

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）

一特に会計諸概念に関する提言を中心として一

伊 藤 博 幸

要 旨

本稿では主に、フランシス・オーケイが1921年に執筆した『政府会計および財務報告書原則』を考察対象として取り上げ、その所説の中で提唱されている11項目に亘る地方政府会計に関する提言の中身を、主にオーケイ自身が展開する所説を手掛かりとして読み解いてゆく。筆者がオーケイの当該文献に着目したのは、ポッツがその所説に於いて、その文献のタイトルが示す通り、この11項目の会計提言を地方政府会計原則と位置づけ、「オーケイは、会計原則の導入をとりわけ力説した最初の執筆者となった」との評価を下したことが大きい。

尚、会計提言の中身を考察し、その網羅性の欠如を指摘しつつも、あるいはより広範な視点からオーケイの所説を吟味する必要性を認めながらも、大凡70年後の1980年代後半、アメリカ地方政府会計に適用されていた会計原則との比較を通じて、特に会計ファンドの体系を規定した、屋台骨とも呼ぶべき分類基準の思考原理に、オーケイが指し示した会計提言の一部が生かされているとの評価に、筆者は至るのである。

〔キーワード〕 Municipal Accounting、Francis Oakey、ファンド会計システム、会計実体。

はじめに

ポッツ（James H. Potts）は1920年代から30年代前半のアメリカ合衆国およびその地方政府を取り巻く経済情勢に関して、その産業化は未踏の頂点に達し、その国力が世界的なものになったこと。急速な都市化が進行すると共に、1920年代を通じて自治体収入の増進は持続し、1929年以前の大多数の自治体における総合的な財政計画は、市民の需要や自治体部局長の要求を叶える必要額算定が優先され、資金手当てはそれに準ずるものとして作成されていたこと。

ところが1930年代初頭の不況到来を契機に、そのような恵まれた時代は過ぎ去り、その他の多くの時代に採用されてきた優先順位、詰まり、先行して算定された見積り収入額が支出可能な上限枠の役割を担い、次いで上限額の枠内に切り詰められた支出要望額が更に議論の対象となる、という順番にそれらは入れ替わることとなった、等の景色を描き出した¹⁾。

そして財務会計領域においては、ペイトン（Paton）、ハットフィールド（Hatfield）、キャ

1) Potts〔14〕pp.157-170参照。

ニング (Canning)、リトルトン (Littleton)、メイ (May) などの錚々たる会計学の先達達が齎した功績が、財務会計原則発展の基礎づくりを支援し、それは地方政府会計の領域における改革をも促す環境づくりの支援に繋がって行ったという。

その後の財務会計領域における進展として、1933年にアメリカ会計士協会 (the American Institute of Accountants: AIA) によって会計原則の発展的研究を目的とした会計手続委員会が設置され、それから3年後の1936年にはアメリカ会計学会 (the American Accounting Association: AAA) より、いわゆる会計原則試案 (a Tentative Statement of Accounting Principles Underlying Corporate Financial Statements) が刊行されたことは、衆目の知るところである²⁾。

ポッツによれば「同時代、地方政府会計分野に於いても財務会計分野と並行した発展が見られた、というのが一般的な見方である」という。ところでフランシス・オーケイ (Francis Oakey) は1921年に『政府会計および財務報告書原則 (Principles of Government Accounting and Reporting)』を執筆したが、ポッツはオーケイが執筆した当該文献に対して、次のような注目すべき評価を与えている。「当該文献におけるこの部分 (即ち、幾つかの州および自治体を対象とした会計システムの調査) に関するオーケイの記述からは、後世に残るような価値を見出す業績は殆ど認められないが、その一方で、彼が指摘したポイントの幾つかは、最終的には NCMA が推奨する会計原則の中に組み入れられることとなった。オーケイは、会計原則の導入をとりわけ力説した最初の執筆者となった³⁾」のだと。

そこで本稿ではオーケイの先の所説、すなわち『政府会計および財務報告書原則』を主たる

考察対象と定め、果たしてポッツの指摘通り、財務会計領域におけるこの時代の発展と歩調を合わせる程の進展が地方政府会計の領域にも見られたのか、という基底的問題意識のもと、オーケイの所説が地方政府会計進展の道程におけるマイルストーン足り得たのかということ、特に自治体会計領域初の会計原則成立の成否という視点を軸に考察して行きたい。

2) 以下の「会計原則試案」に関する記述は、青柳〔1〕第3章参照。

1929年10月24日のいわゆる暗黒の木曜日以降、ニューヨーク証券取引所で生じた株価の大暴落に端を発したとされる世界恐慌を教訓として、アメリカにおいて連邦政府の介入による新たな経済秩序構築という機運の高まりを受けて登場したのがニューディール政策であり、その一端として、証券市場の整備・充実と、その前提としての上場企業への経理公開・強制監査制度適用のため、1933年証券法、1934年証券取引法が制定され、特に後者を根拠として、証券取引所の監督機関として証券取引委員会 (SEC) が設立される。そしてこの SEC が行った試みの一つが、1935年末当時、改組間もないアメリカ会計学会 (AAA) に対する、権威ある文献提示の要請であり、この要請に対する AAA からの回答として、1936年公表の「株式会社報告書に関する会計原則試案」は位置づけられる。尚そこでは、会計慣行の中から健全な会計と報告をもたらすものを選別し、あるいはそれに修正を施し、監査人たる公認会計士の下す判断の、確固たる根拠を形成する達成水準をして、それに会計原則の用語が与えられた。そこでは恣意性が抑制された経営者の、社会行為としての会計行為が実現されるとする。

尚、青柳〔1〕第3章は、中野勲・塩原一郎執筆とされる。

3) Potts〔14〕p.158. 尚、本文中の NCMA とは、全国都市会計委員会 (National Committee on Municipal Accounting) を指す。また、引用文中のカッコ内の記述は筆者の加筆による。

第1章 オーケイが提唱する地方政府会計に関する提言の概観

序論でも言及した通り、本稿が主たる考察対象として掲げるフランシス・オーケイの『政府会計および財務報告書原則』では、政府（所説全体を通読する限り、ここでオーケイの念頭にあるのは専ら州や市、特に当時拡大を続けていた諸都市であるものと思われる）の会計、及びそこから作成される財務報告書を対象とした11項目に亘る会計提言が表明されている。

そこで本稿はそれら11項目の会計提言を、表題に掲げられている如く「政府会計原則」足り得るものとして位置づけることの適否を吟味すること。これを最大の目的としているので、その手始めとして、本章ではその全体像を示し、それらを類別することから着手して行きたい。

