

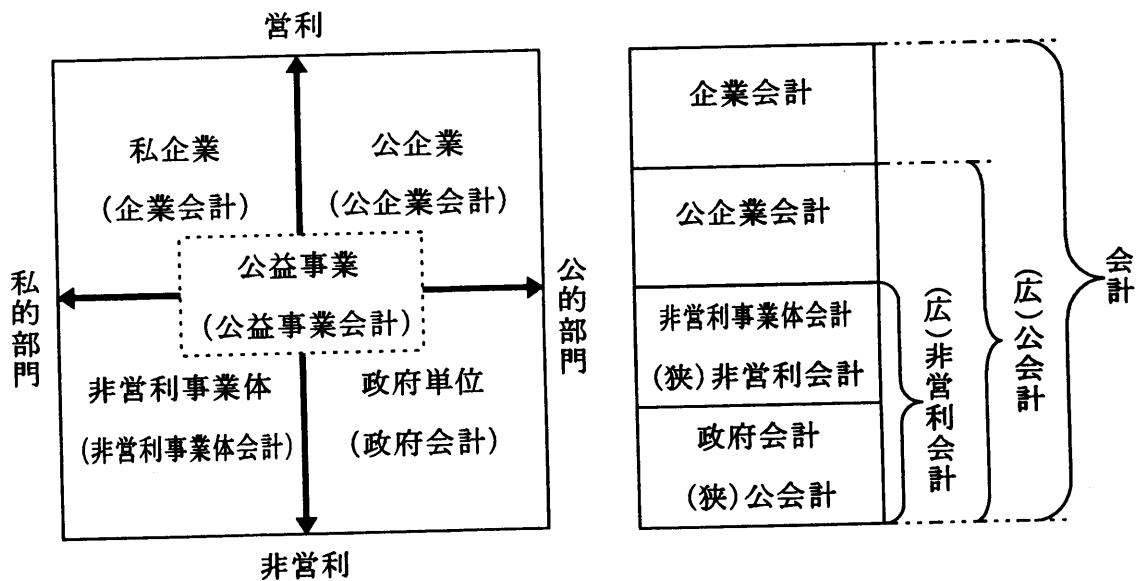
# 第1章 我が国の政府会計と企業会計

本章では、政府会計制度と企業会計制度について、各制度の意義及び特徴、両制度の相違点などを整理する。

## 1. 会計の意義

会計 (Accounting) とは、物品の受払や金銭の出納を伴う取引を貨幣価値をもって記録・計算し、情報の利用者に対して報告する一連の手続をいう。

会計は、会計が行われる単位によって、企業会計、公企業会計、非営利会計、政府会計などの種類がある。このうち、企業会計は、私企業とりわけ株式会社の会計のことをいい、政府会計 (官庁会計) は、国や地方公共団体の会計のことをいう。なお、公会計には2つの意味があり、広義には企業会計を除く会計を指し、狭義には政府会計を指している。



(出典) 石井薫・茅根聡『政府会計論』 (新世社) を一部修正

## 2. 政府会計制度

### (1) 政府会計制度の位置付け

## 1) 財政制度

政府の行う経済活動は財政とよばれる。その仕組みである財政制度は、租税の調達に関わる租税制度、収支の計画の立案及びその執行に関わる予算制度、予算の執行の顛末を示す決算制度等から構成されている。

## 2) 予算制度

財政制度の中で特に重要なのが予算制度である。予算とは、一会計年度における行政のための所要経費に対する収入支出の計画である。財政は国民の負担に帰せられるものであり、また財政の配分は国民生活に重大な影響を及ぼす。このため、財政制度では、政府が予算を編成し、国民の代表機関である国会の議決を経るまでの予算形成の過程が特に重視されている。

## (2) 国の予算制度

こうしたことから、政府会計では、企業会計と異なり、予算制度を無視することができない。むしろ予算制度が政府会計制度を形成しているといえる。そこで、以下では国の予算制度を取り上げて概観することにする。

### 1) 予算の内容

国の予算は、予算総則、歳入歳出予算、継続費、繰越明許費及び国庫債務負担行為から構成されている（財政法第16条）。

#### ① 予算総則

予算総則には、予算の総則的規定のほか、公債発行限度額、公共事業費の範囲、予算の移用等について規定されている（財政法第22条）。

#### ② 歳入歳出予算

歳入歳出予算は、予算の本体であり、一定の区分（予算科目）によって金額が明示される。この予算科目（歳入歳出科目）は、歳入では主管別・部・款・項・目、歳出では所管別・組織別・項・目・目の細分となっている（財政法第23条）。予算科目の分類には、①経費の目的による分類（例：道路整備事業費）、②組織別の分類（例：建設本省の経費）、③支出の対象による分類（例：人件費・物件費、職員俸給・庁費）の3つの考え方があり、これらの組合せにより予算科目が設けられている。なお、国会の議決の対象となるのは歳入歳出とも「項」までであり（議定科目）、「目」は統制の対象ではあるが参考にすぎない（行政科目）。

