

# 納税者の貸借対照表における 資産評価について

—発生主義と標準原価計算の視点から管理引当金を計上する—

吉 田 寛

## 目次

公共財の供給者として政府	20
公会計の果たすべき役割	20
前提とされる組織の継続と代表者の交代	23
成果の認識基準としての交換と利用	27
公共財の利用価値	29
代表者の選択肢	29
管理引当金計上の妥当性	32
管理引当金の仕訳と財務諸表上の表示	35
第一会計年度の事例	36
第二会計年度の事例	40
維持管理引当金の成果との対応	41
管理費の実際発生額が見積りと差異がない場合	41
管理費の実際発生額が小さかった場合	43
管理引当金を計上することにより把握される見積りと実績の差異	46
結論 求められる管理引当金の計上	47

## 公共財の供給者として政府

### 公会計の果たすべき役割

2003年3月末の国債の残高は504兆円である。借入金は107兆円、政府短期証券は57兆円になる。合計すれば668兆円<sup>(1)</sup>。日本の人口を1億2000万人<sup>(2)</sup>とするならば一人当たり556万円となる。財政法第4条は、「国の歳出は、公債または借入金以外の歳入を以て、その財源としなければならない。」としている<sup>(3)</sup>。

財政の民主化を実現する為に定められた財政法の趣旨に反した財政運営を続ける正当性は、ケインズの提唱した有効需要の原理<sup>(4)</sup>に多くは求められている。政府支出を調整することによって、望ましいとされる完全雇用を達成できるという理論である。

主権者と政府が同一の人格を持つのであれば、その意思決定は一致する。ただ一人の専制君主に統治される専政制であれば君主の意向を実行することが、政府の役割となる。よく機能する政府であれば、専制君主の欲するモノを提供することが政府の役割となる。主権者である君主の需要と政府の需要の乖離は小さい。政府支出を、その意思決定により一意的に需要が決定される経済主体の支出とすることに大きな問題はない。

専政制から民主制への過程は、主権者と政府を分離した。臣民からの収奪を基盤とする専政制から住民の承諾を基盤とする民主制に統治形態が変化すると、主権者の意思決定は多くの住民による多数決により決せられる。政府の役割が、主権者の役に立つことであるという点には変りはない。変化したのは主権者の意思表示が、

---

(1) 国債及び借入金の現在高は、財務省の下記ホームページによった。

<http://www.mof.go.jp/gbb/1503.htm> (2004年3月6日現在)

(2) 人口は、総務省統計局の平成6年2月の概算数値によった。

<http://www.stat.go.jp/data/jinsui/index.htm> (2004年3月6日現在)

(3) 地方財政法も第5条で財政法と同様の規定をしている。

(4) 塩谷九十九訳、ケインズ『雇用・利子および貨幣の一般理論』東洋経済新報社、1941, p.31-39。

ただ一人の専制君主により示されるのではなく、多くの住民によって示されるようになった点にある。

専制君主であれば、住民から徴収した税により生活を維持することができる。しかし住民は、専政制においても民主制においても自らの生活の糧を自らの勤労により調達しなければならない。代表制民主主義による統治をおこなう場合、住民は自らの意思決定を反映することが期待される代表者にその意思決定を委ねる。住民それぞれがそれぞれの職業をもち異なった趣向により様々な地域で生活を営んでいる。住民の意思が収斂し代表者の選出により表明されるまでには時間と困難がともなう。

さらに代表制民主主義により運営される政府では、住民の意思を代表すると見なされる議会の代表者の多数決を実行する。このためただ一人の専制君主の意思決定を実行する専政制よりも、主権者の意思から乖離することなく事業をおこなうことはさらに困難となる。統治形態が民主化したことにより主権者と行政責任者が分離した。代表者の意思決定が住民の意思を反映していなければ、政府支出を一つの経済主体の需要として扱う合理性はない。

ケインズが有効需要を構成する一要素として扱った政府支出は、主権が人民にある政府では一意的に決定されるものではないことが明らかになった。政府支出は、需要者を主権者として供給者を政府としてその支出の妥当性が熟考された結果として決定される。政府支出もまた、有効需要を表明する主権者と向き合って決定される。政府支出の調整による完全雇用の実現を掲げたケインズ革命だが、政府支出も主権者の有効需要により決定されるのである<sup>(5)</sup>。

政府によって提供される集合財は公共財と呼ばれる。公共財の需要は、主権者により表明される。住民はその意思決定を選挙で選ばれる代表者に委ねる。住民にとってよく機能する代表者は、住民の意思を反映する公共財の需要を表明しなければならない。主権者の公共財の需要を反映しようとする者が住民の選任を受ける際にま

---

(5) クラインは、ケインズが有効需要の原理を明らかにしそれまでの経済学が前提にしていたセイの販路法則を否定した点にケインズ革命といわれる根拠があるとした。しかし、政府支出も主権者の需要によってその合理的な支出額が決定される。ケインズ革命といっているのは、セイの販路法則を否定したことに意味があったのではなく、セイの及ばなかった新たな枠組を構築したことに意味があるというべきである。篠原三代平、宮沢健一訳、L. R. クライン『ケインズ革命』有斐閣、1965、p.72。

ず表明しなければならないのは、主権者の所得を、主権者自身が消費することをよしとするのか、政府によって消費することをよしとするのかである。

主権者自身が消費することをよしとするのであれば、私的財に消費はまわり公共財の需要をまかなうための税は小さくなる。主権者自身が消費することをよしとする主権者の意思を代表しようとする候補者であれば減税を主権者に約束することになる。主権者が政府によってその所得を消費することをよしとするのであれば公共財の需要をまかなうための税は大きくなる。主権者が政府によってその所得を消費することをよしとする主権者の意思を代表しようとする候補者であれば増税を約束することになる<sup>(6)</sup>。

主権者がその所得を自身が消費するか・政府によって消費することを望むのかを選択する選択肢となる候補者が出現するだけで、主権者の合理的な選択が可能になるのではない。主権者には、払うだけの価値のある税なのかが明らかにならなければならない。主権者がその所得を自身が消費する場合には、主権者それぞれが購入を検討する私的財を直接市場において吟味することができる。これに対して、主権者が政府を通じて所得を消費する場合には、主権者は購入を検討する公共財を直接吟味することができない。

公共財を購入する場合は、主権者の吟味に代って代表者が様々な公共財から構成される予算を吟味する。主権者と代表者が公共財の需要を合理的に表明するためには、様々な公共財がいかほどの犠牲を主権者に求め、いかほどの効用を提供するかを主権者と代表者が知らなければならない。公共財の利用から生じる効用と犠牲を比較した後には合理的な需要を表明できるからである。

