

## 翻 訳

# 公会計の理論，目的および基準に関する一考察 (GOVERNMENT ACCOUNTING : AN ASSESSMENT OF THEORY, PURPOSES AND STANDARDS)

JAMES L. CHAN\*

(Professor at the University of Illinois at Chicago)

翻 訳 者 陳 琦\*\*

(神戸商科大学商経学部専任講師)

## 要 約

公会計および財務報告の目的は、公的資金を保全し、管理することと、アカウントビリティを遂行することである。その目的および公共財と課税活動の特質は、公会計と企業会計との相違をもたらしている。しかし、このことは、英語圏の先進国の公会計基準ないし国際公会計基準においては反映されていない。それらの会計基準はすべて、発生主義の会計基準と連結財務報告を愛好している私企業会計の実務に強く影響されている。本論文は、発生主義の導入における緩やかな均整のとれたアプローチと、政府全体の財務報告と基金の財務報告との組み合わせを主張している。同時に、筆者は、政治的および経済的アカウントビリティを促進するための一般的会計原則をも提案している。

今日、世界的レベルにおいて、公会計は、相当の注目を浴びている。その理由として次のようにいくつかのことが挙げられる。

\*James L. Chan : 1949年生まれ。1976年、University of Illinois at Urbana-Champaignで会計学博士取得。1976年から1981年までは、Syracuse University, Arizona State Universityで教鞭をとりながら、米国会計審議会 (National Council on Governmental Accounting) の研究員を務めた。1981年から、University of Illinois at Chicago (UIC) 会計学部へ赴任し、現在に至る。過去には、米国会計学会の政府・非営利セクションの座長、米国会計検査院 (GAO) の特別研究員および会計検査院長の研究・教育諮問委員会のメンバーを務めた。論文・著書は多数あるが、代表作としては、James L. Chan編著の *Models of Budgeting and Accounting Reform* (OECD,2002); *Research in Governmental and Nonprofit Accounting Vol. 1-9* (JAL Press Inc., London, 1985-1996) がある。本稿は、"Government Accounting : An Assessment of Theory, Purposes and Standards" (in *Public Money & Management*, Vol. 23, No.1, Blackwell Publishers, Oxford, UK, January 2003) の翻訳である。

\*\*翻訳者：1970年生まれ。2001年神戸商科大学大学院経営学研究科博士課程修了，同年神戸商科大学商経学部経営学科助手，2002年より現職。日本会計研究学会，日本地方自治研究学会，国際公会計研究学会等に所属。主な著書に『米国地方政府会計システムの再構築 - アカウントビリティ概念を基軸として - 』（単著），『公会計の進展』（共著），『財務会計の進展』（分担執筆）など。

- ・現代の政府の規模および機能は、相対的にみても、絶対値を見ても大きい。より多くの資金が政府に投入されていることは、より財務会計を必要としている。一方、政府活動の効率性および経済性を改善するために、より少ない資金で管理を行うことは、異なる種類の会計（すなわち原価会計）を必要としている。
- ・会計は、政府における不正と浪費を防ぐための手段として考えられている。資金供与国および国際組織は、健全な財務システムを維持するための会計の重要性をすでに認識している。信頼できる会計数値がなければ、彼らは、資金がどのように効率的に使用されているかというところか、資金が何に使用されているかでさえ、全く知らない。
- ・会計専門家は、彼らの専門的知識とサービスの対象領域を公的部門にまで拡張する可能性を発見した。
- ・国際公会計比較研究（CIGAR）と国際公共管理ネットワーク（IPMN）という2つの世界的なネットワークは、国境を越えた形で、またサイバースペースにおいても、各国の研究者および実務家の間における活発な意見交換のために、目に見えるような公開討論の場を創設した。

## アカウントビリティから会計へ

公会計への関心が世界的に高まっていることは、根本的に、民主的社会と市場経済におけるアカウントビリティへの要求が増大していることに起因している。民主的ガバナンスと市場取引は、相互関係の規範を必要とし、それを育成することになる。アカウントビリティは、そのことに基づいている。会計情報は、経済的、社会的および政治的契約の内容を監視し、それを実行させるために利用される。政府は市場取引（サービスの購入もしくは提供、資金の貸付もしくは借入）に関わっている場合、経済的アカウントビリティを免れない。一方、公共サービスを賄うために税を課する場合は、政治的アカウントビリティが生じることになる。

