

第Ⅲ編
国際的な状況

我が国においては、複式簿記・発生主義会計を本格的に導入している自治体はわずかであるが、海外の状況を見てみると、1990年代から、行財政改革の一環として中央政府及び地方政府に複式簿記・発生主義会計を導入する国が増加している。

一方で、民間企業の会計基準では、I F R S（国際財務報告基準）による国際的な会計基準の収斂化により、国際的な会計基準統一化の議論が盛んになっている。経済活動、資本市場のグローバル化は、企業会計の分野において財務諸表が同じ会計基準で作成・開示されることを必要としている。

公的部門においても、国際的な基準としてI P S A Sという国際公会計基準があり、国際機関等で導入が進んでいる。

そこで本編では、まず複式簿記・発生主義会計を導入した主要国における公会計の状況、次に企業会計の国際的な状況を概括し、さらに公的部門における国際的な会計基準として国際公会計基準について説明する。

なお、本編の作成に当たっては、新日本有限責任監査法人による調査を実施し、調査資料等を基に執筆している。

第1節 イギリスの公会計

イギリスの公会計の概論

イギリスにおいては、中央政府、地方政府ともに複式簿記・発生主義会計を導入している。このうち中央政府が導入している会計制度は「資源会計・予算¹⁾」と呼ばれ、決算のみならず予算にも発生主義を導入しており、世界でも最も公会計と企業会計とが近い国のひとつである。

中央政府と地方政府はともに複式簿記・発生主義会計を導入しているが、会計基準の設置主体、会計基準が異なっている。しかし、中央政府・地方政府ともに国際的な企業会計基準を導入している状況にあり、中央政府、地方政府における会計基準が近いものとなり、また、企業会計にもより近いものになっていくと考えられる。

1 イギリス中央政府

(1) 複式簿記・発生主義会計の導入状況

ア 経緯

イギリスの中央政府では、1993年に資源会計・予算を導入することが提案され、2000年になって政府資源会計法が制定された。これにより、中央政府に発生主義会計である資源会計・予算が導入されることとなった。

財務諸表は原則としてイギリスの民間企業の会計基準に基づき作成されていたが、2009年度から国際的な民間企業の会計基準であるIAS/IFRS²⁾に準拠して作成することが発表されている。

イ 発生主義会計の導入目的

発生主義会計の導入目的は以下のとおりである³⁾。

- ① 事業別に減価償却費等を含めたより正確なコストを把握することを可能とすると

もに、業績成果（アウトカム等）の対応関係を明確にし、行政サービスの適切な評価を可能にすること。

- ② 議会に対して行政サービスの業績評価結果を報告し、3年度複数年度予算において、政策の優先順位を決定するために必要な情報を提供すること。
- ③ 優先的に実施する必要がある政策を、省庁の事業や予算に的確に反映させることを可能にすること。
- ④ 消費と投資を明確に区分することにより、バランスのとれた財政のフレームワークを構築するのに貢献すること。
- ⑤ 以上のプロセスを財務諸表や報告書の形で国民に分かりやすく公表することによって、行政の透明性と説明責任（アカウンタビリティ）を達成すること。

¹⁾ Resource Accounting and Budgeting「資源」会計という名称だが、日本語で想起される天然資源という意味ではなく、財務・経済資源の状況を明らかにするという意味で使われている。

²⁾ IAS：国際会計基準、IFRS：国際財務報告基準。詳細は第Ⅲ編第3章を参照

³⁾ 財務省「公会計に関する海外調査報告書（イギリス）」から作成

事業別に正確なコストを把握するためには、減価償却費や減損といった現金支出の伴わない費用についても集計する必要があり、現金主義会計に替わり発生主義会計を導入する必要があった。

ウ 予算制度

予算制度についても発生主義を採用しており、減価償却費など現金支出を伴わない費用も含んでいる。予算は、①経常的支出のための資源予算と、②資本的支出のための資本予算に分けられる。

予算は各省庁がプログラム（事業）を実施するために必要なコストから構成され、減価償却費や固定資産の価値の減少を認識する減損といった非現金費用、キャピタル・チャージ⁴、将来のコストに対応した引当などが含まれる。

イギリスの資源会計・予算制度は、予算と決算を対応させ、また、事業の成果と連

動させることによって、事業の評価にも結び付けているところに特徴がある。

エ 会計基準と設定主体

2000年に制定された政府資源会計法が法的な根拠となり、実務的には財務省が中央政府の財務諸表の作成に適用される会計処理の原則及び手続を規定した「政府財務報告マニュアル⁵」を策定している。

オ 作成する財務諸表

作成する財務諸表は予算額との対比などを行うため民間企業の財務諸表とは構成が異なる。具体的に作成する主な財務諸表は以下のとおりである（図表1・2）。

図表1 作成する財務諸表

財務諸表	説明
資源使用結果報告書 (Summary of Resource Outturn)	資源要求事項 (Request for Resource: RfR) という区分ごとに、予算額と、総資源額及び必要純現金額との差額を示したもの
業務費用計算書 (Operating Cost Statement)	企業会計の損益計算書に当たる財務諸表。計画費用（事業費）における資源要求事項ごとの損益を、管理費用と計画費用とに区分して示したもの
貸借対照表 (Balance Sheet)	資産、負債及び純資産（納税者持分）を示したもの
キャッシュ・フロー計算書 (Cash Flow Statement)	キャッシュ・フローを事業活動、投資活動、財務活動（統合国庫資金 ⁶ からの資金調達等）に区分して、当該年度におけるキャッシュ・フロー増減額を算出したもの
省庁戦略目的別業務費用計算書 (Statement of Operating Costs by Departmental Strategic Objective)	省庁が定めた戦略目的ごとの業務費用、純業務費用を示したもの