会計主体の経済活動の精緻な記録を、そのまま情報利用者に提供することが会計の役割ではない。情報の利用者の意思決定に有用であるかいなかという判断基準により会計主体の活動を、認識・測定・伝達の過程を通すことで雑駁な情報のなかで

---

(6) 主権者の課税権を委ねられる議員や首長の候補者に、税に対する候補者自身の姿勢を明らかにすることを求める団体がある。米国においては全米税制改革協議会 (Americans for Tax Reform) であり、日本においては日本税制改革協議会である (Japanese for Tax Reform)。それぞれのホームページは次のとおり。

全米税制改革協議会 <http://www.atr.org/> (2004年3月19日)

日本税制改革協議会 <http://www.jtr.gr.jp/index.shtml> (2004年3月19日)

見えているようで見えていないものを、情報利用者がはっきりと見えるように提供するのが会計の役割である。政府の会計を領域に含む公会計が提供する会計情報は、主権者が公共財の需要を検討するにあたって合理的な判断をおこなうために有用でなければならない。

## 前提とされる組織の継続と代表者の交代

解散を前提として運営される組織であれば、構成員の取分を計算するために正味財産を確定することは重要である。解散により構成員に分配される財産を明らかにすることが組織を運営してきた者に求められるからである。この目的のためには棚卸された財産とその売却価値を記載した財産目録が提供されればことは足りる。財産目録を作成するにあたり、支払が終わっていない債務がある場合には、財産目録<sup>(7)</sup>に加えて債務を記載することで構成員の配分の原資となる正味財産が明らかになる<sup>(8)</sup>。

しかし継続を前提とする民主的な組織の場合は、構成員の関心は分配される取分ではない。組織の運営を委ねられた代表者の組織の運営能力である。組織の構成員は、組織の運営能力が低い者を廃して運営能力の高い者に運営を委ねることで組織の継続を維持することができるからである。

単式簿記が特定の資源の増減に着目したのに対して、複式簿記は、「特定の経済主体の取引を測定の対象とする記録方法である<sup>(9)</sup>」。複式簿記の特徴は、取引を原因と結果に分解し貸方と借方の科目と金額にあてはめる仕訳を通して記録をおこな

---

(7) 飯野利夫教授は、財産目録を「実査・棚卸および確認等によって確定される企業の資産および負債のすべてを一つに集めて示す表」としている。財産目録が必要とされるのは、下記の場合の二つであるとしている。

- ・ 正規の簿記制度による組織的な損益計算制度を持たない場合。
- ・ 事業の解散また破産の時など歴史的な帳簿記録が意味を持たない場合。

飯野利夫『財務会計論 三訂版』同文館、1994、p.15-3。

(8) 総理府次長により主宰された公益法人監督事務連絡協議会は、1985年9月17日に「公益法人会計基準（改訂）について」を決定している。この会計基準では、財産目録の作成を求めている。

(9) 吉田寛「複式簿記と単式簿記」『産能短期大学紀要第32号』1999年12月、p.195。

うところにある。

継続を前提とする企業において複式簿記が重用されるのは、経営者の選任権を有する資本家の関心が正味財産という特定の資源の増減ではなく、資本家の持分の増加を測定するからである。企業は、他の経済主体との取引により利益の獲得をする。利益は持分の増加に結びつく。企業のおこなうそれぞれの取引は、目的を持っておこなわれる。個々の取引の目的は、持分を増加するための犠牲となる費用か、犠牲により獲得された成果である収益のいずれかである。個々の取引の行為の目的と、その行為により得た持分、あるいは失った持分の間に関係を認めて、行為の目的とその行為による結果としての持分の増減に同じ価値を認めて記録される。

貸方・借方の少なくとも一方に記録される内容は、借方は会計主体の持分の増分（または減分の取消）を表し、貸方は会計主体の持分の減分（または増分の取消）を表すのである<sup>(10)</sup>。そして残された他の一方は、当該会計期間中の経営努力を、成果と犠牲の内容を示す勘定科目に対応させることで損益計算書に計算表示される。直接持分に影響する取引の場合には剰余金計算に記録される<sup>(11)</sup>。

継続する組織では、犠牲と成果は人為的に定められた会計期間内に対応し完了するものではない。合理的な判断をする資本家は企業から継続して利益を収穫することを望む。経営者の利益獲得能力を判断するために資本家に報告される利益は、将来の期間に費用を繰延べることにより過大表示された利益ではなく、負担すべき費用はすべて織込まれた利益でなければならない。組織の運営を委ねられた者の運営結果として組織の財政状態を示す貸借対照表は、財産目録に記載される項目に加えて、経営者がなした成果を獲得するための犠牲を余すことなく反映することが求められる。

---

(10) 井尻雄士教授は、複式簿記の本質を、「主体財産の増分と減分の因果関係で把握する。」としている。本稿では、実現と発生を区分して検討するため財産と持分を峻別した。井尻雄士、前掲書、1973、p.149。

(11) 公会計の場合には損益計算書は、成果報告書であり剰余金計算書は納税者負担変動計算書となる。

図1 固定資産と引当金のタイムラグ

時間軸	償却計算	引当計算
現在	支払	費用の発生
将来	費用の発生	支払
貸借対照表上の表示	固定資産	引当金

成果と犠牲の対応にタイムラグがあることを明らかにする会計手法に固定資産の計上と引当金の計上がある。将来の複数の期間の収益獲得に貢献する財を購入した場合には、費用としての認識を収益と対応するまで先送りし固定資産として貸借対照表に記録する。事業用の固定資産は、投資の成果であるキャッシュ・フローが得られるまでは対応する費用の発生を認識しない。そのため、成果と対応する費用を減価償却の手法により計算し減価償却費として収益に対応させて期間利益を計算する。

成果を獲得するために経営者が経営を委ねられた期間に発生した犠牲が、開示される期間に支払をともしないならば引当金として計上される。経営者が会計報告において、事業を継続するのに必要な配慮を怠りなくおこなってきたことを示すことが、組織の構成員の合理的な判断に有用だからである。継続を前提とする組織の財産目録に、成果と犠牲の対応にタイムラグがある資産・負債が加えられて貸借対照表に成長する。

