

アメリカ地方政府会計におけるファンド会計システム の改革に関する歴史的考察（II）

—特にエゲレストン・モデルにおける資本会計システムなどを対象として—

伊 藤 博 幸

要 旨

本稿は伊藤〔7〕に引き続いてエゲレストン（Dewitt Carl Eggleston）の代表的著作『地方自治体会計（*Municipal Accounting*）』（1914年刊行）を考察の対象に据え、Potts〔16〕により「アメリカ合衆国における地方自治体会計システムを最初に完全な形で描写した記念碑的業績」と評された、その先進性の解明を試みる¹⁾。

エゲレストンが提唱する会計システムの中核を成すファンド会計の体系は、四種の会計ファンドにより構築される。伊藤〔7〕では、その中の1つである経常ファンドを主な考察対象として、会計ファンド内における勘定体系の構造と、それが果たす役割を特に解明したが、これに続いて本稿では、その他全ての会計ファンドを対象とした考察を試み、各会計ファンドが、いずれも二種の勘定体系を完備し、その勘定体系毎に、完成された二種の財務報告書を紡ぎ出す過程を解明してゆく。

そして最終的には、エゲレストンの会計モデルが身につけた先進性について、以上の考察を通して到達し得るその本質の解明を、筆者なりに試みる積もりである。

〔キーワード〕 *Municipal Accounting*、Eggleston、DeWitt Carl、ファンド会計システム、会計単位、会計実体。

目 次

はじめに

第1章 エゲレストン・モデルにおける会計ファンドの体系とその構造について

〔1〕会計ファンドの分類

〔2〕ファンドの資金調達手法

〔3〕各ファンドの構造

第2章 非経常諸ファンドにおけるオペレーションについて

〔1〕資本ファンドのオペレーション

〔2〕減債ファンドのオペレーション

〔3〕特定信託ファンドのオペレーション

〔4〕財産勘定のオペレーション

第3章 非経常諸ファンドに関する財務報告書について

結びにかえて—エゲレストンの残した課題

はじめに

筆者はこれまで、アメリカ地方政府会計の歴史の変遷をテーマとして、その先進的会計システム構築の経緯を着目点に据えた研究を行ってきた。その中で、伊藤〔7〕において筆者は、1890年代以降の地方政府会計システムを、大いに近代的な姿に書き替えて見せた業績としてエゲレストン (Dewitt Carl Eggleston) の『地方自治体会計』(Municipal Accounting) を位置づけると共に、ファンド会計の体系の中から、地方政府の活動の中でその大多数を占める経常的業務・取引の会計処理を掌り、従ってファンド会計の支柱の一つを担う「経常ファンド会計」を、専らその考察の対象とした。

そこでこれに引き続いて本稿では、その他の主要な会計ファンドに適用される会計システムを考察対象として取り上げて、さらにそれらと、前出の経常ファンド会計との対比も行いながら、エゲレストンが提唱する会計システムの全体像を描写し、そこから解明される先進性について論じるものである。

第1章 エゲレストン・モデルにおける会計ファンドの体系とその構造について

〔1〕会計ファンドの分類

『地方自治体会計』に描かれる、20世紀初頭以降の地方政府会計が果たすべき役割としてエゲレストンが掲げた事項を整理してみると、主に以下の諸点に集約されよう。

(a) ファンド勘定を主体的に機能させた、予算執行上の統制・管理。

(b) 例えば、政府活動から生じる経常的経費は経常ファンドの歳入から賄う一方、資本的支出は中・長期債収入等の調達資金により支弁し、両者の流用を誠めるなど、資金の基本的調達・運用手法の骨格を堅持する。

(c) 自治体自身の財産とは異なる、第三者からの信託資産・資金の明確な管理・運用。

そして十分に改革・整備され、会計監査の容易性なども具備された会計システムにより、それらの役割が十分に機能することを通して、自治体自身が背負うべき説明責任を果たし得る、透明性の高い財務報告書の作成・開示が実現し得る。

ところで、その改革・整備が十分に施された会計システムの核となるのが、以下に示す4種類の会計ファンドの体系である。自治体の財政運営に関連する法律・規定の側面も含めて、伊藤〔7〕でも述べたように、都市が締結するあらゆる債権・債務関係を履行する財源は、幾つかの特定ファンドと個別に結びつけられているので、こうした債権・債務をファンド毎に分類することで、その関連性を掌握可能とする会計的手法が要請される。こうした思考のもと、エゲレストンが提示した諸ファンドとは、

- (1) 経常ファンド (Current Fund)
- (2) 資本ファンド (Capital Fund)
- (3) 特定信託ファンド (Special and Trust Fund)
- (4) 減債ファンド (Sinking Fund)

の4種類であり、これに(5) 財産勘定 (Property Accounts) を加えたものが、会計ファンドの体系となる²⁾。よってファンド毎にその役

2) ここでいうファンドとは、正しく本稿の中心的考察対象となる会計ファンドのことである。尚『都市会計ハンドブック』程ではないが、Eggleston〔12〕においても重要な用語の使用に混乱が見られるので、以下の注記において順次整理してゆく所存である。

1) Eggleston〔12〕に関する評価の一端については、Potts〔16〕pp.133-135を参照。

割を示す必要があるわけだが、地方政府が行う大多数の、経常的業務・取引の会計処理を担当するのが第1の経常ファンドであり、専ら伊藤〔7〕において、その構造・機能について考察を加えたことは、本稿の文頭においても述べた通りである。

そこで専ら本稿では、上記4種の会計ファンドの中から、(1)の経常ファンドを除いたファンド会計システムを主な考察対象とする（尚、本稿ではこれより先、経常ファンドを除くその他のファンド、即ち(2)資本ファンド、(3)特定信託ファンド、(4)減債ファンド、(5)財産勘定を総称して、非経常諸ファンドと表記する場合がある³⁾）ので、伊藤〔7〕で既に記したことではあるが、ここで改めて資本ファンド以下の各ファンドについて、エゲレストンの記述に従って、その役割・特徴を順次示すこととする。

そこで先ず、2番目の資本ファンドとは、自治体の建設事業に資金供給を行うためのファンドであり、エゲレストンは「その源泉は全て長期公債 (Long-term Bonds) 発行収入による。— (中略) —すなわち資本的債務は、資本的財源により賄われるべきなのである」⁴⁾と説明している。

3番目の特定信託ファンドとは、自治体が被信託者ないしは特別な代理人の立場で、預託・信託を受けたあらゆる資金を、現金や短期的証券の形で管理・運用するためのファンドとされ

3) 本文の繰り返しになるが、Eggleston〔12〕が提唱した4種類の会計ファンドの内、経常ファンドについて筆者は、伊藤〔7〕で既に取り上げている。因って、ここで用いている非経常諸ファンドとは、本稿で考察対象とする、経常ファンドを除いた3種類の主要会計ファンドと、場合により更に財産勘定を含んだものを指して、筆者が本稿に限り便宜上用いた総称的な意味合いの用語に過ぎないことを、改めてお断りしておきたい。

4) Eggleston〔12〕p.40.

