

企業会計的手法の再検討 —— 公的部門への進出 ——

川村 基・後藤 次郎

About the Ideal Way of New Corporate Accounting
— Meaning of Expansion to Public-Sector —

Hajime KAWAMURA and Jiro GOTO

ABSTRACT

The majority of contemporary society, except enterprises, or economic production units, are economic consumption units. Enterprises exist as an important production organization body that provides us with articles and services. The economic activities of enterprises are done between stake holders or those who have an interest in the enterprise that are called enterprise composing members. Therefore, the disclosure of financial statements that use double entry bookkeeping to accomplish the corporate accountability is required.

The accounting system for the public sector is also required to change, due to the diversification of the needs of the society and the diversification of the sense of values, etc. Therefore, to reflect the efficiency of the business, account information based on an accrual basis has come to be required.

In this paper, the author analyzes the introduction of the accrual basis and double entry bookkeeping, which are corporate accounting techniques, for the public sector.

KEYWORDS : bookkeeping, financial reporting, basis of recognition, public-sector

1. はじめに

現代社会を構成する単位としては、企業以外的大部分が消費経済単位であり、一方の企業は、物品やサービスを我々に提供する重要な生産組織体として存在する。生産組織体の経済活動は、限りある資源を取得し、有効活用する活動であり、こうした企業の諸活動は、企業構成員と利害関係者との間で行われている。そのため、企業は自らの活動について説明責任を果たすために複式簿記を用いた財務記録情報の開示を行うことになる。

対して、我が国では、国の活動について説明責任を果たせる財務諸表がなかった。それなのに、これまで国を運営してきたのである。ところが近年、公的部門への会計制度について社会が求めるニーズの多様化、価値観の多様化といった環境変化を大きな要因として変化が見られるようになった。それは、公的部門が行う活動の効率性を反映させられるよう

に、発生主義に基づく財務情報の開示が求められるようになったことである。さらに、各種の公的部門の会計が提供する財務情報について共通の方向で変化をおこし、かつ、各種の部門間の比較を行う機会が増えることにより、共通の統一された会計基準の必要性も求められる。共通の会計基準に従った財務情報であることは、情報利用者に情報の比較可能性を高めることに繋がる。

企業会計的手法の導入、いわば企業会計のように発生主義概念と複式簿記をそのまま援用することは、企業会計の諸概念や会計処理によって説明できない公的部門会計特有の課題を浮き彫りにすることができる。本稿では、損益認識基準としての発生主義や活動を記録・表示・計算する簿記がどのような役割を果たすのかを考察することで公的部門への企業会計的手法の導入意義を考えるものである。

2. 会計の役割

2-1 会計と企業

資本主義経済の発展につれて、企業は大規模化してきた。企業が巨額の資本によって営まれることで、企業活動は複雑化することになりそのため秩序ある経営が要請されるようになった。例えば、的確な事業活動の計画とその統制ということが合理的経営に不可欠な要素として求められるようになる。そうした企業の状況に対して、会計が重要な役割を果たすのである。

会計の役割は、次の3つを基本的なものとする。第一に、経済主体（構成員および利害関係者）がその経済活動を合理的・計画的に営むための手段、第二に、経済財を管理または運用することを委ねられた者がこれを所有または支配する者に対してその管理・運用に関する責任つまり受託責任を明らかにするための手段、第三に、経済主体が生産または保有する財をその構成員または利害関係者に分配するための手段である。

これらの役割を果たすためには、簿記の記録計算機能によって整備された各種資料が役立つのである。そのことは、大企業のみならず中小・零細企業さらに国・地方自治体においても秩序ある計算制度が等しく要請されるので、経済主体と簿記とは密接不可分の関係である。資本主義経済の担い手である企業の活動が、活発化すればするほど簿記の必要度はそれに比例してますます高まるのである。

会計が生み出す情報の利用は、会計主体の内部における利用とその外部における利用の2つに分けられる。内部における利用とは、会計主体自らが自己に関する会計情報を経営や管理のために利用することを意味する。ここでの会計情報の関係者は、会計主体の経営者や管理担当者である。一方、外部における利用とは、上記以外の様々な目的で利用されることを意味する。ここでの会計情報の関係者は、出資者、債権者、取引先、投資家、消費者、住民など広範囲の人々である。

上述のような区別は、会計をさらに内部報告会計と外部報告会計という2つの下位領域に区分する。

内部報告会計とは、「会計情報の内部的な利用を念頭において実施される会計」¹である。一般に管理会計（Management Accounting）と呼ばれ、専ら企業の経営や管理のために行われるために、プライベートな会計（Private Accounting）という性格である。他方、外部報告会計とは、「会計情報の外部的な利用を念頭において実施される会計」²である。組織の内部的な経営や管理以外の様々な目的に役立つ会計情報を経営体外部に報告するための会計である。主に、外部からの資本調達のために実施される会計なので、一般に財務会計（Financial Accounting）と呼ばれ、外部報告会計の中心的部分を形成する。

しかし、[外部報告会計＝財務会計]という捉え方は、外部報告会計の新しい発展や拡大の可能性を考える上でも窮屈なものになる。例えば、従業員のための会計、住民のための会計、環境会計、公的部門の社会的責任を明らかにする会計、など様々な新しい会計領域が認識されてきているからである。そうした新しい外部報告会計の分野をさらに発展させるためにも、「すべて財務のための会計に帰着または収斂すると考えることは妥当ではない。」³

