

公会計における複式簿記導入の可能性

吉田 智也

(一橋大学大学院商学研究科博士後期課程)

Jul 2006

No.32

公会計における複式簿記導入の可能性

一橋大学大学院商学研究科博士後期課程 吉田 智也

目次

1. 問題の提起
2. 都市会計の勘定記入における諸原則 - エグレストン学説の概要
3. 経常基金と固定基金における 2 種の貸借対照表
4. 本稿の結論と今後の課題 - エグレストン学説の意義と示唆

1. 問題の提起

近年、わが国では公会計に複式簿記を導入しようとする動きがみられる。それは、明治時代以降、単年度の現金収支のみを主に管理していた会計システムに対する改革案の一つとして述べられている。たとえば、東京都では、平成 18 年 4 月よりすべての会計（一般会計や特別会計など）において、日々の会計処理の段階から複式簿記により記録されている¹。また、複式簿記を導入することの主たる目的は、従来の官庁簿記方式（現金主義・単式簿記）では、収支以外の記録が捨象され財務的なストックに関する情報が欠落することに加え、収支に直接結びつかないフロー情報が把握されなかったが、複式簿記の導入によって、財務諸表を会計記録から誘導できるようなシステムを構築することができるということであるとされる²。

これに関して、米国の公会計では、20 世紀初頭から複式簿記が導入されており、貸借対照表をはじめとする財務諸表が作成される。そこで、複式簿記導入の意味を明らかにし、その可能性を探るべく、エグレストン (D. C. Eggleston) の公会計論を検討する。

エグレストンは、米国における政府会計の原形とされる『都市会計ハンドブック』(*Handbook of Municipal Accounting*, New York, 1913 年。)の作成の中心的人物であり³、当時、ニューヨーク市の財務官も務めている。本稿では、彼の著書『理論と実践における都市会計の諸勘定』(*Municipal Accounts in Theory and Practice*, Chicago, 1921 年。) ⁴をもとに、設例を通して、その内容を分析する。

以下、第 2 節で、彼の学説の主張を要約し、第 3 節において、設例をもとに彼の学説に従った財務諸表を作成・分析する。さらに、第 4 節では、彼の学説の意義と、そこから得られるわが国における複式簿記導入に関する示唆について論じる。

¹ 東京都「東京都の新たな公会計制度」平成 17 年 8 月。

² 佐々木隆志「公会計制度改革の二視点 - 過去の視点と将来的視点 -」『会計検査研究』第 24 号、2001 年、9 - 11 頁参照。

³ 菊池祥一郎「原始基金会計とその源流」『経済集誌』（日本大学）40 巻 3 号、1970 年、245 頁参照。

⁴ DeWitt Carl Eggleston, *Municipal Accounts in Theory and Practice*, Chicago, 初版は 1915 年。筆者は 1921 年版を使用した。

2. 都市会計の勘定記入における諸原則—エグレストン学説の概要

まず、エグレストンの学説がどのようなものであるかを、彼の著書『理論と実践における都市会計の諸勘定』をもとに分析する。

彼によれば、同書は、都市会計の勘定記入において守られるべき四つの基本的な諸原則を簡潔に示すことを目的としている。そこで示される諸原則は、各都市調査局やニューヨークやフィラデルフィアの会計検査官 (comptroller)、全米各地の指導的な会計士や会計担当者によって支持されていると述べており⁵、諸原則が当時の都市会計に対する要請に応じたものであることがわかる。

彼は、その第一原則として「都市の諸勘定は、複式記入原理 (double entry principle) に基づいて運用されるべきである。」⁶と述べており、公会計への複式簿記導入を考える我々にとって、その学説が適当なものであることを確認できる。

彼によれば、都市によって四つの基金が設定される⁷。

- (1) 経常基金 (Current Fund)
- (2) 固定基金 (Capital Fund)
- (3) 減債基金 (Sinking Fund)
- (4) 特別・信託基金 (Special and Trust Funds)

これらの基金の表題にしたがって、総勘定元帳において各基金に関連する諸勘定が設定される。それでは、各基金がどのようなものかを彼の説明を聞こう。

まず、経常基金は、(a) 予算規定 (budgetary provision) の結果である財政支出予算 (appropriations)、(b) 経常基金負債 (current fund liabilities) の支払いに利用可能な諸資産、および (c) 経常基金現金 (current fund cash) を用いて決済されるさまざまな諸負債 (obligations) から構成される⁸。

次に、固定基金は、(a) 恒久的施設整備 (permanent improvements) のために資金提供するためになされた権限付与額 (authorizations) や、(b) 固定負債 (capital liabilities) の削減のために利用可能な現金その他の資産、および (c) 恒久的施設整備勘定や固定資産 (capital assets) から支払われる諸負債から構成される⁹。

