

米国公会計の二元観モデル

— 基金財務諸表と政府全体財務諸表の並存 —

栗城 綾子

要 旨

本稿は、米国公会計が並存させる基金財務諸表および政府全体財務諸表が財務報告で果たす役割を、GASB 概念書第 1 号の記述する財務報告の下位目的に照らして整理している。その上で、特に両財務諸表のストック報告書における貸借差額（基金残高および純持高）の区分が、両財務諸表の役割にどのような影響をもたらすかについて、現行基準に基づいて検討している。検討の結果、本稿は、(1) 基金残高の区分によって、(政府) 基金財務諸表が、GASB の整理した役割を網羅的に果たし、補強し、さらに拡大していること、また、(2) 純持高の区分によって、政府全体財務諸表および(事業) 基金財務諸表が、GASB の整理したそれぞれの役割を網羅的に果たしていることを示している。

1. はじめに

米国の州および地方政府は、数十年にわたって、基金会計 (fund accounting) および基金単位の財務報告を政府活動について報告する主要な手段としてきた。このような中、政府会計基準審議会 (Governmental Accounting Standards Board: GASB) が 1999 年に基準書第 34 号「州および地方政府のための基礎的財務諸表並びに管理者による討議および分析」(GASB Statement No.34, *Basic Financial Statements — and Management's Discussion and Analysis — for State and Local Governments*; 以下では、「GASB 基準書第 34 号」とする。) を公表したことにより、州および地方政府は、政府全体財務諸表 (government-wide financial statements) ⁽¹⁾ を作成することとなった ⁽²⁾。政府全体財務諸表の導入は、「政府会計の歴史

(1) 本稿における「政府全体財務諸表」は、連邦政府の財務諸表ではなく、GASB が設定する会計基準により作成される各州・地方政府の財務諸表をいう。図 1 参照。

(2) GASB 基準の適用を強制する全国的な法規制等は存在しないものの、GASB 基準は、全ての州に導入されている。GASB 基準が地方政府にどの程度導入されているかについての確実なデータは存在しないが、2008 年の GASB 調査によれば、およそ 70% 程度の地方政府に導入されていると試算されている (日本公認会計士協会 2013, p.72)。

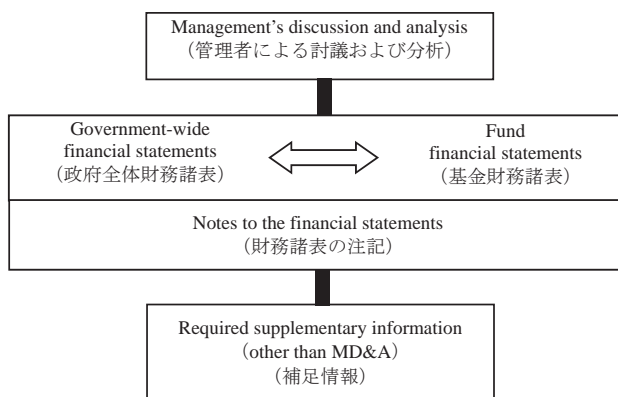
の中で最も重要な変化 (the most significant change)」⁽³⁾と位置づけられる。しかし、GASB 基準書第 34 号が一般目的財務諸表として基金財務諸表 (fund financial statements) と政府全体財務諸表の両者を規定しているように (para.7)、当基準書は、基金財務諸表の作成を廃止するのではなく、引き続き基金財務諸表の作成を求めている (図 1)。このように、財務報告に基金財務諸表と政府全体財務諸表の両者が用いられることは、二元観モデル (dual perspective model) とよばれ (Freeman and Shoulders 2010, p.33)、米国公会計の特徴を構成している。

GASB 基準書第 34 号は、それぞれの財務諸表の果たす役割を GASB 概念書第 1 号の記述する財務報告の下位目的との関係で整理している。しかし、当該整理において、GASB は、両財務諸表のストック報告書における貸借差額 (基金残高 (fund balance) および純持高 (net position)) を区分する影響について具体的な記述をしていない。

本稿は、米国公会計が並存させる基金財務諸表および政府全体財務諸表が財務報告で果たす役割を、GASB 概念書第 1 号の記述する財務報告の下位目的に照らして整理する。その上で、それぞれのストック報告書における貸借差額 (基金残高および純持高) の区分が、両財務諸表の役割にどのような影響をもたらすかについて、現行基準に基づいて検討するものである。

本稿の構成は、次のとおりである。第 2 節では、基金財務諸表および政府全体財務諸表の特徴を整理し、両財務諸表が財務報告で果たす役割を GASB 概念書第 1 号の記述する財務報告の下位目的に照らして検討する。第 3 節では、基金残高および純持高の区分が、基金財務諸表および政府全体財務諸表の果たす役割にどのような影響をもたらすかについて検討する。第 4 節では、前節までの検討を総括するとともに今後の課題を述べる。

(図 1) 最低限求められている州・地方政府の一般目的財務諸表



(出所) GASB 基準書第 34 号, para.7 (括弧内は筆者訳)

⁽³⁾ GASB 基準書第 34 号公表時の GASB 議長声明 (Plummer, Hutchison and Patton 2007, p.206)。

2. 基金財務諸表および政府全体財務諸表が財務報告で果たす役割

本節では、基金財務諸表および政府全体財務諸表の特徴を整理し、両財務諸表が財務報告で果たす役割を GASB 概念書第 1 号の記述する財務報告の下位目的に照らして検討する。なお、基金残高 (fund balance) および純持高 (net position) の区分が両財務諸表の果たす役割にどのような影響をもたらすかについては、第 3 節で詳細に検討することとする。

2.1. 基金財務諸表 (fund financial statements)

米国では、提供された資源が意図されたとおりに利用されるよう、2つのコントロール・メカニズムが用いられてきた。1つが予算 (budget) であり、もう1つが基金制度 (governmental fund structure) である (GASB 概念書第 1 号, para.21)。基金 (fund) は、ある特定活動の継続または特定目的の達成のために特別の規制、制約または制限に従って区分される (NCGA 報告書第 1 号, para.16)。基金は、歳出予算 (appropriations) の割り当てられる単位でもある。そのため、多くの政府は、予算コントロールを確実にし、また、予算遵守 (budgetary compliance) を達成するために、基金帳簿に予算勘定 (budgetary accounts) を設定している (Freeman and Shoulders 2010, p.23) ⁽⁴⁾。

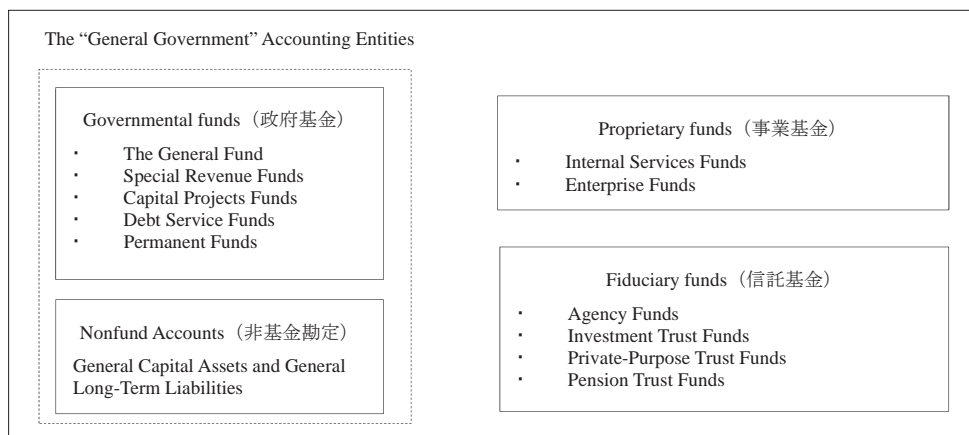
米国の州および地方政府は、3つの基金分類および非基金勘定という4つに区分された自己完結型の会計実体 (self-contained accounting entity) を採用している (図 2)。それぞれの基金は、現金その他財務資源、関連する負債および残高 (または残余持分 (residual equities)) 並びにそれらの変動を記録するための独自の帳簿をもっている (NCGA 報告書第 1 号, para.16; Freeman and Shoulders 2010, p.22)。

