

期間衡平性をめぐる一考察

—米国公会計における規制事業取引の収益認識を題材として—

栗城 綾子*
(駒澤大学経済学部専任講師)

梗概

米国公会計において取り入れられている期間衡平性は、政府の市民に対する広範なアカウントビリティの重要な一部を構成する概念であるが、同時に現在世代の将来世代に対するアカウントビリティも構成する概念である。本稿は、政府の財務報告が、このような2つのタイプのアカウントビリティを構成する期間衡平性の評価に資する情報を提供するための会計基準設定にあたっての留意点を検討し、以下を明らかにした。

政府の財務報告が2つのタイプのアカウントビリティを構成する期間衡平性の評価に資する情報を提供するための会計処理は、互いに相反する関係にない。現在世代が政府に対して支払った負担が、政府から提供されたサービスを通じて現在世代が享受した便益に見合っているかどうかの判断をゆがめてしまうような会計処理は排除されなければならない。

一方、政府は広範なアカウントビリティを負っており、それには期間衡平性のみならず、中長期的な観点が必要とされる財政状態にかかるアカウントビリティも含まれる。政策は複数年度にわたるものが多く、中長期的な財政状態の維持または改善の観点から行われている。そこでは、基本的には単年度を対象とする期間衡平性のみでは政府がアカウントビリティを十分に果たすことは難しく、むしろ、期間衡平性の累積的な影響、すなわち政府のこれまでの行政運営の結果を示す、財政状態報告書の純資産の複数年度にわたる変動の通算、および純資産の変動にかかる将来の予測を補足情報として提供することによって、アカウントビリティを果たすことが可能となる。そこで、政府の財務報告は、財務業績報告書で期間衡平性の評価に資する情報を提供するとともに、財政状態報告書の純資産の複数年度にわたる変動と政策との関係を詳細に説明する必要がある。

2021年12月2日受付 2022年5月30日掲載決定

* 2021年早稲田大学大学院商学研究科博士後期課程修了。博士(商学)早稲田大学。公認会計士。新日本有限責任監査法人勤務、日本公認会計士協会研究員などを経て、2021年4月より現職。日本会計研究学会、国際公会計学会、政府会計学会に所属。主な論文は、「米国における資本的資産の減損会計—企業会計と公会計の比較—」(『産業経営』53号, 61-87頁, 2018年)、「公会計における期間衡平性概念の研究」(博士(商学)学位論文, 2020年)。

1. はじめに

近年、財政危機や財政悪化を背景として、財政の透明化の推進や政府のマネジメント機能の強化を図るために、政府に発生主義会計を導入する動きが広まっている。そして、政府に発生主義会計を導入するための理由づけとして、世代間衡平性 (intergenerational equity) の評価に資する情報提供がしばしば議論されている (Thomson, Grubnic et al, 2018)。世代間衡平性は、経済的観点における持続可能性 (sustainability) の要件の一つである (Stavins, Wagner et al, 2003, p. 340)。

米国¹⁾においては、世代間衡平性概念を設定しなおした²⁾ 期間衡平性 (interperiod equity) 概念が公会計基準および当該基準に理論的背景を与える概念フレームワークに取り入れられ、発生主義による公会計制度の設計に重要な影響を与えている³⁾。期間衡平性は、「今年度の収益 (current-year revenues)⁴⁾ が当該年度に提供されたサービスの対価を支払うために十分であったかどうか」 (GASB, 1987, para. 61) という観点で評価される。期間衡平性概念が米国の公会計制度に取り入れられたことに関して、関口・木村 他 (2016) は、「とくに、期間衡平性 (interperiod equity) の概念が取り入れられたことが画期的であったといわれている。この概念の可能性が理解されるにはその後の発生主義の採用が必要であったが、それでも多くの GASB 基準の作成に貢献することとなった」 (p. 42) と指摘している。

期間衡平性は、政府の市民に対する広範なアカウントビリティの重要な一部を構成するものであるが (GASB, 1987, para. 61)、同時に現在世代の将来世代に対するアカウントビリティも構成する (栗城, 2020, pp. 91–92)。政府の財務業績報告書によって、前者の期間衡平性は「納税者その他の収益提供者によって提供された収益」と「現在の政府が提供したサービスの原価」の関係で評価され、基本的には両者が一致している状態が期間衡平な状態となる⁵⁾。後者の期間衡平性は、この関係を「現在世代が政府に対して支払った負担」と「現在世代が享受した便益」の関係に読み替えることによって評価され⁶⁾、現在世代と将来世代間の衡平性の問題に関連する。

本稿は、政府の広範なアカウントビリティを果たすために作成される政府の財務報告の枠組みにおいて、政府の財務報告が上記の2つのタイプのアカウントビリティを構成する期間衡平性の評価に資する情報を提供するための会計基準設定にあたっての留意点を明らかにすることを目的としている。

本稿の構成は次のとおりである。第2節では、政府の市民に対するアカウントビリティおよび現在世代の将来世代に対するアカウントビリティのそれぞれにおいて期間衡平性が重要な一部を構成していることを示す。第3節では、政府の財務報告が、このような2つのタイプのアカウントビリティを構成する期間衡平性の評価に資する情報を提供することを示す。第4節では、米国政府の規制事業取引にかかる会計処理を題材として、政府の財務報告が上記の2つのタイプのアカウントビリティを構成する期間衡平性の評価に資する情報を提供するための会計基準設定にあたっての留意点を検討する。第5節では、本稿を総括するとともに今後の課題を述べる。

¹⁾ 米国は、他国に先駆けて独自に公会計基準および当該基準に理論的背景を与える概念フレームワークの整備を行っており、このような米国の動向は、わが国でも重要な先行事例として注目されることが多い。

²⁾ 1 世代は約 30 年と定義されており、世代間衡平性という用語には財務報告の範囲を超える意味合いがある (GASB, 1987, para. 60)。

³⁾ 亀井 (2011) は、「新しい発想による公会計は『世代間の衡平性』を『年度間の衡平性』という観点到置き換えて情報提供する機能をもつのである」 (pp. 17–18) と指摘している。

