

第3章 政府における連結財務諸表の特徴

—連結範囲の多様性に着目して—

金子良太

1 問題意識と構成

各国の政府会計で発生主義的手法を導入する動きが進み、連結財務諸表が作成されている。どの政府（機関）が連結財務諸表を作成し、報告範囲をどう設定するかにより、報告内容は変化する。企業会計と比較した場合、この点は極めて多様であり、かつ単一の連結財務諸表ではないのが政府会計において顕著に見られる特徴である。本稿では、連結財務諸表の報告範囲とその決定基準について、各国の基準を横断的に比較する。

政府会計では、企業の連結会計の手續や概念をそのまま用いることができない。第一に、企業会計と政府会計の目的の違いがある。企業会計では投資意思決定情報の提供が第一目的なのに対し、政府会計では利用者は様々な利害関係を持った住民をはじめ、債券の投資者や議会など様々である。第二に、企業は株式所有等を通じ経済的便益を基礎として他企業の支配を行うのに対し、政府は社会福祉や住民サービスなどを目的に経済的便益に限定されない関係を構築している。

第2章では、政府における連結会計の多様性とその多様な目的に適合的な連結財務諸表の類型を述べる。第3章では、第2章の考察を踏まえ、各国の基準が定める連結範囲を示す。第4章では、政府の連結会計の目的と実態とを比較し、課題と今後の展望を示す。

わが国及び地方自治体のほか、IPSAS（国際公会計基準）、米国の連邦（FASAB）、州および地方政府（GASB）を対象とする。IPSASは、IFRS（国際財務報告基準）を基本とし、企業会計との関係を考える上で重要である。米国の連邦・地方政府会計では、会計の目的として「アカウンタビリティ」を重視し特徴的な開示を行っている。国と地方自治体を包含する財務諸表が導入されている英国も取りあげる。

2 政府における連結会計の目的と多様性

2.1 政府における連結会計の多様性

政府の財政状態、サービスの提供能力等を把握しアカウンタビリティを果たす観点からは、主要政府のみでなく関連する多くの団体も報告範囲に含める必要がある。独立行政法人、公益法人、第三セクターなどが政府から財政的援助を得て、連携して活動している。活動が政府の一部局により行われている場合に報告範囲に含め、法的に政府とは別の組織が行う場合に報告範囲から除外するのは、政府活動を適切に示さない可能性がある。連結財務諸表では、こういった実態を区別なく表示できる。

政府の活動は中央政府，地方政府によっても異なる。活動範囲は幅広く，一般会計のほか，区分経理される多くの特別会計を有していることが多い。そこで，連結財務諸表といっても，中央政府が作成主体となるもの，地方政府が作成主体となるもの，中央政府と地方政府とを包含するもの，政府系企業も包含するものなど，様々である。様々な階層の政府（例えば中央政府と地方政府）が連結される財務諸表は，「政府全体財務諸表（Whole of Government Account; WGA）」と呼ばれることが多い。これに対し，単一政府（中央政府や地方政府）での関連機関を連結した報告は，「連結財務諸表」と呼ばれることが多い。

2.2 政府における連結財務諸表の目的の多様性

政府における連結会計の目的は多岐にわたる。Walker（2009）は，目的により求められる連結財務諸表は異なることを示し，以下の図表1の通り連結会計の目的を複数列举する。

図表1 政府の連結会計の目的と目的適合的な連結財務諸表の形態

連結財務諸表に求められる目的	WGA	有用な連結財務諸表の形態（WGA 以外）
(a) 政府の財政管理の成果や持続性	○	一般政府の連結財務諸表
(b) 現行の税金や利用料でサービスを提供し続けることができる財政力	○	一般政府の連結財務諸表 一般政府＋政府系機関の連結財務諸表
(c) 政府のサービス提供価格の決定方法	×	一般政府＋政府系機関の連結財務諸表 サービスを提供し利用料を得る関連組織との合算財務諸表
(d) 政府が補助金を提供する住民サービスの方法や範囲	×	政府の補助金対象の活動との連結財務諸表 補助金の対象となる活動を連結した財務諸表
(e) 政府の税収や借入金の利用方法	○	
(f) 政府が将来世代に負担を先送りしていないか	○	
(g) 政府発行債が投資家にとって投資したり投資を継続するだけの魅力があるか	○	
(h) 債券の元利支払い遅延リスク	○	
(i) 地方政府の財政状態（他の地方政府と比較して）	×	地方政府の連結財務諸表
(j) 国家の財政状態（他の国家と比較して）	○	

