

公会計における「期間衡平」概念の
実務適用のための会計基準の検討

平成31年2月19日(火)

野呂 昭朗

《未定稿》

『公会計における「期間衡平」概念の実務適用のための会計基準の検討』

－ GASB (政府会計基準審議会) の『収益及び費用に関するコメント要請』(2018) を中心に－
『収益及び費用に関するコメント要請』(Invitation to Comment on Revenue and Expense Recognition)－以後 (I/C) という

はじめに

1, 「期間衡平」概念の再確認

2, 「収益・費用認識に関するコメント要請」(「I/C」)の概要

1) 会計基準の改定の動向と「I/C」の地位

2) (I/D)の作成理由

3) (I/D)の要旨

3, 収益・費用に関する会計基準(「I/C」を含む)の若干の基本的課題

1) 収益と費用の対応

2) 交換・非交換取引の区分および履行義務・非履行義務の区分

3) 義務要件(時間要件、返還要件)の会計処理

おわりに

はじめに

会計基準は公会計の目的を現実の会計現象に適応するために不可欠である。

「期間衡平」の目的の現実への適応は収益・費用に関する会計基準に密接に関連している。収益・費用は企業会計の目的である期間利益算定の構成要素であるが、「期間衡平」の算定要素である「収益と費用の対応」、「期間対比」による業績評価は、企業会計の「期間利益」算定による業績評価に匹敵する「公会計の基幹的目的」である、ともいわれる。

最近収益と費用に関する会計基準は、企業会計の会計基準、IASB（国際会計基準審議会）第15号「顧客との契約による収益」（Revenue from Contracts with Customer,2015）が制定されて以降、これの公会計へのコンバージェンスとしての公会計の会計基準の改訂気運が高まっている。公会計の先進国といわれるアメリカの GASB が「収益及び費用に関するコメント要請」（Invitation to Comment on major issues related to Revenue and Expense Recognition）、2018 、以後「I/C 」という）を公表し、また IPSASB（国際公会計審議会）も2017年8月に「コンサルテーション・ペーパー収益及び非交換:費用会計」（Consultation Paper:Accounting for Revenue and Non-Exchange Expenses）以後「C・P」という）を公表している。

第1節は「期間衡平」の意義、及び「期間衡平」と収益・費用との関連を再確認してゐる。

第2節は「I/C」の収益・費用の認識・測定モデルを簡単に比較しながらそのアプローチについても検討している。

第3節は「I/C」の若干の基本的課題について理論的に検討している。

1、「期間衡平」概念の再確認

前々回に報告した「期間衡平」の意義（2017年2月）の既述から、収益・費用に関する会計基準と「期間衡平」との関連、および「期間衡平」の意義の理解に必要なと思われる内容を抽出する。括弧内は報告の頁である。

①（2）

「均等予算法則の趣旨は、現世代の市民が当該年度のサービスにかかる支出負担を、将来年度の納税者に転嫁することがあってはならないということにある。近年、こうした考え方を表現するために、世代間衡平性という用語が使用されてきた。・・・年度ごとの予算均衡という考え方を表現するためには、期間衡平性という用語の方が適切である。」（par.60）

②（2）

「期間衡平性は説明責任の重要な一部を構成すると同時に、行政運営の基礎をなす。・・・したがって財務報告の基本目的を設定する際には、期間衡平性を考慮する必要がある。すなわち、財務報告は、ある年度の歳入が当該年度に提供されたサービスを賄うのに十分であるかどうか、そして過年度に提供されたサービスの対価を将来の納税者に負担させる必要があるかどうかを、利用者が査定するのに役立つものでなくてはならない。」（par.61）

③（3）

「期間衡平は、現在期間の資源のインフローが現在期間のサービスコストに等しい状態のことである。例えばサービスのコストの負担は現年度の納税者やその他の収益提供者によって負担される。この負担は負債の増大によって将来の納税者やその他の収益提供者に転嫁されてはならない」（par.27）

