

# 米国連邦政府財務報告の体系に関する一考察 - 「スチュワードシップ情報」の位置づけを中心に -

瓦田太賀四\*

(神戸商科大学商経学部教授)

都築洋一郎\*\*

(神戸商科大学大学院)

## 1 はじめに

わが国は、バブル崩壊後、景気回復に向けたさまざまな施策に伴う歳出の増大や減税によって厳しい財政状況に直面している。このような背景のなか、政府会計制度に対するさまざまな批判が向けられており、改革を求める声が高まってきている。特に、わが国の資産、負債に関する情報は、「国の債権の現在額総報告」、「国有財産増減及び現在額総計算書」、「物品増減及び現在額総報告」、「国の債務に関する計算書」など、個別に報告されており全体像を把握することが困難である、と指摘されている。そのため、政府会計制度改革として国の資産、負債を網羅的に把握し一覧表示する貸借対照表の作成が注目を浴びている。2000年10月には大蔵省（現財務省）によるわが国初めての「国の貸借対照表（試案）平成10年度版」が公表され、その後、毎年公表されている。

しかしながら、この貸借対照表の作成に関して、そこに計上されるべき資産、負債の会計処理にさまざまな議論がある<sup>1)</sup>。資産に関して具体的には道路や橋梁などのインフラ資産、国防資産、文化遺産などを計上するか否かが問題となっている。一方、負債に関しては公的年金債務をどの範囲まで計上するのが問題となっている。

現時点におけるわが国の貸借対照表（試案）では、公共用財産（公園および広場以外）施設および用地、国防資産などが貸借対照表に計上され、文化遺産（博物館所蔵の美術品など）は貸借対照表に計上される

\*1952年生まれ。中央大学商学部卒、中央大学大学院商学研究科博士前期課程修了、神戸商科大学博士後期課程単位取得退学、現在、神戸商科大学商経学部教授。日本会計研究学会、日本地方自治研究学会、国際公会計学会に所属。主な著書は、『公会計の基礎理論』（単著）、『公会計の進展』（共著）など。

\*\*1977年生まれ。三重大学人文学部卒、神戸商科大学大学院経営学研究科博士前期課程終了、現在、同大学大学院経営学研究科博士課程1年。日本地方自治研究学会に所属。

1) 宮本幸平「自治体バランス・シートにおける『インフラ』の資産能力 - 『複会計』制度を手掛りとした考察 - 」『会計』第159巻第5号、2001年5月、86-97頁。

山本清「政府部門における固定資産会計の国際的動向と展望」『会計』第152巻第5号、1997年11月、108-119頁。

ことなく附属資料に物量表示によって記載されている<sup>2)</sup>。一方、公的年金債務に関しては3つの会計処理方法が提案されており未だ解決されてはいない。

ところで、発生主義会計を基礎としている米国連邦政府財務報告においては国防資産、文化遺産、および土地(国立公園、国有林、自然環境保全地域など)が貸借対照表に計上されず、「スチュワードシップ情報」(「補足情報」とは別に設定されている部分)において開示(物量表示が中心)されている。また、公的年金債務についてはすでに支払期日が到来したが未払いのものだけが貸借対照表に計上されており、将来給付に関する情報はスチュワードシップ情報に開示されている。このスチュワードシップ情報という部分は、私企業財務報告はもちろんのこと、州・地方政府財務報告にも存在していない。このことから考えれば、スチュワードシップ情報は米国連邦政府財務報告における特徴の1つである<sup>3)</sup>といえる。

そこで、本稿ではスチュワードシップ情報の内容、その設定理由を考察し、米国連邦政府財務報告における特質を明らかにする。そしてさらに、それはわが国の政府会計制度改革にどのような示唆を与えるのかを明らかにしていくことにする。

先に述べたように、わが国において貸借対照表に計上されるべき資産および負債についてさまざまな議論があることを考えれば、米国連邦政府財務報告の内容を考察することは今後わが国の政府会計制度改革を進めていく上で重要な示唆を与えるものと考えられる。もちろん、日本と米国では政府を取り巻く各種の制度(会計制度、予算制度、租税制度等)や環境が相違するために、財務報告の内容が必然的に異なってくる可能性がある。そのために、米国連邦政府の会計システムあるいはそこから作成される財務報告の内容をそのままわが国に導入することが可能であるのかどうか、またそれが果たして有用性があるのかどうかを十分検討する必要があることはいうまでもない。しかしながら、米国連邦政府財務報告の内容を分析することはわが国の政府会計制度改革にとって有意義な示唆を与えることは疑う余地がないであろう。なぜならば、現在、わが国の政府会計制度改革の方向性の中に、発生主義会計の導入やストック情報の不備が指摘され、米国の政府会計制度は先進事例になり得るからである。

今日、政府会計制度改革の中心に位置づけられているのは、私企業会計において開発された発生主義会計およびストック情報の開示方法の導入に集約されるため、まず、私企業財務報告の内容と連邦政府財務

2) 財政事情の説明手法に関する勉強会(会田一雄・小西砂千夫・高木勇三・兵藤廣治・村山徳五郎・横山和夫)『国の貸借対照表作成の基本的考え方』2000年10月、13-15、21-24頁。

