

# 公会計の基本目的をみたす財務書類体系

宮 本 幸 平

## 1. はじめに

本稿は、複式簿記を前提とする公会計システムの財務書類体系を定立させる。言い換えれば、公会計として如何なる財務書類が必要であることを明らかにしていく。

公会計に必要とされる財務書類を定立するにあたり、さしあたり、アメリカの制度を参考にすることができる。すなわちアメリカでは、我が国に先んじて、公会計の概念フレームワークが公表された。アメリカ政府会計基準審議会 (Governmental Accounting Standards Board, 以下G A S B) が1987年、連邦会計基準諮問審議会 (Federal Accounting Standards Advisory Board, 以下F A S A B) 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。また、財務書類の体系については、1995年にF A S A B概念書第2号、1999年にG A S B基準書第34号が、財務報告書 (Financial Report) の雛形を示している。そして我が国では、公会計研究において、当該概念書および基準書を対象とした考察が進められている。

そこで、アメリカ公会計にならい、F A S A BおよびG A S Bの概念フレームワークで示された「基本目的」について概観したうえで、これをみたす複式簿記システムが誘導する財務書類体系の措定を目指す。考察順序として、まず、F A S A BおよびG A S Bにおける「基本目的」の基軸は何であるかを明らかにする (第2節)。そして、アメリカ政府会計概念書で規定された「基本目的」

をみたく財務書類を列挙して各々の理論的含意を把握し、(第3節)、これをもとに、公会計財務書類の類別と体系化を図る(第4節)。こうして、FASABおよびGASB概念書で規定される「基本目的」を抛り所とし、これをみたく財務書類体系の措定が本章の目的となる。

## 2. アメリカ公会計における基本目的と表示

複式簿記を前提とする公会計の財務書類体系を措定する目的のため、まず、アメリカ公会計の概念フレームワークに示される公会計の「基本目的」(Objectives)と、これをみたく計算書の「表示」(display)について概観する<sup>1</sup>。これにより、わが国に先んじた制度をもつアメリカ公会計の、基底概念としての「基本目的」が何であり、そこから如何なる財務書類の表示要素が定立されているかを把握する。

### 2.1 アメリカ公会計の基本目的

アメリカでは、GASB、FASABという2つの政府会計基準設定機関が機能し、各々が公表する政府会計概念書第1号において、冒頭から公会計の「基本目的」に言及され、これが制度構築の起点となっている。以下では、それぞれが規定する「基本目的」を概観していく。

#### (1) GASBの規定する基本目的

アメリカの州・地方政府に適用される会計基準の設定機関であるGASBは、政府会計の基本目的として、「説明責任」(accountability)が政府におけるすべての財務報告の基礎であるとし<sup>2</sup>、「期間衡平性」(interperiod equity)が説明責任の重要な一部を構成すると同時に行政運営の基礎をなす<sup>3</sup>と考える<sup>3</sup>。

こうしたGASBの規定を斟酌すれば、まず、「説明責任がすべての財務報告の基礎」と表現することに着目する必要がある。公会計の制度としての構成

要素として、一般に法令、会計基準、行政運営機関などがあり、行政運営機関による法令および会計基準の発動により具現化する行為が財務報告である。そして、「説明責任」がかかる財務報告の基礎であるならば、公会計制度の鍵概念が「説明責任」であるという解釈が成り立つ。さらに規定によれば、説明責任の重要な一部を構成すると同時に行政運営の基礎をなすのが「期間衡平性」とされる。したがって、「期間衡平性」は、公会計で最重要である「説明責任」を履行する具現物たる財務報告の重要構成要素になる。換言すれば、「期間衡平性」概念を財務報告に盛込むことにより、公会計の最高概念である「説明責任」が全うされることになる。

この「期間衡平性」が行政運営の基礎をなすものと位置づけられた背景は何か。アメリカでは、19世紀から20世紀初頭にかけて歳出と地方債発行の濫用経験し、この経験から予算制度、会計・財務報告制度、起債制限制度が形成された<sup>4</sup>。これにより、基礎的財務情報に基づいて「説明責任」を明らかにする均衡予算システムの要請が生じている<sup>5</sup>。したがって、多くの地方政府関連法規は均衡予算の達成を要求し、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<sup>6</sup>。かかる均衡予算法制の趣旨は、「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転嫁するようなことがあってはならない」<sup>7</sup>という規定に表れている。

こうして、公会計における「期間衡平性」の要請は、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<sup>8</sup>。

## (2) FASABの規定する基本目的

アメリカ連邦政府に適用される会計基準の設定機関であるFASABは、連邦財務報告の基本目的として「予算遵守」、「活動業績」、「受託責任」、「システムとコントロール」の4つを挙げる。これらは、連邦報告の内部と外部の利用者に対する「説明責任」を明らかにし、有用な情報を提供すべく、その指針と

なるよう設定されたものである<sup>9</sup>。この、4つの基本目的の内容は以下のとおりである。

予算遵守	財務報告は、歳入と歳出に関する公的説明責任の履行義務を政府が全うするのに、役立つものでなくてはならない。
活動業績	財務報告は、サービスコストとサービスの成果、資金調達方式、資産・負債の管理を、利用者が評価するのに役立つものでなければならない。
受託責任	財務報告は、当該期間の政府活動・投資の国家に対する影響、その結果としての財政状態の変化および将来生じる変化を、利用者が評価するのに役立つものでなくてはならない。
システムとコントロール	財務報告は、財務管理システムと内部管理に対するコントロールが、取引の適切な実施を確保し、資産を保全し、業績測定を支援するのに適切であったかを利用者が評価するのに役立つものでなくてはならない。