（出典）Walker（2009）をもとに，筆者作成

最も多くの目的を達成しうるのは，WGAである。政府が有する潜在的な負債の大きさを示すことは，特に政府の財政状態が悪化した場合には重要である。一方，報告範囲が広がるほど，個々の機関や施策等の情報は限定される。図表1の(b)や(c)の目的には，連結財務諸表より特定の機関・事業に焦点を当てた情報の方が有用かもしれない。たとえば，わが国では省庁別財務書類とは別に政策別コスト情報が作成・開示されている。

2.3 政府会計への支配概念適用の難しさ

連結範囲の決定に際し、企業会計の場合と同じく「支配」は主要な概念となる。しかし、支配を確定することは容易ではない。Heald and Georgiou (2009) は、経済的利益に限定されない支配の多様性に着目している。企業の支配力基準は、支配する主体が経済的利益を得ることが重要であるが、政府会計では、公共の利益のために活動する団体を政府の目的達成のため経済的利益がなくとも支配をする。また、支配は株式所有以外でも規制や貸付など様々な手段で可能である。多様な支配の目的や手段は、連結範囲の決定を難しくする。Chow, Humphrey and Moll (2009) や、Howieson (2013) も、支配概念は、公的部門の連結に一律に適用できるものではないとする。

また、政府においては財政的には政府に依存していても運営が政府から独立している関係も存在する。例えば、中央銀行や大学などがこれに当たる。政府に財政的に依存するが意思決定機関は政府から独立している組織は連結すべきであろうか。連結の決定に当たって、意思決定機関の独立性と、財政的な依存のどちらを重視すべきであろうか。また、通常時には政府とは別の意思決定主体を有するが非常時には政府が財政的負担を負う団体もある。また、政府の規制下にある組織はすべて連結すべきであろうか。規制主体である政府は、多くの機関が監督下にあるが、規制には強弱があり、支配の判断は難しい。連結を行うと、支配の強弱等の違いは財務諸表上に反映されない。連結の範囲を限定しすぎると、多様な関係を有する機関の一部しか連結できず、政府活動の全容を明らかにできない。

Walker (2009) では、これまで連結財務諸表作成の実務的側面に焦点が置かれ、政府会計の目的と連結範囲の関係等の理論的側面が軽視されてきたとする。そして、意思決定有用性、意思決定機関の指名による支配、法令による支配、政府の一部として示すことに対する人々の期待といった観点から検討すると、支配を連結範囲の基礎とすることが適切でない場合があるとしている。また、Biondi (2016) では、所有者への富に着目しない政府会計では、連結範囲の確定としてアカウントビリティがより重視されるとする。このような考えに立った場合には、支配を確定することが容易でないという問題だけではなく、そもそも支配を連結範囲確定の基準として用いることが妥当であるかどうかという問題が生じる。

