

アメリカ連邦政府の財務諸表

——予算会計と財務会計の相違を意識して

木村佳弘 [きむらよしひろ]

後藤・安田記念東京都市研究所研究室長

はじめに

公会計改革を考察する上で、アメリカ連邦政府は、ユニークな対象である。アメリカ連邦政府こそ、事業別予算制度や、PPB(Planning, Programming, Budgeting)などの政府予算制度改革の震源地であり、多くの参酌事例を産み出してきた。しかし、1990年代以降、英語圏のコモンウェルス諸国(ニュージーランド、オーストラリア、及びイギリス)が相次いでNPMに基づく公会計改革を進めていく中で、アメリカ連邦政府の改革は、NPMを支持する視点からは、微温的なものに留まっている。公会計改革における、アメリカ連邦政府の位置づけがかくも大きく変容したことをどのように理解すれば良いのか。本稿では、この課題に接近するために、特に以下の三点に注目する。

第一は、統治構造である。周知のように、アメリカの統治構造は立法府と執行府の厳密な分離、相互牽制を特徴とする。こうした統治構造と、公会計制度がどのような関係にあるかに注目する。

第二に、予算会計(budgetary accounting)と財務会計(financial accounting)の相違である。関口・木村・伊集(2010:74)で示したように、公会計制度を理解する上では、予算審議の上で議決対象となる予算書類(budget statement)と、決算時に利用される財務書類(financial statement)を区別して把握することが重要である。その上で、認識基準の相違がどのような情報を産み出しており、誰がどのような意図を持って利用しているかに注意を払う¹⁾。

第一・第二を前提とした上で、業績評価と予算制度の関係が第三の論点である。PPB以来、業績評価と予算制度の「統合」は、アメリカにおける行政改革の歴史上大きな論点であり続けた。PPBから今日にかけて、両者の「統合」がどのように取り扱われ、それがいかなる意味を持っているかを検討する。この点は、業績評価が現実の予算編成上で持つ意味を理解する上で特に重要である²⁾。

1 アメリカ連邦政府の統治構造と予算・決算

1.1 統治構造

アメリカ連邦政府における統治構造の特徴を一言で言えば、「分立」である。上・下両院(立法府)と大統領(行政府)はそれぞれ別々に国民から選出される。立法権と行政権は厳密に分離されている。予算に関しては、大統領は予算教書を、情報提供として議会に送付することしかできない(合衆国憲法第2条第3節、1921年予算会計法)。議会は予算教書を「叩き台」とするのみであり、予算の議決権はあくまで議会に属する。大統領制を採用する多くの国々において、政治体制と政策過程の安定化を理由に、内閣を組織し、行政府に予算提出権を認めるなどの「大統領制の現代化」が見られた。しかし、近代的大統領制の母国とも言えるアメリカは、現在でも「古典的大統領制」を維持している(待鳥聡史 2009a:41-42)。

1.2 予算編成過程

この統治構造を前提とした上で、表1から連邦

表 1 連邦政府予算編成過程

年度 前々年度	月 3～7	日 7～9	行政府 各省	OMB	大統領	議会 CBO	上下両院
2006	3～7	7～9	予算ガイドラインと予備政策 (preliminary policies) の策定 省内予算策定(予算局が事業部局に予算見積り要求) (業績評価情報をOMBに送付、OMBによるレビュー) 予算要求を行政管理予算局に送付				
2007	10～12	10～12	行政管理予算局または大統領に復活要求 (行政府内予算の)最終決定				
2007	1	1					
2007	2	2					
2007	3	3					
2007	4	4					
2007	5	5					
2007	6～8	6～8					
2008	9	9					
2008	10	10					
2008	11	11					
2008	12	12					
2009	2	2					
2009	3	3					
2009	4	4					
2009	5	5					
2009	6	6					
2009	7	7					
2009	8	8					
2009	9	9					
2009	10	10					
2009	11	11					
2009	12	12					
2010	1	1					
2010	2	2					
2010	3	3					
2010	4	4					
2010	5	5					
2010	6	6					
2010	7	7					
2010	8	8					
2010	9	9					
2010	10	10					
2010	11	11					
2010	12	12					
2011	1	1					
2011	2	2					
2011	3	3					
2011	4	4					
2011	5	5					
2011	6	6					
2011	7	7					
2011	8	8					
2011	9	9					
2011	10	10					
2011	11	11					
2011	12	12					
2012	1	1					
2012	2	2					
2012	3	3					
2012	4	4					
2012	5	5					
2012	6	6					
2012	7	7					
2012	8	8					
2012	9	9					
2012	10	10					
2012	11	11					
2012	12	12					
2013	1	1					
2013	2	2					
2013	3	3					
2013	4	4					
2013	5	5					
2013	6	6					
2013	7	7					
2013	8	8					
2013	9	9					
2013	10	10					
2013	11	11					
2013	12	12					
2014	1	1					
2014	2	2					
2014	3	3					
2014	4	4					
2014	5	5					
2014	6	6					
2014	7	7					
2014	8	8					
2014	9	9					
2014	10	10					
2014	11	11					
2014	12	12					
2015	1	1					
2015	2	2					
2015	3	3					
2015	4	4					
2015	5	5					
2015	6	6					
2015	7	7					
2015	8	8					
2015	9	9					
2015	10	10					
2015	11	11					
2015	12	12					
2016	1	1					
2016	2	2					
2016	3	3					
2016	4	4					
2016	5	5					
2016	6	6					
2016	7	7					
2016	8	8					
2016	9	9					
2016	10	10					
2016	11	11					
2016	12	12					
2017	1	1					
2017	2	2					
2017	3	3					
2017	4	4					
2017	5	5					
2017	6	6					
2017	7	7					
2017	8	8					
2017	9	9					
2017	10	10					
2017	11	11					
2017	12	12					
2018	1	1					
2018	2	2					
2018	3	3					
2018	4	4					
2018	5	5					
2018	6	6					
2018	7	7					
2018	8	8					
2018	9	9					
2018	10	10					
2018	11	11					
2018	12	12					
2019	1	1					
2019	2	2					
2019	3	3					
2019	4	4					
2019	5	5					
2019	6	6					
2019	7	7					
2019	8	8					
2019	9	9					
2019	10	10					
2019	11	11					
2019	12	12					
2020	1	1					
2020	2	2					
2020	3	3					
2020	4	4					
2020	5	5					
2020	6	6					
2020	7	7					
2020	8	8					
2020	9	9					
2020	10	10					
2020	11	11					
2020	12	12					
2021	1	1					
2021	2	2					
2021	3	3					
2021	4	4					
2021	5	5					
2021	6	6					
2021	7	7					
2021	8	8					
2021	9	9					
2021	10	10					
2021	11	11					
2021	12	12					
2022	1	1					
2022	2	2					
2022	3	3					
2022	4	4					
2022	5	5					
2022	6	6					
2022	7	7					
2022	8	8					
2022	9	9					
2022	10	10					
2022	11	11					
2022	12	12					
2023	1	1					
2023	2	2					
2023	3	3					
2023	4	4					
2023	5	5					
2023	6	6					
2023	7	7					
2023	8	8					
2023	9	9					
2023	10	10					
2023	11	11					
2023	12	12					
2024	1	1					
2024	2	2					
2024	3	3					
2024	4	4					
2024	5	5					
2024	6	6					
2024	7	7					
2024	8	8					
2024	9	9					
2024	10	10					
2024	11	11					
2024	12	12					
2025	1	1					
2025	2	2					
2025	3	3					
2025	4	4					
2025	5	5					
2025	6	6					
2025	7	7					
2025	8	8					
2025	9	9					
2025	10	10					
2025	11	11					
2025	12	12					
2026	1	1					
2026	2	2					
2026	3	3					
2026	4	4					
2026	5	5					
2026	6	6					
2026	7	7					
2026	8	8					
2026	9	9					
2026	10	10					
2026	11	11					
2026	12	12					
2027	1	1					
2027	2	2					
2027	3	3					
2027	4	4					
2027	5	5					
2027	6	6					
2027	7	7					
2027	8	8					
2027	9	9					
2027	10	10					
2027	11	11					
2027	12	12					
2028	1	1					
2028	2	2					
2028	3	3					
2028	4	4					
2028	5	5					
2028	6	6					
2028	7	7					
2028	8	8					
2028	9	9					
2028	10	10					
2028	11	11					
2028	12	12					
2029	1	1					
2029	2	2					
2029	3	3					
2029	4	4					
2029	5	5					
2029	6	6					
2029	7	7					
2029	8	8					
2029	9	9					
2029	10	10					
2029	11	11					
2029	12	12					
2030	1	1					
2030	2	2					
2030	3	3					

