



米国政府会計における情報伝達方法の改革

—— GASB 概念書第 3 号「基本財務諸表を含む一般目的外部財務報告書における情報伝達方法」の分析——

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, 情報伝達方法, 概念フレームワーク, GASB, 基本財務諸表, 注記開示, 概念書第 3 号, 一般目的外部財務報告書, 公会計

I. はじめに

本稿は、米国政府会計基準審議会 (Governmental Accounting Standards Board, 以下 GASB とする) が 2005 年に公表した概念書第 3 号「基本財務諸表を含む一般目的外部財務報告書における情報伝達方法」(GASB Concepts Statements No. 3, *Communication Methods in General Purpose External Financial Reports That Contained Basic Financial Statements*, 以下『概念書第 3 号』) の分析を中心として、米国政府会計における情報伝達の方法論について、現在の動向を明らかにし、その改革の方向性を検討するものである。

GASB は、2005 年 4 月に、『概念書第 3 号』を公表し、基本財務諸表を含む一般目的外部財務報告書 (general purpose external financial reports) における情報伝達の方法を明らかにした。より具体的には、「基本財務諸表」(Basic

Financial Statements), 「財務諸表の注記」(Notes to Financial Statements), および基本財務諸表とともに提示される「補足情報」(Supporting Information) から構成される一般目的外部財務報告書によって、政府の会計情報をその利害関係者にどのように伝達するのかに関する諸概念の整理を行った。

また、2020 年 2 月に、GASB は、『概念書第 3 号』の一部を改訂するための公開草案 (Exposure Draft, Proposed Statement of the Governmental Accounting Standards Board on concepts related to *Communication Methods in General Purpose External Financial Reports That Contained Basic Financial Statements: Notes to Financial Statements*, 以下、『公開草案 財務諸表の注記』) を公表している。これは、『概念書第 3 号』で規定されていた「財務諸表の注記」による情報伝達に関する諸概念を改訂するために公表されたものである⁽¹⁾。このように、米国政府会計における情報伝達の方法が今まさに変わろうとしている。そのため、本稿では、これまでの情報伝達の方法がどのようなものであったか、またそれが今後どのように変わっていくのかについて、検討する。

II. 米国政府会計における財務報告の全体像

まず、現行制度として、GASB が制定する

「政府会計諸原則」のうち、財務報告に関する規定を確認しておく。それによれば、すべての政府が公表する「包括的年次財務報告書 (Comprehensive Annual Financial Reports) は、主要政府 (primary government)⁽²⁾ (その混合された構成要素単位 (blended component units) も含む) のすべての資金および活動を包含し、報告実体 (reporting entity) の個別的に表示された構成要素の全体像を提供するため」に作成・公表される (GASB [2010], section 1100.114)。また、その包括的年次財務報告書には、①「導入区分」(introductory section)、②「管理者による討議と分析」(Management's Discussion and Analysis; 以下 MD&A⁽³⁾とする)、③「基本財務諸表」、④ MD&A 以外に要求される「補完情報」(Required Supplementary Information; 以下 RSI とする)、⑤ 適切な「結合基金財務諸表」(combined

fund statements) および「個別基金財務諸表書」(individual fund statements)、⑥「一覧表」(schedules)、⑦「記述的な説明」および⑧「統計区分」(statistical section) が含まれる。このうち、②から⑦までは「財務区分」(financial section) としてまとめられ、報告書の中心部分となる。その具体的な内容の概略は、表1のようになる (GASB [2010], section 2200.105 参照)。

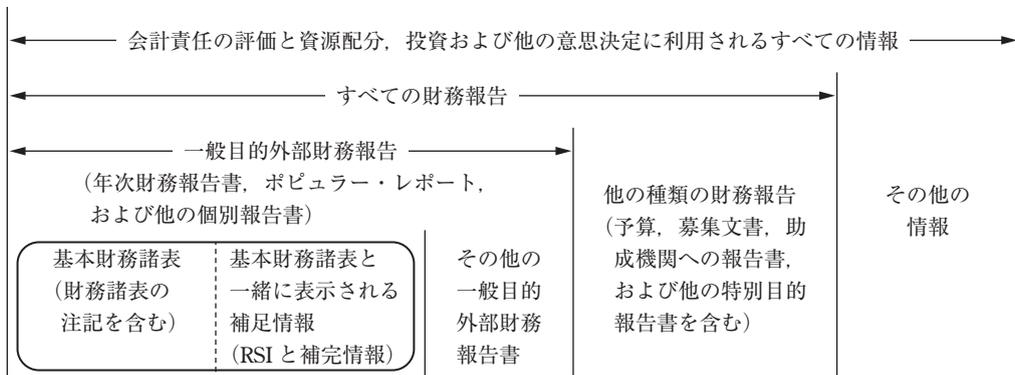
なお、表1の財務区分の内容のうち、『概念書第3号』の範囲となるのは、(3)の基本財務諸表と(4)の MD&A 以外に要求される補完情報であり、『概念書第3号』においては「一般目的外部財務報告書」と呼ばれている。

