

わが国地方公共団体の収益・費用会計に関する一考察

石田 晴美

A Study on the Accounting for Revenues and Expenses of Local Government

Harumi Ishida

1. はじめに

わが国地方公共団体（以下、自治体という）の普通会計は、単式簿記に基づく現金主義会計を採用している。したがって、自治体普通会計の財務表（歳入歳出決算書）が示すものは、当該年度に実際に行われた現金の収入額と支出額でしかなく、経常収支と資本収支が区別されない等多数の問題点が指摘されている⁽¹⁾。

これにたいし、発生主義会計の財務諸表は、現金の受け払いに関係なく、実際に発生した全ての取引の情報を提供する。未収税金等、既に権利は確定しているが未だに現金を受領していない収益を含む情報は、現金主義会計に比べより完全で包括的な収益についての情報を提供する⁽²⁾。また、減価償却費、退職給与引当金繰入等を含む正確なコスト情報は、特定のプログラム・活動を継続すべきか否かについての合理的意思決定を行うために、また、コストを適切にマネジメントし活動をコントロールするために有用である。さらに、収益と費用の差額である財務業績は、当期の税金およびその他の収益が当期のコストを賄うのに十分であったか否かを示し、世代間負担の衡平性を評価するのに役立つといえる⁽³⁾。

本稿では、発生主義会計を自治体に導入する場合の収益および費用会計に焦点をあて、そこにどのような問題が存在するのかを明らかにし、さらにそれをいかに会計処理すべきかを考察する。私企業と自治体の収益・費用を比較した場合に、最も異なるのは、収益の性質である。利益獲得を目的とする私企業の収益の大部分は、財・サービスの提供と交換にほぼ同等の価値を受け取る交換取引（exchange transaction）によって生じる。しかし、公共の福祉の増大を目的とする自治体の主な収益は、税金、地方交付税交付金、補助金等であり、これらは交換取引から生じるものではない。このような交換取引ではない取引は、非交換取引（nonexchange transaction）⁽⁴⁾と呼ばれるが、そこから生じる収益の認識については、地方政府等に既に発生主義会計を導入している先進各国等において一部取り扱いが異なっており、いまだに完全な国際的コンセンサスが得られていない。費用については、私企業のそれと大きく異なるところはないが、自治体における減価償却、および、退職給与引当金繰入の意義は必ずしも私企業のそれと同一であるとはいいきれず、検討を行う必要があると考える⁽⁵⁾。

このような現状認識に基づき、第2節では、非交換取引から生ずる収益の定義、および、認識・測

定について米国、英国、ニュージーランド、国際会計士連盟(International Federation of Accountants, IFAC)の公共部門委員会(Public Sector Committee, PSC)の規定を明らかにする。次に第3節でこれらの規定の比較検討を行う。第4節では、わが国自治体において非交換取引から生ずる収益をどのように取り扱うべきかを考察する。そして、第5節では、わが国自治体において発生主義会計を導入する場合の減価償却、および、退職給与引当金繰入の意義を考察する。

2. 非交換取引から生ずる収益に関する規定

地方政府等の収益の大部分を占めるのは、税金や補助金等、非交換取引から生ずる収益である。

非交換取引から生ずる収益は、地方政府等において特有关重要な課題でありながら、長い間、その定義および認識に関する会計基準の開発はなかなか進まなかった。しかし、1998年に米国の州および地方政府の会計基準設定団体である公会計基準審議会(Governmental Accounting Standards Board, GASB)が基準書第33号『非交換取引の会計と財務報告』⁽⁶⁾を発行し、1999年にはG4+1⁽⁷⁾が『所有者からの拠出以外の非相互移転についての受取者の会計、その定義、認識、および、測定(非相互移転の会計)』⁽⁸⁾を公表した。さらに、IFACのPSCも、非交換取引により生ずる収益に関する国際公会計基準(International Public Sector Accounting Standards, IPSAS)を策定するために、『非交換取引による収益』⁽⁹⁾と題するコメント募集のための試案(Invitation to Comment, ITC)を2004年1月に公表するなど、近年、ようやく非交換取引についての会計基準の開発が活発になってきている。

本節では、上述のGASB基準書第33号、G4+1報告書、および、IFACのITCの内容を検討するとともに、現在まで非交換取引から生ずる収益について特段の会計規定を持たないニュージーランド、英国がどのような会計処理を行っているかを明らかにする。

(1) GASB基準書第33号

GASB基準書第33号『非交換取引の会計と財務報告』は、「交換取引」を「各取引当事者が本質的に同等の価値を受け取り、かつ、与える取引である」と定義し、「非交換取引」を「政府が交換において直接、同等の価値を受け取る(または、与える)ことなしに価値を与える(または、受け取る)取引である」と定義している⁽¹⁰⁾。そして、非交換取引を主要な性質の違いから、①派生税収益取引(Derived tax revenue transactions)、②賦課非交換収益取引(Imposed nonexchange revenue transactions)、③政府強制非交換取引(Government-mandated nonexchange transactions)、④自発的非交換取引(Voluntary nonexchange transactions)の4つに分類し、それぞれにつき資産および収益をいつ認識するかを示した⁽¹¹⁾。これをまとめたのが表1である。

①派生税収益取引とは、法人または個人の所得の稼得や売上という交換取引に対し税金を課すことから生ずる収益取引(つまり、交換取引から派生する収益取引)であり、例として、売上税や所得税が挙げられる。資産の認識は、基礎をなす交換取引が発生した時、または、資源の受取時のどちらか早い方でいい、収益の認識は、基礎をなす交換取引が発生した時に、見積り払戻額、および、見積り回収不能額を差し引いた純額で認識する。また、交換取引の発生前に資源を受け取った場合は、前受として処理する⁽¹²⁾。

②賦課非交換収益取引とは、交換取引ではないものに対し税金等を課すことから生ずる収益取引であり、例として固定資産税や罰金が挙げられる。資産の認識は、政府が資源にたいし強制的法的請求

表1 GASBの非交換取引の分類と資産・収益の認識

分 類	認 識
<u>派生税収益取引</u> 例) 売上税, 個人所得税, 法人所得税, ガソリン税	<資産>基礎をなす交換取引が発生した時, または, 資源の受取時のどちらか早い方。 <収益>基礎をなす交換取引が発生した時。
<u>賦課非交換収益取引</u> 例) 固定資産税 罰金等	<資産>資源にたいする強制的法的権利を有した時, または, 資源の受取時のどちらか早い方。 <収益>資源の利用が要求される時, または, 資源の利用が許可される時。(固定資産税では課税期間)
<u>政府強制非交換取引</u> 例) 州および地方政府への 連邦政府の命令 <u>自発的非交換取引</u> 例) 特定の補助金, 寄付等	<資産>全ての適格要件が満たされた時, または, 資源の受取時のどちらか早い方。 <収益>全ての適格要件が満たされた時

出典：GASB,Statement No.33:

Accounting and Financial Reporting for Nonexchange Transactions,1998,p.48.

権 (enforceable legal claim) を有した時, または, 資源の受取時のどちらか早い方で行い, 収益の認識は, 資源の利用が要求される時, または, 資源の利用が許可される時に, 見積り払戻額, および, 見積り回収不能額を差し引いた純額で認識する。例えば, 固定資産税の場合には, 強制的法的請求権を有した時, または, 資源受取時のどちらか早い方で資産を認識し, 課税期間に収益を認識する。課税期間前に資源を認識した場合には, 繰延収益を計上する⁽¹³⁾。

③政府強制非交換取引とは, 例えば, 連邦政府が地方政府に対し連邦プログラムの履行を強制するために資源を提供する場合のように, ある地方政府等がより上位レベルの政府から特定目的の履行を強制され, 資源の提供を受ける場合に発生する取引である⁽¹⁴⁾。

そして, ④自発的非交換取引とは, 補助金や個人からの寄付等, 交換取引ではなく, 法令または契約により生じる取引をいう。これら③政府強制非交換取引, および, ④自発的非交換取引では, しばしば, 法律, または, 資源提供者により, 取引の発生前に満たすことが要求される付帯条件 (condition) として (a) 受取者の資質, (b) 資源使用の時期または期間 (時間要件 (time requirement)), (c) 支出された費用を払い戻す場合の条件, (d) 偶発事象の要件 (contingency)⁽¹⁵⁾, が設定される。GASBは, 以上の4つを取引が発生するための適格要件 (applicable eligibility requirements) と呼び, ③政府強制非交換取引, および, ④自発的非交換取引では, 資産の認識は, 全ての適格要件が満たされた時, または, 資源受取時のどちらか早い方で行い, 収益の認識は, 全ての適格要件が満たされた時に行うこととした。したがって, 適格要件が満たされる前に資源を受け取り資産を認識した場合には, 前受として処理する。また, 寄贈された資本的資産は, 受け取り時の見積り公正価値で測定する⁽¹⁶⁾。さらに, 全ての非交換取引につき, 受取資源に付される使用目的の拘束 (purpose restrictions) は, 資産および収益の認識に影響を与えないが, 純資産が拘束されていることを財務諸表本体で開示することを義務づけた⁽¹⁷⁾。

