

# 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) —提唱される財務報告書の体系をめぐる議論を中心として—

伊 藤 博 幸

## 要 旨

本稿では伊藤〔8〕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財務報告書、中でも伊藤〔8〕において言及されなかった、会計ファンド毎の行政活動収支報告書と、主に経費的資産・負債項目により構成される貸借対照表に対する検討を試みる。

併せてイグレストン (Eggleston, DeWitt Carl) が1914年に刊行した『地方自治体会計 (*Municipal Accounting*)』を、伊藤〔8〕と同じく1910年代の地方政府会計領域における代表的所産と位置づけ、オーケイおよびイグレストンの両者が掲げる主要財務報告書の体系上の相違点を解明し、その基底的原因を、両者の財務報告書を支えるそれぞれの会計ファンド体系に対する捉え方の相違に求める。併せてこれらの相違点を、1910年代終盤よりアメリカにおいて巻き起こされた、資本貸借対照表作成の是非を巡る論争とも絡めながら考察し、両者の会計観にまで遡った吟味を展開する。

〔キーワード〕 Municipal Accounting, Francis Oakey, Eggleston, DeWitt Carl, 『都市会計ハンドブック』、ファンド会計システム、ファンド勘定、資本貸借対照表。

## 序 議論の所在

ジェームス (James, Robert M.) に依れば、アメリカではその地方政府領域に適用される会計に対して、主として1900~1910年代に三種の会計概念が導入された。相互に密接に関連し合うそれら三種の概念とは、① ファンド会計、② 発生主義会計、そして③ 予算会計を指し、簿記的手法としての複式簿記をも含めたこれら主要概念の導入・定着が、その近代化の進展に大きく寄与したものと考えられている<sup>1)</sup>。

同国において、これと前後して進展した急速

な大都市化の波に後押しされる形で、1906年に当時のニューヨーク市に都市問題調査局 (The New York Bureau of Municipal Research) が設立されたことは、同市を初めとするアメリカ主要都市の大きな変貌振りに何とか対処しようとする自治体側の、象徴的な姿勢の表れであったものと理解されよう。そして当該調査局の主要な活動の一つに、膨張する主要都市の自治体運営に対して、会計の側面からの適切なる対処の手法を考案せんとする試みがあり、予てより自

1) James [16] 参照。

身の所説を通じて地方政府会計に関する近代化モデルの提唱を行ってきたクリーブランド (Cleveland, Frederic A.) らを中心に取り組みられた、このような試みが結実した成果といえるのが、1913年における『都市会計ハンドブック (*Handbook of Municipal Accounting*)』刊行であったものと評価されるが、当該所説が上記三種の会計概念を取り入れた、或いはそれらの導入・定着を促進せんとする意図を有したものであったことは論を俟たない<sup>2)</sup>。

こうした動向を謂わば踏襲する形で1914年にイグレストン (Eggleston, Dewitt Carl.) により執筆された『地方自治体会計』に対してポッツ (Potts, James H.) が下した次のような主旨の評価、即ち「(イグレストンの『地方自治体会計』についてポッツは、それが『都市会計ハンドブック』の存在の上に成立したものであるとの見方を示唆しているわけだが、しかしながら『地方自治体会計』の記述の中で發揮されている、アメリカ地方政府会計の様々な側面に関するイグレストンの解説能力に対して、その完全性 (complete) や首尾一貫性 (coherent)、最高の信頼性 (definitive) や凝縮性 (cohesive) など、あらゆる評価項目で『都市会計ハンドブック』に勝っている」<sup>3)</sup> との評価を視野に入れながら、イグレストンの当該所説に対する考察を伊藤〔5〕〔6〕を通じて加え、そこから得た結果として、この評価の妥当性を肯定する所見を得ている。

さて、筆者はこれらの所説が、当時のアメリ

カ地方政府会計分野へ与えたインパクトを、主にはイグレストンの所説に軸足を置きながら、以下のように捉える。

すなわち1910年代中盤のアメリカ地方政府会計には、ニューヨーク市都市問題調査局とそこに係わるクリーブランド達、あるいは彼らの考え方を踏襲して優れた著作を刊行したイグレストンらが齎した、当時の巨大企業を経営管理する会計手法の、地方政府会計領域への援用という潮流が押し寄せており、それらを具現化するために採られた手法が、例えばイグレストンの所説に見られる“經常ファンド”および“資本ファンド”をその核とした会計ファンド体系や、資本(ファンド)貸借対照表を擁する財務報告書体系の導入、などであったものとの理解が成立すると。

さてその後、上記三種の概念の自治体会計への導入に関しては見解の一致が形成されたものの、主に1910年代終盤以降、“資本貸借対照表”を通じた自治体財産の財務報告書への計上手法に対する議論が巻き起こったが、その根底には企業会計手法に対する行き過ぎた傾倒への批判が燻っていたように思われる。

このような争点について例えばオズワルド (Oswald, Lyon.) は、「将来的必要性を考慮すれば、現金、収益金、貯蔵品等と未払給料といった勘定を、財産や恒久的ファンド、および公債発行借入金等と混同させてはならない」ものとし、そのための「一般勘定の目的は恐らく、經常貸借対照表およびファンド貸借対照表を用意することによって、一層明解に表示される」<sup>4)</sup> 一方、「財産購入のために支給された現金の額と、その他の目的のために費やされてきた経費の額とを示すために、資本貸借対照表

2) クリーブランド個人の所説に関する考察は伊藤〔2〕において、また『都市会計ハンドブック』に関する考察は伊藤〔3〕〔4〕において、それぞれ行われている。

3) この部分の記述は、主としてPotts〔14〕pp.133-135.をもとにした伊藤〔5〕p.21より引用。尚、引用文冒頭のカッコ内の文言は、今回筆者の加筆による。

4) Oswald〔18〕p.126.

5) Oswald〔18〕p.127.

が必要である。自治体財産の価値が次第に増価し、それに伴い公債未償還額が減少するなど、財産と公債発行借入金の額を比較することにもまた、特別の関心が寄せられる。従ってこの添付書類の削除を支持し得る論理的議論は存在し得ない。」<sup>6)</sup> などとして、イグレストンらの立場を強く擁護する見解を表明している。

これに対してフェルナルド (Fernald, Henry B.) は、「多くの町が貸借対照表の中に、町の財産を資産として持ち込むことによって、多額の剰余金が発生しているかのように見えることで、間違った(財政上の)安堵感に騙され続けてきた、というのが事実」であり、「ともかく、基底的原理が企業会計と地方政府会計に於いてはあまりに違いすぎるので、企業会計上の貸借対照表の形式に、過度に近づけ過ぎようと努力することは誤りではないのか、という明白な疑問点が存在するように思われる。このような基底的相違をある程度、明確に際立たせるよう、その配列に工夫を凝らした会計報告書を自治体が備え、もしも企業家が町の財務報告書を目にしたならば、それらの相違が明確に彼らの心に残るようものとするに格別の価値が認められる、といった信念に筆者の考えは傾倒している。」<sup>6)</sup> として、町の財産総額をその欄外に表示した、簡易な形態の自治体貸借対照表の雛形を示している。

またウォーカー (Walker, R G.) は、企業会計的手法を取り入れたクリーブランドらの手法にひと通り言及した後、「主要な会計添付書類である貸借対照表は、それが自治体の財政状態に関する水先案内人を務めるものであるならば、財政状態の特性に注意深く適合させたものでなければならない」として、「提唱されている資本貸借対照表の差額剰余金額は、広い意味

では過去における都市の、収入金を遣り繰りする巧拙の表示に寄与するとしても、現在の財政的潜在力の指標としては、その解釈を誤らせる可能性」があり、「財政上の許容能力は都市の流動的資産および負債の現況を基礎とした、現行年度における収益実現力をもとに決定されるべきもの」<sup>7)</sup> と唱えている。

さて本稿では伊藤〔8〕に引き続いて、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 (Principles of Government Accounting and Reporting)』をその考察対象として掲げる。そして伊藤〔8〕において課題として積み残された、オーケイの提唱する会計ファンド毎の行政活動収支報告書と貸借対照表を取り上げ、それらが会計ファンドの機能をどのように反映させているのか、あるいはファンド勘定報告書との関係性がそれぞれ、どのように維持されているのか、などの視点から検討を加え、オーケイの所説全体における主要財務報告書の位置づけに関する考察を試みる。そしてこのような考察を通じて得られた成果をもとに、地方政府会計の領域に生じた、貸借対照表を巡る上記論点に対してオーケイが下した見解を、イグレストンの財務報告書の体系に係わる所説との対照比較なども交えながら、或いは伊藤〔8〕を通じて得られた所見なども考察に加味しながら、筆者なりに探ってみる所存である。

## 第1章 オーケイの提唱する行政活動収支報告書について

オーケイが、資源 (the resources) と債務 (the obligations) をファンド毎に分離して記録することの必要性を提唱していることは、筆者

6) Fernald [13] pp.275-276.

