・レベルの意思決定そのものが対象</li> <li>● 予算編成時にガバナンス・レベルの意思決定の正当性を確保すること</li> <li>● 意思決定時の行為規範(意思決定の規律付け=ガバナンス)</li> </ul>
<b>重視する指標</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 純利益概念(収益-費用)</li> <li>● 収益・費用アプローチ</li> </ul>	<b>重視する指標</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 包括利益概念(当期末純資産-前期末純資産)</li> <li>● 資産・負債アプローチ</li> </ul>	<b>重視する指標</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 正当性概念(いかに多くの人々の利益を図るか)</li> <li>● 将来世代への負担の先送り額、現役世代の受益と負担額</li> </ul>

まず会計の目的設定に関する伝統的アプローチとは、会計を対象組織の活動を記録・計算するプロセスとして捉える伝統的な会計観をいう (FASB, 2001, pp.97-99)。そこでは、個別の会計主体の内部における所有者 (ガバナンス・レベル) と経営者 (マネジメント・レベル) との間に直接的かつ濃密な委託信任関係が存在することを前提とする。そして会計の果たすべき機能としても、資本を拠出したガバナンス・レベルの立場から見て、マネジメント・レベルが株主資本を当該会計期間中にどれだけ増加させたのかという当期純利益の概念によってマネジメント・レベルのパフォーマンス評価を事後的に行うことを主たる任務と考える。従って伝統的アプローチに従う場合、マネジメント・レベルのパフォーマンス評価のための指標である利益概念としては、収益・費用アプローチ (損益計算書の構成要素である収益と費用の定義と測定を基礎として、その他の構成要素の定義と測定を行う考え方) に基づく「収益－費用＝当期純利益 (当期純損失)」という計算方法による純利益概念が重視されることとなる。

これに対してアカウンタビリティの概念に会計情報の利用者の意思決定への有用性という側面を付加する意思決定有用性アプローチは、会計を単なる個別の会計主体の内部における記録・計算のプロセスというよりも、むしろこれをより広く市場メカニズムをも組み込んだ情報システムとして捉える会計観である (FASB, 2001, pp.106-118)。1966年にアメリカ会計学会 (AAA) の基礎的会計理論委員会報告 (ASOBAT; A Statement of Basic Accounting Theory) において採用された後、現在では意思決定有用性アプローチは企業会計の領域で広く認められるに至っている。

意思決定有用性アプローチの出現は、資本・株式市場の高度な発展と軌を一にしている。それというのも意思決定有用性アプローチの想定する会計情報の主たる利用者は、機関投資家をはじめとする市場を通じた潜在的な所有者 (ガバナンス・レベル) だからだ。意思決定有用性アプローチが前提とする組織の所有者 (ガバナンス・レベル) と経営者 (マネジメント・レベル) との間の委託信任関係は、市場を通じた間接的かつ希薄なものである。従って投資の意思決定を行う潜在的なガバナンス・レベル (市場参加者) の立場からすれば、投資対象のパフォーマンスを正確に把握するために必要かつ有益な会計情報とは、従来の単独財務諸表から企業グループ全体の連結財務諸表へ、企業の未実現の含み損益が認識・測定されない取得原価主義から時価 (現在価値) 主義へ、純利益概念から包括利益概念の重視へと変化することとなる。会計ビッグバンとも呼ばれる近年の会計基準の変更には、意思決定有用性アプローチの現実への適用という国際的な大きな流れがあると考えてよい。

この意思決定有用性アプローチが重視する利益概念である包括利益とは、資産・負債アプローチ (基本的構成要素である資産と負債の定義と測定を基礎として、その他の構成要素 (純資産, 収益, 費用等) の定義と測定を行う考え方) に基づき、「期末持分－期首持分＝当期包括利益 (当期包括損失)」という計算方法によって導かれるものである。具体的には、包括利益とは持分参加者 (会計主体の所有者) 以外との取引その他の事象から生じる一会計期間中の純資産の変動をいう (FASB, 1984, para. 39; FASB/ASBJ, 2004, p.17)。従って、上記の純利益概念からは捨象される損益外の純資産変動 (資産の未実現損益等) が包括利益概念には含まれることとなる。要するに包括利益概念は、投資対象の保有する富の増減または経済的資源に対する支配量の増減の全てを把握することを目指すものである。

### 3.2 公会計と意思決定アプローチ

ここで改めて対価を伴わない非交換性収益概念についてみると、マネジメント・レベルのパフォーマンス評価のために純利益概念を重視する伝統的アプローチの場合、マネジメント・レベルの権限と責任の範囲を画する概念として厳密に収益と費用を定義する収益・費用アプローチを採用することから、非交換性

