

「公会計における業績評価と発生主義情報」

Study on Accrual Basis Accounting for Public Sector

古市 雄一郎

1 はじめに

総務省により平成28年5月に改訂、公表が行われた「統一的な基準による地方公会計マニュアル」（以下統一基準）においては、統一会計基準による財務諸表の作成の目的について複式簿記・発生主義会計に基づく書類を作成することで、単式簿記・現金主義会計を補完すると述べられている（総務省〔2016〕 par. 1）。

また、統一基準の特徴として、

- (1) 会計処理方法として複式簿記・発生主義会計を採用し、一般会計等の歳入歳出データから複式仕訳を作成することにより現金取引（歳入・歳出のみならず、すべてのフロー情報、期中の収益・費用及び純資産の内部構成の変動）及びストック情報（資産・負債・純資産の期末残高）を網羅的かつ誘導的に記録・表示すること。
 - (2) 決算情報（決算分析のための情報）の作成・開示のみならず、事業や公共施設等のマネジメントの促進をも可能とする勘定科目体系を備えていること。
- の2点を挙げたうえで、各地方公共団体が、統一的な基準による財務書類を作成・開示することにより、全般的な財務状況をより多面的かつ合理的に作成し、住民や議会等に対するより一層の説明責任を果たすとともに、資産債務改革や予算編成を含む行財政改革に積極的に活用され、限られた財源を「賢く使うこと」が期待され（総務省〔2016〕 pars. 4-5）、複式簿記と発生主義を特徴とする企業会計的手法によりもたらされる行財政改革への貢献が期待されている。

しかしながら、公会計に企業会計方式を用いることに批判的な検討も行われており¹⁾、また会計はあくまで活動記録であるので公会計に企業会計的手法を用いたからと言って自然と行財政が抱える問題がすべて解決する訳では無いのは、言うまでも無い。

本稿においては、企業会計方式を用いることでどのように行財政改革につながる可能性のある会計情報が提供されるかについて主に発生主義により認識されるフロー情報を取り上げることにより検討を行う。

¹⁾ 例えば原〔2009〕等

2 公会計制度改革の現状

地方公共団体における財務書類の整備については、総務省から平成12年と平成13年に普通会計のバランスシート、行政コスト計算書及び地方公共団体全体のバランスシートのモデルが示され、平成18年には基準モデル及び総務省方式改訂モデルが示されるなどにより取組が進められてきた。

その後、平成26年には、発生主義・複式簿記の導入、固定資産台帳の整備により客観性・比較可能性を担保した「統一的な基準」による地方公会計の整備の方針が示され、原則として平成29年度までに当該基準による地方公会計を整備し、予算編成等に活用するよう地方公共団体に要請された。平成29年3月31日現在で、1,788団体（都道府県及び市区町村）中1,767団体が平成29年度末までに当該基準による財務書類を作成済み又は作成する予定となっている（総務省〔2018〕p. 1）。

統一基準の会計上の特徴は、複式簿記と発生主義を中心とする企業会計方式的なシステムであり多くの自治体でこの企業会計方式による会計記録が広まっている。

総務省〔2018〕の中では、地方公会計は、整備の段階から活用の段階へとステージが変わっているという指摘がされているが、議論の中心は如何にして企業会計的手法により作成された会計情報を利用・活用するかに移っているといえる。

具体的には、従来の現金収支情報だけでは示すことが出来なかった情報について下図にまとめられるように①資産形成度②世代間公平性③持続可能性（健全性）④効率性⑤自律性の5つの視点から会計情報から提供される指標を分類し指標に基づく地方公共団体の財政状況を多角的に分析することが可能になると指摘されている。

（統一基準の適用により示される指標と分析の視点）

分析の視点	住民等のニーズ	指標
①資産形成度	将来資産に残る資産はどのくらいあるか？	<ul style="list-style-type: none"> ● 住民1人当たり資産額 ● 有形固定資産の行政目的別割合 ● 歳入額対資産比率 ● 有形固定資産減価償却率
②世代間公平性	将来世代と現世代との負担の分担は適切か？	<ul style="list-style-type: none"> ● 純資産比率 ● 社会資本等形成の世代間負担比率
③持続可能性（健全性）	財政に持続可能性があるか？	<ul style="list-style-type: none"> ● 住民1人当たり負債額 ● 基礎的財政収支 ● 債務償還可能年数