公会計の発展は、立法府、行政府と司法府のチェック・アンド・バランスを定めた、政府に関する憲法上の規定と関係している（Chan and Rubin [1987]）。すべての政府はある程度、計画と統制を行っているが、民主的社会における政府のみが、財務報告を通じて、監査人に対しては直接に、一般公衆に対しては間接的に、その帳簿記録を開示するよう要求されている。権限の委譲のために情報が開示されるのである。したがって、財政透明度が要求されることは、限られた、ある種の政府のみが有する特性であるため、公務員が合理的に行動すると仮定すれば、彼らは、要求される情報、あるいは彼らが関心を有する情報より、より多くの情報を自主的に提供することはしないであろう。故に、一部の会計は自主的な基準に基づいて行われているけれども、財務的情報の開示はしばしば単に要求に応じて行われるのである。それは、もはや驚くことではないであろう。

政府の財務的情報開示に関する規定は、政府のアカウントビリティのパターンと政治体制を反映している。行政管理の階層構造において、上級管理者は、部下の説明責任を求め、彼らの業績に関するフィードバック情報を要求する。立法府は、行政府の行為（たとえば、承認された予算の実行）を監視する。さらに、政府は、他の者から政府に対して資源を提供してもらうために情報を開示するというインセンティブを持つ。その資源提供者には、公債の潜在的購入者、信用取引による財やサービスの提供者および財政的支援者などが含まれる。それらの自主的な交換取引においては、契約条項を実行する政府の能力を判断するために、情報が利用される。取引が行われた後、契約の実行を監視するために会計情報が用いられる。個々の納税者のような、少なくとも短期間に政府に影響力を及ぼすことができない人々に対して、政府は

財務的情報を開示しようとしな。そのため，強制的な開示基準は，情報を強く要求すること，または彼らの知る権利を強く主張することがほとんどできない人々の情報への接近を強化しようとするわけである。

アカウンタビリティの履行には，二つの意味での制度，すなわち組織に関する制度とそのゲームのルールに関する制度を必要とする（World Bank [ 2002 ] p.4）。公会計の場合，それは，基準設定機関に関する制度と，その機関が公表した基準に関する制度になる。各国の公会計におけるそれらの制度は，CIGARの著書においてかなり紹介されており，この論文での検討対象ではない。しかし，公会計と企業会計とを対比させるためには，公会計の一般的目的を論じることが重要であろう。

## 公会計の目的

公会計は三つの目的を有する。その基礎的目的は，汚職や不正を防止し，発見することによって公共財産を保全することである。政府における汚職は様々な形で存在し，様々なインセンティブで生じる（Rose-Ackerman [ 1999 ]）。Thomasは，国際通貨基金（IMF）と国際開発協会（IDA）による最近の報告書を引用して，多額の借金をしている貧困国は「公的資源の使用に関する予算，監視および報告における必要な実務と手続きが不完全である」と述べている（Thomas [ 2001 ] p.38）。汚職は独裁国と結びつけられがちであるが，財務上の不正行為を防止し，摘発するためのチェック・アンド・バランス関係が政府機関に構築されていなければ，民主的社會においても汚職が発生する。たとえば，独立宣言以来，一世紀以上経っているが，米国においては，未だに，地方政府における汚職と戦うために，基礎的な財務記録を力説する都市改革運動を展開する必要がある（Chan [ 2001 ]）。

公会計の中位目的は，健全な財務管理を促進することである。財務管理には，税金およびその他の収入の徴収，債務の支払，借入および返済といった活動が含まれている。管理運営が良い政府においては，それらの活動が予算ないしその他の計画に組み込まれている。正式に承認された取引を通じたそれらの計画の実施は，財務会計システムにおいて記録される。改革推進者は，政府が経済的に，効率的に，有効に運営されていることを求めている。その場合は，政府は，公共サービスを提供するためのコスト（少なくともコスト，あるいはより多くの情報）を明らかにするために，管理システムないし原価会計システムをも必要としている。おおよそ50年前に，Herbert Simonと彼の同僚は，会社の経理担当役員に対して記録機能を超えて，問題領域に管理者の注意を向けさせ，また問題解決を手助けするように助言した（Simom et al. [ 1954 ]）。その助言は，政府に情報と財務サービスを提供したがっているその他の専門家との競争に直面している政府の会計担当者にも適用できるであろう。

