

## 解 説

# 公的部門の主体による 一般目的財務報告の概念フレームワーク

公認会計士 関川 正 せき かわ ただし

公認会計士 伊澤 賢司 い ざわ けん じ

2010年12月に国際公会計基準審議会（IPSASB<sup>1</sup>）は、概念フレームワーク・プロジェクト「公的部門の主体による一般目的財務報告の概念フレームワーク」に係わる以下の3つの重要なデュプロプロセス文書<sup>2</sup>を同時に公表した。（コメント期日はいずれも6月15日）。

- ・ 公開草案「役割・権限・範囲／目的・利用者／質的特徴／報告主体」（以下「フェーズ1 ED」という。）
- ・ コンサルテーション・ペーパー「財務諸表の要素及び認識」（以下「フェーズ2 CP」という。）
- ・ コンサルテーション・ペーパー「財務諸表における資産及び負債の測定」（以下「フェーズ3 CP」という。）

本稿では、IPSASBが2010-12年の3か年の戦略計画で最重要プロジェクトと位置付けている概念フレームワーク・プロジェクトの概要及びフェーズ1 EDの内容について解説する。また、フェーズ2 CP及びフェーズ3 CPについては、2011年5月号に解説記事を掲載する予定である。

## IPSASB概念フレームワーク・プロジェクトの概要

### 1 概念フレームワークとは

会計基準設定主体の中には、概念フレームワークやそれに類似する文書を作成・公表し、基準設定に当たっての理論的支柱としている例が見受けられる。会計基準に共通して関係する基礎概念を確立し、定義することにより、首尾一貫した会計基準の設定を担保することが、その主たる目的である。そのため、概念フレームワークは長期間にわたり、会計基準の設定に関して非常に強い影響を及ぼすといえる。概念フレームワークが必要とされる背景には、会計基

準の設定は長期間にわたり継続的に行われ、その間、設定主体の委員等の入れ替わりなどがあることが挙げられる<sup>3</sup>。

また、基準設定主体によっては、概念フレームワークそのものが、会計基準のヒエラルキーの1つとして位置付けられており、該当するテーマを直接扱う基準が存在しない場合、概念フレームワークを参照して会計方針を決定することを求める場合もある。ただし、会計基準の適用に当たって、概念フレームワークが、それに反した個々の会計基準の規定を覆す（Override）効果を持たないことは、多くの基準設定主体に共通し

ている<sup>4</sup>。

IPSASBの概念フレームワークもその後の会計基準設定への指針を提供する文書であり、個々の会計基準が改訂されるまでは、個々の会計基準の規定を覆す効果を持たない文書として想定されている。

### 2 これまでの審議過程と今後の計画

IPSASBにおいて概念フレームワーク・プロジェクトが開始されたのは、2006年のことである<sup>5</sup>。当初は素案の検討を行う概念フレームワーク小委員会<sup>6</sup>が形成され、各国の会計基準設定主体等（NSS）がプロジェク

トにスタッフを提供するほか、小委員会のメンバーとして関与していた。2010年4月のIPSASB会議で、概念フレームワーク小委員会を廃止し、フェーズごとに少数のIPSASB委員が担当スタッフを支援するタスク・ベース・グループを設置すること、NSSは、プロジェクト諮問パネルを構成し、IPSASBの審議過程において協力する体制を採ることに変更された。プロジェクト諮問パネルを構成するNSSは、以下のとおりである。

- ◇ オーストラリア会計基準審議会 (AASB)
- ◇ フランス公会計基準審議会
- ◇ 米国連邦会計基準諮問審議会 (FASAB)
- ◇ 米国政府会計基準審議会 (GASB)
- ◇ ニュージーランド財務報告基準審議会
- ◇ カナダ公的セクター会計基準審議会 (PSAB)
- ◇ 南アフリカ会計基準審議会 (ASB)
- ◇ 英国会計基準審議会 (ASB)
- ◇ 国際会計基準審議会 (IASB)

プロジェクトは当初、2012年に最終文書を公表する予定で開始されたが、プロジェクトの進行の遅れが顕著になったこともあり、2010年4月のIPSASB会議において、プロジェクト計画の見直しが行われた。プロジェクト計画はその後のIPSASBの会議において適宜見直され、2010年11月のIPSASB会議の結果を踏まえた最新のプロジェクト計画は表1のようになっている。

表1 概念フレームワーク・プロジェクトのプロジェクト計画 (2011年2月現在)<sup>※</sup>

フェーズ分け	テーマ	コンサルテーション・ペーパー	公開草案	最終文書
第1フェーズ	役割・権限・範囲	公表済み (2008年9月)	公表済み (2010年12月)	2013年前半に承認予定
	目的・利用者			
	質的特徴			
報告主体				
第2フェーズ	構成要素と認識	公表済み (2010年12月)	2012年3月会議で承認予定	
第3フェーズ	測定	公表済み (2010年12月)	2012年3月会議で承認予定	
第4フェーズ	表示及び開示	2011年6月会議で承認予定	2012年6月会議で承認予定	