上表で示された4つの基本目的の構成において、「システムとコントロール」のみは個別の財務報告に対する要請ではなく、財務報告が構成要素となる組織上の管理システムを通じての政府活動の査定要請を示したものである。概念書では「行政のコントロールが取引の適切な執行を保証し、資産を保全し、業績測定を支援するのに相応しいものであるかどうか」を財務報告で評価すべきと述べられている<sup>10</sup>。このうち「取引の適切な執行の保証」は「予算遵守」と関連し、「資産の保全」は受託された政府投資の査定（受託責任）と同義であり、「業績測定の支援」は努力と成果に関する「活動業績」の評価を意味する。つまり、残り3つは査定対象が政府活動全般を包括的に捉えるのに対し、「システムとコントロール」は財務管理職能に対する査定を財務報告に求めている。これは、政府活動が財務情報によってコントロールされており、したがって財務管理システムが政府活動の中核機能であることをFASABが示唆するものである。ただしこのことは同時に、査定されるべき具体的責任の対象が、予算遵守、業績、受託責任の3点に限られることを意味している。

そしてFASABは、「説明責任」とその結果としての「意思決定有用性」

が主に政府財務報告の価値を構成し、さらに4つの基本目的の基礎になると考える<sup>11</sup>。つまりFASABは、民主的な政府が、予算遵守、業績、受託責任に関して責任を持つべきで、4つの基本目的を査定できる情報が「説明責任」が全うする情報であると考え<sup>12</sup>。このことからFASABは、GASBと同様に「説明責任」を最高概念に位置づけるものと斟酌できる。

## 2.2 基本目的をみたす表示

次に、GASB基準書第34号およびFASAB概念書第2号は、以上の「基本目的」をみたして説明責任を全うするためにあるべき「表示」に言及し、かかる「表示」を具現化する財務報告書を規定する。

### (1) GASB基準書第34号が規定する表示

GASB基準書第34号は、政府全体およびファンドの財務報告書を挙げ、このうち政府全体の財務報告書として、「純資産計算書」(Statement of net assets)と「活動計算書」(Statement of activities)の「表示」を示している。

純資産計算書は、資産と負債・純資産がバランスする形態であり、わが国総務省会計と表示内容において乖離がない。資産は、現金・現金同等物、投資、未収金、内部残高、貯蔵品、資本的資産など、負債は、未払金、繰延べ収入、固定負債などが表示される。また、資産と負債の差額である純資産は、関連債務控除後資本的資産投資額 (Invested in capital assets, net of related debt)、拘束額 (Restricted)、非拘束額 (Unrestricted) に類別される。したがって、わが国総務省会計のような財源名称 (国・都道府県支出金など) を表示するのではなく、用途名称 (資本的資産投資、資本プロジェクト、債務処理、地域開発計画など) に基づく類別表示であることが特徴的である。

また活動計算書は、GASB基準書第34号において、当該年度の収入が当該年度のサービス提供に要したコストを賄うのに十分であるかを判断するため

の情報提供のために作成されることが明記されている<sup>13</sup>。計算構造は、プログラム活動費用からプログラム収入を差引き<sup>14</sup>、行政活動の純費用、事業型活動の純収入を求める。また、全行政活動の純費用から全事業型活動の純収入を差引いて主要政府全体の純費用を計算する<sup>15</sup>。さらに、全行政活動の純費用と全事業型活動の純収入それぞれに対し、一般収入、寄附金、特別項目、振替（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。

## （２）F A S A B概念書第２号が規定する表示

F A S A B概念書第２号は、４つの基本目的をみたく財務報告書として、ストック計算書（バランスシート）およびフロー計算書（純コスト計算書・ネット・ポジション変動計算書・歳入保管活動報告書）を挙げ、さらに予算資源計算書、プログラム業績測定値報告書を列挙している<sup>16</sup>。また、F A S A Bは以下のとおり、４つの基本目的ごとに、必要な報告書を特定している。

### ① 「予算遵守」のための報告

財務報告が「予算遵守」の基本目的を満たすには、消費金額が予算権限を超えないこと、支出が予算配分や法律で意図された目的に適合していること、会計に関する他の法的要件を満たすこと、金額が適正に分類され正確に報告されることを必要とする（par.63）。情報の信頼性に対する保証は、報告に「予算資源報告書」（statement of budgetary resources）を含め、当該報告書を監査することによって達成される（par.64）。予算資源報告書に相応しい要素には、利用可能な予算資源（議会承認済予算額・期首未決済残高）、予算資源の状況（債務発生総額・期末未決済残高）、支出（債務発生正味金額・債務残高移転金額・期首債務残高）などがある（par.104）。

## ② 「活動業績」 把握のための報告

財務報告が「活動業績」の基本目的を利用者が査定するには、重要プログラムのサービス提供努力や成果を示す「プログラム業績測定値報告書」(statement of program performance measures)がまず必要となる (par.65)。当該報告書において望ましい測定値として、アウトプットおよびアウトカムの測定値があり<sup>17</sup>、測定値の時系列比較も重要となる (par.104)。また、プログラム活動における供給コストの金額については「純コスト計算書」(statement of net costs)で示される (par.59)。この計算書では、重要プログラムごとにサービス総コストから稼得歳入を差引いた純コストが示され、提供されたサービス活動がどの程度納税者によって賄われたかが明らかとなる。

