國學院大學学術情報リポジトリ

米国GASBの州・地方政府会計基準設定の特徴：会計基準とその設定プロセスを中心として

メタデータ	言語: Japanese
	出版者:
	公開日: 2023-02-06
	キーワード (Ja):
	キーワード (En):
	作成者: 金子, 良太
	メールアドレス:
	所属:
URL	https://doi.org/10.57529/00000984

〈論説〉

米国 GASB の州・地方政府会計基準設定の特徴
――会計基準とその設定プロセスを中心として――

金　子　良　太

要　　約

本稿は，米国の州・地方政府会計基準の設定機関と，その成立過程，これまで公表されてきた各種文書の全体像を明らかにする。これまでの先行研究のレビューに加え，最近の新たな展開について考察し，わが国への示唆を示す。政府会計のあり方を考えるにあたっては，個別の会計基準だけではなく設定機関や設定手続もまた重要である。本稿で米国の州・地方政府会計を取り上げるのは，第 1 に米国の会計基準の設定の歴史は長く企業会計とは独立して多数の概念書や会計基準が設定されていること，第 2 にわが国における先行研究が少ないことがある。

考察の結果，米国の州・地方政府会計の特徴として第 1 に独立性の高い民間の基準設定主体が存在すること，第 2 に企業会計とは独立して州・地方政府の法制度や慣習に根ざした多くの概念書や会計基準を設定していること，第 3 に新たに導入された発生主義的会計と従来からのファンド別会計とが併存していること，第 4 に各種補足情報が充実していることが挙げられる。この特徴や背景にある考え方は，わが国の政府会計基準の策定に当たり熟慮すべきと考える。

キーワード

公会計　会計基準設定機関　GASB　FAF　アカウンタビリティ　IPSAS

目次

はじめに
1　米国の地方政府会計基準設定主体
　1.1　米国における 2 つの政府会計基準設定主体
　1.2　GASB の組織概要
　1.3　GASB の成立過程
　1.4　GASB の文書公開までのプロセス
2　GASB の概念書および会計基準
　2.1　公表文書の位置づけと種類

2.2　財務報告の目的
2.3　公表済の概念書
2.4　公表済の会計基準
3　州・地方政府における財務諸表
3.1　財務諸表の体系
3.2　財務諸表の構成要素
4　GASBの最近の動向
4.1　概念書の設定プロジェクト
4.2　進行中のプロジェクト
5　わが国への示唆と今後の課題
5.1　GASBの組織体制や基準設定プロセスから得られる示唆
5.2　GASBの会計基準から得られる示唆

はじめに

本稿では，米国の政府会計基準設定の特徴について論じていく。米国には，様々な公会計基準設定主体がある。本稿では，その中でも州・地方政府の会計基準設定主体である政府会計基準審議会（GASB：Governmental Accounting Standards Board）を中心に考察する。GASBは，米国の地方政府にかかる各種の法律や制度を反映した数多くの会計基準を設定している。

現在，企業会計の世界では，グローバルな資本移動を背景に，国際財務報告基準（IFRS：International Financial Reporting Standards）等の基準と日本基準との整合性の確保，さらには日本企業にIFRSを適用するなど会計基準の国際的調和化の動きが進んでいる。政府会計に目を転じると，各国の法制度や慣習にも大きく違いがあることもあり，企業会計ほど国際的な収斂は進んでいない。米国では，企業会計基準を設定する財務会計基準審議会（FASB：Financial Accounting Standards Board）とは別に，GASBが州・地方政府の会計基準を設定している。

このような中で，国際会計士連盟（IFAC：The International Federation of Accountants）の国際公会計基準部会（IPSASB：International Public

Sector Accounting Standards Board）により設定される国際公会計基準（IPSAS: International Public Sector Accounting Standards）は，国際的に適用されることを目的とした会計基準である。IPSASBには，わが国出身の理事やテクニカルアドバーザーがいる。IPSASは日本語に翻訳され，IPSASBの会議の動向も専門誌等で報告されている。

これに対して，GASBは各種文書の翻訳も少なく，検討されている内容もわが国で紹介されることは少ない。わが国の政府会計基準設定にあたっても，GASBに言及されることは少ない。この原因としては，わが国はGASBの会計基準設定に関与しないこと，わが国では米国政府会計情報の利用者も限定的であること，GASBの公表文書はIPSASと比較して膨大であることが挙げられよう。しかし，GASBはIPSASBよりも歴史が長く，多くの概念書や会計基準を公表してきている。わが国の地方自治体では公会計の大きな変革が行われようとしており，GASBにも見習うべき点が多くあろう。

GASBについて考察する際には，これまで規範的な研究の中でも複数の方法がとられてきた。たとえば，個別の会計基準について検討する方法と，GASBの組織体制や基準設定過程について検討する方法である。これまでわが国では，中西（2007），宮本（2009），吉田（2010）等によりGASBの個別の会計基準についての研究が行われてきた。藤井（2003）により，GASBの概念フレームワークの翻訳が行われた。石井（1989）では，1980年代のGASBの成立過程が考察されている。古市（2001）では，GASBの会計基準設定プロセスや会計基準全体の概要が示された。Roybark et. al（2012）では，GASBの各種文書の公開過程が年代を追って明らかにされている。なお，古市（2001）以降，GASBの全体的な状況について考察した日本語文献は少ない。そこで本稿では，これらの研究を踏まえ，2015年1月までの状況を把握したうえで，GASBの地方政府会計基準設定の全体像を明らかにしたい。本稿は，個別の会計基準について詳細に検討するものではなく，GASBの設定機関としての特徴と公表文書の全体像を示し，わが国への示唆を述べることを目的とする。得られた知見

をもとに，GASBの個別基準については，別稿で検討したい。

第1章では，米国の政府会計基準設定主体の概要について述べる。第2章では，これまでに設定されたGASBの概念書や会計基準について述べる。第3章では，米国の地方政府の財務諸表の体系について述べる。第4章では，GASBにおいて現在進行中のプロジェクトについて述べる。最後に，第4章までの米国の地方政府会計の特徴を踏まえ，わが国の公会計基準設定の現状と比較した上でわが国への示唆を述べ，今後の課題を示す。

1. 米国の地方政府会計基準設定主体

本章では，GASBの概要，成立の経緯および文書の公開に至る一連の手続について述べる。

1.1 米国の2つの政府会計基準設定主体

米国には，連邦政府，州政府，さらには各州に多くの地方政府が存在する。米国では，連邦政府は外交や通貨発行等の権限があり，それ以外の教育・医療等の公共サービスの権限は州が担うといったように，政府といっても連邦政府と州・地方政府とでは役割に違いがあり，州の権限が強い(1)。そこで，連邦政府と州・地方政府それぞれに別の会計基準設定主体が存在している。

連邦政府の会計に関わるのが連邦会計基準諮問委員会（FASAB: Federal Accounting Standards Advisory Board）であり，州・地方政府の会計を規定するのが政府会計基準審議会（GASB: Governmental Accounting Standards Board）である。

FASABは，連邦政府の会計基準について助言する機関で，1990年に設立された。本部を，連邦政府の首都があるワシントンDCの会計検査院（GAO: Governmental Accountability Office）内におく。連邦政府の会計基準は，一義的にはGAOに権限があり，FASABは，会計基準の設定に際して諮問を行う機関という位置づけである。

GASBは，1984年に成立した州・地方政府の会計基準を設定する機関である。1973年に設立された民間財団である財務会計財団（FAF: Financial Accounting Foundation）の傘下にある。

FASABとGASBは別個の主体で異なる歴史や目的を有し，別々の会計基準を設定してきている。GASBは歴史も長く，多くの会計基準を設定してきた機関である。また，米国には約90，000の州・地方政府があり，その影響力も大きい。成立過程や目的が異なる2つの政府会計基準設定主体を同時に検討することは困難である。そこで以下では，米国を代表する公会計基準の設定機関であるGASBの州・地方政府会計基準を対象に検討を進める。