注：網掛け部分は2010年12月に公表された文書

表2 IPSASBの概念フレームワーク・プロジェクトとIASB-FASBの概念フレームワーク・プロジェクトの対比表

	IPSASB		IASB-FASB	
	財務報告の目的及び一般目的財務報告書の利用者	財務報告の目的	財務報告の目的	フェーズA DP (2006/7) ED (2008/5) FINAL (2010/7)
第1グループ CP (2008/9) ED (2010/12)	一般目的財務報告書に含まれる情報の質的特徴とその制約	意思決定に有用な財務報告情報の質的特徴と制約	財務報告の境界	フェーズE
	概念フレームワークの役割と権限及び一般目的財務報告の範囲	概念フレームワークの目的と権威	報告主体	フェーズF
	報告主体及びグループ報告主体	報告主体		フェーズD DP (2008/5) ED (2010/3)
第2グループ CP (2010/12)	財務諸表の構成要素の定義と認識	要素の定義及び認識と認識の中止		フェーズB
第3グループ CP (2010/12)	財務諸表における資産及び負債の測定	測定		フェーズC
第4グループ	表示と開示	表示と開示		フェーズE
		非営利事業体への適用		フェーズG
		その他の問題		フェーズH

略号 CP：コンサルテーション・ペーパー、DP：討議資料、ED：公開草案

### 3 IASB-FASBの概念フレームワーク改善プロジェクトとの関係

今までIPSASBは概念フレームワークを持たないまま基準設定を行って

いたが、その基準の多くは国際会計基準審議会 (IASB) が設定する国際財務報告基準 (IFRS) をベースとして行われたことから、IASBの概念フレームワークにおける主要な考

え方が大きな影響を与えている。また、概念フレームワークが規定する基本概念の一部、例えば、財務諸表の目的、資産・負債等財務諸表の構成要素の定義はIPSAS第1号「財務諸表の表示」に示されており、その内容はIASBの概念フレームワークにおけるものと類似している。

IASBとFASBは両者の基準のコンバージェンスの一環として、2005年から共同でそれぞれの概念フレームワークの改善・統一化作業を開始している。この改善・統一化作業で行われている議論の多くは、公的セクターの概念フレームワークにも援用可能であり、IPSASBではIASBとFASBの概念フレームワーク改善プロジェクトを緊密にモニターすることとしている。しかし、IPSASBの概念フレームワーク・プロジェクトは、IASBの概念フレームワークを公的セクターへの適用に当たって解釈することではなく、公的セクターの主体に適用される財務報告のための独自の概念フレームワークを開発することとされている<sup>13)</sup>。

IPSASBとIASB-FASBの両者の概念フレームワーク・プロジェクトのフェーズごとの対応関係を示すと、前頁の表2のとおりである<sup>14)</sup>。

#### 4 概念フレームワークの重要 性と今後の基準設定に与える影響

IPSASBの概念フレームワーク・プロジェクトは、IPSASBの今後の基準設定のみならず、世界の公会計基準設定に非常に大きな影響を与えることが予想される。それらについて詳述すると、以下のとおりである。

#### (1) 公的セクター固有の会計基準設定への指針

公的セクター固有の会計基準において、多くの主要な問題、例えば、「社会給付債務」、「文化資産」、「公的セクター固有の無形資産」などの問題は、概念フレームワークで扱う資産・負債の定義に係る問題であり、これらの諸問題に関するIPSASBでの議論は、概念フレームワーク・プロジェクトの進展を待って再開されることとされている。また、概念フレームワークの内容の検討そのものも、このような重要な個々の公的セクター固有の会計問題を意識して進められることとなろう。

#### (2) 伝統的な財務諸表の枠組みを超える問題へのアプローチ

概念フレームワーク・プロジェクト「概念フレームワークの役割と権限及び一般目的財務報告の範囲」では、伝統的な財務諸表を超えた将来情報や、定性的・非財務的な情報の開示を含めて「財務報告」ととらえ、それを対象とする方向で進んでいる。また、IPSASBでは、伝統的な財務諸表の枠組みを超えたプロジェクト「公共財政長期持続可能性報告」、「文書による報告」、「サービス業績報告」などを開始しており、概念フレームワークは、それらのプロジェクトの方向性に対して大きな指針を与えるものになる。

#### (3) 国際的な影響

本プロジェクトはNSSとの協働プロジェクトとなっており、協働プロジェクトに参加している国の中では、カナダPSABのように、IPSASBの概念フレームワークを自国の公的セクター概念フレームワークとして採用

することを予定している場合がある。このようにIPSASBの概念フレームワークを自国の概念フレームワークとはしない国においても、協働プロジェクトの成果を部分的に取り入れることが想定される。その結果として、IPSASBを直接的に採用しない国々においても、概念フレームワークの共通化を通じて、公会計基準の国際的なコンバージェンスが進むことが予想される。

