

IPSASB[®]

国際公会計基準の状況

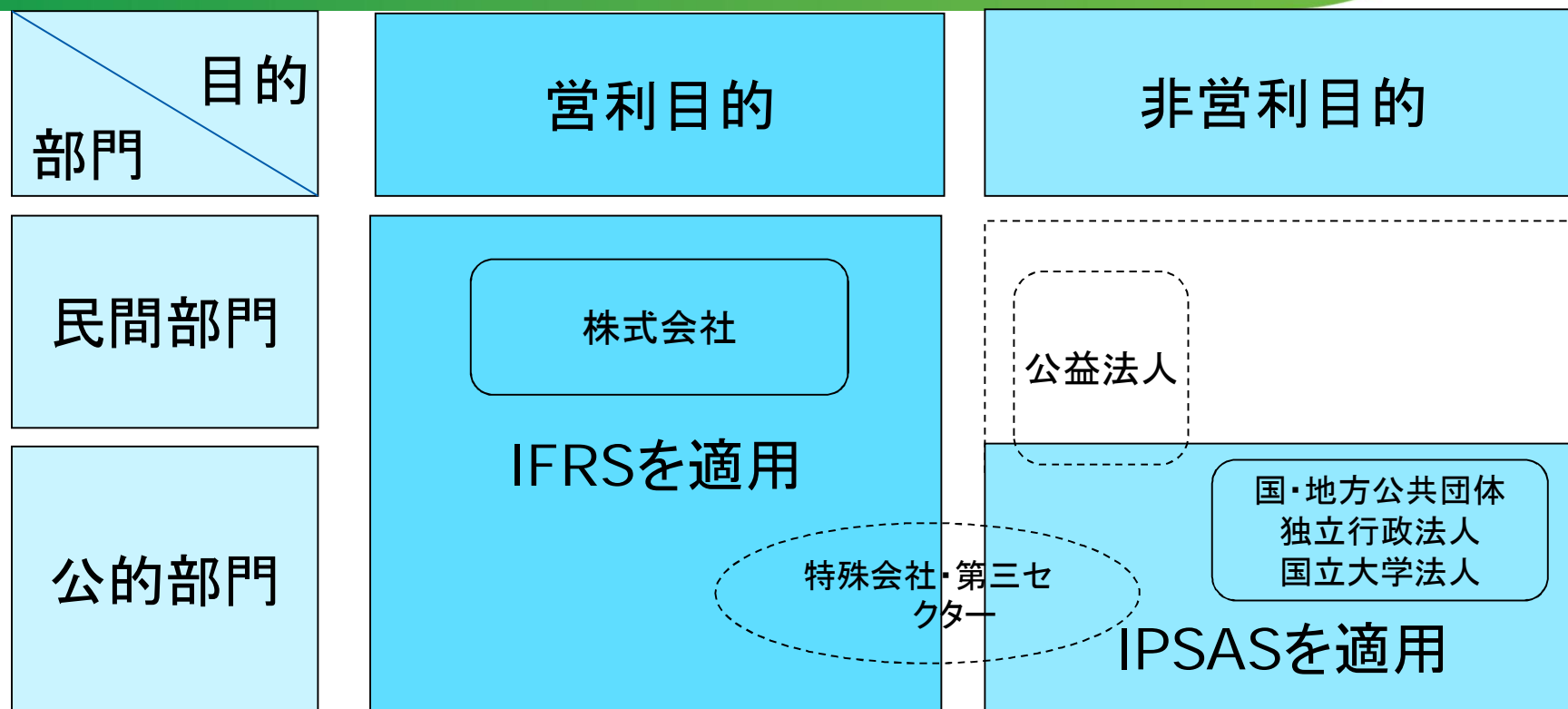
2015年7月30日

IPSASB(国際公会計基準審議会)ボードメンバー
新日本有限責任監査法人 パートナー
公認会計士 伊澤 賢司
(izawa-knj@shinnihon.or.jp)