オーケイが掲げた11項目の会計提言を忠実に示せば、以下の通りとなろう。

「1. 貸借対照表中に通貨単位を用いて知的な意味合いを持って表示され得る、政府保有の資産および負債とはファンド化されたもの、すなわち諸ファンドにより制限の加えられた資産および負債に限定される。

2. ファンドにより制限が加えられる資産とは、支出に充当され得る資産、言い換えるなら、現金や徴税未収額、その他種々雑多な収入金未徴収額、貯蔵品、賦課金未徴収額等といった経常的資産を示している。

3. ところが今述べた原則には、これに反する2つの例外が存在する。即ちそれらとは、寄贈ファンドに属する資産と減債基金ファンドに属する資産である。寄贈ファンドの資産は、収入を生み出すために調達された投資額を指し示

したものである。非経費的（non-expendable）資産だからである。減債基金ファンドの資産は現下の財政年度に関する限り、やはり非経費的資産である。それら資産が経費的資産となるのは、債務の償還期日が到来した場合だけだからである。

4. 政府貸借対照表にはファンド化された負債、すなわち、1つのファンドの活動から生じ、そのファンドの資産によって清算されるべき負債のみが計上されるべきである。そのような負債には支払命令書未執行額、未払手形、そして短期借入金等が含まれる。

5. しかし負債に関してこの原則の例外が存在する。それは、長期債券債務が構成する負債である。そのような債務は時折ファンドの資産、すなわち減債基金ファンドの資産により清算されるが、しかしそうした借入れは、そのファンドの活動から生じたものではない。

6. 公的借入れから生じる負債は、減債基金ファンドに関連した詳細情報を付して、貸借対照表からは切り離して、表示されるべきである。

7. 寄贈ファンドに属する資産と負債、そして事業収支は、その他のあらゆるファンドから切り離して表示されるべきであり、政府関連の貸借対照表に含まれるべきではない。

8. 一つ一つのファンドには確認され得る特定の財政状態があり、従ってファンド毎の区別された会計処理と報告とが為されるべきである。これと同様に、一つ一つのファンドには相互に、他の全てのファンドの事業収支からは独立した会計処理と報告とが為されるべき、特定

化された一繋がりでの事業収支がある。

9. ファンドに関連する諸勘定は、主要な二つの部分に分かたれるべきである。すなわち、(1) 公的ファンド、若しくは政府の公益活動継続のために設立されるファンドと、(2) 私的ファンド、若しくは所有主というよりは管財人の立場で、政府がその責任を遂行するという観点から設立されるファンドに、である。

10. 事業収支勘定には、あらゆる支出が含まれるべきであり、よってその中には、管理・統制活動や経常的業務、そして維持・補修業務を遂行するために発生する諸経費同様、資本的支出も含まれるべきである。財産を取得するための資本的支出もファンドの資源を減少させるという点においては、管理・統制活動や経常的業務、そして維持・補修業務のための諸経費負担と、何ら変わるところはない。他方、恒久的財産はファンド資源には該当しない。この原則と一致させるために、財産を取得するための資本的支出は、財産諸勘定および貸借対照表の中で、取得固定資産を計上する際の相手勘定とはならない。

11. 上に述べた原則と一致させるために、政府全体としての事業収支勘定にはあらゆる受領額が含まれるべきであり、よって増加要因という意味では収入金と同じ債券発行収入もこれに含まれ、他方、あらゆる支出額もまた含まれるべきである。よって減少要因という意味では、管理・統制活動や経常的業務、そして維持・補修業務のための発生諸経費同様、資本的支出も

これに含まれるべき、ということになる。そしてこれら両者、すなわちあらゆる受領額のあらゆる支出額に対する超過額として、剰余金額に到達することとなる。そして財務官が必要とする情報は、現金の受領額と、金庫にある現金の配分額を含んだ現金支払額に絞り込んだ、詳細且つ完全なる情報ということになる。』⁴⁾

以上11項目がフランシス・オーケイの掲げた会計提言である。次章以降の考察に先立って、便宜上これらを大別すると、1. の会計提言は、会計ファンドと政府会計上の諸資産・負債とのあるべき関係性を指摘し、さらに貸借対照表へのオンバランス化の条件を表明したものであり、2. および3. の会計提言は、主に会計ファンドと自治体における諸資産との関連性を示したものである。他方、4・5・6・7に示された4つの会計提言は、会計ファンドと自治体の諸負債との関連性を指摘し、やはり貸借対照表へのオンバランス化の条件にも言及したもので、とすることができよう。8. の会計提言は、地方政府会計の文脈における会計ファンドの位置づけを規定した、第1番目に掲げられても良いほど重要な会計提言である。9. の会計提言は、会計ファンドを分類する複数の基準の中の1つを示したものである。そして10. および11. は事業収支に関する分類を示した会計提言であるが、これら両提言を規定したオーケイの意図については、後に検討する所存である。

以上11項目を概観した現時点で指摘し得ることは、オーケイの会計諸提言においては、地方政府に帰属する諸資産・負債が全て、何れかの会計ファンドに属するものとは限らないこと。さらに会計ファンドに属する諸資産・負債が自動的に、政府の貸借対照表に計上されるとは限らないこと。そして地方政府会計上の財務報告書としては貸借対照表に、オーケイの注目が傾

4) Oakey [13] pp. 9-10. 尚、文中に於ては本稿での考察を通して結論を下すまで、11項目の事項に“会計原則”という訳語は充てず、敢えて“会計(諸)提言”と仮称している。

倒していること、などであろうか。何れにしても更に詳しい考察を、次章以降において展開する必要性があらう。

第2章 オーケイの所説に見られる重要な諸概念について

前章に列挙した11項目に亘る会計提言は、実はオーケイ自身がその所説に於いて説いている基底的諸概念によって支えられている。従ってわれわれは、寧ろこれら諸概念に対する理解を深め、それらとの関連性を解明して行くことで、自然と会計諸提言が標榜せんとするところに行き当たるのではないかと考える。

そこで本章では重要と思われるそれら諸概念を順次取り上げ、併せて会計諸提言との関連性を、以下に可能な限り解明して行く所存である。

〔1〕会計実体と会計ファンド

オーケイが示した11項目の会計提言の中から、本節ではその重要性に鑑み、先ずは8番目の会計提言と、それに関連した会計概念を取り上げる。

その8番目の会計提言を改めて示すと以下のものとなる。

「8. 一つ一つのファンドには確かめられる特定の財政状態があり、従ってファンド毎の区別された会計処理と報告とが為されるべきである。これと同様に、一つ一つのファンドには相互に、他の全てのファンドの事業収支からは独立した会計処理と報告とが為されるべき、特定化された一繋がり（integrated）の事業収支がある。」