(2) G4+1報告書

G4+1報告書『非相互移転の会計』は、「非相互移転（非交換取引）」を、「見返りとして直接的に同等の価値との交換を行わずに受取者の資産の増加、または、負債の減少をもたらす資源の移転である」と定義している⁽¹⁸⁾。そして、非交換取引の認識の基礎は、国際会計基準（International Accounting Standards ,IAS）の『財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク（フレームワーク）』⁽¹⁹⁾で明らかにされた資産・負債の定義、および認識規準にしたがって資産の増加、または負債の減少を認識することであるとした。すなわち、非交換取引の資産の認識は、『フレームワーク』の「過去の事象の結果として当該企業が支配し、かつ、将来の経済的便益が当該企業に流入することが期待される資源」⁽²⁰⁾という資産の定義を満たし、かつ、「構成要素の定義を満たす項目が、a）当該項目に関連する将来の経済的便益が企業に流入するか又は企業から流出する可能性が高く、かつ、b）当該項目が信頼性をもって測定できる原価又は価値を有していること」⁽²¹⁾という認識規準を満たした場合に行うのである。

G4+1報告書は、資産が発生するのは、『フレームワーク』の資産の定義が要求する「支配（control）」を獲得した時点であるとし、それは、（a）受取者が資産を受け取る強制的な権利（enforceable right）を有した時、または、（b）資産を受け取った時であるとした。したがって、資産の認識は、（a）または（b）のどちらか早い方で行う。また、負債の減少は、債権者が将来の返済を受け取る権利を放棄した時に認識する⁽²²⁾。さらに、収益は、非交換取引を条件（stipulation）のあるものとなしものに分けたうえで、条件が使用目的拘束（restriction）か、付帯条件（condition）かにより、それぞれいつ認識すべきかを明らかにした⁽²³⁾。これをまとめたのが表2である。

収 益 の 認 識		
条件なし	資産の増加、または、負債の減少を認識した時	
条件有り	目的拘束	資産の増加、または、負債の減少を認識した時
	付帯条件	アプローチ1 付帯条件を満たした時 (付帯条件を満たすまでは、負債として認識)
		アプローチ2 資産の増加、または、負債の減少を認識した時 (付帯条件の充足に失敗した時に、費用と負債を認識)

出典：G4+1 Report.M.Westwood and A.mackenzie,Accounting by Recipients for Non-Reciprocal Transfers, Excluding Contributions by Owners :Their Definition, Recognition and Measurement ,1999,pp.23-38より作成

表2 G4+1の収益認識

目的拘束とは、定款や法律、またはそれに匹敵する文書により資源の使用目的を指示、または、拘束するものであり、付帯条件とは、受取者がその条件を満たさなかった場合に移転資源を資源提供者に返還しなければならないものをいう。具体的には、例えば、ある大学に寄付金が提供されるときに条件が①資金を特定のプログラムに使うこと、である場合は、その条件は目的拘束である。しかし、条件が②特定日に特定の生徒数を満たさなければ資金を返還すること、である場合は、その条件は付帯条件となる⁽²⁴⁾。

条件のない非交換取引の収益は、資産の増加、または、負債の減少を認識した時に認識する。条件

が目的拘束の場合の収益は、条件のない非交換取引の場合と同様、資産の増加、または、負債の減少を認識した時に認識する。しかし、条件が付帯条件である場合には、アプローチ1、または、アプローチ2のいずれかの方法で収益を認識する。アプローチ1は、付帯条件を満たした時に収益を認識する。付帯条件を満たすまでは、受け取り資源の一部または全部を返済する義務を示す負債を認識し、付帯条件を満たした時に、負債を消去し収益を認識する。一方、アプローチ2は、資産の増加、または、負債の減少を認識した時に収益を認識する。付帯条件の充足に失敗した時に、受け取り資源の一部または全部を返済する義務を示す負債と費用を認識する。そして、目的拘束、および、付帯条件に関する情報は開示しなければならない。

また、非交換取引は、対価を払って資産を受け取る取引ではないため、受け取り資産に取得原価はない。したがって、非交換取引は、公正価値を用いて測定する⁽²⁵⁾。

(3) IFACのITC

IFACのPSCは、現在までに第1号から第20号の国際公会計基準（International Public Sector Accounting Standards, IPSAS）の策定を完了しており、収益についてはIPSAS第9号『交換取引による収益』⁽²⁶⁾を発行している。しかしながら、このIPSAS第9号は、表題のとおり交換取引により生ずる収益を対象としており、非交換取引により生ずる収益は適用対象ではない⁽²⁷⁾。そのため、非交換取引により生ずる収益を対象とするIPSASを策定する前段階として、前述のごとく2004年1月に『非交換取引による収益』と題するコメント募集のための試案（Invitation to Comment ,ITC）が公表された⁽²⁸⁾。

このIFACのITCは、「交換取引」を「ある実体が資産または用役を受け取る、または、負債を有する場合に交換として他の実体に対しほぼ同等の価値を与える取引」であると定義し、「非交換取引」を「交換取引ではない取引で、実体が交換としてほぼ同等の価値を直接与える（または、受け取る）ことなしに他の実体から価値を受け取る（または、与える）取引である」と定義している⁽²⁹⁾。そして、非交換取引の収益の認識と測定に「資産・負債アプローチ」を採用することを提案した⁽³⁰⁾。すなわち、非交換取引から生ずる収益は、実体が純資産の増加を認識する時に認識するのである。純資産は、資産を認識し、かつ、負債を認識しない場合に増加するため、資源インフローが収益を発生させるか否かは、それが資産の定義および認識規準を満たすか否か、および、資源インフローに関連する義務が負債の定義および認識規準を満たすか否かが重要となる。図1は、非交換取引の資源インフローをどのように認識すべきかをフローチャートで示したものである。

まず、A.資源インフローが所有者からの拠出か否かを検討する⁽³¹⁾。所有者からの拠出である場合は、資産の増加、および、所有者からの拠出の増加を認識する。所有者からの拠出でない場合は、その取引がB.非交換取引か否かを判断する。非交換取引でないものは、他のIPSASにしたがって処理する。取引が非交換取引である場合には、それがC.資産の定義を満たすか否かのテストを行う。資産の定義を満たさないものは、資産の増加を認識せず、開示の必要性を検討する。資産の定義を満たすものは、D.資産の認識規準を満たすか否かのテストを行う。認識規準を満たさないものは、資産の増加を認識せず、開示の必要性を検討する。資産の認識規準を満たすものは、最後にE.資源のインフローに関する全ての現在の義務を満たしているか否かのテストを行う。現在の義務を満たしていないものは、F.資産を公正価値で認識し、関連する負債を認識する。一方、現在の義務を満たすものは、G.資産を公正価値で認識し、純資産の増加を収益として認識する。

ITCは、さらに、非交換取引を税金と移転（補助金、寄付、罰金等）の2つに分け、それぞれが、どのような場合に上述のフローチャートCの資産の定義を満たすかを明らかにした。税金の場合、

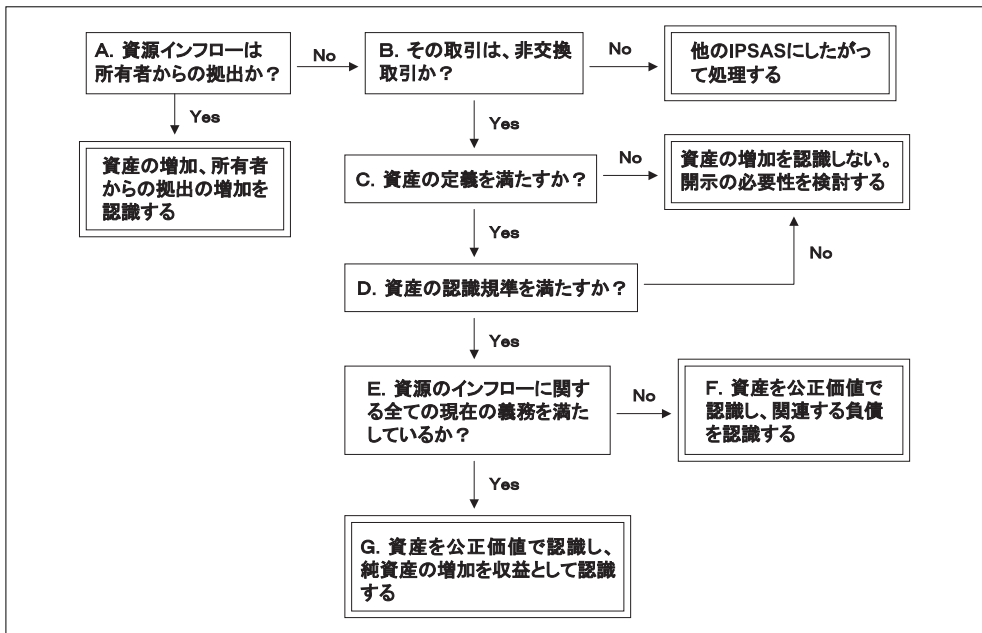


図1 IFAC, ITCの非交換取引の資源インフローの当初認識

出典：IFAC ,PSC,ITC:Revenue from Non-Exchange Transactions(Including Taxes and Transfers),2004.p.22.

