

公会計における財務諸表に関する一考察 —「取引」の考え方の差異の観点から—

松 本 有 二

抄録

会計の領域における「取引」の考え方は、法律や社会政策など他の領域のそれとは異なる。この取引の考え方の差異の存在は、会計と他の領域との境界領域の問題ということになるが、このような境界領域の問題は、金融などの一部を除いて従来あまり取り上げられることがなかった。本稿では、このような境界領域の問題の中から公会計に焦点をあてて議論を行った。公会計は公共政策を担う公共組織の財務の記録等を行うものである。公会計では、公共政策で重視される非財務的事項を取引として記録しない。同様に、公会計では、企業会計ほどには期間利益をそれほど重視しない。このような特徴を持つ公会計を理論的に考察するため、IPSAS（国際公会計基準）を用いた議論を行った結果、キャッシュ・フロー計算書が中心となるように財務諸表の表示を見直すこと、さらに投資を再定義することが必要との示唆を得た。

キーワード

取引、公会計、キャッシュ・フロー計算書、国際公会計基準、地方公共団体

A Note on Financial Statements in Public Sector Accounting —From the Viewpoint of Difference in the Definition of “Transaction”—

Matsumoto, Yuji

Abstract

The concept of “transaction” in accounting is different from that of other areas such as law and social policy. Due to the difference, there arise some issues in the boundary areas between accounting and other areas. There have been, however, few discussions on these issues, except for some specific ones such as financial contracts. This paper discusses one of the boundary areas between accounting and public policy, focusing on public sector accounting. As a result of this, two implications on reviewing presentation of financial statements and on the redefinition of investment are obtained.

Key Words

transaction, public accounting, cash flow statement, international public sector accounting standards, local governments

目次	2-1 法律と会計
1. はじめに	2-2 社会と会計
2. 取引の考え方の差異の存在が関係する課題について	3. 取引の観点から見た公会計
	3-1 日本における地方公会計の整備の経緯
	3-2 取引の考え方の差異からみた公会計
	3-3 小括
	4. おわりに

1. はじめに

会計においては、資産・負債・純資産・収益・費用の、いわゆる会計の5要素の変動を伴うものを取引として記録する。この取引の考え方は、法律等の他領域における取引のそれとは異なる。例えば、法律の領域における取引では、契約書への署名捺印をした段階は取引として扱われるが、その段階では上記の会計の5要素の変動を伴わないので、会計においては取引として扱われない。一方で、減価償却や災害により発生した被害などは資産の減少を伴うので、会計における取引として扱われるが、法律においては取引として扱われない。

ここで、「取引」という用語を用いているが、上記の内容から判断して、各々の領域の対象に該当するかどうかの「認識」の方が適切な用語ではないかとの疑問が出るかもしれない。確かに、一般的な用語の使用法として、取引は複数の主体があって成立する考え方であり、例えば上記の減価償却による資産の減少の扱いを考えると当然の疑問と言える。しかし、会計においては上記の会計の5要素の変動を伴うものを取引として記録することとしており、本稿は会計の領域の側からの検討を行うこととしているので、本稿では取引の用語で統一する。

上記のような取引（または「認識」となるだろうが、上記の理由から、以下では「認識」の表記は行わない。）の考え方に差異が存在するのは、会計を含めそれぞれの領域の目的が異なるからである。会計がいわゆる会計の5要素の変動を伴うものを取引として扱うのは、特定の経済主体の財務状況を記録等することを目的としているからである。法律をはじめ他の領域においても、会計と同様にそれぞれの領域に応じて取引——領域の対象に該当するもの——が定義されている。

本稿は、このような取引の考え方の差異の存在を所与として、そのような差異の存在によってどのような課題があるか、また、課題があるとして、

会計の領域の側として対応すべきものなのかについて考察する。換言すると、本稿では、会計と他の領域との境界領域についての議論を行う。このような議論は、個別の課題についてはあったが、総体的には従来あまり議論されてこなかった。本稿では、このような観点からの調査研究の一部として、「公会計」に焦点をあてた議論を行う。

本稿の構成は以下のとおりである。会計が関係するであろう全ての領域に関わる課題をここで議論することはできないので、本稿では、法律と、本稿で焦点をあてる公会計が関わる公共政策について、取引の考え方の差異が関係する課題とそれらに対応する必要性について、次章で概観する。その上で公会計に焦点をあてた議論を行い、最後に、その議論の総括と今後の調査研究の方向性を述べむすびとする。