米国国勢調査局の調査によれば，2012年には，州・地方政府の収入合計は年間3兆ドル，支出も約3.2兆円にのぼり，国内総生産の約20％を占める。また，債券発行高は2007年の2.4兆ドルから2012年には2.9兆ドルに増加している。このように，米国の州・地方政府は米国経済に大きな影響を与えている。

1.2 GASBの組織概要

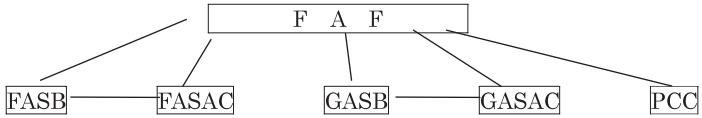
1984年にFAFの傘下に，GASBが設立された。FAFは，全米会計学会（AAA: American Accounting Association，全米公認会計士協会（AICPA: American Institute of Certified Public Accountants），投資管理調査協会（AIMR: Association for Investment Management and Research，財務役員協会（FEI: Financial Executives International，政府財務官協会（GFOA: Government Financial Officers Association，管理会計士協会（IMA: Institute of Management Accountants），全米州監査人・会計検査官・出納長協会（NASACT: National Association of State Auditors，Comptrollers and Treasurers，証券業協会（SIA: Security Industry Association）から選出された理事で構成されており，各々の団体から支援を受けて活動している。FAFはGASBに先立ち1973年に設立され，当初はFASBの監視と資金調達を目的

としていた。そこに，GASBやその関連組織が新たに加わる形になった。FAFと傘下にある各組織は，本部をコネチカット州のノーウォーク（Norwalk）におく。傘下にある各組織の関係図は，次のとおりである。

図表1に示す各組織のうち，政府会計基準設定に関わるのは，GASBおよびGASACである。州・地方政府の会計基準の設定機関でありながら，政府の傘下でなく，民間財団の傘下にあることが特徴的である。藤井（2003）では，米国における公会計の基本的な特徴の1つとして，会計基準の設定を政府自らが行うのではない民間部門の主導性が指摘されている。

GASBが会計基準等の作成主体であるが，会計基準の設定に関して助言を行うのが，政府会計基準諮問委員会（GASAC: The Governmental Accounting Standards Advisory Council）である。GASACは，連邦・州政府出身者をはじめ20名以上の様々な経験を持った委員により構成され，特定の業界の意見を代弁することのないよう考慮されている。GASACには基準設定を強制する権限はなく，あくまでも助言にとどまる。地方政府会計に関する各種文書は

図表1　FAF傘下の各組織



FASAC・・Financial Accounting Standards Advisory Council（財務会計基準諮問委員会）　FASBの検討すべき課題や課題の優先順位づけ,その他FASBの求めに応じて各種諮問を行う。

GASAC・・Governmental Accounting Standards Advisory Council　（政府会計基準諮問委員会）GASBの検討すべき課題や課題の優先順位づけ,その他GASBの求めに応じて各種諮問を行う。

PCC・・Private Company Council　（非公開企業協議会）　非公開企業に適用すべき会計基準について検討を行う。

（出典）　FAFの組織構成（http://www.accountingfoundation.org/jsp/Foundation/Page/FAF-SectionPage&cid=1176157790151）をもとに，筆者作成。

GASBにより作成され，公開される。以下では，GASBにつき考察を進める。

GASBの理事会の役員はFAFの理事会により5年任期で任命され，2期・最大10年まで務めることができる。現在の議長はDavid A. Vaudt氏であり，KPMG等での監査実務経験を有する。研究者の経験を有する理事として，Michael H. Granof氏がいる。理事会メンバーは7名で，議長は常勤，その他の役員は常勤もしくは非常勤である。理事の他，基準設定等の実務に携わるスタッフがいる(2)。GASBの設立当初は1名の常勤の議長と4名の非常勤理事であったことからすると，陣容は大幅に拡充されている。

FAF（2014）の活動計算書によれば，2013年度のGASBの収益は7390千ドル（うち出版物関連収益は1911千ドルで，その他の収益の多くは各種団体からの寄付）で，プログラム費用が6755千ドル，管理費が1607千ドルとなっている。この結果，収益が費用を下回る状態となっているが，年度により変動があるものの収支はほぼ均衡している(3)。FAF全体の収入のうち，FASB関連は55％，GASB関連は約16％であり，GASBはFASBと比較して相対的に小さな組織であるといえる。

1.3 GASBの成立過程

GASBが1984年に成立する以前は，全米政府会計協議会（NCGA：National Council on Governmental Accounting）が各種会計基準を公表し，AICPAが業種別ガイドラインを公表するなどしていた。NCGAは，都市財務官協会（MFOA：Municipal Finance Officers Association 現在のGFOAの前身）の支援下に設立された任意の研究組織であり，すべての州・地方政府に適用可能な会計原則の整備を意図していた。

GASB成立前に，NCGAは6の会計基準，11の解釈指針，そして1つの概念書を発行していた。しかし，次第にNCGAの会計基準設定主体の独立性に疑義が生じるに至った。それは，21名の理事のほとんどが州・地方政府職員かその出身者であったためである。また，非常勤の理事が主体で，資源に限界

があり様々な事象に対して迅速に対応できないという問題も生じた。結果として，Coopers & Lybrand（1976）の調査では，地方政府においてNCGAの指針，さらにはAICPAの指針も十分に遵守されていないという結論を下している。また，1970年代後半にはニューヨーク市をはじめ多くの地方政府が財政難に陥った。このことも，州・地方政府の会計や基準の設定主体について注目が集まる要因となった。

多くの州・地方政府が順守する独立性の高い会計基準を作成するためにはどのような設定機関が適当であるかについて，1970年代後半から議論がなされた。FAFの傘下にあり，1970年代後半から民間企業の会計基準の設定を進めていたFASBが政府会計基準を設定すべきとの意見もあった。たとえば，当時非営利組織会計を専門に研究していたAnthony（1980）は，非営利会計と企業会計，また政府会計と企業会計もそれほど異なるものではないとして，FASBが会計基準設定主体となり得るとし，GASBの必要性を認めなかった。一方，民間組織と政府組織の会計目的の違いを考慮し，別々の手続や機関を設けるべきとの考えも強かった(4)。FASBは，GASB成立前の1980年に概念書第4号『非営利組織の財務報告の目的』を公表したが，これを政府にも適用すべきかどうかについては，州・地方政府の基準の設定主体にかかる問題が解決するまで結論を繰り延べた。最終的には，FAFの傘下にFASBとは別にGASBが設立された(5)。

GASB成立にあたっては，GASBとFASBそれぞれの管轄につき「組織に関する合意（Structural Agreement）」がなされ，州・地方政府の活動や取引にかかる会計基準はGASBが設定し，それ以外はFASBが担当することが明確にされた。GASBが管轄する公共部門とFASBが管轄する民間部門の両方に，類似する事業を営む大学・病院等の組織があり，両者の管轄を明確にする必要性が高かったと考えられる。FASBとGASBは，それぞれ独立した意思決定主体を持ち，両者の関係は図表1に示したように上下関係にはない。こうしてGASBは，NCGAが従来有していた権限を承継し，州・地方政府会計基準の

