

財務諸表4表の意義と構造

柴 健 次

問題の所在

総務省が地方公共団体に対して公会計の整備推進、具体的には財務諸表4表の作成を求めている¹⁾。東京都はすでに単式簿記・現金主義会計（従来の官庁会計）に加えて複式簿記・発生主義会計を導入し、財務諸表4表を作成している²⁾。ここに、財務諸表4表とは、貸借対照表、行政コスト計算書、キャッシュ・フロー計算書および正味財産変動計算書を指す。企業会計における対応する財務諸表は、貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書および株主資本等変動計算書である。財務諸表は、4表に限定されるものではないが、先行する企業会計にあわせるように公会計においても4表の作成を求めてきたことから、財務諸表4表という概念が定着しそうである。

簿記理論的には、財務諸表4表は単式簿記によっても複式簿記によっても作成できる。財務諸表の構成要素が勘定科目として簿記に組み込まれている場合には、簿記の継続記録から直接に（すなわち帳簿決算を通じて）財務諸表を誘導できる。この方式を仮に誘導法と呼んでおこう。一方、財務諸表の構成要素が勘定科目として簿記に組み込まれていない場合には誘導法が成立しないので、簿外作業として財務諸表を調整する作業を必要とする。この方式を簿外法と呼んでおこう。

誘導法によるか簿外法によるかは会計学上の関心事ではない。会計学上は財務諸表の内容が問われるからである。誘導法によっても簿外法によっても同一内容の財務諸表を調整できるのであれば、簿記法と財務諸表調整法の関係は問われないことになるからである。これに対して、簿記学上は誘導法と簿外法という財務諸表調整法の相違は、簿記法の相違とも密接に関連して、多様な簿記を生み出すので、極めて重要な関心事項となる。しかも、今日急速に普及し始めているXBRLは、ここにいる会計学的関心にも、簿記学的関心にも対応できる。このため、会計学的関心を持ってXBRLの開発に取り組めば簿記法は消滅するか単式簿記のみ生き

1) 総務省自治財務局長「公会計の整備推進について（通知）」2007年10月17日。

2) 東京都『平成18年度東京都年次財務報告書』2007年9月、東京都会計管理局管理部会計企画課『東京都の財務諸表』2007年9月。

残る可能性がある。一方、簿記学的関心を持ってXBRLの開発に取り組みば簿記法とりわけ複式簿記が生き残ることになる。

そこで、本稿では、簿記法と財務諸表調整法の関係を簿記学上の問題ととらえる場合と会計学上の問題としてとらえる場合とで生ずる論点の相違を確認することから始め、「単式簿記・現金主義から複式簿記・発生主義へ」という公会計の一般的流れ（時には改革という）の意味を明らかにしたい。

1 簿記法の定義

簿記法には単式簿記と複式簿記がある。単式簿記は記録対象を特定の財産に限定する簿記である。複式簿記とは記録対象をすべての財産と正味財産とする簿記である。

単式簿記では複数の財産を記録対象とすることができる。ここでは、記録対象の財産ごとに帳簿が設けられるが、各帳簿が相互に作用せず独立して存在するので、つまり特定財産の記録という単式簿記の本質に変わらないので、単式簿記の特徴を失っていない。ここで、特定財産帳簿は勘定科目に匹敵する。すなわち、現金帳簿は現金勘定、備品帳簿は備品勘定、等々である。以上のとおり単式簿記では、特定財産ごとにその変動が認識されるから、複式簿記に固有の貸借仕訳は存在しない。

複式簿記は、個々の財産の変動が正味財産の変動となる論理的関係に着目して正味財産勘定を導入した簿記であり、記録対象すべてを勘定として含む一組の帳簿（総勘定元帳）を用いる。記録対象の財産の種類が増えるごとに、一組の帳簿に新たな勘定を追加するだけでよい。複式簿記と単式簿記の相違点は、正味財産勘定を有するか否かの一点に尽きる。そこで、複式簿記と財務諸表調整法の関係を考察するには、総勘定元帳にいかなる勘定科目を開設するか、すなわち求められる財務諸表に対応してどのような勘定を開設するか、とりわけ正味財産勘定の低位勘定をどのように開設するかが重要となる。