政府の活動は、伝統的に2つのカテゴリー (行政型活動 (governmental-type activities) およびビジネス型活動 (business-type activities)) に区分されてきた。一般行政、義務教育等の行政型活動は、政府基金 (governmental funds) および非基金勘定 (nonfund accounts) において記録される。行政型活動は、主として税金や補助金 (grants) のような特有の財務的資源が割り当てられる特徴がある。政府基金で用いられる会計は、行政型活動をコントロールする目的のために財務的資源に焦点を当てる構造となっている。これに対して、公営病院、公共交通サービス等のビジネス型活動は、事業基金 (proprietary funds) において記録される。ビジネス型活動は、利用者から徴収するサービス料金を財源として活動を行なっ

⁽⁴⁾ 予算コントロールのために、州および地方政府は、GAAP (GASB 基準) とは異なる、例えば、現金主義会計を基金会計に適用し活動を記録することもある。この場合、年度末に GAAP に合うように会計数値を転換 (convert) し、財務諸表を作成している (Freeman and Shoulders 2010, p.23)。以下では、基金会計に GAAP を採用する政府を前提として論じることとする。

ている。事業基金で用いられる会計は、営利企業と同じように、財政状態および経営成績を報告する目的のために、経済的資源に焦点を当てる構造となっている。

(図 2) 州および地方政府の会計実体 (accounting entities)



(出所) Freeman and Shoulders 2010, figure 2-4 を筆者が加工の上引用。(括弧内は筆者訳)

GASB 基準書第 34 号は、基金分類ごとに、基金財務諸表の構成並びに測定焦点 (measurement focus) および会計の基礎 (basis of accounting) を規定している⁽⁵⁾。政府基金財務諸表および事業基金財務諸表において、それぞれの主要基金の財務情報は区分掲記 (in a separate column) され、非主要基金の財務情報は合算で掲記される (paras.74 and 75)。政府の主要な活動が記録される一般基金その他同類の基金の財務情報は、政府基金財務諸表において必ず区分掲記される (para.76)。信託基金財務諸表において、年金信託基金、投資信託基金等すべての信託基金の財務情報は、事実上信託である構成要素群 (component units) が含まれた上で、信託基金別に区分掲記される (para.106)。

政府基金財務諸表は、「貸借対照表 (balance sheet)」および「収益、支出および基金残高変動報告書 (statement of revenues, expenditures, and changes in fund balances)」から構成される (para.78)。政府基金財務諸表は、短期の財務的資源 (current financial resources) を測定焦点とし修正発生主義会計⁽⁶⁾で作成される (para.79)。政府基金財務諸表においては、支出に利用可能な財務的資源ではない資本的資産 (general capital assets) および数年後に満期が到来するまで政府基金の支出が要求されない長期負債 (general long-term lia-

⁽⁵⁾ GASB 基準書第 11 号によると、測定焦点 (measurement focus) とは、実体 (entity) の財務業績および財政状態の報告において、何を表現するかを参照する (refer) ことである。特定の測定焦点は、どの資源が測定され、当該資源を伴う取引および事象の効果をいつ認識するかを考慮することによって遂行される。効果をいつ認識するかについては、会計の基礎 (basic of accounting) として参照される (p.i)。

bilities) の元本残高が除外されている。また、政府基金財務諸表における「短期」は、企業会計⁽⁷⁾ よりも狭い (more restrictive) 概念である (Plummer, Hutchison and Patton 2007, p.209)。例えば、政府基金財務諸表に計上される短期負債は、支払期限の到来した負債 (「when due」 expenditures) (Freeman and Shoulders 2010, p.209)) であるため、企業会計で計上される未払利息 (accrued interest payable) が、政府基金財務諸表に計上されることはない (Plummer, Hutchison and Patton 2007, p.209)。企業会計で計上される未払利息は、見越し費用の相手科目であって、実際の支払期限は、到来していないためである。このように、政府基金財務諸表における「短期」が企業会計よりも狭い概念であることは、使用目的に従い複数の基金に割り当てられた税金や補助金のような財務的資源によって、支払期限の到来した負債の支払がなされるという政府基金の仕組みに起因するものである⁽⁸⁾。

事業基金財務諸表は、「純持高報告書 (statement of net position)」、「収益、費用および基金純持高変動報告書 (statement of revenues, expenses, and changes in fund net position)」および「キャッシュ・フロー計算書」から構成される (paras.91, fn.39 and 40)。信託基金財務諸表は、「信託純持高報告書 (statement of fiduciary net position)」および「信託純持高変動報告書 (statement of changes in fiduciary net position)」から構成される (para.105)。事業基金財務諸表および信託基金財務諸表は、企業会計と同様に、経済的資源 (economic resources) を測定焦点とし発生主義会計で作成される (paras.92 and 107)。

上述した基金財務諸表の特徴は、次のようにまとめることができる。第1に、基金財務諸表は、ある特定活動の継続または特定目的の達成のために特別の規制、制約または制限に従って区分される基金の財務情報を提供する。第2に、フロー報告書 (政府基金財務諸表のうち「収益、支出および基金残高変動報告書」並びに事業基金財務諸表のうち「収益、費用および基金純持高変動報告書」および「キャッシュ・フロー計算書」) は、政府活動にかかる財務的資源の調達源泉と用途に関する情報を提供し、また、予算準拠性の評価に資する情報を提供する。特に、主として税金や補助金のような特有の財務的資源が割り当てられる政府基金財務諸表のうち、「収益、支出および基金残高変動報告書」は予算準拠性を評価する

(6) 本稿で記載する「発生主義会計」は、IFAC (1991) で使用している「完全発生主義会計 (full accrual basis of accounting)」と同義である。本稿で記載する「修正発生主義会計」は、完全発生主義会計に対して一部修正を加えた会計である。当該修正には、例えば、ある資産の減価償却を認識しない修正、貸借対照表または財政状態報告書からある資産を除外する修正、資本項目にかかる支出および借入金返済を費用 (expense) と同じように業績報告書に含める修正がある (IFAC 1991, para. 32)。

(7) 企業会計では、一般に、「短期」を区分するために12ヶ月基準を使用する。なお、政府全体財務諸表は、企業会計と同様に、当該12ヶ月基準を使用して作成される (Plummer, Hutchison and Patton 2007, p.209)。

(8) 政府基金は、極めて近い将来の資金繰り (near-term financing needs) を評価する目的に適合しているといわれる (Gauthier 2007, p.10)。

ために重要である。第3に、政府基金財務諸表は、政府の行政型活動にかかる短期的な資金繰りの評価に資する情報を提供する。第4に、事業基金財務諸表は、政府のビジネス型活動にかかる財政状態および経営成績の評価に資する情報を提供する。

2.2. 政府全体財務諸表 (government-wide financial statements)

政府全体財務諸表は、信託基金 (fiduciary fund) において記録される活動を除き⁽⁹⁾、政府全体を1つの経済実体 (economic entity) とした財務情報を報告する (GASB 基準書第34号, para.6b(1))。政府全体財務諸表は、州または地方府の財務情報を行政型活動およびビジネス型活動に区分して表示し、さらに、構成単位群 (component units) の財務情報を含めることとしている (GASB 基準書第34号, para.6b(1))。構成単位とは、法的に独立しているが主要政府 (州または地方府)⁽¹⁰⁾ が財政的説明責任を負っている組織である (GASB 基準書第14号, para.20)。構成単位と主要政府との関係が近いことに関する一定の条件を満たす場合、構成要素は、主要政府の一部として報告されるが (blending component units)⁽¹¹⁾、条件を満たさない場合、構成要素は、主要政府と区別して報告される (discrete presentation of component units) (GASB 基準書第14号, para.42; GASB 基準書第34号, para.12c)。政府全体財務諸表において、行政型活動およびビジネス型活動間の内部取引は相殺消去されるが (GASB 基準書第34号, paras.58 and 59)、州または地方府と構成単位間の取引は、相殺消去されずに外部取引と同じように報告される (GASB 基準書第34号, para.61)⁽¹²⁾。

政府基金財務諸表の財務情報は、政府全体財務諸表における行政型活動区分の財務情報と対応し、事業基金財務諸表の財務情報は、政府全体財務諸表におけるビジネス型活動区分の財務情報と対応する関係にある。しかし、内部サービス基金 (internal service fund) 活動

(9) 従業員福利厚生基金 (employee benefit plans) のような信託活動の資源は、政府の提供するサービス等に利用することができないためである (GASB 基準書第34号, para. 232)。

(10) GASB 基準書第14号は、州および一般目的の地方府 (自治体 (municipality) または郡 (county)) を主要政府であるとしている (para. 13)。同書はまた、次のすべての基準を満たせば、特別目的の政府 (例えば、学区 (school district) または公園区 (park district)) も主要政府であるとしている (para. 13)。当該基準は、(a) 運営者が選挙によって選ばれた独立した管理機関 (governing body) であること、(b) 法的に独立していること、(c) 州および地方府から財政的に独立していることである。