7) Walker [20] pp.193-194.

も従来の拙稿の中で、既に幾度も指摘しているが、彼によればファンド毎のこのような区分の必要性は、受領 (the receipts) と支出 (the expenditures) に於いても全く同様に存在するものとされる。すなわち、法律や合意に従って特化された受領額を取り分けることで供給可能となる資源を、同じく特化された支出と一致させることがファンド設立の目的の一つと解するのが一般的であり、よってそこでは、特定の受領額の使途に制限を加え、特定の支出額の及ぶ範囲を限定する効果が期待される。そしてこうした効果の有効性を発揮させるために肝要なのが、受領と支出を記録する諸勘定の設定と考えられている。

そして政府の財政的取引を明確に説明するためには、ファンド毎に別々の、行政活動収支報告書 (the statements of operations) を作成する必要性が強調される。そこで当該報告書にその機能を存分に発揮させることを意図して、受領・支出諸勘定の設定が行われることは当然といえる。具体的には、例えば本稿第2章の中でも言及するように、資源と債務、そして剰余金 (the surplus) に関する会計報告書の作成をオーケイは提唱しているが、取り分け、表示されている剰余金額の増減変動とその要因に焦点を当てた場合、明確なサポート情報の提供が為されて然るべきこと。そして行政活動収支報告書が担うべき主要な役割の一つとして、このようなサポート情報の提供が期待されている点などが、我々が留意すべきその一例といえるだろう。

ところでオーケイは、着目点の一つをこの剰余金額に置きながら、その所説の中で既に披露した会計ファンドの体系を再び提示し、ファンド・タイプ毎に分類された行政活動収支報告書の然る可き形態を順次提唱している。そこで本章に於いても行政活動収支報告書に求められる

諸形態を、各ファンド・タイプとの適合性の視点から検討し、併せて、他の財務諸表との関係性を解明する足掛かりを掴みたい<sup>8)</sup>。

#### 〔1〕経費的ファンドと行政活動収支報告書について

既に幾度も述べてきたように、オーケイは会計ファンドを以下に示す四種に大別して捉えるが、その大別された各々のファンド・タイプに即して活動収支勘定 (operation accounts) のグループ分けとそれらの組み合わせが決定されるという。

尚、ここで四種の会計ファンドを改めて提示すると、

- I. 経費的ファンド
- II. 運転資本ファンド
- III. 寄贈ファンド
- IV. 暫定ファンド

ということになる<sup>9)</sup>。そこでIの経費的ファンドより、各ファンドとの関連性の観点から、行政活動収支報告書とそれを構成する活動収支諸勘定の設定について、順次考察を進めたい。

伊藤〔8〕に於いても既述したようにオーケイに依れば、Iの経費的ファンドには、他に掲げた三種のファンドとは比較にならないほど広範な会計ファンドが内包されており、従って、一般ファンド (the general fund) ばかりか、多種多様なその他の特別ファンド (special funds) もこの範疇に含まれる。因って多くの自治体に於いて、恰も行政活動に伴う収入・支出金の払込先および支払元となる会計ファンドは、その殆ど全てが経費的ファンドに属しており、当該タイプに属さない、その他のファンド

8) ここまでの記述についてはOakey〔17〕pp.89-90. 参照。

9) Oakey〔17〕p.90. 参照。

を用いた同様の取引は寧ろ例外的なものに見えるという景色が、彼の所説の中では描かれている。

そこでオーケイの記述に従えば、そのような経費的ファンドを通じた自治体における大半の取引による、収入・支出に伴うとされる資源増減の網羅的要因は、これも彼の記述に依れば、実際に自治体で行われている膨大な数に上る活動(取引)事例を注意深く吟味した結果、以下に示す諸要因に分類・整理されるという。

増加要因：

1. 収益金 (Revenues)
2. 借入金 (Borrowings)
3. 資本的資産の売却収入 (Proceeds of sales of capital assets)
4. 資本的支出に充当されるべき寄贈 (Gifts to be applied to capital outlays)
5. 他のファンドからの振替金 (Transfers from other funds)
6. 返還金 (Reimbursements)
7. 賦課金 (Assessments)
8. 保証金 (Deposits)

減少要因：

9. 経常的経費 (Current expenses)
10. 資本的支出 (Capital outlays)
11. 他のファンドへの振替金 (Transfers to other funds)
12. サービスおよび物品に係わる売上原価 (Cost of work done and sales made)
13. 負債の清算 (Liquidation of liabilities)
14. 固定的経費 (Fixed charges)<sup>10)</sup>

そして大多数の自治体では、一般ファンドをはじめ多様な特別ファンドを内包する経費的ファンドに於いてこそ、あらゆる種類の会計取引が集約的に発生することが容易に想定される。それならば、それらの取引に対処する必要性から、当該ファンドに於いてこそ最も網羅的な活動収支勘定の設定が為されて然るべきものと見るのが理の当然である。すると他のタイプの会計ファンド上に設定される同一名称の勘定にも、一貫性のある内容と活用手法が託されるものと想定される。因って当該タイプの会計ファンドに用いられる活動諸勘定に対して集中的な検討を加えることにこそ、考察の効率性、因ってその妥当性が見出される。併せて、そこから作成される行政活動収支報告書についても、当該ファンド・タイプに纏わるものに、最も多岐に亘るその形態が概観できるものと期待されよう。

そこで多少煩雑になることも避けられないが、暫くの間当該経費的ファンドに於ける適用が想定される活動諸勘定の網羅的検討を、逐次進めて行きたい。

さて、経費的ファンドにおける資源の増加・減少要因として、貸借項目それぞれに真っ先に取り上げられている1の“収益金”および9の“経常的経費”項目は、オーケイが自身の所説において活動諸勘定と、それらを用いた行政活動収支報告書の特性を、どのように捉えているのかを見通す上での重要な試金石となろう。そのことは彼自身が最初の“収益金”項目について、念入りの説明を行っていることから窺い知ることができる。

オーケイは“収益金”を、負債額の増加ないしは新たな債務の設定を伴わずに、或いは資産の減少や支出額の控除に至ることのない、受取勘定および現金の増額により構成されるものと定義している。尚、この定義の中に言及の見

10) Oakey [17] p.90-91. 尚、本稿に於ける記述の際の便宜を考慮して、各項目に付されている原典の番号は、若干変更されている。

られる資産の減少を伴う取引には、第3の資源増加要因に挙げられている“資本的資産の売却収入”項目が、また支出額の控除に繋がる取引には、同じく6番目の“返還金”項目が、それぞれ主な該当項目と見做されている<sup>11)</sup>。そしてオーケイは地方政府にとっての主な“収益金”項目として、租税収入や各種手数料・免許料など、該当する14の項目を列挙している<sup>12)</sup>。

ところでこのあたりの記述には、“収益金”に対してオーケイが抱く概念上の輪郭と、その独自性が見て取れる。例えば注記12)に示した“収益金”14項目の中で、8に掲げられた“私的財産の没収に伴う収入 (Escheats)”項目には、現金形態による没収だけがその範疇に含まれ、例えば“土地”など、現金以外の形態による没収対象は“収益金”項目を構成せず、固定資産の増加として捉えられるべきものとされる。更にこの考え方は9に掲げられた“助成金および遺贈収入 (Grants and donations)”項目に関しても適用される。因ってここでも“収益金”項目に該当するのは、専ら同じ年度に発生した経費の支払いに充当し得る、現金形態によるものだけであり、資本的支出に対して充当されるべき贈与財産は、先に掲げた4番目の増加要因である“資本的支出に充当されるべき寄贈”項目に該当するものと見做される。

次に第6および第7の資源増加要因となる

11) Oakey [17] p.91.

