

# 基金会計システムにおける会計責任の強調の意義 — Oakey (1921) に依拠して —

坂 内 慧

## 1. はじめに

現代の米国政府会計制度において、会計責任（アカウントビリティ）は、財務報告における「最高位の目的（paramount objective）」（GASB 1987, par.76; GASB 1999, par.2 & par.197）として位置づけられ、政府会計制度を支える基本概念として重要な役割を果たしている。現代の米国政府会計制度を形作る基準である政府会計基準第34号『州及び地方自治体における基本財務諸表と管理者による討議と分析』（GASB Statement No.34, *Basic Financial Statements and Management's Discussion and Analysis – for State and Local Government*, : GASB No.34）によれば、政府の財務報告における会計責任は、財政上の説明責任<sup>1</sup>（Fiscal Accountability）と運営上の説明責任<sup>2</sup>（Operational Accountability）として理解されている。

近代の米国政府会計は、しばしば「基金会計」とも呼ばれるほど、企業会計には見られない独特な基金会計システムの採用をその最大の特徴としてきた（陳 2001, p.60）。したがって、政府会計が果たすべきふたつの会計責任のうち、伝統的に米国政府会計が果たそうとしてきたものは財政上の説明責任である。なぜならば、財政上の説明責任は、コントロールメカニズムない

し政府の財務資源の使用に関する法規準拠性をあらわすものとしての基金会計を用いることによって達成されるものだからである（GASB 1999, par.211.参照）。

それでは、米国政府会計において果たされることが期待されてきた会計責任にはどのような意義があったのであろうか。本稿では、そのひとつの類型として、1920年代の米国において Oakey Francis が著した『政府会計及び政府財務報告の原則（*Principles of Governmental Accounting and Reporting*）』（以下、Oakey 1921）の検討を通じて、基金会計システムにおいて会計責任が強調された意義を明らかにしたい。というのも、Oakey (1921) では、政府会計固有の「基金」を基礎とした会計システムが構築されており、「彼が指摘したポイントのいくつかは、最終的には（米国の初めての政府会計基準設定主体である）NCMA が推奨する会計原則の中に組み入れられることになった」（Potts 1976, p.158 – 括弧内筆者注）と評されているため、重要な政府会計理論であると考えられるからである。

なお、Oakey (1921) に関するこれまでの研究では、彼の学説において提唱された会計処理に着目したものや、彼の提唱した政府会計システムを政府会計研究の歴史の中で位置づけを検討したものが見受けられた。しかしながら、

<sup>1</sup> 財政上の説明責任とは、「公金（public moneys）の調達と使用に関する政府の意思決定に従って政府の活動が行われているということを説明する責任」（GASB 1999, par.203）のことである。

<sup>2</sup> 運営上の説明責任とは、「政府が運営上の目的を達成するよう利用可能なすべての資源を効率的かつ効果的に使用しているか否か、そして将来においてその目的を達成し続けることができるか否かということをも説明する責任」（GASB 1999, par.203）のことである。

Oakey (1921) によって提唱された基金会計システムが政府会計におけるどのような会計上の目的を強調することになったのか、ということ进行分析したものは見受けられなかった。したがって、本稿では、Oakey (1921) において、会計責任が政府会計上の会計目的としてどのように強調されたのかということと、その意義を明らかにする。

本稿の構成は次のとおりである。第2節ではOakey (1921) を取り巻く先行研究の概観を行い、これまでOakey (1921) に関する検討で明らかにされてこなかった点を示す。第3節では、Oakey (1921) の記述に従い、会計責任という点に着目して、彼の学説を整理する。第4節では、第3節までの記述を受け、基金会計システムにおいて会計責任が強調された意義を考察する。そして第5節ではまとめと本稿の限界を提示する。

## 2. 先行研究の整理

20世紀初頭の米国政府会計研究では、企業会計的手法を援用することで政府会計システムを作り上げようとする潮流があった<sup>3</sup>。しかし、1910年代後半から1920年代にかけては、そうした企業会計的手法の政府会計への適用に対する批判 (e.g., Fernald 1918; Walker 1923) や、固定資産や固定負債を収容するための計算書の作成の是非について議論の焦点が移っていった (伊藤 2010b, p.38)<sup>4</sup>。

このように、政府会計への企業会計的手法の援用に関する批判がなされていた中で、Oakey (1921) は政府会計固有の会計システムの構築を企図して提唱されることになったが、「彼が

指摘したポイントのいくつかは、最終的には(米国の初めての政府会計基準設定主体である) NCMAが推奨する会計原則の中に組み入れられることになった」(Potts 1976, p.158 – 括弧内筆者注) とされている。

Oakey (1921) に関する先行研究について大別すれば、あるひとつの会計処理に焦点を当て歴史的に彼の学説を位置付けたものと、彼が提唱した政府会計システムが歴史的にどのような意味を有するものであったのかということについて触れたものがある。

まず、米国政府会計における固定資産と減価償却の会計処理に関する歴史的変遷を辿った Potts (1976) および Potts (1982) によれば、Oakey (1921) は恒久的財産<sup>5</sup>の貸借対照表への計上と、それに関する減価償却を否定したもの (Potts 1976, pp.529-530 : Potts 1982, pp.32-33) とされている。その理由として、貸借対照表への計上に関しては、サービス提供能力という観点からのみ測定可能であり、恒久的財産を貨幣価値で測定することは困難であるということ、減価償却の否定に関しては、陳腐化した恒久的財産を取り替えることは、本来的に資源の創出に依存しないからであるとされる (Potts 1976, p.530 : Potts 1982, p.33)。

