

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

柴 健 次*
(関西大学商学部教授)
陳 琦**
(神戸商科大学大学院)

1 検討課題

今日の米国においては、多くの地方政府¹⁾の組織構造が複雑化している。その最大の原因は、公共サービスに対する住民の多様なニーズに対応するために、政府が伝統的な一般目的政府のサービス提供能力を超えたサービスを提供する関連組織を多数設立してきたことに求められる。また、当該政府以外の団体が設立した組織であっても、当該政府から多額の補助金を受けたり、当該政府が保証している公債を発行したり、当該政府からの役員派遣を受けたりというように、当該政府と密接な関係を有する関連組織も多数存在している。

このように政府と密接な関係を有する関連組織が多数存在している場合、政府と関連組織の活動が別々に報告されるならば、次のような様々な会計上の問題点が存在する。まず、政府関連組織が政府にかわっ

*1953年生まれ。78年大阪府立大学経済学部卒業，82年神戸商科大学大学院博士課程中途退学。大阪府立大学助手，講師，助教授，教授を経て96年より現職。会計学専攻。日本会計研究学会，日本地方自治研究学会，ディスクロージャー研究学会等に所属。主な著書は、『外貨換算会計論』大阪府立大学（87年），『テキスト金融情報会計』中央経済社（99年），『自己株式とストック・オプションの会計』新世社（99年），共編著『グローバル経営会計論』税務経理協会（97年），共編著『日本企業の会計実態』白桃書房（99年）。

**1970年生まれ。96年神戸商科大学商経学部中退（特別進学），98年同大学大学院経営学研究科修士課程修了，現在，同大学大学院経営学研究科博士課程2年。会計学専攻。日本地方自治研究学会，ディスクロージャー研究学会に所属。論文は「米国地方政府会計における基金概念に関する一考察 アカウンティング・エンティティとしての基金概念の問題点」『星陵台論集』第31巻第2号（98年），「米国地方政府の財務報告モデルの再構築」『地方自治研究』第14巻第1号（99年），「公会計情報と経営分析」『財務会計の進展』税務経理協会（99年）。

1) GASB (Governmental Accounting Standards Board) により設定された会計基準は，State GovernmentとLocal Governmentに適用されている。米国において，Local Governmentはもっぱら市，郡，タウン等の政府組織を指しており，State Governmentは連邦国家の構成単位と見なされ，Local Governmentと区別されているが，本稿ではGASBの会計基準を検討する際に，連邦政府と対比する意味でLocal GovernmentとState Governmentの両者を地方政府と称することにする。

て多くの公共サービスを提供しているため、政府の財務報告だけでは政府活動の全体像が把握できない。また、政府関連組織の債務ないし事業損失が当該政府に転嫁する可能性が高いため、政府の財務報告だけでは当該政府の財務安全性を評価することが不可能である。さらに、ある政府活動が政府の一部局により行われている場合に当該活動を政府財務報告の範囲に含める一方で、同じ政府活動が独立した政府関連組織により提供されている場合に当該活動を政府財務報告の範囲から除外することが可能であるならば、政府間の財務報告の比較可能性を保持することができない。これらの問題点を解決するためには、当該政府だけでなく政府関連組織をも含めて政府活動を一元的にとらえる必要がある。つまり、私企業会計における連結財務報告の範囲の問題と同様に、政府財務報告においても、政府関連組織を報告の範囲に含めるか否かという問題がある。さらにその報告対象をどのような形態で開示すべきかといった報告方法の問題が生じる。

米国地方政府会計において、財務報告の範囲を規定するのがリポーティング・エンティティ概念である。「適切なフィナンシャル・リポーティング・エンティティを定めることが、政府会計における最も重要な課題の一つである」²⁾と位置づけられている。米国地方政府の会計基準を設定している GASB (Governmental Accounting Standards Board) の前身である NCGA (National Council on Governmental Accounting) は、1981年のステートメント第3号 (NCGAS3) と1983年のステートメント第7号 (NCGAS7) において、リポーティング・エンティティを定める基準とその報告方法をそれぞれ規定していた。ところが、後継組織である GASB は、1984年の設立当初からリポーティング・エンティティをいかに定めるべきかを財務報告プロジェクトの中の一課題として取り上げ、NCGAS3とNCGAS7の見直し作業を行い、1991年に"The Financial Reporting Entity"と題するステートメント第14号 (GASBS14) を公表した。さらに、GASBは1999年に公表したステートメント第34号 (GASBS34) において新しい報告モデルを提示し、2001年からの実施を求めている。本稿ではリポーティング・エンティティを定める基準がなぜ必要とされるかをまず明らかにする。その上で、GASBS14を中心に、リポーティング・エンティティがどのような基準で定められているのか、またその報告対象がいかなる方法で報告されているのかを概観し、さらに NCGAS3とNCGAS7がなぜGASBS14に取って代わられたのかを分析する。最後に、GASBS14が規定した報告の範囲とGASBS34が提示した新しい報告モデルの合理性および整合性を検討していく。

2 リポーティング・エンティティを明確化する必要性

2.1 リポーティング・エンティティを定める基礎概念 アカウンタビリティ

政府のサービス提供に対する住民のニーズは、一般目的政府の管理的、法的小よび財務的な能力を超えたため、多くの政府は住民の多様なニーズに対応するという理由ないし他の理由により、別個に独立組織を多数設立している³⁾。このような現状に対して、「パブリック・アカウンタビリティの観点に立脚す

2) James M. Patton, *research report, An Empirical Study of Governmental Financial Reporting Entity Issues*, GASB(Stamford), 1987. p.7. ここでの「リポーティング・エンティティ」は明らかに「報告の範囲」という意味で用いられている。しかし、米国公会計において "Reporting Entity" は「全体としての政府」ないし報告主体という意味で用いられている場合もある。(瓦田太賀四『公会計の基礎理論』清文社、1996年、94頁 - 104頁を参照。) 本稿では理論を明確にするために、「報告の範囲」という意味で用いる場合に「リポーティング・エンティティ」と表し、他の意味で用いる場合に「政府全体」と訳すように区別することにする。

3) 例えば、公債発行のために、より効率的にサービスを提供するために、法令等の制限を超えたサービスを提供するために、政府は別個に独立組織を設立している。cf., GASB, *Statement No.14 of Governmental Accounting Standards Board, The Financial Reporting Entity*, GASB (Norwalk), 1991, par. 4-6.

る政府の包括的財務報告は、如何なる理由により設立された独立組織であっても、これら独立組織のなかのどの組織を財務報告のリポーティング・エンティティの一部として包含すべきかを決定する必要がある⁴⁾とGASBが述べている。そしてGASBS14は、アカウントビリティ概念を政府財務報告のリポーティング・エンティティを定めるための基礎概念として位置づけている。

GASBの概念報告書第1号によれば、「アカウントビリティは政府におけるすべての財務報告のコーナーストーンである⁵⁾。アカウントビリティを遂行することは政府財務報告の最高目的であると考えられている⁶⁾。

