

〈論文〉

## 我が国公会計改革の方向について

臼井邦彦

On the Direction of the Accounting Reform in the Japanese Public Sector

By Kunihiko Usui

### Abstract

By disclosure of the financial information connected with the stock and flow and the financial information of the full cost for the public administration, in order to achieve the efficiency (the so-called cheap government) and comparability, the accounting reforms are going on in the central and local government in Japan. The main means is the change from the single-entry bookkeeping to the double-entry bookkeeping, the switch the cash-basis accounting to the accrual-basis accounting, the making out the financial statements according to the financial statements provided to the stockholder by the private enterprise, that is to say, Balance Sheet, Administrative Cost Statement, Cash-flow Statement. However, in order to achieve the above purposes, we may not need to carry out the shift to the double-entry bookkeeping and the accrual-basis accounting.

### はじめに

近年における我が国公会計改革の出発点は、1999（平成11）年の経済戦略会議において、公会計の企業会計化が公共部門の縮小化に必要な手段の1つであるとする最終答申に求めることができる。「答申」による公会計改革の内容は、統一的な企業会計方式に基づく財務諸表の作成、複式簿記と発生主義会計の導入、比較可能性の確保であり、おおむねこの方向で改革が進められている。

本論文の目的は、まず我が国公会計改革の目的を明らかにし、租税の取り扱い方に関する考え方を検討し、民間企業と公共部門の相違点に基づき、現在における公会計の企業会計化への方向に疑問を呈することである。

## I. 改革の契機

わが国政府案によると、2006（平成18）年度の一般会計歳入歳出額は79兆6,860億円であり、前年度の当初予算82兆1,829億円に比べ、1998（平成10）年度以降8年ぶりとなる70兆円台を達成したが、公債金収入以外の歳入49兆7,130億円から国債費以外の歳出60兆9,244億円を差引いた基礎的財政収支は、前年度の15兆9,478億円の赤字に比べて4兆7,363億円少ないものの、11兆2,114億円の赤字である<sup>1)</sup>。また公債発行額は前年度の34兆3,900億円（公債依存度41.8%）に比べ、29兆9,730億円（公債依存度37.6%）と、2001（平成13）年度以降5年ぶりとなる公債発行額30兆円台を下回る水準を達成し、2002（平成14）年度以降4年ぶりとなる公債依存度30%台の水準に復帰したものの、2006（平成18）年度末の国と地方の長期債務残高は775兆円（対GDP比150.8%）程度と見込まれ、依然として厳しい財政状況が続いている<sup>2)</sup>。

わが国の一般会計歳入歳出額がはじめて80兆円台を超え<sup>3)</sup>、公債依存度がはじめて30%を超え<sup>4)</sup>、国と地方を合わせた長期債務残高がはじめて600兆円台を超えたのは<sup>5)</sup>、1999（平成11）のことであった。当時、バブル崩壊後の長期的な景気停滞と危機的な財政状況に下で組織された経済戦略会議（樋口廣太郎会長）は、1999（平成11）2月に「日本経済再生への戦略」を答申した<sup>6)</sup>。

「答申」は序文において、規制・保護体質、護送船団方式が示す、平等・公平を過度に重視する日本型社会システムが、公的部門の肥大化、非効率化、資源配分の歪みをもたらしており、そのために公的部門の抜本的改革と、市場原理を通じたあらゆる生産要素の民間による有効利用と最適配分を実現させる新しいシステムの構築の必要性を説いた<sup>7)</sup>。日本経済の再生に必要不可欠な基本戦略は、公務員制度改革、規制撤廃・各種制度改革の推進、公会計制度の改善、財政投融资の抜本改革により、肥大化・非効率化した公的部門のスリム化・効率化を実現することであると指摘した上で<sup>8)</sup>、財政の持続可能性の回復に向けて、①10年程度でのプライマリーバランスの均衡化の実現、②徹底した歳出削減とアウトソーシングによる政府規模の大幅な縮小、③公有財産の可能な限りの売却・有効活用化、④直間比率の是正や消費税率の引き上げ、⑤5年間の中期経済・見通しの毎年公表による持続可能な財政運営の担保、という5つの提言をしている<sup>9)</sup>。

「公会計制度の改善」について、「答申」は、公的部門の効率化・スリム化の前提と事後的な政策評価を行うために、①国・地方公共団体の財務状況の国民への明瞭な開示のために企業会計原則を基本的に踏襲した財務諸表の導入、②複式簿記による貸借対照表の導入及び経常的収支と資本的収支の区分、③公的部門全体の財務状況把握のための連結決算の作成、④現金主義から発生主義への移行、⑤地方自治体間の比較・評価のために全国統一基準に基づく財務諸表の作成・公表、⑥決算に対する外部監査の導入と情報開示、という6つの方向を基本として会計制度等の抜本的改革と会計財務情報基盤の整備の必要性を説いた<sup>10)</sup>。

2006（平成18）年1月に経済財政諮問会議が発表した「構造改革と経済財政の中期展望—2005年

度改定」も、10年間で政府資産の対名目GDP比を半減させ、今後5年間で国家公務員の5%（地方公民は4.6%）以上純減等の歳出削減により税負担増を極小化する「小さくて効率的な政府」原則、経済活力と財政健全化の両立を図る活力原則、改革の選択肢や将来の見通し等を国民に提示しながら検討する透明性原則の3つの原則を掲げており、公会計に関しては特に「小さくて効率的な政府」原則が1999（平成11）年2月の経済戦略会議の答申で掲げられた上記6つの公会計改革の方向を踏襲しているものと思われる<sup>11)</sup>。

その後、わが国公共部門において、上記の方向に沿った改革が次々に実施されていることから、1999（平成11）年2月の経済戦略会議の答申が、近年におけるわが国公会計改革のきっかけを与えたといえるだろう。

