

公会計における複式簿記の計算構造

ー 公益法人会計の仕訳形態が与える示唆 ー

宮 本 幸 平

1. はじめに

わが国公会計は、現在に至るまで、歳入歳出計算が唯一の法的根拠を持ち（地方自治法）、歳入および歳出項目の金額を現金主義に基づいて集計するのが計算の原則である。これに対し、平成12年に、発生主義に基づくバランスシートの計算手法が自治省より提示され、平成18年度より、東京都がわが国ではじめて公会計の複式簿記を導入した⁽¹⁾。

公会計複式簿記について、宮本[2007]では、米国公会計概念フレームワークで提示された基本目的である「期間衡平性」および「予算遵守」をみたと財務諸表体系（複式簿記システム）について論考した。その結論として、期間衡平性および予算遵守の査定には、「行政コスト計算書」と「バランスシート」が必要であることを示した。当該計算プロセスは、元帳の次期繰越を振替えた歳入・歳出の集約勘定から「歳入歳出計算書」を誘導し、これを同額で元の勘定に振戻し、経常収支勘定と資本収支勘定の二区分に振替えて、バランスシートと行政コスト計算書とにするものである。

このように、公会計複式簿記における、システムとして誘導される財務諸表体系を明らかにしたが、さらには、当該誘導プロセスの起点である複式仕訳につき考察する必要がある。というのも、仕訳の形態は、抛りどころとする概念的枠組みや必要とする財務諸表により代替が生じるためである。とくに、公会計領域では、かつて公益法人会計において、一つの取引に対し二重に仕訳する

特殊な形態が存在していた。一取引二仕訳と称されるこの形態は、資金収支計算を重視する観点から生じたものであり、平成 17 年度会計まで当該仕訳が用いられた。

したがって本稿では、公会計財務諸表を誘導するにあたり、計算の端緒となる仕訳の形態につき会計理論的考察を行うものである。考察では、まず、会計における複式簿記の意義を明らかにする（第 2 節）。次に、東京都・複式簿記会計の計算構造を概観するとともに、公益法人会計の計算構造について検証し、一取引二仕訳の意義を明らかにする（第 3 節）。そのうえで、公会計複式簿記システムにおける、あるべき仕訳形態について考察する（第 4 節）。

2. 会計における複式簿記の意義

公会計の複式簿記構造について考察するために、本節ではまず、企業会計における複式簿記の意義を説明する。これまで、企業会計では複式簿記が施行されたが、その意義を、有機性および自己検証機能に求めている。以下では、この 2 点について明らかにする。

2.1 財務諸表間の有機性の確保

企業会計における複式簿記の意義について、これを有機性に求める場合が多い。広辞苑によれば、有機性とは「多くの部分が集まって 1 個の物を作り、その各部分の間に緊密な統一があって、部分と全体とが必然的関係を有しているさま」とされている。必然的関係とは、「かならずそのようであるさま」であり、緊密な統一とは、「一定の関係のもとにひとつにまとまるさま」を意味する。したがって、有機性を具備するには、すべての構成要素が他との同一の関係を有し、それが集まってひとつのものを形成することを要する。

企業会計では、こうした有機性の意義が認識され、計算システムとしての複式簿記が確立している。企業会計複式簿記において、各勘定は、相互に密接に

結びついて1つの有機的な組織をつくり、残高勘定の完成によってすべての勘定が締め切られて、勘定の組織的体系は完結する⁽²⁾。つまり、取引（販売・支払等）の複式簿記により、資産もしくは負債の増減とその要因とが借方と貸方に峻別されるため、当該勘定は相互に結び付いている。これは、先に示した、各部分の間の緊密な統一を表している。

そして、最終的な残高勘定の完成で、各勘定を統一した（1つにまとめられた）全体が完成するとともに、すべての勘定が貸借平均する。そこでは、残高勘定完成による全勘定の貸借平均が必然的に生じるため、すなわち部分と全体の必然的関係が常に成立する。このとき、残高勘定が貸借対照表を表すとともに、すでに締切られた損益勘定から損益計算書が形成される。