2. 取引の考え方の差異の存在が関係する課題について

会計は、その組織が利益を目的とするか否かにより、営利組織と非営利組織を対象とするものに区分される。営利組織を対象としたものとして企業会計、そして非営利組織についてはさらに2つに区分され、公益法人や社会福祉法人等を対象とする非営利組織会計と本稿で焦点をあてる国や地方公共団体等の公的組織を対象とする公会計とに区分される。これらの区分は会計上の処理などの個別の点で異なる部分はあるが、特定の主体の経済活動を記録、計算、報告するシステムであること、また、その主体の経済活動における資産・負債・純資産・収益・費用の、いわゆる会計の5要素の変動を伴うものを取引として記録、計算、報告するという基本的な考え方や原則は同じである。このため、本稿では企業会計における定義や原則を引用する部分があるが、その引用部分については非営利組織会計や公会計においても企業会計と変わりはない。

本稿で用語として「取引」を統一的に用いるの

は、企業会計原則において、企業会計は「企業の財政状態及び経営成績に関して、真実な報告を提供するものでなければならない⁽¹⁾」ものであり、真実な報告を提供するためには、企業会計は「すべての取引につき、正規の簿記の原則に従って、正確な会計帳簿を作成しなければならない⁽²⁾（下線は筆者による。）」とされているからである。この企業会計原則は先に述べた営利組織を対象として規定されたものであるが、特定の主体の経済活動の記録、計算、報告するシステムであるという点は非営利組織会計や公会計においても同様である。このため、本稿では「取引」という用語で統一する次第である。

上記のような取引の考え方は、法律におけるそれとは異なる。民法を例にとれば、「売買は、当事者の一方がある財産権を相手方に移転することを約し、相手方がこれに対してその代金を支払うことを約することによって、その効力を生ずる⁽³⁾（下線は筆者による。）」、すなわち、当事者双方が約しさえすればその段階で取引は成立する。しかし、会計においては当事者双方の同意だけでは、いわゆる会計の5要素の変動を伴わないので取引としては扱われない。したがって記録されない。逆に、長期間にわたって使用する固定資産が営業活動などにより使用されることによる費用配分手続は、資産の減少と費用の発生を伴うので会計においては取引として記録される。しかし、このような手続きは法律においては取引として扱われない。

本稿は、このような、それぞれの領域における取引の考え方の良し悪しを議論するものではない。このような取引の考え方の差異の存在を所与として、会計の領域としてどのような課題があるのか、また、会計の領域として対応すべきことはあるのかを考察することを目的として、取引の考え方の差異の観点から、「法律と会計」、「公共政策と会計」のように会計と他の領域との境界領域についての、会計の領域の側からの議論を行う。

それでは、具体的に取引の考え方に差異が存在することでどのような課題があるのか、また、会計の領域として対応すべきことはあるのかを見ていくこととする。

2-1 法律と会計

法律と会計における取引の考え方の差異が問題となる顕著な事例として、経営者が行った契約が後々問題となる事例がある。このような事例では、その会社の存亡に関わる事態を招いた例が少なからず見られる。

いわゆる粉飾決算はその典型例である。粉飾決算は、取引先、投資家、金融機関などの関係者に直接的に利害関係を生じさせ、事案によっては社会的な影響が大きい場合もある。

粉飾決算については、法律の領域でも、また、会計の領域でもそれぞれの領域で研究が行われてきている。粉飾決算は事例の個別性が大きく一律にここで議論することはできないし、また本稿の目的ではないので省略する（これらの研究成果は容易に検索可能である。）。ただし、ここで指摘できることは、判例を巡って法律の領域の側と会計の領域の側との間で議論が分かれる点があるということである。

現状の判例研究からは、法律の領域の側からの判断に重きがあるように思われる。この点は、長銀（旧日本長期信用銀行）、株式会社東芝、三洋電機株式会社の粉飾決算事案を研究した浜田康氏による下記の指摘が端的に示している。

（前略）大変なことと思いますが、法律専門家も、少し会計のことを勉強していただきたいと思うのです。旧商法ができた頃、会計とは、旧商法で必要な剰余金の算定のための計算技術といった位置付けではなかったかと思います。会計の世界は大きく広がり、体系化も進んだ今日でさえ、一部の法律専門家の頭の中で