④（3）

「期間衡平概念も伝統的マッチング概念も会計事象を期間と対応させる。

しかしながら、事象を期間に対応させる基準と財務諸表の目的が違っている。マッチング概念は、利益を測定する目的のために、期間に認識された収益にコストを帰属させる。対照的に、期間衡平は、サービスのコストを、それらのサービスが供給された期間に帰属させ、そして納税者とその他の収益供給者によって提供された収益を、それらの収益が当該期間に供給されたサービスのコストを賄うに十分であったかどうかを査定するために、当該期間に帰属させる。（par.63）

⑤ (3)

収益費用アプローチは、期間衡平性 (Inter-period Equity) の概念に強く関係する。期間衡平性とは、報告期間のプログラムとサービス提供のコストが現在の納税者と現在の資源提供者により負担される範囲を指す。」(BC5.39)

⑥ (3)

「サービスを提供するための費用がどの程度同じ報告期間の収益によって賄われているかに関する情報は、説明責任、および意思決定目的上非常に有用である。そのため将来の特定の報告期間に関係するフローは、当期の財務業績計算書に含めるのではなく、個別に表示できるようにすることが重要である」(par.BC.40)
「収益と費用の差額は、財務業績の主要指標である。」(par.4.7)

⑦ (4)

「期間を通じた正味の結果は、認識された収益が期間中に発生したコストを満たすのに十分であったかどうかの尺度を提供する。」(par.4.3)

⑧ (4)

- ①「財務業績を当期の活動に密接に関連する収益のインフローと費用のアウトフローの結果であるとして測定する。」(par.4.4)
- ②「本アプローチ(収益および費用アプローチ一筆者)の公的部門における適用は、税金またはその他の収益をその関連するコストを賄うことを企図した期間に帰属させる。その結果、財務諸表の利用者は、期間で認識された税金およびその他の収益が、当該期間中のプログラムおよびサービスの提供のために認識されたコストを賄うのに十分であったかどうかを評価することができる。」(par.48)

⑨ (6)

すなわち、DEFERRAL の取り扱いを実務的な会計基準に委ねたのである。そもそも IPSASB が DEFERRALS を認めなかった根拠として、「それを認めることは、資産の定義に主体が支配しない資源を含めることとなり、負債の定義に現在の債務でない債務を含めることになるからである」(par.BC5.54)と説明している。つまりそれは財務諸表(B/S, P/L)間の連携と整合性を保持することにあつたのである。

⑩ (7)

費用の定義とされる「純資産の減少」から推察すると、次のような項目は費用に含まれないことになる。借入金返済額、固定資産などの取得のための支出金(費用となるのは減価償却費(EXPENSE))である。

⑪ (9)

⑥したがって、スタート時に存在した資金への復帰が実現しているかどうかの検証のために、期間的に費用と収益を対比し、その差引額の状況を指標とした検証が必要となる。これが「期間衡平」の一つの存在理由である。

⑫ (10)

「期間衡平」の測定に関係あるのは②の収益・費用アプローチである。これは収益と費用をフローとして捉え、この二つの要素を比較するものである。要素の変化状態も明らかにする。すなわち変化の要因も検証できるところに特徴がある。

⑬ (11)

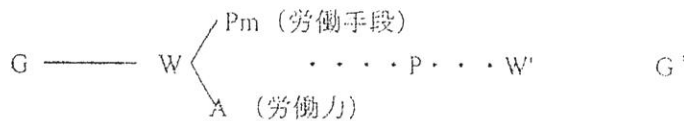
要するに、政府サイドの費用の流出は市民サイドの便益の流入である。また政府サイドの収益の流入は市民サイドの負担の流出である。すなわち「期間衡平」は便益と負担の均衡のことでもある。

敷衍すれば、「期間衡平」は市民サイドの視点から見れば、「便益なき負担」、および「負担なき便益」の回避を志向する業績評価の指標であるということもできる。

⑭ (9)