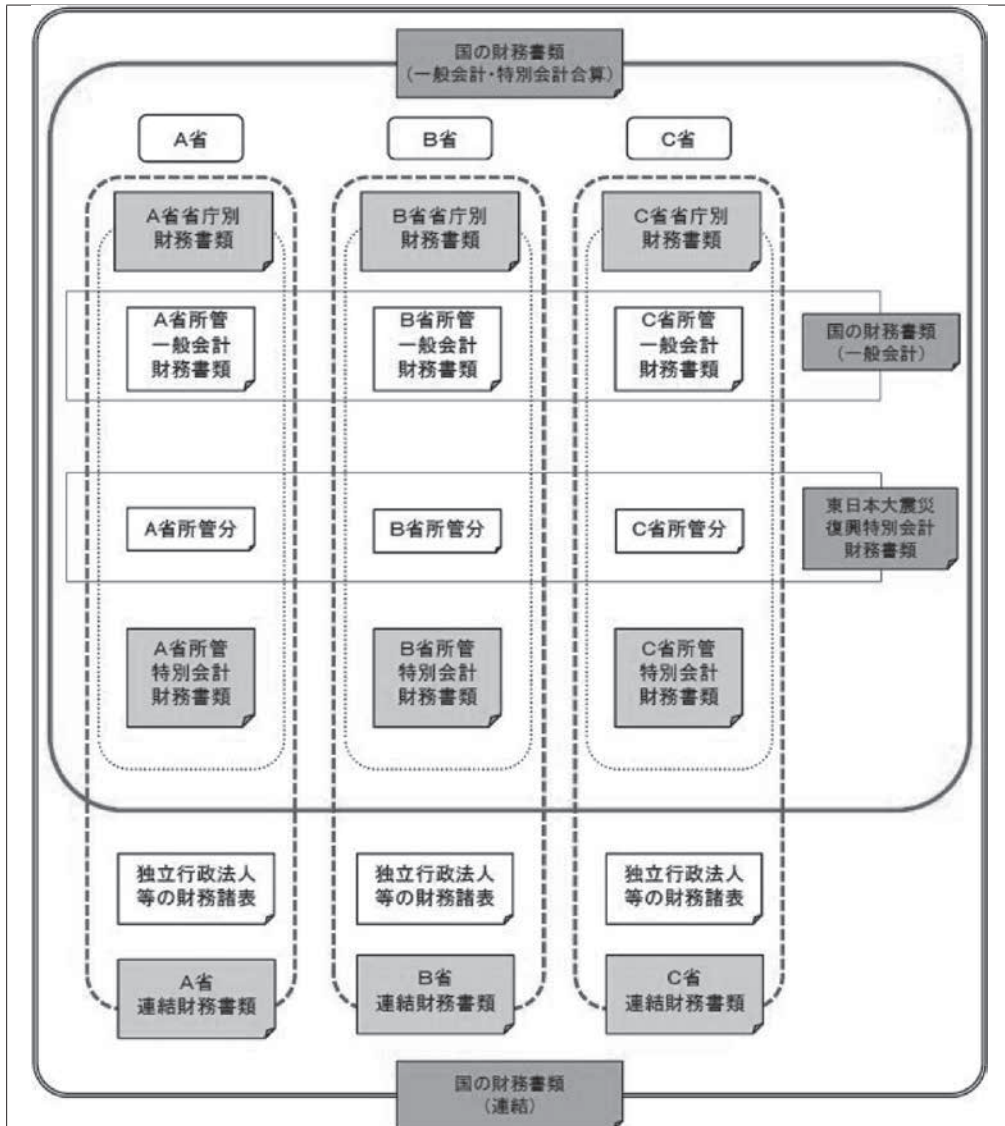
3 各国における連結の範囲とその特徴

3.1 わが国及び地方自治体の連結の範囲

3.1.1 国における連結の範囲

わが国では、以下の通りさまざまな報告範囲の財務書類が作成されている。

図表2 国における財務書類の種類



(出典) 財務省ホームページ (2016年8月7日最終アクセス)

https://www.mof.go.jp/budget/report/public_finance_fact_sheet/index.htm

連結財務書類は、「各省庁の業務と関連する事務・事業を実施している特殊法人等を連結することにより、特殊法人等を含めたところの各省庁の財務状況を開示し、より一層の説明責任の履行の向上及び予算執行の効率化・適正化に資する財務情報を提供すること」(「省庁別財務書類の作成について」補論 9 (1))を目的としている。

