

# International Federation of Accountants

## IPSASB概念フレームワークについて Project: Phases 2 & 3 コンサルテーション・ペーパーの概略

2011年4月21日(金)

IPSASB 日本代表 関川 正



# International Federation of Accountants

意見・解釈に関する部分は、説明者個人の見解であり、IPSASB、JICPAなど説明者が所属する組織の公式見解ではありません。



## 2010年12月に公表した文書

- 公開草案 (Phase 1): 「役割、権限及び範囲、目的及び利用者、質的特徴、報告主体」
- コンサルテーション・ペーパー (Phase 2): 「財務諸表の要素及び認識」
- コンサルテーション・ペーパー (Phase 3): 「財務諸表における資産及び負債の測定」
- コメントは、2011年6月15日までにお問い合わせください。
  - 文書中の提案いずれでも、または「コメントを求める特別な事項」に対してでもよい

## 2010年12月には追加的に参考資料を公表

- コンサルテーション・ペーパーに関する‘At a Glance’ 要約
- スタッドラフト:「公的部門の主要な特徴」
  - 概念フレームワークの策定及び会計基準の設定に潜在的に影響を与える公的部門の環境面を要約し、概観
  - 今後、IPSASB 3月会議等において更に検討予定  
→4月中に公開草案として公表される予定

## 概念フレームワークの役割及び権威

- GBEs以外の公的部門が作成する一般目的財務報告を支える概念フレームワークを策定する
- IPSASB は、IPSASs設定 及び権限を持たない指針策定に当たって概念フレームワークを適用する
- 新たな権限ある要求事項を定めるものではなく、現行のIPSASsの要求事項に優先されるものでもない
- しかし、IPSASsにて扱われていない問題について指針を提供することができる
- 現行 IPSASの規定と今後発行される概念フレームワークの間での矛盾は、計画的に解消、調和化
  - 即座に改訂はできない

## 概念フレームワーク:フェーズごとの開発

- Phase 1 : 「利用者、目的、範囲、質的特徴、報告主体」
- Phase 2: 「要素及び認識」(特に財務諸表)
- Phase 3: 「測定」(特に財務諸表)
- Phase 4: 「表示(および開示)」

## Phase 2「要素及び認識」: コンサルテーションペーパーの目的

- 目的:
  - 要素の定義付け
  - 要素の主要な特徴
  - 認識規準
- 財務業績に対するアプローチとして、資産負債アプローチと収益費用アプローチの検証
- 論点に関する予備的見解を提供していない



## 資産:主要な特徴

資産の完全な定義に必要な特徴:

- 資産の本質
- 報告主体の資産であるか否かの決定方法
- 報告日現在の資産であるか否かの決定方法



# 資産の本質

- 資産は便益を提供するものか又は主体の資源そのものか
- 便益には希少性又は制限が必要か?
- 現金を生成せず、サービス提供能力を通じ経済的便益を得られる資産が存在するか?
- 無条件の権利を通じて経済的便益を得られる資産が存在するか?
  - 次の事項の取扱について:
    - 無条件のリスク防御 (保険)
    - 未履行契約による権利

## 報告主体の資産

報告主体の資産であるかを決定するための最適な基準は何か。:

- 支配
- リスク及び経済価値
- 権利へのアクセス
- 権利への他者のアクセス制限又は拒否能力
- 便益に対する強制力
- その他の基準か

## 報告日現在の資産

- 資産が過去の取引や事象から生じることを明確にする必要があるか？
- 時の経過によって便益又は資源が生み出される場合（例えば政治公約や法律の成立等）最適な認識時点はいつか？
- 税金（課税権）は、永久的な資産か又は資産の存在前に納税者が法律によって要求される条件を満たす必要があるか？

## 負債: 主要な特徴

負債の完全な定義に必要な特徴:

- 負債の本質
- 報告主体の負債であるか
- 報告日現在の負債であるか

## 負債の本質

- 負債の本質は義務 (obligation) であり、将来の経済的犠牲の決済が要求されていなくても負債となりうるか？
- 無条件義務は負債か (損失保証を行う待機状態の無条件義務を含む)？
- 特定の方法で履行される義務は負債か？
- 将来において、資源へのアクセス提供又は資源をあきらめる義務は負債か？
- 決済日は不可欠又は有用な特徴か？

## 報告主体の負債

- 報告主体の負債であるかを決定するために最適な規準は何か：
  - 他者に対する義務又は責任か？
  - 義務を回避する現実的な選択肢がないことか？
    - (a) 強制力；
    - (b) 強制力に加え、交換取引についての推定的又は衡平法上の義務；
    - (c) 強制力に加え、交換及び非交換取引についての現実的に避けることができないその他すべての義務
- 国家権力が義務の履行を拒絶する絶対的又は条件付きの能力を政府に与えているのか？

## 報告日現在の負債

- 報告日現在における(負債の)存在は、定義の一部であるか独立した認識規準として識別すべきか?
- 義務は過去の取引又は事象から生ずる必要があるか?
- 時の経過によって義務が生じる場合(例えば政治公約や法律の成立等)最適な認識時点はいつか?



## 財務業績のアプローチ

- 財務業績のアプローチは、構成要素の異なる定義をもたらす
- コンサルテーションペーパーでは、
  - 資産負債アプローチ
    - 財務業績を報告期間中における経済的資源と債務のすべての変動の正味とする
  - 収益費用アプローチ
    - 財務業績を当期の活動による収益インフローと費用アウトフローの結果とする
- これらのアプローチは調整可能か？

## 公的部門の財務諸表における「収益」及び「費用」とは何か？

- 資産と負債の変動に基づくものであるか？
- 報告期間中の財貨及びサービスの提供との関連に基づくものか？
- その他の収益・費用の問題

## 資産と負債の変動に基づくものと主張する者の見解

- 資産及び負債は、直接的に観察及び検証（測定）が可能な資源と義務を表示する
- 財務報告日の間の正味資源変動を表すすべての項目が財務業績の測定に含まれる
  - 説明責任を評価するため、目的適合的かつ信頼ある方法
- 財務業績に影響を与えるか又は除外されるかという、判断は要求されない取引及び事象の何が、特定の期間の財務業績の測定に含まれる
  - 期間成績の人為的な補正は避けられる

## 報告期間中の財貨及びサービス提供と関連づけるべきであると主張する者の見解

- 当期の活動に焦点を置くことは、財務業績報告書の目的適合性を高める
- サービスコストをサービスが提供された期間に帰属させることができる
- 税及びその他収益は、コストを賄うことを意図した期間 ( period in which intended to finance associated costs ) に帰属する
- 収益の調達とその収益の使用に対して説明する必要がある、説明責任を向上させる

# 補足

## 資産・負債アプローチと収益・費用アプローチについて

注意:この部分の議論は、関川個人の見解・解釈が含まれています。

## 資産・負債アプローチと収益・費用アプローチに関するよくある誤解(1)

- 資産・負債アプローチは貸借対照表を財務業績計算書(損益計算書)より重視するアプローチである……×
- 資産・負債アプローチは公正価値を志向するアプローチである……×
- IFRSが資産・負債アプローチなのに対して日本の企業会計基準は収益・費用アプローチである……×

## 資産・負債アプローチと収益・費用アプローチに関するよくある誤解(2)

- 収益・費用アプローチは発生した費用を収益に対応させて認識させるアプローチである・・・×
- 収益・費用アプローチは発生した収益を費用に対応させて認識させるアプローチである・・・×



## 資産・負債アプローチ(1)

- 1970年代にFASBが概念フレームワークを開発する過程で固まってきた概念
- 1989年公表のIASBの概念フレームワークに影響を与え、IASBの基準設定の基礎となっている。
- 英・豪・NZなどのトランザクション・ニュートラルを採る国でもこれらの概念を採用
- IPSASBの基準の多くがIFRSをベースとするため、現行のIPSASにも大きな影響