唯一の設定機関となった。

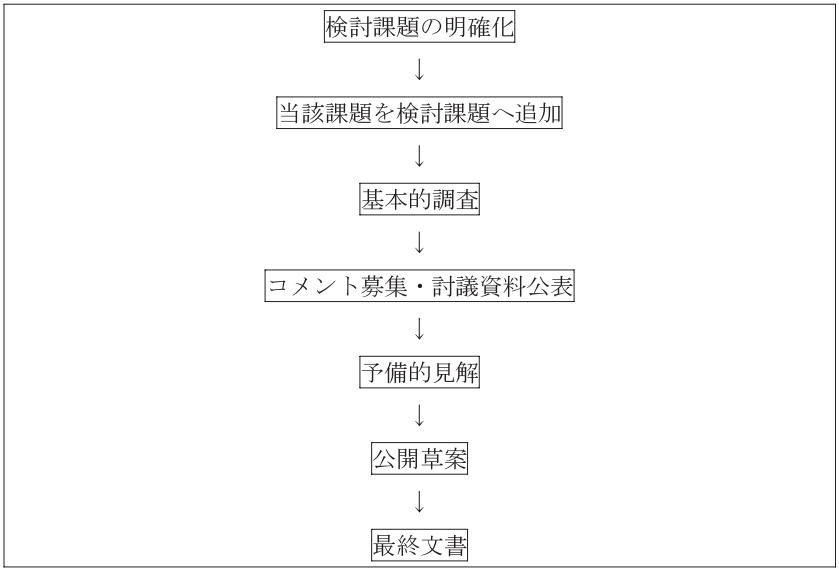
GASB成立直後に，会計基準第1号『NCGA公表物およびAICPA業種別監査ガイドの有効性』が公表された。そして，GASB成立までに制定されたNCGAやAICPAの公表物の有効性は，GASBにより担保されることとなった(6)。その後GASBはさまざまな文書を公表しているが，2015年1月現在でも1984年以前に公表された文書で引き続き有効となっているものが多くある。

1.4 GASBの文書公開までのプロセス

GASBにおける州・地方政府の会計に関する検討は，あらかじめ定められた正規の手続（デュープロセス）に沿って行われる。これらを図表化すると，次のとおりである。

第一段階は，州・地方政府の会計に重要な会計の検討課題を明らかにすることである。第一段階の検討課題の明確化は，GASBやGASACのスタッフや理

図表2　GASBにおける文書の公表プロセス



（出典）　Gauthier（2012）の記述をもとに，筆者作成

事会のみならず，財務諸表の利用者や作成者の提言によっても行われる。

次の段階は，理事会によって当該課題が検討課題に追加されるかどうかが決定される。ここで追加が決定すると，GASBはこれを検討課題として外部に公表する。その後，GASBのスタッフによって基本的調査が行われる。基本的調査が終了すると，その内容は理事会で審議され，コメント募集（Invitation to Comment）または討議資料として外部に公表される。これらの文書の目的は，遅滞なく，かつもれなく検討状況を対外的に公表することにある。その後，特に重要と考えられる課題については，公開草案を公表する前に予備的見解がまとめられる。

公開草案が公表されると，それについては外部からの意見聴取やコメント募集が行われる。一定期日までに集約された意見が反映され，最終的に基準等が公表されることになる。これらの意見聴取の中では，多数派の意見を集約するというよりも様々な意見を明らかにすることが重要視されている。これらの意見は，一部を除きウェブサイトなどを通じて一般に公開されている。なお，公開草案の公表や最終基準の確定には，理事の過半数の賛成が必要とされている(7)。これにより最終基準が確定すると，GAAP（Generally Accepted Accounting Principles：一般に公正妥当と認められた会計原則）として認められる。

このように，GASBでは文書の公表にあたり，様々な関係者が意見を述べる機会を与えられている(8)。これは，基準設定主体にとって手間と時間のかかる手続ではあるが，あえてこのような方法を採用しているのは，基準設定の独立性に疑義を呈されたNCGAによる会計基準設定の反省に基づく点も大きいと考えられる。なお，この文書公表のプロセスは，FAF傘下にあるFASBでもほぼ同様である。第2章では，公表されたGASBの概念書と会計基準を中心に述べる。

2. GASB の概念書および会計基準

本章では，GASB の公表文書の位置づけや適用対象範囲を示したうえで，財務報告の目的や公表済の会計基準等について述べる。

2.1 公表文書の位置づけと種類

GASB の公表文書の適用範囲は，州・地方政府である。GASB は政府機関ではなく，民間財団の傘下にある団体で，作成した会計基準等を州・地方政府に適用を強制する権限を有していない(9)。しかし，このことは GASB の会計基準の適用に強制力がないことを意味しない。

州・地方政府にかかわる多くのの団体が，GASB を会計基準の設定主体として承認し，その会計基準を順守すべきとしている。たとえば，米国の会計実務全般に大きな影響力を有し，州・地方政府の財務諸表を監査する立場にある AICPA は，GASB を州・地方政府の会計基準設定主体と認め，GASB の会計基準は GAAP を構成するとしている。このほか，州法により GASB 基準の強制適用を指示する州もある。また，証券取引等監視委員会（SEC：Securities and Exchange Commission）は，1934 年証券取引所規則で，州・地方債の発行者が，発行時の開示とその後の継続開示を行うことを規定している。GASB の会計基準の使用を強制しているわけではないが，多くの州・地方政府が債券を発行していることから，現実的に GAAP を構成する GASB の基準に従うこととなる。そして，州・地方政府が GASB の会計基準を採用することによって，公的部門の財務情報の質や比較可能性の向上に役立つと考えられている。

GASB は，1984 年の成立以来，次のような文書を公表してきている。

・Statements of Governmental Accounting Standards（政府会計基準）
・GASB Concepts Statements（概念書）
・GASB Interpretations（解釈指針）
・GASB Technical Bulletins（実務指針）

GASB では，概念フレームワークに基づく会計基準の設定を行っている。そ

のうえで，会計基準を補完するものとして解釈指針や実務指針を位置付けている。2009年に，GASBは会計基準第55号『州・地方政府の一般に公正妥当と認められた会計原則の階層』を公表した。第55号は，州・政府のGAAPの階層を，GASBの承認した文書の中に示したものである。州・地方政府の会計について，現在でもAICPAや業界団体などからの文書も公表されている。それまで，GAAPの階層についてはAICPAの文書でしか言及されていなかった[10]が，これをGASBの会計基準の中にも明示したものである。第55号では，これまで公表されてきた政府会計に関する各種文書を次の4つの階層に区分している。

a.　公式に設定された会計基準ーGASBの会計基準および解釈指針

b.　GASBの実務指針　GASBが承認したAICPAが州・地方政府を対象に設定した監査・会計ガイドおよび各種意見書

c.　GASBが承認したAICPAが州・地方政府を対象に設定した実務指針およびGASBが州・地方政府の会計に関する同意を得るために組織した会計士団体[11]の見解

d.　GASBのスタッフにより公表されたQ＆Aおよび州・地方政府で広く認められた慣行

州・地方政府が会計処理や開示の方法を検討する際には，まずaを参照し，記載がある場合にはaをもとに会計処理や開示を行う。aに記載がない場合にはbを，bに記載がない場合にはcを，cにも記載がない場合にはdを参照する。さまざまな文書の中で，GASBの会計基準および解釈指針が最も優先されるべきことを明示している。

2.2 財務報告の目的

GASBの概念書や会計基準について述べるに当たり，前提となる財務報告の目的について述べる。概念書第1号「財務報告の目的」では，州および地方政府機関によってなされる外部財務報告の基本目的として，大別して以下の3点

をあげている。

1. 公的なアカウンタビリティの履行という義務を政府が全うすることを支援し，またアカウンタビリティの履行状況を利用者が査定するのを可能にするものでなくてはならない（par. 77）。
2. 財務報告は，政府機関における当該年度の活動成果を利用者が評価するのを支援するものでなくてはならない（par. 78）。
3. 財務報告は，政府機関における提供可能なサービスの水準および支払期限の到来した債務の支払能力を，利用者が査定するのを支援するものでなくてはならない（par. 79）。