省庁別財務書類では、各省庁は、所掌している業務と業務関連性がある法人等を連結対象とする。業務関連性とは、各省庁(主務大臣)から監督を受けるとともに、当該省庁から出資金や補助金等の財政支出を受けていることをいう(「省庁別財務書類の作成基準」第9章

2 (1)). 各省庁の監督権限が限定される場合には連結から除外されるが、財政支出が相当程度ある場合には、連結対象とする。

連結対象の判断に当たっては、「国の監督権限の内容や財政支出の内容は、各法人によって相当異なっていることから、法人ごとに連結の有無を判断し、連結対象となる法人を判断する」（「省庁別財務書類の作成について」補論 9 (2)）としている。以上より、「業務関連性」を基本としつつも、それだけでは連結の要件として十分ではなく、客観的に明らかにしやすい監督権限や財政支出も合わせて重要な指標とされていることがわかる。

特別会計財務書類では、特別会計は法人等に直接の監督権限を有しておらず、「財政支出が相当程度あるか否か」が重要である。法人が複数の勘定を持っている場合、全体の連結ではなく業務関連性の強い一部の勘定の連結が行われる。連結財務書類は、参考情報としての位置づけにとどまる。（「省庁別財務書類の作成について」補論 9 (8)）。このようなこともあり、国における連結財務書類は連結という用語を用いてはいるものの、企業会計における連結財務諸表とは連結の意義や位置づけが大きく異なっているといえよう。

3.1.2 地方公共団体における連結財務書類の特徴

2014年に、総務省より「今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書」（以下、「報告書」とする。）が公表された。続いて2015年に「統一的な基準による地方公会計マニュアル」が公表され、「連結財務書類作成の手引き」（以下、「手引き」とする。）も含まれる。報告書では、地方公共団体は、「公的資金等によって形成された資産の状況、その財源とされた負債・純資産の状況さらには行政サービス提供に要した費用や資金収支の状況等を総合的に明らかにするため、一般会計等に地方公営事業会計を加えた全体財務書類、全体財務書類に地方公共団体の関連団体を加えた連結財務書類をあわせて作成する（par.26）」としている。連結財務書類の範囲は、「地方公共団体と連携協力して行政サービスを実施している関連団体に該当するか」が基準となっている（「手引き」par.6）。普通会計とすべての公営事業会計の他、地方公共団体の関与の下で密接な関連を有する業務を行っている、地方独立行政法人、一部事務組合・広域連合、地方三公社、第3セクター等が対象となる。

連結の方法として連結対象の数値全体を合算する全部連結のほか、出資割合等に応じて合算する比例連結も用いられる。一部事務組合・広域連合は、比例連結が原則とされる（「手引き」par.8）。これらの団体は、規約において定められる負担割合に基づく複数の地方公共団体の経費負担によって運営され、解散した場合はその資産・負債は最終的には各構成団体に継承されるためであろう。また、統一的な基準では、地方独立行政法人・地方三公社・第三セクター等でも、「業務運営に実質的に主導的な立場を確保している地方公共団体を特定できない場合」には、出資割合、活動実態等に応じて比例連結することが認められる（「手引き」par.6）。

なお、持分法を用いることは想定されていない。投資からの収益を得ることが目的ではな

く、かつ分配割合が法定されているのであれば、出資額を出資金等の増減として示す持分法より、例えば水道事業の水道管などの固定資産を計上する比例連結のほうが業務内容や資産の内容を忠実に示すこととなろう。

以上より、わが国および地方自治体では「支配」という用語は用いられず「業務関連性」が重視されるが、その基礎となる考え方は必ずしも明確になっておらず、連結するかどうかは個別の法人ごとに検討することとなっている。なお、国と地方公共団体を連結した政府全体の財務諸表は、作成される予定はない。

3.2 米国連邦政府・地方政府における財務諸表の報告範囲

米国連邦政府の会計基準を設定する FASAB と、地方政府の会計基準を設定する GASB について述べる。米国政府では「連結財務諸表」という用語は用いられておらず、基準に従い、Reporting entity（報告範囲）という用語を用いることとする。