公会計の上位目的は，政府が公的アカウンタビリティを遂行するのに役立つことである。公的アカウンタビリティは，プリンシパルとエージェントとの関係における3つのレベルで存在する。すなわち，行政長官に対する官僚のアカウンタビリティ，立法府に対する行政府のアカウンタビリティ，および一般公衆に対する政府のアカウンタビリティである。この目的は，エージェントの情報開示のインセンティブを高めることによって，またプリンシパルの情報入手コストを減少させることによって，よりよく達成される。Downsが指摘しているように，有権者に適切に情報を提供するためのコストが高すぎるから，彼は知らされないわけである。

公会計の目的を基礎的目的，中位目的，上位目的と分類したのは，全体的な公会計システムを構築する際の優先順位を表すためである。このような公会計システムは，いくつかの基本的側面において企業会計と異なる。

## 公会計と企業会計との対比

企業会計は、しばしば公会計を評価するためのベンチマークとして用いられる。200年前、Thomas Jeffersonは、合衆国の財政を、商業帳簿のように明確かつわかりやすいものにしてもらいたかった。そうすることができれば、すべての国会議員、また合衆国におけるいかなる考え方を持つ人も、権力の乱用を調査するために帳簿記録を明らかにし、そして結果的に乱用を統制することができる、Thomasは考えた (Arthur Andersen [1986])。公的部門における管理と民間部門における管理が基本的に似通っているように (Allison [1980])、公会計と企業会計も細かい点において基本的に同じであることはありうるであろうか？何が、公会計と企業会計との相違をもたらした重要な点であろうか？

公的部門において、前述した3つの目的を達成するために、財務会計と管理会計はきちんと区別することが困難であり、また管理会計は単なる管理者のための会計ではなく、予算と統制に関係している。予算は、公共政策と政治的優先事項を表明するものである。それは、マクロ経済の目的を達成するための収入・支出に関する財政政策手段である。また、それは、会計システムによって部分的に測定された業績に対して1つのベンチマークを提供することになる。予算と会計との関係が近いと、予算の範疇はどこまでとなるか、会計の範疇はどこから始まるかといったことを明確に区別するのが困難である。会社の所有者(株主)より多くかつ多様である政府の利害関係者に対して、政府の会計上のアカウントビリティを遂行し、解除するためには、予算と会計はお互いに補強している。実を言うと、政府には所有者がいない。

政府において所有者関係が欠如しているため、 $資産 = 負債 + 所有主持分$ という会計等式と、 $利益 = 収益 - 費用$ という結果を公的部門に適用することには問題がある。地方政府には例外のケースがあるかもしれない。ある公共サービスを提供するために州政府により設立された公営企業がある。多くの場合、その公共サービスは、私的財(たとえば水)あるいは準公共財(たとえば初等教育)を提供するものである。そのような公営企業は、明確な出資源泉があり、識別可能な資産と負債を所有している。

しかしながら、独立国家の中央政府の資産と負債は、識別することが困難であり、また財務的尺度で測定しにくい。資産に関しては、まれの場合(合衆国がフランスからルイジアナ、あるいはロシアからアラスカを購入したような場合)を除いて、売買取引を通じて新しい領土を取得した国はほとんどない。ほとんどの国は、祖先の土地を占領し、一部の国は軍事的征服あるいは植民地化を通じてその領土を取得した。仮に歴史的な原価のデータが利用可能であるとしても、それはほとんど意味がない。それに、仮に、市場価格が適切であると考えられるとしても、それは入手することが困難である。天然資源と遺産の場合は、同様の問題が生じる。一方、負債の場合は、中央政府の契約上もしくは法律上の義務と、一般福祉に関する政府の政治的公約および社会責任との線引きをすることはそう簡単ではない。会社の負債は限られているものであるとは全く異なり、民主的社会における政府は、彼らの責任を拡大させる傾向があり、その結果、予算規模がより大きくなり、またしばしば財政赤字を生じさせることになる (Buchanan & Wagner [1977])。

民間所有の企業であれ、州政府所有の企業であれ、財やサービスが提供された時にのみ、企業が収益を認識することを、会計原則は認めている。しかし、政府は唯一、公共財を提供し、また税によってそれを賄っているものである。公共財は共同で消費されるものであり、サービスの対価を払わない者を排除できない。そのため、税による資金調達が必要とされる。これらの特質は、サービスの提供と収益の認識との関連づけを切断しており、収益と費用との対応を不可能にしている (Sunder [1997])。政府と一般公衆

との間における取引の多くが非自発的なものであるため，この会計問題はさらに悪化している。政府の活動報告書は，資源フローを記録するが，政府サービスの努力とその成果の測定は単に付随的に行われるのである。

