

公会計の表示と利用についての予備的考察 —メソ経済学、メソ会計学、未渡注文勘定—

松 本 有 二

抄録

本稿では、筆者が前二稿で提起した公会計における財務諸表の表示と利用について、予備的な議論を行っている。具体的には以下の二つの検討を行った。一つは、キャッシュ・フロー計算書の有用性について簡単な事例を用いての検討である。もう一つは、未渡注文勘定という補助簿の整備と利用を含め、健康経営®を事例として、その利用可能性についての検討である¹⁾。後者については、メソ会計の考え方を用いており、特定の政策課題で利用できるか否かを検討したものとなる。これらの事例の検討結果を踏まえて、さらに利用可能性について検討する必要がある。

キーワード

完全加法性、メソ経済学、メソ会計学、公会計、未渡注文勘定

Presentation and Use of Public Sector Accounting —Meso-economics, Mesoaccounting, Undelivered Order Account—

Matsumoto, Yuji

Abstract

This paper discusses the availability of Public Sector Accounting (PSA) through the following two matters. First, the usefulness of cashflow statement is examined using simple materials. The other, including the use of auxiliary book called undelivered order account, is examined the usefulness for specific policies, using the case of health management. As a result, since proposed PSA financial statements are not negative but need to consider more deeply.

Key Words

completely additive, mesoeconomics, mesoaccounting, public sector accounting, undelivered order account

- | 目 | 次 |
|----------------|-------------------|
| 1. はじめに | 4. メソ会計も含めた公会計の利用 |
| 2. 前稿までの議論 | 5. おわりに |
| 3. メソ会計と未渡注文勘定 | |

1. はじめに

筆者は、公会計における財務諸表について、いくつかの確認と課題の提起を行った（松本（2019）、（2020））が、本稿では、これらの提起の利用可能性について予備的な議論を行う。

具体的には、メソ会計の考え方と未渡注文勘定を応用した補助簿の考え方を利用して、事例を通して検討する。

以下、前稿までのまとめとメソ会計として考える意義などについて述べ、次に利用可能性について検討する^②。

2. 前稿までの議論

筆者は、公会計における財務諸表について以下のような議論を行った（松本（2019）、（2020））。

- ①公会計の有用性を高めるため、キャッシュ・フロー計算書を中心とした記載順、具体的には、財務諸表の表示順を、i) キャッシュ・フロー計算書、ii) 財政状態計算書（貸借対照表）、iii) 財務行政計算書（損益計算書）、iv) 純資産・持分変動計算書とするのはどうか。
- ②投資の定義の見直しが必要ではないか。そもそも投資の定義は、現在ある資源を将来のために用いることであるから、例えば教育に関する費用は投資的キャッシュ・フローとして扱われるべきではないか。
- ③プライマリーバランスとキャッシュ・フロー計算書は同一のものであることを確認（証明ではない）した。その上で、表示形式が異なることで、それを利用する者の発想を変えてしまう可能性があるため、プライマリーバランスによる表示は止めるべきではないか。

このうち、②は世代間負担の問題とも関係がある。企業会計の会計公準としてゴーイング・コンサーンがあるが、公会計においてもこれは適用さ

れなければならないものである。このような原則論からすれば、公会計は世代間負担の問題を議論するための資料としても利用できるものでなければならぬと考えられるので、定義の見直しは意義あることと考えられる。また、③は少なくとも日本の場合、大きな問題である財政再建とも関係がある。

上記の議論を現実の問題に対応できるものなのか否かについて、予備的な議論をすることが本稿の目的となる。

3. メソ会計と未渡注文勘定

3.1 メソ会計

メソは、「やや」または「中間」という意味であり、音楽における記号（メゾソプラノなど）やM2階（中二階）というような表現で、既に日本語にもなっている^③。既に、メソ会計学やメソ経済学と呼ばれる分野もあるが、これらはそれぞれマイクロ会計学とマクロ会計学、マイクロ経済学とマクロ経済学の中間という位置づけということになる。