4 保有する固定資産に対して一定の率をかけて費用として計上するもの

5 Government Financial Reporting Manual

6 我が国の一般会計に当たるもの。イギリスの会計制度は統合国庫資金と、我が国の財政投融资にほぼ相当する「国庫貸付資金」に分かれている。

図表2 財務諸表の概要

資源使用結果報告書

RfR	予算	決算	差額
RfR1	×	×	×
RfR2	×	×	×
資源合計	×	×	×

RfR (Request for Resource : 資源要求事項) とは、
予算要求についての目的を示した大分類

業務費用計算書

	省			連結		
	人件費	その他の費用	収益	人件費	その他の費用	収益
管理費						
人件費、その他の費用	×	×		×	×	
運用収益			×			×
事業費						
人件費、その他の費用	×	×		×	×	
収益			×			×
合計	×	×	×	×	×	×
純業務費用			×			×

貸借対照表

	省	連結
固定資産		
有形固定資産	×	×
無形固定資産	×	×
投資その他の資産	×	×
	×	×
債権(1年を超える)	×	×
流動資産		
株式	×	×
債権	×	×
現金預金	×	×
	×	×
借入金(1年以内)	×	×
純流動資産	×	×
総資産と流動負債の差額	×	×
借入金(1年を超える)	×	×
引当金	×	×
	×	×
納税者持分		
一般基金	×	×
再評価積立	×	×
合計	×	×

キャッシュ・フロー計算書

事業活動からの純支出	×
投資	×
統合国庫資金からの収入	×
統合国庫資金への支出	×
借入	×
資金の増加	×

省庁戦略目的別業務費用計算書

	総額	収入	純額
目的			
目的1	×	×	×
目的2	×	×	×
目的3	×	×	×
純業務費用	×	×	×

公共部門全体の財務諸表の作成

イギリスでは、2009年度決算において、中央政府とその出資団体、さらに各地方政府とその出資団体である公社など、約1,500に及ぶ公的な団体すべてを連結した財務諸表を作成し公表する予定になっている。

(2) 財務情報の公開と活用

ア アカウンタビリティ

各省庁では、決算資料として、財務諸表のほか業績報告も含んだ形でアニュアルレポート（年次報告書）を作成し公表している。例として、イギリスの中央省庁の1つである「ビジネス・企業・規制改革省」⁷のアニュアルレポートは、以下のとおりである。

- ・省の概要
- ・業績報告
- ・省の運営について
- ・財務の概要
- ・資源会計（主要な財務諸表等）
- ・補足情報

イ 財務情報の活用

イギリスでは、発生主義会計により正確にコストを把握した上で業績成果と対応させて行政サービスの評価を行っている。

イギリスの業績評価制度の導入状況としては、1998年にCSR（Comprehensive Spending Review：包括的歳出見直し）という制度が導入され、具体的な歳出の削減目標が示されていた。2007年には新しいCSRが導入され、政府レベルの目標を設定したPSA（Public Service Agreement：公共サービス合意）と省庁レベルの目標を設定したDSO（Departmental Strategic Objective：省庁戦略目的）により構成されている。

PSAは、予算編成権を持つ財務省と各省庁との間で取り交わされる合意であり、イギリス中央政府では、このPSAに掲げる目標の達成を前提に、各省庁に予算が配分される仕組みになっている。各省庁は、財務諸表の中で当初策定した目標を達成できたかどうかについて、業績報告をすることとなる。財務省を例にとると、業績目標の項目をPSAの中から4つ選定しており、これらの目標の達成状況について、①達成済、②目標は達成したが続行中、③期待以上に進展、④期待どおりに進展、⑤期待を下回る進展、⑥達成せず、の6段階により評価している。

一方、省庁レベルで作成するDSOについては、目標の達成状況について、①大いに改善、②少し改善、③全く改善していない、の3段階で評価している。また、PSAとの関連性についても言及されている。図表3は財務省におけるDSOの例⁸である。

図表3 財務省のDSOの例

DSO2：より高度で持続可能な経済成長、繁栄を確実にする一歩改善した

DSO 成果	EU、国際金融の安定及び世界的繁栄における生産性と効率性の向上の追求
業績指標	<ul style="list-style-type: none"> ・安定して、効率的で代表的な国際金融システムは、繁栄を促進し、危機を防ぐよう適切に設定されていたか ・ミレニアム開発目標に向かって進歩したか ・EU加盟国が最大限の機会と繁栄と公平さを享受できるような外交的、フレキシブルかつ競争力のあるものであったか
評価	少し改善

財務諸表においては、戦略目的ごとに発生主義ベースに基づいて純業務コストを算定しており、各省庁が提供したアウトプットの成果と対応させることにより、その提供に要したコストを把握できる仕組みになっている。

