

公会計における財務諸表体系の措定

－期間衡平性査定のための表示項目と財務諸表体系－

宮 本 幸 平

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、財務諸表体系の措定を目途とする。

現時点（平成 20 年）におけるわが国公会計は、地方自治法で規定される歳入歳出計算と、総務省が枠組みを規定し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。ただし、総務省の規定は法令に基づくものでなく作成指針を示したものであり、地方自治体独自の概念・会計方針の包摂が認められている。そのため、貸借対照表・行政コスト計算書以外に、正味財産増減計算書やキャッシュフロー計算書を作成する地方自治体もある。

しかし、こうした財務諸表は、決算統計データをそのまま転記した埋め込み計算の書類であり、企業会計のような取引の二面性的計算に基づく複式簿記から誘導されるものではない。この場合、計算構造の欠如に起因した会計的信頼性を具備しない財務諸表が生成される。さらには、公会計の諸概念とりわけ会計の「基本目的」(objectives) が明らかでなく、各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い。

こうした現況に鑑み、本考察では、公会計の第一義的な「基本目的」を「期間衡平性」(interperiod equity) に求め、当該査定をみたま表示項目およびこれを包摂する財務諸表を措定する。まず、アメリカ公会計規定に含意される期間衡平性概念について概観し、これを本考察の第一義に据える事由を明らかに

する（第Ⅱ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措定する（第Ⅲ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すことにより、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Ⅳ節）。

Ⅱ．公会計規定に含意される期間衡平性概念

一般に、会計に対し恣意的性質を認めず特定の規制を設けるのは、それにかの機能が存在するためと考えることができる。

規制によって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]）を挙げることができる¹。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, 以下 FASB と略す）が、その基準設定活動を方向づける基礎的会計理論として採用している²。FASB は、その「概念フレームワーク」（conceptual framework）³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⁴。

そして、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、周知のとおり税金によって資源提供を行うが、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」⁵という矛盾を生じる。

そこでアメリカ政府会計基準審議会（Governmental Accounting Standards Board, 以下 GASB と略す）は、資源提供に替わる情報利用目的として「説明責任」（accountability）の査定を第一に規程する。すなわち 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、地方政府は「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)と規程する。これにより、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」⁶権利を持ち、情報利用者となり得る⁷。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」の重要な構成要素として「期間衡平性」(interperiod equity)を規程する。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、また過年度に提供されたサービスの対価を将来の納税者に負担させる必要があるか」を問う概念である(par.61)。この「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何か。

かつてアメリカにおいて、歳出と地方債発行の濫用が起り、この経験から予算および起債制限の制度が社会的に要請された⁸。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定立され⁹、基礎的財務情報に基づく均衡予算システムが形成されていった¹⁰。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¹¹。GASB[1987]では「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、資源提供に替わる情報利用目的の最高要請に「説明責任」の査定を規程し、そのうち最重要である均衡予算と起債制限の「説明責任」を全うするための当該構成要素として「期間衡平性」を規程することが明らかとなる¹²。

Ⅲ．期間衡平性の査定をみたす表示項目の指定

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」を全うするための理論担保として、期間衡平性概念が位置づけられたのである。そこで本節はこれを受け、期間衡平性の査定に要する財務諸表上の表示項目を指定する。以下、(1)均衡予算に因る期間衡平性の達成の査定に要する表示項目、(2)起債制限に因る期間衡平性の達成の査定に要する表示項目、につきそれぞれ指定する。

(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

G A S B [1987] の指摘によれば、アメリカ地方政府の「関連法規は、均衡予算の達成を要求している。」(par.59)。すなわち、『『自らの財力の範囲でやっていく』ことを可能にするような歳入歳出運営を要求する』趣旨が、地方政府法制の基底にある (par.59)。そして、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のが期間衡平性概念であるから (par.61)、期間衡平性達成は均衡予算達成の必要十分条件である。