2 単式簿記における財務諸表の調整

(1) メカニズム

単式簿記は特定財産の増減を記録するので特定財産変動計算書を調整しうる。変動計算書は増減の事由ごとに表示することにより情報価値を高めうることから、記録の段階から工夫が求められる。たとえば、取引の記録に際して、当該変動計算書の様式に合わせて、取引内容・種別を前提とする多桁式内訳欄を設ければよい。ここに内訳記録を利用する誘導法が成立する。かかる工夫を怠れば、簿外法により財務表を調整せざるを得ない。

特定財産が現金であれば現金帳簿に基づいて現金変動計算書を調整できる。この現金変動計

算書は、一般には収支計算書と呼ばれる。現金とキャッシュの概念が同一であれば、現金変動計算書は一般に3区分を設けたキャッシュ・フロー計算書としても調整可能である。以上のように財務諸表の様式に合わせた形での内訳欄の設定は単式簿記の定義に反しないし、財務諸表の誘導法的調整を可能にするので、以後は、これを重要事項として基本に考える。

(2) 複数財の記録と財務諸表

記録対象を現金以外に、例えば、備品に拡大し、備品の増減記録用の帳簿を追加したとしよう。この場合、二つ目の特定財産変動計算書を誘導できる。すなわち備品変動計算書である。同様にして、消耗品変動計算書、固定資産変動計算書、借入金変動計算書など特定財産の数だけ変動計算書を調整できる。

もし認識すべき特定財産のすべてに対して帳簿が設けられ、かつ認識されたすべての特定財産の変動計算書が誘導法で調整できるとすれば、そのすべての変動計算書に基づいて簿外で貸借対照表を調整できる。ただし、正味財産は内訳を有しない勘定として貸借対照表の調整時に付加されるのみである。単式簿記の定義により正味財産は記録対象でないから当然のことである。「財務諸表 4 表」に代表されるように、一般にすべての財産の変動計算書が求められることはないので、典型的には、キャッシュ・フロー計算書を誘導法で調整し、貸借対照表を簿外法で調整することになる。

現金帳簿に現金変動の内訳記録欄を設けることによりキャッシュ・フロー計算書を誘導できることは確認したとおりである。加えて、現金支出のうちコストと認識できるものについては、追加的に内訳記録欄を設けることにより、行政コスト計算書も誘導法により調整可能となる。ただし、会計学的解釈によれば、当期の現金支出の一部のみを行政コストとして認識するためその限りで現金主義が成立する（「単式簿記・現金主義」はこうして成立する）のである。これに対して、当期以外の収支をも形式的に記録できる単式簿記³⁾を採用しない限り、原則として発生主義は採用できない。

(3) 複式簿記への期待

こうして財務諸表 4 表のうち 3 表までは単式簿記から調整できることを確認した。残る財務表は正味財産変動計算書であるが、この財務表の調整が可能となるように、諸特定財産帳簿の記録につき正味財産変動計算書の構成要素を内訳記録できるよう工夫するか、すでに調整された 3 表を簿外で再集計するかの 2 通りが考えられる。このようにして論理的には正味財産変動計算書をも調整できる。しかし、ここまで簿内計算と簿外計算をきめこまかく記録するのであ

3) 当期支出の一部（次期以降の行政コストと考える金額）を形式収入として計上し、翌期首に形式支出として計上する、あるいは次期以降の支出の一部（当期の行政コストと考える金額）を形式支出とし、翌期首に形式収入として計上するなど、このような工夫を施した単式簿記が想定される。

れば、正味財産を正式な記録対象とする複式簿記を採用したほうが会計事務は効率的になる。また、簿外調整ならともかく内訳記録として正味財産の変動を記録するとなれば理論的にはもはや複式簿記であると考えられなくもない。