するとこの会計提言が云わんとするところは、何れにあるのだろうか。

ところで、オーケイはその所説 第3章の冒

頭で、行政府の置かれた立法機関に対する関係性を踏まえて、ファンドを管理・統制（administration）する上で、行政官には次に示す三種の責任が課せられるという。即ちそれらは、(1) 特定の資源（resources）を徴収し、(2) 特定の目的のために、それらの徴収された資源を支出し、(3) それら一連の手続きと結果に関する厳密且つ完全な会計報告を行う、といった責任のことである。そして個々のファンドを統制する際、行政官はファンド毎に区分された別々の問題に直面するという。それは1つのファンドで徴収された資源が充当されるべき目的は、他のあらゆるファンドの設立目的とは厳密に区分されるべきという、会計ファンドの拠って立つ基本的役割りを念頭に置くならば、容易に想定される帰結であろう。そしてこのような文脈の中でオーケイは、上記8番目の会計提言と密接に関連した、以下の記述を行う。

「要するに個々のファンドは、別々の実体（a separate entity）を形成している。即ち、別々の事業あるいは活動に参与し、固有の業務と収入・支出を割り当てられているばかりか、未支出の資源や未払い債務の影響に晒される、区分された固有の財政状態に置かれている。」⁵⁾ というのである。

即ちこの記述によって、地方政府会計における個々の会計ファンドは、それぞれが独立した会計実体として捉えられるべきである、というオーケイの見解が示されたことになる。従って会計上各ファンドは、それらと結びつく資産および負債の存在があるが故に独立した一定の財政状態に置かれ、同様に、それらに帰属する

5) Oakey [13] p.37.尚、アンダーラインは筆者の加筆による。

収入金や経費の発生が生じるが故に、一定の活動業績が示されることとなる。尚、それらが予算の作成と執行・評価の過程で運営されていること、併せて資産の取得や債務負担、収入金の徴収や経費の使途といった活動が、個々の会計ファンド設立・運営の根拠となる、行政活動上の目的の一端により、強く拘束されていることは、ファンド会計構築の基礎ではあるが、会計による管理・統制機能に有効性を担保する手法として、オーキがその重要性を再三強調していることは、改めて指摘しておきたい。

故にこうした会計提言の視点から地方政府を見た場合、その全体が1つの会計実体として捉えられるのではなく、多数の会計ファンドという個別の会計実体を集めた束として、その全体像は捉えられるべきものと思われる。また、私見ではあるが、もう一点強調されるべきことは、各会計ファンドが独立した会計実体を構成するというのであれば、やはりそれらのために独立した、別々の財務報告書が用意されるべき、ということになろう。⁶⁾

〔2〕資源の概念について

オーキの所説を読み進めると、地方政府会計が把握すべき、そして財務報告書における報告の軸とされるべき最も重要な概念の1つとして、“資源 (Resources)” という項目が挙げられることが判る。その所説に示された文脈上の資源という用語には、「土地、建物、設備、現金、受取勘定、貯蔵品等という、政府所有のあらゆる財産 (all property) を指し示すだけでなく、そこには議会法によって現行財政年度中に利用可能とされた、収益および借入れにより収受されるべき金額も含まれる」⁷⁾ という。

更に上記資源は2つのクラスに分類される。すなわち、「(1) 経費的 (expendable) 資源、ないしは取得に伴い減少を要する場合には経費

化が可能となるであろう資源と、(2) 非経費的 (not expendable) 資源、ないしは資本クラス資源」⁸⁾ という2つのクラスに、である。

ところで、経費的資源の具体例には、徴収さ

6) 以下の会計実体の概念を含む会計公準論に関する記述は、青柳〔1〕第4章参照。

会計実体 (accounting entity) という用語を取り上げる場合、やはりわれわれはその言葉を、会計公準の一部として位置づけて理解しようと試みる傾向にある。この場合、その前提は営利企業を強く念頭に置いたものとなろうが、原田はその初期の所説を、1922年にペイトン (William Andrew Paton) が著した『会計理論』に求める。そこでは会計士が判断の拠りどころとする七つの基本的前提 (① 企業実体、② 継続企業、③ 貸借対照表等式、④ 財政状態と貸借対照表、⑤ 原価と帳簿価値、⑥ 原価発生と所得、⑦ 会計処理の順序) に、会計公準 (accounting postulates) という名称を与えた、とされる。

原田に拠れば、中でも特に「会計実体」の公準には、当時のアメリカに於いて大規模企業をその典型的前提とした資本主義理論という支配的見方に対抗して、会計主体論としての企業主体理論を展開する意図が、ペイトンにはあったものとされる。

ところで歴史的に見て、このペイトンの所説に次ぐものとして原田が位置づけるのは、彼のギルマン (Stephen Gilman) が1939年に著した『利益の会計的諸概念 (Accounting Concepts of Profit)』の中に示した、① 会計実体のコンベンション、② 貨幣評価のコンベンション、③ 会計期間のコンベンションという、あまりに有名な三つの基本的コンベンションである。先にも言及したように、ニューディール政策の只中であつた30年代、時代の要請でもあつた「会計原則」の探求という潮流の中にこのコンベンション論を位置づけ、会計原則の構造を体系的に説明するという目的を、ギルマンの所説は担っていたようである。更にこの中で「会計実体」に対してギルマンは「複式簿記が行われる場としての、直接的利害関係者とは切り離された擬制的人格」という解釈を与えている。

尚、青柳〔1〕第4章は、原田富士雄 執筆とされる。

7) Oakey [13] p.38.

8) Oakey [13] p.38.

れるべき見積り収入金や承認済み未発行の公債収入、現金、徴税未収額、受取勘定、そして貯蔵品等が含まれ、その一方で、非経費的資源は、投資や土地、建物、そして設備といった、固定的あるいは恒久的性格の資源により構成されるとしている。

そして彼は次の点を強調する。「経費的資源は、全てファンドによる制限を受けている。非経費的資源の中でファンドの制限を受けるのは、寄贈ファンドと減債基金ファンドに該当する資源のみである」⁹⁾と。オーケイによるこの記述を多少なりとも咀嚼してみると、本来、非経費的資源はファンドによる制約を受けない。それは特定のファンドに帰属しないが故に、その機能が及ぶ範囲の外に存在するからであろう。然るに減債基金ファンドと寄贈ファンドに該当する資源だけは、その例外として扱われるが故に、当然それら各々のファンドに帰属することになる、というのであろう。そこで次節では、例外的扱いを受けることとなるこれらの資源に焦点を当てることで、本節での検討事項に関連する会計提言と、その関連性自体を解明して行きたい。

〔3〕資本的資源の概念と会計ファンドによる制約について

本節では最初に、その所説の中から以下の引用部分を検討することで、会計ファンドによる資源の拘束に係わるオーケイの見解について、極力明解に示したい。彼はこの課題について次のように記述している。