## Ⅱ. 改革の内容

わが国公会計は1890（明治23）年以降、ドイツ官房学のカメラル簿記による単式簿記と現金主義による収支の期間帰属決定方法が採用されているために、①資産・負債のストック情報の不十分性、②公共部門全体の財務情報の欠如、③フローとストックの財務情報の連動性の欠如、④期間別・事業別のフルコストやライフサイクルコスト情報の欠如、⑤事業別費用便益情報の欠如による予算執行の非効率化、⑥アカウンタビリテイの欠如という欠点を有していた<sup>12)</sup>。

それゆえ、改革の具体的内容は、フロー情報とストック情報を連動させた企業会計方式に基づく（連結）財務諸表の作成、発生主義会計と複式簿記の導入、地方公共団体間の比較可能性の確保のための統一的な会計処理基準の適用の3つに整理することができる。

欧米先進諸国を見ると、OECD加盟29カ国のうち少なくとも14カ国はすでに発生主義会計と複式簿記を導入しているが、測定の焦点、決算財務諸表の種類と様式、資産の評価方法には統一性が無い<sup>13)</sup>。

### 1. 企業会計方式に基づく統一的基準による財務諸表の作成

経済戦略会議の答申が公表された翌年の2000（平成12）年3月、総務省（旧自治省）は、地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会による各地方公共団体の貸借対照表の作成指針<sup>14)</sup>、2001（平成13）年3月に同調査研究会による各地方公共団体の行政コスト計算書の作成指針<sup>15)</sup>、2005（平成17）年6月に地方公共団体間で比較可能な財務情報の開示指針<sup>16)</sup>、2005（平成17）年9月に各地方公共団体の連結貸借対照表の試案<sup>17)</sup>をそれぞれ作成し公表した。現在、総務省が各地方公共団体に要求する財務諸表は、①普通会計のストック状態を示す「貸借対照表」、②企業会計の損益計算書に相当するフロー情報の「行政コスト計算書」、③公社や第三セクター等を含めた「連結貸借対照表」の3つであるが、現在のところ、複式簿記と発生主義を要求していない。2003（平成15）年度について見ると、普通会計の貸借対照表は47都道府県と2,544市区町村のうち、普通会計

の貸借対照表は47都道府県の全て（100%）と1,443市区町村（56.7%）が作成していたが、行政コスト計算書は45都道府県と833市区町村（32.7%）が作成していたにすぎず、連結貸借対照表の基礎となる各地方公共団体全体の貸借対照表は31都道府県（66.0%）と283市区町村（11.1%）が作成していたにすぎなかった<sup>18)</sup>。これらの地方公共団体について、2000（平成12）年と2001（平成13）年に総務省が公表した作成指針（総務省方式）に準拠して作成しているか否かに基づき、分類すると次の第1表と第2表のようになる。

第1表 都道府県における財務諸表の作成状況[2003(平成15)年度版]

項目	普通会計の貸借対照表	行政コスト計算書	全体の貸借対照表
総務省方式	38	38	24
独自方式	5	4	5
両方式	2	1	1
作成中・作成予定	2	2	1
作成していない	0	2	16
合計	47	47	47

総務省、「地方公共団体のバランスシート等の作成状況」、2005(平成17)年6月、2-3頁の表より筆者が加筆修正して作成

第2表 市区町村における財務諸表の作成状況[2003(平成15)年度版]

項目	普通会計の貸借対照表	行政コスト計算書	全体の貸借対照表
総務省方式	1,202	610	177
独自方式	25	26	18
両方式	16	13	4
作成中・作成予定	200	184	84
作成していない	1,101	1,711	2,261
合計	2,544	2,544	2,544

総務省、「地方公共団体のバランスシート等の作成状況」、2005(平成17)年6月、2-3頁の表より筆者が加筆修正して作成

第1表と第2表より、都道府県の場合は90%以上が何らかの形で貸借対照表と行政コスト計算書を、63.8%が全体の貸借対照表をすでに作成しているのに対して、市区町村でこれらの財務諸表を作成しているのは、貸借対照表が1,243団体（48.9%）、行政コスト計算書が649団体（25.5%）、全体の貸借対照表が199団体（7.8%）にすぎない。ただし、市区町村のうち13の政令指定都市について見ると、貸借対照表と行政コスト計算書については13団体全てが作成し、全体の貸借対照表については12団体が作成しており、市区、町村と規模が小さくなるにつれて、これらの数値が小さくなる。

したがって、これらの財務諸表は、地方公共団体の規模が小さくなるにつれて、また貸借対照表、行政コスト、全体の貸借対照表の順に、作成が困難であることが分かる。また地方公共団体の中に総務省方式ではなく独自の方式を採用している団体があることは、例えその方法がどれほど望ましいとしても、各地方公共団体間の比較可能性確保の観点から望ましくない。例えば東京都は、危機的な財政状況を克服するために、2001（平成13）年5月に「機能するバランスシート」<sup>19)</sup>、2005（平成17）年8月に東京都独自の公会計基準に関する「東京都の新たな公会計制度」<sup>20)</sup>、2006（平成18）年2月に「自治体会計の新しい報告書〈論点整理〉」<sup>21)</sup>を公表し、企業会計方式に準じた独自の方式のみによる貸借対照表、行政コスト計算書、キャッシュフロー計算書の作成を試みており、2006（平成18）年4月からは複式簿記への移行を予定しているが、規模の小さな地方公共団体の状況等を考慮して、総務省方式も作成するべきであろう。

一方、財務省は、2003（平成15）年6月に「公会計に関する基本的考え方」を公表し<sup>22)</sup>、2004（平成16）年6月に作成基準も明示した「省庁別財務書類の作成について」を公表した<sup>23)</sup>。「省庁別財務書類の作成について」によれば、省庁別財務書類の体系は、①各省庁のストック情報を示す「貸借対照表」、②フロー情報のうちコストのみを示す「業務費用計算書」、③租税等の財政収入または各省庁の財源割り当て分を示す貸借対照表の正味資産の明細である「資産・負債差額増減計算書」、④企業会計のキャッシュフロー計算書に相当する「区分別収支計算書」および⑤「付属明細書」の5つである。