以上要するに、単式簿記から現金主義に基づく財務諸表4表は調整可能であるが、帳簿を多欄式にするなど複式簿記を採用するのと変わらないほどの工夫が必要であり、しばしば簿外調整も必要になる。手作業で考える限り、一般的には単式簿記の原理に則り単式簿記の普遍の利用を追求するという非効率性は回避されるであろう。しかしながら、コンピュータの利用とXBR Lの利用を想定するなら、ここまで述べてきたことは、困難でもなく、複雑でもないから、単式簿記が簿記の基本形態として成立する可能性はある⁴⁾。

3 複式簿記による財務諸表の調整

(1) 複式簿記の特徴

複式簿記の基本は財産と正味財産の二面的把握に基づいて、基本的に認識可能な事象をもれなく一組の帳簿体系の中で記録する点にある。この複式簿記も財務諸表の調整の関係は、誘導法と簿外法によって行われている。誘導法の場合には財務諸表の構成要素が勘定科目として開設される。複式簿記と財務諸表との関係を論じた研究が勘定学説と呼ばれるものである。典型的な勘定学説は基本的に貸借対照表の諸勘定と損益計算書の諸勘定を論理的・体系的に説明しようとするものである。これに対して、キャッシュ・フロー計算書や株主資本等変動計算書は、複式簿記の継続記録から誘導できるようになっていないことから、簿外の手続きにより調整されざるをえない。

(2) 企業簿記における貸借対照表と損益計算書の誘導

貸借対照表と損益計算書の2表が誘導される勘定体系を変更して、キャッシュ・フロー計算書や正味財産変動計算書を誘導できるかが簿記学上の検討課題となる。一方、これら4表のそれぞれの情報内容が会計学上の検討課題になる。

まず複式簿記と財務諸表調整の伝統的な関係を確認しておこう。複式簿記の本質を明確にするために以下の等式から始める。

$$\text{財産} = \text{正味財産} \quad (1 \text{式})$$

1式の財産を資産と負債に分解すると2式及び3式が得られる。

$$\text{資産} - \text{負債} = \text{正味財産} \quad (2 \text{式})$$

$$\text{資産} = \text{負債} + \text{正味財産} \quad (3 \text{式})$$

4) この点については「未来簿記：複式簿記の一般化と単式化」として論じているので参照されたい(中野常男編著『複式簿記の機能と構造』白桃書房、2008年の第6章の6-2)。

複式簿記では、資産、負債、正味財産の各々に属する複数の下位勘定を設け、それら諸勘定を期末に集計すれば財務表が誘導できる仕組みになっている。2式は正味財産等式（営利企業であれば資本等式）であるが、これに基づく財務表は一般に調整されていない⁵⁾。3式は貸借対照表等式であり、これに基づく財務表が貸借対照表である。3式は簿記の構造を示すためのものであり、負債が右辺に存在することをもって特定の会計学的見解を示すものではない⁶⁾。

すでに述べたように単式簿記と異なる複式簿記の特徴は正味財産の記録にある。その正味財産に下位勘定を設ける場合に会計主体の組織目的の特徴が色濃く出る⁷⁾。営利企業では、正味財産を資本と利益に分解することにより、複式簿記が利益計算のための簿記になる。

$$\text{資産} = \text{負債} + \text{資本} + \text{利益} \quad (4 \text{ 式})$$

この式の利益は概念的には収益と費用の差額として求められる。

$$\text{利益} = \text{収益} - \text{費用} \quad (5 \text{ 式})$$

$$\text{費用} + \text{利益} = \text{収益} \quad (6 \text{ 式})$$

4式が貸借対照表等式であり、6式が損益計算書である。これら財務諸表が全く独立して調整されるならば複式簿記はいまとは違った役割を果たすことになったであろう⁸⁾。実際には、6式が4式に代入され、マイナス項目を移項した試算表等式（7式）が簿記の貸借仕訳の基礎を示すことになる。

$$\text{資産} + \text{費用} = \text{負債} + \text{資本} + \text{収益} \quad (7 \text{ 式})$$