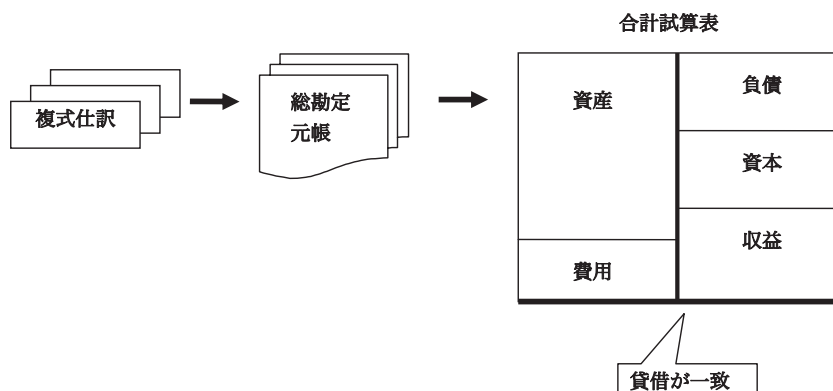
このように、複式簿記は、各取引について借方と貸方の2区分になることが前提であり、それは基本的に財産増減の事実とその原因に区分されることから、それぞれの勘定は密接に結びつくことになる。さらに、すべての取引は同様にして計算されるため、構成要素が他との同一の関係を維持する。そして、残高勘定の完成によって全体が完成し、そこではすべての勘定が貸借平均するという必然的関係を維持する。そして、有機性を具備した複式簿記システムより損益勘定と残高勘定が形成され、これが損益計算書および貸借対照表となることから、2つの財務諸表は有機的に結合してするものと判断ができる。

2.2 複式簿記の自己検証機能

複式簿記が具備するもうひとつの意義は、自己検証機能である。これは、総勘定元帳に集計されて締切られた金額を、合計試算表に一覧表として転記した場合、記録と転記が正しければ、借方合計額と貸方合計額が一致することの検証である。つまり、1つの取引につき、仕訳帳では借方と貸方が必ず同額であり、その記入内容がそのまま総勘定元帳に転記されるため、締切られた総勘定元帳全体の借方合計と貸方合計は常に一致する。そこで、締切り後の各元帳残高が

合計試算表に転記されることから、合計試算表の借方金額と貸方金額は、必然的に一致するわけである。これを概念化すると、図1のようになる。

図1 複式簿記の自動検証機能（概念図）



このように、複式簿記による仕訳を総勘定元帳に転記し、さらにこれを合計試算表に転記して一覧表にするというプロセスの施行により、会計における記録の誤謬を自動的に見出すことができ⁽³⁾、元帳勘定への転記の正確性を検証することが可能となる⁽⁴⁾。

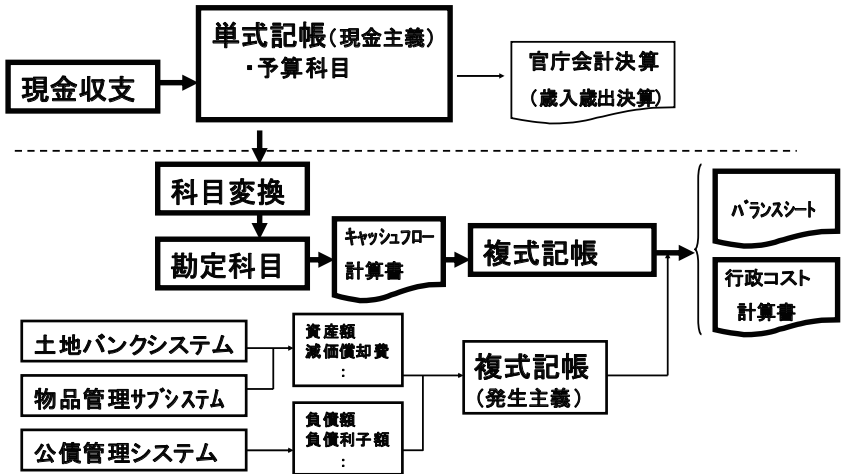
3. わが国公会計の複式簿記構造

以上のように、複式の簿記には会計における重要な意義が包摂される。そして、これまで複式でなかった政府や自治体の会計でも、導入の実施や検討が近年おこなわれている。以下では、平成18年度にわが国ではじめて複式簿記が導入された東京都のケースを概観するとともに、公会計領域のなかでも特殊な複式簿記の形態をもつ公益法人会計について、その計算構造を概観する⁽⁵⁾。