政府の予算編成過程をみていこう³⁾。最初に、予算年度の前々年度の7月～9月に、各省は行政管理予算局（Office of Management and Budget, OMB）の通達（OMB Circular）の書式に従い、行政管理予算局に対し概算要求を行う。ただし、大統領に直接要求を行う場合もある。基本的には行政管理予算局による査定に沿って、12月には大統領予算教書（United States federal budget）が決定される。明けて予算年度の前年度の2月第一週までに大統領予算教書（予算教書、歴史的統計資料、予算分析、補足書類）が議会に送付される。

ここからが議会予算編成過程（congressional appropriations process）となる。まず、大統領予算教書より少し前に、OMBとは別に、議会予算局（Congressional Budget Office, CBO）による予算及び経済見通しが発表される。これをもとに、歳出委員会は予算委員会に対し、予算編成の見通しを前年度の3月15日までに送付する。これを元に、各常任委員会は公聴会を開き、各省の担当者を招致し、予算要求についてたずねると共に、共和党、民主党の双方が指名する証人から意見を聞くなど、個別予算の編成手続きに入る。各省は議会担当を設置し、常任委員会の委員に対し、自ら策定した予算の正当性を主張する⁴⁾。予算規則上は、前年度の4月15日までに予算決議を行う。そして、前年度の6月～8月までに、上下両院の各歳出委員会は、下院及び上院の各委員会で当年度の歳出授權法（Act on regular appropriation bills）を議決する。9月には上下両院の本会議に報告書（Conference Report）を添えて上程され、本会議で可決される。

アメリカ議会における予算編成の特徴もまた「分立」である。各省の所掌にほぼ対応した上下両院の常任委員会が、委員会単位で12本⁵⁾の個別予算授權法案を策定し、議決する。歳出総額を統制する仕組みは、1974年以前は存在していなかった⁶⁾。1974年の議会予算法（Congressional Budget and Impoundment Control Act of 1974）以降、上下両院が、当年度から5年または10年後までの予算決議（Budget Resolution）を行い、この決議により歳出総額を決めることとなっている。しかし、予算決議自体に拘束力はない。しかも、政党勢力が上下両院で異なっている場合、予算決議自体が成り立たない状態に陥る。この場合、上下両院の予算委員会

の委員により両院協議会を開き、協議の結果を報告書として添付した上で、改めて上下両院に上程し、両院で予算決議を成立させる調整（Reconciliation）が行われる。

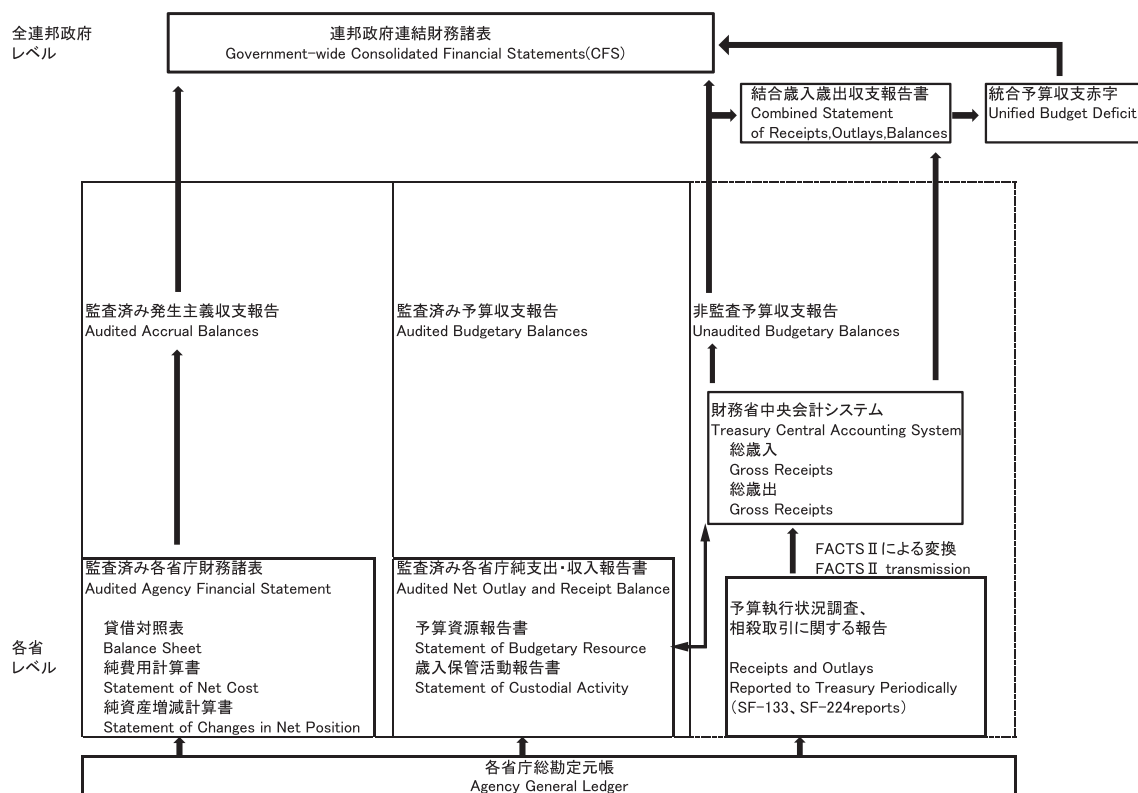
しかし、近年のアメリカにおける政党イデオロギーの分極化（南部民主党の共和党化や、共和党内予備選挙における保守系政治団体からの新人擁立・資金提供による共和党穏健派の衰退）など政治構造上の変化⁷⁾も相まって、2011年以降では4年連続で予算決議が不成立となっている（Heniff 2014：4）。予算が前年度までに成立しない場合、我が国の暫定予算にあたる継続決議（Continuing Resolution）を審議するが、これが未成立の場合は、連邦政府活動の機能停止（シャットダウン）となる。近年では1996年のクリントン政権期⁸⁾、2013年のオバマ政権期において、それぞれシャットダウンが起きている。

1.3 「決算」（帳簿メ切）

アメリカには、我が国における決算に該当する制度は存在せず、帳簿メ切（closed the book）があるのみとなっている。ただし、予算執行実績の報告は、1990年首席財務官法（Chief Financial Officers Act of 1990）、1994年政府管理改革法（Government Management Reform Act of 1990）及び1996年連邦財務管理改善法（Federal Financial Management Improvement Act of 1996）に基づいて、各省及び財務省によって行われる⁹⁾。これについて図1から確認しよう。

まず、各省庁（35の重要な報告主体、115のその他の報告主体）は、自省の勘定元帳に基づき、発生主義の財務報告（貸借対照表、純費用計算書、純資産増減計算書）と、現金主義の収支報告（予算資源報告書、歳入保管活動報告書）の双方を作成する。これらの財務報告は、年度末（9月30日）に省庁が帳簿を締めた後、省庁内に置かれた監察官（inspector general）が契約した公認会計士が監査を行う。監査は、発生主義の財務諸表、現金主義の財務報告の双方に対して行われる。公認会計士は省庁の監査総監宛に監査報告を提出し、それに基づき監査総監が省庁長官に対して監査報告を行うのが11月中旬である。なお、これらの各省報告書は、会計責任及び業績評価報告書（Accountability &