④効率性	行政サービスは効率的に提供されているか？	<ul style="list-style-type: none"> ● 住民1人当たり行政コスト ● 性別別・行政目的別行政コスト
⑤自律性	歳入はどのくらい税金等でまかなわれているか？ (受益者負担の水準はどうなっているか)	<ul style="list-style-type: none"> ● 受益者負担の割合

(総務省〔2018〕P38を基に作成)

上記の指標について考えるならば、例えば(資産合計/歳入総額)により示される歳入額対資産比率の指標からも分かるように複式簿記と発生主義による情報があることにより始めて分析が可能になる指標もありこれらの指標が今後において多角的な分析に有用であると期待されている。

しかしながら、会計情報の利用・活用についての議論が未だその発展途上であることから分かるように、今までの会計システムでは把握することができなかった指標が示されるというだけでは、会計制度改革の意義は、充分であるとは言い難い。すなわち、統一的な基準により比較可能な情報やそれに基づく指標が示されたとしても自治体間の比較が住民を主とするステークホルダーの何らかの意思決定に影響を与える情報を提供するという意味で意思決定有用性の観点から見た情報価値が確認されているかについては、今後更なる議論が必要になると言える。

3 企業会計における発生主義の意義

地方公会計に発生主義を用いるのか現金主義を維持するのかという問題は先行研究においても盛んに議論をされてきたが、山本〔2014〕においては、GASBにおける議論を基に、発生主義導入のメリットとデメリットを以下のように要約している。

発生主義導入のメリット

- ①費用とサービスの質を比較することによって業績管理および意思決定の改善を促す。
- ②他の供給主体と比較可能な費用や資産・負債のような豊富な情報を提供する。
- ③経済的費用の利用はキャピタルチャージ(自己保有の資産について所有している機会費用をコストとして認識する)のような資源配分での誘因システムを通じて効率的な資源管理に転換するのを支援する。

発生主義導入のデメリット

- ①発生主義情報は非専門家にとって誤解や誤った意思決定をもたらす可能性がある。
- ②政府部門には企業会計の専門的知識を有する職員が少ないから対応できない。

③政府部門の文脈や環境は民間企業と異なり不適切である。

上記の議論は、そのメリットについては、統一基準の中でも述べられているように行政サービスの実施における意思決定に役立つ有用な情報を提供する事を発生主義会計情報に期待していると言える。一方で、デメリットとして主張される①および②については、会計学的議論と言うよりも行政庁のシステム整備にかかる問題であるので発生主義会計自体のデメリットであるとは必ずしも言えないであろう。デメリットの③として挙げられている問題は、言い換えるならば営利組織である企業の考え方を非営利セクターである政府会計に持ち込まれることに対する懸念であると思われる。会計学的に考えれば、企業会計は企業の活動の目的が利益の獲得を自明のこととし利益計算²⁾すなわち投下資本の回収可能計算に焦点を当てており、所有と経営が分離した株式会社を前提としているので資本主義論を所与とした会計システムが構築されている。そのため、企業会計で用いられる手法の中には、期間損益の計算や株主資本の変動計算が不要な場合には必要とされない思考も存在するのは事実である³⁾。しかしながら、企業会計において行われている手法を公会計の計算体系に組み込み企業会計と異なる意味付けを与える余地は、残されていると言える。

本稿においては、発生主義を用いることでどのように現金主義情報では提供されない情報が提供されるかについて検討を行う。

費用の認識に論点を絞るならば、発生主義は、価値の増加・消費という事実に基づいて費用（コスト）の認識を行うのに対して現金主義は、現金の支出により費用（コスト）の認識を行うことになる。企業会計において、発生主義により費用を認識するのは、複数の期間にわたり効果のある支出を各期間に配分しその支出（投資額）の結果としての成果（収益）とそれを獲得するのに要した各期間ごとの費用を対応させることで期間損益計算を行う必要があるためである。減価償却について以下の例を挙げて整理する。

