公会計の基本目的をみたす財務諸表の体系*

宮 本 幸 平*

(星城大学経営学部教授)

1. はじめに

本考察は、政府および地方自治体の会計（以下、公会計）における財務諸表体系の確定を目途とする。現時点（平成 20 年）におけるわが国公会計の財務諸表は、地方自治法で規定される歳入歳出計算書と、総務省が規定しかつ全国の地方自治体で作成される貸借対照表および行政コスト計算書が主なものである。また、総務省が平成 18 年に「新地方公会計制度研究会報告書」、平成 19 年に「新地方公会計制度実務研究会報告書」を公表し、貸借対照表・行政コスト計算書・純資産変動計算書・資金収支計算書の作成指針を示している。

わが国では、かつて、公会計に対し企業会計手法の導入が検討され、その結果、企業会計に倣って貸借対照表・行政コスト計算書・キャッシュフロー計算書が作成されるに至った。しかし、こうして各自治体で公表された財務諸表には概念的枠組みが存在せず、財務諸表を会計情報として如何に利用するかが明確になっていなかった。これに対しアメリカでは、公会計の基準設定機関において、個別の基準を設定するための概念フレームワークを明らかにした概念書が公表され、このなかで会計の「基本目的」(objectives)¹⁾が示されている。

本考察は、公会計における第一義の「基本目的」をアメリカに倣って「期間衡平性」(interperiod equity)に求め、これに対する査定をみたす表示項目、および当該項目を包含する財務諸表を確定する。論文構成は、まずアメリカ公会計の規定に含意される期間衡平性概念を概観し、これを本考察における第一義的概念に据える事由を明らかにする(第 2 節)。次に、期間衡平性の査定に要する財務諸表上の表示項目を確定する(第 3 節)。そして、当該表示項目を含むのに適切な財務諸表が何であるかを示し、公会計において必要な財務諸表、すなわち財務諸表体系を明らかにする(第 4 節)。さらに、公会計財務諸表におけるフロー情報の複数存在を論点とし、捨象可否を理論考察して体系整理を試みる(第 5 節)。

* 1963 年生まれ。京都大学大学院経済学研究科博士課程修了。博士(経済学)。日本会計研究学会、日本簿記学会、会計史学会、租税法学会に所属。主な著書、『企業不正支出とコーポレートガバナンス』(中央経済社、2002 年)、『社会生活と会計』(名英図書出版協会、2002 年)、『会計学』(名英図書出版協会、2002 年)、『自治体の財務報告と行政評価』(中央経済社、2005 年)、『公会計複式簿記の計算構造』(中央経済社、2007 年)。

¹⁾ 政府会計基準審議会が 1987 年、連邦会計基準諮問審議会が 1993 年にそれぞれ概念書第 1 号を公表し、両概念書ともに、公会計の「基本目的」(objectives)が主たる記述事項である。そしてこれが、制度構築における理論基盤となっている(宮本〔2007〕、51-58 頁参照)。

2. 公会計規定に含意される期間衡平性概念

会計に対し、恣意的な概念、理論および実務手続を認めずに特定の規制を設けるのは、規制のなかに何らかの機能が包摂されるためと考えられる。会計規制により発現する機能につき、企業会計では「経済的意思決定に有用な情報を提供すること」(AICPA [1973])が挙げられる²⁾。これは一般に「意思決定アプローチ」(decision-usefulness approach)と呼ばれ、アメリカ財務会計基準審議会(Financial Accounting Standards Board, FASB)がその基準設定活動を方向づける基礎的会計理論に採用している³⁾。FASBは「概念フレームワーク」(conceptual framework)⁴⁾のなかで、主たる情報利用者として投資者と与信者を挙げ、企業は、当該対象者の資源提供に関する意思決定に役立つ情報を提供すべきとしている⁵⁾。

他方、公会計が企業会計と異なる点は、情報利用者が、資源提供場面における意思決定の機会を持たないことにある。情報利用者である市民は、税金により資源提供を行うが、納税は非自発的な行為であるため「最も重要な行動であるはずの資源提供において、意思決定の機会を持たない」⁶⁾という矛盾が生じる。

そのため、アメリカ政府会計基準審議会(Governmental Accounting Standards Board, GASB)は、資源提供に替わる情報利用目的として「説明責任」(accountability)の査定を第一義に規程する。GASB [1987]では、説明責任が「政府におけるすべての財務情報の基礎」(par.56)であり「最高の基本目的」(par.76)とされている。そしてGASBは、地方政府が「市民に対して、公的資源の調達とその利用目的について弁明しなくてはならない」(par.56)と規定する。説明責任の享受により、資源提供の意思決定権を持たない市民が「民主主義の担い手としての政治的選好に影響を及ぼし、投票行動や政治活動に関する意思決定を通じて政府の中長期的なあり方を左右する」⁷⁾権利を持ち、情報利用者となり得る⁸⁾。ここに、GASBが「説明責任」を最高目的とする論拠が確認できる。

