

## 公会計における財務報告の目的に関する一考察

その他のタイトル	Consideration on the Purpose of Financial Reporting in Public Accounting
著者	清水 涼子
雑誌名	現代社会と会計
巻	2
ページ	29-38
発行年	2008-03-01
URL	<a href="http://hdl.handle.net/10112/00027513">http://hdl.handle.net/10112/00027513</a>

# 公会計における財務報告の目的に関する一考察

清水涼子

## 1. 概要

アメリカ政府会計基準（以下、「GASB」）は、これまで概念書第1号「財務報告の目的」<sup>1)</sup>、第2号「サービス提供の努力と成果報告」<sup>2)</sup>、第3号「基本財務諸表を含む一般目的外部財務報告におけるコミュニケーション手段」<sup>3)</sup>の3本の概念書を公表してきたが、本年（2007年）6月、財務諸表本体の概念を定義した第4号「財務諸表の構成要素」を公表した。

この概念書は、伝統的に用いられている資産、負債、純資産、収益及び費用といった5つの財務諸表の構成要素に加え、繰延項目を2つ追加すべきことを規定している。この2つの新しい構成要素は、概念書第1号で規定されている「期間衡平性」という財務諸表の目的を達成するために特に設けられたものである。

本稿では、この新しい構成要素を設ける根拠となった財務報告目的「期間衡平性」の考え方を整理するとともに、我が国の公会計に対する示唆を考察する。

## 2. 財務諸表の新しい構成要素

これまでGASBでは、財務諸表の構成要素について明確な定義は置いていなかったが、すでに基準書第34号「州及び地方政府のための基本財務諸表と経営者による財務・運営成績の分析」<sup>4)</sup>では財務諸表の様式を示していた。そこにおいては、資産（asset）、負債（liability）、純資産（net assets）、収益（revenue）、プログラム費用（program expense）という分類が用いられていた。

これらの5要素は、基本的な簿記の5要素とも共通するものであり、国際会計基準を踏襲し

---

1) 1987年5月

2) 1994年4月

3) 2005年4月

4) 1999年6月

た国際公会計基準もこれらを財務諸表の構成要素としている<sup>5)</sup>。

しかし、今回の概念書第4号では、さらに繰延収益・費用が加えられて以下の7つの概念が示されている。

まず、貸借対照表（財政状態報告書）関係としては、以下の5つである。

資産：政府が支配している現在のサービス能力を持つ資源  
 負債：政府がほぼ確実に資源を犠牲にする現在の債務  
 繰延費用：将来報告期間に行われる純資産の費消  
 繰延収益：将来報告期間に行われる純資産の取得  
 ネット・ポジション：財政状態計算書に表示される上述の要素以外の部分

損益計算書（資源フロー計算書）関係としては、以下の2つである。

費用（資源の流出）：報告期間に行われる政府の純資産の費消  
 収益（資源の流入）：報告期間に行われる政府の純資産の取得

以上の定義の中心をなすのは「資源（resource）」である。「資源」とは、一般的に必要な際に利用可能な物や財産を指す。公的部門に即して言えば、市民にサービスを提供するために用いられるものである。

例えば、上述の資産の定義を見てみよう。資産は「政府が支配している現在のサービス能力を持つ資源」とされる。

「現在のサービス能力」は、政府にサービス提供を可能とする現存する能力を指す。

「支配」とは、資源の現在のサービス能力を用い、その資源に含まれたサービス能力の性質や使用方法を決定する政府の能力である。

ところで「繰延」収益・費用は、GASBが通常の資産・負債とは異なる性格を有するとする構成要素である。これまでに検討された例としては、基準書第48号で取り上げた将来収益の売却から得られる収入が挙げられる。また、GASBはこの概念書の公表後、デリバティブに係る会計及び財務報告の基準を提案する予定であるが、その中でヘッジ取引における公正価値と取得原価との差額等が繰延収益・負債に該当する可能性があるとしている。

このような繰延収益・負債を使用する理由は期間衡平性を徹底するためである。期間衡平性とは、現在享受されているサービスの負担を将来世代の納税者へ転嫁することを禁止するものであり、法令規則等でも均衡予算や公債発行制限等の規定を置いていることが多い。しかし、