そこで、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を指定する必要がある。予算において、年度の支出総額は当該期間のサービス提供で生じたものであり、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したものである。そして、支出総額と収入総額はあらかじめ予算において確定するから、結果としての2つの「差額」が、均衡予算の度合いを表し、均衡予算と必要十分条件の関係にある期間衡平性達成の度合を表す情報となる。具体的には、支出総額は当該年度の住民が負担すべき金額を表し、収入総額は当該年度の住民が実際に負担した金額を表すため、収入超過であれば取り過ぎのため将来への貢献額となり、支出超過であれば当該額につき将来に負担転嫁したことになる¹³。したがって、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ため、収支差額が期間衡平性を含意する。

これにつき G A S B [1999] では、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情報提供のために「活動報告書」(statement of activities)を規定する¹⁴。報告書の計算構造は、プログラム活動ごとに費用と収入を差引である純費用（もしくは純収入）を計算するとともに¹⁵、全行政活動の純費用（もしくは純収入）に対し、プログラム活動全体に及ぶ一般収入・寄附金・特別項目および振替額（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¹⁶。したがって収支均衡（純資産変動額ゼロ）を基点とし、純資産変動額がプラスであれば将来の住民が有利になり、マイナスであれば将来の住民に対する負担転嫁となって、期間衡平性の査定ができる。

ただし、一般に政府・地方自治体では、当期の現金収入予算に基づいて支出の予算が決定されるため、減価償却費や引当金など発生主義に基づく費用は予算科目に含まれていない。そして、予算均衡の達成による期間衡平性の達成が必要十分条件であるから、期間衡平性の達成は予算科目の均衡によって達成される。すなわち、当該査定は、予算項目である収入と発生主義項目を含む費用との差額ではなく、予算項目である収入と同支出の差額によって行なわれる。そのため、G A S B の規定する「活動計算書」もしくはわが国総務省が規定する「行政コスト計算書」で収入に加減するのが費用であることは、期間衡平性査定の観点から相応しくない¹⁷。

したがって、均衡予算に因る期間衡平性達成の査定には、予算科目における「収入と支出の差額」を表示項目とすることができる。

（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

①起債の将来負担転嫁に係る項目の特定

起債の制限は、公債発行に因る住民負担に淵源があり、その典型的論点は、「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」¹⁸ ことの論考である。起債に因って将来世代

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意である。すなわち上論点は、起債に係る査定如何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、当該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。

まず、これまでの先行研究における公債負担の将来転嫁の論考については、以下の3つの視点に峻別されている¹⁹。

- ・ 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。公債の償還によって課税されるから、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。

これら3視点をみると、公債の起債による将来負担の有無に係る項目は、「公債」（地方自治体においては地方債）そのものと、さらに「税収」とであることがわかる。これらが、期間衡平性を査定するための表示項目となり得る。

②起債に係る期間衡平性査定の表示項目

政府・地方自治体の、起債制限に因る期間衡平性の達成を査定するために、直接的表示項目として公債・地方債を設定できる。そして、公債・地方債を表示項目とするには、法的弁済義務が生じるため制度的枠組みに敷衍するのがよく、このため企業会計制度に基づく計算構造を参酌し、貸借対照表の負債の部

に設定するのが妥当と考えられる。公債・地方債は法的弁済義務を具備し、かつ将来にキャッシュ・アウトフローをもたらす残高項目であるため、負債としての会計的・法的要件を具備することは明らかである。したがって、公債・地方債残高の増減を査定すれば、起債制限に因る期間衡平性達成の是非が明らかとなる。

③税収に係る期間衡平性査定の表示項目

上記のとおり、先行研究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として、起債以外に税収が挙げられている。起債の代替財源に指定できるのが税収）であり、わが国の一般会計では、歳入の約95%が税収と公債で占められている。税収は、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る。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収を財源としているため、移転された税収と考えられる。

税収を表示項目とするには、法的弁済義務が存せず会計主体内に留保される財源であることを勘案し、企業会計制度に基づく計算構造を参酌すれば、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、正味財産と呼ばれる）に設定するのが妥当と考えられる。したがって税収は、すべての財源のうち弁済義務を負う他人資本分を差引いた価額であり、貸借対照表の貸方に表示される。

