

公会計の企業会計化に関する再検討

原 俊 雄*

(会計検査院特別研究官)

(横浜国立大学経営学部助教授)

1. はじめに

先頃成立した平成 17 年度予算案によると、現在のわが国の財政は 2010 年代初頭に黒字化を目指しているプライマリーバランスが 15.9 兆円の赤字 (= 税収等 47.8 兆円 - 一般歳出等 63.7 兆円)、17 年度末公債残高が一般会計税収の 12 年分に相当する 538 兆円、地方を合わせた長期債務残高が対 GDP 比 151.2%にも達する 774 兆円に上ると見込まれており、いうまでもなくきわめて厳しい状況にある¹⁾。

周知の通り、地方レベルでは普通会計のバランスシート、行政コスト計算書、さらに普通会計及び公営事業会計を対象とした地方公共団体全体のバランスシートが作成されている²⁾。国レベルでも平成 11 年度版から貸借対照表が試作され、平成 15 年度版からは、各省庁別財務書類として作成された貸借対照表、業務費用計算書、資産・負債差額増減計算書及び区分別収支計算書を合算した国の財務書類が作成される予定である³⁾。

これらは現行制度上の問題点として指摘される、ストックとしての資産・負債に関する情報が不十分である、連結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、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、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、行政コスト、フルコスト、ライフサイクルコストが明らかにならない、事業毎のコストや便益が把握できない、などといった点を改善しようとする試みである⁴⁾。すなわち、国際的な潮流となっている発生主義、連結財務諸表といった企業会計の手法を導入する試みであり、これまでの公会計にはなかった会計情報の拡充を図ろうとするものである。

他方、企業会計においても、近年、公会計にあつて企業会計にはなかったキャッシュ・フロー計算書が導入された。しかし一般に、これは公会計的手法の導入とは呼ばれてはいない。また、キャッシュ・フロー計算書は帳簿記録から誘導されるものではなく、基本的には簿外の精算表を使って作成されており、その重要性は認められているものの、あくまでも「貸借対照表と損益計算書の情報を補完する役割を果たし

* 1966 年生まれ。一橋大学大学院商学研究科博士後期課程単位修得退学。文教大学情報学部専任講師、助教授を経て、2001 年より現職。日本会計研究学会、日本簿記学会、日本会計史学会、国際公会計学会に所属。主な著書・論文は、『簿記テキスト』(大藪俊哉編著、中央経済社、2000 年)、「企業会計の展開と対照勘定」(森田哲彌編著『簿記と企業会計の新展開』中央経済社 2000 年)、「帳簿組織と簿記の論理」(新田忠誓編著『財務会計論・簿記論入門』白桃書房 2002 年)。

¹⁾ 財務省ホームページ、<http://www.mof.go.jp/jouhou/syukei/syukei.htm>

²⁾ バランスシート等の導入状況(平成 16 年 3 月 31 日)については、<http://www.soumu.go.jp/s-news/2004/pdf/040713.pdf> を参照。

³⁾ 前掲、財務省ホームページ。

⁴⁾ 財政制度等審議会「公会計に関する基本的考え方」2003 年 6 月。ただし本稿では、このうち財務会計を対象とする。

ている」⁵⁾のであって、これまでの枠組みを変更するものではない。

これに対して今日の公会計改革の議論を見ると、既存のデータを組み替えて財務書類を補足的に作成する企業会計「的」手法から、複式簿記の導入を含む企業会計への完全な移行、すなわち公会計の企業会計化を提唱するものが大勢を占めており、これまでの枠組みに大幅な変更を求めるものである。

これまで会計は、その対象とする経済単位が利益の獲得を目的としているか否かによって、企業会計と非営利会計（消費経済会計）とに区分されてきた。公会計の改革を議論するにあたって、「会計」という共通項を有する企業会計との比較は不可欠ではある。しかし、現行制度の問題点として指摘されている事項は、その比較の結果、目的の異なる企業会計にあって公会計にはなかったものが列挙されているだけのように思われる。そこで本稿では、そもそも公会計はどのようなものであったのか、そして企業会計はどのようなものなのかを踏まえつつ、目下進行中の公会計の企業会計化について再検討してみたい。

2. 会計の基本的役割

会計の定義として広く引用されているものによると、会計とは、「情報の利用者が、情報に基づいた判断や意思決定を行うことができるように、経済的情報を識別し、測定し、伝達するプロセスである」⁶⁾。この定義に従えば、公会計においても情報利用者の意思決定に役立つ情報を提供することが、その目的ということになる。

古くから複式簿記という手法、そしてその手法によって導出される二組の財務諸表を有していた企業会計においては、あくまでも従来の枠組みの中で可能な限り意思決定に役立つ会計情報を反映すべく努力が続けられている⁷⁾。しかし、これまで複式簿記を採用していなかった公会計において、どのような会計情報が意思決定を支援する情報なのかを明確に導き出すことはできないであろう。また、この定義によれば、様々な情報利用者のニーズに応じる必要から、財務諸表という一般目的の財務会計情報に限定される理由はなく、非財務情報を含む統計データであっても意思決定に利用されるのであれば会計ということになり、会計のアイデンティティというものが曖昧になってしまう。

