

公会計における資金の概念と出納整理期間

| | |
|----------|---|
| その他のタイトル | Consideration on the Necessity of the Period for Adjustments Following the End of the Fiscal Year in the Public Sector Relating to the Concept of the Cash/ Cash-equivalent |
| 著者 | 清水 涼子 |
| 雑誌名 | 現代社会と会計 |
| 巻 | 6 |
| ページ | 11-20 |
| 発行年 | 2012-03-01 |
| URL | http://hdl.handle.net/10112/00027467 |

公会計における資金の概念と出納整理期間

清水涼子

1. はじめに

夕張市で赤字隠しに悪用されとされる出納整理期間については、市の破たん以来、会計的意義に関してさまざまな議論がなされてきた。出納整理期間の制度は、現金主義から発生主義への大きな流れの中の一地点において、予算と決算を対応させるための一つのツールと捉えうるが、このために、「決算時点の財政状態が分かりにくい。」という指摘がしばしばなされている。現実には、財政法及び会計法等を初めとする法律で規定されている以上、我が国の公会計において出納整理期間を早急に撤廃するという事は難しい。

現在の予算・決算制度の第一の目的は『予算統制』にある。予算統制が要請される場合、出納整理期間は必須といえるのか。一方、出納整理期間の制度のない法人でも予算統制が要請される法人の類型もある。その場合、どのような方法で予算準拠性という説明責任を果たしているのか。例えば、旧公益法人会計¹⁾においては、現金・預金よりも広い『資金』の概念を用いて収支計算書を作成し、予算と実績とを比較していた。また、独立行政法人や国立大学法人には出納整理期間の制度はないが、これらは決算報告書で予算準拠性を説明している。

本稿では、出納整理期間の必要性を検討するうえで、『予算統制』の要請を強く受けながら発生主義会計を採用する公会計及び非営利会計の複数の類型を取り上げ、それらにおける『資金』の概念との関連を考察する。

2. 法律による出納整理期間の規定

(1) 国の財政法及び会計法

まず最初に、国の財政法及び会計法における出納整理期間に係る規定を見てみよう。

財政法第11条は、「会計年度は4月1日から翌年の3月31日に終わる。」と規定している。国においては、その年度の終了後この期間中に執行された収入支出の実績についての決算を作成

1) 昭和60年9月17日公益法人指導監督連絡会議決定

しなければならない。決算の作成のためには、その内容となる収入支出の出納事務の完結が必要である。出納整理期限とは、決算の内容となる収入支出の出納に関する事務を整理してこれを最終的に確定するための期限を指す。年度経過の翌日からその期限までを出納整理期間という。

会計法第1条は、「一会計年度に属する歳入歳出の出納に関する事務は、政令の定めるところにより、翌年度7月31日までに完結しなければならない。」と規定している。これを受けて、予算決算及び会計令（以下、「予決算」）においては、第3条から第7条までにおいて収入、支出についての出納整理に関する規定を置いている。内容は、出納官吏および日本銀行等の現金出納の期限、支出官の支出並びに日本銀行等の現金支払いの期限を定めているもので、出納整理期間中における現金出納整理期限ともいうべきものである。一般に、これを出納整理期限と称している。

出納閉鎖期限とは、出納整理期間中における歳入歳出の帳簿の出納整理の期限、つまり財務省に備えてある歳入歳出の主計簿を会計検査院長の指定する検査官その他の職員の立会の上で締切をする期限のことである（予決算第139条）。主計簿に登録された内容は決算作成の基礎となる。

出納整理期限は、年度経過後4か月の期間が充てられる。その期間内においては、2ヶ月間は収入支出の現金の出納を完了させ、その後の2ヶ月間は報告記帳の整理に充てられる²⁾。

（2）地方自治法

地方自治法第235の5条では、「普通地方公共団体の出納は、翌年度の5月31日をもって閉鎖する。」と規定している。また、同第233条第1項では、「会計管理者は、毎会計年度、政令の定めるところにより、決算を調製し、出納の閉鎖後3箇月以内に、証書類その他政令で定める書類と合わせて、普通地方公共団体の長に提出しなければならない。」と規定している。