前述した政府の特質は，公会計と企業会計との相違をもたらした主因である。これらの相違は，前者（公会計）が不完全であり，後者（企業会計）への変更を行うべきと主張する主たる根拠とはならないと，Sunderは指摘している（Sunder [ 1997 ] 198）。一方，NobesはSunderの主張と異なる意見をより明確に展開している。すなわち，発生主義に基づく年次財務諸表を要求するアングロ・サクソンの国の企業会計は，政府に関係するアカウントビリティ，統制および意思決定にも必要であると，Nobesは主張している（Nobes [ 1988 ] p.198）。

研究視角の点から言うならば，公会計基準の根底にある理論は，企業の財務会計における実証理論の展開とは異なり，主に規範的なものである。後者の研究方法は，Coase [ 1937 ] により提唱された会社の契約コストの理論から示唆を受けたものである（Watts [ 1977 ], Watts & Zimmerman [ 1978 ], Watts & Zimmerman [ 1990 ]）。同様の概念的変革は，政府の財務報告を政治的インセンティブと結び付けたZimmermanの論文（Zimmerman [ 1977 ]）により試験的に行われた。今は，公会計基準のための実証理論を模索することを再び始める時である。1つの方法は，Chester Barnard とHerbert Simonの研究を基にして構築されるであろう。

おおよそ同じ時期に，Coaseは，取引コストの観点から会社の存在を説明した著名な論文を書いた。Barnard [ 1938 ] は，ある組織の利害関係者の協働を確保することを幹部役員の機能として認識している。現在，Barnardの研究は，主に，Oliver Williamson [ 1990 ] の努力によって，再び注目されている。それよりかなり前になるが，Simon [ 1945 ] は著書『経営行動論』の中で，Barnardの視点を政府に応用している。Simonの観点によれば，組織の連携を維持するための十分な報酬を利害関係者に与えることによって彼らの組織への貢献を確実にすることに，Barnardが言う幹部役員が成功したとすれば，組織は均衡状態にある。企業も同じように見なされることが可能である（Cohen & Cyert [ 1965 ]）。2つのタイプの組織のいずれにおいても，管理者の課題は，協働をそのまま維持するための契約の適切な内容を交渉することである。かかる理論においては，所有主は持分資本の拠出者として重要であるが，彼らは，管理者が満足させようとする唯一のグループではない。言い換えれば，所有主を中心とする企業理論と，単一のプリンシパル・エージェント理論は，BarnardおよびSimonの組織論における特殊なケースになる。

この理論は，政府からの報酬を予測するために人々が情報を利用すると仮定することによって，政府の財務的情報の潜在的利用者を識別するために用いられることが可能である（Chan [ 1981 ]）。最近，Sunder [ 1997 ] は，政府および非営利組織の会計と企業会計との相違を説明し，正当化するために，契約コストの理論を応用している。複数の利害関係者の観点が基準設定に影響を及ぼしうるとなる前に，より多くのこのような研究が必要とされる。そうしているうちに，公会計は，企業会計（財務会計）モデルへのシフトがより進んでいる。

## より良くなる変更であろうか

近年，公会計における多くの変更の中で，国際公会計基準（IPSASs）の出現は，もっとも重要な展開として目立っている（Sutcliffe [ 2003 ]）。しかし，不幸にも，最初のIPSASsの設定は，国際会計基準審議会（IASB）の前者により設定された企業会計基準を無批判に相当，模倣している（Chan [ 2002 ]）。それ

は、公共政策の策定者ではなく、会計専門家のために、会計専門家により設定された詳細かつ技術的な規定である。しかし、公共政策の策定者の支持は、基準の実施の成功には重要なものである。ただし、そのような問題点があったとしても、IPSASsは、象徴的な価値がある。最初のIPSASsはIASCの基準に基づいているため、企業会計（少なくとも、2002年のエンロン/アーサー・アンダーソンの不祥事以前では）が財務的規律と誠実性を表すための一般概念から、IPSASsは恩恵を受けたかもしれない。さらに、ニュー・パブリック・マネジメントの研究は、政府活動をより効率的にするための会計の力に対する期待を生じさせた（Olsen et al. [1998]）。IPSASsは公会計関係者の名声を高めることになるであろう。彼らは、公認会計士ないし勅許会計士のような資格認定された専門家というより、しばしば、官僚として見なされている。IPSASsは、民間部門の会計士および監査人の公的部門への参入を促進することになるであろう。また、IPSASsは、公会計を、すべての会計関係者に要求される一般知識に包含させるための触発作用として働くかもしれない。最後に、世界銀行やIMFのような国際組織の財政的支援は、IPSASsに期待されている、政府の財務的アカウンタビリティへの貢献を、好意に評価させることになっている。