⁷ Department for Business Enterprise & Regulatory Reform

⁸ HM TREASURY “Annual Report and Accounts 2008-09” から作成

2 イギリス地方政府

(1) イギリスの地方自治制度

イギリスの地方政府は、原則としてイギリス議会が制定する法律により個別に授権された事務のみを処理できるものとされており、授権された範囲を超える行為は、「権限逸脱の法理」により違法となるとされている。ただし、2000年地方自治法により、地域社会及び住民の福祉の増進に関する3分野（経済、社会福祉、環境）の政策を一定の制約の下で自由に実施することとされている。

国と地方政府及び同一地域内における各地方政府の役割分担は、原則として分野によって明確に区分されている。

(2) 複式簿記・発生主義会計の導入状況

ア 経緯⁹

イギリスの地方政府の財務報告については、1993年にC I P F A（Chartered Institute of Public Finance and Accountancy：英国勅許公共財務会計協会）という機関と、地方政府の合同委員会により作成・公表された「実務指針」（Code of Practice）に基づき、1994年度決算から発生主義会計に移行している。実務指針はイギリスの会計基準審議会の「推奨会計実務書」の作成ルールに則している。

なお、2010年度から地方政府でもI F R Sを取り入れることとなっており、これをベースとして実務指針を適用する必要があるため、現在、C I P F Aにおいて検討が行われている。

イ 発生主義会計の導入目的

発生主義導入以前は、例えば、借入金元本償還額を経常支出項目として計上してい

たが、このような経常収支はサービス提供のための原価を示さないことから、発生主義会計に基づく正確な費用対効果の測定の必要性が指摘された。このため、C I P F Aと地方政府の合同委員会により実務指針を適用することとなった。

ウ 予算制度

予算制度についても発生主義を採用している。予算は経常会計と資本会計に分かれており、経常会計には税収や使用料収入、人件費など一般的な収入・支出が計上され、資本会計には固定資産取得の支出、地方債の元本・利子等が計上される。

エ 会計基準と設定主体

1982年地方自治法と地方自治財政法で、地方政府が公表する財務諸表の内容、要求される会計記録、内部統制システム等に関する規定を設けており、1998年地方政府監査委員会法により、そうした規定の内容をより具体的に規定する権限を国務大臣に与えている。

これらの法律を根拠に国務大臣が、「会計監査規則（イングランド）」（2003年4月1日施行）を設定しており、この「会計監査規則」のガイドラインに公正な会計慣行として紹介されているC I P F Aの実務指針に基づいて会計処理が行われている。

C I P F Aとは公的機関向けサービスに特化したイギリスの会計士団体であり、イギリスの地方政府では財政や会計部門の職員の多くがC I P F Aの会計士資格（C P F A）を有しているほか、実務指針及び実務規範の策定を行っている。

⁹ 鈴木豊・兼村高文編著「公会計講義」（税務経理協会）から作成

オ 作成する財務諸表

財務諸表は主要財務諸表と附属的財務諸表に分かれる。国の資源会計に基づく財務諸表よりも民間企業会計に近い構成となっている。例としてバーミンガム市の主な財務諸表は以下のとおりである¹⁰（図表4・5）。

図表4 作成する財務諸表

財務諸表	説明
損益計算書 (Income and Expenditure Account)	発生主義ベースで行政サービスの純費用、純業務費用を示し、さらに税収等の収入を示したもの
一般会計残高増減計算書 (Statement of Movement on General Fund Balances)	損益計算書の当期欠損又は余剰に、法令及び法令に基づかない適切な慣行によって一般会計へ加減すべき当期純加減算額、及び一般会計の当期増減額を加減し、一般会計の期首残高と期末残高の関係を明らかにするもの
認識された利得・損失計算書 (Statement of Total Recognized Gains and Losses)	損益計算書の当期欠損又は余剰に、固定資産の再評価による増減及び年金資産・負債の計算上の増減を加減し、貸借対照表の増減を明らかにするもの
貸借対照表 (Balance Sheet)	資産、負債及び純資産（資産と負債の差額）を示したもの
キャッシュ・フロー計算書 (Cash Flow Statement)	現金の収支を、事業、投資、財務の3区分に分けて示したもの

図表5 財務諸表の概要と関連

損益計算書

2007年度		2008年度		
純費用		総費用	収益	純費用
×	教育	×	(×)	×
×	文化・環境・計画	×	(×)	×
×	住宅	×	(×)	×
×	サービス純費用			×
×	課税			×
×	支払利息			×
×	固定資産除却損益			×
(×)	受取利息・投資収益			(×)
×	純業務費用			×
財源				
(×)	補助金			(×)
(×)	地方税			(×)
×	当期欠損			×

一般会計残高増減計算書

	2007年度	2008年度
損益計算書の当期欠損(余剰)	×	×
減価償却費や引当金繰入額の非現金費用、借入金償還の資金等を加減	(×)	(×)
一般会計の当期減少額	×	×
一般会計期首残高	(×)	(×)
一般会計期末残高	(×)	(×)

貸借対照表

2007年度	固定資産	2008年度
×	固定資産	
	流動資産	
×	資産合計	×
×	流動負債	(×)
	資産合計と流動負債の差額	×
	長期負債	
×	資産合計と負債の差額	×
財源		
×	資本調整勘定	
×	一般会計残高	×
×	純資産合計	×