3) ただし、現在、このスチュワードシップ情報の廃止が検討されており、連邦政府財務報告の体系を伝統的な財務報告の体系(財務諸表、財務諸表への注記、補足的な情報)にすることが提案されている。すでに国防資産に関しては貸借対照表に計上することが決定している。

これは換言すれば連邦政府財務報告の体系を私企業財務報告の体系にあわせることを意味するものと考えられる。しかしながら、この考えは果たして合理性を有するものなのであろうか。というのも、政府の役割ないし政府を取り巻く環境は私企業のそれとは異なる。そのため、それらを考慮した財務報告の体系をそれぞれ構築すべき可能性がある。この問題を考えるためには、指摘するまでもなく、スチュワードシップ情報の設定理由を考察するとともに、それが連邦政府財務報告においてどのように位置づけられているのかを検討する必要がある。そこで、本稿では特にスチュワードシップ情報の位置づけおよびその設定理由に焦点を当てることにする。そのために、スチュワードシップ情報の廃止理由の考察については他稿に譲ることとするが、本稿における考察がスチュワードシップ情報の廃止理由の考察の基礎として位置づけられることはいうまでもない。

cf., Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB), *Preliminary Views on Eliminating the Category "Required Supplementary Stewardship Information"*, FASAB, December 2000.

cf., FASAB, *Statement of Federal Financial Accounting Standards No.23: Eliminating the Category National Defense Property, Plant, and Equipment - Rescinding SFFAS No.11, Amendments to Property, Plant, and Equipment-Definitional Changes, Amending SFFAS No.8, Supplementary Stewardship Reporting, Amending SFFAS No.6, Accounting for Property, Plant, and Equipment -*, FASAB, May 2003.

報告の内容とを比較し、連邦政府財務報告における貸借対照表、スチュワードシップ情報、補足情報を中心に具体的なストック情報の内容を考察していくことにする。

## 2 私企業財務報告の内容と連邦政府財務報告の内容との比較

冒頭でも述べたように、連邦政府財務報告のスチュワードシップ情報といった部分は私企業財務報告や州・地方政府財務報告において存在していない。そこで本節ではまず一般的な財務報告の内容として私企業財務報告の内容を取り上げ、その内容と連邦政府財務報告の内容とを簡単に比較していくことにする。

財務会計基準審議会（FASB）によれば私企業財務報告の内容は表2 - 1のように分類されている。

表2 - 1 私企業財務報告の内容

財務報告			
基本財務諸表			
A 財務諸表	B 財務諸表への注記	C 補足情報	D その他の財務報告の手段
<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 貸借対照表</li> <li>・ 稼得利益および包括的利益結合計算書</li> <li>・ キャッシュ・フロー計算書</li> <li>・ 株主持分増減計算書</li> </ul>	例： <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 会計方針</li> <li>・ 偶発事象</li> <li>・ 棚卸資産の評価方法など</li> </ul>	例： <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 価格変動の開示</li> <li>・ 石油・ガス埋蔵量情報</li> </ul>	例： <ul style="list-style-type: none"> <li>・ MD&amp;A</li> <li>・ 株主への挨拶</li> </ul>

cf., Financial Accounting Standards Board (FASB), *Statement of Financial Accounting Concepts No.5, Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*, December 1984, p.5.

この表2 - 1からわかるように私企業財務報告は大きく4つに区分されている。説明するまでもなく、A財務諸表は会計記録から導き出される勘定科目および貨幣額からなる表であり、財務報告の中心部分である<sup>4)</sup>。そして、B財務諸表への注記は財務諸表で認識されている情報を詳述または説明するものとして位置づけられている。最後にC補足情報とDその他の財務報告の手段は、両者がどのような基準によって区別されているのか明確ではないが、A財務諸表とB財務諸表への注記に対して追加情報を提供するものとして位置づけられている。

要するに私企業財務報告においては財務諸表（注記を含む）が中心部分であり、その他の部分は財務諸表（注記を含む）に対する補足的な情報として位置づけられている。

一方、連邦政府財務報告<sup>5)</sup>は主に以下の6つの部分からなっている<sup>6)</sup>。

4) Financial Accounting Standards Board (FASB), *Statement of Financial Accounting Concepts No.5, Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*, December 1984, par.5.7.

5) 会計年度は2000年度（1999年10月1日から2000年9月30日）である。

6) Department of Treasury, *Financial Report of the United States Government 2000*, Department of Treasury.

(<http://www.fms.treas.gov/cfs/index.html> 2001年7月19日)

管理者による事業概況報告 ( Management & Discussion and Analysis : MD&A )

会計検査院 ( GAO ) の報告 ( 財務諸表に関する監査報告 )

財務諸表

スチュワードシップ情報

財務諸表への注記

補足情報

MD&Aにおいては、財務諸表の概要のみならず、連邦政府の主要な役割およびその組織構造、米国の経済状況、大統領による政府マネジメントの改善のための青写真等が図表を使って簡単に紹介されている<sup>7)</sup>。この MD&Aは連邦政府の全体の活動および財務諸表をよりよく理解するため、あるいは概観するための補足的な情報として位置づけられる。

次に 会計検査院 ( GAO ) の報告 ( 財務諸表に関する監査報告 ) においては財務諸表に対して監査意見が明らかにされている。ちなみに2000年度の財務諸表について、GAOは政府機関同士の内部取引の未相殺などによって、意見表明の基礎となる合理的な証拠を入手できないとして監査意見を差し控えている<sup>8)</sup>。