3.2.1 連邦政府（FASAB）

FASAB が規定する連邦政府の報告範囲は、SFFAC 第 2 号では、「連邦政府が直接に財政上のアカウントビリティを有するすべての主体を含む（par.29）」としている。「支配」という用語は用いられていないが、当時米国では企業会計でも支配力基準でなく持株基準を用いていたことに留意すべきであろう。

2014 年 12 月に会計基準第 47 号「財務報告の範囲」が公表された。政府全体の一般目的財務諸表（GPFFR; General Purpose Federal Financial Reports）は、（1）連邦政府により指名された者が予算を決定（2）連邦政府が保有（3）連邦政府が支配し、損失のリスクや利益を負担する組織を報告範囲に含める。加えて、これらの条件に合致しなくとも除外することで財務諸表利用者の誤解を招くとされる場合、アカウントビリティの確保を目的に報告範囲に含める。

当該組織が税や他の非交換取引により資源を調達しているか、連邦議会や大統領により統治されているか、連邦政府にリスクや便益が帰属するか、政府と市場価格によらない財やサービスの取引関係があるかといった等が重要とされる。これらの要件は等しく重要ではなく、全体的な検討が必要である。連結以外の開示が適している例もあるし、連結しない場合の注記等の代替的な表示方法も課題となる。GPFFR に含まれないが連邦政府が重要な影響を及ぼす主体は、「関連団体」とされ、関係を示す情報や潜在的な利益・損失について GPFFR への注記が求められる。

3.2.2 地方政府（GASB）

GASB は、1991 年に会計基準第 14 号を公表し、政府が「財政的なアカウントビリティ」を負う範囲を財務諸表の報告範囲とした。財務諸表の基本的な体系を定めた会計基準第 34

号は、財務諸表上で主要政府とコンポーネント・ユニット（以下、「CU」とする。）とを区分する。そして、報告範囲は（a）主要政府（b）当該主要政府が財務的にアカウントビリティを有する組織（c）当該主要政府との関係の性質および重要性により、その組織を報告から除外すると政府全体の財務諸表がミスリーディングか不完全になる組織により構成される（par.12）。実質的に主要政府の一部と考えられる組織を主要政府に含め（これを、「ブレンディング」と呼んでいる）、それ以外のCUを別欄で表示するよう要求している。以下に、様式の一部を示す。

図表3 GASBの会計基準に基づく純持高計算書（貸借対照表に相当）の表示例

純持高計算書				
	主要政府			コンポーネント・ユニット
	政府活動	ビジネスタイプ活動	合計	
資産				
流動資産	××	××	××	××
非流動資産	××	××	××	××
資産合計	××	××	××	××
繰延資源流出	××	××	××	××
負債				
流動負債	××	××	××	××
非流動負債	××	××	××	××
負債合計	××	××	××	××
繰延資源流入	××	××	××	××
純持高				
固定資産への純投資	××	××	××	××
拘束額	××	××	××	××
非拘束額	××	××	××	××
純持高合計	××	××	××	××

（出典）GASB 基準書第 63 号をもとに、筆者作成

2011年に会計基準第61号が公表され、ブレンディングの要件が厳格になり、主要政府の資源でほぼ完全にCUの債務残高が返済されるという財政的基準も付加された。従来ブレンディングされていた活動の一部は、主要政府と区別されることとなった。政府関連の団体は数多く、政府が資本予算を承認するだけの主体もあれば、資産や運営上生じる赤字が政府により担保される団体もあり、財務諸表上も多様性を反映できることが望ましい。

GASBでは、主要政府の報告範囲を限定し、CUを含めた財務諸表全体の報告範囲を拡大

している。FASAB・GASBとも支配概念を用いず、財政的なアカウントビリティを重視している。現在、連邦・地方政府を合わせた政府全体の財務諸表は作成されていない。