(注)本資料に記載された事項は個人的見解であり、国際公会計基準審議会や日本公認会計士協会、所属する監査法人等の公式見解を示すものではない。

第2回独立行政法人評価制度委員会 会計基準等部会 資料

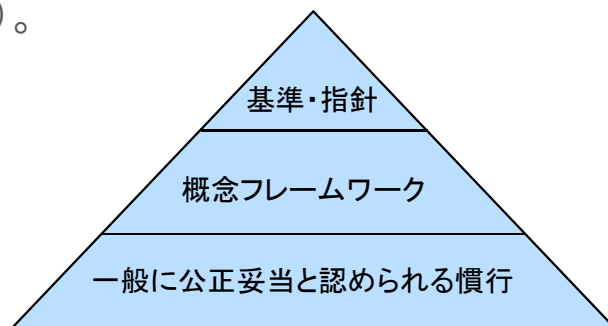
1-1 IPSAS(国際公会計基準)とは



- ▶ 政府系企業以外のすべての公的部門の主体が作成する一般目的財務報告に適用される国際基準。この公的部門には中央政府や地方政府、国際機関などが含まれる。
- ▶ 現在、80か国以上がIPSASを採用しているか、採用している過程にある。

1-2 概念フレームワーク・プロジェクトの内容

- 公的部門の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
- 概念フレームワークは今後のIPSAS開発・改訂に際しても適用される(現行基準を上書きするものではない)。



- 4フェーズに分けて開発された

フェーズ	主な内容	状況
1	フレームワークの役割、権限、一般目的財務報告の目的と利用者、質的特徴、報告主体	2013年1月最終版公表
2	財務諸表の構成要素と認識	2014年10月最終版公表
3	財務諸表における資産及び負債の測定	2014年10月最終版公表
4	一般目的財務報告の表示	2014年10月最終版公表

2-1 一般目的財務報告の目的及び利用者

- 情報ニーズを満たすため、財務報告に求められる役割は以下の通りである

利用者	財務報告の目的	情報ニーズ
資源提供者 サービス受領者 (市民、議会、投資家)	説明責任目的 意思決定目的	報告期間の業績 ※1
		流動性・支払能力
		サービス提供・運営の持続可能性 ※2
		変化する環境に適応できる主体の能力