#### 〈注〉

- i IPSASBは、国際会計士連盟(IFAC)の中に設置された審議会の1つ。「IPSASBによる国際公会計基準(IPSAS)設定の仕組み」については、本誌2010年1月号80頁「コラム：IPSASBによる国際公会計基準(IPSAS)設定の仕組み」を参照。
- ii 他の基準設定主体と同様、IPSASBでは最終文書を公表する前に公開草案(ED)を公表し、外部の意見を聴く手続が、そのデュープロセス(適正手続)の一環として定められている。また、重要なプロジェクトについて、EDの作成に先立ち基本的な論点について、外部の意見を聴くための文書コンサルテーション・ペーパー(CP)を公表する場合もある。デュープロセス文書のコメント期間は一般的には4か月とされているが、今回の一連の文書に関しては、その重要性和対象範囲の広さにかんがみ、6か月間とされた。また、2つのCPに関しては同時に“*At a Glance*「一覽」”と題した要約文書を公表している。

- iii したがって、概念フレームワークの主たる役割は基準設定に当たっての指針を提供することであって、基準適用に当たっての指針を与えることは副次的な役割であるといえることができる。
- iv 国際会計基準審議会 (IASB) では、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」第12項において、ある会計事象に該当する基準やそれに類似する会計事象を扱う基準が存在しない場合に「概念フレームワークに定める資産・負債・収益・費用の定義・認識規準及び測定概念を参照すること」が定められている。
- v IPSASBが概念フレームワーク・プロジェクトを開始するに至った経緯・背景などは、本誌2010年8月号79頁「コラム：公的セクター主体の財務報告の概念フレームワーク」を参照。
- vi 小委員会は当初、以下のメンバーで構成された。IPSASBメンバー：英国 (IPSASB議長)、アルゼンチン、日本 (筆者：関川)、ニュージーランド、ノルウェー、米国、NSS：オーストラリア (AASB)、中国 (財務省)、フランス (財務経済省)、イタリア (財務省)、南アフリカ (ASB)、英国 (ASB)、IMF (統計部門及び財政問題部門)。
- vii EDなどのデュープロセス文書をフェーズ分けして公表しコメントを求めるものの、最終文書は相互の関連性や整合性を維持するためにまとめて公表する予定となっている。また、最終文書の公表前に概念フレームワーク全体を再度EDとして公表することも考えられ、その場合はこのスケジュールは半年から1年程度遅れることとなる。
- viii 従来は、IASB-FASBの概念フレームワーク・プロジェクトが先行する形で議論が行われていたが、

同プロジェクトの作業が大幅に遅延していることから、テーマの一部については、IPSASBの概念フレームワーク・プロジェクトが先行する形になっている。2010年4月にソウルで開催された会計基準設定主体会議において、一部の会計基準設定者から、IASB-FASBの概念フレームワーク・プロジェクトとIPSASBの同プロジェクトの結果によって、共通ではない2つの概念フレームワークが生まれることに懸念が示された。

- ix 両者のプロジェクトは独自にその対象を設定しているために、それぞれのテーマで扱う対象範囲は完全には同一ではない。また、IPSASBの概念フレームワークの議論全体はIASB-FASBがフェーズGで扱う予定としている「非営利事業体への適用」に大きな影響を及ぼすことが予想される。

## IPSASB概念フレームワーク・フェーズ1 EDの解説

概念フレームワークの第1フェーズは、公的部門が作成する一般目的財務報告における①役割、権限及び範囲、②目的及び利用者、③質的特徴、及び④報告主体、について検討するものである。以下、それぞれについて公開草案に基づき解説する。

### 1 一般目的財務報告における役割、権限及び範囲

まず、概念フレームワークは、政府系企業以外の、発生主義を採用する公的部門が作成する一般目的財務報告を支える概念を確立するもので

あり、IPSASBは、IPSASやその他のガイダンスの策定に当たって、これらの概念を適用することになる。

次に、概念フレームワークは、IPSASの要求事項に優先するものではないが、IPSASやガイダンスで取り扱われていない財務報告を処理する上での指針を提供するものである。また、この概念フレームワークの発行後には、IPSASBは既存のIPSASを見直して、IPSASと概念フレームワークの間に重要な矛盾がある場合には検討することになる。

最後に、一般目的財務報告の範囲

についてであるが、IPSASBは財務報告が利用者の情報ニーズに応え、公的部門の活動の特徴を反映させるためには、伝統的な財務諸表だけでは不十分であり、より包括的な財務報告にする必要があると考えている。IPSASBが想定している一般目的財務報告の範囲を理解するためには、2008年9月に公表されたコンサルテーション・ペーパーに記載されている次頁の図が参考になる。