財務情報は、経済主体の歴史的記録を行う簿記によって成り立つ。簿記の発生由来は、1）記憶力の有限性、2）責任の明確化である。我々の社会は、自給自足から生産物の交換を行う物々交換の時代へと進展し、そして物々交換が物品貨幣または秤量貨幣⁴を生ぜしめ、その後富を意識する時代へと発展する。しかし、当初、日常の生活が単純で蓄積される富も僅少のためわざわざ記録する必要がなく、未だ記帳の必要性は十分認識されず人間の記憶力で十分処理することができた。

ところが、貨幣による交換が盛んになると分業を伴う結果を生み出し商人が現れた。そして、我々が財貨の所有を意識するようになることで、いわゆる所有財貨および日々の経済活動を記録し、将来の行動に役立たせるように配慮するようになったのである。このようなことから記帳の発生由来を考えれば、当然の結果として簿記の意義が認識できる。

簿記とは、「主として事業においてその事業活動

によって生ずる財産の増減変化を貨幣単位によって記録・計算・整理し、その結果として事業の成果および財政状態を利害関係者に伝達する技法である」⁵といえる。どのような種類の経済主体であっても、その財産変動の内容と結果を数値的に明確に把握しようとする場合、あるいは、それを組織の構成員または第三者に報告する場合に、何らかの方法による簿記をもたなければならない。

2-2 簿記の目的

簿記の目的は、「1）財産変動の事実を正確に記録し、2）財産保全に役立つとともに、3）一定期間における事業活動の成果および一定時点の財政状態を明らかにする。4）かつ、営業成果および財政状態を公告する」⁶ことである。簿記は、このような記録の職能を基本的職能として発生したものであり、簿記における計算の中心をなすものは損益計算である。その計算過程において損益の発生と原因を明らかにすることができる。

簿記における記録・計算・表示はすべて貨幣額によるのであって、例えば、円・トン・ccなどの物量単位ではない。しかし、貨幣額によらなくても記録・計算・表示することはできる。けれど、簿記では記録・計算・表示のすべてについて共通の尺度が必要となるので貨幣額を用いて行うことになる。

記録・計算・表示がなぜ必要であるのか。経済活動が複雑でなくまた回数も少なければ日々の取引を記録することなく、記憶によるものだけで十分である。しかし、取引回数の増加により複雑性が増すために帳簿に記録することが必要となる。

2-3 簿記の種類

どのように簿記が行われるかという観点、すなわち、まず、計算機能から簿記を分類すると単式簿記と複式簿記とに分けられる。単式簿記とは、「財産変動の事実を、原因と結果とを分離して観察し、それぞれ一方的な面のみを記録対象とする」⁷簿記である。「単式簿記は、複式簿記にみられる記録・計算の有機的・組織的関連はみられない。」⁸換言すれば、単式簿記は、『在高計算』のみを行う簿記であ

り、したがって『損益計算』はきわめて不完全にしか行われない簿記」⁹であり複式簿記の省略型とみることができる。

公的部門は、一定の収入を前提としてどのように配分して支出することが最も合理的であるのかを考える。そのため、現金の収入・支出及びその差額である残高を明らかにすることで十分目的を果たすことができる。すなわち、複式簿記に依らなくても単式簿記で十分役割を果たすことができる。その他に単式簿記で十分である理由としては、企業のように利益の獲得を目的としない点に特徴がある。

一方、複式簿記とは、「財産変動の事実を原因と結果の表裏の関係から観察し、それぞれ二面的記録計算を行なう仕組みの簿記」¹⁰であり、「組織体の継続的な経済活動を、フロー(flow)とストック(stock)の両面から測定し伝達するプロセス(過程)」¹¹である。複式簿記は単なる記帳の技術ではないのであるが、この複式とはどのような意味であるのか。

複式とは、『在高計算』と『損益計算』という2つの異なる計算を同時に行うこと」¹²を意味する。複式簿記においては、計算過程の上で常に原因と結果の金額を照合し、記録の正確性を期する。このような仕組みは、自動的検証能力を自ら保有する極めて優れたものである。複雑多岐にわたる事業活動を継続的に営む企業にとっては、自動的検証能力を有する複式簿記の適用は、企業目的の達成のためにも不可欠の計算技法である。

次に、簿記を使用する各種経済組織体の如何から分類すると、営利事業簿記(profit-making business bookkeeping)と非営利事業簿記(non-profit business bookkeeping)に区分される。さらに、この分類は企業簿記と非企業簿記とに区分できる。

1 営利事業簿記

- 1) 商業簿記 (commercial bookkeeping)
- 2) 工業簿記 (industrial bookkeeping)
- 3) 銀行簿記 (bank bookkeeping)
- 4) 農業簿記 (agricultural bookkeeping)
- 5) 倉庫簿記 (warehousing bookkeeping)
- 6) 運送簿記 (transportation bookkeeping)
- 7) 保険簿記 (insurance bookkeeping)

8) その他

2 非営利事業簿記

1) 官庁簿記 (government bookkeeping)

2) 家計簿記 (domestic bookkeeping)

3) その他

2-4 単式簿記と複式簿記

簿記は、[資産－負債＝資本] という恒等関係に立脚して成り立っている。企業会計においては、損益計算を貸借対照表と損益計算書の両方において、しかも相互に有機的な関係をもって行われ、その計算結果も一致する。このような利潤計算方法は、簿記による勘定記録を基に行うこともできるし、財産の実際有高だけを基礎として行うこともできる。だがこの2つの計算方法は、利潤が如何なる原因により生じたものであるのかを明らかにできない。利潤発生の原因を明らかにするためには、継続的な資本の運動記録が必要である。そして、これまで継続的な記録は複式簿記に限られ、単式簿記では利潤の発生原因を分析できないので、損益計算は出来ないと考えられてきた。