7式は4式と6式に分解可能であるから、貸借仕訳を通じた複式簿記記録から誘導的に貸借対照表と損益計算書を調整することができるのである。

(3) 企業簿記におけるキャッシュ・フロー計算書の誘導

原理的には現金という財産の変動計算書を誘導する必要がある。営利企業簿記においては正味財産の全面的な変動計算を行わずに、一構成要素である利益を求めるための収益・費用計算

5) 正味財産ないし資本の大きさを求める財務表が必要であれば正味財産計算書ないし資本計算書が作成されることになろう。しかし、大方の関心は正味財産ないし資本の大きさそのものに関心があるのではなく、その構成要素の変化、とりわけ営利企業における資本の増加額とその要因に関心があることから、正味財産計算書ないし資本計算書は求められない。

6) 会計学的に、資産を積極財産、負債を消極財産とみる場合には資産－負債＝純財産（又は純資産）という等式が成立する。一方、負債を他人資本（又は債権者持分）、資本を自己資本（株主持分）とみる場合には、資産＝負債＋資本という等式が成立する。これらの等式をそのまま反映して、前者から純財産計算書、後者から資産・持分計算書を誘導することが可能であるが、会計の歴史を踏まえて、両者いずれの考えでも貸借対照表を誘導している。このように会計学的な考察と簿記学的な考察は異なる。

7) 資産、負債の下位勘定である個別勘定科目に組織固有の特色が出ることはもちろん、とりわけ正味財産に特色が出る。営利企業簿記では組織目的である利益の追求が正味財産に反映されるけれども、非営利組織については組織目的である多様なミッションの追求が正味財産に反映される仕組みになっていない。

8) 会計学上は興味ある問題である。すなわち、貸借対照表と損益計算書が連携しないわけであるから、損益計算書はもう一組の簿記を必要とするかもしれない。

を簿記に組み込んでいた。そのようにして損益計算書を誘導していた。これと同様の手続きとなるように、現金勘定を期首現金と当期現金増加額に分解したうえで、期中の増加（収入）と期中の減少（支出）を設け、収入勘定と支出勘定から変動計算書を誘導することができる。

$$\text{期首現金} + \text{当期現金増加額} + \text{非現金資産} + \text{費用} = \text{負債} + \text{資本} + \text{収益} \quad (8 \text{式})$$

$$\text{当期現金増加額} = \text{収入} - \text{支出} \quad (9 \text{式})$$

よって、 $\text{期首現金} + \text{収入} + \text{非現金資産} + \text{費用} = \text{負債} + \text{資本} + \text{収益} + \text{支出}$ (10式)

期首現金は期中変動がないのでこれを10式から除き、これを取引の要素に分解すると以下のとおりとなる。

借方要素	貸方要素
収入	支出
非現金資産の増加	非現金資産の減少
負債の減少	負債の増加
資本の減少	資本の増加
費用	収益

決算振替の手順としては、まず、収益勘定と費用勘定を損益勘定に振り替え、その差額を利益として正味財産の一項目とする。次に、収入勘定と支出勘定を現金集合勘定に振り替え、その差額を期首現金に加算して現金残高を求める。現金を含む資産、負債、正味財産を残高勘定に振り替えて、貸借の一致を確認する。

(4) 企業簿記における株主資本等変動計算書の誘導

現行会計基準は、株主資本及び評価・換算差額等の各項目つき、前期末残高、当期変動額、当期末残高の記載を求めている。この限りにおいては、勘定別の増減と残高が分かればよく、基本的にそれら変動の理由は求められていない。したがって、変動理由を種類別に集計するための勘定科目の設定は不要であるから10式を変形する必要はない。つまり、企業複式簿記において株主資本等変動計算書を誘導する必然性はない。

(5) 政府簿記における財務諸表の誘導

企業簿記においては、貸借対照表は当然のこととし、正味財産の一項目である純利益の算出のための損益計算書を誘導する一方で、純利益を含む株主資本等変動計算書の調整を簿外法に委ねている。キャッシュ・フロー計算書は簿外法で作成可能であるが、誘導法で調整することも可能である。