さらに、減債基金は、公債 (bonded debt) の償還のために利用可能な諸資産から構成され、特別・信託基金の諸勘定は、別段の定めがなければ貸借対照表において様々な基金に帰属する諸資産や諸負債を、別個の見出しのもとで明らかにするために用意される¹⁰。特別基金・信託基金には、公務員のための年金基金などが例としてあげられており、その基金は、本質的には、都市自身のものではなく、都市が受託者として管理保全している諸資産

⁵ D. C. Eggleston, 前掲書, 3 頁。

⁶ D. C. Eggleston, 前掲書, 28 頁。

⁷ D. C. Eggleston, 前掲書, 4 頁。

⁸ 同上。

⁹ D. C. Eggleston, 前掲書, 4 - 6 頁。

¹⁰ D. C. Eggleston, 前掲書, 6 頁。

を明らかにするためのものである。

エグレストンは、都市がどのような基金を設定してその活動を説明するのかという「基金構造」(fund structure¹¹)に関して、第二原則を提示する。すなわち「それぞれの諸勘定は、金銭を消費するための各権限付与額によって、基金補助元帳(subsidiary fund ledgers)に開設されるべきである。」¹²と。つまり、金銭を消費する権限、いいかえれば資金を利用する目的にしたがって、異なる基金が設定される。

各基金がどのような諸勘定によって構成されているかは、次節に設例で具体的に示すが、都市の総勘定元帳における諸勘定には、大まかに二つの区分があるとされる¹³。すなわち、①基金勘定(fund accounts)と②所有勘定(proprietary accounts)である。

基金勘定は、特定目的に金銭を割り当てる目的で作成される。また、所有勘定は、所有者としての、都市の持分関係(city's interest)を記録する。前者には、「財政支出予算」や「恒久的施設整備権限付与額(permanent improvement authorizations)といった勘定が含まれ、後者には、「現金」や「未収租税(tax receivable)」、「財産(property)」、「未払債務(accounts payable)といった勘定が含まれるほかに、「財政収入(revenue)や「費用(expense)勘定も開設され、各会計期末には締め切られる¹⁴。

それゆえ、第三原則は、「基金勘定と所有勘定との間の峻別がなされなければならない。」¹⁵という基金勘定と所有勘定の区分に関するものであり、総勘定元帳に含まれる諸勘定は、基金ごとに、そして基金勘定グループと所有勘定グループに区分される。

最後の第四原則は、予算編成に関するものであり、「支出記録と統計記録(cost and statistical records)は、理にかなった予算編成のための適切な基礎を提供するため、記入される必要がある。」¹⁶というものである。彼は、予算編成が利用可能な支出データや統計値によって支援されるべきであると述べ、同書においても「費用分析(Expenses Analysis)」の項目で、実際に行われている分析のいくつかを紹介しているが¹⁷、本稿の課題とは関連しないので、割愛する。

それでは、これらの四原則を適用した彼の会計組織とはどのようなものなのか、彼の示した設例をもとに検討し、その意義を考えてみる。

3. 経常基金と固定基金における2種の貸借対照表

それでは、各基金がどのような勘定によって構成されているかを、ある会計期間の行政

¹¹ Robert. J. Freeman, Craig. D. Shoulders, *Governmental and Nonprofit Accounting: Theory and Practice*, 7th ed., 2002年, 41頁参照。

¹² D. C. Eggleston, 前掲書, 28頁。

¹³ D. C. Eggleston, 前掲書, 6頁。

¹⁴ 同上。なお、公会計において「収益」という勘定科目を設定することには違和感を覚えるため、当期の基金純資産の増加原因であるrevenueは「財政収入」と訳した。

¹⁵ D. C. Eggleston, 前掲書, 28頁。

¹⁶ 同上。

¹⁷ D. C. Eggleston, 前掲書, 23 - 27頁。

活動を説明する設例によって明らかにする¹⁸。

(1) 経常基金の計算構造

まず、経常基金の諸勘定に記録される取引から説明する¹⁹。

複式簿記の出発点として、開始貸借対照表が作成される²⁰。現金 25,000 が前期から繰越されてきたと仮定する。そこで、「現金」を借方に計上し、貸借を均衡させるために「経常基金剰余」(current fund surplus)を貸方に計上した[表1]のような所有勘定グループの貸借対照表(balance sheet)が作成される。

[表1] 開始貸借対照表
(所有勘定グループ)
19×1年4月1日

現 金	25,000	経常基金剰余	25,000
-----	--------	--------	--------

なお、開始記入を複式簿記の形で示せば次のようになる。

開始記入	[所有勘定 ²¹]	(現金)	25,000	(経常基金剰余)	25,000
------	-----------------------	------	--------	----------	--------

会計期間において、取引として記録される行政活動が、以下のように生じたものとする。

- ① 年次予算(予算額: 260,000)が成立した(議会で承認された)。なお、財政支出予算は人件費に関するもののみであると仮定する。
- ② 人件費のための支払証票(voucher)が発行された(発行額: 238,000)。
- ③ 住民に対して当期の租税が賦課された(賦課額: 250,000)。
- ④ 賦課された租税の一部が現金で徴収された(徴収額: 221,000)。
- ⑤ 支払証票の一部が現金により決済された(決済額: 196,000)。