は、会計は旧商法に従属する計算技術の位置付けから脱していないようです。このため彼らは、「公正なる会計慣行」を最終的に決定するのは裁判所であるというてはばかりません。それなら裁判所に、四半期ごとのレビューや年度の監査をやってもらいたいものです⁽⁴⁾。

(下線は筆者による。)

浜田氏は公認会計士でもあり、会計の領域の側から研究を行っているが、浜田氏による法律専門家に対するこのコメントからは、日本社会で少なからず観察される「小集団主義」的な行動(いわゆる「ムラ社会(この場合は、法律ムラ社会、会計監査ムラ社会)」の行動)の様式が示唆されているのかもしれない。すなわち、ムラ社会の中のそのムラの住民は、自分が属する集団の考え方や慣行を重視する、または、他の集団の考え方や慣行を軽視する傾向がある、という行動科学的知見が参考になるかもしれない。特に、『「公正なる会計慣行」を最終的に決定するのは裁判所であるというてはばかりません」という部分に、法律の取引の考え方が会計における取引の考え方とは異なり、この差異の存在に無感覚の状態になっている可能性が示唆されているように思われる⁽⁵⁾。

いずれにせよ、このような法律と会計の両方に関係する課題について、現状では、法律や会計のそれぞれの領域の中での研究や議論に留まっているようである。

これ以外の課題として、近年の企業活動の国際化やIT技術の進展も注視しなければならない点あげられる。例えば、近年の電子取引の広がりが財務の記録にどのような影響を及ぼすかは喫緊の課題である。既に、電子契約法(正式名称「電子消費者契約及び電子承諾通知に関する民法の特例に関する法律(平成13(2001)年法律第95号)」)が平成13(2001)年から施行されているが、この正式な法律名からもわかるように、契約を規定す

る法律として民法があるが、電子契約法はその特例という形で法律は対応している。会計においても、瞬時かつ国境を容易に超える取引をどのように記録するかは、その額の大きさや為替の処理の問題からみても重要である。

一方で、法律と会計の観点から古くから研究があり、また、よく知られたものとして、デリバティブ取引をはじめとする金融商品の扱いがある。当該分野は既に研究面だけでなく実務面においても、国際的に1990年代から議論されていた。

現在の国際会計基準審議会(IASB)の前身である国際会計基準委員会(IASC)は、1995年にIAS32号(Financial Instruments: Disclosure and Presentation)を、1998年にIAS32号(Financial Instruments: Recognition and Measurement)を公表し、それぞれ開示と会計処理について公表していた⁽⁶⁾。我が国においても1999年に企業会計審議会から「金融商品に係る会計基準」が公表され、その後2008年に「金融商品会計基準」などが公表されている。実務面においては今なお検討が進められているところである。

この金融商品の扱いについては、会計研究の観点から見ると、古くは1930年代頃には、「未決取引」として研究がなされていたようである。

ただし、この「未決取引」について長年にわたって研究されてきた本田良己氏によれば、「未決取引(schwebende Geschäfte。直訳すれば、「未決定の(または、ペンディングとなっている)取引」となる)」はドイツ会計学において研究がなされてきたもので、我が国ではほとんど知られておらず、また我が国では研究対象としてもあまり取上げられてこなかったようである⁽⁷⁾。この記述は2003年のものであるが、この状況は2019年現在もあまり変わっていない⁽⁸⁾。

2-2 社会と会計

法律以外の領域で、取引の考え方の差異の存在が課題となっていて知られたものとして、社会領

域への会計の適用がある。その中では国民経済計算がよく知られている。国民経済計算は、1940年代にヒックス (Hicks, J. R.) によって提案された社会会計 (Social Accounting) にまでさかのぼることができる。

ヒックスは「企業会計の方法に倣って、一国経済全体を会計実体として捉え、国民経済のストックと生産や所得といったフローを統一的に勘定で表現する体系として位置づけた^④ (下線は筆者による。)」。ヒックスが当初「社会会計」と命名し「一国経済全体」を一つの会計実体として捉えている点は、「会計は特定の経済主体」を対象とするものであるという会計の定義を援用していたことがわかる。