説明責任の評価並びに資源配分及び ← その他の意思決定のためのインプットとして有用な情報 →	
← すべて財務報告関連 →	
← 一般目的財務報告書（年次 財務報告者及びその他の報 告書を含む。） →	その他の情報
← 一般目的財務 諸表（財務諸 表の注記を含 む。）	追加情報－非財務情報、 予測財務情報、コンプ ライアンス及び追加的 説明情報資料も含む。
IPSASの範囲外の特別目 的（及びその他の）財務 報告書	
例えば、援助提供目的及 びその他の特別目的の報 告書並びに準拠制報告書、 並びに財務統計及びその 他の財務報告及び一般目 的財務報告の範囲外の予 測情報	
経済、統計、 人口動態及び その他のデータ	

## 2 一般目的財務報告の目的及び利用者

まず、公的部門の財務報告の目的は、説明責任目的及び意思決定目的のために、財務報告利用者に有用な公的部門についての情報を提供することであるとしている。IASBの概念フレームワークは、投資家等が意思決定を行うに際して有用な情報を提供することに重点を置いているのに対し、IPSASBの概念フレームワークは、意思決定目的だけではなく、説明責任目的にも同程度の重点を置いているのが特徴的である。

次に、一般目的財務報告の利用者としては、サービス受領者と資源提供者を想定している。例えば、市民は公的部門から公共サービスを受領し税金などの資源を公的部門に提供している。したがって、市民は一般目的財務報告の利用者であるが、税金を支払っている居住者が市民でない場合もあり、また、市民ではない援助機関などが公的部門に資源を提供していることもあるので、利用者として単に市民を想定するのではなく、市民の2つの側面である、サービス受領者と資源提供者を想定した。

コンサルテーション・ペーパーに対するコメントの中には、一般目的財務報告の主要な利用者として資源提供者を想定すべきだという有力な見解があったが、IPSASBはそのような見解は採用せず、概念フレームワークは、公的部門が資源提供者だけではなくサービス受領者に対しても説明責任があるということを明確にすべきであるという立場を採用した。

最後に、IPSASBは財務報告利用者の情報ニーズに応えるためには、一般目的財務報告としては、公的部門の①財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローだけではなく、②予算への準拠性、③サービス提供の達成度、④将来財務・非財務情報、⑤説明的報告などが必要であるとしている。これらのうちサービス提供の達成度は公的部門の活動の経済性、効率性、効果性の評価のために必要であるとされており、IPSASBでは既に「サービス業績報告」プロジェクトを開始し、論点整理をしている。また、将来財務・非財務情報は、公的部門におけるサービス提供及び財務上のコミットメントを満たす能力を評価するために必要であるとされ

ており、IPSASBでは既に「公共財政長期持続可能性報告」プロジェクトを開始し、2009年11月にコンサルテーション・ペーパーを公表している。

## 3 一般目的財務報告に含まれる情報の質的特徴

一般目的財務報告に含まれる情報の質的特徴とは、その情報を利用者に有用なものにし、財務報告の目的を達成することをサポートする属性である。

公開草案では、公的部門の一般目的財務報告に含まれる情報の質的特徴は、目的適合性、忠実な表示、理解可能性、適時性、比較可能性及び検証可能性であり、重要性、コスト・ベネフィット及び質的特徴間の適切なバランスの達成は、一般目的財務報告に含まれる情報に対する一般的制約条件であるとされている。

情報の質的特徴については、2010年9月に改訂されたIASBの概念フレームワークでは、目的適合性と忠実な表示を基本的な質的特徴とし、比較可能性、検証可能性、適時性及び理解可能性の基本的特徴を補強する質的特徴であるとしたのに対し、IPSASBの概念フレームワークでは、すべての質的特徴は重要であり、特定の質的特徴の相対的な重要性は専門的な判断事項であることから、特定の質的特徴を基本的なものとし、他の質的特徴を単に補強的なものとする区分は設けないこととされた。

財務報告の目的を達成するために違いを作り出すことができる場合に、その財務・非財務情報は目的適合性があるとされる。目的適合性には過去の予測を確認又は変更させること

ができる確認価値を有する場合と、公的部門の予測される将来のサービス提供活動の情報のような予測価値を有する場合とがある。

次に、財務情報が有用であるためには、情報は経済的及びその他の事象を忠実に表示しなければならないとし、忠実な表示であるためには事象の表現が完全で中立的であり、また、重要な誤謬のないものでなければならないとされている。公開草案ではこの質的特徴として「忠実な表示」と「信頼性」のいずれの用語が適切であるかについてコメントを求めている。

#### 4 一般目的財務報告の報告主体

まず、報告主体とは一般目的財務報告を作成する主体のことであり、政府や公的部門の組織であり又はプログラムや活動であることもある。報告主体の重要な特徴は、一般目的財務報告に依存するサービス受領者又は資源提供者が存在することである。報告主体のうち政府及びいくつかの公的部門は法的に独立した存在であるが、報告主体が必ずしも法的に独立した存在である必要はない。法的に独立していない組織やプログラム及び活動であっても、資金を調達し、サービス提供目的のために活動を行い、サービス受領者又は資源提供者が一般目的財務報告に依存するのであれば、これらも報告主体となる。

