

IPSAS(B)の概要とIPSASに基づく財務諸表

The Outline of IPSAS (B) and Financial Statements based on IPSAS

福島 隆

Takashi Fukushima

要旨

本稿は、国際公会計基準審議会（International Public Sector Accounting Standards Board：IPSASB）および国際公会計基準（International Public Sector Accounting Standards：IPSAS）の概略を説明している。そして、IPSASにおける財務諸表を概説し、IPSASに基づく財務諸表の実例として、スイス連邦の財務諸表を紹介している。

[キーワード] IPSASB、IPSAS、財務諸表

1. はじめに

本稿は、国際公会計基準審議会（International Public Sector Accounting Standards Board：IPSASB）および国際公会計基準（International Public Sector Accounting Standards：IPSAS）の概略を示すとともに、IPSASに基づく財務諸表の実例として、スイス連邦の財務諸表を紹介するものである。

近年、わが国においても、公的部門の国民や住民に対する説明責任（accountability）等の観点から、公会計の重要性が指摘され、それに関連する研究や会計基準の整備が進展してきた¹。

わが国では、国・地方公共団体やそれらの関連機関（地方公営企業や独立行政法人等）の会計基準等について、各省庁が諮問機関を設置し、その諮問を受けて各省庁が対象組織の種類別に公会計基準を設定するという形式が多く採られてきた。ただ、このような方法では、各省庁の関心が公会計基準に直接的に反映されやすくなるため、各省庁による対象組織の監視に適した会計基準等の設定が容易になるという利点があるが、会計基準間の統一性や整合性を保つことが難しくなるという欠点も指摘されている（日本公認会計士協会、2013年）。

また、国を超えた政府間の財政状態を比較するには、国際的に共通した公会計基準が必要であり、国際的な公会計基準の統一化という問題もある。

¹ 代表的なのが、適切なコスト情報を含む発生主義に基づく会計基準の設定である。

そこで、本稿では、わが国において将来的に公会計基準が統一化される、あるいは公会計基準の国際的統一化を考えた場合の基礎となる IPSASB と IPSAS の概略を示すこととする。

本稿の構成は、次のとおりである。第2節と第3節では、それぞれ IPSASB と IPSAS を概観する。第4節では、IPSAS が規定する財務諸表を説明する。第5節では、最近の動向を示し、最後に今後の検討課題を提起することとする。なお、IPSAS に基づく財務諸表として、スイス連邦の財務諸表を例示している。

2. 国際公会計基準審議会（IPSASB）の概要

本節では、IPSASB の概要を示すこととする（2014年12月現在）。

1.1 変遷

1986年に国際会計士連盟（International Federation of Accountants: IFAC）²内に、公的部門委員会（Public Sector Committee: PSC）が設置された。1996年からPSCは、会計基準設定プロジェクトに着手し、2002年には国際会計基準（IAS）を基にしたコア・スタンダード（IPSAS 第1号～第20号）を設定した。

2004年にPSCはIPSASBに改組され、国際会計基準（IFRS）を基にした公会計基準の設定を開始するとともに、公的部門特有の会計基準の設定を行っている。IPSASBは、IFAC内にある常設機関であり、IPSASを開発および公開する権限を有している機関である。

1.2 目的

IPSASBの目的は、以下を行うことにより、公的部門の財務報告の品質と透明性を高めることである。

- 公的部門が使用するための高品質な基準を設定する。
- IPSASの受け入れや、IPSASへの国際的なコンバージェンスを促進する。
- 公的部門の財務管理および意思決定に資する包括的な情報を提供する。
- 公的部門の財務報告における論点および経験に関する指針を提供する。

1.3 デュープロセス

IPSASBは、すべてのIPSASの開発に際して、体系化された公的なデュープロセス（正規の手続き）に準拠している。このプロセスは、IPSASによって直接的に影響を受ける作成者および利用者だけでなく、公的部門の財務報告に関心がある利害関係者に対して、彼らの意見をIPSASBに伝える機会、彼らの意見が基準開発の過程において考慮されていることを保証する機会を与えるものである。IPSASBのデュープロセスは、次のように要約される。

² 日本公認会計士協会のホームページによれば、IFACは、世界の会計士団体により構成される国際機関であり、1977年に日本を含む49か国63の会計士団体を構成員として設立された。2014年12月現在124か国、159以上の加盟団体を有している。IFACは、会計基準以外の会計士に関わる業務、たとえば監査基準、会計士の倫理規程、資格試験などに関わる教育基準などを外部機関の適切なモニタリングの下で定めている。

