

1. 本論文の構成

本論文の構成は以下のとおりである。

- 第1章 本論文の問題意識と構成
 - 第1節 本論文の問題意識と研究の方法
 - 第2節 本論文の構成と領域限定

- 補章1 わが国における政府会計の現状と本論文の意図
——自治省「バランスシート」の分析を通じて
 - 第1節 はじめに
 - 第2節 わが国でのバランスシート作成手法の種類
 - 第3節 「2000年報告書」による作成法
 - 第4節 「バランスシート」の分析と本論文の意図

- 第2章 米国政府会計における財務報告と基礎概念
 - 第1節 はじめに
 - 第2節 政府会計と企業会計の相違
 - 第3節 政府会計原則の分析
 - 第4節 本章のまとめ

- 第3章 基金会計概念の形成と複式貸借対照表——Cleveland学説の検討
 - 第1節 はじめに
 - 第2節 基金会計概念の形成
 - 第3節 複式貸借対照表の作成
 - 第4節 本章のまとめ

- 第4章 二重勘定システムの確立と固定資産管理——Eggleston学説の検討
 - 第1節 はじめに
 - 第2節 二重勘定システムの確立
 - 第3節 財産勘定による固定資産管理
 - 第4節 本章のまとめ

- 第5章 予算会計概念の統合と基金貸借対照表——Morey学説の検討
 - 第1節 はじめに
 - 第2節 Moreyの会計思考
 - 第3節 所有勘定と予算勘定の統合および基金貸借対照表
 - 第4節 本章のまとめおよび本章までのまとめ

- 補章2 現行の基金会計システムの分析
 - 第1節 はじめに
 - 第2節 米国政府会計における現状
 - 第3節 貸借対照表における2つの会計責任—まとめにかえて—

- 第6章 基金会計概念と財務報告
 - 第1節 はじめに
 - 第2節 基金別報告と政府全体の報告
 - 第3節 政府財務報告の方向性
 - 第4節 本章のまとめ

- 第7章 政府基金会計における複式簿記と会計管理思考
 - 第1節 はじめに
 - 第2節 米国政府基金会計から学ぶ複式簿記の意義
 - 第3節 複式簿記による会計管理思考

2. 本論文の課題と研究の方法

近年、税収の落ち込みや義務的経費の増大に端を発した財政危機から、地方自治体に関する会計改革の必要性が指摘されている。しかし、地方自治体等に関する会計は昔から「政府会計(もしくは官庁会計、公会計)」という会計の一分野として認識されながらも、企業会計ほどには議論がされてこなかったといえる¹。これに対し、1990年代後半に生じた地方自治体独自の貸借対照表作成ブームを受けて、2000年3月に自治省によって「バランスシートの作成手法について」という報告書が公表された²。しかし、そのバランスシート(貸借対照表)は決算統計とよばれる各年の収入・支出の一覧から数値を抜き出し、数十年間分の積み上げ

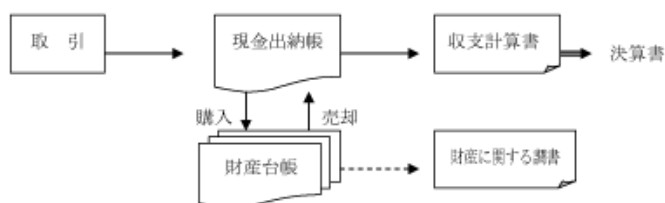
計算をおこなうことによって作成するというものであり、企業の決算書類のように複式簿記から誘導するものではなかった。それゆえ、計上される項目・数値ともに具体的に何を意味しているのかが不明瞭であり、「財政状況をわかりやすく公表する」という貸借対照表の作成目的が達成されたとはいえ難いものであった³。

このような現状において、計算構造の点からは、これまで、単式簿記・単年度主義を採用してきたわが国の政府会計に対して、いわゆる「企業会計化」の改革の必要が指摘されており、とくに複式簿記導入論が重要視されている。それは、複式簿記による会計管理が必要とされているからであり、また会計記録から、政府会計の計算書を作成・開示しようとしているからである。しかし政府会計における複式簿記の意義については未だ十分に議論されていない。そこで、本論文は、既に複式簿記を導入している米国の政府会計論を素材として分析する。すなわち、本論文の目的は、米国の政府基金会計を題材として、複式簿記に基づいたその計算構造を分析し、政府会計における複式簿記の展開およびその意義を明らかにすることにある。具体的には、米国政府会計論における発展の中から、その会計の前提となる「基金」概念に注目し、記帳システムとしての「複式簿記」と「基金」概念とがどのような関係を持ちながら発展してきたのかを明らかにする。

これに関して、わが国の自治体政府が採用している単式簿記では、「特別な調査を行わない限り、会計記録の正確性を確認することが困難」であり、さらに計算構造上の重要な問題として、「現金フロー（収入及び支出）とストック（資産、負債及び正味財産）に関して有機的な関連を持った一組の財務諸表（例えば、経常収支計算書や貸借対照表）を会計帳簿から誘導的に作成することができない」とされる⁴。そして、その会計システムは、単式簿記であるが故に、現金・財産の二分法によるそれぞれの増減のてん末が独立して並列的に示されるというものである⁵。

つまり、現金については、その増減（収支）を「現金出納帳」にあたるものに記録し、そこから各期の収支状況を示す「収支計算書（収支の形の決算書）」が作成され、増減の結果である残高が産出される。一方、現金支出その他の方法によって取得・維持される財産は、台帳を通じて、個々に、その管理が行われる⁶。そして、財産の流出入の時点でのみ、現金フローと接合している。また、ここでは、負債に関する増減を示した、決算書に関連づけられる体系的な記録は、存在していない⁷。これらの関係は、次の[図表1]のように図示できるだろう。

[図表1] 単式簿記による記録



従来、このような会計システムを採用してきたわが国に、複式簿記を導入することはいかなる意味を持つであろうか。さらに、研究の素材とする米国の政府会計論においては、決算書として、貸借対照表が要求される。そうであれば、政府会計において、貸借対照表が必要とされる論理を考えることが必要になろう。これはまた、そもそも貸借対照表が、その会計システムの中で、どのような情報を提供するのかを明らかにすることもである。

ところで、政府会計における複式簿記の意義を、計算構造から分析するためには、実際に、その計算構造を、つまり会計情報を生産する簿記システムがどのような勘定構造から構成され、諸勘定がどのように関連付けられるのかということ、さらに、貸借対照表をはじめとする財務諸表が誘導される過程とその過程によって生み出されたものを理解することが重要であろう。よって、本論文の研究の方法として、具体的に、想定される会計システムにおいて、期中に生じる諸取引を、複式簿記によって勘定に仕訳・転記し、最終的に財務諸表が作成される過程を説明する方法を採る。なぜならば、それは、会計学の理論が、常に簿記の可能性を前提とし、その考慮の下に樹立されなければならないと考えるからに他ならない⁸。