財務諸表では、正味資産 ( 負債 ) 変動計算書、純コスト計算書、および貸借対照表の3つの財務諸表が開示されている<sup>9)</sup>。正味資産 ( 負債 ) 変動計算書は政府活動の主要な財源を、純コスト計算書は政府活動の機能別コスト情報をそれぞれ明らかにしており、これらは私企業財務報告における損益計算書に相当するものと考えられる。貸借対照表 ( 表3 - 1 参照 ) の具体的な内容に関しては後述する。

スチュワードシップ情報は “ stewardship assets ” , “ stewardship responsibilities ” , “ stewardship investments ” , および “ current services assessment ” の4つの部分からなっている<sup>10)</sup>。具体的な内容 ( 表3 - 2 参照 ) は後述する。

財務諸表への注記においては重要な会計方針および財務諸表における各項目に関する補足がなされている<sup>11)</sup>。これは説明するまでもなく、財務諸表で認識されている情報を詳述または説明するためのものである。

最後に 補足情報では財務諸表に対する補足的な情報が開示されている<sup>12)</sup>。具体的な内容 ( 表3 - 3 参照 ) に関しては後述する。

このように、連邦政府財務報告の内容は主に6つの部分からなっているが、先述した私企業財務報告の内容と比較した場合に、共通するのは指摘するまでもなく財務諸表 ( 注記を含む ) が財務報告の中心となっており、それ以外のその他の情報は基本的に財務諸表に対する補足的な情報を提供するものとして位置づけられる。ただし、ここでスチュワードシップ情報も同様に財務諸表に対する補足的な情報として位置づけることが果たして可能であるかが問題となる。

そこでこの問題を考えるために、次節ではスチュワードシップ情報、財務報告の中心となる財務諸表の1つである貸借対照表、および財務報告において補足的な情報を提供する補足情報についてそれぞれ具体

7 ) cf., *ibid.*, pp.3-21.

8 ) cf., *ibid.*, pp.23-33.

9 ) cf., *ibid.*, pp.40,41,43.

10 ) cf., *ibid.*, pp.45-90.

11 ) cf., *ibid.*, pp.91-120.

12 ) cf., *ibid.*, pp.121-133.

的にいったいどのような情報が開示されているのかを考察していくことにする。

### 3 連邦政府財務報告の具体的な内容

#### - 貸借対照表，スチュワードシップ情報，補足情報を中心に -

#### 3.1 貸借対照表の内容

2000年度における米国連邦政府の貸借対照表は表3 - 1の通りである。

表3 - 1から明らかになるように，資産総額は9,115億ドル，負債総額は6兆8,486億ドルであり，資産と負債の差額である正味負債額が5兆9,371億ドルとなっており，負債総額が資産総額を大きく上回っている。

表3 - 1 米国連邦政府貸借対照表  
2000年9月30日

単位：10億ドル

<b>資産：</b>	
現金および他の貨幣性資産	104.9
受取債権	32.3
貸付金	207.6
未収税金	23.3
棚卸資産および関連資産	185.2
有形固定資産	298.5
他の資産	59.7
資産総額	<u>911.5</u>
<b>負債：</b>	
支払債務	91.0
国債	3,408.5
従業員・退役軍人に対する給付債務	2,757.8
環境・廃物処理債務	301.2
確定未払給付債務	77.8
融資保証債務	37.3
他の債務	175.0
負債総額	<u>6,848.6</u>
確定契約および偶発事象	
正味負債	△ 5,937.1
負債および正味負債総額	<u>911.5</u>

cf., Department of Treasury, *Financial Report of the United States Government 2000*,  
Department of Treasury, p.43. (<http://fms.treas.gov/cfs/index.html> 2001年7月19日)



これは財政上の問題、すなわち、経常的支出を経常的収入によって賄うことができないことによって生じた国債発行によるものもあるであろうが、会計上の認識基準の問題からは2つの可能性が考えられる。1つは資産の未計上、もう1つは負債の認識が広いことによって生じている可能性がある。

1つ目の資産の未計上について、米国連邦会計基準諮問審議会 (FASAB) は有形固定資産<sup>13)</sup>を、一般行政サービスに使用される有形固定資産、国防資産、文化遺産、土地 (国立公園、国有林、自然環境保全地域など) の4種類に分類している<sup>14)</sup>けれども、一般行政サービスに使用される有形固定資産についてのみ、「有形固定資産」として貸借対照表に計上している。その他の有形固定資産については貸借対照表には計上されずに、後述するスチュワードシップ情報においてstewardship assetsという区分に開示されている。なお、これらstewardship assetsの獲得費用 (あるいは支出額) は獲得 (あるいは支出) した年度に一括費用化されている。

