

米国連邦政府の発生主義会計に関する一考察*

－減価償却を中心にして－

吉 村 智 彦**

(会計検査院第4局監理官付調査官)

1. はじめに

近年、わが国では、政府会計に企業会計の考え方を導入することで、より効果的に説明責任を果たすことが期待されている¹⁾。これは、発生主義を採用する企業会計との対比から政府の資産・負債に関する情報及びコスト情報を充実させるという考え方に基づくものであり、従来からの決算情報とは異なる観点からの情報開示を充実させようとするものである。しかしながら、これらの取組みは、まだ始まったばかりであり、会計制度として確立されたものとなっていない。

本稿では、このようなわが国の取組みに対して何らかのインプリケーションをもたらすことを期待し、すでに古くから発生主義会計が導入されている米国連邦政府（以下、「連邦政府」という）の会計を手がかりとして、政府組織への企業会計手法の導入にどのような意義があるのかについて考察することとした。

そして、この考察にあたっては、発生主義会計の代表的な会計処理である固定資産（Property, Plant, and Equipment : PP&E）の減価償却を中心に議論を行う。この理由には、固定資産は資産に占める額が大きく、その償却費は重要性が高いと考えたこと、また、これまで多数の文献で、営利企業以外の会計において固定資産の減価償却を行う目的が議論されているが、連邦政府のような政府組織に減価償却が必要であるかについて、十分な議論が行われていないのではないかと考えたことがあげられる。実際に、連邦政府の会計基準設定主体である FASAB においては、現在のところ連邦政府の会計処理が発生主義に基づかなければならない理由、固定資産の減価償却を行う理論的根拠、及びその目的を明らかにしていない。そこで、以下では、連邦政府会計の計算構造について簡単に紹介し、連邦政府において実施される減価償却について理論的根拠と目的をどのように整理できるか検討してみよう。

* 本稿は、筆者が2007年4月より人事院行政官国内研究員として、横浜国立大学大学院国際社会科学研究所に派遣されたときに作成した修士論文の一部を加筆・修正したものである。本稿における考察は全て筆者の私見であることを予めお断りする。

** 1977年生まれ。2001年会計検査院へ。2009年より現職。

¹⁾ わが国では2000年頃から、国の会計においても発生主義等の企業会計の考え方を活用した財務諸表が整備されてきており、現時点では、「国の財務書類」等が公表されている。詳細については、池田（2008, 259-262）を参照。

2. 米国連邦政府会計の計算構造

まず、連邦政府会計の全体像を整理してみよう。連邦政府での会計単位となる各連邦機関では、①承認を受けた予算権限を超過しないようにすること、及び②連邦機関に委ねられた資産に対して説明責任を果たすことの2つの目的について、その状況を表示しなければならないとされる。そして、この2つの目的を達成するため、連邦政府では独自平均勘定を組み込んだ二元会計システム (Two-track accounting system) と呼ばれる簿記システムを採用している。この簿記システムは、予算会計 (Budgetary accounting)²⁾と財務会計 (Proprietary accounting) という2つの会計システムから構成されており、互いに独立した構造となっている³⁾。このうち、連邦機関の財務会計システムでは、企業会計と類似した等式が成り立つ。つまり、ストックとフローに関する情報を表示する計算書については、企業会計と連邦機関財務会計のそれぞれで以下の等式が成立する。

ストック計算	{	企業会計 : 資産－負債＝純資産 (Net assets) 連邦機関財務会計: 資産－負債＝ネットポジション (Net position)
フロー計算	{	企業会計 : 収益－費用＝利益 連邦機関財務会計: 非稼得収入－純コスト＝ネットポジション増減額

このうち、ストック計算⁴⁾の等式における資産と負債の差額については、企業会計では純資産と呼ばれ、通常プラスの状態である。これに対して、連邦機関財務会計の同差額は、ネットポジションと呼ばれ、プラス・マイナスの両者があり得るという違いから呼称が異なっている⁵⁾。

一方、フロー計算についてであるが、連邦機関は企業とは異なり、基本的に予算を使用して活動を行う消費経済体であるため、企業会計でいうところの収益が存在しない⁶⁾。この収益に代わる概念として、連邦機関では、予算資源である未支出歳出予算額⁷⁾を使用した時に収入として認識し、純コスト計算書で計算される純コスト⁸⁾と対比することになっている。これは、純コストが、税金などの対価性のない収入 (非稼得収入 (Unearned revenues)) で賄われることを意味しており、サービスコストがどの程度納税者等によって賄われたかが、フロー計算書の重要な情報とされる (FASAB 1995, pars.58-60)。そして、上記連邦機関のフロー計算の等式により計算されたネットポジションの増減額が、ストック計算を行う貸借対照表に計上される。この関係を図示したのが図表1である。なお、図表1のネットポジション項目について、期首と期末における増減理由を報告するのが、ネットポジション変動計算書である⁹⁾。このネットポジシ

²⁾ 予算会計では、承認を受けた予算権限を超過して支出することがないように、契約責任者が契約行為を行った時に会計記録を行うなど、責任を明確化させることで予算の適正な執行を担保するシステムとなっている。なお、本稿では連邦政府の財務会計に着目して議論するため、当該予算会計の詳細については別稿に譲ることとした。

³⁾ ここでは、特に断らない限り、連邦機関の財務会計において作成される個別財務諸表を念頭において議論する。全体の連結財務諸表は、連邦機関において作成された個別財務諸表を基に財務省が作成することとされており、個別の会計処理は各連邦機関で行われているからである。

⁴⁾ 企業会計及び連邦機関のいずれもストック計算書については、「貸借対照表 (Balance Sheet)」と呼んでいる。

⁵⁾ 一般に、企業会計において純資産は、資産と負債の算術的な差額概念と理解されているが、FASABでも、ネットポジションは純資産と同じく差額概念であるとする (FASAB 2007, par. 50)。

⁶⁾ フロー計算書については、企業会計が「損益計算書」とされるのに対して、連邦政府では「純コスト (Net cost) 計算書」と呼ばれる。

⁷⁾ この未支出歳出予算額勘定は、連邦機関が議会から承認を受けた予算額 (財源) を示している。簿記上の仕訳では、予算承認時に貸方 (ネットポジション部) に記入が行われ、支払義務が確定した時に借方に記入して、予算を使用したことを記録する。