### ③継続費

継続費は、大規模工事、製造等で完成までに数ヶ年を要するものについて経費の総額及び年割額を定め、予め国会の議決を経て数年度にわたって支出するものである。継続費は予算の単年度主義の例外であり、特に必要な場合に限定され、かつ年限も原則として5年以内となっている（財政法第14条の2）。

### ④繰越明許費

繰越明許費とは、歳出予算の経費のうち、その性質上又は予算成立後の事由に基づき年度内に支出が完了しない見込みのあるものについて、予め国会の議決を経て翌年度へ繰り越して支出することができるものをいう（財政法第14条の3）。なお、公共事業費関係の大半は繰越明許費に指定されている。

### ⑤国庫債務負担行為

国庫債務負担行為とは、法律や歳出予算に基づく場合以外で国が債務を負担することについて国会の議決を求めるものをいう（財政法第15条）。歳出予算は債務負担と支出の両方の権限を有するのに対して、国庫債務負担行為は単に債務を負担する権限を有するにとどまるが、債務負担による支出は原則として5年以内となっている。

## 2) 会計区分と予算の種類

国の会計は、一般会計と特別会計に区分される（財政法第13条）。この区分に従い一般会計予算と特別会計予算がある。

一般会計は、国の主要な歳入歳出を総合的に管理する会計である。これに対して特別会計は、特殊な事業や施設に関する収支を一般会計とは切り離して経理する目的で設けられた会計で、38会計ある。特別会計は、①事業特別会計、②管理特別会計、③保険特別会計、④融資特別会計、⑤整理特別会計の5つに分類される。

国の予算には、一般会計予算と特別会計予算のほか、政府関係機関予算がある。政府関係機関は、特別法により設立された国とは別個の法人格を有する特殊な法人であるが、政府による全額出資により設立・維持されるため、政府関係機関予算は、国に準じて、国会に提出されてその議決を経なければならない。

一般会計予算			
特別会計予算	事業特別会計	11	収益性有…造幣局、印刷局、郵政事業 収益性無…道路整備、治水、港湾整備
	管理特別会計	8	食糧管理、外国為替資金
	保険特別会計	11	社会保険的…厚生保険、国民年金 民間保険的…簡易生命保険及郵便年金
	融資特別会計	3	資金運用部資金、産業投資
	整理特別会計	5	交付税及譲与税配付金、国債整理基金
政府関係機関予算	公庫	9	国民金融公庫、住宅金融公庫等
	銀行	2	日本輸出入銀行、日本開発銀行

### (3) 建設省関係予算の概要

#### 1) 建設省所管の主な予算

##### ○一般会計

建設省各組織の職員給与、旅費、庁舎管理費等の経常経費、地方公共団体等が行う住宅整備・都市計画事業等への補助、海岸・国営公園・災害復旧事業の直轄事業費等)

##### ○特別会計

##### — 道路整備特別会計

道路事業、街路事業等の直轄事業費及び補助、道路4公団、地方道路公社等への出資・貸付け等、道路等事業関係の職員給与、旅費等の経常経費等

##### — 治水特別会計

河川事業、砂防事業、ダム事業等の直轄事業及び補助事業、水資源開発公団への交付金、河川事業等に必要の職員給与、旅費等の経常経費等

##### — 都市開発資金融通特別会計

都市施設等の用地買取りのための資金の貸付けの資金等

#### 2) 各会計別予算費目及びその内容 (別紙参照)

経常支出と資本支出の振り分けという観点から、ここでは道路及び河川の特別会計予算の内容について解説する。

(別紙) 各会計別予算費目及びその内容 (平成9年度)  
 1) 道路整備特別会計 (抄、補助金・貸付金等は除く)