国民経済計算の場合は上記のように「一国経済全体」を一つの会計実体として捉えており、この点については会計の領域の側としては問題無いのだが、社会領域の中の取引を考える時、「主体は何か」を定義することは容易ではない。それは、社会は多様な主体から成り立っていることに加え、主体同士がつながりを持ちそのつながりによる連合体を主体とみなすことも、社会においては可能だからである。更には、社会においては非財務的な取引も無視できない要素である。社会関係資本 (Social Capital) が典型例であるが、このような非財務的な取引はしばしば関係者の信頼感の醸成に貢献し、中長期的には財務的な影響をも与える場合が少なくない。このような非財務的な取引は会計では記録できないが、このような取引を会計としてどのように捉えるかは、既に広く議論されてきたところである^⑤。

上記のような社会における取引と会計における取引の考え方の差異についての更なる議論は別稿にゆずり、本稿では社会の中で大きな位置を占める公会計に焦点をしばって、以下、議論する。

3. 取引の観点から見た公会計

公会計は公的組織の財務状況を記録、計算、報

告する。平成29 (2017) 年度国内総生産 (支出側) の速報値約533兆円のうち公的需要 (政府最終消費支出、公的固定資本形成、公的在庫変動) は132.8兆円で約24.9%を占めており^⑥、特に、公的組織は公教育、福祉医療において大きな役割を担っており、社会や経済に大きな影響を与えている存在である。このような公的組織の財務状況の記録等を担う公会計の役割の重要性は容易に理解できるであろう。

公会計は企業会計の考え方である発生主義・複式簿記を取り入れているが、より正確には、現金主義に加えて発生主義・複式簿記を取り入れるようになった、という経緯をたどっている。まず、この経緯を日本の地方公共団体を例として見ることとする。

3-1 日本における地方公会計の整備の経緯

公会計は現金主義を採用している。それは、対価性のない税財源を公共の観点から配分し、かつ、予算を通じた議会による行政に対する事前統制を行うという基本目的を有しているからである。このことは、公会計が企業会計とは根本的に異なる点である。そして、この基本目的を達成する上で現金主義は支障のない考え方^⑦であった。

日本の地方公共団体を例にとると、公会計に企業会計的、具体的には発生主義・複式簿記を取り入れるべきという考え方はかなり以前から見られた^⑧。しかし、実際に導入しようという動きはそれほど強くはなかった。

その後、特に1990年代以降、厳しい財政状況への対応の必要性や公的説明責任への要請の高まりを受けて、発生主義・複式簿記方式による企業会計的な財務書類の作成・開示を推進することが強く求められるようになった。

このような状況の中で、地方公共団体の中には企業会計的な財務諸表の作成・開示に早くから取り組む団体もあった。平成8 (1996) 年度から貸借対照表を作成してきた大分県臼杵市をはじめと

して、その後、熊本県等いくつかの団体が企業会計の考え方・手法を用いた財務諸表を作成するようになった。このような地方公共団体の動向に少し遅れて、総務省も平成12（2000）～13（2001）年にかけて企業会計的な財務諸表の作成モデルを地方公共団体に向けて提示し、さらに平成18（2006）～19（2007）年にかけて改訂モデル（これは「総務省方式改訂モデル」と呼ばれている。）が提示され、このモデルを用いて財務諸表を作成する地方公共団体が増えていった。これらとは別に東京都は独自に公会計改革を進めてきており、平成13（2001）年から独自の方式でバランスシートを作成していた。

このように、地方公共団体においても企業会計的な財務諸表は概ね作成されるようになったのだが、先行団体や総務省や東京都などのいくつかの作成基準が併存する状態となっていたわけである。

このため、地方公共団体の財政健全化や資産・負債改革などのためには、全国統一の基準による地方公会計制度が必要との認識が高まり、平成22（2010）年に総務省において「今後の新地方公会計の推進に関する研究会」が設置され調査研究がなされた。その後、平成26（2014）年にこの研究会によって「今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書」がまとめられた。それを受けて総務省は平成27（2015）年に、「統一的な基準による地方公会計マニュアル」等を公表した。このマニュアルを用いて、全地方公共団体、公営企業、第三セクターは、平成30（2018）年3月期決算までに包括的な連結財務書類を作成することとなった。基準が統一された（以下、この基準を「新地方公会計基準」という。）ことから、今後は団体間との比較などその有用性はより高まることが期待されている。

上記のような経緯により、公会計に発生主義が取り入れられるようになったのだが、この導入によって期待された効果の一つとして、フルコストの把握によるコスト意識の向上がある⁰⁴。

