

# IMES DISCUSSION PAPER SERIES

公会計の概念フレームワークとその諸特徴に関する検討  
アメリカにおける動向とそのわが国への示唆

ふじい ひでき  
藤井 秀樹

Discussion Paper No.2003-J-18

# IMES

INSTITUTE FOR MONETARY AND ECONOMIC STUDIES

BANK OF JAPAN

日本銀行金融研究所

〒103-8660 日本橋郵便局私書箱 30 号

日本銀行金融研究所が刊行している論文等はホームページからダウンロードできます。

<http://www.imes.boj.or.jp>

無断での転載・複製はご遠慮下さい。

**備考：日本銀行金融研究所ディスカッション・ペーパー・シリーズは、金融研究所スタッフおよび外部研究者による研究成果をとりまとめたもので、学界、研究機関等、関連する方々から幅広くコメントを頂戴することを意図している。ただし、論文の内容や意見は、執筆者個人に属し、日本銀行あるいは金融研究所の公式見解を示すものではない。**

公会計の概念フレームワークとその諸特徴に関する検討  
アメリカにおける動向とそのわが国への示唆

ふじい ひでき  
藤井 秀樹\*

要 旨

公会計規制のあり方をめぐる概念問題を、アメリカにおける動向、とりわけ政府会計基準審議会（GASB）および連邦会計基準諮問審議会（FASAB）の概念フレームワークで示された議論を手がかりとしながら整理・検討し、そこからわが国への示唆を析出するのが、本稿の目的である。

アメリカ公会計規制の際立った特徴は、プライベート・セクター主導による意思決定有用性指向の企業会計規制方式を、公会計規制に可能なかぎり適用しようとしている点に見出される。しかし、交換関係の欠如という政府活動の特殊性から、企業会計規制方式をそのままの形で適用することが不適切な場合や不可能な場合が不可避免的に生じるために、企業会計規制方式を公会計規制に適用するに当たって、GASB および FASAB は企業会計規制の理論や手法に一定の修正を施している。主たる情報利用者としての市民の位置づけとその行動モデルの提示、説明責任と予算の位置づけ、非財務情報に依拠した SEA 報告の提唱は、そうした修正の主要な事例である。

多くの社会・経済的諸経験がそうであったように、アメリカ公会計規制において観察されてきた諸経験は、わが国にとって「すでに起こった未来」となる可能性がきわめて高い。そのかぎり、以上に整理したアメリカ公会計規制の諸特徴を念頭においた公会計規制の体制的整備が近い将来、わが国においても重要な課題になってくるものと予想される。

キーワード：公会計、概念フレームワーク、GASB、FASAB、説明責任、期間衡平性、SEA 報告

JEL Classification： H10、L30、M41

\*京都大学大学院経済学研究科教授（hujii@econ.kyoto-u.ac.jp）

本稿は、2003年3月4日に開催された日本銀行金融研究所セミナーでの報告に加筆したものである。報告後のディスカッションにおいて、同研究所の鮎瀬典夫氏、宮田慶一氏、古市峰子氏ほか、多くの方から貴重なコメントを頂戴した。記して謝意を表したい。ただし、あり得べき誤謬は、筆者個人の責に帰すものである。

## 目 次

1 . 本稿の問題意識と論証方法 .....	1
2 . アメリカにおける公会計規制の体制 .....	2
3 . GASB・FASAB 概念書にみる公会計規制の諸特徴 .....	4
( 1 ) GASB・FASAB 概念書の概要 .....	4
( 2 ) 公会計規制における主たる情報利用者とその行動モデル .....	6
( 3 ) 説明責任と予算の位置づけ .....	8
( 4 ) 政府機関の業績評価問題と SEA 報告 .....	9
4 . むすび アメリカの動向が有するわが国への示唆 .....	11
【参考文献】 .....	13

## 1. 本稿の問題意識と論証方法

公会計規制のあり方をめぐる概念問題を、アメリカにおける動向、とりわけ政府会計基準審議会（Government Accounting Standards Board：GASB）および連邦会計基準諮問審議会（Federal Accounting Standards Advisory Board：FASAB）の概念フレームワークで示された議論を手がかりとしながら整理・検討し、そこからわが国への示唆を析出するのが、本稿の目的である。本題に入るまえに、本稿の問題意識と論証方法について、簡単に触れておきたい。