3.1 東京都複式簿記の計算構造

平成18年度より、東京都では、地方自治法で規定された歳入歳出計算に基づく官庁会計に加え、複式簿記によるストックおよびフロー情報の計算が実施されている。

図2 東京都財務会計システム



東京都[2006]を参照し作成。

図2で示されたとおり、まず、行政活動によって生じる予算科目の現金収支に対し、従来どおりの官庁会計決算（歳入歳出決算）を行う。そして、各予算科目は一定の変換によって財務会計科目とし、キャッシュフロー計算書へ誘導される。かのように、科目変換のみによって、歳入歳出計算からキャッシュフロー計算書へと誘導できるのは、政府・自治体の会計が現金主義を前提とし、金銭債権・債務が存在しないことによる。仕訳では、一方が現金であり、他方が歳入歳出科目となる。したがって、歳入歳出科目が変換されても、これは現金収支の原因のみを示す名目勘定となるから、変換科目を集約した勘定をキャッシュフロー勘定に振替えれば、キャッシュフロー計算書に誘導すること

ができる。

こうして、なかば自動的にキャッシュフロー計算書が作成されると、一旦もとの勘定に同額を振り戻し、次にバランスシート勘定および行政コスト勘定に振替えて、バランスシートおよび行政コスト計算書へ誘導する。さらに、負債利子額や発生主義に基づく減価償却費・引当金の複式簿記が行われて、バランスシート勘定および行政コスト勘定に集められる。このようにして、複式簿記に基づいて作成された財務諸表は、予算編成のための補助資料として利用されている。

3.2 公益法人会計の複式簿記構造

公会計の一領域である公益法人会計は、平成 16 年 10 月に改正され、平成 18 年 4 月 1 日より当該改正が施行される。改正前の会計基準では、一つの取引につき二重の仕訳が実施されており、これが、平成 16 年改正で一取引一仕訳になっている。以下では、「一取引二仕訳」と称される旧基準の計算構造を概観するとともに、新基準で企業会計と同様の「一取引一仕訳」に改正された理論的な背景を探る。

(1) 旧公益法人会計の複式簿記構造

昭和 52 年に導入された公益法人会計（ここでは旧公益法人会計という）は、組織運営における予算遵守の査定が第一の目的であり⁽⁶⁾、当該目的のため収支計算が要請され、必然的に「一取引二仕訳」という特殊な仕訳が実施された。

具体例として、固定資産を売却して現金の入金があったとき、借方は「現金」であり貸借対照表に誘導されるが、貸方は「固定資産」ではなく、現金入金の原因を表す「固定資産収入」となり、収支計算書に誘導される⁽⁷⁾。そして、「資産売却による現金授受」という交換取引のため、相手勘定である固定資産をもうひとつの仕訳とせねばならず、当該勘定を貸方として貸借対照表へ誘導する。

さらに、その相手勘定を何らか設定する必要があるため、固定資産の減少原因が「固定資産売却額」として追加される。こうして、非資金の増減原因が正味財産増減計算書に集められ、当該計算書の差額として純資産の増加額が計算される。仕訳は以下のとおりである。

(借) 現金 (貸借対照表へ) ×××	(貸) 固定資産収入 (収支計算書へ) ×××
(借) 固定資産売却額 (正味財産増減計算書へ) ×××	(貸) 固定資産 (貸借対照表へ) ×××

この場合、現金も正味財産の要素であるから、現金収支の増減原因は、正味財産増減原因の一部ともいえる。したがって、現金の相手勘定から誘導された収支計算書の収支差額を正味財産増減計算書に振替えることが可能であり、実際、旧公益法人会計ではその様にされている。こうして、予算遵守の査定に必要な収支計算書を誘導するために、企業会計で通常行われる一取引一仕訳ではなく、一取引二仕訳という特殊な仕訳が実施されたのである。