## 資産・負債アプローチ(2)

- 資産・負債の定義に基づき収益・費用を定義する考え方

「資産・負債はFact、収益・費用はFiction」

(資産・負債概念を用いずに収益・費用を有効に定義することはできないとの思考実験)

資産－負債＝純資産

期首純資産－期末純資産＝(包括)利益

(包括利益－その他の包括利益＝当期純利益)

## 収益・費用アプローチ(1)

- 米国GASBで形成された考え方
- 期間均衡の考え方、均衡予算の要請が背景にある
- 純粹に収益・費用に基づくアプローチではなく、資産・負債アプローチの考え方を完全に否定するものではない。
- 費用収益対応の考え方(Matching)ではない

## 収益・費用アプローチ(2)

- 公的セクターには、資産負債アプローチでは説明しづらい会計事象が存在(サービス・コンセッション、命名権、電波オークション)
- 純資産の変動が当期に帰属するものかを判断(帰属しないものは、資産・負債でもない貸借対照表項目“繰延”概念)

## 資産負債アプローチと収益費用アプローチを考察する事例

- 公共施設の40年間にわたる命名権を40億円で売却して、現金を入金
  1. 40億の現金(資産)の増加、負債の増加はないので、40億円の収益が発生との考え方
  2. 命名権は40年にわたるものなので、収益は40年にわたり分割して認識すべきとの考え方  
→この考え方を採用するならば、貸方項目39億円をどのように捉えるか？

## 資産負債アプローチと収益費用アプローチを考察する事例－続き

(1) 39億円の貸方項目を何らかの義務と捉えて負債と認識する(A&Lの範疇での整理)

→負債と整理することに無理はないか？

(2) 39億円の貸方項目は負債ではない貸方項目(＝繰延インフロー／R&Eアプローチ)

→新世界への旅立ち(パンドラの箱を開ける？)

(3) 39億円の貸方項目を負債として認識できるように負債の定義を考える(折衷案？)

→そのような有効な定義があるか？

# 補足

## 資産・負債アプローチと収益・費用アプローチについてー終わり

注意:この部分の議論は、関川個人の見解・解釈が含まれています。



## その他の収益費用の問題

- 残余持分/持分利益に関する取引は定義から除外すべきか?
- 収益及び費用は特定の活動、例えば「通常業務」の結果に限定すべきか?

## その他の要素

- 資産、負債、収益、費用は基本的な構成要素
- その他の考えられる要素としては:
  - 繰延アウトフロー、繰延インフロー
  - 純資産/純負債
  - 残余/持分利益に関する取引

## 繰延アウトフロー、繰延インフロー

- 収益と費用が、報告期間に「適用される」ことを示す特徴を有するものと定義された場合、次のアプローチが考えられる：
  - 繰延アウトフロー及び繰延インフローを独立した要素として定義する；
  - 繰延項目を含めるように、資産及び負債の定義を拡大する；
  - 繰延アウトフロー及び繰延インフローを、純資産・純負債の小区分として定義する

## 純資産/純負債

- 純資産/純負債は単に残余価値か？
- 純資産/純負債に持分は存在するのか？
  - 存在するとすれば:
    - 所有者持分か？
    - 資源提供者又はサービス受領者の金融持分か？
      - 将来の活動の資金調達及び資金供給力を表す

## 残余/持分利益に関する取引

- 外部者の拠出又は分配は、収益費用とせずに、直接的に純資産/純負債とすることができるか？
- 拠出又は分配は純資産の金融的持分を確立又は減少させる必要があるか？
- 拠出は分配の権利譲渡をさせる必要があるか？
- 持分は売却、交換、移転、償還することが可能とする必要があるか？

## 認識規準

- 認識の条件として次の双方を満たさなければならない:
  - 要素の定義
  - 認識基準
- 文言及び貨幣金額による表現
- 主体は不確実な環境で活動するため、取引又は事象が次の事項を決定することが困難なことがある:
  - 要素の定義を満たすこと
  - 信頼ある測定をすること
- また不確実性は2種類ある:
  - 存在の不確実性
  - 測定の不確実性