認識された利得・損失計算書

	2007年度	2008年度
損益計算書の当期欠損	×	×
固定資産の再評価で生じた損失(余剰)	×	×
年金基金資産及び負債の計算上の損失(余剰)	(×)	(×)
今年度の認識された損失(余剰) 合計	×	×
貸借対照表の増減	×	×

¹⁰ Birmingham City Council "Statement of Accounts 2008/09" から作成

(3) 財務情報の公開と活用

ア アカウンタビリティ

① 財務報告書

イギリスの地方政府の決算報告の例として、2008年度のハンプシャー県における財務報告書の概要は、以下のとおりである。

- ・財務諸表の要約
- ・財務諸表の説明
- ・会計方針
- ・議会及び年金基金に関する報告
- ・財務諸表を適正に作成したことについての宣誓
- ・独立監査人による監査報告書
- ・財務諸表（損益計算書、一般会計残高増減計算書、認識された利得・損失計算書、貸借対照表、キャッシュ・フロー計算書、注記）
- ・附属的財務諸表（年金基金会計、注記）

財務諸表の要約の部分において、純業務費用と収入の主な内訳を表示し、分析を行っている。

② アニュアルレポート

財務報告書とは別にアニュアルレポートを公表している。アニュアルレポートは住民に対して、事業に要したコストと業績について公表しているものである。

イ 財務情報の活用

イギリスの地方政府においては、業績の評価を全国統一的な指標によって表示することが求められている。2000年から導入されたベスト・バリュー、2002年から導入されたC P A（包括的業績評価制度）、2009年4月から導入されたC A A（Comprehensive Area Assessment: 包括的領域評価制度）と、変遷しながら評価制度の改善が図られている。

現在の評価制度であるC A Aでは、地方政府による行政サービスの改善と地域住民生活の向上を目的とし、監査委員会を中心に地方政府を総合的に評価する制度であり、消防、警察、保険当局など地域すべての公共機関の業績を査定する。また、業績が高く改善がみられる場合、監査を減らすといった対応がとられる。

C A Aの評価は、地域評価と組織評価の2つから構成されている。中央政府が定めた全国統一指標（National Indicators Set: NIS）を評価用のデータの一部として用いている。

全国統一指標と関連する例として、ハンプシャー県における公共施設利用者に関する財務の概要及び業績指標は以下のとおりである¹¹（図表6・7）。

¹¹ Hampshire County Council “Annual Report 2008/09” から作成

図表6 財務の概要

	2008年度費用 (単位:千ポンド)	一人当たり費用 (単位:ポンド)	全体に対する 割合
美術館、文書館	6,135	4.80	15%
図書館、情報サービス	20,992	16.44	52%
地方サービス	6,391	5.01	16%
スポーツ、コミュニティ、アウトドアサービス	3,058	2.40	8%
芸術	2,852	2.23	7%
観光、市場、計画	768	0.60	2%
合計	40,196	31.48	100%

図表7 公共施設の利用者数に関する資料

参加数と満足度	2007年度	2008年度	増減割合(%)
図書館			
人口1,000人当たり来訪者	5,273	5,410	2.6
総来訪者数(単位:百万人)	6.675	6.91	3.52
美術館			
人口1,000人当たり来訪者(個人、Web検索、調査)	515	486	
人口1,000人当たり来訪者(個人)	306	326	
実際の来訪者数	391,048	416,120	6.41
生徒の集団数	36,776	37,897	3.05
野外センター			
宿泊者数	48,800	51,400	5.33
教育として使用	218,000	219,600	0.73
アートセンター			
予約者数	76,000	75,200	-1.05
カントリーサイド			
主要な場所への来訪者数	164万	152万	-7.32
生徒の集団数	25,585	28,212	10.27
参加者数(家族、休日のイベント)	65,224	91,107	39.68
文書館			
利用者数	27,561	29,593	7.37
ハンプシャーラーニング			
登録者数		28,983	

第2節 アメリカの公会計

アメリカの公会計の概論

アメリカの場合、決算については、国民、議会等への説明責任の確保、つまりアカウンタビリティという観点で重視され、財務報告の内容の充実という観点で発生主義会計が導入されている。一方、予算については、原則として現金主義会計となっている。

公会計基準は企業会計基準とは別に定められており、また、連邦政府と州・地方政府の会計基準についてはそれぞれ別の機関が策定している。

作成した財務諸表は連邦政府・地方政府ともに財務報告書として外部に公表し、また、業績目標と実績に関する業績報告も公表している。

1 アメリカ中央政府

(1) 複式簿記・発生主義会計の導入状況

ア 経緯¹²

1994年の政府管理改革法により、すべての主要な政府機関に、そのすべての活動と勘定を含んだ発生主義の財務諸表の提出と監査を義務付けた。また、各政府機関の財務責任者である首席財務官に対しては、行政管理予算局に監査済の連結財務諸表を提出することが義務付けられた。さらに、1997年度から、財務省が作成し会計検査院が監査した連邦政府の連結財務諸表を発行することになった。

イ 発生主義会計の導入目的¹³

現金主義による決算データでは、税金などの収入や支出が特定の会計年度の予算に準拠しているかを説明することはできるが、サービスの業績や関連するフルコストを評価することができないため、国民・議会等への説明責任の充実化の点から、発生主義会計の導入が求められた。