上記の取引は、それぞれ次のように仕訳される。

①	[基金勘定]	(予算割当額)	260,000	(人件費財政支出予算)	260,000
---	--------	---------	---------	-------------	---------

借方に記入される「予算割当額」(Budget Allowance)は、基金の財政支出予算を執行す

¹⁸ エグレストンが仕訳に基づいた勘定記入の形で説明しているのは、経常基金のみであるため、それ以外の部分は、必要に応じて、彼の説明から想起される仕訳を示すにとどめる。

¹⁹ 設例の仕訳は、エグレストンが同書で示したものに基づいているが、説明の簡略化のために数値や取引の順序は変更している。D. C. Eggleston, 前掲書, 7 - 10 頁参照。

²⁰ ただし、エグレストンはこれを示していない。しかし基金が何も持たない状態から会計期間が始まることは、非現実的であると考えたため、筆者が作成した。

²¹ 仕訳がどちらの勘定グループでなされるかわかるように、仕訳の前に [] で示した。

るための金額であり、当期の財政収入の見込額をあらわしている²²。なお、年次予算が成立してはじめて、基金勘定グループの貸借対照表（balance sheet）が作成される（〔表2〕）。

〔表2〕

貸借対照表
(基金勘定グループ)

	予算割当額	260,000	人件費財政支出予算	260,000
②	[基金勘定]	(人件費財政支出予算)	238,000	(剰余) 238,000
	[所有勘定]	(人件費)	238,000	(未払証票) 238,000
③	[基金勘定]	(剰余)	250,000	(予算割当額) 250,000
	[所有勘定]	(未収租税)	250,000	(租税財政収入) 250,000
④	[所有勘定]	(現金)	221,000	(未収租税) 221,000
⑤	[所有勘定]	(未払証票)	196,000	(現金) 196,000

②と③の基金勘定グループでなされる仕訳からわかるように、予算執行により、「財政支出予算」または「予算割当額」が取り消され、相手勘定として「剰余」が記入される。それゆえ、「剰余」の金額は、財政支出予算の未執行額と財政収入見込額の差額となる。この数値が借方残高である限り、財政収入見込額が財政支出予算の未執行額を上回っており、追加的な財政収入なしに財政支出予算を執行することが可能である。

④と⑤は、実際に収入があり、また支出があったことを示す。

また、期末には、当期の財政収入である「租税財政収入」と財政支出である「人件費」を、「経常基金剰余」に振替える。

⑥	[所有勘定]	(租税財政収入)	250,000	(経常基金剰余)	250,000
		(経常基金剰余)	238,000	(人件費)	238,000

以上の仕訳（①～⑥）を、各勘定に転記して表すと次頁〔表3〕のようになる²³。

〔表3〕

経常基金の諸勘定への記入(1)

(基金勘定グループ)

予算割当額		人件費財政支出予算		剰余	
①	260,000	③	250,000	②	238,000
	基金 B/S ~ 10,000	②	238,000	①	260,000
			基金 B/S ~ 22,000	③	250,000
				②	238,000
					基金 B/S ~ 12,000

²² 予算割当額は、あくまで財政収入の見込額であり、予算としての強制力はないと考えられる。

²³ なお、エグレストンは、諸勘定を残高形式であらわしているが、ここではTフォームで示す。

260,000		260,000		260,000		260,000		250,000		250,000	
[表3の続き]											
現金				未収租税				未払証券			
開始	25,000	⑤	196,000	③	250,000	④	221,000	⑤	196,000	②	238,000
④	221,000	所有 $B/S \sim 50,000$		/		所有 $B/S \sim 29,000$		所有 $B/S \sim 42,000$		/	
	246,000		246,000		250,000		250,000		238,000		238,000
租税財政収入				人件費				経常基金剰余			
⑥	250,000	③	250,000	②	238,000	⑥	238,000	⑥	238,000	開始	25,000
								所有 $B/S \sim 37,000$	⑥	250,000	
								275,000		275,000	

このように記入された諸勘定の数値をもとに、経常基金の貸借対照表が作成される。ただし、諸勘定が基金勘定グループと所有勘定グループに区別されているため、それぞれのグループの貸借対照表が作成される²⁴。

各勘定グループに含まれる諸勘定の残高（[表3]においてイタリック体で示した数値）を集約して、貸借対照表の形で示すと[表4]のようになる。

[表4] 経常基金貸借対照表 (current fund balance sheet)
19×2年3月31日

(基金勘定グループ)				(所有勘定グループ)			
予算割当額	10,000	人件費財政支出予算	22,000	現金	50,000	未払証券	42,000
剰余	12,000	/		未収租税	29,000	経常基金剰余	37,000
	22,000		22,000		79,000		79,000