総務省方式と財務省方式には、主として、キャッシュフロー計算書を作成するか否か、租税等の財政収入を行政コスト計算書の収入として算入し、貸借対照表の自己資本に相当する正味資産には収入からコストを差引いた差額のみを計上するか、それらの収入を業務費用計算書に計上せずに貸借対照表の自己資本に相当する資産・負債差額の増加項目として処理するかの違いがある。しかし、国と地方公共団体を連結するためには、同じ基準で作成するべきであると思われる。また公共部門が企業会計方式に基づいて財務諸表を作成することは、民間企業との比較可能性を考えるのでなければ、比較可能性に関する限り、必然的でないように思われる。

## 2. 複式簿記と発生主義会計の導入

International Federation of Accountants (IFAC) の公共部門委員会によると、2000（平成12）年5月の時点で政府会計に複式簿記と発生主義会計を導入している国は、英国、米国、オーストラリア、カナダ、フィンランド、フランス、ドイツ、アイスランド、イタリア、マレーシア、ニュージーランド、スウェーデン、スイス、タンザニアの合計14カ国にのぼる<sup>24)</sup>。わが国では総務省方式も財務省方式も発生主義をとりいれているが、複式簿記はまだ取り入れていない。

ここで複式簿記とは、企業等の経済主体の経済活動を、貨幣測定可能な資産、負債、資本、費用、収益の5つのカテゴリーに分類し、その企業の1つの取引を同時に2つの側面から把握し、それにより貸借平均の原理という自己検証機能を果たす取引記録法である。かかる複式簿記が全ての非貨

幣性資産・負債を把握するのは把握自体が目的ではなく、「原因記録の中から損益計算に係わる金額を抽出して、その差額としての損益計算を行うため」<sup>25)</sup>であり、企業会計はこの目的を果たすために複式簿記を採用して相互に連結した財務諸表を導出していたのである<sup>26)</sup>。それゆえ、原俊雄氏は、公共部門のように「損益計算の不要な経済単位に形式的な複式記入を導入することは可能であるとしても…(中略)…状況報告の役割をそれほど期待できない調整表を生み出すだけではなからうか」<sup>27)</sup>と主張している。

次に、発生主義とは、「現金の収支をもって費用および収益を認識し計上する現金主義に対して、財の経済価値の費消によって費用を認識し、財の経済価値の創造(増殖)によって収益を認識し計上することを要求する基準」であり、費用の発生は財の価値の減耗の事実を直接把握できる場合にこれに関連させて費用を計上する対象関連の発生と期間を媒介として財貨の費消を認識できる期間関連の発生に区分され、収益の認識については実現主義により認識される<sup>28)</sup>。これは企業会計における発生主義の典型的な説明である。それでは、公会計における発生主義とはいかなるものであろうか。原俊雄氏によると、「発生主義会計は、単に現金主義会計と対比する意味で使用される用語であり、非営利組織体を含む企業会計においては業績に指標たる利益、公会計においては何らかの活動成果を測定するためのキャッシュフローの期間配分計算の体系」<sup>29)</sup>である。

何らかの活動成果として、公共部門にはどのような指標が存在するだろうか。ここで1999(平成11)年2月の経済戦略会議の答申が肥大化した公共部門のスリム化・効率化を日本経済再生の条件としていたことを思い出してみよう。国家財政と異なり、地方公共団体の役割は資源の最適配分のみであるが、地域間競争にさらされているという独特の特徴をもつ。もしコスト以外の条件が等しいという仮定の下で地域間競争が激化するならば、究極的に各地方公共団体の公共サービスは均一化するはずである。その場合、効率性は、その地方公共団体がどれほど少ない投入量で均一の公共サービスを産出したかという生産の効率性ということになる。すなわち、行政コストをどれほど減少させたか、どれほど総コストを減少させたかが、活動の成果の指標となりえるのではないだろうか。

### Ⅲ. 租税の持分説と収益説

#### 1. 租税の持分説と収益説

上述したように、総務省方式は租税収入を行政コスト計算書上の収入(収益)に計上し、コストとの差額を貸借対照表の正味資産の部に計上するが、財務省方式は租税収入を業務費用計算書に計上せず、企業会計における剰余金計算書ともいべき資産・負債差額増減計算書上に計上する。表面的に見ると、総務省方式は租税収入を公共部門の「収益」として捉え、財務省方式は租税収入を「資本拠出」として捉えているような誤解を与えるかもしれない。

複式簿記は、経済主体の経済活動を資産、負債、資本、費用、収益の5要素で把握し、一つの取



引をこれらの要素の二面的側面で同時に把握するものであることは前述したとおりであるが、このような企業会計に適用される複式簿記を公共部門に適用する場合、租税収入をその公共部門の収益と位置づける「収益説」と、資本の直接の増加をもたらす資本取引として位置づける「持分説」の2つのやり方があるという考え方がある<sup>30)</sup>。

持分説は、国民を国家の究極的な所有者とみなした上で、租税を国家の所有者である納税者からの拠出として非交換性取引と位置づけ、行政コスト計算書もしくは業務費用計算書の貸方から除き、かつての当期業績主義損益計算書における剰余金計算書に類似した「損益外純資産変動計算書」で取り扱う考え方であり、桜内文城氏の起草した日本公認会計士協会の「公会計概念フレームワーク」<sup>31)</sup>が採用する見解である。持分説は、主唱者の桜内文城氏によると、英米法上の信託概念が社会契約説の影響を受けたアメリカの独立宣言を経て、わが国憲法前文第一段に「そもそも国政は、国民の厳粛な信託によるものであって」と規定されているように、わが国憲法にも受け継がれていると解されることを前提とする<sup>32)</sup>。この場合、委託者は納税を通じて財産権を政府に信託する納税者としての現在の国民、受託者は政府、受益者は政府が供給する財サービスの便益を受ける地位にある現役世代と将来世代の国民である<sup>33)</sup>。大陸法と英米法の信託概念の違いは契約時に受益者が存在している必要があるか否かであり、わが国憲法11条の後段に「この憲法が国民に保障する基本的人権は、侵すことのできない永久の権利として、現在及び将来の国民に与えられる」という規定が、契約時（納税時）に存在していない将来世代の国民を含める英米法上の信託概念を採用している根拠であるとする<sup>34)</sup>。かかる信託概念によると、受託者である政府が受託責任を負う対象は委託者である納税者としての国民ではなく、信託受益権の受益者である現役世代と将来世代の国民であり、この信託受益権は国家の実質的所有権を意味するので、現役世代と将来世代の国民が国家の実質的な所有権を有することになる<sup>35)</sup>。この信託受益権は政府の純資産に対する残余の権利もしくは最劣後の権利としての持分権であると位置づけ、「国民持分」と呼び、株式会社における株主と同様に国民を国家の内部者たる構成員であるとみなす<sup>36)</sup>。