本論文は、7章構成になっている。第1章は、本論文の問題意識と研究の方法、そして論文の構成とそこで扱われる領域について述べる。第2章では、政府会計と企業会計の相違を明らかにするとともに政府会計に独自の基礎的な概念である「基金」概念（および「基金会計」概念）を導出する。そして、この「基金(fund)」概念が導入された政府会計の計算構造について、次章以降で明らかにする。第3章は、Clevelandの学説に基づき、「基金会計(fund accounting)」概念の形成について、基金概念が政府の勘定分類の統一化をめざして導入されたが、やがて支出統制を目的とするようになったことを明らかにする。さらに、「基金」に関して、その統制のために、何をどのように複式に記録するのかを分析する。第4章では、Egglestonの学説に基づき、政府会計に固有の予算の問題を解消するために発達した「二重勘定システム(dual account system)」を取り上げるとともに、収支管理を中心とした政府会計における財産管理について、計算構造の見地から検討する。第5章では、Moreyの学説に基づき、予算執行と実際の資産負債の変動を結び付ける会計思考と勘定組織、そしてそこで作成される計算書について検討を加える。ここまでは、基金会計概念を中心に据えた政府会計論がどのように発達してきたのかを明らかにする。それに対し、第6章では、基金会計概念による財務報告上の問題について検討する。それは基金別の報告と政府全体としての財務報告の問題である。これを解決するために考えられた様々な試案と制度上の変革を分析する。第7章では、本論文での結論として、米国政府基金会計から学ぶ複式簿記の意義と政府会計における複式簿記の会計管理思考について述べる。このような研究により、複式簿記を導入した政府会計の1つの展開方向が明らかになるものと思われる。

以下では、より具体的に各編の内容を要約して説明する。

1 ここ数年にわたり、過去に類を見ないほど、政府会計（および公会計）に関する

る研究書・実務書が公開されている。

- 2 報告書の公表以降、それに従って、毎年、各自治体の「バランスシート」が作成され、それらが新聞にも掲載されるようになった(最近では、2006年12月28日日経新聞朝刊に、特集記事とともに掲載されている)。
- 3 詳しくは補章1を参照。
- 4 隅田一豊『自治体行財政改革のための公会計入門』ぎょうせい、平成13年、71頁。
- 5 原田富士雄「ファンド会計システムと貸借対照表」『経済学論纂(中央大学)』第32巻第5・6合併号(1992年2月)、217頁参照。
- 6 財産に関する記録の内容は、決算の添付資料として「財産に関する調書」にまとめられる。なお、その大部分は物量表示によるものである。
- 7 たとえば、地方債に関して、予算の内容として、起債の目的、限度額、起債の方法、利率及び償還の方法が規定される。しかし、その残高は、期中の起債高ならびに償還予定額を差し引きした見込み額として予算書にあらわれるが、決算書には示されない。
- 8 沼田嘉穂『会計教科書〔五訂新版〕』同文館、平成4年、7頁参照。

3. 各章の内容

第1章は、本論文の問題意識と研究方法について述べた。すなわち、わが国の政府会計に対して、「企業会計化」の改革の必要性が指摘されるなかで、複式簿記導入論が重要視されているが、複式簿記の意義については未だ十分に議論がなされていない。そこで、計算構造の面から、既に複式簿記を導入している米国の政府会計論を素材として、複式簿記の意義を明らかにすることを本論文の目的に据えた。そして、複式簿記の意義を明らかにするために、実際に取引をどのような仕訳記入するのかを理解することが必要であると考へ、複式簿記による仕訳、それに応じた諸勘定への記入(転記)、そしてそこから誘導的に計算書を作成するという過程を説明する方法を採ることとした。

政府会計の企業会計化を考える上で、そもそも政府会計は企業会計に似せるべきか否かという問題が存在する。そこでまず、第2章では、政府会計と企業会計の相違について、Mautzの論文⁹⁾に基づき考察した。その結果、Mautzによれば、企業会計における資産・負債の概念から政府会計にはそぐわないものと考えられていた¹⁰⁾。それゆえ、企業会計で考えられているような会計概念をそのまま政府会計に導入しようとするには限界があることがわかった。たとえば、組織の活動をあらかず運営報告書(operating statements)では、企業会計において作成される損益計算書と、政府会計において作成される収支計算書とは、収容される項目から異なっているからである。それに対して、Mautzによって、次のようないくつかの改良点が指摘されていた¹¹⁾。貸借対照表に関して、そこに計上される項目を再検討すべきであること、具体的には、資産・負債・持分(純資産)の再定義が必要であること、さらに運営報告書について、単なる収支計算をおこなうのではなく、ある期間に提供されたサービスの原価と、期間の収益の対応計算をおこなうとすることなどが挙げられた。

上記のような改善点が指摘されていた当時の政府会計であるが、そもそも、それはどのような会計思考に基づいているものなのかを明らかにするために、米国の州政府等に適用されている「政府会計原則」をもとに分析した。その内容にこそ、政府会計の独自性が端的に表されていると考えたからである。

まず、政府会計基準審議会(Governmental Accounting Standards Board)によって設定される「政府会計原則」の全体的な特徴として、政府活動を行政活動と営利形態活動に分類することに応じて、「行政活動を説明する基金に関する原則」と「事業活動を説明する基金に関する原則」を区別して認識していることである。そして、「政府会計原則」は主に前者に焦点をあてている。

それでは、「政府会計原則」にしたがった米国政府会計の特色を列挙してみる。

- ①複式簿記を導入し、企業会計で利用されるものと極めて類似した総勘定元帳を会計処理・方法の軸としていること。つまり、期中に生じた取引・事象は、すべて仕訳によって貸借記入され、総勘定元帳に転記される。これにより、複式簿記によるいくつかの利点を享受し、誘導的に財務諸表を作成することが可能である。
- ②予算制度を財務会計の計算体系に取り込み、予算勘定(budgetary accounts)および支出負担行為(encumbrances)に関する勘定を総勘定元帳に設けることにより、予算統制を計算構造上で実現していること。政府活動が、企業活動とは異なり、需要と供給という市場メカニズムによって管理されないことに対して、その活動を予算や規制によって統制・管理しようとする政府にとって、この実現は大きな意味を持つ。
- ③勘定における各種のフローとストックの認識は、現金主義だけでなく、発生主義および修正発生主義(modified accrual basis)によっておこなわれていること。現金主義では、現金収支とサービスの提供・利用とのタイミングのズレが生じることもあり、そのズレを極力少なくしようとする努力が認識基準に反映されている。
- ④基金会計システムを利用していること。政府は活動の多様性から、1つの会計実体(accounting entity)で活動全体とそれに関連する資産・負債を説明するのではなく、活動目的に応じて基金を設立し、その1つ1つを会計実体として扱っている。ただし、全体としての政府の観点を消さぬように、「政府全体の財務諸表(governmental-wide financial statements)」が作成され、各基金は報告目的のために統合される。
- ⑤各基金は、その活動の運営状況・財政状態をもっとも適正にあらわすような「測定の焦点(measurement focus)・「会計の基礎(basis of accounting)」をそれぞれ採用しており、統合の際には、「経済的資源フロー(flow of economic resources)」を測定の焦点とし、「発生主義会計」を会計の基礎とするように各種の調整が

