

アメリカ政府会計の基底
－ GASB 概念書第 1 号と FASB 概念フレームワークの比較検討－

藤井 秀樹
京都大学大学院経済学研究科

2001 年 4 月

Graduate School of Economics
Faculty of Economics
Kyoto University
Kyoto, 606-8501 JAPAN

J- 14

アメリカ政府会計の基底
－ GASB 概念書第 1 号と FASB 概念フレームワークの比較検討－

藤井 秀樹
京都大学大学院経済学研究科

2001 年 4 月

アメリカ政府会計の基底
－GASB概念書第1号とFASB概念フレームワークの比較検討－

I はじめに

本稿の目的は、アメリカ政府会計基準審議会(Governmental Accounting Standards Board、以下“GASB”と略す)によって公表された概念書第1号(以下“GASB[1987]”と記す)の主たる論点と論理構成を整理・検討することによって、アメリカ政府会計規制の基底にある基本的な考え方を明らかにすることにある。ちなみに、GASB[1987]でいう「政府」(government)とは「州および地方政府機関」(state and local governmental entity)をさす。したがって、同概念書でいう「政府会計」(governmental accounting)は、わが国でいう自治体会計に相当するものである。本稿でも、同概念書の以上のような用語法にしたがって、叙述を進めていくことにする。

次節以下での論証においては、アメリカ財務会計基準審議会(Financial Accounting Standards Board、以下“FASB”と略す)によって公表された概念フレームワーク、とりわけFASB[1978]およびFASB[1980]との比較という手法をとることにしたい(注1)。本題に入るまえに、かかる論証手法をとる理由について、多少なりとも立ち入った説明をしておく必要がある。そこで、節を改めて、まずこの問題にふれておきたいと思う。

II 本稿での論証手法とそのねらい

本稿で上掲のような論証手法をとる理由は、次のような2つの背景事情に由来する。

第1は、GASBが、企業会計基準の設定においてFASBが有するのと同等の地位と機能を、政府会計基準の設定において有しているということである。GASBは、政府会計基準の設定機関として、前身の全米政府会計委員会(National Committee on Governmental Accounting)の機能を継承するかたちで、財務会計財団(Financial Accounting Foundation)のもとに1984年に設立された。周知のように、財務会計財団は、FASBの上部組織でもある。つまり、GASBは、財務会計財団によって財政的基盤を保証された民間の基準設定機関という点で、FASBとまったく同等の地位と機能を有しているのである。この意味で、GASBとFASBは、アメリカ会計規制制度上の姉妹組織と評することもできよう。以上の背景事情は、GASBとFASBという組織レベルの制度的同等性を示すものである。

第2は、GASB[1987]が、FASB概念フレームワークを構成する概念書と同等の位置づけを有した会計プロナウンスメントであるということである。GASB[1987]は、財務報告をめぐる諸問題を直接解決することを目的としたものではなく、「解決策を発見するためのフレームワークを確定すること」(GASB[1987], preface)を目的としたものである。かかる位置づけは、FASBの基準設定活動における概念フレームワークのそれとまったく同じといって差し支えない。つまり、GASB[1987]は、FASB概念フレームワークと同様、会計基準設定のための基準(メタ基準)として位置づけられているのであ

る。以上の背景事情は、GASB[1987]とFASB概念書という文献レベルの制度的同等性を示すものである。

すなわち、GASB[1987]とFASB概念フレームワークは、プロナウンスメントの設定においてきわめて重要な2つのレベルにおいて、以上にみるような制度的同等性を有しているのである。したがって、両者の論点や論理構成に相違が観察されたとすれば、それは基本的には、政府会計と企業会計という両者の規制領域の相違に起因するものと考えてよいであろう。本稿で、FASB概念フレームワークとの比較という手法をつうじてGASB[1987]の論点と論理構成を整理・検討しようとする最大のねらいは、この点にある。かかる論証手法を用いることによって、アメリカ政府会計規制の基底にある基本的な考え方に、効率よく接近することが可能となるであろう。

なお、GASB[1987]の主要課題は後述するように、財務報告の目的を設定することにあるので、本稿での検討の範囲も財務報告の目的に関する諸問題に限定される(注2)。また、以下では、GASB[1987]からの引用については、パラグラフ番号のかっこ書きによって、その出所を示すことにする。