このstewardship assetsの貸借対照表未計上に関して次のような疑問が生じる。すなわち、現在作成されている貸借対照表は連邦政府の財政状態 (資金の調達源泉とその運用形態) を適切に表していないのではないかという疑問である。stewardship assetsの中でも特に金額の大きさからすると国防資産の未計上をどのように捉えるのかに問題がある。連邦政府における国債の発行は国庫の収支尻を補填するために行われ、日本におけるような建設国債といった区別がないために、資金の調達源泉 (国債の発行) とその運用形態が必ずしも明確ではない。しかしながら、国防費の増大が財政赤字の主な要因の1つとして指摘されていること<sup>15)</sup>、すなわち国防費の増大によって生じた財政赤字が国債の発行によってまかなわれていることと、国防資産の中でも戦艦、戦闘機などの資産は比較的長期間使用されることを考えれば、国防資産が貸借対照表に計上される可能性は否定できないといえる。

次に2つ目の負債の認識に関して、負債項目において金額の大きい「国債」および「従業員・退役軍人に対する給付債務<sup>16)</sup>」は説明を有するまでもなく債務性を有する。また本稿の冒頭でも述べた通り、公的年金債務についてはすでに支払期日が到来したが未払いのものだけが「確定未払給付債務」として貸借対照表に計上されており、将来給付に関する情報はスチュワードシップ情報におけるstewardship responsibilitiesという区分に開示されている。したがって、特に負債に関してはその認識が広いとはいえず、貸借対照表における資産と負債の不均衡の原因にはならない。ただし、一般行政サービスに使用され

13) FASABによれば、有形固定資産とは耐用年数が2年以上で、売却目的ではなく当該実体によって使用可能な資産である、と定義されている。

cf., FASAB, *Statement of Federal Financial Accounting Standards No.6: Accounting for Property, Plant & Equipment*, FASAB, November 1995, par.17.

14) cf., *ibid.*, par.21.

cf., FASAB, *Statement of Federal Financial Accounting Standards No.11: Amendments to Accounting for Property, Plant and Equipment - Definitional Changes -*, FASAB, December 1998.

15) 連邦政府の国債制度および財政赤字の分析に関しては以下を参照した。

浜田恵造編『国債 - 発行・流通の現状と将来の課題』大蔵財務協会, 1998年, 335 - 357頁。

塚田弘志「第8章 アメリカの国防政策と国防予算」山口光秀・島田晴雄編『アメリカ財政と世界経済 - 赤字構造の分析 -』東洋経済新報社, 1994年, 147 - 163頁。

16) 連邦公務員退職制度 (the Civil Service Retirements: CSRs) が適用される連邦政府職員と連邦政府職員退職制度 (the Federal Employees Retirements: FERs) が適用される被用者などは、後述する公的年金制度である老齢・遺族・障害年金保険 (Old-Age, Survivors, and Disability Insurance: OASDI) から除外されている。

金子能宏「第5章 年金制度 - OASDI -」藤田伍一・塩野谷祐一編『先進諸国の社会保障 アメリカ』東京大学出版会, 2000年, 96-97頁参照。

る有形固定資産のみが有形固定資産として貸借対照表に計上されていることを考えれば、負債に関しても一般行政サービスに関する負債のみが貸借対照表に計上されなければならない。しかしながら、先に述べたように国防費の増大が国債発行の要因となっており、国債の総額が貸借対照表に計上されていることを考えれば、現在作成されている貸借対照表は一般行政サービスに関する負債のみが計上されているとはいえず、その意味からすると負債の範囲は広いといえる。

このように、貸借対照表の作成に関してはstewardship assetsの未計上が問題となる。この点に関しては第4節のところであらためて述べることにし、本節では問題点として指摘するにとどめておく。

### 3.2 スチュワードシップ情報の内容

一般にstewardshipにおけるstewardとは、家務を統制する執事などを意味し、stewardship自体には、stewardの職務（運営、管理、および統制）、その職務遂行、および職務遂行責任といった意味がある<sup>17)</sup>が、連邦政府財務報告におけるスチュワードシップ情報という名の部分はいったいどのような情報が開示されているのであろうか。

先にも述べたように、スチュワードシップ情報はstewardship assets, stewardship responsibilities, stewardship investments, およびcurrent services assessmentの4つの部分からなっている。

stewardship assetsでは、国防資産、文化遺産<sup>18)</sup>、土地（国立公園、国有林、自然環境保全地域など）<sup>19)</sup>が物量表示を中心に情報開示されている。ただし、国防資産に関しては当該年度の投資額（支出額）が昨年度と比較表示され、年度間の比較可能性が保持されている。また、文化遺産、土地に関しては、建国当初から政府に帰属するもの以外、すなわち当該年度において新たに獲得されたものに限り、その獲得費用額（取得原価）も明らかにされ、貸借対照表で表示されている資産以外のすべてが取得原価で開示されているともいえる。

次にstewardship responsibilitiesでは、公的年金制度である老齢・遺族・障害年金保険（Old-Age, Survivors, and Disability Insurance:OASDI）など<sup>20)</sup>のプログラム活動に関して、その継続可能性を評価

17) The Oxford English Dictionary (1989)によれば、stewardshipにおけるstewardの意味のいくつかを列挙すれば次のようなものがある。家務を統制する執事、王室に仕える役人、代理の管理者ないし執行者、雇い主に代わって財産を管理する人などの意味がある。そして、stewardshipの意味には以下のようなものがある。 stewardの職務、 stewardの職務遂行、すなわち運営（administration）、管理（management）、および統制（control）を行うこと、特に資金、時間、および人といった資源の、神に仕える聖職者の利用責任、例えば教会に定期的に提供される資金に関する公約を果たすこと、といった意味がある。

18) ただし、文化遺産の中でも多目的使用の文化遺産（例えば、オフィスとして使用されているが文化的価値のあるもの、財務省の建物など）は貸借対照表に計上されている。

cf., FASAB Statement of Federal Financial Accounting Standards No.16: Amendments to Accounting for Property, plant, and Equipment - Measurement and Reporting for Multi - Use Heritage Assets - Amending SFFAS No.6 and SFFAS No.8 Accounting for Property, Plant, and Equipment and Supplementary Stewardship Reporting, FASAB, July 1999, par.6.