概念フレームワークでは、どの政府又は公的部門、プログラム又は活動を報告主体として識別すべきかについて特定していない。IPSASBは、

これらは法律、規則又は権限によって規定されるか、関係当局及び利用者の情報ニーズによって決定されるべきであると考えている。

次に、グループ報告主体とは、あたかもそれらが単一の主体であるかのように一般目的財務報告を表示する2つ以上の独立した主体のことである。グループ報告主体について、IPSASBは「支配基準」、「説明責任基準」及び「監督及び実質的影響力」などの基準を検討したが、公開草案では、グループ報告主体は財務的負担又は損失の危険にさらされる場合も含めて、活動を自らの便益のために指図することが可能な政府やすべての法的主体、政府系企業及びその他の主体から構成されるとした。

コンサルテーション・ペーパーでは、特定の状況下にある主体をグループ報告主体に含めるかについてのIPSASBの見解が示されていたが、公開草案では、これらは概念フレームワークではなく、基準策定のレベルで解決すべきであるとして、より概括的な表現に止めている。また、概念フレームワークでは、グループ報告主体について連結、結合又はその他の財務諸表を作成すべきか、及びそのような財務諸表を作成するに当たって採用される方法については規定されていない。IPSASBは、これらも基準策定レベルで取り扱う事項であると考えている。

## 解 説

# 公的部門の主体による一般目的 財務報告の概念フレームワーク②

公認会計士 せきかわ ただし 関川 正

公認会計士 いざわ けんし 伊澤 賢司

2011年4月号の概念フレームワーク・プロジェクトの概要とフェーズ1の公開草案の解説に引き続き、フェーズ2及びフェーズ3のコンサルテーション・ペーパーの内容について解説を行う。IPSASBの概念フレームワークは、伝統的な一般目的財務諸表（General Purpose Financial Statements）だけでなく、それを超えた財務報告書（General Purpose Financial Reports）を対象としているが、フェーズ2「財務諸表における要素と認識」、フェーズ3「財務諸表における資産及び負債の測定」は、財務諸表に焦点を当てている。

## フェーズ2 CP「一般財務諸表における要素の定義と認識」

概念フレームワークの第2フェーズは、公的部門が作成する一般目的財務諸表における要素及びその認識に関連する論点について検討するものである。以下、コンサルテーション・ペーパーに基づき解説する。

### 1 一般目的財務諸表における要素とは何か

一般目的財務諸表における要素とは、財務報告の利用者の情報ニーズを満たすために必要とされる財務諸表の基本的な「ビルディング・ブロック」（素材）である。財務諸表の要素は、財政状態及び財務業績の測定に最低限必要な情報を提供するように設定されるため、個別の項目（例えば、現金）としてではなく、同じ特徴を有する幅広い項目の分類（例えば、資産）として識別される。

現在の主要な国の会計基準設定主体の報告モデルでは、財務諸表の要素として最低限、資産、負債、収益及び費用の4つを識別している。また、米国の地方自治体の会計モデルでは、繰延インフロー（Deferred Inflow）と繰延アウトフロー（Deferred Outflow）を独立した要素として識別している。繰延インフローや繰延アウトフローを独立した要素として認識すべきかどうかは、後で述べる財務業績の報告のために採用されるアプローチによって決定される。

### 2 資産に関する論点の検討

資産を定義するためには、次の3点について検討する必要がある。

#### (1) 資産の本質とは何か

資産の本質は、資源によって提供

される経済的便益の種類によって定義され、便益の種類としては、(a)サービス提供能力、(b)正味キャッシュ・フロー、(c)資源を受け取る無条件の権利が挙げられている。サービス提供能力とは、公的部門の目的に従って、財及びサービスを提供し続ける資産の能力のことである。

#### (2) 資産が報告主体のものであるかをどのように決定すべきか

資源を特定の主体と関連付けるためのアプローチとしては、(a)支配、(b)リスクと経済価値、(c)権利へのアクセスが挙げられている。「支配」アプローチは、資源がどのように使用されるかを指図する力に焦点を置くのに対し、「リスク及び経済価値」アプローチは、公的部門にとっての資産の価値に貢献する経済的属性に、公的部門がどの程度さらされている

かに焦点を置いている。

**(3) 資産が報告日現在のものであるかをどのように決定すべきか**

報告日現在において存在していることを定義の中に含めるか、それとも、独立した認識規準とすべきかについて検討されている。また、過去の取引又は事象から生じたことを資産の必要な条件とするかについても検討されている。

また、政府は特有の権力と権利を有していることにより、資産が非交換取引及び国家権力の行使によって生み出されることがある。例えば、課税する権利や免許を発行する権利などである。これらの権利に関して、いくつかの資産が存在することになるのかについて少なくとも次の2つの見方がある。