(3) 政府活動の維持・再生産（財サービス提供の持続）

政府の維持、再生産過程も資本の循環過程と類似のものとして考察することができる。



① $G \text{ ————— } W$ の G は資本家の拠出する資本ではなく、資金として、費用財の取得財源である。

② 政府も取得した費用財で財サービスを生産し、市民（社会）に給付する。

③ この給付は企業と違って $W \text{ ————— } G'$ の取引はほとんど存在しない。

④ 給付財の提供による見返りとしての直接的収益は存在しないのでこれを回収しないと再生産は不可能となり、政府活動の維持も困難になる。

⑤ この資金の回収、復帰を可能にするのは、政府によって強制的に徴収される租税が中心である。

⑥したがって、スタート時に存在した資金への復帰が実現しているかどうかの検証のために、期間的に費用と収益を対比し、その差引額の状況を指標とした検証が必要となる。これが「期間衡平」の一つの存在理由である。

II 「収益・費用に関するコメント要請」の概要

1) 会計基準改革の動向と「I/C」の地位

- ① 2015年、FAF(財務会計財団)は会計基準(第33号)の実施以後の調査結果を発表した。これは適用上いくつかの問題(例えば交換と非交換の区別が明瞭でないなど)があることを明らかにした。
- ② 2014年、FASB(財務会計基準審議会)は、会計基準の収益認識の基礎を履行義務モデルに置き換える会計基準の改訂を公表した。
- ③ 2015年、IASB(国際会計基準審議会)は「顧客との契約に基づく収益」という会計基準を制定した。
- ⑤ 2017年、「IPSASB はコンサルテーション・ペーパー「収益及び非交換費用の会計」を公表した。
- ⑥ 2018年、GASBは「I/C」を公表した。

GASBの「手続きのルール」(2017)によると、今回の(「I/C」)は会計基準の作成プロセスである「事前調査」、「予備的見解」、「公開草案」、公聴会などを経て作成されることになるので、「I/C」は「予備的見解」をまとめるための前段階のものと位置づけられる。

しかし、この「I/C」が上に述べたような改革の動向や事前調査を踏まえて作成されている。したがって、会計基準の方向や改訂会計基準の基本的枠組・内容を組み込んだものとも見ることができる。

2) 会計基準のための「I/C」の作成理由

GASBは「I/C」を作成するに至った理由として次の4点を指摘している。

- ① 収益、費用に関する現行の会計基準が限定的であること、(現行の会計基準の認識は、非交換取引には会計基準第33号(1998)があり、特殊な交換取引費用に関しては会計基準第68号(年金)、会計基準第75号(退職後のサービス) 会計基準第87号(リース) など個別的な会計基準で対応している。)
- ② 非交換取引の収益、費用取引は明瞭化され、改善すべきこと
- ③ 他の会計基準設定者が収益認識に対し履行義務アプローチを採用していること
- ④ 包括的収益、費用認識モデルは広範囲な取引を対象とし、比較可能性を高め、堅固で有用な情報を提供する見込みがあること

2) 「I/C」の要旨

「I/C」は取引を交換取引、非交換取引、履行義務取引、非履行義務取引から構成される3つのモデルに図式化して説明しているため、これらの図式を用いて要約することにする。

1. 交換・非交換モデル

取引を交換取引、非交換取引費に分類し、収益、費用の認識を検討している。まず交換取引とは各当事者が実質的に同等な価値を受領または費消していることと定義し、また非交換取引とは同等の価値を受領したり費消したりすることなく、価値を受領し、または費消すること、と定義されている。