一般目的外部財務報告書による情報伝達が改善されることの最大の受益者は、それらの報告書の利用者であるとされる。つまり、『概念書第3号』における諸概念は、さまざまな情報伝

表1 包括的年次財務報告書の財務区分の内容

- (1) 監査報告書
- (2) MD&A
- (3) 基本財務諸表
 - (a) 政府全体の財務諸表
 - (i) 純資産計算書, (ii) 活動計算書
 - (b) 基金財務諸表
 - (i) 行政基金
 - (a) 貸借対照表, (b) 収入支出および基金剰余変動計算書
 - (ii) 持分基金
 - (a) 純資産計算書, (b) 収益費用および基金純資産変動計算書,
 - (c) キャッシュ・フロー計算書
 - (iii) 信託基金
 - (a) 信託純資産計算書, (b) 信託純資産変動計算書
 - (c) 財務諸表の注記
- (4) MD&A 以外に要求される補完情報 (RSI)
- (5) 結合財務諸表および個別基金財務諸表および一覧表
 - (a) 結合財務諸表
 - (i) 基金類型ごと, (ii) 個別的に表示された構成要素単位に関するもの
 - (b) 個別基金財務諸表
 - (c) 一覧表
 - (i) 財務に関連する法律上・契約上の規定遵守を証明するために必要な一覧表,
 - (ii) 詳細を示すことができ、集約可能な財務諸表全体の情報を示すための一覧表,
 - (iii) 財務諸表に計上された情報の詳細を示すための一覧表

図1 財務報告書利用者によって利用される情報



出所：GASB [2005], par. 11

達方法の機能と限界や、利用される方法と報告される情報の関係性についての利用者の理解を向上させる。そして、諸概念のより進んだ理解は、彼らの意思決定に必要とされる情報を選択し、解釈する能力を向上させることになる(GASB [2005], par. 8)。

また、一般目的外部財務報告書は、政府の財務報告書の主要な利用者の共通する情報要求(information needs)を満たすための財務情報を伝達する手段でもある。ただし、財務報告の諸目的を満たすために利用者に伝達される必要がある情報の多様性から、いかなる単一の一般目的外部財務報告書も、すべての目的を適切に満たすには十分ではないかもしれない(GASB [2005], par. 9)。

しかし、利用者による会計責任の評価と意思決定のために利用される情報のなかにおいて、この一般目的外部財務報告書の果たす役割は大きいと考えられる。財務報告書利用者によって利用される情報と一般目的外部財務報告書の関係を図示すれば、図1のようになる。

財務報告書利用者が、政府の会計責任の評価と意思決定のために利用するすべての情報のうち、基本財務諸表が提供可能な情報はそれほど多くはないかもしれない。しかし、財務諸表を含む財務報告書は、利用者に伝達され、解釈さ

れるように、作成者によって創出された何らかのメッセージを含んでいる。そのメッセージが目的適合的(relevant)であり、信頼できる(reliable)ものであれば、有効な報告となり得る(GASB [2005], par. 12)。それでは、GASBはどのような情報伝達プロセスを考えているか、『概念書第3号』の内容をもとに明らかにしてみよう。

Ⅲ. 『概念書第3号』が想定する情報伝達プロセス

『概念書第3号』(GASB [2005], par. 12)によれば、すべての情報伝達では、「送り手」が「受け手」によって受け取られ理解される「メッセージ」を創出することが要求される。そして、政府の会計情報の伝達においては、メッセージの送り手は会計情報の作成者であり、メッセージの受け手は財務報告書の利用者であり、メッセージは財務報告書に収容されることになる。

それでは、『概念書第3号』において、作成者と利用者はそれぞれどのような立場にあると考えられているかを確認する。

まず、作成者は、「財務諸表において目的適合的な事象(relevant events)を認識する、もしくは財務報告書の他の部分でそのような事象

についてのメッセージを開示ないし表示する、財務報告書を作成する責任を負う」(GASB [2005], par. 13) とされる。ここで「目的適合的な事象」とは、「報告単位に関する利用者の評価において、(その有無によって) 何らかの差を生じさせる潜在性を持つと作成者が信じており、財務報告書の報告目的の文脈で考慮されなければならない、報告単位にとっての経済的もしくは財務的帰結の発生 (happenings of economic or financial consequence)」とされる。