項	事	目	内	容
道路事業費	道路事業に必要な経費	一般国道直轄改修費 直轄道路維持修繕費	直轄国道の新設、改築 (バイパス建設、現道拡幅など)、共同溝の整備等 直轄国道の道路施設の維持管理 (清掃、除草、操作点検、軽易な補修) 及び修繕 (舗装、橋梁、法面等の修繕)	
		雪寒地域道路事業費	除雪作業、雪崩・地吹雪対策のための施設及び消雪施設の整備、チェーン着脱場の整備 気象情報収集装置の整備、流雪溝の整備、堆雪幅の設置等	
		道路事業調査費	道路事業に関する調査	
		交通安全施設等整備事業費	交通安全の確保のための歩道、横断歩道橋、中央帯、交差点改良、道路標識、道路照明、区画線、自動車駐車場等の設置等	
		電線共同溝整備事業費	電線類をまとめて収容する電線共同溝の整備	
街路事業費	街路事業に必要な経費	街路交通調査費	都市交通マスタープランの策定、パーソントリップ調査等に関する調査	
建設機械整備費	建設機械整備に必要な経費	建設機械整備費	パトロールカー等維持管理用機械及び災害対策車等災害対策用機械の購入及び修理	
		雪寒地域建設機械整備費	除雪車等の機械の購入及び修理	
		建設機械開発調査費	上記建設機械の開発及びその調査	
道路工事	道路事業工事諸費に必要な経費	職員基本給ほか	職員給与、諸謝金、工事雑費等	
工事	道路整備特別会計の事務取扱等に必要な経費	職員旅費ほか	職員旅費、庁費 (事務経費) 等	

2) 治水特別会計（抄、補助金・交付金等は除く）

① 治水勘定

項	事	項目	目	内	容
河川事業費	河川事業に必要な経費	直轄河川改修費 直轄床上浸水対策特別緊急事業費 直轄河川激甚災害対策特別緊急事業費 直轄河川維持修繕費 直轄河川環境整備事業費 直轄河川工作物関連緊急対策事業費 直轄流水保全水路整備事業費 直轄消流雪水導入事業費 河川事業調査費 直轄堰堤維持費 河川総合開発事業調査費 直轄河川総合開発事業費 直轄流況調整河川事業費 直轄ダム周辺環境整備事業費 直轄ダム施設改良事業費	直轄河川改修費 直轄床上浸水対策特別緊急事業費 直轄河川激甚災害対策特別緊急事業費 直轄河川維持修繕費 直轄河川環境整備事業費 直轄河川工作物関連緊急対策事業費 直轄流水保全水路整備事業費 直轄消流雪水導入事業費 河川事業調査費 直轄堰堤維持費 河川総合開発事業調査費 直轄河川総合開発事業費 直轄流況調整河川事業費 直轄ダム周辺環境整備事業費 直轄ダム施設改良事業費	堤防の構築、護岸、河道の改修、堰・水門等の改築等 堤防の構築、河道の改修、排水機場の整備、水門の設置等（事業内容は、直轄河川改修費のメニューの一の範囲内であるが、床上浸水被害が頻発している地域に対する投資を明確化するために別費目で実施しているもの） 洪水、高潮等により激甚な災害が発生した河川の再度災害防止のための緊急改良（概ね5年程度を目的） 堤防、護岸等の修繕又は改築、堰、水門、排水機場等の修繕、これらの河川管理施設の維持管理（除草、樋管等の設置操作のための人件費、電気代等）、河床に堆積した土砂の除去、大量浮遊物の除去等 汚濁の著しい河川のしゅんせつ及び浄化用水の導入、環境護岸・せせらぎ水路・散策路等の河道整備及び河川利用推進のための水門、護岸、けい留施設等の設置 構造が適当でないために一連区間に比較して治水機能が低下している堰、水門、樋管、橋梁等の河川工作物の附属施設の応急的改良並びに新増設 汚濁支川等からの流入水と清浄な河川水を分離するための河道内の新たな低水路（流水保全水路）の設置 市街地を流れる中小河川等に消流雪水を供給する導水路等の整備 河川事業に関する調査 直轄管理ダムについて、堤体、放流設備その他観測、警報設備の維持、修繕、改良、貯水池周辺の地山安定のための工事、貯水池の堆砂等防止のための貯砂ダムの設置、管理用発電設備設置工事 河川総合開発事業に係る調査 治水効果増進のためのダム・堰等の新築又は改築 2以上の河川を連絡し、河川を浄化するとともに、水道用水、工業用水の供給の確保のための導水路、ポンプ場等の新築又は改築 河岸の護岸、植栽等による緑化、防護柵、案内板の設置、ダム湖の環境保全、ダム下流の水環境改善対策 洪水吐、ゲート、本体付近の大規模な地山安定工事等の大規模かつ緊急性の高い施設改良	
河川総合開発事業費	河川総合開発事業に必要な経費				

項	事	目	内	容
砂防事業費	砂防事業に必要な経費	直轄砂防事業費	土砂災害対策のための砂防ダム、床固工群等の整備	
建設機械整備費	建設機械整備に必要な経費	直轄地すべり対策事業費	地すべり防止のための排水施設、杭工等の整備	
治工事費	治水事業に必要経費	砂防事業調査費	砂防事業に関する調査	
治工事費	治水事業に必要経費	建設機械整備費	パトローカー等維持管理用機械及び排水ポンプ車等災害対策用機械等の購入及び修理	
治工事費	治水事業に必要経費	建設機械開発調査費	上記建設機械の開発及びその調査	
治工事費	治水事業に必要経費	職員基本給ほか	職員給与、諸謝金、工事雑費等	
治工事費	治水事業に必要経費	職員旅費ほか	職員旅費、庁費（事務経費）等	