次に、彼の提唱した政府会計システムの歴史的な意味づけについて言及した先行研究は次のようなものが挙げられる。James (1950) によれば、「(基金会計思考の基礎にある) 予算勘定と(政府全体会計思考の基礎にある) 所有勘定が同じ勘定グループにまとめられることになり、これは現代 (1950年代) の基金概念 (につながるものである)」(James 1950, pp.308-309 – 括弧内筆者) とされる。また、伊藤 (2010b) では、

<sup>3</sup> 例えば、Cleveland (1909) や Cleveland (1910) などが該当する。

<sup>4</sup> Morey (1948) によれば、米国の政府会計研究領域において 1920 年代に様々な重要な研究成果が挙げられたとされる (Morey 1948, p.227)。その中でも、特筆すべきものとして Oakey (1921) が挙げられており、彼の研究成果は後の政府会計研究の基盤となる文献であったことが指摘されている (Morey 1948, p.227)。

<sup>5</sup> 恒久的財産とは、政府が行政活動を提供するために保有する固定資産のことである。

Oakey (1921) において提唱された財務諸表についての紹介・検討がなされており、政府の資本的資産を収容すべく作成されていた資本的貸借対照表への批判が適切であった（伊藤 2010b, pp.58-59）と指摘している<sup>6</sup>。

これまでOakey (1921) を扱った先行研究では、彼の理論において提唱された会計処理に目を向けたものや、彼の提唱した政府会計システムを歴史研究の中でどのように意味づけることが可能なのかといった点から検討されたものが存在していた。しかしながら、これまでの研究では、Oakey (1921) によって提唱された基金会計システムが政府会計におけるどのような会計上の目的を強調することに至ったのかということ进行分析したものは見受けられなかった。したがって、本稿ではOakey (1921) をとりあげ、彼の学説によって提唱された基金会計システムの概要を示すことで、会計責任が政府会計上の会計目的としてどのように強調されたのかということと、その意義を明らかにする。

### 3. Oakey (1921) における基金会計システムの概観

#### 3.1 利用者のニーズと会計目的

Oakey (1921) によれば、政府の会計情報は①行政官、②立法機関、③一般大衆に必要である（Oakey 1921, p.1）とされる。以下では、Oakey (1921) に従い、利用者のニーズについて概観し、彼の理論で想定された会計目的を示す。

第1に、Oakey (1921) は、利用者である行政官を、一般大衆に提供されるサービスの運営と実行を担当する運営クラス（Operating class）<sup>7</sup>に属する運営行政官と、一般的な財政方針の策定

と決定を担当する管理クラス（Controlling class）<sup>8</sup>に属する主任行政官に分類している（Oakey 1921, p.2）。

運営行政官は、採用された一般的政策に従って職務を執行する責任を負うものである（Oakey 1921, p.2）。そのため、運営行政官は、会計情報を通じて、法律と目的の範囲内で常に厳密な支出を行っていることを確認し、主任行政官、立法機関、一般大衆に受託責任（Stewardship）の報告をする必要がある（Oakey 1921, p.4）。主任行政官は、政府の様々な部門の運営と要求に精通していることが求められ、政府の過去の成果と現在の状態を立法機関へ報告することに加え、公共ニーズを満たすために許可すべき支出や、その支出を満たす基金を確保するための資金調達方法を提案する必要がある（Oakey 1921, p.6）。そのため、主任行政官は、財政計画が合意された方針に従っているか否かを確認するために各部門から提出された会計情報を利用する（Oakey 1921, p.7）。

第2に、立法機関は、歳入を創出し、公債発行や支出承認を行う権限が与えられているため、政府活動を実行するためのコストとそのコストを賄うために利用可能な（利用可能にさせる）資源に関する完全な情報を保持しておかなければならない（Oakey 1921, p.11）。立法機関は、過去の実績と比較して支出案を決定すること（Oakey 1921, p.12）と、当該支出案に対する資金調達手段の検討（Oakey 1921, p.12）、すなわち予算策定のために会計情報を必要とする。

第3に、一般大衆（市民）は、必要なサービスを行うために行政機関に十分な基金があるか否か、また必要でない活動が存在しているか否か、あるいはより重要な事業のために排除すべき活

<sup>6</sup> Oakey 学説について取り扱った先行研究としてはその他に伊藤 (2009) および伊藤 (2010a) などが存在する。

<sup>7</sup> 運営クラスに分類される行政官は、例えば警察・消防などの運営部門の責任者が挙げられる（Oakey 1921, p.2）。

<sup>8</sup> 管理クラスに分類される行政官は、例えば市長や財務担当者、会計監査人など、政府の中央または管理行政を構成する者が挙げられる（Oakey 1921, p.2）。

動があるのか否かということを知らなければならない (Oakey 1921, p.14)。つまり、行政機関が作成し、立法機関によって承認された政策が経済的に行われているか否かを判断するために会計情報を必要としている (Oakey 1921, p.15)。

以上より、一般大衆である市民は、政府が提供するサービスの要否に関する情報を得るため、立法機関は予算策定のため、行政官は自らの受託責任の解除のために政府会計情報を必要としていると考えられた。つまり、Oakey (1921) では、政府により提供される会計情報は、利用者である市民や立法機関、そして行政官の何らかの意思決定に役立たせるために作成されるものであるという前提に立っている。

しかし、Oakey (1921) によれば、行政官が必要に応じて迅速に行動するために会計情報が必要となる (Oakey 1921, p.1) と強調される。すなわち、Oakey (1921) では、利用者の意思決定のために財務諸表は作成されるものであるという前提に立ちながらも、行政官の行動の管理という点に力点が置かれた会計目的であると考えられる。