- 公開草案の公表³
- 公開草案に対するコメントの検討⁴
- 承認⁵

1.4 委員等

IPSASB は 18 人の委員から構成されている。そのうち 15 名は、IFAC 加盟団体から任命された者であり、3 名は公益代表である⁶。

議長・副議長を含む委員は、IFAC 指名委員会の推薦を経て、IFAC 理事会によって任命される。委員は非常勤であり、無報酬である。また、議長の任期は委員である期間を含めて通算 3 期（1 期は 3 年、最長 9 年間）である。議長以外の委員の任期は 2 期（1 期は 3 年、最長 6 年間）までである。

また、IPSASB には、これら委員の他にオブザーバーがいる。IPSASB のオブザーバーは、アジア開発銀行、欧州委員会、国際会計基準審議会、国際通貨基金、最高会計検査機関国際組織、経済協力開発機構、国際連合、世界銀行等である。オブザーバーは、投票権を有しないが、それ以外のすべての権利が（委員会での発言等）が与えられている。

1.5 IPSAS 策定プロジェクトの経緯

IPSAS 策定プロジェクトは、世界銀行、アジア開発銀行、国連開発計画および国際通貨基金による資金援助のもとに 1996 年に開始された⁷。IPSAS 策定プロジェクトをおおまかに 3 つの時期に分けると表 1 のようになる。

表 1 IPSAS 策定プロジェクトの経緯

活動時期	年代	主な活動内容
第 1 期	1996 年～2003 年	<ul style="list-style-type: none"> ● 1997 年 8 月までに発行された IAS をベースにした IPSAS の作成（第 1 号～第 20 号） ● 現金主義 IPSAS の策定（2003 年 2 月）

³ コンサルテーションペーパー（consultation paper）の公表が先行することもある。コンサルテーションペーパーとは、主題を詳細に調査し、さらなる議論等の基礎を提供するものである。

⁴ 当初の公開草案に修正があった場合は、再度草案が公開される。

⁵ 公開草案、再公開草案および IPSAS の承認に際しては、IPSASB 委員の 3 分の 2 以上の賛成が必要である。

⁶ IPSASB の委員構成については、IFAC 加盟団体が指名する委員が大部分を占めており、公会計基準を実際に適用している省庁等の意見が反映されていないという批判があった。このような批判に対応するため、IFAC は IPSASB の規約を改訂した結果、IPSASB の委員は、IFAC 加盟団体、Forum of Firms、国際機関、政府機関および公衆といったすべての利害関係者からの任命が可能となった。

⁷ プロジェクトの目的や 2002 年までのプロジェクトの進捗状況については、古市（2003）を参照されたい。

第2期	2003年～2007年	<ul style="list-style-type: none"> ● 公的部門特有の問題への取組み開始 ● IASB や各国の基準設定機関との連携強化
第3期	2007年～	<ul style="list-style-type: none"> ● 概念フレームワーク・プロジェクトの開始 ● IFRS に対応する会計基準の作成 (金融商品や無形資産)

近年、IPSASBの基準策定プロジェクトは加速している。その背景には、2008年以降の金融危機を受けた民間部門への政府による財政投入などに伴い、公的部門における金融商品や企業結合などの会計基準策定の必要性が高まったこと、ギリシャの財政危機に端を発して各国政府が透明な会計基準を採用する必要性が高まったことなどが挙げられる。

2. 国際公会計基準 (IPSAS) の概要

本節では、IPSASの概要を説明する (2014年12月現在)。

2.1 IPSASの位置づけ

IFACは、各国の会計基準設定機関や規制当局によって構成される機関ではなく、会計士団体の任意の集まりである。それゆえ、IFACは、IFAC内の各種委員会が作成した基準等を各国の会計基準設定機関に強制させる権限を有しておらず、当該基準等は会員団体にとってはベンチマークとして位置づけられている。IPSASも同様の位置づけであり、各国がIPSASに準拠するか否かについては、IFACには強制力はない。ただ、各国がIPSASを採用することによって、各国の公的部門の財務情報の質や比較可能性の向上に役立つと考えられている⁸。

2.2 適用対象範囲

IPSASの適用対象範囲は、公的部門に属する主体のうち、中央政府、地域政府、地方政府およびこれらに関連する機関であり、公的部門に属する主体であっても政府系企業 (Governmental Business Enterprises: GBE) は除かれる (IPSAS No.1 par. 6)⁹。

2.3 一般目的財務諸表の作成

IPSAS第1号「財務諸表の表示」によれば、当基準の目的は、主体の過年度の財務諸表および他の主体の財務諸表との比較可能性を確保するために、一般目的財務諸表 (general purpose financial statements) の表示方法を規定することとされている (par. 1)。ここで、

⁸ 古市 (2003) では、2002年4月に日本公認会計士協会が公表した「公会計原則 (試案)」は、IPSAS策定プロジェクトの影響を強く受けたと指摘されている (p. 81)。