他方、政府の歳入活動に目を向けると、サービスの対価として獲得する資金だけではなく、予算配分額・罰金・寄付金・他機関からの流入金なども歳入に含まれる。そこで、これらがどこで調達され財政状態への影響はどうかというような、資金調達活動の業績を表わす「ネット・ポジション変動計算書」(statement of changes in net position)も、活動業績を把握するために必要となる (par.60)。当該計算書に相応しい要素には、資金調達の源泉（支出予算配分額・税金・寄付・移転収入 / 支出・外部負担財源）、活動の純コストがある (par.100)。

また内国歳入庁や税関は、徴収した予算配分額・罰金・寄付金・税金等を各省庁に配分する責任を負う。こうした、誰から資金を回収しそれを誰に配分するかという資金保管活動の結果は、「歳入保管活動報告書」(statement of custodial activities)によって報告される (par.61)。当該報告書に含まれる金額として、徴収額（各種税金・罰金・還付金等）、他機関への移転金額などがある。

## ③ 「受託責任」 達成のための報告

連邦財務報告の第3の基本目的は、当該報告が「政府の活動および投資が国

家に対して時系列的にどのような影響を及ぼしてきたか、またその結果、政府と国民の財政状況がどのように変化してきたか、そしてそれは将来どのように変化するか」(par.6)という「受託責任」を査定するのに役立つことである。この基本目的は、教育・訓練・研究開発への投資、工場・設備への投資に関する情報の表示を要する(par.70)。そして「受託責任」達成の基本目的は、これらの情報を財務諸表に含めるのではなく、「必要な補足情報」(appropriate information as required supplemental information)を表示することで達成される(par.71)<sup>18</sup>。

#### ④「システムとコントロール」に関する報告

連邦財務報告の第4の基本目的は、財務管理システムと内部管理に対するコントロールが、取引の適切な実施の確保、資産保全、業績測定を支援するのに相応しいものかを、利用者が評価するのに役立つものとなることである。当該基本目的は、貸借対照表・純コスト計算書などの財務諸表や、これに添付された管理者の説明(management assertion)<sup>19</sup>、もしくは財務諸表に対してなされた監査人の証明によって満たすことができる(par.73)。

#### ⑤小括

以上を小括すると、①予算遵守の説明には「予算資源報告書」、②活動業績の評価には「プログラム業績測定値報告書」・「純コスト計算書」・「ネット・ポジション変動計算書」・「歳入保管活動報告書」、③受託責任の査定には「必要な補足情報」、④システムとコントロールの評価には財務諸表や財務諸表に添付された「管理者の説明」および監査人の証明が報告に適するものとなっている。さらに、直接的に各基本目的と適合する上掲報告書群とは別に、「貸借対照表」がすべての基本目的に適合する報告書として指定される。概念書第2号において、貸借対照表以外の財務報告書には特定の基本目的を割当てているの

に対し、貸借対照表についてのみ「基本目的は（中略）達成される」とコメントされている（par.57）。つまりFASABは、特定の基本目的が示されずにかつ基本目的が達成されるとすることから、貸借対照表をすべての基本目的をみたして説明責任を全うするための「表示」に位置づけるものと斟酌できる。

### 3. 公会計の基本目的をみたす財務書類体系

以上により、アメリカ政府会計概念書に記される「基本目的」とこれをみたく「表示」について概観ならびに理論的咀嚼を行った。そこで次に、公会計の「基本目的」をみたす財務書類についてその対象を措定する。

#### 3.1 期間衡平性査定の基本目的をみたす財務書類

##### (1) 期間衡平性の査定をみたすバランスシート

先の論考どおり、GASBは「説明責任」がすべての財務報告の基礎であるとする。公会計において、制度としての主たる構成要素は、法令、会計基準、行政運営機関であり、行政運営機関による法令および会計基準の発動により具現化する行為が財務報告であり、財務報告の手段となるのが財務報告書における会計情報の「表示」である。ここで、財務報告の基礎が「説明責任」であるということは、すなわち、行政運営機関の基礎的任務の1つが「説明責任」ということになる。

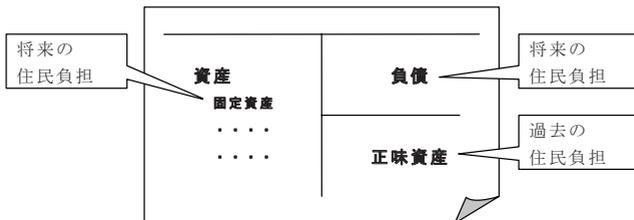
またFASABは、「説明責任」が主に政府財務報告の価値を構成し、さらに4つの基本目的（予算遵守・活動業績・受託責任・システムとコントロール）の基礎になると考える。そして、4つの基本目的を査定できる情報が「説明責任」が全うする情報であるとする。このことからFASAB、GASBともに「説明責任」を、最高概念でありかつ「基本目的」に位置づけるものと斟酌できる。

そして、「説明責任」の重要な一部を構成すると同時に行政運営の基礎をなすのが「期間衡平性」であり、したがってこれは、「説明責任」を履行する財

務報告の重要構成要素になる。つまり、「期間衡平性」概念を財務報告に盛り込むことによって「説明責任」が全うされる。そもそも、アメリカでは、19世紀から20世紀初頭にかけて歳出と地方債発行の濫用から予算制度、会計・財務報告制度、起債制限制度が形成され、「説明責任」を明らかにする均衡予算システムの要請が生じた経緯がある。そこでアメリカでは、多くの地方政府関連法規は均衡予算の達成を要求し、均衡予算法制の充実が図られた。こうして、公会計における「期間衡平性」の要請は、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った。