資源インフローが資産の定義を満たすために必要な「資源の支配を実体にもたらす過去の事象」とは、政府が課税対象を決定した事象（課税可能事象（taxable event））であるとし、主要な6つの税金に関するそれぞれの課税可能事象を特定した⁽³²⁾。具体的には、所得税の課税可能事象は、課税期間中に納税者が評価可能な所得を稼得することであり、売上税の課税可能事象は、課税期間中に課税可能な財・サービスを購入、または、売却することである。したがって、税金による資源インフローが資産の定義を満たし、かつ、認識規準を満たす時とは、（a）課税可能事象が発生し、かつ、（b）将来の経済的便益、または、用役潜在性が流入する可能性が高く、（c）将来の経済的便益、または、用役潜在性の公正価値が信頼性をもって測定できる時である。税金には、関連する認識すべき負債は存在しないため、資産の認識と同時に収益を認識する⁽³³⁾。

これにたいし、移転の場合は、資源のインフローが、資産の定義を満たすために必要なことは、「実体が資源を支配している」ことであるとし、「目的の遂行において実体が資産を利用することができるか、または、資産から便益を得ることができ、かつ、他者がその便益にアクセスすることを排除、または、規制することができる時に発生する」⁽³⁴⁾という「資産の支配」の定義にしたがって資源を支配していることが必要であるとした。さらに、資源のインフローに条件（stipulation）が課されている場合、条件を①使用目的拘束（restriction）、②付帯条件（condition）、③時間要件（time requirement）の3つに分類し、それを負債として認識すべきか否かを明らかにした⁽³⁵⁾。まず、①目的拘束とは、移転された資産の使用を制限または指示するが、これに違反した場合に資産を返還することが定められていない条件をいい、②付帯条件とは、特定された資産の使用に違反した場合、または、特定の将来事象が発生するか、または、発生しなかった場合に移転された資産を返還することが義務づけられている条件をいう。③時間要件とは、特定の時点まで移転された資産の使用を禁止する条件をいう。

そして、資源インフローに関連し、負債として認識すべきなのは②付帯条件、および、③時間要件であるとし、①目的拘束は負債として認識しないとす。つまり、目的拘束が付されている資源インフローを資産として認識した場合には、認識すべき負債は存在しないので直ちに収益を認識する。そして、②付帯条件、または、③時間要件が付されている資源インフローを資産として認識した場合には、関連する負債を認識し、それぞれの条件が満たされた時に負債を消去し収益を認識する。

(4) ニュージーランド (NZ)

NZの会計基準である財務報告基準 (Financial Reporting Standard, FRS) は、私企業、中央政府、地方政府の全てを適用対象としている。しかしながら、非交換取引から生ずる収益に関する個別の基準、および、政府補助金に関する個別の基準は存在しない。

1993年に策定された『一般目的財務報告概念書 (概念書)』⁽³⁶⁾は、収益を資産の増加または負債の減少の形をとる用役潜在性または将来の経済的便益のインフロー、またはその他の増価、またはアウトフローの節約であり、所有者からの拠出に関連するもの以外の持分の増加を生じさせるものであると定義し、収益の認識規準は、(a) 発生の可能性が高く、かつ、(b) 信頼性をもって測定できること、であるとしている⁽³⁷⁾。前述のとおり、NZの財務報告基準は、私企業、中央政府、および地方政府の全てを適用対象としているため、この『概念書』で明らかにされた収益の定義、および認識規準は、当然、交換取引および非交換取引から生ずる全ての収益をその対象としている。また、FRS第3号『有形固定資産』⁽³⁸⁾は、寄付または補助金を受けた有形固定資産について、取得時の公正価値を取得原価とすること、および、受け取った寄付、または、補助金は、受け取った会計年度の収益として認識することを要求している。さらに、『概念書』は、収益費用対応の原則の適用が、概念書の資産・負債の定義との不一致をもたらす可能性を示唆し、不一致が発生する場合には、収益費用対応の原則を適用すべきでないとして主張している⁽³⁹⁾。

NZに国際会計基準 (IAS)、および、IPSASを採用できるか否かを検討している『NZ convergenceハンドブック』⁽⁴⁰⁾は、IAS第20号『政府補助金の会計処理および政府援助の開示』⁽⁴¹⁾をNZで採用すべきないと結論している⁽⁴²⁾。これは、IAS第20号が規定する補助金の処理とNZが規定する処理とが根本的に異なるからである。IAS第20号は、政府補助金を関連費用と対応させるために、有形固定資産に関する補助金について①繰延収益に計上し、資産の耐用年数にわたり減価償却費と対応させて収益を認識するか、または、②有形固定資産の取得原価から控除するか、のどちらかの方法を採用することを求めている。しかし、上述のとおり、NZにおいては、補助金により取得した有形固定資産の取得原価は公正価値とし、補助金は受け取った年度の収益として認識することが要求されている。さらに、『NZ convergenceハンドブック』は、IAS第20号が要求する繰延収益は、将来の経済的便益を犠牲にするという負債の定義を満たすものではなく、これを負債として認めることは、『概念書』の負債の定義との不一致をもたらすためIAS第20号を採用できないというのである。

(5) 英国

英国の地方政府の会計基準である『地方政府の会計コード』⁽⁴³⁾は、税金収益を発生主義に基づき関係する期間に計上することと規定している⁽⁴⁴⁾。また、政府補助金および寄付金は、①発生主義に基づき、受け取るための条件を満たし、かつ、受け取ることが合理的に現実になった時に資産を認識すること、②収益の認識は、関連する費用に対応させること、および、③固定資産取得のための政府補助金および寄付金は、繰延補助金勘定 (government grants-deferred account) に貸記し、関係する固定資産の減価償却費に対応するよう耐用年数にわたり収益勘定に振りかえることを定めている⁽⁴⁵⁾。『地方政府の会計コード』の補助金等に関するこれらの規定は、私企業の会計基準の一つである会計

実務基準書（Statement of Standard Accounting Practice, SSAP）第4号『政府補助金の会計』（46）に準拠するものである。

SSAP第4号『政府補助金の会計』は、補助金の収益を補助金が貢献することを意図された支出に対応するよう認識することを求めている。そのため、補助金と関係する支出との対応関係が確立されている場合には収益の認識は支出に対応させ、また、固定資産の取得のための補助金の収益は、固定資産の耐用年数にわたって認識することを義務づけた。その結果、収益の認識を補助金受取時に行わず、次期以降に繰り延べるものを、繰延収益とするとした。また、補助金は受け取るための条件を満たし、かつ、受け取ることが合理的に確実になるまで認識してはならないが、条件に違反した場合に受取資源を返還しなければならないという潜在的負債は、その支払いが確実にになった範囲でのみ認識すべきとした。さらに、固定資産の取得に補助金が用いられた場合、その取得価額から補助金を控除することは、費用と収益を対応させるという点で妥当であるが、1985年会社法がこれを禁止したためこれを認めないとした。そして、SSAP第4号は、全ての重要な観点において、IAS第20号『政府補助金の会計処理および政府援助の開示』に準拠していると結論している（47）。

3. 非交換取引規定の比較検討

(1) 資産の認識

GASB基準書第33号は、売上等の派生税収益取引では資産の認識を「交換取引が発生した時、または、資源受取時のどちらか早い方」で行い、固定資産税等の賦課非交換収益取引では、「強制的法的請求権を有した時、または、資源受取時のどちらか早い方」、そして政府強制非交換取引、および、自発的非交換取引では、「全ての適格要件を満たした時、または、資源受取時のどちらか早い方」で行うと、3つの異なる資産認識規準を示した。これについて、GASBは、非交換取引における適切な資産の認識時点は、概念的には資源に対する強制的な法的請求権が発生する時であるという結論に達したが、政府強制非交換取引、および、自発的非交換取引においては、課税権を有する場合と異なり、約束した資源の支払いを直接強制することができないため、法的または契約的要求が取引の発生のために重要として、適格要件を資産の認識規準にしたのだと説明している（48）。つまり、各取引ごとに異なる認識規準を示してはいるものの、その根底にあるのは「発生の可能性が高いこと」、および、「信頼性をもって測定できること」という資産の一般的な認識規準であり、上述の3つの規準はそれを各取引ごとに詳細に規定したものと見てよい。

