



米国政府会計における基金会計情報の改革

— GASB 意見募集「行政基金に関する財務報告モデルの改善」を題材として —

吉田 智也

吉田 智也
中央大学商学部 准教授
兵庫県出身
一橋大学大学院商学研究科博士後期課程修了

キーワード

米国政府会計, 基金会計, 財務報告モデル, 認識アプローチ, 測定焦点, 会計基礎, 財務諸表

I. はじめに

本稿は、米国政府会計の特徴の1つである「基金会計 (fund accounting)」に関して、2016年12月に公表された意見募集『行政基金に関する財務報告モデルの改善』(GASB [2016], “*Invitation to Comment of the Governmental Accounting Standards Board on major issues related to Financial Reporting Model Improvements — Governmental Fund*”, 以下『意見募集』とする)を題材として、今後、基金に関してどのような情報が要求され、提供されようしているのかを明らかにするものである。

米国政府会計においては、2003年に、政府会計基準審議会 (Governmental Accounting Standards Board, 以下 GASB とする) から公表された『基準書第34号』(GASB [1999] Statement No. 34, “*Basic Financial Statements — and Management’s Discussion and Analysis — for State and Local Governments*”) が適用されて以

降、それまで唯一の情報源であった行政基金の「基金財務諸表」(fund financial statements)に加えて、経済的資源 (economic resources) の測定焦点 (measurement focus) および発生主義の会計基礎 (accrual basis of accounting)⁽¹⁾を利用して作成される「政府全体の財務諸表」(governmental-wide financial statements)によって、行政活動に関する情報が追加的に開示されることとなった。そこでは、報告対象の範囲が異なる財務諸表で同様の情報を提供するのではなく、それぞれの目的に応じた情報を提供することを目指している。

さらに、行政基金の基金財務諸表を作成するにあたり、その構成要素の認識については、測定焦点として「カレント財務資源 (current financial resources)」が利用されてきたが、GASB によれば、現在適用されている「カレント財務資源」はまとまりのある概念的基礎が存在しない「会計公準の集約物 (collection of accounting conventions)」となってしまう上、カレント財務資源そのものについても、何をカレント (current) と見なしているのか、何を財務的 (financial) と見なしているのかについても、一貫した概念的基礎は得られていないとされる (GASB [2011] chap. 1, paras. 9–11)。

また、従来使われてきた「カレント (current)」の文言が、政府によっては、行政基金の測定焦点に関連する「当期の」支出のための資金としての意味ではなく、流動資産・負債との関連

で、いわゆる「1年基準」を適用した「流動的な」ものとして捉えられることもあることによる混乱が生じていた。そのため、もはやカレント財務資源を引き続き利用するべきではないと考えられており、GASBでは、行政基金財務諸表における構成要素の認識において、行政活動のより短期的な観点のみを表わすための新たな測定焦点に変更すべきではないかとの結論に達している（GASB [2011] chap. 1, par. 11 and chap. 4, par. 2）。

次節以降では、『意見募集』での提案に基づき、基金財務諸表の認識・測定にかかわる測定焦点をどのようなものへと変更させようとしているのかを明らかにし、その結果、基金財務諸表の内容・様式がどのように変化するかを明らかにする。

Ⅱ. 財務報告モデル再検討プロジェクトの概要

財務報告モデル再検討（financial reporting model reexamination）プロジェクトの目的は、財務報告モデルの鍵となる構成要素（key components）を改善させ、情報利用者が意思決定や政府の会計責任を評価するために必要不可欠な情報を提供する財務報告モデルの有効性を向上させることである（GASB [2016] chap. 1, par. 1）。ただし、このプロジェクトでは、完全に新しい財務報告モデルを生み出そうとする「白紙化アプローチ（“clean slate” approach）」ではなく、現行の財務報告モデルに対する特定の潜在的な改善を識別しようとするアプローチが採用された（GASB [2016] chap. 1, par. 2）。つまり、まったく新しい財務報告の形を創出しようとするものではなく、現行の財務報告の様式等を利用しつつ、その内容をより有用なものにしようとする改革である。

なお、構成要素の認識に関して改革を行なおうとするのは、何もこのプロジェクトが初めてのことはない。GASBは、2011年6月に、財務諸表の構成要素の「認識と測定アプローチ」