本稿での検討が、わが国における自治体会計のあり方をめぐる今後の議論の活性化に多少なりとも貢献できれば幸いである。

Ⅲ GASB[1987]のアプローチと行動モデル

この節では、GASB[1987]の理論的特徴を明らかにするために、そこで採用されている理論的アプローチと行動モデルを、同概念書の叙述にしたがって整理・検討していくことにしたい。

(1) 意思決定有用性アプローチの影響

GASB[1987]はその冒頭で、同概念書の課題を明らかにしている。すなわち、GASB[1987]によれば、同概念書の課題は、「州および地方政府機関によってなされる外部財務報告の目的を設定」(par. 1)することである。そして、この課題に対する回答として、同概念書は、「政府の財務報告は、利用者が、(a)説明責任を査定し、(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すべきである」(par. 76)との結論を提示している(注3)。

ここに看取されるのは、「意思決定有用性アプローチ」(decision-usefulness approach)のきわめて濃厚な影響である。意思決定有用性アプローチとは、会計を1つの情報システムとみなしたうえで、その基本的機能を「意思決定に有用な情報を利用者に提供すること」に求める会計理論をいう。当該アプローチはAAA[1966]によって定式化されたのち、会計規制のための基礎理論としてアメリカ会計界に広く受容されるに至ったものである(注4)。げんにFASBも当該アプローチを、その基準設定活動を方向づける基礎理論として採用している(FASB[1978], pars. 32 et ss.)。

さらに注目されるのは、GASB[1987]においては、利用者に対する財務報告の伝達を有効にするための「情報の特徴」(characteristics of information)として、理解可能性、信頼性、目的適合性、適時性、首尾一貫性、比較可能性の6つが提示されていることである(pars. 63-68)。財務報告の目的を明らかにしたうえで、その目的の達成を導く情報の評価規準を提示するという論理構成は、FASB[1980]におけるそれと同一のものであり、しかも、そこで掲げられた6つの「情報の特徴」はすべて、FASB[1980]で提示された「会計情報の質的特徴」のなかに見いだすことができるものである。

(注5)。

以上総じて、GASB[1987]が、意思決定有用性アプローチのきわめて強い影響のもとに設定されたプロナウンスメントであることは明らかと言うべきであろう。このことはまた同時に、アメリカにおいては意思決定有用性アプローチが、企業会計のみならず政府会計に対しても適用可能な一般的会計理論として公式的な認知を得たものとなっていることを物語るものでもある。

(2) GASB[1987]における行動モデル

とはいえ、GASB[1987]での議論をやや詳細に検討すると、そこにおける論理展開とFASB概念フレームワークにおけるそれとの間には重要な相違が存在することに気がつく。それは、両者が想定する情報利用者(すなわち意思決定者)の行動モデルに見いだされる。

FASB概念フレームワーク(より具体的にはFASB[1978])において主たる情報利用者として想定されているのは、投資者および与信者である。したがって、当該フレームワークで焦点が当てられている意思決定は事実上、投資および与信にかかわる意思決定に限定されている。つまり、投資者および与信者は企業によって提供された情報にもとづいて自己の利得を最大化するような合理的意思決定を行うので、企業は、投資者および与信者の資源提供にかかわる意思決定に有用な情報(すなわち将来キャッシュフローの予測に役立つ情報)を提供するべきであるというのが、その基本的な論理展開である。ここにみるように、FASB概念フレームワークで想定されている情報利用者の行動モデルは、基本的には新古典派経済学やファイナンス理論に依拠したものとなっている。したがって、そのかぎりにおいて、その行動モデルは、意思決定有用性アプローチとの論理的整合性を有したものと評することができるであろう(注6)。

これに対し、GASB[1987]において列挙されている主たる情報利用者は、(a)市民、(b)立法機関および監督機関、(c)投資者および与信者の3グループであり(par. 30)、このうち、とりわけ、「政府が第一義的に説明責任を負っている」(par. 30)情報利用者としての市民に、議論の焦点が当てられている。そして、市民をはじめとする情報利用者は財務報告にもとづいて政府の説明責任を査定し、経済的、社会的、政治的意思決定を行うので、政府は、情報利用者たちのかかる利用目的に役立つ情報を提供するべきであるというのが、そこでの基本的な論理展開である(pars. 32-42)。情報利用者による意思決定の事例としては、資源提供と投票があげられている(pars. 42 and 77c)。