19) ただし、土地の中でも一般有形固定資産と一体となって使用されている土地（オフィスとして使用されている建物の敷地など）は貸借対照表に計上されている。

cf., FASAB (1995), *op.cit.*, par.25.

20) OASDIは、適用対象者となる雇用者や自営業者に対して、保険料に相当する社会保障税を一定期間以上納めることによって得られる受給要件に基づいて支給開始年齢に達した時から死亡するまで年金給付を支給する社会保険である。その財政方式は現役世代からの社会保障税収を引退した高齢者の年金給付に移転するとともに、高齢化による将来の支出増加に備えるために社会保障税収が支出を上回る分をOASDI信託基金に積み立て管理運用する修正積立方式である。

金子能宏、前掲書、86,104,105頁参照。

なお、このstewardship responsibilitiesではOASDIの他に高齢者医療保険（Medicare）や失業保険などのプログラムに関してはその継続可能性を評価するための将来予測情報（ないし将来の収支分析情報）が提供されている。

するために将来予測情報（ないし将来の収支分析情報）が図表あるいはグラフを使って提供されている。

stewardship investmentsでは、州・地方政府に対するインフラ整備のための投資額、国民の教育、職業訓練など人的資本に対する投資額、研究開発に対する投資額が今年度と前年度と比較表示されている。この投資額は発生した会計期間にすべて費用として処理されている。ただし、過年度からの投資累計額は表示されていない。

最後にcurrent services assessmentにおいては、過年度、および当該年度の実際の総収入額、および今後6年間の見積もり総収入額が財源別に明らかにされるとともに、支出に関しても、過年度、および当該年度の実際の総支出額、および今後6年間の見積もり総支出額が機能別に明らかにされている。このcurrent services assessmentは現行法のもとで行われているプログラムあるいは将来行われるプログラムの継続可能性を評価するためのものである<sup>21)</sup>。

以上、スチュワードシップ情報に開示されている内容を要約すれば表3 - 2の通りである。  
 なお、スチュワードシップ情報の位置づけに関しては次節において検討していくことにする。

表3 - 2 スチュワードシップ情報に開示されている内容の要約

主要部分	細分類	開示内容
stewardship assets	国防資産	主要な項目別に物量表示（アイテム数）するとともに前年度および当該年度の投資額（支出額）を表示。
	土地	当該年度の獲得費用額（取得原価）を明らかにするとともに管理責任を有する行政機関別にその使用目的、その面積を表示。
	文化遺産	当該年度の獲得費用額（取得原価）と主要な項目別に物量表示（アイテム数）。
stewardship responsibilities	社会保険（プログラム別）	各プログラムの継続可能性を評価するための将来予測情報（ないし将来の収支分析情報）を開示。
stewardship investment	州・地方政府に対する投資	前年度および当該年度におけるプログラム別の投資額（発生費用額）を表示。
	人的資本に対する投資	
	研究開発に対する投資	
current services assessment	なし	過年度の収支状況および将来予測情報（将来の収支予測情報）を開示。

### 3.3 補足情報の内容

最後に補足情報は、「純コストの詳細」、「繰延修繕費の見積」、「純コスト額に対する収入超過額と予算剰余との調整」、「各行政機関の未執行予算額」、「税負担に関する情報」の5つの部分からなっている。

純コストの詳細では、純コスト計算書において明らかにされている主要な機能別のコスト総額、獲得収入額および純コスト額がさらに細分化されたサブファンクション別（例えば純コスト計算書の一項目である「教育、職業訓練、雇用、および社会サービス」は、初等教育、中等教育、高等教育といったように）

21) FASAB, *Statement of Federal Financial Accounting Standards No.8 : Supplementary Stewardship Reporting*, FASAB, June 1996, par102.



に情報開示されている。次に繰延修繕費の見積においては、連邦政府が有する資産について修繕費の見積額が明らかにされている。また、純コスト額に対する収入超過額と予算剰余との調整では、正味資産（負債）変動計算書によって明らかにされている純コスト額に対する収入の超過額と、予算剰余との相違の原因<sup>22)</sup>が明らかにされている。各行政機関の未執行予算額においては、行政機関別に未執行予算額が表示されている。最後に税負担に関する情報では、1998年度における個人および法人の納税申告に関する情報が開示されており、個人の納税申告については総所得のレベル別に、法人の納税申告については保有資産の規模別に、いったいどれだけの数の申告があり、どれだけの税金が納められたのか、平均納税額、税率はどれくらいかといった情報が明らかにされている。

なお、補足情報に開示されている内容を要約すれば表3 - 3の通りである。

以上、本節では貸借対照表、スチュワードシップ情報、補足情報の具体的な内容を明らかにした。ここから明らかになることは、スチュワードシップ情報は補足情報と異なり、財務諸表に対する補足的な情報