公会計は、財政政策や金融政策との関連性が強いことから、直観的にマクロ会計の位置づけであると思われるかもしれない。しかし、公的な政策や施策では特定の産業分野や部門を対象とする場合も多いので、このような場合はメソとして取扱う意義はあり得ると考えられる。

議論される機会はマイクロ会計学やマクロ会計学ほど多くは無かったが、メソ会計学の考え方は古くからある。本稿は会計学史がテーマではないので省略するが、例えば、小口によれば、マテシッチは既に1964年には論じていたようである（小口（2015））。メソ会計は「マイクロ会計とマクロ会計の中間（MESO）に位置づけて、メソ会計（MESO-ACCOUNTING）と呼ぶこととしたい。」（小口（1991）、p. 82）とあるように、つまりメソ会計は個別企業などの一つの経営体を対象とした会計であるマイクロ会計と国民経済を対象とした会

計であるマクロ会計の中間段階の会計ということになる。

既に、メソ会計は環境問題を考える際に有用な会計システムとして利用されている。水資源や森林資源をめぐる問題が好例である。水道事業は、水資源の確保、施設の維持等は水源、河川、流域など水系として考える必要があるが、これは水道事業の主体である自治体を越えた問題である。一方で、国や地方の総体としての会計では水管理という点では広すぎてしまい、必要な情報が表示できていない。このため、水系に着目して水資源管理のための会計が必要となったわけである。同様なことは上記の水資源会計や森林会計以外の環境問題全般にもあてはまり、バイオマス会計、炭素会計などの環境会計は、このメソ会計として位置づけられる。

正確な表現ではないが、このように、単体では必要な情報は得られないが、一方で全体として扱うには必要な情報が提供できない場合の財務を扱うものがメソ会計の存在理由の一つと言えるだろう。

3.2 メソ会計の必要性

前節でメソ会計の位置づけについてふれたが、上記以外でメソ会計が必要となる理由について考えてみたい。

現在では、ミクロ的に基礎づけられたマクロ経済学の基本的モデルが確立されている。しかし、この基本的モデルが必ずしも成り立たないことも示されている。このモデルや理論の展開については加藤(2007)が詳しいが、本項では正確でない点をご容赦いただくとして、このような観点からメソ会計の必要性について考えてみたい。

この基本的モデルが成り立たないのは現実の市場が完全市場ではないからである。しかし、労働市場の不完全性についてはサーチ理論が、金融資本市場の不完全性についてはキヨタキ・ムーアモデルなどが、ギャップを埋める理論として貢献

している。

ただし、このような市場の不完全性について、従来指摘されていないと思われる点が二つある。

一つは、ミクロ的な基礎づけの証明の前提である完全加法性が成り立っているか否かについてである。例えば、社会的事象を財務的要素と非財務的要素に分類し、それぞれXとYとすると、その要素間転移がないことが前提として必要である。つまり、 $U(X) + U(Y) = U(X \cup Y)$ が成り立っているという前提である。この完全加法性の前提が成り立たなければ、ミクロ的な基礎づけの数学的証明は成立しない。

数学的証明だけではなく、現実の事例としても、例えば、国鉄の民営化と福知山線事故などの事例は要素間転移の事例として挙げられるかもしれない。また、この要素間転移の問題は、経済学と他の社会科学との境界領域に関わる問題を含むので、調査する価値はあると思われる。

