

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)

—特に会計ファンドおよびファンド勘定の体系に関する提唱を中心として—

伊 藤 博 幸

要 旨

本稿では昨年度に引き続き、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る。そしてその所説の中で提唱されている会計ファンドの分類手法と、その結果編成されることとなる会計ファンドの体系、および各会計ファンドにおいて実際に運用されるべきファンド諸勘定とそれらを用いた具体的な会計処理の方法等について検討を加えて行く。

併せて、1914年に刊行されたイグレストン (Eggleston, DeWitt Carl) の著作であり、筆者自身も過去に考察を加えた経験のある『地方自治体会計 (*Municipal Accounting*)』を、その際得た見解をもとに1910年代における、米国の地方政府会計分野における代表的所産と位置づける。

そして両者がそれぞれに導入を提唱する会計ファンドの体系等の視点から、その比較対照を試み、以上の考察を通じて、オーケイ自身が展開する所説の基底的会計観を読み解いて行く。

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

はじめに

本稿では昨年度の伊藤〔7〕に引き続いて、フランシス・オーケイ (Francis Oakey) が1921年に刊行した『政府会計および財務報告書原則 (*Principles of Government Accounting and Reporting*)』を主たる考察対象として掲げ、オーケイがその所説を通じて提唱したアメリカ地方政府会計に対する諸提言の中から、特に(1)会計ファンドの体系とその分類手法、(2)各会計ファンドにおいて設定・活用の為されている主なファンド勘定 (fund accounts) の体系とそのオペレーション、およびそれをもとに作成されるファンド報告書の構成等を取り上げ、

順次その考察を試みる。本稿に於いてこれらの項目を取り上げるのは、それらが謂わば伊藤〔7〕より託された、課題の1つだからである¹⁾。

ところで、オーケイの当該著作に対してポッツ (James H. Potts) が下した次の評価、詰まり「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

1) ここでは主に、伊藤〔7〕p.27.に掲げられた(ア)~(エ)までの4点の課題を指し示す。

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²⁾ と言う評価に対しては、伊藤〔7〕の執筆を通じて考察を加えた後の時点でも、筆者は更なる強い関心を禁じえない。中でも、先の記述の中に筆者がアンダーラインを施した「彼が指摘したポイントの幾つか」と言う部分であるが、前出の伊藤〔7〕における考察を通じて、オーケイが掲げる11項目に亘る会計原則が、当該ポイントの中の1つに該当することは明らかなものの、それ以外のポイントについて、ポッツ自身必ずしも明確に指定・列挙したとは言い切れない。

筆者自身、ここで彼が指摘せんとした諸点を忠実に探り出すことに大きな意義が認められると考えてはいないのだが、アメリカ地方政府会計を考察対象とした、特に1920年代前半における理論的所産として、オーケイが歴史的に果たし得たとも思われる業績の幾つかを、その所説の中からもう少し掘り起こして見たいのである。

ところで、筆者は嘗て伊藤〔5〕〔6〕において、イグレストン (Dewitt Carl Eggleston) が1914年に刊行した『地方自治体会計 (Municipal Accounting)』をその考察対象として取り上げた³⁾。筆者自身、実はその考察を通じて、当該文献に対して前出のポッツが下した「イグレストンの業績を公正に評価した場合、アメリカ合衆国における地方政府会計システム

を完全な形で描写した最初の著作」という評価、或いは同氏より当該文献に進呈された「地方自治体に適用される会計および財務報告書に関するシステムについて詳細な説明を施した、技術的側面での最高傑作であると見做さなければならぬ⁴⁾」との賛辞に、大いなる共感を覚えた経験がある。アメリカの自治体会計における個別の取引に対して、種々の勘定体系を用いて各会計ファンドのタイプ毎に的確な会計処理を施し、個々に具体的金額の明記されたそのような事例を豊富に積み上げ、殆ど齟齬の見当たらない、しっかりとした関係性の保たれた財務報告書の作成段階にまで昇華させるという、その説明能力の確かさは賞賛に値するものであった (特に同時代の他の業績との比較において、その精緻さは際立ったものと評されて良からう)。

前置きが些か冗長になってしまったが、筆者の言わんとするところは、米国自治体会計に対して、特に1910年代という時代の代表的理論考察の所産として、イグレストンの所説を位置づけることは妥当であると見做し得る。そこで1920年代に突入後刊行された、オーケイの所説の中から、会計的骨組みを構築するものと思われる諸点を取り上げ、これを、イグレストンの所説において呼応すると見られるそれぞれの該当箇所と比較対照することを通じて、両者の所説を支える謂わば基底部分に見られる相違点の一層の明確化を、本稿におけるもう一つの眼目としたいのである。

2) 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文言およびアンダーラインは、筆者の補足による。

3) 尚、伊藤〔5〕〔6〕に用いたEgglestonに対するカタカナ表記を本稿より、エゲレストンからイグレストンに改めたい。

4) Potts〔14〕pp.134-135.

第1章 オーケイが提唱する会計ファンドの分類手法

[1] 所有権に基づく会計ファンドの区分について

オーケイは、地方政府に対してファンド会計を主体とした会計管理を志向する場合、当然ながらその出発点として、適切に会計ファンドを区分する必要性を強調している。これに成功すれば、財源の管理と支出の適正化、および地方政府における組織上の各機関に対する責任とを、それぞれ適切に結びつけることが可能となるからである。

会計ファンドを適切に区分する目安として、オーケイは以下の4つの要因を挙げている。

- A. 所有権に基づく区分
- B. 財源の充当可能性による区分
- C. 会計ファンドの設立・運用を支える根拠となる権限による区分
- D. 収入源泉別区分⁵⁾

筆者の私見によれば、オーケイが構築を提唱する会計ファンドの体系において、その支柱を形成するのはBの要因と見るのが妥当と判断し得るが、ここではそのことを念頭に、その他の要因についても順を追って検討してゆく。

Aの所有権という視点からファンドの区分を見た場合、

- a. 所有主としての政府により保有されているファンド
- b. 私的目的による信託ないしは寄贈を通じて保持されるファンド

という区分が見受けられる。ここで当該a・bの区分に関しては、オーケイが提唱した9番目

の会計提言を反映したものであることも容易に判断されよう⁶⁾。

[2] 財源の充当可能性による区分について

次はBとして掲げた、“財源の充当可能性による区分”に言及したい。当該区分は政府が行う活動の中身とその財源的側面を、資金循環の視点、あるいは支出への充当を実行可能なタイミングで為し得る、その財源徴収の可否という視点(the viewpoint of availability)から捉えた場合に、その充当可能性が及ぶ範疇や自由度にはそれぞれに相違が生じるので、その点に着目して適用されたファンド区分であり、適合する会計ファンドをそれぞれに用意した結果構築されたのが、以下に示した5種類の会計ファンドからなる体系、ということになる。

- I. 経費的ファンド (Expendable funds)
- II. 運転資本ファンド (Working capital funds)
- III. 寄贈ファンド (Endowment funds)
- IV. 暫定ファンド (Suspense funds)
- V. その他のファンド (Miscellaneous funds)⁷⁾

それでは次に、各ファンドを如何に捉えることで上記I~Vの分類が生じたのか、この点を個別に概観したい。

最初に、Iの経費的ファンドを取り上げる。

6) Oakey [13] p.20.

尚、当該9番目の会計原則とは、伊藤〔7〕p.14に依れば「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」を指すものとなる。

7) 主にはOakey [13] p.22.による。

5) Oakey [13] p.20.