12) Oakey [17] p.91. 尚、ここで列挙されている収益金14項目には、以下のものが該当する。

1. 租税収入、2. 免許料収入、3. 使用許可料収入、4. 地域販売権収入、5. 特別認可権収入、6. 自治体手数料収入、7. 罰金、反則金、科料収入、8. 私的財産の没収に伴う収入、9. 助成金および遺贈収入、10. 独占的使用料収入、11. 年金賦課収入、12. 賃貸料収入、13. 物品販売およびサービス料収入、14. 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。

“返還金”および“賦課金”項目に言及したい。オーケイに依れば前者は多くの場合、主に個人を対象として行った自治体による特定の支払いを巡り、後にその払い戻しを受けるという、謂わば支出額に対する控除項目であり、因って例外的、変則的、或いは臨時的の性質を帯びた項目と見做される。これに対して後者は、自治体が行う特定のサービス、あるいは地域改良事業に伴って恩恵を受ける、特定の市民の集団を対象として、その人数に応じて徴収される負担金のことであり、改良事業の場合その完成を待って、それまで費用負担をしていた自治体に対して、謂わば立替金の清算が、徴収された“賦課金”を用いて行われるケースが多いようである。

最後の増加要因となる“保証金”項目とは、当該自治体に対する損害補償や支払保証を、他の政府や個人、企業などが行ったために、当該政府の手元に入ることとなった金銭を指すものとされる<sup>13)</sup>。

それでは次に、先にも触れた最初の減少要因となる“経常的経費”項目を取り上げる。オーケイに依れば、これは自治体が通常の活動を継続するために必要な支出であり、その中で資産の製造や取得ないし債務の返済に結び付かないもの、と捉えられている。

減少要因に対するオーケイの捉え方を理解する上で重要なもう一つの項目である、10番目の“資本的支出”項目とは、土地や建物、或いは設備といった固定資産の取得、或いは公債発行借入金 (bonded debt) のような固定負債や長期借入金の返済に結び付く類の支出により構成される項目とされる。従って彼に依れば“資本的支出”項目とは固定資産増、或いは主として

13) Oakey [17] pp.91-94. 参照。

14) Oakey [17] pp.94. 参照。

公債発行借入金の残高減を通じて、自治体における資本投資純額を増額へと導く支出項目である、と説明されている<sup>14)</sup>。

さて、12番目の項目である“サービスおよび物品に係わる売上原価”項目とは、最初に言及した“収益金”項目の中の13番目の細目となる、“物品販売およびサービス料収入(Proceeds of sales of commodities and charges for services rendered)”項目に対する控除項目ということになる。オーケイに依れば、その公益性という点では9番目の“経常的経費”項目に譲るものの、特に個人を対象として、時には原価で、或いは活動の持続を可能ならしめる程度の利益獲得を前提として提供されるこうした活動は、殆どの自治体に於いて実行されているものと見做されるので、売上収入額とそれに対する売上原価、そしてそれら差益額の把握が会計の役割りとして要請されるのは当然と言える。

続いて13番目の項目となる“負債の清算”について、オーケイは自明の項目と位置づけ、詳細な説明は行っていないが、会計ファンドの分類を理解する上で、次の記述は確認されるべきであろう。特定の債務を減債あるいは清算するという特別な目的のためのファンド設立は頻繁に行われることであり、中でも顕著なケースに当たるのが減債基金ファンド(Sinking Funds)の設立とされ、その他租税還付金の処理を行うため、この種のファンドが活用されるケースもあるとされる。こうした議論を踏まえて、改めてここで確認しておきたいことは、オーケイの所説に於いて減債基金ファンドは、経費的ファンドの範疇に分類されているということである。

減少要因最後の“固定的経費”項目とは、過年度に自治体が決定した方針に従って当該年度に支出を実行する以外、行政・立法何れの機関

に於いても、彼らに選択の余地の無い性格の項目を指し、具体的には債券債務の金利負担や年金・保険の掛け金に伴う支払い、そして下位の行政府に対する助成金および補助金の負担などが挙げられる<sup>15)</sup>。

以上の検討結果を材料として、筆者は当該経費的ファンドにおける活動収支諸勘定の活用と、それらをもとに構成される行政活動収支報告書の諸類型に、考察の矛先を向けて行く所存なのだが、ここから先暫くの間は、謂わばオーケイ独自の分析手法を見守る他は無いようである。彼によれば、当時の合衆国を代表する諸州・諸都市に見られる数百に上る、経費的諸ファンドを通じて行われた取引を検証した結果、資源の増加・減少双方の要因より、凡そ40通りに上るそれらの異なる組み合わせが見出されるという。更にそれらが共通性を付帯していることを根拠に再分類・統合を加えた先に、遂には行政活動収支報告書の標準形態が考案され得ると言うのである<sup>16)</sup>。そこで彼の試みたアプローチの続きを、もう少し詳しく見て行こう。

先ず、経費的会計ファンドに纏わるあらゆる会計取引の処理を通じて成立する、これら活動収支諸勘定の組み合わせに関連して、件の14種類のファンド資源増減要因の中から減少側6種の要因を素材として、主に設立目的に起因した下記のような5種の組合せの柱が仕立てられる。

1. 経常的経費および固定的経費支払いのために設立されるファンド
2. 資本的支出を実行するために設立されるファンド
3. 個々人に対する行政サービスの提供コスト

15) Oakey [17] pp.94-95. 参照。

16) Oakey [17] pp.95-96. 参照。

- トを賄うために設立されるファンド
4. 負債の清算を目的として設立されるファンド
  5. 他の会計ファンドとの取引を扱うために設立されるファンド

すなわち個々の経費的ファンドを、本来の活動目的を勘案した上で、支出側にその会計的視点のウエイトを置いて、大別して見せた訳である。

そして次なるアプローチとして、例えば1に挙げた“経常的経費および固定的経費支払いのために設立されるファンド”を、更に下記のように細分する。

- 1—(a) 専ら政府の経常的経費支払いのために設立されるファンド
- 1—(b) 専ら政府の経常的経費および資本的支出のために設立されるファンド
- 1—(c) 専ら固定的経費支払いのために設立されるファンド

そして例えば、1—(a)に掲げた“専ら政府の経常的経費支払いのために設立されるファンド”を例に採った場合、同資源の増加要因、即ちその経常的経費を賄うための各種収入金との組み合わせにより、下記に示す5通りのパターンが主に成立するものとされる。

- ① 収益金と経常的経費および他のファンドへの振替金
- ② 収益金および他のファンドからの振替金と経常的経費
- ③ 他のファンドからの振替金と経常的経費
- ④ 保証金と経常的経費
- ⑤ 賦課金と経常的経費<sup>17)</sup>

私見によれば、その分類・組み合わせの骨格部分から、複式簿記で用いられる取引の八要素さえイメージされる当該アプローチを、当然の如く1—(b)・(c)、更に大別された2～5の分類項目にも順次適用して行く。するとその結果、本稿でそれらの全容を示すことは叶わないが、多数の分類と組み合わせが生まれることは想像に難くない。そしてこれらの組み合わせがそのまま、各ファンド・タイプの行政活動収支報告書の骨組みとなる。オーケイに依れば、当該経費的ファンドに関するだけでも、コロラド、カリフォルニア、イリノイなどの諸州やミネアポリス、ニューヨーク、デンバー、クリーブランドなどの諸都市において、1910年代に実際に作成されていたとされる10種類にのぼる行政活動収支報告書の実例が、それら各報告書を構成する資源の増加・減少要因（ここではそこに用いられている活動収支諸勘定項目にほぼ符合する）のタイプ別組み合わせを元に紹介されている。

残念ながら当該経費的ファンド・タイプに該当する、オーケイオリジナルの行政活動収支報告書の雛形は、僅かな例外を除いて存在しない。そこで本章では、経費的ファンドに適用されるオーケイ自身の唯一オリジナルとなる、“特定改良事業賦課金ファンド：行政活動収支報告書”の雛形を表—1として掲載した。

ところで彼自身が批判を加えることなく掲載した、実在するとされている10種の行政活動収支報告書は、法制度の要請などを根拠とした各々の会計ファンドの設立目的に則した活動に伴い実行された収支のさまを、ありのままに描写するために作成されたものであり、その構成には中身の一部として資本的収入金および支出金が含まれていることを、ここでは改めて確認しておきたい。またオーケイ自身の記述より、収益金あるいは経常的経費の計上に、発生主義の適用が望ましいとの考えが示唆されているこ

17) Oakey [17] pp.96-97. 参照。尚、①～⑤項目中のアンダーラインは筆者の加筆による。

表-1 特定地域改良事業賦課金ファンド：XXX ファンド行政活動収支比較報告書  
19X1年12月31日および19X2年12月31日

	19—	19—
受領：		
賦課金		
個人負担		
市の負担		
公債収入金		
剰余金に振替えられる受領総額		
支出：		
建設事業用		
材料費		
労務費		
貯蔵品		
荷車運送費		
管理費用		
公債償還用		
払戻し		
支出総額		
剰余金：		
期首残高		
加算額		
上記期中受領額		
減額		
上記支出額		
期末残高		