G4+1報告書では、認識の基礎は、IAS『フレームワーク』で明らかにされた資産・負債の定義、および認識規準にしたがって資産の増加、または負債の減少を認識することであると明確に掲げている。したがって、G4+1報告書が資産の認識を「資産を受け取る強制的権利を有した時、または、資源受取時のどちらか早い方」で行うとしたこともまた、「発生の可能性が高いこと」、および、「信頼性をもって測定できること」をより具体的に示したものであるといえる。

同様に、英国の「受け取りの条件を満たし、かつ、受け取ることが合理的に確実になった時」に補助金および寄付金を資産として認識するという規定も単に資産の認識規準をより具体的に示したものであるといえる。

このように、非交換取引における資産の認識は、IFACのITC、ニュージーランドがそうであるように、交換取引における資産の認識と同一であり、各規定において基本的に相違はみられない。

(2) 収益、および、負債の認識

GASB基準書第33号は、各取引の発生の要件が満たされるまでは、資源提供者は負債を有さず、受取者も受取債権を有さないとし、それまでは、資源提供者は費用を、受取者は収益を認識してはならず、その前に受取者が受け入れた資源は、前受けとして負債を認識することを要求している⁽⁴⁹⁾。各取引の発生の要件とは、派生税収益取引では基礎をなす交換取引の発生であり、賦課非交換収益取引では強制的法的請求権の発生であり、政府強制非交換取引および自発的非交換取引では全ての適格要件が満たされる時である。

G4+1報告書は、収益は原則として資産認識時に認識するとし、付帯条件がある場合に、これを満たすまで収益を認識せず負債を認識する方法と、資産認識時に収益を認識し、付帯条件を満たすことに失敗した場合に費用と負債を認識する方法の2つを示した。

IFACのITCは、資産の増加が純資産を増加させる時、つまり、関連する負債がない場合に収益を認識する。そして、認識すべき負債として付帯条件と時間要件を挙げている。

ニュージーランドは、IFACのITCと同様に、資産の増加が純資産を増加させる時に収益を認識し、負債は、負債の定義および認識規準を満たす場合に認識するとしている。

これら4つの規定に共通しているのは、資産を認識した時点で、認識すべき負債がない場合に、収益を認識するとしたことである。しかし、4つの規定が掲げた負債として認識すべきものは、少しずつ異なっている。GASBは、政府強制非交換取引および自発的非交換取引において、全ての適格要件が満たされる前に資産を認識した場合には、負債を認識するとし、適格要件として、(a)受取者の資質、(b)時間要件、(c)支出された費用を払い戻す場合の条件、(d)偶発事象の要件、の4つを挙げている。一方、G4+1報告書は、付帯条件を満たすまで負債を認識する方法と、付帯条件の充足に失敗した時にはじめて負債を認識する方法の2つを挙げている。つまり、G4+1報告書は、付帯条件を負債として扱うべきか否かにつき統一した結論に達していない。さらに、G4+1報告書が定義する付帯条件とは、受取者がこれを満たさなかった場合に移転資源を資源提供者に返還しなければならないものをいう⁽⁵⁰⁾。

これにたいしITCが挙げる認識すべき負債は、付帯条件と時間要件であるが、この付帯条件は、特定された資産の使用に違反した場合、または、特定の将来事象が発生するか、または、発生しなかった場合に移転された資産を返還することが義務づけられている条件をいい、時間要件は、特定の時点まで移転された資産の使用を禁止する条件をいう。

ITCでは、GASBの(a)受取者の資質、と(c)支出された費用の払い戻しの条件、の2つは特に示されていない。しかし、これらは、資源を受け取るための必須の条件であり、これが満たされなければ補助金は実施されない。そのためITCでは、この2つを負債の条件として挙げなかったと考えられる。

また、GASB基準書第33号、G4+1報告書、および、ITCは、いずれも、目的拘束は負債を発生させないとした。これについてG4+1報告書は、目的拘束が課すのは資源を拘束された方法で適切に使用するという受託責任であり、受託責任それ自体は負債を発生させないと説明している⁽⁵¹⁾。つまり、GASB基準書第33号、G4+1報告書、ITC、およびニュージーランドの収益および負債の認識規定は、基本的に大きな相違はないといえる。これにたいし、後述するように英国のみが異なる認識規準を定めている。

(3) 収益・費用の対応

英国は、補助金およびその他の寄付金について、収益に関連する費用に対応させることを要求して

いる。すなわち、固定資産取得のための補助金および寄付金は、受取時に全額を収益と認識せずにこれを負債勘定として繰り延べ、固定資産の減価償却費に対応するよう耐用年数にわたって収益を認識する。また、固定資産の取得以外にも、補助金等が特定の目的に貢献することが明示されている場合には、収益は、関連する費用に対応させるまで負債勘定として繰り延べる。

G4+1報告書は、英国のように非交換取引において収益・費用を対応させる方法を伝統的アプローチと呼び、次のような4つの観点から批判を行っている⁽⁵²⁾。

まず、第一の観点は、収益認識原則に不規則性を生じさせることである。伝統的アプローチの下では、固定資産取得のための非交換取引は当初、繰延収益という負債で認識され、関係する資産の耐用年数にわたって収益として認識されるか、または、固定資産のコストから直接相殺（控除）される。しかし、取得した固定資産に耐用年数がない場合、または、永久の耐用年数を有する場合（たとえば土地や歴史的遺産）に、伝統的アプローチを採用すると「永久繰延収益」という負債を認識することとなる。しかし、収益を永久に繰り延べることは適切ではないため、伝統的アプローチに基づく実務では、一般原則に対する例外を作り、耐用年数がなかったり、耐用年数を限定できない資産については、非交換移転を直接持分に貸記することとなる。つまり、収益認識原則が受け入れる資産の性質に左右されてしまうのである。

第二の観点は、収益認識に恣意性介入の余地があることである。たとえば、特定のプロジェクトのために政府から訓練のための補助金を受け取る場合、伝統的アプローチでは、①訓練が提供される期間、②実体または従業員がその訓練から直接便益を得ると見積もられる期間、③訓練を受けたスタッフが雇用されると見積もられる期間、④訓練提供のために費用が発生した期間、のように複数の収益認識可能時点が存在し、かつ、各期間の長さが違うため、純利益の測定が大きく異なることとなる。

第三の観点は、伝統的アプローチの下での繰延収益は、IAS『フレームワーク』の負債の定義および認識規準を満たさず、IAS『フレームワーク』とのコンフリクトを起こすことである。伝統的アプローチでは、本来負債でないものが負債として表示されるため、実体の適正な財政状態を表示しないといえる。

そして、最後に指摘しているのは、非交換取引の収益の認識に収益・費用の対応原則を適用することは適切ではないということである。交換取引の場合には、財・サービスとの交換で収益が発生するのであるから、収益の認識とそのために犠牲になった費用を直接対応させることは必要である。しかし、非交換取引では、収益が財・サービスとの交換で発生するわけではない。非交換取引が活動に占める割合が高い非営利組織では、財・サービスのコストと受け取る非交換収益の関係は運営業績の指標として営利企業ほど重要ではない。むしろ、業績測定尺度としては、提供したサービスのコスト、質、量の方が重要である。非営利組織におけるより目的適合な対応関係は、収益対コストではなく、サービスとサービスコストであるという。

ITCもまた、収益と費用を対応させる考え方を採用しなかった理由として、IAS『フレームワーク』に矛盾すること、および、収益と費用の対応は稼得概念の利用を前提とするが、稼得概念は非交換取引から生ずる収益には適用できないこと、を挙げている⁽⁵³⁾。

4. わが国において適用すべき会計処理

(1) 非交換取引規定の比較検討からの考察

税金収益の認識は、GASB基準書第33号、G4+1報告書、IFACのITC、ニュージーランド、および、英国の各規定において基本的に相違はみられない。税金収益は、税金債権にたいし自治体が法的請求権を有した時に認識すべきである。したがって、税金収益の認識は、各税金の性質、および、関連法規に基づき個々に定められるべきである。