交換・非交換モデルの要点を図表で表示すると、第1表の通りである。

第1表は交換取引と非交換に分類し、それぞれについて認識の基準を要約して示している。

第1表 交換／非交換モデル

分類	取引は交換であるか？	
	YES	NO
認識	交換取引	非交換取引
	認識は所得 (earning) 認識アプローチに基づいている ・政府は資源をコントロールしている。 または資源を犠牲にする義務を招いている 純資産の変化は将来の報告期間に適応できない	認識は会計基準 33 号 * の規定に基づいている ・派生税収益 ・賦課非交換収入 ・政府強制非交換取引 ・自発的非交換取引
測定	測定はこの「I/C」では考察されていないが、後に当然実行される (due process) で考慮される見込み	

* 会計基準 33 号は GASB の作成による「非交換取引の会計及び財務報告」(Accounting and Financial Reporting for Nonexchange Transactions)、December 1998

非交換取引の場合

- ① 非交換取引の認識については会計基準第 33 号の規定に基づいて行うこととし、非交換取引の性質によって次のように4つのタイプに分けて説明している。

- 1, 派生税収益・・・交換取引にたいして税が賦課される時点
(例 所得税、売上税)
- 2, 強制非交換取引・・・非政府主体に対する政府による査定から生じる。
(例 固定資産税、罰金)
- 3, 政府強制非交換取引・・・収益・費用は、資源提供政府が資源受領政府に対して法制的に決めた使用目的どおり使用することを要求することから生じる。
(例、連邦補助金)
- 4, 自発的非交換取引・・・収益・費用は関係当事者間の意思で同意した法制または約束から生じる。(例 特定補助金、給付、寄付)

交換取引の場合

- ② 交換取引における収益・費用の認識は「所得認識アプローチ」(The Earning Recognition Approach) を用いている。これによると、収益は所得が得られた時点 (at a point in time) で認識され、費用は受領者が受領した財・サービスを支払う義務がある時点で認識される、としている。義務がなければ費用は認識されず 負債として計上されることになる。そして義務が満たされた段階で費用が認識される。
- ③ 収益は政府が資源を支配し、純資産の増加が将来期間に適用できないこと
費用は財サービスを受領し、それに対して資源を犠牲にする義務がある時に発生する、としている。
- ④ 所得が実質的に同等であるか、全くは同等でないか、全く同等でないかは政府の状況によって変化するとも述べている。このことが交換取引と非交換取引との区分を不明瞭にしているとし、1 交換、2 交換もどき exchange.like) 3 非交換の3区分について言及している。
- ⑤ 交換・非交換モデルを選択する場合はさらなる価値の定義の開発が考慮される必要がある。また分類の決定は明確でなく、非交換取引における義務要件が何時満たされるかの決定は引き続き必要であり、このことは実証的にも明らかにされているとも述べている。

第2表 履行義務(Performance Obligation)取引、非履行義務(No Performance Obligation)取引モデル

分類	取引は、「拘束的取決め」(binding arrangement)のなかに、履行義務を含むか？	
	YES	NO
認識	履行義務	非履行義務
	<p>認識は履行義務認識アプローチに基づいている。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 対価決定 ・ 履行義務への対価の配分 ・ 収益または費用を各履行義務が充足された時（時間内または時間外の時点）に認識し、取引は報告期間 	<p>会計基準 33 の規定に基づいて認識する</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 派生税収益 ・ 賦課非交換収益 ・ 政府強制非交換取引 ・ 自発的非交換取引
測定	測定はこの「I/C」で考慮されていない。 しかし後の「当然のプロセス」(due proces)で考慮されることが見込まれる	

説明要旨

- ① 履行義務を含むか含まないかで分類している。
- ② 非履行義務取引は第1表の場合同様、会計基準第33号に基づいている。
- ③ 履行義務とは特定の受益主体が個別の財・サービスを提供するために政府と他の主体との間での拘束的取り決めにおける契約であるという。そして拘束的取り決めは相互に確認している強制的権利、義務であり、その同等性が明瞭であるとし、またこの同等の条件には明瞭なものと不明瞭なものがある。約束の内容が確認できない場合は履行義務がないものとするとも述べている。