また、作成者は、「利用者が会計責任を評価し、意思決定を行うことを支援するために必要不可欠な事象を選択する責任を負う」(GASB [2005], par. 14) とされる。財務報告書において示すべき事象の選択において、作成者は、主に GASB が制定した諸基準を指針とすることになるが、その選択の責任は作成者が負っている。つまり、利用者が会計責任の評価と意思決定のためにどのような情報を必要とするのかを考えるのは、作成者の責任とされていることになる。

さらに、作成者は、財務諸表における認識のために、選択された事象を観察し、定量化可能な測定 (quantifiable measurements) を行う。また、作成者は、そのような事象について、注記における開示もしくは補足情報における表示のために必要なデータを、観察し収集する責任も負っている (GASB [2005], par. 15)。

一方、利用者は、(a) 政府活動および公共財政活動ならびに政府の財務報告についての合理的な理解の獲得と、(b) 合理的な勤勉 (reasonable diligence) を伴ったメッセージの検討と、(c) 目的適合的な分析技能の適用に責任を負っている (GASB [2005], par. 21, 傍点は筆者)。そして、利用者は、財務報告書または財務諸表におけるメッセージの解釈に基づいて、結論を導き出し、意思決定を行うことになる。

なお、有効な情報伝達とは、作成者が送ろうと意図したメッセージを利用者が受け取り、そ

のメッセージに基づいて利用者が結論を導き出した、もしくは意思決定を行った際に生じるとされる (GASB [2005], par. 22)。

さらに、『概念書第 3 号』は、情報伝達プロセスにおける基準設定者としての GASB の役割についても触れている。まず、基準設定者は、「目的適合的な情報が首尾一貫した方法で伝達されることを確実にするために、作成者と利用者との仲介者 (intermediaries) として行動する」(GASB [2005], par. 23) とされる。具体的には、「財務報告書の利用者の要求を調査し、意思決定と会計責任の評価において利用者が必要とする情報の種類を識別し、特定のメッセージが財務報告書に含められることを要求することによって、作成者が情報伝達プロセスにおける彼らの役割を果たすことを支援する」(GASB [2005], par. 24)。また、基準設定者は、「財務報告書の内容について指針を提供するだけでなく、特定のメッセージを伝達するために利用されるべき情報伝達方法を選択する」(GASB [2005], par. 25) ことによっても、作成者を支援している。

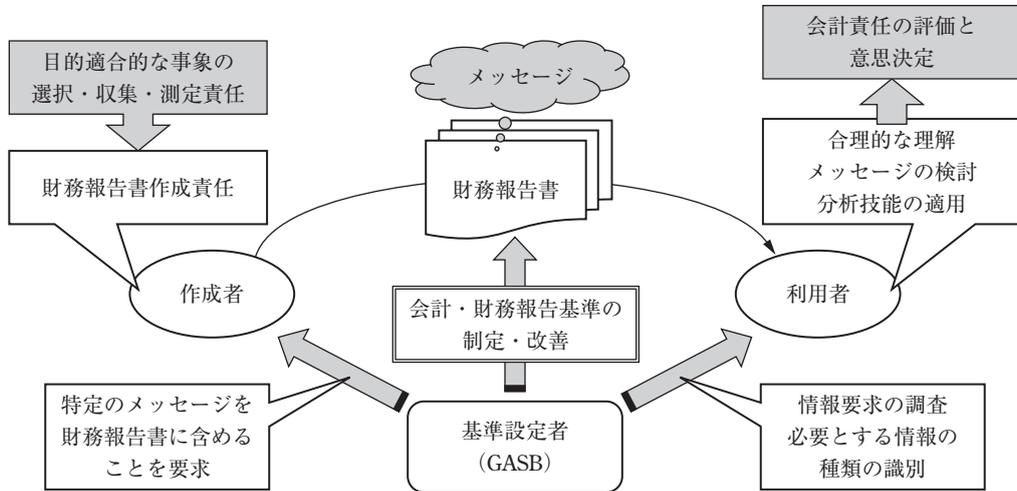
これらの作成者・利用者・基準設定者の責任やその関係を示せば、次頁図 2 のようになる。

なお、財務報告書において、利用者に伝達される情報は、すべてが同じように伝達されるわけではない。『概念書第 3 号』では、情報伝達方法を選択するための 4 つの「階層」を設けている (GASB [2005], par. 29)。

- (1) 基本財務諸表における認識 (recognition)
- (2) 基本財務諸表の注記における開示 (disclosure)
- (3) 要求される補完情報 (RSI) としての表示 (presentation)
- (4) 補完情報としての表示

たとえば、ある情報項目を伝達する際に利用されるべき情報伝達方法を定めるにあたって、GASB は、まず基本財務諸表における認識のための諸定義と諸基準を満たす項目であるかどうか