もう一つは、ミクロとマクロとの中間段階で、その中のいくつかのミクロ同士が反応することで状態が変化する場合についての取扱である。適切ではないが統計力学を例にとると、分子や原子の微視的な運動法則は、分子や原子がそれぞれ変化なく挙動することが前提となっている。しかし、分子や原子が化学反応を起こすとすると単純に微視的な運動法則だけで巨視的な運動を説明することはできない。経済現象においてミクロとマクロの中間段階での活動がある程度の影響力を持てば、当然ミクロの合計はマクロにはならないし、そしてこれは合成の誤謬とも異なる。ミクロとマクロの中間段階のセクターの重要性を指摘した「Sectors matter! —Exploring Meso-economics」(Mann (Ed.) (2011)) は、ミクロとマクロの中間段階であるメソ経済学の研究の必要性を示している。この点についても数学的証明ではなく現実の事例として、産業政策やイノベーションがその事例として挙げられるであろう。

確かに、公会計は、国や地方自治体の総体と

しての財務状況を示す書類であるので、この点からはマクロという位置づけとなる。しかし、公会計は図1のように財務的要素だけではなく、非財務的要素も対象として施策展開を行うものなので要素間転移は考慮する価値のある領域である。また、個別の産業政策はミクロとマクロの中間に該当する。このようなことから、公会計をメソ会計の観点からとらえる価値はあると思われる。

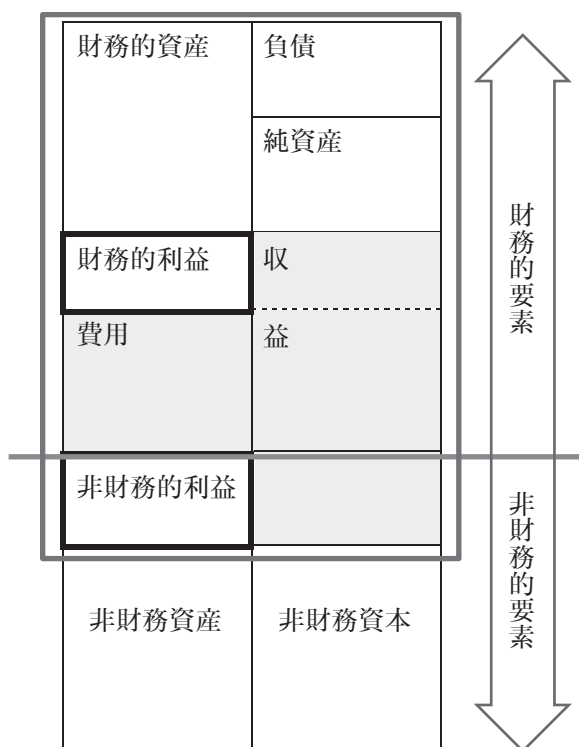


図1 公会計における貸借対照表と損益計算書の及ぶ範囲イメージ

3.3 未渡注文勘定

未渡注文勘定は、商品やサービスに対する支払義務を帳簿上記録するもので、公会計や非営利組織会計分野にもともと存在する考え方である。

政府や非営利組織には、組織の統制手段として予算制度がある。これらの組織の予算制度では、公的組織の場合は議会が、非営利組織では理事会等が、各年度の当該組織の活動を事前統制する手段として、支出してよい金額の上限を予算として議決する。

例えば、地方公共団体が議決された予算の範囲

内で公共工事を実施する場合を考える。その公共工事について、その地方公共団体は外部の建設業者と工事契約を結び、その工事が実施され完了すると契約した金額を支払う。ここで、支払の原因となる工事契約を締結するという「行為」は工事金額の支払義務を生じさせる「行為」であり、一般に支出負担行為と呼ばれる。この支出負担行為があって初めて発注が認められる。そして実際に発注されることで費用となるわけだが、未渡注文勘定はこれらの3つ——支出負担行為、発注、費用——をつなぐ位置づけとなる勘定である。