収益という概念はそもそも認められないこととなる。

これに対して、投資家をはじめ、市場を通じて企業を評価することに重きを置く意思決定有用性アプローチの場合、(持分参加者以外との取引によって) 企業に流出入する資源のすべてを収益ないし費用として捉えることができる資産・負債アプローチを採用することにより、非交換性収益という概念も許されることとなる。従って、論理的には、収益説に立つ論者は意識してか否かは別として、意思決定有用性アプローチ(資産・負債アプローチ)を採用した上で、対価を伴わない非交換性収益という収益概念の拡張を認めていることとなる。

では、公会計は、非交換性収益概念を許容することのできる意思決定有用性アプローチとどのような関係にあるのか。

上記で既に触れたように、意思決定有用性アプローチが資産・負債アプローチを採用し、収益及び費用の概念を拡張することが許される論理的基礎は、基本的には市場というものを通じて企業の経済的実態を評価する点にある。すなわち、市場を通じて企業の経営者(マネジメント・レベル)と実質的所有者(ガバナンス・レベル)が結びつく場合においては、投資家等の市場参加者が企業の経済的実態を正確に把握するため、企業における資源の流出入がマネジメント・レベルの権限と責任の範囲か否かを問わず、そのすべてを把握する必要があることから、収益及び費用の概念を拡張することも許されるのである。

ところが公会計の場合、意思決定有用性アプローチを採用するとしても、「誰の」意思決定にとって有用なのか、つまり公会計情報の利用者が誰なのか、ということがまず問われなければならない。そして、収益説の立場に立つ国際会計士連盟・公会計委員会(IFAC/PSC)の国際公会計基準(IPSAS)にせよ、持分説の立場に立つ公会計概念フレームワーク(桜内, 2003, pp. 17-22)にせよ、公会計情報の第一の利用者とされるのは、国民や国会議員、行政職員等、市場を経由せずに国家と結びつく関係にある人たちである。確かに、国債の購入者といった市場を通じて国家と結びつく関係にある利害関係者も存在するが、これらは量的にも質的にも第二次的な利用者として位置付けられるにすぎない。とすれば、公会計情報の利用者の大半が市場を経由せずに国家と結びつく関係にあることに鑑みれば、仮に意思決定有用性アプローチを採用するとしても、収益及び費用の概念を拡張して、対価を伴わない非交換性収益という新たな概念を導入するのは論理的に無理がある。

周知の事実であるが、我が国の企業会計に関する実務及び学会においては、収益・費用アプローチに基づき、損益計算を通じた純利益概念(net income; 収益-費用)を重視する意見が根強い(FASB/ASBJ, 2004, pp.20-21)。その場合、収益とは、ガバナンス・レベルから委ねられた経営資源を基礎として、マネジメント・レベルの活動の成果として流入する資源の量を意味する一方、費用とは、その成果を生み出すための犠牲として流出する資源の量を意味する。このような厳密な定義を守ることによって、収益と費用との差額である純利益概念は、マネジメント・レベルの意思決定及び業務執行の良し悪しを評価する指標となり得る。従って収益・費用アプローチの立場からは、一会計期間中の純資産の変動量のすべてを意味する包括利益概念(comprehensive income; 期末純資産-期首純資産)は、マネジメント・レベルの業務執行上の意思決定の権限と責任の範囲を超えるものであるから、マネジメント・レベルのパフォーマンスを評価する指標としては妥当でないと批判するのである。

筆者も、損益勘定の本来的な機能と純利益概念を尊重するという点では、我が国の通説的な見解を支持するものであるが、そのように包括利益概念を批判する者も、こと公会計においては、非交換性取引を損益勘定で処理するために収益・費用の定義を安易に拡張解釈することを許す場合が多い。しかし、一方で包括利益概念を批判しつつ、他方では公会計の領域で非交換性取引を損益勘定で処理すべき旨を主張する

ような一貫性を欠く態度は御都合主義であるとの批判を免れまい。

### 3.3 「損益ニュートラル」の会計処理方法

我が国においては、従来から特殊法人等の非交換性取引について、企業会計とは異なる特殊な会計処理が用いられてきている。例えば、特殊法人等会計処理基準（大蔵省，1987；緒方，1989）及び独立行政法人会計基準（総務省・財務省，2003b）等である。具体的には、法人自らが稼得した通常の収益の場合と、補助金や運営費交付金の受入といった非交換性の収入の場合とを区別して会計処理する際にみられる。すなわち、通常の収益の場合は企業会計と同様の会計処理を行うことで足りるが、補助金等の非交換性の収入の場合は、補助金等の受入額を一旦負債（資産見返負債）として計上した後、実際に費用が発生した時点でその負債（資産見返負債）を取崩して収益に振替える会計処理方法が採用されている。