図2 作成者・利用者・基準設定者の関係



かを検討する。もしそうであれば、財務諸表における項目の認識を求めるが、そうでなければ、注記において開示すべき諸定義や諸規準を満たす項目であるかどうかを検討し、順次、階層を下っていくことになる。

それでは、それぞれの情報伝達方法のための諸定義・諸規準を確認しておこう。

まず、財務諸表とは「会計記録から生じ、文字と金額で表現された(a)一時点の報告単位の財政状態、および(b)一定期間の取引その他の事象による資源の流出入を表す金額による一覧表である」とされる。また、財務諸表において認識される金額は、「資産・負債および残余残高(residual balances)、およびそれらの変動を引き起こす取引その他の事象の影響」とされる(GASB [2005], par. 31)。その定義を踏まえ、「財務諸表の構成要素の定義⁽⁴⁾を満たし、十分な信頼性をもって測定可能である(measurable with sufficient reliability)項目」が、財務諸表において認識される(GASB [2005], par. 34)。そして、財務諸表において認識される項目は、取引その他の事象の影響について、信頼できる描写(reliable representation)を提供しようとする。ここで「認識」という語句は、諸項目

を、資産、負債、収益/収入、費用、支出、その他の財務諸表の構成要素として、財務諸表に記録するもしくは組み込むこと(recording or incorporating)を意味する。また、認識には、「当初認識(initial recognition)」と「その後の変動の認識(recognition of subsequent changes)」もしくは「以前認識された項目の移転(removal of previously recognized items)」が含まれる。認識された項目は、独立した項目として、もしくは同様の項目と集約されて、財務諸表に表示されることになる(GASB [2005], par. 33)。

また、財務諸表の注記は、「財務諸表に不可欠な(integral)ものであり、財政状態と資源の流出入についての利用者の理解のために必要不可欠な(essential)もの」とされる(GASB [2005], par. 35)。そこには、(a)財務諸表において認識された金額の基礎となる会計方針および財務に関する方針の記述、(b)財務諸表において認識された金額の詳細もしくは説明、(c)認識規準を満たさない財政状態および資源の流出入についての追加的な情報が含まれる。

より具体的には、基本財務諸表における公正な表示(fair presentation)に必要な不可欠な注

記には、以下のものが含まれる（GASB [2010], section 2300.106）。

(a) 重要な会計方針の要約

- (1) （信託基金類型⁽⁵⁾も信託性の構成要素単位のいずれも含んでいない）政府全体の財務諸表の説明
- (2) 財務報告実体の構成要素単位と主要政府（primary government）に対する彼らの関係の簡単な説明
- (3) 基本財務諸表において示される、重要基金（major funds）⁽⁶⁾欄、内部サービス基金（internal service funds）⁽⁷⁾欄、信託基金類型欄のそれぞれで説明される活動の説明
- (4) 政府全体の財務諸表で利用される測定焦点（measurement focus）と会計の基礎（basis of accounting）⁽⁸⁾
- (5) 行政基金財務諸表における収入認識のために「利用可能」（available）を定義する期間の長さを含めた、基金財務諸表で利用される収益（収入）認識方針
- (6) 政府全体の活動計算書において内部活動を除外する方針
- (7) 資産を資本化（capitalizing）し、（減価償却費を計算するために利用する）それらの資産の耐用年数を見積もる方針
- (8) 活動計算書において機能別に間接費を配賦する方針とプログラム収益に含まれる取引の種類の説明
- (9) 持分基金類型⁽⁹⁾の運営収益および非運営収益を定義する方針
- (10) 1989年11月30日以降に公表された FASB の勧告（pronouncements）を事業形態活動と主要政府の事業基金に適用する方針
- (11) 持分基金類型に関するキャッシュ・フロー計算書において利用される現金及び現金同等物の定義
- (12) 制限純資産および非制限純資産の両方が利用可能な状況で、費用が発生した際に、制限された資源もしくは制限されていない