---

5) 国際公会計基準第1号「財務諸表の表示」。ここでは上記5つにキャッシュ・フローを加えている。

この概念書はさらに進んで、会計処理を通じて財務諸表上で直接的に期間衡平性を達成しようとする。

期間衡平性も伝統的な対応原則もともに期間に係る会計事実に関係するものである。しかしそれらの目的は異なる。対応原則は、利益（あるいはサービス提供のコスト）を測定する目的で期間中に認識された収益（サービス）に費用を帰属させる概念である。対照的に期間衡平性は、納税者によって提供された収益やその他の収益がその期間に提供されたサービスのコストを賄うのに十分であるかどうかを示そうとするものである。繰延収益・費用を使用することによりそれがより明確に表すことができるとGASBは考えている。

### 3. 将来収益の売却に伴う収入に係る基準書（第48号）

#### （1）GASB基準書第48号の概要

概念書第4号の結論の背景に記載されているように、「繰延収益」の必要性が検討されたのは、基準書第48号「未収入・将来収益の売却及び担保設定と内部移転」が契機である。

第48号は、政府は特定の未収入金の徴収や特定の将来期間の収益から発生するキャッシュ・フローに対する権利を通常一括して現金に換える取引を取り上げている。このような取引が売却なのか、担保借入なのか実態を見極めることは会計処理を決定する上で重要である。しかしながら、それまでこのような取引に関する統一的な会計処理や開示に係るガイダンスは示されていなかったため、比較可能性が損なわれていた。

そこで第48号は、受領額が収益なのか負債なのか判断するための規準を確立した。その判断のポイントは、移転者側が、対象となった未収入金や将来収益に対する「支配」をどの程度保持し続けるのかによる。「売却」規準を満たさなければ担保借入として報告されることになる。未収入金の移転が売却と判断された場合は、帳簿価額と受領額との差額は売却時に損益認識される。将来収益の移転が売却と判断された場合は、原則としてその収益は繰り延べられ契約期間にわたって収益化される。

以下では、概念書第4号における「繰延収益・負債」と関係する将来収益の売却取引に絞って基準書第48号を見ていくこととする。

#### （2）将来収益の売却の条件

GASBは、政府が特定の将来期間の収益から発生するキャッシュ・フローと引き換えに収入を得る場合、その取引が「売却」に該当する条件は、以下のように売却後の移転者の支配が実質的にないと認められることである。

- a. その将来の収入について移転者が積極的な関与を維持しないこと。
- b. 受領者側の将来収益を売却あるいは担保に供する権限が契約あるいは他の手段によって移転者側から大幅に限定されないこと。
- c. 将来収益の徴収からもたらされた現金が移転者側から隔離されていること。
- d. もととの資源の提供者（補助金拠出者など）と移転者側との契約、協定等がそれらの資源の移転等を禁じていないこと。
- e. いずれの当事者からも解約可能ではないこと。

aで、「積極的な関与」の停止を条件としているが、政府の取引後の対象物への関わり方が収益を生むための本質的な行動なのか、或いは付随的な行動と区別しなければならない。

政府（移転者）の将来収益生成に係る積極的な関与の事例としては以下のようなものが挙げられている。

- a. 政府が収益と交換される財貨及びサービスを生産或いは供給すること。
- b. 政府が税金、料金等を賦課・評価し、課税収益ベースとそれに適用される率に影響を及ぼすこと。
- c. 政府が他の政府、組織、個人から補助金や拠出を得るために、申請書を提出する必要があること。
- d. 政府が将来収益（補助金、拠出金）の受領に適格となるための業績条項を充たすこと

逆に、積極的な関与ではない例として以下が掲げられている。

- a. 収益を生産する資産の所有権を保有すること（たとえば、リース、賃貸料、ロイヤリティ等）
- b. 将来収益への契約上の権利を有すること（たばこ賠償金収入）
- c. 基準書第33号「非交換取引による収益」の（受領者たる）適格基準を充たすこと
- d. 特定の行動や取引を差し控える旨の合意をすること

### （3）「売却」と判断された時の処理

以上の「将来収益の売却」のための規準を充たした場合、移転者側は受領額を政府全体の財務諸表及び基金財務諸表双方において繰延収益或いは収益として認識することとなる。財務報告主体と第三者との取引においては、収益認識をもたらす事象がまだ発生していないため、将来収益がこれまでには認識されていなかった場合は認識を繰り延べる。将来収益の売却取引の