る。

4番目の減債ファンドとは、自治体が自ら抱える有利子債務の、その年度の償還ないし返済分に充当する支払準備金的資金を、もっぱら各年度の他の収入金から区別して扱うためのファンドとして捉え得る。つまり自治体の財政負担額を長期に渡り分割して支払う装置として、減債ファンドの創設が有効な方策と見做されるのである。

そして自治体が保有する固定資産の価値を計上・表示するのが、5番目の財産勘定であり、そこでの資産計上額は、いわゆる減価償却累計額に相当する金額を控除する形式で算定・表示される⁵⁾。

〔2〕ファンドの資金調達手法

この時代、アメリカ経済の発展と共に拡大を続けた都市部自治体において、その財源確保は至上命題であり、当然の如く、租税収入や行政サービス収入では賄い切れない財源を確保するために、各自治体が依存したのは公債の発行を通じて得られる収入金であった。

エゲレストンは自身の会計モデルにおいて、会計処理や財務報告書への表示の際、そうした手法で確保された歳出財源を、一般財源によるものと峻別する処理を重視した。この点は、債権・債務関係の掌握を、個別のファンドとの結びつきを通して行うという、彼の理念に沿ったものであり、その所説の展開に際して頻繁に登場するので、以下に整理しておきたい。

エゲレストンによれば、当時の自治体が発行していた債券は、主に次の5種類に分類されるという⁶⁾。

(1) 収入金担保債 (Revenue bonds)

5) Ibid., pp.38—43. 参照。

6) Ibid., pp.55—58. 参照。

- (2) 特別収入金担保債 (Special revenue bonds)
- (3) 建設公債 (Construction bonds)
- (4) 建設公債証券 (Construction bond notes)
- (5) 追徴公債 (Assessment bonds)

これらの中で既に伊藤〔7〕でも言及したように、(1)の収入金担保債とは、当該年度の租税徴収額を償還財源の根拠として発行される地方政府短期債券 (certificates of indebtedness) のことであり、(2)の特別収入金担保債とは、歳出予算に予め計上されてはいない支出を行う必要性が生じた場合に、その財源を確保するために発行される短期債券を示しており、従ってその償還財源は当該年度の歳入予算上保証されていないので、債券発行の翌年度における租税収入を主な償還財源として見込んで発行される。

さて、本稿の主な考察対象である諸ファンドとの結びつきが強いのは、次に示す建設公債以下3種の公債なので、ここで順次、改めて取り上げる。

エゲレストンによれば(3)の建設公債とは、文字通り自治体が建設事業目的で、すなわち、公共の建物および施設の建築や道路・公園の設計、開設、管理、格付け、改良、そして下水施設の建設などといった公共目的で土地を接収する権利取得に要する費用や、勿論、それらの建設自体に掛かる費用、更に奨励金、訴訟費用、損害賠償金等の支払いなどにも充当する資金を提供する目的で発行される長期債券のことであり、その償還までの期間が50年に及ぶことさえ頻繁にあるという。

次いで(4)の建設公債証券は長期債券の発行を見越して散発的に発行される。その発行により得られた債券収入が当初の発行目的に合致した用途にしか充当できないことは当然であり、長期債券の発行収入を財源として償還される⁷⁾。

(5)の追徴公債とは、特定の便益を齎された財産所有者の手で、後の支払いは行われることが、条例に基づいて規定され、それを根拠として道路の舗装や下水施設の建設、その他契約に基づいた行為の履行により発生した経費の支払いに充当する資金提供を目的に発行が認められた債券のこと。一般的には10年を償還限度として発行され、追徴公債の発行が認められることを見越して、財産所有者から徴収した現金は、信託資金として他の収入金からは分割管理され、未償還債の元利の支払いに充当される。

〔3〕各ファンドの構造

本節では経常ファンドを除く、いわゆる非経常諸ファンドの構造について、主にそれらの勘定体系に焦点を当てながら検討を加えてゆく。

エゲレストンは自身の会計モデルにおいて、総勘定元帳レベルで齎される情報はファンド毎に、以下の二種類に分類されるという。

- (1) 都市の資金的財政規模 (funding capacity) に関する情報であり、これらはファンド勘定 (fund accounts) を用いて示される。
- (2) 都市の財産規模 (proprietary capacity) に関する情報であり、これらは実在勘定 (proprietary accounts) を用いて示される。

つまり非経常諸ファンドにおいてもそれぞれ

7) 私見ではあるが、例えば米国財務省債券について、短期の証券を Treasury Bill、償還までの期間が通常2~10年の中期証券を Treasury Notes、そして償還までの年数が10年超の長期証券を Treasury Bonds ということなどから類推すると、長期債である建設公債に対して建設公債証券とは中期債の位置づけとなる。因って本文にあるように、より条件の良い長期債券への借り換えを、自治体は常に模索しているとも理解できよう。

の中に、ファンド勘定（≡予算勘定）および実在勘定という、二種の勘定の範疇が存在する⁸⁾。

そして伊藤〔7〕でも示したとおり、エグレストン・モデルでは各会計ファンド中のそれら二種の勘定毎に用いられるべき、いわば勘定群が予めリスト化されており、本稿の主たる考察対象となる、資本ファンド、特定信託ファンド、減債ファンドにおいても、収入金・経費勘定の有無を別とすれば、経常ファンドともそれ程遜色のない独立した勘定群の使用が指定されている⁹⁾。実は筆者はこの点が、後に指摘するその先進性を覗わせる、エグレストン・モデルの大きな特徴のひとつと考えるので、以下にこの点を考察する。

最初に、資本ファンド、特定信託ファンド、減債ファンドにおいて予算勘定として用いられる勘定科目群について、資本ファンドに属するものを軸として以下に列挙する。

まず借方勘定としては (51) 建設ファンド請求額勘定、(52) 未充当剰余金勘定、(53) 充当可能現金残高勘定、という3種の勘定が用いられ、次いで貸方勘定には (54) 建設ファンド受権額勘

定、(55) 契約支払準備金—建築物および設備構築勘定、(56) 契約支払準備金—不動産購入勘定、(57) 発注支払準備金勘定、(58) 裁定支払準備金勘定—接收手続き、という5種の勘定の、合計8種の諸勘定が指定されている。一方、減債ファンドにおいては借方側 (71) 減債ファンド請求額勘定が(51)の代わりに用いられ、また貸方側では、(74) 期日到来債券元本償還準備金勘定、(75) 債券利息支払準備金勘定 の貸借総計5種類の勘定が設定される。他方、特定信託ファンドでは、借方側 (83) 特定信託ファンド請求額勘定が(51)の代わりに用いられ、貸方側には (86) 特定信託ファンド受権額勘定、(87) 契約支払準備金—特定信託ファンド勘定、(88) 発注支払準備金—特定信託ファンド勘定、の各勘定が設定されることで、貸借合計6種の諸勘定より構成されることとなる。尚、(52)・(53)の両勘定は、何れのファンドでも適用される。