オーケイによれば、そもそもファンドというものは、法律や合意に基づいて、そのファンドに該当する資金であれば、流入分を全て支出に充当できる (expendable) ファンドと、そのファンドから得られる、あるいはそのファンドの活動がもたらす収入部分のみを費消可能とする、いわば非経費的 (non-expendable) 原理に基づいて活用されるファンドの何れかに分類され、後者に分類されるファンドは、いわば資本的資金ファンド (capital fund) として括られるという⁸⁾。この点は伊藤〔7〕においても、その記述全般を通じて、オーケイの会計提言に係わる文脈上、“資源 (Resources)” という用語の性質を捉える Key Word として、その重要性を先に取り上げたところではある。

次にⅡの運転資本ファンドであるが、オーケイによれば当該ファンドは、製造活動や建設活動を継続して行く資金提供のために設立されるファンドとされる。そうした活動の過程では当然、材料費や労務費用が発生し、その支払いのために資金の減少が生じるが、その減少分はもっぱら、完成した製品の売上収入や他のファンドからの資金の振替によって補填されるという。よってその該当部分の具体的形態は現金から在庫品、あるいは仕掛品へと姿を変えるが、いずれにせよ資本的資金額は手付かずのまま保持されることが望まれ、こうしたファンドは謂わば独立採算の形態を採り、恒久的存続さえ志向され得る。

尚、オーケイによれば連邦政府の場合に、これに該当するファンドは循環的資金ファンド (Revolving Funds) と呼称されるという⁹⁾。

さて、続いてⅢの寄贈ファンドであるが、オーケイによればこのタイプのファンドは多く

の場合、寄贈者から指定された特定の目的 (≠ 当該ファンドの設立目的) を果たすためにファンドから得られる、専ら収入金部分を充当するために活用されるファンドである。

当該タイプのファンドの、いわば名称の由来ともなる原資は、上位の政府関係機関より譲渡された財産や土地の売却収入、そして遺贈や贈与によるものとされ、その原資は経費的充当が許されない。以上が当該ファンドの基本的骨格と見做されるので、因って当該ファンドも非経費的ファンドに分類されることとなる。

そしてⅣの暫定ファンドとは、政府関係機関により一端受理された現金について、その処置の方法が決定されるまでは中立的状態に置かれ、且つ、決定が下されたならば直ちにそれに即した対応が可能な謂わばスタンバイの状態に置かれなければならない、法制度上の規定を厳密に適用した場合、そのために設置されるファンドということになろう。

さらにオーケイに依れば、これまでに取り上げたⅠ～Ⅳ、およびⅤの会計ファンドを公的ファンドとして括る一方、これらに該当しないファンドは私的ファンド (Private funds) に分類される。尚、この際適用される分類には、Aの“所有権に基づく区分”といった視点が盛り込まれていることは論を俟たない¹⁰⁾。

さて、私見によれば従来の会計ファンドに関する同種の分類上、重要な地位を占めていた用語として“一般ファンド (General Funds)” および“特別ファンド (Special Funds)” なる用語が用いられていた筈だが、この点に言及したオーケイの記述は実に微妙な展開を示す。オーケイは自身の所説において、一旦はこの点に関

8) Oakey [13] pp.22-23. 参照。

9) Oakey [13] pp.22-23. 参照。

10) Ⅲの寄贈ファンドについては、Oakey [13] p.23、Ⅳの暫定ファンドについては同じく pp.23-24. 参照。

して以下のような主旨の記述を展開する。

まず彼によれば殆ど全ての州や市において、“一般ファンド” およびそれに類する用語法の適用を受ける会計ファンドが見受けられたという。そして当該会計ファンドにおいては、法律や契約上の合意に依らなくても、あらゆる財源が当該ファンドで受け入れられ、立法機関が選択した目的に対してならば、その財源は充当可能と見做される。故に何れの自治体においても、その創設当初より設立されていた会計ファンドは“一般ファンド”と、相場は決まっていた訳である。

因ってオーケイに依れば当初の支出制限は、各自治体の憲法や憲章に、“法律に規定された支出権限 (appropriation) の履行を除いては、如何なる場合においても財務局から現金を引き出すことはできない”旨の条文規定を設置することを通じて実施される、という程度のものであった。しかるに政府活動の拡張や広域化に伴って財政支出に対するさまざまなニーズが高まる中、その優先順位の検討が課題視されることとなる。

そこで地方政府が踏むべき次なる段階が、オーケイが言うところの“一般ファンド”に対峙した“特別ファンド”の創設となる。一般財源の中から特定の受領額を振り替える、あるいは受領の段階から特定の源泉によるものを区分することで、特別な活動を継続したり特定の目的を達成したりするための財源を確保し、当然のこととしてその支出は、当初の目的に照準を合わせたものに限定する。このように、特定された目的遂行のための、財源確保と用途制限とを行う財政運営上の装置としての特別ファンドの設立は、次第に頻繁に行われるようになる。

さらに先にも言及したように、自治体における会計ファンドの体系が殆ど“一般ファンド”に限られていた謂わばファンド会計導入の黎明

期、従って財源の用途に対して制限を加え得るものが専ら“支出権限”に限られていた時代には、その殆どが議会に握られる結果となっていた財政運営上の権限が、特別ファンドの創設が進み、それに対して優先権が与えられるようになった結果、行政府に財政運営上の権限の多くが徐々に委譲された事実も見逃せないことをオーケイは指摘する¹¹⁾。

ところが、従来の経緯を解説した、このような論旨を展開した後で、彼は次のような主張を行っている。それは、「政府ファンドの分類に関する試みとして、必ずしも曖昧さを排除したものとは言い切れない“general”および“special”という用語法の使用を避けるべきである。即ちそれらの用語を用いた区分には、もはや重要性は認められない」¹²⁾ というものである。そしてこのような自らの方針を反映させた会計ファンドの分類法として、上記Bの“財源の充当可能性による区分”を幹として、Cの要因である“会計ファンドの設立・運用を支える根拠となる権限による区分”を、そこに細目として組み合わせた分類法を、ファンド体系の中核を形成する手法として提唱するのである。

〔3〕会計ファンドの設立・運用を支える根拠となる権限による区分について

因って次にそのCの要因、すなわち“会計ファンドの設立・運用を支える根拠となる権限

11) Oakey [13] pp.18-20. 参照。

尚、オーケイに依れば当時のカリフォルニア州の事例として、その歳入の2分の1が特別ファンドの管理下に移行されたことが、特筆されるべき (notable) との所見と共に紹介されている。

12) Oakey [13] p.33. しかるにオーケイの当該文献後半部では、“一般ファンド”および“特別ファンド”という用語法の起用が、実に頻繁に見受けられることとなる。

による区分”を取り上げる。それらは、謂わばその権限の源泉に基づいて、会計ファンドを以下の4種に細分しよう、というものである。

- a. 上位立法機関により設立されるファンド
- b. 当該政府の立法機関により設立されるファンド
- c. 契約上の合意に基づいて設立されるファンド
- d. 行政権に基づき設立されるファンド¹³⁾

従って先にも述べたように、オーケイが掲げる会計ファンドの体系とは、専ら先述したCの要因に当該Bの要因を組み合わせる構成される。そこで以下に、それらの組み合わせを順を追って取り上げて行く。

オーケイによれば、Iの経費的ファンドおよびIVの暫定的ファンドには、概ねa～d全ての分類項目が適用され、IIの運転資本ファンドにはa・b二種の分類項目が、IIIの寄贈ファンドにはa～c三種の分類項目が、それぞれ適用され得ると考えられている¹⁴⁾。

そこで上記a～dについて、簡単に以下に取り上げて見よう。

aに掲げた上位立法機関の権限によりファンドが設立されるケースというのは、オーケイに依れば合衆国の州や市において頻繁に見受けられるという。例えば、連邦政府が教育行政や慈善事業の目的で現金や土地を寄贈する法律を成立させることが頻繁に起こり得る。するとこの法律自体がファンドの設立をその要件として特段規定していなくても、受け入れた財産を管理するために、若しくは寄贈行為が掲げた当初の

目的を効果的に達成させるために、ファンドの設立が要請される。こうしたケースでは寄贈を受け入れる自治体の側で、支出権限額ないしは寄贈された土地の売却収入額を貸記するためのファンドを設立する法律を成立させる運びとなるが、当該事例は正しく、上位立法機関の行為に準じてファンドが設立されるケースに該当しよう¹⁵⁾。

しかしオーケイに依れば、上位機関の権威に基づく行為が会計ファンドの設立に結び付くことはあっても、それは追加的なファンドの設立に過ぎないので、当事者である地元の立法機関の権限を侵食するには至らない、との判断が示される。本来のファンド設定主体である、例えば市の場合であれば市議会その他の立法機関が、連邦法や州法に抵触しない市の条例(ordinance)に基づいて独自に会計ファンドを設立する光景は盛んに見受けられ、こうしたケースをオーケイが、bの“当該政府の立法機関により設立されるファンド”の事例に分類していることは謂うまでもなからう¹⁶⁾。

さらにあらゆる政府が、署名の有無に関わらず、締結された合意事項を遵守するためにファンド設立の必要性を抱えているという。因って当然、自治体と企業や個人との間で締結された合意事項に基づいて、寄贈や預託により受け入れられた現金を管理・運用するためのファンドの設立が想定され、オーケイによれば、これがcに掲げた“契約上の合意に基づいて設立されるファンド”に該当する事例と見做される¹⁷⁾。

ところでオーケイに依れば、地方政府の財務局長や会計検査官ないし監査官が、法や契約による要請がない場合でも、借入れにより受領し

13) Oakey [13] p.24.