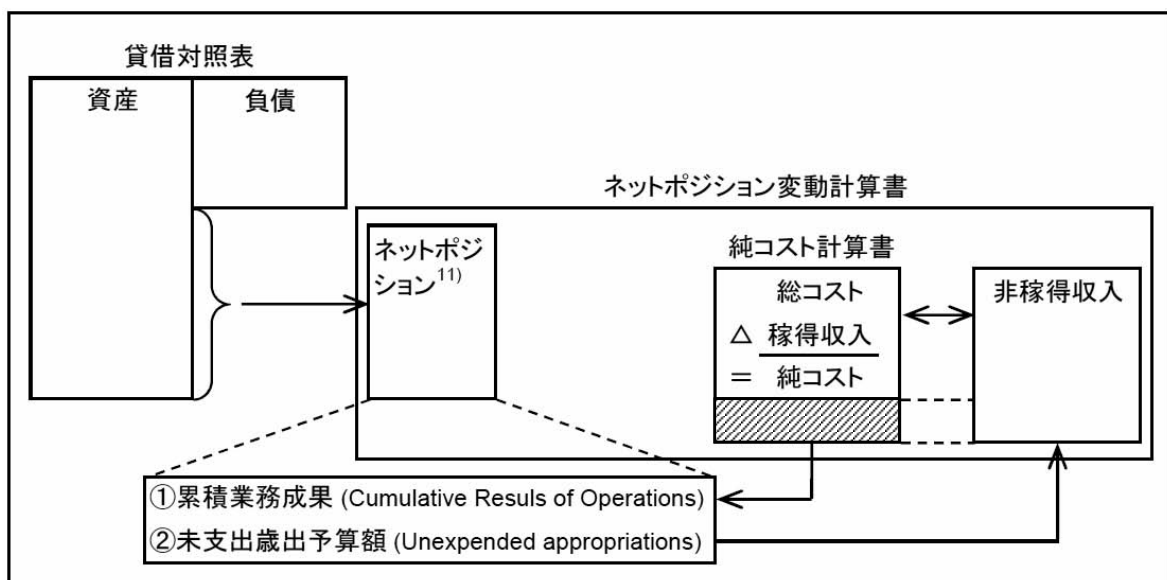
⁸⁾ 純コスト計算書では、業務を実施するにあたって発生した総コストから、サービスの対価として利用者より徴収する収入 (稼得収入 (Earned revenues)) を差し引いて純コストを計算する構造となっている。

⁹⁾ 企業会計では「株主資本等変動計算書」で純資産の変動明細を表示するが、本計算書は、ネットポジションについて同様の機能を果たすものである。

ン項目の累積業務成果勘定は、毎期計算を行った結果を累積していく勘定であり、連邦機関の設立時あるいは活動開始時から報告期間までの費用及び損失額と、予算執行額等の財務的資源及び利得の純差異と定義される (Freeman et al. 2008, 759)。

連邦機関財務会計の計算構造は上記のように整理できるが、ここで議論するコストは発生主義により認識されており、その典型的な会計処理が減価償却である。そこで本稿では、当該発生主義の意味について、減価償却を手がかりとして、次の4つの論点¹⁰⁾、すなわち①営利企業の会計へ収斂させる目的、②サービス・ポテンシャルズの消費コストに対する代用値とする目的、③財務的生存力を測定する目的、及び④期間衡平性を測定する目的から減価償却の必要性を説明できるか、以下において検討してみたい。

図表1 連邦機関の計算構造



3. 営利企業会計への収斂

Fremgen (1986, 11) では、営利企業において減価償却計算が広く行われていることから、政府においてもその使用を検討する正当な理由があるが、導入前に政府における減価償却の必要性を確認すべきと指摘する。そこで最初に、営利企業で行われる減価償却の役割を明らかにして、連邦政府に減価償却を行うことが必要であるか検討してみたい。

まず営利企業における減価償却については、歴史的に期間利益測定のための原価配分方法に利用されるようになったとされ、さらに税法上純利益に課せられる税体系が、減価償却計算の実施に合法性を与えることになったとの指摘もある (Chatfield 1977, 97; Cheng and Harris 1999, 194)。

また、森田 (1972, 76-78) では、営利企業における減価償却費は、他の費用と同じ性質であるとした上

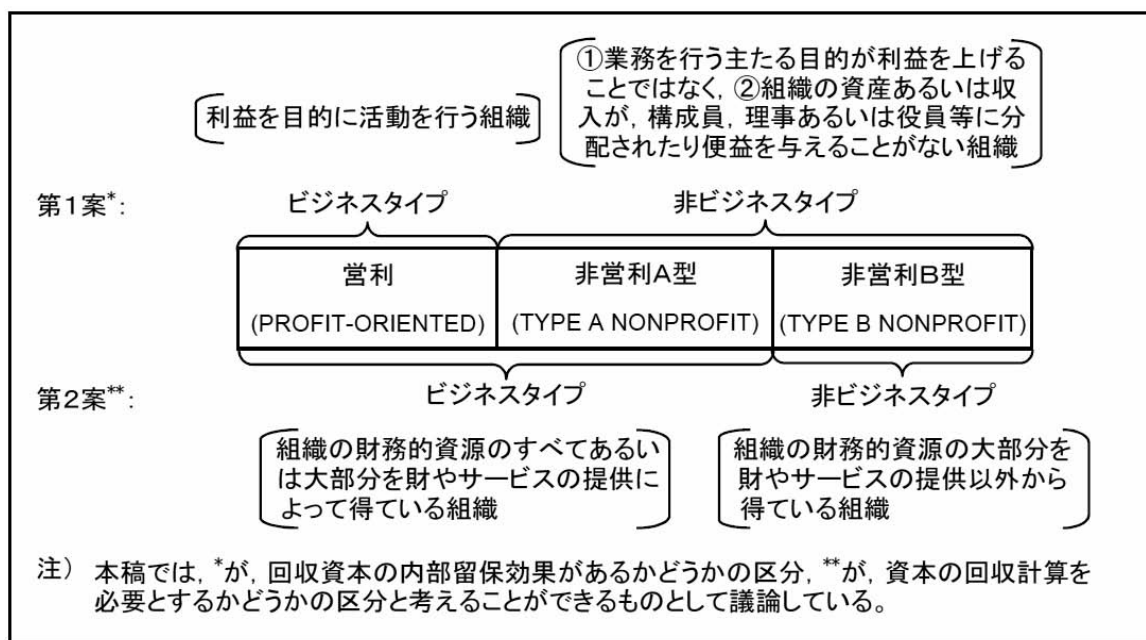
¹⁰⁾ 論点については、Cheng and Harris (1999, 194)、齋藤 (2002, 225) を参照。

¹¹⁾ ネットポジションには、これらの2つの勘定の他にも残余残高 (Residual balance) 勘定がある。これは、議会から資本として承認を受けた額 (あるいは承認された予算で支出し、購入した財産額) 等から構成されるが、例外的な勘定であり、本稿では省略する。

で、損益計算において費用を収益から差し引くことには2つの役割があるとす¹²⁾。第1の役割は、消滅した資本のすべてが回収されたか否かを確認し、回収してどれだけ余剰（純利益）が出たか、あるいはどれだけ回収できない額（純損失）があったかを計算表示するという役割であり、第2の役割は、回収された資本を企業内に留保する役割である。営利企業への減価償却導入の経緯及びその役割は、以上のように整理できるが、このような営利企業おける減価償却を、連邦政府のような非営利組織に導入するべきかどうか、営利企業との違いを確認した上で検討してみよう。

周知の通り、経済組織を区分する方法には次の2つがある。1つは、組織の活動を営利と非営利目的で区分し、前者をビジネスタイプ、後者を非ビジネスタイプと分類する考え方（第1案）である。もう1つは、非営利組織を組織の財源の調達方法によって更に2つ（非営利A型、B型）に分け、組織の財務的資源のすべてあるいは大部分を財やサービスの提供によって得ている組織（非営利A型組織）を、営利組織と同じくビジネスタイプとし、組織の財務的資源の大部分を財やサービスの提供以外から得ている組織（非営利B型組織）を、非ビジネスタイプと分類する考え方（第2案）である（Anthony 1978, 161-162）。