### 3.2 基金分類と会計単位としての基金

一般的に「基金」とは、特定の活動の遂行または特定の目的の達成に関する支出を賄う手段を提供するために回収・収集された金銭ないしその他の資源の総計を意味するもの (Oakey 1921, p.16) である。こうした基金は、法律や執行命令によって設立され、強制的な性格を有するものであり、特定の活動の遂行や特定の目的を達成するための資源として会計処理されること (Oakey 1921, p.16) が求められる。したがって、「各々の基金は、確認可能で明確な財政状態を有しており、個別に会計処理および報告をされるべきであり、また、他のすべての基金の運営とは別に会計処理および報告されるべき明確な一連の運営を有している」(Oakey 1921, p.10) とされる。

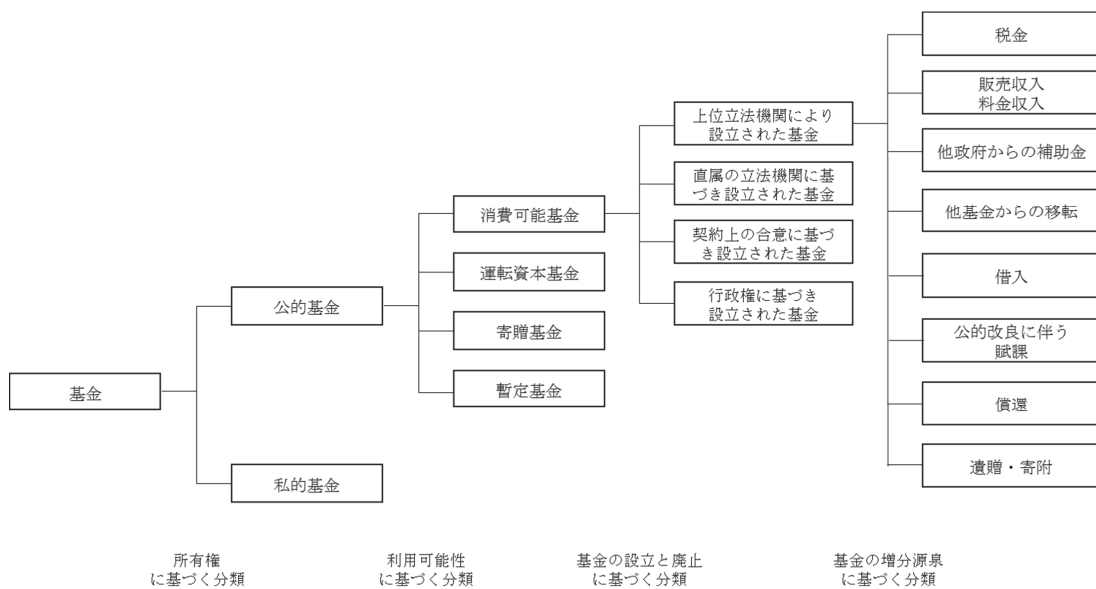
当時の米国政府会計では、立法機関が承認する歳出予算の制限の下に支配され、支出が行われる基金である一般基金と、特定の活動や目的を達成する支出を賄うために設立された基金である特別基金という分類がなされていた (Oakey 1921, pp.18-19)。しかし、Oakey (1921) は「基金の設立を通じて金銭の支出に課される制限は、政府会計および政府財務報告制度によって満たされなければならない重要な条件の1つであるため、基金分類は非常に重要な問題である」(Oakey 1921, p.19) と指摘し、「基金が論理的に分類されて初めて、支出の実行や資源の管理における政府のいくつかの責任を正確に反映させるために必要な区別を行う手段が提供される」(Oakey 1921, p.19) と述べている。

この基金分類を行うため、Oakey (1921) は、①所有権 (ownership) に基づく分類、②利用可能性 (availability) に基づく分類、③基金の設立と廃止の権限に基づく分類、④基金の増分源泉に基づく分類 (Oakey 1921, p.20) という段階的な分類方法をあげている。この段階的な分類方法は、すべての基金に適用できる方法 (Oakey 1921, p.33) とされており、以下の図表1のように整理できる。

基金の段階的な分類は、政府会計および政府財務報告において重要な条件のひとつである (Oakey 1921, p.19) とされ、「支出の実行や資源の管理における政府のいくつかの責任を正確に反映」(Oakey 1921, p.19) させるために行われるものである。

Oakey (1921) によれば、「各基金は、個別の事業または活動に関連する独立した実体 (a separate entity) であり、収入および支出といった独自の運営のみだけでなく、未費消の資源および未償還の債務の金額によって反映される独自の財政状態も有する」(Oakey 1921, p.37) と主張される。すなわち、Oakey (1921) では、各々の基金が独立した実体を有している会計単位として捉えられ、さらに基金毎に区分された資源





図表 1: Oakey (1921) における基金の段階的分類

出典: Oakey (1921), pp.20-33を参考に筆者作成

の回収やその使用、そしてそれらの説明に対して行政官が責任を負うがゆえに、基金毎の運営成果や財政状態を示す政府会計または政府財務報告が求められているといえる。

それでは、独立の会計実体を有する基金は、どのような規準で会計単位に区分されるのであろうか。政府は、資源を保護し、特定の活動や特定の目的の達成に関する支出を制限・管理する手段として、法律や執行命令に基づいて基金を設立していた (Oakey 1921, p.16)。これは、基金の設立を通じて、特定の活動や特定の目的のみに用いられるよう制限を課された資源が各々の基金に割り当てられるということを意味している。それゆえ、Oakey (1921) における基金分類の規準とは、基金毎に割り当てられた資源が利用可能か否かという点、換言すれば、資源の利用可能性の観点に基づくことになると考えられる。

以上より、Oakey (1921) では、図表1に示した基金の段階的分類のうち、消費可能基金、運転資本基金、寄贈基金、暫定基金を会計単位と

して、政府会計または政府財務報告が行われることになる。それでは、基金における認識基準と測定対象はどのようになるのであろうか。次の3.3では、①消費可能基金、②運転資本基金、③寄贈基金、④暫定基金の各基金における測定対象と認識基準をOakey (1921) の主張にもとづいて整理していくこととする。