第3表 もう一つの包括的取引モデル

		取引は交換ですか？	
分類	交換取引	非交換取引	
認識	<p>履行義務アプローチに基づいた認識</p> <p>拘束取り決めにおいて履行義務を確認する</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 対価決定 ・ 履行義務への対価の配分 ・ 各履行義務が充足されたとき <p>(時間内または時間外) 収益また費用を認識する</p> <p>そして取引は報告期間に適用される</p>	<p>会計基準第33号の規定に基づいて認識</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 派生税収益 ・ 賦課非交換収益 ・ 政府強制非交換 ・ 自発的非交換取引 	
測定	<p>測定はこの「モメントの要請」で考察されている。しかし後の「当然のプロセス」(due process)で考察されることが期待される</p>		

要点説明

- ① 分類は交換取引、非交換取引である。
- ② 非交換取引の認識は第1表、第2表同様、会計基準第33号に基づく
- ③ 交換取引では認識は履行義務アプローチに基づいている。
- ④ 拘束取り決めにおいて履行義務を確認する。
- ⑤ 取引は履行義務で認識された時点である。
- ⑥ 取引は報告期間に適用される。
- ⑦ 包括的取引モデルは収益・費用認識は履行義務と非履行義務取引が有機的に総合化されている。
- ⑧ このもう一つの包括的モデルを現行の収益・費用に関する会計基準のデメリットを克服し、統一性、比較性をもたらすと述べている。

Ⅲの1) 収益と費用の対応

石田教授は、論文「公的部門における非交換収益及び非交換費用の会計処理の検討」(2018)で、収益・費用に関する会計基準について論じているのでいくつか引用してみよう。

①

「カテゴリー B 取引（交換と非交換が混在し、義務要件が存在する一筆者）は、特定活動への財源提供である。これは IFRS15 が対象とする顧客との契約とは取引の向きが逆であり、異なる性質の取引である。財・サービスの提供と引き換えに対価を得るのではなく、活動を実施するための財源を得る取引を IFRS15 と同じ枠組みで処理することは適切とはいえないと考える。」
(p.17)

②

「現行IPSAS23は、固定資産を取得するための補助金等は受取資産が資産の定義を満たす時に全額収益を認識する。つまり収益とその後発生する減価償却費を対応させない。また、CPIにおいてIPSAS B は、企業会計のIAS20『政府補助金の会計処理及び政府援助の開示』(1983)の会計処理(償却資産取得のための補助金を繰延収益として負債認識し、それを当該固定資産の耐用年数にわたり規則的に純損益に認識する方法)をIPSASB「概念フレームワーク」の負債の定義と矛盾を生じさせるため支持しないと表明している(par.5.4)。(p.14)

③

「現行IPSAS23と同様に償却資産取得のための補助金は、資産の定義を満たす時に収益を認識すべきと主張するG4+1報告書「非相互移転の会計」(1999)は、非交換取引の収益の認識に収益・費用の対応原則を適用することの不適切さを指摘している9)。交換取引の場合は、財・サービスとの交換で収益が発生するため、収益の認識とそのために犠牲になった費用を直接対応させることは必要である。しかし、非交換取引では、収益が財・サービスとの交換で発生するわけではない。非交換取引が活動に占め割合が高い非営利組織では、財・サービスのコストと受け取る非交換収益の関係は業績指標として営利企業ほど重要ではない。むしろ、業績定尺度としては、提供したサービスのコスト、質、量の方が重要である。非営利組織におけるより目的適合な対応関係は、収益対コストではなく、サービスとサービスコストであるという(pp.14-159)

以上のように、論文は非交換取引においては収益と費用の対応、収益と費用の期間対比、期間差額算定はそんなに重要でないとの見解を示し、むしろ消極的、批判的である。その論拠は交換取引中心の企業会計と非交換取引中心の公会計との根本的違いにあると考えているようである。