(2) 新公益法人会計の複式簿記構造

平成 16 年改正の公益法人会計（ここでは新公益法人会計という）では、旧公益法人会計の予算準拠主義から財務諸表利用者への情報提供へと、概念的枠組みが変更されることになった⁽⁸⁾。変更の理由として、予算主義のための収支計算は、①財務諸表利用者が主たる関心を示すわけではないこと、②公益法人の継続的な用役提供能力を評価するための指標とならないことが挙げられる⁽⁹⁾。

そこで、新公益法人会計では、旧公益法人会計の財務諸表体系が変更され、仕訳についても一取引二仕訳から一取引一仕訳となって、計算構造が変更されている。上述した、固定資産売却の仕訳を例にとれば、固定資産を売却して現金の入金があったとき、借方は「現金」であり貸借対照表に誘導され、貸方は「固定資産」の取得原価が計上されてこれも貸借対照表に誘導される。また、得ら

れた現金と売却された固定資産の差額は「固定資産売却益」として正味財産増減計算書に誘導される⁽¹⁰⁾。仕訳は以下のとおりである。

(借) 現金 (貸借対照表へ)	×××	(貸) 固定資産 (貸借対照表へ)	×××
		(貸) 固定資産売却益 (正味財産増減計算書へ)	×××

この場合、仕訳は1つの交換取引として表され、実体勘定である財産の増減とともに、名目勘定である純財産（正味財産）の増減額が認識される。そして、前者は貸借対照表に誘導され、後者は正味財産増減計算書へ誘導される。したがって、これは企業会計と同じ計算構造である。

ここで明らかなのは、新・旧基準における、正味財産増減計算書の内容に相違がみられることである。旧基準計算書では、資産・負債の増減原因それぞれが勘定として集約され、その結果として正味財産増加額が計算されて貸借対照表に振替えられる（現金のみ増減原因は収支計算書に誘導され、差額が正味財産増減計算書に振替えられる）。これに対し、新基準計算書は、企業会計と同じ計算構造であり、資産と負債が相殺された後の純財産の増減原因を、収益・費用という名目勘定として捉える。そして、借方と貸方の差額が貸借対照表に振替えられる。つまり、旧基準は、財産の動きごとに変動原因が把握されるのに対し、新基準は、交換取引による財産の動きが収斂した時点の純財産の変動原因を計算するものである。しかし、いずれの場合でも、借方と貸方の差額に変わりはない。

このように、旧基準は予算遵守査定の目的で収支計算に重点を置くため、現金勘定の相手勘定に変動要因を設定する制約がある。このため、もう一つ別の仕訳を設定しなければ、交換取引における現金以外の財産の増減を示すことができない。そこで、財産（現金以外）の相手勘定を併せて設定する必要があり、ここにその変動要因を置くとともに、その勘定から正味財産増減計算書へと誘

導したわけである。以上のことは、旧基準において、正味財産増減計算書が本来必要ではなかったことを意味している。

これに対し、新基準では、予算主義が見直されて現金収支計算を重視しないため、現金と、交換される財産とを一つの仕訳に表現できる。そして、取引が等価交換でなく純資産変動が生じた場合には、同じ仕訳のなかでその変動原因が示される。これは、企業会計と同様の仕訳形態である。そもそも、新基準は、広く国民一般の理解しやすい会計基準の設定を目途としており、同一の経済事象に同一の会計処理を適用すべきとの判断から一取引一仕訳となっている⁽¹¹⁾。つまり、新基準では、収支計算による予算遵守の査定よりも、一般に対する理解のしやすさが優先されたといえる。

4. 公会計複式簿記システムの財務諸表体系と仕訳形態

以上により、公会計複式簿記システムの事例に対し、その計算構造を概観した。そこで、これらの内容を踏まえながら、公会計複式簿記システムの財務諸表体系を明らかにし、財務諸表誘導の起点となる仕訳の形態について考察する。とくに、わが国公会計の指針となる総務省の考え方を敷衍し、新地方公会計制度研究会報告書（以下、総務省報告書 [2006]）をもとにこの問題を考えていく。