現金主義によるコスト意識の欠如の事例として、地方公共団体における「退職手当債」という地方債が挙げられる。これは、職員の退職に際して、退職手当の資金繰りが必要な団体があるために——特に地方公務員の「団塊の世代」による大量退職のために——認められるものである。このような過去の人件費を将来世代に（それも利子付きで）負担させるという、世代間負担の観点からは容認しがたい措置が認められるのは、先に述べた発生主義の考え方が入っていない状態での、単年度の歳入と歳出があえばよいというコスト意識の希薄さがもたらした事例と言える。古くなるが、かつての国有林野事業特別会計においても職員の退職手当をやはり財政投融资による融資により対応した事例も同様である。

この世代間負担の問題では、当時の職員は将来のための仕事もしているから後世代の負担も許容されるという考えもあるかもしれない。しかし、現状の制度では人件費は当該年度でまかない投資活動は別に記録するという制度を同時に採用している点からすれば、この考えは自己矛盾を生じていると言わざるを得ない。

少なくとも、発生主義会計の考え方が組み込まれていれば、上記のような退職手当の対応はなかった可能性を指摘することができる。

このコスト意識の変化は、総務省の報告書を見る限りでは、ある程度達成され日本の地方公共団体は次の局面に入ったという認識のようである。

この認識は、総務省が新地方公会計の整備に併せて発表している「財務書類等活用の手引き（平成28年（2016）年5月改訂）」の中での以下の記述から示唆される。

作成された財務書類は概ね各地方公共団体のホームページ等で公表されてきたところであり、また、貸借対照表の作成・公表によって資産・債務改革も一定程度進展してきたと評価することができます

が、財務書類を予算編成や行政評価等において積極的に活用している地方公共団体は未だ一部に限られている状況です。

(中略)

行政内部での活用としては、当該地方公共団体の全体としての財政指標の設定や適切な資産管理といったマクロ的なもの、事業別・施設別のセグメント分析といったミクロ的なものが想定されることとあり、これらの活用を積極的に推進することにより、地方公共団体のマネジメント機能を向上させ、ひいては、人口減少が進む中で限られた財源を「賢く使うこと」などにつなげることが期待されます。

行政外部での活用としては、住民や議会等に対する情報開示が想定されることとあり、アカウンタビリティを適切に果たすために財務書類等を分かりやすく公表することが期待されます。なお、財務指標の設定や適切な資産管理、セグメント分析については、行政内部での活用だけでなく情報開示においても有用なものです⁽⁵⁾⁽⁶⁾。

(下線は筆者による。)

なお、この新地方公会計基準は、国際公会計基準 (International Public Sector Accounting Standard (以下、「IPSAS」という。)) の動向も意識されている⁽⁷⁾⁽⁸⁾。

3-2 取引の考え方の差異から見た公会計

公共組織である国や地方公共団体の主な活動は公共政策であることから、公会計は「社会における公共政策と会計」という境界領域に位置する会計とも言える。本節ではこの境界領域を取引の考え方の差異の観点から議論する。

「社会における公共政策と会計」という境界領

域を会計の領域の側から見ると、以下の点を指摘できる。

一つは、教育や福祉が典型例であるが、公共政策は非財務的な要素が大きく、また、その非財務的な要素を目的としている点である。このため、公共政策の枢要な部分が会計では記録等ができない。この点は営利を目的とする企業会計と大きく異なっている点である。公会計においては、非財務的な要素が関係する財務の状況とその制約条件を把握することが目的となっていると言えるかもしれない。

二つめは、公共政策においては企業ほどには期間利益は重視されないという点である。もちろん、緊急かつ短期的に対応すべき課題もあるが、中長期的な目的の達成が重視されることが多い。したがって、期間利益の計算のために必要な取引の記録は、企業会計ほど重視する必要がない。

他にも取引の考え方の差異が関わる課題がある可能性は小さくない (上記の2点は直観的にも指摘できる。) が、本稿ではこの2点について議論する。

なお、これらの議論は公会計の理論についてのものであるので、先ほどのIPSASを用いる。

IPSASは、100か国、170以上の加盟団体を有する国際会計士連盟傘下の国際公会計基準審議会により制定されたものであり、理論面での検討を行う上で最適であると考えられるからである。以下では、IPSASの第1号を「IPSAS1」、同基準の第2号を「IPSAS2」という。なお、IPSAS1の翻訳は日本公認会計士協会、IPSAS2の翻訳は筆者による。