「ファンドが拘束を加えるのは、経常的性質の資源に対してのみである。それらの資源とは即ち、活動を継続するために必要な支出に充当

可能な資源ということであり、これらの資源だけが制限の対象となる」¹⁰⁾と。しかもこのような見方は一般的なものとなっている、というのである。そして前節の記述と重複したものとなるが、それらの資源を指して、次のような説明が加えられる。

「こうした性質の資源には、これまでに述べられてきた資源、即ち、現金、徴税未収額、その他種々雑多な未収入金、賦課金未徴収額、貯蔵品、見積り収入金、そして承認済み未発行公債収入金 (loans authorized but not issued) 等が含まれることとなる」¹¹⁾と。

すると、ここまで行った考察に前節からの検討事項を併せて考えるなら、

「2. ファンドにより制限が加えられる資産とは、支出に充当され得る資産、言い換えるなら、現金や徴税未収額、その他様々な発生収入金未徴収額、貯蔵品、賦課金未徴収額等といった経常的資産を示している。」

という、オーケイが示した第2の会計提言の内容も、既にその大半については自明になったのも同然と理解されよう。

それでは非経費的資産に対するオーケイの見識とはどのようなものだったのだろうか。実は第1章に列挙した11項目の会計提言に先立って、オーケイは既に次のような注目すべき見解を示しているのである。すなわち、

「資本貸借対照表の必要性、あるいは貸借対照表の中に政府の恒久的財産および政府債の計上を行うことの必要性の何れにも、ここまで言及してこなかったことは注目値することであろう。それが行政上の如何なる目的のためにも

9) Oakey [13] p.38.

10) Oakey [13] p.43.

11) Oakey [13] p.43.

12) Oakey [13] p.9

役に立たないことを根拠として、資本貸借対照表は不必要である、という立場を当該著作は支持する。』¹³⁾と。

さらに貸借対照表を扱った第9章に於いては、以下のような見解も提示されている。

「政府により所有されるこの種の財産（固定資産項目のことを指す）は資産ではあるが、前章に於いても言及されたように、政府にとってのそれらの価値とは、経費とか償却資産価値、あるいは通貨単位によって表示され得るその他の如何なる価値によっても表示され得ない。そうした資産の価値を示すのは、サービス提供能力という用語によってのみである。』¹³⁾と。

以上の両見解により、固定資産ないしは恒久的財産に対するオーケイの見解は明白である。そして先程示した第2の会計提言を、これらの見解に重ね合わせると、第1の会計提言の骨格も自ずと明らかなるものとなる。そこで改めて、ここに第1の提言を示すと、

「1. 貸借対照表中に通貨単位を用いて知的な意味合いを持って表示され得る、政府保有の資産および負債とはファンド化されたもの、すなわち諸ファンドにより制限の加えられた資産および負債に限定される。」ということになる。

即ち以上の考察を通じて、非経費的資産の側から改めて、経費的資産の輪郭が描かれたことになるのである。

然るに、このような一般原則 (this general rule) に対しても幾つかの重要な例外が見受けられる。すなわち、多数の州や市で目にするのできる、資本的資源に制限を加える特定のクラスのファンド、詰まりは減債基金ファンド

および寄贈ファンドが、この例外に該当するという。

そして非経費的資源であるにも拘らず、これら二種の会計ファンドに帰属する資源が例外的に、ファンドによる制限を受けなければならない理由について、オーケイは先ず減債基金ファンドとの関連において、

「減債基金ファンドの資源は、投資と、そして専らその投資機会を窺っている間、一時的に保有される現金により構成される。こうした資源は、債務を返済するために取得され、保有されているものであるから、それ故、債務の返済期日が到来した、あるいは公債の償還が求められた場合には支出することが可能となる。しかしながらそれらは、資本的負債の清算という局面においてのみ支出可能となるので、本来は資本的資源のクラスに属する資源である。』¹⁴⁾と説明する。

他方、寄贈ファンドとの関連においては、

「寄贈ファンドの資源は、経常的資源のクラスとは区分された資本的資源に属する。それらは、特化された活動の継続を通して収益・利得を生み出すことを目的としており、如何なる状況下においても支出の対象と見做されないのが一般的だからである。寄贈ファンド（の資源）は、株式や債券、或いはその他の有価証券に投資されるだけでなく、土地・建物、その他の動産・不動産等によっても構成されている。如何なる場合でも、寄贈ファンドの資源に対しては、支出に関わる完全な制限が加えられることとなる。』¹⁵⁾との説明がなされている。

以上の記述から、従って会計提言の3. に関する考察の多くが、既に実行されたものと見做されよう。先にも示した通り、ここで会計提言

13) Oakey [13] p.233. 尚、本文中のカッコ内の記述は、筆者の加筆による。

14) Oakey [13] p.43.

15) Oakey [13] p.43.

の3. とは即ち、

「3. ところが今述べた原則（ここでは会計提言の2. を指す）には、これに反する2つの例外が存在する。即ちそれらとは、寄贈ファンドに属する資産と減債基金ファンドに属する資産である。寄贈ファンドの資産は、収入を生み出すために調達された投資額を指し示したものである。非経費的（non-expendable）資産だからである。減債基金ファンドの資産は現下の財政年度に関する限り、やはり非経費的資産である。それら資産が経費的資産となるのは、債務の償還期日が到来した場合だけだからである。」という提言を指している（上記カッコ内の文言は筆者の加筆による）。

以上の考察より、更に次の点も確認されるべきであろう。寄贈ファンドについては特に、その資源（資金）を循環させることで収入金を得ること。そして、その得られた収入金のみを経費的資源として扱い、会計ファンドの元手となる投資額部分については、これを非経費的資源として扱うことが要請される。以上の見解を踏まえれば、寄贈ファンドに関する会計提言7. において、その文面以上に云わんとするところも、大方明解になったものと思われる。ここで会計提言7. とは即ち、

「7. 寄贈ファンドに属する資産と負債、そして事業収支は、その他のあらゆるファンドから切り離して表示されるべきであり、政府関連の貸借対照表に含まれるべきではない。」という提言である。

〔4〕負債の概念および諸ファンドとの関係性について

本章ではこれまで、資源と会計ファンドとの

関係性に着目しながら、オーケイの所説に掲げられた一部の会計提言の解明を試みてきたが、これに引き続いて本節では、負債と会計ファンドとの関係性に着目しながら、関連する会計諸提言について、個別に検討を加えて行きたい。

さて、そこで負債に対するオーケイの認識であるが、これは個別の会計ファンドに対する帰属性の有無に着目すれば二種類に大別され、更に帰属性を有する方の負債も、そのファンドへの関連の仕方により更に二つに細分化されるものと筆者は考える。