それでは、二つの勘定グループの貸借対照表は、それぞれどのような意味を持っているだろうか。

まず、基金勘定グループの貸借対照表の貸方には、年次予算として与えられた支出権限のうち、未執行額が計上される。また、借方には、支出権限に対応した財政収入見込額のうち、未だ財政収入となっていない金額が計上される。そして、両者の差額として剰余が計算される。それゆえ、この剰余は与えられた予算の当期の未解消残高である。

一方、所有勘定グループの貸借対照表は、経常基金を構成する個々の資産や負債の金額

²⁴ エグレストンは、同書で、二つの勘定グループを区別せずに期末の貸借対照表を示しているが、彼の著書『都市会計』(Municipal Accounting, New York, 1914年。)においては、それらを区別して示しており、彼の第三原則を順守するならば、区別すべきであると考えた。D. C. Eggleston, *Municipal Accounting*, 245 - 263 頁参照。

を一覧に示している。その借方には、現金と未収租税が計上され、貸方には未払証票が計上され、その差額として経常基金剰余が計算される。未収租税は、賦課された租税のうち、未だ徴収されていないものであり、未払証票は、財政支出予算に基づいて当期の財政支出として予算執行が行われたが、未だ支払っていないものである。なお、経常基金剰余の金額 37,000 は、期首の金額 25,000 に、基金勘定グループの剰余 12,000 を加算したものに等しくなっている。

(2) 行政活動の複雑化 - 物的資産，支出負担行為，借入金処理 -

上記の設例では、経常基金の計算構造がいかなるものかを明らかにするために、行政活動（取引）を簡略化していた。そこで、エグレストンが同書で説明した現実的なものへと、いくつかの修正を加え、それでも(1)で得られた解釈が成り立つことを確認する。

帳簿に記入された現金 25,000 は同じであるとする。ただし、帳簿のほかに「財産目録」(Inventory) が作成されており、そこには基金が保有する（当期以前に取得された）備品 75,000 が記録されているとすると、開始記入に続いて、次の仕訳で勘定記録に加えられる。

財産目録からの記入	【所有勘定】	(備品費)	75,000	(経常基金剰余)	75,000
-----------	--------	-------	--------	----------	--------

また、年次予算の執行において、人件費 260,000 に加えて、備品費のために 140,000 を支出することが議決されたとする。また、財政収入の見込額の内訳が、租税による収入見込額 265,000 と、許認可料による収入見込額 135,000 に分けられるとすると、①の仕訳は次のように変化する²⁵。

①	【基金勘定】	(租税収入予算割当額)	265,000	(人件費財政支出予算)	260,000
		(許認可料収入予算割当額)	135,000	(備品費財政支出予算)	140,000

さらに、財政支出予算の執行に関して、予算額に基づいて人件費のために 240,000、備品購入のために 130,000 の執行を政府が承認したときには、以下の仕訳を行う²⁶。

⑦	【基金勘定】	(人件費財政支出予算)	240,000	(人件費経常支払請求準備額)	240,000
		(備品費財政支出予算)	130,000	(備品費経常支払請求準備額)	130,000

ここでは、執行の承認による条件付債務 (contingent liability) の金額を示すために、「経常支払請求準備額」(reserve for current claims) 勘定が設定される。備品の購入のような

²⁵ なお、財政支出予算の詳細は、目的別に、財政支出予算補助元帳 (subsidiary appropriation ledgers) に記録される。

²⁶ 承認は契約の締結によってなされ、その詳細については、契約補助元帳 (subsidiary contract ledger) に記入される。

契約を締結した時点で、取引を認識することは、政府会計の特徴である。このような実践は、支出統制目的のために行われるものであり、「支出負担行為」(encumbrances)として今日の米国の政府会計においても行われている²⁷。

その後、人件費のための支払証票 238,000、備品費のための支払証票 129,000 がそれぞれ作成・承認されたとすると、次のように記録される。

②	[基金勘定]	(人件費経常支払請求準備額)	238,000	(剰余)	367,000
		(備品費経常支払請求準備額)	129,000		
	[所有勘定]	(人件費)	238,000	(未払証票)	367,000
		(備品費)	129,000		

証票が作成・承認されると、経常支払請求準備額は、取り消される。設例(1)の仕訳②では、財政支出予算が執行された際、剰余勘定の貸方に記入していたが、執行の承認を取引として認識すると、剰余勘定の貸方記入は契約が履行された際に行われる。

また、都市は行政活動の一時的な資金繰りのために、短期公債(short notes)を発行し、資金調達することもある(発行額: 40,000)。この公債は、当期(もしくは次期)に賦課される租税額によって、その返済を保証されている。

⑧	[所有勘定]	(現金)	40,000	(租税徴収見込借入金)	40,000
---	--------	------	--------	-------------	--------