(11) 法的に独立しているが、主要政府と深く結び付いているがために、実質的に、主要政府とみなせる場合が該当する (GASB 基準書第14号, para. 52)。例えば、構成単位の運営組織 (governing body) が実質的に主要政府の運営組織と同じである場合などが該当する (para. 53)。

(12) ただし、主要政府と主要政府の一部として報告される構成単位間 (blended) との取引は、内部活動として区分表示することが求められている。また、主要政府と区別された構成単位間 (discretely presented) との取引において発生した買掛金および売掛金は、別掲すること (separate line) が求められている (GASB 基準書第34号, para. 61)。

の取扱いは、基金財務諸表と政府全体財務諸表とで異なっている。内部サービス基金は、主要政府における他基金、部局 (departments) または機関 (agencies) に、実質精算基準 (cost-reimbursement basis) で財またはサービスを提供する活動が記録される基金である (GASB 基準書第 34 号, para.68)。政府基金財務諸表および事業基金財務諸表には、当該内部サービス基金活動は含まれない。しかし、当該内部サービス基金活動は主に行政型活動を提供するため、政府全体財務諸表においては行政型活動区分に含まれることとなる (GASB 基準書第 34 号, para. 62) ⁽¹³⁾。

政府全体財務諸表は、すべての資産 (財務的資産および資本的資産)、負債、収益、費用、利得および損失を報告する (GASB 基準書第 34 号, para.12e) ⁽¹⁴⁾。そのため、政府全体財務諸表を作成するためには、政府基金の財務情報について、政府基金財務諸表と政府全体財務諸表の測定焦点および会計の基礎の相違から生じる差異の調整が必要となる。これには、政府基金財務諸表では除外されていた資本的資産および長期負債の計上、減価償却費等の発生項目 (accruals) の計上等が該当する。米国では、1970 年代以降、基金財務諸表の単純合算である結合財務諸表の作成が義務付けられていたが (中西 2007, p.52)、GASB 基準書第 34 号公表前においては、行政型活動で保有するインフラ資産の資本化が任意 (optional) とされており、ほとんどの場合、政府職員 (officials) は、当該資産を資本化することを選択しなかった (Robbins and Houston 2002, p.43) ⁽¹⁵⁾。GASB 基準書第 34 号は、原則として、インフラ資産の資本化および減価償却を義務付けている。

政府全体財務諸表は、「純持高報告書 (statement of net position)」および「活動報告書 (statement of activities)」から構成される (GASB 基準書第 34 号, para.13)。

上述した政府全体財務諸表の特徴は、次のようにまとめることができる。第 1 に、政府全体財務諸表は、信託基金において記録される活動を除き、政府全体を 1 つの経済実体とした財務情報を提供する。第 2 に、政府全体財務諸表は、政府の財政状態 (financial position) および財務業績 (financial performance) の評価に資する情報を提供する。

(13) 内部サービス基金において、公企業基金 (enterprise fund) の影響力が最も重要である、または事業基金が唯一の取引相手である場合、当該内部サービス基金活動はビジネス型活動区分に含まれることとなる (GASB 基準書第 34 号, para. 62)。

(14) 政府全体財務諸表は、通常、総勘定元帳 (general ledger) の記録からではなく、基金財務諸表の勘定および残高を起点として調整を行なうスプレッドシートまたはワークシートを用いて作成されている (Wilson and Kattelus 2001, p.58; Freeman and Shoulders 2010, pp.557-558)。

(15) これに対し、ビジネス型活動で保有するインフラ資産については、資本化および減価償却が義務付けられていた (Robbins and Houston 2002, p.43)。

2.3. 基金財務諸表および政府全体財務諸表が財務報告で果たす役割

前節までの整理を踏まえて、本節では、基金財務諸表および政府全体財務諸表が財務報告で果たす役割を GASB 概念書第 1 号の記述する財務報告の下位目的に照らして検討する。

2.3.1. 財務報告の目的

GASB は、1987 年に概念書第 1 号「財務報告の目的」(GASB Concepts Statement No.1, *Objectives of Financial Reporting*；本稿では、「GASB 概念書第 1 号」とする。)を公表した。GASB 概念書第 1 号は、財務報告の目的について「政府の財務報告は、利用者が、(a) 説明責任 (accountability) ⁽¹⁶⁾ を査定し、(b) 経済的、社会的、政治的意思決定を行うための情報を提供しなければならない。」(para.76)と記述している。また、GASB 概念書第 1 号は、当該財務報告の下位目的を以下のとおり記述している。

1. 財務報告は、政府が公的説明責任の履行義務を全うすることを支援しなければならない。また、財務報告は、利用者が当該説明責任の履行状況を査定できるようにしなければならない (para.77)。
 - 1-a. 財務報告は、当年度の収益 (current-year revenues) ⁽¹⁷⁾ が当年度のサービス (current-year services) を賄うのに十分であったかどうかを判断するための情報を提供しなければならない。(以下略)
 - 1-b. 財務報告は、法的に採択された政府機関の予算に準拠して、資源が調達され利用されているかどうかを明らかにしなければならない。財務報告はさらに、その他の財政関連法規や契約で規定された条項が遵守されているかどうかを明らかにしなければならない。
 - 1-c. 財務報告は、利用者が政府機関のサービス提供の努力、コストおよび成果を査定するために役立つ情報を提供しなければならない。(以下略)
2. 財務報告は、利用者が政府機関の当該年度における活動成果 (operating result) を評価することを支援しなければならない (para.78)。
 - 2-a. 財務報告は、財務的資源の調達源泉と用途に関する情報を提供しなければならない。(以下略)
 - 2-b. 財務報告は、政府機関の資金調達方法と資金需要の充足方法に関する情報を提供しなければならない。
 - 2-c. 財務報告は、当該年度の活動の結果、政府機関の財政状態 (financial position) が

⁽¹⁶⁾ 我が国において、accountability は一般に「説明責任」と訳されているため (藤井 2003, 広瀬 2012 など)、本稿においても当該単語の訳語として「説明責任」を用いることとする。

⁽¹⁷⁾ 本稿では、現金収入と区別するために、revenues を収益と訳することとする。

改善したのか、または悪化したのかを明らかにするために必要な情報を提供しなければならない。

3. 財務報告は、利用者が政府機関によって提供可能なサービスの水準および支払期限の到来した債務の支払能力を査定することを支援しなければならない (para.79)。

3-a. 財務報告は、政府機関の財政状態および財政状況 (financial condition) に関する情報を提供しなければならない。(以下略)

3-b. 財務報告は、使用年数が当年度を超える政府保有の物的資源およびその他の非財務的資源に関する情報を、当該諸資源のサービス提供能力 (service potential) を査定するために利用可能な情報とともに、提供しなければならない。(以下略)

3-c. 財務報告は、資源に対する法律上または契約上の制約および資源の潜在的損失リスクを開示しなければならない。

GASB 基準書第 34 号は、基金財務諸表および政府全体財務諸表が果たす役割を、GASB 概念書第 1 号の記述する財務報告の下位目的との関係で表 1 のとおり整理している。

(表 1) 財務諸表の目的と財務諸表の関係

財務諸表の目的 (下位目的)		基金財務諸表	政府全体財務諸表
1. 公的説明責任の履行および履行状況の評価に資する情報提供		○	○
1-a.	当年度サービス提供原価に対する当年度収益の十分性の評価に資する情報提供		○
1-b.	予算準拠性および法律・契約遵守性の評価に資する情報提供	○	
1-c.	サービス提供努力、コストおよび成果の評価に資する情報提供		○
2. 当該年度における政府活動成果の評価に資する情報提供		○	○
2-a.	財務的資源の調達源泉および使途に関する情報提供	○	
2-b.	資金調達方法および資金需要の充足方法に関する情報提供	○	○
2-c.	当該年度の活動が財政状態に与える影響の評価に資する情報提供		○
3. 政府のサービス提供能力および支払期限の到来した負債支払能力の評価に資する情報提供		○	○
3-a.	政府の財政状態および財政状況に関する情報提供		○
3-b.	長期保有の物的資源およびその他の非財務的資源並びに当該諸資源のサービス提供能力の評価に資する情報提供		○
3-c.	資源に対する法律・契約上の制約および資源の潜在的損失リスクの開示	○	