⁹ GBEには、国際会計基準 (IFRS) が適用される。なお、GBEとは、次の特徴をすべて有する主体である (IPSAS No.1 par. 7)。①自己の名義で契約を締結する権限を有すること、②事業遂行のための財務上および業務上の権限が付与されていること、③通常の営業循環過程で、他の主体に対して、財やサービスを利益が生じる価格または総原価回収額で販売していること、④事業を継続するために、政府からの継続的な資金援助をうけていないこと (独立した第三者間取引による生産物の購入を除く)、⑤公的部門に属する主体によって支配されていること。

一般目的財務諸表とは、自身の特別な情報ニーズに合うために作成された報告書を要求する立場にはいない利用者のニーズを満たすことを意図した財務諸表であり、一般目的財務諸表の利用者には、納税者、公共料金支払者、立法機関の当事者、債権者、供給業者、メディア、従業員などが含まれる (par. 3)。そして、本基準は、国際公会計基準に準拠して、発生主義会計により作成および表示されるすべての一般目的の財務諸表に適用しなければならない (par. 2)。

このように、IPSAS のアプローチとして、一般目的財務諸表を作成することが明示されている。

2.4 発生主義 IPSAS と現金主義 IPSAS¹⁰

IPSASB が開発する発生主義 IPSAS は、適当と認められる場合には IASB が公表する IFRS を公的部門にも適用することによって、IFRS とのコンバージェンスが図られたものである。また、発生主義 IPSAS は、現行の IFRS が包括的に取り扱っていない、または IFRS が開発されていない領域における公的部門の財務報告問題も取り扱っている。

他方で、IPSASB は、包括的な現金主義 IPSAS も公表している。現金主義 IPSAS では、公的部門に対して、発生主義に基づく情報を自発的に開示することを推奨している。公的部門は、任意の時点で IPSAS に準拠して発生主義会計を採用することができる。その時点で、当該公的部門は、すべての発生主義 IPSAS を適用しなければならないが、個々の発生主義 IPSAS の移行措置の適用を選択することもできる。

2.5 公表済の会計基準

2014 年 12 月現在で公表されている IPSAS は、表 2 のとおりである。

表 2 公表済みの IPSAS (2014 年 12 月現在)

基準号	基準名	公表年月	対応する IAS
1 号	財務諸表の表示	2000 年 5 月	IAS 1
2 号	キャッシュ・フロー計算書	〃	IAS 7
3 号	会計方針、会計上の見積もりの変更および誤謬	〃	IAS 8
4 号	外国為替レート変動の影響	〃	IAS 21
5 号	借入コスト	〃	IAS 23
6 号	連結および個別財務諸表	〃	IAS 27
7 号	関連法人に対する投資	〃	IAS 28
8 号	ジョイント・ベンチャーに対する持分	〃	IAS 31
9 号	交換取引からの収益	2001 年 6 月	IAS 18

¹⁰ 川村・青木 (2010) を基に記述した。PwC (2013) は、世界 140 カ国以上を対象にして、政府会計に発生主義会計を導入する有用性、影響、利点等を調査している。

10号	ハイパーインフレーション経済における財務報告	〃	IAS 29
11号	工事契約	〃	IAS 11
12号	棚卸資産	〃	IAS 2
13号	リース	2001年12月	IAS 17
14号	後発事象	〃	IAS 10
15号	金融商品：開示および表示（IPSAS 20と28により廃止）	〃	IAS 32
16号	投資不動産	〃	IAS 40
17号	有形固定資産	〃	IAS 16
18号	セグメント報告	2002年6月	IAS 14
19号	引当金、偶発債務および偶発資産	2002年10月	IAS 24
20号	関連当事者の開示	〃	IAS 37
21号	非現金生成資産の減損	2004年12月	IAS 36
22号	一般的な政府部門における財務情報の開示	2006年12月	――
23号	非交換取引からの収益（税金および交付金）	〃	――
24号	財務諸表における予算情報の開示	〃	――
25号	従業員給付	〃	IAS 19
26号	現金生成資産の減損	2008年2月	IAS 36
27号	農業	2009年12月	IAS 41
28号	金融商品：表示	2010年1月	IAS 32
29号	金融商品：認識および測定	〃	IAS 39
30号	金融商品：開示	〃	IFRS 7
31号	無形固定資産	〃	IAS 38
32号	サービス委託契約：委託者	2011年10月	IFRIC 12

2.5 各国の適用状況

IPSASを完全適用している国もあれば、各国の制度状況を反映させてIPSASに修正を加えている国もある。IPSASを適用している国としてはスイス、イスラエル等があり、機関としては国際連合（UN）、経済協力開発機構（OECD）、北大西洋条約機構（NATO）、国際刑事警察機構（INTERPOL）等がある。