今日の会計規制、とりわけ財務会計基準審議会（FASB）および国際会計基準理事会（IASB）によって主導されたグローバルな企業会計規制が、いわゆる概念フレームワークにもとづいて展開されてきたのは、周知の通りである<sup>1</sup>。一部金融商品の時価会計、退職給付会計、減損会計等の基準設定は、その代表的な事例である。固有の概念フレームワークを具備しないわが国においても、国際会計基準（IAS）の国内化というプロセスをつうじて、その影響は確実に浸透しつつある。概念フレームワークの影響を抜きにして、今日の内外の企業会計規制は論じ得ないといっても過言ではなからう。

アメリカでは、他国に先駆けて、企業会計規制の領域のみならず、公会計規制の領域においても概念フレームワークが設定されてきた。すなわち、概念フレームワークで示された公会計規制のあり方をめぐるアメリカでの議論は、企業会計規制との異同関係も含め、公会計規制における主要な概念問題を先駆的に洞察したものとなっているのである。

そして、企業会計規制を含むアメリカの多くの社会・経済的諸経験がそうであったように、アメリカ公会計規制において観察されてきた諸経験は、わが国にとって「すでに起こった未来」（伊藤[1996]3頁）となる可能性がきわめて高い。事実、現在、日本公認会計士協会および財務省財政制度等審議会において公会計規制のための概念フレームワークの設定作業が進められている<sup>2</sup>。その展

---

<sup>1</sup> FASB や IASB 等の概念フレームワークについては、藤井[1996]を参照されたい。

<sup>2</sup> 日本公認会計士協会は、2003年3月25日開催の理事会において、公会計フレームワーク検討プロジェクトチームによって報告された討議資料『「公会計概念フレームワーク」の検討結果について』を承認した。同討議資料にはその本編として日本公認会計士協会[2003]が収録されているが、その内容は、アメリカの概念フレームワーク、とりわけ FASB のそれをきわめて色濃く反映したものとなっている。

また、財務省財政制度等審議会財政制度分科会法制・公会計部会は、2003年1月の初会合以来の審議を踏まえて、同年6月30日付けで財務省財政制度等審議会[2003]を公表している。ここでは、公会計の意義、目的について整理が行われるとともに、予算、決算に関する基本的考え方、財務報告に関する基本的考え方、財務報告として開示すべき情報等について取りまとめが行

開方向は、アメリカの動向を色濃く反映したものとなろう。すなわち、この意味で、アメリカにおける公会計規制は、わが国にとってまさに「先駆的」な経験として位置づけられるのである。

以上が、本稿でアメリカにおける動向に着目する理由であり、かつまた本稿における問題意識である。次に、本稿で採用する論証方法について述べる。

公会計規制をめぐる概念問題の諸特徴を浮き彫りにするための論証方法として、本稿では、企業会計規制と公会計規制の比較検討という方法をとる。公会計規制に比べると企業会計規制においては、質的にも量的にもより豊富な実践的経験が蓄積されており、かつまた制度的整備も先行している。したがって、一般に、企業会計規制の理論や手法を公会計規制に適用することによって、公会計規制の改善を図ろうとする発想が支配的である。このことは、アメリカにおいても例外ではない。アメリカにおいて、概念フレームワークにもとづく会計規制が他国に先駆けて公会計規制の領域に適用されたのは、その最も象徴的な一例である。

しかし実際には、企業会計規制の理論や手法を公会計規制にそのままの形で適用することは不適切な場合や不可能な場合が少なくない。そのために、企業会計規制の理論や手法を公会計規制に適用するに当たっては、諸種の修正が施されることになる。ということは、逆にいえば、企業会計規制と公会計規制の相違点にこそ、公会計規制に固有の論点や特徴が集約されているということでもある。本稿では、筆者の能力が及ぶ範囲内で、そうした相違点の析出と検討を試みたいと思う。本稿での検討が、わが国における公会計規制の今後の展開方向を見通す際の一助ともなれば幸いである。

## 2. アメリカにおける公会計規制の体制

この節では、アメリカにおける公会計規制の基本的特徴を理解するための予備作業として、アメリカにおける公会計規制の体制を概観しておくことにしたい。

アメリカには、公会計基準の設定機関として、州および地方政府機関に適用される会計基準の設定を担う GASB と、連邦政府機関に適用される会計基準の設定を担う FASAB の 2 つがある。