図 1 連邦政府連結財務諸表の作成手順



出典) 財務省ヒアリング (2013 年 9 月 18 日) 時における財務省提示資料から作成

Performance Report) などの形で一般に開示される。

一方、現金主義の財務報告と、予算執行中の状況調査、相殺取引に関する報告は、財務省が管理する連邦政府集中試算表システム II (Federal Agency's Centralized Trial-balance System II, FACTS II) によって変換される。これにより、現金主義の総歳入・総歳出が集計され、結合歳入歳出収支報告書 (Combined Statement of Receipts, Outlays, Balances)、と統合予算収支赤字 (Unified Budget Deficit) が作成される。なお、結合歳入歳出収支報告書は議会に提出される。

これに対し、発生主義に基づき作成された各省の監査済み財務諸表は、行政管理予算局長官に提出される。一方、財務省は連邦政府連結財務諸表 (Government-wide Consolidated Financial Statements, CFS) の作成が義務付けられている。このため、各省の監査済み財務諸表は、財務省にも送付され、財務省のシステムによって連結される。

これと、作成時期までの現金主義の統合予算収支赤字を結合する。以上の作業を経て、連邦政府連結財務諸表が 12 月 15 日までに作成され、大統領と議会に提出される。会計検査院 (Government Accountability Office, GAO) の監査対象となるのは、この連邦政府連結財務諸表のみである。なお、現金主義の結合歳入歳出収支報告書は、もともと年次報告書及び、年次報告書付属書類 (Appendix) に掲載されていたものを 2001 年に結合したもの¹⁰⁾ である。

ここまでの記述から、アメリカにおける統治構造と予算制度、財務報告の特徴を三点に集約しておこう。第一に、アメリカの統治構造においては、議会と大統領が別々に国民から選出され、立法権と行政権が厳格に分離している。第二に、大統領は、正式な手続きとしては参考情報の提出 (予算教書) 以上に予算に介入できず、予算編成権を持つのは議会 (の各委員会) である。第三に、財務 (結果) 報告は、各省報告と、各省報告を統合した財務省による全連邦政府レベルでの報告があり、現金主義と発生

表2 予算目的別の基本的相違点

性格 Characteristic	統制型 Control	管理型 Management	計画型 Planning
個人的技術 Personal Skill	会計学 Accounting	行政学 Administration	経済学 Economics
焦点情報 Information Focus	対象 Objects	活動 Activities	目的 Purposes
予算過程上の主要舞台 Key Budget Stage(central)	執行 Execution	予算策定 Preparation	予算策定前 Pre-preparation
測定範囲 Bredth of Measurement	個別 Discrete	個別／活動 Discrete/activities	包括的 Comprehensive
予算担当部局の役割 Role of Budget Agency	信託 Fiduciary	効率 Efficiency	政策 Policy
決定過程フロー Decisional-Flow	集中 Upward-aggregative	集中 Upward-aggregative	分散 Downward-disaggregative
選択の類型 Type of Choice	増分 Incremental	増分 Incremental	合目的 Teletic
統制責任 Control Responsibility	中央 Central	運用 Operating	運用 Operating
管理責任 Management Responsibility	無関与 Dispersed	中央 Central	行政監督 Supervisory
計画責任 Planning Responsibility	無関与 Dispersed	無関与 Dispersed	中央 Central
予算—授權の項目関係 Budget-Appropriations Classfications	同じ Same	同じ Same	異なる Different
授權—組織の対応関係 Appropriations-Organizational Link	直接 Direct	直接 Direct	横断的 Crosswalk

出典) Schick (1965 : 258)

主義の双方で報告される。以上の特徴を踏まえた上で、アメリカにおける予算制度改革・業績評価制度の歴史を紐解こう。

2 アメリカにおける予算制度改革・業績評価改革と会計基準の設定

2.1 PPB 導入と蹉跌

① PPB の導入

現代国家における中央政府の予算制度改革において、1960年代にアメリカで試行されたPPBの存在はあまりにも有名である。PPB導入の旗振り役の一人であったシックは、アメリカの予算制度を、①1920年代以降における各省に対する大統領府の行政統制強化の時代、②第一次フーパー委員会勧告により、行政目的の達成を予算の主眼に置き、業績目標と実績を比較した事業別予算制度(performance budget)の時代、③PPBによる事業計画体系全体の合理的選択の時代に区分する。シックに従えば、予算策定の目的別に、①「統制」、②「管理」、③「計画」の時代とそれぞれ要約できる(Schick 1966 : 243)。シックは、予算目的が異なることで、予算上の焦点や政策決定過程がどのように変容する

かについて簡潔な表を提示している(表2)。本稿を進める上で、特にシックが強調した「計画型予算」の特徴について、以下の三点の変化に着目しておこう。

第一に、統制・管理・計画責任の所在である。「計画型予算」では、個別事業についての統制責任は運用主体(つまり各省各部局レベル)に委ねられる。そして、予算担当部局は経済的な影響を考慮しつつ、政策決定に主眼を置く。予算担当部局は、各省から提出される予算を、自らが描く政策目的に沿って査定する。複数の省、複数の目的に優劣をつける手法がPPBのシステム・アナリシス(systems analysis)、中でも費用便益分析である。

第二に、予算策定の手法(選択の類型)である。シックは、これまでの予算編成の特徴であった増分(incremental)主義的な予算策定においては、新規事業はゼロからの査定であるのに対し、既存事業は前年度予算額がベースとなるため、既存事業が新規事業に比べて有利になっていると指摘する。その上で、合目的(teletic)な予算策定への移行を提唱する。合目的な予算査定では、少なくとも理念的には、新規事業と既存事業を同列に扱って査定する。後のカーター政権期に導入されたゼロベース査定と

同様の発想である。こうした策定手法の変化にともない、予算の査定時期は、予算編成期より前に（シッケの例示では春予算）に移行する。

第三に、行政府予算と議会の予算授権、組織の対応関係である。管理型予算では、予算—授権—組織の対応関係は直接的であった。しかし、PPBが採用されると、行政府予算と、議会の予算授権の対応関係は失われるとともに、授権—組織の対応関係は横断的（crosswalk）になる。

事業運営部局への日々の事業運営の委任、各省横断的な予算策定を盛り込んだPPBは、1990年代以降に欧州諸国を席卷した予算制度・会計制度改革をほとんど先取りしている。さらに、本稿の関心からすれば、PPBがアウトプットに加え、アウトカム指標を重視していた点は重要である。しかし、ニクソン政権下の1971年に、行政管理予算局A-11という「一片の通達をもって¹⁾」PPBは終焉を迎える。なぜPPBは蹉跌したのか。

② PPBの蹉跌

PPBが蹉跌した理由を考察した論考は枚挙に暇がない。本稿では、シッケ自身による分析（Schick 1973）を取り上げる。その上で、本稿の関心に従い、特に以下の二点に注目しよう。

第一に、PPBの試行時期における行政府内部において、予算局による各省予算の統制が不十分であった。PPBの導入事例となった国防省は、予算局にプログラム覚書（Program Memorandum, PM）を提出する一方、同時に大統領に対して大統領覚書案（Draft Presidential Memorandums, DPM）を提出した。予算局に提出されるPMは、予算過程における中間的役割を果たすのみの文書であるのに対し、DPMはマクナマラ国防長官によるシステム・アナリシスであると共に、決定文書であった。加えて、DPMは国防省内で開発された概念や用語で書かれており、予算局にとっては「外国語と同じ」という状況であった。

さらに、予算局は人的リソース不足の状態であり、自らが発出したガイドラインに従って各省から提出されたPMをすべて読解することは困難だった。そこで、重要なプログラムや予算要求のみに絞ろうとした。これに乗じて、各省は様々な方法で自らの予算を防衛することにつとめた。結果的に、

PMによって、予算局自身が予算過程から排除されたのである（Schick 1973：147-148）。

第二に、議会との関係である。シッケによれば、PPBは、あたかも議会が存在せず、各省の要求と行政府内の予算査定によって予算編成が可能とまで言えるほど、行政府側の視点から立案されたものであった。PPBに対し、議会は無関心（既存の予算編成過程の継続）で答えた。表2から、PPBの導入により、予算—授権の項目関係は変容し、授権—組織の対応関係は横断的となる。しかし、歳出授権勘定科目（appropriation accounts）は、予算との整合性を取るように再編されなかった。PPBを用いた分析は行政府内での利用を運命づけられており、議会が利用する情報として取り入れられることはなかった（Schick 1973：154）。