資源のいずれをまず適用するかどうかについての政府の方針

- (13) 政府の基金残高の分類方針と手続き
 - (b) 金融機関における預金総額
 - (c) 投資額
 - (d) 重要な偶発債務
 - (e) 重要な後発事象の影響
 - (f) 1年間の年金費用（annual pension cost）および年金負債純額（net pension obligations）
 - (g) 1年間のその他の退職後給付費用（annual other postemployment benefit (OPEB) cost）とその他退職給付負債純額（net OPEB obligations）
 - (h) 財務に関連する法律上もしくは契約上の規定の重要な違反とそのような違反に対処するためにとられる行動
 - (i) 満期までの債務返済要求額
 - (j) 資本化されていない（オペレーティング）リースの下でのコミットメント
 - (k) 支出負担を含む、建設その他の重要なコミットメント
 - (l) 資本的資産についての要求される開示
 - (m) 長期負債についての要求される開示
 - (n) 個々の非重要基金の基金残高もしくは純資産の欠損
 - (o) 内部基金残高および振替高
 - (p) それぞれの重要な構成要素単位について、重要な取引の性質と金額
 - (q) 寄付者による制限のある寄付金（donor-restricted endowments）についての開示
- なお、注記は、それらが付属された財務諸表における情報で利用者が財務諸表を理解するために必要不可欠な情報と、明確で証明可能な関係を有しているとされる（GASB [2005], par. 36）。ただし、財務諸表における数値とは異なり、認識された金額や関連する周知の事実（known facts）、偶発事象、財務諸表に影響を与える特定のリスク、後発事象、測定方法、会

計方針その他財務諸表を理解するため、および財務に関連する法令や契約上の要求を遵守していることを評価するために必要不可欠な情報についての、管理者による主観的な説明を含んでいることがある。

一方で、(1) 報告単位の将来の財政状態について計上された情報の効果に関する主観的な評価や(2) 将来の財政状態に対する将来事象の影響についての予測は、注記に含まれない(GASB [2005], par. 37)。

さらに、補足情報は、「基本財務諸表と基本財務諸表の注記を、適切な運営上の文脈、経済的な文脈、もしくは歴史的な文脈(operational, economic, or historical context)に位置付ける」とされる(GASB [2005], par. 40)。運営上の文脈は、財務情報を政府の活動・方針および非財務資源と関連付け、経済的な文脈は、政府の経済環境を記述するか、もしくは政府間での財務情報の比較を容易にする。また、歴史的な文脈は、期間を超えた政府の財政状況を描写し、なぜ政府の財政状態もしくは資源の流出入が変化しているのかを説明する(GASB [2005] par. 41)。なお、これらの情報は、GASBによって要求されるか、法律や規制によって要求されるか、もしくは作成者の選択によって、基本財務諸表および基本財務諸表の注記とともに表示されることによって、それが添付される基本財務諸表およびその注記の意思決定有用性を向上させることになる。

補足情報のうち、要求される補完情報(RSI)は、基本財務諸表および基本財務諸表の注記を適切な運営上、経済的および歴史的な文脈に位置付けるために“必要不可欠なもの”であるとGASBが結論付けた補足情報である(GASB [2005], par. 42)。なお、RSIは、一覧表(schedules)、統計データ(statistical data)、およびGASBが基本財務諸表の一部ではないがそれと一緒に示すべきであり、財務報告の必要不可欠な部分であると決定したその他の情報から構成

される。たとえば、RSIには、「予算実績比較表」(budget comparison schedules)、計上されるインフラストラクチャー資産(infrastructure assets)に関する修正アプローチ(modified approach)¹⁰⁾についての情報、および従業員給付についての情報などが含まれる(GASB [2010], section 2200.181)。このようなRSIは、それらが付属する基本財務諸表および基本財務諸表の注記と、明確で証明可能な関係を有しているとされる(GASB [2005], par. 43)。

また、RSI以外の補完情報は、基本財務諸表および基本財務諸表の注記を適切な運営上、経済的および歴史的な文脈に位置付けるために“有用な(useful)”補足情報である(GASB [2005], par. 46)。なお、GASBは、政府に補完情報を表示するように要求はしていないが、補完情報をそれらの基本財務諸表、基本財務諸表の注記およびRSIとともに表示することを報告書の作成者が選択した場合、当該情報の様式と内容については、GASBの公表・明示した適用可能な指針に従うべきであるとされる(GASB [2005], par. 46)。

IV. 『公開草案 財務諸表の注記』による改訂案

前述のように、2020年2月11日に、GASBは『公開草案 財務諸表の注記』を公表し、同年4月17日までコメントを募集していた。この文書の目的は、会計情報が財務諸表の注記として報告されることが適切かどうかを評価する諸概念を開発することであるとされる(GASB [2020], par. 1)。そのため、他の概念書と同様に、現行の会計・財務報告の変更を要請するものでも、制定されている会計諸原則を改訂・修正もしくは解釈するものでもない(GASB [2020], par. 5)。具体的には、以下のように、『概念書第3号』の35～39項の内容に取って代わる諸規定を提案している(GASB [2020], par. 6)。

まず、『概念書第3号』にはなかった「財務諸表の注記の目的」を明記している。すなわち、「財務諸表の注記の目的は、(a) 財務諸表を説明、描写もしくは補足する (explains, describes, or supplements) 情報、および (b) 利用者が経済的、社会的もしくは政治的意思決定を行うため、また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ことである。」(GASB [2020], par. 7) とされる。さらに、『概念書第3号』で規定されていた利用者の責任と同様に、財務諸表の注記の利用者が負うべき責任を明らかにする。ただし、『概念書第3号』との違いは、「合理的な勤勉を伴ったメッセージの検討」が「合理的な勤勉を伴った情報の検討」となっている点のみである。