では、なぜ政府財務報告においてアカウントビリティ概念が最も重要視されているのであろうか。その理論的根拠は、民主主義の社会システムと政府財務報告の利用者⁷⁾としての住民の知る権利にあると言える。米国において、主要政府(3.1(1)を参照)の管理者は住民により選出されるため、「究極的な権力は住民にあり、住民は選挙を通じてその権力を公務員に委譲している⁸⁾」のである。さらに、住民は税金を納めることにより政府に資金を提供している。そのため、行政ないし公共サービスを行う権力および資金を政府およびその管理者に委託している住民は、政府およびその管理者が公的資金をいかなる目的のために使用したか、予算等に準拠して活動を行ったか、効率的に活動を行ったか、その意思決定および政府活動が政府の財政状態にどのような影響を与えたかを知る権利を当然有する。一方、権力および公的資金の受託者である政府およびその管理者は、彼らの意思決定ないし政府活動が正当であることを住民に説明する義務を有する。政府財務報告はそのアカウントビリティを遂行するための重要な手段である。それゆえ、GASBは住民を政府財務報告の主たる利用者と想定し、「政府のアカウントビリティは住民に知る権利があるという思考に基づいている⁹⁾」と主張する。つまり、民主主義社会においては住民に知る権利があると考えられており、住民が主たる情報利用者として認識されているため、政府財務報告においてアカウントビリティが最も重要な概念となる。

では、アカウントビリティ概念は、政府財務報告のリポーティング・エンティティを規定する際にどのような意味を有するであろうか。GASBは、次のように述べている¹⁰⁾。つまり、主要政府の管理者は有権者としての住民により選出され、住民に様々なサービスを提供し、住民の福祉を促進するために、彼らの代表として務める。そこで、住民の多様なニーズが政府のサービス提供能力を超えたため、政府およびその管理者はしばしば別個に独立するサービス提供組織を設立する。それらの独立組織は、法的、財務的ないし管理的に一定の自治権を有するけれども、組織の管理部門(governing body)のメンバーは、一般的に主要政府の管理者により任命される。そのため、サービス提供に関わる主要政府およびその管理者の意思決定が主要政府により直接遂行される場合であろうと、別組織の活動を通じて遂行される場合であろうと、主要政府およびその管理者はそれらの意思決定および遂行結果に関して住民に対する説明責任を有

4) *Ibid.*, par.3.

5) GASB, *Concepts Statement No.1 of the Governmental Accounting Standards Board Objectives of Financial Reporting*, GASB (Stamford), 1987, par.56.

6) *Ibid.*, par.76.

7) GASBの概念報告書第1号において、住民だけではなく、住民を代表している議会ないしその他の監督機関と、債権者ないし投資者も政府財務報告の主たる情報利用者として想定されている。

8) *Ibid.*, par .14.

9) *Ibid.*, par. 56.

10) GASB(1991), *op. cit.*, par.8.

する。このように、選出された政府の管理者に課された広義のアカウンタビリティは、政府財務報告におけるリポーティング・エンティティを形成する際の基礎概念となる。

2.2 リポーティング・エンティティを定める基準の必要性

前述したように、アカウンタビリティは政府財務報告のリポーティング・エンティティを定めるための基礎概念となる。しかし、その基礎概念だけではリポーティング・エンティティを明確化することができない。いかなる組織に対して政府がアカウンタビリティを有すべきかを定めるためには、より明確な基準が必要である。リポーティング・エンティティを明確化する基準が必要とされる理由に関して、GASBS14は述べていないが、最初にリポーティング・エンティティを定める基準を設定したNCGAS3は、その理由をa. 比較可能性、b. 包括性、c. 責任と統制に求めている。

まず、NCGAによれば、「財務報告の利用者は政府間の比較ないし特定政府の期間比較を行いたいと思う。政府組織を包含するか排除するかに関する基準は利用者が比較を行うのに役立つ」¹¹⁾。つまり、政府間の財務報告の比較可能性および同一政府の財務報告の期間比較可能性を維持するために報告の範囲の統一が不可欠である。それゆえ、各政府、また各会計年度に共通して適用されるリポーティング・エンティティを定める基準が必要とされる。

包括性については、「リポーティング・エンティティを定める基準は、多様な組織を恣意的に排除し、または包含する可能性を減少させるため、財務報告の利用者に役立つであろう」¹²⁾とNCGAは主張する。つまり、報告の範囲に関する政府の裁量の恣意性を除外するために、リポーティング・エンティティを定める基準を明確にする必要がある。

最後に、「政府の業績評価に関心のある利用者は、当該政府の管理者に責任のある活動が識別可能であるように要求する。組織を含めるか排除するかというリポーティング・エンティティに関する明確な基準は利用者のその要求を満たすのに役立つ」¹³⁾とNCGAは指摘している。つまり、政府の責任と統制の範囲を明確化するために、リポーティング・エンティティを定める基準が求められている。

NCGAが挙げたこれらの理由に見られる共通点は、外部情報利用者の要求を前提としていることである。つまり、政府関連組織を報告の範囲に含めるべきか否かを決定する際に、「特定の個人の主観にその決定をゆだねると、むしろ情報利用者の意思決定を誤った方向に導く可能性がある。そのために、報告範囲を決定する基準を構築しなければならない」¹⁴⁾。また、「それと同時に、このことは、逆に政府機関にとって、市民から委託された責任を解除するための基準として位置づけられる」¹⁵⁾。というのは、リポーティング・エンティティを定める具体的な基準を提示できれば、政府およびその管理者がいかなる組織に関してアカウンタビリティを有すべきかをより明確にすることが可能になるからである。そして、政府のアカウンタビリティに関する情報利用者の評価は彼らの意思決定に反映されることになる。

11) NCGA, *National Council on Governmental Accounting Statement 3 Defining the Governmental Reporting Entity*, NCGA (Chicago), 1981, par.5.

12) *Ibid.*, par.5.

13) *Ibid.*, par.5.

14) 瓦田太賀四 (1996), 193頁。

15) 同上書, 99頁。

3 リポーティング・エンティティを定める基準

3.1 リポーティング・エンティティを定める現行基準

リポーティング・エンティティを定める現行基準はGASBS14によって設定されたのである。GASBS14によれば、リポーティング・エンティティは「(a) 主要政府 (primary government), (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、その組織をリポーティング・エンティティから除外すると政府全体の財務諸表が誤解を招くか不完全になるような組織により構成される」¹⁶⁾。そして、(b) と (c) のような組織は構成単位 (component unit) と呼ばれる。具体的に、主要政府と構成単位はそれぞれ次のように定められている。

(1) 主要政府

主要政府とは、州政府および市や郡の一般目的地方政府と、一定の基準を満たしている特別目的政府¹⁷⁾を指している。その基準は三つある¹⁸⁾。

ア) 当該特別目的政府は住民により選出された管理部門を独自に有すること

イ) 当該特別目的政府は法的に独立していること

ウ) 当該特別目的政府の財政は他の州政府および市や郡の政府から独立していること (すなわち、予算、徴税、料金設定および公債発行を独自に決定できる)

上記の三つの基準をすべて満たしている特別目的政府は一般目的政府と同様に主要政府となる。

(2) 構成単位

以上のように、主要政府の概念は比較的簡単に明瞭である。そのため、リポーティング・エンティティを定める際に、構成単位の決定基準の設定が最重要課題となる。前述のリポーティング・エンティティの規定によれば、「主要政府が政府関連組織に関して財務的アカウントビリティを有するか否か」が、構成単位を決定するための基本的基準となる。そして図 - 1のように、財務的アカウントビリティの有無を判断するための四つの基準が設定されている¹⁹⁾。

A. 当該組織の管理部門の過半数のメンバーを任命すること

B. 当該組織に対して重大な影響力を行使できること

C. 当該組織が主要政府に一定の財務的便益を提供し、または一定の財務的負担を負わせる可能性があること

D. 基準Aを満たしていないが、当該組織が財政的に主要政府に依存していること

ただし、構成単位を決定するためのGASBの規定は、上記の四つの判断基準をすべて達成することを要求するものではないし、いずれかの基準を満たせば構成単位と決定できることを意味するものでもない。

16) GASB (1991), *op. cit.*, par.12.