②特定多目的ダム建設工事勘定

項	事	目	内	容
多目的ダム建設事業費	多目的ダム建設事業に必要な経費	紀の川大滝ダム建設費（以下各ダム等毎の建設費及び実施計画調査費を記載）	治水及び発電、かんがい、水道用水、工業用水等各種用水の確保のためのダム、堰、湖沼水位調節施設等の新築	
工事諸費等へ治水勘定へ繰入れ	工事諸費等の治水勘定への繰入れに必要な経費	治水勘定へ繰入れ	職員給与、庁費等の治水勘定への繰入れ	

※特定多目的ダム＝建設大臣が自ら新築するダムのうち、特定多目的ダム法に基づき治水、発電、水道用水、工業用水等の目的で建設されるもの  
なお、特定の多目的ダムの完成後の管理に要する経費は治水勘定の直轄堰堤維持費に計上している。

### 3. 企業会計制度

#### (1) 企業会計の意義

企業会計とは、企業の事業活動における資本の循環運動を一定のルールのもとで計数的に測定し、記録、計算して、経営者をはじめ利害関係者に、判断と意思決定に必要な経営成績や財政状態などの計数的資料を提供する手続きである。

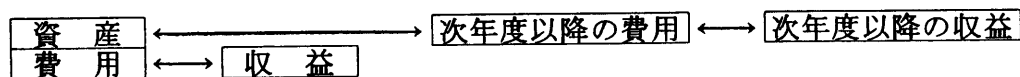
企業は、利益獲得を目的として継続的に事業活動を行っている。企業の経営活動は、まず資本の調達から始まる。調達された資本は設備、原材料、労働力その他に形態を変化させながら、これらの結合により生産活動が行われる。その結果、新たな生産物が製造、販売され、収益を得て、再び資本が企業内に入ってくる。当初投下された資本より回収された資本が大きいと、その差額が利益となる。このように、企業の資本は利益を求めて循環運動を繰り返しているが、この運動を事業年度という期間で区切ってみた場合、資本には、当該事業年度の収益を獲得するために消費された部分と、当該事業年度末には消費されずに現金、預金・設備、原材料、製品、売掛金等の形態で存在している部分とがある。前者を「費用」、後者を「資産」という。

また、資本の調達源泉についてみると、株式会社では株主の出資や外部借入が行われており、これらは「払込資本」や「負債」という。このほか利益の蓄積による「留保利益」があり、払込資本と留保利益を「自己資本」、負債を「他人資本」という。

このように、企業資本には、具体的な存在形態と調達源泉という2つの側面があり、「資産」と「負債・資本」は、以下のように、同一物の2つの側面を表す関係にある

$$\boxed{\text{資 産}} = \boxed{\text{負債 (他人資本)}} + \boxed{\text{資本 (自己資本)}}$$

また、当該事業年度における企業資本と収益費用との関係についてみると、企業資本は、収益を獲得するために消費された部分（費用）と未消費部分からなり、未消費部分（資産）は、以下のように、次年度以降の収益獲得のために消費されていく。



そして、1事業年度の損益は、以下のように、収益と費用の差としても、期末資本と期首資本の差としても計算できる。



$$\boxed{\text{収 益}} - \boxed{\text{費 用}} = \boxed{\text{損 益}} \quad (\text{損益法})$$

$$\boxed{\text{期末資本}} - \boxed{\text{期首資本}} = \boxed{\text{損 益}} \quad (\text{財産法})$$

## (2) 会計の役割

一般的に会計には次のような役割があげられる。

### 1) 測定的役割

事業活動における資本循環運動を計数的に測定し、経営成績（当期の利益または損失）や財政状態を明らかにする役割をいう。

### 2) 報告的役割

経営成績や財政状態などの会計情報を、各利害関係者に正確明瞭に報告する役割をいう。

### 3) 保全的役割

企業が債権者としての権利や債務者としての義務を確実に履行できるよう、不正や誤びゅうなどによる財産や資本の減損を防止し、保全を図るという役割をいう。

### 4) 管理的役割

経営者に対し、経営計画を樹立し、また経営活動を管理統制するために必要な各種の計数的資料を提供する役割をいう。

## (3) 企業会計原則

### 1) 企業会計原則の性格

会計は、単に企業自身のためのものでなく、企業を取り巻く利害関係者に経営成績や財政状態を報告する役割を担っている。そこで、報告の内容が信頼でき、また利害関係者が適切に判断できるものにするための基準として、企業会計の実務の中に慣習として発達してきたものの中から、一般に公正妥当と認められるものを整理し体系化したものが「企業会計原則」である。