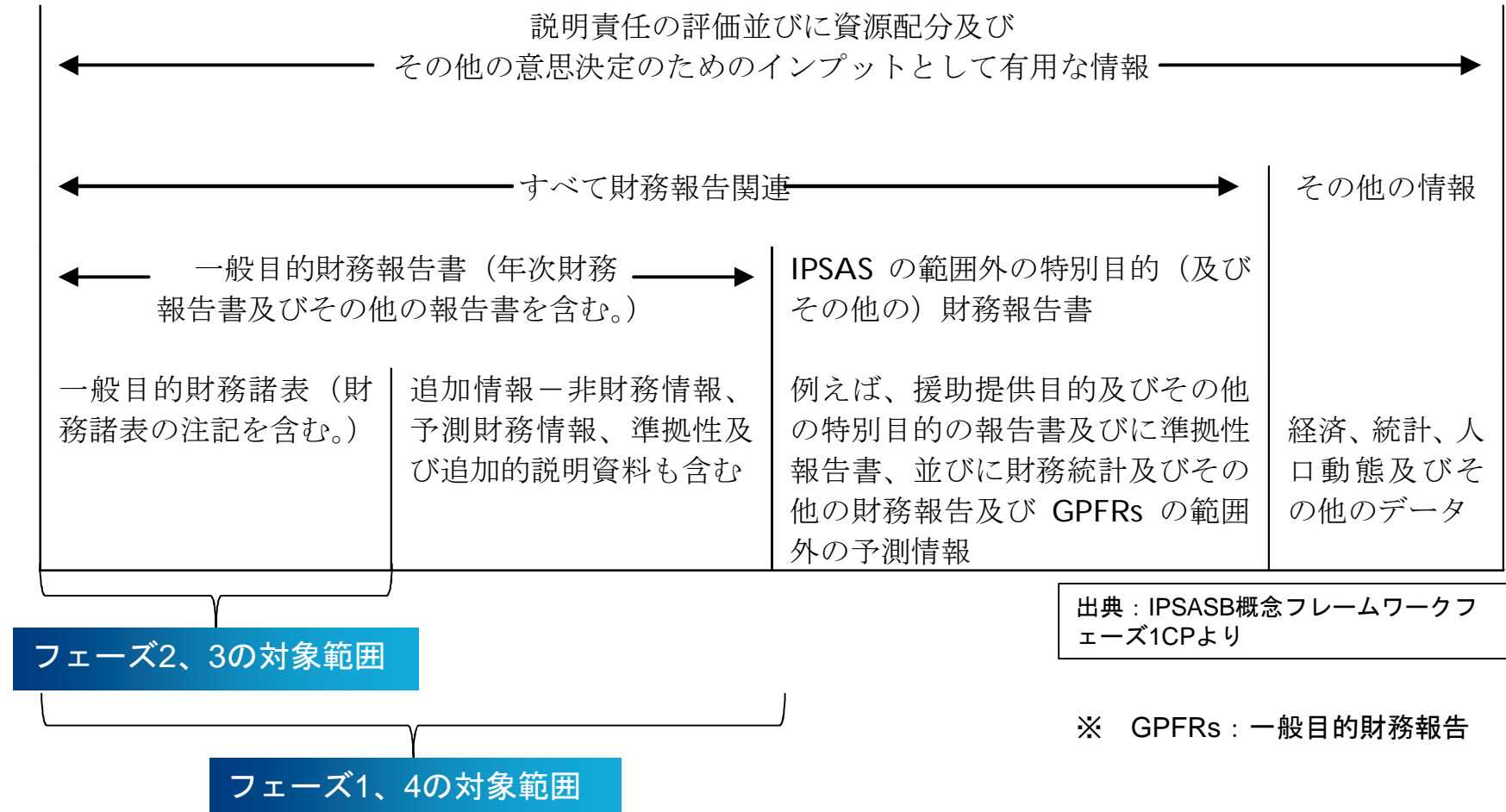
※1 報告期間の業績には、①サービスの提供、その他運営及び財政上の目的の達成、②責任を負う資源の管理、及び③関連する予算や法律、その他権威への準拠性があげられている