成立が収益認識事象の代替ではないからである。

将来収益の売却から発生する繰延収益は売却協定の期間に渡ってシステマティック或いは合理的な方法で償却する。たとえば、その期に受領者によって認識された収益や受け取った資源の全体の将来収益見積りに対する割合などを用いる。受領者はまた特定の将来収益が適切な資産の認識規準を充たした時に未収金を認識することもある。受領者側では購入対価を繰延費用として計上する。この性質は権利を表彰する無形資産ともいうべきものであり、収益が認識される期間に収益獲得のためのコストの配分を意味する費用として償却される。

#### （４）結論の背景

##### ① 期間衡平性への配慮

前述のように、概念書第1号「財務報告の目的」は期間衡平性を論じ、均衡予算と債務を制限する法令規則がこれを担保する手段としているが、実務では、資源の流出入が正確に把握されていないため、衡平性は必ずしも達成されていない。その一つとして将来収益の売却取引により即時に収益を認識することは適切ではないと考えられる。

概念書第1号では、以下のように述べている。

「期間衡平性は説明責任の重要な要素であり、公的部門のマネジメントの根本的な命題である。従って、財務報告の目的を考える上で重要となる。端的にいえば、財務報告は当年度の収益が同時期に提供されるサービスをまかなうのに十分であるかどうか、将来の納税者が過年度に提供されたサービスのツケを払わなければならないかどうかを示すものである。」

「財務報告は、当年度の収益が当年度のサービスを提供するのに十分であるかどうかを決定するための情報を提供する。当年度の市民がサービスを受け取るが、その支払負担を将来世代の市民に押し付けていないかどうか、以前に蓄積された資源が当年度の市民にサービス提供を行うために使用されていないかどうか、あるいは当年度のサービスをまかなう以上に十分であり蓄積を増加させるものであるかどうかを示すものである。」

このような財務諸表の目的を達成するには、GASBは期間衡平性の判断を損ねるような財務諸表の表示を改善する必要があると考えている。

##### ② 将来収益の売却に伴う収入の性質

将来収益の売却に伴う収入の取扱いを巡っては、GASBは2つの考え方を基本としている。1つは、将来収益は、その性質上、「売却」規準（前出）に該当しないことが多いと考えられること、2つは、適切な収益の認識規準を充たす前に収益認識を早めることは、適正な財政状態やその変動の表示を損なうというものである。これらのことから、将来収益を移転する取引が「売却」に該当するのは稀であるが、その場合、生じた収入は売却時に収益認識をするのではなく繰延べられることになる。

以上の結論を導くに当たって、GASBはまず現行の基準において、収益が繰延べられる場合はどのようなものか検討を行っている。民間部門においては、前払される製品保証契約や保守契約の対価、フランチャイズフィー、TVフィルムのライセンス供与の対価、ローン開始時の頭金、購読料、賃料等が該当する。これらに共通するのは、すでに現実に提供されている財貨・サービスと引換えに支払われた対価ではあるが、すでに引き渡した資源が前払いを意味していることである。また、非交換取引の場合においては、条件付きの場合その条件が満たされる前に移転された収益は繰延べなければならないものとされている。

以上のような繰延の根拠は将来収益の売却に係る収入には当てはまらない。これは前受、すなわち将来に渡って特定の基準に従って収益認識されていく収入ではなく、未認識の資産の売却に係る利得であるからである。すなわち、将来収益の売却による収入は、潜在的な収益の特徴を有していないし、認識基準も満たさない。また、非交換取引において負債計上が求められている時間・期間条件が付されたり、移転者が一定の受領額を獲得するのに特別な業績が要求されているわけでもない。このように将来収益取引に係る繰延の本質は従来の枠組みとは別のものであり、この結果収益を繰り延べるために新たな構成要素が創出されたのである。

本概念書が出る前の基準では、資産の売却に係る損益は、売却が発生した期に認識することとされていた。テクニカルプリテン2004-1では、将来のたばこ賠償金収入の売却は、移転者側がその売却価額だけ収益を認識し、受領者側が費用を計上するべきこととされていた。しかし、この基準書が公表されたことにより、将来のたばこ賠償金収入の売却による収益は売却時に認識せず繰り延べられることになる。