に関するプロジェクトの一環として、予備的見解『財務諸表の構成要素の認識と測定アプローチ』（GASB [2011], Preliminary Views “*Recognition of Elements of Financial Statements and Measurement Approach*”, 以下『予備的見解』とする）を公表し、認識に関する諸提案を行っている（詳細は吉田 [2015] を参照）。『予備的見解』での認識に関する重要な提案は、従来、行政基金類型の基金財務諸表を作成するための測定焦点として利用されてきた「カレント財務資源」に代えて、「近接期財務資源（near-term financial resources）」を測定焦点にしようとしたことにある。そういった意味では、『意見募集』の内容は、『予備的考察』での諸提案をより具体化したものとして捉えることもできる。

また、このプロジェクトでは、GASBによる議題提案前調査（pre agenda research）を通して識別された特定の適用上の諸論点についても取り組まれている。それらの論点には、行政基金財務諸表の測定焦点と会計基礎の改革の他に、行政基金の「資源フロー計算書（statement of resource flows）」の表示形式（presentation format）、特定の用語法、政府全体の財務諸表への調整、行政基金におけるキャッシュ・フロー計算書の作成などが含まれる（GASB [2016] chap. 1, par. 3）。

プロジェクトにおいて最も重要な論点として取り上げられているものは、行政基金の財務諸表の様式と内容（format and content）である。前述したように、行政基金の財務諸表についての概念的ー貫性（conceptual consistency）の無さや、長期的な性質を持つ特定の資産・負債の計上に多様性が見られることなどが、その有用性を低下させていた。また、政府全体の財務諸表の作成・公表が義務付けられたことで、基金財務諸表が従前の役割を果たさなくてもよくなったことが、その役割を再検討する契機となったと言えよう。

また、行政基金の財務報告を改善するために

鍵となる諸検討事項としては、①行政基金の財務諸表に対する予算の重要性（GASB [2016] chap. 1, par. 12）と、②効用と理解可能性の向上（GASB [2016] chap. 1, par. 13）が挙げられている。

政府にとって、予算は、公共の資源の集約を法的に権限付与し、公共の資源が費消される目的を特定する、公共政策の優先度の表現（expression of public policy priorities）とされる。また、その予算は、住民と彼らの代表によって、政府の管理者に財政的な責任を課す、重要な方法であるとされる。そのため、行政基金の財務諸表によって提供される情報と予算との関係を維持することは、行政基金の財務諸表にとって適切な測定焦点や会計基礎、そしてそれらを利用して作成される財務諸表の開示を検討する際に、考慮されなければならない（GASB [2016] chap. 1, par. 12）。

また、GASBの議題提案前調査によれば、行政基金の財務諸表は、政府全体の財務諸表とは異なり、諸基金の情報を統合しないことや予算と一貫性をもった情報であることが評価されているが、その財務諸表に固有の測定焦点や会計基礎が情報利用者の理解可能性に影響を与えているかもしれないことが指摘されている（GASB [2016] chap. 1, par. 13）。

それらの理由のため、今後、政府によって一貫して利用されることになるであろう行政基金の財務諸表の測定焦点と会計基礎のための概念的基礎を開発することが重要となる（GASB [2016] chap. 1, par. 14）⁽²⁾。

Ⅲ. 行政基金における認識アプローチ

(1) 3つの認識アプローチの提案

『意見募集』の第2章では、(a)「近接期財務資源アプローチ（near-term financial resources approach）（以下、「近接期アプローチ」とする）」、(b)「短期財務資源アプローチ（short-term financial resources approach）（以下、「短期ア

プローチ」とする）」、(c)「長期財務資源アプローチ（long-term financial resources approach）（以下、「長期アプローチ」とする）」の3つの認識アプローチが提案されている。