次に非経常諸ファンドにおいて実在勘定として設定されている勘定群に言及したい。まず資本ファンド中の資産勘定においては、(59) 現金勘定、(60) 未収金勘定、(61) 建築物および設備勘定¹⁰⁾、(62) 不動産勘定、の諸勘定が、そして負債勘定としては、(63) 証票未払金—建設ファンド勘定、(64) 未払給与—建設ファンド勘定、(65) 判決に基づく支払命令—建設ファンド勘定、(66) 他ファンドへの債務—特定信託ファンド勘定、(67) 建設公債勘定、(68) 建築物および設備構築準備金勘定、(69) 不動産取得準備金勘定、(70) 資本剰余金勘定の、貸借合計12種の勘定が設定されている。

次いで減債ファンド中の資産勘定としては、

8) Eggleston〔12〕p.245. 参照。尚、伊藤〔7〕でも触れたように、ファンド勘定とは実質的には、地方自治体において予算統制を掌る勘定となるので、本稿では他の用語との重複を避けるために、この意味合いでファンド勘定が用いられる多くのケースで、予算勘定という言葉に置き換えて用いている（逆に Budget Accounts なる用語の邦訳が用いられている箇所は本稿には無い）。尚、実在勘定という訳語の根拠については伊藤〔7〕p.35の注—27)を参照せよ。

9) 体系化された勘定科目リストについては、Eggleston〔12〕pp.232—237. 参照。尚、ここで用いられている勘定群ないし勘定グループという用語の意味は本文中に示した通りであり、20世紀中盤以降の会計基準に見られる勘定群（この点に関する説明は伊藤〔3〕に詳しい）との直接的関係は無い。

10) Eggleston〔12〕pp.221—222. 参照。当該勘定は年度中に発生した、建築物および設備構築のための、いわば資本的支出額を計上する勘定で、建物や備品といった有形固定資産自体を示す勘定とは、些か異なるようである。

(76) 現金—減債ファンド勘定、(77) 投資債券—減債ファンド勘定、(78) 投資債券額面超過額勘定、(79) 未収金勘定、(80) 未収利息勘定、の諸勘定が、そして負債勘定としては、(81) 証票未払金—減債ファンド勘定、(82) 減債ファンド剰余金勘定の、貸借合計7種の勘定が設定されている。

さらに特定信託ファンド中の資産勘定としては、(89) 現金勘定、(90) 信託証券および財産勘定、(91) 未収金勘定—特定追徴金、(92) 建設ファンドからの債権勘定、(93) 特定資産増価額勘定、の諸勘定が、そして負債勘定としては、(94) 証票未払金—特定信託ファンド勘定、(95) 未払給与—特定信託ファンド勘定、(96) 給料および賃金未請求額勘定、(97) 供託者勘定、(98) 追徴公債勘定、(99) 信託証券および財産準備金勘定、(100) 特定資産増価額準備金勘定、(101) 特定勘定剰余金勘定の、貸借合計13種の勘定が設定されている。

最後に、特に資本ファンドとの関連性が深いと思われる財産勘定に用いられる諸勘定に言及したい。まず借方（資産勘定）側には(102) 土地勘定、(103) 建築物勘定、(104) 設備勘定、(105) 建設仮勘定、(106) 特定資産増価額勘定、の諸勘定が、そして貸方（準備金および剰余金勘定）側には、(107) 建築物減価償却累計額勘定、(108) 設備減価償却累計額勘定、(109) 財産勘定剰余金勘定、の貸借合計8種の勘定が、それぞれ設定される。

筆者が、いささか冗長であることを承知の上で、エゲレストンが指定したファンド毎の勘定群を上に掲げたのは、これらの勘定群と、後に検討する財務報告書の体系とを充実させることで、自身のモデルの各ファンドは、いわゆる会計上の自律性・独立性を獲得し得る。このことを従来の如何なる会計モデルの提唱者達よりも明確に、エゲレストンが重視していたと推測するからである。

第2章 非経常諸ファンドにおけるオペレーションについて

本章では伊藤〔7〕第3章2節に準じて、エゲレストンが設定した仮設の取引例を援用しながら、経常ファンドを除いた諸ファンドが扱う取引とその会計処理の手法について、資本ファンドに対する記述を中心に順次考察を進める¹¹⁾。但し資本ファンド以下の記述は、経常ファンドの取引に類似する部分が相当箇所省略され、各ファンドに特徴的な取引の設例のみに記述が絞られているために、会計処理全体の流れを体系的に解説して行くという、『地方自治体会計』本来の長所が多少失われているのが惜しまれるが、その点は筆者が適宜補う所存である。

〔1〕資本ファンドのオペレーション

『地方自治体会計』第17・18章によれば、設例に想定されている1914年度の自治体予算が予算審議会において作成され、市議会で承認されると、資本ファンドの場合、その予算総額を元に以下に示したNo.31の仕訳が即時行われる。

仕訳 No.31

(借方)	(貸方)
(建設ファンド 請求額) \$ 100,000	(建設ファンド 受権額) \$ 100,000

エゲレストンによれば、上の仕訳は経常ファンドの場合であれば、『地方自治体会計』第17章に示された次のNo.1の仕訳に相当する。

仕訳 No.1

(借方)	(貸方)
(予算請求額) \$ 2,274,000	(支出権限額) \$ 2,274,000

11) 以下に示すNo.31～71.の仕訳についてはIbid., pp.202—207. 参照。

このことから理解できるように、No.31の仕訳を通して、1914年度における資本ファンドの、歳入側・歳出側双方の予算会計が開始されたことになる。尚仕訳 No.31の貸方（歳出額）側には、例えば警察署や消防局、あるいは保健局といった各部署が当年度に、刑務所の建設や火災報知装置の設置、そして療養所建設予定地の接取のために支出を予定している予算上の細目が、連ねられている¹²⁾。

さて、それでは次に歳出に関わる会計処理の流れから、上に述べた理由により筆者の推論を交えて、順次見て行こう。エゲレストンは、省略した No.32・33の仕訳が、經常ファンドの場合の No.2・3 に示した仕訳に相当するという。支出権限の付与を前提とした特定事業者との（入札が前提と思われる）各種契約や一般市場での発注などが、支出負担行為（encumbrance）の段階に入り、決済に用いる特定額を月額単位で確保するための予算執行手続きを処理したのが No.2・3 の仕訳と目されるので、No.32・33の仕訳もそれに相当するものと思われる¹³⁾。

次にエゲレストンは、恐らくは資本ファンドに独特と思われる、土地接取に伴う予算会計上の処理を、No.34・35の設例を通して示している。

仕訳 No.34

(借方)		(貸方)	
(建設ファンド受権額)	\$ 20,000	(裁定支払準備金—接取手続き)	\$ 20,000

仕訳 No.35

(借方)		(貸方)	
(裁定支払準備金—接取手続き)	\$ 10,000	(契約支払準備金—不動産購入)	\$ 10,000

すなわち、他の手続きが No.31から32へと進められるのに対して、土地接取に伴う手続きの場合には、No.31に次いで35に進められる間に No.34の仕訳がもう1つ必要とされる。これは土地の接取という手続きに司法の判断が挿まれると共に、時間を要するのが一般的だからではないだろうか。