政府簿記においては、10式からどのようにして財務諸表を誘導できるであろうか。

$$\text{期首現金} + \text{収入} + \text{非現金資産} + \text{費用} = \text{負債} + \text{資本} + \text{収益} + \text{支出} \quad (10\text{式})$$

10式のうち、収入勘定と支出勘定からキャッシュ・フロー計算書を誘導できる。費用を行政コストに置き換え、収益を行政財源と置き換えると、この行政コストと行政財源から行政コスト計算書を誘導できる。また、資本は正味財産に置き換える。こうして、現金、非現金資産、負債、正味財産を集合すれば貸借対照表を誘導できる。正味財産変動計算書は基本的に勘定科目の変動事由別計算を求められないので、簿外法で調整すれば良い。このように考えると、政府簿記においても、企業簿記と同様、財務諸表3表を簿記記録から誘導し、正味財産変動計算書を簿外法で調整することになる。この体系でよければ、政府複式簿記の要点は以下ようになる。

$$\text{期首現金} + \text{収入} + \text{非現金資産} + \text{行政コスト} = \text{負債} + \text{正味財産} + \text{行政財源} + \text{支出} \quad (10\text{式})$$

借方要素	貸方要素
収入	支出
非現金資産の増加	非現金資産の減少
負債の減少	負債の増加
正味財産の減少	正味財産の増加
行政コスト	行政財源

ここまでで政府複式簿記の一モデルを導出できた。これによる取引・仕訳例を示しておこう。

前期繰越	現金 130, 正味財産 130。				
	(借) 現金	130	/	(貸) 正味財産	130
	(現金の増加)			(正味財産の増加)	
取引1	地方税900円を収納した。				
	(借) 地方税収入	900	/	(貸) 財源：地方税	900
	(収入の増加)			(行政財源の増加)	
取引2	地方債100円を発行し、ただちに収納した。				
	(借) 地方債収入	100	/	(貸) 財源：地方債	100
	(収入の増加)			(行政財源の増加)	
別解： ⁹⁾	(借) 地方債収入	100	/	(貸) 地方債	100
	(収入の増加)			(負債の増加)	
取引3	給与を400円支払った。				
	(借) 給与	400	/	(貸) 給与支出	400
	(行政コストの発生)			(支出の増加)	
取引4	固定資産を300円で取得した。				
	(借) 固定資産	500	/	(貸) 固定資産支出	500
	(非現金資産の増加)			(支出の増加)	

9) この仕訳の場合、決算整理として当期の地方債発行額を「財源：地方債」(貸方)に振り替えた後、決算振替処理にすすむ。行政コスト計算書の収入に地方債を含まない場合には、取引2や決算整理で「財源：地方債」を認識しない。

取引5	固定資産の減価償却費50円を計上した。					
	(借)	減価償却費 (行政コストの発生)	50	/	(貸)	固定資産 (非現金資産の減少)
						50
決算振替1	(借)	現金集合	900	/	(貸)	地方税収入
	(借)	現金集合	100	/	(貸)	地方債収入
	(借)	給与支出	400	/	(貸)	現金集合
	(借)	固定資産支出	500	/	(貸)	現金集合
	(借)	現金	100	/	(貸)	現金集合
決算振替2	(借)	財源：地方税	900	/	(貸)	行政集合
	(借)	財源：地方債	100	/	(貸)	行政集合
	(借)	行政集合	400	/	(貸)	給与
	(借)	行政集合	50	/	(貸)	減価償却費
	(借)	行政集合	100	/	(貸)	地方債
	(借)	行政集合	450	/	(貸)	正味財産
決算振替3	(借)	残高集合	230	/	(貸)	現金
	(借)	残高集合	450	/	(貸)	固定資産
	(借)	地方債	100	/	(貸)	残高集合
	(借)	正味財産	580	/	(貸)	残高集合

財務諸表は以下のとおりとなる。行政コスト計算書が発生主義で作成されるため発生ベースでの収支差額が550であるのに対して、キャッシュ・フロー計算書の収支差額が100である。両者の差額は450となり、固定資産原価を次期以降に繰り延べた金額と合致する。