なお、これらのアプローチはいずれも行政基金に関する予算報告との比較により、政府実体の予算を評価する能力を有しているとされる⁽³⁾（GASB [2016] chap. 2, par. 4）。また、いずれのアプローチも、財務資源および財務資源を利用して決済される請求権、財務資源のフローの報告に焦点をあてている（GASB [2016] chap. 2, par. 5）。これらの認識アプローチのうち、どのアプローチを利用するのかによって、基金財務諸表において資産および負債として計上される範囲が異なるため、提供される会計情報も異なってくる。また、いずれのアプローチを採用することになっても、現行のアプローチ（すなわち発生主義の適用方法）とは異なるため、どのアプローチが政府の「財政上の会計責任（fiscal accountability）⁽⁴⁾」を評価するためにより有用な情報を提供することになるのかを見極めなければならない。

(2) 近接期アプローチ

近接期アプローチによれば、行政基金の財務諸表は、近接期の観点（near-term perspective）⁽⁵⁾から行政基金の活動による財務資源の残高や報告期間における財務資源のフローを報告することになる。また、このアプローチを利用して作成された財務諸表は、報告期間になされた支出や報告期間に取得された支出のために利用可能な資源についての情報を提供する。なお、このアプローチにおける財務資源は、現金に転換することが予想される資源のみであり、長期的な性質を持つ項目は除外されるため、財政状態計算書（ないし貸借対照表）によっては、翌期の出費のために利用可能である期末時点の未費消資源の金額が明らかにされる（GASB [2016] chap. 2, par. 9）。

また、このアプローチを採用した場合、資産

には、期末において受け取り可能な資源や正常に近接期のうちに現金に転換される予定である資源が、現金と同様に含まれる。一方、負債としては、期末において未払いであるものや正常に近接期のうちに満期となるものが含まれる (GASB [2016] chap. 2, par. 11)。

このアプローチを利用することによる潜在的な便益としては、① 行政基金の財務諸表の一貫性 (consistency) と比較可能性 (comparability) を向上させる、② 現行の「会計公準の集約物」よりも概念的に一貫した認識原則を提供し、棚卸資産や長期未収金などの近接期のものではない資産や負債の影響を財務諸表から取り除く、③ 近接期は相対的に短い期間であり、現金の測定焦点 (cash measurement focus) と相対的に近いこと、キャッシュ・フロー情報といくつかの類似性をもつ資源フロー情報を提供することが考えられる (GASB [2016] chap. 2, par. 18)。

一方、このアプローチの潜在的な課題として、① アプローチ自身に一貫性の無さを招く可能性がある、② このアプローチでは支出に利用可能な金額に焦点をあてているため、近接期の基金残高 (fund balance) として計上される額は、特定の管理者の行動の結果として、利害関係者から見れば過大に計上されていることがある、③ 利害関係者には、棚卸資産を取得したときもしくは払出したときのいずれかに資源流出 (outflow of resource) として計上することが「期間衡平性 (interperiod equity)⁽⁶⁾」を評価するのに有用な情報を示すことと一貫性がないと考えている者もいる、④ このアプローチでは「キャッシュ・フロー計算書」が作成・表示されないと考えられるが、短期の流動性や短期の資金調達を検討するために目的適合的な情報を欠くことになるかもしれないことが挙げられる (GASB [2016] chap. 2, par. 19)。

(3) 短期アプローチ⁽⁷⁾

短期アプローチによれば、政府の1年の財政期間 (one-year fiscal period) ないし運営サイ

クル (operating cycle) に焦点をあてた情報を提供し、短期財務資産 (short-term financial asset) と短期負債 (short-term liabilities) に関連する期末残高やそれらの財務資源の流入・流出を表示することになる。なお、このアプローチにおける財務資源は、現金、現金に対する請求権、財貨・用役に対する請求権 (たとえば前払項目)、費消可能な財貨 (たとえば棚卸資産)、および他の実体の持分証券が含まれる (GASB [2016] chap. 2, par. 20)。

また、このアプローチを利用して財務諸表を作成することで、(a) 政府のサービス提供要求を満たす能力や次の運営サイクルにおける負債に対する支払能力を評価すること、(b) 政府が短期債務を資金調達するペースを保てたかどうかを分析すること、そして(c) 新しいもしくは追加的なサービス提供要求に応えるために利用可能な資源を政府が保有しているかどうかを決定することに役立つ (GASB [2016] chap. 2, par. 20)。