このうち GASB は、1984 年に、全米政府会計審議会 (NCGA) の任務を引継

---

われている。

ぐ形で財務会計財団（FAF）のもとに設立された。周知のように、FAF は民間組織であり、アメリカにおける企業会計基準の設定機関である FASB の上部団体でもある。つまり、州および地方政府機関に適用される会計基準の設定を担う GASB と、営利企業および民間非営利組織に適用される会計基準の設定を担う FASB とが、FAF のもとにいわば姉妹組織として併設されているのである。すなわち、以上のことから、アメリカにおいては、企業会計のみならず、州・地方政府会計についてもプライベート・セクターによる規制が実施されていることが理解されるのである<sup>3</sup>。

他方、FASAB は 1990 年に、財務省、行政管理予算局（OMB）、会計検査院（GAO）の管轄下に設立された。つまり、FASAB は、GASB とは異なり、形態上は公的機関として設立されたのである。したがって、連邦政府機関に適用される会計基準の設定は、州および地方政府機関に適用される会計基準の設定とは異なり、パブリック・セクターによって担われていることになる。しかし、ここで留意されるべきは、1999 年に、民間組織であるアメリカ公認会計士協会（AICPA）が、FASAB の設定した会計基準を連邦政府機関に適用される GAAP として認証するという決定を下していることである。つまり、FASAB が設定する会計基準の GAAP としての正統性は、プライベート・セクターが保証する体制となっているのである。すなわち、そのかぎりでは、連邦政府機関に適用される会計基準の設定においても、プライベート・セクターの広い意味での主導性が維持される仕組みになっているとみることができるのである<sup>4</sup>。

以上のことから、アメリカにおける公会計規制の最も基本的な特徴の 1 つとして、プライベート・セクターの主導性を指摘することができるであろう。このことは、たんに体制上の特徴にとどまるものではない。GASB が FASB の姉妹組織として FAF のもとに併設されたことに象徴されるように、企業会計の基本的な考え方を可能なかぎり公会計規制にも適用しようとする指向性が、具体的な基準設定活動にもきわめて濃厚に看取されるのである。次節で言及するように、今日、企業会計規制のための「基礎的会計理論」(basic accounting theory) として国際的な認知を得ている「意思決定有用性アプローチ」(decision-usefulness approach) を公会計規制にも積極的に適用しようとしている点が、とりわけ注目される点である<sup>5</sup>。

---

<sup>3</sup> GASB の設立の経緯と FASB との任務分担については、GASB[1987], par.98 を参照されたい。

<sup>4</sup> FASAB の設立の経緯と所轄官庁等との関係については、FASAB [2002] を参照されたい。

<sup>5</sup> しかし、このことは、意思決定有用性アプローチとそれにもとづく基準設定に問題がないということを、必ずしも意味するものではない。意思決定有用性アプローチとそれにもとづく基準設定に関する筆者の見解は、藤井[2002]で明らかにしている。

プライベート・セクター主導による意思決定有用性指向の基準設定というアメリカ公会計規制の特徴は、今後、公会計規制における「制度」(institution)<sup>6</sup>として確立し、国際的な広がりを見せていく可能性がある。事実、民間組織である国際会計士連盟(IFAC)によって、意思決定有用性アプローチを基礎的会計理論とする国際公会計基準(IPSAS)の設定作業が目下、精力的に進められている(古市[2003] 山本[2002])。IPSASが各国の公会計基準に与える影響は現在のところまだ未知数ではあるが、それが公会計規制の今後の展開方向を示唆する1つの有力な材料であることは間違いないといえよう。

さらに付言すれば、国際会計基準委員会(IASC)の国際会計基準理事会(IASB)への改組(2001年)と、それにもなつてわが国で実施された企業会計審議会から企業会計基準委員会への基準設定主体の組織変更(2001年)は、プライベート・セクター主導のアメリカ型企業会計規制方式の世界標準化とそのわが国への波及を意味しているのであつて、企業会計規制の領域で観察されるこうした動向は、わが国の公会計規制にとってはまさに「すでに起こった未来」を強く暗示するものとなっているのである。アメリカにおける公会計規制がわが国の公会計規制に対して有する最も重要な示唆は、この点にあるように思われる。以上のようなことから考えて、アメリカ公会計規制にみる諸特徴を念頭においた公会計規制の体制的整備が近い将来、わが国においても重要な課題になってくるものと予想される。