(3) 行動モデルにおける説明責任の意義

投資者および与信者の資源提供(par. 35)については、FASB概念フレームワークで提示されたそれと何ら変わるところがないので、ここでは追加的な検討をまったく必要としない。上級政府機関による下級政府機関への資源提供(すなわち補助金交付)(par. 42)および市民の投票(pars. 42 and 77c)については、投資者や与信者の資源提供とは行動のプロセスは異なるが、情報利用者の広い意味での利得最大化を動機とした行動と解することができ、そしてまたかかる解釈による場合には、それらはいずれも意思決定有用性アプローチと論理的に整合した意思決定の事例とみなすことが可能となる(注7)。したがって、これらの行動についても、ここではあえてこれ以上の追加的な検討を行う必要はない。

問題となるのは、第一義的な情報利用者としての市民による資源提供である。市民による資源提供とはすなわち納税に他ならないが、納税は、GASBみずからが認めているように本質的に「非自発

的」な行動である(par. 17a)。「非自発的」な行動である以上、納税を本来的な意味での意思決定の対象とみなすことはできないであろう(注8)。つまり、第一義的な情報利用者である市民は、経済的に最も重要な行動であるはずの資源提供において意思決定の機会を有しないという論理矛盾(意思決定有用性アプローチとの論理的不整合)が、ここに観察されるのである。

上掲の引用にみるように、GASB[1987]が情報利用者の行動として、意思決定のほかに、説明責任の査定を掲げているのは、かかる事情と深く関連していると考えられる。

説明責任の査定それ自体は意思決定ではない。その意味では、説明責任の査定という行動を想定することによっても、上掲の論理矛盾は依然として解消されていない。しかし、かかる行動を想定することによっては一挙に、市民を第一義的な情報利用者として位置づけることが可能となるのである。説明責任の査定の結果は、民主主義の担い手としての市民の政治的選好を規定し、投票行動や政治活動にかかわる市民の意思決定をつうじて政府の中長期的なあり方を左右することになるからである。情報利用者とりわけ市民の行動モデルに説明責任の査定を組み込むことの意義を、ここに見いだすことができるであろう。

(4) 小括

以上を要するに、GASBは、FASBと同様、意思決定有用性アプローチを基礎的会計理論とすることによって会計規制のための概念フレームワークを形成しているのであるが、それはFASB概念フレームワークのたんなる引き写しではなく、「政府の活動環境」(後述参照)を反映するかたちで再構成された独自の概念フレームワークとして提示されているのである(注9)。その独自性を支えているのが説明責任の概念であることを、さしあたりここでは強調しておきたい。

IV 財務報告の最高目的としての説明責任

前節では、GASB[1987]で提示された概念フレームワークにおいて、説明責任が重要な意義を有することが明らかになった。この節では、説明責任の意義をさらに掘り下げて明らかにするために、当のGASB[1987]において説明責任の位置づけをめぐる具体的などのような議論が展開されているのか、そしてまたそれがどのような概念として提示されているのかを追跡していくことにしたい。

(1) 説明責任の位置づけと概念

GASB[1987]によれば、「説明責任」(accountability)は、「政府におけるすべての財務報告の基礎」(par. 56)であり、「他のすべての〔財務報告の〕目的がそこから生じる最高の目的」(par. 76)であるとされる。すなわち、このことから、GASB[1987]においては説明責任に最高の規範的価値が付与されていることが理解されるのである。

ちなみに、FASB概念フレームワークにおいては情報の有用性に最高の規範的価値が付与されている(FASB[1980], par. 32)。つまり、GASB[1987]においては説明責任に、FASB概念フレームワークにおける情報の有用性に匹敵する位置づけが付与されているのである。

以上のような位置づけを明らかにしつつ、GASB[1987]は、説明責任とは、「自己の行為を説明する義務、すなわち自己の行ったことを弁明する義務」(par. 56)であると述べている。なかでも「政