出典：Oakey [17] p.115. をもとに作成。

とも記しておきたい。

〔2〕 運転資本ファンドと行政活動収支報告書  
について

本節冒頭で改めて、オーケイの記述に従ってⅡの運転資本ファンドを捉えると、それは「別立てにして確保された一定額を運転資本として用いることで、工場制手工業や製造・建設活動を継続するために設立されるファンドで、確保

されたその一定額は、活動目的に充当され費消されても、売上や賦課金徴収に伴う収入金の充当により取り戻され、その資本額は再び維持されることとなるファンドにより構成される」<sup>18)</sup>ものである。

大変見事に凝縮された一種の定義のような記

18) Oakey [17] pp.124. 尚、引用文中のアンダーラインは筆者の加筆による。

表一 2 運転資本ファンド：XXX ファンド行政活動収支比較報告書  
19X1 年 12 月 31 日および 19X2 年 12 月 31 日

	19—	19—
売上総額：		
製品返品および値引き控除額		
売上純額		
売上原価：		
製造活動売上総利益		
その他の収益金：		
その他収益金総額		
収益金からの控除額：		
収入金からの控除総額		
剰余金に振替えられる純利益額		
剰余金：		
期首残高		
加算額		
控除額		
修正後剰余金額		
期末残高		

出典：Oakey [17] p.125. をもとに作成。

述に見受けられるが、筆者の私見によれば、ここで運転資本ファンドを経費的ファンドと分かちつのは、アンダーラインで示したように、民間営利企業であれば資本金項目に該当する、維持されるべき一定額の運転資本が当該会計ファンドに於いては存在する、ということであろう。

次に、同じく上記の定義からも推察されるように、この種のファンド内での資源増加要因は概ね次の二種、即ち(1) 個人や企業、そして他の政府機関を対象とした、生産品の販売やサービスの提供による売上収入金か、あるいは(2)

それら物品およびサービス提供の対価として、他の政府組織内の機関や部局・事務所、あるいは同一区域内の司法施設から受取る振替金収入に限られてくる。

ところでオーケイに依れば、当該会計ファンドに用いられる活動収支勘定を大別すれば、収入金 (income)、利益 (profit) および損失 (loss) の諸勘定ということになるが、表一 2 として掲げたオーケイのオリジナルである“運転資本ファンド：比較活動報告書”の勘定諸項目を概観すると、粗売上高 (Gross Sales)、売

上原価 (Cost of goods sold)、売上総利益 (Gross manufacturing profit)、剰余金 (surplus) といった諸項目により構成されており、因ってこれらを骨子として作成される行政活動収支報告書は、必然的に民間営利企業において作成される損益計算書に類似した形式となるのが一般的と捉えられているようである<sup>19)</sup>。

### 〔3〕寄贈ファンド並びに暫定ファンドについて

オーケイに依れば、Ⅲの寄贈ファンドに関連する取引は次に示す主に2つのクラスの取引、すなわち(1) 収入金 (income) に関連する取引と(2) 資本 (capital) に関連する取引とに分類され、さらに各々の取引をそれぞれ対象として、別々の行政活動収支報告書の作成が要請される。尚、当該会計ファンドに適用される行政活動収支報告書の雛形は、特にその様式の点で興味深いものではあるのだが、本稿に於いては紙幅の都合もあり、残念ながらその収録は叶わない。実は同じ事情が、次節で取り上げる減債基金ファンドに関しても当てはまる。これは真に残念な事態なので、これらの会計ファンドと、その財務報告書については是非、稿を改めて詳細に取り上げる所存であり、本稿においては、それらの輪郭を描写することに留めたい。

オーケイに依れば(1)の収入金に関連する取引は、信託契約に規定された条件や法規定に従って為される投資収入の徴収、およびそれらに付随した発生費用により構成されるものと見做される。

そこで収入金関連の行政活動収支報告書においては、各種の投資源泉と関連づける形の各種収入金項目と、さらにその真下には、それぞれに関連した支出額が控除項目として計上され、

当該二項目間での控除後純収入金額が続けて掲載される。

ここまでの構成が謂わば当該報告書の本編とするならば、形式上、報告書の謂わば第二段を構成するのが、“その他の収入金”以下の項目ということになる。

以上がオーケイによる(1)の収入金関連取引と、専らそれを対象として作成が提唱される“比較収入金報告書”(二種の作成が提唱されている行政活動収支報告書の内の一つ)の概要であるが、それに対して、(2)の資本関連取引については、専ら現金項目および投資項目により、その中身は構成される筈である。しかしながら当該ファンド運営上の趣旨からすれば、資本的現金の在り高は極力、その残額を軽減すべきものと見做されるので、第二の行政活動収支報告書となる“投資勘定報告書”において資本的現金は、その独立計上項目とは見做されない。オーケイに依れば、所謂投資諸勘定項目の全体像を指し示した“期首帳簿価額”項目より、当該報告書の構成はスタートする。そして“借方項目”として、項目別に様々な債券・株式などの諸証券と、土地・建物といった諸財産の購入(増額)項目が列挙され、贈与 (gifts) を受けた場合には、財産の寄贈元その他関連事項の記載が求められるので、そのための独立した項目が必要とされる。当該項目が寄贈ファンドにとって重要な項目であることは、改めて確認するまでもないことである。

続いては、簿価を上回る価額で投資財産の売却が成立した場合に計上される“投資財産売却益”項目と、この場合には同時に“剰余金”勘定への増額計上が為される。他方“投資財産売却損”項目が、それとは正反対に財産の売却取引を通じて生じた損失額の計上項目となるのは明らかであり、従って同時に“剰余金”勘定への減額計上が為される。

19) Oakey [13] pp.124-125. 参照。

尚、当該報告書の主要“貸方項目”は、“借方項目”に倣って列挙された、様々な債券・株式など諸証券と、土地・建物といった諸財産の、但しこちらは売却（減額）項目によって構成されることになる。以上に示した如く、期首時点での諸証券・諸財産総額に期中の購入増加額および売却減少額を加・減算することで、期末時点における諸証券・諸財産総額の更新に至る道筋を開示することが、当該ファンドに於ける投資勘定報告書の主な構成ということになる<sup>20)</sup>。

ところで、オーケイの記述に依れば各自治体を受取る現金の中には、それに対して適用される会計処理の決定が、特定の意思決定や取引の結果待ちとなるケースが頻繁に発生する。こうした状況下に置かれた現金に対する区分経理のためにその設定が求められる会計ファンドが即ち、ここでⅣの大分類に該当する暫定ファンドということになる。

当該ファンドに於いては、恐らくは現金を主体とした期首残高に、状況の推移に伴う収支の期中増減高を加・減算し、期末時点での残高を明示するといった一連のプロセスを指し示す行政活動収支報告書の作成とそれに適した活動勘定諸項目の設定を要する、というのがオーケイの大凡の見解となる。

但し当該ファンドの特徴として、金額的にも小規模な事例が頻繁に登場し、会計的視点以外の多様な要因からその処理が決定され、一つの会計年度の途中で全ての金銭的処理が終了するケースも多いなどの点から、当該ファンドに適用される行政活動収支報告書の雛形を、オーケイ自身提示していない<sup>21)</sup>。

#### 〔4〕減債基金ファンドと行政活動収支報告書について

オーケイは減債基金ファンドに対して、先にも確認したようにそれが経費的ファンドの仲間ではあるものの、あらゆる他の経費的ファンドとは異なる、特別の設立目的と特有の状況を帯びているが故に、当該ファンドは個別に取り扱われるべきとの考えを示し、多くの言及を行っている。

そこで当該ファンドが謂わば特別な取扱いを受けるべき固有の目的や状況とは何を指すのかということ、一方に於いて、支払いが実行されるべき特定時点まで、多くのケースでは複数年度に亘って、その支出されるべき総額が当該ファンドに毎年徐々に蓄積され、他方に於いては、その支払われるべき総額と同額の資源が当該ファンドに蓄えられることが、満たされるべき要件として規定されること。オーケイ自身はそのように捉えているようである。