基金の債務を返済するための資金需要に対するこのような処置によって、「租税徴収見込借入金」(loans in anticipation of the collection of [year] taxes) 勘定が開設される。

政府の財政収入に関して、認識時点と収入時点が同時のものも存在する。たとえば、許認可料(licenses)の徴収(徴収額: 130,000)の場合は、次のように記入される。

⑨	[基金勘定]	(剰余)	130,000	(許認可料収入予算割当額)	130,000
	[所有勘定]	(現金)	130,000	(許認可料財政収入)	130,000

このように、認識と収入が同時に起こる場合には、財政収入は、未収項目を介在させることなく、現金と結びつく。

期末の振替仕訳は、設例(1)からの変更によって、当期の財政支出を経常基金剰余に振替える際の「備品費」の扱いが問題となる。「備品費」勘定は、期首に財産目録から記入された 75,000 と当期の財政支出予算の執行による購入支出 129,000 が借方に記録されていた。期末に消費されずに残っている備品が棚卸しによって測定され(棚卸高: 59,000)、差額と

²⁷ その詳細については、拙稿「米国会計における予算会計論と貸借対照表—フリーマン&ショールダーの会計理論に学ぶ」『企業会計』Vol.57 No.4 (2005年)を参照。

して当期の消費額 145,000 が計算される。そして計算された数値は「経常基金剰余」に振替えられ、備品の実在高は再び「財産目録」に記録される。すなわち、備品の処理は帳簿記録から取り除かれる。期末における一連の仕訳を示せば、次の通りである。

⑥	〔所有勘定〕	(租税財政収入)	250,000	(経常基金剰余)	380,000
		(許認可料財政収入)	130,000		
		(経常基金剰余)	383,000	(人件費)	238,000
				(備品費)	145,000
財産目録への記入	〔所有勘定〕	(経常基金剰余)	59,000	(備品費)	59,000

(2)において新たに加えられた諸勘定への転記例の一部(基金勘定グループの「備品費財政支出予算」勘定と「備品費経常支払請求準備額」勘定、所有勘定グループの「備品費」勘定と「経常基金剰余」勘定)を表すと次の〔表5〕のようになる。

〔表5〕 経常基金の諸勘定への記入(2)

備品費財政支出予算		備品費経常支払請求準備額	
⑦	130,000	②	129,000
基金 B/S へ	10,000	基金 B/S へ	1,000
	140,000		130,000
①	140,000	⑦	130,000
	140,000		130,000

備品費		経常基金剰余	
財産目録より	75,000	⑥'人件費	238,000
②	129,000	備品費	145,000
	204,000	目録-備品費	59,000
	204,000	所有 B/S へ	38,000
			480,000
⑥	145,000	開始	25,000
財産目録へ	59,000	目録-備品費	75,000
	204,000	⑥'租税収入	250,000
		許認可料収入	130,000
			480,000

ここで、「経常基金剰余」勘定への記入内容をみってみる。勘定の貸方には、開始記入 25,000 に続き、財産目録から備品 75,000 が記入される。期末になると、当期に生じた財政収入と財政支出がそれぞれ貸借に振替えられる。このとき、財政支出としての備品費の金額は、当期の予算執行額 (129,000) ではなく、当期の消費額 (145,000) となっている。そこで、当期末に残っている備品の在高を経常基金剰余の借方に記入し、備品費が経常基金剰余に与える影響を、当期の予算執行額に修正する。

上記以外の変更がないものとし、諸勘定の残高を集約して貸借対照表の形で示せば〔表6〕のようになる。

[表 6]

経常基金貸借対照表

19×2年3月31日

(基金勘定グループ)

租税収入予算割当額	15,000	人件費財政支出予算	20,000
許認可料収入予算割当額	5,000	備品費財政支出予算	10,000
剰 余	13,000	人件費経常支払請求準備額	2,000
		備品費経常支払請求準備額	1,000
	33,000		33,000

(所有勘定グループ)

現 金	220,000	未払証票	171,000
未収租税	29,000	租税徴収見込借入金	40,000
		経常基金剰余	38,000
	249,000		249,000

行政活動（取引）をより現実的なものに修正した上で作成された貸借対照表は、(1)で明らかにした貸借対照表の意義と変化していないだろうか。

基金勘定グループの貸借対照表では、貸方に「経常支払請求準備額」が追加されているが、これは、財政支出予算の執行を承認したが、未だ経常基金の負債となっていないものであり、契約に関する支払証票が承認されるまでの間のみ、貸借対照表に計上される。これは、執行途中にあるという意味で、財政支出予算の未解決項目といえる。それゆえ、貸方に計上されるものが、未執行の金額と執行途中の金額となるだけで、基金勘定グループの貸借対照表の意味を変えるものではない。