次の No.36から41a までの9つの仕訳は、エゲレストンによれば經常ファンドにおいて No.7・7aを除いた、No.5から8および No.13・14の仕訳に相当するのだという。ここで No.5・5a、No.6・6aおよび No.8の取引では、自治体内の部局毎に生じた給与その他諸経費に対する、証券の発行から現金の支払いに至る手続きを實在勘定において処理すると共に、契約支払準備金勘定から充当可能現金残高勘定へ振替えるという、予算勘定上の手続きを進める処理が示される。他方、No.13・13aおよび14・14aの仕訳は、實在勘定において部局毎の収入金の発生と、未収段階にあった租税収入等の現金徴収を示すと共に、これに呼応して予算勘定上では、予算請求額勘定を起点として、未充当剰余金勘定から充当可能現金残高勘

12) Ibid., p.195および p.202参照。尚、Eggleston [12] では1つの取引を仕訳する際、それがファンド勘定と實在勘定とに跨って処理される場合（すなわち二組以上の仕訳が為される場合）に限り、ファンド勘定側の仕訳処理の番号に“a”の記号が付記されている。伊藤〔7〕とは異なり、本稿では一貫して Eggleston [12] の本文中の番号を、そのまま仕訳番号として反映させている。原典の省略による混乱を、最小限に止めるためである。

13) Eggleston [12] p.196および p.202参照。尚、対照させるべき經常ファンド上の一連の会計処理については、伊藤〔7〕第3章2節を、またその仕訳番号の照合については該当する注記部分を、それぞれ参照されたい。

定へと、振替え手続きが進んで行くことを示しているので、資本ファンドにおいても同様の処理が想定されていると推察出来る。

但し、このあたりの省略には賛成できない。その理由は、仕訳 No. 5・6 および 13 に用いられた、収入金および経費を処理すべき諸勘定の設定やそれらにより構成されるべき財務報告書の作成が、資本ファンドにおける実在勘定群には規定されていないし、経常ファンドと当該ファンドとの間で、ファンドを跨いだ取引がなされた形跡も見当たらない。さらに言えば、本来、No.14・14a は No.12・12a の会計処理の続きを示したもので、No.14・14a に相当する手続きが存在するのならば、No.12・12a に相当する手続きも必要なのではなからうか。

取引内容の概説より¹⁴⁾、どうやら主眼は実在勘定中に増減が生じた場合の会計処理を示すことに置かれたもので、資本ファンドに帰属する収益や、維持・運営費用が発生した場合には、資本剰余金 (Capital Surplus) 勘定に貸借記入することで吸収する考えのようではあるが、取引の流れや資本ファンドの役割・守備範囲の曖昧さに繋がる取引設例の省略には、筆者は賛成しかねる。

さて、次の No.42・42a の仕訳は、17・17a の仕訳に類するものとして省略されてはいるが、その取引内容の説明より¹⁵⁾、ここは建設公債の発行に伴う会計処理を扱っていることが明白なので、金額の特定は出来ないが、以下のような会計処理が、予算・実在両勘定において為されるものと推察される。

仕訳 No.42

	(借方)		(貸方)
(現金)	\$ XXX	(建設公債)	\$ XXX

仕訳 No.42a

	(借方)		(貸方)
(充当可能現金残高)	\$ XXX	(未充当剰余金)	\$ XXX

次に No.43・43a の仕訳で取り上げられるのが、追徴金 (assessments) に関する処理である。エゲレストンの解説から推察するに¹⁶⁾、本来、彼のファンド体系の中で、追徴金は特定信託ファンドに帰属させるべき位置づけの財源であるが、それが自治体の一般的な建築物や設備の一部を造ったり改修する財源の一部として充当された場合には、その使途の側面からは当該ファンドにて処理されることが適切でもあり、そのための処理が下記の仕訳 No.43・43a とされる。しかしその後、特定信託ファンド等において追徴金収入が予定額を下回り、欠損金等が生じる状況下では、これを補填するために、本来帰属させるべきファンド (この場合には特定信託ファンド) へと振替えられるのが顛末のようである。

仕訳 No.43

	(借方)		(貸方)
(建築物および設備)	\$ 5,000	(他ファンドへの債務—特定信託ファンド)	\$ 5,000

仕訳 No.43a

	(借方)		(貸方)
(建設ファンド受権額)	\$ 5,000	(未充当剰余金)	\$ 5,000

続いて決算に関わる No.44の会計処理につき検討を加える。この手続きはエゲレストン・モデル全体の理解に重要であるが、残念ながら具

14) ここで取引内容の概説とは、Eggleston [12] p.188を指す。その他の取引内容についても、その大半が pp.178—194. に概説されている。

15) Eggleston [12] pp.188—189参照。

16) Ibid., p.189参照。

体的な仕訳処理の形が示されていないので、その解説文から金額も含めて、以下のように類推するしかない。まず第1に、1914年度内に完成した建築物および設備の類を、資本剰余金勘定を介して、やがては財産勘定に適切に振替えるために行われるのが、实在勘定における No.44 の会計処理となる。またこの中で、未だ完成していない建築物や設備、あるいは接收未完了の不動産など、財産勘定に振替えられない部分に対しては、やはり資本剰余金を相手勘定として、建築物および設備準備金、或いは不動産取得準備金という勘定が立てられ、それらの勘定は後に見る实在勘定貸借対照表において、未完成の建築物および設備勘定、あるいは接收未完了の不動産勘定と貸借相殺表示されることとなる¹⁷⁾。

仕訳 No.44			
(借方)		(貸方)	
(資本剰余金)	\$ 30,000	(建築物および設備)	\$ 10,000
		(建築物および設備構築準備金)	\$ 15,000
		(不動産取得準備金)	\$ 5,000

最後に、エゲレストン・モデルでは恒常的処理と目される、減債ファンドの資金を用いた建設公債の償還手続きが、No.45・45a として示される。予算勘定においては、歳入系の予算手続きが一段階、進展したことが示されている。

仕訳 No.45			
(借方)		(貸方)	
(建設公債)	\$ 6,000	(資本剰余金)	\$ 6,000

17) Ibid., p.189および p.203、そして pp.221—223 参照。

仕訳 No.45a

(借方)		(貸方)	
(未充当剰余金)	\$ 6,000	(建設ファンド請求額)	\$ 6,000

〔2〕減債ファンドのオペレーション

自治体にとって各年度に期限を迎える債務の元利金を償還・返済するための資金を、充当・管理するのが減債ファンドの役割であることは、既に述べたところである。

従って当該ファンドで年度初めに行われる手続きは、債務元本の償還・返済のため、および利子の返済に充当するための資金確保を予算計上する手続きであり、予算勘定における No.46・47の仕訳処理を通じて行われる。