「出納閉鎖」とは、当該年度の現金の移動を一切締め切って元帳を封鎖し、出納を完結させて決算に備えることをいい、その終期である5月31日を出納閉鎖期日と称している。これは、前会計年度末までに確定した債権債務について所定の手続を了し、現金の未収未払いの整理のみを行うために設けられている期間である³⁾。

経理方式が異なる地方公営企業には、この出納整理期限がなく、事業年度終了とともに出納を閉鎖することになっている。

（3）会計年度所属区分

我が国の地方公共団体では、一般会計を中心として修正現金主義会計が採用されている。

2) 「会計法精解」第2章第3節「会計年度所属区分」

3) 「逐条地方自治法」(松本英昭著)

一般に、現金主義会計とは、①現金及び現金同等物のみを測定の対象とすること（測定の対象）、②現金の移動の時点で取引を認識すること（認識時点）の2つのことを指す。

我が国の地方公共団体の会計は、②の認識時点については修正されている。すなわち、厳密な現金の移動時点ではなく、2か月間の出納整理期限の猶予が認められている。

②の認識時点の問題は、「会計年度所属区分」の問題として説明されている。

すなわち、一般に会計年度所属区分の決め方には以下の2とおりあるとされている。

a. 発生主義（予算主義）

歳入歳出の原因すなわち主として債権債務関係が発生した日を標準としてその日の属する年度とする考え方

b. 現金主義（形式主義）

債権債務の発生の実事にかかわらず、現実に現金の収支された事実を標準として事実のあった日の属する年度とする考え方

我が国の地方公共団体は原則として発生主義（a）を採用し、例外的に出納閉鎖後の収入支出は実質的に前年度に属するものでも現金主義（b）により実際に収支した年度に所属させることにしている。以上のことは、国においても同様である。

どのような理由で、会計年度所属区分は、原則として権利義務の発生の事実を基準とするのか。我が国においては、「毎会計年度において経理すべき収入支出は、その年度における収入支出に限定される」といういわゆる会計年度独立の原則が確立している。この原則を実現するためには、発生主義的年度区分、すなわち歳入歳出をその権利義務の発生の事実を基準として年度区分を定めようとする考え方が適合しているからである。

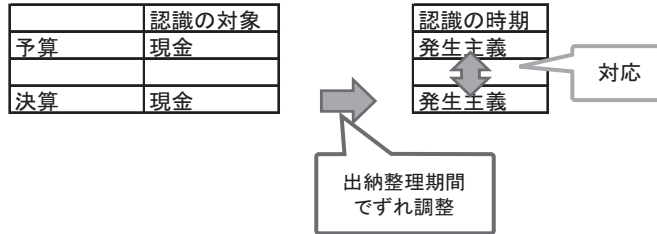
（4）出納整理期間の必要性

地方公営企業は発生主義会計を採用しており出納整理期限はない。完全発生主義会計にあっては出納整理期間は不要といえる。

一方、現金主義会計を採用している場合には、年度所属区分の定め方いかんによっては、現金の出納を整理するための一定の整理期間が必要となる。2（3）で述べたように、国の予算・決算制度における金銭経理（認識の対象）は現金主義を採っているが、年度所属区分（認識の時点）は権利義務の発生の事実を基準としている。すなわち、発生主義的年度所属区分を採用している。この場合は出納整理期間が有用である。上述のように決算は金銭経理が前提であるから、予算に厳密に対応させようとすると決算日以降のあらゆる前年度に起因する現金の出納の完了を待たなければならない。しかし現実には決算を一定期限までに確定させる必要があるから、一種の「見切り」期限を設けなければならない。すなわち、現金の出納を整理するための出納整理期間は、現金主義による金銭経理と発生主義的年度所属区分との調整を図る手段と