(出所) GASB 概念書第 1 号, paras. 77-79 および GASB 基準書第 34 号, paras. 232-238. の記述に基づき筆者作成。
GASB が基金財務諸表および政府全体財務諸表と財務報告の下位目的との対応関係を記述している箇所を○で表現している。本稿の検討により、基金財務諸表が基金残高または純持高を区分しなければ果たすことができない役割を、網掛けで表現している。同様に、政府全体財務諸表が純持高を区分しなければ果たすことができない役割を、網掛けで表現している。

GASB 概念書第 1 号は、財務報告の下位目的として、財政状態（financial position）および財政状況（financial condition）に関する情報の提供を記述しているが、両者を具体的に定義していない。

連邦政府の会計基準を設定する連邦会計基準諮問審議会（Federal Accounting Standards Advisory Board: FASAB）は、概念書第 1 号「連邦財務報告の目的」において、「財政状況は、財政状態よりも広範で将来指向の概念（broader and more forward-looking concept）である。」（para.144）と記述している。先行研究においても、財政状況（financial condition）が、財政状態（financial position）、財務業績（financial performance）、流動性（liquidity）および負債支払能力（solvency）を包含しているということについては一定の同意があるとされる（Chaney, Mead and Schermann 2002, p.28）。また、財政状況は、「政府の負債支払能力およびサービス提供を維持する能力並びに資本的資産を維持する能力」（Rivenbark, Roenigk and Allison 2010, p.155）ともいわれる。このような FASAB および先行研究の記述を踏まえ、本稿は、財政状況を財政状態よりも広範で将来指向の概念と捉えて検討を行なうこととする。

2.3.2. 基金財務諸表および政府全体財務諸表が財務報告で果たす役割

まず、基金財務諸表が財務報告で果たす役割を検討する。2.1 節において示した基金財務諸表の特徴によれば、基金財務諸表の意義は、政府全体財務諸表における政府活動別情報に関する詳細な情報提供を行なうことにある。基金財務諸表が財務報告で果たす役割は、主に 3 つある。第 1 に、政府活動（行政型・ビジネス型）の財源調達・使途、予算準拠性、法律・契約遵守性を評価するための情報提供である。第 2 に、行政型活動に関連する支払期限の到来した負債支払能力の評価に資する情報提供である。なぜなら、政府基金財務諸表は、行政型活動が記録される政府基金の短期的な資金繰りに関する財務情報を報告するためである。第 3 に、ビジネス型活動に関連する政府のサービス提供能力の評価に資する情報提供である。なぜなら、事業基金財務諸表は、ビジネス型活動が記録される事業基金の財政状態および経営成績に関する財務情報を報告するためである。当該 3 つの役割は、GASB 基準書第 34 号が財務報告の下位目的との関係で整理した基金財務諸表の役割と対応する（表 1）。

しかし、基金残高を区分しない政府基金財務諸表は、支払期限の到来した負債支払能力の評価に資する詳細な情報を提供することができない。政府基金貸借対照表における基金残高は、短期の財務的資産および支払期限の到来した負債の差額である。当該財務的資産のすべてが負債の支払いに充てることのできる資産であれば、基金残高は、支払期限の到来した負債支払能力を示すことになる。しかし、政府基金貸借対照表に計上される資産には、棚卸資産、前払項目等の支出可能な形態でない資産および完全な維持が法律または契約で求められている資産が含まれている。したがって、基金残高をその支出可能性に基づいて区分しない

政府基金残高は、財務諸表利用者が支払期限の到来した負債支払能力を判断する上で誤解を与える虞がある。同様に、純持高をその使用制限に基づいて区分しない事業基金財務諸表は、政府のサービス提供能力の評価に資する詳細な情報を提供することができない。後述するように、純持高をその使用制限に基づいて区分しない事業基金財務諸表は、財務諸表利用者が政府のサービス提供能力を判断する上で誤解を与える虞があるためである。以上より、基金残高をその支出可能性に基づいて区分しない場合、政府基金財務諸表は、GASB 基準書第 34 号が財務報告の下位目的との関係で整理した基金財務諸表の役割のうち、「支払期限の到来した負債支払能力の評価に資する情報提供」という役割を果たすことができない（表 1 網掛け部分）。また、純持高をその使用制限に基づいて区分しない場合、事業基金財務諸表は、GASB 基準書第 34 号が財務報告の下位目的との関係で整理した基金財務諸表の役割のうち、「政府のサービス提供能力の評価に資する情報提供」という役割を果たすことができない（表 1 網掛け部分）。

次に、政府全体財務諸表が財務報告で果たす役割を検討する。2.2 節において示した政府全体財務諸表の特徴によれば、政府全体財務諸表の役割は、政府全体を 1 つの経済実体として、その財政状態および財務業績に関する情報を提供することである。伝統的に、行政型活動とビジネス型活動に区分されてきた政府活動も、実際にはその区別が難しいとされる。ビジネス型活動は一般に、料金収入を得て営まれているが、一般政府から多額の事業補助金（operating subsidies）、建設助成金（capital grants）または税金（taxes）を受け入れているビジネス型活動もあるため（GASB 概念書第 1 号，summary）、ビジネス型活動であっても政府の一部であることには変わりはないためである。そこで、行政型活動およびビジネス型活動の双方を包含した政府全体の活動を評価するために、政府全体を 1 つの経済実体とした情報が必要とされるのである。政府全体財務諸表が提供する財政状態に関する情報には、すべての資産および負債が含まれる。財務業績に関する情報には、すべての収益、費用、利得および損失が含まれる。政府全体財務諸表の役割は、GASB 基準書第 34 号が財務報告の下位目的との関係で整理した政府全体財務諸表の役割と対応する（表 1）。

しかし、純持高をその使用制限に基づいて区分しない政府全体財務諸表は、政府のサービス提供能力の評価に資する詳細な情報を提供することができない。理由を以下で述べる。

政府全体活動報告書は、当年度に政府の提供したサービスの経済的原価にかかる情報および当年度の収益が当該サービス提供原価を十分に賄っているかどうかを評価するための情報を提供する。活動報告書で報告される当該財務業績は、政府全体純持高報告書における純持高に影響を与える。そのために、政府全体活動報告書は、当該年度の活動の結果、政府の財政状態が改善したのか悪化したのかを評価するための情報を提供する。また、政府全体純持高報告書における純持高は、現在まで政府が得た累積的収益と政府が提供したサービスの累積的原価の差額を示すため、当該差額の変動は、将来の政府のサービス提供水準の評価に資

する情報を提供する。なぜなら、純持高がマイナスまたは減少傾向にあるならば、現在の収益水準では、政府が現在のサービス提供水準を維持できないことを示し、このことは同時に、将来の増税可能性または政府の提供するサービスの削減可能性を示しているためである (Plummer, Hutchison and Patton 2007, p.210)。しかしながら、純持高をその使用制限に基づいて区分しない政府全体純持高報告書の純持高は、政府のサービス提供能力を厳密には示していない。政府は、継続的にサービス提供を行なうために、来年度以降の負債償還、新規の投資、サービス提供等に使用可能な資源を必要としているが、政府全体純持高報告書における純持高には、使用制限があるために来年度以降使用できない資源が含まれている。そのため、使用制限のある純持高のプラス残高が使用制限のない純持高のマイナス残高を上回った結果として純持高がプラスであったとしても、政府は、継続的にサービス提供を行なうために使用可能な資源を保有していない。このように、純持高をその使用制限に基づいて区分しない政府全体純持高報告書は、財務諸表利用者が政府のサービス提供能力を判断する上で誤解を与える虞がある。また、このことは、財務諸表利用者が、政府の財政状況を判断する上でも誤解を与える虞がある。

したがって、その使用制限に基づいて純持高を区分しない場合、政府全体財務諸表は、GASB 基準書第 34 号が財務報告の下位目的との関係で整理した政府全体財務諸表の役割のうち、「政府のサービス提供能力の評価に資する情報提供」および「政府の財政状態および財政状況に関する情報提供」という役割を果たすことができない (表 1 網掛け部分)。

3. 基金残高 (fund balance) および純持高 (net position) の区分が財務報告に与える影響

本節では、まず、現行基準における基金残高および純持高の区分について整理を行い、次いで、当該区分が基金財務諸表および政府全体財務諸表の果たす役割にどのような影響をもたらすかについて検討する。具体的には、上記の表 1 において示した両財務諸表と財務報告の下位目的との関係が、基金残高および純持高の区分を導入することによってどのように変化するかについて検討する。このような検討をとおして、基金残高および純持高区分の導入意義を明らかにする。なお、事業基金純持高報告書における純持高の区分は、政府全体純持高報告書における純持高の区分と同じである。したがって、基金残高の区分に関する検討の対象は、政府基金貸借対照表における基金残高の区分とする。