図られていること。

⑥基金ごとに「測定」の焦点を変え、行政基金ではカレント財務資源(current financial resources)を測定の焦点とした結果、一般行政活動に関連する資本的資産や長期負債(一般資本的資産および一般長期負債)は、基金実体としてではなく、非基金勘定において説明されること。これは、資本的資産が長期間にわたって政府の行政資源を拘束するとともに、長期負債は政府の信用力によって保証されているという観点から見ても合理的な処理である。

上記のような政府会計の独自性に関して、複式簿記に基づいたその計算構造を分析にする前提として、いくつかの基礎概念が浮かび上がってくる。たとえば、19世紀末から20世紀初頭(より正しくは1935年前後)までの米国の政府会計論の発展を分析したJames H. Pottsによれば、その発展は、(1)基金構造(fund structure)、(2)予算勘定、(3)財産勘定(property accounts)、(4)減価償却、(5)結合計算書(consolidated statements)、(6)基金報告と実体報告(fund reporting and entity reporting)、(7)企業会計の適用と政府会計独自の原則の創設という、7つの観点から考えることができるという¹²。これらの観点は、「政府会計原則」として規定される諸原則の内容に色濃く反映されているのがわかる。ただし、これらには、財産勘定と減価償却の問題、結合計算書および基金報告と実体報告の問題といった密接に関連しあうものが存在していることにも注意しなければならない。もちろん、本論文においても、これらの観点からの考察を加えることになる。

そのなかでも、特に重要視するのが、「基金会計」概念である。なぜならば、会計が成立する前提である「会計実体」概念に関して、もっとも政府会計の独自性が現れたと考えられるからである。それは、政府会計もまた、企業会計と同じように、財産管理に対する責任の設定から解除にいたる過程を解明する単位なくしては、会計の理論も実践も存在しえない¹³と考えるからである。このとき、政府会計では、ただ一つの会計実体を予定するのではなく、活動目的に応じて「基金」が設立され、その1つ1つの基金を会計実体として扱っている。これが企業会計と異なる1つの特徴である。この「基金会計」概念を理解し、それに起因する諸問題を解決することなくしては、政府会計の計算構造を明らかにすることはできないと推論したことが本章の結論である。このように考えると、「基金」概念を検討することが必要となる。そこでこの問題を次章で取り扱った。

第3章では、Clevelandの学説をもとに、「基金」概念の形成について検討をおこなった。この中から、次のような結論を導き出した。基金会計の原点であるとされる彼の会計思考において、そもそも「基金」概念を政府会計において採用したのは、政府全体の勘定分類の統一化のためであった。当時、都市が会計事務をおこなう際に規範となる統一的な基準そのものが存在しておらず、会計システムにおいて使用されるべき諸勘定にもまったく統一性がなかったとされる(貸借対照表さえ作成されないこともあったという)。それに対し、一般的な政府が担う行政機能の共通性から諸勘定を分類し、その諸勘定に、業務の財務的データを収集・分類することによって、最終的には都市の抱えていた行政の問題と結びつけよう(そして、それを解決しよう)と考えたのが彼の会計思考であった。

まず、行政の問題として、政府の所有権に関する「関係」(言い換えるならば、自治体の所有権に関する問題;「法的関係(legal relations)もしくは所有関係(proprietary relations)」と呼ばれた)とその業務運営に関する「関係」(言い換えるならば、自治体の経済性の問題)を明らかにするために、それぞれ資産・負債、収益・費用の2つの勘定体系が複式簿記によって記録されることとなった。つまり、資産と負債に作用する業務(取引)は、損益の観点からも捉えられるわけである。

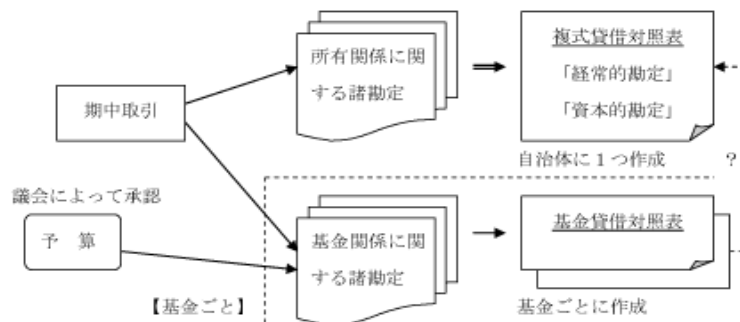
たとえば、所有権に関する問題では、満期が到来する債務に対する「政府の支払能力」を表示することが目的とされた。それゆえ、資産を、事業において継続的に使用する資産と支払手段としてみている資産とに区分するとともに、負債も、流動・満期負債と長期的債務とに区分し、流動・満期負債とその支払いに利用可能な資産を対応表示させることになる。この思考は、彼の示した「複式貸借対照表(Double-Balance-Sheet)」において、その「経常的勘定(current account)」の区分で実践される。当期に支出されたが、未だ費用となっていない部分、彼によれば「将来の費用にのみ利用可能な資産(assets applicable to future expenses only)」が「経常的勘定」の区分から取り除かれているのは、このためであろう。

また、業務運営に関する問題では、「最低限のコストで最大のサービスが提供されているか」を表さなければならないが、彼のように、その経済性は、実行されたサービスの統計(statistics of services performed)と費用(expenses)の比較によって決定されるため、会計システムによって提供しうるのは、費用(もしくはコスト)の金額となる。そしてまた、行政は利益獲得をめざして運営されるわけではないため、収益を獲得するにしても、それは原価(費用)補償のためのものとなる。「運営(operation)」勘定において、企業会計であれば「利益(もしくは損失)」とすべきところを、「収益余剰(Revenue Surplus for Period)」もしくは「収益欠損(Revenue Deficiency for Period)」と表示することも、その表れといえるかもしれない。

ところで、複式簿記の採用は、もう1つの行政の問題をも解決する糸口となった。それは、財産や資金を委託される事務官の受託責任に関する勘定を設定することである。彼の言葉を借りれば、「制度的関係(institutional relation)」もしくは「基金関係(fund relation)」をその記録対象とすることになる。そしてそれは、委託された権限ごとに基金が設定され、その責任の解除の過程を解明するために記録をおこなうという「基金会計」概念の誕生と考えるかもしれない。

彼の示した設例において、各基金には、予算にしたがって支出権限(債務負担権限)が付与されていた。彼のいう基金勘定は、言葉自体は使用されていないものの、政府会計に固有な基礎概念の1つとして取り上げられる「予算勘定」にほかならない。各基金の貸方には、支出予算額を計上された「債務負担権限付与額(Authorizations to incur liabilities)」が、予算執行過程において「契約債務準備額(Reserve for contracts)」もしくは「公開市場売買準備額(Reserve for open market orders)」として具体化されており、「未充当残高(Unapplied balance)」によって決済される。一方、その借方では、基金の見積収益の金額が計上された「見積要求額(Estimated requirements)」が実現していくにしたがって、それが未収勘定となるならば「利用可能残高(Available balances)」として、また現金となるならば「未充当残高」として具体化されるのは設例のとおりである。