しかし、藤田芳夫はこの考え方に疑問を呈している。複式簿記は、収益と費用の2つをそれぞれに属する勘定によって継続的に集計する。けれど、「利潤計算方法としての損益法という概念自体は収益と費用の対応以前に両者の分類集計が継続的記録の上で完了していることを必然的要件とするものではない」¹³と述べ、その根拠として、複式簿記の損益法においても決算整理の必要性を挙げている。結局、財務記録に複式簿記を用いても算出した利潤を非簿記的財産法によって修正しなければならないのであるから、複式簿記は、利潤計算の道具として不完全なものであるといえる。よって、不完全さという点で単式簿記と同じということになる。

単式簿記と複式簿記はどこが異なるのか。簿記は、先ず現金出納簿記から始まったと考えられる。つまり、最も基本的な簿記は単式簿記である。現金出納簿記の本来の狙いは、利潤の計算よりも、むしろ、現金という最も重要な資産を管理することである。出納帳を継続的に記録するのは、1) 管理上、

現金の箇々の増減原因を明らかにする、2) 現金の実際有高と記録上の残高をたえず照合して管理する、3) 箇々の取引についての照合ではなく、締切時点現在の帳簿残高とその時点における実際有高を照合するためである。出納帳の財産管理は、元来現金だけに限定されており、そこには現金以外の物は存在しない。そのため、現金の管理さえ正確に行われていればよいのであって、現金以外の物は、すべてその管理対象から除外される。また、出納帳の個別的な管理も、一定の期間における増減運動の全体に対して発揮されるその期間的・全体的な管理も共にアカウンタビリティの証明を本質としたものである。しかし、債権・債務を含めて将来における現金の増加又は減少になる流れを明らかにすることが必要になる。

複式簿記は、「記帳（帳簿への記入）を必要とするすべての行為および事象について、例外なく二面的記入を行うところの簿記であり、しかも、その二面的記入のルールが機構的・原理的に確固とした基礎の上に形成されているもの」¹⁴である。しかし、この二面的記入ということは、複式簿記の形式的な特徴にすぎない。むしろ、このような形式を通して、財産の正味増減量を二面的に計算するような仕組みになっていることに複式簿記の実質的特徴、その本質が認められるのである。

単式簿記は、上記のような意味での二面的記入のルールをもたない簿記である。したがって、その記入に原理的な仕組みの見られない簿記である。単式簿記の形態で最も単純かつ一般的な現金出納帳だけの記帳では、すべての事象が現金の収入または支出という一面でしか把握・記帳されない。しかし、単式簿記のより複雑な形態では、記帳対象が現金だけではなく債権・債務さらには商品その他の財産にまで拡張される。このような場合には、ある種の事象について二面的記入が行われることがある。けれど、その二面的記入が記帳対象の複数化にとまなう偶然の産物であり、例外なきルールにまで高められた仕組みをもたない限り、すなわち、一部の事象は二面的に記入をするが他の事象は一面的にしか記入されないという事情が存在することになるので、そ

のような簿記は単式簿記であると考えられる。

要するに、複式簿記と単式簿記の違いは、「記帳対象の種類が多いか少ないか」¹⁵、したがって、「記帳手続が複雑かどうかということ自体にあるのではなく、記帳が例外なき二面の記帳のルールによって行われるかどうか、記帳組織がそのような原理的仕組みをもって構成されているかどうか」¹⁶という点にある。

そして、簿記の基本的機能であるアカウンタビリティの観点からみると、「複式簿記は単式簿記が持っている簿記の財産管理機能を、計算と計算の照合という形で一箇の『完成した統一体』(Integrated System)に結晶させ、計算結果に対し極めて強いアカウンタビリティを持たせたもの」¹⁷であり、一方、単式簿記は、発達した形態にあっても複数の財産に対する幾つかの会計記録がそれ自体としては統一化(Integrate)されていないので、単式簿記と複式簿記の相違は自動的検証機能を有するものであるかどうかという点にもある。

3. 認識基準―現金主義、半発生主義、発生主義―

3-1 損益の認識基準

企業会計における損益計算は、単純に一会計期間に得られた収益と同期間中に費やされた費用とを算定し、この両者を比較することで正確な経営成績を反映した期間損益を算出する。企業の期間損益は、一会計期間に発生した収益と費用を分類、整理、集合させることで得られる。そして、その発生源泉別に把握する手段となる収益と費用の認識基準は、次の3つが考えられる。

- 1) 現金主義(cash basis)：回収基準・支出基準
- 2) 半発生主義または義務主義(obligation basis)：実現基準(第二-三-B)・売却基準
- 3) 発生主義(accrual basis)：生産基準・消費基準

現金主義は、信用取引が行われていない経済社会において採られた認識基準である。その後、信用取引が発達するにともない現金の収支だけでは正確な

期間損益の算定が行えなくなってきた。さらに、保有する固定資産の割合の増大によって、現金主義による損益計算が企業の実態に適合しないという事態になった。そこで、この事態を改善するために半発生主義という認識基準が生み出され、さらに、発生主義へと発展する。信用取引の発達とともに費用の発生は現金の支出時点において認識することができるが、さらに、将来現金の支出をもたらしべき義務の発生時点においてもこれを認識することを要求するに至ったのである。