他方、売却対象となった収入を実現可能性や測定可能性の不確実性のためにこれまで収益として認識していなかった場合は、売却時に報告主体の外の当事者との独立第三者間取引によって客観性が確保されたと考えられ、一時に収益認識することはありうるとしている。

#### 4. 新しい構成要素に対する疑問

以上のように、概念書第4号及び基準書第48号は、期間衡平性の観点から、将来収益を一括して譲渡した際に受領した収入を繰り延べることを求めている。これに関して、新しい構成要素を設けることの必要性和効果の2つの点から私見を述べたい。

企業の場合、将来のキャッシュ・インフローを評価して事業譲渡が行われる場合、通常は事業用資産(負債も含む)の譲渡を伴う。将来のキャッシュ・フローは評価の対象とはなるが、将来のキャッシュ・フローのみが移転されるということは考えにくい。その評価は事業譲渡の対価に織り込まれるものと考えられる。譲渡側は譲渡に伴う損益をその期の損益として認識することになる。ここでは譲渡側は確かに将来のキャッシュ・フロー予想額の収益認識を先取りしているともいえるが、それは事業用資産の評価に含められているため、事業用資産の引き渡

しと同時に収益認識するのは妥当と考えられる。

一方、公的部門では、法律等によって創出された課税権・徴収権という権限を譲渡することがありうる<sup>6)</sup>。課税権・徴収権自体は権利ではなく資産を構成しない<sup>7)</sup>。従って、このような権限を譲渡するだけでは資産の引渡は伴わないことになる。将来期間の税収や移転収入を受領する権限を譲渡する場合、その対価を一時の収益として認識することは期間衡平性の観点から問題があることは事実である。譲渡側にはもはや将来収益を享受する権利はなく、それらを取引した形で収受した額を一時の収益とすることは現世代の利用可能な資源を過大報告する恐れがあり、負担の将来先送りの遠因となる。この場合収益認識を繰延べる根拠としては、上述のように「引渡」という収益認識の規準が満たされていないという点がまず考慮されるべきではないだろうか<sup>8)</sup>。

次に、収益認識の基準が満たされていないことを前提として、通常の経過勘定との違いを検討する。まず、通常の経過勘定（資産・負債）は「現実に提供されている財貨・サービス」の将来期間の対価、繰延費用・収益は「現実に提供されていない財貨・サービス」の対価という違いがあるとしている。確かに、将来収益の売却に伴う収入の繰延額は、経過勘定、即ち現実に提供されている財貨・サービスの将来期間の対価とは異なる性質を有している。しかしながら、この場合であっても、「前受金」等の通常の企業会計で用いる勘定科目を用いれば十分とも考えられ、敢えて期間衡平性のために新たな財務諸表の構成要素を追加する必要性は乏しいと思われる。

さらに新しい構成要素を加えたことによる効果について検討する。概念書第4号の説明によれば、多くの場合、資産の純増や負債の純減は、収益（資源の流入）の発生と同時に発生する。しかし、先に資産の純増や負債の純減が起これば、収益（資源の流入）の発生が遅れる場合がある。この場合には、最初の年度で繰延収益を認識し、繰延収益が利用可能となった時点でそれを収益に振り替える。つまり、将来キャッシュ・インフローの譲渡側の主体は、対価を受領した段階で現金と繰延収益を認識する。繰延収益は純資産（資産－負債）の計算外の構成要素であるので、この時点で純資産は増加する。繰延収益は後年度で収益化され損益計算書に計上されるが、その段階では純資産は変動しない（ケースA）。

一方、通常の経過勘定である前受収益と比較してみよう（ケースB）。前受収益は負債とされる。前受収益を授受した場合は、現金を資産側に、前受収益を同額負債側に認識することに

---

6) 先に挙げた移転者側の積極的な関与例によれば、交換取引による収益の移転も対象に入っていると思われるが、この場合は、財貨及びサービスの「引渡」の有無で収益認識を判断できると考えられる。