一方、収益説は、国民を政府の財サービスの顧客として位置づけるので、対価を伴わない「非交換性収入」であるにもかかわらず、租税を政府の財サービスの対価として損益勘定で処理するので、「非交換性収益」という拡張的収益概念を導入しなければ妥当性を持ち得ない考え方であり<sup>37)</sup>、NPM（New Public Management：新公共経営論）、日本公認会計士協会<sup>38)</sup>が採用している見解である。さらに桜内文城氏は、企業への資源流入を「広義の収益」とし、これを内部者との取引から生ずる資源の流入である「非交換性収益」とそれ以外の外部者との取引から生ずる資源の流入である「狭義の収益」に区分し、狭義の収益のみで計算される損益勘定における利益により、マネジメント・レベルがガバナンス・レベルから受託された資源の増減に関する受託責任の明確化であるとして<sup>39)</sup>、租税の収益説論者が、公会計として企業会計を採用する上で、一会計期間中のフロー取引を処理する勘定として損益勘定以外に適切な勘定がないので、本来の収益・費用の定義を拡張解釈した上で租税等の非交換性取引を損益勘定で処理しようとする、と述べている<sup>40)</sup>。彼は、収益説採用

の例として、国際会計士連盟公会計委員会 (IFAC/PSC) の国際公会計基準 (IPSAS) 1号 (IFAC/PSC, 2004)、同研究報告9号 (IFAC/PSC, 1996) の中で、従来の「収益 (income)」概念に「非交換性収入 (非交換性収益)」である税金を加えた「収入 (revenue)」という新たな概念を導入していることを引き合いに出し、「非交換性取引がマネジメント・レベル (内閣及び行政機関) の権限と責任の範囲内に属する取引としての性質を有するという前提」に立ち、マネジメント・レベルが付与された裁量と権限内の業務執行上の意思決定として非交換性取引を行い、その結果についてガバナンス・レベル (国民代表機関たる国会) が決算としての損益計算により事後的に評価可能であるという関係が存在しなければならないにもかかわらず、ほとんど何の議論もせずに、収益・費用の定義を拡張解釈した上で税金を含む非交換性取引を一括して損益勘定で処理する方式を採用していると批判している<sup>41)</sup>。

## 2. 持分説と収益説の問題点

### [1] 国民の信託による国政

わが国憲法の前文の「国民の信託による国政」について、樋口陽一氏によると、「国政を国民の信託として位置づける思想の代表は、ジョン・ロック (1632-1704) の『市民政府論』(1690) である。ロックは『自然状態』において諸個人がそれぞれの『固有権』(property) を持っていたという想定から出発し、そうした『固有権』を保全するために、『自然状態』では各人が有していた『自然法を執行する権力』を放棄し、各人が契約をとり結んで『Political SocietyすなわちCivil Society』を構成する、という図式をえがく。この思想は、『社会』のなりたちを諸個人間の合意=契約によって説明する点でも、その『社会』の目的を諸個人の「固有権」(これは、生命、自由、所有物を総括し、それらを各人に『プロパーなもの』としてとらえる観念であり、狭義の財産権のことではない) の保全にあると考える点でも、典型的に個人主義的であり、近代憲法における人権思想の根底をなす個人の尊厳を基礎づける (13条前段「すべて国民は、個人として尊重される」が、この思想を具体的に条項化している)。それはまた、『政治社会』における『政治権力』を、『固有権』確保を目的とする国民の『信託』の所産として説明し、信託者に対する受託者の責任という論理を導き出すことによって、近代憲法の統治機構をつらぬく、公権力の国民に対する責任という原則を支えるものとなる (15条1項の、国民による公務員の選定罷免権という観念は、公権力の対国民責任性の原理を表現したものとしてとらえられる)<sup>42)</sup>。したがって、わが国憲法前文の「国民の信託による国政」における信託は、国民による納税を通じた狭義の財産権である信託財産権の政府への信託契約を示すものではないと考えられる。また、わが国憲法が英米法系の衡平法上の信託を定めているとするならば、英国や米国の公会計も同じ論理が当てはめられていなければならないが、実際にはそうでない。



## [2] 現在及び将来の国民

矢口俊昭氏によると、わが国憲法上の国民の概念には、①有権者の全体（有権者団体）をさすもの、②一切の自然人たる個々の国民としての「日本人全体」をさすもの、③フランス革命期に唱えられた現在、過去、将来の国民をも含む観念的・抽象的国民をさすものという3つの見解があり、「第三の国民観念をそのままとる学説は今日では大変少ないと思われる」と述べている<sup>43)</sup>。したがって、現在および将来の納税者である国民をもってわが国憲法の国民であるとする桜内文城氏の国民概念は、通説ではないといえるだろう。