図表2 営利組織と非営利組織の分類方法



出典：Anthony (1978, 161-162) を基に加筆・修正

このような営利と非営利組織の分類を基にすると、既に確認した費用を収益から差し引くことの2つの役割は次のように整理できよう。まず、第1の役割である資本の回収計算についてであるが、これは図表2の営利及び非営利A型組織（第2案ビジネスタイプ）に必要となると考えられる。なぜなら、ここでいうビジネスタイプでは、事業を継続して行うために、支出（費用）の投入によって稼得される収入（収益）で原価を回収するとともに、それを再投下して事業を継続するという収支の因果的な循環運動（醍醐 1981、

¹²⁾ 減価償却費が他の費用と同じであるとは、減価償却が支出を伴わない費用であることで他の諸費用と区別されることがあるが、支出と費用の期間的ずれが著しいだけであり、この期間のずれが、減価償却費の損益計算上の費用としての性質になら特異なものを与えるものではないという意味である。

3) を維持する必要がある、この循環運動を維持するためには、減価償却費を含めた資本の回収計算を適切に行うことが不可欠となるからである。

これに対して、非営利 B 型組織では、サービスの提供によって収入を得るという関係がないため、費消された原価を回収する収入が期待できるか否かに関わりなく、用役を提供することに特質があり、支出は収入をもたらすものとは考えられていない。これは収入に始まって支出で終わる収支の非因果的な片道運動が繰り返されると表現される(同書, 3)。つまり、営利及び非営利 A 型組織では、循環運動を維持することができるかを確認するために資本回収計算を行う必要がある、この資本回収計算には費用として減価償却費を含める必要がある。これに対して非営利 B 型組織では、固定資産への投資資金をサービス等の提供から得る収益で回収することを前提にしておらず、サービス提供自体を目的としているため、資本回収計算はそもそも問題にならない。したがって、投資額の回収を意図していない非営利 B 型組織にとって、営利企業で実施する減価償却は、意味のない情報であり、必要ないものと言えよう¹³⁾。

これらの議論を連邦政府にあてはめると、連邦政府では営利を目的としないため、図表 2 における非営利 A 型または B 型のどちらかに分類できよう¹⁴⁾。したがって、連邦政府の中でも、営利組織のような循環運動を維持する必要がある組織(非営利 A 型組織)では、資本回収計算を行うために減価償却を必要とするが、それ以外の組織(非営利 B 型組織)に減価償却は必要ないと言えよう。

それでは次に、営利企業における損益計算の第 2 の役割である回収資本の内部留保効果について検討してみよう。この効果は、一般の私企業においては、損益計算上の純利益が企業外に分配可能な額とみなされていることに由来するとされる。消滅した資本が全額収益によって回収されたとしても、消滅した資本の全額が費用に計上されていなければ、回収された資本の一部が純利益に含まれて計算表示されることになり、企業外に流出する可能性があるためである¹⁵⁾。営利組織においては、この意味で、減価償却費を費用に計上する必要があると言える。しかし、このような回収資本の内部留保効果は、営利組織(第 1 案ビジネスタイプ)についてのみ得られ、非営利組織については関係がない効果であろう。なぜなら、営利組織は、損益計算上の純利益が法的・制度的に企業外に分配可能な額とみなされていることから、減価償却費を計上しない場合には、純利益が過大に計上され、企業外部に流出する可能性があるが、基本的に非営利組織では、損益計算上の純利益を組織外に分配することは観念し得ないためである¹⁶⁾。

これらの議論をもとに、連邦政府において、回収資本の内部留保効果を得られる組織があるかを検討すると、連邦政府は、非営利 A 型または B 型のいずれかに分類されることは既に確認したとおりであり、利益という概念も存在しない。したがって、このような回収資本の内部留保効果は、連邦政府にとって関係がない効果であると考えられる。以上より、連邦政府において営利企業の会計へ収斂させる目的から減価償却を行うことは、非営利 A 型組織に分類される連邦機関があれば、資本回収計算を行う観点から必要になるが、非営利 B 型に分類される大部分の連邦機関にとっては意味がないものと整理できよう。

¹³⁾ Anthony (2004, 210-211) でも、連邦機関における資産取得は、歳出予算を財源とした資本的支出(Capital appropriation)として行われることから、連邦機関の回収すべきコストは 0 であると分析している。

¹⁴⁾ 厳密には組織の区分ではなく、組織の会計単位で区分をする必要があるが、本稿では便宜上、「組織」という呼称を用いる。なお、連邦政府は、基本的に納税者から徴収する税金で運営されているため、大部分は非営利 B 型に分類されることになる。

¹⁵⁾ この第 2 の役割は、費用を上回る収益が得られていることが前提である。営利企業であっても、収益を上回る費用を計上する赤字決算の場合は、この留保効果は得られないが、それでも費用を総額で計上するのは、専ら第 1 の役割である資本の回収計算を行う目的からであるとされる(森田 1972, 78)。

¹⁶⁾ 但し、損益計算上の利益に応じて納付金を納める場合は別であるとする(同稿, 78)。

4. サービス・ポテンシャルズの消費コストに対する代用値

AAA (1957, 55) によれば、サービス・ポテンシャルズ (Service potentials) とは、当該資産が生み出す用役のすべての流れの将来市場価格を、確率と利子率によって現在価値に割り引いたものの合計額であると定義される。しかしながら、実際の資産評価は、貨幣性資産と非貨幣性資産で異なるものとなる。つまり、現金もしくは現金請求権のような貨幣性資産については、定義のような測定方法が可能となる場合が多いものの、有形固定資産等の非貨幣性資産については、貨幣性資産ほどには、正確な金額的測定を期待し得ない。そこで、この種の資産は、通常取得原価あるいはそれより派生する何らかの額で表示されるとする¹⁷⁾。

ここでの議論は、固定資産のような非貨幣性資産についてサービス・ポテンシャルズによる測定を行い、サービス・ポテンシャルズを消費したコストを認識する代わりに減価償却計算で代用 (Surrogate) するというものである。これはサービス・ポテンシャルズの消費コストを直接認識できないために行われるものであり、最善の方法ではないが、代用値として利用可能であるというものである。これについて Fremgen (1986, 16) では、財務諸表は、利用者に将来のキャッシュ獲得能力の予測と現在の財政状態を評価する基礎を提供すべきものであると主張する。また、この主張において減価償却費は、過去の支出額の配分に過ぎないため、前者のキャッシュ獲得能力の予測とは無関係であるが、後者の財政状態の評価に適切なものになるとしている。つまり、財政状態の評価に適切であるというのは、時の経過と使用によって資産のサービス・ポテンシャルズが減少していることを、減価償却累計額は事実として反映しているとするのである。