府の説明責任」(governmental accountability)は、市民の「知る権利」(right to know)に対置される政府の義務とされる(par. 56)。ここで市民の「知る権利」とは、「市民とその選良による開かれた論争につながるような言明された事実を包み隠さず受け取る権利」(par. 56)をいう。そして、「民主主義社会においては、公的説明責任の履行という義務を政府が全うするうえで、財務報告は重要な役割を果たす」(par. 56)ことになるのである。

では、説明責任とは、より具体的にはどのような責任を含意しているのだろうか。GASB[1987]によれば、「説明責任を有するということは、政府が市民に対してしかるべき回答をすること、すなわち公的資源の調達と使用目的について弁明することを求める」(par. 56)ものである。つまり、それは、公的資源の調達と使用が正当に行われていることを市民に対して立証する責任として概念化されているのである。

(2) 説明責任の基底をなす期間衡平性

以上にみるような説明責任概念の基底にあるのは、「期間衡平性」(interperiod equity)(注10)という考え方である。

期間衡平性とは、「現世代の市民が当該年度のサービスにかかわる支払負担を、将来年度の納税者に〔安易に〕転嫁するようなことが可能であってはならない」(par. 60)ということを指示した財政制度上の規範概念である。すなわち、それは、「当該年度の歳入が当該年度に提供されたサービス〔のコスト〕を賄うのに十分であるかどうか、また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」(par. 61)を問うものである。

多くの州法や地方条例には、「自らの財力の範囲内でやっていく」(par. 59)ことを要請した均衡予算規程が、起債制限規程とともに盛り込まれている。これらの規程は、19世紀から20世紀初頭にかけて多くの州および地方政府が「支出と公債発行の乱用」(par. 81)によって深刻な財政危機に陥った歴史の教訓から生まれたものである。そして、均衡予算規程と起債制限規程の理念的な基礎をなしているのが、じつは期間衡平性の概念なのである(par. 84)。

「均衡予算と起債制限・制約を要請した州法および地方条例によって期間衡平性が増進される」という意味において、説明責任の概念と期間衡平性の概念は関連し合っている」(par. 86)とすることができる。換言すれば、「期間衡平性は説明責任の重要な一部であり、行政運営の基礎をなしている」(par. 61)のである。

以上のような含意を有する期間衡平性の要請はさらに、財務報告書としての予算の機能を意義づけるものとなる。すなわち、利用可能な歳入額と必要とされる歳出額を事前に調整した財務報告書である予算は一般に「最も意義のある公的財務書類」(par. 19)とみなされ、(a)公共政策の表明、(b)財務計画または財政意図の表明、(c)法的強制力をともなった財務的統制手段の形成、(d)業績評価の基礎の提供という4つ主要機能を持つとされる(par. 19 a-d)(注11)。総じて、予算は、起債制限規程とともに、期間衡平性の確保を誘導・支援する法制度的システムとして機能することになるのである。

(3) 小括

以上の整理・検討から理解されるのは、(a)GASB[1987]においては説明責任が財務報告の基礎をなす最高の規範的価値として位置づけられているということ、(b)期間衡平性が説明責任の含意を指示

する鍵概念として措定されているということである。こうした論理構成は、FASB概念フレームワークにおけるそのように新古典派経済学やファイナンス理論(すなわち意思決定者の「利得最大化」という経済的価値概念)に主導されたものではなく、市民の「知る権利」やその背後にある社会システムとしての「民主主義」を基軸的要素とする政治的価値概念に主導されたものとなっている。このことは、前節でみた市民の行動モデルの特質と表裏の関係にあるといっていよいであろう。

以上で明らかになったGASB[1987]を特徴づけるキーワードを、FASB概念フレームワークでのそれと対比して整理すると、表1のようになる。

表1 GASB[1987]とFASB概念フレームワークにおけるキーワードの比較

	主たる情報利用者	財務報告の最高目的 (その指示概念)	主たる情報利用者の行動 とその規範
GASB[1987]	市 民	説明責任 (期間衡平性)	説明責任の査定 政治的価値(知る権利)
FASB[1978] FASB[1980]	投資者および 与信者	情報の有用性 〔将来キャッシュ フローの予測〕	投資・与信の意思決定 経済的価値(利得最大化)