シッケの立論は、アメリカの予算編成過程において、行政府予算担当部局の権能が、各省、議会との間で認知されない限り、PPBが機能する基礎を持ちえないという結論を導く。つまり、行政府内部においては、予算担当部局が、各省が作成するPPBを用いて、①各省を超える資源配分のツールとして利用するとともに、②予算編成過程において独占的な力を行使し、かつ、③議会との間に何らかの妥協・合意がなければならない。アメリカの国制に由来するこの問題は、アメリカの予算制度・会計制度改革を常に拘束することになる。

2.2 1990年代における会計制度改革 ——予算会計と財務会計の差異

① 政府業績成果法（1993年）

PPBの本質は、業績評価と予算編成の連動にある。この連動を目指す試みは、シッケによれば、ニクソン政権による予算局のOMB改組により断たれた。シッケによれば、「管理」の時代へと後退したのである（Schick 1973：151-152）。

ただし、業績評価と予算編成の連動を目指す動きは1990年代に部分的に復活する。それが、1994年に執行された政府業績成果法（Government Performance and Results Act, GPRA）である。以下、藤野（2008：3）からGPRAにおける業績管理のフレームワークを確認しよう。

まず、GPRAは、①戦略計画（strategic plan）、②業績計画（performance plan）、③業績報告

(performance report) の三つの段階を経る。戦略計画では、各省庁の包括的なミッションを説明し、主要な職能と業務についてアウトカム関係の基本目標・目的が設定される。これを達成するために必要な業務手順、技術、資源（人材・資本・情報）が説明される。業績計画では、プログラムごとに達成すべき業績目標値と業績指標が設定される。業績報告は、この目標が達成されたか否かを報告する文書である。作成手順と宛先を確認すると、戦略計画の作成は議会と協議し、計画はOMB長官と議会の双方に提出される。業績計画と業績報告は毎年作成され、大統領と議会の双方に提出される。

政府業績成果法による業績評価の特徴を理解する上では、スウェーデン中央政府の公会計制度との比較¹²⁾が便宜である。スウェーデン中央政府において、各省に包括的なミッションである業務仕様書を送付する主体は、内閣であった（拙稿 2013：100）。一方、政府業績成果法においては、各省が包括的な目標を自ら設定し、各省を超える指令主体は存在しない。議会は各省の戦略計画の作成において協議することができるだけである。

以上の叙述から、各省を超える予算配分の仕組みを目指したPPBと、政府業績成果法が業績評価に与えた位置づけが異なっていることは明らかである。とはいえ、政府業績成果法自体は議会制定法であり、戦略計画の策定に議会が関与する枠組みを構築した。導入の旗振り役であったシックをして「あたかも議会が存在しない」とまで言わしめた行政府主導のPPBに比べれば、議会に一定の役割を認めている。各省間を超える配分を犠牲にし、議会を舞台にあげることで、政府業績成果法の導入が可能となったとも言える。

② 財務諸表の作成とFASABの設立

GPRAの成立に遡ること3年、1990年に、内部統制の改善を目的とする首席財務官法が成立した¹³⁾。同法により、連邦政府の各省は財務諸表の作成と、OMB長官への送付が義務付けられた¹⁴⁾。この財務諸表の作成を具体的に枠づけしたのが、1990年に創設された連邦会計基準諮問委員会（Federal Accounting Standards Advisory Board, FASAB）である。

設立直後のFASABについて、州・地方政府を

対象とする政府会計基準審議会（Governmental Accounting Standards Board, GASB）と比較した場合、以下の三つの特徴が浮かび上がる¹⁵⁾。第一に、GASBが財務会計財団（Financial Accounting Foundation, FAF）の下部組織として、「中立的な機関」として設立されたのに対し、FASABの設立は、財務長官、OMB長官、会計検査院長（Comptroller General）の三者による共通了解覚書（Memorandum of Understanding）によって設立された¹⁶⁾。つまり、政府機関をスポンサーとしている。第二に、GASBが内部情報にアクセスできない公衆、投資家など外部利用者を目的としているのに対し、FASABは、行政マネージャー層など内部利用者を含んでいる¹⁷⁾。第三に、GASBはアメリカ公認会計士協会（American Institute of Certified Public Accountants, AICPA）の職業倫理基準第202条（202 Code of Professional Conduct）の規定に基づき、一般に公正妥当と認められる会計原則（Generally Accepted Accounting Principle, GAAP）の作成主体として認められていたのに対し、FASABはこれに該当せず、「その他の包括的な基盤を持つ会計」（other comprehensive basis of accounting, OCBOA）とされていた。つまり、FASAB概念書は、GAAPとは別の、連邦政府のみに適用される会計基準としてスタートしたのである¹⁸⁾。

③ FASAB概念書第1号・第2号

FASABの組織的な性格は、FASAB概念書¹⁹⁾第1号「連邦財務報告の基本的目的（Objectives of Federal Financial Reporting）」（1993年9月）、第2号「報告実体と表示（Entity and Display）」（1995年4月）に明瞭に刻印されている。まず、第1号において、連邦財務報告の基本的目的の大黒柱に「予算遵守 Budgetary Integrity」を置いた。その上で、「運用実績 Operating Performance」、「受託責任 Stewardship」、「システムと統制 Systems and Control」の三本の支柱を据えた。

まず、「システムと統制」から見ていこう。このパラグラフでは、取引や執行の法令・会計基準準拠、不正や浪費、乱用の抑止などの内部統制に係る論点が強調される。その上で、業績測定に関する情報の適切な捕捉をうたっている。概念書の構成は、

FASABにおいて、業績測定・評価が、内部統制をも意識していることが改めて伺える。

その上で、「予算遵守」を確認しよう。「予算遵守」によれば、連邦財務報告の作成目的は、アカウンタビリティである。即ち、課税等を通じた歳入、各年度政府予算の編成に係る法令に基づく歳出について、公的説明責任を果たすという義務を政府が果たすことを支援することである。その上で、連邦財務報告は、①予算資源の調達、費消と、それが法的授權に準拠しているか、②予算資源の現状、③予算資源の利用情報とプログラム運用コストとの関連、④予算資源と資産・負債情報との整合性についてそれぞれ情報提供を行うことで、財務報告読者による意思決定を助けることを目的とする。

「運用実績」は、プログラム別コスト情報、時系列情報、資産・負債管理の効率性と有効性をうたっており、③、④の情報開示の具体化を担う。そして、「受託責任」は、政府の財政状況の時系列的な変化や、政府の将来の予算資源が、公的サービスを維持し、債務償還に備えるのに十分か、さらには、政府の活動が国民の現在及び将来の厚生増進に寄与してきたかについての情報を提供する。

端的に言えば、FASAB 概念書第1号は、連邦政府における財政運営の中核は予算であり、予算を主とした上で、予算と他の情報（コスト情報や、資産・負債情報）をどのようにリンクさせるか、という構成をとっているのである。これは、GASB 概念書第1号が、財務会計情報としては民間と同じ基盤の上に、いかに政府の特徴を反映させるか、という構成をとっているのとは対極的である。

では、FASAB 概念書第2号に移ろう。まず、報告実体の確定については、以下の全ての基準を満たすこととされている。まず、①資源の統制・配賦（deploying）、②アウトプットとアウトカムの産出、③予算執行に関する管理・説明責任が挙げられる。次に④財務諸表の情報としての有用性と、⑤（意思決定に役立てる）利用者の存在を挙げている。①～③は政府としての機能、④と⑤は利用者側の視点を意識している。

では、「一般目的財務諸表のための報告実体の識別（Identifying The Reporting Entities For General Purpose Financial Reporting）」からポイントを見ていこう。まず、予算上の「省庁と勘定に