14) 当該記述についてはOakey [13] pp.24-36. 参照。

15) Oakey [13] pp.24-25. 参照。

16) Oakey [13] p.25. 参照。

17) Oakey [13] p.25. 参照。

た財源を別立てで管理するなどの目的で、謂わば慣習として特別ファンドないし特別勘定の設置を行う場合があるとされる。

また、あるサービスの事業主体が民間企業であった場合でも、その事業自体に公共性が強く、そして当該サービスの提供が何らかの事情により継続困難となった場合に、自治体が独自の判断によってそれを引き継ぐために、会計ファンドを設立した事例も見受けられるという¹⁸⁾。そこでオーケイは、以上のようなケースをdに掲げた“行政権に基づき設立されるファンド”の事例として分類するのである。

[4] 収入源泉別区分について

そしてDの区分要因となる“収入源泉別区分”とは、各ファンドを設立のもととなる調達源泉とその手法、および財源の確保を根拠として区分する要因であり、妥当と思われる以下の14項目に渡る調達源泉・手法が列挙される。

1. 租税徴収、2. 別立て特定収入金、3. 借り入れ、4. 他の諸ファンドからの移転収入、5. 支払給与の部分的別立て処理、6. 実物資産の売却、7. 製品・素材の売却、8. サービス料金、9. 賦課金、10. 返還金、11. 預託金、12. 上位政府機関からの譲渡金、13.

18) 当該記述についてはOakey [13] pp.25-27. 参照。

尚、オーケイは1914年のニューヨーク市における興味深い事例を紹介している。それは“パートン=シティ・アイランド間バス事業”特別勘定というもので、これは当時、この区間のバス事業を行っていた民間事業会社の倒産により、一時的にニューヨーク市がこの間のバス事業を肩代わりした際の収入・経費を会計するために設けられた特別勘定のことであり、この事業はその後、私企業に引き継がれている。このように暫定的措置として、地方政府が行った自らの活動を会計するためにファンドが立ち上げられるケースもあるのだろう。

下位政府機関からの寄付金、14. 遺贈ないし寄贈¹⁹⁾

以上14項目に関してオーケイが加えた記述の中から、私見により重要と思われる項目について簡潔に、以下に言及したい。

ここでは4の“他の諸ファンドからの移転収

19) 本節当該区分に関する一連の記述、および各要因の該当事例に関する以下の言及は、主にOakey [13] pp.26-33. 参照。

まずオーケイは4に掲げた“他のファンドからの移転収入”項目の該当事例として、以下のようなケースを挙げている。

“支出権限”を用いて、一般ファンドから移転収入を得る事例としては、セントルイス市における“病院建設”ファンドが挙げられる。当該ファンドにおいては同市の条例に基づいて、“自治体収入金ファンド (the municipal revenue fund)”から、その総収入額の1%相当額が毎年、支出権限額として“病院建設”ファンドに振り替えられるオペレーションが行われたという。他方、法令を根拠とした他のファンドからの財源移転の事例としては、1903年にカリフォルニア州で設立された“サンフランシスコ護岸堤防減債基金ファンド (San Francisco Sea Wall Sinking Fund)”に対して、“サンフランシスコ港湾改良ファンド (San Francisco Harbor Improvement Fund)”からファンド収入金が移転されたケースが挙げられている。

また、6に掲げた“実物資産の売却”項目による収入の事例としては、例えば連邦政府により寄贈された、農業用地ないし大学およびその他学校施設用地の売却収入に関してニューヨーク・オハイオ・コロラド・カリフォルニアの各州が会計ファンドを通じて行った処理が、正しくこれに該当するケースであるという。

さらに、12に掲げた“上位機関からの譲渡金”項目による収入の事例としては、例えば連邦政府が教育・農業、その他一般の福祉増進に関わる目的のために各州に対して土地を寄贈するなどのケースを、先行する項目においても採り上げたところであり、オーケイによれば州の手で、様々なカウンティや学校区、そして市や町における公立学校 (common school) の維持・運営を管理する目的で資金を分配する名目で、公立学校ファンドを創設させることも、一般的に行われているという。

入”からその検討をスタートさせるが、オーケイに依れば、当該項目に於いて問題とされるべきは、謂わばその移転元となるファンドであり、それには支出権限を活用して一般ファンドの財源を移転させるケースと、法令を根拠として設立されたファンド（主には特別ファンドと理解されよう）に対して、それと緊密な関係にある他のファンドから財源を移転させるケースとが見受けられるとする。

次に5の“支払給与の部分的別立て処理”とは、年金ないし退職給付金を扱うファンドに齎される、被雇用者の給与から源泉徴収された掛金収入などを収入源泉としたケースである。

6の“実物資産の売却”を源泉とするファンドとは、オーケイに依れば殆どの州や都市において、新たな実物資産の取得や公共施設の改善、あるいは恒久財産を基に構成される寄贈ファンドの創設等を目的として、実物資産の売却収入をその源泉とする場合、特別ファンドの設立が法的要請として予め規定されており、そうした要請に応えるために設立されるのが当該ファンドと見做される。

7の“製品・素材の売却”には、公的機関における産業活動継続のために、州や市が経費の支払いで消耗した資本金の補填に、当該機関による生産品の販売収入を収入源泉として充てる、いわば運転資本金の循環ファンド設立を念頭に置いた実務がこれに該当するが、7のケースと同様、個人や企業、あるいは他の政府機関を顧客としてサービスの提供が行われた場合には当然、8の“サービス料金”を源泉とした分類がこれに該当することとなる。

次の9“賦課金”および10“返還金”についてオーケイは、両者を比較対照させながら捉え、その区分を明確にする試みを次のように展開する。彼によれば、“賦課金 (assessments)”とは、公的施設・機関の改良によっ

て特定の個人や企業が特に恩恵を被った場合に、その恩恵を被った者達（グループ）によって個別にはその被った恩恵の割合に応じて為された経費負担（しかも負担額の予測と徴収の計画が事前に為された）と捉えるのが自然であるが、改良事業実施の前後（多くの場合事後的）に賦課金徴収が行われる場合が多いので、収入金の一種と捉えられがちなのであろう。

一方“返還金 (reimbursement)”とは、特定の政府活動の継続や、損傷を被った財産を修復するために自治体が負担した支出に対して、恩恵を被るなどのかたちで係わった個人や企業などの当事者達が、その支出と同額の金銭を自治体に返還するという、あくまでも例外的、変則的、若しくは偶発的性格を帯びた取引であり、更に付け加えるならば、資源の増加に繋がる収入金の発生等プラスの性格を有する取引と言うよりも、これらは支出額からの控除として捉えられるべき取引とされる。

次に12の“上位政府機関からの譲渡金”に言及したい。これはCの要因のaで取り上げた、その設立権限が上位政府機関にあるファンド設立の事例と軌を一にするものではあるが、限られた特定の地域に限定するのではなく、広範且つ総合的性質の活動を下位の政府機関に主体的に行わせるために、上位機関が謂わばインセンティブを与え、コントロールを企てる手法の一貫として、下位の政府機関に対して必要な資金を配分する手法に関連して生じる収入源泉とされる。

オーケイによれば13の“下位政府機関からの寄付金”は、アメリカ合衆国においては特異なケースに限られる、とのことなので、詳しくは取り上げない。ただ当時のカナダ自治領においては必ずしも特異なケースではなく、地方政府による事業負担を、上位・下位の政府間でそれぞれ費用分担する場合に、当該ケースが該当し

たようである。

最後の“遺贈ないし贈与”項目についてもごく簡単に触れておきたい。純粹に私的人格のファンドとは明確に区分されるべきなのが、公的な目的のために遺贈・贈与をもとに設立される諸ファンドであるとされるが、これら諸ファンドに対しては、従来“Trust Funds (信託ファンド)”という名称が付与されていたことを確認するに、ここでは止めたい²⁰⁾。

第2章 オーケイが提唱するファンド勘定の体系について

〔1〕勘定項目の体系と財務報告書双方の関係性について

会計ファンドと財務報告書との関係に係わるオーケイの捉え方に依れば、会計ファンドを管理・統制する目的で作成される主だった会計報告書は二種類あり、その中の1つは会計ファンドを起点として、各ファンドに属する資源と債務に関する説明を行う報告書であり、それは政府の会計に用いられるその他の諸勘定とは全く区別された、一纏まりのファンド諸勘定 (the fund accounts) から導出されるものとされる。因みにもう一種の会計報告書とは、ファンド諸勘定と財産諸勘定 (the proprietary accounts) とに跨る勘定体系によって構成される行政活動収支報告書を指すが、さらにオーケイの所説に於ける主要財務報告書としては、これら二種の他に貸借対照表が挙げられている²¹⁾。

そしてオーケイに依れば、ファンドの管理・統制は財政年度に関する財務・財政計画に則って行われなければならないために、ファンドの財政状態に関する諸勘定と報告書には、利用

(充当) 可能で予測可能な近似値をも含んだあらゆる資源項目と、同じく予測近似値をも含んだ、財政負担を強いられ得るあらゆる債務項目とが含まれるべき²²⁾、とされる。