### 3. GASB・FASAB 概念書にみる公会計規制の諸特徴

#### (1) GASB・FASAB 概念書の概要

概念フレームワークを構成しているのは、「概念書」(Concepts Statement)と呼ばれる一連のプロナウンスメントである。概念書とは、ごく簡単にいえば、個別の会計基準を設定するための概念的な枠組みを明らかにしたものである。会計基準を設定するための基礎概念を明らかにしたものであることから、概念書は、会計上の「憲法」(FASB[1976a], p.8)と称されることもある。会計規制の目的や方向性を議論する際に概念書の諸規定が問題とされるのは、このためである。

概念書にもとづく基準設定方式を、「概念的アプローチ」(conceptual

---

<sup>6</sup> ここでいう「制度」とは、「人々が政治・経済・社会・組織などの領域(ドメイン)でゲーム的な(戦略的な)相互作用をするうちに浮かび上がり、当たり前とだれにでも受け取られるようになった自己拘束的なルール」(青木[2002])である。より詳細には、青木・奥野[1996]序章を参照されたい。

approach) という。概念的アプローチはもともと、それまでのケースバイケース・アプローチ（対症療法的に基準設定を行う方式で、当該アプローチに対しては首尾一貫性に欠けるとの批判がなされてきた）に代わる新しい基準設定方式として、1970年代初頭に FASB によって採用されたものであった<sup>7</sup>。

概念的アプローチがその後、IASB やアングロサクソン諸国の基準設定機関にも漸次採用されていったのは周知のとおりであるが（藤井[1996]）、アメリカにおいては、当該アプローチはさらに、公会計規制方式として GASB および FASAB にも採用されているのである。すなわち、概念的アプローチの採用という点で、アメリカにおける公会計規制は、企業会計規制と軌を一にしているのである。この特徴は、プライベート・セクター主導による意思決定有用性指向の基準設定という規制方式（前述参照）が公会計規制の領域にも適用されたことと、表裏の関係にある。

これまでに GASB は 2 種類 of 概念書を、FASAB は 4 種類 of 概念書を、それぞれ公表している。表 1 は、その概要をまとめたものである。以下、この節では、GASB と FASAB が公表した概念書（とりわけ GASB[1987]、GASB[1994]、FASAB[1993]）の検討をとおして、アメリカにおける公会計規制の諸特徴を明らかにしていきたいと思う。

---

<sup>7</sup> その詳細については、津守[2002]377-378 頁を参照されたい。

表 1 GASB・FASAB 概念書の概要

	タイトル(公表年)	主たる内容
GASB 概念書	第 1 号「財務報告の基本目的」(1987 年)	州および地方政府機関が行う一般目的外部財務報告の基本目的を規定。説明責任、期間衡平性、情報ニーズを、その機軸的要素とした。
	第 2 号「サービス提供の努力と成果に関する報告」(1994 年)	政府機関の業績報告として SEA 報告の導入を提唱。主要な SEA 情報として、インプット、アウトプット、アウトカムを提示した。
FASAB 概念書	第 1 号「連邦財務報告の基本目的」(1993 年)	連邦政府財務報告の基本目的を規定。説明責任と情報利用者のニーズが、その基礎となることを示した。
	第 2 号「報告実体と表示」(1995 年)	一般目的財務報告の報告実体を確定するための規準、ならびに連邦財務報告書を構成する報告書とその雛形を提示した。
	第 3 号「管理者の説明と分析」(1999 年)	一般目的連邦財務報告書に含められる「管理者の説明と分析」(MD&A)の基準を設定する際に依拠すべき基礎概念を提示した。
	第 4 号「連邦政府の連結財務報告の意図された利用者と質的特徴」(2003 年)	連邦政府の連結財務報告の主たる利用者を市民とし、その情報ニーズについて議論。連結財務報告の基本的な質的特徴として、理解可能性と適時性を強調した。

## (2) 公会計規制における主たる情報利用者とその行動モデル

GASB[1987]においては、「政府財務報告は、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のに役立つ情報を提供すべきである」(par.76)と謳われている。また、FASAB[1993]においても、「〔連邦財務報告の〕基本目的は、連邦政府の説明責任を確実なものにする助けとなり、政府に関する財務情報によって影響される決定をよりよく〔情報利用者に〕知らせる」(par.109)ことであるとされている。すなわち、これらの記述から、GASB および FASAB においては、公会計規制のための基礎理論として意思決定有用性アプローチが採用されていることが理解されるのである。