このような解釈について Cheng and Harris (1999, 196) は、サービス・ポテンシャルズによる資産価値の測定方法が現在価値への割引計算を基にした測定値であるのに対して、減価償却は取得原価の任意の配分であると反論する。確かに、営利企業について考えてみると、取得原価は、「その資産が生み出す用役のすべての流れの将来市場価格」の割引現在価値であるとの説明が可能かもしれない。しかし、その後の資産評価において、減価償却は、取得原価をどのように各期に配分するかについて、将来のキャッシュ・フローとは関係なく、単純に耐用年数等に基づいて決定しているに過ぎず、サービス・ポテンシャルズが減少していることを示すことはできても、原価差引減価額がサービス・ポテンシャルズの代用値であるとは言えない。よってサービス・ポテンシャルズの消費コストを減価償却費で代用するという考えは支持し得えず、この目的から減価償却を行うことは妥当ではないと考える。

以上より、減価償却費はサービス・ポテンシャルズの消費コストの代用値とはならないと考えるが、そもそも非営利組織では、サービス・ポテンシャルズによる非貨幣性資産の測定ができるかについても問題になる。非営利組織には、主として、提供する財やサービスからキャッシュ・インフローを得ている非営利 A 型組織、提供する財やサービス以外からキャッシュ・インフローを得ている非営利 B 型組織があるが、サービス・ポテンシャルズ概念において中心的な要素である、キャッシュ・インフローと資産の関係が希薄な組織についても適用可能であるか疑問となるからである。

この点について、非営利組織も包含する FASB 概念書 (Statements of Financial Accounting Concepts : SFAC) 第 6 号では、「資産とは、過去の取引または事象の結果として、ある特定の実体により取得または支配さ

¹⁷⁾ AAA (1957, 55) では、この非貨幣性資産の評価方法について、自由な市場を前提とすれば資産の取引価格で表現された取得原価は、取得時における期待将来用役の数字的表現として満足しうるとするが、これは中島 (1964, 147) が指摘するように、定義どおりに評価が行えないために取る現実的な解決法に対する理論上の説明であり、これまでの評価原則と大差ない「やや腰くだけ」なものであろう。

れている、発生の可能性の高い将来の経済的便益¹⁸⁾であると定義する (FASB 1985, par. 25)。そして、資産が有するサービス・ポテンシャルズは、営利企業においては最終的に当該営利企業への正味キャッシュ・インフローをもたらすとし、非営利組織では、サービスを提供するのに用いられ、当該組織に正味キャッシュ・インフローをもたらす場合もあればそうでない場合もあるとする (Ibid., par. 28)。

これに対して非営利組織を対象としていなかった SFAC 第 3 号¹⁹⁾では、資産の定義は 6 号と同じであるものの、定義について次のように説明している。「すべての資産と経済的資源に共通の性質とは、それらを使用する報告主体に対してサービスや便益を提供する能力であるサービス・ポテンシャルズあるいは将来の経済的便益である。営利企業においては、サービス・ポテンシャルズあるいは将来の経済的便益が、最終的に当該営利企業への正味キャッシュ・インフローをもたらす。この特徴が当該概念書における資産の定義の最も重要な基礎である」 (FASB 1980a, par. 22, 傍点は筆者) としている。この SFAC 第 3 号の説明では、最終的にキャッシュ・インフローに具現化されることが資産の最も重要な基礎であるとしているが、SFAC 第 6 号に改訂した際に、上記の傍点を付した文章を削除し、この考えを棄却している。つまり FASB では、AAA (1957, 55) と同様に、サービス・ポテンシャルズの本質的特徴は、キャッシュ・インフローをもたらすことであると考えていたが、非営利組織についてもサービス・ポテンシャルズの考え方を援用するために、定義を変更しているのである。しかし、この FASB の議論をすべての非営利組織に適用可能であると考えるのは、少々無理があるのではないだろうか。確かに、資産のサービス・ポテンシャルズと正味キャッシュ・インフローとの関係は、営利企業と非営利組織のいずれにおいても間接的であることが多い (FASB 1985, par. 28)。例えば、非営利 A 型組織では、サービスの提供について賛同者の寄付を受けることにより間接的に収入がある場合もあろう。しかしながら、非営利 B 型組織では、サービスの提供後に収入を得るのではなく、サービス提供前に収入 (税金) を得るという関係であり、間接的にもキャッシュ・インフローはない。また、そもそも本質的な特徴がキャッシュ・インフローであるとしてきた概念を、資産の利用とキャッシュ・インフローとの因果関係が断絶しているような組織にまで適用するべきではないだろう。

以上より、非営利組織のうちサービス・ポテンシャルズ概念を適用し得るのは、図表 2 の非営利 A 型組織までであり、非営利 B 型に分類される連邦機関においては、サービス・ポテンシャルズに基づく資産評価を行うことは妥当ではなく、資産評価については別の概念から説明すべきであるとする²⁰⁾。

5. 財務的生存力の測定

Anthony (1978, 48-49) では、ある組織がその使命とするサービスを継続して提供し続けられるかを示す情報を、財務情報の利用者は必要としていると指摘し、この情報を財務的生存力 (Financial viability) と表現している。そして非営利組織における財務的生存力とは、通常の支払能力及び流動性テストだけでなく、

¹⁸⁾ なお、ここでは「将来の経済的便益」とサービス・ポテンシャルズの用語を同じ概念として扱っているため、用語をサービス・ポテンシャルズで統一する。

¹⁹⁾ SFAC 第 3 号は、SFAC 第 6 号によって完全に改訂されている。3 号では営利企業のみを対象としていたが、6 号へと改訂が行われたことで非営利組織についても対象とされた。

²⁰⁾ 現在のところ連邦政府に適用されるのは、FASAB の発行する概念書及び基準書であるため、FASB の概念書及び基準書は、連邦政府会計に直接関係しない。しかしながら、FASB は営利企業以外の会計に関する検討を行うに当たり、その範囲を非営利組織体のみならず、州及び地方政府や連邦政府まで含めて考えていた (古市 2002, 154-155; FASB 1980b, par. 3) ことから、SFAC の理論が連邦政府にも適用可能であるか検討する意味がある。なお、FASAB における資産の測定がどのような理論上の根拠に基づいて行われるべきかは、現時点で明らかにされていない (FASAB 2007, pars.18-19)。

資源のインフローと資源の流用可能性などによっても示されるとする。このうち資源インフローについては、例えば、組織の使命とするサービスを提供することから得られる収入のような「確実性のある金銭 (hard money)」と寄付などの「不確実性を伴う金銭 (soft money)」で、前者の比率が高いほど財務的基盤が安定しているものと判断される。また、資源の流用可能性については、資源の用途が制限されている割合が高ければ高いほど方針を変更したり、新たなニーズを満たすことが難しくなるとする²¹⁾。

一方、非営利組織のすべての固定資産を対象として減価償却を要求している FASB 基準書 (Statements of Financial Accounting Standards : SFAS) 第 93 号では、次のように述べている。資産の費消を重要視する理由は、組織が自己の純資産を維持しないのならば、継続してサービスを提供し続ける能力は少しずつ減退することから、期中の資源の流入と流出との関係を反映する純資産の維持概念が必要になるためである。そして減価償却のコストを含めて、収益と利得が少なくとも費用と損失に等しくない限り、組織の純資産は資産を費消するにつれて減少するとし、費やされた努力のコストを公正に見積もることは、非営利組織が着手した経済活動の成果の評価に必要なとする。