確かに企業は交換取引が主であり、目的は利益獲得にあるが、取引の流れは交換的であり、個別取引の中に費用と収益という逆方向ともいえる両方向の流れが密接な関連を持って得併存している。其れは循環的流れともいえるものである。

他方、政府の場合は非交換という一方向の流れである。逆の流れとしての収益と費用の流れは想定されるが、それは分離独立的で直接的な連関はほとんどない。

しかし活動の継続性という視点からみると、企業も政府も費用の流れをカバーする収益の流れが存在することは否定すべくもない。この収益と費用の二つの流れは対応しているのであって期間対比、期間差額計算によって、活動の持続という業績を評価する指標としての役割を果たすことができるのである。敷衍すればこの指標は企業の二つの目的すなわち利益獲得と活動の持続、政府の目的すなわち国民福祉の向上と活動の持続という二つの目的を査定する指標でもあるということである。

Ⅲ 2) 交換・非交換取引の区分及び履行義務・非履行義務の区分

既述のように、収益費用の対応、期間対比、期間差額計算は企業および政府の業績評価の指標の役割を担っていることを明らかにした。しかしこれを実用化するには取引の要である、収益及び費用を何時の時点で認識し、測定するかが課題である。

まず第一には収益・費用取引の期間区分である。

期間計算は収益と費用の期間帰属をはかり収益費用の集計であり、この差額を算定することである。すなわち報告期間(現在期間)に収益費用を帰属し、集計することである。したがって報告期間以外の期間(過去および将来の期間)の収益費用は存在しないということである。

次に重要なのは交換、非交換区分である。この区分が必要とするのは、収益と費用は交換・非交換どちらにも存在するが、計算方法に違いが生じるからである。例えば収益の測定は交換取引では所得が中心である。しかし非交換取引では直接的交換所得が存在しないので強制的制度的制約を必要とする。

第三に重要なのは履行義務取引と非履行義務取引の区分である。取引には当事者間の権利義務の関係、あるいは約束、拘束が存在する。これが企業と政府では異なることによる区分である。政府の場合は権利義務が同等な関係とはいえない取引が多いのに対して企業の場合は相互の意思に基づいたが契約、取引が特徴である。

IPSASBは「C/P」で取引の区分を分による図式表を以下のような提示している。

第4表 収益取引の3区分 (IPSASB 「収益及び非交換会計」 (Accounting for Revenue and Non- Exchange Expenses) Au8gust 2017,p.27による)

非交換		交換	
カテゴリー A	カテゴリー B	カテゴリー C	
履行義務も制約もない。	特定の方法で資源を使用 (費消) する履行義務または制約を伴う強制的同意がある。または特定の期間を超えて使用されるべき資源を要求する他の同意がある。	商業的条件で顧客に財サービスを移転する履行義務を伴う強制的同意がある	
税金、移転	特定数量のワクチン予防接種	商業的条件による財・サービスの販売	

特徴

- ① 交換と非交換の区分が行われている。
- ② 取引は A,B,C の3つのカテゴリーに区分されている。
- ③ A には履行義務が存在しない。
- ④ B は交換と履行義務が重なり合う領域もある。
- ⑤ B には非交換で履行義務のある取引が存在する。
- ⑥ C は会計基準第23号 (GASB の33号に相当) で処理することになっているが、GASB33号には義務要件も含まれている。

Ⅲの2) 義務要件(時間要件、返還要件)の会計処理

GASBの「I/C」は義務要件として次の4点を挙げている。

- ① 受領主体の特質 (*Required characteristics of recipients*)
- ② 時間要件 (*Time requirements.*)
- ③ 返還要件 (*Reimbursements.*)
- ④ 偶然性 (*Contingencies*)

①は供給主体が受給主体を特定すること。②は供給主体が受給主体の使用時間を制限すること。③供給主体が返還原則(義務要件が満たされない場合の返還原則)に基づき資源を供給すること。④は供給主体が受給主体に特別な行為を要求すること(例第3者や受給者に負担を求める)である。時間要件には返還義務がある場合とない場合がある。