また、『概念書第3号』の35項で明らかにしていた、注記において開示される情報の種類は、(a) 財務諸表において認識された金額の基礎となる会計方針および財務に関する方針の記述、(b) 財務諸表において認識された金額の詳細もしくは説明、(c) 認識規準を満たさない財政状態および資源の流出入についての情報、および (d) 政府の会計責任に関連するその他の財務関連情報の4種類であるとしている (GASB [2020], par. 9)。ここでは、新たに (d) の情報が加わっている。これは、『概念書第3号』で指摘されていた種類の情報は、今後も価値があるものであり続けるとともに、会計責任が政府の財務報告の基礎となっているため、利用者が政府の会計責任を評価することを可能にする情報を注記においても提供すべきと考えられたからである (GASB [2020], par. B12)。

さらに、財務諸表の注記として開示することが適切でない情報の種類についても、修正が行われた。具体的には、(a) 財務諸表もしくはその注記における現在の測定値に対する入力値 (inputs) である将来についての予測および仮定以外の、政府の将来の財政状態について計上された情報の効果の主観的な評価、(b) 将来の

財政状態に対する将来事象の影響についての予測、(c) 政府に固有ではない一般的情報もしくは教育的情報が、注記開示されることは適切ではない (not appropriate) とされている (GASB [2020], par. 10, 傍点は筆者)。

『概念書第3号』の37項においても、報告単位の将来の財政状態について計上された情報の効果に関する主観的な評価や、将来の財政状態に対する将来事象の影響についての予測は、注記に含まれない (not include) とされていたが、将来についての情報のうち、現在の測定値に関する入力値としての予測や仮定については、有用であることからこれらが除外された (GASB [2020], par. B13)。また、政府に固有ではない一般的情報や教育的情報は、注記開示を不必要な量に増やしたり、その複雑性を増したりすることになりかねないため、財務諸表の注記には含めるべきではないとされた (GASB [2020], par. B14)。

なお、財務諸表の注記は、財政状態および資源の流出入についての利用者の理解のために必要不可欠なものであるとされていたが、何ををもって「必要不可欠」とするのかについては、『概念書第3号』では明らかにされていなかった。そこで、『公開草案 財務諸表の注記』では、(a) 情報が、意思決定のため、もしくは会計責任の評価のための利用者の分析において、利用されることになるという証拠を有しているか、(b) 情報が入手可能になれば、利用者が当該情報を取り入れて、意思決定もしくは会計責任の評価のためになされる彼らの分析を修正するであろうという証拠を有しているとき、その情報が「必要不可欠性」(essentiality) を持つと定義した (GASB [2020], par. 11)。

また、注記開示に関する便益とコストの評価については、『公開草案 財務諸表の注記』において、初めて規定された。すなわち、「財務諸表の注記は、情報を開示することの知覚されるコスト (perceived costs) に対する、注記情

報から生じる予想される便益 (estimated benefits) の検討を含む、政府の財務報告の限界 (limitations) によって影響を受ける。」(GASB [2020], par. 14) とされる。つまり、注記開示に関する諸規準を満たし、予想される便益が知覚されるコストを正当化するとき、はじめて注記開示が行われるべきであるということになる。

V. 概念フレームワークにおける情報伝達方法の位置づけ—まとめに代えて—

前節までにおいて明らかにしてきたように、GASB は、政府が会計情報の利用者に向けて公表する一般目的外部財務報告書における情報伝達の方法について、『概念書第3号』を規定することで整理していた。利用者に伝達される情報は、すべてが同じように伝達されるわけではなく、ある項目は財務諸表本体において認識され、ある項目は注記において開示され、またある項目は補足情報として表示される。情報伝達の4つの階層を設けて、利用者に的確に伝達されるような枠組みを提供するとともに、作成者・利用者そして基準設定者の関係を明らかにしていた。

もちろん、概念フレームワークは基準書そのものではなく、基準を設定するための「メタ基準」であるため、より具体的な内容については個別具体的な基準で規定する必要がある。たとえば、注記開示の内容は、2001年に公表された基準書第38号「特定の財務諸表の注記開示」(Statement No. 38, *Certain Financial Statement Note Disclosures*) によって規定されてきた。

なお、2016年4月に、現在要求されている注記開示が、州および地方政府の財務報告の利用者の情報要求を十分に満たしているかどうか、また『概念書第3号』が注記開示要求を制定するために十分な枠組みを提供しているかどうかについて、プレ・アジェンダ調査が行われはじめ、2018年10月には、注記開示に関する概念的