この中でも特に，政府のアカウンタビリティの査定に役立つ情報を提供すべきとし，アカウンタビリティを会計の第一の目的としている。資源提供者の意思決定に資することを第一の目的とする企業会計とは，重点が異なっている。アカウンタビリティは，「自己の行為を説明する義務」と説明される（par. 56）。政府のアカウンタビリティは，市民の「知る権利」に対応する政府の義務であり，市民の「知る権利」とは，「市民と選ばれた代表者による開かれた論争につながるよう，包み隠さず言明された事実を受け取る権利（par. 56）」である。そして，民主主義社会では財務報告が政府の責任を達成する重要な役割を果たす。

政府組織では，税や寄付といった非交換取引が多く生じる。非交換取引は，企業で多く行われる対価性のある取引ではなく，資源提供者がそれに応じた財やサービスの提供を求めない点に特徴がある。川村（2010）によれば，企業等で行われる等価交換の取引では，財を一度交換すればその使途などについては関知しないのに対して，非交換取引では継続的な関与が必要になり，このことが政府会計においてアカウンタビリティが重視される理由となる。　アカウンタビリティは，財政的側面（fiscal accountability）と経営的側面（operational accountability）に分かれており，双方が重要である。主として前者は合規性に基づく短期の視点であり，後者はより長期的な視点で有効的・効率的

に運営がなされているかを重視するものである。

財務報告の利用者として，次の3グループを明示している（par. 30）。

1.　政府が第一義的なアカウンタビリティを負う市民
2.　市民を直接的に代表する立法機関および監督機関
3.　融資を行ったりそのプロセスに関与したりする投資者および与信者

「市民」のグループの代表的なものとして，市民（納税者，有権者，サービス利用者のいずれに分類されるかにはかかわりなく），メディア，市民運動グループ，財政研究者があげられる（par. 31）。ここでも改めてアカウンタビリティに言及している点に，GASBのアカウンタビリティの重視が見て取れる。

これらの利用者グループがどのような情報ニーズを有しているかについて，次のように示している（pars. 32-42）。

1.　実際の財務結果と法的に採択された予算の比較
2.　財政状況と業務結果の評価
3.　財政関連の法律，規則，規制への準拠性の判定への役立ち
4.　効率性と有効性の評価への役立ち

上記1.に示した実績と予算との比較については，政府会計において特に重視されており，後に述べる基準においても予算実績比較に関する規定が多くある。第1号は，このように政府の財務報告目的を特定したうえで，情報ニーズを満たすために財務報告で提供すべき情報の特徴を主として9点示している。それらは，以下のとおりである（pars. 77-79）。

1.　当該年度の歳入が当該年度のサービスを賄うのに十分であったかどうかを明らかにする情報を提供する。
2.　法的手続に従って採択された当該政府機関の予算に準拠して資源が調達され利用されているかどうかを明らかにする。さらに，その他の財政関連法規や契約で規定された条項が順守されているか否か明らかにする。
3.　政府機関におけるサービス提供の努力，費用および成果を，利用者が査定するのに役立つ情報を提供する。

4. 財務的資源の調達源泉と使途に関する情報を提供する。
5. 当該政府機関が自らの活動に必要な資源をどのように調達し，また，その資金需要をどのように賄ったかについての情報を提供する。
6. 当該年度の活動の結果，当該政府機関の財政状態が改善したか悪化したかを明らかにするのに必要な情報を提供する。
7. 政府機関の財政状態や運営状況に関する情報を提供する。
8. 当該年度以降も耐用年数が残る政府に帰属する有形資源およびその他の非財務的資源に関する情報を，これら諸資源のサービス提供能力を査定するのに利用可能な情報とともに提供する。
9. 資源に対する法律上または契約上の制約および資源の潜在的損失のリスクを表示する。

この目的の中でも，特に 1 や 6 は，期間衡平性（inter-period equity）に関連する重要なものである。期間衡平性とは，「現世代の市民が当該年度のサービスにかかわる支払を，将来の納税者に転嫁するようなことが可能であってはならない（par. 60）」ということを示す概念である。そして，「当該年度の歳入が当該年度に提供されたサービスを賄うのに十分であるかどうか，また過年度に提供されたサービスの対価を将来の納税者に負担させる必要があるかどうか（par. 61）」を問うものである。概念書第 1 号では，この期間衡平性がアカウンタビリティの非常に重要な一部分であるとしている（par. 61）。期間衡平性の概念は，企業会計および非営利組織会計においても言及されることはなく，政府会計でのみ強調される。

以上のとおり，財務諸表の利用者，情報ニーズ，提供すべき情報において GASB は企業会計とは異なる内容を明示している。そのことは，次に述べる独自の概念書や会計基準の設定につながる。

2.3 公表済の概念書

2015 年 1 月現在 GASB では，概念書は以下の通り第 6 号まで公表している。

概念書は，それ自体が会計処理や開示を具体的に規定するものではない。概念書は，財務報告の目的，財務諸表の構成要素の認識・測定等についての基本的な考え方を示している。概念書は，作成者が新たな会計基準等の策定にあたってよるべき指針となり，あわせて利用者の会計基準の考え方に対する理解を促進しうるものと考えられる。このような概念書の設定と概念書に基づく会計基準等の設定は，GASB だけではなく FASB や IPSASB でも取り入れられている方法である。

GASB では，以上の文書で概念書の設定が完了したというわけではない。これまで会計基準等の策定に当たり GASB の概念書からは導き出されない事項については，FASB 等が設定している他のフレームワークを援用していた。しかし，それらの中には公的部門にそのまま適用することが難しい点もあった。また，GASB がさまざまな会計基準やフレームワークを参考にすると，設定された会計基準間の規定の整合性も問題になる。

GASB は，州・地方政府の特性を反映した概念書を包括的に設定し，それに基づく会計基準の設定が必要との考えに基づき現在も引き続き新たな概念書の策定作業を行っている。現在進行中の概念書の策定プロジェクトについては，第 4 章で述べる。

図表 3　GASB の公表する概念書（タイトルは，筆者訳）

号	タイトル	公表年月
1 号	財務報告の目的	1987 年 5 月
2 号	サービス提供努力と成果に関する報告	1994 年 4 月
3 号	基本財務諸表を含む一般目的財務諸表の伝達方法	2005 年 4 月
4 号	財務諸表の構成要素	2007 年 6 月
5 号	サービス提供努力と成果に関する報告（第 2 号の修正）	2008 年 11 月
6 号	財務諸表の構成要素の測定	2014 年 3 月

2.4 公表済の会計基準

2015 年 2 月末現在，会計基準は以下の通り第 72 号まで公表されている。新たな基準が設定されたことにより，現在は無効または一部修正になっているものも多いが，以下では公表年月の早い順にこれまで公表済のすべての会計基準を示す。

最近では，年金制度に係る会計基準が多く公表されている。特に，退職一時金や年金といった退職給付だけではなく，退職者を対象にした元雇用者による医療給付といった，その他の退職後給付（OPEB; Other Postretirement Employee Benefits）についての基準が公表されている。退職給付に割引現在価値計算が取り入れられてからも，OPEB については現金主義的な会計制度が許容されてきた。しかし，ミシガン州デトロイト市の破綻の事例からもわかるように，米国では退職者に対する各種給付が非常に大きな財政負担となる事例が多い。政府による国民に対する公的医療保険制度が限定的で，退職後も元雇用者が医療給付を提供することが多い米国ならではの基準と言える。そして，米国独自の自治体の倒産法制 chapter 9 に対応した会計基準も設定されている

図表 4　公表済の GASB の会計基準（タイトルは，筆者訳）

基準号	タイトル	公表年月
1 号	NCGA 公表物および AICPA 業種別監査ガイドの有効性	1984 年 7 月
2 号	内国歳入法 457 条に基づく繰延報酬費用計画に係る財務報告（現在は無効）	1986 年 1 月
3 号	金融期間における預金，投資（レポ取引契約を含む）および買戻契約	1986 年 4 月
4 号	FASB 会計基準第 87 号「年金に係る事業主の会計」の州・地方政府への適用可能性（現在は無効）	1986 年 9 月
5 号	公務員退職制度における年金情報の開示（現在は無効）	1986 年 11 月
6 号	分担金（special assessments）の会計および報告	1987 年 1 月
7 号	負債の消滅をもたらす早期返済	1987 年 3 月
8 号	FASB 会計基準第 93 号「非営利組織における減価償却の認識」の特定の州・地方政府への適用可能性（現在は無効）	1988 年 1 月