そしてGASB [1987]は、「説明責任」の重要な構成要素に「期間衡平性」(interperiod equity)を規定する。これは、「現世代の市民が当該年度のサービスに関わる支出負担を、将来年度の納税者に負担させてはならない」とし(par.60)、「当該年度の歳入が当該年度のサービスを賄うのに十分であるか」を問う概念である(par.61)。

「期間衡平性」が行政運営の基礎をなす重要要素と位置づけられた事由は、かつてアメリカで歳出と地方債発行の濫用が起り、予算および起債制限の制度が社会的に要請されたことにある⁹⁾。そして、財政危機の回避を目途とする均衡予算達成のための歳入歳出規制が設定され¹⁰⁾、基礎的財務情報に基づく均衡予算システムが形成された¹¹⁾。こうしたなかで、「期間衡平性」は財務報告の予算機能を意義付けるものとなり、「説明責任」の含意を指示する鍵概念となり得ている¹²⁾。GASB [1987]は、「均衡予算と起債制限・制約を要請した州および地方条例によって期間衡平性が増進されるという意味において、説明責任の概念と期間衡平性の概念は関連しあっている」(par.86)と指摘し、地方政府の均衡予算および起債制限規

²⁾ AICPA [1973], p.13.

³⁾ 藤井 [2005], 6頁。

⁴⁾ FASBにおいて、会計問題の解決策を発見するためのフレームワークを明らかにしたものを「概念書」(concepts statement)といい、概念書によって明らかにされた諸概念の体系を「概念フレームワーク」と呼ぶ(藤井 [2001], 8頁)。

⁵⁾ 藤井 [2001], 9頁。

⁶⁾ 藤井 [2001], 10頁。

⁷⁾ 藤井 [2001], 10頁。

⁸⁾ このような考え方は、財政学における「足による投票」の概念と類似する。すなわち、市民は自分の好みに合う地域的公共財を提供する地方政府をその税負担との比較を考慮に入れつつ選択し、現実には特定の地域に居住することで投票者の好みを示される。これらの点は貝塚 [2005], 83-84頁参照。

⁹⁾ これは、19世紀から20世紀初頭にかけての時期である(GASB [1987], par.81)。

¹⁰⁾ GASB [1987], par. 59.

¹¹⁾ GASB [1987], par. 81.

¹²⁾ 藤井 [2005], 9頁。

程の背後に期間衡平性概念があることを示唆している (par.84)。

以上要するに、アメリカ公会計規制では、市民の資源提供意思決定に替わる投票行動意思決定に資するために、会計情報開示目的の最高規程に「説明責任」を規定し、「均衡予算」と「起債制限」の「説明責任」を全うするための最高規程構成要素として「期間衡平性」を定義するものである¹³⁾。

3. 期間衡平性の査定をみたす表示項目

以上により、アメリカ公会計において期間衡平性概念が最高規程である理由が明らかになった。すなわち均衡予算および起債制限の「説明責任」を全うするための制度的・理論的担保として期間衡平性概念を位置づけたのである。本節は、期間衡平性の査定をみたす財務諸表を確定するために、まず財務諸表上の表示項目を確定する。以下、第1項で均衡予算に因る期間衡平性達成の査定に要する表示項目、第2項で起債制限に因る期間衡平性達成の査定に要する表示項目を確定する。

3.1 均衡予算に因る期間衡平性達成の査定に要する表示項目

3.1.1 均衡予算と期間衡平性の論理的関係と表示項目

GASB〔1987〕は、地方政府の関連法規が均衡予算達成を第一目的とすべきであると指摘する (par.59)。すなわち、地方政府が「自らの財力の範囲でやっていく」ことを前提とする歳入歳出運営の要求が法規の基底にあるとGASBは考える (par.59)。他方で、期間衡平性概念の意義は「当該年度の歳入が当該年度のサービスを賄うのに十分であるか」を査定することであるから (par.61)、すなわち、期間衡平性の達成は均衡予算達成の必要十分条件となるべきである。しかし、起債による財源調整で均衡予算が達成できても、これが将来への負担転嫁を伴うことから期間衡平性を達成することにならない。期間衡平性の査定を因る均衡予算達成の査定を行うためには、公債収入を計算に加えるべきでない。

こうして、期間衡平性達成の査定を行なうために、予算制度に基づく決算項目を特定する必要がある。決算において、支出は当該期間のサービス提供（一般行政経費および投資的経費）で生じたものであり、収入は当該期間のサービスを賄うための税収、上位団体からの移転収入である。公債収入は上記事由により拾象される。そして、収入超過なら将来への留保額となり、支出超過であれば当該価額につき将来に負担転嫁することになる¹⁴⁾。つまり、収入超過であれば将来の住民が有利になり、支出超過であれば将来の住民が不利になるため、当該超過額によって期間衡平性達成が査定され、同時に、必要十分条件にある均衡予算達成の是非を示す会計情報になる。