これらのことから、減価償却は、期中に提供されたサービスのコストを評価するのに必須の構成要素であるとされる。つまり、この概念は、純資産を維持したかどうかで、経済活動の成果を評価しようというものであり、純資産が維持されない場合には、将来の資源提供者がその不足分を埋め合わせるか、将来の受益者へのサービスが減少することになるため、このような評価をすることに意義があるということになる (FASB 1987, pars. 2, 24-25)。

このような SFAS 第 93 号の概念は、Anthony (1978) の財務的生存力の概念と同様に、サービスを継続して提供し続ける能力を示す情報という点で共通しているが、その内容が異なっている。つまり、Anthony (1978) の財務的生存力の概念では、支払能力や流動性テスト、資源のインフロー及び流用可能性などのキャッシュ・フローの観点から、継続的サービス提供能力の判断を行うのに対して、SFAS 第 93 号の概念は、純資産の維持をもって継続的サービス提供能力の判断を行うという点に違いがある。この純資産の維持については、既に確認したように、支出 (費用) の投入によって稼得される収入 (収益) で原価を回収するとともに、それを再投下して事業を継続する循環過程が維持できているかを、純資産変動額で確認するものである。このような内容の違いから、減価償却については、Anthony (1978) の理論では無関係であるが、SFAS 第 93 号の理論では必須のものとされるのである。

この議論を連邦政府に当てはめて考えると、継続的サービス提供能力を測定するために減価償却を実施することは、投資回収の循環過程を維持する必要がある非営利 A 型組織では要求される。しかし、非営利 B 型組織に分類される大部分の連邦機関では、そもそも投資回収の循環過程が存在しないため当該議論とは関係がなく、この観点から減価償却を行う必要もないとわかる。

6. 期間衡平性の測定

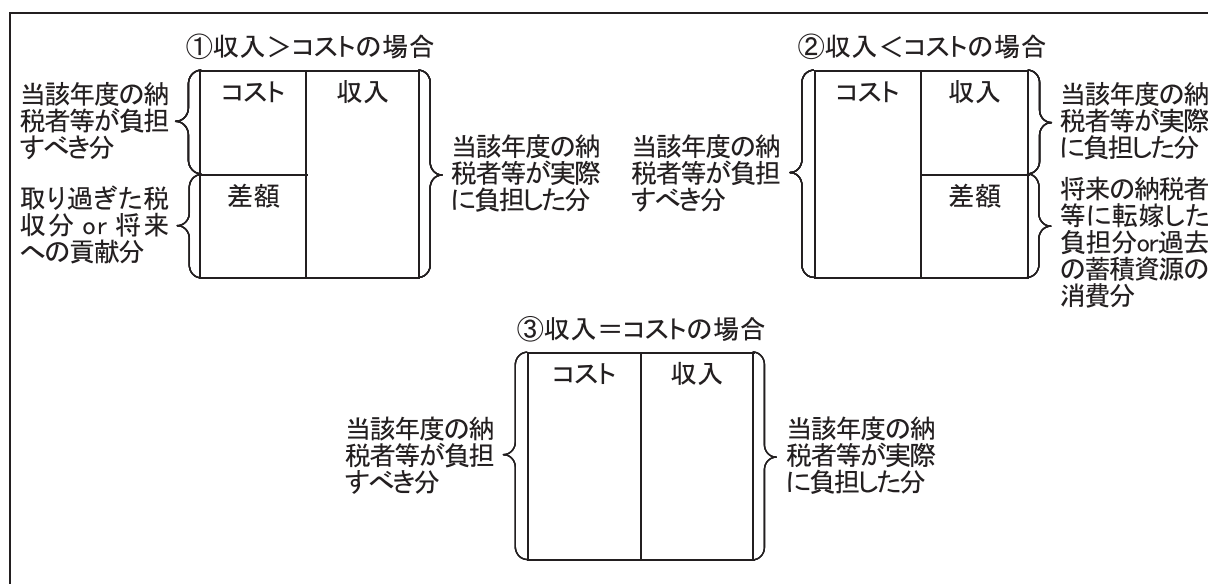
FASAB では、連邦政府の財務報告は、政府の財政状態が時系列的に改善したか、悪化したかを利用者が判断するのに役立つ情報を提供しなければならないとする。そして、財政状態が変化した理由の分析が、

²¹⁾ なお、齋藤 (2004, 97) では、「さまざまな支出や負債について、その支払期限までにその支払額が準備されうるならば、その法人の財務的な支払能力は存在しており、かかる意味において財務的事業継続能力があると判断されうる」とし、財務的生存力を支払能力の問題と整理している。

今年の納税者が将来の納税者に対して関連する便益もなしに財政的負担を負わせたかどうかを説明するのに役立つことから、政府の財政状態が期間を通じて良くなるか悪くなるかを査定することは、そのことが財政上の意味だけでなく、社会的政治的意味を有するがゆえに重要であるとする。FASAB ではこの概念を「期間衡平性 (Interperiod equity)」と説明する (FASAB 1993, par. 137 ; GASB 1987, par. 61) ²²⁾。

この期間衡平性をどのように測定するかであるが、陳 (2003, 203-204) では、財務諸表において、ある年度のコストの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であるとする ²³⁾。このような測定方法を採用する理由は、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、収入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から、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が確認できるためであると説明される。また Henke (1987, 20) においても、暗黙の前提として、政府の提供するサービスに対するコストが、当該期間の構成員によって負担される必要があるという考え方が存在すると指摘し、ある年度の税収等の収入と当該年度に消費されたコストを対応させることで衡平性を測定し、有益な情報が得られるとする。この収入とコストの関係を図示したものが、図表3である。

図表3 フロー計算における期間衡平性



出典：陳 (2003, 204) を基に加筆・修正 ²⁴⁾

図表3では、①は収入超過となっているが、これは当期の納税者等から取りすぎた分、あるいは将来へ資源を蓄積したことを示し、②のコスト超過となっているのは、将来の納税者等に負担を転嫁したか、あるいは過去の蓄積分を取り崩したことを示している。そして③の収入とコストが均衡している状態が、当

²²⁾ 米国の州及び地方政府の会計基準設定主体である GASB では、基準書 34 号において期間衡平性の表示を活動報告書 (連邦政府のコスト計算書に相当) の作成目的の1つとしている (GASB 1999, par. 344) が、連邦政府では、期間衡平性をこのように位置付けている基準書はまだない。