17) 一般目的政府は一般的かつ広範囲にわたる目的のために設立された総合的的地方団体であるのに対して、特別目的政府は特定の目的のために限定された事務を処理するために設立された特殊な地方団体である。学校区や公園区などの特別区 (special district) は典型的な特別目的政府である。

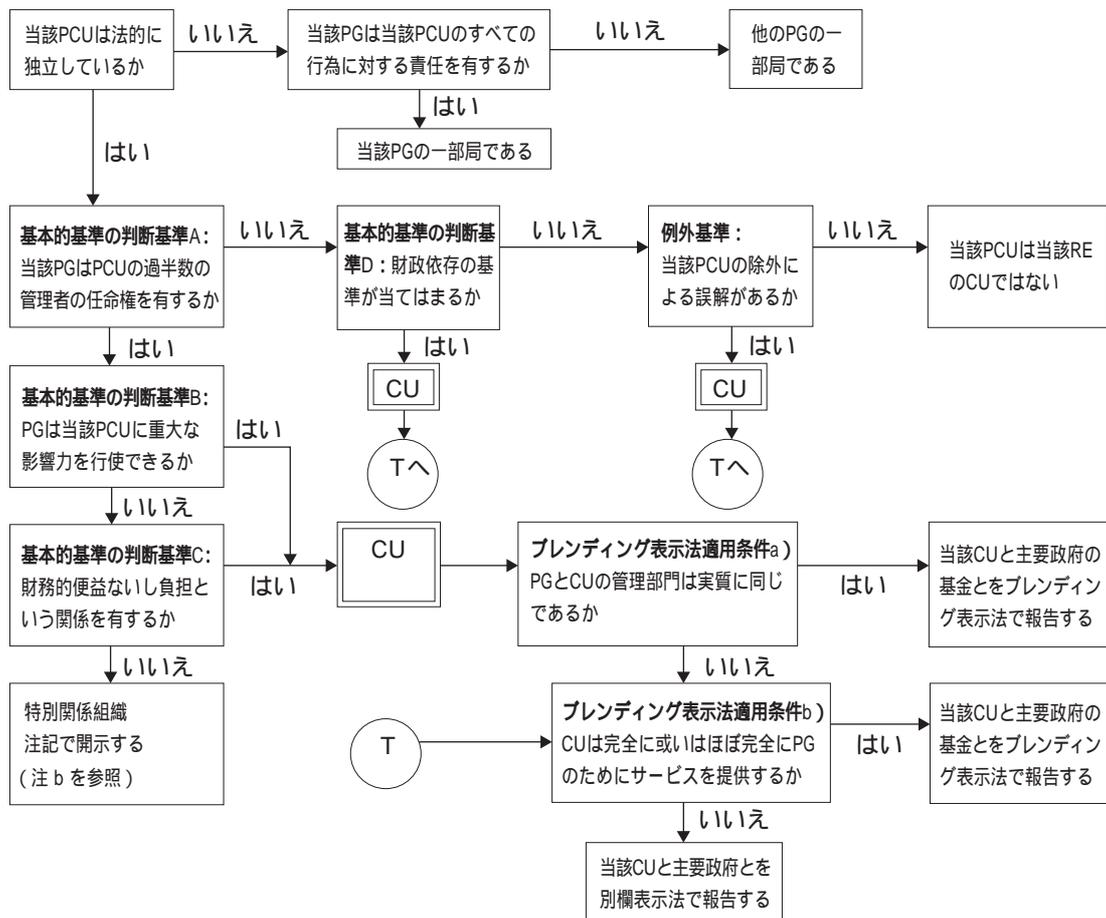
吉田雅彦『外国の地方制度』(現代地方自治全24), ぎょうせい, 1977年, 211-223頁。

18) GASB (1991), *op. cit.*, par.14-16.

19) *Ibid.*, par.21.

図 - 1のように、構成単位を決定するためには、基準A「主要政府は法的に独立している組織の過半数の管理者の任命権を有すること」がまず求められる。ただし、主要政府のアカウントビリティを判断するために、その任命権は実質的なものでなければならない。例えば、ある組織の管理者は主要政府以外の組織ないし個人により選定されるが、主要政府が単に形式的にその候補者を承認する場合、当該主要政府の任命権は実質的意義を有しない。そのため、政府関連組織と主要政府との実質的關係を識別し、当該組織が主要政府のリポーター・エンティティの構成単位となるか否かを決定するためには、基準A「過半数の管理者の任命権を有すること」と同時に、基準B「重大な影響力を行使できること」、もしくは基準C「財務的便益ないし財務的負担が主要政府に生じること」をGASBが要求している。

図 - 1 潜在的構成単位 (PCU) の判断図



cf., GASB, *Statement No.14 of Governmental Accounting Standards Board, The Financial Reporting Entity*, GASB(Norwalk), 1991, par.132.

- 注： a. PG(primary government)：主要政府 PCU(potential component unit)：潜在的構成単位
 CU(component unit)：構成単位 RE(reporting entity)：リポーター・エンティティ
 b. 当該PGがPCUの役員の過半数を任命しているが、当該PCUは財務的に他の政府に依存しているため他の政府の構成単位となる場合、当該PCUを当該PGの特別関係組織として注記で開示すべきである。

基準B「影響力の行使」とは、その組織のプログラム、プロジェクト、活動ないしサービスのレベルに影響をもたらしうることを意味している。しかしながら、その影響力の程度に明確な基準がなく各政府の

判断に依存するならば、リポーティング・エンティティの規定が政府により異なることになる。そのため、GASBはその影響力の有無を判定するための基準として次の5項目を掲げることによってリポーティング・エンティティの統一化を図った。5項目のいずれかを満たした場合、主要政府は当該関連組織の活動に重大な影響力を行使できると認定される²⁰⁾。

- i. その組織の管理部門のメンバーを解任できること
 - ii. その組織の予算を修正し、承認できること
 - iii. その組織の収入に影響をもたらす税ないし料金の率もしくは額の変更を改正し、承認できること
 - iv. その組織の管理部門の意思決定（iiとiii以外）を拒否し、修正できること
 - v. その組織の日常活動に責任を有する者を任命し、雇用し、再任命し、もしくは解雇できること
- 次に、基準C「財務的便益ないし財務的負担が生じる」場合とは、次の三つの項目のいずれかに該当することを意味する²¹⁾。

- i. 主要政府がその組織の資源に対する法的権利を有する場合、もしくはその資源を利用できる他の権利を有する場合
- ii. 主要政府がその組織の赤字補填ないし財政支援の提供に対する法的な義務を有する場合、もしくはそのような義務を引き受けた他の場合
- iii. 主要政府が何らかの形でその組織の債務に対する義務を負っている場合

以上要するに判断基準のAとB、もしくはAとCを満たしている場合、独立した政府関連組織である潜在的構成単位（PCU）は主要政府のリポーティング・エンティティの構成単位（CU）と認識される。さらに、A、B、Cの基準以外に、「財政的依存性」という基準Dが設けられている。つまり、当該組織が財政的に主要政府に依存している場合、たとえその組織の管理者が主要政府により任命されたのでも、主要政府は当該組織に関する財務的アカウンタビリティを有するとみなされる。主要政府はその組織に対して次の権限を一つ以上有すると、当該組織が財政的に主要政府に依存していると認定される²²⁾。

- i. 主要政府がその組織の予算を承認し、修正する権限を有すること
- ii. その組織が税を徴収し、税率ないし料金を設定するには主要政府の承認が必要とされること
- iii. その組織が公債を発行するには主要政府の承認が必要とされること

このように、独立した政府関連組織である潜在的構成単位（PCU）が主要政府のリポーティング・エンティティの構成単位（CU）となるか否かを決定するために、A、B、C、Dという四つの判断基準が設けられている。B、Cの基準はAの基準の達成を前提としているのに対して、Dの基準はAの基準に依存しない。ただし、基準Dの内容の一部（iとiiの権限）は、基準Bの内容の一部（特にiiとiiiの条件）と実質的に一致している。

一方、基本的基準「財務的アカウンタビリティ」を支える四つの判断基準を満たしていない場合であっても、政府関連組織と主要政府との関係および重要性からみて当該組織をリポーティング・エンティティから除外すると、政府全体の財務諸表が誤解を招くか不完全になると判断される場合、当該組織をリポーティング・エンティティの構成単位とみなすという例外基準も設けられている。しかし、関連組織と主要政府との関係が多様であるため、そのような組織に対する判断はそれぞれの専門的判断によることに

20) *Ibid.*, par.26.