よって前者はまず、支出と強く結びついたもの、あるいは支出が為される過程に於いて、予算勘定のオペレーションが齎す影響により形式的に採られる負債のかたちと、収入金徴収予測額を根拠として負われる債務で、何れも個別の会計ファンドと結び付いているもの。後者は、地方政府が全体として歳入不足を補うために負担する、すなわち特定の会計ファンドとは結び付けられない純然たる長期債務として、それぞれ分類される。そこで第一の、支出との関連性において捉えられる負債について、オーケイは次のような記述から議論を出発させている。

「ファンドはまた、負債に対しても制限を課すが、それらの制限は支出の視点に関連する。というのは、負債は全て、支出に対して権限を付与する法的諸規定に従って締結される、公式・非公式の契約の結果だからである。」¹⁶⁾と。

そして、それらの政府支出は全て、特別ファンドを設立する法律の規定や、単一のファンドに財源の拠り所を定めた支出権限（an appropriation）という用語で法的権限が担保され、一般ファンドあるいは何れか単一の特別ファンドより行われる。因って、個々の負債は結果的

16) Oakey [13] p.45.

に、何れかのファンドを通じて、そこに帰属する資源を制限することになるのである。

次いでオーケイは支出に繋がる手続きにも言及しているので、この点にも簡単に触れておく。最初のステップは、契約の履行や支払命令書の発行であり、これらのステップが踏まれると、支出が為されるファンドが特定化される。故にファンドにとっての活用可能な資源は、契約が履行されたり支払命令書が発行されることによって減額されるが、ファンドに関連した契約書や支払命令書は、“支出負担行為 (encumbrances)” 勘定とも関係付けられる。因って個別ファンドの財政状態を正確に知らしめるためには、未だ支出に充当可能な資源額の算定に資するように、ファンド毎にこの支出負担行為額を記録する必要があるという。

さて、再び支出と負債との関係性に話を戻すと、正当な法的権限に準じなければ、如何なる負債も負担され得ない。このことを、ここまで論述してきたことと考え合わせるならば、帳簿に計上される負債は如何なるものも、支出権限法令や特別ファンド設立の根拠法の何れかにより法的権限を与えられた支出と関連づけて課されることが求められるので、より具体的には、送り状、支払命令書、手形などは全て、一般ファンドないしは特別ファンドに財源の拠り所を求めた、法律に則った支出と結びつけられなければならないことになる。

但し、ファンドを統制する現実の実務の次元にも目を向けてオーケイは、次のような説明も加えている。そこでは即ち、送り状が承認され、支払命令書が発行された時点で支出が為され、それを受けて、その後すぐにファンドの資源が減じられるとの扱いで十分と見做されていることを指摘する。それ故この捉え方に従えば、必ずしも送り状や支払命令書、そして手形を、その都度ファンドに対する債務として設定

する必要性は見い出せないことになる。この考え方を尊重すれば、支払いが承認された支払命令書はその時点で、云わば財務局が扱う総現金残高に対する負債、として捉えられることになるので、支出負担行為未払額が清算される、あるいは取り消されることを通じなければ、特定のファンドに対する影響が生じる状況は生まれない。

ところで、借入れの結果負担されることになる負債は、上に述べたような、支出に対して法的権限が付与された結果として負担される負債とは異なる性格の制限を、ファンドの資源に対して課すことになる、とオーケイ自身は語っている。筆者の理解では、言うなれば特定の具体的な収入金と関連付けられた負債、として捉えられるであろうこれらの短期債は、徴税収入ないしその他収入金未収額を財源と見做して、あるいはそれらを見越して発行されるのが一般的であり、よってこの種の負債は、筆者が示した上記の分類法に因れば、大分類においては前者の、そして二番目の細目に属する負債として理解されよう。

さてその後、徴税未収額ないしその他収入金未収額は、一般ファンドおよび特別ファンド何れかの資産として計上されるので、短期債の未償還額もまた、それら資産に呼応して、同一のファンドにおける負債として計上されることとなる。即ち、こうした類の短期債は償還財源が担保されるそのファンド毎に分類されることが求められるのである。¹⁷⁾

さて、筆者の認識では以上の諸負債に対しては、それらが何れの支出・収入金に導かれたものであれ、何れかの会計ファンドとの関連性が指摘され、それを前提とした処理の仕方が適用

17) 負債の分類に関する記述は、Oakey [13] pp.44-47. 参照。

されるが、その一方で、州ないし市の無担保信用状として発行される長期債の場合には、地方政府に属するあらゆる資源に対して普く課せられる債務であり、法律の求めにより、特定債務償還のために減債基金ファンドに供給される特定収入金の場合などを除けば、個別の資源を制限する、従って何れかの会計ファンドを通じて拘束が加えられる類のものではない。よってこれは筆者が指摘した、後者の大分類に属する負債に該当しよう。

尚、長期債の発行に伴い発生する利払いについては、元本の計上からは切り離された処理が求められる。そこで一般的にその財源は、法的権限の付与された支出権限額、あるいは設立された特別ファンドを通して提供されるのが一般的である。従って利息の未払いが生じた場合は当然、前者のケースでは一般ファンド、後者のケースでは個別の特別ファンドにおける負債と見做されるが故に、それぞれのファンドに充当された資源により清算される運びとなろう。

そこで本節の考察を通じて、会計提言4、5、および6、に於いてオーケイが提唱を望んだことの多くも、明らかにすることが出来たものと筆者は考える。

ここでそれらの会計提言を改めて示すと、

「4. 政府貸借対照表にはファンド化された負債、すなわち、1つのファンドの活動から生じ、そのファンドの資産によって清算されるべき負債のみが計上されるべきである。そのような負債には支払命令書未執行額、未払手形、そして短期借入金等が含まれる。

5. しかし負債に関してこの原則の例外が存在する。それは、長期債券債務が構成する負債である。そのような債務は時折ファンドの資産、すなわち減債基金ファンドの資産により清算されるが、しかしそうした借入れは、そのフ

ンドの活動から生じたものではない。

6. 公的借入れから生じる負債は、減債基金ファンドに関連した詳細情報を付して、貸借対照表からは切り離して、表示されるべきである。」という諸提言である。

更に付け加えるならば、ここで会計提言5、および6、が専ら念頭に置いているのは、後者に大分類される負債のケースであることも明らかといえよう。

[5] 収入および支出の概念について

オーケイが掲げた11項目の会計方針の中で、現時点でわれわれに課題として残された会計提言は、第10、および11、の提言であると筆者は考える。これらを改めて示すならば、次のようになる。