貸借対照表				キャッシュ・フロー計算書				行政コスト計算書			
現金	230	地方債	100	給与支出	400	地方税収入	900	給与	400	財源：地方税	900
固定資産	450	正味財産	580	固定資産支出	500	地方債収入	100	減価償却費	50	財源：地方債	100
		(内当期純増)	450	収支差額	100			収支差額	550		

- キャッシュ・フロー計算書の「収支差額」は当期のキャッシュ（現金）の純増加額である。
- 行政コスト計算書の「収支差額」は負債の当期純増加額と正味財産の当期純増加額の合計である。
- 正味財産変動計算書の各項目は、期首残高130、当期増加額450、期末残高580である。

以上につき、一取引二仕訳の方式で簿記処理する場合は例えば以下のとおりとなる。この方式による場合、4表とも誘導することになる。帳簿の締め切りの手順としては、キャッシュ・フロー計算書項目残高をCF集合勘定に振り替え、貸借差額を正味財産勘定に振り替える。次に、行政コスト計算書項目残高を行政集合勘定に振り替え、貸借差額を正味財産勘定に振り替える。正味財産変動計算書項目残高と正味財産勘定残高を正味残高集合勘定に振り替え、貸借差額を正味財産勘定へ振り替える。最後に、貸借対照表項目残高を残高集合勘定に振り替えて、貸借一致を確認する。

前期繰越	現金 130, 正味財産 130。						
	(借) 現金	130	/	(借) 現金期首残高	130	(貸) 現金期首残高	130
	(貸借対照表)			(貸) 正味財産	130	(貸借対照表)	130
	(借) 正味財産期首残高	130	/	(貸) 正味財産	130	(貸借対照表)	130
	(正味財産変動計算書)			(貸借対照表)			
取引 1	地方税900円を収納した。						
	(借) 現金	900	/	(貸) 地方税収入額	900	(貸) 地方税収入額	900
	(貸借対照表)			(貸) 地方税収入額	900	(貸) 地方税収入額	900
	(借) 財源：地方税収入額	900	/	(貸) 財源：地方税収入額	900	(貸) 財源：地方税収入額	900
	(正味財産変動計算書)			(行政コスト計算書)		(行政コスト計算書)	
取引 2	地方債100円を発行し、ただちに収納した。						
	(借) 現金	100	/	(貸) 地方債収入額	100	(貸) 地方債収入額	100
	(貸借対照表)			(貸) 地方債	100	(貸借対照表)	100
	(借) 財源：地方債収入額	100	/	(貸) 地方債	100	(貸借対照表)	100
	(正味財産変動計算書)			(貸借対照表)			
取引 3	給与を400円支払った。						
	(借) 給与	400	/	(貸) 給与支払額	400	(貸) 給与支払額	400
	(行政コスト計算書)			(貸) 現金	400	(貸借対照表)	400
	(借) 給与支出額	400	/	(貸) 現金	400	(貸借対照表)	400
	(キャッシュ・フロー計算書)			(貸借対照表)			
取引 4	固定資産を300円で取得した。						
	(借) 固定資産	500	/	(貸) 固定資産購入額	500	(貸) 固定資産購入額	500
	(貸借対照表)			(貸) 現金	500	(貸借対照表)	500
	(借) 固定資産支出額	500	/	(貸) 現金	500	(貸借対照表)	500
	(キャッシュ・フロー計算書)			(貸借対照表)			
取引 5	固定資産の減価償却費50円を計上した。						
	(借) 減価償却費	50	/	(貸) 減価償却額	50	(貸) 減価償却額	50
	(行政コスト計算書)			(貸) 固定資産	50	(貸) 固定資産	50
	(借) 償却費減額	50	/	(貸) 固定資産	50	(貸) 固定資産	50
	(正味財産変動計算書)			(貸借対照表)		(貸借対照表)	
決算振替 1							
	(借) 地方税収入額	900	/	(貸) C F 集合	900	(貸) C F 集合	900
	(借) 地方債発行額	100	/	(貸) C F 集合	100	(貸) C F 集合	100
	(借) C F 集合	400	/	(貸) 給与支払額	400	(貸) 給与支払額	400
	(借) C F 集合	500	/	(貸) 固定資産購入額	500	(貸) 固定資産購入額	500
	(借) C F 集合	100	/	(貸) 正味財産	100	(貸) 正味財産	100
決算整理							
	(借) 地方債	100	/	(貸) 財源：地方債発行額	100	(貸) 財源：地方債発行額	100
	(貸借対照表)			(行政コスト計算書)		(行政コスト計算書)	
決算振替 2							
	(借) 財源：地方税	900	/	(貸) 行政集合	900	(貸) 行政集合	900
	(借) 財源：地方債	100	/	(貸) 行政集合	100	(貸) 行政集合	100
	(借) 行政集合	400	/	(貸) 給与	400	(貸) 給与	400
	(借) 行政集合	50	/	(貸) 減価償却費	50	(貸) 減価償却費	50
	(借) 行政集合	100	/	(貸) 地方債	100	(貸) 地方債	100
	(借) 行政集合	450	/	(貸) 正味財産	450	(貸) 正味財産	450