### 3.3 基金における測定対象と認識基準

#### 3.3.1 基金勘定と所有勘定

Oakey (1921) によれば、基金会計システムには「会計期間内に利用可能な、または利用可能になるであろうすべての資源と、会計期間内に発生する、または発生するであろうすべての債務について、その金額を事前に推定できる範囲で含めなければならない」(Oakey 1921, p.174)とされる。この基金会計システムの下では、そうした資源や債務は、基金勘定 (fund accounts) と所有勘定 (proprietary accounts) という2種の勘定系統に分類される。

まず、基金勘定とは、実際に政府が保有する

資産ではないものの、支出を満たすために会計期間中に調達されると見積られた金額や権限化された金額をあらかず勘定 (Oakey 1921, p.176) や、基金資源から支出される予定の金額をあらかず勘定、支出承認が行われたものの未決済である金額をあらかず勘定、基金間取引から生じる勘定 (Oakey 1921, p.177) から構成される。他方で、所有勘定は、「基金勘定とは完全な別のグループを構成しており、政府の所有部分を反映した勘定、すなわち実際の資産、負債、準備金と実際の歳入 (収益)、歳入以外の収入と支出からなる」(Oakey 1921, p.174) ものである。

Oakey (1921) によれば、基金毎に分類された勘定系統は、「完全に独立しており、互いに区別され、それぞれが独立した試算表を構成する」(Oakey 1921, p.175) とされる。すなわち、基金会計システムの下では、基金毎に勘定系統が基金勘定と所有勘定に分類され、それを基礎として基金別の財務諸表が作成される。基金別の財務諸表は、基金毎の運営成果や財政状態の情報を示すために資源の利用可能性を基礎として分類された基金を会計単位として作成される。それでは本稿の関心である①消費可能基金、②運転資本基金、③寄贈基金、④暫定基金の各基金における認識基準と測定対象とはどのようなものになっているのであろうか。

### 3.3.2 消費可能基金における測定対象と認識基準

消費可能基金とは、完全に消費可能 (Oakey 1921, p.22) で、すべての基金において最大の基金 (Oakey 1921, p.90) である。消費可能基金は、一般基金や様々な特別基金から構成 (Oakey 1921, p.90) されるが、具体的には、一般基金、政府の経常的な (行政) 活動を実行するために設立された基金である特別歳入歳出基金 (Oakey 1921, p.56 - 括弧内筆者)、公債発行によって得られた資源や資本的支出の負担のために設けられた基金であるローン基金 (Oakey

1921, p.56)、賦課によって提供される資源や地方改善のための支出を負担するために設けられた基金である賦課基金 (Oakey 1921, p.56) からなる。これらの基金は、消費可能基金の大部分を占めている (Oakey 1921, p.56)。

Oakey (1921) によれば、消費可能基金に属する資源として発生・回収予定の見積歳入 (収益)、未収税金、その他の未収収益、利用可能現金、貯蔵品、他基金への債権が挙げられており、一方で債務として、未支出負担残高、支出承認未精算高、貯蔵品準備金、一時借入準備金、他基金への債務 (Oakey 1921, p.60) が挙げられている。この消費可能基金に属する資源には、政府の活動を実行する支出を満たすために用いられる経常的性質を有する資源 (Oakey 1921, p.43) のみが計上されている。他方で、たとえば固定資産等の恒久的性格を有する資源は (消費可能) 基金資源ではなく、基金資源の減少要素である (Oakey 1921, p.10 - 括弧内筆者) とともに、公債発行などを通じた収入額も基金債務の構成要素とならない。そのため、それらの収支額は運営計算書に計上 (Oakey 1921) される。したがって、消費可能基金における測定対象は、消費可能資源であると考えられる。

測定対象を消費可能資源とする消費可能基金において、例えば特別歳入歳出基金の基金勘定系統では、会計年度期首に回収可能な見積歳入 (収益) が借記されるとともに、それに対応する未支出負担残高 (歳出予算) が貸記される (Oakey 1921, p.52)。その後、課税によって税金が発生すると、回収可能な見積歳入が貸記され、未収税金が借記される (Oakey 1921, p.52)。そして税金が回収されると、未収税金が貸記され、利用可能現金が借記される (Oakey 1921, p.52)。また、歳出予算として設定された支出予定額を示す未支出負担残高は、契約の締結ないし発注書の発行が行われると支出承認未清算額に振り替えられる (Oakey 1921, p.54)。そして支出の承認が行われると、未支出負担残高ないし支出承

認未清算額が借記され、利用可能現金を貸記することとなる。すなわち、消費可能基金の基金勘定系統では、設定された予算の執行過程を表すようなタイミングをもって認識が行われる。

他方、所有勘定系統では、基金勘定系統の際に行われた予算の承認のタイミングでの記録は行われず、例えば、課税時点において税金が発生したとみなされ未収税金<sup>9</sup>が借記され、歳入(収益)が貸記される(Oakey 1921, p.91)<sup>10</sup>。また、長期公債の発行は、基金債務を増加させることなしに基金資源の増加をもたらす、結果的に基金剰余を増加させる(Oakey 1921, p.92)こととなる。他方、例えば、政府の経常的活動の実行のために必要とされ、資産の取得または債務の清算ではない支出である経常的費用(Oakey 1921, p.94)は、基金資源が消費されるタイミングで認識される。すなわち、消費可能基金の所有勘定系統では、基金資源の発生と消費にもとづいて認識が行われていることが分かる<sup>11</sup>。