またオーケイによれば、アメリカ各州・各都市で運用されている実際の当該ファンドは、その設立目的（≡設立時の使命）によって大凡次の三種、すなわち(1) 未払い債務の元本部分の支払いを専ら目的とするもの、(2) 債務負担に伴って発生する利息の支払いのみを目的とするもの、そして(3) 債務の元利金双方の支払いをその目的とするもの、に大別されるという。

そこで彼は、実際に自治体で見られる収入・支出の各パターンを上記三種の目的に各々割り付け、九種の主要取引事例の組み合わせを披瀝しているが、ここでは更にそれらを再整理して以下に示す。

- (1) 未払い債務の元本償還を目的として設立された減債基金ファンドの場合  
収入側：収益金、他のファンド（殆どは一般ファンド）からの振替金  
支出側：資本的支出

20) Oakey [17] pp.126-130. 参照。

21) Oakey [17] pp.130-131. 参照。

(2) 債券の利払いを目的として設立された減債基金ファンドの場合

収入側：収益金、他のファンド（殆どは一般ファンド）からの振替金

支出側：固定経費

(3) 債務の元利金双方の支払いを目的として設立された減債基金ファンドの場合

収入側：収益金、他のファンド（殆どは一般ファンド）からの振替金、資本的収入（主に自治体保有有価証券の売却収入）

支出側：資本的支出および固定経費

因みに彼の分析に依れば、最もポピュラーに見受けられる組み合わせの事例は、収入側が、一般ファンドおよび公債の発行目的に近しい特別ファンドからの振替金であり、これに対して支出側は、資本的支出と固定経費の組み合わせ、からなる(3)の“債務の元利金双方の支払いを目的として設立された減債基金ファンド”の事例であるという。

こうした議論を踏まえてオーケイは、当該ファンドに該当する行政活動収支報告書の類として三種の財務報告書が用意されるべきことを、オリジナルの雛形を提示しながら述べている。その三種の報告書には、(1) 比較行政活動収支報告書、(2) 投資勘定報告書、そして(3) 現金収支報告書が該当するものとされる<sup>22)</sup>。

尚、これら行政活動収支報告書の雛形掲載が本稿において困難であることは、既に言及した通りであるが、その骨格部分については、本節におけるこれまでの記述から比較的容易に推察できるものと思われる。また蛇足ではあるがオーケイ自身、第三の報告書である現金収支報告書については、特段の説明を要しないものとしている。

## 第2章 オーケイの提唱する貸借対照表および財務報告書間の関係性について

### 〔1〕 剰余金勘定と財務報告書間の関係性について

自身の所説において剰余金に関するオーケイの視点は貸借対照表に、より強い支点を置いたものであると推察できる。何故ならば「剰余金勘定とはファンドの財政状態に関連した諸勘定と行政活動に関連した諸勘定との関係性を結び付ける勘定」であるという一般的な見方を示しながらも、その概説的議論の行方は「貸借対照表に示される剰余金は、ファンド化 (funded) されたあらゆる経費的資産が、長期債務を除いた、ファンド化されたあらゆる負債を超過したのとして提示される」とされ、専ら貸借対照表を軸とした視点に議論は置き換えられて行くからである。

そこで、その所説に対する理解の深化に必要と考えられるので、議論が若干まわり道になることを承知の上で、このテーマに関連してオーケイが自身の所説で用いている主たる用語の持つ意味と、些か階層的性格を帯びたその関係性について、少しだけ踏み込んだ議論の整理を試みたい。

ここでファンド化された資産（≡ファンドの資源）とは、土地、建物、そして諸設備といった固定財産 (fixed property) を除く、あらゆる資産を示すものとされる。この点は本稿において、これまでも断片的に言及してきたように、ファンドの資源に固定資産は含めないという考え方を示している訳だが、オーケイに依れば、寄贈ファンドに属する資源については、土地や建物、或いはその他固定的性格の財産であっても当該ファンドに帰属する資源として扱われ、ファンド化された資産に含まれるものと

22) Oakey [17] pp. 144-154. 参照。

表-3 剰余金勘定報告書

期首残高		\$ XXXXX
追加項目：		
事前徴税不能控除額の一部再計上	\$ XXX	
事前貸倒損失処理額の戻入れ	\$ XXX	
徴税不能準備金修正額	\$ XX	
前年度支出金払戻受領額	\$ XXX	
予算計上外特別受領額	\$ XXX	
支出権限失効額に対する未支出負担行為残額	\$ XXX	
追加総額		\$ <u>XXXX</u>
控除項目：		
徴税不能控除額	\$ XXX	
貸倒損失処理額	\$ XXX	
前年度収入金払戻額	\$ XXX	
前年度分貯藏品損失加算額	\$ XXX	
期末見積収入金徴収不能額	\$ XXX	
控除総額		\$ <u>XXXX</u>
期末残高		\$ <u>XXXXX</u>

出典：Oakey [17] p.272. をもとに作成。

理解される。

更にここまでの議論に加えて、“ファンド化された経費的資産 (expendable funded asset)” という用語の範疇には、寄贈ファンドの基本財産に相当する資産と減債基金ファンドの資源を除いた、あらゆる資産が含まれる。ここで彼の所説に於いては、“ファンド化された経費的資産”こそが貸借対照表に計上されるべき資産の全てと考えられるので、ファンド化はされていても非経費的である寄贈ファンドの基本財産に相当する資産と、減債基金ファンドの資源、そしてその他、会計ファンドの種別に係わらず、謂わば横断的に自治体全体によって活用される恒久的財産と、そして同じく自治体全般にとっての長期的債務は、これまでも言及してきたように貸借対照表には計上されず、別途用意される付加的報告書を通じて、それぞれ報告される運びとなる。

他方、個別ファンド毎の資産・負債の対照関係とその処理といった視点からは、特定の負債に対する清算を意図してファンドが設立された場合に、当該負債に対して“ファンド化された

負債”という用語が適用され、因って当該負債の清算には専ら、同会計ファンドに属する“ファンド化された経費的資産”が、充当される運びとなる。

従って必然的に、貸借対照表上で対照表示されるべきなのは“ファンド化された経費的資産”総額と、それら該当資産を用いて清算することが意図されている“ファンド化された経費的負債”総額なのであり、詰まり前者が後者を超過した残額として規定されるのが、“剰余金”勘定額と捉えられる訳である<sup>23)</sup>。

そこで貸借対照表を基礎として論が進められて行く“剰余金”勘定項目は必然的に、財産勘定グループ (the proprietary group of accounts) における“剰余金”勘定項目として捉えられることとなる。そこで上記のような構成の“剰余金勘定報告書 (a Statement of the Surplus Account)”が、単一ファンド毎に作成

23) 本章におけるここまでの“剰余金”並びに貸借対照表計上項目に関する議論については、特にOakey [17] pp.258-260. 参照。

される運びとなる。尚、オーケイは各会計ファンドには分離された個別の“剰余金”勘定が存在するので、それらをあくまでも他のファンドにおける剰余金残高と識別表示する必要性を根拠として、当該報告書の役割りとその重要性を捉えている。また彼の所説では、当該報告書の構成項目に対して個別に懇切な記述が行われているが、それらは提唱された報告書の構成を実際に検分すればある程度自明なものであり、また本稿の紙幅の都合もあるので、ここではそれらの項目を主体とした報告書の形式を表-3として示すに留めたい。

## 〔2〕貸借対照表の構成

多少繰り返しとなるが、オーケイは自説に於いて、「国や州、そしてその他の地方政府が提示すべき貸借対照表は、一方において恒久的財産と減債基金ファンド資産、そして寄贈ファンドの資本的資産を除く、全ての資産価値が表示され、他方においては長期公債発行債務と寄贈ファンドにおける資本的負債を除く全ての負債額が表示されるべきものと確信する」と説いている<sup>24)</sup>。

自治体における謂わば貸借対照表能力に関連した上記の見解は、既に本章第1節においても取り上げたところではあるのだが、その重要性に鑑み、貸借対照表の概観および個別項目に関する検討に着手する前に、ここでは視点を変えて、特定項目をオフバランス化する根拠などに着目した検討を加え、この問題に関する議論の一層の深化を計りたい。

ところでオーケイが自身の所説に於いて、貸借対照表への計上から削除されるべき“恒久的財産”という用語に、如何なる個別・具体的資産項目を含めているのか、先にこの点を確認す

る。彼はこれに該当する資産項目として、下記4項目の資産を列挙している。

1. 土地とそれに関連した権益、および土地改良
2. 建物およびその他構築物
3. 機械および装置
4. (上記三項目に関連する) 諸権利および免許

尚、地域改良コストの中の賦課金徴収可能額部分は換金可能資産の一種と見做されるべきなので、賦課金が課せられた場合にはそれに見合う金額部分を、改良事業の貸借対照表計上額から削除する処理が為されるべきとされる。