仕訳 No.46

(借方)		(貸方)	
(減債ファンド請求額)	\$ 50,000	(期日到来債券元本償還準備金)	\$ 50,000

仕訳 No.47

(借方)		(貸方)	
(減債ファンド請求額)	\$ 5,000	(債券利息支払準備金)	\$ 5,000

次いで予定されていた資金提供が実行された場合、No.48・48a の会計処理が為される。实在勘定において現金収入が記録されると共に、予算勘定の借方側では、償還・返済に充当可能な現金増が計上され、歳入側予算手続きの1コマ進展が記録される。

仕訳 No.48

(借方)		(貸方)	
(現金-減債ファンド)	\$ 10,000	(減債ファンド剰余金)	\$ 10,000

仕訳 No.48a

(借方)		(貸方)	
(充当可能現金残高)	\$ 10,000	(減債ファンド請求額)	\$ 10,000

次の No.49・49a・50の会計処理は、No.5・5 a および 8 に順じた、部局毎に生じる経費の認識・計上と現金の支払いを示す会計処理に、また No.54・54a は、No.14・14a に順じた、各種租税収入の入金段階を示す会計処理にそれぞれ相当するわけだが、ここでも〔2〕資本ファンドの節で筆者が疑問を発したように、No.36～41a の処理に対するのと同じ曖昧さが残される点は憂慮される。

No.51・51a に示されるのは、償還期日が訪れた債券の元利金の支払いに伴い行われる、予算・实在勘定における会計処理である。ここでは No.46・47 に示した年度初めの会計処理における歳出側の予算勘定が、それぞれ借方へ振替えられることで予算手続きの進行が見て取れ、さらに歳入された資金がその充実に転じられたことも、一連の予算勘定の流れ、特に No.48a から 51a への手続きの進展が物語っている。

仕訳 No.51

(借方)		(貸方)	
(減債ファンド 剰余金)	\$ 6,000	(現金-減債 ファンド)	\$ 6,000

仕訳 No.51a

(借方)		(貸方)	
(期日到来債券 元本償還準備 金)	\$ 5,000	(充当可能現金 残高)	\$ 6,000
(債券利息支払 準備金)	\$ 1,000		

次の No.52・52a および No.53・53a の仕訳処理は、必ずしも明確に根拠が示されているわけではないが、減債ファンドに帰属するか分配される利子収入ないし収入金発生の場合である。いずれも年度初めの No.46・47にて計上された、歳入側の予算勘定がそれぞれ貸方へ振替えられ、手続きの進行が見て取れる。

仕訳 No.52

(借方)		(貸方)	
(未収利息)	\$ 1,000	(剰余金)	\$ 1,000

仕訳 No.52a

(借方)		(貸方)	
(未充当剰余金)	\$ 1,000	(減債ファンド 請求額)	\$ 1,000

仕訳 No.53

(借方)		(貸方)	
(未収金)	\$ 5,000	(減債ファンド 剰余金)	\$ 5,000

仕訳 No.53a

(借方)		(貸方)	
(未充当剰余金)	\$ 5,000	(減債ファンド 請求額)	\$ 5,000

一見すると省略が妥当とも思われるこれら二組の会計処理の中に、しかし筆者は、指摘をしておかなければならない問題点が含まれていることを感じる。最初の点は、予算勘定の動きから見て、予め予算に組み込まれていると考えられる利子収入を、Revenue(s)勘定で処理していない点。そして仕訳の相手勘定として剰余金(Surplus)勘定が用いられているが、この剰余金勘定は勘定科目リストにその掲載が無く、(82)減債ファンド剰余金(Sinking Fund Surplus)勘定の誤植とも考えられるが、他の仕訳には遍く付されている勘定科目の番号が、これにのみ付されていないことから¹⁸⁾、エゲレストンが意識的に、曖昧模糊とした勘定を起用して会計処理を行ったと勘繰られても仕方のない点、である。

さらに指摘するならばエゲレストンが、減債ファンドに収益が発生した場合には、これを No.53の仕訳に示される減債ファンド剰余金勘

18) ここでは Ibid., p.205. において、No.52の貸方仕訳に用いられる勘定科目に番号が付されていないことを指す。

定を用いて貸方記入するべき、としている点であり¹⁹⁾、従ってここでも、Revenue(s)勘定の適用は為されない。また同じ No.53の仕訳において、借方には未収入金 (Accounts Receivable) という、減債ファンドには属さない (本来は経常ファンドに属する) 勘定の適用が為されている。これは些か唐突な印象を受け、もしも他の会計ファンドとのやり取りが含まれているならば、それをもう少し明確化する手続きの工夫を要する、ということではなかろうか。

最後に No.55・55a として示されるのは、減債ファンドに流入した資金を運用して購入された打歩発行債券の額面超過額部分を段階的に償却 (Amortization) する場合の会計処理である (尚、当該ファンドの決算仕訳については、紙幅の都合もあり省略した)。

仕訳 No.55

	(借方)		(貸方)
(減債ファンド 剰余金)	\$ 250	(投資債券額面 超過額)	\$ 250

仕訳 No.55a

	(借方)		(貸方)
(減債ファンド 請求額)	\$ 250	(充当可能現金 残高)	\$ 250

[3] 特定信託ファンドのオペレーション

特定信託ファンドのオペレーションについては仕訳 No.57から No.70として示されている。むしろエゲレストン自身が経常ファンドのオペレーションに準じるものとして、その例示を省略している会計処理の部分に、見るべき特色が多く、従って当該ファンドについては、手続き全体の流れよりも、この点に重点を置いて考察を進める。

当該ファンドの年度初めの会計処理を示すが、No.57の仕訳となる。エゲレストンによれ

ば公債発行 (追徴公債のことを示すものと思われる) が認められるや否や改良事業に着手するために、予算勘定において次の仕訳がなされ、その細目も示される。

仕訳 No.57

	(借方)		(貸方)
(特定信託ファ ンド請求額)	\$ 50,000	(特定信託ファ ンド受権額)	\$ 50,000
公園通りの改修	\$ 15,000		
一番街通りの改 修	\$ 10,000		
舗装修復のため のファンド	\$ 5,000		
ワシントン通り の改修	\$ 10,000		
街路徴収金	\$ 10,000		

次いで No.62として示される筈の処理を取り上げる。これは財産所有者から追徴金徴収が行われた場合の処理であり、實在勘定において以下のように行われよう。

仕訳 No.62

	(借方)		(貸方)
(未収入金)	\$ XXX	(収入金-一般 政府)	\$ XXX

また、この追徴金徴収の成果が不十分で欠損金が生じた場合には、その財源不足は資本ファンドから補填され、これを No.43・43a の処理と関連づけるならば、以下の No.62a・62b の処理になるという²⁰⁾。

20) Ibid., p.193および p.206参照。尚ここで訳出について言及したい。特定信託ファンドに関連した特定信託とは、文字通り Special and Trust を訳出したものであるが、特定資産増価額 (Local Improvements) 勘定は、例えば No.57の仕訳処理が示すように、自治体が管理・運営する具体的な個別・特定の資産に限定して予算を充当し、それらを計画的に改修することでその価値を高めることを示す勘定、との理解のもと行った訳出である。