## [3] 取引分類における非交換性取引

取引の種類について、武田隆二氏によれば、簿記上の取引は資産・負債・資本にどのような変化を引き起こすかにより、「財産交替取引」、「資本取引」、「損益取引」、「混合取引」に区分され、次のように説明している。「財産交替取引とは、積極財産・消極財産の相互間の増減取引であって、純財産の大きさに影響を与えない取引のことをいう…（中略）…資本取引とは、資本の元入れ、引き出し等、資本そのものの増加・現象を目的とする取引であって、その結果、資産・負債の増減を伴うものをいう…（中略）…財産交替取引も資本取引もともに企業の目的とする利益そのものに影響を与えない取引であって、たんに資産・負債・資本の内部における構成の変化（すなわち交換）があったにすぎないものであるから、これらを総称して、交換取引と名づける…（中略）…損益取引とは、事業活動を通じて、資本増加または資本減少の原因となる取引をいう…（中略）…資本取引は資本の増減それ自体が原因で、結果として資産・負債が変動したのに対し、損益取引は資産運用による資産の増加あるいは負債の処理（上例では示さなかったが、債務免除がこれにあたる）に原因があって、結果的に資本が増減した、という点で区別される…（中略）…混合取引とは、交換取引と損益取引が混合して生ずる取引をいうのである…（中略）…この分類は、あくまでも取引の形式的分類であるにすぎない。会計の目的が期間の正しい損益を決定することにある以上、実質面からみてとくに重要なことは、資本の増減がたんなる資本自体の変動（資本取引）なのか、収益費用の発生による資本の変動（損益取引）なのかということである。したがって、会計学上は、資本取引・損益取引区分の原則が重視されるのはこのためである」<sup>44)</sup>。公会計においても、上記の考え方が当てはまるとすれば、公共部門の立場から見て、租税取引を「非交換取引」とする桜内氏の考え方は、租税取引を資本取引とするに等しく、それが当てはまるならば、企業と同じく資本取引・損益取引区分の原則が適用される。桜内氏の主張のポイントはまさにそこにあるのではないのだろうか。企業の立場から見て、租税取引を損益取引と等しくする考え方は、特に不自然ではない。例えば、『ミード報告』におけるキャッシュフロー法人税は、納税者である企業の立場から、納税と還付で構成される租税取引と配当取引を合わせて、いわば資本取引として扱っていた。しかしながら、公共部門の立場から見て、每期反復的継続的に獲得し、毎期の支出に充当する主要な財源である租税取引を営利目的で活動する企業と同じく資本取引とみなすには説得力がないように思われる。

#### [4] 収益概念と非交換性収益

非交換性収益について、中村忠氏によれば、収益概念には、「販売した財貨または提供した役務の対価」のみを収益とし、外部から受けた贈与、所有資産の価値増加、資産の拾得や発見などの利得 (gain) を含まない収益の狭義説と、これらの利得を含む「財貨の販売または役務の提供の対価、資産 (在庫品以外の) の売却による利得およびその他の出資者持分の増加 (資本拠出および資本修正によるものを除く)」、すなわち「資本取引以外の出資者持分の増加」とする収益の広義説があり、法人税法上もこの概念を採用しているとしている<sup>45)</sup>。したがって、収益の広義説によれば、非交換性収益も収益概念に含まれるのである。

桜内文城氏が、従来の「収益 (income)」概念に「非交換性収入 (非交換性収益)」である税収を加えたものを「収入 (revenue)」概念とする解釈について、“income”を「収益」と捉え、“revenue”を「収入」と捉える考え方は、標準的な会計学上の捉え方と異なると思われる。例えば、『会計学辞典 (改訂増補版)』(2003)によれば、“income”は「所得」であり、「企業会計上所得とは企業利益を意味する」としている一方、「利益」の英訳として、“profit”の他に“income”を掲げ、“revenue”を「収益」とし、『「収益」と費用の差額として、『利益』を原因面から抽象的に算定する『損益法』における概念である』としており<sup>46)</sup>、“revenue”を「収益」、「receipt」を「収入」、「income」を「利益」としている<sup>47)</sup>。また『国際財務報告基準書2004』によると、“income”と“revenue”のいずれも経済的便益の増加であり、持分参加者からの拠出以外の持分の増加である「収益」であるとしている<sup>48)</sup>。したがって、“income”を“revenue”に代えたことがそのまま収益・費用の定義の拡張解釈とはいえず、損益勘定は決算整理時に収益勘定と費用勘定を集合させ、損益計算書の基礎データを提供し、その差額を未処分利益勘定に振り替える役割を持つものである。

### 3. わが国公会計における取り扱い

#### [1] 総務省方式

「地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会」報告書の2001 (平成13)年3月版は行政コスト計算書の収入項目を①使用料・手数料、②国庫 (都道府県) 支出金、③一般財源の3つに区分し、地方税や地方交付税を③の一般財源の区分に記入することとしており<sup>49)</sup>、形式的には収益説の立場を採っているように見えるが、貸借対照表に関する当該報告書の2000 (平成12)年3月版は、「正味資産について、営利活動を目的としない、地方公共団体のバランスシートを作成するものであることから、資本、持分等の名称は避け、『正味資産』の呼称を用いることとする」<sup>50)</sup>とあるので、少なくとも持分説の立場を採っていないことを表明している。

#### [2] 財務省方式

「省庁別財務書類の作成について」は、「国の会計においては、企業会計のような払込資本に関する取引がないこと、また、国の活動について損益計算の意義は乏しいことから、資産と負債の差

額について、企業会計の資本の部と同様の位置づけを与えることは適当ではない…（中略）…政府の財政運営の結果として、この部分をどう捉えるか、その位置づけについて種々議論があったが、国の資産は必ずしも将来の支払財源に充てられるものではないことに加え、一定の仮定を用いて資産評価を行わざるを得ないこと等から、積極的な位置づけを必ずしも見出しにくいと考えられる」<sup>51)</sup>と述べ、持分説にも収益説にも拠っていないことを明示している。

### 3. 持分説と収益説以外の見解

他にも、租税収入を収益の発生でも資本の増加でもなく、単なる資金の流入であるとする「資金流入説」もあるが<sup>52)</sup>、上記の複式簿記の観点からは貸方科目に触れていない。租税を単なる財源とする場合、収入時に仮受金勘定または預り金勘定として支出をこの勘定から取り崩し、その差異を費用勘定または損失勘定で処理するか、収入時に費用勘定の貸方項目として処理することも考えられるが、前者は貸方を負債科目とし、後者は収益科目とみなすことに等しいと思われる。

