

第2章 各国における財務諸表・会計基準等の特徴

前章までで取り上げてきた国は、財務諸表の様式や予算への発生主義の適用の有無など異なる点はあるが、いずれも現金主義会計の限界を認識し、より一層のアカウンタビリティの達成、政策・施策に対する業績評価の充実等を目的として発生主義会計を導入している。

1 発生主義会計の導入目的

発生主義会計の導入目的は国によって異なるが、正確なコストを把握することで事業の評価を充実させること、資産と負債や費用と資産形成支出を管理することで財政運営に活用すること、行政サービスのフルコストや財政状態を分かりやすく国民に示すこと、などとなっている。主目的としてアカウンタビリティを重視する国（アメリカ等）と、事業評価等のマネジメントに活用することを重視する国（イギリス等）に分類できる。

2 財務諸表の様式

(1) 貸借対照表

資産と負債の表示方法については国によって違いがあるが、資産、負債とその差額を表示するという形は、ほとんどの国で一致している。

資産と負債の差額については、行政コスト計算書の収支差額に当たる金額と対応しており、企業会計の貸借対照表と損益計算書との対応関係に類似している。個々の勘定科目等は異なっている場合もあるが財務諸表の体系としては企業会計と同じ構造になっている。

(2) 行政コスト計算書

名称及び構造は国によって異なっているが、発生主義ベースで減価償却費や引当金繰入額を計上することは共通している。決算だけでなく予算についても発生主義を採用している国においては、予算と決算の対比が財務

諸表の中で示されている場合もある。

税収の表示方法としては、中央政府においては、税収についても他の収入と同様に行政コスト計算書に当たる財務諸表に計上し表示する国（カナダ等）と、業務にかかった費用と使用料等の特定の収入を対比させ、税収等については別の財務諸表で表示する国（アメリカ等）とに分かれる。一方で、地方政府においては、税収についても他の収入と同様に行政コスト計算書に当たる財務諸表において表示している国が多くなっている。

(3) キャッシュ・フロー計算書

キャッシュ・フロー計算書を作成している国では概ね、我が国の企業会計と同様に、一般的な行政サービス提供活動に係る収支、固定資産の増減に係る収支、公債及び借入金の増減に係る収支に分類して計上している。

3 予算制度

イギリスは中央政府・地方政府ともに予算についても発生主義となっている。カナダ及びフランスの地方政府については、一部発生主義を導入しているが、その他の国については現金主義となっている。現状では、予算にも発生主義を導入し決算と対応させている国は必ずしも多くはない。

4 会計基準と設定主体

会計基準の設定は、政府が直接策定する場合（イギリス中央政府等）と、一定の独立性を保った機関が策定する場合（アメリカ地方政府のGASB等）がある。

中央政府と地方政府の会計基準の設定主体については、カナダは1つの機関であるが、他の国はそれぞれ異なる機関が設定している。

公的部門の会計基準の設定主体については、基本的に民間企業会計基準を設定する機

関とも異なっていることが多い。しかし、イギリスの中央政府及び地方政府では民間のIFRSを導入し、また、その他の国においても民間部門の企業会計原則等との整合性を図っている国もあり、一般的に公的部門の会計基準も民間企業会計の影響を受けていると言える。

各国の会計制度の概要は図表1のとおりである。

図表1 各国の会計制度の概要

		発生主義会計の導入目的	作成する財務諸表	予算制度
イギリス	中央政府	<ul style="list-style-type: none"> 事業別により正確なコストの把握 業績と成果の対応関係を明確にし、行政サービスの適切な評価を可能にする 消費と投資を明確に区分することにより、バランスのとれた財政のフレームワークを構築 	<ul style="list-style-type: none"> 資源使用結果報告書 業務費用計算書 貸借対照表 キャッシュ・フロー計算書 省庁戦略目的別業務費用計算書 	発生主義
	地方政府	<ul style="list-style-type: none"> サービス提供のための原価を算定することによる発生主義会計に基づく正確な費用対効果の測定 	<ul style="list-style-type: none"> 損益計算書 一般会計残高増減計算書 認識された利得・損失計算書 貸借対照表 キャッシュ・フロー計算書 	発生主義
アメリカ	中央政府	<ul style="list-style-type: none"> 国民・議会等への説明責任の充実化 	<ul style="list-style-type: none"> 純費用計算書 運営報告書兼純資産変動計算書 貸借対照表 純業務費用と予算黒字（赤字）との調整表 資金収支変動表 	現金主義
	地方政府	<ul style="list-style-type: none"> 説明責任の遂行、運営結果の評価、債務の弁済能力の評価の達成 	（ニューヨーク市） <ul style="list-style-type: none"> 純資産計算書 活動計算書 貸借対照表 貸借対照表及び純資産計算書調整表 収入、支出及び基金残高増減計算書 収入、支出及び基金残高増減計算書調整表 	現金主義
フランス	中央政府	<ul style="list-style-type: none"> 会計担当者による財務情報の最大限の利用 財務情報の活用の上と説明責任の明確化 	<ul style="list-style-type: none"> 貸借対照表 純費用計算書 純主権的収入計算書 当期剰余金・欠損金計算書 キャッシュ・フロー計算書 	現金主義
	地方政府	<ul style="list-style-type: none"> 減価償却と引当金を義務化することによる経常収支の均衡達成の条件を厳格化するため 	<ul style="list-style-type: none"> 経常予算（経常部門） 経常予算（投資部門） 附属資料 	経常部門…発生主義 投資部門…現金主義
カナダ	中央政府	<ul style="list-style-type: none"> 政府の資産と負債のより包括的な状況を提供し、透明性とアカウントビリティの向上 毎年の財政収支が経済と政府の意思決定により一層反映される 	<ul style="list-style-type: none"> 運営・欠損金報告書 財政状態計算書 純債務増減計算書 キャッシュ・フロー計算書 	「予算」…発生主義 「歳出見積」…現金主義（一部発生主義）
韓国	地方政府	<ul style="list-style-type: none"> 透明な情報公開、効率的な行政運営の施策の1つとして、住民向けに財政状態及び運営結果を明らかにする 	<ul style="list-style-type: none"> 財政状態報告書 財政運営報告書 キャッシュ・フロー報告書 純資産変動報告書 	現金主義