3.1.2 「収支差額」計算における発生主義項目の要否

このようにGASB〔1987〕では、均衡予算達成を政府活動の目途と考えたため、収入が提供サービスを賄うのに十分であるかを査定する期間衡平性概念を設定した。期間衡平性の達成が均衡予算達成の必要十分条件となり、期間衡平性の達成は均衡予算の達成に因るべきである。そこで、財務諸表における「収支

¹³⁾ 期間衡平性概念は、ドイツ基本法第115条においても同義の「世代間の衡平性の原則」(das Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit)として規定され、「それぞれの世代は彼らによって費消された資源を税収によって再び埋め合わせをしなければならず、(中略)前の世代から受け継いだ資産を縮小することなくその後の世代に引き継いでいくことができる」(亀井訳〔2000〕,3頁)と考えられている。

¹⁴⁾ 陳〔2003〕,204頁。なお、建設国債による便益は将来住民も享受できる。しかし、将来の個人負担転嫁は不可避であるため、期間衡平性の観点からは将来住民が不利となる。

差額」の表示によって期間衡平性が査定され、これが均衡予算達成の査定に連動する。予算に基づく決算の項目は同一であるため、均衡予算達成の査定には決算「収支差額」を査定対象とする。

ところが、概念書である GASB [1987] を拠所とした基準書である GASB [1999] では、規定する活動報告書 (statement of activities) において、収支差額計算における消極的項目を現金支出に限定せず、発生主義項目が包含される。すなわち、行政活動ごとに費用 (徴収料金を差引き) と収入 (運営交付金・寄附金) の差額を計算し、すべての行政活動の差額を集計し、これに行政活動全体に係る一般収入、寄附金、特別項目、振替額 (事業型活動から行政活動へ) を加えて「純資産変動額」を計算し、期首純資産額を加えて期末純資産額を計算する。そして、ここでの費用認識・測定は発生主義を前提とするため、「収入と費用」を対比する表示・計算構造となる。これは、サービスを媒体とする期間対応に依拠するものである (par.23)。しかしこれでは「収入と支出」の対比ができず、均衡予算達成の査定に影響を及ぼす。

また、わが国総務省 [2006] の規定する行政コスト計算書は、経常業務収益および経常移転収入に対して経常業務費用 (人件費・物件費・経費) および経常移転支出を対比表示し、差額を「純経常費用 (純行政コスト)」とする。ここでは、積極的項目に税金が入っておらず、消極的項目に減価償却費、貸倒引当金繰入などが入っている。したがってこれも、GASB [1999] と同様に「収入と費用」を対比する表示・計算構造となる。

これに対し、わが国地方自治法は、予算に基づく決算収支計算を規定する。第 233 条では、地方自治体の歳入・歳出予算と執行後の実績とを比較するために、収入済額の歳入合計と支出済額の歳出合計の差額を求める決算を「歳入歳出決算書」によって行なう。当該決算書の表示項目は、地方自治体予実算の管理単位である「款」・「項」の歳入・歳出予算に基づく。すなわち地方自治法の決算は、会計年度における歳入・歳出予算額とその執行結果の実績額を計算するものである¹⁵⁾。こうして予算制度に基づき収支予実算が決定するが、構成項目は現金収支の名目勘定であり、減価償却費、引当金繰入など発生主義に基づく費用は含まれない。期間衡平性達成は均衡予算達成の必要十分条件であるから、期間衡平性達成は予算に対応する決算の均衡によって達成される。そのため、期間衡平性の査定は、「収入と費用」の差額ではなく「収入と支出」の差額によって行うことになる。

収入との対応の論点に関し、とりわけ減価償却費は、収益獲得という企業の「成果」に対応した固定資産減耗という「努力」を会計理論的に認識・測定する非現金項目である。しかし、税金は住民から非自発的に徴収されるため、固定資産減耗はこれと会計理論的に対応するものではない。つまり、期間損益計算を前提とする企業会計において認識される減価償却費は、その費用性が公会計においては懐疑的であり、さらに予算制度における決算項目でないことから、フロー差額計算には包含できないと考えられる。会計上、減耗および残存価額を測定する必要があるが、少なくとも期間衡平性達成の査定に減価償却費を組込めば正確な収支差額が計算されない。したがって、GASB・活動報告書や総務省・行政コスト計算書が発生主義項目を計算に含むことは、期間衡平性概念を敷衍した査定につながらないと判断する。

3.1.3 「収支差額」計算における予算外項目の要否

収支差額計算において検討すべき別の点は、予算外項目として当該年度に生じた固定資産売却収入、災害復旧費、貸倒損失などの包含要否である。企業会計の損益計算概念に敷衍すれば、差額計算に包含すれば包括主義、包含しなければ当期業績主義に基づく計算構造になる。