成果と犠牲の対応にタイムラグがあることを示す引当金に、使用済核燃料再処理引当金と原子力発電施設解体引当金がある<sup>(12)</sup>。

原子力発電によって生じる使用済核燃料の再処理及び再処理によって発生する高レベル放射性廃棄物の処分、また、原子力発電施設の解体及び解体によって発生す

(12) 東京電力は、使用済核燃料再処理引当金については、日本国内の電気事業者に適応される電気事業会計規則に基づき、使用済核燃料の再処理に要する費用に充てるために、当期末要支払再処理費用の60%を計上している。また、原子力発電施設解体引当金については、原子力発電施設の解体に要する費用に充てるため、解体費の総見積り額を基準とする額を原子力の発電実績に応じて計上している。

しかし、原子力バックエンド費用のうち、高レベル放射性廃棄物処理費用については費用として認識するべきとしているが計上されていない。

「東京電力株式会社アニュアルレポート2003」p.39。

(13) 電気事業審議会料金制度部会「電気事業審議会料金制度部会中間報告」（平成11年8月31日）p.1。

る放射性廃棄物の処理処分等は、原子力バックエンド費用と呼ばれる<sup>(13)</sup>。原子力バックエンド費用が発生する原因が生ずる時点と実際に費用が確定し支払われる時点では、長期間に渡る時間的ズレがある。

電気事業審議会料金制度部会は、原子力バックエンド費用を把握し会計情報として取り込むべき理由の一つに適切な電力生産の原価を把握しこれにより電力料金を設定することをあげている。しかし、原子力バックエンド費用を引当計上することは、電力料金が発電原価を下回らないように設定するためにだけ求められるのではない。むしろ原子力発電施設を運営する経営者の会計責任を明らかにするために求められる。

会計責任は、自己のおこなった行動の正当性を説明する責任である。利益を目的とする電力会社もまた、経営者は企業会計の手法に従い自らの会計責任を説明する。企業会計においては利益は収益から費用を差引いたものとして計算され開示される。原子力バックエンド費用を適切に見積り計上することで、当該会計期間の経営を任されていた経営者が、他の期間に費用をつけ回すことのない利益を計上することができる<sup>(14)</sup>。

政府もまた継続することを前提とする。政府の運営を委ねる代表者も交代することが前提とされる。改選の対象となる代表者は、継続する組織に対してどのような影響を与えたかを会計報告により開示しなければならない。公会計は選任された代表者の財政運営の巧拙を伝えなければならない。代表者が作成する会計報告では、代表者が主権者の意思から乖離することなく財政運営をおこなうことに怠りのなかったことを示さなければならない。税を運営する上で生じる犠牲は、キャッシュ・フローの発生による認識ではなく経済事象の変化を認識の基準とする発生主義により

---

(14) 減損会計も発生した損失を将来に繰延べないという視点でおこなわれる会計処理である。企業会計審議会は「固定資産の減損とは、資産の収益性の低下により投資額の回収が見込めなくなった状態であり、減損処理とは、そのような場合に、一定の条件の下で回収可能性を反映させるように帳簿価額を減額する会計処理である。減損処理は、本来、投資期間全体を通じた投資額の回収可能性を評価し、投資額の回収が見込めなくなった時点で、将来に損失を繰り延べないために帳簿価額を減額する会計処理と考えられる」としている。

企業会計審議会『固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書 平成14年8月9日』企業会計審議会、2002、p.4。

認識することが必要となる。

## 成果の認識基準としての交換と利用

成果を獲得するために必要となる犠牲は、経済事象の変化により認識される。犠牲に対応する成果の認識は、会計主体がどのような経済活動を営んでいるかにより規定される。経済活動の中心である交換は需要者と供給者を必要とする。供給者は財を供給し、需要者は財を需要する。供給者は、新しい効用を生み出す生産をおこなう。

企業の多くは供給者であると同時に需要者でもある。図2の円によって示される。企業は他の供給者の生産した財に効用を見だし、新たな効用を付加して財を市場に供給する生産者となる。貨幣が一般的な交換手段である場合には、付加される効用は、需要者と供給者がそれぞれの価値を価格情報に置換えてそれぞれが財を交換することにより獲得する効用を考慮して交換をおこなう。

需要者でもあり供給者でもある企業にとって交換によって取得する財の価値は、供給しようとする財の需要者との交換によって決る。企業が取得した財は、次の交換を前提にしているために交換価値が重視される。他の供給者から取得した財の価格は売上原価となり、需要者に譲渡した対価は売上げとなる。その差額が利益となる。

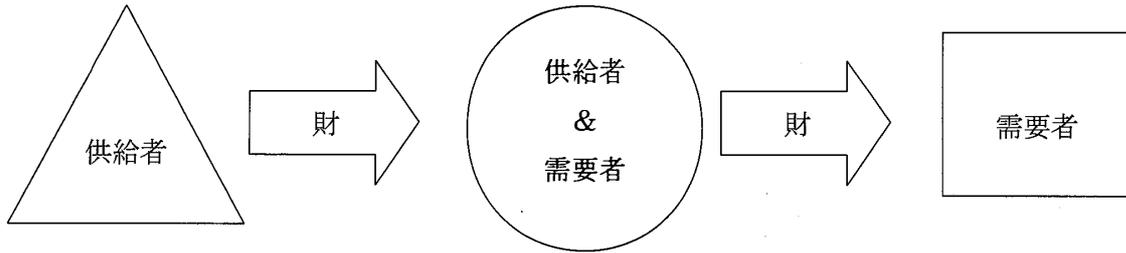
生産者が市場に供給した財に需要者が価値を見いだした時に交換が成立する。交換した時に、両者が交換した貨幣額が交換時点の価値を表象する数値として利用される<sup>(15)</sup>。他者に供給するために新たな効用を生産する生産者は、生産した財が需要者に効用を見いだされた交換時に新しい価値が実現する。いずれも交換という過程を経るので貨幣的な測定が可能である。

---

(15) ペイトンとリトルトンは、「「measured consideration (測定された対価)」という言葉が、会計の対象を構成する諸情報の型を表現するうえにおいて、「価値 (Value)」ということばより適当である。」と指摘している。

ペイトン・リトルトン (Paton, W. A & Littleton A. C.) 中島省吾訳『会社会計基準序説』森山書店, 1958, p.18-19。

図2 需要者と供給者の価値評価



供給者である企業は十分な価格情報をもって財を取得するが、需要者によって表明される財の需要は変動する。取得から供給までのタイムラグが大きい場合ほど、企業に損失をもたらす価格変動が生じる可能性も大きくなる。価格変動により売却によって実現する価額が取得時の価額を下回ると見込まれるのであれば、誠実な経営者はその事実を株主に伝えなければならない。利益を提供することを約束した経営者が、その期待に沿えない可能性があることを株主に伝えることで、株主は経営者の資質をあらかじめ検討することが可能になる。売価が取得価額を上回るのであれば、需要者との交換が実現するまでは取得価格で評価することになる。