- (a) 税金及び料金からの将来の便益に対する政府主体の権利は、例えば、常に政府の権力に存在する本来的なものである(権利の見方)。
- (b) 税金を賦課する又は料金を課す政府主体の権力は、政府が税金を賦課し又は料金を課すことによって権力を行使したときのみ資産の定義を満足させる(権力の見方)。

**3 負債に関する論点の検討**

負債の定義に関しても、資産と同様に、次の3点について検討する必要がある。

**(1) 負債の本質とは何か**

負債には、現金又は他の資産、又は財及びサービスを移転するという伝統的な要求事項に加え、無条件債務や履行義務、及び、資源へのアクセスの提供又は資源を節約する債務といったものを含み得るとされている。

**(2) 負債が報告主体のものであるかをどのように決定すべきか**

義務又は責任を負うべき相手者を特定することが、負債の必要不可欠な特徴か否か、及び、法的に強制力のある債務に加えて、政府の独自の行動によって生じる債務を認識すべきかという点について検討されている。

**(3) 負債が報告日現在のものであるかをどのように決定すべきか**

資産の定義と同様の論点がある。

また、公的部門特有の債務として、市民に対して社会的給付及びプログラムを提供する政府の債務が、どの時点で負債になると考えられるかについてが問題となる。その債務が負債であるかどうかを決定するに際しては次の3つの見方がある。

- (a) 政府の責任は永久的な債務である。
- (b) 政府の責任はそれらが強制力のある請求権につながる場合にのみ政府の債務と考えられる。
- (c) 政府は一方向的にその債務を避ける国家権力を有している。

**4 財務業績の報告に関するアプローチ**

財務業績の測定の方法として、①資産・負債アプローチと、②収益・費用アプローチがある。

資産・負債アプローチとは、財務業績を報告期間中の公的部門の資源と債務のすべての変動の正味の結果として測定する方法である。

これに対し、収益・費用アプローチとは、財務業績を当期の活動に密接に関連する収益のインフローと費用のアウトフローの結果として測定する方法である。

例：20X1年に、公的部門Xが公共図書館の建設の資金調達のためにCU2,000の助成金を受領する。その図書館は20X2年末

に完成し、支払いがなされ、20X3年から運営され、40年の耐用年数を有すると予測される。そのコストは、図書館サービスの利用による便益を受ける期間にわたって費用として認識される。

資産・負債アプローチでは、公的部門Xは、20X1年末では図書館の完成という助成金の条件が満たされていないので負債としてCU2,000を計上し、20X2年末に図書館が完成するので負債CU2,000は収益に振り替えられる。図書館は資産計上され、運営が開始される20X3年から40年にわたって各年に費用がCU50だけ計上される。

これに対し、収益・費用アプローチでは、助成金の譲与者からのCU2,000のインフローは、助成金に関連する便益が開始する20X3年までは公的部門Xの活動と関連させることはできない。よって、助成金は20X3年までは収益の定義を満たさないため、CU2,000は全額、20X1年末は負債として、図書館が完成した20X2年末は、繰延インフローとして認識される。図書館が運営される20X3年からは、助成金CU2,000は資産の耐用年数にわたって財務業績に含まれるため、20X3年末から各年にCU50だけ収益計上され、繰延インフローは同額を減額される。図書館は資産計上され、運営が開始される20X3年から40年にわたって各年に費用がCU50だけ計上されるのは、資産・負債アプローチと同じである。このように収益・費用アプローチでは財務業績を当期の活動に直接関連するフローを基にして測定するために、繰延インフローや繰延アウトフローといった繰延項目が必要となる。



次頁の表は公的部門Xについて2つのアプローチによって財務業績と

財政状態がどのように異なるかについて表している。

〈資産・負債アプローチ〉

〈収益・費用アプローチ〉

	20X1	20X2	20X3
財務業績報告書：			
収益	0	2,000	0
費用	0	0	50
余剰（欠損）	0	2,000	-50
期末財政状態：			
資産	2,000	2,000	1,950
負債	2,000	0	0
純資産（純負債）	0	2,000	1,950

	20X1	20X2	20X3
財務業績報告書：			
収益	0	0	50
費用	0	0	50
余剰（欠損）	0	0	0
期末財政状態：			
資産	2,000	2,000	1,950
負債	2,000	0	0
繰延		2,000	1,950
純資産（純負債）	0	0	0

## フェーズ3 「財務諸表における資産及び負債の測定」

概念フレームワークの第3フェーズは、公的部門の主体が作成する一般目的財務諸表における資産と負債の測定（Measurement）に関連する論点について検討するものである。以下、コンサルテーション・ペーパー（以下「CP」という。）に基づき解説する。