数値例としてアンソニー&ヤングが紹介する例を利用して見ることにしよう (Anthony & Young (2003))。

ある年の4月にビルの改修工事で24万ドルの契約を締結したとする (図2)。するとそれは支出負担「行為」として記録される (図2中のA)。このうち労務費については法的な要請からすぐに費用として認識され計上されるとする。しかし、資材費とその他経費は実際の状況を記録する必要があるので、発注と実際の使用とで差が生じる場合、その状況を記録しておく必要が生じる。資材については企業会計でも在庫勘定による処理は可能である。しかし、その他経費については、そのような勘定が設定されていない場合も考えられる。そのようなものを記録するものが未渡注文勘定 (図2中のB) となる。資材のように在庫勘定があれば、図2中のBからCそしてDに転記されていくことになる。この図の流れから工業簿記の仕掛品勘定と同様なものと考えてよい。

この図2中の未渡注文勘定と在庫勘定に増減が生じるのは、「支出負担行為 (この場合は、議会により議決された予算の範囲内で工事を行うという意思決定)」、「発注の実施」そして「費用としての認識」の3段階に時間的ずれがあるからである。未渡注文勘定はその時間的ずれによる財務状況の差異を記録するものと言えるかもしれない。

この時間的ずれを記録することには二つの利点

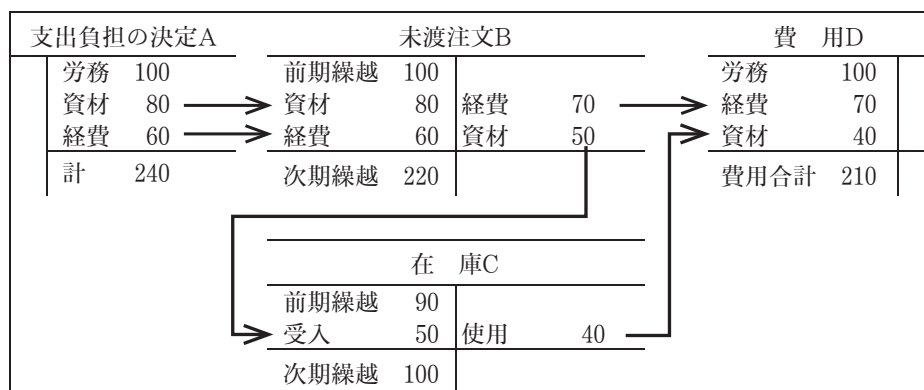


図2 支出負担の決定と費用との調整手段としての未渡注文勘定と在庫勘定

(出典：Anthony & Young (2003) p. 594を一部修正。)

がある。一つは、時間的ずれによって、財務状況にどれだけの差異が生じているかを知ることができる点であり、もう一つは、そのずれが大きくなっていく場合、それを見る責任者がそのずれの解消に向けた対策の必要性を判断するための情報提供となっている点である。そもそもこの数値例での費用は、議会または理事会が必要と認めて議決されたものであり、支出負担行為はそのために行ったのであるから、そのずれが大きくなることはその議決に対する不作為となってしまふ。このため、当該工事の責任者にとってそのような情報は少なくとも不必要な情報とはならないはずである。

ただし、時間的ずれを意識する必要がなければ、工業簿記における仕掛品勘定と同様のものとも考えられる。この点はさらに概念上の整理が必要である。

4. メソ会計も含めた公会計の利用

本章では、これまでの議論を踏まえた公会計の財務諸表の利用可能性について議論する。ここでは、キャッシュ・フロー計算書を優先的に表示する利点と、健康会計を例として未渡注文勘定の考え方を利用した補助簿の有用性について検討する。

4.1 キャッシュ・フロー計算書の利用

本節では、現在の国の財務諸表を例にとってキャッシュ・フロー計算書の有用性を考えてみたい。

表1は、2016～2020年度の国の財務諸表から抜粋したものである。なお、これまでの議論から、経常的経費と投資的経費の組替を行ったものを示すべきであるが、本節の議論では組替しなくても結論は変わらないと推測できたことから行っていない。

表1 国の財務諸表からの抜粋

(単位：百万円)