所有勘定グループの貸借対照表はどうであろうか。こちらも、その貸方に、(当期もしくは次期に)徴収される租税収入によってその返済が保証される借入金（短期公債）が加えられるのみである。これは、将来において返済すべき金額であり、将来、現金を減少させる点で未払証票と同質である。それゆえ、所有勘定グループの貸借対照表もまた、その意味は変わっていないと考えられる。

(3) 固定基金の計算構造

エグレストンは、固定基金（および減債基金、特別・信託基金）に関して、諸取引は、経常基金で説明されたものと同様に処理されると述べた上で²⁸、各基金に特有の取引について、仕訳を説明し、それらの貸借対照表を示すのみである。それゆえ、以下では、経常基

²⁸ D. C. Eggleston, *Municipal Accounts in Theory and Practice*, 11 頁。

金における会計処理と比較するために、固定基金に特有な取引の仕訳のみを取り上げ、彼の理論に従って作成される貸借対照表を分析する。

まず、固定基金においても、複式簿記の出発点として開始貸借対照表が作成される。現金 150,000、建物 600,000、公債 700,000 が前期から繰越されてきたと仮定する。「現金」と「建物」を借方に計上し、「公債」を貸方に計上し、貸借を均衡させるために「固定基金剰余」(capital fund surplus) を貸方に計上した [表 7] のような所有勘定グループの貸借対照表が作成される。

[表 7] 開始貸借対照表
(所有勘定グループ)
19×1年4月1日

現金	150,000	公債	700,000
建物	600,000	固定基金剰余	50,000
	<u>750,000</u>		<u>750,000</u>

なお、開始記入を複式簿記の形で示せば以下のようになる。

開始記入	[所有勘定]	(現金)	150,000	(公債)	700,000
		(建物)	600,000	(固定基金剰余)	50,000

固定基金は、恒久的施設（たとえば建物）整備のため、すなわち行政活動に利用される固定資産の取得・維持のための基金であるため、維持されるべき「建物」の金額が貸借対照表に計上される。

会計期間において、固定基金で記録される行政活動は、以下のように生じたものとする。

- 恒久的施設整備のための資金調達の権限が付与された²⁹（権限付与額：600,000）。
- 予算に基づいて恒久的施設整備のための公債が発行された（発行額：440,000）。
- 建物の取得のための支払証券が発行された³⁰（発行額：520,000）。
- 公債の一部が他基金によって償還された（償還額：150,000）。
- 支払証券の一部が現金により決済された（決済額：460,000）。

上記の取引は、それぞれ次のように仕訳される。

²⁹ これは「固定基金に関する予算が議会で承認された。」と言い換えることもできる。

³⁰ 同書では固定資産取得の仕訳について触れられていない。そこで『都市会計』で説明される仕訳をもとにした。D. C. Eggleston, *Municipal Accounting*, 187 - 189 頁および 202 - 203 頁参照。

a	[基金勘定]	(恒久的施設整備要求額)	600,000	(恒久的施設整備権限付与額)	600,000
---	--------	--------------	---------	----------------	---------

借方の「恒久的施設整備要求額」(permanent improvement requirements)は、科目名こそ違うものの、經常基金の「予算割当額」と同様の性質を持っている。また、予算が成立すると基金勘定グループの貸借対照表([表8])が作成されることも、經常基金と同様である³¹。

[表8] 貸借対照表
(基金勘定グループ)

	恒久的施設整備要求額	600,000	恒久的施設整備権限付与額	600,000	
b	[基金勘定]	(剰余)	440,000	(恒久的施設整備要求額)	440,000
	[所有勘定]	(現金)	440,000	(公債)	440,000
c	[基金勘定]	(恒久的施設整備権限付与額)	520,000	(剰余)	520,000
	[所有勘定]	(建物)	520,000	(支払証券)	520,000
d	[基金勘定]	(剰余)	150,000	(恒久的施設整備要求額)	150,000
	[所有勘定]	(公債)	150,000	(固定基金剰余)	150,000
e	[所有勘定]	(未払証券)	460,000	(現金)	460,000

bとcの基金勘定グループでなされる仕訳において、予算執行により、「恒久的施設整備要求額」と「恒久的設備権限付与額」が取り消され、相手勘定として「剰余」が記入される処理は、經常基金の予算執行と何ら変わるところがない。また、実際に支出があったことを示すeの仕訳も同様である。

予算執行であっても、dの仕訳のように、他の基金によって公債が償還された、すなわち他基金から資金提供を受けて基金の負債を減少させた場合には、所有勘定グループにおいて、「固定基金剰余」を直接増加させる(貸方記入する)。なお、償還のために実際に現金を支出した減債基金では、これに対応した仕訳がなされる。

(減債基金における公債償還時の仕訳)

[基金勘定]	(減債基金権利付与額)	150,000	(剰余)	150,000
[所有勘定]	(減債基金剰余)	150,000	(現金)	150,000

³¹ なお、他の基金についても、権限が付与されると、予算要求額(requirements)と権限付与額(authorizations)が貸借に記入される。また、予算(権限)にしたがって、予算額から支払われる契約を政府が締結したとき、「支払請求準備額」勘定を開設することも、經常基金の場合と同様である。