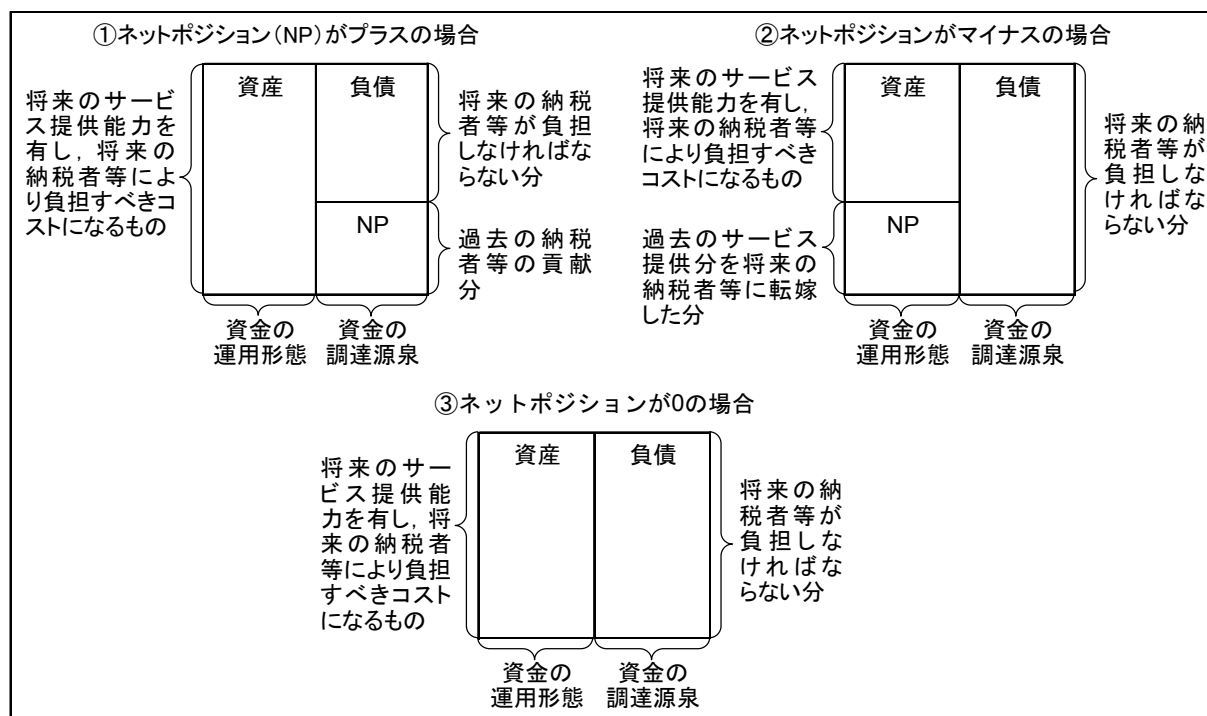
²³⁾ 陳 (2003) は、米国の州及び地方政府についての議論の中で GASB の概念書及び基準書についての解釈を行っているものであり、FASAB のそれについて直接記述されたものではない。しかし、FASAB (1993, par. 137) では、注記において GASB (1987) の考えを引用しており、期間衡平性について同様の考え方を取っているものと推察される。

²⁴⁾ 本稿では、陳 (2003) の理論を連邦政府の会計に適合するよう、適宜用語の置き換えを行っている。

該期間の構成員である納税者等により、当該期間に負担すべきコストを賄っている状態であり、理想的であるとする。そして、当該コストについては、資本の回収計算を適切に行うため、減価償却費を含むすべてのコストの計上が必要となる。

年度毎の期間衡平性を、フロー計算において測定する方法が上述のとおりとすると、累積額としての期間衡平性（ストック計算）は、図表4のように示される。

図表4 スtock計算における期間衡平性



出典：陳（2003, 207）を基に加筆・修正

そして陳（2003, 207）では、これらの期間衡平性の表示を作成目的とするフロー計算書を主として、ストック計算書（連邦政府においては貸借対照表となる）をフロー計算書の連結環とすることを提唱している²⁵⁾。これにより、フロー計算書における収入とコストの差額を、単にネットポジションの変動額を示すものとして捉えるのではなく、財政運営の健全性を表示する意義を有することになるとする。また、過年度における収入とコストとの差額を累積したネットポジションも、単なる資産と負債の差額ではなく、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調達源泉を表すことになり、期間衡平性の観点からもその意味付けが行われるとする²⁶⁾（陳 2003, 205-207）。

これを図表4で説明すると、次のようになる。差額のネットポジションは、①の資産>負債の状態では、過去の納税者等が将来の納税者等の分についても負担を行っていることを示しており、②の資産<負債の状態では、将来の納税者等に負担を転嫁していることを示している。そして③は、理想的な状態を示すも

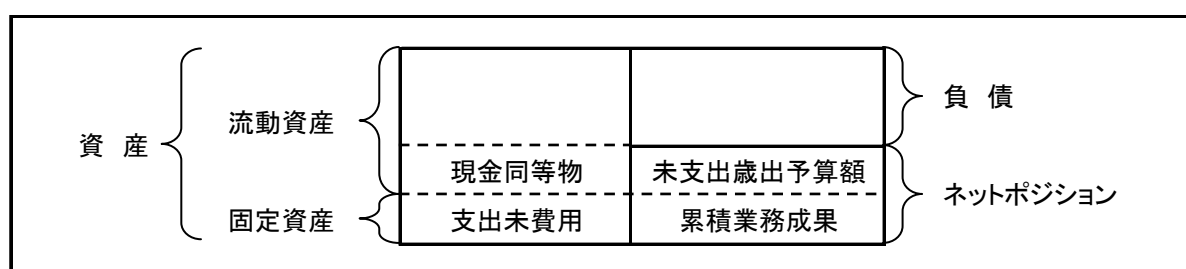
²⁵⁾ スtock情報を示す貸借対照表をフロー計算の連結環とする考え方は、収益費用アプローチに基づいており、フロー計算におけるコスト・収入の計上と現金収支とのずれを示す未解決項目を貸借対照表に計上すると捉えることになる。この考え方では、貸借対照表が過去の収支表であると捉えることから原価主義的になる。つまり、資産は過去の支出に基づいた取得原価で測定され、負債は過去の収入額に基づいて測定されることになる（飯野 1979, 67-68; 佐々木 2001, 13-15）。

²⁶⁾ しかしながら、現在 GASB 及び FASAB のどちらも、純資産（ネットポジション）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; FASAB 2007, par. 50）。

のであるが、資産＝負債の状態であり、過去に期間衡平性が保たれてきたことを示している。

期間衡平性の概念について、理論上このように理解することは、フロー計算の場面においては、当該会計期間における期間衡平性が保たれているかを評価するものとして機能し、ストック計算の場面においては、ネットポジションの項目が期間衡平性の累積情報を示すものとして機能することになるため、連邦政府にとって有益な情報を得ることができるものと考えられる。具体的に、図表1で確認した連邦機関のネットポジション勘定で考えてみよう。本稿では、連邦機関のネットポジションの項目を未支出歳出予算額と累積業務成果の2つに分類しているが、これを、資産項目と一体にして考えてみると、図表5のように表すことができる。

図表5 連邦機関のネットポジション項目



このうち、未支出歳出予算額勘定は、承認された歳出予算の未使用額を示し、現金同等物²⁷⁾が借方に存在する。また、累積業務成果勘定は、年度毎の歳出予算の使用額とコストの差を累積した額である（図表1参照）。この勘定には、例えば固定資産のように、歳出予算を使用して取得した資産の未費用化額が収容されることになる。このように連邦政府では、期間衡平性の理論に基づいてネットポジションを理解することで、それが歳出予算を使用しなかったことが原因であるか、支出と費用化のタイミングのずれが原因であるかを区別できることになる。