		2016	2017	2018	2019	2020
一般	業務収支計	△ 10,798,264	△ 5,459,902	△ 5,103,493	△ 6,459,950	△ 49,213,078
	現金・預金	7,950,884	8,511,338	9,737,251	10,912,799	40,280,347
一般+特別	業務収支計	6,048,396	11,659,054	11,520,625	7,666,811	△ 63,288,844
	現金・預金	55,239,666	47,860,071	51,327,860	46,109,086	69,463,685
連結	業務収支計	△ 236,724,652	△ 208,110,287	△ 206,946,084	△ 208,350,946	△ 282,383,512
	現金・預金	128,786,441	121,347,179	127,604,378	127,153,495	166,288,343

(出典：国の財務諸表 (2018, 2019, 2020, 2021, 2022) より、筆者が一部転写)

ない。

ここで、一般は一般会計の、一般+特別は一般会計に加えて年金特別会計をはじめとする13の特別会計を含んだものの、連結は国の業務と関連する事務・事業を行っている独立行政法人等を連結されたものの、それぞれの財務諸表の中の業務収支と現金・預金を抜粋したものである。

2020年度は、コロナ対応ということで危機管理対策という面があったことから3つの会計ともに業務収支はマイナスとなっている。しかし、それ以外の会計年度では一般+特別は他の2つとは異なる傾向を示している。一般会計の業務収支を見る限り、いずれの年度も経常的な収支を税収でまかなえていない状況である。また、そのような状態であるにもかかわらず、現金・預金が例外なく増加しており、直観的に健全な状態ではないことがわかる。しかし、特別会計を含めると業務収支はプラスであり、現金・預金は増減が比較的変動が少なく、年金のように今後支出の増加が見通せる中で安定的と言える。一般会計と特別会計の関係性の議論は古くからあるが、国を単体として見る場合、一般会計のみを議論し続けることは疑問であることが一見して把握できる。

しかし、連結の数値は一般会計と同じ傾向にある。つまり、国の財政を連結として見ると、経常的な収支をまかなえていない。また、一般会計と同様に現金・預金を増加させている。この点についての議論はあまり聞くことはない。議論の遡上にあがるべき課題かと思われる。

上記の諸点は、計算書中の特定の項目を見れば容易にわかることであり、一般会計と特別会計の関係、一般会計における税収や税制度の問題、独立行政法人等の経営状況を迅速に把握することの緊急性や必要性が比較的容易に把握できる。前稿でも述べたが、財務諸表の中ではキャッシュ・フロー計算書はキャッシュの流れという「事実」を記述するものであり、むしろ公的部門の資産のあいまい性が残る中での貸借対照表を中心とする現

行の財務諸表よりも適切である考えられる。制度的な面からも、議会や理事会による予算審議が不可欠な非営利部門にとって、利用しやすい財務諸表の整備は重要であると考えられる。

4.2 メソ会計としての利用

本項では、補助簿として、未渡注文勘定の考え方を利用した勘定を利用して、企業で導入が進んでいる健康経営を事例として検討する。

健康経営は、「事業として従業員の健康に投資して、企業としての成果を上げようとする取組(森(2016) p. 38)」のことである。従業員が心身ともに健康であることでパフォーマンスが向上し、そのことを通して当該企業の経済的利益の増大が期待できる。また、心身ともに健康であることは社会にとっても価値が高いため、従業員の健康維持向上を図ることは企業の社会的責任の点からも重要である。

ただし残念ながら、企業にとって従業員の健康問題によって企業価値がどの程度損失を出しているか、またはコストがかかっているのかを把握することは容易ではない。それは、アブセンティズム(休職している状態)であれば企業としても把握できるが、プレゼンティズム(病気で不調であるが仕事を行っている状態)の場合、パフォーマンスが向上しない実態やその原因を一見しただけですぐに究明できないからである。