3.1. 基金残高の区分が財務報告に与える影響

3.1.1. 基金残高⁽¹⁸⁾の区分

1999 年公表の GASB 基準書第 34 号は、政府基金の残高を「留保 (reserved)」および「非

留保 (unreserved)」の2つに区分することを規定し、当該規定の具体的な内容は、GASBの前身である全米政府会計審議会 (National Council on Governmental Accounting: NCGA) の報告書第1号「政府会計および財務報告原則」(NCGA Statement 1, *Governmental Accounting and Financial Reporting Principles*; 本稿では、「NCGA 報告書第1号」とする。)を参照していた⁽¹⁹⁾。棚卸資産等の支出 (expenditure) に流用できない資産および支出負担行為 (encumbrances) のように将来の特定利用のため、法的に分離される資産を「留保 (reserved)」区分に分類し、それ以外を「非留保 (unreserved)」区分に分類していた。財務資源の利用に関する暫定的な計画 (不測の事態・設備更新等) として設定される可能性のある基金残高の指定 (designations) は、将来、当該計画が変更される可能性があることから、留保区分ではなく、非留保区分に分類していた (NCGA 報告書第1号, para. 120)⁽²⁰⁾。

2010年公表のGASB基準書第54号「基金残高報告および政府基金分類の定義」(GASB Statement No.54, *Fund Balance Reporting and Governmental Fund Type Definitions*; 以下では、「GASB基準書第54号」とする。)⁽²¹⁾は、政府基金残高情報の有用性を向上させることを目的に、GASB基準書第34号で規定していた基金残高の区分に比べてより明確な区分を導入する趣旨で、政府基金残高の区分を見直している。GASB基準書第54号は、政府基金残高を、「支出不能 (nonspendable)」、「制限付 (restricted)」および「非制限 (unrestricted)」の3つに区分し、さらに、非制限区分を「関連済 (committed)」、「割当済 (assigned)」、「未割当 (unassigned)」⁽²²⁾の3細区分に分類することを規定している。基金残高の区分の概要は、表2のとおりである。

GASB基準書第54号の政府基金残高の区分は、GASB基準書第34号で規定していた留保区分を廃止し、制限付区分を導入している。GASBによれば、当該変更は、政府全体財

(18) 2011年公表のGASB基準書第63号は、繰延資源アウトフローおよび繰延資源インフローという2つの新しい表示区分を規定した。これによって、基金残高は、資産および繰延資源アウトフローの合計から負債および繰延資源インフローの合計を差し引いたものとなった (para.12)。

(19) GASBは、事業基金財務諸表においては、政府全体財務諸表と同様に、純資産を3つの構成要素 (components) に分類することを求めるが、信託基金財務諸表においては、純資産を分類することを求めている (GASB基準書第34号, paras.98 and 108)。

(20) 基金残高の指定については、非留保 (unreserved) 基金残高の内訳として表示するか、財務諸表に注記することが規定されていた (NCGA 報告書第1号, para.120)。

(21) GASB基準書第54号はまた、基金残高 (fund balance) 情報の有用性を向上させることを目的として、政府基金 (governmental fund) 分類の定義を見直している。

(22) 未割当 (unassigned) 基金残高は、他の基金に割り当てられなかった基金残高でかつ、制限付 (restricted)、関連済 (committed)、割当済 (assigned) に該当しない残高であり、一般基金 (general fund) 残高に発生する区分である。これは、一般基金を除く他の政府基金では、特定の目的のために独立した基金に資金が割り当てられているので、未割当 (unassigned) 基金残高がプラスとならないためである (Otto 2014, p.3)。

(表 2) GASB 基準書第 54 号における政府基金残高の区分

制約 (constraint)	支出不能 (nonspendable)	制限付 (restricted)	非制限 (unrestricted)	
			関連済 (committed)	割当済 (assigned)
制約の原因 (source)	資産の性質または使用不能性	<ul style="list-style-type: none"> ・ 外部の寄贈者 (donor) または譲与者 (grantors) ・ 契約条項 ・ 政府の運営組織 ・ 上位の政府 	政府の運営組織 (最高位の意思決定組織)	政府の運営組織またはその被指名人 (運営組織が割当権限を委任した委員会または個人)
制約の性質	<ul style="list-style-type: none"> ・ 支出可能な形態でない。 ・ 棚卸資産および前払項目 ・ 長期債権および転売用不動産 (一般基金に限る。) ・ 完全な (intact) 維持が法律または契約で求められている⁽²³⁾。 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 寄贈者または譲与者との取り決め、負債協定その他契約における条件 ・ 規約または授權法規 (enabling legislation) による条件 	運営組織の正式な措置 (例: 条例または決議)	政府の一般的な目的よりも狭い目的のために限定して使用される資金への明確な指示
制約要求の修正	適用不能	<ul style="list-style-type: none"> ・ 寄贈者/譲与者または条項の調整 ・ 立法行為 (legislation) 	運営組織による正式な措置の無効化	割当権源のある個人または委員会 (または政府の運営組織) の決定
反映される基金	おそらくあらゆる政府基金	おそらくあらゆる政府基金	おそらくあらゆる政府基金	おそらくあらゆる政府基金

(出所) Freeman and Shoulders 2010, Illustration 3-6 を筆者が加工の上引用。(下線部は筆者が追加)

務諸表と基金財務諸表の表示の一貫性を強化し、留保基金残高と制限付純資産 (純持高) の関係に関する混乱を避ける効果があるとされる (GASB 基準書第 54 号, p.iii)。

政府基金残高の区分に関する特有の特徴は、以下のように整理できる。

第 1 の特徴は、棚卸資産、前払項目等の支出可能な形態でない資源および完全な維持が法律または契約で求められている資源を、「支出不能」区分に分類することである (GASB 基準書第 54 号, para.6)。

第 2 の特徴は、支出負担行為額を関連する基金残高 (制限付、関連済、割当済) に含め、基金財務諸表に他の義務 (commitments) と合わせて注記することである (GARS section 1700. 127c; GASB 基準書第 54 号, para.24)^{(24) (25)}。

⁽²³⁾ 寄付基金の恒久的元本 (permanent principal of endowment fund) が該当する (Otto 2014, p.2)。

⁽²⁴⁾ 非制限 (unrestricted) 基金残高に關係する支出負担行為額は、負担額の使用過程に従って関連済 (committed) または割当済 (assigned) に区分される (GASB 基準書第 54 号, para. 101)。

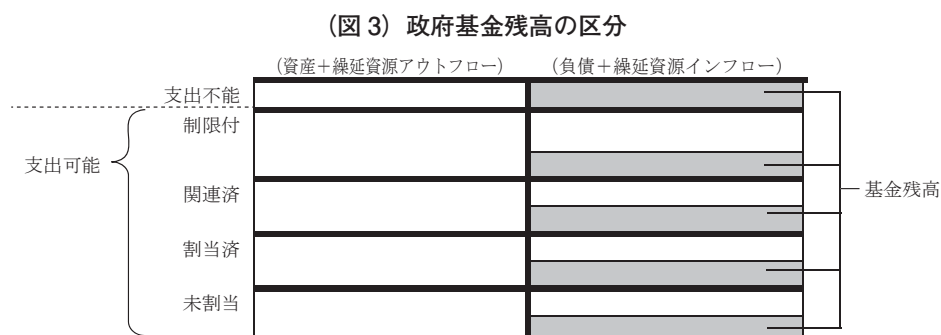
⁽²⁵⁾ GASB 基準書第 34 号では、支出負担行為を「留保 (reserved)」区分において表示していた。GASB 基準書第 54 号が支出負担行為額を注記する方法とした理由は、基金残高の使用に関する制限 (limitations) の程度を明示することを優先し、これと矛盾する (incompatible) 予算コントロール目的の有用性に基づいた基金残高区分を適用しなかったためである (GASB 基準書第 54 号, para. 97)。

第3の特徴は、内部的意思決定により指定（designations）された基金残高を非制限区分に分類し、使用制限の程度に応じて、3細区分（関連済、割当済、未割当）に分類する。その上で、基金残高の区分に関する方針およびその費消に関する手続を財務諸表に注記することである（GASB 基準書第54号, paras.18 and 23）。