21) *Ibid.*, par.27.

22) *Ibid.*, par.16.

なり²³⁾、今後の課題を残したと言える。

3.2 リポーティング・エンティティを定める現行基準と旧基準との比較

3.1ではGASBによるリポーティング・エンティティの規定を概観した。そこでは、アカウントビリティがリポーティング・エンティティを定める基礎概念として位置づけられていた。さらに、構成単位を決定する基本的基準として「財務的アカウントビリティ」概念が用いられていた。そして、基本的基準を支える四つの判断基準は主要政府と政府関連組織との財務的関係を重視する内容となっていた。

ところで、地方政府会計基準の設定機関として、最初にリポーティング・エンティティを定める基準を設定したのはNCGAである²⁴⁾。その最初の基準はNCGAS3によって設けられた。しかし、NCGAの後継組織であるGASBは、NCGAS3を見直した結果、リポーティング・エンティティを定める新しいステートメントであるGASBS14を公表した。GASBS14(現行基準)とNCGAA3(旧基準)とはどのような相違点を有するのか、NCGAS3がなぜGASBS14に取って代わられたのであろうかを解明することにより、政府財務報告のリポーティング・エンティティの問題をよりよく理解できる。

NCGAS3によれば、リポーティング・エンティティを定める基本的基準は、住民により選出された政府の管理者が政府の部局、機関、団体、委員会ないしその他の政府組織に対して管理責任を有することにある²⁵⁾。つまり、政府(すなわち主要政府)が管理責任を有する組織(すなわち構成単位)をリポーティング・エンティティに含めるべきである。その管理責任の有無を判断するための基準が次のようになる²⁶⁾。

- a. 財政的相互依存性 独立組織が政府に財務的便益をもたらすか、もしくは財務的負担を負わせること
- b. 管理部門の選出権 最終的意思決定権を有し、かつその意思決定に関して主たるアカウントビリティを有する管理部門のメンバーを任命すること
- c. 経営者の指名 その組織の日々の活動に対して責任を持つ経営者を任命、雇用すること
- d. 活動に対する重大な影響力 予算要求・修正を承認し、契約をサインし、主たる経営者の雇用ないし留任を承認し、設備および財産を管理し、サービスの提供ないし配置を決定すること
- e. 財政関係によるアカウントビリティ 予算承認権限、剰余金の処分権限および赤字補填の義務、財政管理(資金の調達および配分、資産所有権)、収入の性質(税および料金の性質と種類、徴収の方法)等によりアカウントビリティを有すること

さらに、その組織と報告主体となる政府との関係の重要性により当該組織を除外すると誤解が生じる場合、当該組織をリポーティング・エンティティに含めるべきであるとNCGAは主張する。そのような例外基準は二つある²⁷⁾。

- (a) 公共サービスの範囲 その活動が報告主体となる政府およびその住民に便益をもたらすこと、その活動が当該政府の地理的範囲内にあり、その住民に利用できること
- (b) 特別な資金関係 例えば、財政的に困窮している市に対して資金を提供するために、州が創設した組織

23) *Ibid.*, par.41.

24) James (1987) *op. cit.*, p.11.

25) NCGA (1981) *op. cit.*, par.9.

26) *Ibid.*, par10-13.

27) *Ibid.*, par.9.

このように、NCGAS3において独立組織は政府と直接的関係を有しなくても、単にサービス提供の範囲が同じであるために、その組織が当該政府のリポーティング・エンティティの構成単位とみなされる。そのため、NCGAS3により規定されたりポーティング・エンティティはかなり広範なものとなる。それは、比較可能性、包括性および責任と統制範囲の明確性を維持するためにリポーティング・エンティティを規定する基準が十分広いものであるべきとNCGAが考えているからである²⁸⁾。しかし、このNCGAの規定に対して、「ある関連組織を政府財務報告のリポーティング・エンティティに不適切に含めることは、含めるべき組織を含めないことと同じように誤解を招く²⁹⁾」という批判が見られる。GASBS14は、単にサービスの範囲が同じであることによってその組織と政府との関連を容易に判断できないと考え、「公共サービスの範囲」という基準を削除した。それ以外の基準に関しては、GASBは財務的アカウンタビリティを基本的基準としているのに対して、NCGAは管理責任を基本的基準と位置づけている。しかし、用語が異なるものの、それらの基本的基準を支える判断基準の内容は類似している。すなわち、GASBS14の基準A「過半数の管理者の任命権」とNCGAS3の基準b「管理部門の選出権」とは実質的に一致し、GASBS14の基準C「財務的便益ないし財務的負担」はNCGAS3の基準a「財政的相互依存性」とは内容的に同様であり、GASBS14の基準B「影響力の行使」、基準C「財務的便益ないし財務的負担」とNCGAS3の基準c「経営者の指名」、d「活動に対する重大な影響力」、e「財政関係によるアカウンタビリティ」とは、内容的にオーバーラップしている。このように、「公共サービスの範囲」という例外基準が削除されたため、GASBによるリポーティング・エンティティは、NCGAが規定したりポーティング・エンティティより、その範囲が狭められたとはいえ、実質的にGASBS14はNCGAS3が設定した基準を基本的に採用し、それらの基準を整理し、再配列したのである。

4 リポーティング・エンティティの報告方法

4.1 NCGAステートメント第7号による報告方法

NCGAS3では、リポーティング・エンティティすなわち報告の範囲を定める基準のみが設けられており、その報告対象をどのように報告すべきかに関して全く触れていない。そのために、NCGAは別個にNCGAS7を公表し、政府全体、特にその構成単位の報告方法に関する指針を定めている。

米国地方政府会計では、基金会計システムが採用されている。基金ないし基金形態が基本的なアカウンティング・エンティティと考えられている³⁰⁾ため、政府財務報告は基金ないし基金形態の財務諸表により構成される報告体系となっている。包括的年次財務報告書は、4つのレベルの報告書すなわち(1)一般目的財務諸表すなわち結合報告書(基金形態別の合計数値が多欄式で表示される)、(2)基金形態別の併合報告書(基金形態別に個々の基金が多欄式で表示される)、(3)個別基金および勘定グループの報告書、(4)付属明細書により構成される³¹⁾。

28) *Ibid.*, par.7.

29) Robert J.Freeman & Craig Douglas Shoulders, "Defining The Governmental Reporting Entity", *Journal of Accountancy*, October 1982, p.54.