それでは本来の議論に戻って、まずは減債基金ファンド資産と長期公債発行債務を、貸借対照表計上項目から除外する根拠について検討して行きたい。オーケイは、現行年度の業務や活動に関連づけられる、謂わば経費的資産・負債項目は他と分離された区分経理が求められるべき、という重要な要件を挙げている。ところで公債発行債務に関しては、それ自体が特定の会計ファンドに計上されないことは、本稿においても、既に幾度か言及したところではあるが、ここではその償還の局面を想定したい。すると当該債務に対して関連するものと見做される資金は、その償還に利用可能とされる範囲の政府資産に限定される訳だが、この場合の該当要件をまずは債務の側から改めて検証してみる。すると、さまざまな満期日にさまざまな金額での償還が通常とされる一連の償還スケジュールの中で、当該財政年度に於いて満期を迎える償還金額に当て嵌まるのは、個別の長期債務を例にとった場合、その総額の最初の方のごく僅かな金額部分でしかないことが分かる。

他方、資産の側から検証した場合でも、当該債務との関連性を維持する資産とは、当該財政年度のごく僅かな償還金額に相当する経費的資

24) Oakey [17] p.236.

表－4 財政年度末 比較経常貸借対照表  
19X1年12月31日および19X2年12月31日

	資 産		負 債	
	19X1年12月31日	19X2年12月31日	19X1年12月31日	19X2年12月31日
現金 手元在高 銀行預金高			即時現金需要額 支払手形 支払命令書	
未徴税額 控除額：徴収不足準備高			期限未到来短期借入金 支払利息—利払日未到来	
受取勘定—公的施設			特別追徴公債	
その他収入金実現未収額			負債総額	
特別賦課収入金実現未徴収額			運転資本ファンド資本準備金	
賦課収入金徴収改良事業建設仮勘定			剰余金 即時需要額を超える現金在高 その他負債額に対するその他資産超過額	
貯蔵品				
資産総額			負債および剰余金総額	

出典：Oakey〔17〕P.238.をもとに作成。

産の、それも一般ファンドに属する支出可能な剰余金部分ということになり、然も当該債務を償還するために減債基金ファンド（当該ファンドは経費的ファンドに分類される）が設定されている場合、それを上回る償還金額へと、充当される支出可能剰余金額の関連部分は一層限定される。

これらに加えてオーケイに依れば、好ましい管理・統制の見地や、或いはしばしば法律を根拠として、減債基金ファンドに帰属する資産に対しては、それを完全に分離・識別する会計が要請されている。そこで公債発行債務や減債基金ファンドの財政状態関連の報告書を、貸借対照表に続けて直ちに提供することを前提として、両項目を貸借対照表の計上項目から除外する処理が提唱されているのである<sup>25)</sup>。

続いて寄贈ファンドの資本的資産・負債が貸借対照表計上項目から除外される根拠について

オーケイは当該ファンドの資本的資産・負債が、現行年度の業務や活動に関連した資産・負債の備えるべき要件と無関係なものである点を挙げている。従って、支出可能剰余金額の算定過程に算入されないように、謂わば非経費的と呼べる当該資産・負債を計上しない処理は妥当なものと思されるが、但し寄贈ファンドにおいても、獲得された収入金部分に関連する資産・負債については、貸借対照表に計上されるべきものと見做されている。そして寄贈ファンドに於けるこれら資本的資産・負債についてオーケイは、前述した公債発行債務および減債基金ファンドの場合と同じく、主要財務報告書に続けて、関連する報告書上での速やかな情報提供を提唱している<sup>26)</sup>。

ここまで記述してきたことを踏まえた上で、本章において最も注目すべき、オーケイ自身

25) Oakey〔17〕p.236.

26) Oakey〔17〕p.236-237.

が提唱する貸借対照表の言わば雛形を、表—4として提示した。そこで本章においては、以下この雛形に即して、貸借対照表についてオーケイが思考するところを、極力鮮明にして行きたい。

オーケイに依れば、貸借対照表において対照表示される資産および負債の各項目は、会計ファンド毎に区分されるのではなく、各項目の性格を主体とした分類・表示とする一方、伊藤〔8〕において取り上げた“会計ファンド報告書(The Fund Statements)”に表示されている、各経費的諸ファンドの残高総合計額を以って両会計報告書の、詰まりは経費的各会計ファンドと貸借対照表との繋がりが形成されることとなる。そこで表—4に基づいて借方側より、主要項目およびそれらの関係性につき順次見て行くこととしたい。

最初の“現金”項目について留意されるべき基底的ポイントは、当該現金項目の合計額から、その対照表示項目となる“支払手形”および“支払命令書未精算額”勘定の表示金額を差し引いた残高は、全ての経費的ファンドにおける“充当可能現金残高”勘定の総合計額に一致する、という点である。従ってこのことは、貸借対照表と会計ファンド報告書との基本的関係性を示す証とも見做される。そこで当該現金項目を軸として、貸借対照表とそこに計上されるべき各会計ファンドとの関係性に視点を变えてこの点を確認するならば、(1)一般ファンドと、(2)あらゆる経費的特別ファンド(そこには債券ファンドおよび賦課金ファンドにおける、収入金から得られた現金額も含まれる)、そして(3)運転資本ファンドおよび(4)暫定ファンドにおける、“充当可能現金残高(available cash)”勘定の総計額が、前述したように貸借対照表における現金総額と、“支払手形”および“支払命令書未精算額”勘定合計額との差額に等しく

なる訳である。オーケイに依拠してもう一点、確認されるべきことは、減債基金ファンドに属する現金保有額は当該現金項目には含まれない、という点であろう。

次の“未収徴税額(Taxes accrued not collected)”項目とは読んで字の如く、発生した徴税額の中の未収額分を示しており、ファンド勘定における同勘定項目と、総額の点で符合している。

続いて“受取勘定—公的施設(Accounts receivable—public utilities)”項目とは、上下水道施設やガス供給施設、そして路面電車など、公的な施設・設備により供給されるサービス対価の内、やはり発生はしているけれども未徴収である額を示したものとなる。オーケイに依れば、当該収入金項目は一般的に、その他種々雑多な収入金よりも即時的財源需要への対応力が高いので、区分表示することが妥当であると説かれている。

従って“その他収入金実現未収額(Miscellaneous revenues accrued—not collected)”項目とは政府が受取るべき徴収金で、租税徴収額や賦課金といった主要項目を除いたものを示し、ファンド勘定における、やはり“その他収入金実現未収額”勘定に符合することとなる。

次の“特別賦課収入金実現未徴収額(Special assessments accrued—not collected)”項目とは、特定地域改良事業賦課金の内の未徴収額分を示した項目で、これもファンド勘定における同種勘定項目と符合性を持つ関係にあるものと見做される。

ところで、上記項目と関連するのが同種事業の言わば進行段階にあることを示す“賦課収入金徴収改良事業建設仮勘定(Assessable improvements in progress)”項目である。当該項目は読んで字の如く、賦課金徴収の対象となる

特定地域の改良事業の内、未完成ではあるものの進行している事業部分に課せられるべきコストを示した項目（建設途中の時点では自治体による立替払い等となる）であり、恒久的財産を貸借対照表には計上しないという原則に鑑み、事業の完成等に伴い当該項目の本来の役割りが終了した時点で、可及的速やかに該当する金額部分は貸借対照表から削除されるべきものと見做される項目となる。

そして借方側最後の“貯蔵品”項目は、手たちの支給品や原材料など、あらゆる在庫品の棚卸総額を示したものとなる。

続いて貸方側に目を転じてみよう。“即時現金需要額 (Immediate demands against cash)”と表記された大項目の下に、“支払手形”勘定、および“支払命令書”勘定が表示されている。前者が振出し済み未決済の手形残高を指すのに対して、後者はそれ以外の、支払いを承認された支払命令書の残高を示す項目ということになる。

“期限未到来短期借入金”項目が示すのは主として、納税収入やその他の各種収入金を償還財源として当て込んで発行される“免税地方債 (Revenue Bonds)”や“短期債務証券 (Anticipation Warrants)”等、短期的性格の期限未到来借入債券の残高総額を表示したもので、当該項目の表示額はファンド勘定における“短期借入債務償還準備金”の勘定総額に呼応したものとなる。そして短期債務の償還期限が到来すると、それに伴って地方自治体手形が発行され、前出の“支払手形”勘定に貸記（増額）されると共に、当該勘定項目の減額（借記）処理が為されることとなる。