米国では、連邦政府・地方政府いずれであっても「連結の範囲」や「連結」といった用語は用いられず、いずれも「報告主体・報告範囲 (reporting entity)」という用語が用いられている。これは、米国における政府の報告範囲は企業会計とは大きく異なることを意味している。

3.3 IPSAS における連結の範囲と持分法

2015年1月にIPSAS第35号「連結財務諸表」が公表され、従来のIPSAS第6号「個別及び連結財務諸表」に代わって適用される。連結財務諸表は、政府とそれが支配する主体から構成される(par.15)。従来とは、支配の定義が改定されている。支配は、主体が以下の要件をすべて満たす場合に存在する(par.20)。

- ・他の主体に対してパワーを有する。
- ・他の主体への関与により生じる変動便益にさらされているか、権利を有している。
- ・他の主体に対するパワーを通じ、便益の内容及び金額に影響を及ぼす能力を有している。

パワーは権利であり、政府においては監督や資金提供等を通じて、議決権行使以外からも権利が生じうる。一方で、規制や経済的な依存が存在することだけでは、他の主体に対してパワーを有するとは言えない(par.26)。

2015年1月に公表されたIPSAS第36号「関連法人及び共同支配法人への投資」では、関連法人や共同支配法人に対して持分法の適用を認めている(par.1)。関連法人とは、投資者が重要な影響力を有している主体をいい、共同支配法人とは2つ以上の主体が共同で支配する法人をいう(par.8)。重要な影響力とは、別の主体の財務及び運営の方針に対する支配、または共同支配ではないが、それらの方針の決定に参加するパワーをいう(par.8)。

IPSASでは、支配の目的や形態が企業と政府とで異なることは認識しているが、支配を連結の範囲の決定基準とする点では企業会計と違いはない。また、用語も可能な限りIFRSと同様の用語を用いるなど、企業会計との整合性が意識されているといえる。

3.4 英国におけるWGA作成の試み

英国では、1997年のブレア政権成立を契機に、WGAの必要性が叫ばれるようになった。Grossi and Pepe (2009)では、WGAの目的として、ミクロレベルでは政府のより効率的な活動、マクロレベルでの財政規律の確保を挙げる。資料不足や連結範囲確定の困難性から実行には遅れが出て、2010年度から公表された。直近では、3800の組織を連結した2014年3月期のWGAが、2015年3月に公表されている。

WGAに含まれる組織を決定する基準として「支配」には言及されず、「公的な性質を有する機能を遂行する」とか「完全に、または多くを公的資金に依存する」ことが挙げられて

いる。Chow, Hamphrey and Moll (2009) は、WGA の本来目的よりも、WGA の作成を通じて公的部門の会計手続が統一され、質的向上が図られる利点を強調している。

英国では、近年では WGA に比重が置かれつつあるものの、これにより従来の地方政府レベルでの連結財務諸表が廃止されたわけではなく、様々なレベルでの連結財務諸表が併存している状況にある。これらが今後集約されていくのか、それとも異なる目的・連結範囲であるがゆえに併存していくのか注目される。

4 展望と課題

以上の考察から、政府の連結範囲の特徴を総括し、今後の課題を述べる。第一に、政府会計では連結範囲の決定に支配概念を導入している基準もあればそうでないものもある。背景には、支配概念適用の実務上の困難性や、支配を基礎とする連結範囲は経済的便益以外の目的を持って様々な組織を通じて運営される政府活動の全容をとらえるのに十分でないことがある。そして、アカウントビリティや業務関連性が、一部の基準で連結範囲の決定に取り入れられている。

第二に、様々な階層の連結財務諸表が存在する。近年では、中央政府と地方政府とを連結する WGA を筆頭に、報告範囲は拡大の方向が見られる。いっぽう、政府の活動は多様で範囲が広く、合算されると政府の個々の機関や施策を理解しにくくなることもあり、利用目的に合わせて報告主体や報告範囲が異なる様々な連結財務諸表が併存する。それぞれの連結財務諸表の目的の明確化や、作成コスト低減の観点から重複の排除を進めていく必要はあろう。また、中央集権的な政府とそうでない政府とでは、中央政府と地方政府間に関係に大きな違いがあるため、連結範囲に違いが出るのが考えられる。その意味で、政府においては国際的な連結範囲の決定基準を定めるのが難しい点がある。