ウ 予算制度¹⁴

厳格な三権分立に基づくアメリカの政治システムを反映しており、議会の統制力が強く発揮される支出負担確定主義ベースの制度が長期にわたり採用されているため、融資プログラム等一部の項目を除いては、原則として現金主義会計になっている。

エ 会計基準と設定主体

連邦政府の会計基準は、F A S A B (Federal Accounting Standards Advisory Board: 連邦会計基準諮問会議) という機関によって実質的に策定されている。

連邦政府の会計・財務報告基準の作成に関しては、様々な法律によって財務省・行政管理予算局・会計検査院の3機関に法的権限が与えられていることから、1990年10月に3機関合同でF A S A Bを設立した。

連邦政府の会計基準の策定とF A S A Bの構成・運営に関して、財務省・行政管理

¹² Department of the Treasury, "HISTORY OF THE FINANCIAL REPORT OF THE UNITED STATES GOVERNMENT" から作成

¹³ FASAB "Overview of Federal Accounting Concepts and Standards" から作成

¹⁴ 財務省「公会計に関する海外調査報告書(米国)」から作成

予算局・会計検査院の間で覚書が締結され、3機関が継続してF A S A Bを支援すること、連邦政府の会計基準について相互関連して連携することとされている。

オ 作成する財務諸表

連邦政府では、各省庁が財務諸表を作成し、また、連邦政府全体の財務諸表を決算報告書として作成している。連邦政府が決算報告書として作成する主な財務諸表は以下のとおりである（図表8・9）。

図表8 作成する財務諸表

財務諸表	説明
純費用計算書 (Statements of Net Cost)	省庁別に総費用と収入、その差額である純費用を示したもの
運営報告書兼純資産増減計算書 (Statements of operations and Changes in Net Position)	特定基金と非特定基金について、収入、純費用及び純業務収入を示し、純資産増減との関係を示したもの
貸借対照表 (Balance Sheets)	資産、負債、純資産の額を示したもの
純業務費用と予算黒字（赤字）との調整表 (Reconciliations of Net Operating Cost and Unified Budget Surplus (or deficit))	運営報告書兼純資産増減計算書における純業務費用と、財政収支との関連について示したもの
資金収支変動表 (Statements of Changes in Cash Balance from Unified Budget and Other Activities)	財政収支と現金等の変動がどのように関連しているかを示したもの

図表9 アメリカ連邦政府の財務諸表の概要と関連

純費用計算書

	総費用 収 入 純費用			総費用 収 入 純費用		
	2009			2008		
A省	×	×	×	×	×	×
B省	×	×	×	×	×	×
C省	×	×	×	×	×	×
⋮	×	×	×	×	×	×
合計	×	×	×	×	×	×

貸借対照表

	2009	2008
資 産		
現金及びその他金融資産	×	×
未収金	×	×
受取債権及び不動産担保証券	×	×
⋮	×	×
資産合計	×	×
負 債		
未払金	×	×
連邦債及び未払利子	×	×
連邦職員及び退役軍人退職給付債務	×	×
⋮	×	×
負債合計	×	×
純資産		
特定基金	×	×
非特定基金	×	×
純資産合計	×	×
負債及び純資産合計	×	×

運営報告書兼純資産増減計算書

	非特定基金 特定基金 連 結			非特定基金 特定基金 連 結		
	2009			2008		
収 入						
所得税及び源泉徴収税	×	×	×	×	×	×
法人税	×		×	×		×
失業税	×	×	×	×	×	×
⋮	×	×	×	×	×	×
総収入	×	×	×	×	×	×
控除			×			×
連結収入			×			×
純費用						
純費用	×	×	×	×	×	×
政府内利子	×		×	×		×
純費用合計	×	×	×	×	×	×
控除			×			×
連結純費用			×			×
政府内移転	×	×		×	×	
純業務費用／収入	×	×	×	×	×	×
期首純資産	×	×	×	×	×	×
前年度調整額	×	×	×	×	×	×
純業務費用／収入	×	×	×	×	×	×
期末純資産	×	×	×	×	×	×

(2) 財務情報の公開と活用

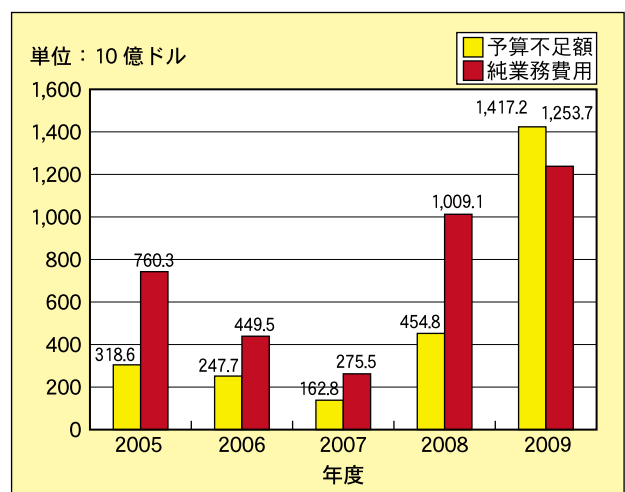
ア アカウンタビリティ

財務省により、アメリカ連邦政府の財務報告書が毎年公表されている。連邦政府の財務報告書は、行政管理予算局の定める基準に従って、財務省が各省庁等の財務諸表を基に独自に作成している。2008年度の財務報告書の内容は主に以下のとおりである¹⁵。