周知のように、意思決定有用性アプローチとは、会計の基本目的を「情報利用者の意思決定に有用な情報を提供すること」と規定する会計理論である。意思決定有用性アプローチは、AAA[1966]によって公式的に提唱された後、FASBを含むアングロサクソン諸国の基準設定機関やIASBによって企業会計規制のための基礎的会計理論として採用され、現在に至っている。つまり、アメリカにおいては、こうした位置づけを有する意思決定有用性アプローチが公会計規制にも適用されているのであり、したがって、会計規制の基礎理論の点でも、アメリカの公会計規制と企業会計規制は軌を一にしていることが理解されるのである。

ところが、GASB および FASAB は、意思決定有用性アプローチの公会計規制への適用に際して、政府活動と企業活動との相違点等にもとづき理論の修正（ないし拡張）を図っている。それは、以下に述べるように、とりわけ情報利用者とその行動モデル（情報の利用目的）に関する記述において顕著に観察される。

FASB 概念書（例えば FASB[1978], par.24）では主たる情報利用者として投資者および与信者が想定されているのに対して、GASB および FASAB の概念書では、市民（有権者、納税者）が第一義的な情報利用者として想定されている（GASB[1987], par.30、FASAB[1993], par.76）。投資者および与信者は、GASB[1987]においては、市民（第1順位）、立法機関および監督機関（第2順位）に続く、第3順位の情報利用者として位置づけられているにすぎず、さらに FASAB[1993]に至っては、情報利用者としての位置づけさえも与えられていないのである<sup>8</sup>。

そしてまた、GASB[1987]および FASAB[1993]で示された市民の行動モデルも、投資者および与信者のそれとは著しく異なっている。改めて指摘するまでもなく、投資者および与信者は、企業に対して自発的に資源提供を行っている。ところが、GASB[1987]および FASAB[1993]において第一義的な情報利用者とした市民の政府に対する資源提供は、納税という非自発的（強制的）な行為である。非自発的な行為である以上、納税は、本来の意味での意思決定の対象とはなり得ない。したがって、公会計規制に意思決定有用性アプローチを適用しようとする、市民のどのような意思決定を想定するのかが問題となる。GASB および FASAB が想定しているのは、第1に、政府の説明責任の査定であり、第2に、政府の説明責任の査定を踏まえてなされる市民の経済的、社会

---

<sup>8</sup> FASAB[1993], pars.75-87 において主たる情報利用者として想定されているのは、市民、議会、行政官、プログラム管理者の4グループである。

的、政治的意思決定（具体的には投票、公職への立候補、市民運動など）である（GASB[1987], par.76、FASAB[1993], pars.71, 77-78）。

これを要するに、GASB および FASAB は、意思決定有用アプローチの論理構成を以上にみるように修正（ないし拡張）することによって、企業会計規制において想定される情報利用者とその行動モデルを公会計規制にそのまま適用した場合に生じる矛盾を克服しようとしているのである。

### （３）説明責任と予算の位置づけ

GASB および FASAB が提唱する公会計規制においては、市民の経済的、社会的、政治的意思決定とならんで、政府の「説明責任」(accountability)が基軸的要素として位置づけられている。

GASB[1987]によれば、政府の説明責任とは、「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 )であり、より具体的には、「公的資源の調達と使用目的について弁明する」( par.56 ) 義務をいう。政府のこうした義務は、市民の「知る権利」(right to know)に対応するものとされる（GASB[1987], par.56）。FASAB[1993]においても、連邦政府の説明責任について、ほぼ同様の記述がみられる（pars.71-74）。

説明責任のこうした考え方の基底には、行政サービス・コストの期間移転を原則として禁止する「期間衡平性」( interperiod equity )の概念があるとされている（GASB[1987], par.61、FASAB[1993], par.137）。期間衡平性の概念は、19世紀末から20世紀初頭にかけて全米各地で発生した財政危機を教訓にして形成されたものであり、その趣旨は、各州法・地方条例における均衡予算規程や起債制限規程に具現されている。GASB および FASAB の概念書においては、政府の説明責任は、政府が均衡予算規程や起債制限規程を遵守し、その行政活動において期間衡平性を確保していることを、第一義的な情報利用者である市民に対して説明する責任として定義されている（GASB[1987], pars.59-61、FASAB[1993], par.137）。わが国の一部には説明責任を単なる「説明する責任」と捉える傾向も散見されるが、以上にみるように、アメリカにおいては当該概念は具体的な指示内容を具備した規範概念として定式化されているのである。