しかし、IPSASsの基準に基づいて会計システムを改革するという政府の傾向を過大視することは、あまりにも単純な考え方であろう。独立国家は、自分たちの公会計基準を決めるための権限を堅く守るであろう。しかし、IPSASsの導入は、国際的援助ないし貸付を受けるための条件とされているならば、前述した抵抗は克服されるであろう。財政政策の共通基準を設定する国際同意ないし条約（欧州連合条約のようなもの）の中で、IPSASsが採用されているならば、IPSASsの強制力はより高まるであろう。IPSASsを促進するもう一つの方法は、国連、世界銀行、IMF、経済協力開発機構（OECD）および欧州連合（EU）のような国際組織への加盟国の義務に、IPSASsを結び付けることである。OECDが行っているように、それらの国際組織は自ら、IPSASsを適用する事例を作成すると、なおさら良いであろう。

各国がそれぞれ独自の方法で公会計基準を採用することは、IPSASsの適用の可能性に影響を及ぼすであろう。独自の基準設定機関を有する国は、公会計基準を自ら設定するより、IPSASsを導入することがより簡単であることに気付くであろう。不祥事ないし財政的逼迫が、悪い会計ないし報告の実務と結び付けられている場合でなければ、変革は遅くかつ少ないであろう。1513年に、Machiavelliは、「物事の新しい秩序を作り出すことより、もっと計画しにくい、結果がもっと不確かである、管理がもっと危険であることはない」と彼の君主に忠告した（Rogers [1983]）。Lüder [1992]は、公会計改革における不確かな側面と数多くの障壁を乗り越える必要性を強調している。企業の会計および財務報告における場合（Ball [2001]）と同様に、IPSASsは、健全な法的システムとアカウンタビリティの文化といった形での基盤的支持を必要としている。厳しい会計基準は、政府の利益に反して働くかもしれない。政府に対して評価の手段を持っている各団体（国際貸与者、寄付者、格付け機関など）の支持は、必要不可欠なものとなるであろう。

IPSASsと、英語圏の先進国における最近の会計基準は、2つの共通点を有している。すなわち、それらのすべては発生主義の会計基準を好んでいることと、政府全体の財務報告を好んでいることである。それらの変更はより良くなるためのものであろうか。

## 発生主義の会計基準

企業（州政府所有の企業をも含む）の会計における発生主義はかなり強いものであり、会社が財やサービスの提供を完了した時点までは、いかなる収益（したがっていかなる利益）もその勘定において認識さ

れ，また損益計算書において報告されることができない。政府を企業と区別させることは，公共財の生産のために税金を調達していることであるため，公的部門においては発生主義に関する「活動報告書」における論理的根拠は，特に説得力がない。発生主義に関する主な議論は貸借対照表に関わっている。

政府は，現金ないし現金同等物，短期および長期の財務的資産（たとえば未収税金）および様々な固定資産（たとえば，オフィス・ビル，設備，軍事施設，文化財，インフラおよび天然資源）を有している。同時に，政府は短期負債（たとえば未払給与）と長期負債（たとえば未償還の公債，従業員年金引当金）および社会保険や福祉プログラムに基づいて生じるかもしれない支払義務を負っている。それらのありうる資産と負債がすべて存在するとする場合，政府はその資産と負債を認識するための基準を選択しなければならない。次のような基準は選択肢となりうるであろう。

- ・「軽い」発生主義：短期の財務的資産と短期負債のみを計上する。
- ・「穏やかな」発生主義：短期の財務的資産と短期負債に加えて，長期の財務的資産および長期負債をも計上する。
- ・「強い」発生主義：さらに様々な固定資産をも貸借対照表に計上する。
- ・「完全な」発生主義：法律により定められた権利授与の便益も負債として計上されるであろう。