Clevelandの会計システムにおける、簿記記録と計算書の作成過程は、次頁のように図示できる。



つまり、予算は、「基金関係」に関する諸勘定に記録され、期中の取引は「所有関係」に関する諸勘定と「基金関係」に関する諸勘定の両方に記録される。それは、期中の取引が予算執行によるものであり、常に予算による規制のもとでおこなわれているからである。

期末において、それぞれの諸勘定の残高がまとめられる。「基金関係」に関する諸勘定の残高は、基金ごとに作成される「基金貸借対照表(fund balance sheet)」に收容される。この「基金貸借対照表」によって、事務官に課された責任が期末時点でどのような状態にあるのかを、金銭的に把握することができる。

それに対し、「所有関係」に関する諸勘定の残高のうち、収益と費用に関する勘定が、都市の経済性に関する問題、すなわち、「最低限のコストで最大のサービスが提供されているか」を明らかにするために「運営」勘定と「経常的余剰」勘定に振替えられ、「活動ごとの収益余剰(もしくは収益欠損)」と「将来費用にのみ適用可能な資産の金額」、「経常的余剰(current account surplus)」がそれぞれ計算される。そして、資産・負債の諸勘定の残高と、計算された「経常的余剰」から「将来費用にのみ適用可能な資産の金額」が控除された金額から、「複式貸借対照表」が作成される。

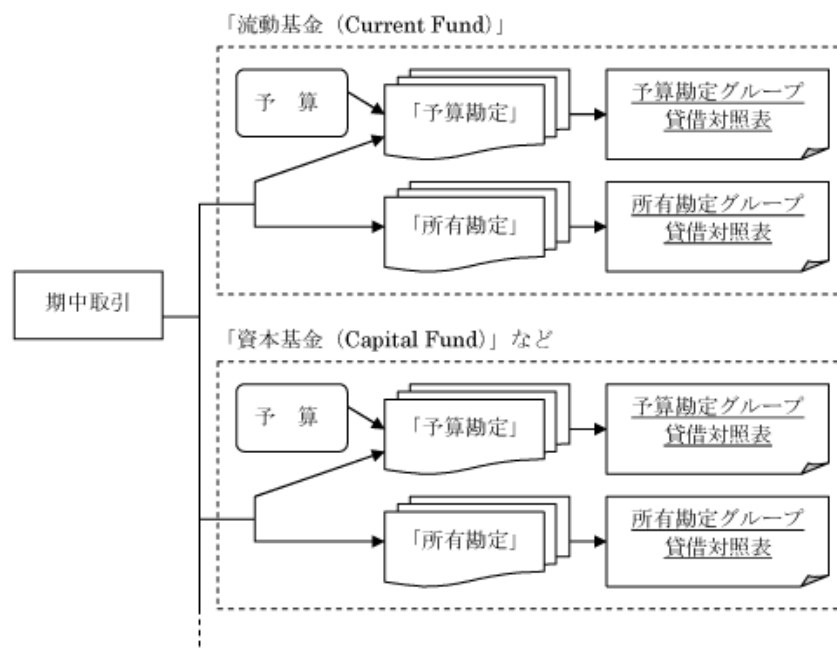
「基金」概念を政府会計に導入したClevelandの会計システムは、「基金会計」概念を採用したものであるだろうか。「政府会計基準」による「基金」の定義に従えば、「基金会計」とは、特定活動を進めるために、もしくは特別な法令、制約または制限に従って特定の諸目的を達成するために、現金を含む諸資源およびそれらに関連する諸持分から「基金」を構成し、その「基金」を独立の財政上・会計上の実体、つまり会計単位として取引(資産・持分の変動と残高)を記録するシステムといえよう。

「基金会計」では、基金が設定されること以上に、基金が会計単位となることが重要である。この観点からClevelandの会計システムを再検討してみると、それぞれの基金は、現金収支に関する諸権限から構成されている。しかし、それは具体的な財産(および持分)を持っていない。そもそも「制度的関係」とは、所有する財産や負っている債務は記録の対象とせず、それらを委託された事務官の責任を記録の対象としていた。それゆえ、それらを記録しているだけでは、「基金」は財産計算の単位となりえないことがわかる。つまり、これがCleveland学説の「基金会計」に関する限界である。

そこで、第4章では、「基金」を会計単位とするために、予算に関する諸勘定だけでなく、資産・負債等の諸勘定も、基金ごとに配分した「二重勘定システム」の計算構造を、Egglestonの学説を基に明らかにした。

ここでは、設定される4つの基金が、それぞれ「基金勘定(fund accounts)グループ」と「所有勘定(proprietary accounts)グループ」に分けられた一連の貸借平均される諸勘定によって、構成されていた。そして、基金勘定グループの諸勘定では、収入の見積り・支出予算と、実際の収入・支出とが、貸借に記入されていた。一方、所有勘定グループの諸勘定では、実際の収入・支出の原因と、結果としての資産・負債の増減とが、貸借に記入されていた。つまり、ある特定の活動を説明するために設定された基金は、その活動(取引)を、2つの勘定グループによって、二重に記録されていた。

Egglestonによる「二重勘定システム」の簿記記録と計算書の関係は、次のように表すことができる。



予算記入をはじめとする期中の取引が、各勘定に記入され、期末には、その勘定残高を集計して、基金ごととして勘定グループごとの貸借対照表が作成される。それらの貸借対照表の分析を通じて、「基金」によって何を管理しようとするのか、また、基金の計算書でいかなる情報を提供しようとするのかという目的の違いが、貸借対照表の性質を、つまりその会計システムによって得られる会計情報を変化させていることが明らかになった。

政府会計において、「基金」概念が利用されるのは、特定目的のために調達された資金が、その目的のみ支出されることを管理統制するためであった。その目的のためには、長期にわたって資金を拘束し、(資産取得後には)支出統制の適用を受けない資本的資産が、「基金」の構成要素として含まれてしまうことには問題があるといえる。それゆえ、資本的資産に代表される財産を、支出統制とは別に、管理することが必要となってくる。そこで考案されたのが、基金とは別の会計単位としての「財産勘定」である。