⁴⁾ 本稿では、現金収入と区別するために、revenues を収益と訳している。

⁵⁾ GASB の概念フレームワークでは、「期間衡平な状態は、現在の報告期間における資源インフロー (収益) と現在の報告期間におけるサービスの原価が等しい状態である」 (GASB, 2007, para. 27, 括弧内は引用者が追加) とされている。

⁶⁾ 野呂 (2017) によれば、「政府サイドの費用の流出は、市民サイドの便益の流入である。また政府サイドの収益の流入は市民サイドの負担の流出である。すなわち、『期間衡平』は便益と負担の均衡のことである。」とされている (p. 11)。

2. アカウンタビリティと期間衡平性

2.1. 政府の市民に対するアカウンタビリティ

米国では、政府のアカウンタビリティが財務報告の「最高位の目的 (paramount objective)」(GASB, 1987, para. 76) に据えられている。政府会計基準審議会 (Governmental Accounting Standards Board: GASB) の概念フレームワークにおいて、政府のアカウンタビリティは、市民に対して公的資源の調達とその利用目的を正当化する責任と理解されている (GASB, 1987, para. 56)。そして、財務報告は、民主主義社会において政府がパブリック・アカウンタビリティを全うするうえで重要な役割を果たすものと位置づけられている (GASB, 1987, para. 56)⁷⁾。GASB は、1987 年に公表した概念書第 1 号「財務報告の目的」(本稿では、「GASB 概念書第 1 号」という。)において、「政府の財務報告は、利用者が、(a) アカウンタビリティを評価し、(b) 経済的、社会的、政治的意思決定を行うための情報を提供すべきである」(para. 76) とし、特に、アカウンタビリティを評価するための情報提供の重要性について強調している。すなわち、GASB は、「政府が財務報告においてパブリック・アカウンタビリティを果たす義務は、営利企業における当該義務よりも重要である」(GASB, 1987, para. 76) としている。

GASB 概念書第 1 号は、政府の財務報告の基本目的として以下を列挙している。

財務報告は、政府がパブリック・アカウンタビリティを果たすことを支援し、また、利用者が当該アカウンタビリティを評価できるようにしなければならない (para.77)。

- a. 財務報告は、今年度の収益が当該年度に提供されたサービスの対価を支払うために十分であったかどうかを判断するための情報を提供しなければならない。(以下略)
- b. 財務報告は、法的に採択された政府機関の予算に準拠して、資源が調達され、かつ利用されたかどうかを明らかにしなければならない。財務報告はさらに、その他の財政関連法規や契約で規定された条項が遵守されているかどうかを明らかにしなければならない。
- c. 財務報告は、利用者が政府機関のサービス提供の努力、コストおよび成果を評価するために役立つ情報を提供しなければならない。(以下略)

財務報告は、利用者が政府機関の当該年度における活動成果を評価することを支援しなければならない (para.78)。

- a. 財務報告は、財務的資源の調達源泉と用途に関する情報を提供しなければならない。(以下略)
- b. 財務報告は、政府機関の資金調達方法と資金需要の充足方法に関する情報を提供しなければならない。
- c. 財務報告は、当該年度の活動の結果、政府機関の財政状態が改善したのか、または悪化したのかを判断するために必要な情報を提供しなければならない。

財務報告は、利用者が政府機関によって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評価することを支援しなければならない (para.79)。

- a. 財務報告は、政府機関の財政状態および財政状況に関する情報を提供しなければならない。(以下略)
- b. 財務報告は、使用期間が今年度を超える政府機関の物的資源およびその他の非財務的資源に関する情報を、当該諸資源のサービス提供能力を評価するために利用可能な情報とともに提供しなければならない。(以下略)
- c. 財務報告は、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リスクを開示しなければならない。

⁷⁾ 連邦会計基準諮問審議会 (Federal Accounting Standards Advisory Board: FASAB) の概念書第 1 号もまた、民主主義社会において、政府がアカウンタビリティを果たすうえで、政府の会計および財務報告が重要な役割を担っていることを強調している (FASAB, 1993, paras. 71-74)。

以上の基本目的のうち、アカウントビリティが明示的に言及されているのは第77項のみであるが、アカウントビリティは列挙されているほかのすべての目的に暗黙のうちに含まれている (GASB, 1987, para. 76)。このように政府のアカウントビリティは広範にわたっており、政府の財務報告は多様な目的を達成するように作成されている。

そして、とくに期間衡平性は、このような広範な政府のアカウントビリティの重要な一部を構成するものと位置づけられている⁸⁾。期間衡平性は、「今年度の収益が当該年度に提供されたサービスの対価を支払うために十分であったかどうか」 (GASB, 1987, para. 61) という観点で評価される、GASB の概念フレームワークではじめて導入された概念である⁹⁾。当該概念は、今年度のサービスにかかる支払負担を将来年度の納税者に転嫁してはならないという考えに基づいている (GASB, 1987, para. 60)。GASB 概念書第1号は、「期間衡平性は、政府のアカウントビリティの重要な一部を構成すると同時に行政運営の基礎をなす」 (GASB, 1987, para. 61) とし、先に示した財務報告の基本目的の冒頭に、期間衡平性の評価に資する情報を提供すべきことを示している (GASB, 1987, para. 77a)。

2.2. 現在世代の将来世代に対するアカウントビリティ

現在世代は将来世代に対して、財政の持続可能性を維持する責任というアカウントビリティを負っている。先述した政府の市民に対するアカウントビリティが、政府は市民 (委託者) から税金という形で納められた資金の運用を委託されているという関係に基づいているのに対して、現在世代の将来世代に対するアカウントビリティは、現在世代は将来世代から持続可能な財政運営を委託されているという関係に基づいている。山本 (2013) によれば、このような現在世代が将来世代に負っているアカウントビリティは、伝統的な会計責任や財務報告の責任であったアカウントビリティと次の2点で異なっている。第1に、現在世代が将来世代に対して負っているアカウントビリティは、「伝統的な会計責任や財務報告の責任であったアカウントビリティとは異なり、時間軸が中長期に及ぶものである」 (山本, 2013, p. 221)。第2に、「何より責任を有する主体が特定の個人や組織ではなく、世代全体、社会という抽象的な存在である」 (山本, 2013, p. 221)。