3-2 現金主義

現金主義とは、「収益・費用を現金収支に事実にもとづいてその現金の収入・支出があったときに収益・費用を捉えようとする基準」¹⁸である(ただし、現金の収支すべてが収益・費用となるわけではない)。この利益計算方法について桜井久勝は、「この利益計算が非現実的であることは改めて指摘するまでもない」¹⁹と述べている。その理由として、第一に、「成果と努力の対応づけが適切に行われていない」²⁰ことを挙げ、第二に、「収益の計上時点が不必要に遅らされる」²¹ことを挙げている。企業の経営活動の成果の観点からは、顧客に商品を引渡すことが最も重要な活動であると考え、代金の回収は付随的な活動と捉えているのである。したがって、適切に成果を把握するには、「収益を販売時点で認識することが不可欠である」²²と述べている。

しかし、現金主義は、恣意的判断や主観が介入することなく、それに、未実現収益が計上される余地もまったくない。損益計算の収益・費用の認識を現金の出入という『簡便性』、『確実性』、『確証性』、『安全性』(計上利益に対する資金的裏付けの存在)²³等の点で極めて優れたものである。だが、損益の正しい期間帰属、いいかえると期間損益計算の合理性という点で問題がある。

信用取引を行うと一期間において費やされた経済的価値(費用)とその効果(収益)とが直ちにその期間の支出となり収入となって表れるとは限らない。ただし、「現金主義によるときは、金額的には、もっとも確実な損益計算が可能」²⁴である。長期的

にみると、その計算の結果を後に訂正する必要があるのが普通である。したがって、信用取引が全く行われない場合、あるいは企業の経済規模が未だ小さい場合などは、現金主義を採用しても問題ない。

しかし、今日では信用取引が盛んに行われているので、そこでの損益計算は、現時点の収入・支出だけでなく、過去・未来の収入・支出に基づいて、当期の収益・費用として発生しているものを認識しようとする特徴がある。そこで、現金収支に無関係に、発生の事実にもとづいてその発生した期間に収益・費用を計上する発生主義（第二―A）の考え方が採られることになる。

3-3 半発生主義

現金主義から発生主義に移行する過程として、その中間に半発生主義（義務主義）を考えることができる。半発生主義は、現金主義を基礎としながらも現金主義のもつ欠陥を解決しようとした試みである。

半発生主義では、「単に現金収支をもって損益計上の基礎とするのではなく、これに加えて将来受取られるべき現金収入（つまり売掛金や受取手形、未収金のごとき金銭債権の発生）および将来支払うべき現金支出（つまり買掛金や支払手形ごとき金銭債務の発生）も損益計上の基礎」²⁵とするものである。このように権利義務の発生を損益計算に採り入れることによって、現金による借入を収入であり収益であると同時に将来の支出義務を発生するものであるから費用としてもみることができる。これらは「損益に対して中立的な交換取引」²⁶であると考えられる。また、売掛金や買掛金の発生が将来における収入・支出をもたらすので、収益および費用として計上される理由も明らかとなる。同様に、固定資産の買入れは買入れた時に費用が発生するものとして認識する。財貨の受渡しが収益・費用の発生を認識する基準となる。これによって期間損益計算は現金主義から前進することができる。

しかし、現金主義より前進した半発生主義ではあるけれども、依然として固定資産の使用に伴う費用の発生については、未だ満足な解決が出来ずにいた。債権・債務の発生・消滅や棚卸資産の売買に関

する取引については、半発生主義による会計処理がそのまま期間損益計算に適用されても大きな不合理を生ずることはない。しかしながら、長期間に亘って費用化する資産に関する費用を正確に各期間に配分する方法を採ることは困難である。半発生主義の下では、棚卸資産はもちろん固定資産についても費用の認識は取得法（acquisition method）²⁷・取替法（replacement method）²⁸・廃棄法（retirement method）²⁹などの方法によって行われる。これらは財そのものに関する所有権の変動に基礎をおく費用認識の方法である。長期間の費用配分は減価償却という消費基準、すなわち発生主義による費用認識の基準が採り入れられて初めて正確な費用計算が可能となるのである。

3-4 発生主義

現金主義がもつ欠陥の幾つかは半発生主義によって解決できたが、収益・費用の対応関係については未だ不明瞭な点などの問題が残るので、それらの欠陥を無くするために発達してきた認識基準が発生主義である。

発生主義とは、一期間の収支の有無とは無関係に財貨・用役の消費をもって費用とし財貨・用役の対価の成立において収益を認識するという基本原理である。発生主義における『発生』は、典型的には、未実現であるにもかかわらず、収益・費用および資産・負債が計上される」³⁰ことである。発生主義のもとでは、収益を経営活動の成果と関連する重要な事実が生じた時点で認識する。ここで重要な事実とは、一般に販売取引の成立に伴う商品の引渡しやサービスの提供である。他方、費用も経営活動の過程において収益獲得のために財貨・サービスを消費した時点で認識されることから、現金主義に比べて発生主義の利益が、「当期の経営成績をより適切に測定していることは明らか」³¹であると考えられる。

『企業会計原則』において、「すべての費用及び収益は、その支出及び収入に基づいて計上し、その発生した期間に正しく割当てられるように処理しなければならない」（第二―A）としている。この規定は、収益と費用を発生した期間に計上すること

を要請するものである。しかし、この文言では正しく収益・費用を割当てするための具体的な会計処理方法についてなんら言及していない。

収益は実現主義、費用は発生主義によって認識されるけれども、「発生主義の概念は、それ程明確なものとはいえない」³²のである。なぜならば、発生主義は価値増加の事実と価値減少の事実が発生すれば、収益と費用を認識すると解されているが、単に価値増加の事実が企業内で発生しただけでは、客観性と確実性に欠けるので、収益については、実現主義によって事実が発生してから認識するという制限を設けているからである。