よる連邦プログラム群（Federal Programs by Agency and Account）」に含まれるオフバジェット勘定や政府公社は合衆国連邦政府の一部とみなされるべきであるとし、それを含まないことは誤解を招いたり、不完全なものと看做される恐れがあるとする。被用者年金など社会保障基金をオフバジェットで処理しているアメリカ連邦政府ならではの論点である。その上で、「省庁と勘定による連邦プログラム群」に乗っていない組織について、パラグラフ44では、政府の範囲を具体的に確定するための基準として、①主権行使（税金、過料等の強制支払い金の徴収、警察権力の使用、基金の借用等）、②報告実体による直接・継続的な統制（管理者指名権限、組織予算の否認・修正、運営団体の決定の拒否・修正、職員雇用・再配置など）、③連邦政府の指名・基本目的の遂行、④連邦政府サービスの需要者に影響を与えるアウトカム、物財処分の決定権、⑤報告実体との財務的相互関係（負債、債務保証、「道徳的責任」など）を挙げている。報告実体である連邦政府機関が実質的な支配権を持っている組織については、報告を義務づけていると解釈することができる。ただし、そうした特徴が短期間しか生じない組織も存在するとしている。

その上で、これらの報告実体が、連邦財務報告の四つの目的を達成するためには、パラグラフ74に掲げられる以下の財務諸表が必要であるとしている。すなわち、①管理者による説明と分析、②貸借対照表、③純費用計算書、④純資産増減計算書、⑤歳入保管活動報告書（必要な場合）、⑥予算資源報告書、⑦資金調整報告書（statement of financing）、⑧プログラム業績測定値報告書、⑨付属脚注、⑩物的、人的、研究・開発資本及び将来資源に関する主要な債権に関する必要な補足情報（必要な場合）⑪その他補足情報（必要な場合）となっている。このうち、基本財務書類（basic financial statement）は①～⑦までである。プログラム業績測定報告書は、財務報告の重要な構成要素ではあるものの、基本財務書類ではないとされた（パラグラフ74脚注）。

本稿の関心から、FASAB 概念書第2号について、特に以下の三点に着目しよう。第一に、GAAP基準を参酌した発生主義の財務諸表①～④と、予算会計を重視した報告書⑤～⑥が併存した。第二に、

プログラム業績測定値報告書は、基本財務書類からは外され、「重要な構成要素」として位置づけられていた。第三に、予算会計と財務（GAAP）会計の差異を調整・開示するために、資金調整報告書が置かれた。

④ 資金調整報告書——予算会計と財務会計の調整

この資金調整報告書について、概念書第2号のパラグラフ64A、B「調整表——予算会計と財務会計（Reconciliation Statement——Budgetary And Financial Accounting）」の説明を見ていこう。概念書は、連邦財務報告の目的の一つが予算遵守であったこと、その中に、「予算資源の利用情報とプログラム運用コストとの関連、予算資源と資産・負債情報との整合性」をうたっていたことに注意を喚起する。そして、この目的が、財務諸表に使われている発生主義の費用測定基準が、予算会計報告で使用されている「支払いを要する負担ベース」（obligation-base）基準と異なっているために定立されたとする。そして、この目的を達成するために、予算会計と財務（資産 proprietary を含む）会計の基準が異なっているがゆえの相違を開示する情報が必要だとする。この情報開示は、連邦政府機関（federal entity's）のプログラムと運用に関する予算資源と、当該連邦政府機関の純費用を調整する資金調整報告書によって達成されるとする。

概念書を具体化すると共に、概念書で示された資金調整報告書の概念をさらに精緻化したのが、FASAB 基準書第7号「予算会計と財務会計の調整を行うための歳入及び他の財務資源の会計及び概念 Accounting for Revenue and Other Financing Sources and Concepts for Reconciling Budgetary and Financial Accounting」である。資金調整報告書によって、予算上の支払い義務額と運営純費用額の間の差異を埋める際に、以下の調整項目についての開示を例示する。

まず、「支払義務額（obligations incurred）」は、新しい命令、契約による受領、サービスの享受、その他の類似の取引によって、当期に、期中または将来において支払いの必要が生じた総額であり、我が国の予算制度に照らせば当年度歳出額と後年度支出負担行為の双方を合わせた概念である。次に、「非予算資源（no budgetary resources）」は、報告主

体が受領した予算資源に含まれない資源（寄付、他の連邦政府からの資産移転、補助金による帰属費用 finance imputed for cost subsidies）の純額である。次に、「運用純費用に充当されない予算資源（resources that do not fund net cost of operations）」は、①未受領・未供給の財・サービス・手当による変動総額、②当該期に報告されている、基金において将来年度に負担される費用の総額、③貸借対照表において資本に計上されている財・サービスの総額である。そして、「予算資源を必要としない費用（costs that do not require resources）」は、減価償却のような、単年度を越えて費用化される資産と、再評価により帳簿価格が減価する資産の総額である。最後に「予算資源未充当分（financing sources yet to be provided）」は、当期に発生した費用のうち、将来充当を必要とする予算資源の総額である。以上の項目を経て、運営純費用額と接続する。

このように、FASAB においては、現金主義（obligation-base）の予算会計と発生主義の財務会計の役割を分離し、双方の調整を図るという姿勢を鮮明にしている。FASAB の概念書を受けた2007年までのOMBのA-136通達は、資金調整報告書を基礎的財務諸表とみなし、一節（Section 7）を割いて報告書の書式（Illustrative Statement）を提示した。この書式をほぼ忠実になぞった2006年の国務省連結資金調整報告書（Department of State Consolidated Statement of Financing）を掲げた表3から主要項目を確認していこう。まず、予算から控除されるオフセット支払を除いた、純予算資源としての「支払い義務額」と「その他資源」（寄付金・過料等及び移転収支等）を合算し、「財政活動に利用された総資源」を算出した。その上で、「純費用計算書に含まれない項目」（未払費用、債務保証、資産取得等）を控除した。次に、当年度及び当年度以降の「資源を必要としない／産み出さない純費用」（有給休暇債務、環境・廃棄物債務、保険数理上の債務、偶発債務、減価償却等）を加え、運営純費用と接続していた。

しかし、2007財政年度から、OMBと首席財務官協会（Chief Financial Officers Council, CFOC）は調整表を基本的財務諸表から注記に移すことを決定した²⁰⁾。以後、OMBのA-136通達は、予算会計と

表 3 国務省連結資金調整報告書

年度末(9月30日)時点, For the Year Ended September 30,	2006	2005
財政活動に利用された資源(Resources Used to Finance Activities:)		
予算資源(Budgetary Resources Obligated)		
支払義務額(Obligations Incurred)	21,145,813	20,686,548
控除(予算から控除されるオフセット支払等)Less: Spending Authority from offsetting collections and recoveries	-5,269,825	-5,459,409
オフセット支払い等を除いた負担義務額(Obligations net of offsetting collections and recoveries)	15,875,988	15,227,139
控除(特定目的支払い分)Less: Offsetting receipts	-250,820	-247,958
純支払義務額(Net obligations)	15,625,168	14,979,181
その他資源(Other Resources)		
寄付(Donations)	7,819	4,246
償還を除く移転支出及び受取(Transfers in/out without reimbursement)	-905,379	-828,137
他部局に吸収された費用の帰属分(Imputed financing from costs absorbed by others)	116,564	119,472
財政活動に利用された純その他資源(Net other resources used to finance activities)	-780,996	-704,419
財政活動に利用された総資源(Total Resources used to Finance Activities)	14,844,172	14,274,762
純費用計算書に含まれない項目(Resources Used to Finance Items not Part of Net Cost of Operations:)		
未払費用に伴う予算資源の変化	1,295,410	1,033,731
(Change in budgetary resources obligated for goods, services, and benefits ordered but not yet received)		
前期に支出が認識された資源(Resources that fund expenses recognized in prior periods)	56,908	7,882
純費用計算書に影響しないオフセット支払い(Budgetary offsetting collections and receipts that do not affect net cost of operations)		
債務保証等による債務増加を伴う信用計画	1,480	1,313
(Credit program collections which increase liabilities for loan guarantees or allowances for subsidy)		
その他(Other)	7,842	5,517
資産取得に伴う資源利用(Resources that finance the acquisition of assets)	1,775,898	1,648,639
その他資源または調整(Other resources or adjustments to net obligated resources that do not affect net cost of operations)	384	23,994
純費用計算書に含まれない項目計	3,137,922	2,721,076
(Total Resources used to Finance Items not Part of the Net Cost of Operations)		
純費用計算書に計上される財務活動に利用された資源合計	11,706,250	11,553,686
(Total Resources Used to Finance the Net Cost of Operations)		
当年度に資源を必要としない／産み出さない純費用の項目内訳		
(Components of the Net Cost of Operations that will not Require or Generate Resources in the Current Period:)		
将来時点で資源を必要とする／産み出す項目内訳		
(Components requiring or generating resources in future periods)		
年次有給休暇債務の増(Increase in annual leave liability)	13,548	12,524
環境・廃棄物債務の増(Increase in environmental and disposal liability)		
保険数理上の債務増(Increase in actuarial liability)	786,007	111,400
偶発債務の増(Increase in contingent liabilities)		186,300
その他純計(Other, net)	1,070	344,240
将来時点で資源を必要とする／産み出す純費用の合計	800,625	654,464
(Total components of Net Cost of Operations that will require or generate resources in future periods)		
資源を必要としない／産み出さない純費用の項目内訳(Components not Requiring or Generating Resources:)		
減価償却(Depreciation and Amortization)	584,732	597,809
資産・負債再評価(Revaluation of assets or liabilities)	30,350	-2,073
その他(Other)	-629,294	-981,781
資源を必要としない／産み出さない純費用合計	-14,212	-386,045
(Total components of Net Cost of Operations that will not require or generate resources)		
当年度に資源を必要としない／産み出さない純費用合計	786,413	268,419
(Total Components of Net Cost of Operations that will not Require or Generate Resources in the Current Period)		
運営純費用(Net Cost of Operations)	12,492,663	11,822,105