企業が財を市場を通じて需要者と交換するのに対して、公共財は政府を供給者として、需要者である主権者に税を対価として交換される。需要者である主権者は図2の四角により示され、供給者である政府は企業と同様に円によって示される。私的財の供給者である企業は利益を最大化しなければならない。これに対して、公共財の供給者である政府は主権者により選出される行政責任者により運営される。政府を運営する行政責任者が最大化しなければならないのは、主権者からの支持を示す選挙での得票となる。

表1 公共財の供給者と需要者

	行政責任者	主権者
公共財に対して	供給者	需要者
最大化	得票	効用
資産評価	交換価値	利用価値

主権者は公共財の最終利用者である。最終的な利用者が財の取得において考慮するのは、利用価値である。財の取得にあたっては、取得に要する犠牲である取得価額が利用価値と比較考量される。利用価値が取得価格を上回るのであれば、その財

は取得される。ゆえに、取得価格は利用価値の目安となる。

しかし、利用価値と取得価格は交換の瞬間においてその価格に合意したのであり、交換が終了した後は測定された価値は変動する。利用者を取巻く環境も常に変化するからである。財の取得から利用までの間にタイムラグがある場合には、利用価値は変動する可能性を有している。

長期間の利用が予定される固定資産の成果は取得により実現するのではなく利用により実現する。取得から成果の獲得までにタイムラグがある場合には、成果を獲得するため必要となる犠牲が成果に見合うものなかを適時に検討することで固定資産の所有についての合理的な意思決定が可能になる。

公共財の需要者である主権者は財の最終利用者である。最終利用者である主権者は次の交換を予定していない。このため、供給者のように価値の再評価の基準を次に予定される交換価値に求めることはできない。利用に要する犠牲と利用による効用の比較を可能にする会計情報を開示することが必要となる。

## 公共財の利用価値

### 代表者の選択肢

主権者の意思に沿う行政を運営することを委ねられた行政責任者は、行政運営の資金である税についても主権者の意思に沿った運用をおこなわなければならない。税の費消に先立ち予算を作成し議会の承諾が必要とされるのは、このためである。

主権者がただ一人の君主であった時から、防衛・司法制度・ある種の公共土木事業は、主権者の役割であった<sup>(16)</sup>。政府支出にも有効需要があることをケインズが言及しなかったために、政府には資源配分の適正化・安定成長の維持あるいは、所得配分の公正化が、政府支出の調整により可能だとされ期待された。政府に対する期待に応えるために、行政責任者も様々な施策をおこなってきた。

これまでの公会計は、政府の提供する財についての適切な価格情報を提供しなかつ

(16) 大内兵衛訳、アダム・スミス『諸国民の富 三』岩波書店、1985、p.502。

た<sup>(17)</sup>。適切な価格情報がなかったために行政のコストは把握されずに「特定の人物が必要としている」という言葉は「社会が必要としている」という言葉に置換えられて税を原資として供給された。さらに不足する資金は将来世代の税をあてにして供給された。その結果、国の財政は一人当たり556万円を超える負債を計上するにいたった。

行政責任者のおこなう施策について施策別の成果報告書<sup>(18)</sup>を作成し開示することで、主権者は各施策の成果とその成果を得るためにいかほどの費用が発生しその負担を誰がしたのかを把握できるようになる<sup>(19)</sup>。主権者が利用する施策に値札が付くのである。主権者の表明する需要により規定される政府支出についての価格情報が提供されるようになる。

施策毎の成果報告書が作成されても、納税者は個々の公共財について取得を吟味することはできない。主権者の意思表示は、議会における代表者を選任すること、あるいは行政の責任者を選任することにより表明される。

納税者にとって良い代表者あるいは良い行政責任者とは、納税者と乖離することのない意思決定をおこなう者である。現職の代表者あるいは行政責任者を改選する場合に必要な情報は、現職がおこなった意思決定が納税者にとって望ましい結果を

---

(17) ハイエクは公共支出額の合理的な決定が可能なのは、「各投票者が負担しなければならない費用を考慮できる場合である」としている。

F. A. Hayek *Low, Legislation and Liberty Vol. 3 The political of a Free People*, The university of Chicago Press, 1979, p.53。渡辺茂訳、ハイエク『法と立法と自由 3 自由人の政治的経済秩序』春秋社、1988, p.80。

(18) 成果報告書については以下を参照されたい。

吉田寛『公会計の理論』東洋経済新報社2003, p.143-157。

(19) 企業会計では、多角経営のそれぞれの貢献度をセグメント情報として提供している。セグメント別報告をおこなうことは財務諸表利用者に以下の点で有用だと国際会計基準委員会はしている。

1. 企業の過去の業績をよりよく理解する
2. 企業のリスクと収益性をよりよく評価する、および
3. 企業全体について、より事情に通じた判断をおこなう

International Accounting Standards Committee "IAS14 Segment Reporting Revised 1997" IAS, 1997, Objective。

国際会計基準委員会、日本公認会計士協会国際委員会訳、『国際会計基準 セグメント別報告』1997, p.15。

もたらしたか・いなかである。納税者にとって価値があるのは、行政責任者が努力したか・いなかではなく成果をあげたか・いなかである。将来の税金を減らしたのであれば良い行政責任者であり、増やしたのであれば悪い行政責任者となる。

納税者に提供される会計情報は、行政責任者が納税者にとって望ましい選択をしたのか・しなかったのかを明らかにしなければならない。良い行政責任者であるか・いなかを判断するためには、行政責任者がどのような財政状態を引継ぎ、どのような選択肢が選択可能であるのかが明らかにされなければならない。行政責任者にどのような選択肢があり、その選択の結果が将来の税金に影響を与える。納税者が行政責任者を評価する成果は行政責任者の選択の結果を示す。

行政責任者に選択可能な選択肢は、施策の状態により以下の三つの状態に分類できる。

- ・新たな施策を開始すること
- ・すでに開始された施策を継続すること
- ・すでに開始された施策をやめること

新たな施策を開始する行政責任者は、それを継承する行政責任者に比較して選択の幅は大きい。開始しようとする施策の基本的な枠組みを規定することができる。すなわち以下のような事項である。

- ・誰が利用者なのか
- ・維持管理のためにどれほどの費用が発生するか
- ・費用は誰が負担するのか

これらの制限は、施策を開始するにあたり事業計画書により概要が明らかにされるべき事項である。すでに開始された施策を引継いだ行政責任者には、前任者の基本的な枠組みにより大きく制限が加えられる。継承者は、その枠組みのなかで創意工夫をしながらその施策を継承するか、施策をやめるかの選択肢を検討する。