短期アプローチにおける資産には、現金、正常に次の運営サイクルの中で現金に転換する予定であり、期末において未収となっているその他の財務資源、次の運営サイクルにおいて消費されるであろう前払項目や棚卸資産が含まれる。また、負債には、期末において未払であり、次の運営サイクルの中で正常に満期になるものが含まれる (GASB [2016] chap. 2, par. 21)。

このアプローチを利用することによる潜在的な便益としては、① 現行の「会計公準の集約物」よりも概念的に一貫した認識原則を提供する、② このアプローチは、1年間の運営サイクルに焦点をあてており、政府がその債務を返済することができるかどうかについての情報を表示するため、現行のカレント財務資源の測定焦点よりも、期間衡平性の評価のためにより良い基礎を提供することができる、③ 情報利用者が政府の予算サイクルを評価するのと同様に、政府の短期的な財政上の健康状態 (financial

health) を分析する助けとなると考えられる (GASB [2016] chap. 2, par. 27)。

一方、このアプローチの潜在的な課題として、① 短期アプローチによる資源フロー計算書に、相対的に長期的な性質を持つ項目に関連する短期のフローが表示されることは直感に反するものとなる、② 会計数値の計算に見積りや仮定が要求されるため、財務諸表の作成やその監査に追加的なコストがかかる可能性がある、③ 利用者が政府間の比較において負債の計上額の多様性に関して困難に直面する可能性がある、④ 政府全体の財務諸表における会計数値と短期アプローチによる基金財務諸表における会計数値との差異を理解することが困難になる可能性がある、⑤ 短期アプローチは、現行のカレント財務資源の測定焦点よりも現金の測定焦点から離れているため、行政基金においてもキャッシュ・フロー計算書が作成されることになろうが、その作成および監査はコストを増大させる、⑥ 棚卸資産のような物理的な形態をもつ特定の資産の認識について、他の財務資源の認識との間に、概念的な一貫性の無さがあるかもしれないことが挙げられる (GASB [2016] chap. 2, par. 28)。

(4) 長期アプローチ

長期アプローチによれば、現金が受け取られた時もしくは支払われた時に関わりなく、取引もしくは事象が生じたときにその財務資源における影響を認識する。なお、このアプローチにおける財務資源は、現金、現金に対する請求権、財貨もしくは用役に対する請求権 (たとえば前払項目)、費消可能な財貨 (たとえば棚卸資産)、および他の実体の持分証券である。このアプローチにおいても、資本的資産 (capital asset) や資本関連負債 (capital-related liabilities) は財務資源としては認識されない (GASB [2016] chap. 2, par. 29)。つまり、長期アプローチにおける資産・負債には、資本的資産と資本関連負債を除くすべての資産・負債が計上され

ることになる。

また、このアプローチを利用して財務諸表を作成することで、その利用者に、政府のサービス提供要求に応える能力や非資本的活動 (noncapital activities) に関連して発生している債務に対する支払能力を評価するのに役立つ情報を提供する。

このアプローチを利用することによる潜在的な便益としては、① 現行の「会計公準の集約物」よりも概念的に一貫した認識原則を提供する、② すべての財務資源が計上され、政府がその債務を返済することができるかどうかについての情報を示すため、現行のカレント財務資源の測定焦点よりも、期間衡平性の評価のためにより良い基礎を提供することができる、③ 長期アプローチによる基金残高に関して計上される金額は、利害関係者の観点から、特定の予算執行行為の結果をよりよく反映することがある、④ 行政基金から返済されることが予想される非資本関連負債に関する情報を提供することができる、⑤ 長期アプローチは政府全体の財務諸表に関する測定アプローチに類似しているため、財務報告モデルを簡素化する可能性があることが挙げられる (GASB [2016] chap. 2, par. 36)。

一方、このアプローチの潜在的な課題として、① 資本的資産や資本関連負債を他の資産や負債とは異なって取り扱うことになるため、概念的な一貫性の無さを招く可能性がある、② 短期・長期の区分された様式の貸借対照表が示されない限り、財政状態と資源フローのより短期的な観点からの情報を示すことができない、③ 長期アプローチは、現行のカレント財務資源の測定焦点よりも現金の測定焦点から離れているため、行政基金においてもキャッシュ・フロー計算書が作成されることになろうが、その作成および監査はコストを増大させることが挙げられる (GASB [2016] chap. 2, par. 37)。