「10. 事業収支勘定には、あらゆる支出が含まれるべきであり、よってその中には、管理・統制活動や経常的業務、そして維持・補修業務を遂行するために発生する諸経費同様、資本的支出も含まれるべきである。財産を取得するための資本的支出もファンドの資源を減少させるという点においては、管理・統制活動や経常的業務、そして維持・補修業務のための諸経費負担と、何ら変わるところはない。他方、恒久的財産はファンド資源には該当しない。この原則と一致させるために、財産を取得するための資本的支出は、財産諸勘定および貸借対照表の中で、取得固定資産を計上する際の相手勘定とはならない。

11. 上に述べた原則と一致させるために、政府全体としての事業収支勘定にはあらゆる受領額が含まれるべきであり、よって増加要因とい

う意味では収入金と同じ債券発行収入もこれに含まれ、他方、あらゆる支出額もまた含まれるべきである。よって減少要因という意味では、管理・統制活動や経常的業務、そして維持・補修業務のための発生諸経費同様、資本的支出もこれに含まれるべき、ということになる。そしてこれら両者、すなわちあらゆる受領額のあらゆる支出額に対する超過額として、剰余金額に到達することとなる。そして財務官が必要とする情報は、現金の受領額と、金庫にある現金の配分額を含んだ現金支払額に絞り込んだ、詳細且つ完全なる情報ということになる。]¹⁸⁾

上記2つの会計提言が、何れも地方政府に関連する収入金その他諸収入と、経費その他諸支出を扱ったものであることに鑑み、本節では両者をひとまとめにして考察を進めたい。

オーケイが専らその所説 第11章において行った、収入金その他諸収入項目に関連した記述は多義・細目に亘るが、上に掲げた両会計方針の理解を深めるために必要な記述を筆者なりに精査した結果、オーケイ自身がその概説に用いた7項目の記載事項に行き当たる。そこから更に筆者は、重要性が高いと思われる5項目を選び、以下に掲げた。

1. 財産の売却収入や受取勘定の徴収を通じた受領額収入。当該項目に於いては、同額の資産額増減を伴うこととなる。
2. 債券発行収入金の受領額のように、資産額増に同額の負債額増を伴う受領額収入。

18) Oakey [13] pp.10-11. 尚、本文中のアンダーラインは筆者の加筆による。

ところで、会計提言9.は本稿に於ける考察の主旨からはその重要性が低いと判断されるので、オーケイの所説に於いて会計ファンドの全体像を考察の対象とする別の機会に、改めて取り上げる所存である。

3. 債券の打歩発行に伴う、額面との差額部分に該当する受領額収入部分。

— <中略> —

6. 賦課金 (assessments) および賠償金 (reimbursements) 収入。
7. 各種収入金受取額。

尚、オーケイは7. の収入金項目は、主に下記14の収入源泉細目より構成されるものとするのが通常であるとする。

- ① 租税収入、② 免許料収入、③ 使用認可料収入、④ 地域販売権収入、⑤ 特別認可権収入、⑥ 賃貸料収入、⑦ 物品販売およびサービス料収入、⑧ 自治体手数料収入、⑨ 罰金、反則金、科料収入、⑩ 自治体財産権の復帰に伴う収入、⑪ 寄贈および遺贈収入、⑫ 受取利息および債券割増発行額ないし債券割引購入額の額面差額金、⑬ 独占的使用料収入、⑭ 年金賦課収入、以上となる¹⁹⁾。

さて、10. および11. に掲げた会計提言に対して、収入金その他諸収入に関連した記述の中で、後に試みる考察のために取り上げておくべき記載内容は、簡潔ながらも以上の諸項目で十分と思われる。そこで次に、経費その他諸支出に関連する該当項目の検討に移りたい。

オーケイは専らその所説の第12章に於いて、支出 (expenditures) 全般に亘り、ここでも詳細な記述を行っているが、その中で筆者は、オーケイが提案した“性格に基づく支出の分類”に着目し、それを考察の軸として論を進める。それは10. および11. に掲げた会計提言に対する認識を深め、同時に、経費その他諸支出に関

19) 受領・収入に関する7つの分類は、Oakey [13] pp.283-284. 参照。

20) 支出に関する性格別分類は、Oakey [13] pp.338-342. 参照。

連した記述の中で、やはり後に試みる考察の中核をなすべき内容が盛り込まれているものと判断されるからである。

オーケイによれば、支出を性格に沿って分類する場合、(1) 統制活動、業務活動、および現下の修復活動に係わる経費、(2) 資本的支出、(3) 固定的費用、の3グループに、それらは大別されると言う²⁰⁾。

ここで第1のグループについては多くの説明は要しないものと思われるが、それらが何れも現行年度の支出に該当するという事実は、確認されるべきところであろう。

次に第2のグループに該当する資本的支出項目とは、(1) 前年度までの数年度から現行年度の行政機関に引き継がれた、使い古しの、あるいは廃れて既に使用されなくなった財産を取り替えるため、(2) 現行年度に限らず、将来世代に亘っても引き継がれて、継続的に利用されるべき、新規の追加的財産を取得するため、そして(3) 前年度までに賦課された、長期公債の債務残高を償還するため、という三種の目的の何れか、あるいはそれら全ての目的のために、現下の行政機関によって負担される支出項目を示す、としている。

そして第3のグループに該当する固定的費用項目とは、前世代の行政機関が齎し、現在の行政機関には現実には制御できない、現存する債務から齎される、非資本的支出により構成される。

そこで本節に取り上げられた2つの会計提言に対する理解を一層深めるために、筆者は特に第2グループに該当する資本的支出に着目した考察を、更に進めて行きたい。

オーケイによれば、“資本的支出”は資本的資産の増加、あるいは資本的負債の軽減といった結果を齎す、支出により構成される。政府機関にとっての資本的資産とは例えば、土地や建

物、設備や投資、そして権利等といった、簿価により表示された、あらゆる固定的資産によって構成される。他方、資本的負債は簿価により表示された、公債債務の未償還残高により構成される。公債債務の未償還純額は、額面価額を基準とした長期債務未償還残高の総額から、そのような公債を償還する目的で設立された減債基金ファンドに累積された、簿価により表示された投資額および現金留保額を差し引いて、その純額として算定されたもの、ということになる。それ故、資本的支出は一般に知られた、二種類の取引により構成される。それらとは即ち、(1) 恒久的財産の追加取得、あるいは、同じく現存する恒久的財産の改良ないし取り替えを齎すあらゆる支出、および(2) 長期公債債務未償還額の償還を齎すあらゆる支出、の二種類の取引の何れか、とされる。