そして、公債・地方債を含む負債総額が将来の住民負担分を表し、税収を含む正味資産総額が過去の住民負担分を表わすため²⁰、表示された負債と正味資産の比較衡量についても、起債制限に因る期間衡平性の達成を査定する対象とすることができる。新地方公会計制度研究会報告書〔2006〕ではこの点に触れて、「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²¹。

したがって、公債の起債制限に因る期間衡平性達成の査定には、「地方債」、「負

債総額」および「正味資産総額」の残高を表示項目に設定することができる。

Ⅳ．期間衡平性の査定をみたす財務諸表の措置

以上により、期間衡平性の査定をみたす表示項目が明らかになった。そこで次に、当該項目を表示する財務諸表体系を措置する。これまでG A S BおよびF A S A Bでは複数の財務諸表が規定され、わが国でも貸借対照表、行政コスト計算書などが規定されているが、期間衡平性を査定するために必要な財務諸表が何であるかを以下で明らかにしていく。

(1) 収入と支出の差額を表示する財務諸表の措置

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、「収入と支出の差額」を表示することで達成される。すなわち、当期の住民負担である税収、上位団体よりの移転収入（これも元は税収）、経常活動収入と、当期の住民享受分（被提供サービスの価額）である財政支出および移転支出の差額計算によって期間衡平性が査定される。総収入超過の場合には当該年度住民からの取り過ぎを表わし、総支出超過の場合には将来住民への負担転嫁分を意味する。そしていずれの場合にも、超過額が将来の住民に転嫁される。収入超過は将来住民が有利になり、支出超過は不利になるため、超過差額の状態によって期間衡平性の査定をみたすことができる。

収入および支出項目の価額計算は、複式簿記を前提にすると、二面性的計算における現金の増減原因として把握できるため、取引の貸借仕訳から、現金増減原因を束ねた計算書に誘導ができる。この計算書において導出される収入と収支の「差額」が、均衡予算に因る期間衡平性達成の査定をみたすものとなる。

ただし、複式簿記計算構造において、発生主義に係る取引を如何に扱うかにつき検討を要する。収入超過による当期の税金負担の妥当性、あるいは支出超過による転嫁負担有無の査定を行うには、現金に特定して増減原因を束ねた収支差額表示の計算書が要請される。住民から徴収される税収は現金であり、支

出も現金によってなされるからである²²。これに対し、複式簿記における財産増減原因をすべて束ねると、この中に予算以外の財産に対する増減原因が入り込む。例えば、減価償却費は、借方に当該費用、貸方に固定資産等の減少価額が仕訳され、借方の減価償却費は財産増減原因の計算書に誘導される。土地受贈益も、借方に土地の増加価額、貸方に現金および土地受贈益が仕訳され、貸方の土地受贈益が財産増減原因の計算書に誘導される。しかし、これらは予算外項目であるため、当該勘定を含めた計算書の差額は予算均衡査定の機能を有しない。予算均衡の達成と期間衡平性の達成とが必要十分条件であるから、当該計算書による期間衡平性の査定は達成できない。

かりに複式簿記とする場合には、現金増減のみを束ねた計算書を設定するために、これを誘導する二面性的計算構造とする必要がある。すなわち、財産増減の原因のうち発生主義の決算項目を捨象したうえで、現金増減原因の計算書を誘導することで²³、均衡予算に因る期間衡平性達成の査定ができる。そして、収支均衡（純資産変動額ゼロ）を基点とすれば、純資産変動額がプラスであれば将来の住民が期間衡平性の点から有利になり、マイナスであれば将来の住民に対する負担転嫁と査定できる。以上において、必要となる財務諸表が現金収支の計算書であることが明らかとなる。

（２）正味財産と負債を表示する財務諸表の措定

前節で述べたとおり、起債制限に因る期間衡平性の査定は、①負債総額そのもの、②過去の住民負担を表す正味資産と将来の住民負担を表す負債との比較衡量、によって達成できる。②については、正味資産と負債の割合によって比較衡量ができ、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方法（正味資産／（正味資産＋負債））でもよい。そして、正味資産および負債は、残高として期末時点で会計主体に留まった諸勘定を構成要素とするから、当該諸勘定は貸借対照表において表示されることになる。