表3 - 3 補足情報に開示されている内容の要約

主要部分	開示内容
純コストの詳細	純コスト計算書において明らかにされている主要な機能別のコスト総額、獲得収入額および純コスト額がさらに細分化されたサブファンクション別に開示。
繰延修繕費の見積	連邦政府が所有する資産の繰延修繕費に関する見積額を開示。
純コスト額に対する収入超過額と予算剰余との調整	正味資産（負債）変動計算書によって明らかにされている純コスト額に対する収入の超過額と、予算剰余との相違の原因を明示。
各行政機関の未執行予算額	行政機関別に未執行予算額を開示。
税負担に関する情報	納税申告について、申告数、納税額、平均納税額、税率といった情報を開示。

としては位置づけられないということである。補足情報において開示されている情報は財務諸表をよりよく理解するためのもの（例えば財務諸表に計上されている項目の詳細）、あるいは予算との関係性を明らかにすることに焦点がある。それに対して、スチュワードシップ情報はそれ自体において財務諸表に表れない項目（貸借対照表に計上されない項目）について物量表示によって政府の管理活動を明らかにするとともに、将来予測情報（ないし将来の収支分析情報）を提供している。したがって、スチュワードシップ情報は補足情報と異なり、単なる補足的な情報としては位置づけられないと考えられる。

## 4 スチュワードシップ情報の設定理由と位置づけ

ではスチュワードシップ情報は連邦政府財務報告においていったいどのように位置づけられるのだろうか。

22) これは発生主義および修正現金主義と、現金主義の認識基準の相違によるものである。すなわち、コストおよび交換収入は発生主義、非交換収入は修正現金主義によって認識されるのに対し、予算は現金主義で認識されているためである。

cf., Department of Treasury, *op.cit.*, pp.128-130.

本節ではこの問題を考えるためにステewardシップ情報の設定理由を考察していくことにする。

FASABはステewardシップ情報において開示されている内容は、政府の諸活動および財務状況を理解するために重要である<sup>23)</sup>と述べている。ここにおける財務状況とは、ある特定時点における資金の調達源泉とその運用形態を意味する財政状態よりも広く将来志向的な概念であり<sup>24)</sup>、将来予測情報も含まれる。さらにステewardシップ情報について以下のように述べている。

「もし、ステewardシップ情報が基本財務諸表の注記で開示されることが要求されたならば、基本財務諸表と同じレベルの監査を受ける必要がある。ステewardシップ情報には、例えば物量などの非財務的な測定や予測ないし仮定に基づいた他のデータが含まれている。そのため、これらの項目に対して基本財務諸表と同様の監査範囲に含めることは不適切である。それらのデータは財務記録から直接的に引き出すことはできない。つまり、監査を支援するための財務記録の信頼性といったものが存在しない<sup>25)</sup>。」

この記述からわかるように、FASABはステewardシップ情報に開示されている内容は、連邦政府の諸活動および財務状況を評価する上で必要不可欠であるが、信頼性ないし検証可能性の観点から財務諸表（注記を含む）によって提供される情報とは区別されるべきであると考えている。

このことから考えれば、将来における政府のサービス提供能力を評価するための将来予測情報を提供するstewardship responsibilities, current services assessmentがステewardシップ情報に開示されることには整合性がある。すなわち、stewardship responsibilities, current services assessmentは、前節で考察したようにさまざまな仮定に基づく将来予測情報である。そのために信頼性ないし検証可能性の観点から財務諸表（注記を含む）と区別してステewardシップ情報に開示したものと考えられる。

しかしながら、将来予測情報においてその「信頼性」ないし「検証可能性」をどのように捉えるのが問題となる<sup>26)</sup>。確かに将来予測情報はさまざまな仮定や見積もりを伴うために、実際の発生事象との整合性を確かめられるかどうかという意味での検証可能性は存在しない。しかしながら、将来予測情報の導出プロセス（予測資料、見積方法など）を検証することができる。したがって、この意味からすると将来予測情報の導出プロセスが検証可能であるならば財務諸表（注記を含む）に計上される可能性は残されていることを指摘できる。

次にstewardship assetsとして開示されている有形固定資産が貸借対照表に計上されない理由は次の通りである<sup>27)</sup>。

国防資産は耐用年数が不確定ないし予測不可能であり、合理的な減価償却を行うことができない。すなわち費用負担の衡平性の観点から原価配分を行うことができず、有用なコスト情報を提供できない。また、文化遺産や土地は財務的測定尺度よりも物量表示などの非財務的測定尺度によって当該資産の状態（土地であるならばどのように使用されているのかなど）を明らかにする方が国民に対する政府のアカウンタビリティをよりよく果たすことができる。さらに文化遺産や土地に関してはそれらが建国時から帰属するものも数多くあることを考えればその評価額においてさまざまな仮定を伴う。そのために検証可能性にも問

23) FASAB (1996), *op.cit.*, par.1.

24) FASAB, *Statement of Federal Financial Accounting Concepts No.1: Objectives of Federal Financial Reporting*, FASAB, September 1993, par.144.

25) FASAB (1996), *op.cit.*, 113.