そこで、会計固有の性格を重視して定義すると、「会計とは、1 経済単位に属する財産について、その増減の事実と増減の原因を継続的に記録し、一定の期間ごとに、財産がどのような原因でどれだけ増減し、どれだけの財産が存在しているかを明らかにする行為」であり、その基本的な役割は、財産の委託受託関係の存在を前提として、「管理者が財産を直接に管理する手段であるとともに、管理結果を委託者（財産の所有者）に報告して受託責任の解除を求める手段としての役割を果たすこと」⁸⁾にある。

わが国の公会計においては、現金という財産について、その増減の事実と増減の原因を継続的に記録し、毎期、現金がどのような原因でどれだけ増減し、どれだけの現金が存在しているかを明らかにするために歳入歳出決算が作成されている。また、現金以外の財産については、物品増減及び現在額総報告（物品増減及び現在額総計算書）、国の債権の現在額総報告（債権現在額総計算書）、国有財産増減及び現在額総計算書、そして債務についても、国の債務に関する計算書が作成されている。このような決算報告は、上記の受託責任の解除を会計報告によって求める狭義の会計責任(accountability)に基づくものである。狭

⁵⁾ 企業会計基準委員会『討議資料 財務会計の概念フレームワーク』第1項、注1。

⁶⁾ American Accounting Association, *A Statement on Basic Accounting Theory*, 1966, p.1(飯野利夫訳『アメリカ会計学会 基礎的会計理論』国元書房, 1969年, p.2)。

⁷⁾ この定義は管理会計情報を含む広範なものであるが、本稿ではとりえず財務会計に限って議論する。また、単に意思決定支援のための情報提供ということであれば、財務諸表という形式での情報提供に限定する必要はないであろう。

⁸⁾ 森田哲彌・岡本清・中村忠編『会計学大辞典（第四版増補版）』中央経済社, 2001年, p.93(森田執筆)。

義の会計責任は、財産の委託受託関係に基づく物量計算次元の「顛末報告責任」と、金額計算次元の「状況報告責任」とに分けて考えることができる⁹⁾。

まず、顛末報告責任を果たすために、会計責任の発生(charge)を意味する収入と、予算の議決による事前承認を前提とすれば、会計責任の解除(discharge)を意味する支出を記録し¹⁰⁾、その結果を集計した歳入歳出決算が作成される。収入には、当該年度の会計責任の発生を意味する税込だけでなく、将来の税込によって返済される負債による収入も含まれる。ここで行われている会計は、形式的には金額計算のように見えるが、顛末報告責任の見地からは、現金の測定尺度として貨幣数値を使っているからであり、あくまでも物量次元の計算である。さらに現金だけではなく、支出の結果、取得された物品や債権といった財産の実在高(責任高)に係る報告も、この顛末報告責任を果たすための報告である。したがって、このような顛末報告責任に係る計算書を作成する手法として、企業会計上の補助簿を考えれば明らかのように、複式簿記ではなく単式簿記を採用していること自体にまったく問題はない。

現行制度の問題として、これらが別々に報告されているために全体像の把握が難しいという点、また、すべての財産が網羅されていないという点が指摘されているが¹¹⁾、顛末報告責任の見地からは、管理責任の所在別等に報告を行うことは当然のことであり、一覽性を求めるのであれば、すべての財産を網羅した経済単位全体の財産目録を作成すればよい。把握すべき財産の範囲、そしてその分類方法などを再検討する必要はあるかもしれないが、すべてを網羅した財産目録は、作成コストの面だけでなく、そのような報告に果たしてどのような意味があるのかという点には問題があるように思われる。

他方、状況報告責任の見地からは、原則として「各会計年度における経費は、その年度の歳入を以て、これを支弁しなければならない(財政法第12条)」という会計年度独立の原則に従った運営が行われたかについて、歳入歳出決算において期間収支の均衡状況を金額計算次元で報告している。したがって、このような状況報告ならば、やはり現行の単式簿記でも問題はない。

公会計の改革にあたっては、以上の顛末報告責任ならびに状況報告責任を果たしたうえで、もっぱら後者の見地から、新たにどのような状況報告が求められるのか、そしてそれが企業会計のような状況報告を意味するのかという点を検討しなければならない。

3. 単式簿記と複式簿記

このような会計の基本的な役割を果たすために簿記が必要となり、その簿記にも、求められる会計責任に応じて単式簿記と複式簿記とが存在する。この両者の異同については様々な見解があるが、これを形式的に見ると、単式簿記がもっぱら物量(貨幣数値を含む)に基づく記録であり、各種財産の測定単位が異なるため記録と記録の照合による検証装置を具備していない簿記であるのに対して、複式簿記は貨幣額に基づく二面的記録を行う簿記であり、貸借平均の原理を利用した記帳の検証が可能な簿記であるといえることができる。