## IV. 改革の方向性に関する試論

現行の国と地方公共団体は財政法等の規定により正式には単式簿記・現金主義に基づく会計である。単式簿記・現金主義の現行の国・地方公共団体の会計の改革の方向は、現在の複式簿記・発生主義への改革の方向と異なる方向にあるかもしれないことを考えてみよう。

ある代表的な地方公共団体について、取得原価主義による発生主義に基づき、T期のネットの資産をA、ネットの負債をL、正味財産をK、ネットの費用をC、ネットの租税収入をRとし、A、L、C、Rは非負であるとする。T期末をt、T期首をt-1とする場合において、T期首に $L_{t-1}=0$ 、すなわち $A_{t-1}=K_{t-1}$ で行政活動を開始すると仮定するならば、複式簿記の5要素から、T期末には次のようになる。

$$A_t + C_t = L_t + K_{t-1} + R_t \quad (1)$$

上記(1)式を変形すると次のようになる。

$$R_t - C_t = A_t - L_t - K_{t-1} \quad (2)$$

上記(2)式の左辺は、収益説に基づいてT期のフロー情報として行政コスト計算書に記載される内容であり、右辺はストック情報として貸借対照表に記載される内容である。

もし $R_t - C_t > 0$ であるとするならば、 $K_t - K_{t-1} > 0$ となるので、その差額分だけ正味資産Kが増加し、次期納税者に有利、当期納税者に不利となる。もし $R_t - C_t < 0$ であるとするならば、 $K_t - K_{t-1} < 0$ となるので、その差額分だけ正味資産Kが減少し、その分だけ次期納税者に不利、当期納税者に有利

となる。もし $R_t - C_t = 0$ であるとするならば、 $K_t - K_{t-1} = 0$ となるので、次期納税者と当期納税者の間での有利不利の差はない。ここでいう $R_t - C_t > 0$ は民間企業の当期利益と同じものであり、これを $K_*$ としてみよう。

地域間競争状態の場合において、我が国のように移動コストが高価なとき、ティヴー的な住み分けよりも住民要求による均質化の方がより現実的なのでインフラ資産等で構成される各地方公共団体のAが等しく、アウトプットである行政サービスが各地方公共団体間で均一であると仮定すると、インプットであるCが低いほど効率的であるということになる。

一方、上記の地方公共団体がキャッシュフロー基準に基づき、T期の収入と支出で当期の業績を測定する場合において、T期の租税等収入を $R_{Pt}$ 、その還付等の支出を $R_{Nt}$ 、公有資産の売却収入や地方債等の債務収入等の財務収入を $F_{Pt}$ 、公有資産の購入支出や債務の元利返済額を $F_{Nt}$ 、期首の手元資金の残高を $a_{t-1}$ 、その期末残高を $a_t$ とすると、その期のキャッシュフロー関係は次のようになる。

$$R_{Pt} + F_{Pt} + a_{t-1} = R_{Nt} + F_{Nt} + a_t \quad (3)$$

上記(3)式から $a_{t-1}$ と $a_t$ を除くと、左辺はT期の現在収入、右辺はT期の現在支出となり、T期におけるキャッシュフローの期間対応が達成される。これを整理すると次のようになる。

$$(R_{Pt} - R_{Nt}) + (F_{Pt} - F_{Nt}) + (a_{t-1} - a_t) = 0 \quad (4)$$

さらに、上記(4)式から $a_{t-1}$ と $a_t$ を右辺に移すと次のようになる。

$$(R_{Pt} - R_{Nt}) + (F_{Pt} - F_{Nt}) = (a_t - a_{t-1}) \quad (5)$$

もし $a_t - a_{t-1} > 0$ であるとするならば、次期以降の公共サービスの増加・減税・債務の返済の財源となる資金ストックの増加を意味し、もし $a_t - a_{t-1} < 0$ であるとするならば、次期以降に公共サービスの削減・増税・債務の発生を予想させる。

上記(5)式の右辺を $a_t - a_{t-1} = a_*$ とすると、 $a_*$ と $K_*$ にはどのような違いあるのだろうか。 $K_*$ は取得原価主義と実現主義を内容とする発生主義会計による民間企業の費用収益計算に基づいているので、債権債務の収入と支出を含まないが、過去に取得した固定資産の減価償却費を算入するのに対して、 $a_*$ は減価償却費を含まないが、固定資産の売買額と債権債務の収支額を算入する。取得原価主義の下で固定資産の取得原価は残存価額をゼロとすれば、いずれ費用化され、売却・除却損益で最終調整される。債権債務の収支額については債務の発生と返済または債権の発生と回収が同じ期に生ずるとその収支額の差が費用又は収益となる。したがって、固定資産の資産化と費用化、債権債務の資産・負債計上と費用・収益計上はタイミングの問題だけとなるので、貸借対照表の資産の部に計上される固定資産の取得原価AFと減価償却費CFの総額とその購入支出額RNF、貸借対照表の負債の部に計上される債務額LBと毎期の元金返済額FNB・支払利息CBと債務発生時の収入

額FPB、貸借対照表の資産の部に計上される債権額ARと毎期の元金回収額FPR・受取利息RRと債権発生時のFNRは、それぞれ現在価値において等しくなる。それゆえ、

$$[(F_{PB} + F_{PR}) - (R_{NF} + F_{NB} + F_{NR})] > [(R_R - (C_F + C_B))]$$

のときに、 $a_* > K_*$ となり、

$$[(F_{PB} + F_{PR}) - (R_{NF} + F_{NB} + F_{NR})] < [(R_R - (C_F + C_B))]$$

のときに、 $a_* < K_*$ となる。

取得原価主義による発生主義会計の下で、民間企業は、処分可能利益を求めるために $K_*$ を算定し、この値が大きいほど優良な企業ということになる。競争状態にある場合、費用一定の下で収益最大化と収益一定の下で費用最小化のいずれかにより $K_*$ の値を大きくする。