企業会計原則は、商法や税法のような法律でないため、法令としての強制力はないが、昭和24年に公表されて以来、会計処理の基準として、また公認会計士監査のよりどころとして、さらには商法、証券取引法、税法等の法令の制定時や改正時の指針として重要な役割を果たしている。

## 2) 企業会計原則の構成

企業会計原則は、一般原則、損益計算書原則、貸借対照表原則の3つから構成されている。このうち一般原則は、企業会計全般に関するもので、損益計算書原則、貸借対照表原則のいずれにも共通する原則である。

企業会計原則			
一般原則	真実性の原則 正規の簿記の原則 重要性の原則 剰余金区分の原則 明瞭性の原則 継続性の原則 保守主義の原則 単一性の原則	損益計算書原則	発生主義の原則 実現主義の原則 費用収益対応の原則 総額主義の原則
		貸借対照表原則	完全性の原則 明瞭性の原則 評価の原則

## 3) 一般原則

### ① 真実性の原則

真実性の原則とは、企業会計は企業の財政状態及び経営成績に関して真実な報告を提供するものでなければならないとする原則をいう（一般原則1）。

### ② 正規の簿記の原則

正規の簿記の原則とは、企業会計はすべての取引につき正規の簿記の原則に従って正確な会計帳簿を作成しなければならないとする原則をいう（一般原則2）。

### ③ 重要性の原則

重要性の原則とは、重要性の乏しいものについては本来の厳密な会計処理によらないで他の簡便な方法によっても正規の簿記の原則に従った処理として認めるとする原則をいう（企業会計原則「注解」・注1）。

### ④ 剰余金区分の原則（資本取引と損益取引との区分の原則）

剰余金区分の原則とは、資本取引と損益取引とを明瞭に区分し、特に資本剰余金と利益剰余金とを混同してはならないとする原則をいう（一般原則3）。

### ⑤ 明瞭性の原則

明瞭性の原則とは、企業会計は財務諸表によって利害関係者に対し必要な会計事実を明瞭に表示し、企業の状況に関する判断を誤らせないようにしなければならないとする原則をいう（一般原則4）。

### ⑥ 継続性の原則

継続性の原則とは、企業会計はその処理の原則及び手続きを每期継続して適用し、

みだりにこれを変更してはならないとする原則をいう（一般原則5）。

#### ⑦保守主義の原則（安全性の原則）

保守主義の原則（安全性の原則）とは、企業の財政に不利な影響を及ぼす可能性がある場合には、これに備えて適当に健全な会計処理をしなければならないとする原則をいう（一般原則6）。

#### ⑧単一性の原則

単一性の原則とは、株主総会提出のため、信用目的のため、租税目的のため等、種々の目的のために異なる形式の財務諸表を作成する必要がある場合、それらの内容は、信頼し得る会計記録に基づいて作成されたものであって、政策の考慮のために事実の真実な表示を歪めてはならないとする原則をいう（一般原則7）。

### 4) 損益計算書原則

#### ①発生主義の原則

発生主義の原則とは、すべての費用及び収益はその支出及び収入に基づいて計上し、その発生した期間に正しく割り当てられるように処理しなければならない、ただし、未実現収益は原則として当期の損益計算に計上してはならないとする原則をいう（損益計算書原則1のA）。

#### ②実現主義の原則

実現主義の原則とは、売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限りとする原則をいう（損益計算書原則3のB）。

#### ③費用収益対応の原則

費用収益対応の原則とは、費用及び収益は、その発生源泉に従って明瞭に分類し、各収益項目とそれに関連する費用項目とを損益計算書に対応表示しなければならないとする原則をいう（損益計算書原則1のC）。

#### ④総額主義の原則

総額主義の原則とは、費用及び収益は総額によって記載することを原則とし、費用の項目と収益の項目とを直接に相殺することによってその全部又は一部を損益計算書から除去してはならないとする原則をいう（損益計算書原則1のB）。