以上の諸点に関連してさらに注目されるのは、公会計規制における予算の位置づけである。すなわち、アメリカの政府財務報告制度においては、予算が「最も意義のある公的財務書類」( GASB[1987], par.19 )とされ、具体的には、公共政策の表明手段、財務計画または財政意図の表明手段、法的強制力をもった財務的統制手段、業績評価の基礎の提供といった機能を、予算は果

たしているとされている（GASB[1987], par.19）。すなわち、アメリカにおいては、予算は、期間衡平性の確保を誘導・支援する法制度的なシステムとして位置づけられており、また実際にも、そのようなシステムとして活用されているのである<sup>9</sup>。

以上にみるような説明責任と予算の位置づけは、企業会計規制にはみられない公会計規制独自の特徴をなすものといえるであろう<sup>10</sup>。

#### （４）政府機関の業績評価問題とSEA 報告

政府機関の業績評価問題は、公会計規制のあり方をめぐる議論の焦点をなすものである。この問題をやや立ち上がった形で論じているのは、前掲の概念書のうち GASB[1987]および GASB[1994]である。そこで、次に、これら概念書によりながら、業績評価問題に関する GASB の議論を概観していくことにする。

政府活動は、その依拠する財源の相違によって、「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）に分けることができる（GASB[1987], par.10）。もっぱら税金（一般政府会計）に依拠しているのが行政タイプの活動であり、財源の全部または一部が料金収入に依拠しているのがビジネスタイプの活動である。前者には、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）、公園やリ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含まれ、後者には、公益事業（電気、水道、ガス、下水道、公共交通）、有料道路、病院、駐車場の建設・運営などが含まれる。

しかし、GASB[1987]によれば、政府活動のこうした区分は相対的なものでしかないとされる。なぜならば、ビジネスタイプの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、行政タイプの活動とビジネスタイプの活動のどちらか一方に明確に分類できない活動が多いからである（GASB[1987], par.75）。政府活動全般に共通するのは、「交換関係」（exchange relationship）の欠如であり、行政タイプの活動とビジネスタイプ

<sup>9</sup> 社会経済生産性本部[2003]第二章で、連邦政府における予算制度の実態が紹介されている。

<sup>10</sup> わが国との比較でいえば、アメリカの公会計規制においては、説明責任に関する以上の議論にみるように、各年度のインフローで当該年度のサービス・コストをどの程度賄うことができたかを説明すること（フローの観点）が重視されているのに対して、わが国の公会計規制においては、自治体バランスシートの作成が1990年代後半にブームとなったことに象徴されるように、公的債務の有高と資産による当該債務の担保状況を表示すること（ストックの観点）が重視される傾向がある。

の活動の相違は、その程度の差に過ぎないのである（GASB[1987], par.53）。ここで交換関係とは、「料金とサービスそれ自体の直接的な関係」（GASB[1987], par.44）をいい、より具体的には、市場での取引関係を意味する。交換関係の欠如は、行政サービスの消費者とそのコストの負担者が一致しないことから不可避免的に生じる現象である。このために、行政サービスの生産・消費においては市場メカニズムが働かず、純利益や1株あたり利益（EPS）のような単一の指標によっては政府の活動業績を評価することはできないという問題が生じる。政府機関の業績評価をめぐる困難性は主として、こうした点に起因するものである（GASB[1987], par.18）。

GASB は、以上のような問題点を勘案しつつ、説明責任の査定という観点とも絡めて、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の予算の意義を強調しているが（前述参照）さらに、交換関係の欠如に起因する財務的業績評価の困難性（不可能性）に対処するための独自の方策として、「サービス提供の努力と成果に関する報告（Service Efforts and Accomplishments Reporting：SEA 報告）」の実施を提唱している（GASB[1994], pars.8-9）<sup>11</sup>。

SEA 報告においては、主たる SEA 情報として、サービス提供にかかわるインプット、アウトプット、アウトカムが報告される。消防救急サービスを例にとれば、当該サービスへの支出額によってその経済性（インプット）が、救急隊員1人当たりの出勤回数によってその効率性（アウトプット）が、4分以内の消防隊到着率や防災効果によってその有効性（アウトカム）が、それぞれ評価されることになる。

SEA 報告は、1980年代のイギリスで開発された「VFM 監査」（Value for Money Audit）に、着想を得たものとされる（GASB[1994], par.16）。VFM 監査は、政府活動を、経済性（economy）、効率性（efficiency）、有効性（effectiveness）