3.1.2. 基金財務諸表が果たす役割への影響

政府基金残高区分の第1の特徴、つまり、棚卸資産、前払項目等の支出可能な形態でない資源および完全な維持が法律または契約で求められている資源を、「支出不能」区分に分類することによって、政府基金財務諸表は、支払期限の到来した負債支払能力の評価に資する詳細な情報を提供する。

政府基金貸借対照表において、支出不能資源を除いた資源（図3の支出可能部分）から支払期限の到来した関連する負債を控除しても、当該差額（基金残高）がゼロ以上であれば、支払に利用可能な資源が残ることを示している。したがって、支出不能基金残高を除いた基金残高は、期末時点での支払期限の到来した負債支払能力を示している。このように、政府基金残高を「支出不能」区分とそれ以外に分類することによって、政府基金財務諸表が、支払期限の到来した負債支払能力の評価に資する詳細な情報を提供する（目的3）。したがって、基金財務諸表が、GASB 基準書第34号が財務報告の下位目的との関係で整理した基金財務諸表の役割を網羅的に果たすために、当該特徴は貢献している。



政府基金残高区分の第2の特徴、つまり、支出負担行為額を関連する基金残高（制限付、関連済、割当済）に含め、基金財務諸表に他の義務と合わせて注記することによって、政府基金財務諸表は、財務諸表利用者に、予算準拠性および法律・契約遵守性を評価するための情報を提供し、また、資源に対する法律・契約上の制約に関する詳細な開示情報を提供する。

支出負担行為（encumbrances）⁽²⁶⁾ は、商品またはサービスの提供に係る未実行の（未履行の）契約に関連する義務（commitments）である。特に一般基金（general fund）および特別収入基金（special revenue fund）において予算遵守のために記録される（GARS Sec-

tion1700. 127)。当該科目は、GASB 概念書第 4 号⁽²⁷⁾ が記述する負債または支出の定義を満たしていない。歳出予算から支出額（expenditures）および支出負担行為額を差し引くことによって歳出予算残額を示すことができる。したがって、支出負担行為額は、政府職員（officials）が、歳出予算を超過することなく新たな発注額を決めることができる点で予算遵守目的に有用である。また、支出負担行為額は、当年度予算の支出対象となるため、来年度予算に充当することのできない拘束された資源額でもある。以上のことから、支出負担行為に対応する基金残高を未割当区分以外の基金残高区分に含め、他の義務と合わせて注記することは、予算準拠性および法律・契約遵守性の評価に資する詳細な情報を提供し、また、資源に対する法律・契約上の制約に関する詳細な開示をもたらす（目的 1-b、3-c）。したがって、当該特徴は、GASB 基準書第 34 号が財務報告の下位目的との関係で整理した基金財務諸表の役割を補強しているといえる。

第 3 の特徴、つまり、内部的意思決定により指定された基金残高を、内部的意思決定による使用制限の程度に応じて、非制限区分内の 3 細区分（関連済、割当済、未割当）に分類し、当該基金残高の区分に関する方針およびその費消に関する手続を財務諸表に注記することによって、政府基金財務諸表は、財務諸表利用者に、財務的資源の利用を制約する内部的意思決定情報を提供する。

財務的資源の利用を制約する内部的意思決定情報には、政府のサービス提供能力を評価するために有用な情報が含まれる。例えば、収益・運転資金不足、不測の事態等の緊急事態に対応するために保有する支出に利用可能は財務的資源に関する情報である。多くの政府は、当該緊急事態その他同類の事象のために、「安定化調整（stabilization arrangements）」として一定の基金残高を確保しており（GASB 基準書第 54 号, para.20; Otto 2014, p.3）、通常、当該金額は条例または決議で決められている。また、多くの政府は、安定化調整基金残高の最低保有額を正式に決定している。GASB 基準書第 54 号は、このような安定化調整のための基金残高を、使途制約の原因に従い、一般基金（general fund）の制限付基金残高区分または関連済基金残高区分に含めることを規定している。制限付または関連済区分に該当しない場合には、未割当基金残高区分に含めることを規定している（GASB 基準書第 54 号, para.21; Otto 2014, p.4）。また、安定化調整基金の最低保有額に関する方針を財務諸表に注記しなければならないことを規定している（GASB 基準書第 54 号, para.27）。なお、政府が、安定化調整のための基金残高を未割当基金残高として報告する場合、安定化調整額、安定化

⁽²⁶⁾ 我が国では、国および地方公共団体の支出の原因となる契約その他の行為を「支出負担行為」という（財政法第 34 条の 2、地方自治法第 232 条の 3）。中西（2007）は、encumbrances の訳語として「支出負担行為」を用いている。本稿においても当該単語の訳語として「支出負担行為」を用いる。

⁽²⁷⁾ GASB は、2007 年に概念書第 4 号「財務諸表の構成要素」（GASB Concepts Statement No.4, *Elements of Financial Statements*；以下では、「GASB 概念書第 4 号」とする。）を公表している。

調整額が使用される状況等の説明についても財務諸表に注記しなければならない（GASB 基準書第 54 号, para, 26）。

安定化調整等の財務的資源の利用を制約する内部的意思決定情報に関するこのような取扱いは、基金財務諸表の役割を超えて、政府全体の財政状況の評価に資する詳細な情報を提供する。したがって、当該特徴は、GASB 基準書第 34 号が財務報告の下位目的との関係で整理した基金財務諸表の役割に新たな役割を追加していると考えられる。

3.2. 純持高の区分が財務報告に与える影響

3.2.1. 純持高の区分

GASB 基準書第 34 号は、政府全体の純資産報告書において、純資産を 3 つの区分に分類することを規定していた (para.32)。当該 3 つの区分は、(1) 資本的資産への純投資 (invested in capital assets, net of related debt)、(2) 制限付 (主要な制限区分で区別) (restricted (distinguishing between major categories of restrictions))、(3) 非制限 (unrestricted) である (para.32)。その後、2007 年に公表された GASB 概念書第 4 号が繰延資源アウトフローおよび繰延資源インフロー (以下では、「繰延項目」とする。) を財務諸表の構成要素として定義した。これに基づいて 2011 年に公表された GASB 基準書第 63 号「繰延資源アウトフロー、繰延資源インフローおよび純持高の財務報告」(GASB Statement No.63, *Financial Reporting of Deferred Outflows of Resources, Deferred Inflows of Resources, and Net Position*; 以下では、「GASB 基準書第 63 号」とする。) は、GASB 基準書第 34 号の規定していた純資産の区分を、当該繰延項目を調整したものに修正している (GASB 基準書第 63 号, paras.9-11)。

GASB 基準書第 63 号は、純持高が純持高報告書のすべての構成要素の差額であることを規定し (para.3)、GASB 基準書第 34 号と同様に、純持高を 3 つの区分に分類することを規定している。当該 3 つの区分は、(1) 資本的資産への純投資 (net invested in capital assets)、(2) 制限付 (主要な制限区分で区別) (restricted (distinguishing between major categories of restrictions))、(3) 非制限 (unrestricted) である (GASB 基準書第 63 号, para.8)。(1) 資本的資産への純投資は、資本的資産の取得価額から減価償却累計額を減額し、当該資産の取得、建設または改良のために発行された公債 (bonds)、ローン (mortgages)、支払手形 (notes) その他借入金等の負債の未払残高を控除して計算される。負債と同様に、資本的資産の取得に関連する繰延項目も、資本的資産の純投資の計算に含められる (GASB 基準書第 63 号, para.9)。(2) 制限付純持高は、制限付資産から関連する負債および繰延資源インフローを控除して計算される。通常、制限付資産となる資源流入をもたらす負債または制限付資産によって精算される負債が、制限付資産に関連する (GASB 基準書第 63 号, para.10)。資産が次のいずれかに該当する場合に、制限付資産に分類される。第 1 に、債権

者、譲与者 (grantors) もしくは寄付者 (contributors) または法律その他政府機関の規制により外部から使用が制限されている場合である。第 2 に、憲法の条項または授權法規 (enabling legislation) ⁽²⁸⁾ によった法律により使用が制限されている場合である (GASB 基準書第 63 号, para.6; GASB 基準書第 34 号, para.34)。なお、制限付純持高に、恒久的寄附 (permanent endowments) または恒久的基金 ⁽²⁹⁾ の元本額 (principal amounts) が含まれる場合、制限付純持高は、追加的な 2 つの構成要素で表示されるべきとされている。当該 2 つの構成要素が、「支払に充当可能な (expendable) 構成要素」および永久に維持拘束されることが求められている「支払に充当不能な (nonexpendable) 構成要素」である (GASB 基準書第 34 号, para.35)。(3) 非制限純持高は、(1) 資本的資産への純投資および (2) 制限付純資産に該当しない純持高である (GASB 基準書第 63 号, para.11)。