基礎を拡張し、注記開示に関する財務報告基準の開発を支援するであろう概念書の開発に向けた議論が開始された。その調査・議論の成果が『公開草案 財務諸表の注記』として結実している。

ただし、『公開草案 財務諸表の注記』の内容をみても、『概念書第3号』で整理された情報伝達のフレームワークそのものが大きく変わったわけではない。むしろ、注記開示のフレームワークを精緻化したという評価が与えられるのではない。情報伝達方法の4つの階層に変化はなく、その1つである「財務諸表の注記」についての基準開発・改訂に向けた修正案といえるだろう。

『概念書第3号』のように、情報伝達方法についての諸概念・体系を整理して、概念フレームワークの中に入れていた国際的な基準設定機関は GASB の他に存在していない。2018年3月に国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board, 以下 IASB とする) により公表された『財務報告に関する概念フレームワーク』(IASB [2018], *Conceptual Framework for Financial Reporting*) の第7章「表示および開示」において、初めて「財務諸表の表示および開示」について明文化されたが、あくまで財務諸表における情報開示の方針を明らかにしたもので、財務報告全体に関するものではない。

それでは、なぜ GASB は情報伝達方法を概念フレームワークの中に取り入れたのだろうか。それを明らかにすることは、まさに「公式の説明」では言及されない「書かれざる意図」を解明する作業となってしまう可能性があるが(米山 [2014] 参照)、そのヒントは、情報の質的特徴としての「理解可能性 (understandability)」にあるのではないかと考えられる。ここで「理解可能性」とは、「財務報告書における情報は、可能な限り簡潔に表現されるべきであり、……(中略)……政府の会計責任を履行する

ために、政府は会計諸原則について専門的な知識を持たない人々にも理解できるような財務報告書を公表すべきである。」(GASB [1987], par. 63) という考えを踏まえた情報の基本的特徴である。

GASB の概念フレームワークにおいて、情報の質的特徴には FASB のような階層関係は設けられていないが、「理解可能性」が最初に説明されており、その位置づけは高いものと考えられる(石田 [2015] 参照)。また、財務報告書の利用者として、まず非自発的な資源提供者である住民が考えられており、その住民に対して一定の会計知識を有していることは求められていない。一方で、政府は、公的な説明責任を果たすべく、住民をはじめとしたすべての情報利用者に理解可能な情報を提供することが求められている。それを支援するために、GASB は情報伝達方法を概念フレームワークの中に取り入れ、その方法に階層を設けて、より理解可能性が高まるような仕組みを作り上げようとしているのではないだろうか。

現在、GASB では、本稿で取り上げた開示フレームワークの改革と同時に、「財務報告モデルの改善 (financial reporting model reexamination)」も同時進行で行われている。財務諸表をはじめとする財務報告書で報告・開示する内容が変更されれば、おのずと注記開示の内容や補足情報として公表される内容にも影響が出てくる。そのため、どのような情報内容をどのような方法で情報利用者に伝達することが情報利用者の理解可能性を高めるのか、そして、伝達された内容を利用者がどの程度理解しているのか(理解し意思決定に役立っているのか)といったことを明らかにするような仕組みも、今後必要となってくるかもしれない。

注(1) GASB は、2016年4月に「注記開示」に関連したプレ・アジェンダ調査を開始し、2018年8月に開示に関する概念フレームワーク・プロジ

ェクトを現行のテクニカル・アジェンダに追加し、2018年10月に、本概念書開発のための討議を開始している。また、公開草案に対するコメント募集は2020年4月に締め切られている。なお、開発が順調に進めば、2021年5月以降に、新たな概念書が公表される予定である。

- (2) 主要政府とは、一般に、住民による選挙によって選ばれた、独立した統治団体である。つまり、主要政府は、法的実体 (legal entity) によって成り立つすべての組織から構成される。財務報告目的のために、法的に独立していないすべての基金、組織、機構 (institutions)、機関 (agencies)、部門および事務所は、主要政府の一部となる。(GASB [2010], section. 2100. 112-113)
- (3) MD&A は、現在の周知の事実、決定もしくは状況に基づいて政府の財政活動の客観的で容易に読むことのできる分析を提供しなければならない。また、前期との比較が行われ、情報の理解可能性を高めるために、チャートやグラフ、表の利用が推奨されている。(GASB [2010], section 2200. 106-107)
- (4) 財務諸表の構成要素の諸定義については、吉田 [2010] を参照のこと。
- (5) 信託基金類型には、「年金信託基金」、「投資信託基金」、「私的信託基金」および「代理基金」が含まれる。「年金信託基金」は、確定給付年金制度、確定給付年金、その他の退職後給付制度、もしくは他の従業員給付制度の構成員および受益者のために、信託で保有することが要求される資源を報告するために利用される基金である。「投資信託基金」は、政府によって資金援助される投資プールの外部部分を報告するために利用される基金である。「私的信託基金」は、元本と利益が個人、私的組織、もしくは他の政府に便益をもたらすことになる、その他の信託契約を計上するために利用される基金である。「代理基金」は報告政府が純粋に管理保全のために保有している資源を報告するために利用される基金である。(GASB [2010], section. 1300. 111-114)
- (6) 重要基金とは、a) 各基金の資産合計、負債合計、収入(収益)合計、支出/費用合計が各基金タイプのすべての基金のそれらの対応する合計額の少なくとも10%であり、b) 資産合計、負債合計、収入(収益)合計、支出/費用合計がすべての行政基金と事業基金を結合したものの対応する合計額の少なくとも5%である基金