以上の3つの認識アプローチの特徴をまとめ

ると、表1のようになる。

また、既述のように、3つのアプローチでは、「財務資源」の定義が異なっていることには注意しておかなければならない。あるアプローチでは、それは現金に転換できる（もしくは転換が予想される）ものであったが、他のアプローチでは資本的資産ではないすべての資源を財務資源と考えていた。この違いは、財政状態計算書（ないし貸借対照表）に計上される資産・負債の範囲に影響を与え、その内容の違いを生じさせる。そのため、いずれのアプローチを採用するかによって、基金財務諸表によって提供される会計情報は著しく異なることになる。なお、具体的に、どのような資産・負債が、アプローチごとの財務諸表（とくに貸借対照表）に計上されるのかについては、表2にまとめておく。

- (5) 行政基金の資源フロー計算書の様式への影響
第2章での認識アプローチに対する提案に加

えて、『意見募集』の第3章では、認識・測定された項目を、どのように資源フロー計算書において表示するのかについても検討・提案がなされている。具体的には、(a) 現行の「収入支出および基金残高変動計算書」の様式を継続するか、(b) 「カレント活動・長期的活動様式 (current and long-term activities format)」という新しい様式の採用するかである (GASB [2016] chap. 3, par. 1)。これは、第2章で提案されたように認識アプローチが変化すれば、そこで認識される資源に加えて、資源フローもまた変更することになるため、合わせて検討されている。

そもそも、現行の「収入支出および基金残高変動計算書」の様式では、「収入 (revenues)」・「支出 (expenditures)」と考えられる資源フローと「その他の資金調達源 (other financing sources)」・「その他の資金利用 (other financing uses)」と考えられる資源フローとを区別して表示している。たとえば、長期負債（たとえば

表1 『意見募集』における3つの認識アプローチの特徴

	近接期アプローチ (near-term approach)	短期アプローチ (short-term approach)	長期アプローチ (long-term approach)
提供される情報	基金の活動に関する近接期の観点からの残高や報告期間の財務資源のフロー	政府の1年間の財政期間（運営サイクル）に焦点をあてた情報	現金の収支時点に関わりなく、当期に生じた取引・事象による財務資源の影響
財務資源	現金に転換することが予想される資源	現金、現金に対する請求権、財貨・用役に対する請求権、費消可能な財貨、他の実体の持分証券	
資産の範囲	現金、期末において受取可能な資源、正常に近接期のうちに現金に転換される予定である資源	現金、正常に次の運営サイクルの中で現金に転換する予定であり、期末において未収となっているその他の財務資源、次の運営サイクルにおいて消費されるであろう前払項目や棚卸資産	資本的資産を除くすべての資産
負債の範囲	期末において未払であり、正常に近接期のうちに満期となるもの	期末において未払であり、次の運営サイクルの中で正常に満期になるもの	資本関連負債を除くすべての負債
期待される役割	翌期の支出のために利用可能である期末時点の未費消資源の金額を評価する	政府へのサービス提供要求をみたす能力や次の運営サイクルにおける負債の返済能力を明らかにする	政府へのサービス提供要求に応える能力や非資本的活動に関連する債務の返済能力を明らかにする

出典：吉田 [2017] に加筆修正して作成

地方債)の発行から受け取った資源は「その他の資金調達源」として計上されるが、その元本の返済は「その他資金利用」としてではなく、基金における「支出」として計上される。また、資本的資産の処分から受け取った資源は「その他の資金調達源」として計上されるが、