これにたいし、補助金、および、寄付金等の収益の認識については、GASB基準書第33号、G4+1報告書、IFACのITC、ニュージーランドのように資産・負債アプローチを採用すべきか、または、英国のように収益と費用を対応させる伝統的なアプローチを採用すべきかで議論がわかれる。

図2は、固定資産取得のために受け取った補助金収益を、英国が行うように費用と対応させて認識する場合と、GASB基準書第33号、G4+1報告書、ITC、およびニュージーランドが行うように資産認識時に認識する場合とを比較したものである。

<p>【仮定】 ①A政府×第1期末B/S</p> <table border="1" style="margin-left: auto; margin-right: auto;"> <tr> <td style="text-align: center;">資産 100</td> <td style="text-align: center;">負債 50</td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center;">純資産 50</td> </tr> </table> <p>②第×2期に固定資産取得のための補助金100を受け取り、固定資産を取得した。</p> <p>③上記固定資産の残存価額は0、耐用年数は10年。定額法による減価償却を×3期から行う。</p> <p>④第×2期、第×3期のその他の収益・費用は均衡している。</p>	資産 100	負債 50	純資産 50		<p>【補助金収益を費用と対応させて認識する場合】 (仕訳)</p> <p>①補助金受け取り (第×2期末B/S) (第×3期末B/S)</p> <table style="margin-left: auto; margin-right: auto;"> <tr> <td>現金100</td> <td>繰延収益100</td> <td style="border: none;"></td> <td style="border: none;"></td> </tr> </table> <p>②固定資産取得</p> <table style="margin-left: auto; margin-right: auto;"> <tr> <td>固定資産100</td> <td>現金100</td> <td style="border: none;"></td> <td style="border: none;"></td> </tr> </table> <p>③減価償却</p> <table style="margin-left: auto; margin-right: auto;"> <tr> <td>減価償却費10</td> <td>固定資産10</td> <td style="border: none;"></td> <td style="border: none;"></td> </tr> <tr> <td>繰延収益10</td> <td>補助金収益10</td> <td style="border: none;"></td> <td style="border: none;"></td> </tr> </table> <table border="1" style="margin-left: auto; margin-right: auto;"> <tr> <td style="text-align: center;">資産 200</td> <td style="text-align: center;">負債 150</td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center;">純資産 50</td> </tr> </table> <table border="1" style="margin-left: auto; margin-right: auto;"> <tr> <td style="text-align: center;">資産 190</td> <td style="text-align: center;">負債 140</td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center;">純資産 50</td> </tr> </table>	現金100	繰延収益100			固定資産100	現金100			減価償却費10	固定資産10			繰延収益10	補助金収益10			資産 200	負債 150	純資産 50		資産 190	負債 140	純資産 50	
資産 100	負債 50																												
純資産 50																													
現金100	繰延収益100																												
固定資産100	現金100																												
減価償却費10	固定資産10																												
繰延収益10	補助金収益10																												
資産 200	負債 150																												
純資産 50																													
資産 190	負債 140																												
純資産 50																													
<p>【補助金収益を資産認識時に認識する場合】 (仕訳)</p> <p>①補助金受け取り (第×2期末B/S) (第×3期末B/S)</p> <table style="margin-left: auto; margin-right: auto;"> <tr> <td>現金100</td> <td>補助金収益100</td> <td style="border: none;"></td> <td style="border: none;"></td> </tr> </table> <p>②固定資産取得</p> <table style="margin-left: auto; margin-right: auto;"> <tr> <td>固定資産100</td> <td>現金100</td> <td style="border: none;"></td> <td style="border: none;"></td> </tr> </table> <p>③減価償却</p> <table style="margin-left: auto; margin-right: auto;"> <tr> <td>減価償却費10</td> <td>固定資産10</td> <td style="border: none;"></td> <td style="border: none;"></td> </tr> </table> <table border="1" style="margin-left: auto; margin-right: auto;"> <tr> <td style="text-align: center;">資産 200</td> <td style="text-align: center;">負債 50</td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center;">純資産 150</td> </tr> </table> <table border="1" style="margin-left: auto; margin-right: auto;"> <tr> <td style="text-align: center;">資産 190</td> <td style="text-align: center;">負債 50</td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center;">純資産 140</td> </tr> </table>	現金100	補助金収益100			固定資産100	現金100			減価償却費10	固定資産10			資産 200	負債 50	純資産 150		資産 190	負債 50	純資産 140										
現金100	補助金収益100																												
固定資産100	現金100																												
減価償却費10	固定資産10																												
資産 200	負債 50																												
純資産 150																													
資産 190	負債 50																												
純資産 140																													

図2 補助金収益の認識方法の比較

図2で設定した仮定は、①A政府の第×1期末貸借対照表の内訳は、資産100、負債50、純資産50である、②第×2期に固定資産取得のための補助金100を受け取り、固定資産を取得した、③固定資産の残存価額は0、耐用年数は10年で定額法による減価償却を第×3期から行う、④第×2期、第×3期においてその他の収益・費用は均衡している、の4つである。収益を費用と対応させて認識する場合には、補助金受け取り時、および、固定資産の減価償却を行っている10年間において純余剰/損失は発生せず、純資産は全く変動しない。つまり、補助金受け取りが損益に与える影響は全くない。これにたいし、収益を資産認識時に認識する場合には、補助金受け取りにより純余剰が発生して純資産が増

加し、固定資産の減価償却に伴い純損失が発生して純資産が減少していく。したがって、収益と費用を対応させる伝統的アプローチと資産認識時に収益を認識する資産・負債アプローチの根本的相違は、財務業績および純資産に表れるとあってよい。では、どちらの方法がより適切であろうか。補助金によって取得した固定資産は、耐用年数にわたってサービスを提供し続けていくものであり、自治体が将来、返済、あるいは、返却する必要のないものである。それにもかかわらず、伝統的アプローチでは負債が増加しており、実体の財政状態を適切に反映していないといえる。

また、既にG4+1報告書、およびITCが批判しているように、非交換取引に収益・費用の対応原則を適用する伝統的アプローチを採用することは適切ではないと考える。なぜなら、自治体においては、営利企業のように収益を稼得するために犠牲となった費用を対応させて利益を計算するという収益・費用の対応関係は存在しないからである。利益獲得を目的としない自治体では、補助金や寄付金収益を獲得するために費用が発生するのではなく、費用をまかなうために収益を用いるため、売上と売上原価というような直接的な因果関係は存在しないのである。

さらに、伝統的アプローチの採用は、補助金提供側には費用処理を求めるのに対し、受取側には、一部または全部を負債として処理することを求めるため、会計処理が非対称となる問題が生じる。これは、県と市町村の関係のように、補助金提供者と受取者の関係において、一つの取引に関する会計処理が非対称となり、双方の財務諸表が適正に作成されていることを外部から検証することを困難にさせる。

したがって、わが国においても補助金、および、寄付金等の収益の認識は、収益と費用を対応させる伝統的アプローチではなく、資産・負債アプローチを採用すべきである。

(2) 国際的動向からの考察

2002年6月に国際会計基準審議会（IASB）と米国財務会計審議会（FASB）の間で、「収益認識」問題に関する共同プロジェクトを発足させる合意が成立した。この共同プロジェクトが発足した背景には、IASBにおいて、IAS『フレームワーク』、および、IAS第18号『収益』⁽⁵⁴⁾における収益の定義と認識規準がIAS『フレームワーク』の資産・負債の定義と一致していないことが挙げられている⁽⁵⁵⁾。つまり、IAS『フレームワーク』では、収益の定義と認識規準に資産・負債アプローチを採用しているのに対し、IAS第18号『収益』では収益・費用アプローチを採用しているという矛盾が生じているということである。また、FASBにおいても、FASB概念書第6号『財務諸表の構成要素』⁽⁵⁶⁾では収益を資産・負債アプローチから定義しているのに対し、FASB概念書第5号『営利企業の財務諸表における認識と測定』⁽⁵⁷⁾では、収益の認識を収益・費用アプローチを採用するという矛盾が生じていたことが背景にある。そして、これらの矛盾を克服し、資産・負債アプローチによる収益認識規準の理論的純化を図る方向で推し進めるといのが、この共同プロジェクトの基本的スタンスである⁽⁵⁸⁾。

さらに、IASBは、現在、単独のプロジェクトとして、IAS第20号『政府補助金の会計処理、および、政府援助の開示』の見直しを行っている。これは、現行のIAS第20号が固定資産の取得のための補助金の収益認識を固定資産の耐用年数にわたって行うこと、および、収益認識を次期以降に繰り延べる繰延収益の負債計上を要求しているため、これがIAS『フレームワーク』の資産・負債の定義と矛盾するからである。IASBは、この見直しについて合意に達しなかった場合には、IAS第41号『農業』⁽⁵⁹⁾の会計処理を採用することをすでに決定している。それは、付帯条件がない補助金収益は、補助金が受取可能となった時に認識すること、および、付帯条件のある補助金収益は、付帯条件を満たした時に認識するというものである⁽⁶⁰⁾。