¹⁵⁾ 隅田 [2001], 172 頁。

公会計の基本目的が期間衡平性達成の査定にあり、均衡予算達成と期間衡平性達成が必要十分条件にあるべきことから、公会計では均衡予算達成の査定を第一義とすることができる。当該観点からは、予算項目に含まれない項目を計算に包含すべきでない。しかし、当該項目と発生主義項目の相違点として、現金増減の有無に着目する必要がある。発生主義項目は現金増減を伴わないのに対し、予算外項目は現金増減を伴う名目勘定である。そして予算が、現金主義に基づく収入を前提に決定する以上、現金の出入りをもたらす予算外項目は均衡予算達成に影響を与える。

したがって、収支差額計算において、固定資産売却収入、災害復旧費、貸倒損失などの項目を包含すべきと判断する。

3.1.4 小括

以上より、均衡予算に因る期間衡平性達成の査定に要する表示項目として、予実算項目を計算の基本とし、発生主義項目を計算から捨象し、予算外項目を計算に包含した「収支差額」を確定することができる。

3.2 起債制限に因る期間衡平性達成の査定に要する表示項目

3.2.1 起債の将来負担転嫁に係る項目の特定

GASB〔1987〕の指摘によれば、起債制限の要請は、かつての公債濫発に因る住民負担増に淵源がある。そして学究対象論点は、「公債の発行の際にはその世代に負担が生じないが、償還の際に課税がなされているので将来世代の負担が生ずる」¹⁶⁾ ことにある。起債に因って将来世代への負担が生じるという因果関係は、起債に因って期間衡平性が損なわれるという因果関係と同義である。すなわち上記論点は、起債に係る査定によって期間衡平性の査定を全うすることの論考を含意しており、したがって、起債に係る査定に要する表示項目を特定することが論考対象となる。

これまでの、経済学研究における公債負担の将来転嫁の論考において、以下の点がおもに指摘されている¹⁷⁾。

- ・ 起債は自発的取引であり負担を伴わないが、課税は非自発的取引である。公債償還のため課税されるから、非自発的負担が将来世代に転嫁する。
- ・ 課税により生涯にわたる個々人の消費量が減少する。一つの世代において起債され、将来の世代に対する課税を財源として償還されるとき、将来世代の消費量減少という負担が生じる。
- ・ 完全雇用経済の前提で、財源が起債で賄われた場合と、同額を課税で調達した場合を比較する。起債の場合、経済全体として資本蓄積が減少して将来世代にとっての生産機会が縮小し、これが将来世代への負担転嫁になる。

以上3点は、起債による将来負担の論考に関し、いずれも「公債」（地方自治体においては地方債）と「税収」とを論考のパラメタに設定している。すなわち財源調達において、公債で賄う場合と税収を充当する場合とに峻別して将来世代への影響差異を考察するのが、3点に共通する研究指針である。したがって経済学研究を敷衍すれば、「公債」と「税収」の2つが、起債制限に因る期間衡平性達成の査定に有用な表示項目となり得る。

¹⁶⁾ 貝塚〔2005〕、240頁。

¹⁷⁾ 貝塚〔2005〕、240-241頁。

3.2.2 公債に係る期間衡平性査定の表示項目

そこで、起債制限に因る期間衡平性の達成を査定するために、まず、直接的表示項目として「公債」を設定できる。公債は法的弁済義務を伴うため、当該法効力を会計理論に照合して計算構造を設定し、表示するのが妥当である。そのため企業会計理論を参酌すれば、他人資本である債務残高を表示する「貸借対照表・負債の部」に設定するのが適切である。公債には法的弁済義務が具備され、将来にキャッシュ・アウトフローをもたらす、かつ期末残高となる項目であるため、負債としての会計理論的要件を具備するからである。したがって、公債残高を貸借対照表に表示し、その増減を査定することで、起債制限に因る期間衡平性達成の是非が明らかとなる。

3.2.3 税金に係る期間衡平性査定の表示項目

次に、上記における公債負担の将来転嫁の論考では、将来負担に係る項目に「税金」が挙げられている。一般に、起債の代替財源が税金であり、わが国一般会計では歳入の90%以上を税金と公債で占めている。税金は、国においては国税、地方自治体においては地方税の収入であり、また国から地方への地方交付税交付金および国庫支出金も国の一般会計における税金を財源とするため「移転された税金」と考えることができる（以下、税金等）。

期間衡平性査定のため将来転嫁に係る税金等を表示項目とする場合、これが経費と対応付けるフロー勘定、もしくは資産の財源となるストック勘定のいずれであるかを検討せねばならない。つまり、税金等は現金収入の名目勘定でありながら、物件費や人件費など経費の財源となるものと、形成資産の財源となるものがある。企業会計の計算構造を参酌すれば、経費は、現金支出の名目勘定でかつ残高とならないため、これに期間対応する税金等も残高として認識・測定されない。これに対し、固定資産の財源は公債と税金等であるが、資産が残高として認識・測定されるため、当該財源である公債および税金等も残高勘定となる。