複式簿記をこのような二面的記入による簿記として形式的に考えれば、公会計の分野でも、アメリカ地方政府の固定資産及び固定負債を対象とする勘定グループ(account group)による処理も複式簿記とい

⁹⁾ 会計責任は、今日、会計情報の説明責任として広義に使用されているが、この場合もどのような財務諸表を作成すべきかを明らかにすることはできない。計算書と結びつくと考えられる狭義の会計責任については、次の文献を参照。森田他、前掲書、pp.103～104(安藤英義執筆)、安藤英義『新版商法会計制度論』白桃書房、1997年、第6章及び第7章。

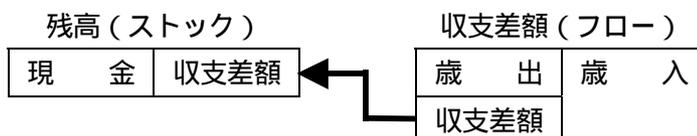
¹⁰⁾ 新田忠哲他『会計学・簿記入門(新訂第3版)』白桃書房、2005年、pp.8～9参照。

¹¹⁾ 財務省『国の貸借対照表の基本的考え方』2000年、pp.3～4。

うことになる¹²⁾。しかしこの処理は、単式記入で済むものを勘定グループ上の貸借平均を保つために行っている人為的な記入であり、作成されるのは単独の試算表にすぎず、企業会計の世界では消え去ってしまった総勘定元帳勘定を利用した独自平均元帳(self-balancing ledger)による処理と同様、実益に乏しい。

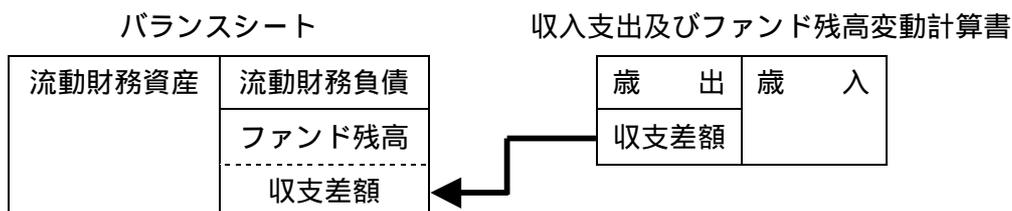
一般固定資産		一般固定負債	
固定資産 XX	固定資産投資額 XX	返済要準備額 XX	固定負債 XX
XX	(財源) XX	返済準備済額 XX	XX

また、このレベルの複式記入ではなく、かつて明治時代に公会計で一時的に行われていたストックすなわち現金勘定と、フローすなわち収支原因の勘定を対象とした複式記入を行えば、決算勘定として収支差額勘定と残高勘定を導出し、次のような二組の計算書を作成することはできる。ただしこの場合も、フロー計算書の収支差額を現金とすれば良いだけであり、ストック計算書に状況報告の役割はなく、試算表、より厳密には検算の意味しかない。



以上のような複式記入の導入は、転記および集計という機械的な手続きの際に誤謬の可能性のある手書き簿記には必要であっても、コンピュータ会計には不可欠ではない。なぜなら、複式簿記の検証能力は、記録と事実の検証ではなく、あくまでも記録と記録の検証に過ぎないからである。

これを若干、拡張したものがアメリカの政府ファンドの会計処理である。政府ファンドにおいては、流動財務資源(current financial resources)の勘定とその増減原因である流動財務資源のフローの勘定を設けた複式記入が行われ、ファンド財務諸表としてフロー計算書である収入支出及びファンド残高変動計算書と、ストック計算書であるバランスシートが作成されている。



このバランスシートは、単に貸借平均の原理を成立させるためだけでなく、

$$\text{流動財務資源 (流動財務資産 - 流動財務負債)} = \text{ファンド残高 (運転資本)}$$

という短期支払能力についての状況報告とはなっている。しかし、これは予算が現金ベースではないために生じた現金と流動財務資源のフローの間のズレ(収支未解決項目)を集計しただけのものであり、出納

¹²⁾ Ives, M., Razec, J.R., Hosch, G.H., *Introduction to Governmental and Not-for-Profit Accounting*, 5th ed., Prentice Hall, 2004, pp.452 ~ 454 参照。

整理期間をどのように定めるかについて若干の違いがあるものの、その期間中に生じた現金収支取引について、わが国のように決算時において解決したものと見なし、ストックを純額で示すか、それを未解決項目として総額で示すかという違いに過ぎない¹³⁾。したがって、フロー計算書における状況報告に大差はなく、ストック計算書についても、システムの電算化を前提とすれば記帳検証の役割はなく、このような未解決項目を開示することが、運転資本という支払能力を重視する企業会計や非営利企業であればともかく、公共部門の状況報告という見地からいかなる意味を持つのかについては疑問を感じる。