こうした「期間衡平性」の査定のためには、如何なる「表示」が具備される財務書類を指すべきか。「期間衡平性」の観点からは、当該年度のサービスにかかわる支出負担を、将来年度の納税者に転嫁してはならない。これについては、資産と負債の差額（通常、正味資産または正味財産と呼ぶ）が過去の住民負担分を表わし、負債の額が、将来の住民負担分を表すため、これらの「表示」を査定対象とすることができる<sup>20</sup>。さらに、固定資産の一部であるインフラ資産は将来における維持補修のための支出が伏在するため、表示された当該資産の価額にも将来における住民負担分が含意される<sup>21</sup>。したがって、期間衡平性を査定するには、バランスシート（GASBでは純資産計算書）における、負債総額と正味資産総額の当該年度比較および固定資産価額の時系列比較が有効な手段となる（図1参照）。

図1 バランスシートにおける期間衡平性の査定

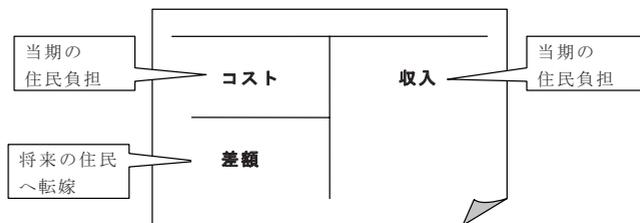


(2) 期間衡平性の査定をみたす収入とコストの差額計算書

公会計において、当該年度のコスト総額は当該期間のサービス提供で生じたものであり、当該年度の収入総額は当該期間のサービスを賄うために住民から徴収されたものである。そしてこの差額が、会計年度間の期間衡平性査定の情報となりうる。つまり、コストと収入に会計的期間対応関係が存在することを前提に、収入は当期の住民負担分（すなわち税収）であり、コストも当期の負担分（すなわち被提供サービスのコスト）であり、その差額が、収入超過の場合には取り過ぎた税収を、コスト超過の場合には将来住民への転嫁可能分を表わす<sup>22</sup>。したがって、いずれの場合にも、将来の住民に転嫁されるべきものとなる。収入超過であれば将来の住民が有利になり、コスト超過であれば将来の住民が不利になる。このことが、期間衡平性の査定を合意することになる。

こうした、収入とコストの差額計算に基づく期間衡平性の査定機能を具備する財務書類として、G A S Bでは活動計算書、F A S A Bでは純コスト計算書が該当する（図2参照、通常の入収超過を図示）。

図2 収入とコストの差額計算書における期間衡平性の査定



注：陳 [2003]、204 頁を参照して作成。

3. 2 予算遵守査定の基本目的をみたす財務書類

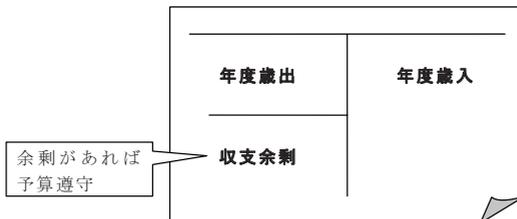
F A S A B は、予算が、連邦政府の財務報告書のなかで最も用いられると認識し、また予算プロセスは、究極目標の合意に達し、経済の安定や成長に対し

て政府財政が与えた影響を査定する主要な政府機構と考える<sup>23</sup>。そしてFASABは、こうした予算遵守を査定する財務書類について、「予算資源計算書」を規定する。すなわち、負担あるいは消費の金額が、利用可能な予算承認額を超えないかどうかの査定を計算書に求め<sup>24</sup>、議会承認された予算額、予算に対する債務発生額および債務弁済の支払額が予算資源計算書で「表示」される<sup>25</sup>。

ただし、FASABの規定する予算資源報告書は、予算の金額が「表示」されており、これは、決算に基づく財務書類を構成要素とする会計の範疇に包摂できない。そこで、決算金額の「表示」による予算遵守の査定には、当該年度決算における歳出および歳入の金額が明らかになればよい。そして、年度歳出超過が生じた場合、年度における「予算遵守」の履行ができず、年度歳入超過であればこれが満たされたと判断できる。こうした「表示」は、わが国地方自治法会計で規定されており、年度歳入および年度歳出を「歳入歳出計算書」において「表示」し、実際に予算遵守の査定を行なっている（図3参照）。

またGASBは、財務報告に要請される「期間衡平性」について予算機能を意義付けるものとして捉えることから、財務書類に対して予算遵守の査定機能を要請するが、特定の計算書としては指定されていない。

図3 歳入歳出計算書における予算遵守の査定



### 3.3 活動業績査定の基本目的をみたす財務書類

#### (1) 活動業績の査定をみたす純コスト計算書

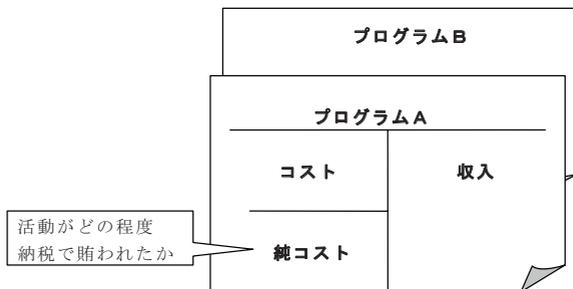
公会計の基本目的の1つに、FASABでは活動業績の査定が挙げられ、プログラム活動における供給コストの金額について「純コスト計算書」で示される。これにより、重要プログラム活動ごとにサービス総コストから稼得歳入を差引いた純コストが示され、提供されたサービス活動がどの程度納税者によって賄われたかが明らかとなる。したがってこれは、期間衡平性の査定で示された、収入とコストの計算書と同じ内容であり、これをプログラム活動ごとに計算して「表示」することになる。