そして、公債残高は住民の将来転嫁分であり、税金等残高は過去の住民負担分を表わす¹⁸⁾。企業会計の貸借対照表概念を参酌すれば、借方に資産、貸方に住民への将来転嫁分である公債と将来に転嫁しない税金等が区分表示される。このうち税金等は将来の弁済義務を負わないため、貸借対照表の自己資本に相当する部分（公会計では一般に正味資産もしくは正味財産と呼ばれる、以下正味資産）に設定するのが妥当である。こうして、貸方に表示された公債と税金等の残高比較衡量が、起債制限に因る期間衡平性の達成を査定する対象となる¹⁹⁾。

3.2.4 小括

このように、公債の起債制限に因る期間衡平性査定は、「公債期末残高」および「税金等期末残高」を表示項目とし、貸借対照表に表示することで達成できる。

¹⁸⁾ 陳 [2003], 207 頁。

¹⁹⁾ 総務省ではこの点について、「純資産の減少は（したがって負債の割合の増加は）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」と指摘している（総務省 [2006], par.57）。

4. 期間衡平性の査定をみたす財務諸表の体系

以上により、期間衡平性の査定をみたす表示項目を確定した。次には、当該項目を表示する財務諸表を確定する。これまでアメリカでは、GASB および連邦会計基準諮問審議会（Federal Accounting Standards Advisory Board, FASAB）において財務諸表が規定され、わが国でも総務省において貸借対照表、行政コスト計算書、純資産変動計算書、資産収支計算書が規定されている。以下ではこれらの表示内容および計算構造を斟酌しつつ、前節で明らかにした期間衡平性査定をみたす項目を表示する財務諸表体系を確定する。

4.1 「収支差額」を表示する財務諸表

前節で述べたとおり、均衡予算に因る期間衡平性達成の査定は、予算に基づく実績の「収支差額」を表示することで達成される。このうち収入は、当期の住民負担分である税金等、公債・その他経常活動等収入であり、これと、当期の住民受取分である財政支出および移転支出との差額とによって期間衡平性が査定される。収入超過の場合には当該年度住民からの取り過ぎを意味し、将来住民に留保される。支出超過の場合には将来住民への負担転嫁となる。したがって、当該超過差額の如何によって予算均衡に因る期間衡平性の査定が可能となる。

そして、政府・地方自治体の会計は現金主義に基づくため、収支項目は現金増減原因を示す勘定となる。すなわち、すべての取引が予算項目に対する現金の出入りを伴うため、当該原因を勘定科目とし、出入りを貸借に峻別すれば計算書が形成される。この貸借差額が、均衡予算に因る期間衡平性達成の査定する「収支差額」となる。

また前述のとおり GASB [1990] は、期間対応概念を計算・誘導プロセスに設定すべきと考える (par.23)。これは、当該年度の収入が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、期間提供サービスを媒介として収入と支出を対応させ、財務諸表に誘導しようとするものである。したがって GASB の提唱では、現金収支に関係のない固定資産稼動コストである減価償却費、次年度サービスの見越しコストである引当金繰入額、当該年度サービスの財源であり収入となるべき（実際はなっていない）未収税金など、企業会計の通説的理論である発生主義に基づく項目が計算に含まれる。

ところで、GASB [1987] において公会計の最重要概念を「説明責任」と規定し、当該概念は均衡予算の要請から生じており、かつ当該要請をみたす概念として期間衡平性を設定したことはすでに述べたとおりである。したがって、均衡予算の達成を査定するためには、予算項目を財務諸表における表示項目とすべきである。減価償却費は獲得収益に期間対応する「努力」であるが、非自発的に徴収される税金等は対応する「成果」ではなく期間対応性が厳密には存在しない。つまり、公会計において減価償却の費用性は懐疑的であり、引当金繰入額も同様である。したがって、このような発生主義項目の表示によって収支差額計算に誤差が生じ、正確な期間衡平性査定を妨げる可能性が出てくる。

他方、固定資産売却収入、災害復旧費、貸倒損失など予算外項目は差額計算に包含すべきである。これは、当該項目が現金増減を伴う名目勘定であり、予算が現金主義に基づく収入を前提に決定する以上、現金収支をもたらす項目は均衡予算達成に影響を与えるからである。

以上により、均衡予算に因る期間衡平性査定に要する財務諸表は、予算項目および予算外項目の現金収入および現金支出の差額を表示する「収支計算書」である。

4.2 「公債期末残高」及び「税込等期末残高」を表示する財務諸表

前節で述べたとおり、起債制限に因る期間衡平性査定に要する表示項目は、公債期末残高および税込等期末残高である。公債は、法的弁済義務を持つ残高項目であるため、負債としての会計理論的要件を具備する。したがって、公債残高を貸借対照表に表示して査定対象とすれば、起債制限に因る期間衡平性達成の是非が明らかとなる。また税込等は、経費の財源であるフロー勘定と資産形成の財源であるストック勘定に峻別される。このうち後者は資産財源であるため会計上は残高となり、かつ弁済義務を負わないため、貸借対照表の正味資産に設定するのが妥当である。