ところで、アメリカ地方政府の新たな会計基準では、これまでファンド財務諸表上、オフバランスとなっていた固定資産・固定負債について、政府全体の財務諸表の純資産報告書上での資産・負債計上が要求され、収支についても、活動報告書上では発生主義ベースでの計上することが求められている。これに対応する方法としては、従来の会計システムの処理を変更することなく、ファンド財務諸表をベースに精算表で修正を行い政府全体の財務諸表を作成するか¹⁴⁾、帳簿上で一取引二仕訳を行うことになる¹⁵⁾。後者のように複式記入を貫徹し、たとえば固定資産の取得について、ファンド会計上、

(借) 固定資産取得支出 XX (貸) 現金 XX

と処理するだけでなく、政府全体の財務諸表作成上、

(借) 固定資産 XX (貸) 現金 XX

という処理を追加することになる。この処理から明らかなように、必要な財務表は三組であるため、一取引二仕訳では記入の一つに重複が生ずる。もし、この重複を回避するのであれば、わが国の非営利法人で行われていたように、貸方を資産(正味財産)増加額とする切り返し仕訳を行い、ストック式の正味財産増減計算書に計上することになるが、やはりこれも形式的な複式記入であり、財務諸表間の連繋というよりも調整(reconciliation)を行うためだけの処理に過ぎない。すなわち一取引二仕訳は、企業会計におけるキャッシュ・フロー計算書の作成手法と同様に、簿外の精算表における組替手続であって、それを取引時に行う必然性はないように思われる。

これに対して、従来から提案されている財務諸表三本化の手法として、現金勘定を分割し、収支要因別勘定を設けて処理する方法もある¹⁶⁾。この手法によれば、固定資産の取得は次のように処理される。

(借) 固定資産 XX (貸) 固定資産取得支出 XX

そして収支要因別に分解された勘定を、収支集合勘定に集計し、借方残高を繰越現金勘定あるいは収支集合勘定として繰り越すことになる。これは一取引二仕訳ではなく、一取引一仕訳であり、損益計算書を構成する収益・費用の勘定が損益勘定に集計され、資本の勘定で繰り越されることに準えて考案されたものである。しかし、財務諸表作成という視点ではなく、期中の取引の記録という視点から見ると、複式簿記はその勘定記入において、すべての財産変動をもれなく記録しているのではなく、あくまでも現金ならびに金銭債権債務の増減、すなわち広義の現金増減の事実を手がかりとして、次の3パターンの記録を行

¹³⁾ もちろん会計単位の設定方法ならびに勘定の分類方法には違いがある。これらは公共部門の複雑な資金の流れを把握するために極めて重要な問題ではあるが、本稿では、それが適切に行われているものとし、議論を進める。

¹⁴⁾ Ives 他、前掲書、第10章参照。

¹⁵⁾ Wilson, E.R., Kattelus, S.C., Hay, L.E., *Accounting for Governmental and Nonprofit Entities*, 12th ed., McGraw-Hill Irwin, 2001, 第4章参照。

¹⁶⁾ 染谷恭次郎『キャッシュ・フロー会計論』中央経済社、1999年、第7章参照。

っている。

(借) 広義の現金の増加	XX	(貸) 広義の現金の減少	XX
(借) 広義の現金の増加	XX	(貸) 増加原因	XX
(借) 減少原因	XX	(貸) 広義の現金の減少	XX

したがって、前出の固定資産取得の処理は、貸借ともに広義の現金の減少原因が記録されており、従来の複式簿記とは異なる。財務諸表の作成は複式簿記にとって後天的な役割であるのに対して、この処理は、逆に財務諸表を作成するためだけに行われている複式記入であり、一取引二仕訳と同様、形式的な記入であると考えられる。

それでは、なぜ複式簿記では広義の現金だけでなく、すべての非貨幣性資産・負債を貨幣額によって記録するのであろうか。それは、貸借平均の原理に基づく記帳の検証や、ストックとしての資産・負債すべてを貨幣額で把握すること自体が目的ではなく、原因記録の中から損益計算に係わる金額を抽出して、その差額としての損益計算を行うためである¹⁷⁾。そして、この目的を果たすために複式簿記という手法が採用され、相互に連繫した財務諸表が導出されているのである。これが企業会計において伝統的に行われてきた状況報告であり、したがって損益計算の不要な経済単位に形式的な複式記入を導入することは可能であるとしても、これまでの例から明らかなように、状況報告の役割をそれほど期待できない調整表を生み出すだけではなからうか。

4．発生主義会計の意味

公会計の改革においても一つ主張されているのが、発生主義会計の全面的導入である。複式簿記の導入論も単なる複式記入の導入ではなく、この発生主義会計の導入を前提としたものである。そこでは、簿外の精算表によって作成される財務諸表ではなく、企業会計と同様、複式簿記に基づく連繫したフローとストック計算書の作成が求められているからである。そこで、まずは企業会計上の発生主義会計とは何かについて整理してみよう。