またGASBでは、活動業績の評価について、あくまで予算均衡を前提とした、予算との対比のための評価として意義を見出す<sup>26</sup>。このため、概念書第2号において「サービス提供の努力と成果に関する報告」(Service Efforts and Accomplishments reporting：一般にSEA報告と呼ばれる)に基づく業績評価を政府に求める。SEA報告では、サービス提供の努力の測定値、サービス提供の成果の測定値、努力と成果を関連づける測定値が表示され、具体的には「利用された資源によって何が提供され達成されたか」を示す「アウトプット」と「アウトカム」が表示される<sup>27</sup>。ただし当該報告書は、人口、卒業学生数など財務情報以外の統計値が包含されており、本研究の考察対象である財務書類と同列に並べることができない。

このためGASBの場合には、活動業績評価を査定するために特定される財務書類は存在しない。ただし、GASBの活動計算書における表示内容は、活動単位にコストと収入の差額を計算・表示するから、プログラム活動ごとに総コストから稼得歳入を差引いて純コストを計算するFASAB・純コスト計算書と同等の内容である。したがって、収入とコストの差額を活動単位ごとに計算するGASB・活動計算書は、活動業績査定の基本目的をみたす財務書類と位置づけることができる。

以上より、活動業績の査定をみたす「表示」の概要は図4のようなになる。

図4 収入とコストの差額計算書（活動単位）における活動業績の査定



## (2) 活動業績の査定をみたすネット・ポジション変動計算書

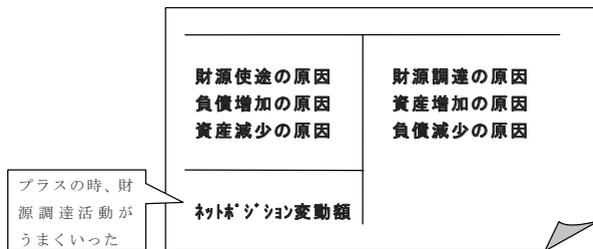
またFASABの規定において、財源調達活動の業績はネット・ポジション変動計算書で把握される。政府の財源調達活動では、サービスの対価、予算配分額、罰金、寄付金、他機関流入金などの獲得に努力が払われる。そこで、どうかたちで資金調達され、資産と負債の差額である正味資産（ネット・ポジション）は確保されたか、したがって財政状態への影響はどうかについて、ネット・ポジション変動額として「表示」することにより活動業績の査定が可能となる。この「表示」に相応しい要素には、財源調達の源泉である支出予算配分額、税金、寄付金、移転収入/支出、外部負担財源、活動成果の正味変動累計額がある<sup>28</sup>。そしてこれに、財源用途分である活動コストが加わり、差額のネット・ポジション変動額が「表示」される。またFASABでは、期首の残高に当期の変動額を加減してネット・ポジションの期末残高が同時に「表示」される。

こうした正味資産（純資産）の変動額の「表示」につき、GASBは、やはり活動計算書に盛込んでいる。行政活動の純コストおよび事業型活動の純収入

につき、一般収入、寄附金、特別項目、振替分を加えることにより、ネット・ポジション変動額が「表示」される。

ただし、こうしたネット・ポジションの変動は、財源調達および財源使用のみで生じるのではなく、固定資産形成・売却、地方債残高の増減など資産・負債増減の影響を与える。そこで、これらを加えたうえでのネット・ポジションの変動計算書が、図5に示される形態となる。

図5 ネット・ポジションの変動計算書における活動業績（財源調達活動）の査定



#### 4. 公会計財務書類体系の措定

以上により、アメリカ政府会計概念書が規定する「基本目的」と、これをみたす「表示」について概観し、これを敷衍しながら公会計財務書類の対象を措定し、「基本目的」をみたす「表示」の具体的内容を明らかにした。そこでこれらの考察結果をもとに、公会計財務書類の類別と体系化を図る。

##### 4.1 公会計財務書類の類別

措定された財務書類に対し、どの「表示」がどの「基本目的」をみたすかをまとめると、表1のようになる。

表1 公会計の基本目的をみたす財務書類の表示

財務処理	バランスシート	収入とコストの差額計算書	ネット・ポジション変動計算書	歳入歳出計算書
基本目的 期間衡平性	・負債総額と正味資産総額の年度割合比較衡量 ・固定資産価額の時系列比較	・収入超過は将来の住民有利 ・コスト超過は将来の住民不利		
予算遵守				・収支余剰があれば予算遵守
活動業績		・差額は活動がどの程度納税で賄われたかを示す	・差額がプラスの時、財源調達活動がうまくいった	

こうして明らかにされた、アメリカ公会計の「基本目的」をみたく財務書類の「表示」をメルクマールとすれば、わが国公会計の財務書類体系を如何に措定すればよいであろうか。また、財務書類体系を措定するうえでの論点は何であろうか。