---

<sup>11</sup> SEA 報告の名称にみる“efforts and accomplishments”という表現は、企業会計理論の古典的名著として広く知られている Paton and Littleton[1940]において使用されている「努力と成果」（effort and accomplishment）という用語を想起させるものである。Paton and Littleton [1940]によれば、企業会計の主要機能は利益の測定にあるとされ、それは費用と収益の対応、すなわち「努力と成果の対応」にもとづいて実施されるというフロー情報重視の考え方、現在でいうところの「収益費用アプローチ」の考え方が示されている（pp.14-18）。SEA 報告の考え方は、こうした古典的企業会計理論の考え方に近いものとみることにもできる。アメリカにおける今日の企業会計規制はストック情報重視（資産負債アプローチ）の考え方に依拠して展開されているのに対して、公会計規制はむしろフロー情報重視の考え方に依拠して展開されているというのは、実に興味深い点である。とはいえ、市民（納税者）が政府に信託しているのは、基本的には、行政サービスの執行であって、財産管理ではないということを考慮するならば、公会計規制におけるこうしたフロー重視の考え方は、むしろわが国が学び取るべきアメリカの教訓といえるであろう。

の 3 つの観点から評価することによって、政府機関の業績評価に役立つ情報を提供しようとするものである（藤井[1985]）。VFM 監査がそうであるように、SEA 報告においても、その実施においては非財務情報の活用が不可欠の手段となってくる（GASB[1994], par.50）。こうした業績評価手法の導入と普及は、公会計規制の今後の具体的な展開方向を大きく左右する要因となるであろう。

とはいえ、GASB[1994]において、SEA 報告の定式化された手法や開示様式が示されているわけではない。SEA 報告基準の開発は今後の課題であり、そのためには実務における諸種の試行や経験の積み重ねがさらに必要であるとされている（GASB[1994], pars71-72）。GASB の提唱を受けて、いくつかの州および地方政府が SEA 報告を試行的に実施しており、GASB において現在、その結果の集約・分析作業が進められているところである<sup>12</sup>。

#### 4. むすび アメリカの動向が有するわが国への示唆

以上によって、公会計規制のあり方をめぐる概念問題を、アメリカにおける動向、とりわけ GASB および FASAB の概念フレームワークで示された議論を手がかりとしながら整理・検討し、そこからわが国への示唆を析出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。

アメリカ公会計規制の際立った第 1 の特徴は、プライベート・セクター主導による意思決定有用性指向の企業会計規制方式を、公会計規制に可能なかぎり適用しようとしている点に見出される。基礎的会計理論として意思決定有用性アプローチが採用され、基準設定方式として概念的アプローチが採用されていることは、そうした制度設計に付随する当然の結果といえよう。これらの点で、アメリカの公会計規制は、企業会計規制と軌を一にしているのである。

しかし、交換関係の欠如という政府活動の特殊性から、企業会計規制方式をそのままの形で適用することが不適切な場合や不可能な場合が不可避免的に生じるために、企業会計規制方式を公会計規制に適用するに当たって、GASB および FASAB は企業会計規制の理論や手法に一定の修正を施している。主たる情報利用者としての市民の位置づけとその行動モデルの提示、説明責任と予算の位置づけ、非財務情報に依拠した業績評価（SEA 報告）の提唱は、そうした修正の重要な事例である。これらの事例は、企業会計規制の理論や手法にはみられないものであり、したがって、そのかぎりにおいて、公会計規制の独自の要素をなすものとなっている。これが、アメリカ公会計規制にみる第 2 の主要な特

---

<sup>12</sup> その詳細は、<http://www.seagov.org/index.html> で公表されている。

徴である。

多くの社会・経済的諸経験がそうであったように、アメリカ公会計規制において観察されてきた諸経験は、わが国にとって「すでに起こった未来」となる可能性がきわめて高い。そのかぎり、以上に整理したアメリカ公会計規制の諸特徴を念頭においた公会計規制の体制的整備が近い将来、わが国においても重要な課題になってくるものと予想される。アメリカにおける動向が有するわが国への示唆として以上を指摘し、本稿のむすびとしたい。