アメリカ財務会計基準審議会の概念フレームワークでは、営利企業および（公共部門を除く）非営利組織体を対象として、発生主義会計が次のように定義されている¹⁸⁾。

「発生主義会計は、ある実体によって現金が受領されたり支払われる期間においてのみではなくむしろ、取引その他の事象および環境要因が発生した期間において当該実体に対して現金的結末を有する取引その他の事象および環境要因の当該実体に対する財務的影響を記録しようとするものである。発生主義会計は、ある実体が財貨または用役を取得すること、およびそれらを用いて他の財貨または用役を生産し分配することに係わっている。発生主義会計は、資源および活動に費やされた現金がその実体により多くの（またはより少ない）現金として回収されるプロセスに関連しているのであって、そのプロセスの最初と最後にだけ関連しているのではない。」

「発生主義会計は、単に現金の収支を掲げる代わりに、ある期間の実体の業績を反映するように収益、費用、利得および損失を諸期間に関係づけることを目標として、見越、繰延および配分の諸手続を用いる。

¹⁷⁾ 会計単位の「期間」損益計算を行うためには、単式簿記では把握されてない収益・費用の勘定のみならず、自己資本も貨幣額によって把握する必要がある。
¹⁸⁾ FASB, *Elements of Financial Statements*, Statement of Financial Accounting Concepts No.6, 1985, pars.139 及び 145(平松一夫・広瀬義州訳『FASB 財務会計の諸概念 増補版』中央経済社、2002年)。

それゆえ収益，費用，利得，損失およびこれに関連する資産と負債の増減の認識 費用収益の対応，配分および償却を含む が，実体の業績を測定するために発生主義会計を用いることの本质である」。

このように発生主義会計は，会計単位の業績(performance)を測定するためのキャッシュ・フローの配分計算体系とされており，とくに営利企業の会計においては，

収益・費用の認識に際して現金の収支にとらわれない
 売上原価の計算には対応原則が適用される
 時の経過に応じて生じる収益・費用は，発生基準による
 上記 以外の費用は，原則として財・用役の消費に基づいて認識する

という特徴を有している¹⁹⁾。すなわち企業会計上，発生主義会計とは「資源および活動に費やされた現金がその実体により多くの(またはより少ない)現金として回収されるプロセス」に関連して，「収益，費用，利得および損失を諸期間に関係づける」損益計算体系であり，より具体的には，収益がまず販売基準，生産基準，あるいは回収基準に基づき計算され，それに直接的に対応する費用(売上原価)を控除し，その期間に発生した(稼得・消費された)収益・費用を加減することによって純利益が計算される。このような計算を行うのは，利益に単に業績の表示ということだけでなく，資金的な裏付けが要求されているためである²⁰⁾。

いうまでもなく企業会計上の発生主義会計は，業績の指標として利益を採用しない公会計にそのままあてはまるものではない。そこで，公会計上の発生主義を説明している一例として，アメリカ地方政府の会計基準を見てみよう²¹⁾。

「修正発生主義ないし発生主義会計は，財政状態及び活動成果(operating results)を測定する際に，その状況に応じて採用されなければならない。」

「発生基準は，どのような組織においても優れた経済的資源に係る会計処理方法である。それは，単に現金収支が生じた時点というよりも，取引及び事象の実質に基づく会計上の測定となり，したがって，その目的適合性，中立性，適時性，完全性，ならびに比較可能性を高めることになる。よって政府環境においては，実行可能な限り発生基準の採用を勧告する。しかしながら，発生基準は，政府ファンド(修正発生基準)と事業ファンドにおいて，幾分，異なって適用される。現金主義会計は適切ではない。

不幸にも多くの場合，“発生”と“発生主義会計”は“利益測定会計”を意味するものと解され，したがって，費用測定のプロセスにおける減価償却の認識を意味するものと解釈されている。多くの会計学の文献が利益測定を中心に議論され，その文脈の下で“発生”と“発生主義会計”という用語が使用されているため，このような誤解が生じたものと考えられる。しかし，減価償却及び償却は発生ではなく配分であり，かつ政府ファンド会計という状況の下での“発生”は，減価償却，償却，ならびに同様の配分を認識すべきであるということの意味しない，ということが理解されるべきである。」

ここでは，発生主義会計が修正発生基準と発生基準の両者を含む意味で使用されているが，これは用語上の問題であり，企業会計においても“発生”基準だけでなく，“実現・対応”原則による収益・費用の認識を中心とする損益計算体系が“発生”主義会計と呼ばれている。すなわち発生主義会計は，単に現金

¹⁹⁾ 森田他，前掲書，pp.858～859(森田執筆)。

²⁰⁾ 森田哲彌「実現概念・実現主義に関するノート」『一橋論叢』第83巻第1号，1980年，pp.115～116参照。

²¹⁾ GASB, *Codification of Governmental Accounting and Financial Reporting Standards*, as of June 30, 2000, Section 1600.103～104.

