

IPSASにおける財務諸表の表示

日本公認会計士協会 常務理事
公認会計士 関川 正

平成23年7月29日(金)

本資料中、意見にかかる部分は、発表者個人の見解であり、発表者の属する組織の公式見解ではない。

本日の説明の範囲

IPSAS第1号「財務諸表の表示」(IAS第1号)

IPSAS第2号「キャッシュフロー計算書」(IAS第7号)

IPSAS第3号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」(IAS第8号)

IPSAS第24号「財務諸表における予算情報の表示」
(該当するIASはない)

IPSASで要求される財務諸表

- 財政状態計算書
- 財務業績計算書
- 純資産・持分変動計算書
- キャッシュフロー計算書
- 承認予算が公表されている場合は、予算実績比較表(必ずしも別個の計算書である必要はなく、財務業績計算書またはキャッシュフロー計算書に予算欄を設けてもよい)
- 注記

IPSAS第1号全般的考慮事項 1

適正表示(第27項)

- 財務諸表は財政状態、財務業績、CFを適正に表示しなければならない。
- 適正表示であるためにはIPSASに定める資産・負債・収益・費用の定義と認識規準に従い、取引等を「忠実に表現」する必要がある。

IPSAS準拠(第28項)

- IPSASに準拠している旨を明示的かつ留保条件なしに注記に記載
- IPSASすべての要件に準拠した場合のみ「IPSASに準拠している」旨を表明可能

IPSAS第1号全般的考慮事項 2

IPSASからの離脱（第31項～）

- 非常にまれな場合、ある基準の要求事項への準拠がIPSAS第1号に定めた財務諸表の目的と矛盾するほど著しく誤解を与える結果となる場合には、その要求事項から離脱しなければならない。
- 上記の状況ではあるが、会計基準からの離脱が法律上認められていない場合、開示によって誤解が生じる程度をできるだけ低くしなければならない。

継続主体の前提（第38項～）

- 企業と公的セクターの相違に言及

IPSAS第1号全般的考慮事項 3

表示の継続性(第42項～)

重要性と合算(第45項～)

相殺(第48項～)

比較情報(第53項～)

- 比較情報の開示が必要

報告期間(第66項～)

- 少なくとも年次での開示が必要
- 「中間報告」のIPSASはない

適時性(第69項)

- 期末から6か月以内の公表を要求

IPSASによる財務業績計算書

- すべての収益と費用を含める。(税込等の非交換取引による収益も含める)
- 費用の分類: 性質 (Nature) による分類と機能による分類のいずれも認めている。(機能による分類をした場合には、性質による分類も開示しなければならない)

IPSAS第1号とIAS第1号の相違点

IPSAS第1号はIAS第1号(2003年改訂)を基に作成されている。IASBは2007年にIAS第1号の改訂を実施しており、その改訂はIPSASに取り入れられていない。

- IPSASでは「包括利益計算書」は要求されない
- IPSASBに概念フレームワークがないため、資産・負債・収益・費用等の定義がIPSAS第1号に含められている。
- 「異常項目」の開示を明示的に禁止していない。

IASBの動向/区分の変更可能性

- 現在、IASBでは、財政状態報告書、包括利益計算書、キャッシュ・フロー計算書の財務諸表をすべて「営業活動」、「投資活動」、「財務活動」の3つの区分にする方向で検討されている。
- IASBによる財務諸表の表示プロジェクトが完了した場合、IPSASBが同様に3区分に分ける財務諸表の表示プロジェクトを開始する可能性がある。(現在のIPSASBの作業計画には「財務諸表の表示プロジェクト」含まれていない。)

IPSAS第2号キャッシュ・フロー計算書

<目的>

IPSAS第2号では、公的部門の主体がいかに現金を調達し、どのように使用されたかを確かめる手段を提供することで、利用者に対する説明責任を果たし、意思決定に役立つ情報としてキャッシュ・フローの時期及び確実性を提供することを目的とする

(参考)

IAS第7号では、企業における現金及び現金同等物の生成能力、企業がそれらを利用する必要性を評価するための基礎を提供することで、利用者が経済的な意思決定を行うのに役立つ情報としてキャッシュ・フロー生成能力、時期・確実性等を提供することを目的とする

IPSAS第2号の特徴

IAS第7号からの大きな修正事項はない。

- キャッシュ・フローを事業活動、投資活動、財務活動の3区分で報告する。
- 直接法と間接法（直接法を推奨）
- 「利息及び配当金」、「純余剰に対する税金」、「被支配主体、関連法人及びJVに対する投資」など、IAS第7号における企業会計における論点項目は、そのまま記載（連結財務諸表を考慮すると公的セクターにも同様の論点はある）