このように貸借対照表において、負債の部に弁済義務を持つ他人資本である「公債」、正味資産の部に「税込等」を表示することができる²⁰⁾。ここで、公債は住民への将来転嫁分であり、税込等は将来非転嫁分である。そこで、①将来の住民負担転嫁を表す公債期末残高の増減、②過去の住民負担を表す税込等と将来の住民負担転嫁を表す公債との比較衡量が、起債制限に因る期間衡平性の達成を査定する対象となる²¹⁾。

以上により、起債制限に因る期間衡平性査定に要する財務諸表は、公債残高および税込等残高を表示する「貸借対照表」である。

5. 収支計算書に類するフロー財務諸表の機能と要否

これまでの考察により、期間衡平性の査定に要する財務諸表は「収支計算書」と「貸借対照表」であることを立論した。しかし先行事例では、収支計算書以外のフロー財務諸表として、活動報告書（GASB〔1999〕）、行政コスト計算書（総務省〔2006〕）、キャッシュフロー計算書（東京都〔2007〕）なども財務諸表に規定されている。以下ではこれら財務諸表の表示項目と機能を概観し、公会計財務諸表体系における要否を考察する。

5.1 発生主義項目を表示する財務諸表の要否

5.1.1 GASB 活動報告書及び総務省行政コスト計算書の表示項目

前掲のとおり GASB〔1999〕の活動報告書では、行政活動ごとに費用と収入の差額を計算し、全ての行政活動の差額を集計し、これに行政活動全般に係る一般収入、寄附金、特別項目、振替額（事業型活動から行政活動へ）を加えて「純資産変動額」を計算し、期首純資産額を加えて期末純資産額を計算する。そして、ここでの費用認識・測定は発生主義を前提としている。

また、総務省〔2006〕の行政コスト計算書は、積極的項目として経常業務収益および経常移転収入を表示し、消極的項目として経常業務費用（人件費・物件費・経費）および経常移転支出を表示して、差額を「純経常費用（純行政コスト）」とする。ここでは、積極的項目に税込等が入っておらず、消極的項目に減価償却費、貸倒引当金繰入が入っている。総務省は行政コスト計算書について「会計期間中の地方公共団体の業績、すなわち費用・収益の取引高を明らかにすること」が目的と考えている。

このように、公会計財務諸表のフロー情報は、差額が「純資産変動額」や「純経常費用」であり、いず

²⁰⁾ 正確には、負債は公債だけではなく借入金や預り金がある。しかし、大部分が公債であること、負債はいずれも将来転嫁になること、立論を容易にすることのために、貸借対照表・貸方の弁済義務を負う負債について、便宜的に公債としている。

²¹⁾ ただし、貸借対照表に表示された単年度の比較衡量では意味が無く、併せて、過年度数値との比較を要する。したがって、企業が開示する財務諸表のように、前年度の数値表示があれば、前年と比較した推移を把握することができる。比較衡量の計算は、一方を他方で除してもよいし、企業会計の自己資本比率に相当する計算すなわち正味資産を総資産（正味資産+公債）で除してもよい。

れも現金主義に基づく収入から、発生主義に基づく費用を差引く表示構造となっている。つまり「収入と支出」ではなく「収入と費用」とを対比するのが特徴である。

5.1.2 公会計における発生主義適用の非合理性

企業会計では、収益が実現する要件を、財または用役の提供とその対価としての現金または現金同等物の受取りとする。そして、当該期間における実現収益に対応する費用を認識する。これは、費用が「努力」を代表し収益が「成果」をあらわすため、「努力」の発生である費用を、当該費用に基づくまたはそれと重要な関連を持つ「成果」と対応させることが会計の理想と考えるためである²²⁾。したがって企業会計は、現金の支出に関係なく、実現収益と対応する費用を発生費用とし、当期実現収益から当期発生費用を差引いて当期損益計算を行う。

これに対し、地方自治法に基づく会計は、予算制度を前提とした地方自治体の財政活動を記録・計算する。地方自治体の予算制度は、現金主義に基づき、行政施策や事務事業を実施するのに必要な経費とこれを賄うための財源に関する見積りを主旨とする²³⁾。そして、決算によって実績が記録・計算される。会計は現金主義を前提とするため、決算は、予算項目に対する現金収支計算すなわち歳入歳出計算となる。GASB〔1987〕によれば、政府は財政危機を回避して「自らの財力の範囲内でやっていく」ことが可能な歳入歳出運営を要求される(par. 59)。ここで言う「財力の範囲内」とは支出を現金収入で賄うことを意味するから、予算制度を前提とする地方自治体の会計では現金主義が適切な会計概念となる。

ところが GASB〔1990〕では、公会計に発生主義を適応し、現金支出に関係なく発生費用を収入と「対応」(matching) させる計算構造を主張する。すなわち、地方自治体の収入とサービスとの間に直接的な対応が無いにもかかわらず、双方を特定の期間に関係付けることが可能と考える(par. 23)。費用はサービス提供のために生じたものであり、収入はサービスを賄うために徴収されたものであるため、サービスを介すれば収入と費用に期間対応関係が存在するというのが論拠である²⁴⁾。当該論拠と同様の事由で、総務省〔2006〕では収入に対し、支出ではなく費用を対応させている。したがって行政コスト計算書には、発生主義に基づく減価償却費、貸倒引当金繰入が含まれる。