主義会計²²⁾と対比する意味で使用される用語であり、非営利組織体を含む企業会計においては業績の指標たる利益、公会計においては何らかの活動成果を測定するためのキャッシュ・フローの期間配分計算の体系ということができよう。

それでは、公会計において、いかなる活動成果を測定するためにキャッシュ・フローの配分を行うのであろうか。その目的を、公共部門同様、「営利企業の利益と比較できるような単一の業績指標がない」非営利組織体で見ると、「二つの業績指標」として、「資源の流入と流出の性質および流入と流出との関係についての情報、ならびに用役提供努力」についての情報が挙げられている²³⁾。公会計の場合は、活動成果ないし業績として様々な情報が求められているが²⁴⁾、これらは、企業会計ならびに非営利組織体の会計で作成されていた財務諸表などが念頭にあって、それらが示す情報を公会計向けに、若干、調整して列挙したようにも思われる。もし、さまざま活動成果があるとすれば、「異なる目的には異なる原価を」という原価計算の手法からもわかるように、活動成果を表示するためのキャッシュ・フローの配分を一義的に決めることはできない。しかし、今のところ作成されているいくつかの活動成果に関する計算書を見ると、そのボトムラインをどうするかという点で違いがあるものの、発生主義に基づくコスト情報を提供するという点では共通している。

このボトムラインの異同は、企業会計と狭義の公会計の貨幣資本循環の異同に起因するものである。それは、前者が G - W - G という継続的な貨幣資本循環、すなわちゴーイング・コンサーンという前提に基づき、投資回収余剰(不足)額として業績の指標となる損益計算を目的とするのに対して、後者には継続的な貨幣資本の循環がなく、課税による一方的な資金の調達と、行政サービス提供のために支出(消費)で貨幣資本の循環が終了するという点にある。すなわちこの区分は、その組織の目的が営利か非営利かということではなく、サービス提供のための投資額の大部分を、利用者から代金として回収するか否かという見地から行われるものである。したがって、公共部門においても資金の回収を行っている組織では、非営利組織体と同様に、その呼称をどうするかはさておき、損益計算書のボトムラインである損益均衡または純損失の計算が、活動成果の中心ではないが、1つの指標となるのは当然のことであろう²⁵⁾。

ここで問題としたいのは、代金回収を行わない、いわゆる公共財の提供を行っている組織の活動成果についてである。発生主義会計といえ、減価償却がその典型であることに異論はないであろうから、以下では、この点について、ごく単純な設例を使って検討してみよう。

設例

期首資産・負債はなかったものとする。

財源はすべて税収で賄うものとする。

第1期首に固定資産¥30,000を購入し、代金は現金で支払う。当該資産の耐用年数は3年、残存価額は¥0、耐用年数にわたって均等に行政サービスを提供できるものとし、定額法によって減価償却を行う。

毎年の管理費は¥5,000発生し、すべて期末に現金で支払う。

²²⁾ なお、公会計の議論では現金主義会計と現金収支計算が混同されているようである。現金主義会計とは収益を収入した期間、費用を支出した期間に計上する損益計算の手法であり、絶対的中性収支も含む単なる現金収支計算とは異なる。

²³⁾ FASB, *Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations*, Statement of Financial Accounting Concepts No.4, 1980, paras.9(平松・広瀬, 前掲書)。

²⁴⁾ GASB, *Objectives of Financial Reporting*, Concepts Statement No.1, 1987, para.78.及びFASAB., *Objectives of Federal Financial Reporting*, Statement of Federal Financial Accounting Concepts, 1993, paras.122~132, 192~199(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)参照。

²⁵⁾ Anthony, R.N., *Rethinking the Rules of Financial Accounting*, McGraw-Hill, 2004, pp.127~128 参照。

3年分の財務諸表は、次のようになる。²⁶⁾

キャッシュ・フロー計算書					バランスシート			
	第1期	第2期	第3期	合計	第1期	第2期	第3期	
収入	35,000	5,000	5,000	45,000	資産	20,000	10,000	0
支出		<u>5,000</u>	<u>5,000</u>		負債	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>
	<u>35,000</u>			<u>45,000</u>	差額	<u>20,000</u>	<u>10,000</u>	<u>0</u>
差額	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>				

費用・財源計算書				バランスシート				
	第1期	第2期	第3期	合計	第1期	第2期	第3期	
費用	15,000	15,000	15,000	45,000	資産	20,000	10,000	0
財源		<u>5,000</u>	<u>5,000</u>		負債	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>
	<u>35,000</u>			<u>45,000</u>	差額	<u>20,000</u>	<u>10,000</u>	<u>0</u>
差額	<u>20,000</u>	<u>10,000</u>	<u>10,000</u>	<u>0</u>				