したがって，この観点から言うならば，発生主義にするかしないかということではなく，いかなる項目を貸借対照表に計上するかを決めるために前述したどの基準を選ぶかが，本当の課題である（Chan [1999]）。発生主義の導入には緩やかな均整のとれたアプローチが望ましい。なぜならば，より強い形での発生主義は，より多くの測定問題をもたらし，理論的支持がより少なく，より主観的になるため，その導入はよりリスクを伴うからである。そのため，発生主義会計を緩やかに進めるべきである。軽い形と穏やかな形での発生主義に反対を主張する会計関係者はほとんどいない。しかし，固定資産についての議論となると，意見の一致は，瓦解し始めることになる。そして，厳しい発生主義を支持する人はほとんどいない。均整のとれた発生主義は，同様の性質および同様の程度の資産と負債を計上することを意味する。この方法だと，歪曲および操作（たとえばより多くの資産とより少ない負債を認識するようなこと）を回避できるであろう。

ある政府の予算は現金主義の会計基準に基づいて表示されている場合，発生主義の会計基準は政府の財務的情報開示の有用性を高めることになる。発生主義の会計基準は，より長期にわたる政府の支払能力の状態に関するより信頼できる測定値を提供でき，また公務員退職年金ないしその他の便益のような，資金の積立がなされていない負債を開示させることになる。したがって，発生主義会計は，各世代が彼らの受けたサービスのための財政的負担を負うべきであるという世代間の衡平性に関する議論を引き起こすことができる。

## 政府全体の報告

政府全体の財務報告の最大の魅力は，情報を分析し，評価するための情報利用者のコストを減少させることにある。40年以上前に，高い情報コストは，有権者が政府に関するより多くかつ複雑な情報を獲得するのを妨げるであろうと，Downs [1957] は警鐘を鳴らした。消費者行動と同様の方法で，情報を求めるための限界便益と限界費用を比較考慮したならば，有権者に情報を知らせないのが合理的である（Stigler [1961]）。政府全体の報告は，情報の量を減らすことによって，一般公衆にとってよりわかりやすいものになるであろう。政府全体の報告に関して，次のように，前述した便益以外にも，いくつかの便

益を見出すことができる。

- ・適切に作成された政府全体の財務諸表は、政府のアカウンタビリティの範囲を示している。たとえば、アメリカ連邦政府はどんなに大きい、あるいは複雑であろうとも、国会と大統領は、最終的に責任を負うべきである。どのような特別の実体が、いかに多く設立されようとも（その一部は憲法上ないし法令上の起債制限を回避するために設立されたものである）、その権限の流れを、政府機構における最高権限までにたどることができる。したがって、政府全体の財務諸表は、アカウンタビリティの逃避を防ぐことができる。
- ・政府全体の報告を作成するために必要とされるデータの収集、分析および集約は、データの質を改善するように政府に努力させるといって有益な効果をもたらしている。たとえば、何百もある部局の勘定と記録を統合するための操作の仕組みを開発するために、連邦政府は少なくとも15年を費やした。各部局が彼ら自身で連結財務諸表を作成するように学習した後でなければ、合衆国財務省は、初めて監査対象となる政府全体の財務諸表を構築することができない（US General Accounting Office [1998]）。
- ・連結財務諸表は、政府の単一予算にマッチしており、より効果的なフィードバック・メカニズムを政府にもたす。

私見から言うならば、コスト削減の主張より、政府全体の報告が前述した財産保全と財務管理の目的を果たしえないことのほうがより重要である。したがって、私は、米国の政府会計基準審議会（GASB）における、より洞察力のあるアプローチを支持する（Chan [2001]）。GASBによる州および地方政府の報告モデルにおいて、政府全体の財務諸表は、実体が資源配分と管理目的のために設けた基金の財務諸表によってその有用性が増大している。政府全体の財務諸表は、単に政府それ自身を含めているのではなく、政府がアカウンタビリティを有する、法的に独立している実体をも別個の報告欄において報告している。さらに、政府タイプの活動（政府における独特な活動）と企業タイプの活動も、別々に表示されている。このようなGASBのアプローチはすぐれたものである。なぜならば、情報利用者が彼らのニーズと情報処理能力に合わせて情報の詳細性のレベルを選択することができるからである。

発生主義と報告形式に関する前述の分析が示しているように、会計基準設定は、コストと便益の観点から選択肢を評価することが必要である。政府およびその利害関係者にとってのコストと便益（なるべく数量化尺度で）の大きさを測定し、またコストと便益の発生範囲を正確に示すためには、さらなる研究が必要とされる。