IPSAS第3号特徴1

- 会計方針の変更/会計上の見積りの変更/誤謬の修正はIAS第8号と同様の規定
 - 会計方針の変更(新基準)→新基準の移行規定に従う(規定がなければ遡及適用)
 - 会計方針の変更(自発的)→遡及適用
 - 会計上の見積りの変更→将来に向かって適用
 - 誤謬→遡及適用(修正再表示)

IPSAS第3号特徴2

会計方針の決定にあたって、基準がない場合の参照順序（いわゆる「GAAPヒエラルキー」）

- 利用者の意思決定ニーズに目的適合性があり、信頼性がある情報がもたらされるように会計方針の適用を判断する。その際には次の順番に適用可能性を検討する。
 - 類似又は関連事項を扱うIPSAS
 - 他のIPSASで示されている資産、負債、収益、費用に関する定義、認識、測定概念
 - さらに、その他の基準設定主体の最近の公表文書及び公的又は民間実務。例えばIASBの公表物。

(参考)IAS第8号は、「類似したフレームワークを持つ」その他の基準設定主体・・・と規定

IPSAS第24号概要1

<背景>

- 予算を財務管理と統制のカギとなるツールであり、政府・議会の監督の中心であり、予算と実績の比較及び予算実績比較上の実績値と財務諸表で公表数値の間の関係を示すことは説明責任の向上に資する。
- IPSAS第24号は、発生主義会計の財務諸表を作成開示している場合に適用され、財務諸表と予算が同一の基礎か否か（発生主義か現金主義か）に関わらず、説明責任の観点からの開示事項を定める
(注:現金主義会計で財務諸表を採用している場合は、現金主義IPSASが適用されるが、同様の予算情報の開示規定がある)

IPSAS第24号概要2

- 法令又は自発的に承認予算を公表している場合に、財務諸表に以下を含めて開示することを要求
 - 実績金額と当初予算及び最終予算との比較
 - 予算金額と実績金額の間の重要な差額の説明
 - 会計と予算の基礎が異なる場合、予算基礎(現金主義)による実績金額と財務諸表で表示される実績金額との調整
 - 財務業績報告書またはキャッシュフロー計算書との間で調整し、計算書の本体又は注記として開示

IPSAS第24号に基づく開示例(別計算書方式の場合)

(単位:通貨単位)	予算金額		比較可能な基礎 に基づく実績金 額	* 差額:最終予 算と実績
	当初予算	最終予算		
受取				
租税	X	X	X	X
援助契約				
国際機関	X	X	X	X
その他の補助金及び援助金	X	X	X	X
受領額-借入金	X	X	X	X
受領額-有形固定資産の処分	X	X	X	X
事業活動	X	X	X	X
その他の受取額	X	X	X	X
受取合計	X	X	X	X
支払				
保健関連	(X)	(X)	(X)	(X)
教育関連	(X)	(X)	(X)	(X)
公共秩序/安全	(X)	(X)	(X)	(X)
社会保障	(X)	(X)	(X)	(X)
防衛関連	(X)	(X)	(X)	(X)
住宅及び地域社会の快適環境関連	(X)	(X)	(X)	(X)
娯楽、文化及び宗教関連	(X)	(X)	(X)	(X)
経済活動関連	(X)	(X)	(X)	(X)
その他	(X)	(X)	(X)	(X)
支払合計	(X)	(X)	(X)	(X)
正味受取/(支払)	(X)	(X)	(X)	(X)

注記:

予算基礎と会計基礎は異なっている。本「予算金額と実績金額の比較報告書」は予算基礎によって作成されている。

(留意点)

「差額」について欄は要求されない。しかし、必要に応じて明確に識別された実績と当初又は最終予算との比較は含めても良い。

IPSAS第24号による開示例－予算基礎にあわせた実績額と財務諸表計上額との調整表

	事業活動	財務活動	投資活動	合計
「予算金額と実績金額の比較報告書」で表示される比較可能な基礎に基づく実績金額	X	X	X	X
基礎の相違	X	X	X	X
期間の相違	-	-	-	-
主体の相違	X	X	X	X
「キャッシュ・フロー計算書」の実績金額	X	X	X	X

(留意点)

- ・本調整表は「予算金額と実績金額の比較報告書」の本体又は注記開示に含めることが可能であろう。
- ・予算に現金主義が採用されている場合には、事業活動、投資活動、財務活動からの正味のキャッシュ・フローが調整対象
- ・予算に発生基準が採用されている場合には、収益総額、費用総額についても調整の対象となる。