地方公共団体の場合、地域間競争状態で地方公共サービスが均一化するという仮定の下では、費用最小化が $K_*$ を大きくすることになる。しかしながら、 $K_*$ は利潤概念であり、公共部門の活動に民間企業が等しい条件で参入することを前提に民間企業との比較可能性を達成するには有効であろうが、公共部門の存在意義は民間企業が参入できない本来の活動分野や利潤概念で測定や判断が不可能な分野で活動することである。したがって、公共部門の経済活動を民間企業のそれと同じ尺度で判断する必要はなく、むしろ、地方公共団体間の比較可能性を達成するほうが重要であると思われる。

現存の制度の下で、地方公共団体の経済活動を適切に開示し、効率化を促進する公会計改革手段として、民間企業とは別の原理を当てはめるべきであるということになると、地方公共団体の経済活動には $K_*$ よりも公共サービスに現時点で充當可能な財源の大きさを示す $a_*$ の方が有用であり、行政コスト計算書よりもキャッシュフロー計算書の方が主要な財務諸表となる。もしそのとおりだとすると、公会計に複式簿記を導入する必要はなくなる。なぜなら、キャッシュフロー計算書は複式簿記の体系から誘導的に導出されるものではないからである。また現行の財政法等による現金主義のままで良いことになる。一般に公共部門が要求される行政コスト計算書は、取得原価主義に基づく発生主義会計の場合の費用と収入を対照表示した一覧表に過ぎず、その期の収入（実現収益もしくは現在収入）と取得原価主義によるその期の費用（過去費用もしくは過去支出）との期間的対応を示すのみで、企業の損益計算書における売上高と売上原価のような個別的対応を示すことはできず、事業別・政策別の付属明細書でコスト情報のみを示すことになる。一方、キャッシュフロー計算書ならば、現在収入と現在支出というふうに、現在時点での完全な期間的対応が達成される。また一般に公共部門が要求される貸借対照表は、取得原価主義による資産評価と将来要支払額による負債額というふうに、計上基準が混在しており、連結環機能と将来収入・将来要支出の現在価値一覧のいずれかを統一的に示すわけではないので、期末に存在する全ての資産と負債を時価または取得原価で計上する財産目録的な貸借対照表の方が有用であろう。また民間企業の利潤指標に代わ

る公共部門の活動成果が総コストの最小化であるとするならば、公共部門内部の管理会計の合理化を重視するほうが有用であろう。

## V. おわりに

民間企業には企業会計上利潤という効率性指標があるが、公共部門には存在しないので、公共部門の効率化のためには企業の利潤に代わる何らかの効率性指標が必要である。1999（平成11）年2月の経済戦略会議は、公共部門の縮小を効率化として捉え、その手段の1つとして公会計の企業会計化を答申した。具体的には、企業会計における貸借対照表と損益計算書に相当するストック情報とフロー情報を連動した財務諸表の作成、複式簿記と発生主義会計の導入、統一基準の適用による比較可能性の確保である。財務諸表については総務省方式、地方公共団体独自の方式、財務省方式というふうに異なる種類があり、規模の小さな地方公共団体ほど作成が困難であるように思われる。けれども、貸借対照表、行政コスト計算書または業務費用計算書、キャッシュフロー計算書の3つの財務諸表についてはおおむね共通している。比較可能性の確保のためには統一基準を適用すべきであるが、民間企業と異なる原理で行動する公共部門は、民間企業とは異なる視点で効率性を追求すべきである。公共部門にとって、民間企業における利潤に相当する概念よりも現在の公共サービスに充当可能な財源を示すほうが重要であるとするならば、キャッシュフロー計算書が最も有用な財務諸表ということになり、もしそうだとすると、必ずしも複式簿記や発生主義会計へ移行する必要はなくなるだろう。

## 注

- 1) 財務省HP、<http://www.mof.go.jp/seifan18/yosan004.pdf>
- 2) 財務省HP、<http://www.mof.go.jp/seifan18/yosan005.pdf>,
- 3) 財務省HP、<http://www.mof.go.jp/jouhou/syukei/siryousy1709d.pdf>
- 4) 財務省HP、<http://www.mof.go.jp/jouhou/syukei/siryousy1709e.htm>
- 5) 財務省HP、<http://www.mof.go.jp/jouhou/syukei/siryousy1709h.pdf>
- 6) 経済戦略会議HP、<http://www.kantei.go.jp/jp/senryaku/990226tousin-ho.html>
- 7) 経済戦略会議HP、<http://www.kantei.go.jp/jp/senryaku/990226tousin-ho.html>
- 8) 経済戦略会議HP、<http://www.kantei.go.jp/jp/senryaku/990226tousin-ho.html>
- 9) 経済戦略会議HP、<http://www.kantei.go.jp/jp/senryaku/990226tousin-ho.html>
- 10) 経済戦略会議HP、<http://www.kantei.go.jp/jp/senryaku/990226tousin-ho.html>
- 11) 経済財政諮問会議HP、<http://www.kantei.go.jp/jp/singi/keizai/kakugi/060120kaikaku.html>
- 12) 白井邦彦、「我が国公会計改革の動向について」、亜細亜大学経済学会、『経済学紀要』、第30巻、第1号、2005（平成17）年9月、28-31頁。
- 13) 東信男、「国の公会計制度改革の課題と展望」、『会計検査研究』、No.22、2000（平成12）年9月、69頁。