財政の持続可能性を維持する責任には、国民所得の増加、国力の向上なども含まれるが、現在世代の受益と負担の均衡を図ることも含まれる¹⁰⁾。現在世代の受益が負担を超える状況が続けば、公債が増大し、その結果、将来にわたる財政の持続可能性が維持できなくなるためである。ここでいう現在世代の受益と負担の均衡を期間で捉えた概念が、期間衡平性に該当する。したがって、期間衡平性は、現在世代が将来世代に負っているアカウントビリティについてもその一部を構成しているといえる (栗城, 2020, p. 90)。

以上でみてきた、政府の市民に対するアカウントビリティと、現在世代の将来世代に対するアカウントビリティは、それぞれ独立のものではなく、互いに密接に関係している。なぜなら、現在の政府が現在の市民に対して、受益に応じた負担を求めるか否かは、将来世代にとっての受益と負担の関係にも影響を与えるためである。すなわち、現在の政府が現在の市民に対して、現在の市民の受益に応じた負担を求めな

⁸⁾ GASB 概念書第1号と FASB 概念フレームワークの比較から米国会計の基礎概念を研究した藤井 (2005) は、米国会計における期間衡平性の考え方を「説明責任概念の基底にある考え方」 (p.8) と指摘している。また、McCrae and Aiken (2000) は、米国および英国で発達した財務負担および価格負担の分配 (distribution) における期間衡平性は、政府の会計および財務報告により提供される重層化された財務的アカウントビリティの土台 (financial accountability matrix) にとって不可欠であるという提案が多くの論者によってなされていることを指摘している (p. 271)。

⁹⁾ FASAB もまた、その概念フレームワークの受託責任 (stewardship) に関する財務報告の目的において、期間衡平性概念について言及しているが、当該概念の説明については GASB の概念フレームワークを参照することとしている (FASAB, 1993, para. 137)。

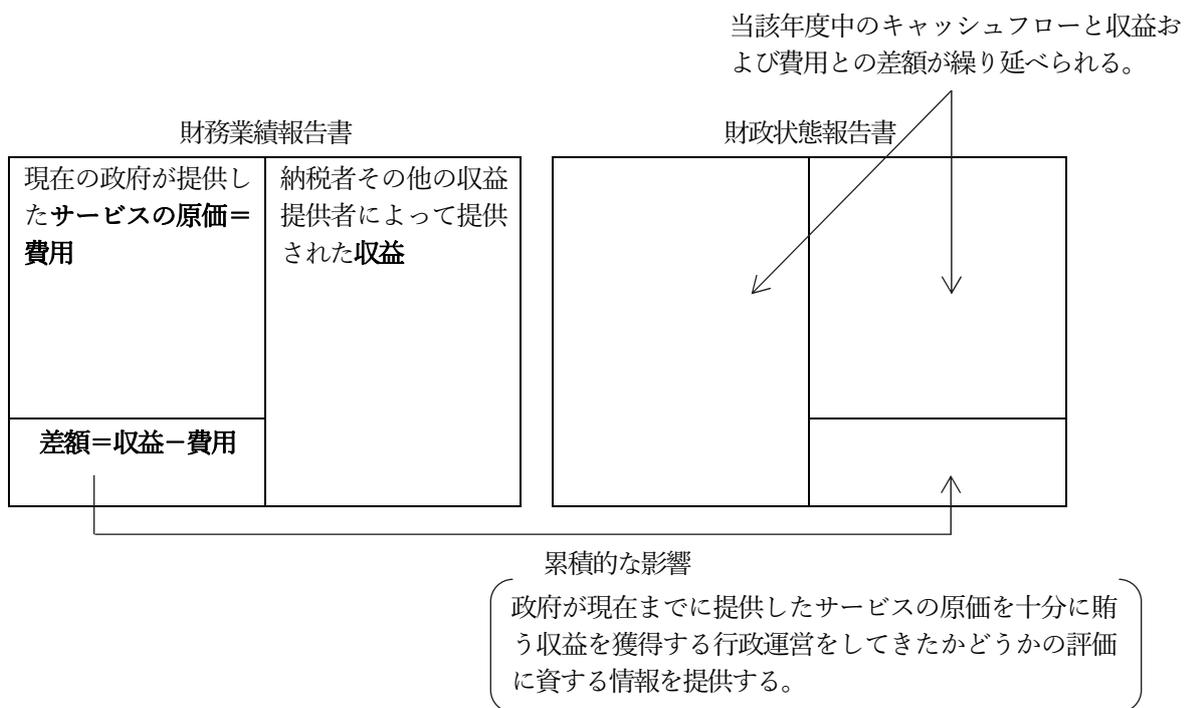
¹⁰⁾ 2019年6月に財政制度等審議会から提出された「令和時代の財政の在り方に関する建議」は、「税財政運営の要諦は、国民の受益と負担の均衡を図ることである」 (p.2) としている。

ければ、負担のみが将来世代に移転され、将来世代は受益を超えた負担を強いられることになる。したがって、現在の政府が現在の市民に対するアカウントビリティを果たすことによって、現在世代（その信任を受けた現在の政府を含む。）が将来世代に対するアカウントビリティを果たすことになる。この意味で、現在の政府は、現在の市民（現在世代）に対しては直接的に期間衡平性を達成すべきアカウントビリティを負っており、同時に、将来世代に対しても間接的に期間衡平性を達成すべきアカウントビリティを負っているといえる。

3. 政府の財務報告

政府の財務報告は、現在の政府を報告主体として現在において作成されるため、直接的に、政府の市民に対するアカウントビリティを構成する期間衡平性の評価に資する情報を提供する。具体的には、図1が示しているように、財務業績報告書は、今年度において、納税者その他の収益提供者によって提供された収益が、現在の政府が提供したサービスの原価を十分に賄っているかどうかを評価するための情報を提供する。なお、図1の財務業績報告書は、今年度において、納税者その他の収益提供者によって提供された収益が、現在の政府が提供したサービスの原価を超過している状態を示している。このような、納税者その他の収益提供者によって提供された収益と現在の政府が提供したサービスの原価との差額は、期間ごとに累積され、財政状態報告書の純資産に累積額として反映されていくことになる。したがって、財政状態報告書の純資産は、政府が現在までに提供したサービスの原価を十分に賄う収益を獲得する行政運営をしてきたかどうかの評価に資する情報を提供する。