そこで主に本章では以下の各節において、前章でその体系を取り上げた各会計ファンドに割り付けられた、通常の会計処理に用いられ、同時に、会計報告書の主要項目を構成するファンド諸勘定の体系と、その主だったオペレーションを、考察対象として取り上げる。

〔2〕一般ファンドにおけるファンド勘定の体系とそのオペレーションについて

第1章でも論じてきたように、一般ファンドにおけるファンド勘定の役割りは、歳入・歳出予算の作成・執行、およびその統制に、特に重点が置かれたものとなる。オーケイに依れば、一般ファンドに対する効果的統制は、計画の効果的達成という事実を確認するための監視継続の要請までを含んだ支出計画の準備を、可能なものとする。詰まりそのためには監視により現状の把握ばかりか、その結果が齎す、将来年度における財務状況の予見までもを可能ならしめるために、収入・支出の見積額が如何にして実現されるかを示す一般ファンドにおける数種の資源と、本来それらの資源から支払われるべき債務未払額の状況を示す情報とを、常に把握することが望まれる。そしてそのような資源と債務額を常に示すのは、以下に列挙された諸勘定項目であるものと、オーケイは考えていたようである。

資源：

1. 収入金実現ないし徴収見込額
(Estimated revenues to be accrued or

20) Oakey [13] p.33. 参照。

21) Oakey [13] pp.174-175. 参照。

22) Oakey [13] pp.174-175. 参照。

- collected)
2. 未収徴税見込額 (Taxes accrued, not collected)
 3. その他収入金実現未収額 (Miscellaneous revenues accrued, not collected)
 4. 充当可能現金残高 (Available cash)
 5. 他のファンドに対する債権 (Due from other funds)
- 債務：
6. 支出負担行為未執行支出権限残額 (Unencumbered balance of appropriations)
 7. 支出負担行為未清算額 (Unliquidated encumbrances)
 8. 短期債務引当金 (Reserve for temporary loans)
 9. 他のファンドに対する債務 (Due to other funds)
 10. 剰余金 (Surplus) ²³⁾

上に列挙した10種の資源および債務項目の説明にこれから取り掛かる訳であるが、その前に、特に当該ファンドに用いられるファンド諸勘定を入念に検討することの重要性に言及しておきたい。オーケイが提唱する会計ファンドの中核は、第1章での検討からも分かるように“経費的ファンド”にあり、各自治体が行う財政運営によってその大きさに違いはあるものの、財政規模の視点から多くの場合に、更にその中心に据えられているのが“一般ファンド”であるものと理解されよう。よって他の諸ファ

ンドに対する検討に着手する場合にも、それら個々のファンド勘定に込められた意味内容の点で、或いはそのオペレーションの点からも、最も共通性を帯びた、広範なファンド勘定項目が体系化されている当該“経費的ファンド”の検討を先行して済ませておくことが、より効率的な考察に結びつくものと判断できるのである。

さて、1に掲げた“収入金実現ないし徴収見込額”勘定は、現財政年度の間徴収可能となるべき、一般ファンドに充当可能な収入金の見積り総額（掲載された表—1の表示項目における“Estimated revenues”項目を指す）より、既の実現したと見做される、あるいは徴収済みとなった額（同じく表—1の表示項目における“Estimated revenues accrued or collected to date”項目を指す）を差し引いて求められる純額により構成される。

ところで会計オペレーションを、途切れることのない一連の会計手続きの流れの中で理解するために、ここで暫し先回りをして貸方側勘定項目に目を転じたい。するとオーケイの記述より、そこで再確認されるべきことは、“一般ファンド”に該当する支出権限額 (Appropriations) とは、当該ファンドの資源により清算されるべき債務見込額を示すものと理解されること。更にこれらの債務は、未だ支出されていない支出権限額の残高総額をその範疇とするが、より具体的にその中身は、上記勘定項目貸方側6の“支出負担行為未執行支出権限残額”、および7の“支出負担行為未清算額”の二勘定に分解されること。ここで前者が、承認を受けた支出権限額に対して未執行となっている支出負担行為額部分、より具体的には、契約の締結や注文書の発行による減額を受けていない支出権限額勘定により構成されているのに対して、後者は支払命令書が、その支払いのための承認を既に受けているものの、未だ清算を

23) 本節におけるここまでの記述については、主にOakey [13] pp.51-52.参照。尚、他のファンド勘定においても同様であるが、本稿における説明に都合の良いように、各勘定項目に付された番号は、一部原典より変更されている。

受けていない状況下にある、例えば履行完了契約や納品済み発注書などの総額を指す、執行済み未清算段階にある支出負担行為総額により構成されていること、などであることが理解される。

以上の考察より会計手続きのオペレーションは、財政年度の初めに徴収可能と見積もられた収入金総額が1の“収入金実現ないし徴収見込額”勘定に借方記入され、これに呼応するかたちで支出権限額勘定の一種である、6の“支出負担行為未執行支出権限残額”勘定への貸方記入が為されることからスタートするものと、容易に理解されよう。

さらに、これらに連なる展開として、租税徴収やその他収入金の実現額が認識されると、“収入金徴収見込額”勘定に貸記され、それに呼応して、2の“未収徴税見込額”および3の“その他収入金実現未収額”勘定にそれぞれ借記される。もしも、それら諸勘定の実現額が認識されると同時に現金徴収が行われた場合には、収入金実現額が“収入金実現ないし徴収見込額”勘定に貸記されると共に、4の“充当可能現金残高”勘定への借記が為される。

以上のオペレーションより、2に掲げた“未収徴税見込額”勘定が、租税収入の実現は認識されているけれどもその徴収には至っていない課税額を示す勘定であり、当該勘定への借記が為されると、それに呼応して1の“収入金実現ないし徴収見込額”勘定へは貸記されること。そして実際に税金の徴収が行われると、“未収徴税見込額”勘定へは貸記され、それに呼応して4の“充当可能現金残高”勘定に借記されること、等は自明となろう。

次いで3に掲げた“その他収入金実現未収額”勘定は、徴収される以前の実現時点で帳簿に計上された、租税以外のあらゆる類の収入金を示す勘定であり、当該勘定が“未収徴税見込

額”勘定に準ずる原理で制御されることも、これまでの記述から容易に類推される。

ところで会計ファンドにとって、与えられた法的権限の下で、差し当たり支出負担のために充当可能な資源となり得るのは、ファンドにおいて利用可能で費用化されていない現金残高ということになる。そこで次に焦点を当てられるのが、4の“充当可能現金残高”勘定である。

この勘定の残高は、当該ファンドの現金在り高に金銭的には近いものの、現金在り高自体を示すものとはならない。すなわち、当該ファンドに帰属する現金徴収総額から、支払いが認められた支払命令書の集計額を差し引いて求められるこの金額が、実際の現金在り高を幾分下回る金額となるのは、計上された支払命令書の金額の中には、支払いは認められているものの実際には支払いが行われていない、未払い・未精算額部分も、減額要因に含められていることに起因する。

5の“他のファンドに対する債権”勘定が示す資源には、他の部局や機関に対する業務の成果や、貯蔵品および材料の振替、そして一般ファンドを除く、その他諸ファンドより支援を受けている活動、などに起因する資源などが含まれる。尚、一般ファンドにおける当該資源は、9の“他のファンドに対する債務”勘定により相殺される関係となっている。

ここまでの記述の中で、言及されていないのは貸方側8の“短期債務引当金”勘定ということになる。しかし当該勘定が、一般ファンドに於いて利用可能な収入金の徴収を当てにして発行された短期債務の内の未償還総額を示していることは容易に見当がつけられよう。一般ファンドの財政状況を示すためには、支出に充当可能な現金の純在り高を総額で提示する必要があり、そのためには短期債券の発行を通じて調達された現金在り高も、そこに加算されな

ればならない。すると結局のところ、一般ファンドの財源より支払われる債務額を提示する貸方諸勘定の中に、その調達額に照応した金額を示すために“短期債務引当金”勘定の設定が必要とされるのである。よって当該短期債務項目は、償還財源として確保されるべき収入金の徴収が進捗するのに伴って償還が次第に進められるまでの間、残された未償還額が残高として計上される勘定項目、ということとなる。

貸方側9番目の“他のファンドに対する債務”勘定とは、本来であれば一般ファンドの支えを受けて遂行されるサービスの経費や、その活動に供される各種貯蔵品を、当該ファンド以外のファンドの財源から支払ったり、同じくそこから充当して調達した場合に生じる債務を示す勘定であるが、当該勘定が5に示した“他のファンドに対する債権”勘定と相殺勘定の関係にあることは、先にも触れた通りである。