26) 瓦田太賀四(他)「会計理論拡充の可能性」『企業会計』第43巻 第12号, 1991年, 115-116頁。

27) cf., FASAB (1995), *op.cit.*, par.123-125, 128, 131.

cf., FASAB (1996), *op.cit.*, par.11.

題がある。

要するに連邦政府が有する資産の特性から生じる減価償却の問題、政府のアカウンタビリティの観点（非財務的測定尺度の有用性）、検証可能性の観点の3つからstewardship assetsはスチュワードシップ情報に開示されたものと考えられる。ただし、政府のアカウンタビリティの観点（非財務的測定尺度の有用性）はstewardship assetsが貸借対照表に計上されない理由にはならないと考えられる。なぜならばstewardship assetsを貸借対照表に計上することはスチュワードシップ情報において非財務的測定尺度による情報開示を妨げないからである。つまり、stewardship assetsを貸借対照表に計上し、かつそれらについて非財務的測定尺度による情報をスチュワードシップ情報に開示することは可能だからである。したがって、stewardship assetsが貸借対照表に計上されない理由は実質的には資産の特性から生じる減価償却の問題と検証可能性の2つに集約される。

ただし、これら資産の特性から生じる減価償却の問題と検証可能性が果たしてstewardship assetsを貸借対照表に計上できない理由となるのか疑問が残る。例えば国防資産の中でも戦闘機や空母など比較的長期間にわたって使用可能なものもあることを考えれば、すべての国防資産について耐用年数が不確定ないし予測不可能とはいえ、合理的な減価償却を行うことができないとは必ずしもいえない。また、建国時から帰属する文化遺産や土地の評価に関する検証可能性は先に述べたようにその評価プロセスを検証することができる。したがって、これらのことを考えればFASABの考えが果たして合理性があるのかどうか問題となる。

最後にstewardship investmentについて、これは純コスト計算書の機能別項目に含まれている（ただし、「州・地方政府に対する投資」といった項目別に純コストが明示されているわけではないので、当該年度に実際どれだけ投資をしたのかは明らかにならない）が、その効果は将来に及ぶ。そのために、この投資活動による効果が将来に及ぶことを強調するために、純コスト計算書のみではなく、スチュワードシップ情報にも当該投資額を計上している。

以上、第3節および本節から明らかになるように、スチュワードシップ情報は財務諸表と同様に政府の諸活動および財務状況を理解するために重要であるが検証可能性および政府資産の特殊性を考慮し、財務諸表（注記を含む）には計上できないもの、あるいはstewardship investmentのように財務諸表に計上されていてもその政府特有の活動の重要性をより強調することが必要な項目をスチュワードシップ情報に収容している。したがって、政府の諸活動および財務状況を理解し、評価するという点においては、財務諸表（注記を含む）と同様に、スチュワードシップ情報も連邦政府財務報告の中心部分として位置づけられるものと考えられる。

## 5 おわりに

私企業の目的は利益を獲得することである。よってそこでは企業努力である費用と企業の成果である収益との差額である利益額の多寡によって業績評価が行われる。つまり、私企業においてはその目的も測定対象も経済的側面によって規定される<sup>28)</sup>。したがって、私企業財務報告においては財務的測定尺度による情報、すなわち、財務諸表が中心となり、非財務的測定尺度による情報は財務諸表を補足するものとして位置づけられている。それに対して政府の役割は将来にわたって国民福祉を維持し、増大させることにあり、そこにおいては経済的側面よりも非経済的側面が重視される傾向にある。したがって、政府が国

28) 瓦田太賀四「公会計責任と理解可能性」『会計検査研究』第15号、1997年3月、47-48頁。



民に対してアカウントビリティを果たそうとする場合に、非財務的測定尺度による情報が重要となる。またさらに、公的年金のように重要なプログラムを遂行しているためにその将来予測情報も必要不可欠となる。

このように政府の役割が国民福祉の維持、促進であるために国民に対する政府のアカウントビリティは非常に広い。したがって、国民に対する政府のアカウントビリティを果たすためには、従来からの会計情報（過去の取引ないし事象を中心とした、財務的測定尺度による情報、すなわち財務諸表）を中心とした財務報告では不十分となる。そこで、連邦政府財務報告においてはスチュワードシップ情報という部分を設定して、非財務的測定尺度による情報や将来予測情報を積極的に開示することによって、国民に対する政府のアカウントビリティをよりよく果たそうとしている。ただし、本文において述べたように、財務諸表に開示されるべき情報とスチュワードシップ情報に開示されるべき情報との区分基準には検討の余地が残されている。例えば国防資産は減価償却の問題から貸借対照表に計上されず、スチュワードシップ情報に開示されている。しかしながら、国防資産の中でも長期的に使用可能な資産もあり、すべてが減価償却の問題から貸借対照表に計上できないわけではない。そのため、現在の貸借対照表が果たして財政状態を明らかにしているのかといった問題がある。しかしながら、そのような問題はあつたものの連邦政府財務報告においては国民に対する政府のアカウントビリティを広く捉え、このアカウントビリティを果たすためにスチュワードシップ情報を設定し、それを財務諸表と同様に財務報告の中心部分として位置づけていることは注目に値する。