以上、期間衡平性を測定することで、有益な情報が得られることがわかるが、この期間衡平性に配慮する方法についても検討してみよう²⁸⁾。まず、未支出歳出予算額勘定については、歳出予算として計上された額が、結果的に未使用であったことを示すので、当初予定した予算と実績の差について原因分析を行い、説明責任を果たすことが必要となろう。また、累積業務成果については、支出未費用額が原因であるが、これは固定資産等を購入するための支出と費用化（減価償却）のタイミングがずれるものについては、事前に次のような資金繰りの計画を立てることで、期間衡平性に配慮することが可能である。例えば、国債を発行せず財源を税収のみに頼る場合と、国債を発行して固定資産の利用期間にわたって償却する場合で、期間衡平性が保たれるかに違いが生じる²⁹⁾。これを設例を用いて確認してみよう³⁰⁾。

²⁷⁾ これは連邦機関が、財務資源を管理する財務省に対して、支払を請求できる権限を示す財務省ファンド残高（Fund Balance with Treasury）勘定を指す（Tierney, Fernandez, Kearney, Green 2006, 86）。

²⁸⁾ 但し、期間衡平性を保つこと自体が目的ではなく、どのような状況にあるかを示すことが目的である。

²⁹⁾ 原（2005, 20）参照。

³⁰⁾ なお、この設例では、税等を財源とした予算で運営される連邦機関（非営利B型組織）を前提にしている。

【設例】

- ① 期首資産・負債は0とする。
- ② 固定資産（耐用年数3年）を取得して、新たにサービスの提供を行う。
- ③ 初年度の予算は、固定資産の購入費として60ドル、サービス提供費及び固定資産の維持費（以下、「業務費」という）として50ドルが承認され、2年目以降は業務費50ドルについてのみ予算が承認される。
- ④ 固定資産は初年度期首に予算額と同額で購入され、業務費についても予算承認額のとおりに支出されるものとする。
- ⑤ 国債を発行する場合は、各期末に20ドルずつ均等償還する（単純化のため利息は考慮しない）。
- ⑥ キャッシュ・フローは図表6、業務コスト計算書及び貸借対照表は図表7のとおりとする。

この設例の前提として、期間衡平性概念における納税者負担とは、現年度の納税額を示すので、各期の税金が納税者負担（税金＝納税者負担）を示すことに注意が必要である。そして、設例の条件をもとに、キャッシュ・フローを整理すると、図表6のようになる。

図表6 キャッシュ・フロー一例

	国債を発行しない場合			国債を発行する場合		
	1年目	2年目	3年目	1年目	2年目	3年目
収入						
税金(＝納税者負担)	110	50	50	70	70	70
国債発行収入	—	—	—	60	0	0
収入計	110	50	50	130	70	70
支出(＝予算額)						
固定資産購入費	60	0	0	60	0	0
業務費	50	50	50	50	50	50
国債償還額	—	—	—	20	20	20
支出計	110	50	50	130	70	70

国債発行を行わない場合には、固定資産の購入価額全額である60ドルと業務費50ドルを1年目の納税者が負担することになり、その負担額は計110ドルである。2年目以降の納税者は、1年目の納税者が固定資産の購入費を全額負担しているため、業務費50ドルのみを負担することになる。これに対して、国債を発行する場合には、各期の納税者が、固定資産の購入に際して発行した国債の償還分20ドルと業務費50ドルの計70ドルを均等に負担する。

そして、これらの納税者負担額と固定資産から受けるサービスを貨幣額で示したコストについて比較することで期間衡平性が測定される。国債を発行しない場合から確認すると、本来負担すべきコスト額は各期70ドルであるのに対して、1年目の納税者が40ドル多く負担し、2年目と3年目の納税者は20ドルずつ負担が少なくなっている（図表7参照）。これは期間衡平性が保たれていないことを示している。これ

に対して、国債を発行する場合は、各期とも納税者負担額とコスト額が一致しており、期間衡平性が保たれていることを示している。このように、3年間のサービスを提供する固定資産への投資をする場合、期間衡平性が保たれるかどうかは、当該固定資産の購入費をどの年度の財源で負担するかという計画段階で決定することがわかるだろう。

図表7 業務コスト計算書及び貸借対照表例

	国債を発行しない場合			国債を発行する場合		
	1年目	2年目	3年目	1年目	2年目	3年目
業務コスト計算書						
減価償却費	20	20	20	20	20	20
業務費	50	50	50	50	50	50
コスト計	<u>70</u>	<u>70</u>	<u>70</u>	<u>70</u>	<u>70</u>	<u>70</u>
貸借対照表						
固定資産	60	60	60	60	60	60
(△減価償却累計額)	<u>△ 20</u>	<u>△ 40</u>	<u>△ 60</u>	<u>△ 20</u>	<u>△ 40</u>	<u>△ 60</u>
資産合計	<u>40</u>	<u>20</u>	<u>0</u>	<u>40</u>	<u>20</u>	<u>0</u>
借入金(国債)	<u>—</u>	<u>—</u>	<u>—</u>	<u>40</u>	<u>20</u>	<u>0</u>
ネットポジション	<u><u>40</u></u>	<u><u>20</u></u>	<u><u>0</u></u>	<u><u>0</u></u>	<u><u>0</u></u>	<u><u>0</u></u>

これを連邦政府の組織毎に考えると次のようになる。非営利 B 型組織では、提供する財やサービス以外から財務的資源を得ることになるため、どの年度の納税者に負担させるかという問題であり、設例で解説したとおり、期間衡平性が保たれることが事前に決定する。そこで、期間衡平性を測定するという目的から減価償却を行うことは、せいぜい事後的に期間衡平性が保たれていることを確認する程度の意味しかなく、当該意思決定からもたらされた非衡平性を変化させることもできない。これに対して非営利 A 型組織では、提供する財やサービスの提供から固定資産に投資した金額を回収していることを確認する必要があり、どの年度の納税者等に負担させることになるか事前に確定しない。そこで、減価償却を行って費用全体額の回収計算を行い、期間衡平性が保たれていることを確認する必要性が生じることになる。

期間衡平性を測定する目的から減価償却を行う必要性については、以上のように整理できる。しかしながら、この期間衡平性の理論が前提とするのは、陳(2003, 201)でも指摘されるように、連邦機関のような個別財務諸表ではなく、連邦政府全体の財務諸表である。これは、納税者等の負担する税等の全体額は、個々の連邦機関にどのように予算が配分されようと変化しないことが原因であるが、非営利 A 型及び B 型組織から成る連邦政府全体で財務諸表を作成する場合、財源と償却期間の対応関係が曖昧となる。また、納税者が負担すべきコストを厳密に区分することも難しい。そこで、連邦政府においては、非営利 B 型組織においても減価償却を実施し、全体財務諸表において期間衡平性を確認することが必要となろう。

以上より、期間衡平性については、納税者等が負担する税等が配分されるすべての連邦機関の全体額で示すことに意味があることが明らかとなった。そして、期間衡平性の測定に必要となる減価償却は、非営利 A 型及び B 型組織を含めた連邦政府全体として行うことが求められていると結論付けられる。