すでに、わが国公会計には、地方自治法会計と総務省会計という2つの会計制度が存在する。現在、これらは別の会計制度として各地方自治体で管理・運営され、財務書類が計算・作成されている。そこで、既存である地方自治法会計の歳入歳出計算書および総務省会計のバランスシート、行政コスト計算書、資金収支計算書、純財産増減計算書につき、F A S A BおよびG A S Bで規定された「基本目的」をみたく「表示」と一致するかについて検証し、併せて内在する論点を整理する。

### ①バランスシート

バランスシートについては、資金調達財源とその運用形態を要素として措定することができる。これを、資産・負債・正味資産の各要素に収斂させ、これら「表示」が過去の住民負担分と将来の住民負担分を示すため、比較衡量によって期間衡平性を査定することができる。わが国でも、総務省会計でバランスシ-

トがすでに指定されており、「表示」の内容である個別の概念について検討部分があるものの、比較衡量のため負債と正味資産を計算して「表示」という基本的な共通認識が既に存在している。

## ②収入とコストの差額計算書

収入とコストの差額計算書について、FASABは「純コスト計算書」、GASBは「活動計算書」、総務省会計は「行政コスト計算書」として指定されている。この計算書は、期間衡平性および活動業績の査定を担う機能を具備している。収入とコストの差額は、収入超過の場合には取り過ぎた税収を、コスト超過の場合には将来住民への転嫁可能分を表わし、このことが、期間衡平性の査定を可能とする。

また、活動業績については、サービス総コストから稼得歳入を差引いた純コストの「表示」により、提供されたサービス活動がどの程度納税者によって賄われたかが明らかとなる。ただし、FASABおよびGASBではプログラム単位で収入とコストの差額が計算されるのに対し、総務省会計は組織全体のみの純コストが計算される。

## ③ネット・ポジション変動計算書

ネット・ポジションとは資産残高と負債残高の差額である正味資産（正味財産、純財産、純資産とも呼ばれる）の残高であり、ネット・ポジションの変動とは、貨幣価額でたどった資産および負債の増減原因を意味する。資産・負債の増減は行政活動の結果より生じるのであるが、なぜそのような移動があったのかという原因についてもフロー情報として「表示」することが可能であり、かかる移動原因がネット・ポジションの変動である。資産・負債増減の原因表示により、どうかたちで資金調達され、資産と負債の差額である正味資産（ネット・ポジション）は確保されたかという活動業績について査定ができる。

したがって、計算構造上は資産・負債変動の結果がバランスシートに「表示」され、当該資産・負債変動の原因がネット・ポジション変動計算書に「表示」される。1つの事例として、わが国公益法人会計（平成16年10月改正）では、貸借対照表と正味財産増減計算書の2つが財務書類として指定されている。当該会計では、組織の活動によって生じる資産および負債の増減の結果が貸借対照表に「表示」されるとともに、この価値流動の原因がすべて記録・計算されて正味財産増減計算書に誘導される。こうして、組織活動による価値流動が網羅的に記録されて、2つの財務書類が作成されることになる。

ところがフロー情報において、実際にはもう1つ、行政活動における純コストを計算した財務書類が存在する。つまり上述のとおり、FASABでは純コスト計算書とネット・ポジション変動計算書、わが国総務省会計では行政コスト計算書と純資産変動計算書がフロー情報として並存する。したがって、財務書類体系を指定するうえで、財産変動の原因計算としてのフロー情報につきその体系を検討する必要がある。

#### ④歳入歳出計算書

当該計算書は、FASAB・GASBともに具体的な規定はない。しかしFASAB概念書では、予算遵守の基本目的達成には「予算資源がどのように調達され利用されたか」査定できることを第一義とする<sup>29</sup>。したがってこれを文理解釈すれば、必然的に歳入歳出計算書の「表示」に帰結させることができる。

わが国の地方自治法会計は、当該計算書を基軸として予算均衡の査定を図っている。これと、収入・コストの差額計算書との相違点は、資本的支出につき歳入歳出計算書では歳出として計上することである。資本的支出も予算に基づく歳出であるから、当該計上は当然のことであり、これと歳入との列記は、予算項目すべてにつき決算額を認識したものとなる。

ただし、後ほど考察する、複式簿記を前提とした公会計計算構造において、

資本的支出はストックであるから、最終的にバランスシートに誘導されることになる。したがって当該支出が、仕訳帳から勘定元帳を辿ってフロー情報である歳入歳出計算書に誘導されることは、これまでの実務的慣習上あり得ない。会計理論的には、同金額の振戻し計算をしなければならない。

しかしながら、予算均衡の説明責任が公会計の第一義的基本目的である以上、1つの財務書類においてすべての予算の決算数値を「表示」して当該均衡の査定を図るべきである。後述する東京都は、複式簿記システムにおいて、バランスシート、行政コスト計算書とともに歳入歳出計算書をシステムで融合させて並存させている。歳入歳出計算書の作成は、地方自治法における財務書類の要請に基づくものであり、予算均衡の説明責任を査定する会計機能として、すべての歳入・歳出を「表示」した財務書類は不可欠のものである。

#### ⑤資金収支計算書

そして、資産・負債の変動原因を表示するフロー情報において、アメリカ政府会計概念書で規定される「表示」には存在せず、かつわが国総務省会計で指定されている財務書類が資金収支計算書である。当該計算書は、企業会計において基本的財務諸表の1つとされ、わが国総務省会計でも財務書類体系の1つとされる。したがって、これを財務書類体系において包摂するべきか否かについて会計理論的に検討する必要がある。