30) 米国地方政府会計において、設定されている様々な基金が7つの基金形態に分類され、一般基金以外の基金形態には複数の基金が存在しうる。基金ないし基金形態が基本的アカウンティング・エンティティとなる。陳琦「米国地方政府会計における基金概念に関する一考察 アカウンティング・エンティティとしての基金概念の問題点」『星陵台論集』第31巻第2号、1998年10月、参照。

31) 陳琦「米国地方政府の財務報告モデルの再構築」『地方自治研究』第14巻第1号、1999年5月、参照。

NCAS7において「政府全体の財務諸表の目的は、リポーティング・エンティティを構成するすべての業務活動を反映し、すべての活動、組織およびファンクションが管理機関である政府の一部として運営されているように、リポーティング・エンティティのすべての構成単位の財政状態および活動結果を報告することである³²⁾」と考えられている。そのため、各構成単位は主要政府の基金と同様に政府の一部とみなされ、それぞれ適切な基金で報告するように要求されている。個々の構成単位の事業内容により、一つの基金（例えば、特別歳入基金）として、もしくは複数の基金（例えば、特別歳入基金と債務処理基金）を用いて報告される。例示1は、市政府のリポーティング・エンティティの構成単位である市立図書館が特別歳入基金として報告された併合貸借対照表を示している。このように、当該政府の基金形態別の併合報告書において、構成単位が主要政府の基金と同様に多欄式で独立表示され、またこれらを単純合計した数値が基金形態の合計欄で表示される。

例示1 特別歳入基金形態の併合貸借対照表 すべての特別歳入基金

	19x2年12月31日				単位：ドル
	公園基金	州ガソリン基金	駐車料金基金	市立図書館	期末合計
資産：					
現金	<u>xx</u>	<u>xx</u>	<u>xx</u>	<u>xx</u>	<u>xxx</u>
.....					
資産合計	<u>xx</u>	<u>xx</u>	<u>xx</u>	<u>xx</u>	<u>xxx</u>
負債：					
支払手形	<u>xx</u>	<u>xx</u>	<u>xx</u>	<u>xx</u>	<u>xxx</u>
.....					
基金持分：					
債務支払積立金	<u>xx</u>	<u>xx</u>	<u>xx</u>	<u>xx</u>	<u>xxx</u>
.....					
負債と持分合計	<u>xx</u>	<u>xx</u>	<u>xx</u>	<u>xx</u>	<u>xxx</u>

例示1の併合貸借対照表における各特別歳入基金の単純合計数値（網掛けの数値）が、例示2の一般目的財務諸表（すなわち結合貸借対照表）における「特別歳入」基金形態欄（網掛けの欄）の数値に対応する。それゆえ、例示2の一般目的財務諸表では、基金形態別に主要政府の基金と構成単位の基金を単純合計した数値が各基金形態欄で表示されるため、そこでは主要政府の会計情報と構成単位の会計情報を識別することができない。このような報告方法はブレンディング表示法（blending presentation）と呼ばれる。

32) NCGA, *National Council on Governmental Accounting Statement 7 Financial Reporting for Component Units within the Governmental Reporting Entity*, 1984, par.6.

例示2 政府全体の結合貸借対照表

19x2年12月31日										単位：ドル	
	政府基金形態			事業基金形態		受託基金形態	勘定グループ		主要政府合計	構成単位	政府全体
	一般基金	特別歳入	・・・	企業	内部サービス	信託と代理	一般固定資産		・・・(備忘記録)		合計(備忘記録)
資産：											
現金	x x	x x	x x	x x	x x	x x	x x	x x	x x x	x x x	x x x x
.....											
資産合計	x x	x x	x x	x x	x x	x x	x x	x x	x x x	x x x	x x x x
負債：											
支払手形	x x	x x	x x	x x	x x	x x	x x	x x	x x x	x x x	x x x x
.....											
基金持分：											
一般固定資産投資額	x x	x x	x x	x x	x x	x x	x x	x x	x x x	x x x	x x x x
.....											
負債と持分合計	x x	x x	x x	x x	x x	x x	x x	x x	x x x	x x x	x x x x

ただし、構成単位に適用される会計基準は主要政府に適用されるNCGAの会計基準と異なる場合、その構成単位を別欄表示法（discrete presentation）で報告することが例外として認められている³³⁾。その場合、構成単位は、例示1の主要政府の基金形態別の併合報告書に含まれず、構成単位のための併合報告書が別個に作成されることになる。さらに、別欄表示法は例示2の一般目的財務諸表において、構成単位の財務データを主要政府合計欄の右にある別欄で独立表示することを要求する。

4.2 GASBステートメント第14号による報告方法

NCGAS7による構成単位の報告方法に関して次のような批判が見られる。つまり、「実際には、構成単位の報告に関するステートメント第7号のブレンディング・アプローチは、事実上インタビューした情報利用者の全員により批判されている。その表示法では会計数値の集約・統合による情報ロスがあまりにも多いと彼らが信じている」³⁴⁾。GASBによれば、具体的に二つの意味での情報ロスが生じている³⁵⁾。第一は、一般目的財務諸表において主要政府の諸基金と構成単位を単純合計した数値のみが各基金形態欄で表示されるため、構成単位に帰属する会計情報を識別できず、そのため主要政府の財政状態および活動結果も不明瞭になる。第二は、例外的に別欄表示法を適用する構成単位を除いて、他のすべての構成単位がブレンディング表示法で報告されるため、主要政府と個別の構成単位との関係密度の差³⁶⁾を識別することが不可能となる。

このような批判を踏まえて、NCGAの後継組織であるGASBは、NCGAS7を見直し、大幅な修正を行った。また、GASBは報告範囲の規定と報告方法というリポーティング・エンティティに関わる二つの要素

33) *Ibid.*, par.9.

34) James (1987), *op. cit.*, p.9.

35) GASB, *Exposure Draft, Proposed Statement of the Governmental Accounting Standards Board - The Financial Reporting Entity*, GASB (Norwalk), 1990, par.83-84.

36) 実際に、一部の構成単位は法的に主要政府から独立しているものの、実質的には主要政府の一部分のような活動を行っており、逆に一部の構成単位は形式的にも実質的にも主要政府から独立して自律性が高い活動を行っているため、それぞれの構成単位と

が切り離せないものであり、同時に再検討すべきであると考えたため、GASBS14において報告の範囲と報告方法を同時に規定した。その規定によれば、構成単位の報告方法としてブレンディング表示法と別欄表示法の二つがあるけれども、ほとんどの構成単位は政府全体の財務諸表において別欄で報告されるべきである³⁷⁾。つまり、NCGAはブレンディング表示法を基本的報告方法と位置づけていたが、GASBは基本的に別欄表示法を用いるべきであると規定している。

ただし、図 - 1が示しているように、下記のa) もしくはb) の条件を満たしている構成単位に限り、GASBはブレンディング表示法の適用を認めている³⁸⁾。

a) 構成単位の管理部門は実質的に主要政府の管理部門と同一であること

b) 構成単位は完全に或いはほぼ完全に主要政府のためにサービスを提供すること、もしくは直接的に主要政府にサービスを提供していないが、もっぱら主要政府のベネフィットのためであること

上記の条件a) を満たしている構成単位はその管理部門の同一性により実質的に主要政府の一部分であると考えられる。条件b) を満たしている組織はその活動内容が主要政府の内部サービス基金³⁹⁾と同じであるため、実質的に主要政府の一部分としてみなされる。これらの条件を満たしている構成単位のみがブレンディング表示法を適用し、主要政府の基金と同様に報告される。

4.3 GASBステートメント第34号による報告モデル

GASBS14による報告方法も、NCGAと同様に基金会計システムを前提とするものである。政府財務報告において公的資金が予算等に準拠して調達され、使用されたことを開示することは報告目的の一つであり、アカウントビリティの解除に最低限必要とされる情報である⁴⁰⁾。そのため、それぞれの活動を個々の基金で報告することにより政府活動の法的準拠性の開示に有用な情報を提供できる基金会計システムが必要であることはいうまでもない。しかし、基金会計システムにおける財務報告体系は様々な観点から批判を向けられてきた⁴¹⁾。その最大の問題点として、「基金会計システムにおいて組織全体の活動を表示する報告書が存在しない」とRobertが指摘している⁴²⁾。上記の例示2は一見して政府全体の財政状態の概観を表す貸借対照表にみえる。しかし、実際には基金形態に応じて測定焦点および会計基準が異なっており、また基金間取引が相殺されていないため、その主要政府の合計数値も政府全体の合計数値も単なる備忘録に過ぎず、主要政府ないし政府全体の総資産、総負債および純資産を示していない。さらに、政府活動の結果に関して、政府型基金（税金により賄っている）と事業型基金（料金により賄っている）は測定焦点および会計基準が異なるため、別々の報告書が作成されている。このように、会計基準が異なる基金形態の会計データを単純合計しても有用な会計情報を提供できないため、GASBS14では、例示2の主要政

37) GASB (1991), *op. cit.*, par.42.