## 要約と提案

過去25年にわたって、公会計においてはいくつかの注目に値する制度的変革と概念的な変革がなされた。それらの変革は、公会計の透明性と影響力を高めるのに寄与している。そして、公会計の重点は、すでに官僚の統制から一般公衆へのアカウンタビリティに基づく報告にシフトしている。一部の国においては、公会計基準は、もはや政府官僚によって設定されるのではなく、相対的に独立した機関により設定されることになっている。企業と同様に政府の生き血でもある現金の重要性を認識していながら、同時に会計基準は、意思決定とアクションの長期的結果を記録しようとしている。政府管理者は、財務的資産と固定資産の両方における彼らのスチュワードシップに関して説明責任を有する。最終的に、発生主義に基づいて帳簿記録を行うだけでなく、さらにその帳簿記録を一般公衆に開示する必要がある。一般公衆が、勘定

を調べる時間ないし能力を有しない場合は，政府は，理解しやすい財務諸表を作成することによって勘定の査閲を容易にしなければならない。

特に，世界的ないし国際的レベルにおいて，多くの課題が残されている。その主な課題は，国際的規範と，国の政治的イデオロギー，経済体制および文化から生じた国内実務とのバランスをいかに適切に保つかということである。統制手段の1つとして，公会計は，権力を配分する政治力，資源の供給と需要を決定する経済力に影響されやすい。したがって，会計基準設定機関は，政府にとって重要なもの（補助金，貸付金，無条件の監査意見，望ましい公債格付けなど）を差し押さえることができる団体と連携しないかぎりには，彼らが公表した会計基準は依然として影響力がないであろう。残念ながら，国際的なレベルにおいては，IFACのパブリック・セクター委員会のような機関にとって，設定した基準を実施させるために利用できる手段が比較的少ない。しかし，会計上のアカウンタビリティは，その国の政治的，経済的体制に関係なく，すべての国に適用できる国際的規範となるように，会計関係者が働きかけることができる。

会計上のアカウンタビリティの優れた重要性がいったん認められると，その実施の方法を開発することは単なる技術的なことになる。そこには，単なる期末財務諸表（現在，IPSASsが焦点を置いているところ）ではなく，予算，内部統制，および外部監査も含まれる。予算軽視を修正し，実績と予算との比較をも財務諸表に加えるように，私は，IFACのパブリック・セクター委員会に勧める。さらに，会計基準の選択における意見の相違をとりあえず片隅において，詳細な会計基準の全体像は，政府の会計上のアカウンタビリティを促進することを目的とする，より一般的な原則を設定することによって，考案されるべきである。その一般的原則として，次のようなことが考えられる。

- ・ 公会計の目的は，公的資金と財産を保全すること，会計上のアカウンタビリティを履行するために政府の財政状態を正確に測定し伝達すること，そして意思決定に役立つことである。
- ・ 政府は予算を作成し公表し，完全な財務的記録を保持し，最大限に財務的情報を開示し，そして独立した監査人の監査を受けるべきである。
- ・ 財務報告の様式および内容は，その情報が向けられた利用者の知る権利と要求に基づいて，その指針が作成されるべきである。
- ・ 会計システムは，予算の執行（それだけではないが）をも含む過去の取引ないし事象により生じた現金ないしその他の財務的結果を測定すべきである。
- ・ 会計システムは，資産，負債，収入および支出不いし費用が予算上の金額との差異およびそのレベルを記録することができるように構築されるべきである。

これらの原則は，会計基準の選択に関するものではなく，むしろ，公会計基準を思案し，設定するための基盤を提供するものである。

## 謝 辞

この論題の編集者である David Heald，貴重な意見を寄せてくださった審査員，そしてこの論文をより明確かつより読みやすいものにしてくれた Jessamine Chan に感謝を申し上げたい。

### （参考文献）

Allison, G. [ 1980 ], "Public and private management: Are they fundamentally alike in all unimportant respects? ", *Proceedings for the Public Management Research Conference*, US Office of Personnel