こうした消費可能基金の基金勘定系統と所有

勘定系統における会計処理例を示すと次の図表2のとおりである。

### 3.3.3 運転資本基金における測定対象と認識基準

運転資本基金とは、特定の金額を確保することによって独立採算的に製造活動や建設活動に資本を提供することを目的として設立された基金(Oakey 1921, p.22)である。州及び地方政府は、慣例的に製造業や農業に関連して使用される運転資本基金を設立することがある(Oakey 1921, p.70)。

Oakey (1921)によれば、運転資本基金に属する資源として、利用可能現金、未収入金、他基金への債権、原材料、仕掛品、製品、未履行契約(Unfulfilled contracts)が挙げられている(Oakey 1921, p.71)。他方で、運転資本基金に属する債務と資本としては、支出承認未清算額、資本、剰余が挙げられている(Oakey 1921, p.71)。運転資本基金に提供された資源は、製造活動または

図表2：消費可能基金における基金勘定系統と所有勘定系統の会計処理例

○基金勘定系統の会計処理				○所有勘定系統の会計処理			
・期首時点				・課税時点			
(借) 見 積 歳 入	XXX (貸) 未 支 出 負 担 残 高	XXX		(借) 未 収 税 金	XXX (貸) 未 支 出 負 担 残 高	XXX	
・ 税収発生時点				・ 税収回収時点			
(借) 未 収 税 金	XXX (貸) 見 積 歳 入	XXX		(借) 現 金	XXX (貸) 未 収 税 金	XXX	
・ 税収回収時点				・ 公債発行時点			
(借) 利 用 可 能 現 金	XXX (貸) 未 収 税 金	XXX		(借) 現 金	XXX (貸) 公 債	XXX	
・ 歳出予算執行時点				・ 経常的費用の発生			
(借) 未 支 出 負 担 残 高	XXX (貸) 支 出 承 認 未 精 算 額	XXX		(借) 経 常 的 費 用	XXX (貸) 現 金	XXX	
・ 支出承認時点							
(借) 支 出 承 認 未 精 算 額	XXX (貸) 利 用 可 能 現 金	XXX					

筆者作成

<sup>9</sup> それゆえ、Oakey (1921)によれば、後述する貸借対照表における未収税金の金額は、基金勘定に計上されている未収税金残高の合計額と一致しているとされる(Oakey 1921, p.239)。

<sup>10</sup> Oakey (1921)によれば、歳入(収益)とは、現金又は債権の増加からなるものであり、負債の増加や資産の減少、支出の削減につながらないものをいう(Oakey 1921, p.91)とされている。

<sup>11</sup> ただし、消費可能基金にも例外がある。Oakey (1921)によれば、減債基金は消費可能基金の一部であるが、減債基金の目的とそれに付随する特殊な条件を理由に他の消費可能基金とは区別されるべきである(Oakey 1921, p.144)とされる。その理由とは、減債基金の資源は、年々蓄積され、何年かを経て、その期間終了時点でその財源が総額で消費されるという事実、および(将来の)消費額が確実に知られており、同額の財源の蓄積によって満たされるべき要件を構成しているという事実(Oakey 1921, p.144)を有しているからである。すなわち、将来の債務償還のために設立された減債基金の資産は、債務償還の期日が到来するまでは非消費可能資源であり、債務償還の期日が到来して初めて減債基金の資産は消費可能資源となる(Oakey 1921, p.9)。

建設活動の過程で労働および資材の支払いに使用され、その後、売却代金または他基金からの移転によって補充される (Oakey 1921, p.22)。したがって、運転資本基金は恒久的な性格を持ち、運転資本は、補充された結果として、現金、未収入金、貯蔵品、仕掛品のいずれかの形でそのまま維持される (Oakey 1921, p.22; Oakey 1921, p.71)。運転資本基金に属する資源である貯蔵品<sup>12</sup>や仕掛品は、その原価が販売または賦課によって回収することができるものである。貯蔵品は、費用または資本的支出を伴う消費または転換のために保有されており、また仕掛品は政府の保有する財産の修繕や政府が使用するための財産の製造・建設のために保有されている (Oakey 1921, pp.223-224)。貯蔵品は政府が適用可能な活動を行うために利用可能な資源とみなされ、仕掛品は製品の販売や賦課によって回収可能な場合に経常的な性質を有する資源とみなすことができる (Oakey 1921, pp.223-224)。したがって、運転資本基金における資源もまた経常的な性質を有する資源であり、測定対象は消費可能資源であると考えられる。なお、運転資本基金が与えられた機関または他の組織単位は、基金が損なわれないように維持するだけでなく、利用可能権限などのような権限化された支出限度額は存在しない (Oakey 1921, p.71)。

測定対象を消費可能資源とする運転資本基金において、基金勘定系統では、例えば、締結された契約と発行された注文書の総額が未履行契約として借記され、対応する勘定として支出承認未精算額が貸記される (Oakey 1921, pp.72-73)。その後、契約と注文書を履行するように発行された支払証票の総額が、未履行契約として

貸記され、対応する借方が原材料の在庫となり (Oakey 1921, p.73)、それに対応する形で、契約または注文書が履行された段階で、貸方に計上されていた支出承認未精算額が借記され、利用可能現金が貸記されることになると考えられる。すなわち、運転資本基金の基金勘定系統では、締結された契約や注文書の履行に従ったタイミングをもって認識が行われる。

他方、所有勘定系統では、製品の販売やサービスの提供の対価から得られる収益<sup>13</sup>と製品やサービスの対価として得られる他基金からの移転<sup>14</sup>という2つの増加要素がある (Oakey 1921, p.124)。運転資本基金における所有勘定系統では、一般的な商業実務で使用されている損益計算書と同様なものが用いられる (Oakey 1921, p.124) とされている。したがって、製品の販売やサービスの提供が行われるタイミングをもって収益ないし他基金からの移転の認識が行われると考えられる。