企業として従業員の健康のために投資するためには、その投資による便益がどの程度になるかについての数値情報が必要である。

しかし、健康の維持向上とその便益はすぐに成果として表れることが期待できないので中長期的な視点での取組が必要となるのだが、それでは短期的な実施計画と中長期的な費用便益の差をどのように記録し報告するかが課題となる。既に、健康投資に対するコスト計算を含む管理会計モデルは提案されている(永田(2013))が、財務会計としての提案はこれまであまり聞かれない。

単年度予算		未渡注文勘定の考え方を利用した勘定		中長期的な健康経営の成果	
健康支援サービス	60	前期繰越 20 健康支援サービス 60	健康支援サービス 70	成果目標と達成状況	
健康用具	80	健康用具 80	健康用具 50	達成状況	成果目標
計	140	次期繰越 40		高血圧者割合 ◇% B/C 1.0	同左 △% 1.5
				(投入資源累計)	(投入資源計画量)
				健康支援サービス 170	同左 220
				健康用具 100	同左 100
				費用合計 270	同左 320
在庫 (健康用具)					
		前期繰越 90			
		受入 50	使用 40		
		次期繰越 100			

図3 未渡注文勘定の考え方を利用した健康経営のための勘定の数値例

ここでは、財務諸表における政策別補助簿を想定したイメージを表示する(図3)。

ここでは簡単に健康経営に関わる事業を140で実施するとする。当然その事業は何かしらの政策目的があり、それを実現するためのものであるから、政策目的は成果として掲げられる。このような対応は現在公的機関で実施されている政策評価やEBPMで実施済みである。事業によっては、その実施結果が直接成果となる場合もあるだろうが、例えば、道路整備や研究施設建設のようにその事業だけでは経済効果や研究成果が現れることはほぼ無いと考えられることから、ここでは事業自体は基本的には結果を出すだけのものとして扱っている。

ちょうど図3の中央のT勘定が未渡注文勘定と同じ考え方となる。つまり、事業実施の結果と期待する成果の差異を表すものということになる。

なお、この場合は、工業簿記の仕掛品勘定と同じようなものとも考えられる。

社会政策では非財務的な目標や現況を表示する必要があるので、中長期的な成果目標は財務的なものだけでなく非財務的なものも含まれた様式にし、その成果の部分(右の部分)には、それら

の目標を達成するための投入資源計画量と投入資源累計が財務的情報として記載されるであろう。このような記録を付加することで、中長期的な成果の達成に向けて、今までどの程度財務的資源を投入してしてきたか、中長期的課題の成果を出すために何か不足があるか、または無駄は無いかを考察することの、少なくともきっかけになることが期待できる。

個別施策の中長期的な成果については勘定を設定し、健康経営の場合、中長期的な成果目標は財務的なものだけでなく非財務的なものも含まれたものとなるであろう。その成果の部分には、それらの目標を達成するための投入資源計画量と投入資源累計が財務的情報として記載される。このような記録を付加することで、中長期的な成果の達成に向けて、今までどの程度財務的資源を投入してしてきたか、中長期的課題の成果を出すために不足があるか、または無駄は無いかを考察することの、少なくとも1つのきっかけになることが期待できる。

また、未渡注文勘定にあたる部分(中央の部分)は、借方には前期繰越と単年度予算で決定された額が記録され、貸方には消費した分が記録される。このような記録を付加することで、③それまで有