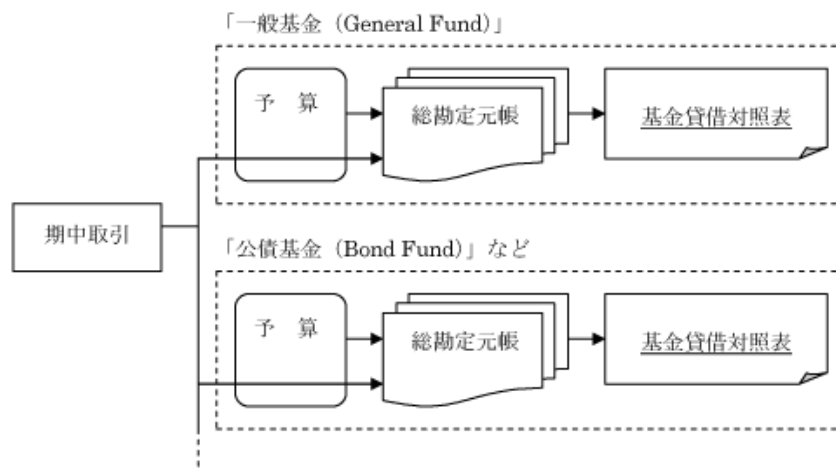
「財産勘定」において、どのように恒久的財産に関する諸勘定を記録・表示するかについては、論者によって意見が分かれていた。しかし、諸勘定を設定するにあたって必要となる実地調査の実施や、総勘定元帳における財産に関する諸勘定を統制勘定として、詳細な情報が補助元帳に記録されるという会計手続に関しては、いずれの意見でも同様であり、資産勘定の相手勘定を「剰余」勘定として設定することも、共通してみられた特徴であった。これらのことは、その計算構造が、複式簿記によって記帳されるデータを処理することと密接な関係がありそうである。

さらに、第5章では、「基金」概念の発展の流れであり、「基金」概念の精練化もしくは純粹化を図るものとして、「基金会計」と「予算会計(budgetary accounting)」の融合過程を明らかにした。つまり、勘定組織(総勘定元帳)において予算数値を反映させたモデルとして、所有勘定系統と予算勘定系統を分離した「二重勘定システム」とよばれる会計実践と、それに対するMoreyの提案である、それらの2つの勘定系統を統合した会計システムを分析した。そして、次のような結論を導き出した。

まず、2つの勘定系統を分離する「二重勘定システム」においては、所有勘定系統と予算勘定系統という2つの勘定系統によって、予算執行と実際の資産・負債の増減をそれぞれ複式記録していた。そして、予算勘定系統の貸借対照表では予算執行の状態が表示され、所有勘定系統の貸借対照表では、基金が所有する純財産がその構成要素である資産・負債の増減とその変動の原因である収支によって二重に計算・表示されていた。しかし、基金を構成する勘定全体で考えると、予算数値は資産・負債の金額とは独立して記録されており、貸借対照表においても予算と資産負債の数値は分離したままであった。

それに対して、Moreyは2つの勘定系統を統合し、予算執行と実際の資産・負債の変動を有機的に連携させるような勘定組織を構築しようとした。

Moreyの会計システムにおける、簿記記録と計算書の関係を図示すれば、次頁のように表すことができる。



Moreyの会計システムでは、期中の取引は、予算執行の結果にほかならず、関係する各基金の総勘定元帳における諸勘定に記録される。その勘定の期末残高から「基金貸借対照表 (Fund Balance Sheet)」が作成される。

彼が「基金貸借対照表」と呼んだ貸借対照表は、作成される時点によって、2つの異なる機能を果たしていた。まず、すべての期中取引が記録された状態の勘定残高から、いわゆる残高試算表にあたる「基金貸借対照表」が作成される。これによって、基金の資産・負債の状態とともに、予算の執行状態を表示するという機能が果たされる。

そして、期末には予算が失効 (lapse) するため、「見積収入額 (Estimated Revenues)」勘定と「予算支出額 (Appropriations)」勘定の残高を、予算執行後に残っていないなければならない当該期間の未充当残高を表していた「未充当剰余 (Unappropriated surplus)」勘定に締め切った後、(締め切られていない) 実在資産・負債の勘定残高を収容して、もう1つの「基金貸借対照表」が作成される。この貸借対照表によって、次期の予算に利用可能な金額となる基金の「真の剰余 (real surplus)」を計算するという機能が果たされる。

これまで、基金会計概念を中心にすえて、政府会計論がどのように発展してきたのかを明らかにした。しかし、「基金」を1つの会計単位として期中の取引を記録・分類する「基金会計」は、財務報告に関する問題が存在する。それは、財務報告をおこなう際に、基金ごとの報告しかおこなえないからである。しかし、ほんらい全体としての財務報告が必要であることは疑いない。そこで、政府全体として財務報告をどのようにおこなうべきかが問題となる。この問題を第6章で扱った。

基金ごとに期中の取引を記録・集計し、期末に外部に向けて政府全体としての報告をおこなう場合、基金ごとの報告をまとめることが必要となる。そこで作成されるのが「連結 (もしくは結合) 財務諸表 (Consolidated (Combined) Financial Statements)」である。第6章では、この政府全体の報告をおこなう計算書がどのように発展してきたのかを明らかにした。

そこでは、大きく分けて、基金別の情報を残す表示法と、政府全体の観点から再分類した表示法の2つが存在した。ClevelandとEgglestonによる「連結貸借対照表」という考えは後者に含まれ、Moreyによる「統合貸借対照表」の考えは前者に含まれていた。そして、政府会計制度としては、基金別の情報を残す表示法が採られた。

しかし、「基金会計」の発展によって、基金別の情報が断片化し、財務諸表利用者の理解可能性の点からは、「統合貸借対照表」は望ましいものとはいえなくなっていく。「政府会計における最も重要な欠点¹⁴」とまで言われていた政府全体の報告は、1999年のGASB基準書第34号の公表によって、「政府全体の純資産計算書 (governmental-wide statement of net assets)」に見られるように、政府全体の観点から再分類する表示法へと大きく転換した。

⁹ Robert K. Mautz, "Financial Reporting: Should Government emulate Business?" *The Journal of Accountancy*, No.152 (August 1981)。

¹⁰ R. K. Mautz, 前掲論文, 54-55頁参照。

¹¹ R. K. Mautz, 前掲論文, 56頁参照。

¹² James H. Potts, *An analysis of Evolution of Municipal Accounting to 1935 with Primary Emphasis on Developments in the United States*, Michigan, 1976年, 209-225頁参照。

¹³ 「会計単位」(久野光朗担当), 森田哲彌・宮本匡章編著『会計学辞典(第4版)』中央経済社, 平成13年, 46頁参照。

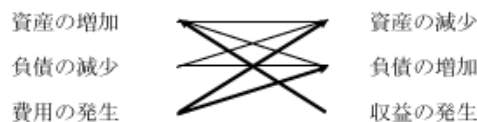
¹⁴ Delmer Hylton, "Needed: More Informative and Understandable Financial Statements for Governmental Units," *The Accounting Review*, Vol.32 No.1 (January 1957), 51頁参照。