ところで、基準の第2号であるIPSAS2の方が、公表年が早いように見えるが、これは、IPSAS1が公表後改訂されたことによる。IPSAS1とIPSAS2は、当初、共に2000年5月に公表されていたが、IPSAS1の方は、2006年5月に新たなものが公表され置き換えられたという経緯があることによる。

はじめに、IPSAS1の財務諸表の目的を確認す

る。

本基準の目的は、主体の過年度財務諸表及び他の主体の財務諸表との比較可能性を確保するために、一般目的財務諸表の表示方法を規定することにある。この目的を達成するために、本基準では財務諸表の表示についての全般的な考慮事項、財務諸表の構成についての指針及び発生主義会計のもとで作成される財務諸表の内容についての最小限の規定を定めている。特定の取引及びその他事象の認識、測定及び開示は、他の国際公会計基準で取り扱われている⁹⁹。

(下線は筆者による。)

このパラグラフでは、公会計は従前の現金主義から大きく転換し、発生主義会計のもとで財務諸表を作成するということが宣言されている。また、公会計の財務諸表の目的を以下のように述べている。

ある主体の財政状態と財務業績についての表示を体系的に行うものである。一般目的財務諸表の目的は、資源配分についての意思決定を行い、かつ、意思決定を評価する広範囲の利用者にとって有用な、主体の財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローについての情報を提供することである¹⁰⁰。

(後略)

(下線は筆者による。)

前節の日本における地方公会計の経緯からもわかるように、IPSASの目的は妥当なものと言えるだろう。しかし、本稿では、それまでの現金主義がキャッシュ・フローという客観情報を提供してきたこと、そして、その客観情報は議会による事

前統制に貢献している点が軽視されたように思われる点を指摘したい。

また、貸借対照表や損益計算書では、期間利益の算出に際して必要となる見積り情報が多く、これは企業会計についても言えることであるが、貸借対照表や損益計算書の数値は当該企業の実態を客観的かつ正確には示していないことも指摘したい。

例えば、建物や設備の減価償却の取扱いが例として挙げられる。取得した建物や施設はその内容により耐用年数が定められている。このため、耐用年数に対応した減価償却費が算定される。これは別に調査を行う必要があるが、公的組織においては、実際にはその該当する耐用年数未滿で建物や設備を取り壊すまたは据え付けなおす事例は少なくない(逆の例も見られる。)。このことは、毎期の損益計算書中の費用にも当然影響を与える¹⁰¹。

確かに、発生主義はコストを意識するという点では重要である。しかし、建物や施設を使用している期間の各年度の費用は正確なものではないし、それらの見積り数値の計算の結果、ある年度が赤字となったとしても、また、建物や施設の取壊し年度に減価償却累計額の調整がされても、その調整数値は、取壊し年度以降の政策担当者や利用者にとってそれほど利用価値のある情報ではない。

このように、各年度の財務諸表上の数値は実態を正しく示していない。むしろ、実態と異なることから判断を誤らせる可能性すら指摘できる。このことから、意思決定目的に際しては貸借対照表や損益計算書は参考としての財務情報を提供するものと考えの方がよいのではないか。

一方で、キャッシュ・フロー計算書は客観事実であるキャッシュ・フローの状況を説明している。このことから、キャッシュ・フロー計算書がむしろ公会計において中心となるべきではないかと考えられる。

キャッシュ・フロー情報の利点として、IPSAS2は次のような点をあげている。

主体のキャッシュ・フローからの情報は利用者が主体の将来必要となるキャッシュやキャッシュを将来どれだけうみだせるかを予測し、そして将来必要となる資金を準備できるかの能力があるかを見積もる際に役立つ。また、キャッシュ・フロー計算書は財務報告期間中における主体がキャッシュ・インフローとキャッシュ・アウトフローについての説明責任を果たすことができる²⁹⁾。

また、他の財務書類との関連について以下のよう記述している。

他の財務諸表と組み合わせることで主体の純資産（資本）にどれだけ変化があるか、（流動性と支払能力を含む）財務構造、キャッシュ・フローの量と適時性に影響を与える能力、それは環境や機会が変化した際にその変化に適用できるかを判断するために必要なもの）を評価する時に役立つ。また、他の主体の活動報告との比較が促進される³⁰⁾。

また、この IPSAS2 では、事業活動（企業会計という営業活動）キャッシュ・フローを間接法よりも直接法による表示を推奨されている。その利点は以下のように説明されている。