### 1 概念フレームワークにおける「測定」の目的

概念フレームワークにおいて、「測定」の問題を扱う目的は、一般目的財務諸表で認識される要素（資産、負債）に対して有効に採用される測定基礎を探求することである。ここで測定基礎（Measurement Basis）とは、資産と負債が財務諸表で表示される金額を決定するために用いられる概念で、例えば、本CPで個別に取り上げている取得原価、市場価値、再調達原価などがそれに該当する。なお、本CPでは、現在、国際財務報告基準（IFRS）、国際公会計基準（IPSAS）で多用される公正価値（Fair Value）を、個別の測定基礎として取り上げていないこと

は注目に値しよう。本CPで検討している市場価値は、公正価値よりも狭い概念であり、公正価値に含まれている再調達価格を、市場価値とは異なる概念の測定基礎として別個に検討している。

### 2 測定基礎の一般的特徴

個々の測定基礎を、その特徴により以下のように分類を行っている。

#### (1) 過去の価値か現在の価値か

測定基礎は、貸借対照表日現在の経済的環境を反映する場合もあれば、過去の一定時点の経済的環境を反映する場合もある。例えば、再調達原価は、現在の価値を示し、取得原価は過去の価値を示す概念である。

#### (2) 入口価値か出口価値か

資産を取得するために必要な支払額を反映する価値が入口価値であり、資産を売却する（又は、使用によっ

て便益を得る）際の価値が出口価値である。取得原価は入口価値であり、正味売却価格や使用価値は出口価値を示す概念である。

#### (3) 市場の観点か主体の観点か

市場参加者（すなわち、第三者）の観点からみた価値か、個々の主体の観点からみた価値かの相違である。再調達原価は主体の観点から見た価値であり、市場価値は市場の観点からみた価値である。

市場の観点からみた場合、異なる主体が同一の資産が同一の金額で報告される結果となるため、比較可能性が高まる。一方、主体の観点から見た場合、個々の主体が資産の使用を決定する制約や機会を反映するため、目的適合性が高いと考えられる。

個々に検討される測定基礎の一般的特徴を要約すると、以下の表のようになる。

表：測定基礎の一般的特徴

測定基礎	過去又は現在	入口又は出口	市場又は主体固有
取得原価	過去	入口	主体固有
市場価値	現在	いずれにもなり得る	市場
再調達原価	現在	入口	主体固有

### 3 個々の測定基礎の特徴

会計基準において議論されることの多い3つの測定基礎、取得原価、市場価値、再調達原価の特徴は以下のとおりである。

#### (1) 取得原価 (Historical Cost)

取得原価は、過去（資産の取得時）の経済状況を反映し、かつ、入口価値の見方を明瞭に表示する。また、個々の主体による取得コストを反映するため、主体固有の観点を示していると言える。

取得原価の利点としては、高度の検証可能性、高度の目的適合性（実際の取引を反映することから）、理解可能性・適時性が高く、低コストでの情報獲得が可能である点、及び忠実な表現が挙げられる。ただし、これらの利点は、無償で取得した資産や単一取引で複数の資産を取得した場合などには、それが十分実現できない場合がある。

一方、取得原価の欠点としては、将来、資源のニーズの評価に関する目的適合性や比較可能性に疑問がある点が挙げられる。

#### (2) 市場価値 (Market Value)

市場価値は、現在の価値を示す市場の観点の価値である。市場価値はその定義により、入口価値にも出口価値にもなり得るが、「理想的な市場」が存在する場合には、両者は限りなく接近した値となるであろう。

市場価値の利点としては、多数の市場参加者があり、流動性の高い「理想的な市場」が存在する場合には、目的適合性、忠実な表現、理解可能性、適時性、比較可能性が高い点が挙げられる。ただし、資産が特殊な場合には、このような「理想的

市場」は存在せず、前述した利点は実現できない場合がある。市場価値を見積りにより算出した場合には、理解可能性、適時性、比較可能性は低くなるであろう。

一方、市場価値の欠点として、その主体が資産から得られる経済的便益やサービス提供能力を示さず、目的適合性に疑問がある点が挙げられる。

#### (3) 再調達原価 (Replacement Cost)

再調達原価は、「主体が報告日において、資産のサービス提供能力を再調達するために必要な最も経済的なコスト」と定義される。再調達原価は、現在の価値、入口価値、主体に固有の価値を示している。なお、再調達原価は概念上、再生産原価 (Reproduction cost) とは区別される。前者はサービス提供能力の再調達コストであり、後者は同一の資産を取得するためのコストである。同一の資産の取得コスト（すなわち、再生産原価）は、通常は再調達原価を示しているものの、例えば、技術革新が著しい場合は、保有する資産と同等のサービス提供能力をより廉価に調達可能であるので、同一資産の再取得コストは再調達原価を示さないことになる。