従来、わが国の資産、負債に関する情報は、「国の債権の現在額総報告」、「国有財産増減及び現在額総計算書」、「物品増減及び現在額総報告」、「国の債務に関する計算書」などによって個々に報告されており、それらの状況を網羅的に把握できる状態にはなかつた。このことを考えれば、国のすべての資産および負債を網羅的に把握し一覧表示する貸借対照表の作成を試みることは確かに国民に対する政府のアカウントビリティの改善を図つたものといえるであろう。しかしながら、先にも述べたように政府の役割は将来にわたつて国民福祉を維持し、増大させることである。そのため、国民に対する政府のアカウントビリティは非常に広い。したがって、過去の取引ないし事象を中心とした、財務的測定尺度による情報（財務諸表）を中心とした財務報告では国民に対する政府のアカウントビリティを十分に果たすことはできない。よつて、貸借対照表の作成に焦点を当てたわが国の政府会計制度改革は国民に対する政府のアカウントビリティを改善するには限界がある。もちろん、現在作成されている貸借対照表（試案）においても非財務的測定尺度による情報と公的年金に関する情報が添付されてはいるがそれらは参考資料として位置づけられており、あくまでも貸借対照表が中心となっている。また、貸借対照表の役割自体もかなり制約される。すなわち、文化遺産や公的年金債務などのように政府特有の資産、負債があり、これらは検証可能性の観点からそれらすべて貸借対照表に計上できない場合もある。したがって、政府の資産あるいは負債のすべてを検証可能性の観点から吟味することなく貸借対照表に計上することは逆に情報利用者を誤つた方向に導く可能性すらある。したがって、今後わが国の政府会計制度改革を進めるにあつて、政府活動を適切に理解し、評価できるように、貸借対照表の限界を認識するとともに、財務的測定尺度による情報と、非財務的測定尺度による情報あるいは将来予測情報との関連づけ、およびそれぞれの位置づけを明確にした財務報告の体系的な見直しが必要である。

#### （参考文献）

金子能宏「第5章 年金制度 - OASDI -」藤田伍一・塩野谷祐一編『先進諸国の社会保障 アメリカ』



- 東京大学出版会，2000年，85-114頁。
- 瓦田太賀四（他）「会計理論拡充の可能性」『企業会計』第43巻 第12号，1991年，113-119頁。
- 瓦田太賀四『公会計の基礎理論』清文社，1996年。
- 「公会計責任と理解可能性」『会計検査研究』第15号，1997年3月，47-58頁。
- 財政事情の説明手法に関する勉強会（会田一雄・小西砂千夫・高木勇三・兵藤廣治・村山徳五郎・横山和夫）『国の貸借対照表作成の基本的考え方』2000年10月。
- 社会経済生産性本部『平成14年度会計検査院委託業務報告書 欧米主要先進国の公会計制度改革と決算・財務分析の現状と課題 - アメリカ合衆国及びカナダの事例より - 』社会経済生産性本部，2003年，3月。
- 塚田弘志「第8章 アメリカの国防政策と国防予算」山口光秀・島田晴雄編『アメリカ財政と世界経済 - 赤字構造の分析 - 』東洋経済新報社，1994年，147-163頁。
- 浜田恵造編『国債 - 発行・流通の現状と将来の課題』大蔵財務協会，1998年，335-357頁。
- 宮本幸平「自治体バランス・シートにおける『インフラ』の資産能力 - 『複会計』制度を手掛りとした考察 - 」『會計』第159巻 第5号，2001年5月，86-97頁。
- 山本清「政府部門における固定資産会計の国際的動向と展望」『會計』第152巻 第5号，1997年11月，108-119頁。
- Department of Treasury, *Financial Report of the United States Government 1998*, Department of Treasury.
- (<http://www.fms.treas.gov/fr/99frusg.html> 2002年10月28日)
- Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB), *Statement of Federal Financial Accounting Concepts No.1: Objectives of Federal Financial Reporting*, FASAB, September 1993.
- *Statement of Federal Financial Accounting Standards No.6: Accounting for Property, Plant & Equipment*, FASAB, November 1995.
- *Statement of Federal Financial Accounting Standards No.8: Supplementary Stewardship Reporting*, FASAB, June 1996.
- *Statement of Federal Financial Accounting Standards No.11: Amendments to Accounting for Property, Plant and Equipment - Definitional Changes -*, FASAB, December 1998.
- *Statement of Federal Financial Accounting Standards No.16: Amendments to Accounting for Property, plant, and Equipment - Measurement and Reporting for Multi - Use Heritage Asset - Amending SFFAS No.6 and SFFAS No.8 Accounting for Property, Plant, and Equipment and Supplementary Stewardship Reporting*, FASAB, July 1999.
- *Preliminary Views on Eliminating the Category "Required Supplementary Stewardship Information"*, FASAB, December 2000.
- *Statement of Federal Financial Accounting Standards No.23: Eliminating the Category National Defense Property, Plant, and Equipment - Rescinding SFFAS No.11, Amendments to Property, Plant, and Equipment-Definitional Changes, Amending SFFAS No.8, Supplementary Stewardship Reporting, Amending SFFAS No.6, Accounting for Property, Plant, and Equipment -*, FASAB, May 2003.
- Financial Accounting Standards Board (FASB), *Statement of Financial Accounting Concepts No.5, Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*, December 1984.