以上の仕訳（a～e）を、各勘定に転記して表すと〔表9〕のようになる。

[表9] 固定基金の諸勘定への記入
(基金勘定グループ)

恒久的施設整備要求額		恒久的施設整備権限付与額		剰余	
a	600,000	b	440,000	c	520,000
		d	150,000	d	150,000
		基金B/Sへ	80,000		基金B/Sへ
			600,000		70,000
	600,000	基金B/Sへ	10,000		590,000
			600,000		590,000
	<u>600,000</u>		<u>600,000</u>		<u>590,000</u>

(所有勘定グループ)

現金		建物	
開始	150,000	e	460,000
b	440,000	所有B/S	130,000
		へ	
	<u>590,000</u>		<u>590,000</u>
		開始	600,000
		c	520,000
			<u>1,120,000</u>
		所有B/S	1,120,000
		へ	
			<u>1,120,000</u>

未払証券		公債	
e	460,000	c	520,000
所有B/Sへ	60,000	d	150,000
	<u>520,000</u>	所有B/Sへ	990,000
			<u>1,140,000</u>
		開始	700,000
		b	440,000
			<u>1,140,000</u>

固定基金剰余	
所有B/Sへ	200,000
開始	50,000
d	150,000
	<u>200,000</u>

このように記入された諸勘定の残高を集約して、固定基金の貸借対照表（〔表10〕）が作成される。

[表10] 固定基金貸借対照表 (capital fund balance sheet)
19×2年3月31日
(基金勘定グループ)

恒久的施設整備要求額	70,000	恒久的施設整備権限付与額	80,000
------------	--------	--------------	--------

剰 余	10,000	
	80,000	80,000

[表 10 の続き]

(所有勘定グループ)			
現 金	130,000	未払証票	60,000
建 物	1,120,000	公 債	990,000
		固定基金剰余	200,000
	1,250,000		1,250,000

固定基金の貸借対照表を経常基金のものと比較すると、大きな違いが見つけられる。それは、固定基金の所有勘定グループの貸借対照表に、「建物」や「公債」といった一般に固定資産・固定負債とされるものが計上されていることである。経常基金の所有勘定グループの貸借対照表には「備品」という物的資産が計上されていなかったことを考えると、経常基金と固定基金では、そもそも貸借対照表で表そうとしているものが異なることが推測される。

そこで、経常基金において、物的資産を貸借対照表に計上しない理由を考えてみる。経常基金の所有勘定グループの貸借対照表では、予算執行によって生じる現金と未収・未払項目のみが計上されていた。これに対し、物的資産は、期中（もしくはそれ以前）に支出され、経常費用として処理されて、すでになくなった処理がなされている。それゆえ、この貸借対照表は、現金と未収項目、それらに対する未払項目を計上し、その差額である「経常基金剰余」の金額を計算することで、支払能力を表そうとしていると考えられる。

では、固定基金の所有勘定グループの貸借対照表は何を表そうとしているのだろうか。貸借対照表の貸方には「未払証票」と「公債」が計上されており、借方には「現金」と「建物」が計上されていた。「未払証票」は、予算執行と支出の期間的なズレから生じるものであり、固定基金に固有のものではないので、ここでは議論の対象としない。

そもそも、固定基金は、恒久的施設整備のため、すなわち行政活動に利用される固定資産の取得・維持のために、資金を利用する権限が与えられており、公債はその資金調達手段の一つであった。それゆえ、固定基金では、「公債」を債務としてではなく収入として見ていると考えられる³²。また「固定基金剰余」勘定は、公債償還の際の仕訳dのように、他の基金の資産によって、固定基金の負債が減少した（もしくは他の基金から資産が振替えられ、固定基金の資産が増加した）ときに、貸方に記入されることから、（当該基金の純資産を増加させる）収入として考えることができる。

³² 公債の償還のために減債基金が設けられることから、その思考がうかがえる。

一方、借方の「建物」は、形態としては固定資産であるが、同時に支出である。また、「現金」も、都市が自由に利用できる現金として計上されているのではなく、「固定基金負債の決済手段」に支出されていると考えることができる³³。このように考えると、固定基金の所有勘定グループの貸借対照表は、「建物」、「公債」を計上しているのではなく、「建物への支出額」、「公債からの収入額」を計上していると考えられる。それゆえ、貸借対照表の貸方には、当期までの累積的な収入が、借方には当期までの累積的な支出がそれぞれ計上され、差額として累積的な資本的収支余剰を計算しようとしていると考えられる。さらに、この累積的な資本的収支余剰は、当期までの他基金からの資金提供額を表している。

このように、経常基金と固定基金では、貸借対照表で表そうとするもの、すなわち貸借対照表の計算・作成目的が異なっており、それが貸借対照表能力にも影響を与えていることがわかる。