4.1 総務省報告書の財務諸表体系

現在（平成 18 年時点）、総務省（前身の自治省を含む）の規定する公会計財務諸表には、バランスシートと行政コスト計算書があり、また複数の自治体が独自の基準で資金収支計算書を作成している。しかし、これらの財務諸表は、歳入歳出計算より導出される決算統計の金額をそのまま転記したものであり、複式簿記システムから誘導されたものではない。

他方、総務省報告書 [2006] では、バランスシート、行政コスト計算書、純資産変動計算書、資金収支計算書、付属明細表を財務諸表と規定している⁽¹²⁾。

ここでの計算構造も、複式簿記ではなく決算統計の転記が前提であり、現金収支の要因を表す諸費目の金額が、そのまま財務諸表に計上されている。

そして、総務省 [2006] が規定したバランスシート、行政コスト計算書、純資産変動計算書、資金収支計算書のすべてを複式簿記によって誘導することは、一取引二仕訳によっても不可能となる（付属明細表は計算体系外とする）。例えば、現金取引の場合、現金勘定は財産の変動としてバランスシートに誘導されるので問題ないが、相手方の名目勘定は、行政コスト計算書と資金収支計算書の双方に誘導されなければならない。これは、総勘定元帳の構成要素である名目勘定が、同時に2つの財務諸表に誘導される構造を意味し、結果、精算表において貸借一致を見ないことになる。

こうした不一致を防ぐには、現金収支の名目勘定を一旦資金収支計算書勘定に振り替え、同額で振り戻す必要がある⁽¹³⁾。あるいは、企業会計のキャッシュフロー計算書のように、諸勘定が締切られて財務諸表に誘導された後に、構成諸勘定を調整仕訳することで求めるしかない（一般に、直接法もしくは間接法が用いられる）。しかしこれは、有機性（第Ⅱ節で論述）を持った複式簿記の計算構造とならない。つまり、旧公益法人会計の一取引二仕訳は、仕訳が複雑となる代償として振替処理を要しなかったのに対し、総務省 [2006] の規定する財務諸表（バランスシート・行政コスト計算書・純資産変動計算書・資金収支計算書）を複式簿記システムで誘導しようとすれば、一取引二仕訳によってもさらに振替処理が必要となる。

4.2 公会計複式簿記システムと仕訳形態

このような問題から、宮本 [2007] において、公会計の基本目的である「予算遵守」と「期間衡平性」が査定可能で、かつ、一取引一仕訳で対応できる複式簿記システムと財務諸表体系を示した。基本目的である予算遵守の査定には、収支余剰の額が必要であり、これは行政コスト計算書によって満たされる⁽¹⁴⁾。

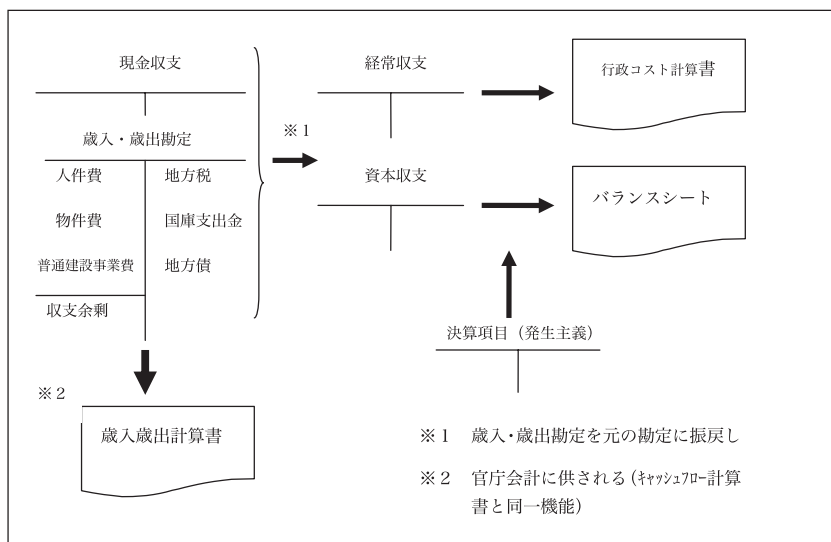
また、期間衡平性の査定には、将来の住民負担分とこれまでの住民負担分とを較量する必要がある、これは、資産・負債・正味財産を構成要素とするバランスシートによって満たされる。