こうした考え方は、発生主義という基本的な原則があり、それを制限する実現主義があることによるけれども、価値増加・価値減少の事実を何に求めるかによって発生主義というものは如何様にも変化する。例えば、価値増加の事実を現金の流入、価値減少の事実を現金の流出にもとめると、これは現金主義となる。これに対して、価値増加の事実を測定可能な状況の存在とすれば、時価上昇の事実をもって収益として認識され、発生主義による収益の認識となる。そして、価値増加の事実を販売にすると実現主義になる。

収益と費用の認識に関して、通常、収益の認識に合わせて費用の認識を行う。収益は客観性・確実性が求められるので比較的確実に把握できる収益を中心に考えたのである。それに、費用収益対応の原則（principle of matching costs with revenues：第二―C）を実現させようとする、費用をもとめてからそれに合う収益を決定するよりも、収益をもとめてからそれに合う費用を決定する方が容易に行えることも考えられる。

正確で確実な期間損益の計算を行うために期間収益は先ず収益となるべき財または役務の提供の時に計上する実現主義の基準による。そして、これに対して既に確定している費用の額からその期の収益のために要した部分を期間費用として計上して、両者を比較計算する。現金の収入・支出に基づいて記帳し、収益・費用の勘定記入の中で当期から控除しなければならない期間外の収益・費用または当期の収

益・費用として計上しなければならないものが発生しているものもある。そこで、発生主義によって当期に属する分と次期に属するものとを整理する。これを収益・費用の見越と繰延という。この収益・費用の見越・繰延には、未収収益（accrued revenue）・前受収益（deferred expense）・前払費用（prepaid expense）・未払費用（accrued expense）がある。

しかし、先に費用を認識しこれに収益が合うように認識することも理論的には十分あり得る。通常、販売の時点で収益を認識しているが、本来、収益は販売の時点において一気に形成されるのではなく、生産活動の過程の中で徐々に形成されていくものと考えべきである。すなわち、生産販売の過程では様々な活動が行われており、これらの諸活動は企業の保有する資源を費やすことで遂行され新たな価値の増殖過程を構成するのである。通説の教えるところは、生産の時をもって収益・費用の発生を認識しない。生産主義否認の論拠は、「もっぱら実践的観点」³³からである。この考えに従うと測定という問題になった時、大きな問題を孕むことになる。

まず、費用の測定に関して、多くの販売費および一般管理費の支出額は短時間で新しい価値の創造に利用されると考えられるのですべて費用として計上し、これを集計すれば費用の把握は出来る。しかし、固定資産への費用の把握やサービスを提供された場合のその効果がその会計年度のみでなく繰延資産になるような場合の費用の把握は容易でない。さらに、これらの費用が生じたことによってもたらされた収益については、推定するしかなくその推定についても多くの困難を伴うことになるからである。

4. 公的部門における財務書類の意義

4-1 財務書類と財務報告

財務書類とは、一会計期間の運営活動を包括的にコンパクトに表したものであり、財政状態の情報を開示する手段として不可欠なものである。そのため、国・地方自治体においても財務書類の作成が要請される。

公的部門の財務書類の作成目的は、1) 財務報告

利用者による公的部門の説明責任の遂行状況の評価に資すること、2) 財務報告利用者の合理的な意思決定に役立つことである。公的部門は、民間企業と同じように資源を経済的、効率的に使用し、そして住民ニーズに沿った効果的なサービスを継続的に提供することを目的とするが、企業と大きく異なり福祉の増進を図るという目的も有している。そのため、公的部門の業績は、民間企業のように利益のみで計ることはできない。公的部門の運営評価を測定・評価するためには、現在のサービスを継続的に提供することが可能であるか否かの判断に資するための財政状態や当期の支出・費用を賄うのに十分な収入・収益があったか否かの情報が必要となる。

したがって、説明責任と意思決定に役立つ情報を提供するために、非財務情報と財務情報の2つの情報を開示する必要がある。ここでの財務報告利用者には、財務報告主体自身も含まれており、自ら作成する財務報告を利用することで運営管理目的が有効かつ十分に実施される。その際に、企業会計の手法である発生主義に基づく財務報告を行う事で、組織運営の全体像を多角的に捉える事ができる。つまり、発生主義を採用することで、広い範囲を管理対象、インフラ・人的資源等までも測定できるので、財務報告主体がその管理する経営資源についての情報を十分に把握して、開示することができる。特に、業績評価という面では、単式簿記・現金主義に基づき作成される財務情報は、十分な情報を提供できない。

また、公的部門は、企業と同じく自らの運営について説明して責任を明らかにする義務を有している。そのため、公的部門がアカウントビリティを果たすために会計情報を開示することになる。アカウントビリティとは「自らの行動を説明する義務があること、自らの行動を正当化する義務があること」³⁴である。公的部門が負うアカウントビリティは、企業が負うアカウントビリティよりも重いものと考えられるので、特にパブリック・アカウントビリティと呼ぶ。

公的部門の存在理由は、市場での完全競争が達成されたとしてもパレート最適が達成されない状態、

すなわち市場の失敗に依拠する。そして、公的部門の存在意義は、営利企業に担わせることが経済資源の最有効利用にならない社会的サービスの提供にある。そのため、会計情報の一般化に伴い組織の存在意義や事業内容、財政状況を判断するために事業の効率性を反映した情報が重要となる。しかし、公的部門に利益という尺度は考えにくく、しかも、公的部門の負う責任が広範囲に及ぶので、非財務情報も含んだ情報開示が求められることになる。