いうべきものである (図表1 参照)。

図表1 出納整理期間の必要性



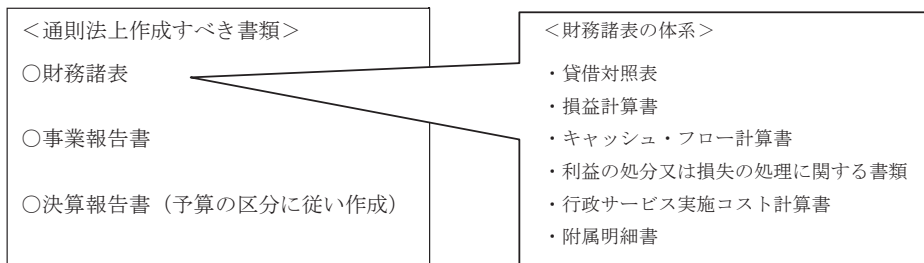
3. 各種予算・決算制度の類型

以下では、予算制度或いは出納整理期間制度の影響を受けながら、財務会計では発生主義会計を採用している3つのケースを取り上げる。1つは、独立行政法人及び国立大学法人、2つ目は現金主義会計を残しながら発生主義会計も採用している韓国の地方公共団体、3つ目は予算統制がガバナンスとして重要な位置付けを占める公益法人の例である。これらを参考に、出納整理期間の問題を「資金」の概念と関連付けて考察する。

(1) 独立行政法人・国立大学法人

財務会計制度が現金主義から発生主義へ移行した例として、平成13年度から発足した独立行政法人、平成16年度から移行した国立大学法人が挙げられる。これらの法人には出納整理期間の制度はない。しかしいずれも運営費交付金に財源を依存していることから、予算準拠が求められる。これに伴い、財務諸表に加えて予算に対する実績としての決算報告書が作成される (図表2 参照)。

図表2 独立行政法人における決算報告書の位置付け



(出典・独立行政法人通則法第38条)

決算報告書は、割当予算に対してその執行状況を報告する準拠性報告であり、決算額として予算執行した金額を記載する。項目も予算における項目に連動する。決算報告書は、発生主義に基づく財務諸表と必ずしも一致するとは限らないとされている。すなわち、決算報告書は、「国における会計認識基準に準じ、現金主義を基礎としつつ出納整理期の考え方を踏まえ、一部発生主義を取り入れて法人の運営状況の報告を求める位置付け」とされている⁴⁾。

貸借対照表の現金・預金残高は、3月末時点における現金及び現金同等物の残高である。一方、決算報告書に記載される「資金」の概念は法令や会計基準等では明示的に規定されていないが、国の例を踏襲しているものと考えられる。これは、「完全発生主義に移行したが、修正現金主義に基づく予算を有している」例といえる。ここでは、期末一時点の貸借対照表を作成するが、決算報告書という別の報告書が必要になる。実務上は、決算報告書は損益計算書等の組替によって作成されている例もある。未収・未払といった経過勘定を考慮した発生主義会計に基づく費用・収益の額は予算に対する実績に他ならないからである（図表3参照）。

図表3 独立行政法人・国立大学法人の予算・決算

| | 認識の対象 | 認識の時期 | |
|---------------|-------|-------|----|
| 予算 | 現金 | 発生主義 | 対応 |
| 決算 (決算報告書) | 現金 | 発生主義 | |
| 財務諸表 | 経済資源 | 発生主義 | 組替 |

(注) 予算と決算の対比は決算報告書で報告される。実務的には決算報告書における決算の数値は発生主義に基づく財務諸表の数値に合致している。決算報告書の収支差額は、貸借対照表とは切り離されている。

(2) 韓国の地方公共団体

韓国の地方公共団体では、1999年度から発生主義会計の試行が始まり、2007年度から統一基準で財務諸表が作成されている。特徴としては、従来行われていた現金主義会計が併存していることである。これに関しては、発生主義会計による決算と現金主義会計による決算の重複作業の削減が課題と認識されている。