行政責任者の名においておこなわれた約束は、会計情報において明らかにされなければならない。交代を前提とする行政責任者の業績を評価するためには、約束をした行政責任者とこれを継承した行政責任者のそれぞれが主権者に与えた影響を切り分け明確にしなければ、それぞれの行政責任者がなした約束の結果を評価することはできない。

新たな施策を開始した行政責任者は、主権者に効用をもたらすとしておこなった約束が、どのような犠牲を主権者に強いるのかを開示しなければならない。自らが開始した施策を後任者が継承する場合に受ける制限がこれにより明らかになる。会計責任は、自己のおこなった行動の正当性を説明する責任である。行政責任者が責任者の名においておこなった約束の影響を明らかにすることで後継者との責任を切り分けることができる。

主権者に納税者の資産を供給した場合には、その維持管理にかかわる管理費を行政責任者の貸借対照表<sup>(20)</sup>に管理引当金として計上する。これにより当該資産の効用を獲得するための犠牲が明らかになる。効用を提供するために必要なのは資産だけでなく管理費も必要だからである。政府は継続を前提とし、その運営を委ねる行政責任者は交代することが前提とされる。改選の対象となる行政責任者は、継続する組織に対してどのような影響を与えたかを会計報告により開示しなければならない。ここに管理引当金を計上すべき必要性がある。

### 管理引当金計上の妥当性

企業会計原則では引当金を計上する要件を注解18において、「将来の特定の費用又は損失であって、その発生が当期以前の事象に起因し、発生の可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積ることができる場合には、当期の負担に属する金額を当期の費用又は損失として引当金に繰入れ、当該引当金の残高を貸借対照表の負債の部又は資産の部に記載するものとする。」としている。この要件により計上されるべき引当金として、

- 製品保証引当金
- 売上割戻引当金
- 返品調整引当金
- 賞与引当金
- 工事補償引当金

(20) 『公会計の理論』では、政府の貸借対照表として議論したが、本稿では主権者に対して会計責任を負う者を明確にするために「行政責任者の貸借対照表」とした。

退職給与引当金  
修繕引当金  
特別修繕引当金  
債務保証損失引当金  
損害補償損失引当金  
貸倒引当金

を例示している。

また国際会計基準委員会では、引当金を時期または金額の不確実な負債であると規定し、引当金を下記の場合についてのみ認識されなければならないとしている<sup>(21)</sup>。

- a：企業が過去の事象の結果とし、現在の義務（法的あるいは推定的）を有しており、
- b：義務を決済するために経済的便益をもつ資源の流出が必要となる可能性が高く（必要となる可能性の方がならない可能性よりも高い）、かつ
- c：義務の金額について信頼できる見積りが可能なこと。本基準書は信頼できる見積りが可能でないことはきわめて希な場合であると考えている。

aの要件で示された推定的義務とは以下の行動が生じる場合としている<sup>(22)</sup>。

- a：確立されている実務慣行、公表されている政策あるいはきわめて明確な最近の文書によって、企業が外部者にある債務を受諾することを表明しており、そして
- b：その結果、企業はこれらの債務を果たすであろうという妥当な期

---

(21) International Accounting Standards Committee “IAS37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets” IAS, 1998, Par. 2。

国際会計基準委員会、日本公認会計士協会国際委員会訳、『国際会計基準 引当金、偶発債務および偶発資産』1998, p. 5。

なお、日本公認会計士協会国際委員会は obligation を義務として訳している。

(22) *Ibid*, Par. 3。

同書, p. 7。

待を外部の者に惹起している場合。

これらの要件に照らして管理引当金の計上の妥当を検討する。

排除性の無い財で政府により供給される財が公共財と呼ばれる。人為的な会計期間により制約を受ける会計報告では、その利用者についても時の経過により排除を受けるのか・受けないのかにより管理引当金の必要性は影響を受ける。

適切な補修や老朽品の部分的取替を繰返すことにより全体が維持されるような公共財は、時の経過による利用者の排除は受けない。利用可能な年数が見込まれないので、管理費の見積はできない。

利用可能な年数が見込まれるのであれば、この納税者の資産の利用については時の経過による排除を受ける。時の経過による排除を受けるのであれば管理費を見積することは可能となる。

行政責任者が提供する財の利用者が、時の経過による排除を受けるのか・受けないかは、事業計画書を策定する際に検討され明らかにされる。もしそのような検討がなされずに取得されるのならば、納税者の貸借対照表と行政責任者の貸借対照表を作成する際に過去の実績と予算をもとに把握することができる。

時の経過により排除を受ける公共財の供用が開始されたという事象により、それ以降の予定された利用期間を担当する行政責任者は、当該財を維持管理するという約束を継承しそのための費用を負担しなければならない。企業会計原則注解18による「将来の特定の費用又は損失であって、その発生が当期以前の事象に起因し」とは、公共財の供用に起因する。また、国際会計基準委員会のいう、「過去の事象の結果とし、現在の義務を有している」も同様に、公共財の供用の結果として引当金の計上を必要とする。

さらに、「義務を決済するために経済的便益をもつ資源の流出が必要となる可能性が高い」という要件は、公共財の管理を継承する行政代表者が当該財の維持管理をやめなければ、維持管理費の支出をやめることはできないのでありこの要件も満たす。

企業会計原則注解18の求める「合理的な見積り」、あるいは国際会計基準委員会のいう「義務の金額について信頼できる見積りが可能なこと」は、事業計画書を策

定する際に検討され明らかになる数字である。供用が開始された後は行政の支出は予算に拘束されその金額については、さらに合理的な見積りが可能である。

以上の検討から、管理引当金は企業会計原則注解18によっても、国際会計基準委員会の引当金に関する規定によってもその要件を満たす。主権者に対して誠実な会計報告をおこなおうとする行政責任者ならばその貸借対照表に計上すべき引当金である。

管理引当金は見積りにより計上される。その計上額の信頼性を確保するためには、行政責任者が会計報告をおこなうたびに見直しが必要となる<sup>(23)</sup>。特に行政責任者が交代した場合には、前任者の引当金の計上額は、後任の維持管理に対する影響を測定する基準となる。後任者が引当額よりも少ない金額で維持管理を行ったならばそれは、後任者の業績として評価されるからである<sup>(24)</sup>。将来の税金の有用性が一般的に認知され、監査が行われるようになると管理引当金は、監査人の重要な監査対象となる。