決算振替 3			
(借) 正味財産	680	/	(貸) 正味残高集合 680
(借) 正味残高集合	900	/	(貸) 財源：地方税収入額 900
(借) 正味残高集合	100	/	(貸) 財源：地方債収入額 100
(借) 給与支払額	400	/	(貸) 正味残高集合 400
(借) 固定資産購入額	500	/	(貸) 正味残高集合 500
(借) 減価償却額	50	/	(貸) 正味残高集合 50
(借) 正味残高集合	50	/	(貸) 償却費減額 50
(借) 正味残高集合	580	/	(貸) 正味財産 580
決算振替 4			
(借) 残高集合	230	/	(貸) 現金 230
(借) 残高集合	450	/	(貸) 固定資産 450
(借) 地方債	100	/	(貸) 残高集合 100
(借) 正味財産	580	/	(貸) 残高集合 580

4 東京都の財務諸表

『東京都会計基準』（平成19年2月28日最終改正）によれば、財務諸表4表の作成目的と作成方法は以下のとおりである。

① 貸借対照表

作成目的：基準日時点における東京都の資産、負債及び正味財産の状況を明らかにすること。

作成方法：会計帳簿に記録された各勘定の残高のうち、資産勘定、負債勘定及び正味財産勘定の次期繰越高を集計することにより作成する。

② 行政コスト計算書

作成目的：一会計期間における東京都の行政活動の実施に伴い発生した「費用」を発生主義により認識し、その「費用」と財源としての「収入」との対応関係、及びその両者の差額（以下「収支差額」という）を明らかにすることを目的として作成される。

作成方法：複式簿記による記帳方法により、現金に係る収支の記録を資本取引あるいは損益取引に分類していくことにより作成する。また、発生主義により把握する減価償却費、引当金等の非現金取引を、複式簿記の記帳方法により加減することによって、「費用」及び財源としての「収入」を算定して作成する。

③ キャッシュ・フロー計算書

作成目的：資金の流れを「行政サービス活動」、「社会資本整備等投資活動」及び「財務活動」に区分し、各作成単位における区別の収支の状況を報告することを目的として作成する。