## 存在の不確実性

- 定義を満たすかどうか決定することが困難なことがある。
- どのアプローチが最適か：
  - 標準化された限界線規準
  - 要素の存在について中立的な判断を行うためのすべての入手可能な証拠を利用する
    - 要素が存在する際には、測定の実験に含める
  - 状況次第:測定基礎により限界線規準又は中立的判断による



## 測定の不確実性

- 見積りは、発生主義会計に必要不可欠な側面である。
- 忠実な表現及び信頼性の質的特徴を満たさなければならない
- 測定基礎の選定はPhase 3で検討

## (a) 認識の中止

## (b) 要素定義における認識基準

- 認識の中止は、当初認識と同じ基準か？
- 認識基準は、要素定義に含めるか？

## Phase 3:「測定」:コンサルテーションペーパーの目的

- 測定の基礎を選定するにあたり考慮すべき要因を識別する
- 測定の基礎及びアプローチを検証
  - » 複合測定モデル
  - » 取得原価
  - » 市場価値 \* 公正価値の用語を使っていない
  - » 再調達価額
  - » 剥奪価値アプローチ

# 測定基礎の一般的特徴

- 過去の価値VS現在の価値
  - 過去の価値: 過去の日付の属性を反映
  - 現在の価値: 報告日現在の経済的及び財務的環境を反映
- 入口価値VS出口価値
  - 入口: 資産取得(又は負債引受)に対する支払(又は受取)対価を反映する
  - 出口: 売却によって資産から又は主体の目的を遂行するサービス提供能力から得られる金額
- 市場の観点VS主体固有の観点
  - 市場価値: 異なる主体間で同じ金額の資産として報告されるため、比較可能性を促進することが可能
  - 主体固有の観点: 資産の使用可能性を決定する経済的制約及び機会を反映し、場合により市場の観点からの測定よりも目的適合性があると考えられる

## 特徴と特定基礎の関連

- 取得原価 (Historical Cost)
  - 過去の価値
  - 入口価値
  - 主体固有の観点
- 市場価値 (Market Value)
  - 現在の価値
  - 入口/出口のいずれの場合もあり得る
  - 市場の観点
- 再調達原価 (Replacement Cost)
  - 現在の価値
  - 入口価値
  - 主体固有の観点

## 取得原価の利点及び欠点

- 利点:
  - 高度の検証可能性
  - 理解可能性、適時性、低コストでの情報獲得
  - 実際の取引を反映するため、高度の目的適合性
  - 忠実な表現
- 欠点:
  - 寄贈資産,補助金条件付資産,長期保有資産,単一取引で取得された資産の一群の処理が困難
  - 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

## 市場価値の利点及び欠点

### 理想的な市場がある場合

- 資産の市場価値は主体にとって有用性の観点から目的適合な測定
- 市場価値は資産価値の忠実な表現を提供
- 市場価値は容易に理解可能
- 市場価値に基づく情報は通常迅速かつ単純計算により作成可能なため適時
- 金額が比較可能

### 資産が特殊な場合

- 深く流動性のある市場がないため、市場価値の見積もりは、比較可能性、検証可能性、理解可能性を減ずる
- 市場価値は、その主体が資産から得られる経済的便益/サービス提供能力を表さず、目的適合性に疑問である
- 見積もり可能であっても過度に仮想的な場合がある

## 再調達原価の利点及び欠点

- 再調達原価
  - 間違いなく説明責任及び意思決定において目的適合性がある
    - » 報告日現在における経済的状态を反映
    - » サービス提供コストを現在のコスト条件で報告可能
  - 複雑な計算、高コストになり得るため問題：
    - » 適時性
    - » 比較可能性
    - » 検証可能性