これまでに作成された財務書類は、過去の決算統計から作成されるので特にインフラ資産の内訳明細がなく、『取得原価』に基づいて貸借対照表への計上が行われており³⁵、情報開示の目的に適合するとしても、「インフラ資産を含めた時価による資産情報などの現在の財政状態が分からない」³⁶ために、運営管理目的に活用する場合の検討課題と考えられてきた。つまり、「取得原価に基づいて統計的に作成された貸借対照表を公表することは、『何のために貸借対照表を作成したのか』という疑問には答えられない」³⁷のである。したがって、作成された財務書類に基づいた公的部門の財政改革の方途が鮮明に、しかも具体的に示されてこそ、初めて財務情報利用者は財務書類を作成した有効性について理解できるようになる。しかし、どのようにそれを利用するのか分からないことが多く、国民一人一人の理解がまだ足りていない現状である。さらに、「形ばかり発生主義的な書類を作ったとしても、魂がこもっておらず、有効に機能していない」³⁸とか、「自治体の財政担当者の本音の部分では財政分析への活用ができないことは本能的にわかっている」³⁹と述べる者もいる。

しかし、従来の財務報告にはなかったストックに関する情報が統計的手法によるものとはいえ財務書類上で提示されるということは、公的部門の情報開示において各段の進歩といえる。これまで開示されてこなかった情報を我々と共有して現況を直視することで、新たな活路を見出すことができるようになるので進めるべきである。

4-2 財務記録

財務書類の多くは単式簿記によって記録をされてきたが、このことは、1) 重点が予算制度に置かれていること、2) 決算が議会の認定で済むこと、3) 財政状態の開示というインセンティブがなかったことに関係する。予算との対比としての決算の計算が目的であり、この場合、歳出において財を受取行政サービスに投下することは企業と同じ流れであるが、投下量を超える貨幣回収が要請されない。歳入は、一方的な価値流入である。したがって、歳入・歳出に非等価交換が存在しないので一方的価値流動を金額で表すだけになる。仮に等価交換が行われたとしても、基本的に現金決済であるために、二面的計算における一方は必ず現金の増減となる。なので、歳入・歳出予算を仮に複式簿記としても、必ず片側が現金勘定で記録されるので、単式簿記と同じ記入になる。そのため、簡易な計算システムとして単式簿記が採用されるのである。

さらに、発生主義が確立されなかった事由は、公的部門の運営努力に対する成果が因果関係をもって反映されないことにありと考えられる。成果を気にすることなく運営するという前提であれば、費用の期間配分を要さず単に貨幣支出の事実のみを記録するだけに留まる。この結果、期間衡平性の査定に必要な情報の欠如が生じることになる。期間衡平性は、公的部門の責任の重要な一部であり、行政運営の基礎である。現金主義による記録では、期間衡平性の査定に必要な情報が提供されないという不具合が生じるのである。

しかし、現金主義は詳細な会計知識を要しない点で、財務情報利用者の理解可能性が高く、また、財務情報作成者にとっては、現金主義による情報収集は容易なものであり、その作成・提供コストは低く抑えられる。そして、現金主義は、現金の収支という客観的な事実により会計記録を行うので、見積や判断が介入せず、客観性・確実性・検証可能性に優れている。

けれど、現金主義では、「①全ての資産情報を提供しないこと、②全ての負債情報を提供しないこと、および、その結果として③財政情報を適切に評

価する基礎を提供しないことが挙げられる。さらに、報告期間の④活動コストを示さないこと、そのため、行動活動の⑤経済性、効率性、有効性の評価の基礎を提供しないこと、⑥財務業績(financial performance)を適切に示さない」⁴⁰といった限界が挙げられる。だが、現行の議会承認を受け、その結果を決算として議会の認定を付すという制度であるならば、単式簿記でも合理性を有する仕組みである。しかも、会計年度独立の原則(財政法第12条)に従った運営が行われたことを歳入・歳出決算において、期間収支の均衡状況により金額計算次元で報告することになる。このような状況ならば、単式簿記・現金主義であっても問題ない。

企業は、利益獲得のために貨幣投下を行い投下量を上回る貨幣の回収を目指す。この上回る貨幣量を把握するために複式簿記による二面的計算が有効なのである。一方、公的部門は、国民に対する対価を伴わない財・サービスの提供を行うことを目的としている。このことを価値の流れで追うと、財の購入に対しては企業と同じく二面性が存在している。しかし、財・サービスの提供には一面的価値移動しか見られないので、会計主体の努力と成果に直接的な関係が存在しない。したがって、複式簿記による貨幣差額を計算するという要請が生じないのである。ここでの会計の目的は、「適正で持続的な公的サービスの提供とそのための必要な財務構造がいかにあるべきか」⁴¹ということである。そのため、企業会計のように期間損益計算に必要な取得原価に固執するということにならない。

財務情報の開示という面が強調される昨今においては、必然的に複式簿記による記帳を行わざるを得なくなる。そこで、このような現金主義の限界を克服するためのものとして発生主義を採用しようとする動きが盛んになった。発生主義に基づく財務報告の作成・報告のメリットは、1) 財務報告の外部利用者がアカウンタビリティを評価し、意思決定を行ううえで有用な情報を提供できる、2) 内部利用者がより良いマネジメントを行うための意思決定に有用な情報を提供できる、ことにある。発生主義に基づく会計情報の提供を行わなければ、財政状態の実