9号	企業ファンド，支出不能受託ファンドおよび事業ファンド会計を用いている政府によるキャッシュ・フローの報告	1989年9月
10号	リスクファイナンスおよび関連する保証に関する会計および報告	1989年11月
11号	政府ファンド活動報告書の会計測定の焦点と基礎（現在は無効）	1990年5月
12号	州・地方政府の年金給付以外の退職給付に関する情報の開示（現在は無効）	1990年5月
13号	リース料が逓増するオペレーティング・リースの会計	1990年5月
14号	財務報告主体	1991年6月
15号	公立大学の会計および財務報告モデル（現在は無効）	1991年10月
16号	有給休暇の会計	1992年11月
17号	政府ファンド活動報告書の会計測定の焦点と基礎―基準第11号の適用延期と関連する第10号，第11号，第13号の修正について	1993年6月
18号	地方政府の廃棄物処理場の閉鎖と閉鎖後の管理コストの会計	1993年8月
19号	公立大学の会計基準―会計基準第10号および第15号の修正	1993年9月
20号	企業ファンドおよび企業ファンド会計を適用している政府機関の会計処理および報告（現在は無効）	1993年9月
21号	相続により州・地方政府に帰属する不動産の会計	1993年10月
22号	政府ファンドにおける納税者査定に基づく税収の会計	1993年12月
23号	企業的活動で報告された債務の返済に係る会計処理と報告	1993年12月
24号	特定の補助金およびその他の財務援助の会計および報告	1994年6月
25号	確定給付型年金制度における財務報告および確定拠出型年金制度にかかる注記	1994年11月
26号	確定給付型年金制度により運営される退職後医療給付にかかる財務報告（現在は無効）	1994年11月
27号	州・地方政府による年金の会計	1994年11月
28号	証券賃借取引の会計および報告	1995年5月
29号	政府による非営利組織会計原則の適用	1995年8月

30 号	リスクファイナンスに関する規定集－会計基準第 10 号の修正	1996 年 2 月
31 号	特定の投資および外部投資プールの会計	1997 年 3 月
32 号	内国歳入法 457 条に基づく繰延報酬費用制度の会計および報告－会計基準第 2 号の取消および第 31 号の修正	1997 年 10 月
33 号	非交換取引の会計	1998 年 12 月
34 号	州・地方政府の基本財務諸表および MD&A	1999 年 6 月
35 号	公立大学の基本財務諸表および MD&A	1999 年 11 月
36 号	特定の非交換取引の共有収入の受領者の報告－会計基準第 33 号の修正	2000 年 4 月
37 号	州・地方政府の基本財務諸表および MD&A の規程集－会計基準第 21 号と第 34 号の修正	2001 年 6 月
38 号	特定事項の財務諸表注記	2001 年 6 月
39 号	特定の機関がコンポネント・ユニット（構成単位）になるか否かの決定－会計基準第 14 号の修正	2002 年 5 月
40 号	預金や投資のリスクの開示－会計基準第 3 号の修正	2003 年 3 月
41 号	予算比較表の考え方の変更－会計基準第 34 号の修正	2003 年 5 月
42 号	固定資産の減損や受取保険金の会計および報告	2003 年 11 月
43 号	年金制度以外の退職後給付の財務報告	2004 年 4 月
44 号	財政状態報告（統計部分）－NCGA 会計基準第 1 号の修正	2004 年 5 月
45 号	年金制度以外の退職後給付の会計および財務報告	2004 年 6 月
46 号	法令により拘束された純資産－会計基準第 34 号の修正	2004 年 12 月
47 号	解雇給付の会計	2005 年 6 月
48 号	未収金や将来収入の売却・売却契約と資産および将来収入の報告主体内での移転	2006 年 9 月
49 号	環境回復債務の会計および報告	2006 年 11 月
50 号	年金制度の開示－会計基準第 25 号と第 27 号の修正	2007 年 5 月
51 号	無形資産の会計および報告	2007 年 6 月
52 号	永久基金により保有する土地およびその他の不動産	2007 年 11 月
53 号	金融派生商品の会計および報告	2008 年 6 月

54号	ファンド残高報告と政府におけるファンドの定義	2009年2月
55号	州・地方政府の一般に公正妥当と認められた会計原則の階層	2009年3月
56号	AICPAの監査基準に関する文書に含まれる会計および財務報告ガイドのコード化体系	2009年3月
57号	雇用者や雇用者が共同で行う年金以外の退職後給付の測定	2009年12月
58号	アメリカ合衆国倒産法第9条の倒産の会計および報告	2009年12月
59号	金融派生商品規定集	2010年6月
60号	コンセッション契約の会計および報告	2010年11月
61号	財務報告主体に関する規定集－会計基準第14号および第34号の修正	2010年11月
62号	1989年11月30日以前のFASBおよびAICPA文書に含まれる会計および財務報告指針のコード化体系	2010年12月
63号	繰延資源流出，繰延資源流入および純持高の財務報告	2011年6月
64号	デリバティブ商品のヘッジ会計終了規定の適用－会計基準第53号の修正	2011年6月
65号	これまで資産または負債として報告されてきた項目	2012年3月
66号	2012年の会計処理の修正－会計基準第10号および第62号の修正	2012年3月
67号	年金制度の財務報告－会計基準第25号の修正	2012年6月
68号	年金の会計および報告－会計基準第27号の修正	2012年6月
69号	政府の合併と政府活動の譲渡	2013年1月
70号	対価を伴わない財務保証の会計および報告	2013年4月
71号	測定日後に拠出された掛金にかかる年金の移行－会計基準第68号の修正	2013年11月
72号	公正価値測定とその適用	2015年2月

（第58号）。このように，GASBは米国の州・地方政府の法制度や慣習に根ざした会計基準を多く設定している。

IPSASに目を転じると，各国の中央政府，地方政府などあらゆるパブリックセクターを対象とすることから，各国に特有の事項に関する規定は設定できない。これに対し，GASBではその適用対象を米国の州・地方政府に限定して

いるため，法制度や慣習を反映した個別的で詳細な基準が数多く策定されている。その結果，基準は量的に IPSAS をはるかに凌ぐものとなっている。

3. 州・地方政府における財務諸表

本章では，GASB の会計基準における財務諸表の概要を述べる。最初に，財務諸表の全体像を示し，次に財務諸表の構成要素について述べる。

3.1 財務諸表の体系

GASB では，1999 年に公表された会計基準第 34 号『州・地方政府の基本財務諸表および MD & A』が，財務諸表の体系を定めている。その後項目の修正は施されているものの，体系自体は大きな変更なく現在に至っている。GASB 第 34 号は財務諸表の体系や認識・測定に大きな変化をもたらすこととなり，GASB の会計基準の核となっている。GASB の元議長の Tom Allen 氏は，GASB（1999）の中で会計基準第 34 号は政府会計の歴史上最大の転換点であったと述べている。

第 34 号公表以前，会計はファンド区分ごとに行われ，資金収支を主要な測定の焦点としていた。長期資産の計上も必須ではなかった。第 34 号では，発生主義会計を取り入れ，長期資産や負債も含めて政府全体の財務諸表を重視している。第 34 号では，政府全体財務諸表により，次のようなことが可能になると前文に述べられている。