※2 サービス提供・運営の持続可能性には、①将来において継続的に活動資金を調達し運営目的を達成できる財務能力、及び②現在利用可能な資源の運営能力があげられている

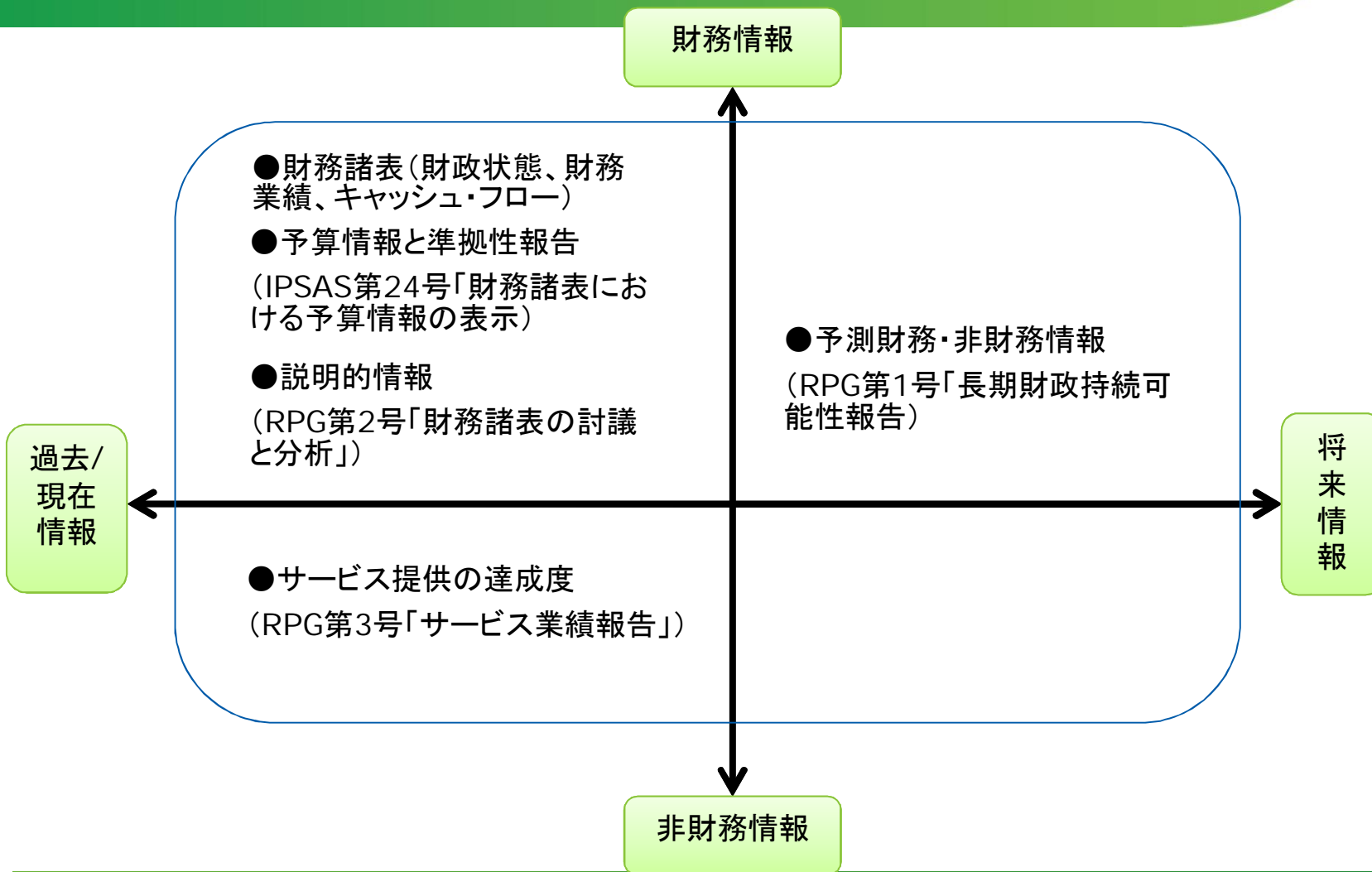
- 一般目的の財務報告の一義的な利用者が、サービス受領者並びに資源提供者とする理由
 - 政府はサービスを提供するための資源を調達するので資源提供者・サービス受領者両方に対する説明責任を負っている
 - 一般目的の財務報告は、説明責任の履行及び意思決定目的の利用者にとって有用となる情報の提供に重要な役割を果たす

2-2 概念フレームワークが扱う範囲 1/2

- 一般目的財務「報告」 > 一般目的財務「諸表」



2-2 概念フレームワークが扱う範囲 2/2



2-3 公共財政長期持続可能性報告

- プロジェクトの概要
 - 公的セクターの長期財政持続可能性に関する報告と開示に関するフレームワークを策定する
- 長期財政持続可能性情報の形式と内容
 - 将来インフロー及びアウトフローの予測
 - 長期的な財政持続可能性の領域に関する文書による説明
 - 予測の基礎を成す原則、仮定、及び方法論に関する文章による説明
- 長期財政持続可能性を決める領域(Dimensions)
 - サービスの領域(Service Dimension)
 - 収入の領域(Revenue Dimension)
 - 負債の領域(Debt Dimension)