- Management, Washington, D.C., pp.27-38.
- Arthur Andersen & Co. [ 1986 ], *Sound Financial Reporting in the US Government*, Chicago.
- Ball, R. [ 2001 ], *Infrastructure Requirement for an Economically Efficient System of Public Reporting and Disclosure*, ( Brookings-Wharton Paper on Financial Services:2001 ) , Brookings Institution, Washington, D. C., pp.127-181.
- Barnard, C.I. [ 1968; originally 1938 ], *The Functions of the Executive*, Harvard University Press, Cambridge.
- Buchanan, J.M. and Wagner, R.E. [ 1977 ], *Democracy in Deficit: The Political Legacy of Lord Keynes*, Academic Press, Orlando.
- Chan, J.L. [ 1981 ], "Standards and issues in governmental accounting and financial reporting", *Public Budgeting & Finance*, 1, 1, pp.55-65.
- Chan, J.L. [ 1999 ], "The basis of accounting for budgeting and financial reporting", in Mayers, R.T. ( Ed ) , *Handbook of Public Budgeting*, Jossey Bass, San Francisco, pp.357-380.
- Chan, J.L. [ 2001 ], "Reforming American government accounting in the 20th century", in Liou, K.T. ( Ed ) , *Handbook of Public management Practice and Reform*, Marcel Dekker, New York, pp.97-121.
- Chan, J.L. [ 2002 ], "Global government accounting principles", in Eichhorn, P. and Bräunig, D. ( Eds ) , *Public Management, Accounting Standards and Evaluation Models* ( Nomos Verlag, Baden-Baden, pp.152-163.
- Chan, J.L. and Rubin, M. A. [ 1987 ], "The role of accounting in a democracy and government operations", *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, 3/B, pp.3-27.
- Cohen, K.J. and Cyert, R. M. [ 1965 ], *Theory of the Firm*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs.
- Coase, R. [ 1937 ], "The nature of the firm", *Economica*, 4, pp.386-405.
- Downs, A. [ 1957 ], *An Economic Theory of Democracy*, Harper and Row, New York.
- Lüder, K. G. [ 1992 ], "A contingency model of governmental accounting innovations in the political-administrative environment", *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, 7, pp.99-127.
- Nobes, C. [ 1988 ], "A historical-comparative perspective of governmental accounting", in Chan, J. L. and Jones, R.H. ( Eds ) , *Governmental Accounting and Auditing: International Comparison*, Routledge, London, pp.198-206.
- Olsen, O., Guthrie, J. and Humphrey, C. ( Eds ) [ 1998 ], *Global Warning! Debating International Development in New Public Financial Management*, Cappelen Akademisk Forlag, Oslo.
- Rogers, E.M. [ 1983 ], *Diffusion on Innovations*, 3rd edn, The Free Press, New York.
- Rose-Ackerman, S. [ 1978 ], *Corruption: A Study in Political Economy*, Academic Press, New York.
- Rose-Ackerman, S. [ 1999 ], *Corruption and Government*, Cambridge University Press, Cambridge.
- Simon, H.A. [ 1945 ], *Administrative Behavior*, The Free Press, New York.
- Simon, H.A. et al. [ 1954 ], *Centralization vs. Decentralization in Organizing the Controller's Department*, Scholars Book Co., Houston.
- Stigler, G. J. [ 1961 ], "Information economics", *Journal of Political economy*, 69, 3, Reprinted in Leube, K.R. ( Ed ) [ 1986 ], *The Essence of Stigler*, Hoover Institution, Stanford, pp.46-66.
- Sunder, S. [ 1997 ], *Theory of Accounting and Control*, Southwest Publishing, Cincinnati.

- Sutcliffe, P. [ 2003 ] , "The Standards Programme of IFAC's Public Sector Committee", *Public Money & Management*, 23, 1, pp.29-36.
- Thomas, W. A. [ 2001 ] , "Getting debt relief right", *Foreign Affairs*, 80, 5, pp.36-45.
- US General Accounting Office [ 1998 ] , *1997 Consolidated Financial Statements of the United States Government*, GAO/AIMD-98-127.
- Watts, R. [ 1977 ] , "Corporate financial statements, a product of the market and political processes", *Australian Journal of Management*, 2, pp.53-75.
- Watts, R. and Zimmerman, J. L. [ 1978 ] , "Toward a positive theory of the determination of accounting standards", *Accounting Review*, 53, pp.112-134.
- Watts, R. and Zimmerman, J. L. [ 1990 ] , "Positive accounting theory: A ten year perspective", *Accounting Review*, 65, pp.131-156.
- Williamson, O. E. [ 1990 ] , *Organization Theory: From Chester Barnard to the Present and Beyond*, Oxford University Press, Oxford.
- World Bank [ 1997 ] , *The State in Changing World: World Development Report 1997*, Washington, D. C..
- World Bank [ 2002 ] , *Building Institutions for Markets: World Development Report 2002*, Washington, D. C.
- Zimmerman, J. L. [ 1977 ] , "The Municipal accounting maze: an analysis of political incentives", *Journal of Accounting Research*, 15, Supplement, pp.107-150.