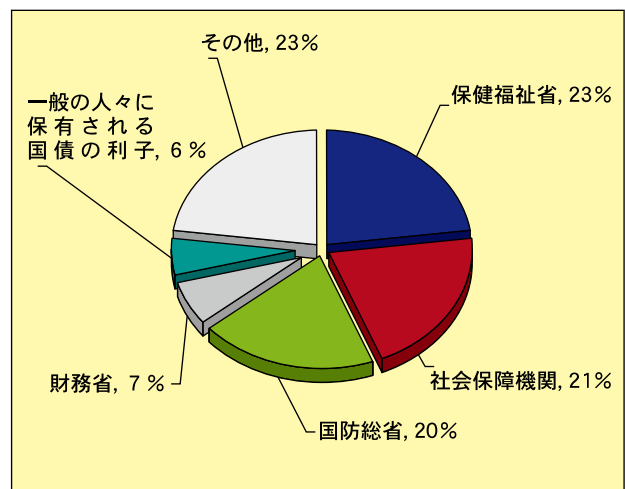
- ・財務省長官からのメッセージ
- ・市民のためのガイド
- ・経営者による論考及び分析
(Management's Discussion and Analysis)
- ・会計検査院による監査報告書の要約
- ・財務諸表(純費用計算書、運営報告書兼純資産増減計算書、貸借対照表、純業務費用と予算赤字との調整表、資金収支変動表、社会保険報告書)
- ・補足情報(社会保険、繰延修繕費、予期しなかった予算残等についての情報)
- ・スチュワードシップ情報(政府が受託管理責任を負う資産についての情報)
- ・会計検査院の監査報告書

経営者による論考及び分析(Management's Discussion and Analysis)では、財務諸表の数値を用い様々な分析がなされる。また、市民のためのガイドでは、図表を用いて財務情報が説明されている(図表10)。

図表10 予算不足額及び純業務費用対比の経年比較



純業務費用の各省庁への資源配分



財務報告書は200ページほどあり、一般の市民向けには、14ページほどのガイド¹⁶を公表している。

¹⁵ Financial Management Service “2009 Financial Report of the United States Government” から作成

¹⁶ “A Citizen’s Guide to the Financial Report of the United States Government”

イ 財務情報の活用¹⁷

1993年に成立した政府業績評価法に基づき、連邦政府は各省庁に対し、以下のことを求めている。

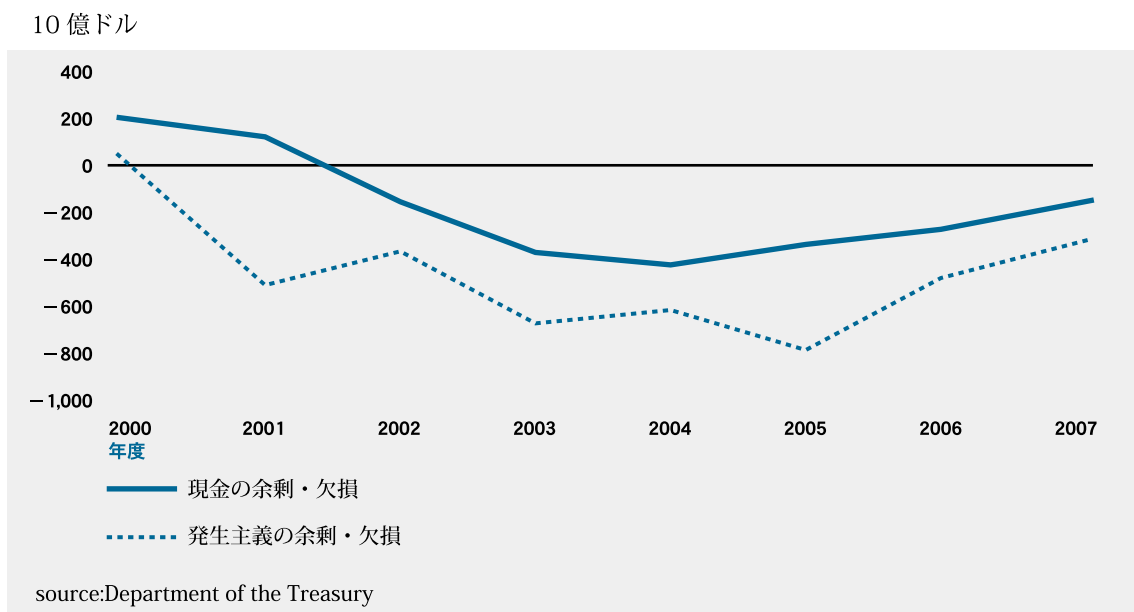
- ① 中期的な使命と総合的目標・目的等を定めた戦略計画を策定する。
- ② 年度ごとに具体的な業績目標及びその目標の達成度合いを測定するための業績指標を設定した年次業績計画を作成する。
- ③ 年度終了後に業績目標・指標と実績を比較分析した「年次業績報告」を作成する。