そして貸方側10の“剰余金”勘定は、条例により財務報告書への記載が定められている、債務未履行総額を上回って蓄積された資源額を表示する、ファンド勘定関連項目となる。

以上の記述をもとに、オーケイの提唱するファンド体系の支柱を形成するものと目される一般ファンドについて作成されるファンド勘定報告書の雛形を表-1として次ページに掲載した。当該報告書が上記一連のファンド勘定項目とそれらの関係性より成立していることは、これまでの考察より自明と言えよう。

[3] 特別ファンドにおけるファンド勘定の体系とそのオペレーションについて

個々の特別ファンドは、その財源も債務も目的もそれぞれに異なるので、その財政状態を知る上で必要とされる情報も多岐に渡る。従って、その全体像は経費的ファンドとして括れるものの、対象となる数種の主要な特別ファンド

は、その種類毎に個別に検討する必要性が認められる。当該特別ファンドを含めた経費的ファンドを丁寧に検討し、その全体像を把握することが、先に言及したように本稿の方針だからでもある。

当該タイプに属する会計ファンドは大型ファンドの一種と目されるが、情報の分析を可能ならしめる管理の基盤として有効活用するためには、会計ファンドの情報を一纏めにして把握することが妥当とは決して見做されず、更なる細分化が要請される。そこでこの点を考慮しつつ、管理上抱える課題の類似性に従った整理・統合を進めると、これらのファンドは以下の3種に大別・把握することが妥当と見做される。因ってまずは各ファンドの概要を以下に示す²⁴⁾。

1. 特別収入金・経費ファンド (Special revenue and expense funds)

現行の行政活動ないし行政機能の継続を図るために設立されるファンドで、当該諸ファンドの資源は、例えば第1章第4節に挙げられた14項目の収入源泉項目に該当するような、特別税の徴収や提供した行政サービスの対価によるもの、或いは特定の免許料や賃貸料、その他手数料といった多種多様な収入金の確保による、規則的、または継続的ないし循環的収益源から得られる特別収入金により提供される。

2. 公債ファンド (Bond funds) 或いは借入れファンド (Loan funds)

資本的支出に該当する経費の支払いを賄うために設立されるファンドで、その資源は公債の発行収入によって提供される。

3. 局地改良賦課金ファンド (Assessment

24) 三種の特別ファンドに関する記述はOakey [13] pp.56-70.参照。

表－1 一般ファンド：事業年度末資源および債務状況報告書

資 源：収入金見込額	
収入金見込額	
年度末までの収入金実現見込額ないし徴収見込額	
収入金実現ないし徴収見込額	
未収徴税額	
その他収入金実現未収額	
充当可能現金残高	
	支出充当可能資源総額
債 務：	
未經費支出権限額残高	
未支出負担行為残高	
支出負担行為未精算額	
	未經費支出権限額総残高
短期借入準備金	
他ファンドへの振替額	
	債務総額
剰余金	
	債務および剰余金総額

出典：Oakey [13] p.64.をもとに作成。

funds for local improvements)

局地的改良事業の経費支払いのために設立されるファンドで、その資源は賦課金収入により提供される。

尚、上述したように、経費的ファンドをこれら3種にグループ化すれば、このクラスの現存する大多数の会計ファンドはその中に網羅されたものと見做し得る。しかしながら管理上の課題の多様性によりその創出を促された、必ずしもそれらの範疇には分類されない経費的ファンドの存在も看過できない。然るにオーケイに依れば、そうしたファンドは4. その他種々のファンドとして一纏めにして捉えることが妥当とされる。

そこで本稿ではこうした見解に従い、オーケイの所説において特別ファンドの中核を形成

する、上記4タイプの経費的ファンドを順次取り上げて行く。

1. 特別収入金・経費ファンド

オーケイに依れば、収入額に規則性があるために、この種のファンドの資源は事前に概算額を見積もることができ、それ故、収入額および支出額の双方に関する、各ファンドにおける毎年の明確な財政計画ないしは予算の作成が可能である。彼に依ればこの種のファンドには、例えば学校ファンドや道路ファンド、大学ファンドや公園ファンド、そして図書館ファンドなどが該当するものとされる。

以上のことを踏まえると、このクラスのファンドに用いられる資源と債務を集約したファンド勘定は、以下のような体系を採る。尚、当該勘定群は先に第2部で検討した“一般ファン

ド”に採用された勘定群に近い形を採るが、代表的“特別ファンド”勘定の体系となるので、極力重複を避けつつも敢えて組上に載せることとした。

資源：

1. 収入金実現ないし徴収見込額 (Estimated revenues to be accrued or collected)
2. 未収徴税見込額 (Taxes accrued, not collected)
3. その他未収入金実現額 (Miscellaneous revenues accrued, not collected)
4. 充当可能現金残高 (Available cash)
5. 貯蔵品 (Stores)
6. 他のファンドに対する債権 (Due from other funds)

債務：

7. 未經費残高 (Unexpended balance)
 - a. 支出負担行為未執行残額 (Unencumbered balance)
 - b. 支出負担行為未清算残額 (Unliquidated balance of encumbrances)
8. 貯蔵品購入引当金 (Reserve for stores)
9. 短期債務引当金 (Reserve for temporary loans)
10. 他のファンドに対する債務 (Due to other funds)²⁵⁾

これら諸勘定項目の内、“一般ファンド”に採用されている勘定と同一名称の項目には、それらとほぼ等しい役割りが割り付けられている

25) Oakey [13] p.60.

尚、本文中に示した、当該ファンドを通じた貯蔵品の会計処理については、Oakey [13] pp.62-63.参照。

ものと見做される。但し“貯蔵品”および“貯蔵品購入引当金”勘定という二つの勘定項目が追加導入されている点には留意が必要となる。そこで以上の点を踏まえた上で、検討を要する勘定項目についてのみ以下に取り上げる。

最初は7の“未經費残高”項目である。当該項目の内訳二種の勘定はそれぞれ、一般ファンドにおける6および7の勘定項目に極めて近いものではあるが、第2節では主にそれらの勘定オペレーションに重点を置いた記載を行ったので、本節での考察は専ら、予算管理上の役割りに重点を置いて、オーケイ自らの認識を再確認したい。

貸方側7-a. に掲げた“支出負担行為未執行残額”勘定は、行政官の立場における予算管理の見地からは最も重要な勘定と目される。というのは、活用可能で減額可能な残額の範囲が、会計管理情報として提供されなければ、契約書や購入発注書の申請に対して、行政官が知的根拠に基づく判断を下すことは困難だからである。

貸方側7-b. に掲げた、“支出負担行為未清算残額”勘定とはオーケイ曰く、行政官にとって予算管理の生命線であるaの“支出負担行為未執行残額”勘定には重要性の点で及ばないものの、契約および発注書未精算額の記録を正確にコントロールする手段として有用と見做されている。

詰まり、総じて7の“未經費残高”項目とは、支払いに用いられる支払命令書の是認可能な金額の表示項目、ということになる。この支払いのために発行される支払命令書の承認手続きは行政官にとっての重要な職責であり、支払い原資の限度額と適法性の枠を超えて支払いに応じてしまうことを防ぐ最後の砦としての残高管理上の重要性が、オーケイにより盛んに強調されることになる。

次に以降の会計諸ファンドにも組み込まれており、恐らくは共通した会計処理の手法が適用されるであろう、物品・貯蔵品に関する会計処理の方法に言及しておきたい。

まずはその基本的な考え方に関する確認であるが、1つの特別ファンドの資源で購入された物品は、後日、ファンドの設立目的に沿った業務の過程で支給され、費消されるまでは貯蔵品の扱いとされる。しかしその購入時点では、ファンドの資源が減少したとは認められない。なぜならそれは、購入された貯蔵品（物品）自体がファンドの資源と見做されるからであり、よって未支給・未費消段階の貯蔵品が、簿価にて当該ファンドの資源に算入されることは言を俟たない。また購入された物品は、資源の提供元であるファンドの特殊性の如何によって、稀に他の貯蔵品と区別した管理が行われる場合もあるが、大半の物品の場合、会計上はともかく、物理的な識別管理までが要請されることはない。