- 14) 総務省HP、<http://www.soumu.go.jp/news/000329a.html>
- 15) 総務省HP、<http://www.soumu.go.jp/iken/zaisei/costa.html>
- 16) 総務省HP、[http://www.soumu.go.jp/s-news/2005/050622\\_4.html](http://www.soumu.go.jp/s-news/2005/050622_4.html)
- 17) 総務省HP、[http://www.soumu.go.jp/s-news/2005/pdf/050913\\_3\\_01.pdf](http://www.soumu.go.jp/s-news/2005/pdf/050913_3_01.pdf)
- 18) 総務省、「地方公共団体のバランスシート等の作成状況」、2005（平成17）年6月、1頁。
- 19) 東京都HP、<http://www.metro.tokyo.jp/INET/KEIKAKU/SHOUSAI/DATA/70B4A100.PDF>
- 20) 東京都HP、<http://www.metro.tokyo.jp/INET/KEIKAKU/2005>
- 21) 東京都HP、<http://www.metro.tokyo.jp/INET/KEIKAKU/2006/02//DATA/70g2f201.pdf>
- 22) 財務省HP、<http://www.mof.go.jp/singikai/zaiseseido/tosin/zaiseig150630b.htm>
- 23) 財務省HP、<http://www.mof.go.jp/singikai/zaiseseido/top.htm>
- 24) 佐々木隆志、「公会計制度改革の二視点—過去の視点と将来的視点—」、会計検査院『会計検査研究』、No.24、2001（平成13）年9月、10頁。
- 25) 原俊雄、「公会計の企業会計化に関する再検討」、会計検査院『会計検査研究』、No.32、2005（平成17）年9月、16頁。
- 26) 原俊雄、同書、16頁。
- 27) 原俊雄、同書、16頁。
- 28) 神戸大学会計学研究室編、『第五版会計学辞典（改訂増補版）』、同文館、2003（平成15）年3月1016－1017頁。
- 29) 原俊雄、前掲書、17－18頁。
- 30) 桜内文城、「公会計における税の位置づけについて」、会計検査院『会計検査研究』、No.31、2005（平成17）年3月、177－193頁。
- 31) 日本公認会計士協会、「公会計概念フレームワーク」、2003（平成15）年3月。
- 32) 桜内文城、前掲書、181頁。
- 33) 桜内文城、同書、179－180頁。
- 34) 桜内文城、同書、181頁。
- 35) 桜内文城、同書、181頁。
- 36) 桜内文城、同書、182頁。
- 37) 桜内文城、同書、178頁、183頁。
- 38) 日本公認会計士協会、「公会計原則（試案）」、2002（平成14）年5月。日本公認会計士協会、「『公会計概念フレームワーク』に関する論点表」、2003平成15年、3月。
- 39) 桜内文城、前掲書、185頁。
- 40) 桜内文城、同書、185頁。
- 41) 桜内文城、同書、185頁。
- 42) 樋口陽一、「前文」、樋口陽一他、『憲法。—前文第1条～第20条』、青林書院、1994年9月、23－24頁。
- 43) 矢口俊昭、「前文」、芦部信喜監修、『注釈憲法(1)』、有斐閣、2000年12月、89－90頁。
- 44) 武田隆二、『簿記。(第3版)』、税務経理協会、1999年、40－43頁。
- 45) 中村忠、『現代会計学(七訂版)』、白桃書房、2003、42－43頁。
- 46) 神戸大学会計学研究室編、『第五版会計学辞典（改訂増補版）』、同文館、2003、651、717頁。
- 47) 中村忠、『現代会計学(七訂版)』、白桃書房、2003、41頁。
- 48) International Accounting Standard Board, *International Financial Reporting Standards 2004* (『国際財務報告基準書2004』)。

- 49) 総務省、「地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会報告書」2001(平成13)年3月、4-6頁。
- 50) 総務省、「地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会報告書」2000(平成12)年3月5頁。
- 51) 財務省財政制度等審議会、「省庁別財務書類の作成について」、2004(平成16)年6月、101頁。
- 52) 社会経済生産性本部、2004、229-231頁。この考え方を「資金流入説」と名づけたのは桜内文城氏である。桜内文城、「公会計における税の位置づけについて」、会計検査院『会計検査研究』、No.31、2005(平成17)年3月、177頁。

## 参考文献

- [1] International Accounting Standard Board, *International Financial Reporting Standards 2004* (『国際財務報告基準書2004』)。
- [2] 白井邦彦、「我が国公企業会計改革の動向について」、亜細亜大学経済学会、『経済学紀要』、第30巻第1号、2005(平成17)年9月、25-46頁。
- [3] 経済戦略会議、「日本経済再生への戦略」(答申)、1999(平成11)年2月。
- [4] 財務省財政制度等審議会、「公会計に関する基本的考え方」、2003(平成15)年6月。
- [5] 財務省財政制度等審議会、「省庁別財務書類の作成について」、2004(平成16)年6月。
- [6] 佐々木隆志、「公会計制度改革の二視点—過去の視点と将来的視点—」、会計検査院『会計検査研究』、No.24、2001(平成13)年9月、9-19頁。
- [7] 桜内文城、「公会計における税の位置づけについて」、会計検査院『会計検査研究』、No.31、2005(平成17)年3月、177-193頁。
- [8] 総務省(旧自治省)地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会、「地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会報告書」、2000(平成12)年3月。
- [9] 総務省(旧自治省)地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会、「地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会報告書—『行政コスト計算書』と『各地方公共団体全体のバランスシート』—」、2001(平成13)年3月。
- [10] 醍醐聡編著、『自治体財政の会計学』、新世社、2000(平成12)年9月。
- [11] 東京都財務局主計部財政課、「東京都の会計制度改革の基本的考え方と今後の方向」、東京都、2003(平成15)年5月。
- [12] 東京都出納長室会計企画課、「東京都の新たな公会計制度」、東京都、2005(平成17)年8月。
- [13] 中地宏編著、『自治体経営と機能するバランスシート』、ぎょうせい、2001(平成13)年7月。
- [14] 中村忠、『現代会計学(七訂版)』、白桃書房、2003(平成15)年。
- [15] 日本公認会計士協会、「公会計概念フレームワーク」、2003(平成15)年3月。
- [16] 東信男、「国の公会計制度改革の課題と展望」、『会計検査研究』、No.22、2000(平成12)年9月、63-79頁。
- [17] 樋口陽一、「前文」、樋口陽一他、『憲法。—前文第1条~第20条』、青林書院、1994年9月、23-24頁。
- [18] 矢口俊昭、「前文」、芦部信喜監修、『注釈憲法(1)』、有斐閣、2000年12月、89-90頁。