会計基準の中には、「出納閉鎖期限内の収支は当該会計年度の取引として処理する。」⁵⁾との規定がある。これについては、試行段階では年度末時点で財務諸表を作成する方法を採用していたが、既存の現金主義会計との関連性において混乱が起きたため、正式な会計基準では約2カ月の出納整理期間を前年度の決算に含めることとなったという。行政安全部の担当者は、企業会計と「資金」の概念が異なると説明する。すなわち、韓国の地方公共団体においては、従来

4) 国立大学法人会計基準Q & A75-2

5) 地方自治団体会計基準第9条第4項

通りの予算及び会計が存続しており、出納整理期間の制度も残っている。この間に収支される項目も含めて「資金」を捉えているとのことであった（図表4参照）。

図表4 韓国地方自治体の予算・決算

| | 認識の対象 | 認識の時期 |
|--------|---------------------------|-------|
| 予算 | 現金 | 発生主義 |
| 決算(従来) | 現金 | 発生主義 |
| 決算(新) | 経済資源。 ただし、現金・預金については資金 | 発生主義 |

資金残を一致させている

(注) 新公会計制度においては予算に対応する決算書はない。その代り期末の現金・預金を出納整理期間中の動きも含めた「資金」とすることにより予算との連続性を図る。

(3) 公益法人

公益法人は発生主義会計を採用している。出納整理期間の制度はない。現金は「現金」として認識し、3月末決算であれば3月末時点で存在する資産及び負債を把握して貸借対照表に計上する。しかし、予算制度が重要なガバナンス機能を果たしている点で特徴がある。予算への準拠性を説明してきたのが収支計算書であり、ここでは「現金」とは異なる「資金」の概念が用いられてきた。

① 旧公益法人会計基準の考え方

旧公益法人会計基準では、収支計算書、正味財産増減計算書、貸借対照表、財産目録が作成すべき計算書類とされていた。

計算書類の中心となる収支計算書とは収支予算と実績を対比させたものである。ここにおける「収支」を表すものとして「資金」の概念が設けられた。これは、「原則として、現金預金及び短期金銭債権債務とする。」とされており、具体的な資金の範囲については、各公益法人が判断することになっていた。

通常、資金に含まれるものとしては、短期金銭債権債務及びこれらに準ずる流動資産または流動負債までと考えられ、具体的には未収金、立替金、前払金、仮払金、貸付金、未払金、預り金、前受金、仮受金、借入金等である。棚卸資産は含まれず、借入金・貸付金等別の科目でその増減または収支を収支計算書に表示することが事業の活動の状況を明確にするために望ましいと考えられる場合は、資金の範囲に含めることは適切ではないと考えられた。すなわち、収支予算は予算統制上必要であり、そのためにどのような収入・支出を計上するかを決定する。すなわち収支は国等と同様、権利確定主義で計上される。これに対応して、事業活動の状況を明確にするために示す必要がある科目は個別に計上する必要があるが、それ以外の一時的な現

金預金の収支にかかる項目は資金の範囲に含めたほうが適切と考えられたのである。いずれにしても各公益法人は、資金の範囲について計算書類に注記することになっていた。

ここでは予算に対する実績である収支計算書を財務諸表（計算書類）の範疇に含めたため、収支計算書（及び正味財産変動計算書の「当期収支差額」の科目）のみ資金概念を拡大したことである。貸借対照表における「現金及び預金」は企業会計と同じである（図表5参照）。

図表5 旧公益法人会計における予算・決算

| | 認識の対象 | 認識の時点 |
|---------------|-------|-------|
| 予算 | 現金 | 発生主義 |
| 決算 (収支計算書) | 現金 | 発生主義 |
| 計算書類 | 経済資源 | 発生主義 |

『資金』

このうちの短期金銭債権債務と一致

(注) 認識の対象は現金（収支）であるが、認識の時点は発生主義。これを『資金』とし、収支差額を貸借対照表の現金・預金及び短期金銭債権債務と整合させる。収支計算書は計算書類の1つ。