19) ここでは Ibid., p.191参照。

仕訳 No.62a

(借方)		(貸方)	
(建設ファンドからの債権)	\$ 5,000	(特定資産増価額)	\$ 5,000

仕訳 No.62b

(借方)		(貸方)	
(未充当剰余金)	\$ 5,000	(特定信託ファンド請求額)	\$ 5,000

仕訳 No.69

(借方)		(貸方)	
(信託証券および財産)	\$ 35,000	(特定勘定剰余金)	\$ 35,000

仕訳 No.69a

(借方)		(貸方)	
(未充当剰余金)	\$ 35,000	(特定信託ファンド受権額)	\$ 35,000

次に、先にも言及した追徴公債の発行が為されると、次の No.64・64a の仕訳が行われる。さらに追徴金が現金徴収された場合の会計処理 (No.65・65a として示される) も、仕訳 No.64 の貸方を未収入金勘定に置き換えれば、後は下記の処理と同一の形態となる。

仕訳 No.64

(借方)		(貸方)	
(現金)	\$ XXX	(追徴公債)	\$ XXX

仕訳 No.64a

(借方)		(貸方)	
(充当可能現金残高)	\$ XXX	(未充当剰余金)	\$ XXX

また、当該ファンドに象徴的な取引の1つとして、個人の財産および有価証券を信託された場合が挙げられよう。こうしたケースでは実在勘定のみにおいて、No.68に示した会計処理が行われる。

仕訳 No.68

(借方)		(貸方)	
(信託証券および財産)	\$ 5,000	(信託証券および財産準備金)	\$ 5,000

もう1つ特徴的な取引として、遺贈や寄贈によって公的信託を受けた事例が挙げられ、この場合には以下の No.69・69a の会計処理が求められる (当該ファンドの決算仕訳についても、紙幅の都合で省略した)。

[4] 財産勘定のオペレーション

最後に財産勘定を取り上げる。当該年度中に完成した建築物や設備は、資本ファンドの決算仕訳を通じて財産勘定に振替えられてくる。この間の会計処理を示したのが、次の No.71の仕訳処理となるが、ここでは仕訳 No.44との関連性について、十分留意する必要がある。Eggleston [12] では言及されていない振替手続きが、部分的には類推できるからである。

仕訳 No.71

(借方)		(貸方)	
(土地)	\$ 5,000	(財産勘定剰余金)	\$ 57,000
(建築物)	\$ 7,500	(建築物減価償却累計額)	\$ 375
(設備)	\$ 2,500	(設備減価償却累計額)	\$ 250
(建設仮勘定)	\$ 15,000		
(特定資産増価額勘定)	\$ 27,000		
(財産勘定剰余金)	\$ 625		

第3章 非経常諸ファンドに関する財務報告書について

エゲレストンは『地方自治体会計』pp.256—259およびp.263において、非経常諸ファンドに対して、全7種の財務報告書を作成するように提唱している。先に本稿第1章〔3〕各ファンドの構造において指摘したように、エゲ

レストンが自身のモデルの中で、各ファンドにおける会計上の自律・独立性の確立を構想していた痕跡を明示するためには、ファンド毎に設定された全ての勘定群と共に、財務報告書の体系においてもその全容、すなわちファンド毎に装備されているファンド勘定貸借対照表と実在勘定貸借対照表、更に資本ファンドに具備されている財産勘定貸借対照表をも含めた全ての財務報告書²¹⁾を、余すこと無く列挙することが最善とも思われる。

しかし紙幅の都合もあり、またファンド勘定貸借対照表と実在勘定貸借対照表が有する個々の構造および両財務報告書の関係性は、何れのファンドにおいてもその大半は共有されており、伊藤〔7〕で取り上げた経常ファンドに対する財務報告書とも多くの共通点を有する。そこで本稿では、その経常ファンドとの対照性に鑑み、主に資本ファンドに対する3種の財務報告書を取り上げて、以下に検討する。尚その際、期中の会計処理の流れを今一度、財務報告書の構造と関連付けて整理する所存である。

最初に、表一1 経常ファンド貸借対照表 第1部 ファンド勘定を取り上げる。私見によればファンド勘定とは、その年度に付与された歳出権限額の枠内で実行される行政活動の進展に伴って、定められた手続きに従って自治体予算が執行されて行く様を描写した予算勘定（予算会計）のことであり、資本ファンドの場合であればNo.31の仕訳がその出発点として、予算総額を規定したものとなる。

そして執行手続きの流れはその一方の歳出側では、いわゆる支出負担行為（Encumbrance）化の進捗状況を把握するために、当初貸方に立てられた建設ファンド受権額勘定の総額が、契約の成立や発注書の交付等により、No.32・33・34が該当すると推察される仕訳を通じて、適宜各勘定に振り替えられ、当初の総

額は消し込まれ、次第に減額される。ファンド勘定上でのこうした手続きの進捗は、主にNo.36a・37aが該当すると推察される仕訳処理を通じて、充当可能現金残高の減額という結果に行き着く。よってそれら予算執行手続きの途上に残された残高が、貸方側 受権額および準備金在高 の各項目を構成することになる。

このように、貸方側の計上額が支出権限の見地から、当該年度に予定された行政活動の実行を保証する役割を果たすのに対して、それらを裏付ける財源確保の進捗状況を示すのが、他方、歳入側の借方諸項目となる。その出発点も、やはりNo.31に掲げられた仕訳処理である。次いで予算請求額勘定に立てられたその総額は、各種租税収入の請求段階、あるいは各部署・事業所関連の行政サービス料金の請求段階に至ると、未充当剰余金勘定に振り替えられ、当初の請求総額は消し込まれ次第に減額される。こうしたプロセスは具体的には、40・40aおよび41・41aの仕訳処理を通じて示され、No.42・42aの仕訳等から現金の徴収段階では、ファンド勘定上で充当可能現金残高勘定への振替えが進み（従って同勘定残高は増額される）、同時に未充当剰余金勘定の残高が消し込まれ、減額される手続きが進行するものと、何れも推察される²²⁾。よってそれら予算執行手続きの途上に残された残高が、借方側 請求額および剰余金額 の各項目を構成することになる。

但し貸借対照表の形式を採ってはいても政府活動の場合、予算執行上の歳出・歳入間での資金循環的要素は乏しく、従って貸借の合計金額が一致していることの確認と、両側面各段階での執行状況の残高バランスを見る等以外に、特段の対照的關係性は見出せない。