ニュージーランドでは、2014年7月1日からIPSASを基にした（ただし、必要な修正は加えられる）公会計基準が施行されている。

3. IPSAS による財務諸表

本節では、国際公会計基準第 1 号「財務諸表の表示」¹¹ (Presentation of Financial Statements、以下「IPSAS 第 1 号」という)、国際公会計基準第 2 号「キャッシュ・フロー計算書」(Cash Flow Statement、以下「IPSAS 第 2 号」という)に基づいて、IPSAS による財務諸表の概要を述べることにする。なお、パラグラフ番号は、IPSAS 第 2 号からの引用についてのみ、No.2 をつけることにする。

3.1 財務諸表の目的

IPSAS 第 1 号では、財務諸表の目的について、「一般目的財務諸表の目的は、様々な利用者¹²が資源配分に関する意思決定を行い、かつ、当該意思決定を評価するに際して有用である、当該実体の財政状態、財務業績およびキャッシュ・フローに関する情報を提供することである。特に、公的部門における一般的な財務報告の目的は、以下の情報を提供することにより、意思決定に有用な情報を提供し、そして主体に委託された資源に関する説明責任を果たすものでなければならない」(par. 15) と説明されている。

- (1) 財務的な資源の源泉、配分および用途に関する情報
- (2) 主体がその活動に対してどのように資金調達したか、また必要現金額を満たしたかに関する情報
- (3) 主体の資金調達能力や負債の支払い能力の評価に有用な情報
- (4) 主体の財政状態と財政状態の変動に関する情報
- (5) サービスコスト、効率性および成果の観点から主体の業績評価に有用である総合的な情報

そして、これらの目的を達成するために、財務諸表は、主体の資産、負債、純資産／持分、収益、費用、その他の純資産・持分変動額およびキャッシュ・フローに関する情報を記載することとされている (par. 17)。

3.2 財務諸表の構成要素

IPSAS 第 1 号における財務諸表の構成要素は、資産、負債、純資産、収益および費用であり、これらの定義は以下に示すとおりである (par. 7)。

資産とは、過去の事象の結果として主体が支配し、かつ、将来の経済的便益またはサービス提供能力が当該主体に流入することが予想される資源である。

¹¹ 2000 年 5 月に公表された当初の IPSAS 第 1 号はその後置き換わり、新たな IPSAS 第 1 号は 2008 年 1 月 1 日以降開始する年次報告期間から適用されている。IPSAS 第 1 号の改訂理由は、IASB の IAS 改善プロジェクトおよび適切な範囲において公的部門の会計基準と民間部門の会計基準をコンバージェンスするという IPSASB 自身の方針に対応したためと説明されている (IN2)。

¹² 政府の財務報告の主な利用者としては、立法府、国民、投資家、債権者、格付機関、外国政府、国際機関、資源提供者、アナリスト、上級管理者等が想定されている。

負債とは、過去の事象から生じた主体の現在の債務であり、その決済により、経済的便益またはサービス提供能力を有する資源が主体から流出すると予想されるものである。

純資産／持分とは、すべての負債を控除した後の主体の資産に対する残余持分である。

収益とは、所有者からの拠出に関するもの以外で、純資産／持分を増加させる報告期間中の主体の経済的便益またはサービス提供能力の総流入である。

費用とは、所有者への分配に関連するもの以外で、純資産／持分の減少を生じさせる資産の流出もしくは消費、または負債の発生形態をとる主体の経済的便益またはサービス提供能力の減少である。

3.3 財務諸表の体系

IPSAS 第1号では、財務諸表として財政状態計算書、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、会計方針および財務諸表への注記が挙げられている (par. 21)¹³。財務諸表は、主体の財政状態、財務業績およびキャッシュ・フローを適正に表示するものでなければならず、適正表示であるためには IPSAS に定められている資産、負債、収益および費用の定義と認識基準に従って、取引等を忠実に表現する必要がある (par. 27)。また、財務諸表が IPSAS に準拠している主体は、注記においてその旨を明示的かつ無条件に記載しなければならず、IPSAS のすべての要件に準拠していない限り、当該財務諸表が IPSAS に準拠していると表明してはならない (par. 28)。なお、財務諸表は、少なくとも年1回作成しなければならない (par. 66)。

(1) 財政状態計算書

財政状態計算書においては、一定の場合を除き、流動資産と非流動資産、流動負債と非流動負債を区分して表示しなければならない (par. 70)。また、財政状態計算書の本体においては、少なくとも次の項目を記載しなければならない (par. 88)

- ① 有形固定資産
- ② 投資不動産
- ③ 無形資産
- ④ 金融資産（下記⑤、⑦、⑧、⑨を除く）
- ⑤ 持分法が適用されている投資
- ⑥ 棚卸資産
- ⑦ 非交換取引（税金や移転収入）から生じた債権
- ⑧ 現金および現金同等物
- ⑨ 税金や移転支出に関する債務
- ⑩ 交換取引から生じた債務
- ⑪ 引当金