### 5) 貸借対照表原則

#### ①完全性の原則

完全性の原則とは、貸借対照表は企業の財政状態を明らかにするため貸借対照表日

におけるすべての資産、負債及び資本を記載し利害関係者にこれを正しく表示するものでなければならないとする原則をいう（貸借対照表原則1）。

## ②明瞭性の原則

明瞭性の原則とは、(イ)総額主義の原則「資産、負債及び資本は総額によって記載することを原則とし、資産の項目と負債又は資本の項目とを相殺することによってその全部又は一部を貸借対照表から除去してはならない。」（貸借対照表原則1のB）、(ロ)注記の原則「受取手形の割引高又は裏書譲渡高、保証債務等の偶発債務、債務の担保に供している資産、発行済み株式1株当たり当期純利益および同1株当たり純資産額等企业の財務内容を判断するために重要な事項は貸借対照表に注記しなければならない。」（貸借対照表原則1のC）、(ハ)区分の原則「貸借対照表は資産の部・負債の部及び資本の部の3区分に分ち、さらに資産の部を流動資産、固定資産及び繰延資産に、負債の部を流動負債及び固定負債に区分しなければならない。」（貸借対照表原則2）、(ニ)配列の原則「資産及び負債の項目の配列は原則として流動性配列法によるものとする。」（貸借対照表原則3）、(ホ)科目分類の原則「資産、負債及び資本の各科目は、一定の基準にしたがって明瞭に分類しなければならない。」（貸借対照表原則4）とする原則をいう。

## ③評価の原則

評価の原則とは、「貸借対照表に記載する資産の価額は原則として当該資産の取得原価を基礎として計上しなければならない。資産の取得原価は資産の種類に応じた費用配分の原則によって各事業年度に配分しなければならない。有形固定資産は当該資産の耐用期間にわたり定額法、定率法等の一定の減価償却の方法によってその取得原価を各事業年度に配分し、無形固定資産は当該資産の有効期間にわたり一定の減価償却の方法によってその取得原価を各事業年度に配分しなければならない。繰延資産についてもこれに準じて各事業年度に均等額以上を配分しなければならない」とする原則をいう（貸借対照表原則5）。

## 4. 政府会計と企業会計

企業会計は、経済的な取引及び事象の記録・測定・報告という一連のプロセスに重点を置くのに対して、政府会計は、予算の編成・執行・決算に関わる管理事務手続の規定

に重点を置いている。これは、政府会計では、企業会計とは異なり、利益追求を目標としないため、損益によって財産管理の適否を判断することができず、財産管理の適否は個別の事務手続の遵守によって判断せざるを得ないことによる。したがって、同じ会計制度ではあるが、その範囲や内容は大きく異なっている。政府会計と企業会計の主な相違点をあげると以下のようなになる。

### (1) 目的

政府会計の主な目的としては、政府の納税者に対する説明責任（アカウンタビリティ）を履行すること、財産の適正な管理・保全や資産の効率的運用に役立つ情報を提供すること等があげられる。

これに対して、企業会計の主な目的としては、企業の利害関係者に対する説明責任（アカウンタビリティ）を履行すること、配当可能利益の算出など利害関係者間の利害調整に役立つ情報を提供すること、業績の評価など投資家の投資意思決定の情報を提供し社会全体の資源（資金）配分の最適化を図ること等があげられる。

両者を比較した場合、政府会計は内部管理目的、企業会計は外部報告目的が中心であるといえる。

### (2) 利害関係者

政府会計では、納税者である国民あるいは市民が財務報告に関する主たる情報利用者となる。憲法第83条では、財政を国民の代表機関である国会の統制下におく旨を規定している（財政における国会中心主義）。

これに対して、企業会計では、出資者である株主、株式購入者である投資家、信用供与者である債権者等がまず直接的な利害関係者として挙げられ、その他顧客や取引先等も情報利用者となる。商法では、特に株主と債権者が利害関係者として意識されており（株主及び債権者保護）、証券取引法では、特に投資家が利害関係者として意識されている（投資家保護）。

### (3) 会計システム

会計システムの特徴をみると、記帳形式と認識基準に関して、政府会計では、単式簿記を採用し現金主義に基づいて収支計算が行われるのに対して、企業会計では、複式簿

記を採用し発生主義に基づいて収支計算が行われる。測定基準に関しては、いずれも原価主義を採用している。

### 1) 記帳形式

記帳形式には、単式簿記と複式簿記がある。

#### ①単式簿記

単式簿記とは、財産計算の一部を一面的に計算する帳簿機構のことをいう。単式簿記では、例えば現金の出納、商品の売買、債権・債務などの各帳簿に独立的に記入し、帳簿間に関連性をもたせない。このため、記帳の正否を自動的に検証できないという短所がある。

#### ②複式簿記

複式簿記とは、貸借複式記入というルールに従い、すべての取引を二面的に記帳する簿記法をいう。複式簿記では、取引はすべて貸借複式に仕訳され、貸借ごとに元帳へ転記され、各勘定ごとに加算的減算という簿記特有の計算方法で分類・集計される。期末修正が加えられ、損益勘定残高が集計されて損益計算書が作成され、そして実在勘定残高が集計されて貸借対照表が作成される。そこでの純損益は必ず一致する関係にある。また、複式簿記ではすべての取引が貸借複式記入されているため、その計算過程において記帳の正否を自動的に検証できる（自動検証機能）。