出典) U.S. Department of State, *Performance and Accountability Report Fiscal Year 2006*, pp. 269-271.

財務会計の調整書式を示すことはせず、調整表(reconciliation)を基本的財務諸表とはしない。ただし、当年度と前年度の比較は示す必要があるとし、基準書第7号に示された調整(純費用計算書により充当されない予算資源、純費用計算書に含まれるが、予算資源を必要としない費用額、現在充当されている予算資源)の開示を注記(運営純費用額と予算の調整 Reconciliation of Net Cost of Operations (proprietary) to Budget)により義務づけるとともに、その書式については、先述した基準書第7号による書式をガイドラインとして用いることを勧めている。

⑤ 予算会計と財務会計

——GAOによるガイドライン

予算書類と財務書類の作成目的・認識時点の差異の存在を前提とする考え方は、GAOも同様である。以下、GAOが2006年に作成した「発生主義と現金主義の財政赤字の類似点と相違点の理解のために(Understanding Similarities and Differences between Accrual and Cash Deficits, GAO-07-117SP)」を確認しよう。

まず、財政赤字の開示に、現金主義の統合予算収支赤字(The Unified Budget Deficit)と、発生主義の運用純費用(Net Operating Cost)の2つがあることに注意を喚起する。

その上で、「双方の測定基準はどのような目的に沿っているのか? What Purpose Does Each Measure Serve?」(p.8)では、現金主義予算会計と発生主義財務会計が、それぞれどのような目的に資するかを述べている。まず、現金主義が連邦政府予算に伝統的に使用されていた理由を述べる。現金は①今年度支出(spending)の統制に便利であり、②多くのプログラムの統制に適しており、なにより、③現金予算収支赤字が政府の短期資金需要に概算で近似(closely approximates)し、そうであるがゆえに現在の金融市場における政府の影響を測定する指標として幅広く利用されると共に、伝統的に受容されているとする。

一方、信用プログラム——ローンや債務保証などの幾つかのプログラムは、予算上でも発生主義ベースで記帳されているなど、発生主義は当該期に支払いを伴わない費用の開示に適しているとする。その

上で、2006年時点の連邦政府の会計基準下で、メディケアやメディケイドなどの社会保険における発生主義赤字が計上されていないことを問題視しつつも、社会保障報告書(Statement of Social Insurance)において、これらのプログラムの将来費用情報を開示しているとする。

続いて、「現金主義と発生主義の赤字はどのように類似しているのか? How Are Cash and Accrual Deficits Similar?」(pp.9-11)をみていこう。まず、歳入については、財務会計においても修正現金主義で記帳されているため、現金主義の「受取」と発生主義の「収入」の間には大きな違いはないとする。

歳出時点においても、殆どのプログラム(連邦公務員給与や補助金交付を含む)では現金主義と発生主義は、相対的に違いはないとする。また、一部の引当金を除いて、実現することが確実な偶発債務(certain contingencies)及び財政上のコミットメントによる将来支払額と、社会保険を含む各種給付の将来額は現金主義でも発生主義でも認識されていないとする。

従って、現金主義と発生主義の赤字で異なっているのは、単年度予算には影響しないが、後年度負債が確定している連邦公務員(文民、軍人)の各種手当(employee benefits)、復員軍人給付、環境負債(environmental liability)、保険プログラムと、減価償却を伴う固定資産(capital assets)であるとしている(p.13)。

⑥ 実際の財務諸表による確認

——貸借対照表と公的債務月次報告書の関係

これは、実際の財務諸表からも確認できる。表4は、全政府年次会計報告書の貸借対照表と、年度末における合衆国公的債務月次計算書を突き合わせたものである。まず、貸借対照表の一般所有連邦債務及び未払利息は、合衆国公的債務月次報告書の財務省証券純計+省庁発行債券総額及び純未償却差益/差損+未払利息と一致する。

次に、公的債務月次計算書に計上されていない負債は、連邦公務員及び退役軍人未払給付、環境及び廃棄物処理債務、公的医療保険未払債務、保険・債務保証プログラム債務、貸付保証債務、政府支援企業債務、その他債務であることが分かる。なお、偶発

表 4 発生主義「負債」と現金主義「債務」の対応表

全政府年次会計報告書・貸借対照表（発生主義）		合衆国公的債務月次計算書（現金主義）	
	2012	2011	2012
資産			
現金及び現金同等物	206.2	177.0	10,730.2
前受金及び未収税収（純計）	111.2	106.3	1,613.0
貸付金及びモーゲージ担保権（純計）	859.6	772.1	7,115.0
不良債権返済プログラム（TRAP）直接貸出及び持分投資（純計）	40.2	80.1	1,194.7
AI(G)グループに対する非TRAP投資		10.9	807.5
棚卸資産及び関連資産（純計）	299.0	296.1	
有形固定資産（純計）	855.0	852.8	539.4
債務及び株式証券	110.2	99.7	
政府支援企業に対する投資	109.3	133.0	11,269.6
その他資産	157.6	179.3	
資産計	2,748.3	2,707.3	
負債			
未払金	65.2	63.4	
一般所有（held by public）連邦債務及び未払利息	11,332.3	10,174.1	
連邦公務員及び退役軍人未払給付	6,274.0	5,792.2	
年金及び未払い手当	3,254.3	2,981.0	
退職後医療及び未払い手当	1,161.4	1,184.8	24.3
復員軍人給付及び葬儀手当	1,761.6	1,533.7	24.0
生命保険及び退職金	57.8	55.7	0.3
労働者災害補償手当	35.6	32.5	
他手当による債務	3.3	4.5	
環境及び廃棄物処理債務	339.0	324.1	
公的医療保険未払債務	166.2	171.0	
保険・債務保証プログラム債務	156.4	161.7	
貸付保証債務	74.6	63.0	
政府支援企業債務	9.0	316.2	
その他債務	432.6	427.0	57.6
債務合計	18,849.3	17,492.7	
純資産（Net Position）			
特定目的基金（Earmarked funds）	665.3	748.2	
非特定目的基金	-16,766.3	-15,533.6	
純資産（Net Position）	-16,101.0	-14,785.4	
総負債・純資産合計	2,748.3	2,707.3	
財務省証券純計（一般）			11,250.4
省庁発行債券総額及び純未償却差益／差損			24.3
テネシー深谷公社			24.0
その他			0.3
未払利息			57.6
財務省証券純計＋省庁発行債券総額及び純未償却差益／差損＋未払利息			11,332.3
財務省証券純計＋省庁発行債券総額及び純未償却差益／差損			10,174.1

出典）Department of Treasury, *Financial Report of the United States Government*, MONTHLY STATEMENT OF THE PUBLIC DEBT OF THE UNITED STATES, SEPTEMBER 30, 2012. により作成