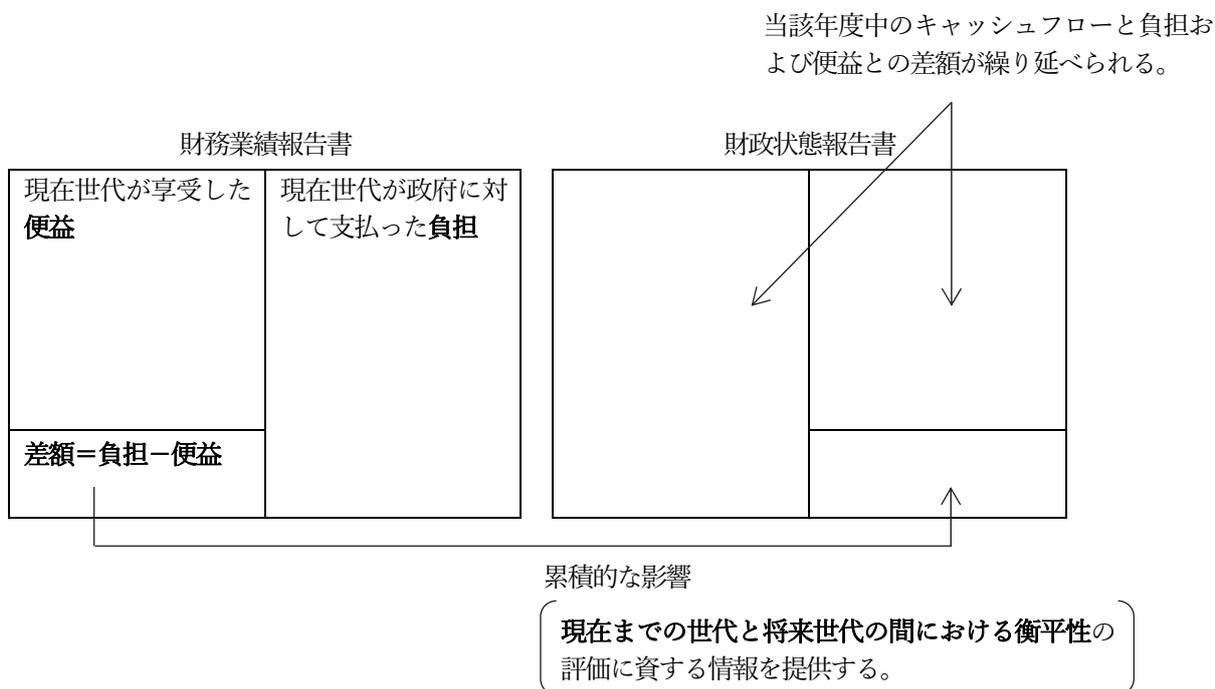
(図1) 政府の財務諸表
(政府の市民に対するアカウントビリティ)



(出所) 栗城 (2020) , 図表 10-4.

政府の財務報告は、現在世代の将来世代に対するアカウンタビリティを構成する期間衡平性の評価に資する情報も提供する。現在世代の将来世代に対するアカウンタビリティの文脈において期間衡平性を表現する場合、まずは、図1の「現在の政府が提供したサービスの原価」を「現在世代が享受した便益」に読み替える必要がある。ここでは、受益に応じて原価を配分することを前提としている¹¹⁾。そして、図1の「納税者その他の収益提供者によって提供された収益」を「現在世代が政府に対して支払った負担」と読み替える。政府の財務報告をこのように読み替えることによって、政府の財務報告は現在世代の将来世代に対するアカウンタビリティを構成する期間衡平性の評価に資する情報も提供することが可能となる。具体的には、図2が示しているように、財務業績報告書は、今年度において、現在世代が政府に対して支払った負担が、政府から提供されたサービスを通じて現在世代が享受した便益に見合っているかどうかを評価するための情報を提供する。なお、図2は、今年度において、現在世代が政府に対して支払った負担が、現在世代が享受した便益よりも大きく、現在世代に超過負担が生じている状態を示している。このような、現在世代が政府に対して支払った負担と享受した便益との差額は、期間ごとに累積され、財政状態報告書の純資産に累積額として反映されていくことになる。これによって、財政状態報告書の純資産は、現在までの世代と将来世代という大きな枠組みにおける世代間衡平性（広義の世代間衡平性）の評価に資する情報を提供する。

(図2) 政府の財務諸表
(現在世代の将来世代に対するアカウンタビリティ)



(出所) 栗城 (2020), 図表 10-4.

政府の財務報告が、上記の2つのタイプのアカウンタビリティを構成する期間衡平性の評価に資する情報を同時に提供するためには、政府が提供したサービスの原価と納税者その他の収益提供者によって提供

¹¹⁾ このように、受益に応じて原価 (cost) を配分しそれに応じた負担を求めるという考え方は、Musgrave (1959) の世代間衡平性を説明する設例においても取り入れられている (pp. 562-564)。

された収益を適切に対応するように配分しなければならない。

しかし、先述したように、政府の財務報告は政府が広範なアカウントビリティを果たすことを支援するために、多様な目的を達成するよう作成されるため、必ずしも期間衡平性の評価に資する情報を提供することができるとは限らない。そこで、次節では、政府の広範なアカウントビリティを果たすために作成される政府の財務報告の枠組みにおいて、政府の財務報告が上記の2つのタイプのアカウントビリティを構成する期間衡平性の評価に資する情報を提供するための会計基準設定にあたっての留意点を検討する。