これらの収益認識についての会計基準開発の国際的な動向を踏まえ、ITCは、IAS第18号『収益』とほぼ同じ内容のIPSAS第9号『交換取引による収益』も資産・負債アプローチを採用し、将来的には交換取引、非交換取引の違いにかかわらず、収益の認識・測定について一つのIPSASを開発すべきことを提案している⁽⁶¹⁾。

このように、収益認識に関し、従来の収益・費用アプローチから資産・負債アプローチへの転換の試みが国際的な流れといえるが、交換取引の収益認識について伝統的な「稼得」や「実現」という概念を外すことについては、今後も紆余曲折が予想される。これにたいし、もともと「収益と費用の対応」「稼得」「実現」といった概念が存在しない非交換取引の場合には、収益を資源インフローが純資産の増加をもたらす時に認識するという資産・負債アプローチを採用することに異論はないと考えられる。わが国においても、非交換取引の収益の認識には、資産・負債アプローチを採用すべきである。

5. 減価償却、および、退職給与引当金繰入の意義

IAS『フレームワーク』は、費用を「当該期間中の資産の流出もしくは減価又は負債の発生の形をとる経済的便益の減少であり、持分参加者への分配に関連するもの以外の持分の減少を生じさせるもの」と定義している⁽⁶²⁾。したがって、費用は、実体が純資産の減少を認識する時に発生主義にもとづき認識される。自治体においては、既に述べたように、営利企業のように収益を稼得するために犠牲となった費用を対応させて利益を計算するという収益・費用の対応関係は存在しない。利益獲得を目的としない自治体では、収益を獲得するために費用が発生するのではなく、費用をまかなうために収益を用いるため、売上と売上原価というような直接的な因果関係は存在せず、期間的対応があるのみである。

自治体において、費用という観点から従来の現金主義会計と発生主義会計を比較した場合に最も大きく相違するのは、発生主義会計において減価償却費および退職給与引当金繰入を認識することである。以下では、自治体における減価償却および退職給与引当金繰入の意義を考察する。

(1) 減価償却の意義

減価償却とは、有形固定資産の取得原価をその使用期間にわたって費用として配分する手続きである。企業会計上、減価償却は、有形固定資産の取得に要した額のすべてを、取得した会計期間の費用とするのは合理的ではないため、それを使用することによって獲得された収益に対応する費用として、資産が使用できる各期間に配分するものである。つまり、企業会計審議会の連続意見書第三『有形固定資産の減価償却について』⁽⁶³⁾が「減価償却の最も重要な目的は、適正な費用配分を行うことによって、毎期の損益計算を正確ならしめることである。このためには、減価償却は所定の減価償却方法に従い、計画的・規則的に実施されねばならない。」と述べているように、減価償却の目的は、正確な損益計算を行うことである。また、減価償却には、その効果として固定資産の流動化（自己金融）が挙げられる。これは、固定資産に投下された資金が減価償却を通じ製品原価や売上原価に算入され、製品または商品の販売により貨幣性資産が回収されるというものである。さらに、減価償却累計額は、一定時点での減価償却性資産の残留原価を表すための控除的性質の評価勘定を意味し、資産の評価要素としての機能を備えている⁽⁶⁴⁾。そして、この評価要素は、資産の管理保全責任と密接な関連を有し、減価償却は固定資産に対する管理保全責任の減少と解除にとって不可欠の働きをもっているという⁽⁶⁵⁾。すなわち、減価償却が行われなかった場合には、企業の当該資産に対する管理保全責任は

何時までも残ることになるが、減価償却を行うことによって資産の帳簿価額が減少してゆき、当該資産に対する管理保全責任が次第に小さくなり、解除されていくのである。

これにたいし、自治体において減価償却を行う意義は何であろうか。すでに明らかにしたように、企業会計において減価償却を行う目的は、毎期の損益計算を適正に行うことである。そして、企業会計が適正な損益計算を行う目的には、①分配可能利益の算定、②企業業績の評価、③投資家への意思決定情報の提供、の3つが挙げられる⁽⁶⁶⁾。つまり、企業会計では、上記3つの目的を果たすために減価償却を行い、適正な損益計算、言い換えれば適正な利益を算定するのだといえる。これら企業会計における減価償却を行う論拠は、利益の獲得ではなく福祉の増大を目的とする自治体に適用できるであろうか。

①分配可能利益の算定に資するために減価償却を行うという論拠は、もともと「利益計算」や「処分可能利益の算定」が会計目的ではない自治体の場合には論拠となり得ない。なぜなら自治体の運営目的は利益を獲得し、資本提供者に成果としてのキャッシュ・フローを配分することではないからである。次に、②業績の評価に資するために減価償却を行うという論拠も自治体には適用できない。なぜなら、自治体の業績は利益では測れないからである。自治体が住民に提供する行政サービスの業績評価は、各行政分野において非財務情報であるサービスの成果と、提供にかかるコストの比較分析によってなされるのであり、それは経済性、効率性、有効性を評価することである。さらに、③投資家への意思決定情報の提供に資するために減価償却を行うという論拠も適用できない。その理由は、投資の意思決定情報として実体の将来キャッシュ・フロー獲得能力を評価することが有用であるという点では企業も自治体も同じであるが、自治体のキャッシュ・フローの発生源は主に税金であるため、利益概念を用いてキャッシュ・フロー獲得能力を測ることはできないからである。したがって、自治体の場合には、企業会計とは異なる論拠が必要となる。

自治体において減価償却を行う意義の一つは、世代間の負担を明らかにすることである。減価償却は、固定資産の取得に要した現金支出額を全て支出時の費用とするのではなく、固定資産の使用による用役の提供期間に応じて各年度の費消額を計算することにより、用役の提供を受けた世代に発生した費用を負担させる。したがって、減価償却費を含む費用と収益の差額である財務業績は、当期の税金およびその他の収益が当期のコストをカバーするのに十分であったか否かを明らかにし、これは、世代間の負担の衡平性を評価するのに役立つものである⁽⁶⁷⁾。

また、減価償却を行うもう一つの意義は、固定資産の使用にかかるコスト情報を提供することである。正確なコスト情報は、特定のプログラム・活動を継続すべきか否かについての合理的意思決定を行うために、また、コストを適切にマネジメントし活動をコントロールするために、さらに、適切な予算策定を可能にするために必要不可欠である⁽⁶⁸⁾。適切なコスト情報は、また、自治体の行政活動の経済性、効率性、有効性の評価の基礎を提供する。つまり、サービス提供のために要したコストが経済的であるか否か、提供したサービス（アウトプット）がコストと比較して効率的であるか否か、サービス提供による効果（アウトカム）がコストと比較して満足できるものであるか否かというサービス業績評価の基礎を提供する。

さらに、減価償却は、資産の評価要素としての機能を備えているため、資産のマネジメントの意思決定に有用であり、より良い資産のマネジメントを可能にする。すなわち、減価償却に基づく資産情報は、資産の存在および維持・運営コストを特定するために、資産の維持・更新、余剰資産の処分、資産の効率的な利用といった資産のマネジメントにおいてより良い意思決定を導くといえる⁽⁶⁹⁾。固定資産の維持コストの把握は、マネージャーが将来コストを予想し、資産更新の最適な時期を決定す

ることを可能にする⁽⁷⁰⁾。使用または陳腐化による資産価値の減少の認識は、固定資産の所有コストおよび使用コストを考慮し、リースか購入かという選択においてより良い意思決定を行うことを可能にする⁽⁷¹⁾。

(2) 退職給与引当金繰入の意義

退職給与引当金とは、従業員が一定期間勤務したこと等の事実に基づいて退職時に支払われる退職給付に対し、当期以前の事象に起因する回避不可能な将来の支払い義務を表すための引当金であり、負債としての性格をもった引当金である。企業会計上、負債性引当金を計上する目的は、将来の特定の時点において実現する費用や損失を、その原因の生ずる期間にあらかじめ見越し計上することにより、①各期の損益計算の正確を期するとともに、②将来の支出等に備えて財務的準備を行う点にある⁽⁷²⁾。

このような企業会計上の退職給与引当金計上の目的と自治体における目的とは同一であろうか。すでに減価償却の意義の検討において明らかにしたように、「利益計算」や「処分可能利益の算定」が会計目的ではない自治体において退職給与引当金を計上する意義は、①損益計算の正確を期するためではない。自治体は、税金を主な源泉とする収益で費用をまかなうため、企業会計のように収益により犠牲となった費用を回収することはなく、退職給与引当金の計上が②将来の支出等に備えて財務的準備を行うことにはつながらない。