7) GASB概念書第4号パラグラフ11は、現在のサービス能力を有した資源（未収税金）になって初めて資産となるとされる。

8) この点、GASBは前出のように、未認識の資産の譲渡であるため収益の認識基準を満たしていないとしている。未認識の資産については引渡も不可能であるから、対価たる収入は単なる前受金であり、期間衡平性を根拠として別扱いする必要性はないのではないかと考えられる。

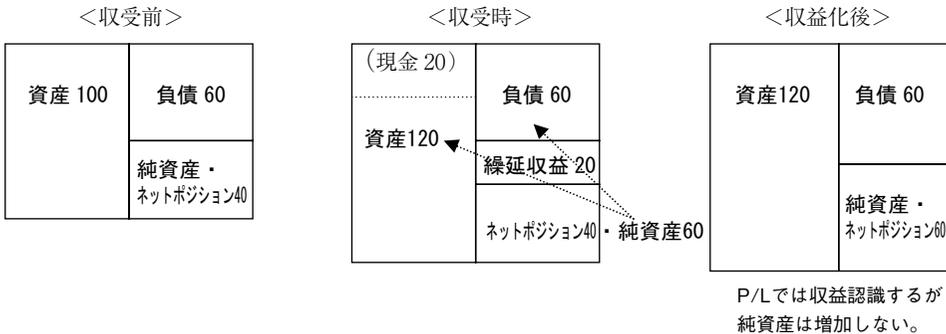
なり、純資産に変動はない。例えば前受賃料の場合は、物件を継続的に賃借させており、このことは現在のサービス能力を有した資源を犠牲にしていることから負債であるとしている。前受収益が収益化されるにつれて純資産が増加する。

以上のような取扱いには以下の疑問が起こる。まず、繰延収益を用いる場合には、資産の純増と収益の発生が一旦切断される。繰延収益は最終的に収益化される。資産の純増は純資産の増加をもたらすが、収益化の段階では純資産は増加しない。この点について「収益とは純資産の取得である」とする定義と矛盾するのではないだろうか。

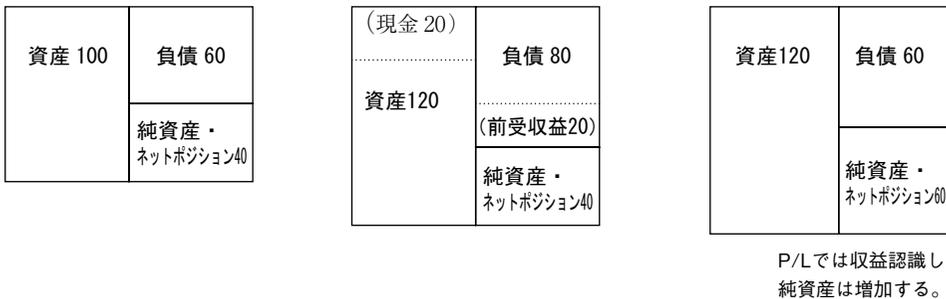
もう一点は、上述の会計処理を行った場合、確かに収益化は繰り延べられるが、純資産額は先に増加する。純資産は「資産 - 負債」と定義され、資産、負債の定義から現在のサービス能力を有する資源（ネット）を意味すると解される。純資産が増加するということが政府の支配するサービス能力を有する資源が増加することを意味し、収益化に先立ってサービス能力が利用可能になると思われることである。これは、この基準書が最も避けたい事象（サービス能力を現世代が先取りしてしまうこと）ではないのだろうか。

これら2つの現象を見れば、新しい概念書第4号では「純資産」が意味するところが不明確になってしまったように思われる。概念書第4号では「純資産」は構成要素から外れ、代わって繰延収益・費用を差し引いたネット・ポジションが構成要素と位置付けられている。繰延収

(ケースA) 繰延収益を計上する場合



(ケースB) 負債を計上する場合



益・費用勘定が設けられたことにより、純資産の変動は必ずしも費用・収益とは関係付けられなくなった。その結果、純資産は費用・収益の定義に用いられる重要な概念であるにも拘らず、その意義が不明確になってしまったばかりか、ケースAで示す純資産の変動が却って財務諸表の利用者の誤解を招きかねない。

これらの結果、新しい構成要素を追加するのではなく、通常の負債項目（引渡未了の財貨・サービスに係る対価）として処理するほうが適切と考える。

以上は、これまで公表された概念書や基準を検討した結果生じた疑問である。今後、GASBは、別途基準を設定することにより「繰延」項目に係る会計処理を統一する予定であるとのことから、この新しい財務諸表の構成要素に係る取扱いには注視していきたい。