作成方法：原則として、官庁会計方式による現金収支を「行政活動サービス活動」、「社会資本整備等投資活動」及び「財務活動」の3区分に並べ替える方法により作成する。

④ 正味財産変動計算書

作成目的：一会計期間における貸借対照表の正味財産の項目の変動状況を明らかにすること

を目的として作成する。

作成方法: 正味財産の項目ごとの変動状況を、変動要因ごとに区分することにより作成する。

以上の説明にあるように、官庁会計の現金収支から並べ替えによりキャッシュ・フロー計算書が作成される。『東京都の新たな公会計制度解説書』によれば、現行官庁会計による現金収支情報に対して「行政活動サービス活動」、「社会資本整備等投資活動」及び「財務活動」への分類と仕訳区分(変換情報)が入力され、「行政活動サービス活動」から行政コスト計算書を、また「社会資本整備等投資活動」及び「財務活動」から貸借対照表を作成する、とされている。すなわち、単式簿記情報の並べ替えからキャッシュ・フロー計算書を作成し、単式簿記情報を複式簿記情報に変換した後、同情報から 2 表を誘導し、最後に正味財産変動計算書を簿外で調整する、と読める。実際の東京都会計システムの詳細な理解は別の機会に譲るとし、ここでは、私が前節で説明を試みた政府複式簿記の 2 方式(一仕訳方式と二仕訳方式)のいずれでもない、東京都方式の存在を確認できればさしあたりの関心にとって不都合はない。また、出納整理期間を残していることによる簿記処理の影響についても検討課題としておきたい。

さて、会計学的な視点から見た場合に、行政コスト計算書が行政コストのみで構成されているのではなくてその財源をあわせて記載する形式であるが、そこに記された収支差額は収入額と発生費用の差額であることから、その意味をどのように理解すれば良いか迷うところである。むしろ「差額」か、せいぜい「収入・発生費用差額」でよいと思う。この異質な項目の差額から有意味な情報を引き出すには複数期の情報を並べて分析する必要がある。たとえば、巨額の社会資本投資に対する支出が先行し、後期に費用が認識されるとし、その投資に関して支出総額と費用総額が等しいとすれば、東京都行政コスト計算書の「収支差額」は前半が、現金主義との対比で、収入過多、後半が支出過多となり、両者が相殺される関係にある。それゆえ、巨額の社会資本投資が複数年度にわたり連続する限り、収入過多が継続する傾向にあることから、「収支差額」という用語は、実際収支より健全に見せるという意味でミスリーディングである。

次に正味財産変動計算書に関しては、この財務表からどのような情報を引き出すかについて見解が分かれうる。そもそも正味財産は資産総額と負債総額の差額にすぎないという立場に基づく場合、開始残高・国庫支出金等の区分別の変動計算書に積極的な意味はない。形式的な差額は、先に仕訳例で示したように、個々の資産や個々の負債の変動額によって説明されるのみである。この資産・負債変動額に情報価値があるのであれば、正味財産の期間変動額に対する寄与度の高い順に資産・負債の個別変動額を示す方がよい。逆に、提示された区分に意義があるという立場をとる場合には、国庫支出金以下の諸項目が採用される意義を説明できなければならぬ。何となれば、開始残高は無区分であり、当期の変動要因も資産への拘束関係を示していない。それゆえ、国庫支出金以下の諸項目の変動が資産や負債とどのような関係にあり、

それらが情報利用者にどういう価値をもたらすのかを説明できなければならない。

おわりに

本稿は東京都の財務諸表が公表されたことを受け、簿記法と財務諸表の調整法及び財務諸表の情報価値について本格的な議論が可能になるための準備として、簿記法と財務諸表調整法の一般的関係を整理し、政府複式簿記（一仕訳法と二仕訳法）を試論として提示した。この試論から政府簿記と政府財務諸表の意義と構造につきヒントが得られた。

第一に財務諸表が三表以上になる場合に、すべて簿記記録から誘導すべきかどうかは、誘導法を採用する価値に依存するということが、第二に単式簿記と複式簿記が同一内容の財務諸表情報を生み出すとしても、単式簿記による情報生産が割高になる可能性があること、第三に逆に現行の単式簿記を温存するならば誘導法と簿外法を組み合わせても複式簿記への移行を実現できること、第四に東京都の実例にあるように行政コスト計算書の収支差額の意義と提示された正味財産変動計算書の意義については検討を要すること、以上である。より深い検討は別の機会に行う。

〔参考文献〕

- 東京都（2007a）, 『東京都の財務諸表』。
- 東京都（2007b）, 『東京都会計基準』。
- 東京都（2007c）, 『東京都の新たな公会計制度解説書』。