1. 年間事業成果を含めた政府全体の財政状態の評価
2. 政府の全体的な財政状態が改善したか悪化したか
3. 政府の今年度の収入は当年度のサービスを賄うのに十分であったかどうか
4. 住民へのサービス提供に要した費用
5. 政府が費用をどのように調達したか―使用料やその他の対価か，一般財源か
6. 政府による道路，橋およびその他のインフラ資産への投資

7.　政府間の比較可能性の向上

会計実務上も，これまで計上を強制されてこなかったインフラ資産を計上するなど大きな変更を伴うため，規模の大きな政府から順次適用されていった。2003 年までには，すべての州政府そしてコロンビア行政区（the District of Columbia）やプエルトリコが第 34 号の財務諸表の体系に従って財務諸表を作成するようになった。

GASB では，最低限必要な情報として，基本財務諸表・MD & A・MD & A 以外の必要情報の開示を要求している。これらの関係を図表化すると，以下の通りとなる。

図表 5　GASB が要求する最低限の財務報告

（出典）　GASB 第 34 号をもとに筆者作成

注目すべきは，図表 5 に示すとおり，政府全体財務諸表が導入されても，基本財務諸表の中にファンド財務諸表と併存していることである。なお，GASB では報告主体は上記の情報にとどまらず，包括的年次財務報告書（Comprehensive Annual Financial Report; CAFR）を公表することが望ましいという立場をとる。CAFR は，次の図表 6 のような構成となる。

図表 6　包括的年次財務報告書（CAFR）の構成

・序章
・財務に関する記述
監査報告書
理事者による討議および分析（MD&A）
基本財務諸表
基本財務諸表の注記
必須の補足情報（MD&A 以外）
合算財務諸表や各ファンドの財務諸表および各表
・統計に関する記述

（出典）　GASB 会計基準第 34 号・第 44 号をもとに筆者作成

CAFR の内容は多岐にわたり，量も多い。たとえばカリフォルニア州の 2013 年 6 月 30 日終了年度の CAFR のページ数は 300 ページを超えている。そして，財務諸表本体よりも注記，MD & A，その他各種の補足情報が多いことが特徴である。

MD & A は財務分析，過年度との比較，政府の全体的な財政状態や昨年度と比較して財政状態が改善したか悪化したかについて記述する必要がある。このほか，政府財務諸表に特有の点としては，ファンドに生じた大きな変化や主要な予算実績差異(12)が挙げられる。また，固定資産や長期負債の動きも重要である。その他，将来の財政状態や事業成果に大きな影響を与えることが予想される事実について，現時点で明らかになっている事象についても述べる必要がある。なお，MD & A では既知の事実に関する記述が主であり，作成者による予測は極力排除されている。以下，財務諸表の構成要素について述べる。

3.2 財務諸表の構成要素

財務諸表の構成要素については，2007 年に公表された概念書第 4 号『財務諸表の構成要素』に示されている。財務諸表の構成要素は 7 つ定義され，うち 5 つはストックに関するもので，2 つはフローに関するものである。

ストックに関連して，純持高計算書（statement of net position）の構成

要素として，次の5つが定義されている。

1. 「資産」は，政府が現時点で支配するサービス提供能力を有する資源である。
2. 「負債」は，政府がほとんど回避することのできない資源の減少をもたらす現在の債務である。
3. 「繰延資源流出（deferred outflow of resources）」は，将来の報告期間に帰属する政府による純資産の費消である。
4. 「繰延資源流入（deferred inflow of resources）」は，将来の報告期間に属する政府による純資産の獲得である。
5. 「純持高（net positon）」は，純持高計算書に示された全ての項目の残余である(13)。

差額概念たる純持高の計算は，次のとおり行われる。

資産＋繰延資源流出－負債－繰延資源流入＝純持高

概念書第4号では，新たに，「繰延資源流出」「繰延資源流入」という構成要素が加わった。これにより，企業会計と政府会計とでは財務諸表の構成要素が異なることとなった。新たな構成要素が加わったことで，差額概念についても，資産から負債を差し引くだけの純資産（net asset）とは計算方法が異なってくる。このような相違を反映すべく，差額概念については従来の「純資産」から，「純持高」という用語に変更された。これに伴い，ストックの計算書についても，純持高計算書（statement of net position）に変更されている。

フローに関連して，活動計算書の構成要素としては，次の2つが定義されている。

1.「資源流出（outflows of resources）」とは，報告期間に対応する純資産の費消である。
2.「資源流入（inflow of resources）」とは，報告期間に対応する純資産の獲得である。

財務諸表の構成要素においても，政府会計独自の構成要素が取り入れられた

ことは興味深い。これらの新たな構成要素について，会計基準第 63 号および第 65 号において既に言及されているが，今後公表される各会計基準にも影響を与えることになる。

4. GASB の最近の動向

GASB では，概念書および各会計基準の策定プロジェクトを進めている。本章では，まず概念書の設定について，引き続いて会計基準の設定について述べる。

4.1 概念書の設定プロジェクト

GASB では，これまで概念書第 1 号～第 6 号を順次設定してきた。しかし，包括的な概念書の完成にはいたっていない。これまで，GASB では認識および測定に関する独自の概念書を有していなかった。測定については，前述した通り 2014 年に概念書第 6 号が公表済である。2015 年 1 月現在 GASB が進めているのは，「認識に関する概念フレームワーク」プロジェクトである。策定上問題とされるのは，次のような課題である。

1. 財務諸表はどのような情報を伝えるべきか。
2. 概念レベルで，財務報告，財務諸表，測定の焦点と測定のアプローチはどう関連するか。
3. 特定の財務諸表において，財務諸表の構成要素がいつどのように認識されるかがどのような意味を持ちうるか。
4. 財務諸表の構成要素を報告するに不可欠な基本的な認識規準とは何か？

資産を公正価値で評価するか取得原価で評価するかは，財務諸表に大きな影響を与える。政府会計においては，この点で様々な考えが錯綜している(14)。そのようなこともあって，新たな概念書の策定プロジェクトは長期にわたっている。今後の OPEB をはじめとする様々な会計基準に大きな影響を与えることもあり，その動向が注目されている。

4.2 進行中のプロジェクト

GASBでは，様々な会計上の課題について会計基準等の文書を公表するプロジェクトを進めている。2015年2月現在，GASBが主要プロジェクトとしているのは，次のプロジェクトである。

・資産除去債務
・財政持続性報告（財政予測）
・公正価値測定およびその適用
・受託者責任
・リース
・雇用者による退職金以外の退職後給付の会計処理および報告
・年金制度による退職金以外の退職後給付の会計処理および報告
・会計基準第68号の範囲外の年金制度の会計処理および報告

このほか，現在検討中のプロジェクトは以下のとおりである。

・特定の事業型の活動の報告の統合についての規定
・包括的導入ガイドの改訂
・GAAPの階層化の再検討
・取消不能信託
・減税に関する開示

また，正式な検討課題とはなっていないが，予備的調査が行われているのは次のプロジェクトである。

・負債の消滅（基準書第7・23・62号の再検討）
・財務報告モデル

「財務報告モデル」では，前述した基準書第34号に規定されている財務諸表の体系に変化をもたらす可能性がある。これらのプロジェクトは，近年ではFASABやIPSASBとも連携をとりながら進めている。具体的には，財政持続性報告などはFASABでも同時に検討が行われており，相互の内容の整合性が確保されるように議論を進めている。

また，最近では IPSASB との連携も課題となっている。特に 2000 年代に入ってからは，以下の点で IPSASB との連携を密にしている。具体的には，基準設定にあたっては，IPSAS の規定を必ず参照している。また，GASB にも影響を与えうる IPSASB のコメント募集に対して，GASB の立場からコメントを寄せる。これらのプロジェクトについては，上記で述べたプロセスに従って，今後順次文書化されていくこととなる。

2014 年 12 月 4 日に，FAF，FASB および GASB は組織の長期のビジョンおよびミッションを明らかにする戦略的計画の案を公表した。そこでは，彼らのビジョンは財務報告における認知されたリーダーとなり，最高品質の会計基準を設定することであるとしている。