90 ¹³ 主体が、承認された予算を公表している場合には、別の独立した財務諸表を作成するか、または財務諸表中に予算の欄を設けることによって、予算と実績の比較が求められる。

- ⑫ 金融負債（上記⑨、⑩、⑪を除く）
- ⑬ 純資産／持分に表示される少数株主持分
- ⑭ 支配主体の所有者に帰属する純資産／持分

(2) 財務業績計算書

ある期間に認識されたすべての収益と費用¹⁴は、IPSAS による別規定がある場合を除き、剰余または欠損として計上する必要があるとされている（par. 99）。そして、財務業績計算書の本体には、少なくとも次の項目を記載しなければならない（par. 102）。

- ① 収益
- ② 財務費用
- ③ 持分法が適用されている関連会社およびジョイント・ベンチャーの損益に対する持分
- ④ 廃止事業から生じた資産の処分または負債の決済により認識された税引前損益
- ⑤ 剰余または欠損

(3) 純資産／持分変動計算書

主体は、次の事項を示す純資産／持分変動計算書を表示しなければならない（par. 118）。

- ① 当期の剰余または欠損
- ② 他の国際公会計基準の規定により、直接、純資産／持分に計上された収益、費用の各項目、およびその合計
- ③ 支配主体の所有者と少数持分に帰属する合計額を個別に表示している当期の収益と費用の合計（上記の①と②の合計である）
- ④ 個々に開示された純資産／持分の各構成要素について、IPSAS 第 3 号に従って認識される会計方針の変更および誤謬の訂正の影響額

また、主体は、純資産／持分変動計算書または注記のいずれかで、次の事項についても表示しなければならない（par. 119）。

- ① 所有者への分配とは別に表示している所有者との取引の金額
- ② 累積剰余または累積欠損の期首残高および期末残高ならびに期中の変動額
- ③ 純資産／持分の構成要素が別に開示された範囲において、純資産／持分の各構成要素の期首残高と期末残高、およびその間の変動を個別に開示した調整表

(4) キャッシュ・フロー計算書

キャッシュ・フロー情報は、財務諸表の利用者に対して、主体が現金および現金同等物を生み出す能力と主体が当該キャッシュ・フローを利用するという主体の必要性を評価するた

¹⁴ 費用の分類方法については、性質別分類と機能別分類のいずれも認められているが、機能別分類を選択した場合には、性質別による分類を開示しなければならない。ここで、性質別分類とは、費用をその性質に従って分類する方法であり（例えば、減価償却費、従業員給付、人件費等に分類される）。機能別分類とは、費用を施策や目的に従って分類する方法である（例えば、医療関係費や教育関係費等に分類される）。

めの基礎を提供する (par. 126)。

IPSAS 第2号によれば、キャッシュ・フローは事業活動、投資活動および財務活動の3つに区分して報告される (No.2 par. 26)。事業活動によるキャッシュ・フローの表示方法としては直接法と間接法いずれも認められてものの、直接法が推奨されている (No.2 par. 27)。

(5) 注記および会計方針の開示

注記と会計方針の開示については、主体は次に掲げる事項を注記しなければならないとされている (par. 127)。

- ① 財務諸表作成の基本となる事項および特定の会計方針
- ② 財務諸表の本体に記載されないが、IPSAS に従って要求される情報
- ③ 財務諸表の本体には記載されないが、それらを理解するのに適切となるような追加情報
また、主体は、重要な会計方針の要約において、次に掲げる事項を開示しなければならない (par. 132)。
 - ① 財務諸表の作成に際して用いられた測定基礎
 - ② 主体が IPSAS の経過措置を適用している範囲
 - ③ 財務諸表を理解するために適切となるその他の会計方針

4. 最近の動向

本節では、最近の IPSAS (B) の動向¹⁵として、概念フレームワークを概観する。

2006年に IPSASB は、概念フレームワーク・プロジェクトを開始した¹⁶。その後、2008年から2013年にかけて、概念フレームワーク・プロジェクトの各段階に関するコンサルテーションペーパーや公開草案を公表した。2013年1月には、概念フレームワークの第1章から第4章までが公表された。2014年9月の IPSASB 会議において第5章から第8章までが承認されたのを受け、2014年10月に IPSASB は、「公的部門における一般目的財務報告の概念フレームワーク」(Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities) を公表した。

概念フレームワークは、8章立てとなっており、以下で各章の内容を簡単に説明する。

(1) 第1章「概念フレームワークの役割と権威」

概念フレームワークの役割については、発生主義会計を採用する公的部門が行う一般目的財務報告を支える概念を確立することとされている。また、概念フレームワークは、IPSAS を採用した公的部門における財務報告に対して強制力は有していない。