こうした運転資本基金の基金勘定系統と所有勘定系統における会計処理例を示すと次の図表3のとおりである。

### 3.3.4 寄贈基金における測定対象と認識基準

寄贈基金とは、当該基金に属する資源が消費されない可能性があるという制限によって区別されるものであり、特定の活動の支援に適用される収入を得る目的で投資されなければならない基金のことである (Oakey 1921, p.23)。寄贈基金に関する資本は、上位政府機関からの援助、土地の売却、遺産または遺贈に由来する (Oakey 1921, p.23)。

寄贈基金に属する資源と債務は (1) 収益

<sup>12</sup> Oakey (1921) によれば、貯蔵品会計は (1) 手許に存在し、消費または転換のために利用可能なすべての物品の分類、種類、等級、数量を知るための記録を提供すること、および (2) 貯蔵品の管理者の忠実性を確立するための手段を提供するために必要であるとされる (Oakey 1921, p.424)。

<sup>13</sup> 例えば、個人、法人、または他の政府機関のための製品の販売、業務の実行から得られる収益である (Oakey 1921, p.124)。

<sup>14</sup> 例えば、同一管轄内の他政府や部局への業務や製品の販売を行うことで得られる収益である (Oakey 1921, p.124)。



図表3：運転資本基金における基金勘定系統と所有勘定系統の会計処理例

○基金勘定系統の会計処理

・契約の締結/注文書の発行時点			
(借) 未 履 行 契 約	XXX (貸) 支 出 承 認 未 精 算 額	XXX	
・契約ないし注文書の履行時点			
(借) 原 材 料	XXX (貸) 未 履 行 契 約	XXX	
(借) 支 出 承 認 未 精 算 額	XXX (貸) 利 用 可 能 現 金	XXX	

○所有勘定系統の会計処理

・原材料の取得			
(借) 原 材 料	XXX (貸) 現 金	XXX	
・製品の販売やサービスの提供			
(借) 現 金	XXX (貸) 売 上	XXX	

筆者作成

(income)に関連するものと(2)資本(capital)に関連するものの2つの一般的なクラスに分けられ、資本に関連するものは、他の基金の資源および債務とはまったく異なる扱いを必要とする(Oakey 1921, p.74)。Oakey (1921)によれば、寄贈基金に属する資源は、収益に関連するものとして、見積歳入や利用可能現金が挙げられ、資本に関連するものとして、投資、設備が挙げられている。他方で、寄贈基金に属する債務と資本として、未支出負担残高、支出承認未精算高、資本、剰余が挙げられている(Oakey 1921, p.74)。ただし、寄贈基金に属する資源と債務のうち、資本的資源と資本的債務を管理する責任は、投資の問題に関連するものであり、支出計画に関する議論には含まれない(Oakey 1921, p.74)とされる。それゆえ、実際の資産および負債のみが含まれるべきであり(Oakey 1921, p.74)、寄贈基金(資本型)には、剰余の資本勘定への振替、投資の売却・償還、投資の購入などが含まれる(Oakey 1921, p.126)。したがって、寄贈基金における測定対象とは、収益に関連するものは消費可能資源であるが、資本に関連するものについては非消費可能資源ということになる。

寄贈基金における基金勘定系統のうち、収益に関連する取引では、歳入歳出基金と同様に、当初計画された見積歳入と未支出負担残高や支出承認未精算高が示される。収益は、それが実現されるたびに適切な勘定へと振替えられていく(Oakey 1921, p.72)。他方、資本に関連する取引の下では、基金の設立目的に従って政府が行う様々な投資を示している(Oakey 1921, p.72)。

したがって、寄贈基金の基金勘定系統では、基金の設立目的に従って契約等が実行され、また支払いのための支出承認が行われるタイミングで認識される。

寄贈基金における所有勘定系統について、寄贈基金(収益型)では、投資からのさまざまな種類の収益が列挙されており、その下で、収益に課せられるさまざまな支出を列挙し、収益と支出の差額を算出することが求められている(Oakey 1921, p.126)。他方で、資本に関連するものでは、現金と投資で構成されている(Oakey 1921, p.126)。寄贈基金の資本に関連するものにおいて、最大の収入を得るために投資が必要であるため、寄贈基金の資本的現金は最小限に抑えられているか、あるいはそうすべきである(Oakey 1921, p.126)とされる。寄贈基金(資本型)では、行われた投資によって与えられる様々な影響が貸借で記入されており、投資の運営状況を示すことが求められている(Oakey 1921, p.126)。したがって、寄贈基金の所有勘定系統では、基金の設立目的に従って行われた投資活動を通じて、消費可能資源と非消費可能資源といった資源が増減するタイミングで認識されることとなる。

### 3.3.5 暫定基金における測定対象と認識基準

暫定基金とは、その処理に関する意思決定が行われるまで暫定的に保有しなければならない政府機関によって受領された金銭を管理する目的で設立された基金である(Oakey 1921, 23)。暫定基金では、個別に設定され、支払いが保留されている特定の現金収入を個別に考慮する基

金で構成されているため、通常、基金は単に現金のみに限定（Oakey 1921, p.77）される。したがって、暫定基金における測定対象は現金であり、現金収支のタイミングで認識されることとなる。

### 3.3.6 基金における測定対象と認識基準

これまで本項では、Oakey (1921) の消費可能基金、運転資本基金、寄贈基金、暫定基金を会計単位とする分類規準にもとづいて、認識基準と測定対象について整理してきた。それを整理すると以下の図表4のようになる。

それでは、上記のような測定対象と認識基準からなる各基金において、どのように政府会計上の会計責任を果たそうとしているのであろうか。次項では、Oakey (1921) の主張に基づき、基金会計システムの中で会計責任が強調された意義を考察していく。