目標設定や実績に関する分析・情報が予算編成に活用されるように、予算書体系と政策評価の目標体系の間の一定の整合性を確保すること、また、一連の作業過程を、

大統領予算教書の作成を担当する行政管理予算局と、予算提出権を有する議会等が協働して実施することが規定されている。これらにより、政策評価の下で目標等が財政上の制約を省みることなく設定され、行政の肥大化・歳出の拡大をもたらすことのないようにチェックする機能を果たしている。

また、会計検査院ではアメリカの財政について、現金収支の状況と借入の必要性に関する情報を提供する現金主義と、サービス提供等に必要コストに関する情報を提供する発生主義の2つを主要な基準と認識しており、両方の視点から財政の分析を行っている。図表11は、現金の余剰・欠損と、発生主義による余剰・欠損とを示したものである。

図表11 現金と発生主義の余剰・欠損（2000年度から2007年度まで）¹⁸



17 新日本監査法人「政策評価と予算の連携によるアウトカム・マネジメントの強化に関する調査 調査結果報告書」から作成

18 GAO "Understanding Similarities and Differences between Accrual and Cash Deficits" から作成

2 アメリカ地方政府

(1) 国と地方との関係

連邦は50の州とコロンビア特別区で構成されており、州政府はそれぞれ独自の憲法・議会・行政府・裁判所を持っている。州の下の行政区分として郡、市、町、村等がある。

例えば、ニューヨーク州では教育、社会サービス、健康、環境、刑事裁判、交通、精神衛生、住宅供給などの行政サービスを行っており、ニューヨーク市では公共安全、教育、市立大学、社会サービス、環境保護、交通、公園、住宅供給、図書館などの行政サービスを行っている。

アメリカでは州の権限が強く、連邦政府の権限は連邦憲法により限定的に列挙され、その他の権限は州に包括的に与えられている。

(2) 複式簿記・発生主義会計の導入状況

ア 経緯

アメリカの地方政府においては、従来は貸借対照表に計上する項目を、現金や公債などの財務資産・負債に限るなど、修正発生主義に基づく会計処理を行ってきた。

しかし、1999年に公表されたGASB (Governmental Accounting Standards Board: 政府会計基準審議会)の基準書第34号「州及び地方政府のための基本財務諸表と経営者による財務・運営成績の分析」により完全発生主義を導入した。

イ 発生主義会計の導入目的¹⁹

州及び地方政府の外部への財務報告について、基本目的(説明責任の遂行、運営結果の評価、債務の弁済能力の評価)を達成

するために導入した。

説明責任には財務上の説明責任と業務上の説明責任がある。業務上の説明責任を果たすためには一定期間におけるサービスのために必要な資源が支払われているかではなく、長期にわたってサービスを提供するためのコストをカバーするための資源があるかどうか検討する必要があるため、現金主義ではなく発生主義が必要とされている。

ウ 予算制度

連邦政府と同様に予算については現金主義となっている。

エ 会計基準と設定主体

アメリカの地方公会計基準の設定主体であるGASBは、州および地方政府の会計基準を設定する独立的な機関として1984年に設立された。GASBが公表する概念書は、州及び地方政府の外部への財務報告について基本目的(説明責任の遂行、運営結果の評価、債務の弁済能力の評価)を達成するために作成され、適用されている。

会計基準を設定する権限は州政府にあるため、連邦政府が州政府にGASBを適用することを強制することはできない。ただし、監査人が監査意見を表明するために米国会計基準に従った財務諸表を作成する必要があることから、多くの地方政府ではGASBを適用している。

オ 作成する財務諸表

基本財務諸表には地方政府全体財務諸表と基金財務諸表がある。例として、ニューヨーク市の財務諸表の内容は以下のとおりである²⁰(図表12・13)。

¹⁹ GASB "GASB White Paper: Why Governmental Accounting and Financial Reporting Is—and Should Be—Different" から作成

²⁰ The City of New York "COMPREHENSIVE ANNUAL FINANCIAL REPORT OF THE COMPTROLLER FOR THE FISCAL YEAR ENDED JUNE 30, 2009" から作成

図表 12 作成する財務諸表

財務諸表	説明
市全体の財務諸表	
純資産計算書 (Statement of Net Assets)	資産、負債、純資産の額を示したもの
活動計算書 (Statement of Activities)	機能・プログラムごとに費用と収入を明らかにし、税金などの一般収入合計との差額を示したもの
基金会計の財務諸表	
貸借対照表 (Balance Sheet)	政府基金の資産、負債、純資産の額を示したもの
貸借対照表及び純資産計算書調整表 (Reconciliation of the Balance Sheet of Governmental Funds to the Statement of Net Assets)	貸借対照表と純資産計算書の差額に関する内容を示したもの
収入、支出及び基金残高増減計算書 (Statement of Revenues, Expenditures and Changes in Fund Balances)	基金の収入と費用を明らかにして、基金残高の変動を示したもの
収入、支出及び基金残高増減計算書調整表 (Reconciliation of the Statement of Revenues, Expenditures, and Changes in Fund Balances)	純資産額の変動額と政府基金残高の変動額の差額に関する内容を示したもの
その他基金の情報	主要な基金として信託基金、外郭団体の基金の財務諸表を開示