### 管理引当金の仕訳と財務諸表上の表示

主権者は行政とは独立した存在である。主権者と行政のあいだに観察されるステュワードシップの関係は、経営者と株主以上に強い<sup>(25)</sup>。この強いステュワードシップ

---

(23) 国際会計基準は、引当金として認識されるべき金額を次のように定めている。「引当金として認識される金額は、貸借対照表日の現在の義務を決済するのに必要な支出の最善の見積り額でなければならない。すなわち、貸借対照表日に義務を決済するための合理的な支払額であるか、あるいは、貸借対照表日に第三者に義務を移転するための金額である。」

*Ibi*, Par. 5。

同書, p.7。

(24) 国際会計基準は、計上された引当金について「每期、貸借対照表日に検証され、新しい最善の見積りを反映して修正されなければならない。義務の決済に際して、経済的便益をもつ資源の流出がもはや生じない場合には、引当金は取崩されなければならない」としている。

*Ibi*, Par. 8。

同書, p.9。

(25) 憲法14条第2項は「すべて公務員は、全体の奉仕者であつて、一部の奉仕者ではない。」としている。

の関係により行政は、行政の会計記録をおこなうだけでなく主権者の会計記録もおこなうことが求められる。行政には一般意思に従って活動を行い、一般意思の主体である主権者の世話をする機能が強く求められるからである。以下において、主権者の資産の供用の開始とそれ以降の管理引当金に関連する一連の取引を、主権者の記録と政府の記録として例示する。

## 第一会計年度の事例

### 徴税した場合

納税をおこなうのは、主権者を構成する各個人である。徴税が行われた段階では主権者にかかわる取引は生じない。

政府においては、現金で50の徴収が行われたとすると、下記の仕訳が行われる。

#### 政府の仕訳

(借) 現金	50	(貸) 税金	50
--------	----	--------	----

### 経費の支出が行われた場合

政府が行政活動のために費用を支払った場合には、主権者にかかわる仕訳は生じない。

経費30の支払が現金で行われるとこの取引の仕訳は以下のようになる。

#### 政府の仕訳

(借) 経費	30	(貸) 現金	30
--------	----	--------	----

### 公共財の建設の契約あるいは、着工された場合

公共財の建設に着工した段階では、主権者には影響がない。

政府は総工費60で公共財（建物）の建設に着工した。資金の不足する40は公債を発行した。この取引の仕訳は以下のようになる。

### 政府の仕訳

(借) 建設仮勘定	60	(貸) 現金	20
		公債	40

### 公共財の供用が開始された

公共財は政府が供用を開始した段階で、納税者の資産としての要件を満たしていれば納税者の貸借対照表に計上できる。

総工費60で公共財（建物）の建設が完了した。

建設仮勘定に計上された60を建設費に振替える。

公共財の供給が行われた段階で、政府は公共財を提供するという役目からは解放される。

### 政府の仕訳

(借) 建設費	60	(貸) 建設仮勘定	60
---------	----	-----------	----

### 主権者の仕訳

主権者は竣工した建物を受取る。相手勘定は、政府の決算が終了し政府の財政状態が判明するまで政府仮勘定を利用する。

### 主権者の仕訳

(借) 建物	60	(貸) 政府仮勘定	60
--------	----	-----------	----

主権者に公共財が提供された後も政府は、予定された用役提供能力を維持する。政府に期待される役割がこの時点で変化する。

提供された公共財について予定された供用期間は6年であった。この間毎年20の管理費が必要と見込まれた。この見込みに従って管理引当金を計上する。その相手勘定は将来の税金に直接影響する管理引当金繰入額となる。

## 政府の仕訳

(借) 管理引当金繰入額	120	(貸) 管理引当金	120
--------------	-----	-----------	-----

企業会計では、資本取引と損益取引を明瞭に区分することを求めている<sup>(26)</sup>。資本取引は、直接経営者の経営努力を経ることなく資本を増加させる。これに対して損益取引は、経営者の経営努力の結果として資本に与える影響である。管理引当金の計上は、行政責任者が将来の税金に直接影響を与える取引である。企業会計の資本取引に似た性質をもつ。

## 財務諸表の作成

この段階で会計期間が終了したとする。

政府は財務諸表を作成する。作成される財務諸表は、**納税者の貸借対照表・行政責任者の貸借対照表・成果報告書・納税者負担変動計算書**となる。

以上の仕訳の結果を受けて、政府の手元の現金は0であり、負債として公債40と管理引当金120が計上される。負債の支払を担保するのが将来の税金である。将来の税金は160となる。行政責任者の貸借対照表は以下のように作成される。

### 行政責任者の貸借対照表

資産の部		負債の部	
現金	0	公債	40
将来の税金の部		管理引当金	120
将来の税金	160		

一方、成果報告書のコスト説明の部は、第一会計年度の行政の成果に対応する取引が集計されるので以下のように表示される。

(26) 企業会計原則の第三資本利益区別の原則「資本取引と損益取引とを明瞭に区別し、特に資本剰余金と利益剰余金とを混同してはならない。」である。

成果報告書	
コスト説明の部	
発生費用の部	
経費	30
建設費	60
費用負担の部	
納税者負担額 合計	90

納税者負担変動計算書は企業会計の株主持分変動表に似た様式をもつ、当該政府が奉仕すべき主権者にどのような負担額の変動をその会計期間に与えたかが表示される。また、行政責任者が将来の税金に直接影響を与える管理引当金への繰入額は、納税者負担変動計算書において開示される。この会計期間において期首の将来の税金が0であるならば、以下のような表示となる。

納税者負担変動計算書	
将来の税金 期首残高	0
将来の税金 当期増加額	
納税者負担額 合計	90
当該年度の税収	-50
管理引当金繰入額	120
将来の税金 期末残高	160

この結果を受けて、政府が第一会計年度の運営の結果、納税者に負担を求める将来の税金は160となる。行政責任者の貸借対照表に計上された金額と一致する。政府仮勘定は次の仕訳が行われる。