## 4. 基金会計システムにおける会計責任の強調の意義

### 4.1 Oakey (1921) における議論の整理

第3節では、Oakey (1921) の主張に従い、利用者のニーズと会計目的、会計単位、消費可能

基金、運転資本基金、寄贈基金、暫定基金における測定対象と認識基準について示してきた。4.1ではこれまでの議論を整理する。

第1に、Oakey (1921) において想定される利用者は、行政官である運営行政官と主任行政官、立法機関、一般市民であった。運営行政官は、法律と目的の範囲内で常に厳密な支出を行っていることを確認し、主任行政官、立法機関、一般大衆に受託責任の報告をするために会計情報を必要としていた。また、主任行政官は、提出された財務諸表を通じて様々な部門が合意された方針に従っていることを確認するために政府の会計情報を必要としていた。そして予算作成を担う立法機関は、過年度の情報と比較し、当年度の支出案の決定と資金調達手段を検討するために、会計情報を必要としていた。また、一般大衆は、政府が必要なサービスを行うために行政機関に十分な基金があるか否か、また必要でない活動が存在しているか否かなどの情報を必要としていた。

このような利用者のニーズを想定しながら、Oakey (1921) によれば、行政官が必要に応じて迅速に行動する場合に会計情報が必要（Oakey 1921, p.1）と強調されている。すなわち、Oakey (1921) では、利用者の意思決定のために財務諸

図表4：基金における測定対象と認識基準

		基金勘定系統	所有勘定系統
消費可能基金	測定対象	消費可能資源	
	認識基準	予算の執行	基金資源の発生と消費
運転資本基金	測定対象	消費可能資源	
	認識基準	契約の履行・支出承認	財・サービスの提供
寄贈基金	測定対象	消費可能資源・非消費可能資源	
	認識基準	契約の履行・支出承認	資源の増減
暫定基金	測定対象	現金	
	認識基準	現金収支	

筆者作成

表は作成されるものであるという前提に立ちながらも、行政官の行動の管理という点に力点が置かれた会計目的であると考えられた。

第2に、Oakey (1921) では、基金を段階的に分類することが求められ、これは政府会計及び政府財務報告における重要な条件のひとつである (Oakey 1921, p.19) とされ、「支出の実行や資源の管理における政府のいくつかの責任を正確に反映」(Oakey 1921, p.19) させるために行われるものであった。すなわち、ある基金に属する資源を管理し、その資源を用いて支出を行うことに対して行政官は責任を有しているということの意味していた。そのため、Oakey (1921) では、行政官の責任を反映させるため、資源の利用可能性に基づく基金分類が行われていた。したがって、消費可能基金、運転資本基金、寄贈基金、暫定基金を会計単位とした財務諸表が作成されることになる。したがって、本稿では消費可能基金、運転資本基金、寄贈基金、暫定基金のそれぞれの基金における測定対象と認識基準をOakey (1921) の記述に従って整理することとした。

第3に、測定対象と認識基準について、Oakey (1921) の基金会計システムの下では、政府の有する資源や債務は、基金毎に、基金勘定と所有勘定という2種の勘定システムに分類されていた。Oakey (1921) によれば、基金勘定と所有勘定という勘定分類に従い、消費可能基金においては、消費可能資源が測定対象として設定され、基金勘定システムでは設定された予算の執行のタイミングをもって、所有勘定システムでは基金資源の発生と消費にもとづいて認識が行われていた。運転資本基金も測定対象は消費可能資源であり、基金勘定システムでは、基金の設立目的に従って契約等が履行され、また支払いのための支出承認が行われるタイミングで認識され、所有勘定システムにおいては、財・サービスの提供のタイミングで認識されていた。寄贈基金における測定対象は、収益に関連するものは消費可能資源である

が、資本に関連するものについては非消費可能資源であった。基金勘定システムでは、基金の設立目的に従って契約等が実行され、また支払いのための支出承認が行われるタイミングで、所有勘定システムでは、基金の設立目的に従って行われた投資活動を通じて、消費可能資源と非消費可能資源といった資源が増減するタイミングで認識されていた。そして暫定的に保有しなければならない政府機関によって受領された金銭を管理する目的で設立された基金である暫定基金の測定対象は現金であり、現金収支のタイミングで認識されていた。

このようにOakey (1921) が示した測定対象と認識基準の中で特徴的であったのは、消費可能基金においては短期的に政府によって消費されることが予定される資源である消費可能資源が測定対象であるため、固定資産等の恒久的性格を有する資源は(消費可能)基金資源ではなく、基金資源の減少要素である (Oakey 1921, p.10 - 括弧内筆者) とともに、公債発行などを通じた収入額も基金債務の構成要素とならないという点である。したがって、固定資産や固定負債の収支額は運営計算書に計上 (Oakey 1921) される。

以上の整理を受け、4.2ではOakey (1921) によって基金会計システムにおける会計目的として会計責任が強調された意義を明らかにしていく。

## 4.2 基金会計システムにおける会計責任の強調の意義

Oakey (1921) によれば、基金会計システムにおける会計目的は、利用者のニーズやその意思決定のために政府会計情報が作成されるという前提に立ちながらも、行政官の行動の管理という点が強調されたものであると考えられた。換言すれば、Oakey (1921) における第一義的な会計目的は、行政官が受託責任を果たしたことを報告するという会計責任に力点が置かれたもの

であると考えられた。

それでは、行政官が負う受託責任はどの程度の範囲となるのであろうか。この点に関連して、Oakey (1921) によれば、「基金が論理的に分類されて初めて、支出の実行や資源の管理における政府のいくつかの責任を正確に反映させるために必要な区別を行う手段が提供される」(Oakey 1921, p.19) と指摘されている。したがって、資源の利用可能性ごとに区分された基金を会計単位とするということは、それぞれの基金に属する行政官に資源の管理・運用責任を与える仕組みであったと考えられる。