4. 本稿の結論と今後の課題 - エグレストン学説の意義と示唆

本稿では、公会計への複式簿記導入の意味を、エグレストン学説の理解をもとに、検討した。

まず、彼は、行政活動のために付与された支出権限、つまり予算に合わせて、四つの基金を設定し、都市政府の諸活動を記録・説明していた。各基金が独立性をもつ基礎となる支出権限は、基金ごとに、基金勘定グループの諸勘定によって記録され、その執行状況が期末の基金勘定グループの貸借対照表によって報告されていた。基金勘定グループの貸借対照表では、当該基金に付与された支出権限のうち、予算執行の結果、どれくらいが未解消のままで残っているかを明らかにしていた。結果として「剰余」勘定は、当期の予算執行によって、基金の純資産がどれだけ増減したかということも示していた。それを簡略に図示すれば [表 11] のようになる。

[表 11] 基金勘定グループの貸借対照表

財政収入見込額の実現額	付与された予算の未執行額
予算執行による純資産の増減	+ 執行過程にあるもの

基金勘定グループの貸借対照表は、予算執行の状態を表そうとすること、つまり予算のフローを管理しようとしている。基金の種類が異なろうとも、その目的に違いはなかった。

しかし、所有勘定グループの貸借対照表は、経常基金と固定基金とでは、表そうとするものが異なっていた。

³³ 新田忠誓、前掲論文、110 頁参照。ただし、このように考えると、固定基金剰余がバランシング・ファクターの機能を併せ持つことになる可能性がある。

經常基金では、借方に現金と貨幣性資産が、貸方に貨幣性負債がそれぞれ計上されていた。貸借にあらわれる貨幣性資産・負債は、予算執行過程において必ずしも現金収支と一致しない財政収入・費用の発生による未収・未払項目からなる。そして、經常基金の所有勘定グループの貸借対照表は、貨幣性項目のみを認識・計上することによって、經常基金の貸借差額として表される「經常基金剰余」において、支払能力、ひいては債務をすべて返済してもなお利用可能な金額（剰余資金）を計算しようとしていた（〔表 12〕）。

[表 12]

經常基金の所有勘定グループの貸借対照表		
貨幣性資産	現金	未払項目
	未収項目	
		} 經常基金剰余

一方、固定基金では、貸方に基金の目的のために調達された当期までの累積的な収入額が、借方には基金の目的を果たすために投下された当期までの累積的な支出額が、それぞれ計上されていた（〔表 13〕）。つまり、固定基金の所有勘定グループの貸借対照表は、当期末までの収支の累積額を表している。そして、差額としての固定基金剰余は、他の基金からの資金提供額を表している。

[表 13]

固定基金の所有勘定グループの貸借対照表	
累積的な支出額	累積的な収入額
	} 固定基金剰余

以上のように、經常基金と固定基金ではそれぞれ計算・表示しようとしているものが異なっている。そして、經常基金でみられた非貨幣性項目をはじき出す思考は、会計単位として基金がその目的を果たそうとするために必要となったと考えられる。つまり、複式簿記の導入によって、現金とその収支以外も管理しようとして、諸資産（諸負債）を基金に取り込んでいったが、基金の目的によって、本来、基金を通じて管理しようとしていたもの以外をはじき出すことが必要となるのかもしれない。ゆえに、その基金によって何を管理し、基金の計算書でいかなる情報を提供しようとするのかという目的の違いが、貸借対照表の性質を変えているといえよう。

また、エグレストンの学説では、複式簿記を前提としていたが、ある期間の行政活動（取引）を記録すると、期末には剰余が必然的に生じていた。設例では、基金勘定グループの貸借対照表では借方に、所有勘定グループの貸借対照表では貸方に、それぞれ剰余が生じていた。つまり、取引を複式に記録すれば、貸借どちらかに剰余が生じることが運命づけ

られていると考えられる³⁴。それゆえ、複式簿記導入を検討する際に、導入の結果として生じてくる剰余を説明・解釈しようとすることなくして、導入の意義・効果は明らかにならないのではないだろうか。

付記 本稿は、2006年7月に一橋大学で行われた早稲田大学大学院社会科学研究所 長谷川茂ゼミとの合同研究会において、同趣旨の報告を行った。本稿の執筆にあたり、長谷川茂先生（早稲田大学）および石原裕也先生（帝京大学）から有益な示唆を頂いた。記して深謝の意を表したい。

注記 本稿は、21世紀COEプログラム「知識・企業・イノベーションのダイナミクス」（中核拠点：一橋大学大学院商学研究科）の研究助成による成果である。同プログラムからの経済的な支援にこの場を借りて感謝する。

³⁴ もちろん、予算の収支、実際の現金収支が均衡し、さらに予算額と実際額に差異がなければ、剰余が生じない場合もあると考えられる。