¹⁵ IPSASB の作業プランは、IFAC のホームページ内の IPSASB 関連にアップされている。

¹⁶ 概念フレームワーク・プロジェクトとは、発生主義会計を適用する公的部門が作成する一般目的財務報告を規定する概念を明らかにすることにより、IPSASB が IPSAS や推奨実務ガイドイランを策定する際の基礎を確立するプロジェクトである。

(2) 第 2 章「目的と利用者」

公的部門における財務報告の目的は、説明責任目的および意思決定目的の観点から、一般目的財務報告の利用者に対して当該部門に関する有用な情報を提供することである。このように、財務報告の目的として利用者の意思決定目的だけではなく、説明責任目的も想定されていることが分かる。そのため、一般目的財務報告の利用者として納税者などの資源提供者だけではなく、サービス受領者も想定されている。

(3) 第 3 章「質的特徴」

一般目的財務報告における情報の質的特徴とは、当該情報が利用者にとって有用になるものとし、かつ財務報告の目的¹⁷の達成を支援するような属性である。公的部門の一般目的財務報告における情報の質的特徴とは、目的適合性、表現の忠実性、理解可能性、適時性、比較可能性および検証可能性である。

(4) 第 4 章「報告主体」

公的部門の報告主体は、政府または他の公的な組織等である。公的部門の報告主体の主たる特徴は、有権者から（または有権者のために）資源を調達し、および（もしくは）当該有権者の便益に（または有権者のために）なる活動を行うために資源を使う主体であり、かつ、主体の一般目的財務報告に基づくサービス受領者や資源提供者が存在することである。

(5) 第 5 章「財務諸表の構成要素」

財務諸表の構成要素として、資産、負債、収益、費用、所有者からの拠出、所有者への配分の 6 つが規定されている。

(6) 第 6 章「財務諸表での認識」

ある要素が財務諸表で項目として認識されるための規準は、当該項目がある要素の定義を満たしていること、当該項目が質的特徴を満たす方法によって測定可能であることである。

(7) 第 7 章「資産と負債の測定」

第 7 章では、測定の目的¹⁸が定められるとともに、資産や負債の種類ごとに、その目的をより達成できる測定基礎を選択すべきであるとされている。資産の測定基礎としては、取得原価、市場価値、再調達原価、正味売却価格および使用価値が挙げられており、負債の測定基礎としては、取得原価、充足原価 (cost of fulfillment)、市場価値、解放原価 (cost of release)、想定価格 (assumption price) が挙げられている。

¹⁷ 財務報告の目的とは、説明責任および意思決定にとって有用な情報を提供することである。

¹⁸ 測定の目的は、主体が説明責任目的と意思決定目的を果たすのに有用な方法で、主体のサービスコスト、業務上の能力および財務上の能力を最も公正に反映する測定基礎を選択することである。

(8) 第8章「一般目的財務報告における表示」

第8章では、一般目的財務報告における表示¹⁹を規定しており、財務諸表以外の財務報告についても記載されている。表示には、新たな報告書の作成、報告書間での情報の移動、報告書の統合といった方法と、報告書内の情報の選択、配置、系統化に関して詳細に記載するといった方法の2種類があるとしている。

5. おわりに

本稿では、わが国において将来的に公会計基準が統一化される、あるいは公会計基準の国際的統一化を考えた場合を見据えて、その基礎となる IPSASB と IPSAS の概略や最近の動向を示した。

最近の大きな動きとしては、IPSASB が公的部門の概念フレームワークを公表したことである。これによって、概念フレームワークに基づいて IPSASB が公的部門にとって重要性の高いプロジェクト（社会給付など）の検討を進展させていくと考えられる。さらに、公的部門の概念フレームワークを策定する際の基礎が確立されたことによって、日本を含む世界各国で公会計概念フレームワークが確立したり、さらには国際的統一化が加速したりすることも予想される。

公的部門の財務報告における今後の課題の1つとしては、包括利益（計算書）があると思われる。企業会計では、包括利益計算書の作成が求められているが、公的部門の財務報告にもこれを求めるべきか否かを企業会計の目的の相違等の観点から考察する余地があろう。

【参考文献】

1. 川村義則・青木孝浩(2010)「国際公会計基準と米国の公会計基準の現状に関する調査」。
2. 日本公認会計士協会(2013)公会計委員会研究報告第19号「公会計基準設定スキームの構築に向けて—海外事例の調査とそれを踏まえた提言—」。
3. 古市峰子(2003)「国際会計士連盟による国際公会計基準(IPSAS)の策定プロジェクトについて」、『金融研究』、第22巻第1号 pp.77-112。
4. International Federation of Accountants(2000a) IPSAS No.1: *Presentation of Financial Statements*.
5. —————(2000b) IPSAS No.2: *Cash Flow Statements*.
6. International Public Sector Accounting Standards Board(2014) *Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*.
7. PwC(2013)「中央政府による会計と財務報告に関するPwC世界意識調査」
(<http://www.pwc.com/jp/ja/japan-knowledge/archive/global-ipsas-survey20131015.jhtml>)