4. 規制事業 (regulated operations)¹²⁾ 取引にかかる会計処理を題材とした会計処理の考察

本節では、政府の広範なアカウントビリティを果たすために作成される政府の財務報告の枠組みにおいて、政府の財務報告が上記の2つのタイプのアカウントビリティを構成する期間衡平性の評価に資する情報を提供するための会計基準設定にあたっての留意点を検討する。検討にあたって、GASBの会計基準で定められている規制事業取引にかかる会計処理を題材とする。当該取引を題材とする理由は、規制事業は米国政府が手掛ける活動の一定の割合を占めており、かつ、収益認識を繰り延べる特殊な会計処理が適用されているためである。

4.1. 政府の財務報告における収益と費用の配分

上述したように、政府の財務報告が上記の2つのタイプのアカウントビリティを構成する期間衡平性の評価に資する情報を提供するためには、政府が提供したサービスの原価と納税者その他の収益提供者によって提供された収益を適切に対応するように配分しなければならない。

この点、GASBの概念フレームワークは、財務諸表の構成要素の定義の局面において、資産負債アプローチの特徴を取り入れつつも、主として収益費用アプローチを採用しているという特徴がある(栗城, 2020, p. 141)¹³⁾。当該概念フレームワークは、財務諸表の構成要素として、資産、負債、繰延資源アウトフロー (deferred outflow of resources)、繰延資源インフロー (deferred inflow of resources)、純持高 (net position)、資源アウトフロー (outflow of resources) および資源インフロー (inflow of resources) の7つを定義している (GASB, 2007, paras. 8, 17, 24, 28, 32, 34 and 36)。GASBは、資産および負債については他の構成要素の影響を受けることなく明確に定義する一方で、その他の構成要素については、部分的には、純資産 (資産と負債の差額と定義される。) の変動として定義するが、これらの定義には、現在の報告期間または将来の報告期間のいずれの期間に帰属させるべきであるかという追加的な特徴があり、ゆえに、これらの定義が、単に資産および負債から派生するものではないことを認めている (GASB, 2007, para. 50)。この追加的な特徴というのが、期間衡平性概念に基づくものである。なぜなら、当該概念フレームワークは、「経済的資源を測定焦点として作成される資源フロー報告書 [財務業績報告書] において、資源アウトフロー [費用および損失] (またはインフロー [収益および利得]) を帰属させる期間は、期間衡平性概念を用いて決定さ

¹²⁾ 規制事業は、次の3つの基準を満たす事業をいう (GASB, 2010, para. 476)。第1に、公共料金は、独立した第三者の規制当局、または料金を設定することについて法令または契約により権限を与えられた理事会によって設定または承認されなければならない (GASB, 2010, para. 476 (a))。第2に、料金はサービスを提供するための事業に要する原価を回収するように設計されなければならない (GASB, 2010, para. 476 (b))。第3に、公共サービスまたは製品の需要および競争水準を考慮して、直接的および間接的に、事業に要する原価を回収する水準に設定された料金が顧客に請求され回収されることが想定されなければならない (GASB, 2010, para. 476 (c))。

¹³⁾ 藤井 (2003) は、「アメリカにおける今日の企業会計規制はストック情報重視 (資産負債アプローチ) の考え方に依拠して展開されているのに対して、公会計規制はむしろフロー情報重視の考え方に依拠して展開されているというのは、実に興味深い点である」(fn. 11) と指摘している。

れる」(GASB, 2007, para. 27, 角括弧内は引用者が追加) としているためである。このように, GASB の概念フレームワークは, 収益および費用の期間帰属については期間衡平性概念に依ることとし, 収益と費用の適切な関係を得るために, 資産および負債に該当しない項目を繰延資源アウトフローおよび繰延資源インフローとして財政状態報告書に計上することとしている。

しかし, とりわけ収益の期間帰属の決定についてはその規準が曖昧となっているため, 会計処理の選択によっては期間衡平性の評価に資する情報を提供できない可能性がある。GASB の概念フレームワークは, 収益と費用の期間帰属について, 「その期間に提供されたサービスの原価を賄うために納税者その他の収益提供者によって提供された収益が十分であるかどうかを評価するために, サービスの原価を当該サービスが提供された期間に帰属させ, かつ, 収益を適切な期間 (appropriate period) に帰属させる」(GASB, 2007, para. 63, 濁点は引用者が追加) としており, サービスの原価については当該サービスが提供された期間に帰属させるとする一方, 収益については具体的な期間帰属の考え方を明示していない。そのため, 不適切な会計処理が選択されることによって, 期間衡平性の評価に資する情報の提供が阻害されてしまうおそれがある。その際, 上述したように, GASB の概念フレームワークが繰延資源インフローの計上を認めているため, これを用いた不適切な収益認識の繰り延べが行われることが考えられる。繰延資源インフローについては, GASB の概念フレームワークが「将来の報告期間に帰属させる政府による純資産の獲得」(GASB, 2007, para. 34) と定義しているが, どのような項目を含めるのかについて包括的に明示しておらず, 実際に繰延資源インフローには様々な繰延項目が含まれている¹⁴⁾。

4.2. 規制事業取引にかかる会計処理

4.2.1. 政府の活動

政府は, 行政型活動 (governmental-type activities) のほかにしばしばビジネス型活動 (business-type activities) を手掛けている (GASB, 1987, para. 43)。ビジネス型活動には, 電力, 上下水道, 港湾, 公共交通などを運営するものがある。ビジネス型活動は, 民間部門のビジネスと同じサービスを提供している点のみならず, 提供者と利用者との間に交換関係 (exchange relationship) が存在しており利用者が提供されたサービスに対して料金を請求される点でも民間部門のビジネス活動と類似している (GASB, 1987, para. 43)。またある活動は独立採算制のもと, 法律によって設立された独立組織によって運営されているため, さらに民間部門のビジネス活動と類似している (GASB, 1987, para. 43)。他方, 定期的に税金による助成をうけ, または政府内部の部門において運営されている点で, より行政型活動と類似している活動もある (GASB, 1987, para. 43)。