### 4.2 公会計財務書類の体系化

以上の類別のなかで、公会計・財務書類体系指定制上の論点となるのは、資産・負債増減の原因を「表示」する財務書類として、収入とコストの差額計算書（以下、純コスト計算書）とネット・ポジション変動計算書の類別についてである。

この点につき、FASABでは、純コスト計算書でプログラムごとの純コストを計算し、すべてのプログラムを合わせた純コストをネット・ポジション変

動計算書に連動させたいうえで、税収（経常費用に対応するものを除く）、寄附金、移転収支など行政サービス活動と直接関係のない資産・負債増減原因を加えてネット・ポジション変動額を計算している。またG A S Bでは、活動計算書において、一旦、プログラム収入とプログラムコストの差額から純プログラムコストを計算し、他方、すべてのプログラムを合わせた純コストに、プログラム収入の範疇に入れない項目を加えてネット・ポジション変動額を計算している。これに対しわが国総務省会計では、行政活動によって生じる経常費用・経常収益を行政コスト計算書に「表示」し、このなかの純行政コストを純資産変動計算書に連動させたいうえで、資産・負債の増減原因を財源使途、財源調達、固定資産変動、長期金融資産変動、評価・換算差額等の変動に分類して純資産変動計算書に「表示」する。

したがって、F A S A B、G A S B、総務省会計の計算プロセスはともに、サービス活動コストとこれに対応する収入を差引きして純コストを「表示」し、これに、サービス活動以外の税収、固定資産売却、寄附金などを別計算で加えて純資産変動額を計算している。ただしF A S A Bおよび総務省会計は、純コスト計算書（行政コスト計算書）で活動の純コストを計算し、当該純コストをネット・ポジション計算書に連動して、これに、行政コストと対応しない収入項目（税金・寄附金・移転収支など）を加えてネット・ポジション変動額を計算している。つまりF A S A Bおよび総務省会計は、G A S Bの活動計算書における「表示」を2つの計算書に類別している。また、F A S A Bはプログラムごとの純コストを計算して「表示」するのに対し、総務省会計は全体で1つの純コストを「表示」している。

以上より、財務書類体系の措定においては、資産・負債の増減原因を2つの計算書に類別するか、単一の計算書で「表示」するかを論考しなければならない。

まず、公会計の基本目的の第一義的要素である期間衡平性の査定は、バランスシート以外、純コスト計算書の差額に含意される「将来の住民への転嫁分」

において図られる。すなわち、収入超過額が多ければ当期の住民が不利になり期間衡平性が妨げられる。純コスト計算書では「表示」に税収（経常費用に対応するものを除く）、寄附金、移転収入などを含めないことにしているが、将来の住民へ転嫁されるのは経常的収益に限ったものではない。すなわち、将来の住民への転嫁分は、資産・負債の増減原因すべてにおける差額であり、サービス活動のみの収入・コスト差額ではない。したがって、現在の住民が有利か不利かは、ネット・ポジション変動計算書（純資産変動計算書）で「表示」される変動額によって一意的に査定することができ、純コスト計算書における差額の「表示」が特に要請されるものではない。

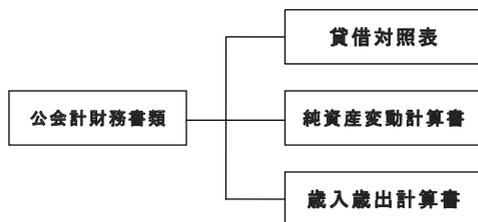
また、収入とコストの差額計算書（純コスト計算書）に要請されるもう1つの基本目的は、活動業績の査定である。すなわち、コストに対し収入が超過しているかどうかで、活動がどの程度納税で賄われたか把握できる。これについて、FASABでは純コスト計算書、GASBでは活動計算書、わが国総務省会計では行政コスト計算書が任にあたる。ただし、FASABおよびGASBは、プログラム単位に、収入とコストから純コストを計算するのに対し、総務省会計は、組織全体の純コスト計算を目的とする。

アメリカでは、一般に均衡予算法制が前提であり、とくにGASBは、この法理念につき期間衡平性概念に依拠させようとしている<sup>30</sup>。これは、収入とコストの差額計算書（活動計算書）が、期間衡平性の査定においても機能することを示唆するものである。つまり、収入は住民から徴収した税であり、予算財源の上限を表わす。他方、コストは当該財源の用途であるから、均衡予算を目的とするならば、収入とコストの差額がゼロになることが行政活動の理想となる。したがってGASBでは、活動計算書で「表示」された収入とコストの差額の多少によって、基本目的の第一義的要素である「期間衡平性」を査定しようとし、これをプログラムごとに把握することで、より詳細に活動業績が把握できると考える。

そこで、収入とコストの差額計算書による活動業績の査定においては、組織全体よりもプログラム単位の「表示」が有効となる。わが国総務省会計の行政コスト計算書は、このプログラム単位の「表示」が存在しない点につき、有効性で劣ることになる。むしろ、全体組織に対する活動業績の査定には、ネット・ポジション変動計算書（純資産変動計算書）の「表示」が有効となる。如何なるかたちで資金調達され、資産と負債の差額であるネット・ポジションは確保されたか、したがって財政状態への影響はどうかについて、ネット・ポジション変動額として「表示」することにより、組織全体の活動業績査定が可能となる。

したがって以上の論考より、アメリカ公会計概念書が規定する「基本目的」をみたと、組織全体における公会計財務書類の体系は、図6のような類別で指定することができる（名称は、わが国公会計の同等計算書の名称としている）。