このようなケースで減価償却費を行うことに、いかなる意味があるのだろうか。周知のとおり、企業会計上の減価償却は、管理会計上、事前情報として財・サービスの販売価格の決定に活用され、財務会計上、事後情報として製品原価を構成する場合には対応計算、期間費用の場合には回収計算という形態をとる、あくまでも損益計算のための手続である。これに対して公共財の場合には、販売価格を決定する必要もなければ、損益計算も必要ないため、減価償却という手法を形式的に行うことはできても、その意味する内容は企業会計とは異なり、一方的な支出額の配分にすぎない。ここで計算されたコストを、収入ではなく非財務情報であるサービス提供の成果と比較することが予定されているのであろうが、回収余剰（不足）額の計算が問題とならない組織体の一会計期間の成果を測定するにあたって、管理不能な過去の支出額である減価償却費を含めることに意味はないであろう。

これが事前情報であれば、企業会計上の対応(matching costs with revenue)とは逆に、課税をコストと対応(matching revenue with costs)させることによって、徴税額の決定に利用することはできる。そこで、この対応を図るべく、第1期首に国債¥30,000（単純化のために利息は無視）を償還期限3年（毎期末¥10,000を分割償還）で発行し、課税を毎期¥15,000とすると、財務諸表は次のようになる。

キャッシュ・フロー計算書				
	第1期	第2期	第3期	合計
収入		15,000	15,000	75,000

²⁶⁾ この設例ではキャッシュと流動財務資源のフローは同額となる。なお、計算書のボトムラインをどうするかに応じて、その形式（結合型・分離型）や名称もいくつか存在するが、便宜上、資産負債差額の変動額に結合させ、費用・財源計算書とした。また、バランスシートも連繫を直接、明示するため資本等式に基づくものとした。

	45,000			
支出	<u>15,000</u>	<u>15,000</u>		
	<u>45,000</u>		<u>75,000</u>	
差額	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>

	費用・財源計算書					バランスシート		
	第1期	第2期	第3期	合計		第1期	第2期	第3期
費用	15,000	15,000	15,000	45,000	資産	20,000	10,000	0
財源	<u>15,000</u>	<u>15,000</u>		<u>45,000</u>	負債			<u>0</u>
差額	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	差額	<u>20,000</u>	<u>10,000</u>	<u>0</u>

この結果、当期に消費したサービスのコストが、当期の税収によって負担されており、「期間衡平性」²⁷⁾が図られることになる。この期間衡平性という見地からは、第1期の納税者が固定資産投資の全額を負担している例では、第2・3期の納税者は財政上の負担なしに行政サービスの提供を受けることになり、特に問題となる、負債を耐用年数を超えて償還したり当期の管理費も負債で賄うようなケースでは、現在の納税者は、財政上の負担を、意思決定に参加できない将来の納税者に転嫁することになる。

いうまでもなく、このような衡平性は、過去の支出額を費用として配分した結果、判断される問題ではなく、固定資産の財源をどの会計期間に負担させるかという、あくまでも資金調達方法の問題である。これに対して、組織の活動成果は、調達した資金をどのように使用したのかを明らかにすることであって、その資金をどこから調達したのかとは本来、関係がない。

また、自己金融効果を根拠に減価償却を支持する見解も見受けられるが、財源ではなく投資額全額を回収する収入がない場合、この例からも明らかなように、公会計はもちろん企業会計上もそのような効果は存在しない。このケースで自己金融効果が生じるのは、第1期首に予め固定資産の財源が存在し、減価償却費を含めた費用を税収で全額回収した「収入 = 支出 + 減価償却費合計」となる場合だけであり、このことは、会計年度独立の原則に反することを意味する。

このように、公会計の活動成果を明らかにする上で、減価償却を採用する根拠は判然とせず、その点、アメリカの修正発生主義は明快である。したがって、減価償却を活動成果と関係のない価値の減少としてではなく、あくまでも活動成果報告のために採用するというのであれば、発生主義以外の何らかの根拠が必要となるであろう²⁸⁾。

²⁷⁾ この用語については、GASB, 前掲書, 1987, paras. 59 ~ 61, 82 ~ 87 (藤井秀樹訳) 参照。なお、ここでは単純化のために減価償却費だけを対象としたが、修繕費など、固定資産に係るすべての費用が含まれる。

²⁸⁾ 公共部門における減価償却の意味については、齋藤真哉「地方自治体の計算構造」(杉山学・鈴木豊編著『非営利組織体の会計』中央経済社, 2002年, 第3章)も参照。

しかし、減価償却が求められないからといって、活動成果の報告書として従来のキャッシュ・フロー計算書でいいというわけではない。すなわち次のような区分計算は当然必要であり、税金と取得費及び管理費の差額、企業会計に準えればフリー・キャッシュ・フローに相当する部分が、当期の活動成果報告ということになる。そして、この数値が単なる現金収支計算ないし流動財務資源フロー計算ではなく、現金主義会計ないし修正発生主義会計に基づく活動成果であると考えられる。これに財源として、財務活動のキャッシュ・フローを加減することによって、キャッシュ・フロー計算書も兼ねることになる。