② 新公益法人会計基準の考え方

平成16年10月に改正された新公益法人会計基準では、企業会計的な要素が多く取り入れられた。従来はストック式と呼ばれる正味財産増減計算書（損益計算書に該当）が原則で、フロー式と呼ばれる計算書が代替的に容認されていたが、フロー式1本に統一された。

また、収支計算書は財務諸表の体系から外れ、代わって大規模法人にはキャッシュ・フロー計算書が導入された。キャッシュ・フロー計算書での資金概念は企業会計と同じ現金及び現金同等物であり、操作の余地も少なく、財務諸表の利用者にも分かりやすい（図表7参照）。

なお、一連の会計基準改正後、収支予算書は財務諸表の体系外とされたものの、作成の必要性は存続している。ただ、特例民法法人では従来どおりの収支計算書が認められているのに対し、公益社団・財団法人では、損益計算ベースの収支予算書が求められている⁶⁾。すなわち、公益社団・財団法人では予算・決算とも発生主義への移行を完了したということになる（図表6・7参照）。

図表6 公益財団・社団法人における予算・決算

| | 認識の対象 | 認識の時点 |
|--------------|-------|-------|
| 予算 | 経済資源 | 発生主義 |
| 決算 (財務諸表) | 経済資源 | 発生主義 |

(注) 予算は正味財産増減計算書（フロー式）と同様の様式。決算は財務諸表となる。

6) 公益認定法第21条、同施行規則第27条、「申請の手引き 公益認定編」（内閣府／都道府県）

図表7 財務諸表等の体系の変化

| 旧公益法人会計基準 | 平成16年会計基準 | 平成20年会計基準 |
|---|--|--|
| 〈計算書類〉 収支計算書 正味財産増減計算書 貸借対照表 財産目録 | 1. 財務諸表 ①貸借対照表 ②正味財産増減計算書 ③キャッシュ・フロー計算書 ④財産目録 2. 収支計算書（予算・実績対比） | 1. 財務諸表 ①貸借対照表 ②正味財産増減計算書 ③キャッシュ・フロー計算書 2. 附属明細書 ①基本財産及び特定資産の明細 ②引当金の明細 2. 財産目録 |

4. 結び

(1) 出納整理期間の必要性

以上、出納整理期間の必要性について、「資金」概念との関連を検討する試みを行った。比較すると図表8のようになる。

図表8 各類型における資金概念の整理

| | | 財務会計制度 | 予算制度 | 資金（CF）の概念 | BSの現金・預金 | 出納整理期間 | 備 考 |
|---------------|----|--------|------------------|---------------------|---------------------|--------|--|
| 独立行政法人・国立大学法人 | | 発生主義 | 修正現金主義（事実上発生主義*） | 現金・現金同等物 | 現金・現金同等物 | ない | ・キャッシュ・フロー計算書とは別に決算報告書を作成 |
| 公益法人 | 旧 | 発生主義 | 修正現金主義（事実上発生主義*） | 短期金銭債権債務 | 現金・現金同等物 | ない | ・キャッシュ・フロー計算書の作成義務なし ・収支計算書が計算書類の一つ |
| | 新 | 発生主義 | 発生主義 | 現金・現金同等物 | 現金・現金同等物 | ない | ・フロー式正味財産増減計算書と同様の予算（発生主義予算） |
| 韓国の地方自治体 | 現金 | 現金主義 | 修正現金主義 | 現金・現金同等物 + 出納整理期間取引 | — | あり | — |
| | 発生 | 発生主義 | | — | 現金・現金同等物 + 出納整理期間取引 | | ・キャッシュ・フロー計算書は作成していない。 |