表2 各認識アプローチにおいて行政基金の貸借対照表に計上される資産・負債の具体例

具体的項目	近接期 アプローチ	短期 アプローチ	長期 アプローチ
【資産】			
現金および投資	○	○	○
近接期のうちに、正常に満期となる未収金(財産税未収金を含む)	○	○	○
次の運営サイクルにおいて、正常に満期となる未収金(財産税未収金を含む)	×	○	○
当期に満期となった遅延支払期間をもつ長期未収金	○	○	○
次の運営サイクルにおいて、正常に満期となる長期未収金	×	○	○
次の運営サイクルを超えて、満期になる長期未収金	×	×	○
前払項目	×	○	○
棚卸資産	×	○	○
資本的資産(無形資産を含む)	×	×	×
【負債】			
未払額と未払給料	○	○	○
近接期のうちに、正常に満期となる未払利息額	○	○	○
次の運営サイクルの中で、正常に満期となる未払利息額	×	○	○
近接期の内に、正常に満期となる有給休暇未払額	○	○	○
次の運営サイクルの中で、正常に満期となる有給休暇未払額	×	○	○
次の運営サイクルの中で正常に満期とならない有給休暇未払額	×	×	○
期中に満期となった長期運営負債もしくは資本的関連負債および租税見込手形もしくは収入見込手形の未払残高	○	○	○
次の運営サイクルの中で正常に満期となる、長期運営負債もしくは資本的関連負債および租税見込手形もしくは収入見込手形の元本	×	○	○
次の運営サイクルの中で正常に満期とならない、長期運営負債もしくは資本的関連負債および租税見込手形もしくは収入見込手形	×	×	○
近接期のうちに正常に満期となる年金および退職後給付の純負債	○	○	○
次の運営サイクルの中で正常に満期となる年金および退職後給付の純負債	×	○	○
次の運営サイクルの中で正常に満期とならない年金・退職後給付の純負債	×	×	○
次の運営サイクルの中で正常に満期になる資産除去債務	×	○	○
次の運営サイクルの中で正常に満期とならない資産除去債務	×	×	○

資本的資産の購入のための支払いは「その他の資金利用」としてではなく基金の「支出」として計上されており、このような取扱いは、資源フローに関する概念的な一貫性を欠いていると批判されている（GASB [2016] chap. 3, par. 3）。

これに対して、提案されている「カレント活動・長期的活動様式」では、資本的資産の購入・処分や長期負債の発行・償還に関連する資源フローを、行政基金の他の「当期の」活動から区別して計上する（GASB [2016] chap. 3, par. 4）。たとえば、資本的資産の購入のための支払いは、基金では資源流出として処理されるものの、政府全体の財務諸表においては固定資産として計上される金額となる。つまり、長期活動の区分で表示される資源フローは、期中に生じた、行政基金の財務諸表においては認識されない長期の資産・負債に対応する、資源流出もしくは資源流入として表されることになる。

Ⅳ. 行政基金の財務諸表によって提供される固有の会計情報 —まとめて代えて—

前節までにおいて、米国政府会計の行政基金の財務報告モデルに対する『意見募集』の諸提案を分析してきた。本節では、その改革を踏まえ、基金会計情報の今後の課題を指摘し、まとめて代えることとする。

上述のように、米国の州および地方政府の行った行政活動については、「行政基金の財務諸表」と「政府全体の財務諸表」という2組の財務諸表によって開示されている。表示・計算対象の異なる財務諸表であれば、異なる情報を提供することになろう。極論すれば、政府全体の財務諸表で提供できる情報は、もはや基金の財務諸表で表示・計算する必要はないともいえる。

また、「政府全体の財務諸表」は、「経済的資源」を測定焦点とし、「発生主義」の会計基礎を利用して作成される一方、行政基金の財務諸表は「会計標準の集約物」になってしまってい

るとされる「カレント財務資源」を測定焦点とし、「修正発生主義」の会計基礎を利用して作成されている。そもそも測定焦点は、何を会計記録・計算の対象とするのかを決める概念であるため、この概念を改善しようとするれば、おのずと結果として作成される財務諸表によって、どのような情報が提供されるべきかを考える必要が生じる。

また、本稿で論じたように、測定焦点の変化は、基金の財務諸表上の資産・負債の範囲に影響を与える上、資源フローの認識にも変化をもたらす。そういった意味で、基金の「財政状態計算書」だけでなく「資源フロー計算書」と合わせてそれぞれでどのような情報を提供しようとするのかもまた、検討されなければならない。

GASB がいずれの認識アプローチを採用しようとするのかは、未定であり、議論を追う限り、その方向性も定まっていない。ただし、どの認識アプローチが採用されることになっても、米国政府会計の特徴である「基金」を中心にした会計情報・財務報告モデルがなくなるわけではなさそうである。（もしそうであれば「白紙化アプローチ」を採るはずであるから。）まずは、行政基金の財務諸表によってのみ提供される固有の会計情報として何を考えるかという点から検討する必要があるのではないだろうか。