2-3 財務諸表の討議と分析

- プロジェクトの概要
 - 財務諸表に伴う財務諸表の討議と分析に関する基準を策定する
- 「財務諸表の討議と分析」の内容
 - 事業と環境の概要
 - 財務上の目的と戦略に関する情報
 - 財務諸表の分析
 - リスクと不確実性に関する情報

2-3 サービス業績の報告

- プロジェクトの概要
 - 利用者のニーズに焦点を当てた公的セクターのプログラムとサービスに関するサービス業績情報の報告フレームワークを策定する
- 「サービス業績情報」の内容
 - サービス業績目標
 - 業績指標(インプット・アウトプット・アウトカム・効率性・有効性)
 - サービスの総コスト
- 「業績指標」とは
 - インプット: 主体がアウトプットを提供するために使用する資源
 - アウトプット: 主体が主体の外部の受益者に対して提供するサービス
 - アウトカム: 主体のアウトプットの結果として、また主体のアウトプットに起因する社会への影響
 - 効率性: (a) インプットとアウトプットとの関係性 または (b) インプットとアウトカムの関係性
 - 有効性: 実際の結果とサービス業績目標との関係性

3-1 財務諸表における構成要素 —全体図

財政状態計算書

<table border="0"> <tr> <td>資産</td> <td></td> </tr> <tr> <td>預金</td> <td>100</td> </tr> <tr> <td>固定資産</td> <td>1,000</td> </tr> <tr> <td></td> <td><u>1,100</u></td> </tr> </table>	資産		預金	100	固定資産	1,000		<u>1,100</u>	<table border="0"> <tr> <td>負債</td> <td></td> </tr> <tr> <td>借入金</td> <td>1,000</td> </tr> </table>	負債		借入金	1,000
資産													
預金	100												
固定資産	1,000												
	<u>1,100</u>												
負債													
借入金	1,000												
<table border="0"> <tr> <td>正味財政状態</td> <td>△100</td> </tr> </table>	正味財政状態	△100	<table border="0"> <tr> <td>その他の義務</td> <td></td> </tr> <tr> <td>補助金</td> <td>200</td> </tr> </table>	その他の義務		補助金	200						
正味財政状態	△100												
その他の義務													
補助金	200												

財務業績計算書

<table border="0"> <tr> <td>収益</td> <td></td> </tr> <tr> <td>税金</td> <td>900</td> </tr> <tr> <td>その他の義務</td> <td>100</td> </tr> <tr> <td></td> <td><u>1,000</u></td> </tr> </table>	収益		税金	900	その他の義務	100		<u>1,000</u>	<table border="0"> <tr> <td>費用</td> <td></td> </tr> <tr> <td>人件費</td> <td>700</td> </tr> <tr> <td>消耗品費</td> <td>300</td> </tr> <tr> <td>減価償却費</td> <td>100</td> </tr> <tr> <td></td> <td><u>1,100</u></td> </tr> </table>	費用		人件費	700	消耗品費	300	減価償却費	100		<u>1,100</u>
収益																			
税金	900																		
その他の義務	100																		
	<u>1,000</u>																		
費用																			
人件費	700																		
消耗品費	300																		
減価償却費	100																		
	<u>1,100</u>																		
<table border="0"> <tr> <td>欠損</td> <td>△100</td> </tr> </table>	欠損	△100																	
欠損	△100																		