(付記) 本稿は、JSPS 科研費 24530582 の研究成果の一部である。

94 ¹⁹ 表示とは、一般目的財務報告で報告される情報の選択(selection)、配置(location)、系統化(organization)であると定義されている。

(追記)

本稿の脱稿後、2015 年 1 月に以下の IPSAS が公表された。

IPSAS 第 33 号「発生主義 IPSAS の初度適用」

IPSAS 第 34 号「個別財務諸表」

IPSAS 第 35 号「連結財務諸表」

IPSAS 第 36 号「関連法人およびジョイントベンチャーに対する投資」

IPSAS 第 37 号「共同支配の取り決め」

IPSAS 第 38 号「他の主体への関与の開示」

IPSASによる財務諸表の具体例：2013年度のスイス政府の財務諸表

(1) 財政状態計算書

単位：百万スイスフラン

	2012	2013	増減額	増減率 (%)
資産	108,968	111,183	2,214	2.0
非行政財産	32,543	34,459	1,916	5.9
流動資産	18,132	20,213	2,082	11.5
現金および現金同等物	9,311	11,221	1,910	20.5
債権	6,163	6,460	297	4.8
短期金融投資	1,504	1,551	47	3.1
前払費用および未収収益	1,453	981	-172	-14.9
固定資産	14,411	14,245	-166	-1.1
長期金融投資	14,241	14,245	4	0.0
負債内の拘束資金から生じた債権	170	—	-170	-100.0
行政財産	76,426	76,724	298	0.4
流動資産	277	305	28	10.2
棚卸資産	277	305	28	10.2
固定資産	76,149	76,419	270	0.4
有形固定資産	52,325	52,642	317	0.6
無形固定資産	210	201	-9	-4.4
貸出金	3,482	3,372	-110	-3.2
金融持分	20,132	20,204	72	0.4
負債及び純資産	108,968	111,183	2,214	2.0
短期負債	37,205	37,533	329	0.9
流動負債	15,096	15,980	885	5.9
短期金融負債	16,435	15,556	-879	-5.3
未払費用および前受収益	5,377	5,696	318	5.9
短期引当金	297	301	4	1.4
長期負債	96,763	97,658	895	0.9
長期金融負債	80,876	80,101	-775	-1.0
分離勘定に向けた負債	1,754	1,610	-144	-8.2
長期引当金	12,862	14,528	1,666	13.0
負債内の拘束資金への債務	1,272	1,419	147	11.6
純資産／持分	-24,999	-24,008	991	4.0
拘束資金	4,418	4,891	473	10.7
特別基金	1,278	1,256	-22	-1.7
グローバル予算からの準備金	225	221	-3	-1.4
その他の純資産／持分	0	—	0	-100.0
累積欠損	-30,920	-30,377	543	1.8

(2) 財務業績計算書

単位：百万スイスフラン

	財務諸表	予 算	財務諸表	増減額	増減率
	2012	2013	2013		(%)
余剰／欠損	2,443	-363	1,108	-1,336	-54.7
経常損益	1,705	-363	27	-1,678	-98.4
事業業績	1,527	769	713	-81.4	-53.3
収益	61,199	63,260	63,244	2,045	3.3
税込	58,288	60,474	60,338	2,050	3.5
連邦直接税	18,342	18,993	18,353	11	0.1
源泉課税	3,835	4,811	5,442	1,607	41.9
印紙税	2,136	2,200	2,143	7	0.3
付加価値税	22,050	22,630	22,561	511	2.3
その他の消費税	7,543	7,398	7,414	-129	-1.7
雑租税収入	4,383	4,442	4,425	42	1.0
利用権収入	995	908	845	-150	-15.0
その他の収入	1,852	1,871	1,967	115	-6.2
負債内の拘束資金から生じた正味収入	64	6	94	30	46.3
費用	59,672	62,491	62,531	2,859	4.8
事業費用	12,304	13,074	13,429	1,125	9.1
人件費	5,060	5,379	5,476	416	8.2
一般管理費	4,029	4,430	4,830	801	19.9
防衛費	997	1,059	970	-27	-2.7
有形・無形固定資産の償却費	2,218	2,206	2,153	-65	-2.9
移転的支出	47,332	49,230	48,838	1,506	3.2
連邦所得のうち第三者持分	8,687	8,826	8,741	54	0.6
自治体への補償金	1,015	1,099	1,005	-10	-1.0
連邦機関への拠出金	3,093	2,941	2,950	-144	-4.6
第三者への拠出金	14,619	15,297	15,286	666	4.6
社会保障への拠出金	15,399	16,038	16,295	896	5.8
出資額に係る価値修正	4,101	4,596	4,177	76	1.9
貸付金および金融に係る価値修正	417	432	385	-32	-7.6
負債内の拘束資金に係る正味費用	37	187	264	227	46.3
財務業績	178	-1,131	-686	-864	-485.1
金融収益	2,842	1,175	1,892	-950	-33.4
証券価値の増加	2,285	867	1,457	-829	-36.3
その他の金融収入	557	308	435	-122	-21.8
金融費用	2,664	2,307	2,578	-86	-3.2
利息費用	2,406	2,197	2,128	-278	-11.6
証券価値の減少	—	—	303	303	—
その他の金融支費用	258	110	147	-111	-42.9