次に考察するのは、表一2 資本ファンド貸借対照表 第2部 実在勘定の構造である。まず借方側 現金勘定残高（\$30,000）を、当座

表一 1. 資本ファンド貸借対照表
Part I. ファンド勘定
1914年 1 月31日

請求額および剰余金額		受権額および準備金在高	
建設ファンド請求額	\$ 30,000	建設ファンド受権額	\$ 25,000
剰余金		準備金在高	
未充当剰余金	\$ 10,000	契約支払準備金—建築	
充当可能現金残高	<u>\$ 10,000</u>	物および設備	\$ 5,000
	\$ 20,000	契約支払準備金—不動	
		産接收	\$ 5,000
		発注支払準備金	\$ 5,000
		裁定支払準備金	<u>\$ 10,000</u>
合 計	<u>\$ 50,000</u>	合 計	<u>\$ 50,000</u>

出所：Municipal Accounting 1914. p.256をもとに作成。

負債 (Current Liabilities) 区分の合計額 (\$ 20,000) と対照させて、その差額 \$ 10,000 を本年度の資本剰余金 (Capital Surplus) 区分・当座負債総額控除後現金在高 (Cash in Excess of Current Liabilities) 項目として計上する。尚エゲレストンによれば当該項目は、表一 1 借方側 剰余金区分の、充当可能現金残高 項目の \$ 10,000に照応する関係にあるとされる。

次いで資産側、未収入金勘定残高 (\$ 35,000) を、貸方側で何れも資本的負債 (Capital Liability) 項目として区分される他

ファンドへの債務勘定 および 建設公債勘定の合計額 (\$ 25,000) と対照させて、その差額 \$ 10,000は、やはり資本剰余金区分の 他ファンドへの債務および建設公債残高控除後未収入金在高 (Accounts Receivable in Excess of Amounts Due to Other Funds and Construction Bonds) 項目として計上される。尚、同じくエゲレストンによれば当該項目は、表一 1 借方側 剰余金区分の、未充当剰余金 項目に計上された \$ 10,000に照応する関係にあるとされる²³⁾。

また、既に示した第 2 章〔1〕No.44の仕訳処理において言及したように、年度末時点で未完成の状態にある建築物や設備、あるいは接收未了の不動産などは直接、財産勘定には振替えられず、それぞれの残高と同額が、資本剰余金勘定を相手勘定とする仕訳を介して計上され

21) ここで経常ファンド関連以外の財務報告書としては、Ibid., p.256に 表一 1 資本ファンド貸借対照表 第 1 部 ファンド勘定 および 表一 2 資本ファンド貸借対照表 第 2 部 実在勘定 が、次いで Ibid., p.257には、減債ファンド貸借対照表 第 1 部 ファンド勘定 および 減債ファンド貸借対照表 第 2 部 実在勘定 が、さらに Ibid., pp.258—259には、特定信託ファンド貸借対照表 第 1 部 ファンド勘定 および 特定信託ファンド貸借対照表 第 2 部 実在勘定 が、最後に Ibid., p.263には、表一 3 財産勘定貸借対照表 が、それぞれ収納されている (表番号およびそのアンダーラインは筆者が付記)。

22) 本文中に見られる「～と推察される。」の表現は、Eggleston [12] に、何れも実際の仕訳処理が示されておらず、関連する記述を手がかりに類推する他ないからである。

23) ここで一連の財務報告書の構造に関する記述は、Ibid., pp.247—250参照。

表一 2. 資本ファンド貸借対照表

Part II. 実在勘定
1914年 1 月31日

資 産		負 債	
現 金	\$ 30,000	当座負債	
未 収 金	\$ 35,000	証券未払金	\$ 5,000
財 産		未払給料	\$ 11,000
建築物および設備	\$ 15,000	未払賠償金	<u>\$ 4,000</u> \$ 20,000
不 動 産	<u>\$ 5,000</u> \$ 20,000	他ファンドへの債務	\$ 5,000
		建設公債	\$ 20,000
		準備金	
		建築物および設備構築	
		準備金	\$ 15,000
		不動産取得準備金	<u>\$ 5,000</u> \$ 20,000
		資本剰余金	
		当座負債総額控除後現	
		金在高	\$ 10,000
		他ファンドへの債務お	
		よび建設公債残高控除	
		後未収入金在高	<u>\$ 10,000</u> <u>\$ 20,000</u>
合 計	<u>\$ 85,000</u>	合 計	<u>\$ 85,000</u>

出所：Municipal Accounting 1914. pp.256をもとに作成。

表一 3 財産勘定貸借対照表

1914年 1 月31日

資本的支出累積額		
土地	\$ 5,000	
建築物	\$ 7,500	
設備	\$ 2,500	
建設仮勘定	\$ 15,000	
限定資産増価額	<u>\$ 27,000</u>	\$ 57,000
減価償却累計額		
建築物	\$ 375	
設備	<u>\$ 250</u>	<u>\$ 625</u>
純 額		<u>\$ 56,375</u>
財産勘定剰余金		<u>\$ 56,375</u>

出所：Municipal Accounting 1914. p.263をもとに作成。

た、建築物および設備構築準備金、或いは不動産取得準備金項目と、貸借相殺表示されることとなる。

そして同じく、No.44の仕訳処理を介して示されたNo.71の会計処理を、そのまま財務報告書の形式に反映させたのが、表—3 財産勘定貸借対照表となる。

結びにかえて—エゲレストンの残した課題

本稿も限られた紙幅の中で締め括らなければならぬ。そこで詳細に検討を加える機会は改めて設けたいが、最後にもう一度、エゲレストンの労作に対する特徴点を簡潔にまとめると共に、彼がやり残したと思われる課題にも言及したい。

筆者がエゲレストンの『地方自治体会計』を、ポッツのように高く評価するポイントがあるとすれば、それは本稿の中で指摘した以下の2点と考えられる。

- (1) 当時のアメリカ地方政府会計に必要なとエゲレストン自身が判断した、主に四種類の会計ファンドを事前に想定し、それらのファンドに適切と思われる役割を分担させた上で、予算・実在両種の勘定にとって必要と想定される勘定群を、それも、どのファンドにもほぼ同格と思われる勘定群を、総勘定元帳勘定群と称してリスト化し、進呈したこと。
- (2) 四種類全ての会計ファンドのために、報告書の形式として会計的には完結した、ファンド勘定貸借対照表および実在勘定貸借対照表をそれぞれ用意し、さらに資本ファンドのためには、完成した建築物や設備、そして接収の完了した不動産を、資本ファンドから外すために、財産勘定貸借対照表

まで用意したこと。

以上の2点より筆者に指摘し得ること。それはエゲレストンの所説における1つ1つの会計ファンドが、独立した会計実体 (Accounting Entity) ないし会計単位 (Accounting Unit) として構想されている、あるいは自身の意識の強さに強弱はあっても、そうした志向性を孕んでいるのではないか、ということである²⁴⁾。