自治体において退職給与引当金を計上する意義は、減価償却を行う場合と同じである。それは、費用を発生した期の世代に負担させることで世代間の負担を明らかにすること、および、適正なコスト情報を提供することである。さらに、退職給与引当金は、負債として計上されるため、負債のマネジメントの意思決定に有用であり、より良い負債のマネジメントを可能にする。単に借入金だけでなく長年蓄積されていく退職給与引当金を負債として認識することにより、自治体に負債の存在を自覚させ返済計画の策定を可能にする。負債は直接、将来の収入を拘束し、返済能力および将来の資金調達に影響を与えるものである⁽⁷³⁾。退職給与引当金を含むすべての負債が報告されなければ、現在提供しているサービスの量と質を継続することが可能か否か、あるいは新規プログラムまたはサービスをまかなう余裕があるか否かという判断において現実的な評価を行うことができず、適切な意思決定を行うことができない⁽⁷⁴⁾。また、すべての負債を認識することは、それぞれの負債のマネジメントを担当する部署を明確にし、責任の所在を明らかにするといえる⁽⁷⁵⁾。

6. おわりに

本章では、わが国自治体に発生主義会計を導入した場合に、非交換取引から生ずる収益をどのように認識すべきか、および、利益獲得を目的としない自治体における減価償却、退職給与引当金繰入の意義を考察した。そして、非交換取引から生ずる収益は、費用に対応させて収益を認識する伝統的アプローチではなく、純資産が増加した時に収益を認識する資産・負債アプローチを採用すべきことを明らかにした。また、自治体における減価償却、および、退職給与引当金繰入を計上する意義は、世代間の負担の衡平性の判断に資すること、および、適正なコスト情報を提供することであることを明らかにした。

しかしながら、わが国自治体の現行会計制度は、既に述べたとおり単式簿記による現金主義会計を採用している。そこでは、歳入および歳出の会計年度所属区分は詳細に定められ（地方自治法施行令

142条,143条)⁽⁷⁶⁾、会計年度末から2ヶ月間(4月1日から5月31日まで)の出納整理期間内に現金の受け払いが完了した未収分または未払分は、当該年度の収入・支出として処理されるが、現金の受け払いが完了しなかったものは、たとえ法的な債権債務関係が成立していたとしても、実際に現金の受け払いが行われた年度の収入・支出として処理される(地方自治法235条の5)。したがって、既に法的請求権が発生しているが出納整理期間までに収入されなかった税金は、収益とはみなされない。また、歳入歳出決算書は、当該年度に実際に行われた現金の収入額と支出額についての情報を明らかにするのみであり、帳簿記録から有機的に導出された貸借対照表や行政コスト計算書は示されない⁽⁷⁷⁾。

自治体において発生主義会計を導入する目的は、営利企業と同様の利益を計算するためではない。当年度に発生した収益・費用を明らかにすることは、当年度の収益が当年度のサービス提供のための費用をまかなうのに十分であったか否かを明らかにすることであり、これは、世代間の負担の衡平性の判断に資する情報を提供することにほかならない。さらに、適正なコスト情報の提供は、自治体に効率的な運営を促すものである。わが国自治体においても早急に抜本的な会計改革を行い、発生主義会計を導入すべきである。

-
- (1) 単式簿記を採用している点については、記録の網羅性、完全性に欠けること、記録の正確性を独自に検証できないこと、ストックとフローに関して有機的な関連をもった一組の財務諸表を会計帳簿から誘導的に作成できないことが指摘されている。また、現金主義会計を採用している点については、経常収支と資本収支が区別されないことから、固定資産の建設・購入のための支出がすべて当該年度の経費とされること、公債の発行がすべて当該年度の収入として処理され、当該年度の収入支出の適正な期間対応を表示しないことが指摘されている。詳しくは、隅田一豊『住民自治とアカウントビリティ』税務経理協会,1998年, pp.19-39. 参照。
 - (2) すでに発生主義会計を地方政府等に採用している米国、英国等の先進各国においては、現金フローの収入・支出に対応する経済資源フローとして収益(revenue)・費用という用語が一般的に用いられている。本稿においてもこの用語を用いる。
 - (3) 詳しくは、拙稿「わが国地方公共団体への発生主義会計導入の意義」『横浜国際社会科学研究所』第8巻5号,2004年1月参照。
 - (4) 非交換取引(non-exchange transaction)は、非相互移転(non-reciprocal transfer)と呼ばれることもあるが同義である。本稿では、非交換取引という用語を用いる。
 - (5) 退職一時金制度のみを扱うわが国自治体に、企業会計の退職給付会計基準を適用することは、①割引率等の基礎率の変動により見積額が相当大きい影響を受けること、②退職給付引当金見積額が確定給付債務である期末要支給額を下回るケースの出現可能性が企業に比べ高いこと、等の理由により適切ではないと考える。したがって、本稿では退職給付引当金ではなく退職給与引当金という用語を用いる。詳しくは、拙稿「わが国地方公共団体の負債会計」『横浜国際社会科学研究所』第9巻第2号,2004年8月参照。また、地方政府等の費用については、この他に資本チャージ、インフラ資産の減価償却について議論を行う余地があるが、これらは別稿に譲り、本稿では取り扱わないこととする。
 - (6) Governmental Accounting Standards Board (GASB),Statement No.33:Accounting and Financial Reporting

- for Nonexchange Transaction,1998.
- (7) G4+1とは、オーストラリア(Australian Accounting Standards Board)、カナダ(Canadian Accounting Standards Board)、ニュージーランド(New Zealand Financial Reporting Standards Board)、英国(United Kingdom Accounting Standards Board)、米国(United States Financial Accounting Standards Board)の各国会計基準設定団体、および、国際会計基準審議会(International Accounting Standards Board)から成る組織で、財務報告の問題について共通の理解を得ると同時に、共通の解決策を模索し、より質の高い財務報告を提供することをその目的としている。G4+1は、組織構成員である各会計基準設定団体がより良い会計基準を新たに開発することに役立つよう各種の研究報告を発行している。
- (8) G4+1 Report, M.Westwood and A.mackenzie, *Accounting by Recipients for Non-Reciprocal Transfers, Excluding Contributions by Owners :Their Definition, Recognition and Measurement* ,1999.
- (9) International Federation of Accountants (IFAC), Public Sector Committee (PSC), Invitation to Comment (ITC) :*Revenue from Non-Exchange Transactions (Including Taxes and Transfers)* ,2004.
- (10) GASB,Statement No.33, op.cit.,para.1.
- (11) GASB,Statement No.33, ibid.,para.7-25.
- (12) 交換取引発生前に資源を受け取る場合とは、前年度の所得額を計算の基礎として用いる予定納税等が考えられる。
- (13) 固定資産税にかかる資産を収益認識前(課税期間前)に認識する事例として、次のようなケースが紹介されている。市の固定資産税の課税期間(20x1/5/1~20x2/4/30)、法律により定められている市の固定資産税に対する強制的法的請求権の発生日(課税期間に先んじる20x1/1/1)、固定資産税徴収開始時期(20x1/3/1)の場合には、市は強制的法的請求権が発生する20x1/1/1に受取債権を認識し(仕訳:受取債権/繰延収益)を認識し、課税期間(20x1/5/1~20x2/4/30)に収益を認識する(仕訳:繰延収益/収益)。GASB,Statement No.33, ibid.,Appendix D :Example 5.
- (14) 政府強制非交換取引の例としては、①州が郡に対し環境設備の修理およびグレードアップを行うことを要求する環境改善プログラム、②連邦政府が州に対し麻薬・アルコール乱用防止についての学校教育を行うことを要求する乱用防止プログラム、の2つが紹介されている。
GASB,Statement No.33, ibid.,Appendix D :Example 7, Example 9.
- (15) 受取者が特定の行動を行った場合、あるいは、特定の事象が起こった場合にのみ資源の提供が行われる場合の条件をいう。具体的な例としては、市が新図書館建設のために他から百万ドルを集めることを条件に、ある個人が新図書館建設のために百万ドルを寄付するケースが紹介されている。GASB,Statement No.33, ibid.,Appendix D :Example 15.
- (16) 公正価値とは、取引の知識のある自発的な当事者間で、独立第三者間取引条件により資産が交換される価額をいう。GASB, Codification of Governmental Accounting and Financial Reporting Standards as of June 30,2003,p.26.
- (17) GASB,Statement No.33 ,op.cit.,para.14.
- (18) G4+1 Report, op.cit.,p.5.
- (19) International Accounting Standards Committee (IASC), *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements (Framework)* ,1989.邦訳:日本公認会計士協会国際委員会『国際会計基準書2001』同文館,2001年。
- (20) IASC, Framework,ibid.,para.49 (a).