政府は, 行政型活動およびビジネス型活動の双方にパブリック・アカウンタビリティを負っている。ビジネス型活動が, 法律によって設立された独立の主体によって営まれていようとも, 政府内の部門によって営まれていようとも, 政府の一部であることには変わりがないためである (GASB, 1987, para. 75)。

¹⁴⁾ 吉田 (2017) は, GASB が繰延資源アウトフローと繰延資源インフローの具体的な項目を明らかにしていない点を指摘し (p.85), 米国公会計の概念フレームワークが抱える課題の一つとして「繰延資源流入と繰延資源流出を生じさせる取引・事象としてどのようなものが想定されているかは分かりにくく, それらの影響を財政状態計算書に計上することで, 計算書によって明らかにしようとする会計情報の理解可能性を減少させてしまうおそれがある」(p.93) ことをあげている。

4.2.2. 規制事業取引にかかる会計処理

政府の活動のうち、ビジネス型活動は一定の割合を占めている。表1は、2020年度のロサンゼルス市の純持高報告書および活動報告書¹⁵⁾の概要である。ロサンゼルス市の財務諸表（2020年6月期）によれば、総資産729億ドルのうち約75%の550億ドルがビジネス型活動に帰属する。また、ビジネス型活動のサービス料による収益は70億ドルにのぼり、税収等を含む一般収入58億ドルを凌ぐ規模である。

(表1) ロサンゼルス市の政府全体財務諸表 (概要)

(単位: \$1,000)

純持高報告書 (2020/6/30)			
	行政型活動	ビジネス型活動	合計
資産	17,937,240	55,051,055	72,988,295
繰延資源アウトフロー	2,745,567	1,348,259	4,093,826
計	20,682,807	56,399,314	77,082,121
負債	16,637,404	34,306,104	50,943,508
繰延資源インフロー	1,251,204	775,794	2,026,998
純持高	2,794,199	21,317,416	24,111,615
計	20,682,807	56,399,314	77,082,121

(出所) The City of Los Angeles Controller's Office (2021), Statement of Net Position (June 30, 2020)をもとに作成。

活動報告書 (2019/7/1~2020/6/30)

	費用	プログラム収益			純収益 (費用) および純持高の変動		合計
		サービス料金	運営補助金 および寄付金	建設助成金 および寄付金	行政型活動	ビジネス型活動	
行政型活動	8,681,596	2,204,111	1,331,396	153,045	(4,993,044)	-	(4,993,044)
ビジネス型活動	16,549,940	7,007,747	-	226,943	-	66,346	66,346
合計	25,231,536	9,211,858	1,331,396	379,988	(4,993,044)	66,346	(4,926,698)
				一般収入	5,119,244	721,067	5,840,311
				移転	229,913	(229,913)	-
				一般収入 および移転計	5,349,157	491,154	5,840,311
				純持高の変動	356,113	557,500	913,613
				期首純持高	2,438,086	20,759,916	23,198,002
				期末純持高	2,794,199	21,317,416	24,111,615

(出所) The City of Los Angeles Controller's Office (2021), Statement of Activities (For the Fiscal Year Ended June 30, 2020)をもとに作成。

¹⁵⁾ 財政状態報告書および財務業績報告書に該当する。

ビジネス型活動のなかには規制事業を運営するものも含まれており、当該事業においては収益認識を繰り延べる特殊な会計処理が適用されている。規制当局は、規制事業に対して、将来負担すると予想される原価を回収するために現在の公共料金を設定することができる（GASB, 2012, para. 29 (a)）¹⁶⁾。ここでは、これによって将来負担すると予想される原価を将来負担しなくてよいのであれば、将来設定される料金が低くなるのが前提とされている（GASB, 2012, para. 29 (a)）。現在の料金が将来負担すると予想される原価の回収を意図して設定されており、かつ、規制当局が規制対象のビジネス型活動に対して当該料金に従って請求した額および意図した目的のために未だ消費していない額について記録し、説明することを求めている場合、規制対象のビジネス型活動は、このような料金に従って請求した額を収益として認識してはならない。これらの額は、繰延資源インフローとして報告し、関連する原価を負担した期間において収益として認識しなければならない（GASB, 2012, para. 29 (b)）。GASB がこのような会計処理を求める根拠は、現在の料金によって生み出された収益が将来期間に提供されるサービスに関連しているため、受領したそれらの資源を関連するサービスおよび便益が提供される期間に帰属させようとするにある（GASB, 2012, para. 103）。すなわち、このような将来負担すると予想される原価の回収を意図して設定された現在の料金によって生み出された収益は、現在提供されたサービスではなく、将来期間に提供されるサービスの原価に対応させるために繰り延べられている。先述したように、GASB の概念フレームワークは、収益および費用の期間帰属を期間衡平性概念に依ることとしているので、このような会計処理は期間衡平性概念によって説明されることになる。しかしながら、伝統的な会計概念に照らせば¹⁷⁾、当該会計処理は、収益が実現しているにもかかわらず現在および将来期間における収益を調整するために繰り延べられているという特殊性をもっており、上記の2つのタイプのアカウントビリティを構成する期間衡平性の評価に資する情報の提供にあたって適切であるかどうかは自明ではない。そこで、本稿はこのような規制事業取引にかかる会計処理について上記の2つのタイプのアカウントビリティの評価の観点から検討した。その結果は、以下のとおりである。

政府の財務報告が、政府の市民に対するアカウントビリティを構成する期間衡平性の評価に資する情報を提供するにあたって当該会計処理は適切でなく、将来負担すると予想される原価を回収するために設定された現在の公共料金によって生み出された収益であっても、それらが提供された期間に収益として認識すべきである。先述したように、期間衡平性が今年度のサービスにかかる支払負担を将来年度の納税者に転嫁してはならないという考えにもとづいていることに鑑みれば、政府の提供するサービスの原価を十分に賄う収益を獲得する行政運営ができていれば、政府のアカウントビリティは果たされるはずである。当該観点からは、将来負担すると予想される原価を回収するために設定された現在の公共料金によって生み出された収益の認識を、関連する原価を負担した期間まで繰り延べる会計処理は問題とはならないように思われる。しかし、当該処理によれば、財務業績報告書が、今年度において政府が提供したサービスの原価を賄うために必要な額を超える収益を獲得している状況を適切に表示しないため、財務諸表利用者は、政府の市民に対するアカウントビリティを適切に評価することができない。したがって、将来負担すると予想される原価を回収するために設定された現在の公共料金によって生み出された収益であっても、それらが提供された期間に収益として認識すべきである。