義務要件の会計処理に最も関係のある時間要件と返還要件について検討することとし、例として補助金の会計処理を取り上げることとする。

1) 補助金の時間要件

事例として3カ年間均等に配分する補助金を初年度に提供された場合を考えて見る。初年度に流入した補助金を全額初年度に収益とすれば残りの2年間収益はゼロである。これでは各年度の収益と費用との比較はできない。「期間衡平」の算定は不可能である。

この場合、例えば初年度に提供される補助金総額が300とすれば、当該年度の100を控除した残りを次年度以降に繰り延べることとし、これを初年度の負債とすることである。これについては負債に計上することは負債の定義に反するとして反対する意見がある。これの解決として次のような貸借対照表を作成した。

	1年目		2年目		3年目	
	資産	負債	資産	負債	資産	負債
	300	200	200	100	100	0
純資産 (収益)		100		100		100

1年目の負債200は資産の繰延額である。

しかしこの額は返済の必要のないものである。負債に計上するのは内部的な会計処理上の便法である。

2) 返還要件

事例

國から100の補助金提供があった。

義務要件が満たされない場合の返還対象補助金40

実際に義務要件を満たさなかったことによる返還額20

この場合の期末のB/Sは次のようになろう

当初		中間期		期末	
資産	負債	資産	負債	資産	負債
100	40	60	20	80	0
純資産	60	60	60	80	80

当初100であった補助金は返還額が20だったために実際に提供された補助金は80となった。これは 純資産=収益である。

当初の資産60は当期にコントロールできる資産である。

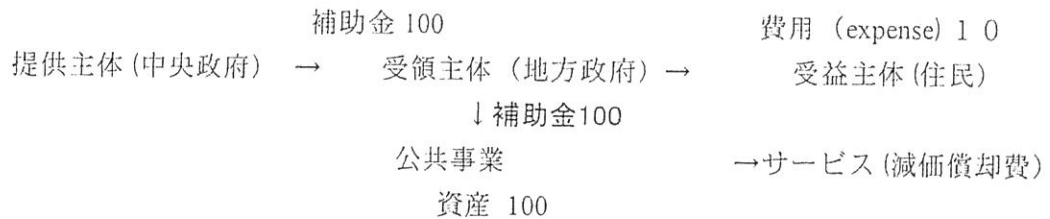
当初の負債40の内20は返済分、残りの20は返済する必要がなく資産に加算される。これによって負債20は解消できる。

この会計処理は当初に提供された補助金をその時点で資産、収益とすると返済分だけ収益が増大することを避けるための処理であることになる。コントロールできない資産が収益とされる。

3) 公共事業補助金

事例 公共事業補助金 100 を提供された
 これを当該期間に支出 (expenditure) 100
 耐用年数 10 年
 減価償却費 (費用 = expense) 10

この場合、補助金の受領額を収益とすると当該年度の費用にマッチしない。
 補助金額を耐用年数で除して補助金の年割り額を算定する。10 である。
 これだと収益と費用がマッチする。



この結果

収益は純資産の増加であるが、地方政府では増加していない
 費用 (サービス) は地方政府から住民に流出する
 補助金は地方政府で支出される
 建設によって地方政府に資産が生じている。
 補助金支出と建設によって増加した資産は相殺されて収益は生じていない。
 費用は減価償却費 10 である。

補助金を当該年度の負債として会計処理する。

資産	負債
100	100
純資産 (収益)	0

補助金を負債によって生じたと想定し、この負債は補助金によって償還されると想定することもできる。

地方政府の会計の中で処理する。こうすることによって負債は耐用年数に応じて毎年償還すればこれは減価償却費と同額となる。償還額は補助金の年割り額であるのでこれが収益となり、費用と対比可能となる。