（付記） 本稿は、科学研究費補助金（若手研究B 課題番号15K17158）の助成を受けて進められた研究成果の一部である。

注(1) なお、「測定焦点」は、計算書においてどの資源を認識するかについて言及し、「会計基礎」は、それらをいつ事象として記録するのかについて言及している。行政基金の財務諸表は、これまで「カレント財務資源」を測定焦点として、「修正発生主義（modified accrual basis）」を会計基礎として作成されてきた。

(2) 基金財務諸表の有用性を向上させるための改

善のもう1つの側面は、表示される情報を明確に伝達するための、財務諸表の用語法と様式を開発することであるが、その詳細は別稿に譲ることとする。

- (3) 国際的にも、政府会計に発生主義会計が導入されつつあるが、予算に関しては、ほとんどの国で現金主義による予算制度が用いられており、今後もそれは変わらないと考えられるとされる（大塚 [2017] 参照）。
- (4) 「財政上の会計責任」とは、短期（一般的には1予算サイクルもしくは1年）における公的資金の調達と使用（raising and spending of public money）に関する公共の意思決定（public decision）に適合している、当期における政府の行為を正当化する政府の責任（responsibility）をいう（GASB [1999], par. 203）。
- (5) 近接期の観点に含められるであろう報告期間の期末後の期間は、一般に60日間から90日間の範囲になると考えられているが、『意見募集』においてはそれを規定せず、このアプローチを採用することになった段階で審議することとしている（GASB [2016] chap. 2, par. 10）。
- (6) 「期間衡平性」とは、ある期間の収入が、当該期間に提供されたサービスを賄うのに充分であるかどうか、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という、政府会計における会計責任の重要な一部であり、行政運営の基礎をなす概念である（GASB [1987], par. 59-61 and 82-86）。
- (7) 短期アプローチは、以前の議論においては「運転資本認識アプローチ（working capital recognition approach）」と呼ばれていたことから「運転資本アプローチ」とも呼ばれる（GASB [2016] chap. 2, footnote. 6）。また、長期アプローチは、以前の議論においては「総財務資源測定アプローチ（total financial resources measurement approach）」と呼ばれていた（GASB [2016] chap. 2, footnote. 12）。なお、「運転資本認識アプローチ」および「総財務資源アプローチ」の内容については、隅田 [2001] を参照。

参考文献

- Governmental Accounting Standards Board [1987], Concepts statement No. 1 “*Objectives of Financial Reporting*”, Norwalk.（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。）
- [1999], Statement No. 34 “*Basic Financial Statements — and Management’s Discussion and Analysis— for State and Local Governments*”, Norwalk.
- [2007], Concepts statement No. 4 “*Elements of Financial Statements*”, Norwalk.
- [2010], *Codification of Governmental Accounting and Financial Reporting Standards as of June 30, 2010*, Norwalk.
- [2011], Preliminary Views “*Recognition of Elements of Financial Statements and Measurement Approach*”, Norwalk.
- [2016], “*Invitation to Comment of the Governmental Accounting Standards Board on major issues related to Financial Reporting Model Improvements — Governmental Fund*”, Norwalk.
- 大塚成男 [2017] 「地方自治体会計におけるグローバルな視点の必要性とJPSAS」『会計』第191巻第3号, 279-292頁。
- 隅田一豊 [2001] 『自治体行財政改革のための公会計入門』ぎょうせい。
- 吉田智也 [2010] 「米国公会計における財務諸表の構成要素— GASB 概念書第4号『財務諸表の構成要素』の検討—」『産業経理』第70巻第2号, 137-148頁。
- [2015] 「米国政府会計における財務諸表の構成要素の認識— GASB 予備の見解『財務諸表の構成要素の認識と測定アプローチ』の検討—」佐々木隆志・石原裕也・溝上達也編『財務会計論究』森山書店, 91-107頁。
- [2016] 「米国公会計概念フレームワークにおける測定論」『産業経理』第75巻第4号, 147-155頁。
- [2017] 「米国政府会計における概念フレームワークの現状と課題」『会計』第192巻第1号, 81-95頁。