図6 公会計財務書類の体系（プログラム別の財務書類を除く）



## 5. おわりに

以上により、FASABおよびGASBにおける「基本目的」の基軸は何であるかを明らかにし、アメリカ政府会計概念書で規定された「基本目的」をみたと財務書類についてその対象を指定し、これをもとに、公会計財務書類の類別と体系化を図った。そして、公会計財務書類の体系として、貸借対照表、純資産変動計算書、歳入歳出計算書を指定した。

したがって、本研究の結論として、すでにわが国自治体で公表が進められ総

務省会計でも措置されている行政コスト計算書および資金収支計算書は、公会計財務書類体系から捨象すべきであることを明示しておく。

注

<sup>1</sup> わが国では、中央政府・自治体・公益法人・独立行政法人などの会計に対して「公会計」と呼ぶのが通常である。たとえば、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でも、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。また、アメリカでは同様の会計を「政府会計」(Governmental Accounting)と表記し、イギリスでは「公会計」(Public Sector Accounting)とよんでいる。他方で、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(藤井[2000]、25頁)。

<sup>2</sup> GASB[1987], par. 56.

<sup>3</sup> GASB[1987], par. 61.

<sup>4</sup> GASB[1987], par. 81.

<sup>5</sup> GASB[1987], par. 81.

<sup>6</sup> GASB[1987], par. 59.

<sup>7</sup> GASB[1987], par. 60.

<sup>8</sup> 藤井 [2005]、9頁。

<sup>9</sup> FASAB [1993], par.3. 利用者には、市民、議会、行政官などが含まれる。

<sup>10</sup> FASAB[1995], par. 6.

<sup>11</sup> FASAB [1993], par.71.

<sup>12</sup> FASAB [1993], par.71.

<sup>13</sup> GASB[1999],par.344.

<sup>14</sup> アメリカ公会計における「プログラム」は行政活動の単位であり。わが国

では「政策」もしくは「施策」に相当する。

<sup>15</sup> 活動計算書の計算構造については、GASB[1999],par.54, 原 [2002]、262 - 263 頁参照。

<sup>16</sup> FASAB [1993], pars.57-64.

<sup>17</sup> FASAB[1995] では、アウトプットとアウトカムについて次のように規定している。「(1) アウトプットの測定値、すなわち提供されたサービスまたは生産物の量や、特定のグループのなかで一定の質的要件を理想的に満たしたサービスまたは生産物を提供しているものの割合と、(2) アウトカムの測定値、すなわちサービスまたはアウトカムの提供によって生じた成果または結果とがある。アウトカムの測定値は、プログラムの最終的なアウトカムかまたは中間的なアウトカムを扱うことが可能であり、その例として提供されたサービスの正確性、適時性、満足度が挙げられる。」(FASAB[1995], par.106)。

<sup>18</sup> 「必要な補足情報」の意義について FASAB[1995] は、次のように述べている。「諸投資、特定のタイプの財産、施設および設備、ならびに将来の予算資源に対する権利に関する情報の一部は実体の総勘定元帳に記録されているが、他の一部は総勘定元帳外の帳簿に記録されている。情報のいくつかは、ドル以外の単位、たとえばエーカー、百万平方フィートなどで記録されている。さらに、情報のいくつかは、複式簿記システムに見るような統制を受けていない」(FASAB[1995],par.71)。

なお FASAB[1995] は他方で、「受託責任の基本目的は、政府全体の財務諸表によって最もよく達成される」としている (FASAB[1995],par.56)。したがってパラグラフ 71 で適切な情報を財務諸表に含めるべきでないというのは、政府全体ではなく個々の機関の財務諸表を指すものと斟酌できる。

<sup>19</sup> 「管理者の説明」とは、財務諸表で報告された情報の正確性、情報の表示の完全性および公正性、すべての重要な点に関する情報の正確性、財政状態と活動成果を公正に表示するような形式での情報の報告に対する自らの責任を履行

したことを明らかにしたものである。さらには、当該説明に対する監査人の賛同意見とともに、実体のシステムとコントロールの適正性に関する記述を含むこともある (FASAB[1995],par.73)。

<sup>20</sup> 陳 [2003], 207 頁。

<sup>21</sup> ただし、固定資産については、将来の住民がその用役潜在力を享受することができる。これは、将来住民の負担分となる負債とは異なる事項である。

<sup>22</sup> 陳 [2003]、204 頁。

<sup>23</sup> FASAB[1993],par.187.

<sup>24</sup> FASAB[1995],par.63.

<sup>25</sup> FASAB[1995],par.104.

<sup>26</sup> GASB[1987], par. 19.

<sup>27</sup> GASB[1994], par. 50. S E A 報告の詳しい分析は、宮本 [2004]、第 2 章参照。

<sup>28</sup> FASAB[1995],par.100.

<sup>29</sup> FASAB[1993],par.116.

<sup>30</sup> GASB[1987], par. 60.

#### 参考文献

FASAB[1993], *Objectives of Federal Financial Reporting*, Statement of Federal Financing Accounting Concepts No.1.

[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.

[1994] , *Service Efforts and Accomplishments Reporting*, Concepts Statement No.2 —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.

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号。

原俊雄 [2002] 「アメリカの地方自治体会計の特徴」杉山・鈴木編『非営利組織の会計』中央経済社。

藤井秀樹 [2000] 「政府・自治体会計の問題点と制度再構築の方向」『経済論叢(京—都大学)』第165巻第5・6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 [2004] 『自治体の財務報告と行政評価』中央経済社。