一方で、政府は財政状態にかかるアカウントビリティを含む広範なアカウントビリティを負っているた

¹⁶⁾ 例として、エネルギー効率事業、低所得者層への補助金事業、技術研究開発事業があげられている（GASB, 2012, para. 101）。

¹⁷⁾ Paton and Littleton (1940) が示した実現にかかる暗黙裡の2つのテストは、販売価格の水準によって適用を変えることはしていない。すなわち、現在の販売価格が高いことをもって収益の一部を認識しないという考え方を採用していない。

め (GASB, 1987, paras. 77-79), 政府の財務報告は期間衡平性の評価に資する情報を提供したうえで、この点を詳細に説明する必要がある。本稿で題材としている規制事業における公共料金の設定が中長期的な事業運営を見据えて行われているように、政策は複数年度にわたるものが多く、それらは中長期的な財政状態の維持または改善の観点から行われている。そのため、政府は、基本的には単年度を対象とする期間衡平性のみではアカウントビリティを十分に果たすことはできない。むしろこの場合には、期間衡平性の累積的な影響、すなわち政府のこれまでの行政運営の結果を示す、財政状態報告書の純資産の複数年度にわたる変動の通算、および純資産の変動にかかる将来の予測を補足情報として提供することによって、財政状態にかかるアカウントビリティを果たすことが可能となる。そこで、政府の財務報告は、財務業績報告書で期間衡平性の評価に資する情報を提供するとともに、財政状態報告書の純資産の複数年度にわたる変動と政策との関係を詳細に説明する必要がある。

政府の財務報告が、現在世代の将来世代に対するアカウントビリティの評価に資する情報を提供するにあたって、当該会計処理は適切ではない。第3節で述べたように、政府の財務報告は現在世代の将来世代に対するアカウントビリティを構成する期間衡平性の評価に資する情報も提供する。この場合、財務業績報告書は、今年度において、現在世代が政府に対して支払った負担が、政府から提供されたサービスを通じて現在世代が享受した便益に見合っているかどうかを評価するための情報を提供する。政府の財務報告がこのような情報を提供するためには、現在世代が政府に対して支払った負担と現在世代が享受した便益をそれぞれ適切な期間に帰属させなければならない。そのため、現在の公共料金が将来負担すると予想される原価を回収するよう設定されたものであっても、現在世代の負担は、実際に負担した期間に帰属させなければならない。そうでなければ、現在世代の負担が、自らが享受した便益を超えているにもかかわらず、それが財務業績報告書に表示されないためである。したがって、政府の財務報告は、将来負担すると予想される原価を回収するために設定された現在の公共料金によって生み出された収益であっても、それらが提供された期間に収益として認識すべきである。

以上の検討から、次のことがいえる。政府の財務報告が2つのタイプのアカウントビリティを構成する期間衡平性の評価に資する情報を提供するための会計処理は、互いに相反する関係にない。したがって、政府の市民に対するアカウントビリティを構成する期間衡平性の評価に資する情報を提供することのできる会計処理は、現在世代の将来世代に対するアカウントビリティを構成する期間衡平性の評価に資する情報も提供することができる。また、反対に、現在世代の将来世代に対するアカウントビリティを構成する期間衡平性の評価に資する情報を提供することのできる会計処理は、政府の市民に対するアカウントビリティを構成する期間衡平性の評価に資する情報も提供することができる。そのため、政府の財務報告が2つのタイプのアカウントビリティを構成する期間衡平性の評価に資する情報を提供するためには、政府が提供したサービスの原価と納税者その他の収益提供者によって提供された収益を適切に対応するように配分しなければならないが、そこでの会計処理の選択にあたっては、現在世代の将来世代に対するアカウントビリティの観点にも留意する必要がある。すなわち、現在世代が政府に対して支払った負担が、政府から提供されたサービスを通じて現在世代が享受した便益に見合っているかどうかの判断をゆがめてしまうような会計処理を排除する必要がある。一方で、政府は広範なアカウントビリティを負っており、それには期間衡平性のみならず、中長期的な観点が必要とされる財政状態にかかるアカウントビリティも含まれる。政策は複数年度にわたるものが多く、それらは中長期的な財政状態の維持または改善の観点から行われている。そこでは、基本的には単年度を対象とする期間衡平性のみでは政府がアカウントビリティを十分に果たすことは難しく、むしろ、期間衡平性の累積的な影響、すなわち政府のこれまでの行政運営の結

果を示す財政状態報告書の純資産の複数年度にわたる変動の通算、および純資産の変動にかかる将来の予測を補足情報として提供することによって、財政状態にかかるアカウンタビリティを果たすことが可能となる。そこで、政府の財務報告は、財務業績報告書で期間衡平性の評価に資する情報を提供するとともに、財政状態報告書の純資産の複数年度にわたる変動と政策との関係を詳細に説明する必要がある。

5. おわりに

期間衡平性は、政府の市民に対する広範なアカウンタビリティの重要な一部を構成するものであるが、同時に現在世代の将来世代に対するアカウンタビリティも構成する。政府の広範なアカウンタビリティを果たすために作成される政府の財務報告の枠組みにおいて、政府の財務報告がこのような2つのタイプのアカウンタビリティを構成する期間衡平性の評価に資する情報を提供するための会計基準設定にあたっての留意点を明らかにするために、米国政府の規制事業取引にかかる会計処理を題材として検討した。検討の結果、以下が明らかとなった。