3-2 財務諸表における構成要素 —資産・負債アプローチと収益・費用アプローチ

- 資産・負債アプローチ
 - 資産・負債の変動から収益及び費用を求めることができるという考え方
 - この考えも世界的に多くの国で採用されている。
- 収益・費用アプローチ
 - 収益・費用は当期に関係するフローであるという考え方。
 - 当期の業績(フロー情報)を把握するためには、以下を財務業績計算書から除外する必要がある。
 - ・ ①将来の特定期間に使用することが定められたフロー
 - ・ ②所有者からの拠出、又は所有者への分配(→ これら取引は、資産・負債が変動するため、資産負債アプローチをとると、財務業績に含まれることとなる。)
- 両アプローチは、「財務業績をどのように測定するか」という観点から検討されており、以下の点については留意が必要である。
 - 資産・負債アプローチは貸借対照表を重視したり、時価評価を推進する考え方ではない。
 - 収益・費用アプローチは収益と費用を対応させる考え方(費用収益対応の原則)ではない。

⇒ 「①将来の特定期間に使用することが定められたフロー」を当期財務業績とせず、将来に繰り延べるために、構成要素の定義を満たさないその他資源及びその他義務(繰延インフロー及び繰延アウトフロー)を財政状態計算書に計上する必要性が出てくる。

3-3 財務諸表における構成要素

- 財務諸表の構成要素として以下を提案
 - 資産、負債
 - 収益、費用(正味財政状態の増減)
 - 所有者からの拠出、所有者への分配(正味財政状態に対する持分の変動)
- ✓ その他の資源及びその他の義務:財務報告の目的を満たすために、構成要素の定義を満たすことのない一定の経済事象を財務諸表に認識することを容認する
- ✓ 正味財政状態:定義は行うが、構成要素とはしていない

3-3 財務諸表における構成要素

構成要素	定義
資産	主体が過去の事象の結果として現在支配する資源
負債	過去の事象の結果として生じる資源のアウトフローに対する主体の現在の義務
収益	所有者による拠出から生じる増加以外の主体の正味財政状態の増加
費用	所有者による拠出から生じる減少以外の主体の正味財政状態の減少
所有者による 拠出	所有者としての地位にある外部当事者により拠出される主体への資源のインフローをいい、主体の正味財政状態に対する持分を設定又は増加させる
所有者に対する 分配	所有者としての地位にある外部当事者に分配される主体からの資源のアウトフローをいい、主体の正味財政状態に対する持分を返還又は減少させる

3-3 財務諸表における構成要素

【以下、参考】

差額概念であり、財務諸表の構成要素とはされていない

正味財政状態

$$\text{正味財政状態} = (\text{その他の資源} + \text{資産}) - (\text{その他の義務} + \text{負債})$$

当期余剰又は欠損

$$\text{当期余剰(欠損)} = \text{収益} - \text{費用}$$

構成要素の定義を満たさないが計上が容認されているもの

その他資源及びその他義務

財務報告の目的を満たすために、構成要素の定義を満たすことのない一定の経済現象を財務諸表に認識することを容認する

3-4 繰延インフローのケース 図解

- 図解(繰延インフローのケース)
 - 当期から3か年分として補助金300を受領した場合。

財政状態計算書

資産		負債	
預金	100	借入金	1,000
固定資産	1,000		
	1,100		
		繰延インフロー	
正味財政状態	△100	補助金	200
純資産	+100		

財務業績計算書

収益	
税収	900
繰延インフロー振替	100
	1,000
費用	
人件費	700
消耗品費	300
減価償却費	100
	1,100
欠損	△100

- 受領した補助金300のうち、当期に属する100のみ収益計上し、残額200は財政状態計算書「繰延インフロー」に計上。翌期・翌々期に100ずつ収益計上。

3-4 繰延アウトフローのケース 図解

- 図解(繰延アウトフローのケース)
 - 当期から3か年分として補助金300を交付した場合。

財政状態計算書

<table border="1"> <tr> <td>資産</td> <td></td> </tr> <tr> <td>預金</td> <td>100</td> </tr> <tr> <td>固定資産</td> <td>1,000</td> </tr> <tr> <td></td> <td>1,100</td> </tr> </table>	資産		預金	100	固定資産	1,000		1,100	<table border="1"> <tr> <td>負債</td> <td></td> </tr> <tr> <td>借入金</td> <td>1,000</td> </tr> </table>	負債		借入金	1,000
資産													
預金	100												
固定資産	1,000												
	1,100												
負債													
借入金	1,000												
繰延アウトフロー 補助金 200	正味財政状態 +300												
	純資産 +100												