5 わが国への示唆と今後の課題

これまで，GASB の概要や概念書・会計基準の設定プロセスと財務諸表の体系について述べてきた。以上の考察から，わが国への示唆を示したい。

5.1 GASB の組織体制や基準設定プロセスから得られる示唆

まずは，組織体制や基準設定のプロセスに着目して，示唆を述べたい。第 1 は，基準設定の独立性と明確化した基準設定プロセスである。GASB は，政府会計基準の設定主体でありながら民間財団の傘下にあり，州・地方政府にかかわる多くの団体から支援を得ている。そして，各種文書の公表前に，多くの利害関係者の意見を調整する仕組みが出来上がっている。これにより，政府会計基準の独立性が確保されている。

わが国では政府の会計基準は財務省や総務省等が中心となって設定している。作成主体である国の各省庁や地方自治体，また財務諸表利用者が，公会計基準設定に積極的に関わっているとは言い難く，また作成にかかわる有識者や外部からの意見聴取も限定されている。その結果，作成主体が公会計情報の作成や開示に積極的ではない状況が生じている。

第2は，概念フレームワーク（概念書）に基づく基準設定である。これにより，多数設定されている会計基準間の整合性の確保や会計基準に対する財務諸表利用者の理解も促進されよう。公会計基準は，企業会計とは異なる点が多く，公会計基準が備えるべき特性を明示した政府会計独自のフレームワークが求められる。わが国の状況を見ると，現在複数の政府会計基準があり，多くの差異がある。しかし，会計基準設定に当たってのフレームワークは明示されておらず，差異の背景にある考え方の違いが明確でない点も多い。

以上の2点について，わが国の公会計基準設定主体のあり方，政府会計基準がよるべき基本的な考え方をどう設定するかという点において，GASBの事例は多くの示唆を与えている。

5.2 GASBの会計基準から得られる示唆

5.1に述べたGASBの特徴は，IPSASBやFASBにも当てはまる点が多い(15)。そこで，FASBやIPSASBにはないGASBの特徴について以下の通り評価し，わが国の公会計基準設定に対する示唆を示したい。

第1は，政府特有の活動や様々な法制に根ざした会計基準の設定である。GASBでは，米国の州・地方政府を対象に，それらが現在直面する課題に対応した会計および開示に関する会計基準を開発し続けている。現在FASBは国際会計基準との整合性を重視し，投資家への情報提供を第一とする会計基準の設定を行っている。GASBは，これとは一線を画し，独自の概念書や政府特有の事象に対する会計基準を確立するという方向性を持っていることは今後の政府会計を考える上で重要である。IPSASが国際会計基準（IFRS）をベースに，極力文言を修正しない方針で作成されていることと比較しても，GASBが政府会計独自の会計基準を継続的に設定していることは特徴的であると言える。

政府に特有の会計事象について，わが国では言及が十分でない点が見られる。その理由としては，第1に発生主義的会計の導入がまず第一で，詳細な事象に対する検討は未だ不十分なことがある。第2に，会計専門家は行政の法律や予

算・決算制度についての理解が十分でなく(16)，行政関係者は企業会計や発生主義会計に関する理解が十分でないことがあろう。今後の政府会計の発展のためには，発生主義的会計の導入にとどまらず，会計専門家の行政に対する理解を促進し，政府活動を適切に反映する会計基準の策定が求められる。

第 2 は，発生主義会計と政府の予算・決算制度との関係である。GASB の会計基準では，発生主義に基づく政府全体財務諸表の他に，ファンド財務諸表がある。ファンド財務諸表は，州・地方政府において予算や決算が現金主義で作成され，ファンド別の会計が行われているために作成が求められるものである。発生主義に基づく財務諸表とファンド財務諸表が，基本財務諸表の中で併存している。そして，両者を結びつける調整表や予算実績比較も CAFR の中で様々に開示されている。

わが国の公会計制度の改革は，国・地方を問わず予算・決算制度とは切り離されて進められている感がある。しかし，予算・決算と別に公会計情報が作成・開示されることで，利用者にとっては分かりにくく，行政の現場においても公会計情報が活用されないことにつながっている。公会計の発展のためには，GASB の財務諸表の体系を法体系や制度が異なるわが国にそのまま導入することはできないまでも，発生主義的な会計制度と予算・決算制度との関連性を明確にしていく必要があろう。

第 3 は，財務諸表本体だけではなく様々な補足情報が充実していることである。本稿では詳細について言及できなかったが，GASB が求める CAFR は財務諸表以外もさまざまな補足情報を包含する量的にも充実したものである。また，MD & A にも多様な情報が盛り込まれている。わが国では，発生主義の導入や財務諸表本体ばかりに注目が集まりがちである。たとえば，現在改革が進められている地方公共団体の会計では，固定資産台帳の導入といった技術的側面に焦点が当てられ，補足情報に関する規定や開示は不十分である(17)。そして，各種の補足情報等の開示方法や内容は様々で，政府間の比較可能性も担保されていない。この点について，GASB の規定や米国の開示実務に学ぶべき

ことは多い。

以上のとおり，米国の州・地方政府とわが国とでは環境や法制度が異なるものの，GASBの特徴から学ぶべき点は多くあると思われる。今後は，GASBの特徴を踏まえたうえで，IPSASB等他の会計基準設定主体との詳細な比較も必要と考える。そして，わが国の政府会計の現行制度を踏まえたうえで，GASBの規準を仮にわが国に適用していたならば生じうる課題などについても検討していきたい。さらに，政府全体財務諸表とファンド会計とを包含した財務諸表の体系の詳細については，別稿にて検討したい。

参考文献

（日本語文献）

池田享誉（2005）「FASB非営利会計概念フレームワークにおける組織区分の検討ーGASB概念フレームワークと比較してー」『東京経大学会誌』第250号，pp. 121-137。

石井薫（1989）『公会計論』同文舘。

石井薫・茅根聡（1993）『政府会計論』新世社。

石崎忠司・木下照嶽・堀井照重（1995）『政府・非営利企業会計』創成社。

大塚宗春・黒川行治（2012）『体系現代会計学　第9巻　政府と非営利組織の会計』中央経済社。

亀井孝文（2011）『公会計制度の改革（第2版）』中央経済社。

川村義則（2010）「公会計の概念フレームワークの再検討」『会計検査研究』第第41号，pp. 13-34。

工藤久嗣（2014）「GASB退職後給付制度の会計問題」『国際経営・文化研究』第18巻第2号，pp. 59-66。

小林麻理（2013）『公共経営と公会計改革』三和書籍。

財務省財政制度等審議会（2003）『公会計に対する基本的考え方』

柴健次・陳琦（2000）「米国地方政府会計における財務報告の範囲と報告方法ーリポーティング・エンティティ概念を中心にー」『会計検査研究』第21号，会計検査院，pp. 63-80。

総務省（2015）『統一的な基準による地方公会計マニュアル』

中西一（2007）「アメリカ州・地方債統制と公会計：GASB第34号と地方債市場」『佐賀大学経済論集』第39巻第6号，pp. 41-86。

日本公認会計士協会（2013）公会計委員会研究報告第 19 号『公会計基準設定スキームの構築に向けて－海外事例の調査とそれを踏まえた提言－』

藤井秀樹（2003）「公会計の概念フレームワークとその諸特徴に関する検討－アメリカにおける動向とそのわが国への示唆－」。『IMES Discussion Paper Series 2003』日本銀行金融研究所。

藤井秀樹監訳　山田康裕・佐野哲哉・宮本幸平・井上研司訳（2003）『GASB/FASAB 公会計の概念フレームワーク』中央経済社。

古市峰子（2001）「米国の公会計制度の仕組みとわが国へのインプリケーションについて」『IMES Discussion Paper Series 2001』日本銀行金融研究所。

古市峰子（2003）「国際会計士連盟による国際公会計基準（IPSAS）の策定プロジェクトについて」『金融研究』第 22 巻第 1 号，pp. 77-112。

宮本幸平（2009）「公会計の基本目的を満たす財務諸表の体系」『会計検査研究』第 39 号，pp. 57-68。

山田康裕（2005）「公会計における財務報告の目的とその問題点」『会計検査研究』第 32 号，pp. 23-32。

吉田智也（2010）「米国公会計における財務諸表の構成要素－GASB 概念書第 4 号『財務諸表の構成要素』の検討」『産業経理』第 70 巻第 2 号，pp. 137-148。

（外国語文献）

American Institute of Certified Public Accountants, *Audit and Accounting Guide for State and Local Governments*.