4. 「基金」概念と複式簿記

それでは、政府会計における「複式簿記の意義」を探るために、各学説で展開された計算構造において、「何が複式に記入されていたのか」という観点から、検討を加える。

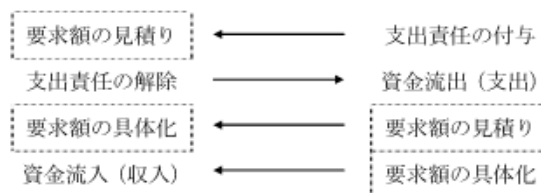
まず、Clevelandの会計システムでは、①法的関係をあらわす「複式貸借対照表」が作成されるプロセスと、②制度的関係をあらわす「基金貸借対照表」が作成されるプロセスの2つが存在していた。

そして、前者においては、所有権に関する関係をあらわす資産・負債の勘定と、業務運営に関する関係をあらわす収益・費用の勘定が複式に記録されていた。つまり、資産・負債に作用する期中の取引(資産・負債の変動)が、損益の観点からも捉えられていた。これらの諸勘定への記入は、複式簿記によって次のように結びつく。



ここでは、(企業会計に見られるように)資産・負債の増減とその原因が、複式に記入されている。しかし、開始記入における「経常的勘定」の「支出予算準備額」と「利用可能自由剰余」、そして「資本的勘定」の「資産負債差額」は、これらの結びつきとは直接関係がなく、貸借を均衡させるためのbalancing・ファクターであると考えられる。

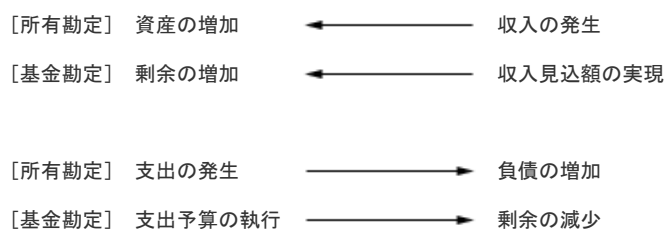
一方、後者のプロセスでは、事務官に委託された資金及び財産の予算責任(支出責任)とその解除の過程が、基金ごとに記録されていた。ただし、本質的に、管理統制の対象となるのは支出のみであり、その付与と解除を勘定の貸借で記録しようとするために、支出のために必要な金額がいくらなのか、そして、それがどのように具体化されるのかを、対応させ、複式に記録していた。



このように、支出権限の付与(具体的には「債務負担権限」勘定への貸方記入)と対応させて、その支出に必要な見積額を計上(具体的には「見積要求額」勘定への借方記入)することは、管理統制の対象を、その見積額へと拡大することになった。ただし、そこで管理されていたのは、実在する債権(「課税未収金」)ではなく、具体化される要求額そのものであったことに注意しなければならない。それは、法的関係をあらわす諸勘定が、基金に関しては記録されていないからである。

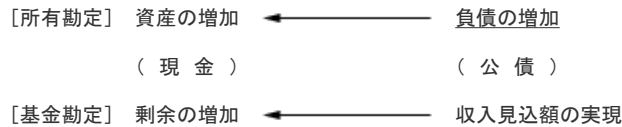
次に、Egglestonの会計システムでは、基金ごとに、所有者としての都市の持分関係を明らかにするの「所有勘定グループ」と、特定目的に金銭を割当ててするための「基金勘定グループ」の諸勘定が記録され、その勘定残高から、それぞれ貸借対照表が作成されていた。

所有勘定グループにおいては、Clevelandの所有権をあらわす諸勘定と同様に、資産・負債の増減とその原因が、複式に記入される。Clevelandの会計システムとの違いは、それらの増減が基金ごとに記録されている点である。さらに、「所有勘定グループ」において記録される(流動基金の)取引のうち、収入の発生による資産の増加(「(借)資産の増加(貸)収入の発生」と支出の発生による負債の増加(「(借)支出の発生(貸)負債の増加」)は、「基金勘定グループ」において、対応する仕訳記入がなされる。



ここでは、所有勘定グループにおいて「収入の発生」、「支出の発生」として記録される資産・負債の増減の原因が、基金勘定グループでは、それぞれ「収入見込額の実現」、「支出予算の執行」として記録されることを意味している。

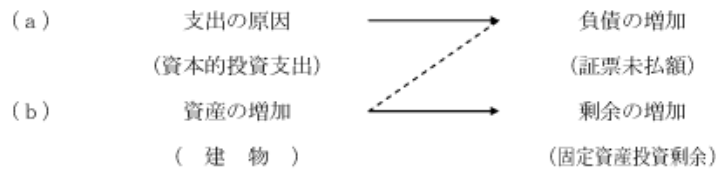
しかし、基金の資産として建物といった恒久的財産と含み、基金の負債として公債をはじめとする長期負債を含む、資本基金の取引記録においては、上記の関係は成立しなくなる。たとえば、政府が公債を発行したときの仕訳は、それぞれの勘定グループで、次のように記録されていた。



つまり、所有勘定グループにおいて、「収入の発生」として資産の増加原因として記録されていたものが、基金で管理される「負債の増加」に変化している。これは、収支の原因というフローから、ストックの増減へと、管理統制の対象が変わったことを意味する。公債の発行と同様に、建物といった資本的資産への取得(投資支出)も、所有勘定グループにおいて、フローからストックへと記録対象が変化している。

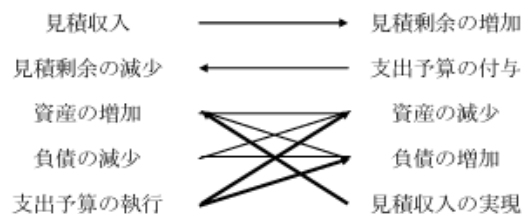


また、基金を通じて記録されていた恒久的財産(および長期負債)を、新たに「財産勘定」と呼ばれる会計実体を設けて、そこに記録することになると、非営利組織体の会計に固有の簿記処理といわれる「一取引二仕訳」に似た処理がなされる¹⁵。それは上記の資本的資産の取得について記録すると次のようになる。



上記仕訳の(a)は、資本的資産の取得のために支出をおこなった「基金」において記録され、(b)は「財産勘定」において記録される。これは「(借)資産の増加(貸)負債の増加」という「所有勘定グループ」でなされていた仕訳(点線のつながり)を、支出の原因というフロー情報と、資産の増加というストック情報の2つの観点から分解したものである。この2つの仕訳にみられるように、1つの取引・事象を、それに関連する複数の会計実体ごとに記録されるのは、「基金会計」の特徴である。もしそれが会計実体ごとに、ストックの増減としてのみ記録されていれば、(わが国で採用されているような)単式簿記による会計にほかならない。これを複式に記録することによって、ストックの増減の原因が明らかにされるとともに、当期になされた支出というフローは、それによって取得された資産というストックによっても記録され、管理されることになる。