3.2.2. 政府全体財務諸表および基金財務諸表が果たす役割への影響

上述のように、純持高報告書において、純持高は、(1) 資本的資産への純投資、(2) 制限付 (主要な制限区分で区別) および (3) 非制限という 3 つの区分に分類される。(1) 資本的資産への純投資区分に分類される純持高は、外部または内部的要因による使用制限があるわけではないが、資本的資産へ投資された資源の拘束性を示している。そのため、(1) 資本的資産への純投資区分に分類される純持高は、使用制限のある資源額 (純額) と考えることができる。したがって、(1) 資本的資産への純投資および (2) 制限付区分に分類される純持高は、広義に使用制限のある資源額 (純額) に関する情報を提供する (図 4 の制限純持高 (広義) 部分)。(1) および (2) に該当しない (3) 非制限区分に分類される純持高は、来年度以降の負債償還、新規の投資、サービス提供等に使用可能な資源額 (純額) に関する情報を提供する (図 4 の非制限純持高部分) ⁽³⁰⁾。

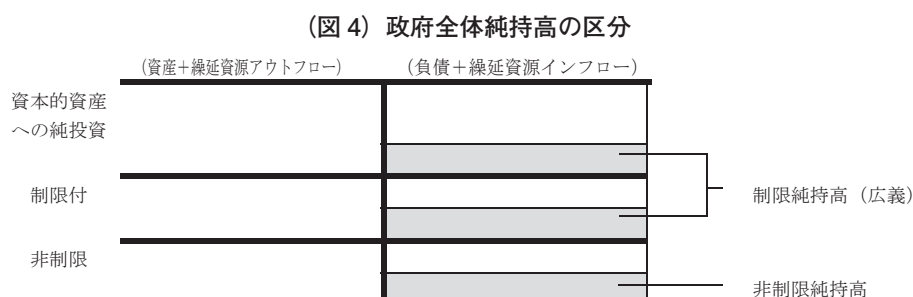
このように、純持高をその使用制限に基づいて区分することは、政府のサービス提供能力を評価するための詳細な情報を提供する (目的 3)。したがって、政府全体財務諸表および事業基金財務諸表が、GASB 基準書第 34 号が財務報告の下位目的との関係で整理した両財務諸表の役割を網羅的に果たすために、使用制限に基づいた純持高の区分は、貢献している。

⁽²⁸⁾ GASB が使用する当該用語は、政府に査定、税金その他料金の賦課、または他の資源支払命令を可能にする権限を与えることを意味している。当該用語には、法律で規定する特定の目的に徴収した資源の使用を制限する法的強制権が含まれる (GASB 基準書第 34 号, para. 34)。

⁽²⁹⁾ 例えば、公営墓地の維持のために資源を提供する墓地永久管理基金 (cemetery perpetual-care fund) である (GASB 基準書第 34 号, fn. 32)。

⁽³⁰⁾ Chaney (2005) は、財政状態について、非制限純資産÷費用で算出した比率で測定することを提案している。Rivenbark, Roenigk, and Allison (2010) は、支払能力 (solvency) の指標として、非制限純資産÷総負債で算出した比率を提案している。当該比率が高いほど、政府が長期的な義務 (long-term obligation) を支払う能力があると見なされる (pp.160-162)。

また、政府全体のサービス提供能力を評価するための詳細な情報は、政府全体の財政状況を評価するための詳細な情報でもある（目的 3-a）。したがって、政府全体財務諸表が、GASB 基準書第 34 号が財務報告の下位目的との関係で整理した政府全体財務諸表の役割を網羅的に果たすために、使用制限に基づいた純持高の区分は、貢献している。



3.3. 基金残高および純持高の区分が財務報告に与える影響

上記で検討した内容を要約したものが表 3 である。表 3 は、基金残高および純持高の区分によって、基金財務諸表および政府全体財務諸表の果たす役割が表 1 と比較してどのように変化しているのかを示している。当該変化に関する部分は、表 3 において、ゴシック体で表現されている。上述したように、目的 1-b および目的 3-c については、基金残高の区分により、基金財務諸表の役割が補強されている。目的 3 については、基金残高および純持高の区分により、両財務諸表の役割が果たされる。このことは、基金残高および純持高の区分が当該目的の達成のためには不可欠であることを示している。目的 3-a については、基金残高の区分により、基金財務諸表の役割が新たに追加されている。このことは、基金残高の区分が基金財務諸表の役割を拡大していることを示している。また、同じく目的 3-a については、純持高の区分により、政府全体財務諸表の役割が果たされている。このことは、純持高の区分が当該目的の達成のためには不可欠であることを示している。

このように、基金残高の区分により、基金財務諸表は、GASB 基準書第 34 号の整理した役割を網羅的に果たし、補強し、さらに拡大している。また、純持高の区分により、政府全体財務諸表および基金財務諸表は、GASB 基準書第 34 号の整理したそれぞれの役割を網羅的に果たしている。以上のことから、基金残高および純持高の区分は、基金財務諸表と政府全体財務諸表を並存させることによって多様な財務報告の目的を達成するという米国公会計の枠組みに不可欠であり、さらに当該枠組みを補強するものであるといえる。

(表 3) 財務諸表の目的と財務諸表の関係

財務諸表の目的 (下位目的)		基金 財務諸表	政府全体 財務諸表	基金残高・純持高区分の影響
1. 公的説明責任の履行および履行状況の評価に資する情報提供		○	○	
1-a.	当年度サービス提供原価に対する当年度収益の十分性の評価に資する情報提供		○	
1-b.	予算準拠性および法律・契約遵守性の評価に資する情報提供	○		基金残高の区分により基金財務諸表の役割が補強される。
1-c.	サービス提供努力、コストおよび成果の評価に資する情報提供		○	
2. 当該年度における政府活動成果の評価に資する情報提供		○	○	
2-a.	財務的資源の調達源泉および使途に関する情報提供	○		
2-b.	資金調達方法および資金需要の充足方法に関する情報提供	○	○	
2-c.	当該年度の活動が財政状態に与える影響の評価に資する情報提供		○	
3. 政府のサービス提供能力および支払期限の到来した負債支払能力の評価に資する情報提供		○	○	・基金残高・純持高の区分により両財務諸表の役割が果たされる。基金残高・純持高の区分が目的達成のためには不可欠である。
3-a.	政府の財政状態および財政状況に関する情報提供	●	○	・基金残高の区分により基金財務諸表の役割が新たに追加される。基金残高の区分が基金財務諸表の役割を拡大している。 ・純持高の区分により政府全体財務諸表の役割が果たされる。純持高の区分が目的達成のためには不可欠である。
3-b.	長期保有の物的資源およびその他の非財務的資源並びに当該諸資源のサービス提供能力の評価に資する情報提供		○	
3-c.	資源に対する法律・契約上の制約および資源の潜在的損失リスクの開示	○		基金残高の区分により基金財務諸表の役割が補強される。

(出所) GASB 概念書第 1 号, paras. 77-79 および GASB 基準書第 34 号, paras. 232-238. の記述および本稿の検討結果に基づき筆者作成。

(記号の意味) ○ : GASB が基金財務諸表および政府全体財務諸表と財務報告の下位目的との対応関係を記述している箇所である。● : 基金残高区分により、追加される対応関係を示している。

4. おわりに—総括と今後の課題—

本稿では、米国公会計が並存させる基金財務諸表および政府全体財務諸表が財務報告で果

たす役割を、GASB 概念書第 1 号の記述する財務報告の下位目的に照らして整理した。その上で、特に両財務諸表のストック報告書における貸借差額（基金残高および純持高）の区分が、両財務諸表の役割にどのような影響をもたらすかについて、現行基準に基づいて検討した。