38) *Ibid.*, par.53.

39) 内部サービス基金とは政府部門ないし機関が同一政府内の他の部門ないし機関、さらに他の政府に原価補償主義により提供した財貨およびサービスに関わる財務取引を会計処理するための基金である。

40) GASB (1987), *op. cit.*, par.77 (b) .

41) 基金会計システムにおける財務報告の問題点として、少なくとも 政府全体に関する会計情報の欠如、 政府タイプの活動に関するコスト情報の欠如、 各種のサービスないしプログラムに関する会計情報の欠如、 一般固定資産及び一般固定負債の報告問題という4点が挙げられる。陳琦 (1999) を参照。

42) Robert N. Anthony, "Not Needs: A Government Accounting Standards Board", *The Government Accountants Journal*, Vol. XXIX, No.4, Winter 1980-1981, p.14.

府合計欄（備忘記録）と政府全体合計欄（備忘記録）の開示は要求されず，政府の自由選択に任せられている。それゆえ，基金会計システムにおいて政府全体の会計情報はいうまでもなく，主要政府を概観できる会計情報でさえ開示されていない。そのため，主要政府，さらに政府全体の財政状態および活動結果に関する概観，分析および評価が困難となっている。

このような問題点を改善するために，GASBは1999年6月にステートメント第34号を公表し，新しい報告モデルを提示した。そこでは，現行の一般目的財務諸表に代わって，政府全体（government-wide）財務諸表と基金財務諸表からなる基本財務諸表の作成が要求される⁴³⁾。後者の基金財務諸表は若干の修正もあったが⁴⁴⁾，基本的に基金を基礎とする現行の財務報告を維持したものである。前者の政府全体財務諸表は新たに追加されたものであり，政府全体の純財産報告書（貸借対照表に相当する）と活動報告書（損益計算書に相当する）により構成される。新しい報告モデルでは，基金財務諸表がもっぱら主要政府に関するより詳細な情報（基金形態別の情報）を報告することを目的とする。そのため，GASBS14の規定により例外的にブレンディング表示法を適用する構成単位のみが主要政府の各基金と同じ方法によって基金財務諸表で報告される（例示1参照）。しかし，別欄表示法を適用する構成単位は基金財務諸表で報告することが廃止されるようになった。一方，政府全体財務諸表は政府全体に関するより集約した会計情報の開示を目的としている。そこでは主要政府（ブレンディング表示法を適用する構成単位を含む）の連結会計情報が開示されている。そして，構成単位（別欄表示法を適用する組織）に関して，GASBS14と同様に基本的に別欄で表示することが要求される。しかし，政府全体の合計欄の表示に関して，GASGS34はそのような会計情報の開示を認めるものの，必ずしも要求しない。例示3は政府全体の純財産報告書を示している。

例示3 サンプル市の純財産報告書

	2002年12月31日			単位：ドル
	主要政府			構成単位
	政府型活動	ビジネス型活動	合計	
資産：				
現金	× ×	× ×	× × ×	× × ×
.....				
資産合計	× ×	× ×	× × ×	× × ×
負債：				
支払手形	× ×	× ×	× × ×	× × ×
.....				
負債合計	× ×	× ×	× × ×	× × ×
基金持分：				
固定資産投資	× ×	× ×	× × ×	× × ×
.....				
純資産合計	× ×	× ×	× × ×	× × ×

43) GASB, *Statement No.34 of the Governmental Accounting Standards Board Basic Financial Statements and Management's Discussion and Analysis for State and Local Governments*, GASB (Norwalk), 1999, par.6.

44) GASBのステートメント第34号では，基金財務諸表に関して一般固定資産勘定グループおよび一般固定負債勘定グループの報告の廃止，受託型基金の再定義，内部サービス基金の別欄表示等の修正が行われた。

例示3のように、政府全体財務諸表において主要政府（ブレンディング表示法を適用する構成単位を含む）の会計情報は、政府型活動欄（税、補助金という非交換取引収入により賄っている）、ビジネス型活動欄（サービスの外部利用者に課した料金により賄っている）および主要政府合計欄で表示され、構成単位（ブレンディング表示法適用の構成単位を除く）は主要政府と切り離して別欄で報告される。そして、主要政府のすべての活動に関して、統一した測定の焦点（経済的資源）と会計基準（発生主義）が適用され、さらに主要政府の各表示欄では内部取引が相殺された正味合計数値を報告するように要求されている。そのような報告によって、主要政府（ブレンディング表示法を適用する構成単位を含む）の財政状態および活動結果に関する会計情報を提供することが可能になった。しかし、政府全体の会計情報の開示が要求されていない。

5 リポーティング・エンティティの規定および報告方法の再検討

5.1 リポーティング・エンティティの規定および報告方法の合理性

ここまで検討してきたように、米国地方政府会計において財務報告の範囲を定めるリポーティング・エンティティ概念が確立されている。リポーティング・エンティティは主要政府および構成単位からなると規定されている。そこでいう主要政府と構成単位は私企業会計における親会社と子会社に相当する。政府財務報告のリポーティング・エンティティの規定は、私企業会計における連結財務報告の範囲の規定と類似している。ただし、連結財務報告の範囲を定める際に、私企業会計においては支配力基準が用いられているのに対して、地方政府会計においては「財務的アカウントビリティの有無」が基本的基準として位置づけられている。しかし、その基本的基準を支えるための判断基準（「過半数の管理者の任命」、「重大な影響力の行使」等）を見れば、その内容は主要政府が構成単位の活動を支配していることを表しているものでもある。つまり、政府会計の場合ではそれらの具体基準が満たされるならば、主要政府がその構成単位の活動に関するアカウントビリティを有すると認識される。政府会計においてはアカウントビリティ概念が最も重要視されており、アカウントビリティを評価するための会計情報の提供が最高の報告目的であると位置づけられていることに鑑み、財務的アカウントビリティ基準の採用は政府会計の特性を考慮したものであると言える。

一方、政府財務報告の現行基準（GASBS14とGASBS34）は、実質的に主要政府の一部として考えられている構成単位（民間でいえば事業部を分社化して設立された子会社のような組織）を主要政府の一部として報告し、それ以外の構成単位を主要政府と切り離して別欄で表示するように要求している。それに対して、私企業会計においては、すべての連結子会社の会計情報を親会社の会計情報と連結して報告している。つまり、私企業の子会社の報告方法と異り、政府の構成単位は、ブレンディング表示法と、別欄表示法との二種類の方法によって報告されている。そのため政府全体財務諸表は、構成単位を二種類の方法で表示することにより構成単位と主要政府との関係密度の差を表している。その意味で、私企業の連結財務諸表より、子会社に相当する構成単位に関してより質の高い情報を提供できる。