#### 主権者の仕訳

(借) 政府仮勘定	60	(貸) 将来の税金	160
		行政成果評価額	-100

政府において建設費として支出された60は、主権者においては公共財（建物）となる。納税者負担変動計算書の期末残高を受けて納税者の貸借対照表は以下のような

に作成される。

#### 納税者の貸借対照表

資産の部		負債の部	
納税者の資産		将来の税金	160
建物	60	持分の部	
		行政成果評価額	-100

#### 第二会計年度の事例

##### 徴税した場合

前年度同様、現金で50の徴収が行われた。下記の仕訳が行われる。

##### 政府の仕訳

(借) 現金	50	(貸) 税収	50
--------	----	--------	----

##### 経費の支出が行われた場合

前年度同様、経費30の支払が現金で行われると以下の仕訳になる。

##### 政府の仕訳

(借) 経費	30	(貸) 現金	30
--------	----	--------	----

##### 公共財である建物を庁舎として利用した場合

次年度において、提供された公共財である建物は、庁舎として利用された。建物取得を議会が承認する段階で、その供用期間は6会計年度とされていた。

政府は主権者から建物の貸与を受けることによって毎年建物の取得価額60の6分の1に相当する10を納税者の資産利用料として計上する。納税者への負債が10発生するのでこれを納税者仮勘定で処理する。

## 政府の仕訳

(借) 納税者の資産利用料	10	(貸) 納税者仮勘定	10
---------------	----	------------	----

政府が初期の予定通り主権者の建物を利用することで建物10の費用化をおこなう。  
直接建物の価格を減額する。相手勘定は決算まで政府仮勘定を利用する。

主権者の仕訳は次のとおり。

## 主権者の仕訳

(借) 政府仮勘定	10	(貸) 建物	10
-----------	----	--------	----

## 管理引当金の成果との対応

第二会計年度において以上の取引をおこなった上で、供用を開始した建物について前任者の計画した方法によって管理をおこなった場合と、管理費を削減する努力をした場合の諸表への影響を検討する。

### 管理費の実際発生額が見積りと差異がない場合

毎年20が必要と見込まれた維持管理費だが行政責任者は、前年度の方法を継承したので20の現金の支出で運営をおこなった。

## 政府の仕訳

(借) 管理費	20	(貸) 現金	20
(借) 管理引当金	20	(貸) 管理引当金戻入	20

以上の取引の結果から誘導される行政責任者の貸借対照表は以下のように表示される。

**行政責任者の貸借対照表**

資産の部		負債の部	
現金	0	公債	40
将来の税金の部		納税者仮勘定	10
将来の税金	150	管理引当金	100

納税者仮勘定は、納税者の資産を政府が庁舎として利用することで生じた納税者への債務である。将来の税金と相殺仕訳をおこなう。

政府の仕訳

(借) 納税者仮勘定	10	(貸) 将来の税金	10
------------	----	-----------	----

期末において、管理引当金の計上額の妥当性を検討したが、当初の計画に変更はなかったため、引当額の変更はおこなわないこととした。

この結果、行政責任者の貸借対照表は次のようになる。

**行政責任者の貸借対照表**

資産の部		負債の部	
現金	0	公債	40
将来の税金の部		管理引当金	100
将来の税金	140		

成果報告書のコスト説明の部は以下のように表示される。

<b>成果報告書</b>	
<b>コスト説明の部</b>	
<b>発生費用の部</b>	
経費	30
管理費	20
納税者の資産利用料	10
<b>費用負担の部</b>	
納税者負担額 合計	60

この結果を受けて、納税者負担変動計算書は次のように示される。

### 納税者負担変動計算書

将来の税金	期首残高	160
将来の税金	当期増加額	
納税者負担額	合計	60
	当該年度の税収	-50
	管理引当金戻入	-20
	納税者仮勘定と相殺	-10
将来の税金	期末残高	140

納税者の貸借対照表は将来の税金の計算結果を受けて政府仮勘定について次の仕訳をおこなう。

#### 主権者の仕訳

(借) 将来の税金	20	(貸) 政府仮勘定	10
		(貸) 行政成果評価額	10

この結果納税者の貸借対照表は次のように表示される。

#### 納税者の貸借対照表

資産の部		負債の部	
納税者の資産		将来の税金	140
建物	50	資本の部	
		行政成果評価額	-90

#### 管理費の実際発生額が小さかった場合

毎年20が必要と見込まれた維持管理費だが、次年度の行政責任者の創意工夫により12の現金の支出で運営が可能であった。

#### 政府の仕訳

(借) 管理費	12	(貸) 現金	12
(借) 管理引当金	20	(貸) 管理引当金戻入	20

以上の取引の結果から誘導される行政責任者の貸借対照表は以下のように表示される。

行政責任者の貸借対照表

資産の部		負債の部	
現金	8	公債	40
将来の税金の部		納税者仮勘定	10
将来の税金	142	管理引当金	100

納税者仮勘定は、納税者の資産を政府が庁舎として利用することで生じた納税者への債務である。将来の税金と相殺仕訳をおこなう。

政府の仕訳

(借) 納税者仮勘定	10	(貸) 将来の税金	10
------------	----	-----------	----

期末において、管理引当金の計上額の妥当性を検討した。後継者が採用した管理方法は、当該財の利用可能な全期間において管理費を引き下げることが判明したので下記計算により算出した金額を管理引当金から減額することとした。

$$(\text{当初の管理費} - \text{新しい管理費}) \times \text{利用可能期間} = \text{調整金額}$$

$$(20 - 12) \times 5 = 40$$

政府の仕訳

(借) 管理引当金	40	(貸) 管理引当金戻入	40
-----------	----	-------------	----

この結果、行政責任者の貸借対照表は次のようになる。

行政責任者の貸借対照表

資産の部		負債の部	
現金	8	公債	40
将来の税金の部		管理引当金	60
将来の税金	92		

成果報告書のコスト説明の部は以下のように表示される。

---

**成果報告書**

---

**コスト説明の部****発生費用の部**

各種経費	30
納税者の資産利用料	10
管理費	12

**費用負担の部**

納税者負担額 合計	52
-----------	----

---

この結果を受けて、納税者負担変動計算書は次のように示される。

**納税者負担変動計算書**

---

将来の税金 期首残高	160
将来の税金 当期増加額	
納税者負担額 合計	52
当該年度の税込	- 50
管理引当金戻入	- 60
納税者仮勘定	- 10
将来の税金 期末残高	92

---

期末において、納税者の貸借対照表は将来の税金の計算結果を受けて政府仮勘定について次の仕訳をおこなう。

**主権者の仕訳**

---

(借) 将来の税金	68	(貸) 政府仮勘定	10
		(貸) 行政成果評価額	58

---

この結果納税者の貸借対照表は次のように表示される。

**納税者の貸借対照表**

---

<b>資産の部</b>		<b>負債の部</b>	
納税者の資産		将来の税金	92
建物	50		
		<b>資本の部</b>	
		行政成果評価額	- 42

## 管理引当金を計上することにより把握される見積りと実績の差異

以上の事例で、管理引当金を計上することで公共財の供用を継承した行政責任者の対応の巧拙が将来の税金に反映されることが明らかになった。

従来の維持管理を継承した場合の将来の税金は第二会計年度末において140となる。継承した財の維持管理の方法について創意工夫をした場合の第二会計年度末の将来の税金は92となる。行政責任者のなした創意工夫の結果が将来の税金に反映される。