これらの点は、例えば伊藤〔5〕および〔6〕でも取り上げた『都市会計ハンドブック』において、その飛躍的な近代化の息吹が評価されながらも、会計ファンドの全体的ビジョンの明解さの点で、エゲレストンの所説と比較した場合には一歩譲るのではないか。そのことを典型的に示すのは、同書で事例として挙げられているニューロシェル市のケースでは、会計ファンドに相当する一般勘定と資本勘定、それに減債ファンドと信託ファンドが、またもう一つの事例であるモンクレア・タウンの場合には、同じく一般勘定と資本勘定の他に信託ファンドが、それぞれ設定されているが、全てのファンドを対象として個別に作成されるのは通常の貸借対照表のみであり、何れの事例でもファンド勘定貸借対照表を作成の対象に加えているのは、一般勘定と資本勘定とに限られるのであ

24) 会計ファンドの定義に関する記述は、GASB〔13〕および原田〔8〕に詳しい。尚、原田はファンド会計の定義について、「ファンドとは、特定の法律や拘束性、制約性に従って一定の目的を達成し、もしくは一定の活動を遂行する目的のために分離されたところの現金その他の財政資金、及びそれらに関連するすべての負債と正味資産もしくは残高、ならびにそれら諸項目について生じる変動とを、複式記入によって記録する自己完結的な一組の勘定を備えた財政単位であり、かつ会計単位のことである」としている。

25) 本文に指摘した財務諸表については、Bureau of Municipal Research〔9〕Exhibit 5・7・8・9、およびExhibit 29・30による。

る^{25),26)}。

断定的結論を下すには更に詳細な比較検討を要するが、以上の検討を通じて『都市会計ハンドブック』の場合に、その自律性・独立性の点で不鮮明であったファンド会計の輪郭が、上記2点のアイテムを付与されたことで『地方自治体会計』においては、より鮮明なものになったと評価できるのではなからうか。

それではエゲレストンの所説に改良されるべき点は無いのだろうか。残念ながら答えはNoであろう。本稿の中でも部分的に言及してきたように、筆者は要改良点として、以下の諸点を指摘したい。

- (1) 例えば非経常諸ファンドの歳入の一部が、会計的（ないし財政的）規定上、経常ファンドやその他ファンドを経由して為され得るのか否か。可とするならばファンド間の振替は、如何なる手続きを経て行うのが適切か。
- (2) 一部を除いて資金循環が前提されているとは考え難い地方政府の会計において、収入金の類や経費が発生した場合に、一連の非経常諸ファンドでは資本剰余金勘定を増減させることでそれを吸収しようとしているが、これは歳入・歳出予算の執行結果として、貸借を自律的に均衡させるための方便とも思われ、それらの発生諸要因を開示する報告書の作成も前提とせずに、こうし

た会計処理が広範に行われることが適切と考えられるのか。

- (3) 自治体の事業運営の中に、部分的にも資金循環的活動、すなわち営利的事業活動が含まれるようになった場合に、それらの活動を特定して扱う、例えば事業体ファンドのような独立したファンドの新設が求められるのではないか（20世紀初頭であっても、このような活動は既に自治体にも組み込まれていたと、実は筆者は推測している）。
- (4) 資本ファンドにおいて完成した建築物や設備、あるいは接收済みの不動産を財産勘定に振替えることで、そこから外す手続きが提唱されている。私見では、これは適切且つ更なる近代化に繋がる会計処理と高く評価したいが、それを必要とする根拠が、肝心のエゲレストン自身からは明確に示されていない。
- (5) 特に非経常諸ファンドにおいて、各ファンドが抱え、従って次年度以降の返済・償還が待たれる長期債務の残高を既存のファンドから外して計上するための、財産（≡固定資産）勘定に比肩し得る長期負債勘定のような仕組みが必要なのではないか。いずれも20世紀中盤以降の近代的会計システムの概要を知った上での、筆者の言わば結果論的指摘ではあるが、近代化のための次なる指標でもある筈なのだ²⁷⁾。

ともかく以上の指摘は、エゲレストンの功績を傷つけるものでも、またそれを意図したものでもない。むしろ『都市会計ハンドブック』の登場以降僅か一年の時を経て登場した彼の所説

26) すなわち『都市会計ハンドブック』においては、あくまでも地方政府全体が単一の会計実体として捉えられている、と解釈するのが原則的な理解となろう。しかしその上で、地方政府全体を二分割して捉え得る会計システムの有用性も同時にその所説の中には反映されていたようである。

尚、同上書において展開された会計モデルや財務報告書の特徴に関する見方・評価については、伊藤〔4〕・〔5〕・〔6〕に詳しい。

27) 近代化を果たしたと目される会計システムの構造については、伊藤〔1〕・〔2〕・〔3〕に詳しい。そこに記された記述からも、本文中に指摘した要改良点は、容易に導き出し得る。

が、近代的会計システムの後ろ姿を更に間近に引き寄せたように感じさせる。そして次なるステップを一層具現化して見せたという点でも、重ねて評価されるべきではなからうか。(了)

参考文献

- [1] 伊藤博幸：1992年、「アメリカ地方政府会計の変遷」、『中央大学大学院研究年報』第21号。
- [2] 伊藤博幸：1994年、「アメリカ地方政府会計近代化前史」、『中央大学大学院研究年報』第23号。
- [3] 伊藤博幸：1995年、「アメリカ地方政府会計の制度的考察」、『中央大学大学院研究年報』第24号。
- [4] 伊藤博幸：1995年、「アメリカ地方政府会計に見る近代化の端緒」(原田富士雄編著『動的社会と会計学』中央経済社、第9章)に収録。
- [5] 伊藤博幸：2003年、「アメリカ地方政府会計における制度改革の変遷(Ⅰ)」、『明星大学経済学研究紀要』第34巻第2号。
- [6] 伊藤博幸：2003年、「アメリカ地方政府会計における制度改革の変遷(Ⅱ)」、『明星大学経済学研究紀要』第35巻第1号。
- [7] 伊藤博幸：2006年、「アメリカ地方政府会計におけるファンド会計システムの改革に関する歴史的考察(Ⅰ)」、『明星大学経済学研究紀要』第38巻第1号。
- [8] 原田富士雄：1992年、「ファンド会計システムと貸借対照表」、『経済学論纂』(中央大学)、第32巻、第5・第6合併号。
- [9] Bureau of Municipal Research: 1913, *Handbook of Municipal Accounting*, D. Appleton and Company.
- [10] Cleveland, F. A.: 1910, "Uses and Purpose of a Municipal General Ledger," *The Journal of Accountancy*, October.
- [11] Dahlberg, J.S.: 1966, *The New York Bureau of Municipal Research*. New York University Press.
- [12] Eggleston, DeWitt Carl: 1914, *Municipal Accounting*, The Ronald Press Company.
- [13] GASB: 1992, *Codification of Governmental Accounting and Financial Reporting Standards*.
- [14] James, Robert. M.: 1950, "Three Major Concepts in Governmental Accounting Theory," *The Accounting Review*, July.
- [15] Morey, Lloyd.: 1927, *Introduction to Governmental Accounting*. John Wiley & Sons, Inc.
- [16] Potts, James H.: 1976, *An Analysis of the Evolution of Municipal Accounting to 1935 with Primary Emphasis on Developments in the United States*, The University of Alabama, Ph. D., Michigan. Xerox University Micro-Films.