また、4.3で指摘したように、今日までの基金会計システムにおいては、政府全体の会計情報はいうまでもなく、親会社の個別財務諸表に相当する主要政府の会計情報でさえ欠如している。GASBS34号が提示した政府全体財務諸表においては、諸基金の連結情報が主要政府合計欄で表示されているため、主要政府の財政状態および活動状況を把握することが可能となった。利用者の関心の焦点が主要政府にあるため、GASBS34による新しい報告モデルはそのような情報利用者のニーズに対応できる報告体系となっているといえる。また、私企業に関して行われている連単分析のような分析手法を導入し、構成単位が主要政府

に与えた影響を明らかにするためには、主要政府自体の会計情報が必要とされる。私企業の連結財務諸表においては親会社とすべての連結子会社の内部取引を相殺した後の正味連結数値のみが表示されているため、親会社の会計情報と連結子会社の会計情報を識別することができず、連単分析を行うためには、別個の個別財務諸表から親会社の会計情報を獲得しなければならない。それに対して、GASBS34が提示した政府全体財務諸表においては主要政府の会計情報と構成単位の会計情報が識別できるように別欄で表示されている。そのような報告方法により、政府全体の財務諸表において親会社の個別財務諸表に相当する主要政府の会計情報を入手できることになる。ただし、連単分析を行うためには、当然政府全体の連結会計情報も必要となる。しかし、GASBS34ではそのような情報の開示が要求されていない。この問題に関して、5.2で分析することにする。

5.2 リポーター・エンティティの規定と報告方法の整合性の欠如

GASBS34は、GASBS14が定めたリポーター・エンティティ概念をそのまま採用している。前述したように、政府財務報告のリポーター・エンティティの規定は私企業会計における連結財務報告の範囲の規定と類似している。しかしながら、GASBS34が提示した報告モデルは私企業会計における連結財務諸表に相当する政府全体の会計情報の開示を要求していない。つまり、私企業会計においては親会社と連結子会社が一つの経済的実体とみなされ、それは連結財務報告の範囲を表していると同時に、一つの会計単位となる。そのため、連結財務諸表は当該経済的実体に関する連結会計情報を提供している。それに対して、政府全体財務諸表においては主要政府（ブレンディング表示法を適用する構成単位を含む）と構成単位（別欄で表示される構成単位）の会計情報が別欄で表示されており、政府全体の連結会計情報の作成が要求されていない。そこでは、リポーター・エンティティは単に報告の範囲を表しているのであり、必ずしも一つの会計単位とはならない。そのため、私企業の連結財務諸表においてはアカウントティング・エンティティとリポーター・エンティティが一致しているのに対して、政府財務報告においてはアカウントティング・エンティティとリポーター・エンティティが必ずしも一致しない⁴⁵⁾。

しかし、構成単位を単に別欄で表示するならば、その会計情報は単なる補足情報であるに過ぎない。そのような報告方法はリポーター・エンティティの概念規定との整合性を欠いている。本来は構成単位をエンティティの一部とみなす以上、エンティティに関する会計情報を提供すべきである。AAAによれば、「エンティティ概念は、会計にとって不可欠な概念である。なぜならば、会計が1つの情報システムとみなされる場合、エンティティ概念は会計情報システムの境界線を決定するからである」⁴⁶⁾。そのため、エンティティの内部者間の内部取引は単にエンティティ内部での財の移動であるに過ぎない。外部報告会計は、内部取引を相殺し、当該エンティティと外部者との取引のみを報告対象とすべきである。そのため、主要政府と構成単位の会計情報を単に並列表記した財務諸表は、政府全体に関する情報を提供することにならない。なぜならば、外部情報利用者にとって提供された情報に基づいて内部取引の相殺を行うことが不可能だからである。それゆえ、政府財務報告において主要政府と構成単位の間にある内部取引を相殺した政府全体の会計情報を開示する必要がある。

45) ここでの分析は外部財務報告に限定しているものである。無論、私企業の内部報告会計においては管理目的のために設定されたアカウントティング・エンティティが必ずしもリポーター・エンティティと一致するとは限らない。

46) AAA, Committee on Concepts of Accounting Applicable to the Public Sector (1970-1971), "Report of the Committee on Concepts of Accounting Applicable to the Public Sector, 1970-71", *The Accounting Review*, Supplement to Vol. XLVII, 1972, p.85

5.3 リポーティング・エンティティの規定と報告方法の不一致の改善

5.2で分析したように、政府会計においてリポーティング・エンティティの概念規定とその報告方法との間には整合性が欠如し、アカウンティング・エンティティとリポーティング・エンティティとの不一致が生じている。その問題点を解決するために二つの方法が考えられる。第一の方法はリポーティング・エンティティの概念規定を主要政府（ブレンディング表示法を適用する構成単位を含む）という範囲まで縮小する発想である。すなわち、GASBS34が提示した政府全体財務諸表において主要政府の連結会計情報が開示されているため、主要政府のみをリポーティング・エンティティと再規定することにより、アカウンティング・エンティティとリポーティング・エンティティとの一致が図れる。第二の方法はGASBS14によるリポーティング・エンティティの概念規定を前提としてエンティティすなわち政府全体の会計情報の開示を要求する考え方である。すなわち、GASBS34が提示した政府全体財務諸表（例示3参照）の右端に、例示4のように政府全体の連結会計情報を表す合計欄を追加すれば、アカウンティング・エンティティとリポーティング・エンティティとが一致することになる。では、二つの方法のいずれがより合理性を有するであろうか。

例示4 サンプル市の純財産報告書

	主要政府			構成単位	政府全体合計
	政府型活動	ビジネス・タイプ活動	合計		
資産：					
現金	x x	x x	x x x	x x x	x x x x
.....					
資産合計	x x	x x	x x x	x x x	x x x x
負債：					
支払手形	x x	x x	x x x	x x x	x x x x
.....					
負債合計	x x	x x	x x x	x x x	x x x x
基金持分：					
固定資産投資	x x	x x	x x x	x x x	x x x x
.....					
純資産合計	x x	x x	x x x	x x x	x x x x

注：複数の構成単位が存在する場合、その構成単位間の内部取引を相殺すべきか否かはGASBS34では述べられていない。理論の整合性から考えれば、他の表示欄と同様に内部取引の相殺を行うべきである。ただし、構成単位間の内部取引が少ないこと、また情報利用者の主たる関心が主要政府にあることに鑑み、構成単位の表示欄では内部取引の相殺を行わず、政府全体合計の表示欄において構成単位間の内部取引および主要政府と構成単位との間の内部取引を一括して相殺するという簡便法も考えられる。

情報量から見れば、第二の方法を採用する場合は、政府全体財務諸表において主要政府の会計情報と政府全体の会計情報が同時に開示されるため、より多くの情報を提供できることが一目瞭然である。しかし、情報量が多いただけで第二の方法が合理的であるとは言えず、情報利用者のニーズに適合しない情報が提供されたとしても意味がない。そもそもリポーティング・エンティティ概念が確立された理由は、政府（すなわち主要政府）と関連組織（すなわち潜在的構成単位）の活動が別々に報告されるならば、情報利用者が求めている会計情報（政府活動の全体像を把握できる情報、政府の財務安全性の捕捉に役立つ情報、政府間の財務報告の比較可能性を保持できる情報）を提供できないからである。それゆえ、いずれの方法が情報利用者のニーズを充足できるかが問題となる。

まず、情報利用者は政府活動の全体像を概観できる会計情報を求めている⁴⁷⁾。というのは、情報利用者

47) 政府財務報告の利用者のニーズが多様であり、政府活動の全体像を概観できる情報を求める利用者もいれば、個々の活動ないし基金に関する詳細な情報を要求する利用者もいる。政府全体財務諸表と基金財務諸表はそれぞれの情報利用者の異なるニーズを充足できる。GASB (1999), *op. cit.*, par.187.