キャッシュ・フロー計算書				
	第1期	第2期	第3期	合計
税金	15,000	15,000	15,000	45,000
支出				
取得費	30,000			30,000
管理費	<u>5,000</u>	<u>5,000</u>	<u>5,000</u>	<u>15,000</u>
差額	20,000	10,000	10,000	0
借入	30,000			30,000
返済	<u>10,000</u>	<u>10,000</u>	<u>10,000</u>	<u>30,000</u>
差額	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>

もちろん単年度の報告では意味がなく、また、この合計欄で示したように、たとえば10年間など長期間のキャッシュ・フローを開示することも、状況報告として意味があるだろう。

また、活動成果報告書のボトムラインをあくまでも「当期」の活動成果とするのであれば、当期に帰属する活動収支と実際の現金収支との間のズレを、収支差額たるストックとして収容する、次のようなバランスシートを作成することも考えられる²⁹⁾。

バランスシート			
	第1期	第2期	第3期
資産	0	0	0
負債			
借入金	<u>20,000</u>	<u>10,000</u>	<u>0</u>
差額	<u>20,000</u>	<u>10,000</u>	<u>0</u>

²⁹⁾ この点については、新田忠誓編著『財務会計論・簿記論入門〔第2版〕』白桃書房、2004年、第1章も参照。

5. むすびに代えて

以上、今日では当然のこととされる、公会計への複式簿記および発生主義会計導入、すなわち企業会計上の記録・計算手法導入の意味について再検討してきた。そこで明らかになったことは、この記録・計算手法の形式的な導入は可能であるが、その導入の意味が判然としないということであった。

もちろん、複式簿記及び発生主義会計を導入した場合でも、複式簿記は補助簿として、発生主義会計はキャッシュ・フロー計算書としてこれまでのシステムを含むものであり、新たなシステムの導入・運営・監査のためのコストを度外視すれば、それを否定する理由はない。ただし、発生主義会計を導入した国は、いずれも特殊仕訳帳制を前提とし、かつ財産目録の存在しない国である。イギリス簿記に代表されるように、必要なデータは分割された仕訳帳を含む補助簿から随時、入手可能で、貸借対照表も複式記入システムの一部ではないと考えられており、状況報告の変化に柔軟に対応できる素地のあった国である³⁰⁾。すなわち簿記はデータ・ベースの一部に過ぎず、貸借対照表は財産目録のように過去の記録とは無関係に存在しうるのである。

また、政府全体の状況報告について、これまでも会計情報ではないが、経済学的手法を使ったさまざまな統計データが示されてきた。特に近年、発生主義を導入したこれらの国は、さらに国民経済計算との調和化を図り、統計データに取って代わろうとしているようであるが、これは多くの場面で、会計の世界に時価や見積等を導入する危険性を孕んでいる。

企業会計は伝統的に、キャッシュ・フローを認められた基準に従って期間配分することによって、企業の業績を明らかにしてきた。しかし今日、将来の要素を取り込む経済学的所得概念が金融資産に限らず徐々に浸潤しつつある。キャッシュ・フロー計算書の導入、会計基準の国際的な収斂、会計監査の充実は、将来の不確実な見積りの要素を含むことによって主観的になりつつある業績報告に対して、客観性を付与するための緩衝装置として機能させられているようである。

公会計は、伝統的な企業会計「的」手法の導入の段階で留まるべきではなかろうか。もちろん、試行錯誤しながら問題点を洗い出し、財務諸表の精度を高めていく必要はある。しかし、今日のような危機的状況の下でまずやるべきことは、政府全体の状況について精度の高い測定に傾倒することではなく、現段階ではそれを経済学的手法に委ね、逆にマイクロレベルでの管理会計の充実を目指すべきであろう³¹⁾。

近年、問題となっている長期債務についても、これを取得原価あるいは取替原価ベースの資産と対峙しても、債務に対する弁明に過ぎず、支払能力を示すものにはならない。そのため将来の課税収入などの現在価値を資産計上するような提案もあるが、これは、もはや会計ではない。新たな会計システムを導入するのであれば、複式簿記・発生主義会計に基づく財務会計情報よりも、財務諸表の連繫にこだわらない管理会計情報こそが求められているのではなかろうか。このような情報をどこまで開示すべきかについては議論もあるだろうが、管理会計の導入という『ソフト』な測定値の導入の効果は、『ハード』な測定値であるキャッシュ・フローを中心とした状況報告の時系列分析によって明らかにされるのである。

³⁰⁾ 安藤英義『簿記会計の研究』中央経済社、2001年、第3章、佐々木隆志「会計処理の二体系について」、『産業経理』第53巻第4号、1994年参照。

³¹⁾ Anthonyも、連邦政府会計に対する管理会計導入の必要性を説いている。Anthony、前掲書、pp.212～214参照。