さて、オーケイの所説から選りすぐった、収入・支出に係わる以上の記述が齎した情報により、会計提言10、および11、の文面に記された内容の大半は、既に明らかになったものと筆者は考えるが、さらにここでは、オーケイがこれらの両提言に託したものと推測される一步踏み込んだ論点の探求を、ごく端的にはあるが試みて行きたい。但し、紙幅の都合もあり、ここで多くを論ずることは出来ないが。

筆者が加筆した会計提言10、のアンダーライン部分では、先ず地方政府が行うあらゆる支出は一括して捉えられるべきであることと、他方、恒久的財産はファンド資源には該当しないことの再確認とが示されており、前者の思考はオーケイ自身が言及した、支出の性格別分類(2)に該当する“資本的支出”に関する記述からも確認することが出来る。同じく会計提言11、の

21) ここでクリーブランドおよびエゲレストンらの所説については、伊藤〔3〕〔4〕〔5〕〔6〕〔7〕参照。

アンダーライン部分では、債券発行収入等も含めた自治体収入は支出の場合同様、やはり一括して捉えられるべきことが主張されており、これもオーケイ自身が集約して掲げた7つの収入項目分類より筆者が選りすぐった5項目の中から、1. および2. の項目内容を把握することにより確認出来よう。

するとオーケイ自身がこれらの会計提言に込めようとした思考原理が、例えば1900年代から1910年代に行われてきた、そして正に筆者自身がその解明に取り組んできた、クリーブランドやエグレストンらの所説との比較に於いて、浮き彫りになるのではなかろうか²¹⁾。即ち、ここでオーケイがこれらの両会計提言に込めた思考原理とは、それまでの時代に於いて有力視されてきたクリーブランドらの所説に見られる、自治体収入を経常的収入と資本的収入とに区分し、同じく支出を、経常的支出と資本的支出とに区分すること。さらに財務報告書も、こうした区分の思考に一致させた形式のものを用意すること（資本的貸借対照表には当然、自治体の固定諸資産が計上されることになる）。彼らのこうした考え方に対する、所謂アンチ・テーゼとしての思考原理が、11項目の諸提言（特に上記2つの提言）には込められていたのではないか。するとオーケイが挑んだ諸提言の試みには、当時の地方政府会計の潮流を大きく方向転換させることに繋がる狙いも込められていたことにはならないだろうか。そうした思いに、筆者は至ったのである。但しこの点に関して一層の認識を深めるためには、オーケイはもとより、クリーブランドらの所説に対する比較再吟味が必要なことは、論を俟たないであろう。

第3章 1980年代政府会計原則に見る影響の痕跡

筆者は以前、1980年代後半から1990年代前半のアメリカ地方政府会計に適用されていた会計原則に息衝く、根幹的思考原理を解明したいとの思いから、今思えば極めて不十分ではあったものの、その当時のファンド会計の原理と体系を考察する所説を刊行した経緯がある。そこで本章は、この拙稿の視点を生かし、オーケイの提唱した11の会計提言が、その刊行から大凡70年という時が経過した1980年代後半から1990年代前半という、言わば今日に近い時代における地方政府会計原則に、例えどのような形であれ活かされるに足る、強い生命力を宿すものであったのか否かを判定・評価する試金石を投じるための考察を、試みたものである²²⁾。

さて、この時代のGAAPが想定する会計ファンドの体系は、言わばその大分類によれば、以下の三種に大別される。

- A. 政府ファンド (governmental funds)
- B. 事業体ファンド (proprietary funds)
- C. 受託ファンド (fiduciary funds)

そしてこれらに加えて、会計ファンドとは呼べないものの、以下の二種類の勘定群、すなわち、

- a. 一般固定資産勘定群 (general fixed assets account group)
- b. 一般固定負債勘定群 (general long-term debt account group)

が並存する。

そこで本章では最初に、大分類であるAおよびBの両会計ファンドを区分している根拠を問題として取り上げる (C.の受託ファンドについ

22) 第3章で取り上げた、1980年代後半におけるアメリカ地方政府会計原則および会計ファンドの体系に関する記述は、伊藤〔2〕による。

ては、本稿の考察目的に鑑み、ここでは言及しない)。A. の政府ファンドは、専ら経費的財政資金 (expendable financial resources) を軸とした、その取得、使用、残高と、それらに関連した経常的 (current) 負債の処理を専ら扱う。よって当該政府ファンドが属する経費的ファンドにおける資産には、現下の会計年度中に必要となる支出に充当可能な現金や短期的投資と、租税その他収入金受取勘定等、債務の精算に充当可能な現金等価物である資産などだけが該当し、利用可能 (available) であり、消費することの許される (expendable) 資金を示す、経費的ファンドに適用される測定焦点 (measurement focus) の対象として、それらの資産は扱われる。

他方、経費的ファンドにおける負債には、現下の会計年度における清算を要するがために、同じ会計年度中に利用可能且つ消費可能な資金の充当を要請する負債のみが、これに該当するであろう。さらに経費的ファンドに適用される収益・費用の認識基準には、修正発生主義会計 (modified accrual basis of accounting) が適用される。この認識基準のもとでは、現下の会計年度中に測定可能且つ利用可能となる、消費可能資金の増加が収益として認識され、他方、財貨・サービスの受領に伴って発生する、消費可能且つ利用可能資金の純額減少が、費用として認識されることを意味する。

これに対してB. の事業体ファンドとは、政府機関の民間営利企業に類する活動を対象とした会計ファンドであり、その測定焦点は「総合的経済資金 (total economic resources)」に当てられる。すなわち、そこで扱われる資産・負債・正味資産・収益・費用は、一般の企業会計に於いて扱われるものとはほぼ等しいものを指す。よって収益・費用には「完全発生主義会計 (full accrual basis)」が適用され、資金の循環

を前提とした純利益額の算定や資本維持などが、その測定焦点となる。

さて、ここまでの議論を踏まえることによって、政府ファンドの対象となる活動に伴い、詰まりは経費的ファンドに属する取引を通じて増加した固定資産および負債の会計処理についても、見当がつくであろう。すなわち固定資産は、現下の会計期間の経費に充当可能な財政資金 (financial resources) とはならず、さらに政府単位全体が行政サービス提供のために活用する資産なので、従って特定の会計ファンドに所属する性格の資産ともならない。詰まり、何れの経費的ファンドにも属さないということになる。

同じく現下の会計年度中に返済・償還を求められない長期負債の元本も、政府ファンドの財政資金に対する当期の支出権限額の行使 (appropriation) や経費の追加的発生を必要とするものではないので、何れの経費的ファンドにも属さない負債ということになる。詰まり、この場合の固定資産・負債は、経費的ファンドに適用される測定焦点の対象外であるが故に、当該ファンドには計上されないこととなる。