図表 13 ニューヨーク市の財務諸表の概要

純資産計算書

	主要な政府	
	政府活動	構成単位
資産		
現金及び現金同等物	×	×
投資、受取利息	×	×
未収金	×	×
：	×	×
固定資産		
土地及び建設仮勘定	×	×
有形固定資産	×	×
インフラ資産	×	×
資産合計	×	×
負債		
未払金及び未払費用	×	×
未払利息	×	×
：	×	×
非流動負債		
1年以内	×	×
1年を超える	×	×
負債合計	×	×
純資産		
固定資産投資額	×	×
制限された	×	×
投資計画	×	×
負債返済	×	×
：	×	×
純資産合計	×	×

活動計算書

機能 / プログラム	プログラム収入			純収入と純資産の変動	
	費用	使用料	補助金及び寄附金	主要政府	
				政府活動	構成単位
主要政府					
一般政府	×	×	×	×	×
治安及び裁判	×	×	×	×	×
教育	×	×	×	×	×
市立大学	×	×	×	×	×
：	×	×	×	×	×
主要政府合計	×	×	×	×	×
構成単位	×	×	×	×	×
	一般収入				
	税収(純額)				
	固定資産税			×	×
	売上及び利用税			×	×
	所得税			×	×
	：			×	×
	投資収入			×	×
	連邦及び州の補助			×	×
	その他			×	×
	一般収入合計			×	×
	純資産の変動			×	×
	期首純資産			×	×
	期末純資産			×	×

(3) 財務情報の公開と活用

ア アカウンタビリティ

州・地方政府はG A S B第34号によって、財務諸表の作成を義務付けられている。例えばニューヨーク市であれば会計年度は7月から翌年6月までであり、10月ごろに公表される。

ニューヨーク市の包括年次財務報告書の概略は以下のとおりである。

- ・市会計検査官のメッセージ、ニューヨーク市の概略など
- ・独立会計監査人の監査報告書
- ・経営者による財務・運営成績の分析
- ・基本財務諸表（市全体の財務諸表、主要な基金会計の財務諸表）
- ・注記
- ・非主要基金結合財務諸表
- ・補足情報（基本財務諸表や注記を適切に理解するために有用な情報）
- ・統計的セクション

イ 財務情報の活用

G A S Bが公表した概念書第2号では、業績を明らかにするより完全な情報を提供するため、S E A（Service Efforts and Accomplishments：サービス提供の努力と成果に関する報告）を定め、その基本目的、要素と特徴を明らかにしている²¹。この概念書の中では、S E A情報が充たすべき特徴を示している。

なお、このS E A情報の作成は強制されるものではなく、地方政府の自主的判断に任されている。

例としてニューヨーク州では部署ごとに独自の様式で業績報告書を開示しており、住宅・コミュニティ再生部、衛生局、犯罪司法局の3つがG A S Bのホームページで開示されている（ニューヨーク州に限らず、各州・地方政府の報告書が検索できる²²）。例として、住宅・コミュニティ再生部の報告書の一部は図表14のとおりである²³。

なお、住宅・コミュニティ再生部では、プログラムごとにアクティビティが定められ、見積と実績の比較及び目標に対する達成状況が示されている。

21 GASB “Service efforts and accomplishments reporting for governments”

22 GASB <http://www.seagov.org/initiatives/> から作成

23 New York State Division of Housing and Community Renewal “New York State Performance Report Program Year 2008” から作成

図表14 ニューヨーク州の業績報告書（2008年度）の例

プログラム	アクティビティ	見積	実績	アクティビティ	見積	実績
		単位(ドル)			単位(件、人等)	
CDBG	住宅修復	13,519,206	16,380,058	修復された一軒家	750	1,066
	購入支援	3,238,150	3,452,886	持ち家支援を受けた世帯	150	147
	雇用創出 / 維持支援	15,156,000	13,740,122	雇用創出 / 維持支援	1,600	1,483
	ビジネス支援	1,638,400	1,008,331	ビジネス支援	35	248
	インフラ施設改善	8,785,763	9,297,295	インフラ施設改良の利益を得る人々	59,000	162,657
	公共施設改善	2,598,867	1,103,704	公共施設改良の利益を得る人々		
	一般的な政策	2,652,369	2,900,416			
HOME	既所有住宅の修復	20,253,420	21,648,114	既所有住宅の修復を受けた住宅	600	1,020
	購入支援	15,471,295	11,072,487	購入支援を受けた世帯	1,150	559
	テナント賃貸支援 賃貸物件の修復・新設			テナント賃貸支援を受けた世帯 修復された既存の賃貸物件 建築された新しい一軒家		
ESGP	ホームレス化防止	364,164	273,281	ホームレス化防止のために補助を受けた人	2,565	5,551
	必要不可欠なサービス 維持管理	2,856,630	2,120,601	必要不可欠なサービスを提供された人 維持管理基金の補助を受けた人	17,434	35,182
HOPWA	テナント賃貸支援	1,478,104	1,107,522	テナント賃貸支援を受けた世帯	645	801
	集団住宅			集団住宅支援を受けた世帯		
	短期賃貸支援			短期賃貸支援を受けた世帯		
	支援サービス	264,986	243,058	支援サービスを受けた個人	1,710	841