第三に、結合財務諸表や注記等補足情報の可能性である。多様な活動、組織間関係を有する政府において、連結財務諸表では関係の強弱が十分に反映できないし、連結対象外にも多くの関連する団体がある。GASB の、主要政府とそれ以外との分離報告を行う連結財務諸表とは異なる形の結合財務諸表 (Combined Financial Statements) は検討に値しよう。そして、多様な組織間関係を反映して、連結範囲の決定方針や範囲外の団体に関する注記等の各種の開示は、企業会計以上に重要となろう。

主要参考文献

- 東 信男 (2006) 「省庁別財務書類の課題と展望」『会計検査研究』第 30 号, pp. 289-301, 会計検査院
- 大森 明 (2012) 「政府全体財務諸表の財政規律への活用可能性」『会計検査研究』第 45 号, pp.13-34, 会計検査院
- 財務省財政制度等審議会 (2004) 『省庁別財務書類の作成について』
- 財務省財政制度等審議会 (2004) 『省庁別財務書類の作成基準』
- 財務省財政制度等審議会 (2004) 『特別会計財務書類の作成基準』

- 柴健次・陳琦（2000）「米国地方政府会計における財務報告の範囲と報告方法—リポーティング・エンティティ概念を中心に—」『会計検査研究』第21号, pp.63-80, 会計検査院
- 総務省（2014）『今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書』
- 総務省（2015）『統一的な基準による地方公会計マニュアル』
- 日本公認会計士協会（2015）『非営利組織の財務報告の在り方に関する論点整理』
- 古市峰子（2002）「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」, 『金融研究』第21巻第1号, 日本銀行金融研究所, pp.145-191.
- Biondi, Y. (2016), The HM 'Treasure's Island': The Application of Accruals-based Accounting Standards in the UK Government, *Accounting in Europe*, vol.13, no.2, pp.81-102.
- Chow, D., Humphrey, C. and Moll, J. (2009), New Development: In pursuit of WGA-Research Findings from the UK. *Public Money and Management*, Vol.29, No.4, pp.257-260.
- FASAB (1995), *Statement of Federal Financial Accounting Concept 2, Entity and Display*.
- FASAB (2014), *Statement of Federal Financial Accounting Standards 47, Reporting Entity*.
- GASB (1991), *Statement No.14, The Financial Reporting Entity*.
- GASB (1999), *Statement No.34, Basic Financial Statements—and Managements' Discussion and Analysis—for State and Local Governments*.
- GASB (2011), *Statement No.61, The Financial Reporting Entity: Omnibus—An Amendment of GASB Statements No. 14 and No. 34*.
- Grossi, G. and Pepe, F. (2009), Consolidation in the Public Sector: a cross-country Comparison. *Public Money and Management*, Vol.29, No.4, pp.219-227.
- Heald, D. and Georgiou, G. (2009), Whole of Government Accounts Developments in the UK: conceptual, technical and timetable issues. *Public Money and Management*, Vol.29, No.4, pp.219-227.
- Howieson, B. (2013), Defining the Reporting Entity in the Not-for-profit Public Sector: Implementation Issues Associated with the Control Test, *Australian Accounting Review*, Vol.23, No.1, pp.29-42.
- IPSASB (2007), *IPSAS6, Consolidated and Separate Financial Statements*, (日本公認会計士協会公会計委員会訳 IPSAS 第6号「連結財務諸表」)
- IPSASB (2015), *IPSAS35, Consolidated Financial Statements*.
- IPSASB (2015), *IPSAS36, Investments in Associates and Joint Ventures*.
- Walker, R. G. (2009), Public Sector Consolidated Statements: An Assessment, *Abacus*, Vol.45, No.2, pp.172-220.