例1)

t 1 期に建物150を現金で購入した。耐用年数3年、残存価額0、定額法で減価償却を行う。また、その建物を用いて每期70の収益を獲得し現金で受取る。（建物の使用に伴うメンテナンスコスト等の他の費用は、考慮しない。）

2) 厳密に言えば期間損益計算

3) 例えば、資本取引と損益取引の区分を厳密に行うという要請は、損益取引に資本取引による資産の増減等の結果が混ざるならば、適正な期間損益計算をおこなうことができなくなるために必要な概念である。しかしながら、公会計の場合には、期間損益計算は主たる会計の目的とはならず、そもそも資本主が存在しないために資本取引と損益取引の区分の原則を計算体系の中にリジットに組み入れる必要性は希薄になると言える。

(現金収支計算)

	t 1	t 2	t 3	合計
収入 (+)	70	70	70	210
支出 (-)	150	0	0	150
増減	-80	70	70	60

(発生主義に基づく計算)

	t 1	t 2	t 3	合計
収益 (+)	70	70	70	210
費用 (-)	50	50	50	150
純利益	20	20	20	60

両者を比べると分かるように発生主義による費用認識を用いた場合の方が利益は各期間で平準化されている。全期間を合計した利益は現金主義を用いても発生主義を用いても同じになるために各期間に計上される期間利益が問題になるが、本設例においては企業の活動の実態は同じであるにもかかわらず、現金収支計算の場合には、t 1期とt 2、t 3期で異なる利益が計算されることになり活動の実態が反映されない利益が計上されることになる。この点において、発生主義を用いて平準化した利益を計上することで利害関係者にとって有用な情報をできるために企業会計において発生主義を用いたフロー計算が行われてきたと言える。

また、貸借対照表が果たす役割としてすでに現金の支出が行われたが費用化されていない部分である支出・未費用項目の収容場所としての意義が挙げられる。

上記の例に当てはめるならば以下のようにまとめることができる。

	t 1	t 2	t 3	合計
減価償却費	50	50	50	150
建物（固定資産）の 貸借対照表価額	100	50	0	
取得原価（支出額）	150	0	0	150
減価償却累計額	50	100	150	150

※減価償却により支出の費用化が全て行われた後の備忘処理については、考慮しない。

すなわち、資産である建物の貸借表価額はt 1期にすでに行われた支出額（150）のうち未だ費用化されていない部分の大きさを示すことになる⁴⁾。すなわち、費用収益

⁴⁾ t 1であれば(150-50)、t 2であれば(150-50-50)、t 3であれば(150-50-50-50)

の対応により期間損益計算を行うための繰延項目を貸借対照表に収容するという考え方からすれば、固定資産の貸借対照表価格は資産の公正価値と必ずしもリンクするとは限らず公正価値の表示自体が目的として意識されている訳では無いと言える。すなわち、減価償却は、有形資産が提供するサービスは、時の経過又は利用を通じて消費されていくという仮定に基づき、取得に要した支出額（取得原価）を利用期間（耐用年数）に応じて費用（コスト）として配分する手続きであり費用収益を対応させて活動の実態を反映させた適正な期間損益計算を行うための処理であると言える。

次節において、期間損益計算を行わない行政の活動記録である公会計において、減価償却がどのように理解されるかについて検討を行う。

4 公会計における発生主義による費用認識の意義

発生主義による費用認識を行なった場合の典型的な処理の一つとして減価償却が挙げられるが先ほどの例を行政の活動に当てはめて現金収支計算による情報と発生主義による費用認識を行なった場合を比べると以下のようなになる。

例2)

t 1 期に建物150を現金で購入した。耐用年数3年、残存価額0、定額法で減価償却を行う。その建物を用いて公共サービスが提供されている。（公共サービスはSとして表現する。）建物の使用に伴うメンテナンスコスト等の費用は、考慮しない。