第 2 節では、まず、基金財務諸表および政府全体財務諸表の特徴を整理した。次に、基金財務諸表および政府全体財務諸表が財務報告で果たす役割を GASB 概念書第 1 号の記述する財務報告の下位目的に照らして検討した。基金財務諸表の意義は、政府全体財務諸表における政府活動別情報に関する詳細な情報提供を行なうことにある。基金財務諸表が財務報告で果たす役割は、主に 3 つある。第 1 に、政府活動（行政型・ビジネス型）の財源調達・使途、予算準拠性、法律・契約遵守性を評価するための情報提供である。第 2 に、行政型活動に関連する支払期限の到来した負債支払能力の評価に資する情報提供である。第 3 に、ビジネス型活動に関連する政府のサービス提供能力の評価に資する情報提供である。当該 3 つの役割は、GASB 基準書第 34 号が財務報告の下位目的との関係で整理した基金財務諸表の役割と対応する。しかし、基金残高を区分しない場合、政府基金財務諸表は、基金財務諸表の役割のうち、「支払期限の到来した負債支払能力の評価に資する情報提供」という役割を果たすことができないことを示した。同様に、純持高を区分しない場合、事業基金財務諸表は、基金財務諸表の役割のうち、「政府のサービス提供能力の評価に資する情報提供」という役割を果たすことができないことを示した。

政府全体財務諸表の役割は、政府全体を 1 つの経済実体として、その財政状態および財務業績に関する情報を提供することである。当該役割は、GASB 基準書第 34 号が財務報告の下位目的との関係で整理した政府全体財務諸表の役割と対応する。しかし、純持高を区分しない場合、政府全体財務諸表は、その役割のうち、「政府のサービス提供能力の評価に資する情報提供」および「政府の財政状態および財政状況に関する情報提供」という役割を果たすことができないことを示した。

第 3 節では、基金残高および純持高の区分が、基金財務諸表および政府全体財務諸表の果たす役割にどのような影響をもたらすかについて検討した。まず、基金残高区分が基金財務諸表の役割に与える影響に関する検討結果を述べる。政府基金残高区分の第 1 の特徴は、政府基金残高を「支出不能」区分とそれ以外に分類することである。当該特徴は、支払期限の到来した負債支払能力の評価に資する詳細な情報を提供する。したがって、政府基金残高区分の第 1 の特徴は、基金財務諸表がその役割を網羅的に果たすことに貢献している。政府基金残高区分の第 2 の特徴は、支出負担行為に対応する基金残高を未割当以外の基金残高区分に含め、他の義務と合わせて注記することである。当該特徴は、予算準拠性および法律・契約遵守性の評価に資する詳細な情報を提供し、また、資源に対する法律・契約上の制約に関する詳細な開示情報を提供している。したがって、政府基金残高区分の第 2 の特徴は、基金

財務諸表の役割を補強しているといえる。政府基金残高区分の第3の特徴は、安定化調整 (stabilization arrangements) 等の財務的資源の利用を制約する内部的意思決定情報の取扱いである。当該特徴は、基金財務諸表の役割を超えて、政府全体の財政状況の評価に資する詳細な情報と提供している。したがって、政府基金残高区分の第3の特徴は、基金財務諸表の役割に新たな役割を追加している。以上のことから、基金残高の区分により、基金財務諸表が、GASB 基準書第34号の整理した基金財務諸表の役割を網羅的に果たし、補強し、さらに拡大しているといえる。

次に、純持高区分が政府全体財務諸表および基金財務諸表の役割に与える影響に関する検討結果を述べる。純持高の区分は、政府のサービス提供能力を評価するための詳細な情報を提供する。したがって、純持高区分は、政府全体財務諸表および事業基金財務諸表が、それぞれの役割を網羅的に果たすことに貢献している。また、政府全体のサービス提供能力を評価するための詳細な情報は、政府全体の財政状況の評価するための詳細な情報でもある。したがって、純持高区分は、政府全体財務諸表がその役割を網羅的に果たすことに貢献している。以上のことから、純持高の区分により、政府全体財務諸表および基金財務諸表が、GASB 基準書第34号の整理したそれぞれの役割を網羅的に果たしているといえる。

以上の検討により、本稿は、基金残高および純持高の区分が、基金財務諸表と政府全体財務諸表を並存させることによって多様な財務報告の目的を達成するという米国会計の枠組みにとって不可欠であり、さらに当該枠組みを補強するものであることを示している。

しかし、本稿では、ストック報告書における貸借差額の区分がフロー情報にどのような影響を与えているのかについて検討できていない。ストック報告書における貸借差額の区分に対応したフロー情報も、両財務諸表の役割に影響を与える可能性がある。また、本稿は、GASB が会計基準を設定する州および地方政府の会計を対象としているため、FASAB によって基準が設定される連邦政府の会計を対象としていない。これらの点については、今後の検討課題としたい。

【参考文献】

- Chaney, B. A., Mead, D. M., and Schermann, K. R. 2002. The new governmental financial reporting model: What it means for analyzing government financial condition. *The Journal of Government Financial Management*, 51(1), 26-31.
- Chaney, B. A. 2005. Analyzing the financial condition of the City of Corona, California: Using a case to teach the GASB 34 government-wide financial statements. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 17(2), 180-201.
- Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB). 1993. Statement of Federal Financial Accounting Concepts No. 1, *Objectives of Federal Financial Reporting*. FASAB.
- Freeman, R.J., and Shoulders, C. D. 2010. *Governmental and Nonprofit Accounting: Theory and Practice*. 9th edi-

- tion. Upper Saddle River, NJ: Prentice-Hall.
- Gauthier, S. J. 2007. Interpreting local government financial statements. *Government Finance Review*, 23(3), 8-14.
- Governmental Accounting Standards Board (GASB). 1987. Concepts Statement No.1, *Objectives of Financial Reporting*. Norwalk, CT: GASB. (藤井秀樹監訳. 2003. 『GASB / FASAB 公会計の概念フレームワーク』中央経済社.)
- . 1990. Statement No.11, *Measurement focus and basic of accounting — Governmental Fund Operating Statements*. Norwalk, CT: GASB.
- . 1991. Statement No.14, *The Financial reporting entity*. Norwalk, CT: GASB.
- . 1999. Statement No.34, *Basic Financial Statements — and Management's Discussion and Analysis — for State and Local Governments*. Norwalk, CT: GASB.
- . 2007. Concepts Statement No.4, *Elements of Financial Statements*. Norwalk, CT: GASB.
- . 2010. Statement No.54, *Fund Balance Reporting and Governmental Fund Type Definitions*. Norwalk, CT: GASB.
- . 2011. Statement No.63, *Financial Reporting of Deferred Outflows of Resources, Deferred Inflows of Resources, and Net Position*, Norwalk, CT: GASB.
- . *Fund Accounting*. Governmental Accounting Research System™ Section. 1300. (2016 年 9 月 19 日現在)
- . *The Budget and Budgetary Accounting*. Governmental Accounting Research System™ Section. 1700. (2016 年 9 月 11 日現在)
- . *Classification and Terminology*. Governmental Accounting Research System™ Section. 1800. (2016 年 9 月 18 日現在)
- International Federation of Accountants (IFAC) Public Sector Committee. 1991. Study1, *Financial Reporting by National Governments*. New York, NY: IFAC.
- National Council on Governmental Accounting (NCGA). 1979. Statement 1, *Governmental Accounting and Financial Reporting Principles*.
- Plummer, E., Hutchison, P. D., and Patton, T. K. 2007. GASB No. 34' s governmental financial reporting model: Evidence on its information relevance. *The Accounting Review*, 82(1), 205-240.
- Otto, R. 2014. *Statement of Position Fund Balances for Local Governments Based on GASB Statement No. 54*. (http://www.osa.state.mn.us/other/Statements/fundbalances_postGASB54_1012_statement.pdf).
- Rivenbark, W. C., Roenigk, D. J., and Allison, G. S. 2010. Conceptualizing financial condition in local government. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 22(2), 149-177.
- Robbins, W., and Houston, R. 2002. GASB 34' s new infrastructure asset reporting requirements: Are you ready? *The Journal of Government Financial Management*, 51(2), 42-51.
- Voorhees, W. R., and Kravchuk, R. S. 2001. The new governmental financial reporting model under GASB statement no. 34: an emphasis on accountability. *Public Budgeting & Finance*, 21(3), 1-30.
- Wilson, E. R., and Kattelus, S. C. 2001. Implications of GASB' s new reporting model for municipal bond analysts and managers. *Public Budgeting & Finance*, 21(3), 47-62.
- 中西一. 2007. 「アメリカ州・地方債統制と公会計 : GASB 第 34 号と地方債市場」『佐賀大学経済論集』39 (6): 41-86.
- 広瀬義州. 2012. 『財務会計 (第 11 版)』中央経済社.