態、収益・費用の発生状況、経済性、効率性に関する業績評価等、を明らかにすることは難しいと考えられたのである。

そこで、すべての保有財産を把握するために、すべての財産を掲載した財産目録を作成するとこの財産目録は、作成コスト面だけでなく、「そのような情報に果たしてどのような意味があるのか」⁴²という点で問題になる。

複式簿記の導入は、転記および集計という機械的な手続の際に誤謬の可能性がある手書き簿記には必要である。しかし、現在のコンピュータ会計には不可欠ではない。なぜならば、「複式簿記の検証能力は、記録と事実の検証ではなく、あくまでも記録と記録の検証にすぎない」⁴³からである。複式簿記では資金の動きと資産・負債の動きが同時に記録される。現金主義では現金の動きだけを表したものになるので、資産台帳の動き（取得、売却）と単式簿記による記録が連動することがない。

これまで複式簿記を採用してこなかった分野において、財務情報がどのような意思決定に役立つ情報となるかを明確に導き出すことは困難である。当然、非財務情報を含む統計データであっても意思決定に役立つ。そして、企業と公的部門では経営のあり方、目的に相違がみられるので、その経営にあった会計制度にするべきであり、企業会計と会計制度を違えても問題はない。公的部門の財務報告に求められる情報は、財政状態とその変化、長期的観点からの資金収支状況といった多岐に及ぶことになる。また、単に損益把握などという観点から離れた公的部門における活動のサービス・コスト、効率性および有効性が中心課題となるのである。

5. おわりに

企業会計的手法としての発生主義・複式簿記をそのまま公的部門へ持ち込むことは、企業会計の諸概念や会計処理によって説明できない公的部門特有の課題を浮き彫りにすることができると考え、企業会計における発生主義・複式簿記がどのような役割を果たしているのかを再検討してきた。

会計の役割は、1) 経済活動を合理的・計画的に営むための手段、2) 受託責任を明らかにするための手段、3) 生産または保有する財を分配するための手段である。これらの役割を果たすためには、簿記の記録計算機能によって整備された各種資料が役立つのである。そして、どのような種類の経済主体であってもその財産変動の内容と結果を数値的に明確に把握しようとする場合、あるいは、それを組織の構成員または第三者に報告する場合に、何らかの方法による簿記をもたなければならない。

公的部門における簿記は、すべてを貨幣額の尺度で表すことはなく、すなわち、非財務情報をも含んだ情報を提供するべきである。そして、簿記の形態はこれまで通り、単式簿記を採ったままでよいと考えられる。単式簿記においても、記帳対象が現金だけではなく債権・債務さらには商品その他の財産にまで拡張できるので、ある種の事象について複式簿記のように二面的記入を行うことが出来るからである。しかも、単式簿記は、利潤の計算よりも、むしろ現金という最も重要な資産を管理することに適しているからである。

たしかに、複式簿記は資産の動きと資産台帳が連動するので、もしも両者が一致していなければ、どちらかが間違っていることがわかり、しかも、その二面的記入のルールが機構的・原理的に確固とした基礎の上に形成されているので、相互検証機能を有することが複式簿記の効用として強調される。

しかし、現金主義は現金の出入というきわめて確実性、損益計算の簡便性、確証性、安全性等の点で優れたものである。それに公的部門は、民間企業ほど利益を重視されないことから、損益計上に恣意的判断や主観が介入しない現金主義を採用することに大きな問題はみられない。ただし、損益の正しい期間帰属、いいかえると期間損益計算の合理性という点で問題がある。さらに、期間衡平性の査定に必要な情報の欠如が生じる。

公的部門は住民に対して福祉の維持、増大を目的としているので、利益という単一の尺度では評価できない。また、発生主義に基づく財務情報が、開示するために発生主義を採用することだけを主たる動

機とすようになっており、開示さえできれば目的が達成されたと捉えられている感がある。発生主義はあくまでも測定の手段、運営の道具に過ぎないことを認識しておかなければならない。

公的部門会計は、適正で持続的な公的サービスの提供とそのために必要な財務構造が如何にあるべきかということを扱う会計学の一分野である。したがって、情報開示目的または公的部門の管理目的に合った形で公的部門特有の会計基準を考えることができるのであれば、公的部門への企業会計の手法の導入意義があると考えられる。