は政府活動を総合的に把握するために、特に人口規模が同じである政府間において政府全体のサービス・レベルを比較し、評価するためには、政府活動全体の財政規模や総収入に占める税の割合等の会計情報が不可欠だからである。しかし、様々な政府サービスは主要政府だけではなく、多数の構成単位により提供されている現状、またほとんどの構成単位が別欄で表示されている⁴⁸⁾ことを考慮に入れると、政府活動の全体像を把握するために、主要政府とすべての構成単位を含む政府全体の連結会計情報が必要とされるであろう。

また、地方債のデフォルトが多発している⁴⁹⁾米国においては、情報利用者は政府の財務安全性の評価に役立つ会計情報に関心を示している⁵⁰⁾。なぜならば、政府が財政危機に陥ると、債務不履行、サービスのカット、増税といったことが起こりうるからである。現実では、多数の構成単位（ブレンディング表示法を適用する構成単位であろうと、別欄表示法を適用する構成単位であろうと）と主要政府との間には、資本拠出、貸付金、損失補填、補助金の交付、債務返済義務の引受というように様々な財務的関連が存在するため、構成単位を無視して政府の財務安全性を評価することが不可能である。また、ほとんどの構成単位が別欄で表示されている事実を考えると、政府の財務安全性を捕捉するためには、主要政府（ブレンディング表示法を適用する構成単位を含む）の会計情報だけでは不十分であり、主要政府とすべての構成単位を含む政府全体に関する連結会計情報が不可欠である。

さらに、前述したように、情報利用者は政府間の財務報告の比較分析を行いたいと思う。しかし、実際に同じ政府サービスは、主要政府の一部局により行われる場合もあれば、構成単位により行われる場合もある。さらに、異なる政府の構成単位により提供される同じサービスであっても、構成単位の管理部門と主要政府の管理部門とが実質的に同じであるか否かにより、ブレンディング表示法を適用する場合もあれば、別欄で表示する場合もある。その上、主要政府と構成単位の管理部門が実質的に同じであるか否かの判定は実務者の主観的判断により左右される。そのため、同じ政府サービスであっても、ある政府の財務報告書においては主要政府（ブレンディング表示法を適用する構成単位を含む）の会計情報として開示されるが、他の政府の財務報告書においては主要政府から除外され別欄で表示される可能性がある。つまり、主要政府の会計情報の内容は政府により異なる。そのような会計情報を単純に比較しても意味がない。それゆえ、政府間の比較可能性を保持するためには、主要政府とすべての構成単位を含む政府全体に関する連結会計情報に基づいて政府間の財務報告の比較分析を行う必要がある。

このように、主要政府とすべての構成単位を含む政府全体の連結会計情報は情報利用者のニーズの充足に役立つ情報を提供できる。従って、GASBS14が規定したリポーティング・エンティティ概念を前提として政府全体の会計情報を追加することにより、リポーティング・エンティティの概念規定とその報告方法との整合性を図るべきである。

48) 例えば、ニューヨーク州の1997年の包括的年次財務報告書においては、41の構成単位がすべて別欄表示法を適用している。

49) 1960年から1971まで地方団体の破産が10件発生したのに対して、1972年から1984までは21件も生じた。さらに、1980年から1988まで、地方債のデフォルトがおよそ500件に上った。一般目的政府の破産ないしデフォルトが少なかったが、構成単位となる関連組織の破産ないしデフォルトが政府にもたらした影響が大きかったことは否定できない。そのため、当該政府と構成単位となる関連組織の活動を一元的にとらえ、政府の財務安全性を評価することが公会計研究における緊急課題となる。

cf., Public Securities Association (PSA) *Fundamentals of Municipal Bonds*, PSA (New York), 1990, pp.121-122.

50) 情報利用者に共通するニーズの一つは財務状況（将来のサービス提供能力と債務返済能力）の評価に役立つ情報に対する要求である。そのような情報を提供することは政府財務報告の目的の一つとして規定されている。GASB (1987), *op.cit.*, par.32&79.

6 むすびにかえて

本稿では、リポーティング・エンティティ概念を中心に、米国地方政府の財務報告の範囲およびその報告対象の報告方法を考察してきた。現在、政府財務報告のリポーティング・エンティティは、私企業会計における親会社と子会社に相当する主要政府と構成単位からなるように規定されている。政府財務報告においてアカウントビリティの評価に役立つ会計情報の提供が最高の目的と考えられているため、政府の管理者に課されたアカウントビリティはリポーティング・エンティティを定めるための基礎概念として位置づけられている。そして、主要政府およびその管理者は潜在的構成単位である政府関連組織に関して財務的アカウントビリティを有するか否かが構成単位を定めるための基本的基準となる。ただし、その基本的基準を支える判断基準の内容（「過半数の役員の任命権」、「重大な影響力の行使」等）は、実質的に私企業会計で用いられている支配力基準と同様に、構成単位に対する主要政府の支配力を表しているものであると言える。一方、政府財務報告の表示方法に関して、現行の政府会計基準（GASBS14とGASBS34）は、基本的に構成を主要政府から切り離して表示するように要求しているが、実質的に主要政府の一部として考えられている構成単位に関しては、例外的にその構成単位の会計情報を主要政府の会計情報に含めて表示することを認めている。そのような報告方法は、主要政府と構成単位との関係密度の差を表しているといえる。その意味で私企業の連結財務諸表に比べ子会社に相当する構成単位に関してより質の高い情報を提供できる。しかし、GASBS34による最新の報告モデルにおいては、私企業の連結財務諸表に相当する政府全体の会計情報の開示が要求されていない。そのような報告方法はリポーティング・エンティティの概念規定との整合性を欠き、政府財務報告におけるアカウントビリティとリポーティング・エンティティの不一致をもたらす。そのような問題点を解決するために、さらに情報利用者のニーズ（政府活動の全体像が把握できる会計情報、政府の財務安全性の捕捉に役立つ会計情報、政府間の財務報告の比較可能性を有する会計情報に対する要求）の充足に役立つ会計情報を提供するために、政府全体の連結会計情報の開示が必要とされる。ただし、私企業の連結財務報告のように、主要政府と構成単位を連結した会計数値のみを表示するならば、主要政府と構成単位の会計情報が識別できなくなる。情報利用者の関心の焦点が主要政府にあること、またこれまでの政府財務報告において主要政府全体の会計情報が欠如していることを考慮すると、例示4のように、政府全体財務諸表において主要政府内部（すべての基金およびブレンディング表示法を適用する構成単位）に関する連結会計情報と、主要政府の外部にある構成単位をも含めた政府全体の連結会計情報という二つの次元の会計情報を開示できる財務報告が望ましい。ここでは、政府財務報告のアカウントビリティとリポーティング・エンティティとが一致することになり、主要政府と構成単位はサブ・エンティティとして位置づけられる。このような報告方法の改善によって、「政府全体の財務諸表は、財務的アカウントビリティに基づくエンティティの概観を表すと同時に、利用者が主要政府と構成単位を識別できるようにすべき⁵¹⁾」というGASBS14の報告主旨がはじめて達成可能になる。

51) GASB (1991) *op. cit.*, par.42.