そこで貯蔵品の購入および支給に係わる仕訳処理の基本型を以下に示したい。物品が購入され、支払いのために支払命令書が発行されると、以下の二組の仕訳処理が為される。

(借方)		(貸方)	
(貯蔵品)	XXX	(充当可能現金残高)	XXX
(支出負担行為未清算残額)	XXX	(貯蔵品購入引当金)	XXX

そして貯蔵品が支給されると、

(借方)		(貸方)	
(貯蔵品購入引当金)	XXX	(貯蔵品)	XXX

という、言わば反対仕訳が行われることとなる。

2. 借入れファンド

以下に取り上げる勘定項目を除く“借入れファンド”のファンド勘定体系は、“特別収入

金・経費ファンド”の体系にほぼ順じた内容となるので、その概要は注26)として記載した。

よってここでは、1の“承認済み未発行債券額”勘定を主体として、それに関連した当該ファンドに固有とも言うべき取引と、その会計処理だけに言及する。

その残高が既に承認済みで、発行を俟つばかりの債券の総額を示すことが明らかな“承認済み未発行債券額”勘定には、発行債券に関する認証済み総額が借記されると同時に、6の“支出負担行為未執行残額”勘定に貸記される。債券の発行に伴って収入金が収受されると、2の“債券発行収入額”勘定に貸記されると同時に、3の“充当可能現金残高”勘定に、その金額が借記される。

尚、当該ファンドの資源を用いて貯蔵品をめぐる取引が行われた場合には、先の“特別収入金・経費ファンド”で用いられた手法に準じた処理が採られる。

26) (借入れファンドのファンド勘定体系)

資源：

1. 承認済み未発行債券額 (Bonds authorized and unissued)
2. 債券発行収入額 (Proceeds of bonds issued)
3. 充当可能現金残高 (Available cash)
4. 貯蔵品 (Stores)
5. 他のファンドに対する債権額 (Due from other funds)

債務：

6. 支出負担行為未執行残額 (Unencumbered balance)
7. 支出負担行為未清算額 (Unliquidated encumbrances)
8. 貯蔵品購入引当金 (Reserve for stores)
9. 他のファンドに対する債務額 (Due to other funds)

上記勘定体系については、Oakey [13] pp.63-64. 参照。また、2として掲げた“債券発行収入額”勘定項目は、本文の記述を根拠として筆者の判断により追加した。

3. 局地改良賦課金ファンド

局地改良賦課金ファンドにおける財政状態を明確に描くためには、その捉え方に関する二つの原則が必要とされる。その第1は、それらファンドの資源と、未費消残高の構成要素を記録するだけではなく、追徴公債 (Assessment bonds) 発行の結果得られる短期的運転資本の金額をも併せて記録することを要請する規定の設置が必要ということである。というのは、必要となる資源の見積りが可能な局地改良事業が短期的借入れによって資金手当てされる場合、その借入金は政府の信用に基づいて一時的に供給された短期運転資金により融通され、該当する局地改良事業が完成した時点で事後的に徴収された賦課金を原資として、同じく当該ファンドより弁済が為されて行くことを意味するからである。

勘定や報告書を取り扱う上で特別な要求が為される局地改良賦課金ファンドに適用されるもう1つの原則とは、資源の転化と反転 (the conversion and reversion of the resources) である。これは、資源としての現金は事業の遂行に費やされ、その事業の経費は、後に見積もられ、最後には上記記載の如き手続きを含め、賦課金は再び現金へと転換されるといった、一種の資金循環に近い展開が想定されることを指した表現であろう。私見によれば、当該ファンドを通じた活動には、一種の受益者負担によるコスト＝ベネフィットに近い側面が見られるからではなからうか。

これらの原則を予め頭に入れた上で、以下のような一連の諸勘定が当該ファンドの資源と債務を示すために用意される。

資源：

1. 既権限付与充当可能額 (Available authorization)

2. 充当可能現金残高 (Available cash)
3. 賦課金未徴収額 (Assessments receivable)
4. 貯蔵品 (Stores)
5. 被返還見込支出額 (Reimbursable expenditures)

債務：

6. 支出負担行為未執行残額 (Unencumbered balance)
7. 支出負担行為未清算額 (Unliquidated encumbrances)
8. 公債債務 (Bonded debt)
9. 剰余金 (Surplus)²⁷⁾

これらの諸勘定について、特に当該ファンドに於いて新たに登場した勘定を中心に、具体的なオペレーションの概要を以下に指し示す。

オーケイに依れば、賦課金の徴収を前提とした当時の局地改良事業においては、申請を受け、賦課金の徴収が可能な個別案件についてその経費を見積もり、(改良事業委員会もしくは地方議会など) 承認を得るのに相応しい権限を有する機関に、その見積額を提示することが当時の慣行となっていた。尚、ここに示される承認には、事業を遂行する権限と共に、賦課金の徴収が可能となるまでの間、事業遂行の資金手当てに必要なとされる資金を借用し得る権限に対するものまでが含まれることもしばしばであった。それ故、この種の公的改良事業において、承認を受けた見積り総額を借記するために1の“既権限付与充当可能額”勘定が起用され、その際それに呼応して貸記されるのは、6の“支出負担行為未執行残額”勘定となる。やがて支払いが認められ、支払命令書が発行されると、7の“支出負担行為未清算額”勘定が減額さ

27) Oakey [13] pp.65-69.参照。

れ、それに伴って“既権限付与充当可能額”勘定も同額だけ減額される運びとなる。

次の3“賦課金未徴収額”勘定とは、徴収されていない賦課金に対する一種の受取債権額勘定であり、当該勘定に賦課金登録簿記載総額を借記し、それに呼応して5の“被返還見込支出額”勘定への貸記が為される。続いて賦課金が徴収されると、“賦課金未徴収額”勘定への貸記と“充当可能現金残高”勘定への借記が為されることは想像に難くない。

ところで、些か目新しい勘定項目として登場した5の“被返還見込支出額”勘定についてであるが、本来であれば賦課金徴収が可能な局地改良事業であっても、ある一定時点までは賦課金が課せられるべき財産所有者からその徴収が為されないまま事業が進行し、従って自治体が一端負担することとなる支出総額（代表的なその支弁方法には既に言及した）が表示される勘定項目、となる。こうした場合、（貯蔵品購入のために発行された支払命令書を除く）支払いが承認された支払命令書の総額が当該勘定に借記され、貸方側には“充当可能現金残高”勘定への記入が為される。要するに“被返還見込支出額”勘定には、事業の遂行に伴って自治体が一端経費の支払いは行うものの、その財源は本来、その経費を負担すべき個人や企業等から、後日徴収される賦課金によって補填される見通しの金額が計上される、との理解が成立する。蛇足ながら、因って自治体が一端支払いを行った同じ相手から後日、払い戻しを受ける見込みである、という意味は含まれていない。

尚、8の“公債債務”勘定へは、追徴公債が発行された時点で貸記されると同時に、それは“充当可能現金残高”勘定への借記を伴い、反対に発行済み追徴公債の償還が行われると、その部分が“公債債務”勘定に借記されると同時に、“充当可能現金残高”勘定への貸記を伴う。

因って“公債債務”勘定残高が、発行済み追徴公債の未償還額を示していることは、これも言を俟たないということになる。

4. その他の経費的ファンド

先述したように、このクラスのファンドも、やはり経費的ファンドと見做されるのだが、これまで取り上げてきた種々のファンドに適用されているような計画・統制手法の適用が困難な管理上の特別な課題を抱えたファンドが、この第4の範疇に分類される²⁸⁾。

1. 政府外部の資金提供者、例えば個人や私企業の手による寄贈や遺贈、あるいは上位の政府機関から受けた助成金などにより設立される贈与ファンド。当該ファンドは、彼ら贈与者により特化された支出の目的や収入源を有するもので、当然政府による統制の外に置かれるファンドであり、因って第5節で取り上げる“寄贈ファンド”以外の贈与ファンドということになる。
2. 例えば、特別な支出や損害賠償のための弁済金を収容するといった目的で不定期、もしくは臨時に設置される一時的性格のファンド。
3. 政府の被雇用者の利益のために設立される年金ファンドで、彼ら自身により管理され、その収入は被雇用者と政府がそれぞれに拠出した負担金（掛け金）により賄われるファンド。労働者委員会が当該ファンドの資源を管理・保管する責任を持ち、支出もそこから行われ、経理上の責任も必然的に彼らが持つこととなる。オーキに拠れば、政府の行政官も職務上の立場から当該委員会の委員となり、

28) Oakey [13] pp.69-70. 参照。

ある程度の監督権を当該ファンドに対して行使するのが一般的とされるが、その資源の全額が、被雇用者の拠出で賄われているファンドである場合、それは私的ファンドに分類される可能性もあるとされる。

以上3タイプの会計ファンドが、“その他の経費的ファンド”に分類されるものとオーケイは見做している。

〔4〕 運転資本ファンドにおけるファンド勘定の体系とそのオペレーションについて

運転資本ファンドとは一般的に、政府機関による製造活動、建設活動、そして資金的に自立したその他の活動を継続させるための資本額を基礎として設立されるファンドである。

当該ファンドが設立される事例としてオーケイは、当時の刑務所や慈善事業施設の中で入所者に、製造活動や農作業を継続的に行わせるために、地方政府や州政府が恒久的運転資本ファンドを設立する慣行的事例や、保健衛生局が抗毒素やウイルス・ワクチン等を製造する目的で設立した製造活動ファンドの事例を挙げている。