政府の財務報告が2つのタイプのアカウンタビリティを構成する期間衡平性の評価に資する情報を提供するための会計処理は、互いに相反する関係にない。政府の財務報告が2つのタイプのアカウンタビリティを構成する期間衡平性の評価に資する情報を提供するためには、政府が提供したサービスの原価と納税者その他の収益提供者によって提供された収益を適切に対応するように配分しなければならないが、そこでの会計処理の選択にあたっては、現在世代の将来世代に対するアカウンタビリティの観点にも留意する必要がある。すなわち、現在世代が政府に対して支払った負担が、政府から提供されたサービスを通じて現在世代が享受した便益に見合っているかどうかの判断をゆがめてしまうような会計処理を排除する必要がある。

一方で、政府は広範なアカウンタビリティを負っており、それには期間衡平性のみならず、中長期的な観点が必要とされる財政状態にかかるアカウンタビリティも含まれる。政策は複数年度にわたるものが多く、それらは中長期的な財政状態の維持または改善の観点から行われている。そこでは、基本的には単年度を対象とする期間衡平性のみでは政府がアカウンタビリティを十分に果たすことは難しく、むしろ、期間衡平性の累積的な影響、すなわち政府のこれまでの行政運営の結果を示す、財政状態報告書の純資産の複数年度にわたる変動の通算、および純資産の変動にかかる将来の予測を補足情報として提供することによって、財政状態にかかるアカウンタビリティを果たすことが可能となる。そこで、政府の財務報告は、財務業績報告書で期間衡平性の評価に資する情報を提供するとともに、財政状態報告書の純資産の複数年度にわたる変動と政策との関係を詳細に説明する必要がある。

以上が本稿の結論であるが、本稿は、検討の対象が米国政府の規制事業取引にかかる会計処理のみであるという限界がある。そのため、繰延資源インフローの計上によって、納税者その他の収益提供者によって提供された収益が総額で表示されないために、期間衡平性の評価に資する情報提供ができないという問題が、本稿で検討した規制事業取引以外の取引においても生じうるのかどうかについて検討できていない。検討対象を広げることによって、政府の財務報告が期間衡平性の評価に資する情報を提供するための会計基準設定にあたっての留意点をより精密化できるかもしれない。これについては、今後の検討課題とした。

参考文献

- 亀井孝文 (2011) 『公会計制度の改革 (第2版)』 中央経済社。
- 栗城綾子 (2020) 公会計における期間衡平性概念の研究 (早稲田大学 博士 (商学) 学位論文)。
- 財務省財政制度等審議会 (2019) 「令和時代の財政の在り方に関する建議」
https://www.mof.go.jp/about_mof/councils/fiscal_system_council/sub-of_fiscal_system/report/zaiseia20190619/index.html (2022年3月2日参照)。
- 関口智・木村佳弘・伊集守直 (2016) 「アメリカ州・地方政府と公共企業体の公会計・予算制度」 関口智編著『地方財政・公会計制度の国際比較』 日本経済評論社, 27-84頁。
- 野呂昭朗 (2017) 「公会計における『期間衡平』 (Interperiod Equity) の意義」
<http://www.chizai.or.jp/pdfdata/pdf28/1zaiken/zai2902.pdf> (2021年11月1日参照)。
- 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 Series, Discussion Paper No. 2003-J-18,
<https://www.imes.boj.or.jp/research/papers/japanese/03-J-18.pdf> (2022年3月2日参照)。
- 藤井秀樹 (2005) 「アメリカ公会計の基礎概念—GASB 概念書第1号とFASB 概念フレームワークの比較検討—」 『産業経理』 64 (4), 4-14頁。
- 山本清 (2013) 『アカウントビリティを考える—どうして「説明責任」になったのか—』 NTT出版。
- 吉田智也 (2017) 「米国政府会計における概念フレームワーク構築の現状と課題—定義・認識・測定—」 『會計』 192 (1), 81-95頁。
- Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB) (1993) “Objectives of Federal Financial Reporting,” *Statement of Federal Financial Accounting Concepts 1*, Washington, DC: FASAB.
- Governmental Accounting Standards Board (GASB) (1987) “Objectives of Financial Reporting,” *Concepts Statement No. 1 of the Governmental Accounting Standards Board*, Norwalk, CT: GASB. (藤井秀樹監訳 (2003) 『GASB/FASAB 公会計の概念フレームワーク』 中央経済社。)
- Governmental Accounting Standards Board (GASB) (2007) “Elements of Financial Statements,” *Concepts Statement No. 4 of the Governmental Accounting Standards Board*, Norwalk, CT: GASB.
- Governmental Accounting Standards Board (GASB) (2010) “Codification of Accounting and Financial Reporting Guidance Contained in Pre-November 30, 1989 FASB and AICPA Pronouncements,” *Statement No. 62 of the Governmental Accounting Standards Board*, Norwalk, CT: GASB.
- Governmental Accounting Standards Board (GASB) (2012) “Items Previously Reported as Assets and Liabilities,” *Statement No. 65 of the Governmental Accounting Standards Board*, Norwalk, CT: GASB.
- McCrae, M., and M. Aiken (2000) “Accounting for infrastructure service delivery by government: generational issues,” *Financial Accountability & Management*, 16 (3), pp. 265-287.
- Musgrave, R. A. (1959) *The Theory of Public Finance: A Study in Public Economy*, New York, NY: McGraw-Hill. (木下和夫監修・大阪大学財政研究会訳 (1961/1967) 『財政理論—公共経済の研究—』 I~III。)
- Paton, W. A., and A. C. Littleton (1940) *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, Chicago, IL: AAA. (中島省吾訳 (1958) 『会社会計基準序説 (改訳版)』 森山書店。)
- Stavins, R. N., A. F. Wagner, and G. Wagner (2003) “Interpreting Sustainability in Economic Terms: Dynamic Efficiency plus Intergenerational Equity,” *Economics Letters*, 79 (3), pp. 339-343.
- The City of Los Angeles Controller’s Office (2021) City of Los Angeles Comprehensive Annual Report for the Fiscal

Year Ended June 30, 2020, <https://lacontroller.org/financial-reports/cafr2020/> (accessed 2021-11-1).

Thomson, I., S. Grubnic, and G. Georgakopolous (2018) “Time machines, ethics and sustainable development: accounting for inter-generational equity in public sector organizations,” *Public Money & Management*, 38 (5), pp. 379–388.