つまり、一取引二仕訳は、実体勘定である財産すべての増減原因を把握できるのであるが、公会計の基本目的をみたすには、当該増減原因の金額を必要としない。予算遵守の査定には、財産増減の結果としての純財産の増減原因を集計して求められる収支余剰金額が必要であり、期間衡平性の査定には、期末における財産（負債を含む）の有高が必要となる。そして、純財産の増減原因および財産の有高は、一取引一仕訳により計算することが可能である⁽¹⁵⁾。

具体的な、仕訳に基づく計算のプロセスは、まず、公会計が現金主義を前提とするため、一方の勘定は現金であり、相手勘定は、増減原因を示す歳入または歳出勘定となる。したがって、勘定体系として、現金収支を集約した勘定と、歳入・歳出の諸項目を集約した勘定に区分することができる⁽¹⁶⁾。後者の、諸勘定の次期繰越額を振替えて集約した勘定（ここでは歳入・歳出勘定とよぶ）は、第一次仕訳の相手勘定が「現金」であり、金銭債権・債務は存在しないことから、キャッシュフロー計算書と同一機能をもつ計算書へ誘導できる。そしてこれは、地方自治法に基づく官庁会計に供することができる。

そして、歳入・歳出の集約勘定は、税収や人件費など経常収支になる勘定と、インフラ整備など資本収支になる勘定に峻別される。そこで、歳入・歳出勘定を同額で元の勘定に振戻し、経常収支勘定と資本収支勘定の二区分に振替えれば、前者はフロー情報の勘定群となり、後者はストック情報の勘定群となる。また、これに発生主義概念を包含すれば、未収税金・減価償却・引当金などの非資金項目が加わる。このように調整すれば、自治省の規定する「バランスシート」および「行政コスト計算書」と同一の機能および表示を備えることができる。以上をまとめると、図3ようになる。

図3 公会計の複式簿記システムと財務諸表体系



宮本 [2007] 参照。

この場合、歳入歳出計算書と行政コスト計算書は同じフロー情報であるが、前者は官庁会計に供される歳入歳出の計算書であり、後者は、発生主義に基づく非資金項目（減価償却費・引当金）が包摂された収支余剰の計算書である。また、歳入歳出計算書は、仕訳における相手勘定がすべて「現金」であることから、キャッシュフロー計算書の機能を具備する。

また、あえて振戻し処理を実施して2つのフロー計算書に誘導しなくても、いずれか1つによっても収支余剰は把握でき、予算遵守の査定を行なうことは可能である。具体的には、歳入歳出計算書に誘導しない前提であれば、諸勘定を1つの総勘定元帳の構成要素とし、企業家計と同じプロセスで行政コスト計算書とバランスシートに誘導することができる。つまり、官庁会計を複式簿記システムに取り込まず、キャッシュフロー計算書を直接法や間接法で作成するようにすれば、歳入・歳出勘定の設定と振戻しを捨象した複式簿記システムと

することもできる。

5. おわりに

本稿の考察により導出した結論は、以下のとおりである。

- ・ 総務省 [2006] が規定したバランスシート、行政コスト計算書、純資産変動計算書、資金収支計算書のすべてを複式簿記によって誘導することは、一取引二仕訳によっても不可能となる。そこで、現金収支の名目勘定を一旦資金収支計算書勘定に振り替え、同額で振り戻す必要がある。
- ・ 公会計の基本目的である「予算遵守」と「期間衡平性」が査定可能で、かつ、一取引一仕訳の複式簿記システムとするために、行政コスト計算書とバランスシートのみで対応できる。
- ・ 予算遵守の査定には収支余剰の額が必要であり、行政コスト計算書によって満たされる。期間衡平性の査定には将来の住民負担分とこれまでの住民負担分とを較量する必要がある、資産・負債・正味財産を構成要素とするバランスシートによって満たされる。