オーケイに依れば、自身の所説に提示される他の特別ファンドや一般ファンドに於いて、その財政状態を提示するために要請される、勘定処理その他とは些か異なる、次の二項目の特別な要請が、当該ファンドを管理する目的からは生じるものとされる。

その第一として、権限を付与されるべき支出の上限額が予め規定されることはない、ということが挙げられる。ファンドを委ねる施設その他組織に求められる要件は、単にファンドを手付かずのまま維持すること、のみなのである。それ故、例えば先に見た局地改良賦課金ファンドに採用されている1の“既権限付与充当可能

額”勘定のように、権限付与された年初資源額を、特定の勘定項目を用いて設定するようなことは為されない。

もう1つの特別な要件とは先に言及したように、当該ファンドに前もって払い込まれ、会計管理されるべき運転資金額を提示するための、厳密に規定された一定額が貸方側に明示されることである。従って、当該ファンドに於いては、これらの要請を反映した以下の諸勘定体系が採用されている。

資源：

1. 充当可能現金残高 (Available cash)
2. 受取勘定 (Accounts receivable)
3. 他のファンドに対する債権 (Due from other funds)
4. 原材料 (Raw material)
5. 仕掛品 (Work in progress)
6. 完成品 (Finished product)
7. 未遂行契約 (Unfulfilled contracts)

債務：

8. 支出負担行為未清算額 (Unliquidated encumbrances)
9. 資本金 (Capital)
10. 剰余金 (Surplus)²⁹⁾

予算管理の視点からは、先に示した経費的ファンドにその重要性の点で一步譲るものの、オーケイが提唱するファンド体系の視点から、特に比較対象として重要な存在と目されるので、筆者は当該会計ファンドを対象としたファンド勘定報告書を表—2として掲げる所存である。よってこれら諸勘定の内、初めて起用され

29) Oakey [13] pp.70-74.参照。

尚、当該ファンドに於ける勘定体系については、Oakey [13] p.71.参照。

た勘定項目などを中心に多少詳細に、当該ファンドの関連勘定項目を以下に検討する。

2の“受取勘定”は、一般的な企業に於いては馴染み深い、個人や企業といった対外的な相手との製品売買に伴う取引より発生した債権額を計上する勘定であるが、当該ファンドに於ける3の“他のファンドに対する債権”勘定では特に、同じ政府内の他の機関や部局を相手とした製品取引により生じた債権額という側面が強調される。続く4の“原材料”、5の“仕掛品”、6の“完成品”といった諸勘定項目は、手元棚卸資産在り高を取得原価にて表示したものととなる。続いて、7の“未遂行契約”勘定とは、契約は締結され、既にその契約内容は実行に移されつつあるものの未了である、あるいは自治体部局からの発注に伴い注文書は発行済みであるが、それに応じた支払命令書が未発行である、という段階の総額を提示した勘定項目となり、当該勘定を用いてその総額が借記されると同時に、8の“支出負担行為未清算額”勘定への貸記が行われる。オーケイによれば、取引が次の段階に進み、契約内容が完遂される、あるいは注文書の発行に応じて支払命令書が発行されると、“未遂行契約”勘定にその総額が貸記されると共に、棚卸資産としての“原材料”勘定等への借記が為されるという。

さらに9の“資本金”勘定が、先にも言及したように、事前に払い込まれた運転資本の総額を示す勘定となり、10の“剰余金”勘定は製造された製品売買益の蓄積額を示す勘定であることは想像に難くない。因って以上に見た項目間の関係性を報告書形式に具現化したものが、次ページの表-2に掲げられたファンド勘定報告書となる。

[5] 寄贈ファンドをめぐるファンド勘定の体系とその特徴について

オーケイに依れば、寄贈ファンドの資源と債務は(1) 収入金に関わるそれらと、(2) 資本金に関わるそれら、といった二つのクラスに分かたれるのが一般的とされる。尚、当該会計ファンドはその単体に於いて、会計的には大変興味深い特徴点を有するものだが、本稿全体の主旨に鑑み、また通常、当該ファンドは財政的には小規模であろうことが推測されることなどを理由に、本節ではその概要を示すに止めたい。

さて、(1)の、謂わば収入金関連項目に対しては、例えば先の“特別収入金・経費ファンド”の資源および同債務に対するものと同様の扱いが要請される。これに対して(2)の、謂わば資本金項目に該当するそれらには、他のどのファンドにおける資源・債務に適用されるものとも異なる取り扱いが求められる。オーケイに依れば、寄贈ファンドに於ける資金的資源および債務の管理を巡る責任は、謂わば投資行動に対する責任の問題であって、(1)の収入金項目貸方側における、支出とその計画(≒ここでは支出予算と理解されよう)に関する問題は、ここには含まれてこない。詰まり当該ファンドに関する寄贈ファンド報告書の構成は、その資金的資源項目にファンド勘定を示す勘定体系が組み込まれたものとはならず、従ってそこには実在資産・債務のみが含まれるべきと見做される³⁰⁾。

尚、オーケイは当該ファンドに関してファンド勘定のオペレーションを示していない。それは、(1)の収入金項目に関するそれらが、先にも言及したように“特別収入金・経費ファンド”に於いて取り上げられたものと殆ど同じであ

30) Oakey [13] pp.74-77. 参照。

尚、当該ファンドに於ける勘定体系については、Oakey [13] p.74. 参照。

表一 2 運転資本ファンド：事業年度末資源および債務状況報告書

資 源：		
充当可能現金残高		
受取勘定		
他のファンドに対する債権		
原材料		
仕掛品		
完成品		
	支出充当可能資源総額	
未履行契約		
	総 額	
債 務：		
支出負担行為未精算額		
	債務総額	
資本金：		
剰余金：		
	債務、資本金および剰余金総額	

出典：Oakey [13] p.72.をもとに作成。

り、その半面(2)の資本金項目に於いては、その勘定項目から推察できるように、ファンド勘定特有のオペレーションが殆ど見られないからであろう。よって本稿に於いても、当該ファンドに関してはその勘定体系を以下に示すに留めるが、オーケイは必要に応じて勘定項目の追加が検討されるべきことを示唆している。

収入金に由来する資源：

1. 徴収されるべき見積収益金 (Estimated income to be collected)
2. 充当可能現金残高 (Available cash)

資本的資源：

1. 投資額 (Investments)
2. 施設 (Plant)
 - a. 土地 (Land)

- b. 建物 (Buildings)
- c. 設備 (Equipment)

債務：

1. 見積収益金に対する支出負担行為未執行残額 (Unencumbered balance of estimated income)
2. 支出負担行為未清算残額 (Unliquidated balance of encumbrances)

資本金 (Capital)：

剰余金 (Surplus)：

〔6〕 暫定ファンドについて

オーケイに依れば暫定ファンドとは、政府が受領はしていても、分配や処理が未決定の現金を区分して会計処理するために設立されるファンドとされる。従ってその資源は、専ら現金に

限定されるのが一般的である。よって当該クラスファンドにおいては、資源は一種類のみであり、債務に至っては不在であることを根拠として、個々のファンドの報告書は必要とされず、それぞれの現金残高のみの報告書があれば十分と見做される。また各報告書においては当該ファンドの設立目的、例えば、“別の政府機関に振り替えられるべき現金の一時的取り扱い”や、“他の諸ファンドに配分されるべき現金の預かり”といった諸目的が、報告書タイトルに反映させるべきものと見做されている³¹⁾。

第3章 オーケイが提唱する会計ファンドの体系と議論の所在

本稿に於けるこれまでの考察を通じて、オーケイが提唱する会計ファンドの体系、各ファンドにおいて具体的に行われるファンド勘定を用いた会計処理、そして一部とは言え、それらファンド勘定を主要項目として援用したファンド勘定報告書の形態等が、次第に明らかになってきたように思われる。

そこでオーケイ自身の所説の展開に忠実に従い、筆者が知り得た所をもとに、そこに提唱されている会計ファンドの体系を示すなら、それは以下の図—1のような体系になるものと思われる（尚、Iの4として掲げた“減債基金ファンド”については、次の考察の機会に取り上げる所存である）。

図—1

I：経費的ファンド

1. 一般ファンド

2. 特別ファンド

2—1. 特別収入金・経費ファンド

2—2. 借入れファンド（或いは公債ファンド）

2—3. 賦課金ファンド

3. その他の特別ファンド

3—1. 贈与ファンド（Ⅲの寄贈ファンドに該当するものを除く）

3—2. 臨時ファンド

3—3. 年金ファンド

4. 減債基金ファンド

II：運転資本ファンド

III：寄贈ファンド

IV：暫定ファンド

これまでのオーケイの記述および上記 図—1の体系から筆者が辿り着いた見解の1つとしてここで改めて確認しておきたいことは、オーケイは地方政府会計に適用されるべき会計ファンドの体系の中で、その中心に据えられるべきは、やはりIの“経費的ファンド”であることを、自身の所説を通じて一貫して主張している、ということである。