そこで前者の固定資産を計上するのが、a. の一般固定資産勘定群、同じく、後者の長期負債を計上するのが、b. の一般固定負債勘定群、ということになる。

因みに非経費的ファンドに適用される測定焦点には合致するが故に、例えばB. の事業体ファンドにおいて、取引に伴い取得あるいは負担される固定資産・負債は、当該ファンドに属する資産・負債として計上されることとなる。

以上1980年代後半という時代にアメリカ地方政府会計に適用されていた会計原則の枠組みの中で、会計ファンドの体系構築を扱った考え方について、甚だ駆け足ではあるが凝縮して概観

した訳であるが、それらとの対比によるオーケイの諸提言に関する評価は、本稿結論部分に委ねたい。但し、本稿での考察対象はあくまでも11項目の会計提言にあるので、オーケイの所説自体に於ける会計ファンドの体系に関する比較研究は、次なる考察機会に譲りたい。

結びにかえて

本稿ではフランス・オーケイの著作『政府会計および財務報告書原則』に掲げられている11項目の会計提言を専らその考察対象として、彼自身の所説に沿ってその中身を吟味し、理解を深める努力を行ってきた。そしてそのタイトルに掲げられている通り、そこに示された11項目の会計提言が、果たして会計および財務報告書の作成に関わる原則（以降、会計原則と表記）足り得るのか、という問題を検討してきた訳である。

そこで現時点における筆者の見解を述べるならば、これらの会計提言を会計原則と見做すには、やはり網羅性に欠けている、という点を指摘しなければなるまい。今日われわれが念頭に浮かべる会計原則との隔たりをここで指摘するならば、11項目の会計提言の中で(1) 会計ファンドの諸体系が明記されていないこと、(2) 予算会計とそのオペレーションについての言及がなされていないこと、(3) 収入金、経費勘定に

ついでに認識基準、測定基準が明記されていないこと、(4) 財務報告書の体系や形式に関する明記がなされていないこと、などの諸点が挙げられよう。冒頭に“11項目の会計提言の中で”という但し書きを付したように、560ページを超える所説の中では、(1)に記した会計ファンドの諸体系に関する記述はなされている²³⁾。また(3)の項目についても所説本体はもとより、11項目に亘る会計提言の端々にも、例えば資産の定義の中に受取勘定が含まれていることや、列挙されている収入項目を順次検討してみれば、総体として現金主義を拡張した発生主義会計が思考されていることは推察できる。さらに(2)の予算会計とそのオペレーション、(4)の財務報告書の体系や形式についても、例えばオーケイ固有の提案と、当時の地方政府における実際の財務報告書の作成例との境界線など、多少曖昧な点はあるものの、それぞれに言及はされている。しかし会計原則と言うからには、これら諸項目がその原則の中に、誤解を生じないように明記されていなければなるまい。

さらに曖昧という点では、例えば第2の会計提言を、本稿第2章で取り上げた“資源(resources)”という概念に与えたオーケイ自身の記述と読み比べた場合に、資産(assets)と“資源”それぞれに対するオーケイ自身の捉え方に混乱を感じさせられる、などもその一例と言えよう。

それでは彼の行った11項目の提言は、個人的意見として述べられた会計方針のような、線の細いものであったのだろうか。しかしこの点については、本稿の第3章において取り上げた、大凡70年後のアメリカ地方政府会計に適用されている会計原則において、特に会計ファンドの体系を構築する際に、その屋台骨を支えている分類基準、すなわち経費的財政資金に測定焦点が当てられる会計ファンドと、総合的経済資金

23) オーケイが掲げる会計ファンドの諸体系については、例えば Oakey [13] pp.16-36. 参照。因みにここでは、以下のような会計ファンドの体系が示されている。

- I. 経費的ファンド (Expendable funds)
- II. 運転資本ファンド (Working capital funds)
- III. 贈与ファンド (Endowment funds)
- IV. 暫定的ファンド (Suspense funds)
- V. その他ファンド (Miscellaneous funds)

に測定焦点が当てられる会計ファンドとに会計ファンドを分類する基準として、オーケイが指し示した11項目の会計提言の殆どが、生かされているものと筆者は判断する。

すると当該著作を通じてオーケイが行った11項目の提言は、その網羅性という点においては大きな不備を抱えているものの、会計原則というよりは、寧ろ貴重な“会計諸概念”の一種として理解され、位置づけられるべきではないか、というのが本稿に於ける考察を通じての、筆者の所見である²⁴⁾。

但し筆者はこれまで、地方政府会計を論じた所説の検討を行うに際しては、主に(ア) 会計ファンドの体系、(イ) それらに設定される諸勘定のオペレーション、(ウ) 想定され得る会計情報の利用者およびその利用目的と有用性、(エ) 財務報告書の体系、といった種々の角度からの検討を加えることで、それぞれの所説に対する理解を深める方針を採ってきた。しかし本稿はオーケイ自身の11項目の提言に的を絞り、理解を深めることを専らその狙いとしたために、例えば本稿 第3章で試みた、大凡70年後の会計ファンドの体系を下敷きとした比較考察も、必然的にその要点のみを抽出して行った、中途半端なものとの印象は拭えない。この点には本稿が、オーケイ自身の掲げる会計ファンドの体系自体を、真正面から取り上げていない恨みがある。

そこで次の機会には、今回の対象以外に検討

の幅を広げて、オーケイの所説を軸として、場合によってはその他の所説との比較をも交えた考察を、実現させる所存である。

【参考文献】

- [1] 青柳文司 編著：1982年、『会計理論の基礎知識』中央経済社。
- [2] 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。
- [3] 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。
- [4] 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。
- [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（II）」、『明星大学経済学研究紀要』第35巻第1号。
- [6] 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。
- [7] 伊藤博幸：2008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（II）」、『明星大学経済学研究紀要』第39巻第2号。
- [8] Apostolou, N.G., and Crumbley, D.L., (ed) : 1988, *Handbook of Governmental Accounting and Finances*, John Wiley & Sons, Inc.
- [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] Eggleston, DeWitt Carl. : 1914, *Municipal Accounting*, The Ronald Press Company.
- [12] GASB : 1992, *Codification of Governmental Accounting and Financial Reporting Standards*.
- [13] Oakey, Francis. : 1921, *Principles of Government Accounting and Reporting*. D. APPLETON AND COMPANY.
- [14] 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.

24) 尚、用語の重複に関して、若干の補足をした。第2章およびその各節のタイトルに筆者が用いた“(諸) 概念”は「与えられた意味・考え方」といった意図で用いた用語であり、厳密に会計の文脈上用いられる所謂“accounting concepts”等に合致する内容と捉えて用いた訳ではない。

それに対して、ここで用いた“会計諸概念”とは文字通り“accounting concepts”という意味合いを込めた用語である。