### 2) 認識基準

認識基準は、大きく分けて現金主義と発生主義がある。

#### ①現金主義

現金主義とは、原則として現金収支の事実に基づいて費用及び収益を認識する考え方をいう。この考え方による会計方式では、現金収入を収益とし、現金支出を費用とする。客観的かつ確実に認識できるが、信用取引による現金の借入や貸付の場合でも収益や費用が発生してしまうため、信用取引が盛んな今日では妥当でない。

#### ②発生主義

発生主義とは、現金収支の事実に関係なく、発生の事実に基づいて費用及び収益を認識する考え方をいう。この考え方による会計方式では、経済価値の増加獲得、減耗喪失の時をもって収益、費用を認識する。主観の入り込む余地はあるが、費用及び収益の期間的配分を合理的に行うことにより、適正な期間損益計算が可能となる。

### 3) 測定基準

資産の測定基準には、会計理論上、①原価主義、②時価主義、③低価主義がある。

#### ①原価主義

原価主義とは、取得原価（支出額）によって評価する考え方をいう。実際の購入価額または製造原価を基準とするが、固定資産の場合は、原価から減損額（減価償却額）を控除した価額を貸借対照表価額とする。現行制度では原則的な測定基準となっている。原価主義は、支出額をもとにするため計算が確実かつ客観的であり、また、未実現利益が計上されないため投下資本の回収計算が可能である（資本の食いつぶしが無い）。しかし、原価は過去の価額であり貨幣価値の変動が激しいと資産の現在価値を表さなくなるため、資産をもって負債の返済に充てるにしても負債の支払能力が正しく示されないおそれがある。

#### ②時価主義

時価主義とは、時価（市場価額）によって評価する考え方をいう。貸借対照表日における時価を貸借対照表価額とする。この場合の時価の概念には、(イ)売却時価（現在販売したときに得られるであろう価額）、(ロ)再調達価額（再度調達するとしたときにかかるであろう価額）、(ハ)償却後再調達価額（再調達価額に減価償却額を考慮した価額）、(ニ)割引現在価値（資産から得られる将来にわたる便益の現在価値の合計額、資本コストを用い将来価値を現在価値に割り引いた額）等がある。時価主義は、財産の現在価値を正確に表し、実質的な財産維持が可能であるが、計算が不確実であるため、現行制度では採用されていない。ただし、国際的には、近年、政府会計、企業会計のいずれにおいても時価主義を導入する動きがある。もっとも、その目的や対象は各々異なり、資産の管理を主な目的とする政府会計では、特に固定資産について時価主義会計導入の議論がある一方、期間損益の把握を主な目的とする企業会計では、特に売却を前提とする金融商品について議論がみられる。

#### ③低価主義

低価主義とは、原価と時価のいずれか低い価額によって評価する考え方をいう。すなわち、時価が原価より騰貴した場合には、原価で評価して未実現利益の計上を回避し、反対に時価が原価より下落した場合には、時価で評価して評価損を計上し、当期収益から回収する。次期に繰り越すべき原価を回収可能な限度にするためのものであり、保守主義の原則の見地から現行制度でも認められている。現行制度では棚卸資産と有価証券に適用される。

#### (4) 決算システム

##### 1) 決算書類とその報告対象

国の場合、決算書類の報告対象は大蔵省と会計検査院の2か所がある。大蔵大臣へは歳入歳出決算報告書が提出される。会計検査院へは歳入決算明細書・歳出決算報告書・継続費決算報告書・国の債務に関する計算書が提出される。地方自治体の場合は、歳入歳出決算書・歳入歳出決算事項別明細書・実質収支に関する調書・財産に関する調書が地方自治体の長に提出される。

これに対し企業の場合は、まず商法上、単体に関する貸借対照表・損益計算書・営業報告書・利益（損失）処分案計算書・附属明細書を株主総会において提出することとなっている。また証券取引法上、連結に関しては損益計算書・貸借対照表・連結剰余金計算書・附属明細書を大蔵省に報告すること、単体に関しては損益計算書・貸借対照表・利益（損失）処分計算書・附属明細書を報告し、公告縦覧に供することとされている。

##### 2) 情報公開

国の場合は、憲法あるいは財政法上、財政状況の公表の義務があり（憲法第91条、財政法第46条）、実際には官報や新聞等を通じて公表される。地方自治体の場合は、地方自治法上、予算及び決算の要領、歳入歳出予算の執行状況、財政状況の公表が義務付けられている（地方自治法第219条、第233条第5項、第243条第3項）。特に財政状況の公表は、毎年2回公開されている。