そこで適切なる対象との比較を通じてこの点を一層明解にするために、本稿序章にて予告したように、拙稿〔5〕及び〔6〕に於いて既にその考察の俎上に載せたイグレストンの所説より、そこで提唱されている会計ファンドの体系とその概要を以下に提示し、両者の比較を展開したい。

(I) 経常ファンド：地方政府における主な通常業務や維持管理活動、そしてそれらの監督・統制業務を対象とした会計ファンド。

(II) 資本ファンド：地方政府が行う主に建設事業に際して、長期公債発行収入などを主体とした源泉を用いて実行される資金供給

31) Oakey〔13〕pp.77-80.参照。

を扱う会計ファンド。

- (Ⅲ) 特定信託ファンド：地方政府を被信託者
或いは特別な代理人の立場に見立て、そこ
で受けたあらゆる預託・信託資金を、主に
現金ないしは短期的証券の形で管理・運用
するための会計ファンド。
- (Ⅳ) 減債ファンド：地方政府が抱える有利子
負債の連続償還や弁済に充当されるべき支
払準備金的性格を帯びた資金を、各財政年
度における他の収入金から区分するための
会計ファンド。

尚、上述した会計ファンドの体系は、イグレ
ストンが1914年に刊行した『地方自治体会計』
の中で提唱されたものであり、当該所説に対す
る筆者自身、或いはポッツによる評価は、既に
本稿序論に於いて示した通りである。よって当
該所説が特に1910年代を代表する、アメリカ地
方政府会計に関連した所産の1つであるとの心
証を筆者自身抱いており、従って本稿におい
て、その比較対照を引き受けるに相応しい業績
であることを、ここで改めて強調しておきたい。

さて、そこで両者が掲げる会計ファンドの体
系を、改めて比較してみよう。イグレストンが
掲げた会計ファンドの体系に於ける(Ⅲ)の
“特定信託ファンド”は図—1より、オーケイ
の会計ファンドに於けるⅢの“寄贈ファンド”
およびⅠ：3—1に掲げられた“贈与ファン
ド”に、他方、(Ⅳ)の“減債ファンド”は同
じく図—1より、Ⅰ：4に掲げられた“減債基
金ファンド”に、それぞれ相当するものとの理
解が妥当と言えよう。

そしてイグレストンの掲げた会計ファンドの
体系に関する考察を通じて、筆者が最も重要視
した特徴点は、(Ⅰ)の“經常ファンド”およ
び(Ⅱ)の“資本ファンド”が、彼の所説に於

いてはそれぞれ、自治体会計を構築する車の両
輪として捉えられている点なのである。すなわ
ち、イグレストンがその所説で主張せんとして
いる地方政府会計の基底のフォーマットとは、
自治体が各財政年度において行う、政府活動が
齎す取引とその結果を、あくまでも資産・負
債・剰余金および収入金・経費の増減、発・消
という枠組みを用いて捉える。そして、結果と
して得られた各資産および負債の在り高を、そ
れを齎す元となった収入・支出の特性の違いに
応じて、經常的資産・負債および資本的資産・
負債に再分類することで、網羅的計上とその対
照表示を可能な限り促進するためのものであ
り、当該手続きを制度化するために考案された
のが、上述した“經常ファンド”および“資本
ファンド”を核としたファンド体系の提唱で
あったものと見做すことが妥当ということになる。

これに対してオーケイの所説においては、地
方政府の活動が齎す取引はあくまでも、収入・
支出をベースとして幅広く捉えられる。そして
予算管理の視点から、一財政年度に於いて充
可能な経費的資源(≒資産)総額を的確に算出
してこれを明示し、その枠組みの範疇に於い
て、財政的裏付を与えられた政府活動の段階
的实施に伴い、政府支出も順次実行に移され
る運びとなる。そこで図—1からも読み取れる
ように、オーケイは経費的会計ファンドの体
系内に意図的に、一般ファンドを初め多様な
特別ファンドを設定している。それは、個別
の取引に従ってあらゆる経費的資源とその増
減を、あくまでも重視される収入・支出とい
う視点から、その目的や特性などに従って徹
底して精緻に分類する手法が活かされるよう
に、経費的会計ファンド内に最適と思われる
自らの帰属先(≒受け皿)を指定できる環
境を整えんとする意図の表れと解釈される。
また本稿第2章において

は、些か冗長にはなったが、経費的ファンドに係わるオーケイの所説を、筆者なりに丹念に書き込んだ。その試みの結果、多様な体系の会計ファンドが導入されているばかりではなく、その中で展開されているファンド勘定のバリエーションの豊かさと、細やかな使い分けが描かれていることを、改めて確認することができ、経費的ファンドを重視するオーケイの姿勢が一層浮彫りになったものと、筆者は考えている。

ところで、オーケイの提唱する会計ファンドの体系では他方に於いて、想定されている活動の性格上、資金的循環やコスト・ベネフィットの関係性が認められ、加えて経費的費消が認められない会計的資源をその一部として内包した、同質性を有する活動に伴う収入・支出は最初から、非経費的ファンドの何れかの範疇において会計処理されるような、制度的要請のビルトインが標榜されていることも、窺い知ることが出来る。例えば、その役割の点に於いては多くの同質性が内包されていると思われる、寄贈行為を処理するための会計ファンドが、図一1の中のI：3—1 “贈与ファンド”と、同じくⅢ：“寄贈ファンド”の二つに、わざわざ分類されていることも、その証左と言えよう。これらの考え方から設計された会計ファンドの体系こそが、オーケイの意図を端的に表徴したものと言えるのではなからうか。

結びにかえて

本稿の考察を通じて、筆者はオーケイの所説が、大変に興味深いものであることを痛感した。ポッツも指摘しているように彼の所説には、例えば各会計ファンドにおける個別的会計処理の手法を提示する場合でも、或いは財務報告書の雛形を掲載する場合でも、残念なことに具体的金額が示されていない。この点に関する

記載は、イグレストンの所説に於いては、既に7年も前に実現されていたことであり、ポッツ流の評価方法を用いるならば、オーケイの所説は完成度の点では見劣りし、局面によっては明確な評価を行うこと自体が難しいものとさえ捉えられよう。そうしたポッツの批評も、決して不当なものとは言えまい³²⁾。

しかし伊藤〔7〕において筆者自身が述べたように、地方政府に適用されるべき11項目に亘る会計原則（オーケイ自身はそのように表記している）の提唱を通じて、従来とは異なる地方政府会計のモデルを提案したり、当該領域の会計に企業会計の手法を適用しようとする考え方に異を唱え、本稿において指摘されたように、収入・支出ベース重視の会計モデルを、当該領域の会計手法に再び取り入れようと試みるなど、オーケイの所説の優れている点は、有力視されている既存の所産や、既にある程度定着している実務などの現状に囚われることのない、自由なグランドデザインの提案力にあるのではなからうか。

ところで筆者は、既に本稿第2章において“経費的ファンド”および“運転資本ファンド”に適用されるべき“資源および債務状況報告書（通称：ファンド勘定報告書）”の雛形を、オーケイの所説に即して提示してきた。会計の主たるアウトプットである財務諸表のあり方は、そこに思考される会計の全容を端的に表徴する存在となり得る。

アメリカにおいては、実は1910年代後半より1920年代にかけての地方政府会計領域において、その財務諸表のあり方を巡り、新たな論争が生じていたようである。それは本稿においても考察されたように、捉え方によっては会計情報の、単なる開示手法に留まらない論点ともな

32) 当該指摘についてはPotts〔14〕p.163.参照。

り得る。

そこで筆者は次なる機会にオーケイの所説の中の、残された財務諸表の全容を可能な限り解明し、先に示唆した論点を含めて、1900~1920年代前半に於けるアメリカ地方政府会計の理論的研究に対して、オーケイがその所説の提唱を通じて果たした役割りに対する一層の考察を、新たに進展させる所存である。

〔了〕

参考文献

- [1] 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。
- [2] 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。
- [3] 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。
- [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（Ⅱ）」、『明星大学経済学研究紀要』第35巻第1号。
- [5] 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一考察（Ⅰ）」、『明星大学経済学研究紀要』第38巻第1号。
- [6] 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一考察（Ⅱ）」、『明星大学経済学研究紀要』第39巻第2号。
- [7] 伊藤博幸：2009年、「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紀要』第41巻第1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.