V 政府の活動環境と業績評価問題

以上にみてきたようなGASB[1987]の論理構成を根底において規定しているのは、「政府の活動環境」(governmental environment、以下たんに「活動環境」という場合もある)である。活動環境は、財務報告の目的を達成するうえで不可欠の課題となる業績評価のあり方を規定する要因ともなる。そこで、この節では、活動環境のうちとくに業績評価問題に強い規定性を有する「交換関係」(exchange relationship)に関する議論を中心に、GASB[1987]の叙述を概観していくことにしたい。

(1) 2つのタイプの政府活動

GASB[1987]は、政府活動を「行政タイプの活動」(governmental-type activity)と「ビジネスタイプの活動」(business-type activity)という2つのカテゴリーに分けたうえで、当該活動の特質を論じている(pars. 12-55)(注12)。

行政タイプの活動とは、その財源がもっぱら税収に依拠した活動であり、市民の生命および財産の保護(警察および消防)、公共事業(道路、高速道路、橋梁、公的施設などの維持・建設)、公園やレクリエーション関連施設の維持・建設、文化・社会サービスの提供、一般行政事務などが、当該

活動に含まれるとされる(Wilson et al. [1999], p. 833)。他方、ビジネスタイプの活動とは、その財源の全部または一部が料金収入に依拠した活動であり、公益事業(電気、水道、ガス、下水道など)、交通、有料道路、病院、駐車場などの事業が、当該活動に含まれるとされる(Wilson et al. [1999], p. 824)。

これら2つのタイプの活動の相違を説明するためにGASB[1987]が用いているのが、「交換関係」という概念である。同概念書によれば、交換関係とは、「料金とサービスそれ自体の間の直接的な関係」(par. 44)をいう。

行政タイプの活動においては、交換関係は基本的に存在しない。すなわち、サービスの需要者である市民は行政タイプの活動に対して料金ではなく税金を支払っているのであるが、既述のように納税は「非自発的」な行動である(par. 17a)。したがって、個々の市民が需要するサービスのコストと当該各市民が支払う税金の金額は通常、比例しない(par. 17b)。換言すれば、市民は、「個別のサービス」に対して税金を支払っているのではなく、諸種のサービスが提供される「期間」に対して税金を支払っているのである。この意味で、税金とサービスの間には「期間関係」(timing relationship)が存在するのみである(par. 17c)。しかも、政府は、これらのサービスの提供において独占性を有する場合がある(par. 17d)。そのような場合、政府によって提供されるサービスの最適な量や質を測定することは、極端に困難となるであろう(par. 17e)。

これに対して、ビジネスタイプの活動においてはつねに、何らかの程度において交換関係が存在する。したがって、市民には原則として、需要する個別のサービスについて、そのコストに見合った料金が請求される(par. 44)。いいかえると、ビジネスタイプの活動には原則として「独立採算的」(self-sufficient)な運営が要請されているのであり(par. 43)、かかる理由から、その活動業績を示すものとして、サービスの提供に要した費用、サービスの提供から生じた収益、そして収益と費用の差額を測定することが、重要な意味を持つことになるのである(par. 45)。総じて、ビジネスタイプの活動は、民間部門における企業活動と多くの類似点を持っているといえる(par. 43)。

(2) 財務報告の目的と業績評価問題

GASB[1987]は、以上のような議論を展開しつつも、「本審議会は、行政タイプの活動とビジネスタイプの活動の間に財務報告の目的に関する大きな相違は存在しないとの結論に達した」(par. 75)と述べている。そして、同概念書は、かかる結論にもとづき、「政府の財務報告は、利用者が、(a)説明責任を査定し、(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すべきである」という前掲の「財務報告の目的」を、すべての政府活動に対して適用されるべきものとして位置づけている(pars. 75-76)。

なぜ、そうした結論に達したかといえば、第1に、ビジネスタイプの活動とみなされる政府活動であっても一般政府会計から補助金の交付を受けている場合があり(pars. 45-46 and 53)、実際には行政タイプとビジネスタイプのいずれか一方に明確に分類できない活動が多いからである(par. 75)。そして第2に、仮にビジネスタイプの活動として分類された場合であっても、その活動実体が政府機関の一部を構成するものである以上、当該実体が公的説明責任を負うことに変わりはないからである(par. 75)。

情報利用者の側からすれば、行政タイプの活動とビジネスタイプの活動とでは、活動実体に対する情報ニーズの「重点」が異なるにすぎない(par. 53)。「ある特定の活動が、行政タイプの活動と