非経常収入	738	—	1,081	343	46.4
非経常支出	—	—	—	—	—
経常損益	1,705	-363	27	-1,678	-98.4
経常収入	64,041	64,435	65,136	1,095	1.7
収入	61,199	63,260	63,244	2,045	3.3
金融収入	2,842	1,175	1,892	-950	-33.4
経常費用	62,336	64,797	65,109	2,773	4.4
費用	59,672	62,491	62,531	2,859	4.8
金融費用	2,664	2,307	2,578	-86	-3.2

(3) 資金フロー計算書

単位：百万スイスフラン

	2012	2013	増減額	増減率(%)
資金フロー総額	3,493	914	-2,579	-73.8
営業活動による資金フロー（全体的な財政収支）	2,000	2,638	639	31.9
金融投資による資金フロー	845	-77	-922	-109.1
短期金融投資	403	-73	-476	-118.0
長期金融投資	442	-4	-446	-101.0
デット・ファイナンスによる資金フロー	648	-1,647	-2,296	-354.1
短期金融負債	2,271	-705	-2,976	-131.0
長期金融負債	-1,269	-784	485	38.2
特別勘定に係る負債	-379	-144	235	62.1
特別基金	26	-15	-40	-157.4

(4) 「連邦資金」計算書

単位：百万スイスフラン

	2012	2013	増減額	増減率(%)
1月1日現在の資金状況	-3,204	289	3,493	109.0
12月31日現在の資金状況	289	1,203	914	316.5
現金および現金同等物	9,311	11,221	1,910	20.5
貸倒引当金を除いた債権	6,590	6,915	325	4.9
未払源泉徴収税を含めた流動負債	-15,612	-16,933	-1,321	-8.5

キャッシュ・フロー計算書との相違

財務活動と資金フロー計算書 (financing and flow of funds statement: FFFS) は、その構造と資金の内容の点で、IPSAS に基づいたキャッシュ・フロー計算書とは異なっている。

- IPSAS は、営業活動 (営業キャッシュ・フロー)、投資活動 (投資キャッシュ・フロー)、財務活動 (財務キャッシュ・フロー) に従った 3 段階の構造を規定しているのに対して、FFFS は、2 つのレベル間 (全体的な財政収支、およびデット・ファイナンスによる資金フローと金融投資による資金フロー) で区別をしている。
- IPSAS における「現金および他の流動資産」とは異なり、「連邦資金」はキャッシュ・フローに債権者からの支払額 (債権) と債権者への支払額 (流動負債) を含めている。この拡張された資金の定義は、予算活動に基づいている。認識された支払債務はすでに貸方側の支出を構成している。純粋なキャッシュ・フローだけを認識することは、法的要件に整合しない。

(5) 純資産／持分変動計算書

	純資産 ／持分総額	純資産内に 拘束された資金	特別基金	グローバル予算 からの準備金	累積欠損
2012 年 1 月 1 日現在	-27,400	3,803	1,301	176	-32,681
純資産／持分内の振替え	—	615	19	48	-682
特別基金の変動	-42	—	-42	—	—
純資産／持分内の変動	-42	615	-23	48	-682
余剰または欠損	2,443	—	—	—	2,443
損益の総額	2,401	615	-23	48	1,761
2012 年 12 月 31 日現在	-24,999	4,418	1,278	225	-30,920
純資産／持分内の振替え	—	528	30	-2	-556
特別基金の変動	17	—	17	—	—
純資産／持分内の変動	17	528	47	-2	-556
余剰または欠損	1,108	—	—	—	1,108
損益の総額	1,125	528	47	-2	552
その他の取引	-134	-55	-69	-2	-8
2013 年 12 月 31 日現在	-24,008	4,891	1,256	221	-30,377

単位：百万スイスフラン