債務及びコミットメント (Contingencies and Commitments) は、それぞれ注記に開示されているものの、貸借対照表上は負債として認識していない。

以上の叙述と実際の財務諸表の確認から、現金主義に基づく予算会計は当期の借入必要額に近似したデータを示すと共に、発生主義を利用した財務諸表は長期の財政政策、租税政策に用いられるという認識は、FASAB、GAO で共通していることが分かる。となると、業績評価と予算編成の循環を、現金主義の予算会計と、発生主義の財務会計の間でどのように描くのか、という問題点が生じる²¹⁾。この問題を孕んだままに、行政府内予算において予算と業績を統合したのが PART である。

2.3 行政府予算における業績評価の利用と挫折

① PART の導入

ブッシュ政権下の 2002 財政年度において、大統領府及び OMB は、行政改革の方針を示した政策文書である「大統領経営課題」(President's Management Agenda, PMA) を公表した。同文書において、予算と業績の統合 (Budget and Performance Integration) を全政府的な推進課題 (governmentwide-initiative) の一つに掲げた。そして、2003 財政年度の編成より、行政府において、公式に予算編成と業績評価を統合することとしたのである。そのためのツールとして用意されたのが、行政府管理スコアカード (Executive Branch Management Scorecard) であり、「プログラム評価査定ツール」(Program Assessment Rating Tool, PART) である。

PART は、シッケの言う「予算編成以前の予算編成過程」を現実のものとした。以下、OMB による解説資料を元に行政府内の予算教書の編成過程を図示した藤野 (2008: 22-23) に従って見ていこう。まず、行政府内の予算編成過程 (前々年度 1 月～前年度 2 月) において、各省庁が予算編成を開始する際、OMB により各省庁に予算編成指針が示される。これを受け、3 月には各省庁で PART の作業が完了する。4 月には OMB により PART の査定 (review) が開始され、5 月には査定結果が OMB から内示される。これに対し、各省が復活要求を行い、6 月には復活を踏まえて PART の修正が終わり

る。9 月には PART データを OMB が公表する。そして、この時に各省庁が OMB に予算要求を提出するのである。つまり、PART の査定が予算編成に先んじて行われ、PART によって実質的に行政府内予算編成が終わるのである。

PART は、OMB と各省庁との協議により、①プログラムの選択・分析単位の決定、②プログラムタイプ (補助類型、規制、信用等)、③質問項目のウェイトづけ、④プログラム業績尺度の選択、⑤質問項目に対する (各省庁による) 回答の順で進む。質問項目は、①プログラムの目的とデザイン、②戦略計画の策定、③プログラム管理、④プログラムの結果とアカウントビリティの大項目から成り、それぞれ 5～7 程度の個別質問項目が用意されている。そして、個別の質問項目に「yes」と回答するためには、OMB が指定した一定の要件を満たしていなければならない。各省庁と OMB は、協議により、業績を改善するための改善計画を策定する。改善計画には、各省庁の経営管理行動、予算要求、立法措置などが盛り込まれる (藤野 2008: 24-32)。このようにして、行政府の予算編成過程においては、シッケが見通したように、業績評価を利用した予算査定が実現したのである。

② PART の「政治的性格」とオバマ政権による PART 利用の停止

GPRA と PART が決定的に異なっているのは議会の関与である。GPRA は議会のイニシアティブによる制定法が存在し、これを受ける形で OMB の通達が置かれた。ところが、PART は、大統領府と OMB による行政府内の文書に過ぎず、議会の関与は存在しない。

より重要なことは、PART による個別プログラムの OMB の評価と、ブッシュ政権による予算調整案 (reconciliation) を利用した減税提案²²⁾ が同時期に行われていた点である。例えば、2004 年においては、ブッシュ政権は大統領教書案において、2003 年から 2013 財政年度の 10 年間に 7258 億ドルもの純減税を求めていた。実際には、共和党の財政穏健派による修正案もあり、両院協議会報告書を元に成立した雇用・成長のための財政調整法 (Jobs and Growth Tax Relief Reconciliation Act of 2003) では 10 年間で 3500 億ドルの減税に留まっ

た²³⁾。とはいえ、歳入欠損に与える影響は明らかであった。減税とイラク戦争による戦費増大という財政収支の悪化要因に直面する中で、PARTは、共和党主導の大統領府において、主として民主党の基盤である利益供与プログラムを狙い撃ちして削減する疑いがあると見られるに至ったのである。

これを明快に示すのが、第110議会（2008財政年度）の上下両院共同の予算決議（concurrent resolution）法案審議第21号（S.CON.RES.21）において、Wayne Allard上院議員（共和党）により提議された上院修正案第491号（S.AMDT.491）である²⁴⁾。2007年3月21日に提案された同修正案は、PARTにより非効率だと診断されたプログラムに対する政府支出を削減することで、政府による浪費を根絶し、連邦債（federal debt）の償還に充てようとした。これに対する反対討議から、PARTにより非効率とみなされたと提案者・反対討議者双方が認識している事業の内訳が明らかになる。すなわち、国境管理、沿岸警備・捜索救難、反麻薬暴力法（Anti-Drug Abuse Act）に基づく重点麻薬禁止区域の設定、低所得者住宅エネルギー援助プログラム（LIHEAP）、へき地教育、児童虐待である。反対討論者は、プログラムに問題があれば是正すべきだが、プログラムをカットする必要はないとしている。

この提案は3月22日に記名投票に掛けられ、賛成33、反対64、棄権3で否決された²⁵⁾。交差投票が珍しくないアメリカにおいて、賛成者は全員共和党、反対・棄権は全民主党議員及び共和党穏健派という党派的な投票結果となった。政治的指標としての意味合いを強くしたPARTは、オバマ民主党政権が成立した2008年に停止されるに至ったのである。

むすびにかえて

本稿の叙述は以下のようにまとめられる。

第一に、古典的大統領制を特徴とするアメリカの統治構造においては、行政府予算と議会予算が明確に分離している。予算編成過程において重視されるのは、当期の債務必要額に近似する現金主義予算書類であり、発生主義の財務書類は、長期的な予測を示す際に補完的に利用されている。

第二に、アメリカ連邦政府においては、財務省が、各省の総勘定元帳から、現金主義の予算書類と、発生主義の財務書類の双方を作成する。その上で、現金主義の結果報告である結合歳入歳出収支報告書と、発生主義の結果報告である連邦政府連結財務諸表の双方が作成される。現金主義の予算書類と、発生主義の財務書類の差異を開示するのが、FASABが勧告した資金調達計算書である。OMBはFASABの勧告に基づき、両者の差異を当初は基本的財務書類の一つとして、後には注記で開示するように求めている。

第三に、アメリカ連邦政府においては、業績評価と予算制度のリンクが試みられてきた。行政府予算においては、予算編成前のOMBによるPART査定により、業績評価と予算制度の統合が達成された。しかし、議会予算においては、PARTの存在及び査定結果が、党派対立を激化させ、オバマ政権によりPARTの廃止に帰結したのである。

本稿を閉じるにあたり、アメリカ連邦政府における、州政府を連結した全政府財務諸表の導入状況について触れておこう。一言でいえば、導入の予定はない。ただし、合衆国商務省経済分析局（U.S. Bureau of Economic Analysis, BEA）²⁶⁾において、国民所得生産勘定（National Income and Product Account, NIPA）を作成する際に、中央政府と州・地方政府を連結することで、国民経済計算上の一般政府を作成している。しかし、この時に二つの問題が生まれる。第一に、アメリカの州・地方政府の財政年度と、連邦政府の財政年度は異なっている。このため、現実の連結手順では、双方とも暦年とすることで調整している。第二に、BEAでは、州・地方政府の連結対象（地方公営企業等）について、連邦政府側は直接把握することはできず、推定によって補っている。こうした国民経済計算レベルでの一般政府推定作業は、国際通貨基金の政府財政統計基準（Government Financial Statistics standard）などを参酌しながら、世界的な調和が進んでいる。しかし、推定に基づく国民経済計算と、中央政府・地方政府が記帳記録に基づいて作成する財務諸表との関係は不明確である。この関係を構築しようとする試みの一つが、イギリスにおける全政府財務諸表（Whole of Government Accounts, WGA）である。