行政責任者の指示に従う公務員は納税者の代表が議会で承認した多数決を実行する。多数決を実行する公務員は、多数決により承認された予算を実行したことを決算により報告すればその仕事は終わる。しかし、納税者の代表として選挙で選ばれた行政責任者が納税者にしなければならない報告は、多数決通りに予算が執行されたという報告ではない。行政責任者が納税者の承諾の得られるように税に税を使う能力があるか・いなかを示す会計報告が作成されなければならない。

行政責任者が提供する財を利用するための費用は、当該財を取得するために要した費用だけではない。供用を継続するためには、利用可能期間の管理費を負担しなければならない。新たに公共財を提供する者は、取得した財とその管理費の負担を後継者に委ねる。交代を前提とする行政責任者が後継者に委ねる管理費の見積りが管理引当金である。

この引当金に繰入れた金額と当該財を取得するために要した費用の合計が、財を利用する主権者が負担する犠牲となる。時の経過により利用者が排除される財であれば適切な維持管理のための費用は、財を提供した行政責任者により見積り開示されなければ、主権者が当該財の成果として獲得される成果とその犠牲を比較することはできない。取得の時点で主権者が負担すべき費用が過小表示されるからである。管理引当金を計上する方法は、時の経過により利用者が排除される財を提供した前任者に管理費の標準原価を見積ることを要求する。後任者は実際原価を標準原価と比較することにより引継いだ公共財の運用についての巧拙が開示できる。

一旦供用を開始された財は、行政責任者が交代した後も後任の行政責任者によっ

て主権者に提供される。現在は、実際に費用を支払うまで管理費用は認識されない。後継者は前任者がなした財を提供するという約束を引継ぎそして、自分の責任として財の管理費を報告してきた。

財の提供をした行政責任者が、財の取得費だけでなく主権者が利用するために必要となる管理引当金を計上することにより財の利用に必要な犠牲が明らかになる。後任者が、財の運用管理の方法について創意工夫をしたならば会計報告において前任者が見積った引当金との差異として会計報告において開示することが可能となる。後任者の財政改革の創意工夫が適切に開示することができる。

投票により選任される行政責任者であるならば、在任中に行った財政運営についての創意工夫が反映され、有権者に効果的に開示でき得票に結びつかなければ財政状態を改善するモチベーションにはならない。自らが行った財政運営に対する創意工夫が反映されてこそ、財政改革を積極的におこなうモチベーションとなる。

### 結論 求められる管理引当金の計上

失政も理想を掲げておこなわれる。失政は税を払うだけの価値の無い政治である。掲げた理想と実際の行政が、理想と乖離することはないのか、税を払う価値はあるのかは定期的に検証されなければならない。後に失政のそしりを受けないために。

税の使途は、主権者が政府に多くのことを求めるほど複雑で非効率なものになる。まして主権者に様々な施策の対価が知らされなければ、社会のためにしなければならないことは、すべて行政の仕事となる。良い行政責任者である条件は、住民からの要請を受容れることではない。行政がすべきこととすべきでないことは峻別されなければならない。

能力のある運営責任者に運営を委ねることで継続を前提にする組織は継続する。環境の変化に適切に対応するためには、その時の変化に対応できる運営責任者が適時に交代しなければならない。行政責任者となる個人もまた万能ではない。

企業会計は、そのままでは見ることができない経営者の利益獲得能力を期間利益により見えるようにした。税の運用を委ねられる行政責任者もまた、行政責任者の税の運用能力を将来の税金によって表章する。主権者の承諾により支払われる税に

より運営される政府は、承諾を与えることのできない将来世代の税金をあてにしてはならないからである。企業においては利益を増やす経営者が良い経営者であり、政府においては将来の税金を減らすのが良い行政責任者である。

複雑で膨大な取引を意味ある形に分類し集計し分離することで作成される会計情報により見えにくい現実を会計は明らかにする。公会計は、行政責任者がおこなった複雑で膨大な政府の活動が、主権者の意思に沿った税の使い方であったのか・いなかを将来の税金によって主権者に伝える。

公共財の供給者である政府は、主権者の代表者の意思決定に従って税を費消する。需要者である主権者は、私的財のように税の用途を直接吟味することはできない。公会計は、主権者が承諾できる課税をおこない税を費消をしたことを確認するために必要とされる。代表者が信頼できる会計報告をおこなうことにより主権者は適切な判断をおこなうことが可能になる。

公共財を需要する主権者が当該財の利用価値を検討する際に比較考量するのは、利用から獲得される効用と利用するための犠牲である。行政責任者の任期を超えて利用が可能な公共財は主権者の貸借対照表に納税者の資産として計上される。主権者が合理的な判断をするためには、財の取得価額が明らかになるだけでは十分ではない。特定の期間に利用が期待される資産についてはそれを維持管理する費用が必要とされる。

発生主義は、財の運用を委ねられた者の責任を明らかにするために有用である。時の経過により利用者が特定される財であるならば、納税者の資産としてその取得価額を計上するとともに、その財を利用するために見積られる維持管理のための費用を引当計上する。納税者の資産を提供した時点で、当該財を利用するために必要となる費用が明確になる。取得価格と管理引当金の合計がその財に期待される効用を獲得するための犠牲である。

行政責任者は交代を前提とする。交代した行政責任者は前任者の財政運営の結果を継承する。行政を引継いだ時点で前任者のなした約束も継承する。前任者のなした納税者の資産を運営し主権者の利用に供するという約束を管理引当金として計上することにより、前任者と継承者の責任を切り分けることが可能となる。

継承者が当該資産の運用管理について独自の対応により将来の税金にいかほどの

影響を与えたのかを合理的に反映することが可能になる。前任者が見積り設定した管理引当金が標準原価として機能するからである。継承者のなした創意工夫は実際発生額として記録される。見積り計上された引当金よりも実際発生額が小さければ、将来の税金は減少する。その減少額が次年度以降も続くのであればその期間に応じて将来の税金は減少する。

発生主義と標準原価計算の会計手法を利用することにより、交代を前提とする行政責任者の税の運用能力を将来の税金によってより有効に表章させることが可能となる。将来の税金は、主権者が良い行責任者であるか・いなかを判断するため会計情報としての有用性を増すのである。