しかし財務諸表に対しては、「基本目的」達成の査定が要請される。政府・地方自治体は収入予算に基づいて支出予算を決定し、行政活動を通じて予算均衡を目指す。そして、決算において予算均衡による期間衡平性達成が査定できたときに「基本目的」が達成される。つまり、収入決算額(公債収入を除く)が支出決算額を上回っていれば期間衡平性達成と査定でき、同時に予算均衡達成と査定でき、当該査定の達成が「基本目的」の達成になる。ところが、減価償却費や引当金繰入など発生主義に基づく費用をみると、これらは現金支出でないため、期間衡平性査定のための計算過程に入り込まない。期間衡平性が査定できなければ予算均衡達成が査定できないから、当該項目を包含する財務諸表は「基本目的」を達成できないことになる(3.1.2 参照)。

フロー財務諸表、すなわち資産増減の名目勘定集積計算書における、積極・消極差額につき、「取り過ぎた税収分」もしくは「将来への貢献分で積極的に資源を蓄積した分」とみる所説がある²⁵⁾。しかし、取り過ぎた税収であり将来への蓄積分は<収入-費用>ではなく<収入-支出>と考えるのが妥当である。

²²⁾ W.A.Paton and A.C.Littleton〔1940〕, p.15, 中島省吾訳〔1971〕, 24-25 頁。

²³⁾ 隅田〔2001〕, 36 頁。

²⁴⁾ 陳〔2003〕, 204 頁。

²⁵⁾ 陳〔2003〕, 204 頁。

減価償却の対象となる固定資産の導入は、予算に基づいて現金支出がなされ、それを当該期間の住民のみが負担する。また、地方債が財源であれば将来に負担が移る。他方、過去に導入した固定資産は過去の住民が負担している。したがって、現金支出の事実に基づけば期間衡平性を合理的に査定することが可能である。期間衡平性の査定とは「住民負担」の衡平性の査定と同義であり、負担の内容は税金を財源とする現金の支出であるから、「住民負担」の内容に発生主義項目は含まれない。減価償却費、引当金繰入などサービスを介する原価配分は、期間損益計算には有効であっても、期間衡平性査定における住民負担額の計算には有効とならない²⁶⁾。

5.1.3 小括

このように、行政コスト計算書に代表される、名目勘定集積計算書として発生主義項目を包含するフロー財務諸表は、期間衡平性査定の機能を果たさない可能性がある²⁶⁾と結論付ける。

5.2 キャッシュフローを表示する財務諸表の要否

わが国公会計において、総務省〔2006〕が資金収支計算書を規定している。ここでは、資金収支計算書の最大区分について「経常的収支区分」、「資本的収支区分」、「財務的収支区分」に類別される。「経常的収支」では、経常活動に伴い継続的に発生する資金収支を表示する。収入として税金・業務収益収入・業務外収益収入（受取利息等）・経常移転収入があり、支出として業務費用支出（人件費・物件費・経費）・業務外費用支出・経常移転支出（他会計への繰出・扶助費・補助金等）がある。「資本的収支」では、資本形成活動に伴い発生する資金収支を表示する。収入として事業用資産売却収入・インフラ資産売却収入・長期金融資産元本償還収入・他会計からの繰入収入・補助金等資本移転収入などがあり、支出として事業用資産形成支出・インフラ資産形成支出・長期金融資産形成支出・他会計への繰出支出などがある。「財務的収支」では、負債の管理にかかる資金収支（負債の発行および元利償還）を表示する。収入として公債発行収入・借入金収入があり、支出として公債費（利払分）支出・借入金支払利息支出・公債費（元本分）支出などがある。

企業会計において、FASB〔1987〕はキャッシュフロー計算書を勧告し、①資金概念を現金とすること、②営業活動・投資活動・財務活動の3区分で収支を表示すること、③直接法を望ましいとしながらも間接法と併用することが示された。総務省の規定する収支計算書は、資金概念が「現金」であり、かつ経常活動・投資活動・財務活動の3区分であり、かつ直接法表示であることから、間接法併用でないことを除き、FASBが提唱するキャッシュフロー計算書を踏襲した内容といえる。

公会計において、資金概念を「現金」（預金を含む、以下現金）とすると、キャッシュフロー計算書には現金の増減原因が誘導・表示される。したがって、キャッシュフロー計算書の積極・消極差額と収支計算書の収支差額は同額になる。既述のとおり、収支計算書における必要表示項目は「差額」であるから、収支計算書でキャッシュフローの3区分を表示し、総計の「差額」を表示することが可能である。つまり、収支計算書において3区分表示に誘導する計算構造を設定すれば、直接法キャッシュフロー計算書と同一内容となる。