これは、非交換性の収入の場合、これを受入れた時点では、その法人のマネジメント・レベルの意思決定や業務執行の成果である収益とは認められないことから、一旦これを負債（資産見返負債）として貸借対照表上に計上しておき、その後、補助金等が交付された目的に従った支出がなされた時点で、その支出に対応させて負債（資産見返負債）を収益化するものである。つまり、非交換性の収入の場合、法人は補助金等が交付された目的に従って支出することしか認められておらず、その非交換性の収入の多寡は法人のマネジメント・レベルのパフォーマンスの良し悪しを評価する指標とはなり得ないことから、実際に支出がなされる時点まで収益化の時点を後にずらすのである。このような会計処理方法のことを、公会計の領域では「損益ニュートラル」と呼ぶ。要は、「損益ニュートラル」とは、非交換性の収入がマネジメント・レベルのパフォーマンス評価に影響を与えないようにする会計処理方法を意味している。

既に述べたように、我が国においても国際公会計基準（IPSAS）等は無批判に受入れて非交換性取引を損益勘定で処理すべきであるという主張も少なからず聞かれるところである。しかし、上記の「損益ニュートラル」という我が国独特の簿記上の工夫は、非交換性取引の会計処理として公会計実務上広く確立しているものであり、その存在理由と理論上の優位性を今一度思い起こすべきであろう。

筆者は、国家のガバナンス・レベルとマネジメント・レベルという二つの意思決定のレベルの違いを明確に認識しつつ、従来の会計が十分にカバーし切れなかった国家のガバナンス・レベルの意思決定を記録・会計処理するため、これに応じて公会計の勘定体系を拡張することを提案している。さらにご興味のある向きは、「公会計革命～『国ナビ』が変える日本の財政戦略」（講談社現代新書より2004年10月刊行）、「公会計～国家の意思決定とガバナンス」（NTT出版より2004年12月刊行）を参照していただければ幸甚である。



[参考文献]

- Australia Accounting Standards Board (AASB). (1990). Statement of accounting concepts, no. 2: Objective of general purpose financial reporting. Victoria: Author.
- Australia Accounting Standards Board (AASB). (1998a). Australian accounting standard, no. 29. Victoria: Author.
- Drucker, P. F. (2000). 『非営利組織の成果重視マネジメント：NPO・行政・公益法人のための自己評価手法』 田中弥生訳 ダイヤモンド社。
- Financial Accounting Standards Board (FASB). (1984). Statements of Financial Accounting Concepts (SFAC) No. 5: Recognition and measurement of business enterprises. Norwalk, Connecticut: Author.
- Financial Accounting Standards Board (FASB). (2001). 『財務会計の概念および基準のフレームワーク』 FASB Special Report: The framework of financial accounting, concepts and standards. 財団法人・企業財務制度研究会訳 中央経済社。
- International Federation of Accountants (IFAC), Public Sector Committee (PSC). (1996). Study no. 9: Definition and recognition of revenues. New York: Author.
- International Federation of Accountants (IFAC), Public Sector Committee (PSC). (2004). 2001 IFAC handbook of international public sector accounting pronouncements. New York: Author.
- Locke, J. (2000). 『市民政府論』 鶴飼信成訳 岩波書店。
- 海原文雄 (1998) 『英米信託法概論』 有信堂。
- 大蔵省・財政制度審議会公企業会計小委員会 (1987) 『特殊法人等会計処理基準』 大蔵省。
- 緒方信一 (1989) 『特殊法人等における会計処理基準の解説と実務』 新日本法規。
- 財務会計基準機構・企業会計基準委員会 (FASF/ASBJ) (2004) 『討議資料・財務会計の概念フレームワーク』 財務会計基準機構。
- 財務省・財政制度等審議会 (2004) 『省庁別財務書類の作成について』 財務省。
- 桜内文城 (2003) 『公会計概念フレームワーク』 日本公認会計士協会。
- 社会経済生産性本部 (財) (2004) 『国の公会計基準の研究』 平成15年度会計検査院委託業務報告書 社会経済生産性本部。
- 総務省・独立行政法人会計基準研究会及び財務省・財政制度等審議会共同ワーキング・チーム (2003b) 『独立行政法人会計基準』及び『独立行政法人会計基準注解』 改訂版 総務省・財務省。
- 森泉章編著 (1992) 『イギリス信託法原理の研究：F. W. メイトランドの諸説を通して』 学陽書房。