ビジネスタイプの活動を両極とするスペクトラムのどこに位置するかに応じて、財務報告書の利用者は異なった種類の情報を「当該実体に」要求する」(par. 75)ことになるのである(注13)。

すなわち、GASB[1987]の以上のような議論に従えば、行政タイプの活動とビジネスタイプの活動を区分する規準とされる交換関係はそのじつ、きわめて相対的なものにすぎず、したがって、ビジネスタイプの活動をも含めたすべての政府活動は、行政タイプの活動に典型的に観察されるような交換関係の欠如と業績評価の困難性を、程度の差こそあれ共有しているということになる。政府活動のかかる特質を業績評価問題との関連においてさらに敷衍すれば、「政府活動においては、〔営利企業において利用されている〕純利益や1株当たり利益のような単一の包括的業績尺度が存在しない」(par. 18)ために、「政府財務報告書の利用者は、さまざまな尺度による業績評価をつうじて、〔政府の〕説明責任を査定しなくてはならない」(par. 18)ということになるであろう。そして、政府の活動環境にみるこうした特殊な事情こそが、「政府財務報告における公的説明責任の必要性を強調する」(par. 18)要因となるのである。

以上のような観点から、GASB[1987]は既述のように、情報利用者に提供されるべき財務書類として一般目的の外部財務報告書以外に、予算を重視している。予算は、政府活動において期間衡平性の要請が遵守されているかどうかを査定するための基礎を提供するとともに、「法的手続にもとづいて採択」(par. 77b)された公的財務書類という性格から、政府機関による資源の調達と使用が予算関連法規に則って実施されたかどうかを査定するための基礎を提供するものともなる(pars. 39 and 77b)。

他方、交換関係の(相対的)欠如に起因する財務的業績評価の困難性を補うものとして、GASB[1987]は、非財務情報(たとえば補修工事のなされた道路のマイル数など)の重要性を繰り返し強調している(pars. 6 and 70-71)(注14)。さらに、GASB[1987]は、「包括的年次財務報告書の統計セクションに収録された情報が、説明責任の履行という義務を政府が全うするうえで役立つと本審議会が判断した場合には、本審議会はそうした情報のための基準を設定することがあるかもしれない」(par. 8)とも述べている。これは、GASBの基準設定活動が統計情報の作成基準にまで及ぶ可能性を示唆したものであり、近年の傾向的会計現象として指摘されている「会計の統計化」(安藤[1993])をきわめて直截的に指向した事例として、とりわけ注目に値する(注15)。

(3) 小括

以上の検討から、次の諸点が理解される。すなわち、(a)GASB[1987]においては、政府活動を交換関係の有無にもとづいて行政タイプの活動とビジネスタイプの活動に2区分したうえで当該各活動の特質が分析的に論じられていること、(b)しかし、交換関係は実際にはきわめて相対的な区分規準にすぎず、しかも公的説明責任は活動のタイプいかににかかわらずすべての政府活動実体が負わなくてはならないものであることから、主として行政タイプの活動を想定して提示されたと考えられる財務報告の目的が、すべての政府活動に適用されるべき目的として一般化されていること、(c)したがって、2つのタイプの政府活動の特質とりわけ交換関係の欠如に関するGASB[1987]での議論は結果的に、政府活動の一般的特質の基本型をなす行政タイプの活動の特質を同定したものとなっていること、(d)以上の議論を受けて、業績評価問題については単一の包括的業績尺度の欠如が強調され、財務報告書類としては予算が、業績情報としては非財務情報が、それぞれ重視されていることである。

前節で、GASB[1987]の論理構成が、経済的価値概念によってではなく、政治的価値概念によって主導されていることをみてきたが、そうした論理構成の背景には、政府の活動環境に関する同概念書の以上のような認識が横たわっていると考えられる。そしてまた、このことから逆に、FASBがその概念フレームワークをもっぱら経済的価値概念に依拠して形成することができたのは、当該フレームワークの対象とする営利企業の活動の特質が、基本的には交換関係によって規定されているがゆえであるということが理解されるのである。