Anthony, R. N., Not Needed: A Government Accounting Standards Board, *The Government Accountants Journal,* Vol. 29, No. 4, 1980, pp. 12-17.

Barnett, L. J., Cindy L. S., Scott P., and Elizabeth M. T., *2012 Census of Governments: Finance-State and Local Government Summary Report*. U. S. CENSUS BUREAU (USCB), 2014.

Berman, E. S., *Governmental GAAP Guide*, Wolters Kluwer Business, 2013.

Coopers & Lybrand, *Financial Disclosure Practices of the American Cities: A Public Report*, Davidson, 1976.

Copley A. P., *Essentials of Accounting* (*10th edition*), McGraw Hill, 2013.

Financial Accounting Foundation (FAF), *FAF Annual Report 2013*, 2014.

Financial Accounting Foundation (FAF), *Strategic Plan-Working Draft 2014*, 2014.

Financial Accounting Standards Board (FASB), Financial Accounting Concepts Statement No. 4, *Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations*, 1980.

Gauthier J. S., Governmental Accounting, Auditing, and Financial Reporting.

Government Finance Officers Association (GFOA), 2012.

Governmental Accounting Standards Board (GASB), *GASB Releases New Standard that Will Significantly Change Financial Reporting by State and Local Governments*, (GASB News Release, 30 June), 1999.

Governmental Accounting Standards Board (GASB) *Strategic Plan 2008-2012*, 2008.

GASB 概念書第 1 号～第 6 号

GASB 会計基準第 1 号～第 72 号

Granof, H. M. and S. B. Khumawala, *Government and Not-for-Profit Accounting; Concepts and Practices.* (*6th Edition*), Wiley, 2013.

International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), *The Road to Accrual Accounting in the United States of America,* Information Paper, 2006.

International Public Sector Accounting Standards Board, *IPSAS 22 Disclosure of Financial Information about the General Government Sector*, 2006.

Plummer, E., P. D. Hutchison, and T. K. Patton, GASB's governmental financial reporting model: Evidence on its information relevance, *The Accounting Review*, Vol. 82, No. 1, 2007, pp. 205-240.

Pridgen, A. K. and W. M. Wilder, Relevance of GASB No. 34 to Financial Reporting by Municipal Governments, *Accounting Horizons*, Vol. 27, No. 2, 2013, pp. 175-204.

Roybark, M. H., E. N. Coffman and G. J. Previts, The First Quarter Century of the GASB (1984-2009): A Perspective on Standard Setting (Part One), *ABACUS*, Vol. 48, No. 1, 2012, pp. 1-28.

Roybark, M. H., E. N. Coffman and G. J. Previts, The First Quarter Century of the GASB (1984-2009): A Perspective on Standard Setting (Part Two), *ABACUS*, Vol. 48, No. 2, 2012, pp. 147-198.

Spinelli C., *Component Units: Financial Benefit or Burden? GASB 61 Clarifies This Criterion's Intent and Application-and Others*, BKD CPAs and Advisors, 2012.

Statement of California, *Comprehensive Annual Financial Report for the Fiscal Year Ended June 30, 2013*, 2014.

Walker, R. G., Public Sector Consolidated Statements: An Assessment, *ABACUS*, Vol. 45, No. 2, 2009, pp. 171-220.

Wallace, W. A., GASB Statement No. 34: Research Opportunities, *Financial Accountability and Management*, Vol. 16, No. 3, 2000, pp. 179-199.

（ウェブサイト）
財務会計財団（FAF）ウェブサイト
http://www.accountingfoundation.org/home（2015 年 3 月 2 日最終アクセス）
政府会計基準審議会（GASB）ウェブサイト
http://gasb.org/jsp/GASB/Page/GASBLandingPage&cid=1176160042327（2015 年 3 月 2 日最終アクセス）

（付記）本稿は，科学研究費補助金基盤研究(c)課題番号 24530582「統一公会計基準設定に向けた国内・国際公会計基準の比較分析」の研究成果の一部である。

注

(1)　米国の連邦憲法修正第 10 条において，「この憲法によって合衆国に委任されず，かつ州に対して禁止されていない諸権限は，それぞれ各州または国民に留保される」としており，州の権限が大きい。

(2)　FAF（2014）によれば，2013 年度には GASB にはテクニカルスタッフが 19 名，事務職員 4 名がいる。

(3)　これは，予算制約上限界があるために GASB が新たな活動を始めることが難しいことも意味しよう。

(4)　GASB 成立前の州・地方政府会計の設定主体をめぐる議論については，石井（1989）に詳しい。

(5)　日本公認会計士協会（2013）の GASB に対するヒアリングによれば，このような決定には当時の AICPI 会長が重要な役割を果たし，AICPA のロビーイングも奏功したとのことである。

(6)　GASB の成立過程については，古市（2001）に詳しい。

(7)　現在の理事は 7 名なので，4 名以上の賛成を必要とする。

(8)　筆者もニューヨークにて OPEB にかかる意見聴取に出席したが，多くの団体・会計事務所・個人が意見を述べていた。また，ニューヨーク以外でも同じテーマに関しての意見聴取が行われていた。

(9)　今なお，特に小規模な政府を中心に GASB の会計基準が順守されていない事例もある。

(10)　たとえば，1992 年 AICPA 監査基準書第 69 号「独立した監査人の報告において『一般に認められた会計原則に準拠して適正に表示されている』と表示されていることの意味について」（“The Meaning of Present Fairly in Conformity with Generally Accepted Accounting Principles in the Independent Auditor’s Report”）において，GASB の会計基準第 55 号に類似する構造が示されていた。

GASBの会計基準第55号制定後は，当該記述は削除され，会計基準第55号にほぼ同様の規定がおかれることとなった。

(11)　GASBは，現在までこのような団体を組織していない。

(12)　予算と実績の比較情報については，会計基準第34号の他，その内容を一部修正した会計基準第41号にも規定がある。

(13)「純持高」という名称もなじみの薄いものであるが，「純資産」との差異を明確にするため，本稿ではあえてこの用語を用いることとする。

(14)　2015年2月に公表されたGASB会計基準第72号『公正価値測定とその適用』では，政府会計における公正価値測定の有用性が示されている。

(15)　特にFASBの基準設定プロセスの特徴については，多くの論者により言及されている。

(16)　このような問題意識から，日本公認会計士協会では「地方公共団体会計・監査部会」を2014年11月に発足させている。当部会の部会員になるためには，会計以外の地方公共団体の法規や地方財務・監査についての研修の受講が求められている。公認会計士といえどもこれらの分野に対する理解は不足しており，通常の研修に加えてこれらの研修を受講することが必要と考えられている。

(17)　2015年1月に総務省から公表された『地方公会計の整備促進について』（http://www.soumu.go.jp/main_content/000334406.pdf）では，地方公共団体における財務書類等の作成に係る統一的な基準を設定することで，①発生主義・複式簿記の導入②固定資産台帳の整備，③比較可能性の確保を促進する　とされている。技術的な側面について言及があるが補足情報についてはなんら述べられていない。