## 5. 我が国の公会計に対する示唆

以上のように、将来収益の売却に伴う収入を繰延計上するという結論については妥当と考えるもののその根拠や会計処理（新たな財務諸表の構成要素の追加を含む）については疑問であり、我が国においてはそのまま受け入れることは難しい。このことは、財務報告の目的として一般に主張されている説明責任の遂行と意思決定有用性に関連して、「期間衡平性」を直接財務諸表上で表すことの困難性を示している。

我が国の公会計はまだ整備の緒に就いたばかりであるが、類似の問題が独立行政法人の会計にも見られる。独立行政法人の会計は、「原則として企業会計原則によるものとする」（通則法第37条）とされ、「公共的な性格を有し、利益の獲得を目的とせず、独立採算制を前提としない等の独立行政法人の特殊性を考慮して必要な修正を加える。」とされている。独立行政法人の財務報告の目的の一つとして、「通則法第44条にいう利益又は損失を確定するため、損益計算を行わなければならない。」とされており、中期計画に従って通常の運営を行った場合、損益が均衡する仕組みが設けられている<sup>9)</sup>。即ち、企業会計との違いで述べられているように「政策の実施主体であり、……独自の判断では意思決定が完結しえない……その意思決定のみでは完結し得ない独立行政法人の活動については、これらに起因する収入や支出を独立行政法人の業績を評価する手段としての収益や費用、すなわち損益計算に含めることは妥当でない場合があると認識する。」<sup>10)</sup>という考えから、特定資産の減価償却費を損益計算書に計上せず資本項目のマイナスとし、運営費交付金の収益化の基準に費用進行基準を認める取扱い等が定められている。また、通則法第44条3項積立金の趣旨を生かすために、損益計算書上に当期純利益のほかに「当期総利益」という概念を設けて、これにより独立行政法人の業績を判定することとされている。しかし、現実には、独立行政法人の損益計算書尻である当期総利益は、中期計画に

9) 独立行政法人注解第6

10) 独立行政法人会計基準前文「3. 企業会計原則の位置付け」

沿った通常の運営を行っていたとしても損益がゼロとはならない<sup>11)</sup>。より大きな問題としては、当期総利益がゼロだからといって中期計画に沿った通常の運営を行ったことを保証されないことである。典型的には、費用進行基準の下では受領した運営費交付金の範囲内においては如何に非経済的・非効率的な支出(費用化)をしようと損益はゼロとなることである。これらの実態から、「当期総利益」で独立行政法人等の業績を判定するという理念は現実には機能していないことがわかる。独立行政法人の業績評価のためにはやはり通常の企業会計と同様の損益分析やその他の定性的な分析が必要となってしまう。

予定された運営をする限り当期総利益がゼロであり、その数値を見れば評価が可能であるというのは業績評価の観点から理想といえる。しかしながら、特定の財務諸表の構成要素を追加したり特別な会計処理方法を設定しただけでは、財務諸表の数値がそのまま業績測定や期間平衡性の判断に資する数値を示すことは困難なのではないか。結局、当期総利益やその他の非財務情報を分析してその期の業績評価をする必要性は変わらないし、逆に追加した会計処理方法等は財務諸表の利用者のための理解可能性を妨げかねない。

現時点の私見としては、財務報告の目的から直接、特定の財務諸表の構成要素や会計処理を追加することの有用性については否定的である。先に述べたGASBの概念書の考え方や独立行政法人会計基準の考え方は、ある意味大胆な試みといえよう。しかし、これらの新しい試みの有用性は、これらを設けたことによるメリットとともに、理解可能性等に対するデメリットも考慮されなければならない。デメリットは一定期間実用化された後に顕在化するものである。そのような観点からすれば平成13年度から導入された独立行政法人会計基準も実務での経験を踏まえ見直しの時期が来ているものとも考えられる。すなわち、一般的な扱いとは異なる会計処理等を義務付けることにより財務報告の目的を達成しようとするものの適切性については慎重に検討する必要がある。

---

11) 経常的に起こりうる要因としてファイナンス・リース取引が挙げられる。