続いて“特別追徴公債 (Special Assessment Bonds)”項目が、期待される賦課金徴収額を償還財源に当て込んで発行される、やはり短期的性格の追徴公債における未償還総額を示すも

ので、これに該当する資金調達手法が採られた場合、ファンド勘定にその表示が現れる“追徴公債償還準備金”項目の残高総額と、金額の点で一致するものとなる。

以上の記述からも明らかなように、“即時需要額を超える現金在高”項目とは現金残高の内、“支払手形”および“支払命令書”項目における表示額合計を超える現金在高を表示しており、因ってそれに連なる“その他負債額に対するその他資産超過額 (Excess of other assets over other liabilities)”項目は、上記現金項目以外の諸資産合計額が、“支払手形”および“支払命令書”勘定を除いた、その他の負債諸項目合計を上回る超過額を表示した項目となる。

従って“即時需要額を超える現金在高”および“その他負債額に対するその他資産超過額”項目の残高合計金額は、全ての経費的ファンドにおける剰余金合計額を示すと共に、該当する会計ファンド報告書に表示された全ての経費的ファンドの残高総合計額とも一致することとなる<sup>27)</sup>。

### 第3章 オーケイが提唱する主要財務報告書の特徴について

本稿においては、その序論でも言及した通り、アメリカ地方政府会計の近代化について1910年代中盤までその方向性を規定していた潮流が、当時の先端的巨大企業に導入されていた会計的管理の手法を自治体会計領域にも援用しようとする試みであり、その立役者はクリーブランドを中核とするニューヨーク市都市問題調

27) 本節における貸借対照表主要項目に関する一連の記述については、Oakey [17] pp.237-241. 参照。

査局の取り組みと、彼らの業績に謂わば一層の精緻化を加えたイグレストンの所説であったものとして捉えてきた。

このような背景のもと本章では最初に、当該潮流の代表者としてイグレストンとその所説を取り上げ、伊藤〔8〕において既に披瀝した、謂わばその構造上の特徴点を以下に改めて確認する。

「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“経常ファンド”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的フォーマットとは、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、経常的資産・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“経常ファンド”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<sup>28)</sup>と捉えた点にある。

するとこのようなファンド体系が設定された場合、そこから導出される財務報告書の体系に資本(ファンド)貸借対照表が組み込まれることとなるのも、謂わば理の当然と言える。そしてイグレストンの提唱した基底的フォーマット

により必然的に齎された、あらゆる資産および負債の在り高を、何らかの形で貸借対照表にオンバランスさせようとする取り組みは、単に政府会計の文脈において、予算管理の視点からその有効性を希求したものであるばかりでなく、企業会計的視点に於いて、自治体財政の効率性や有効性、更には経済性までも計測するために、有効に機能し得る手法であるものとの判断が働いた結果と理解され得る。また会計帳簿や原始証憑の次元から積み上げられた会計情報(イグレストンらの所説では証票システムの導入が強調されている)が網羅的にオンバランスされ、各財務報告書上でもその顛末の整合性が確認されれば、期中における政府活動の透明性にも一層のお墨付きが与えられることとなる。

これに対して、同じくオーケイの所説に於ける特徴点はどのように捉えられ得るのか。この点についても伊藤〔8〕より改めて確認したい。

「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当可能な経費的資源(≒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。—〈中略〉—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)を指定できる条件を

28) 伊藤〔8〕p.34.

整えんとする意図の表れと解釈される。」<sup>29)</sup>と。

そして計算構造の中核に据えられた収入・支出額の増減推移と、結果として算定された経費的資産・負債額が、精緻に区分された各会計ファンドに於いて、予算管理の視点、行政活動収支の視点、そして資源(資産)・債務残高の視点という三方向からの確に捉えられ、各財務報告書内に掲載される運びとなる。ここで表-4として掲げられた貸借対照表が特に、現金と短期的債権・債務残高計上の舞台となることで、行政活動収支に発生主義的色彩を付与する役割りを果たすと同時に、ファンド(予算)勘定との整合性確認の場としても機能すること、そして“剰余金”勘定項目が各種財務諸表の関係性確保に一定の役割りを果たしていることなども、本稿第1・2章を通じて考察された通りである。

但しその代償として、本稿第2章において取り上げたような、多義に亘る複雑なオフバランス項目が生じることとなる。そこでオーケイは、貸借対照表にあらざる補助的添付報告書の上で、オフバランス項目とされた会計・財産情報を掲載するといった手法を採ることで、この点をカバーしようと考えている。

しかしオーケイの主張からは、オフバランス項目の発生が不可避的なものであるとの見方よりは、それらは計上してはならないものと言う発想が伝わってくる。多義に亘るそれらオフバランス項目の中でも、特にその中核を成すのは金額の点から見ても、地方政府における恒久的財産項目となろうが、それらを計上しない根拠を、彼の所説の中から以下に拾い出してみよう。

筆者の私見では、オーケイは以下に示す三点の視点から、恒久的財産(permanent proper-

ties)を地方政府の貸借対照表に計上することに異を唱えているように思われる。その中の第1点目は、恒久的財産に金銭的価値を付して計上することの無意味さ。第2点目は、他の政府資産と同質性を有するが如き計上を行うことが齎す誤解。第3点目は、長期債務と対照表示・対照計上することから生じる誤解ということになろう。

この問題に対するオーケイの議論のアプローチは、資本貸借対照表の作成を前提とした場合に、それが齎す様々な問題点を提起する形で、以下のように展開される。

もしも恒久的財産が自治体の貸借対照表に計上された場合、彼に依ればこのセクションは“資本的資産および資本的負債”と名付けられた自己完結的(self-balancing)独立区分として掲載され、寧ろ“資本貸借対照表”と名付けられる独立した財務報告書として掲載されるのが通常である、との見方が示される。そこで本稿に於いては比較検討のため、前出したイグレストンの所説に掲載されている資本貸借対照表の雛形を、表-5として掲載した<sup>30)</sup>。

さて、オーケイに依れば、この表-5に掲載された“資本貸借対照表”において特段重要なのは、資産(借方)側の“恒久的財産”項目、および負債(貸方)側の“長期債務証券未償還額”項目とされる(ここでの事例は他の執筆者作成の雛形であるために、使用項目の名称はピタリとは一致していない)。その他諸項目が計上されるのは、飽くまでも当該主要二項目との関連性が強いことがその主な根拠とされるに過ぎず、従って自ずとその相対的重要性は低いものと捉えられるからである。そして彼は、このような形式を採る資本貸借対照表においては、計上された恒久的財産の簿価と、長期債務証券の未償還額とを対照表示することに、財務報告書上の基本原理があるものと見做すが、オー

29) 伊藤〔8〕p.34.

表-5 資本ファンド貸借対照表  
Part II. 財産勘定  
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	\$ 4,000
不動産	\$ 5,000		\$ 20,000
	\$ 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	\$ 5,000
			\$ 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金在高	\$ 10,000
合 計	\$ 85,000	合 計	\$ 85,000

出所：Eggleston [12] pp.256. をもとに作成.

ケイはその基本原理に対して、以下に示す5項目の根拠を挙げて、それが無益且つ無意味であると断じている。

1. 長期債務証券残高に関しては、その金額

30) 伊藤 [2] および [3] [4] の考察を通じて、クリーブランドが提唱した会計モデルにおいて、或いは『都市会計ハンドブック』に掲載された所謂“資本貸借対照表”においては、確かに恒久的財産と長期債務との対照計上が為されている。しかし表-5に掲載された“資本ファンド貸借対照表(実在勘定)”に関してイグレストンは、そこに計上されている“建築物および設備”項目は建設中の未完成状態にあり、また“不動産”項目は自治体による土地の接収が完了していないものを指し、計上額はその時点までに発生したコストを示すものとされる。そして工事や土地の接収が完了した場合、それらは“財産勘定貸借対照表(Property Account Balance Sheet)”へ振替えられるものとされるが、但しその必要性を説く明確な会計的根拠は示されていない。

尚、当該貸借対照表に於いてはその貸方側に、“財産勘定剰余金”一項目のみが計上される形式が採られており、イグレストンの提唱する財務諸表体系を『都市会計ハンドブック』等が採る立場と同一のものと理解することは早計と言えよう。以上の記述については、Eggleston [12] および伊藤 [6] に詳しい。