VI むすび

以上によって、FASB概念フレームワークとの比較をつうじてGASB[1987]の主たる論点と論理構成を整理・検討し、もってアメリカ政府会計規制の基底にある基本的な考え方を明らかにするという本稿の目的はおおむね達成されたものと思われる。

GASBは、FASBと同様、意思決定有用性アプローチを基礎的会計理論とすることによって会計規制のための概念フレームワークを形成しているのであるが、それはFASB概念フレームワークのたんなる引き写しではなく、政府の活動環境とりわけ政府活動における交換関係の(相対的)欠如を反映するかたちで再構成されたGASB独自の概念フレームワークとして提示されている。すなわち、GASB[1987]の論理構成を主導している規範は、FASB概念フレームワークにみるような経済的価値概念ではなく、市民の知る権利や民主主義を基軸的要素とする政治的価値概念であり、政府財務報告の目的をめぐる議論においては政府の説明責任に最高の規範的価値が付与されている。そして、説明責任の内容を指示する鍵概念としては、期間衡平性が提示されている。本稿での検討結果ををごく手短かに要約すれば、以上のようなになるであろう。

すなわち、これを要するに、GASB[1987]で提示されたアメリカ政府会計規制の基底にある基本的な考え方は、市民の「知る権利」-政府の「説明責任」-財政運営における「期間衡平性」の確保という鍵概念の連鎖のうちに存することが理解されるのである。

本稿での検討を振り返って改めて痛感されるのは、GASB[1987]においては、政府会計の理念が、民主主義や政府のあるべき姿との照応関係のもとに重厚な論調で語られているということである。これは、自治体会計をめぐるわが国での議論に決定的に欠けている点である。もしわれわれがアメリカの政府会計論に学ぶとすれば、諸概念の含意や構造だけでなく、このような理念的な深部の議論をも含めて学ぶことが肝要であろう。このことを最後に指摘し、本稿のむすびとしたい。

注

(注1)FASB概念フレームワークの主要な論点と論理構成については、藤井[1997]で筆者なりの考察を行っている。FASB概念フレームワークに関する本稿での議論は、藤井[1997]での考察を下敷きにしている。

(注2)とりわけ、業績評価問題に関する立ち入った議論は、後続の概念書GASB[1994]に委ねられている。後述するように、GASB[1987]では、業績評価問題は、財務報告の目的に関連するかぎり議論されているにすぎない。

(注3)GASB[1987]は上掲の結論を敷衍して、財務報告の目的を次のような3つの規範命題に展開している。すなわち、第1に、財務報告は、公的説明責任の履行という義務を政府が全うするのを支援し、またその説明責任の履行状況を情報利用者が査定するのを可能にするものでなくてはならない(par. 77)。第2に、財務報告は、政府機関の当該年度の活動成果を情報利用者が評価するのを支援するものでなくてはならない(par. 78)。第3に、財務報告は、政府機関が提供しうるサービスの水準および政府機関が返済期日に債務を支払う能力を情報利用者が査定するのを支援するものでなくてはならない(par. 79)。

なお、以下では、GASB[1987]の用語法にならい、情報利用者をたんに「利用者」(user)という場合もある。

(注4)意思決定有用性アプローチの理論的含意および文献史的位置づけの詳細については、AICPA[1973]およびAAA[1977]を参照されたい。

(注5)GASB[1987]で提示された「情報の特徴」と、FASB[1980]で提示された「会計情報の質的特徴」の異同関係とその含意については、さしあたり瓦田[1996], 37-39頁を参照されたい。

(注6)ただし、意思決定有用性アプローチにおいては、情報提供者について、これを情報利用者に対して自己犠牲的に情報を提供するだけの奉仕者とみる「奉仕モデル」が想定されている。この点で、意思決定有用性アプローチは、新古典派経済学との論理的整合性を欠いているとされる。この問題に関する詳細については、岡部[1993], 6-8頁を参照されたい。

(注7)規制の経済理論においては、投票は、有権者の私的利得を最大化するための重要な手段とみなされている。特定の利益集団による投票を「対価」としたロビイングは、その分かりやすい事例である。この問題に関する詳細については、さしあたり大石[2000], 15-19頁を参照されたい。

(注8)納税においても意思決定の余地が、市民の側にまったくないわけではない。たとえば、転居や課税所得計算における裁量行為によって、市民は課税(の一部)を回避することができる。しかし、納税は市民の義務であり、その義務自体の有無を決定する余地は市民に与えられていない。