さて、「二重勘定システム」では、2つの勘定系統(勘定グループ)において、資産・負債の増減の原因を、所有勘定系統において「実際に発生した収支(フロー)」として、予算勘定系統において「予算執行による予算額(擬制的ストック)の解消」として、二重に記録していた。これに対し、Moreyは、諸勘定を2つの勘定系統に分離することは、「いかなる実際上の目的(real purpose)も達成せず、財政状態(financial condition)の誤った概観(false showing)と会計記入の不必要な重複(unnecessary duplication)を招くことになる¹⁶」と主張し、諸勘定におけるそれら2つの勘定群(系統)の間にある区別を取り除いた勘定組織を構築していた。彼の提案する会計システムによれば、(予算記入を含めた)期中の取引は、次のように複式に記録される。



ここでは、資産・負債の変動に対応されるのは、見積収入の実現もしくは支出予算の執行であり、ストックの変動と擬制的ストック(予算が執行されることで、期中にストックに変換される項目)の変動が、複式に記録されている。つまり、この会計システムにおいては、フロー情報は第一義的には記録されない。(総勘定元帳に対する補助元帳のレベルでは記録される。)

予算記入に関する議論はとりあえずおくにしても、Moreyの会計システムにおいて、期中の取引を記録する仕訳は、それまでのようなフローとストックの結びつきによる記入をおこなわない点で特徴的である。

そして、資産・負債の変動と複式で記録されるのが、収支に関する予算数値であることに注意しなければならない。

さて、以上のように、「基金会計」の発展過程とその会計システムでなされる複式記入について分析してきたが、「基金会計」と「複式記入」の関係、さらには「複式簿記」の意義はどのようなものだと結論付けられるか。これについて、考えていく。

まず、政府会計において、政府の活動を、所有権(資産・負債に関するもの)の変動と、業務運営の効率性をそれぞれ明らかにするという目的のために、それらを複式に記入することが考え出された。つまり、複式に記録されるのは「資産・負債」と「収益(もしくは収入)・費用」であった。そして、ある期間における特定の活動の業務運営を記録した「収益」と「費用」の勘定が比較され、その結果として計算されるのは、その期の収益の額が、活動をおこなうための費用の額を超えていたかどうかをあらわす「収益余剰(もしくは収益欠損)」の金額であった。活動ごとの「収益余剰」の金額は、行政活動によって生じた資産・負債の差額である「剰余」の金額となる。このような関係は、その記帳が「貸借平均の原理」が保たれて複式に記入される限り、成り立つものである。それは、今日の企業会計においてもみられるような「複式簿記」にほかならない。ただし、政府が設立されるよりも後に、複式簿記が採用されることになるため、その記帳方法を複式簿記に改める際には、その時点での資産・負債について実地棚卸しを行い、財産目録が作成されなければならない¹⁷。その財産目録記載の資料にもとづき、開始仕訳がなされる。その際に、資産・負債の差額が、「純資産」とされるか「剰余」とされるかは不明であるが、差額としての意味しか持たない限り、その勘定科目名はどちらでもよいだろう。

このような簿記は、未だ会計実体としての「基金」が設定される前段階のものである。そのときの「基金」は、資金・財産が委託された事務官の権限に関連して設定される「現金のかたまり」であり、この事務官の受託責任に関する勘定も、帳簿に設けられていた。ただし、そこでは、予算が決定されると、事務官が資金を使用(支出)する権限とそのための資金の見積額が複式に記入された。つまり、それは、複式記入の原理に則って、形式的に複式に記入されたのであった。

しかし、ひとたび「勘定」を設けてその増減を記録すると、そこに今までになかった、「勘定」に記録される「何ものか」を管理するという思考がでてくる。それというのも、「勘定」は、簿記における記録・計算の単位であると同時に、アカウントビリティの所在を明らかにする、アカウントビリティの範囲を限定する単位でもあるからである¹⁸。米政府会計における「基金」の設定が、まず財産を受託した事務官に基づいてなされたのも偶然ではない。「基金」も「勘定」と同様に、責任(権限)の単位であるから。

「基金」に権限が配分されると、その権限の対象である各種の財産もまた、「基金」に配分される。これは「基金」に資産・負債の諸勘定が配分された「二重勘定システム」としてあらわれていた。この配分の際に、誰(どこ)から責任が付与されたか、そして、委託されたものの全体を把握するために、「複式簿記」が役立つ。

政府基金会計において、「複式簿記の導入」によって、まず「基金」にもたらされたのは持分勘定(もしくはその概念)であろう。既に基金に分離されていた現金に対する所有者持分(proprietary equity)が認識され、基金の元帳の残高は自己均衡することになる。さらに、委託される財産に応じて、各種の勘定が設定され、その全体を把握するためにも、持分が利用される。ただし、持分が現金有高に対応して決定する項目であるように、財の管理を志向するすなわち会計責任を財の管理にあるとする立場では、財それ自身が意味を持つことになる。すなわち、財の存在、簿記における借方が前提となり、貸方にでる持分に意味は求められていない¹⁹。それゆえ、持分は、純財産の在高をあらわす「剰余」として設定されていたのであろう。

「基金」において、現金のみならず、諸資産・諸負債も記録対象とし、その全体の責任の把握のために、剰余もまた記録される。ここにきて、はじめて「基金」が会計実体となる前提をもちうることになる。

複式簿記の採用は、「予算」の記録をも基金における財産の記録と、同じ位置まで引き上げる。つまり、予算収支と実際収支の記入は、あたかも資産・負債の増減とその原因が記録されていた複式記入のごとくおこなわれる。しかし、二重勘定システムでは、記入される勘定グループが異なり、複式に記入されるというよりも同じ事象を二重に記録しているといえよう。

ただし、Moreyの会計システムのように、資産・負債の変動の原因を基金の収支というフローの勘定ではなく、擬制的ストックとしての収支予算の解消として記録する場合、より複式簿記に近い記入となっている。

また、それまでフローとして記録されていたものが、「基金」において資産もしくは負債として記録・計算されることになると、当然、複式簿記での勘定の結びつきも、フローの発生とストックの増減という結びつきから、貸借ともにストックの増減という結びつきに変化しうることも明らかになった。

それでは、以上の分析・発見を踏まえ、政府会計における複式簿記の意義について、まとめる。

まず、米政府会計において複式簿記が導入されたのは、わが国のような「企業会計化」を図るためではなく、政府による行政活動を資産・負債といったストックの観点からだけでなく、効率性・経済性をあらわすフローの観点からも同時に測定しようとしたことにあった。そしてさらに、その行政活動を事業の性質もしくは当該活動に課される制限によって区別するために計算単位としての「基金」を設定し、その基金ごとの成果を測定するために複式簿記が導入されたといえる。それまでは単なる資源の集合として捉えられていた「基金」であったが、複式簿記の導入、より具体的には、与えられた責任を記録するための持分の勘定が新たに設定されることで、責任をともなった計算単位へと、「基金」の意味自体が変化した。このように、複式簿記が導入されることによって、「基金」が独立の会計実体として基金に帰属する資産・負債の変動をその原因と共に記録するという「基金会計」が実行可能となった。すなわち、「基金」を独立の会計実体として記録・計算をおこなう「基金会計」が実施されるためには、複式簿記の導入が必要であったといえる。