また、間接法キャッシュフロー計算書では、別の計算書に表示された何らかのフロー計算値と当期キャッシュフロー合計の差額調整プロセスを表示することになる。これまでの本考察の立論過程において、調整

²⁶⁾ 総務省も、行政コスト計算書を規定しながら、利益追求を目的としない地方自治体における損益計算の必要性に疑問を呈している（総務省〔2001〕、3頁）。

対象のフロー計算値は収支計算書の「差額」であることが明らかである。そして、キャッシュフロー計算書の資金概念が現金であり、収支計算書も現金の増減原因である名目勘定が計算対象であるため、実質的に同一勘定が計算の構成要素となり、差額調整プロセスを必要としない。

差額調整項目として、減価償却費・引当金繰入は、現金収支でないため計算過程に入り込まない。掛金・手形に代表される信用債権・債務は、政府・地方自治体の予算制度に基づく取引が基本的に現金で行われるために存在しない。繰越明許費は、予算経費の支出が終了せず翌年度に繰越すのであるが、当該年度の現金支出自体が生じていないため収支計算書における計算外となる。これに対し、過年度収入・支出は、2ヶ月経過後の出納閉鎖日（5月31日）をもって決算となるため当該年度の収支であり、調整は生じない。つまり、企業会計キャッシュフロー計算書の間接法に見られる純利益からの調整プロセスは、資金収支差額を起点とすれば必要ない。

以上により、公会計では、現預金の増減原因を勘定とする点で収支計算書とキャッシュフロー計算書に差異がないことが明らかになる。均衡予算に因る期間衡平性達成を査定する収支計算書において、キャッシュフロー計算書と同額の積極・消極差額が表示され、かつ3区分表示も可能である。したがって期間衡平性査定においては、収支計算書によって、キャッシュフロー計算書の機能を代替できると考えられる。

6. おわりに

以上のように本考察では、「期間衡平性」を「基本目的」に設定し、期間衡平性達成の査定をみたす表示項目およびこれを表示する財務諸表の確定を行った。考察の結論は以下のように総括できる。

- ・ 均衡予算に因る期間衡平性達成の査定には、予算科目に対する決算の「収支差額」を表示項目とすることができる。「収支差額」を表示する財務諸表として「収支計算書」を確定できる。
- ・ 公債の起債制限に因る期間衡平性達成の査定には、「公債期末残高」および「税込等期末残高」を表示項目に設定することができる。「公債期末残高」および「税込等期末残高」を表示する財務諸表として「貸借対照表」を確定できる。
- ・ 「行政コスト計算書」および「キャッシュフロー計算書」については、「収支計算書」によってその機能を代替できる。

このように、期間衡平性達成の査定をみたす公会計財務諸表は「収支計算書」と「貸借対照表」の2つであると結論付けることができる。そして次に要する論考は、簿記システムを含む計算構造の確定である。今後、公会計の構成要素である「収支計算書」および「貸借対照表」に誘導する計算構造について、双方の関係を勘案しつつ考察したい。

参考文献

- AICPA [1973] Study Group on the *Objectives of Financial Statements*, Objectives of Financial Statements, AICPA, 川口順一訳 [1976] 『アメリカ公認会計士協会・財務諸表の目的』 同文館。
- FASB [1987] *Statement of Cash Flows*, Statement No.95 of Financial Accounting Standards Board.
- FASAB [1995] *Entity and Display*, Statement of Federal Financing Accounting Concepts No.2.
- GASB [1987] *Objectives of Financial Reporting*, Concepts Statement No.1 of the Governmental Accounting Standards Board.
- [1999] *Basic Financial Statements -and Management's Discussion and Analysis- for State and Local Governments*, Statement No.34 of the Governmental Accounting Standards Board.
- Klaus Lüder [1996] , *Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen Rechnungswesens*, Baden-Württemberg GmbH, 亀井孝文訳 [2000] 『地方自治体会計の基礎概念』 中央経済社。
- W.A.Paton and A.C.Littleton [1940] , *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, AAA, 中島省吾訳 [1971] 『会社会計基準序説』 森山書店。
- 貝塚啓明 [2005] 『財政学』 東京大学出版会。
- 亀井孝文 [2004] 『公会計改革論』 白桃書房。
- 隅田一豊 [2001] 『自治体行政改革のための公会計入門』 ぎょうせい。
- 総務省 [2001] 「地方公共団体の総合的な財務分析に関する調査研究会報告書」。
- [2006] 「新地方公会計制度研究会報告書」。
- 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』 第 27 号。
- 東京都 [2007] 「東京都の新たな公会計制度解説書」。
- 藤井秀樹 [2001] 「アメリカ公会計規制の枠組みと考え方」 『公営企業』 2001 年第 5 号。
- [2005] 「アメリカ公会計の基礎概念」 『産業経理』 Vol.64 No.4.
- 宮本幸平 [2007] 『公会計複式簿記の計算構造』 中央経済社。