このような事業活動キャッシュ・フローの提示は、議会での中長期的な財務計画への情報提供に資するものであり、これは議会による予算による事前統制に役立つ情報になり得ると言えるし、これは議会だけではなく住民等の利害関係者にとっても同様のことが言える³¹⁾。

この点は、以下の IPSAS1 の記述とも直接関係

があり、適合している。

- 一般目的財務諸表も、予測あるいは将来見積りの役割を果たすことが可能であり、事業継続に必要な資源水準、事業継続によって生み出される資源及び関連するリスクと不確実性を予測するのに役立つ情報を提供する。財務報告においても、利用者に次の情報を提供することもある。
- (a) 法的に採択された予算に従って、資源が獲得され、使用されたかどうかを示す情報
 - (b) 立法府によって設定された適切な財務的規制を含む法律上及び契約上の規定に従って資源が獲得されたかどうか、また使用されたかどうかを示す情報³²⁾
- （下線は筆者による。）

また、上記で述べた「社会における公共政策と会計」という境界領域の2つめの特徴である、期間利益が企業ほど重視されないのは、公共政策は期間利益よりも中長期の期間の利益を重視するからであるが、この中長期の期間は非常に長く、世代をまたがる場合も少なくない。いわゆる世代間負担の問題である。この、世代間負担の問題は本稿の観点からは「世代間の『取引』」の問題とみなすことができる。

世代間の取引として考えると、公会計の財務諸表の中での「投資」は再定義される必要があると思われる。

キャッシュ・フロー計算書の中の投資活動キャッシュ・フローに含まれるものは、「公共施設等整備費支出」、「基金積立金支出」など企業会計の考え方と同じとなっているが、そもそも「投資」とは資源を現在のためではなく将来のために使用することである。この本来の投資の考え方からすれば、教育や児童福祉は投資活動の項目と言える。これらは長期にわたって支出と成果がある。しか

しながら現状では、例えば教育については教育用施設整備のみが投資活動に該当するとされる。

もちろん、教育部門のセグメント・キャッシュ・フロー（例えば、教育委員会など）を利用すれば教育部門のことは把握できるという考え方も可能であろうが、世代間の取引の財務記録という点から一考の余地があるのではないかと思われる。

3-3 小括

本章における、取引の考え方の差異の観点からの公会計についての議論をまとめると、以下のように現行の公会計の理論で再考を加える余地があることが示唆される。

①IPSAS 及び新公会計基準は、財務諸表の表示順

として、現行では i) 財政状態計算書、ii) 財務業績計算書、iii) 純資産・持分変動計算書、そしてiv) キャッシュ・フロー計算書となっているが、i) キャッシュ・フロー計算書が第一に掲載されるべきであり、次いでそれを補足する情報としてii) 財政状態計算書、iii) 財務業績計算書、iv) 純資産・持分変動計算書とすべきである。

②投資が、現在の資源を将来のために用いるとの定義に立ちかえて、キャッシュ・フロー計算書における「投資活動キャッシュ・フロー」の定義を再検討すべきである。

4. おわりに

本稿では、会計と他の領域における取引の考え方の差異に着目して、言うなれば、会計と他の領域との境界領域についての課題とそれらへの対応の必要性について概観した。また、公会計に焦点をあてて議論を行った。

その結果、公会計についてはその理論面で再考の余地があるとの示唆を得た。今後はその具体的手法の提案に向けて調査を進めたい。従来、我が国の公会計研究は欧米における理論や研究を基に

することが多い傾向があるように思われるが、本稿における示唆が新たな観点を提供していると期待したい¹⁰⁾。

また、本稿では、法律と社会の領域を取り上げたが、これら以外の他の領域についても考察する余地があるように思われる。

なお、本稿では境界領域における会計として、財務項目と非財務項目をつなぐ役割を担うツールの提案と、そのツールについての議論までを行う予定であったが、本稿ではふれることができなかった。この点についてもさらに検討したい。

上記の点について、今後さらに調査を進めてまいりたい。

(注)