*修正現金主義による収支で表わされるが、費用、収益項目は、発生主義（損益計算書ベース）に基づく数値となっている。

出納整理期間は、以下の2つの要件が満たされた場合に必要となる。

- ① 会計制度：現金主義会計制度が存続していること（並行的に発生主義会計が採用されている場合も含む）

- ② 予算制度：権利確定主義（発生主義）に基づく年度所属区分を採用する現金主義予算が採用されていること

①を前提とする以上、取引及び事象を決算に織り込むためには金銭経理が前提となる。この場合、②によって発生主義的な年度区分を採用する予算と対比させるには、前述のように一定の締切期限を設けない限り、いつまでも決算が締まらなくなる。つまり、当該年度に所属する取引であっても出納が決算日後大幅に遅れる場合も想定されるからである。従って、この2つの要件が成立する以上、出納整理期間は実務上必要となる。

一方、会計制度がすでに発生主義会計に移行している場合、出納整理期間は不要となる。発生主義会計においては金銭経理が要件とならないからである。以上、検討対象の法人類型を3つに分けると図表9となる。

図表9 予算・決算制度から見た3類型

| 類型 | A 我が国及び韓国の自治体 | B 独立行政法人・国立大学法人、 公益法人（旧会計基準） | C 公益法人（新会計基準 ⁷⁾ ） |
|----|------------------------|------------------------------------|---------------------------------|
| 予算 | 現金主義（権利確定主義） | | 発生主義 |
| 決算 | 現金主義（発生主義と並行している場合も含む） | 発生主義 | |

（2）現金主義会計が残る類型（A）の場合

Aの類型の場合、すなわち現金主義会計を維持している場合、発生主義的な年度所属区分の予算に対する準拠性を表す方策としては、

ア. 財務諸表の体系の外で決算報告書を予算作成基準に合わせて別途作成する

イ. 財務諸表の体系の中でキャッシュ・フロー（収支）計算書等の資金概念を拡大するの2つがあると考えられる。

アの例としては独法・国立大学法人の決算報告書が、イの例としては旧公益法人会計基準が挙げられる。これらの法人は、すでに発生主義会計に移行した法人の類型であるが、現金主義会計を存続させているAの類型にあっても、これら2つの方法は採用可能である。実際には、現金主義会計が主たる会計である地方公共団体にとっては、イ、すなわち年度区分を実務に合わせる方法がより対応しやすく、この方法は東京都等で採用されている。この場合は、貸借対照表における現金及び預金の残高は、出納整理期間中の出納も含む拡大された資金の残高とな

7) 損益計算ベースの収支予算書が作成されている法人はCの類型となる。平成16年会計基準以降の新会計基準を採用している場合であっても従来どおりの収支予算書が作成されている場合はBの類型となる。

ってしまう。すなわち、年度内に意思決定された期末後一定期間内の地方債の発行・償還、基金への繰入・取崩等の期末時点の未収・未払を含む資金となる。

出納整理期間は、現金主義から発生主義へという会計（予算を含む）の変遷の流れの中で過渡的な位置付けのものと認識できる。現金主義会計を維持する限り、予算準拠性という説明責任を果たすためには、出納整理期間中の現金の流入出を財務諸表に含めるか、或いは財務諸表外の決算報告書を作成するか、いずれかの取扱いをせざるを得ない。

しかし、そもそも貸借対照表は一時点（3月末）の財政状態を表すために作成されるものである。すなわち、一時点のストック情報は、利害関係者に対する説明責任上も、また検証可能性といった点からも極めて重要な情報である。イの方法ではこれは達成できない。検証可能な一時点の財政状態が把握されないのであれば、発生主義会計へ移行する意味は薄いともいえる。今後、新公会計制度を導入していくに当たって、実務上対応のしやすいイを出発点とするとしても、検証可能な期末時点の財政状態を追加的に開示するとともに、最終的にはアに移行することを検討する必要がある。

【参考文献】

独立行政法人会計基準

国立大学法人会計基準

公益法人会計基準の改正（昭和60年9月17日公益法人指導監督連絡会議決定）

公益法人会計基準の改正（平成16年10月14日公益法人等の指導監督等に関する関係省庁連絡会議幹事会申し合わせ）

公益法人会計基準について（平成20年4月11日内閣府公益認定等委員会）

会計法精解（財団法人大蔵財務協会）

韓国地方自治団体会計基準