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、多くの企業が有価証券報告書において開示する財務諸表のように前年度の表示があれば、その推移を把握することが可能となる。

V. おわりに

以上により、公会計の第一義的な基本目的を「期間衡平性」に求め、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体系を指定した。考察の結果得られた結論は以下のとおりである。

- ・ アメリカ公会計では「期間衡平性」が最高概念であり、均衡予算および起債制限の「説明責任」を全うするための理論担保として、期間衡平性概念が位置づけられた。
- ・ 均衡予算に因る期間衡平性達成の査定には、予算科目における「収入と支出の差額」を表示項目とすることができる。
- ・ 「収入と支出の差額」を表示する財務諸表として「現金収支の計算書」を指定することができる。
- ・ 公債の起債制限に因る期間衡平性達成の査定には、「地方債」・「負債総額」および「正味資産総額」の残高を表示項目に設定することができる。
- ・ 「地方債」・「負債総額」および「正味資産総額」の残高を表示する財務諸表として「貸借対照表」を指定することができる。

このようにして、期間衡平性の査定は、現金収支の計算書および貸借対照表によって達成するものと結論付けた。ただし、わが国ではこの外に「行政コスト計算書」や「キャッシュフロー計算書」、「正味財産増減計算書」が公会計財務諸表に指定されており、別稿においてこれら財務諸表の要否を考察する。

注

¹ AICPA[1973],p.13.

² 藤井 [2005]、6 頁。

³ 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)。

⁴ 藤井 [2001]、9 頁。

⁵ 藤井 [2001]、10 頁。

⁶ 藤井 [2001]、10 頁。

⁷ このような考え方は、財政学における「足による投票」(voting of the feet)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、現実に特定の地域に居住することで投票者の好みが見される。これらの点は貝塚 [2005]、83-84 頁参照。

⁸ 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)。

⁹ GASB[1987], par. 59.

¹⁰ GASB[1987], par. 81.

¹¹ 藤井 [2005]、9 頁。

¹² 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)として規程され、「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、そうすることによって彼らが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」(Lüder [1996]、3 頁)と考えられている。

¹³ 陳 [2003]、204 頁。

¹⁴ GASB[1999],par.344.

¹⁵ 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。

¹⁶ GASB[1999],par.54.

¹⁷ わが国地方自治法では、現金収支に基づく計算を前提とする。第233条では、普通会計の決算書類を首長に提出するとともに、その要領を住民に公表することを義務付けている。この決算は、自治体の歳入・歳出予算と執行後の実績とを比較するとともに、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ための決算であり、とくに「歳入歳出決算書」によって管理される。当該決算書の表示内容は、自治体予実算の管理単位である「款」・「項」ごとの歳入・歳出予算につき、執行後の実績が対比される。隅田教授によれば、地方自治法の決算は、財務活動成績や財政状態を計算するものではなく、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。そして「歳入歳出計算書」の表示内容そのものが決算を示している（隅田[2001]172頁）。

¹⁸ 貝塚 [2005]、240 頁。

¹⁹ 同書、240-241 頁。

²⁰ 陳 [2003]、207 頁。

²¹ 新地方公会計制度研究会報告書 [2006]、par.57.

²² 収入と支出の差額計算において、未収税金があれば計算の正確性を歪めることになる。対応策として引当金を設定する方法があるが、そのようにしても正確な計算はできない。企業会計における保守主義の原則を援用すれば、未収税金は収入から除外すべきである。

²³ 他に、旧公益法人会計の計算構造のような、一取引二仕訳によって現金増減の相手勘定のみを誘導して束ねる方法があるが、倍の仕訳が発生し計算が複雑となる。また、企業会計のキャッシュフロー計算書のように、直接法もしくは間接法による資金収支計算（売上債権が存在しない公会計では資金と現金は等

価)の方法もあるが、総勘定元帳の勘定記録から誘導して財務書類を作成するという、帳簿組織を前提とした計算構造とならない。

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。

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.

貝塚啓明 [2005]『財政学』東京大学出版会。

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。

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 [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』27号。

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。