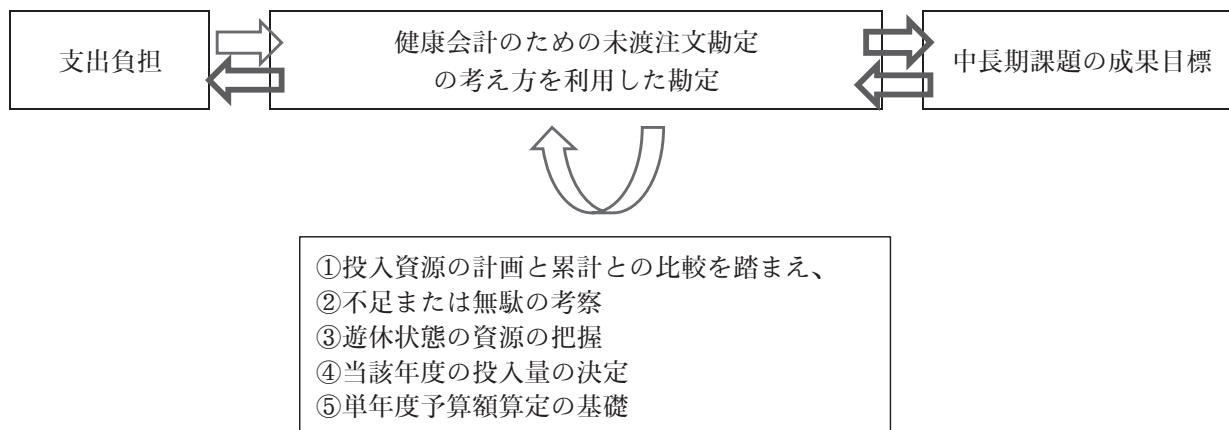


図4 健康経営の中での未渡注文勘定の位置づけ

効活用されていない投入資源が無いのか、④上記の中長期的な成果の達成に向けた投入資源の計画量と累計を比較して当該年度の投入量を決定し、⑤単年度予算額算定の基礎とすることが期待できるのではないかとと思われる(図4)。

5. おわりに

本稿は、前稿までで示した課題の提起を踏まえた公会計における財務諸表の利用可能性についての予備的議論を行った。

この議論だけでは明らかに不十分であることから、理論面での検討に加え、提起した点を踏まえた財務諸表を実際に示し、現行の物との比較を含む定量的な検討も必要である。

企業会計においては、統合報告の動きが国際的に活発化している。公会計も現状を良しとせず前に進むことを期待する。

(注)

- (1) 「健康経営」は、特定非営利法人健康経営研究会の登録商標である。本稿では以下[®]は省略する。
- (2) 本稿は、日本会計研究学会第76回大会(2017年9月23日)口頭発表「未渡注文勘定の利用可能性——公会計、健康経営[®]、社会関係資本を事例として——」を基に作成している。
- (3) Mesoは「メソ」とも表記されるが、本稿では「メソ」で統一する。

参考文献

Anthony, R. N. & D. W. Young. “*Management Control in Nonprofit Organizations*”, McGraw-Hill/Irwin, 2003.
 (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)

Mann, Stefan (Ed). “*Sectors Matter! Exploring Meso-economics*”, Springer, 2011.

加藤涼『現代マクロ経済学講義』東洋経済新報社、2007年。

経済産業省(2016)『企業の健康経営ガイドブック』経済産業省。

小口好昭「メソ会計としての水の会計学」『会計』第139巻第5号、pp. 82-100、1991年。

小口好昭編『会計と社会—ミクロ会計・メソ会計・マクロ会計の視点から』中央大学出版会、2015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。

財務省『日本の財政を考える』財務省ホームページ (<https://www.mof.go.jp/zaisei/index.htm>)、2022年9月22日最終閲覧。

財務省『国の財務書類(省庁別、一般会計・特別会計、事業別フルコスト情報)』財務省ホームページ (https://www.mof.go.jp/policy/budget/report/public_finance_fact_sheet/index.htm)、2022年9月22日最終閲覧。

永田智久他(2013)『安全衛生・健康管理活動の費用対効果』

([http://ohtc.med.uoeh-u.ac.jp/healthaccounting/
tool/index.html](http://ohtc.med.uoeh-u.ac.jp/healthaccounting/tool/index.html)) 2022年9月22日最終閲覧。
森晃爾(2016)『成果の上がる健康経営の進め方』労働調

査会。
吉川洋『マクロ経済学の再構築—ケインズとシュンペーター』岩波書店、2020年。