をいう。行政基金と持分基金の財務諸表では、重要基金に焦点を集めているため、基金財務諸表において、各重要基金を区別される欄で表示しなければならない。(GASB [2010], section. 2200. 152-153)

- (7) 内部サービス基金とは、主要政府およびその構成要素単位もしくは他の政府における、他の基金、部門もしくは機関に対して、「原価補償基準 (cost-reimbursement basis)」で財もしくはサービスを提供する活動を説明するために利用される基金である。(GASB [2010], sec. 1300. 110)
- (8) 測定焦点と会計の基礎は、米国政府会計における「発生主義」を説明する概念である。「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、「会計の基礎」は、それらをいつ事象として記録するかについて言及している。なお、行政基金類型の財務諸表は、これまで「カレント財務資源 (current financial resources)」を測定焦点として、「修正発生主義 (modified accrual basis)」を会計の基礎として作成されてきている。(GASB [2010], section. 1600. 101 and section. 1600. 105)
- (9) 持分基金類型は、財やサービスに関して、外部の利用者に使用料 (fee) を負担させる活動を説明するために利用される基金である「事業基金 (enterprise funds)」と上述の「内部サービス基金」が含まれる基金類型である。(GASB [2010], section. 1300. 103 and section. 1300. 109)
- (10) インフラストラクチャー資産 (以下、インフラ資産) とは、通常、動かさない性質を有しており、ほとんどの資本的資産よりもかなり長期にわたって維持される、長期的な資本的資産である。インフラ資産の具体例には、道路、橋梁、トンネル、排水システム、上下水道、ダムおよび街灯システムが含まれる。インフラ資産は、ネットワークもしくはネットワークのサブシステムの一部であり、政府が適切なインフラ資産を資産管理システムを通じて管理しており、適切なインフラ資産が、政府によって制定・開示される状況の水準をおおよそ維持していることを立証していれば、減価償却が要求されず、当該資産に関してなされた (価値の付加や改善のためのものを除く) すべての支出を発生した期間の費用とすべきであるという「修正アプローチ」が適用される。(GASB [1999],

paras. 19-25)

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.
- [2005], Concepts statement No. 3 “*Communication Methods in General Purpose External Financial Reports That Contained Basic Financial Statements*”, Norwalk.
- [2010], *Codification of Governmental Accounting and Financial Reporting Standards as of June 30, 2010*, Norwalk.
- [2020], Exposure Draft, “Proposed Statement of the Governmental Accounting Standards Board on concepts related to *Communication Methods in General Purpose External Financial Reports That Contained Basic Financial Statements: Notes to Financial Statements*”, Norwalk.
- International Accounting Standards Board [2018], *Conceptual Framework for Financial Reporting* (IFRS 財団編, ASBJ 監訳『財務報告に関する概念フレームワーク』)
- 石田晴美 [2015] 「財務情報の質的特性「理解可能性」の検討—企業会計および公会計「概念フレームワーク」の比較を中心に—」『情報学ジャーナル』(文教大学) 第8巻第1号, 1-15頁。
- 杉山晶子 [2019] 「表示及び開示—純損益を中心に据えた財務業績の開示の意味—」岩崎勇編 [2019] 『IASB の概念フレームワーク』第10章所収, 税務経理協会。
- 米山正樹 [2014] 「概念フレームワーク—概念フレームワークに関する分析視座—」平松一夫・辻山栄子責任編集 [2014] 『体系現代会計学 [第4巻] 会計基準のコンバージェンス』第3章所収, 中央経済社。
- 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。

吉田智也 [2017] 「米国政府会計における概念フレームワーク構築の現状と課題—定義・認識・測定—」『會計』第192巻第1号, 81-95頁。

吉田智也 [2018] 「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—」『経理研究』第60号, 111-119頁。