現時点（平成 18 年）で、公会計に複式簿記を導入したのは東京都のみであり、ここでも、予算編成の補助資料に供されるにすぎない。通常の官庁会計では、引き続き、地方自治法に基づく歳入歳出計算が実施されている。本稿により、複式簿記における有機性を意義に挙げたが、総務省 [2006] でも複式簿記導入が検討課題とされており、今後、有機性を具備する複式簿記の導入を公会計においても進めていくべきである。

参考文献

- 加古宜士 [2005] 「新公益法人会計基準の特徴と課題」『企業会計』第 57 巻第 2 号。
木村和三郎・小島男佐夫 [1996] 『新版簿記学入門』森山書店。
公益法人会計基準検討会 [2001] 「公益法人会計基準の見直しに関する論点の

整理（中間報告）」。

柴健次 [2005] 「公会計における正味財産勘定に関する簿記的考察」『横浜経営研究』第 26 巻第 1 号。

総務省 [2006] 『新地方公会計制度研究会報告書』。

高橋選哉 [2006] 「公益法人会計における収支計算書の変遷」『簿記学会年報』第 21 号。

武田隆二 [1990] 『簿記一般教程』中央経済社。

東京都 [2005] 『東京都の新たな公会計制度』。

宮本幸平 [2007] 「公会計の基本目的をみたす複式簿記システム」『簿記学会年報』第 22 号。

注

⁽¹⁾ 東京都[2005]。ただし、複式簿記で作成される財務諸表に法的根拠は存せず、予算編成のための参考資料として利用されている。

⁽²⁾ 木村・小島 [1966], 68-70 頁。

⁽³⁾ 同書, 37 頁。なおここでは、「複式簿記の自検作用」と呼ばれている。

⁽⁴⁾ 武田 [1990], 39 頁。

⁽⁵⁾ わが国では、中央政府・自治体・公益法人・学校法人・独立行政法人などの会計に対して「公会計」もしくは「非営利組織会計」と呼ぶのが通常である。財務大臣の諮問機関である財政制度等審議会が平成 15 年にまとめた報告書の名称は「公会計に関する基本的な考え方」であり、日本公認会計士協会は、当該会計を検討する委員会を「公会計委員会」と称している。他方、公会計のうち、中央政府の会計を「政府会計」、自治体の会計を「自治体会計」と区別してよぶ場合もある。

⁽⁶⁾ 旧公益法人会計基準において「収入および支出は、予算に基づいて行われなければならない」と規定されている。

(7) 旧公益法人会計における一取引二仕訳のプロセスは、高橋 [2006], 66-68 頁参照。

(8) 高橋 [2006], 68 頁。

(9) 公益法人会計基準検討会 [2001], 第 2 章の 2。

(10) 新公益法人会計の計算構造は、企業会計と同様である。実体勘定の増減が仕訳され、純財産の増減額が、実体勘定（財産）の増減理由という名目で仕訳される。新公益法人会計では、当該増減理由のうち、純増額を「収益」、純減額を「費用」としており、呼称も企業会計に倣っている。

(11) 加古 [2005], 23 頁。

(12) 報告では、税収を行政コストとせず、損益外純資産増加原因としている。これについては重要論点であり、稿を改めて考察する。

(13) 柴 [2005], 123 頁参照。

(14) また、このプロセスによれば歳入歳出計算書に誘導できる。公会計は現金主義に基づき、金銭債権・債務がないことから、これとキャッシュフロー計算書に内容の乖離はない。

(15) 複式簿記は事実と原因を同時に記録する体系であり、より具体的には、「純財産の増減変動」と「その原因」の記録である（泉 [2002], 4 頁）。既述のとおり、新公益法人会計は一取引一仕訳に変更され、正味財産増減計算の対象が、資産・負債個々の増減原因ではなく、取引（単一財のみならず複数財を含む）における純財産の増減原因、すなわち収益および費用になっている。すなわち、企業会計と同様に、実体勘定の増減に対して、相手勘定を純財産の増減原因とする一対一の仕訳形態である。

(16) この時点で、自己検証機能を持つことになる。