さらに、その後の政府会計の発展を分析すると、そこでは、複式簿記が導入された会計システムにおいて、行政活動を如何にして記録していくのかという問題に取り組んでいたことがわかった。その発展の中でも、政府会計の独自性である「予算」に関する情報をどのように会計情報に取り込んでいくのかという議論を中心に分析した。

そして、この問題は「基金」ごとの総勘定元帳に「予算勘定」を設けることによって解決されたことを明らかにした。「基金」で記録されるべき取引が予算に基づいたものであるとき、予算数値を「予算勘定」に実際の基金収支と貸借を逆に記録する(すなわち実際収支と予算収支の複式記入をおこなう)ことで、予算統制を簿記処理の上でおこなうことが明らかになった。これは、「予算の会計数値化」と呼ぶことができるだろう。そし

て、それはその実行のために複式簿記が必要であったのではなく、複式簿記が導入されたシステムの中で、予算をどのように処理すべきかという問題であった。このように、ひとたび政府会計に複式簿記が導入されると、当初のその導入目的が何であれ、企業会計とは異なった発展の方向がとられることも、米国政府会計から学ぶべき含意として記憶しておかなければならない。

さらに、原則として「基金」ごとの記録・計算をおこなっていた米国政府会計ではあるが、基金別の情報とともに政府全体の情報も開示する必要があり、このための会計システムも同時に構築されなければならなかった。そのシステムもまた、複式簿記を前提として構築されることは言うまでもない。このシステムが複式簿記を前提に考案されれば、そこで記録される取引が、もし「基金」間の取引である場合、それぞれの基金で複式に記入されることになる。その取引が基金ごとに記録されることで、政府全体の観点から計算書を作成する際には、それらが相殺されることになる²⁰。つまり、複数の会計単位としての「基金」に関連する取引が生じた際に、複式簿記によって記録されることで、政府全体の立場から見れば、あたかも単一の会計実体としてふるまっただかのように記録される。これは、企業会計における個別ベースと連結ベースの財務諸表の問題(具体的には「個別財務諸表基準性の原則」に関する問題)に似た構図ではあるものの、1つの法実体の中に複数の会計実体が設定されている政府会計の方が、基金別の会計情報と政府全体の会計情報という2つの異なったアウトプットを考慮した会計組織の構築が必要となることがわかる。

このように、政府会計への複式簿記導入論のみに焦点をしばっても、今後わが国の政府会計において行われるであろう改革の方向性を示すためには、なおも分析・検討しなければならない、いくつかの問題が残っているように感じる。そこで、最後に、本論文で指摘されたことから派生する問題を中心に、残された課題を簡単に論じておく。

まず、本論文の研究のきっかけともいえる「企業会計化」の問題は、本論文で対象とした「複式簿記導入論」以外にも、上で述べたように、異なった次元からその改革の必要性が指摘されている。その中でも「複式簿記導入論」と並んで大きな問題となっているのは、「発生主義会計導入論」であろう²¹。本論文では、諸学説の分析・検討において、具体的に何がどのように記録されるのかについて明らかにする過程で、取引が現金収支の時点以外にも記録されることは明らかにした。ただし、発生主義会計の典型的な特徴とされる「固定資産の減価償却」や「費用・収益の見越し・繰延べ」に関しては、ほとんど検討の対象としていない。

また、政府会計に複式簿記を導入した際に、必然的に、持分もしくは純資産といった貸方項目が記録対象となり、それらを計算目的に据えることで、基金ごとの計算がおこなわれていることを明らかにした。しかし、誰の立場から会計を実行すべきなのかという会計主体論の立場からは、「持分概念」を十分に議論の俎上にあげていないといえるかもしれない。基金ごとの持分の意味はどのように考えるべきなのか、そして基金を統合する際、基金ごとの持分と政府全体の持分とはどのように結びつくのかといった問題も今後考えなければならぬだろう。

さらに、「基金会計」を実行するにあたり、行政活動を記録するために、どのような種類の「基金」が設定されなくてはならないのかという問題、いわゆる「基金構造」の問題に関しては²²、本論文における分析を、主に勘定記入や勘定組織を対象として行ったために、ほとんど触れられていない。この問題は、政府によって設定される基金が政府の資産・負債として記録しているのはどこまでなのか、そしてどこまでを統合すべきかという問題に派生するため、先に指摘した政府全体の会計情報を作成する際にも大きく関わってくるものである。

そしてまた、第2章でも指摘したように、政府会計における資産・負債観そのものが、企業会計のそれとは大きく異なっている可能性がある。保有している財産が将来のマイナスのキャッシュ・フローを生み出す点に着目し、「負債」として認識すべきという逆転の発想は、本論文で分析したものと大きく異なるが、政府をはじめとした公的組織の存在理由に大きく関わってくる問題となるのではないだろうか。(なお、この問題に関しては、2006年8月に、米国政府会計基準審議会から公開草案「財務諸表の構成要素」(GASB, Exposure Draft "Elements of Financial Statements", 2006年8月。)が公表されており、今後、米国政府会計における資産・負債観が定まっていくものと考えられる。)

このように、政府会計には、いまだ数多くの問題が山積されているが、今後も、わが国の地方自治体政府の会計実践への導入も視野に入れつつ、複式簿記に基づいた政府会計システムの研究を行うことが必要であると思われる。

15 泉宏之「非営利組織体の簿記」杉山学・鈴木豊編著『非営利組織体の会計』中央経済社、平成14年、6頁参照

16 Lloyd Morey, Introduction to Governmental Accounting, New York, 1927年、18頁参照。

17 片野一郎『新簿記精説(下)』同文館、平成13年、692頁参照。

18 片野一郎『新簿記精説(上)』同文館、平成6年、20-21頁参照。

19 新田忠誓「会計学上の数値と簿記学上の数値」新田忠誓編著『大学院学生と学部卒業論文テーマ設定のための財務会計論簿記論入門[第2版]』白桃書房、2004年、19-20頁。

20 政府全体の計算書が一体どの段階で作成されるのかによって、この相殺・調整の処理は大きく異なってくることに注意しなければならない。なお、現行の米国政府会計において、基金ごとの残高試算表をもとに政府全体の計算書が作成されるプロセスに関しては、拙稿「公会計における貸借対照表の発展の方向性—わが国自治体の「バランスシート」と米国の純資産計算書」新田忠誓編著『会計数値の形成と財務情報』白桃書房、2005年、127頁以降を参

照。

- 21 ここでいう「発生主義会計」および「発生主義」がいかなるものなのかについても、今後議論がなされなければならないと思われる。なお、国際公会計基準(International Public Accounting Standards)と米国政府会計基準とを発生主義会計の観点から考察した文献としては、石田晴美『地方自治体会計改革論－わが国と諸外国及び国際公会計基準との比較－』(森山書店, 2006年。)が挙げられる。
- 22 なお、政府における基金構造は、その時代背景とともに変化しつづけている。現行の基金構造の問題に関しては、瓦田太賀四・陳琦共著『公会計の進展』(清文社, 平成14年)を参照。