7. むすびに代えて

連邦政府では、現在のところ、なぜ発生主義を採用するのか、発生主義の代表的な会計処理である減価償却を実施する理由、及び企業会計と類似した財務諸表を作成する意味などについて明確な説明を行っていない。連邦政府の財務諸表からどのような情報が読み取れるのかを不明確なままにして、単に企業会計の概念を導入するだけでは、利用者は混乱するだけである。財務諸表の形式で作成するのであれば、目的をはっきりと示さない限りは、財務諸表から情報を読み取る際に、組織の目的及びその財源などの性質を無視した議論が行われ、本来の意図が伝わらない危険性を孕むことになる。まずは、連邦政府が財務諸表を作成する目的をはっきりさせ、発生主義の採用理由、及び減価償却の実施理由を明らかにすることが必要であると考えられる。

本稿では、このような問題意識に基づき、減価償却の論拠とされる代表的な見解について検討を行い、連邦政府において減価償却を実施する理由を考察した。この結果、非営利 A 型組織では、営利企業会計へ収斂させる目的、財務的生存力を測定する目的、及び期間衡平性を測定する目的から実施することが必要であると結論付けた。そして、大部分の連邦機関が分類される非営利 B 型組織では、期間衡平性を連邦政府全体として測定する観点から、減価償却を必要とすると考察した。よって、非営利 A 型及び B 型組織から構成される連邦政府において、減価償却を実施する理由は、期間衡平性を測定するという目的から説明できるものとする。

しかしながら、これまで述べてきた期間衡平性の議論についても限界はある。陳 (2003, 209) でも指摘されるように、期間衡平性を保つこと自体が行政運営の目的ではないし、他の目的を達成するために、期間衡平性を犠牲にせざるを得ない事項も出てくることは十分に考えられる。特に、100 年に 1 度ともいわれる経済危機に瀕している現在の状況下では、期間衡平性に配慮するよりも積極的な財政政策を採るべきであるという意見の方が説得力を持ち、納税者等の利害関係者の理解も得られるのかも知れない。重要であるのは、期間衡平性を測定することを目的とした場合における会計の役割とは、あくまでも期間衡平性についての情報を提供することにあると理解することである。そして、期間衡平性は、説明責任を果たす上で重視される 1 つの指標であり、連邦政府の業務成果を判断する 1 つの規準とはなり得るが、それは社会、経済情勢などで修正が加えられることもあると認識することであろう。

参考文献

- American Accounting Association (AAA) (1957) *Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements (1957 Revision)* (中島省吾訳 (1964) 『A. A. A. 会計原則』中央経済社) .
- Anthony, R. N. (1978) "Financial Accounting in Nonbusiness Organizations: An Exploratory Study of Conceptual Issues," FASB Research Report R02.
- Anthony, R. N. (2004) *Rethinking the Rules of Financial Accounting*, McGraw-Hill.
- Chatfield, M. A. (1977) *A History of Accounting Thought*, Huntington, NY: Robert Krieger Publishing Co (津田正晃, 加藤順介訳 『チャットフィールド 会計思想史』文眞堂) .
- Cheng, R. H., Harris, J. E. (1999) "External Reporting of Capital Assets: A Sources and Uses Model," Caperchione, E. Mussari, R(ed.). *Comparative Issues in Local Government Accounting*, Kluwer Academic Pub.

- FASAB (1993) Statement of Federal Financial Accounting Concepts No.1: *Objectives of Federal Financial Reporting* (藤井秀樹監訳 (2003) 『GASB/FASAB 公会計の概念フレームワーク』中央経済社) .
- FASAB (1995) Statement of Federal Financial Accounting Concepts No.2: *Entity and Display*(藤井秀樹監訳 (2003) 『GASB/FASAB 公会計の概念フレームワーク』中央経済社) .
- FASAB (2007) Statement of Federal Financial Accounting Concepts No.5: *Definitions of Elements and Basic Recognition Criteria for Accrual-Basis Financial Statements*.
- FASB (1980a) Statement of Financial Accounting Concepts No.3: *Elements of Financial Statements of Business Enterprises*.
- FASB (1980b) Statement of Financial Accounting Concepts No.4: *Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations* (平松一夫, 広瀬義州訳 (2002) 『FASB 財務会計の諸概念<増補版>』中央経済社) .
- FASB (1985) Statement of Financial Accounting Concepts No.6: *Elements of Financial Statements* (平松一夫, 広瀬義州訳 (2002) 『FASB 財務会計の諸概念<増補版>』中央経済社) .
- FASB (1987) Statement of Financial Accounting Standards No. 93: *Recognition of Depreciation by Not-for-Profit Organizations*(黒川保美, 鷹野宏行, 船越洋之, 森本晴生訳 (2001) 『FASB NPO 会計基準』中央経済社) .
- Freeman, R. J., Shoulders, C. D., Allison, G. S., Patton, T. K., Smith, Jr. G. R. (2008) *Governmental and Not-for-Profit Accounting: Theory and Practice*, 9th ed. Prentice-Hall.
- Fremgen, J. M. (1986) “On the Role of Depreciation in Generational Accounting,” *The Government Accountants Journal*. Winter 34. 4 : 10-23.
- GASB (1987) *Objectives of Federal Financial Reporting, Concepts Statement No.1* (藤井秀樹監訳 (2003) 『GASB/FASAB 公会計の概念フレームワーク』中央経済社) .
- 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*.
- Henke, E. O. (1987) “Governmental Financial Statements — Generational Equity Reporting,” *The Government Accountants Journal*, Spring 36. 1: 18-22.
- Tierney, C. E., Fernandez, R., Kearney, E. F., Green, J. W. (2006) *Federal Accounting Handbook*, 2th ed. John Wiley & Sons Inc.
- 飯野利夫 (1979) 『資金的損益貸借対照表への軌跡』国元書房.
- 池田篤彦 (2008) 『図説 日本の財政』東洋経済新報社.
- 齋藤真哉 (2002) 「地方自治体の計算構造」杉山学, 鈴木豊 (編) 『非営利組織体の会計』中央経済社.
- 齋藤真哉 (2004) 「現行制度を前提とした国の公会計基準の現状と課題」平成 15 年度会計検査院委託業務報告書 (財団法人社会経済生産性本部) 『国の公会計基準の研究』 .
- 佐々木隆志 (2001) 「公会計制度改革の二視点—過去の視点と将来的視点—」『会計検査研究』24: 9-19.
- 醍醐聰 (1981) 『公企業会計の研究』国元書房.
- 陳琦 (2003) 「発生主義に基づく自治体財務諸表の導入をめぐる」『会計検査研究』27: 199-212.
- 原俊雄 (2005) 「公会計の企業会計化に関する再検討」『会計検査研究』32: 11-22.
- 古市峰子 (2002) 「米国の公会計制度の仕組みとわが国へのインプリケーションについて」『金融研究』21.1 号: 145-192.
- 森田哲彌 (1972) 「減価償却費—その損益計算上の意味—」『運輸と経済』32.3 号: 74-81.