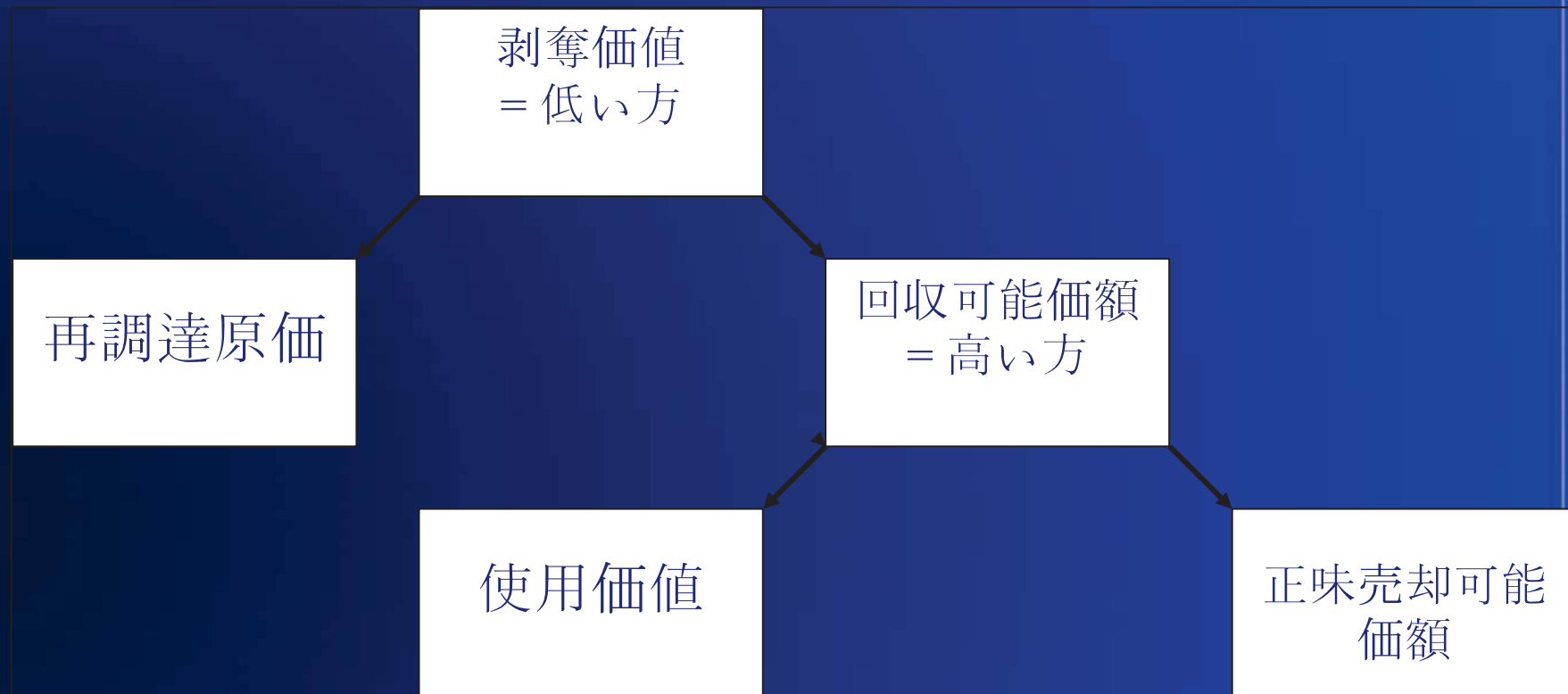


## 剥奪価値モデルは有用か？

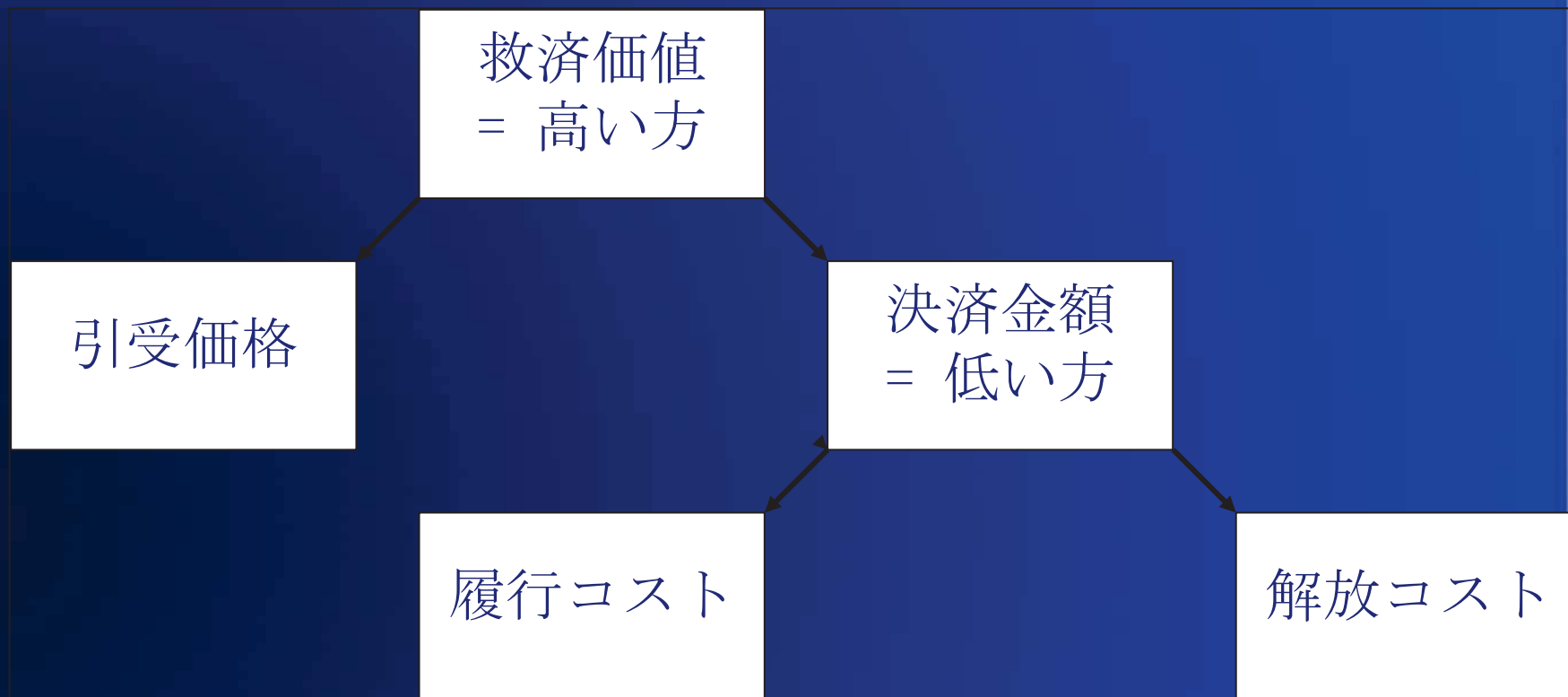
- 剥奪価値モデル
  - 目的適合性ある測定基礎を決定するアプローチ
- 資産の損失について補償するだけの金額
  - 回収可能価額が再調達原価より低い場合を除いて再調達原価
  - 回収可能価額は使用価値と正味売却価額の高い方

(再調達する価値のある資産は再調達原価＝現在の入口価値で、再調達する価値のない資産は回収可能価額＝現在の出口価値)
- 剥奪価値モデルは高度に目的適合的な基礎である。しかし、その他の質的特徴を十分に反映しているか？
- 非資金生成資産の場合には、使用価値の決定が困難
- 負債については同様の方法により救済価値が適用される

# 資産に対する剥奪価値モデル



# 負債に対する剥奪(救済)価値モデル



## その他

- 固有の信用リスク
  - 次の負債の測定時において反映するか:
    - » 当初認識時
    - » 再測定時
- 代替的用途
  - 資産に用途制限がない場合の測定において以下を反映すべきか
    - » 現在の用途に関連したサービス提供能力のみ
    - » 他の用途への売却可能性に関する増加価値を含める

# 質疑



- (参考)IPSASBウェブサイト
- <http://www.ifac.org/PublicSector/>