（現金収支計算）

	t 1	t 2	t 3	合計
提供されるサービス	S	S	S	T S
支出（コスト）	150	0	0	150

（発生主義によるコスト計算）

	t 1	t 2	t 3	合計
提供されるサービス	S	S	S	T S
費用（コスト）	50	50	50	150
建物（固定資産）の貸借対照表価額	100	50	0	

両者を比べると各期間に住民に対して提供しているサービスは同じであるにもかかわらず⁵⁾ そのサービスを提供するのに要したコストが異なるように示される。すな

⁵⁾ 行政活動の成果を経済性、効率性、有効性の観点から測定、分析を行うための議論は以前より行われているが、S E A 情報に代表されるように必ずしも会計数値の測定対象の枠組みの中だけで議論が完結するものではなく、効果の測定についての議論は発展途上にある。本稿においては成果の測定についての議論は行わず、投入された資源が同一であれば得られる成果も同一であると仮定し議論を行なっている。

わち現金収支計算の場合には、t1期にはSというサービスを住民に提供するのに150のコストが必要になっているがt2期、t3期には、同じサービスを提供するのにコストを要していないように記録される。実際には、t2期、t3期に提供されたサービスはt1期の支出により獲得した資産を用いることで提供できているのであり、現金収支計算による情報は、実態を正しく反映していないと言える。

なお、減価償却の他にも発生主義による費用認識を行う場合の例の一つとして引当金の取り扱いがある。引当金計上の目的は、将来の支出を予測して、その支出の原因となった期間に費用認識を行うことで支出のタイミングとコストの発生にずれが生じる場合に支出のタイミングにかかわらず発生したコストを示すことになる。このずれの部分は、いわば費用・未支出として負債の部の引当金に計上されることになる。この場合の現金収支計算と発生主義によるコスト計算の相違を例により示すと以下の通りとなる。

例3)

行政庁の職員に対して3年間勤務後退職一時金を150を支払う。(費用は每期均等に発生し、労働サービスも均等に提供されたと考える)

(現金収支計算)

	t 1	t 2	t 3	合計
提供されるサービス	S	S	S	T S
支出 (コスト)	0	0	150	150

(発生主義によるコスト計算)

	t 1	t 2	t 3	合計
提供されるサービス	S	S	S	T S
費用 (コスト)	50	50	50	150
退職給付引当金 (負債) の貸借対照表価額	50	100	150	

固定資産の取得の場合とは逆に費用の認識のタイミングは支出時点よりも前になるが、支出の前にすでに労働力の提供は得ておりその労働力を用いて行政サービスが提供されているため、サービスを提供するのに要したコストとして認識することにより実態にあったコストの把握ができると言える。

各事業ごとに成果とそれに要したコストを把握しなければ、その事業を継続するか否かの判断や新規の事業にどれだけのコストが必要になるかの政策判断は難しいものになる。サービスを提供するのに資源が豊富にあれば別であるが、限られた資源の中でその使い道を判断する場合には、一定の効果が期待できる事業であってもコストの

関係で実行が難しい場合もある。行政庁が提供するサービスは公共的なものでありコストの観点からのみその実行の要不要を判断するものではないが、この事が即、コストを無視した行政運営を行なって良いことにはならない。また、成果を上回るコストがかかっても実行しなければならない事業であったとしても各期間ごとに発生しているコストを把握している上で事業を行うのとコストを把握しないままで事業を行うのでは、有効な資源配分の意味決定に与える影響も異なるものになると言える。

一方で、設例でも確認できるように現金収支計算を行おうが発生主義を用いたコスト計算を行おうが、全期間でのコストの総額は変わらない。すなわち複式簿記や発生主義を特徴とする企業会計方式を用いたとしてもそれはあくまで資源の配分先を決定するための判断材料が増えるだけであり、必ずしも厳しい財政状態の特効薬になるとは限らないという点には留意する必要がある。