- (1) 企業会計原則 第一 一。
- (2) 同上 第一 二。
- (3) 民法第五百五十五条。
- (4) 浜田 (2016) p. 32。
- (5) 小集団主義（ムラ社会）については中根千枝氏の研究が詳しい。このような社会学的な分析も有効と考えられるが本稿を超える内容となるので省略する。
- (6) IASB, IASC, IAS はいずれも国際会計基準委員会財団の登録商標である。
- (7) 本田 (2003) p. 1。
- (8) 実際、CINII による文献検索では、2004年以降でもこの未決取引に関する研究は1件しかなく、それもドイツにおける会計と商法に関わるものであった。
- (9) 河野・大森 (2012) p. 11。
- (10) 例えば、同上、p. 218。
- (11) 内閣府 (2018) 平成29年度国民経済計算年次推計（支出側系列等）
- (12) 鈴木 (2016) p. 4。
- (13) 山浦久司氏によれば、企業会計の方式に倣った貸借対照表を作成することで国や地方公共団体の財政状態を一覧化するだけでなく、発生主義ベースのフルコストを把握して行政府経営の合理化と効率化に役立てようとするニュー・パブリック・マネジメント（NPM）の考え方とも相まって広く理解されるようになったようである（山浦 (2016)）。
- (14) 国と地方公共団体の財政運営の根拠を定めた法律として財政法と地方財政法がある。これらの法律では歳入は歳入の範囲内とされており（財政法第四条、地方財政法第五条）、この規定は公的組織のコスト意識の欠如の一因にもなったと言われている。
- (15) 総務省『財務書類等活用の手引き』pp. 1-2。

- (16) なお、国においては、国全体の資産や負債などのストックの状況、費用や財源などのフローの状況といった財務状況を企業会計の考え方・手法を参考とした財務書類として、平成15（2003）年度決算分より作成・公表されるようになってきている。
- (17) 鈴木（2016）p. 27。
- (18) この点は、IPSAS と新地方公会計基準を読み比べることで容易にわかるので省略する。
- (19) IPSAS1、パラグラフ1、p. 5。
- (20) 同上、パラグラフ15、p. 8。
- (21) 日本の新地方公会計基準では、固定資産台帳の基準も定められたが、この見積りによる数値情報を補強する必要性が認識されていることがわかる。
- (22) IPSAS2、パラグラフ5、p. 86。
- (23) 同上、パラグラフ6、p. 86。
- (24) 同上、パラグラフ28、p. 93。
- (25) IPSAS1、パラグラフ16、p. 9。
- (26) 我が国の公会計と少し離れるが、近年の地方公共団体では「資産『経営』課」という課名を用いているものが散見される。これは、asset management の直訳であろう。意味や内容を考えずに、management を「経営」と直訳しさえすればよいと考えられているのかもしれないが、果たしてその内容を理解しようとしたのかどうかについて、疑問が残るところである。公的部門においては、民間の経営手法の長所短所や公的部門の特徴を顧みずに、そのまま導入しさえすればよいという風潮があるのかもしれない。このような安直な傾向が無いことを期待したい。

参考文献

- Anthony, R. N. & D. W. Young. (2003) *Management Control in Nonprofit Organizations*, McGraw-Hill/Irwin (浅田孝幸・松本有二監訳 (2010) 『医療・NPO の経営管理ガイドブック』中央経済社。)
- International Public Sector Accounting Standards Board, “*International Public Sector Accounting Standard 2-Cash Flow Statements*”, 2000.
- International Public Sector Accounting Standards Board, “*International Public Sector Accounting Standard 1—Presentation of Financial Statements*”, 2006 (日本公認会計士協会公会計委員会訳『国際航海家基準第1号—財務諸表の表示』日本公会計協会、2009年)
- 河野正男・大森明『マクロ会計入門—国民経済計算への会計的アプローチ』中央経済社、2012年。
- 企業会計審議会『企業会計原則』大蔵省、1949年。
- 鈴木豊『新地方公会計統一基準の完全解説—公会計・公監査の考え方とすすめ方』中央経済社、2016年。
- 総務省『財務書類等活用の手引き』総務省、2014年。
- 内閣府『平成29年度国民経済計算年次推計（支出側系列等）』内閣府、2019年。
- 中根千枝『タテ社会の力学』講談社、2009年。
- 浜田康『粉飾決算』日本経済新聞社、2016年。
- 本田良己『ドイツ金融会計論—未決取引会計の研究—』税務経理協会、2003年。
- 森田良久・蟹江章・長吉真一編著『監査論（第4版）』中央経済社、2016年。
- 山浦久司「地方公会計制度改革の経緯と現状と課題」『新しい地方公会計の理論、制度、および活用実践』日本会計研究学会、2016年、pp. 6-17。