再調達原価は、資産の有する現在のサービス提供能力を反映するため、他の測定基礎に比べて、高度の目的適合性を有する。

一方、再調達原価の計算は、複雑で主観的な判断を要する場合も多く、その場合は、情報の適時性、比較可能性、検証可能性、情報を作成するコストに問題が生ずる。

### 4 剥奪価値モデル

本CPでは複合的測定アプローチ

である剥奪価値モデル (Deprivation Value Model) の有用性について議論している。剥奪価値モデルは、単一の測定基礎を規定するのではなく、財務諸表の要素に求められる質的特徴のうち、目的適合性に注目し、目的適合性ある測定基礎を選択するためのアプローチである。

剥奪価値モデルは、「仮に主体から資産を剥奪する場合、主体にいくら補償することが必要か、主体はどのような損失を被るか」を考えるアプローチであるといえる。

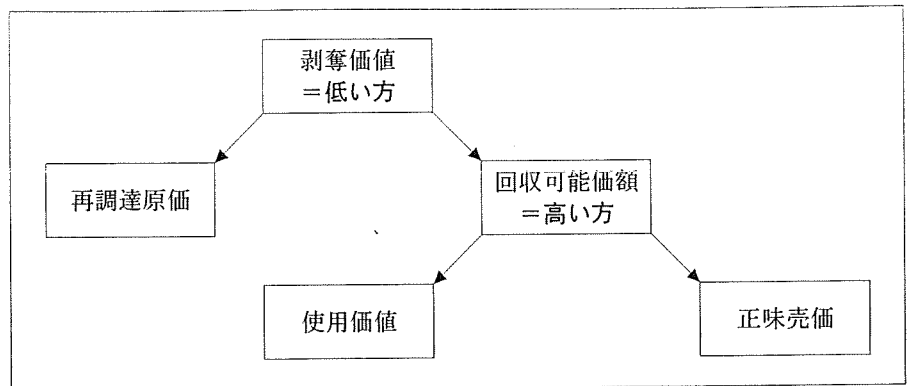
このような考え方に立った場合、減損会計で使われる回収可能価額<sup>4</sup>が、そのような補償すべき金額を示しているものと考えられる。回収可能価額は減損会計と同様、使用価値と正味売却可能価額の高い方として表現される。

ただし、剥奪価値モデルは常に回収可能価額を選択するわけではなく、再調達価額と回収可能価額のうち、低い方を選択するものとされている。なぜならば、回収可能価額より、より低い価格でサービス提供能力を再調達できるのであれば、主体は必ずしも回収可能価額を補償してもらう必要はなく、再調達価額が補償されれば十分であると考えられるからである。

このような剥奪価値モデルの考え方を図示すると図1のようになる。

別の言い方をすれば、剥奪価値モデルでは、資産の価値は再調達原価より高くなることはなく、正味売却価値より低くなることはないと考えている。主体にとってどのように必要性が高い資産であっても、その価値は、そのサービス提供能力を再調達するのに要するコストを超えることはなく、また、主体にとって全く不要とされる資産であっても、その

図1：剥奪価値モデル概略

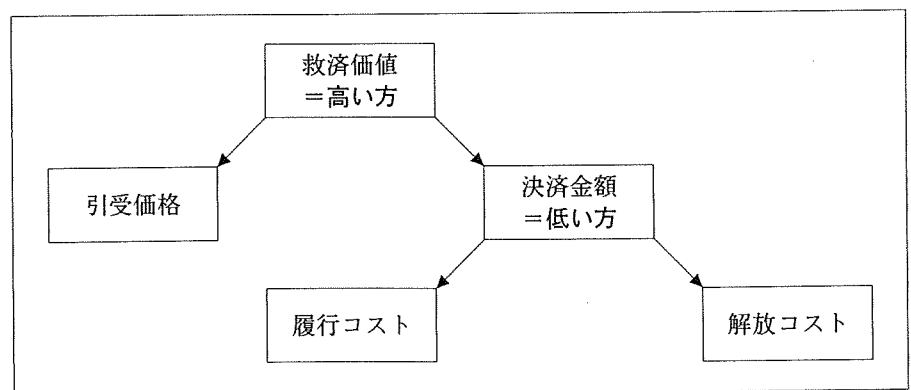


価値がその売却によって得られる正味の現金収入を下回ることはないと考えられるからである。

なお、剥奪価値モデルは、財務諸表の要素に求められる質的特徴のうち、目的適合性だけを取り出して、測定基礎を選択するアプローチであるため、実際の会計基準設定において、それを適用するためには、剥奪価値により選択された測定基礎が、その他の質的特徴を十分反映するかについても検討する必要があることに留意が必要である。

## 5 剥奪価値モデルの負債への適用

図2 救済価値モデル概略



<注>

- i 収益・費用アプローチは、費用収益対応の原則に示されるような、収益と費用を対応させる考えではないことに注意が必要である。
- ii 公的セクターの場合、回収可能

価額は必ずしも将来キャッシュ・フローだけではなく、将来のサービス提供能力によって計算される場合があることに留意が必要である。