註

- 1 石川哲郎 2007『財務会計論【基礎編】』税務経理協会 p.12.
- 2 同上。
- 3 上掲 p.14.
- 4 受渡しの際、品位・重量の鑑定や秤量を必要とする貨幣。品位の一定しない貨幣や偽造貨幣が流通していた時代は、鑑定と秤量を経て初めて貨幣の受渡しが行われた。
- 5 佐藤勘助 大堺利実 1976『精説簿記原理（改訂版）』同文館出版 p.6.
- 6 上掲 p.8.
- 7 上掲 p.9.
- 8 寫村剛雄 古谷允寿 1976『基本簿記通論【改訂版】』白桃書房 p.8.
- 9 上掲 p.7.
- 10 佐藤勘助 大堺利実 1976『精説簿記原理（改訂版）』同文館出版 p.9.
- 11 下物武司 島崎規子 石田九州男 1991『複式簿記の理論と演習』中央経済社 p.4.
- 12 寫村剛雄 古谷允寿 1976『基本簿記通論【改訂版】』白桃書房 p.7.
- 13 藤田芳夫 1965「単式簿記と複式簿記：簿記の財産管理機能と損益計算機能」『商学討究』第16巻第1号小樽商科大学経済研究所 pp.23-24.
- 14 安平昭二 1978『簿記要論』同文館出版 p.3.
- 15 上掲 p.4.
- 16 同上。
- 17 藤田芳夫 1965「単式簿記と複式簿記：簿記の財産管理機能と損益計算機能」『商学討究』第16巻第1号小樽商科大学経済研究所 p.38.
- 18 下物武司 島崎規子 石田九州男 1991『複式簿記の理論と演習』中央経済社 p.217.
- 19 桜井久勝 2006『財務会計講義<第7版>』中央経済社 p.75.
- 20 同上。
- 21 同上。
- 22 同上。
- 23 新井清光 1998『新版財務会計論<第4版>』中央経済社 p.182.
- 24 阪本安一 1973『現代財務諸表会計』中央経済社 p.14.
- 25 新井清光 1998『新版財務会計論<第4版>』中央経済社 p.182.
- 26 阪本安一 1984『新講財務諸表論<全訂版>』中央経済社 p.78.
- 27 取得法とは、費用財を取得した時点基準として費用の発生を認識し計上する方法である。
- 28 取替法とは、費用財に関する費用の発生を、その取替のための廃棄更新時において認識する方法である。その計上する費用額は、廃棄された財の実際原価ではなく、更新のために取得された財の対価である。
- 29 廃棄法とは、費用財を取得した時点あるいは消費の途中においては費用を認識せず、それを廃棄した時点において初めて全面的に費用の発生を認識し計上する方法である。
- 30 木村重義 1955「発生主義会計」『企業会計』第7巻第6号中央経済社 p.113.
- 31 桜井久勝 2006『財務会計講義<第7版>』中央経済社 p.77.
- 32 清水茂良 1998「発生主義概念の整理」『松山大学論集』第10巻第1号松山大学総合研究所 p.63.
- 33 根箭重男 1957「発生主義の再吟味―現金主義への接近―」『企業会計』第9巻第11号中央経済社 p.123.
- 34 鈴木豊 兼村高文 2010『公会計講義』税務経理協会 p.49.
- 35 太田昭和監査法人編 1999『公会計における貸借対照表の作り方―貸借対照表作成の理論と実務―』大蔵財務協会 p.4.
- 36 同上。
- 37 同上。
- 38 石井和敏 2011「東京都・大阪府主催公会計制度改革シンポジウム『複式簿記・発生主義会計による自治体経営改革』報告」『会計・監査ジャーナル』第23巻第2号第一法規 p.54.
- 39 小西砂千夫 2012『公会計改革の財政学』日本評論社 p.10.
- 40 石田晴美 2006『地方自治体会計改革論』森山書店 p.21.
- 41 太田昭和監査法人編 1999『公会計における貸借対照表の作り方―貸借対照表作成の理論と実務―』大蔵財務協会 p.5.
- 42 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』第32号会計検査院 p. 13.
43 上掲 p. 14.

参考文献

新井清光 1998『新版財務会計論〈第4版〉』中央経済社
石川哲郎 2007『財務会計論【基礎編】』税務経理協会
石田晴美 2006『地方自治体会計改革論』森山書店
小西砂千夫 2012『公会計改革の財政学』日本評論社
阪本安一 1973『現代財務諸表会計』中央経済社
阪本安一 1984『新講財務諸表論〈全訂版〉』中央経済社
桜井久勝 2006『財務会計講義〈第7版〉』中央経済社
佐藤勘助 大堀利実 1976『精説簿記原理（改訂版）』
同文館
畠村剛雄 古谷允寿 1976『基本簿記通論【改訂版】』
白桃書房
下物武司 島崎規子 石田九州男 1991『複式簿記の理
論と演習』中央経済社
鈴木豊 兼村高文 2010『公会計講義』税務経理協会
宮本幸平 2007『公会計複式簿記の計算構造』中央経済
社
安平昭二 1978『簿記要論』同文館出版
太田昭和監査法人編 1999『公会計における貸借対照表
の作り方―貸借対照表作成の理論と実務―』大蔵財
務協会
石井和敏 2011「東京都・大阪府主催公会計制度改革シ
ンポジウム『複式簿記・発生主義会計による自治体
経営改革』報告」『会計・監査ジャーナル』第23巻第

2号 第一法規
木村重義 1955「発生主義会計」『企業会計』第7巻第
6号 中央経済社
木村重義 1963「損益計算の発展」『企業会計』第15巻
第5号 中央経済社
倉田三郎 1992「単式簿記の特徴と複式簿記の本質」『松
山大学論集』第4巻第3号 松山大学学術研究会
齋藤真哉 2011「非営利組織体会計の現状と課題」『会
計』第179巻第4号 森山書店
清水茂良 1992「発生主義再考」『松山大学論集』第4
巻第3号 松山大学学術研究会
清水茂良 1998「発生主義概念の整理」『松山大学論集』
第10巻第1号 松山大学学術研究会
清水涼子 2011「浸透する新公会計制度と今後の課題」
『会計・監査ジャーナル』第23巻第1号 第一法規
根箭重男 1957「発生主義の再吟味―現金主義への接
近―」『企業会計』第9巻第11号 中央経済社
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』第32号 会計検査院
藤田芳夫 1965「単式簿記と複式簿記：簿記の財産管理
機能と損益計算機能」『商学討究』第16巻第1号 小
樽商科大学経済研究所
益子久幸 2006「複式簿記と地方公会計制度の改革」『総
合政策論集』第5巻第1号 東北文化学園大学
山田康裕 2005「公会計における財務報告の目的とその
問題点」『会計検査研究』第32号 会計検査院
公認会計士協会 2003「公会計原則（試案）」『公会計委
員会研究報告第7号』