企業の場合は、まず商法上、決算公告という形で公衆に、また営業報告書という形で株主に情報が提供される。また証券取引法上、有価証券報告書という形で公衆に情報が提供される。その他、自発的ディスクロージャーという形で、アナリスト等特定の主体に情報が提供されることもある。

##### 3) 検査・監査

企業会計では、公認会計士または監査法人による外部監査が要求されている。

これに対して政府会計では、国の場合、会計検査院によって国の収入支出の決算についての検査を受けなければならない。ただし、決算書類の中で会計検査院の検査の対象は、歳入歳出予算であり、その他は検査の資料として要求されているにすぎない。地方自治体の場合は、監査委員による監査に加え、平成7年地方自治法改正により、中核市以上の地方自治体には公認会計士等による外部監査が義務付けられるようになった。



		政府会計	企業会計		
対 象		国や地方自治体の会計	私企業の会計		
目 的		公的なアカウンタビリティの履行	財産の保全、利害調整		
利害関係者		国民や市民	株主・投資家・債権者等		
会 計	記帳形式	単式簿記	複式簿記		
	認識基準	現金主義	発生主義		
	測定基準	原価主義	原価主義		
財 務 報 告	決算書類	国	<ul style="list-style-type: none"> <li>・歳入歳出決算報告書</li> <li>・歳入決算明細書</li> <li>・歳出決算報告書</li> <li>・継続費決算報告書</li> <li>・国の債務に関する計算書</li> </ul>	商法	<ul style="list-style-type: none"> <li>・損益計算書</li> <li>・貸借対照表</li> <li>・営業報告書</li> <li>・利益処分案又は損失処理案</li> <li>・附属明細書</li> </ul>
		自治体	<ul style="list-style-type: none"> <li>・歳入歳出決算報告書</li> <li>・歳入歳出決算事項別明細書</li> <li>・実質収支に関する調書</li> <li>・財産に関する調書</li> </ul>	証取法	<ul style="list-style-type: none"> <li>・損益計算書</li> <li>・貸借対照表</li> <li>・利益処分計算書又は損失金処理計算書</li> <li>・附属明細表</li> </ul>
	情報公開	国	<ul style="list-style-type: none"> <li>・毎年1回財政状況を公表</li> <li>・毎四半期ごとに予算使用の状況、国庫の状況等を公表</li> </ul>	商法	<ul style="list-style-type: none"> <li>・官報、事業報告等において公表</li> </ul>
		自治体	<ul style="list-style-type: none"> <li>・毎年1回地方自治体の予算及び決算の要領を公表</li> <li>・毎年2回以上財政状況を公表</li> </ul>	証取法	<ul style="list-style-type: none"> <li>・有価証券報告書や決算単信において公表</li> </ul>
検査・監査		会計検査院、監査委員、外部監査人	公認会計士		

## 5. 政府会計の問題点・課題

企業会計と比較してみると、政府会計には、以下のような計算構造上の問題点をあげることができる。

### (1) 記帳形式

第1点は、複式簿記によらず単式簿記による記帳を採用していることである。企業会計では複式簿記を採用しているが、そのメリットは記録の網羅性や完全性が確保され、財務情報の正確性に関する自己検証機能が働くことにある。さらに会計帳簿から誘導的にフローとストックを有機的に結び付ける財務諸表（貸借対照表と損益計算書）を作成

することが可能であり、財産の管理保全と収支を会計的にリンクさせる機能を有している。これに対して、単式簿記にこのような複合的機能はない。

## (2) 測定の焦点

第2点は、現金主義会計を採用していることである。測定の焦点に関しては、①経済資源フローを測定の対象とする完全発生主義、②総財務資源フローを測定の対象とする発生主義、③流動財務資源を測定の対象とする修正発生主義、④現金及び現金同等物を測定の対象とする現金主義がある。現金主義会計は、各会計年度の歳入歳出を現金の収支の事実に基づいて会計処理するため、経常的収支と資本的収支の区別がなされていない。そのため、歳入歳出決算報告書は、損益計算書とも経常収支計算書とも異なり、歳入歳出について適正な期間的対応を行えないものになっている。

## (3) スtock情報

第3点は、ストックに関する財務情報が存在しないことである。インフラ資産に関しても、道路台帳や河川現況台帳では物量表示されているにすぎず、物理的な管理と財務的な会計システムとの間につながりはない。

## (4) 区分経理

第4点は、新規・更新・修繕・維持補修という内容別の区分経理がなされていないことである。インフラ資産に関しても、新築や改築に係る費用と維持管理に係る費用を区分しなければ、財政緊縮の際には、最低限確保すべきはずの維持管理費まで一律に削減されてしまい、インフラ資産を適正水準で維持管理することが不可能となるおそれがある。