5 むすびにかえて

本稿においては、発生主義による費用認識を中心に企業会計的手法により作成される会計情報の意義について検討を行った。統一基準の中でも述べられているように、複式簿記・発生主義により作成される財務諸表は、現金主義予算を補完するものとして位置づけられているが、この関係は予算統制が単年度の収支ベースで行われている限り、変わらないと思われる。この位置づけから考えるに統一基準により作成される会計情報は、外部報告目的の情報という性質を持ちつつも内部の政策決定に必要な情報の集計結果であり、言わば管理会計情報としての性質を強く有していると言える。

会計記録として現金主義ベースの計算体系と発生主義ベースのものが並存した場合に、先行研究が示す実証によれば、予算との関係が強い現金主義ベースの情報が重視されるという指摘もある（YAMAMOTO [2007]）。一方で、本稿において検討を行ったように発生主義ベースによる会計情報の方が一覽的にまとまった形で多くの情報が提供できると言える。

企業会計で用いられてきた手法を公会計で用いる場合には、同じ処理であっても企業会計の場合とは異なる意味づけにより理解される必要があり、この事は作成された情報を利用者側が正しくその内容を理解する必要性とも関連する。先ほども指摘したように統一基準により作成される情報に管理会計情報的側面を見出すならば情報の作成者とその一義的な利用者が非常に近い関係にあるかまたは同一の立場である事を考えるならば、現状において盛んに行われているような財務諸表の作成についての理解のみならず情報の利用方法や政策決定において会計情報が果たす役割についての理解が深まる必要がある。

企業会計方式による会計情報が作成されて、今までの現金収支情報では、示されることが無かった各種の指標が示されるようになり、提供される情報量は確実に増えた

と言える。しかしながら、その情報がどのように情報価値を有していると言えるかについては、意思決定有用性の観点からみても更なる議論の必要性があると言える。現状を所与とするならば、会計情報を基に住民や公債の購入者のような外部のステークホルダーが意思決定を行うシーンは、考えにくく、外部のステークホルダーにとって追加的に情報価値のある情報が提供されるようになっていくとは言い難い。また、アカウンタビリティの充足についてもアカウンタビリティを一義的には、議会における予算決算の議決およびその議決に従った実行により果たされているという、住民との委託・受託関係を中心に考えるならばアカウンタビリティの充足を支援するための主たる情報は、歳入歳出ベースの予算・決算に関する情報になっており、企業会計方式により作成された財務諸表を初めとする会計情報がこれに取って代わるとは、考えにくい。

このように考えるならば、先述の様に、企業会計方式により作成される会計情報の意義は、主として行政内部における政策決定や資源の配分の意味決定を支援する機能としての有用性を有していると考えられる。そのため会計情報の意義について、外部報告向けの財務会計的思考による理解の方向性よりも管理会計的思考による有用性が主たる議論として俎上に上がる事になると考えられるが、そのように考えたときにその情報が統一化され他の自治体との単純比較が可能なものとして統一化される必要があるかについては、議論の方向性として検討の余地を有していると言える。

参考文献

YAMAMOTO, K [2007], "New Financial Management Systems in Corporatized National Universities: Innovation or Muddling Through?" paper prepared for EGPA Conference, Madrid, 19-22th, September.

池田亨誉 [2007] 『非営利組織会計概念形成論』 森山書店

亀井孝文 [2014] 『公会計制度の改革』 中央経済社

総務省 [2016] 『統一的な基準による地方公会計マニュアル（平成28年5月改訂）』

総務省 [2018] 『地方公会計の活用に関する研究会』

鈴木豊 [2016] 『新地方公会計 統一基準の完全解説』 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、2005年9月

山本清 [2014] 「政府会計の基盤」大塚宗春・黒川行治責任編集『政府と非営利組織の会計』中央経済社

本論文は科研費基盤C（課題番号16K04007）「法人組織形態の多様化と資本等取引概念の変容に伴う課税所得計算の再構築」による研究成果の一部です。

本稿は、『大原大学院大学ディスカッションペーパー集第1号』「地方公会計における発生主義情報の意義」を加筆・修正した確定稿です。

(ふるいち ゆういちろう・大原大学院大学 会計研究科准教授)