ただし、行政官が管理すべき資源というものは、あくまでも消費可能な短期的資源であったと考えられる。本稿の3.3で例に挙げた寄贈基金において一部、非消費可能資源が測定対象とされていたものの、Oakey (1921) で指摘されたように、資本的資源と資本的債務を管理する責任は、投資の問題に関連するものであり、支出計画に関する議論には含まれない (Oakey 1921, p.74) とされていた。したがって、行政官が管理すべき資源とは、本稿で扱った消費可能基金を例に挙げれば、短期的に政府の行政活動を通じて消費される予定の消費可能資源であると考えられる。

また、Oakey (1921) の消費可能基金では、測定対象を消費可能資源としているため、たとえば固定資産等の恒久的性格を有する資源は(消費可能)基金の資源ではなく、基金資源の減少要素である (Oakey 1921, p.10 - 括弧内筆者) とともに、公債発行などを通じた収入額も基金債務の構成要素とならなかった。したがって、固定資産や固定負債の収支額は運営計算書に計上 (Oakey 1921) され、翌会計期間以降に繰り越されることはなかった。すなわち、基金会計システムにおいて、一般的な行政活動において利用される固定資産や固定負債は行政官によって管理されるべき資源ではないということになる。

以上の検討を踏まえると、Oakey (1921) にお

いて会計責任が強調された意義とは、基金分類を軸として作成された会計単位ごとに、政府の短期的資源を管理・運用し、報告することが行政官の会計責任であり、それこそが基金会計システムを通じて提供されるべき会計情報であると示された点にあると考えられる。

## 5. おわりに

本稿の目的は、1920年代の米国における代表的な政府会計学説である Oakey (1921) の検討を通じて、基金会計システムにおいて会計責任が強調された意義を明らかにすることであった。本稿の検討を通じて明らかになったことは次のとおりである。

Oakey (1921) における第一義的な会計目的は、行政官が受託責任を果たしたことを報告するという会計責任に力点が置かれたものであると考えられた。そうした会計目的を果たすため、Oakey (1921) では資源の利用可能性ごとに基金を設定し、資源を管理していた。資源の利用可能性ごとに区分された基金を会計単位とするということは、それぞれの基金に属する行政官に資源の管理・運用責任を与える仕組みであったと考えられた。ただし、行政官が管理・運用すべき資源というものは、あくまでも消費可能な短期的資源と考えられた。それゆえ、基金会計システムにおいて、一般的な行政活動において利用される固定資産や固定負債は行政官によって管理されるべき資源ではないと位置づけられていた。以上の検討を踏まえ、本稿では、Oakey (1921) において会計責任が強調された意義とは、基金分類を軸として作成された会計単位ごとに、政府の短期的資源を管理・運用し、報告することが行政官の会計責任であり、それこそが基金会計システムを通じて提供されるべき会計情報であると示された点にあると指摘した。

以上のように、本稿では1920年代に示された政府会計学説を用いて基金会計システムを通じ



て提供される会計情報において会計責任が強調されたことの意義を検討した。ただし、ここに本稿の限界が存在する。すなわち、本稿ではあくまでも1920年代の学説を用いた研究であり、現代の米国政府会計に対する貢献が希薄である点である。それゆえ本稿は歴史的に重要であると考えられる米国政府会計理論を検討したもののひとつとして位置づけられるのみであろう。この点については今後の課題としたい。

### 参考文献

- 伊藤 博幸 (2009) 「アメリカ地方政府会計におけるフランシス・オーケイの所説に関する歴史的一考察 (I)」『明星大学経済学研究成果』41(1), pp.11-27.
- 伊藤 博幸 (2010a) 「アメリカ地方政府会計におけるフランシス・オーケイの所説に関する歴史的一考察 (II)」『明星大学経済学研究成果』42(1), pp.13-36.
- 伊藤 博幸 (2010b) 「アメリカ地方政府会計におけるフランシス・オーケイの所説に関する歴史的一考察 (III)」『明星大学経済学研究成果』42(1), pp.37-60.
- 陳 琦 (2001) 『米国地方政府会計システムの再構築－アカウンタビリティ概念を基軸として－』神戸商科大学経済研究所。
- Cleveland, F. A. (1909), *Chapters on Municipal Administration and Accounting.*, New York.
- Cleveland, F. A. (1910), Uses and Purpose of a Municipal General Ledger, *The Journal of Accountancy*, 10, pp. 401-425.
- Fernald Henry (1918), Capital Accounts of Municipality. *The Journal of Accountancy*, pp.269-277.
- Governmental Accounting Standards Board (1987). *Concepts Statement No.1, Objectives of Financial Reporting*, 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.)
- Governmental Accounting Standards Board (1999), *Statement No.34, Basic Financial Statements – a Management’s Discussion and Analysis- for State and Local Governments.*, GASB.
- James. Robert (1950), Three Major Concepts in Governmental Accounting Theory. *The Accounting Review* 25(3), pp.307-314.
- Oakey Francis (1921), *Principles of Governmental Accounting and Reporting*. D. Appenton and company.
- Potts, J. H. (1976), *An Analysis of the Evolution of Municipal Accounting to 1935 with Primarily Emphasis on Developments in the United States*. A dissertation at University Alabama.
- Potts, J. H. (1982), A brief history of property and depreciation accounting in municipal accounting. *The Accounting Historians Journal*, 9(1), pp.25-37.
- Walker, R. G. (1923), Municipal Balance-sheet. *Journal of Accountancy*, 35(3), pp.186-201.