(注9)このことは、他面で、意思決定有用性アプローチがきわめて柔軟な構造を具備していることを物語るものでもある。

(注10)「世代間衡平性」(intergenerational equity)という用語が使用されることもあるが、1世代は約30年であり、そこには財務報告の範囲を越える含意があるという理由で、GASB[1987]は、期間衡平性の方がより適切な用語であると述べている(par. 60)。

(注11)とはいえ、予算は、GASB[1987]が主たる議論の対象としている一般目的の外部財務報告には含まれず、「その他の財務報告」(other types of financial reporting)に分類されている(par. 5)。GASB[1987]においてその理由は明らかにされていないが、あえて推論すれば、予算の内容や体系は

州法その他で法定されているためにGASBの規制対象とはなりえないとの判断が、かかる措置の背景にあるのではないかと考えられる。

(注12)行政タイプの活動とビジネスタイプの活動については、GASB[1987]に明示的な定義や説明がないので、ここでの叙述は、アメリカで最も普及した政府会計論のテキストの1つであるWilson et al.[1999]によっている。

(注13)GASB[1987]は、この点について、「たとえば、ビジネスタイプの活動については、予算決算の比較や資金収支に関する情報はより重要性が低いかもしれないが、サービスのコストに関する情報はより重要性が高いであろう」(par. 75)と述べている。

(注14)非財務情報の重要性の強調は、政府活動の業績を、「経済性」(economy)、「効率性」(efficiency)、「有効性」(effectiveness)の3規準にもとづいて評価する政府会計監査を意識したものである。この政府会計監査は、イギリスの「VFM監査」(Value for Money Auditing)に由来する。イギリスのVFM監査については、さしあたり、藤井[1985]を参照されたい。

(注15)「会計の統計化」は「会計の情報化」と表裏の関係にある(安藤[1989], 166-168頁)。この意味からすれば、政府会計は、企業会計以上に情報提供機能が重視される会計といえるかもしれない。

参考文献

- AAA[1966], *Committee to Prepare a Statement of Basic Accounting Theory, A Statement of Basic Accounting Theory*, AAA, 飯野利夫訳『アメリカ会計学会・基礎的会計理論』国元書房、1969年。
- [1977], *Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports, Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance*, AAA、染谷恭次郎訳『アメリカ会計学会・会計理論及び理論承認』国元書房、1980年。
- AICPA[1973], *Study Group on the Objectives of Financial Statements, Objectives of Financial Statements*, AICPA、川口順一訳『アメリカ公認会計士協会・財務諸表の目的』同文館、1976年。
- FASB[1978], *Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*, SFAC No.1、平松一夫、広瀬義州訳『FASB 財務会計の諸概念』改訳新版、中央経済社、1994年。
- [1980], *Qualitative Characteristics of Accounting Information*, SFAC No.2、平松一夫、広瀬義州訳『FASB 財務会計の諸概念』改訳新版、中央経済社、1994年。
- GASB[1987], *Objectives of Financial Reporting, Concepts Statement No.1*.
- [1994], *Service Efforts and Accomplishments Reporting, Concepts Statement No.2*.
- Wilson, E.R., L.E. Hay and S.C. Kattelus[1999], *Accounting for Governmental and Nonprofit Entities*, Irwin McGraw-Hill.
- 安藤英義 [1989] 「簿記および会計の空洞化」新井清光編著『企業会計原則の形成と展開』中央経済社、163-174頁。
- [1993] 「会計の統計化現象」『企業会計』第45巻第9号、104-105頁。
- 大石桂一 [2000] 『アメリカ会計規制論』白桃書房。
- 岡部孝好 [1993] 『会計情報システム選択論』増補、中央経済社。
- 瓦田太賀四 [1996] 『公会計の基礎理論』清文社。
- 藤井秀樹 [1985] 「イギリス公会計の動向－VFM 監査の制度化と監査の独立性をめぐる－」『公益事業研究』第37巻第2号、91-126頁。
- [1997] 『現代企業会計論—会計観の転換と取得原価主義会計の可能性—』森山書店。
- [2001] 「政府・自治体会計の課題と展望」『企業会計』第53巻第1号、63-68頁。