財務業績計算書

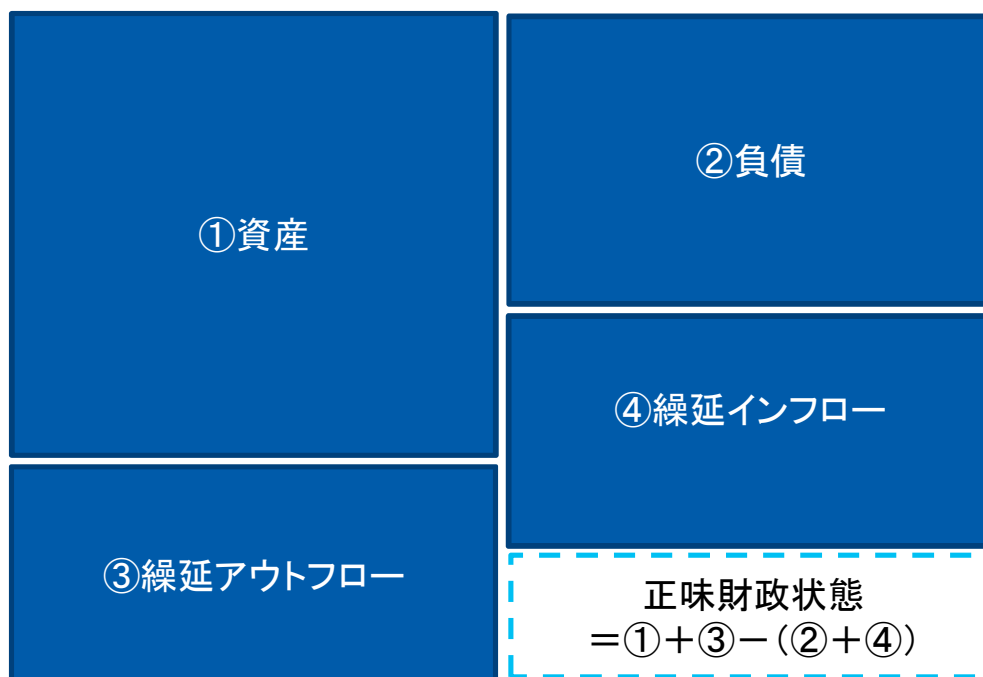
収益	
税金	900
費用	
人件費	700
消耗品費	300
減価償却費	100
繰延アウトフロー振替	100
	1,200
欠損	△300

- 交付した補助金300のうち、当期に属する100のみ費用計上し、残額200は財政状態計算書「繰延アウトフロー」に計上。翌期・翌々期に100ずつ費用計上。

3-5 正味財政状態

- 繰延インフロー・アウトフローの導入に伴い、以下を区別
 - 繰延項目を含めた差額である「正味財政状態」

財政状態計算書



→正味財政状態を各要素の「差額」として定義しており、独立した要素としていない。

3-5 正味財政状態の位置づけ

- 正味財政状態は、①残余金額、②残余持分、③所有者持分のいずれであるか。
 - ①残余金額を採用した。
 - ②残余持分という表現は、サービス受領者及び資源提供者が、公的部門の主体に対する出資持分を所有すると誤解される可能性があるため、採用せず。
 - ③所有者持分は、同様に主体が解散された場合に残余の分配を受ける権利を有すると誤解される可能性があるため、採用せず。
- 公的部門において、所有者持分が存在する可能性についても認めている。
 - 所有者持分を正味財政状態の小区分により識別できるとしている。