- (21) IASC, Framework, ibid., para.83.
- (22) G4+1 Report, op.cit., p.23.
- (23) G4+1 Report, ibid., pp.23-38.
- (24) このように、目的拘束は、資産の実際の使用に関する条件の他に追加される条件がない場合をいい、条件に違反した場合に資源を返還することが義務づけられていたとしても、それは目的拘束である。これにたいし、付帯条件とは、資源受取者が移転資源に対する付帯条件のない権利を有するために、特定の将来事象が定められているものをいう。
- (25) G4+1 Report, ibid., pp.57-58.
- (26) IFAC, PSC, International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) 9 : *Revenue from Exchange Transactions*, 2001.
- (27) IFAC, PSC, IPSAS 9, ibid., para.4.
- (28) 本草案のコメント募集の締め切りは2004年6月30日である。
- (29) IFAC, PSC, ITC, op.cit., p.11.
- (30) IFAC, PSC, ITC, ibid., p.5.
- (31) 「所有者からの拠出」は、IPSAS第1号『財務諸表の表示』において以下のように定義されている。所有者からの拠出とは、外部関係者が実体に拠出した将来の経済的便益、または、用役潜在性のうち、実体の負債とならないものを意味し、純資産/持分における財務請求権を形成するものである。それらは、(a) 実体の存続期間において、所有者またはその代表者が将来の経済的便益、または、用役潜在性を分配する権利、および、実体が解散する際に負債を上回る資産を分配する権利をもたらし、かつ/または、(b) 売却、交換、譲渡または弁済することが可能なものである。IFAC, PSC, IPSAS 1: *Presentation of Financial Statements*, 2000, para.6.
- (32) 所得税、売上税の他に特定された課税可能事象とは、①付加価値税の場合は、課税期間中に納税者が課税可能活動を行うこと、②関税の場合は、関税可能な財・サービスが関税の境界を移動すること、③相続税の場合は、課税可能な財産の所有者の死亡、④固定資産税の場合は、課税される日の経過、または、期間に課税される場合は課税される期間の経過、の4つである。IFAC, PSC, ITC, op.cit., p.7-8.
- (33) IFAC, PSC, ITC, ibid., Chapter 3.
- (34) IFAC, PSC, ITC, ibid., p.11.
- (35) IFAC, PSC, ITC, ibid., pp.8-9, 11.
- (36) Financial Reporting Standards Board (FRSB), *Statement of Concepts for General Purpose Financial Reporting (Statement of Concepts)*, 1993.
- (37) FRSB, *Statement of Concepts*, ibid., pp.12-13.
- (38) FRSB, *Financial Reporting Standard (FRS) No.3: Accounting for Property, Plant and Equipment (FRS-3)*, 2001.
- (39) FRSB, *Statement of Concepts*, op.cit., para.7.25.
- (40) Tony van Zijl, and Stephen Walker, *The New Zealand Convergence Handbook*, Institute of Chartered Accountants of New Zealand, 2001.
- (41) International Accounting Standards Board (IASB), *International Accounting Standards (IAS) 20 : Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance*, 1994.
- (42) Tony van Zijl, and Stephen Walker, op.cit., pp.89-91.

- (43) The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA), Code of Practice on Local Authority Accounting in the United Kingdom (Code of Practice), 2002.この会計コードは、特定の産業またはセクターにたいし、私企業の会計基準（財務報告基準（Financial Reporting Standards, FRS）、会計実務基準（Statement of Standard Accounting Practice, SSAP）等）を、より効果的に適用するために発行される勧告実務書（Statement of Recommended Practice, SORP）の形態をとっており、法的要求との不一致がないかぎり、私企業の会計基準を基礎としている。
- (44) CIPFA ,Code of Practice, *ibid.*,para.3.8.
- (45) CIPFA ,Code of Practice, *ibid.*,para.3.62-3.64.
- (46) Statement of Standard Accounting Practice (SSAP) 4:*Accounting for government grants*, 1974 (amended 1992).
- (47) SSAP4,*ibid.*,para.41.
- (48) GASB,Statement No.33,*op.cit.*,para.64-70.
- (49) GASB,Statement No.33, *ibid.*,para.19.
- (50) もし、「1年以内に使用しなければ資源を返還すること」という条件が付された場合には、これもconditionであるという。G4+1 Report, *op.cit.*,para.4.19.
- (51) G4+1 Report, *ibid.*,para.4.29-4.32.
- (52) G4+1 Report, *ibid.*,para.3.05-3.11.
- (53) IFAC, PSC,ITC,*op.cit.*, para.2.34.
- (54) IASB, IAS 18 :*Revenue*,1993.
- (55) IASB ,IASB Activities :*Liabilities and Revenue Recognition* ,Topic Summary ,2003/03/01.
- (56) FASB, Statements of Financial Accounting Concepts No.6 :*Elements of Financial Statements* ,1985.
- (57) FASB, Statements of Financial Accounting Concepts No.5 :*Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*, 1984.
- (58) 計画では、2004年後半に公開草案が公表され、2005年中には作業が完了する予定であるという。津守常弘「収益認識をめぐる問題点とその考え方」『企業会計』2003年, Vol.55,No.11.
- (59) IASB, IAS 41 :*Agriculture* ,2001.
- (60) IFAC, PSC, ITC,*op.cit.*,para.1.29.
- (61) IFAC, PSC, ITC,*ibid.*,chapter 6.
- (62) IASC, Framework,*op.cit.*,para.70.
- (63) 企業会計審議会「企業会計原則と会計諸法令との調整に関する連続意見書第三」第一・二「有形固定資産の減価償却について」,1960年。
- (64) 醍醐聡『会計学講義』東京大学出版会,2001年, p.144.
- (65) 若杉明『精説財務諸表論』中央経済社,1996年, pp.136-137.
- (66) 濱本道正「利益情報の役割と資産評価」『企業会計』1996年, Vol.48,No.9.
- (67) IFAC, PSC, Study 11: *Government Financial Reporting : Accounting Issues and Practices* , 2000, para.281.
- (68) IFAC, PSC, Study 11, *ibid.*,para.282-288.
- (69) IFAC, PSC, Study 11 ,*ibid.*,para.258-260.
- (70) IFAC, PSC, Study 11, *ibid.*,para.263.
- (71) IFAC, PSC, Study 11, *ibid.*,para.265.
- (72) 若杉明『前掲書』 pp.182-183.

- (73) IFAC, PSC, Study 11, op.cit.,para.267.
- (74) IFAC, PSC, Study 11,ibid.,para.269-270.
- (75) IFAC, PSC, Study 14 :*Transition to the Accrual Basis of Accounting*,2002,para.1.22.
- (76) 歳入についてはその性質により、納期の末日に属する年度、納入通知書等を発した日の属する年度、現金を領収した年度等、権利確定主義または現金主義を採用し、歳出についてはその性質により、支払期日の属する年度、支出の原因である事実の存した期間の属する年度、支出をした日の属する年度等、権利確定主義、発生主義、または現金主義を採用している。詳しくは、隅田一豊『前掲書』税務経理協会,1998年, pp.30-32.参照。
- (77) 総務省（平成12年時は自治省）は、平成12年3月および平成13年3月に『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』を公表し、主に決算統計に基づく貸借対照表および行政コスト計算書の作成手法を示した。しかしながら、この総務省方式に基づいて作成される財務諸表は、年に1回作成される決算統計という統計資料から簡便的に導き出されるものにとどまらず、会計記録から有機的に作成される財務諸表とはいえない。総務省方式の貸借対照表は、その作成過程において集計可能な資産・負債を対比しただけで網羅性に欠け、評価においても普通建設事業費の積み上げの推計値でしかなく、財政状態を総括的に表しているにすぎないとの批判を受けている（兼村高文「自治体財政と発生主義」『都市問題』2001年1月号）。また、正確性の問題だけでなく、決算統計を用いる財務諸表の作成は年に1回のみであり、日常的な行政活動を管理・統制することは極めて困難であるといえる（隅田一豊「入門地方会計第9回」『地方財務』2000年4月号）。さらに、このような簡便な作成方法を用いても平成14年度の自治体の財務諸表の作成状況は、バランスシートの作成は市区町村3,155団体中の56.1%、行政コスト計算書の作成は30.3%にとどまり、特別会計を連結した自治体全体のバランスシートにいたっては9.9%しか作成されておらず、極めて不十分であるといえる（総務省、「地方公共団体のバランスシート等の作成状況:調査日平成16年3月31日」,2004年）。