## 【参考文献】

- 青木昌彦、「制度の大転換推進を（経済教室）」、日本経済新聞 1 月 4 日付朝刊、2002 年
- ・奥野正寛、『経済システムの比較制度分析』、東京大学出版会、1996 年
- 伊藤邦雄、『会計制度のダイナミズム』、岩波書店、1996 年
- 財務省財政制度等審議会、「公会計に関する基本的考え方」、2003 年
- 社会経済生産性本部、『欧米主要先進国の公会計制度改革と決算・財務分析の現状と課題 アメリカ合衆国及びカナダの事例より 』、平成 14 年度会計検査院委託業務報告書、2003 年
- 津守常弘、『会計基準形成の論理』、森山書店、2002 年
- 日本公認会計士協会、「公会計概念フレームワーク：公共部門の財務情報の作成・報告及び予算編成にかかる概念的基礎」、2003 年
- 藤井秀樹、「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って 」、『公益事業研究』第 37 巻第 2 号、公益事業学会、1985 年、91-126 頁
- ・「概念フレームワークとは何か 新しい会計規制の特徴と方向 」、『COFRI ジャーナル』第 25 号、企業財務制度研究会、1996 年、86-96 頁
  - ・「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 」、Working Paper No.J-14、Graduate School of Economics、Kyoto University、2001 年
  - ・「英米型会計規制の信念としての意思決定有用性アプローチ 我が国はそれとどう付き合うべきか 」、『JICPA ジャーナル』第 14 巻第 8 号、日本公認会計士協会、2002 年、21-27 頁
- 古市峰子、「米国の公会計制度の仕組みとわが国へのインプリケーションについて」、『金融研究』第 21 巻第 1 号、日本銀行金融研究所、2002 年、145-191 頁
- ・「国際会計士連盟による国際公会計基準（IPSAS）の策定プロジェクトについて」、『金融研究』第 22 巻第 1 号、日本銀行金融研究所、2003 年、77-112 頁
- 宮本幸平・藤井秀樹、「政府会計の現状と研究の到達点 会計学の視点からの要約と展望 」、Working Paper No.J-15、Graduate School of Economics、

Kyoto University、2001年

山本 清、「政府会計の理論的枠組みを巡る課題について IPSAS に関する検討を出発点として」、『金融研究』第 22 巻第 1 号、日本銀行金融研究所、2003 年、113-128 頁

AAA, “Committee to Prepare a Statement of Basic Accounting Theory,” *A Statement on Basic Accounting Theory*, AAA, 1966. (飯野利夫訳、『アメリカ会計学会・基礎的会計理論』、国元書房、1967 年)

FASAB, *Objectives of Federal Financial Reporting*, Statement of Federal Financial Accounting Concept No.1, FASAB, 1993. (藤井秀樹監訳、『GASB / FASAB 公会計の概念フレームワーク』、中央経済社、2003 年)

, *Entity and Display*, Statement of Federal Financial Accounting Concepts No.2, FASAB, 1995.(藤井秀樹監訳、『GASB / FASAB 公会計の概念フレームワーク』、中央経済社、2003 年)

, *Management's Discussion and Analysis*, Statement of Federal Financial Accounting Concepts No.3, FASAB, 1999. (藤井秀樹監訳、『GASB / FASAB 公会計の概念フレームワーク』、中央経済社、2003 年)

, *FASAB Facts 2002*, FASAB, 2002.

, *Intended Audience and Qualitative Characteristics of the Consolidated Financial Report of the United States Government*, Statement of Federal Financial Accounting Concepts No.4, 2003.

FASB, *Scope and Implications of the Conceptual Framework Project*, FASB, 1976a.(森川八洲男監訳、『現代アメリカ会計の基礎概念 FASB 財務会計概念報告書』、白桃書房、1988 年)

, *An Analysis of Issues Related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement*, Discussion Memorandum, FASB, 1976b.(津守常弘監訳、『FASB 財務会計の概念フレームワーク』、中央経済社、1997 年)

, *Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*, Statement of Financial Accounting Concepts No.1, FASB, 1978. (平松一夫、広瀬義州訳、『FASB 財務会計の諸概念(増補版)』、中央経済社、2002 年)

GASB, *Objectives of Financial Reporting*, Concepts Statement No.1, GASB, 1987. (藤井秀樹監訳、『GASB / FASAB 公会計の概念フレームワーク』、

中央経済社、2003年)

, *Service Efforts and Accomplishments Reporting*, Concepts Statement No.2, GASB, 1994.(藤井秀樹監訳、『GASB / FASAB 公会計の概念フレームワーク』、中央経済社、2003年)

Paton, W.A., and A.C. Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, AAA Monograph No.3, AAA, 1940.(中島省吾訳、『会社会計基準序説(改訳版)』、森山書店、1958年)