謝辞

本稿は、日本学術振興会科研費・挑戦的萌芽研究「公会計制度と政府間財政関係および予算・監査制度の関連に関する国際比較分析」(研究代表者: 関口智、課題番号: 24653106)による成果の一部である。なお、総務省選挙部の櫻井泰典氏、自治体国際化協会総務部の内村義和氏、ならびに自治体国際化協会ニューヨーク事務所には、ヒアリング先へのアポイントメントや日程調整に大変ご尽力頂いた。記して御礼申し上げます次第である。

注

- 1) もう一つの重要な区分は簿記法(単式簿記/複式簿記)である。
- 2) なお、アメリカ連邦政府の財務諸表自体は、既に邦文による多くの紹介がある。例えば財政制度等審議会の財政制度分科会公会計基本小委員会における配付資料「公会計に関する海外調査報告書(米国)」(2003年5月)における「参考(財務諸表の例)」を参照されたい。
- 3) 以下の連邦政府の予算編成過程に関する叙述は、Schick (2007: 52-57)、Christensen (2012: 1-10)、藤野雅史 (2008: 22-23) に拠っている。
- 4) シック教授ヒアリング (2013年9月17日)。
- 5) 個別予算授權法案は、2004年までは13本存在した。Streeter, S., *The Congressional Appropriations Process: An Introduction*, CRS Report for Congress, 2004年及び2007年の改定版をそれぞれ参照されたい。
- 6) 予算編成過程における分立は行政府側も同様である。1921年予算会計法の成立以前は、各省が議会の委員会に独自に予算を提出する事ができた。Christensen (2012: 1) を参照されたい。
- 7) 待鳥 (2009b: 173-179)。
- 8) クリントン政権期における「シャットダウン」の経緯については河音琢郎 (2006: 144-147) に詳しい。
- 9) 片山信子 (2004: 2)。以下の図1による説明は、財務省ヒアリング (2013年9月18日) と、同ヒアリング時提示資料に拠り、各省のAccountability Reportに明記された監査文書等で確認した。
- 10) Bureau of the Fiscal Service, *Overview: Combined Statement of Receipts, Outlays, and Balances*. (<https://www.fms.treas.gov/annualreport/overview.html>, 2014年3月26日閲覧)
- 11) Schick (1973: 146)、高橋誠 (1974: 256)。
- 12) スウェーデン中央政府公会計制度についての概観は、関口・伊集・木村 (2013) を参照されたい。
- 13) 首席財務官法の簡潔な要約として森毅 (2006: 10-11) を参照されたい。
- 14) 首席財務官法の条文については、藤野 (2008: 2) に拠った。
- 15) FASABの成立過程については古市峰子 (2001: 13-17) に詳しい。
- 16) FASAB, *The History of FASAB* (<http://www.fasab.gov/about/our-history/the-history-of-fasab/>)。
- 17) FASAB概念書第1号(後述)。
- 18) ただし、古市 (2001: 17) に指摘されているように、1997年にCIPFAはFASAB基準書をGAAPとして認

めている。同時に、FASABの委員構成は大きく変容する。FASABのホームページ上に掲載されている委員を見ると、1991年の成立時では、9人の委員のうち、スポンサー機関(財務省、OMB、GAO)及びCBO、防衛、非防衛の委員及び委員長(元会計検査院長Elmer B. Staats)の7名が連邦政府の関係者であった。しかし、2013年現在では、行政府出身者は財務省、OMB、GAOの3名のみであり、連邦政府代表以外の委員が過半数を占めている。委員長長のTom L. AllenはAICPAに属し、GASBの委員長を務めた経歴を持つ。こうした変化により、基準書の下位概念である勧告(recommendation)レベルでAICPAの影響力が強まる結果ともなっている。FASABの委員構成の変容がFASABの性格・勧告の性質にどのような影響を与えているかを注意深く見守る必要がある。

- 19) FASABの概念書・基準書は、FASAB, *Statement of Federal Financing Accounting Concepts and Standards*, June 30, 2007. がFASABのホームページにアップロードされている(2014年3月27日閲覧)。なお、FASABの概念書第1・2・3号については、藤井秀樹編(2003)による訳文がある。本稿では原文からの訳出に拠った。
- 20) OMB, Circular A-136, *Financial Reporting Requirements*, June 3, 2008, pp. 129-130.
- 21) 藤野 (2001: 77)。こうした問題点はスウェーデン中央政府においても同様である(Mattisson, et al. 2002: 796-799)。
- 22) 上下両院による予算調整案が、クリントン政権期までの財政収支改善を目指す提案としてのツールから、大統領府による提案を補強するためのツールへと変容したとの評価は河音 (2010: 168-172)。
- 23) 鈴木将覚 (2005: 24-29)。
- 24) 以下の議事録については、米合衆国議会図書館立法情報提供システム(THOMAS, Library of Congress)に拠った。
- 25) U.S. Senate Roll Call Votes 110th Congress 1st Session Vote Number 90. March 22, 2007, 12:00 PM.
- 26) 以下のBEAに関する叙述は、BEAヒアリング(2013年9月16日)。

参考文献

- 片山信子 (2004) 「アメリカ・イギリス・ドイツの会計検査院と決算審議」『調査と情報』第434号。
- 河音琢郎 (2006) 『アメリカの財政再建と予算過程』日本経済評論社。
- (2010) 「アメリカ連邦予算過程における財政規律の弛緩とリコンシリエーションの変容」『和歌山大学経済学会研究年報』第14号。
- 木村佳弘 (2013) 「スウェーデン中央政府における公会計制度」『都市問題』第104巻6号。
- 鈴木将覚 (2005) 「米国の予算審議プロセス(Ⅰ)」『みずほレポート』2005年6月15日。
- 関口智・木村佳弘・伊集守直 (2010) 「地方公会計制度と予算・決算」『立教経済学研究』第64巻第2号。
- 関口智・伊集守直・木村佳弘 (2013) 「スウェーデン中央政府の予算・決算と公会計制度」日本財政学会第70回報告論文(2013年10月5日 慶應義塾大学)。

- 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」日本銀行金融研究所 Discussion Paper No. 2001-J-26。
- 待鳥聡史 (2009a) 『〈代表〉と〈統治〉のアメリカ政治』講談社選書メチエ。
- 待鳥聡史 (2009b) 「第 5 章 分極化の起源としての議会改革——変換型議会とイデオロギー対立」五十嵐武士・久保文明編『アメリカ現代政治の構図』東京大学出版会、159-184 頁。
- 森毅 (2006) 「米国の連邦政府における内部統制について」日本銀行金融研究所 Discussion Paper No. 2006-J-8。
- 高橋誠 (1974) 「第 7 章 予算論」林栄夫・柴田徳衛・高橋誠・宮本憲一編『現代財政学体系 1 現代財政学』有斐閣、226-259 頁。
- 藤井秀樹 (2003) 『GASB/FASAB 公会計の概念フレームワーク』中央経済社。
- 藤野雅史 (2001) 「米国連邦政府における原価計算の制度と実践」『会計検査研究』第 38 号。
- (2008) 「業績管理と予算編成の統合プロセス」会計検査院『平成 19 年海外行政実態調査報告書』。
- Christensen, D. (2012), *The Executive Budget Process—An Overview*, Congressional Research Service.
- Heniff, B. Jr (2014), *Congressional Budget Resolutions: Historical Information*, Congressional Research Service.
- Mattisson, O., Paulsson, G. & Tagesson, T. (2002), Sweden, Lüder, K. and Jones, R. 'Reforming governmental accounting and budgeting in Europe', Fachverlag Moderne Wirtschaft.
- Schick, A. (1966), *The Road to PPB: The Stage of Budget System*, Public Administration Review, Vol. 26. No. 4, pp. 243-258.
- (1973), *A Death in the Bureaucracy: The Demise of Federal PPB*, Public Administration Review, Vol. 33. No. 2, pp. 146-156.
- (2007), *The Federal Budget Third Edition*, Brookings Institution Papers.