は厳密に把握することができ、貨幣単位においてのみ表示可能である。これに対して政府における恒久的財産の資産価値は、(行政サービスの提供能力といった視点からの)許容力(Capacity)といった指標により表示されることが最善であるものと見做され、貨幣単位を用いて取得原価やその他の簿価により表示することには、殆ど重要性が感じられない。即ちオーケイは、長期債務証券未償還額と恒久的財産とを測る、真に共通性のある基準(尺度)は存在しないものと断じているのである。

2. オーケイに依れば、長期債務証券未償還額と恒久的財産との間には、定常的關係性は存在しないものと見做される。長期債務証券発行の目的は実際には、例えば経常的費用の支払いや、償還期日の到来した債券に対する借換債の発行手続き等にも利用され、従って恒久的財産の取得に限定されない、それ以外の目的のための発行も頻繁に為されている、とされる。

3. 多額の財産取得財源が必ずしも債務証券の発行に頼らず、例えば収入金や助成金ないしは遺贈を通じて確保されている。
4. 債券債務の支払いは財産価値を以って行われるものではなく、担保にさえならない。
5. 残高の金額— 即ち、債務額を上回る財産額、あるいは財産額を上回る債務額—は、何の意味も有していない。

更にこの第5項目に関連してオーケイは、以下のように言葉を続けている。政府資産の全ての資産価値、すなわち高速道路や下水道、公園や海岸沿いの再開発地などを含めた、あらゆる資産の価値を表示することは、不可能ではないにしても大変困難なことであり、またこのような恒久的財産を取得するために多額の長期債券が発行されたとしても、その資産価値が取得時の2倍～3倍に高騰した場合に、如何なる基準でその価値は計上されるべきであろうか？といった疑問を投げ掛けている。この疑問から、取り分け会計的文脈における、資本貸借対照表の対照性に焦点を当てた場合、多様な要検討事項の発現を目の当りにすることとなろう<sup>31)</sup>。

さて、以上の検討を通じてイグレストンおよびオーケイが、地方政府会計の領域に於ける互いの所説を通じて提唱したところの、会計ファンドおよび財務報告書の体系上の相違について、ある程度理解できたものと考えられる。そしてその一部は、本稿序章にて提起された資本貸借対照表作成の是非や、謂わば企業会計的会計管理アプローチとでも言うべき手法に対する是非の問題、そしてそれらは必然的に、1910年代中盤までの主にアメリカ大都市部において、その実施が提唱された、自治体会計領域におけ

る会計改革の方向性を巡る、謂わば見解の相違の問題に置き換えて捉えることができよう。

即ち本稿における考察を通じて、そこに現出した両者の見解の相違の根底には、自治体会計を捉える会計観の相違が存在し、それら両者の会計観はそれぞれに、如何なるものであったのか、という次元にまで掘り下げた考察の成果に、ある程度到達することができたものと、筆者は考えている。

### 結びにかえて

さて、主としてフランシス・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』をその対象として取り上げた、拙稿に於ける一連の考察を通じて筆者は、そのあり方について彼が自説の提唱を通じて描こうとした、既存の実務や有力な既成の方向性に囚われない、地方政府会計の来るべきグランドデザインの素描に、オーケイがある程度の成功を収めたものとの評価に達した。このことは序章において言及したウォーカーの、以下のような評価にも通じるところである。

ウォーカーは「自治体貸借対照表をその主題として取り上げている、ごく最近の解かり易い著者はフランシス・オーケイである。彼の著作『政府会計および財務報告書原則』は、これまでに為されて来た、無意味な混乱に満ちた自治体会計の研究に、異なった視点からの提案を行った秀作 (a first-rate presentation) である。」<sup>32)</sup>として、オーケイの所説に、高い評価を与えているのである。

また、当時の争点となっていた資本貸借対照表に対して、彼が示して見せた批判的な指摘についても、的確なものであったものと評価でき

31) Oakey [17] pp.235-236.

32) Walker [20] p.194.

よう。この点に対する彼の批判が適切だったことは、その後に展開された地方政府会計領域における改革の方向性が証明することとなる。余談とはなろうが、但し私見によれば資本貸借対照表には、理論的見地からはその構造に、興味深い可能性も潜んでいたものとの見方を筆者は抱いており、よって本稿に於いてその作成意義を、全面的に否定する意図はない。いずれにしてもこの点については、稿を改めて論じる必要があるだろう。

さらにオーケイがその雛形を示した肝心の貸借対照表についてであるが、その形式自体に目立った瑕疵は見られないものの、伊藤〔7〕でも言及したように、彼自身が各会計ファンドを独立した会計実体 (accounting entity) として捉えているというのであれば、行政活動収支報告書と並ぶ会計ファンド別の貸借対照表が、その形式はほぼ同一のものであったとしても、用意されて然るべきだったのではなかろうか。この点が悔やまれる。

オーケイの提唱する貸借対照表については前出のウォーカーも、やはり筆者の所見に類する、以下のような評価・指摘を行っている。「主要部分の記述において、(執筆者は) オーケイの提案に賛同する意向ではあるものの、經常資産・負債に対して、それらが関連する個別のファンドを考慮に入れない表示方法を採用しているがために、彼の提案する貸借対照表には主にこの点に於ける欠点が見受けられるものと見做される。」<sup>33)</sup>と。

筆者はまた、これも伊藤〔8〕において言及したことではあるが、ポッツの指摘にもあるよ

うに、オーケイの所説に於いては例えば各会計ファンド上で、個別的会計処理の手法を展開する際や、財務報告書の雛形を掲載する場合でも、そこに具体的金額が示されていない。加えてファンド勘定系、行政活動収支系、实在勘定系といった各系統の勘定科目が未整理で、例えばイグレストンの会計モデルには見られない、系統間の勘定科目の重複といった事態も推察される<sup>34)</sup>。こうした点にポッツ流の評価を下すならば、オーケイの所説は完成度の点で見劣りし、局面によっては明確な評価を行うこと自体が困難であるとの見解に至る可能性もある。

しかし筆者がここで最後に述べておきたいこと。それは嘗てクリーブランドの所説や、それを中核に据えたものとも思われるニューヨーク市都市問題調査局刊行の『都市会計ハンドブック』に描かれた地方政府会計のモデルを、イグレストンが自身の所説において精緻化したように、捉えようによっては未完成な部分の散見されるオーケイ提唱の会計モデルに対しても、それを下敷きとして活かしながら、彼の業績を一層精緻に昇華させるといった歴史的役割を新たな提唱者が担うべき、ということである。

改めてフォローされるべき潜在的価値を秘めた所産として、この時代におけるオーケイの所説を、筆者は好意を持って大いに評価したい。

〔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34巻第2号。

33) Walker〔20〕p.195. 尚、引用文中のカッコ内に示した文言は、筆者の加筆による。

34) ここでの記述は伊藤〔8〕p.27.に示した“貯蔵品”勘定をめぐる会計処理に見られる状況を指している。

- 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] 伊藤博幸：2010年, 「アメリカ地方政府会計におけるフランス・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紀要』第42巻第1号.
- [9] Apostolou, N.G., and Crumbley, D.L., (ed): 1988, *Handbook of Governmental Accounting and Finances*, John Wiley & Sons, Inc.
- [10] Bureau of Municipal Research: 1913, *Handbook of Municipal Accounting*, D. Appleton and Company.
- [11] Cleveland, Frederic A.: 1910, "Uses and Purpose of a Municipal General Ledger," *The Journal of Accountancy*, October.
- [12] Eggleston, DeWitt Carl : 1914, *Municipal Accounting*, The Ronald Press Company.
- [13] Fernald, Henry B.: 1918, "Capital Accounts of a Municipality," *The Journal of Accountancy*, October.
- [14] Hadley, Will B.: 1914, "Municipal Accounting, Reporting and Budget Making," *The Journal of Accountancy*, May.
- [15] Harold, D Force.: 1916, "Accountancy, Economy and Efficiency in a City Department," *The Journal of Accountancy*, January.
- [16] James, R. M.: 1950, "Three Major Concepts in Governmental Accounting Theroy," *Accounting Review*, July.
- [17] Oakey, Francis. : 1921, *Principles of Government Accounting and Reporting*. D. APPLETON AND COMPANY.
- [18] Oswald, Lyon.: 1919, "Municipal Accounts," *The Journal of Accountancy*, February.
- [19] 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.
- [20] Walker, R G. : 1923, "The Municipal Balance-Sheet," *The Journal of Accountancy*, March.