

# 新地方公会計統一基準の現状と課題\*

## －IPSASB の概念フレームワーク ・ IPSAS と比較して－

東 信男\*\*

(会計検査院事務総長官房調査課国際検査情報分析官)

### 1 はじめに

総務省は地方公共団体における財務書類の作成について検証を行うとともに、国際公会計基準 (International Public Sector Accounting Standards : IPSAS) 及び国の公会計等の動向を踏まえた新地方公会計の推進方策等を検討するため、2010年9月に「今後の新地方公会計の推進に関する研究会」(以下「研究会」という。)を設置した。研究会は2014年4月に検討結果を「今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書」として取りまとめ、財務書類の作成に関する統一的な基準(以下「統一基準」という。)を公表した。統一基準は基礎概念、財務書類の作成等で構成され、固定資産台帳の整備と複式簿記の導入を前提としている。従来、新地方公会計には、旧総務省方式、基準モデル、総務省方式改定モデル、東京都方式等の複数の作成方式が混在していたが、統一基準の公表により、作成方式が統一されることとなった。総務省は2015年1月に統一基準による地方公会計マニュアルが取りまとめられたことから、総務大臣通知(総財務第14号)を発して、原則として2015年度から2017年度までの3年間で、全ての地方公共団体において統一基準により財務書類を作成することを要請した(総務省, 2015)<sup>1)</sup>。

一方、国際公会計基準審議会 (International Public Sector Accounting Standards Board : IPSASB) は2011年10月までに財務報告の作成に必要なトピックに関するIPSASの開発をほぼ終えていたが、2014年10月に公的主体<sup>2)</sup>の一般目的財務報告<sup>3)</sup>に係る概念フレームワーク (The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities) (以下「概念FW」という。)を公表した。概念FWはIPSAS

\*2015年2月2日受付, 11月26日受理。

\*\*1956年生まれ。1980年横浜国立大学経済学部卒業, 1986年ロチェスター大学経営大学院修士課程修了(MBA)。1980年会計検査院採用, その後, 上席研究調査官, 調査課長, 厚生労働検査第1課長, 審議官(検査支援・国際担当)などを経て2013年より現職。この間, 1990~1993年在ニューヨーク総領事館出向, 2003年名古屋大学経済学部講師併任。2010年より早稲田大学商学大学院非常勤講師, 2015年より明治大学兼任講師。

<sup>1)</sup> 政府は地方公共団体に対し, 企業会計の慣行を参考とした貸借対照表その他の財務書類の整備に関し必要な情報の提供, 助言その他の協力を行うものとされている(簡素で効率的な政府を実現するための行政改革の推進に関する法律第62条第2項)。統一基準の公表は, この規定に基づいて行われており, 地方公共団体は統一基準により財務書類を作成することを法的に義務付けられるわけではない。

<sup>2)</sup> 概念FWによると, 公的主体とは, 政府又はその他の公的組織, プログラム又は識別可能な活動領域とされている (para. 4.1)。

<sup>3)</sup> 概念FWによると, 一般目的財務報告とは, 自己の特定の情報ニーズを満たす財務報告の作成を要求することができない利用者の情報ニーズを満たすことを意図した財務報告のことである (para. 1.4)。

の基礎にある前提や概念を体系化したもので、今後開発又は改定される IPSAS の方向性を示している。研究会は IPSAS の動向を踏まえつつ、我が国の地方公共団体特有の事情を反映した統一基準を作成したが、統一基準は概念 FW・IPSAS と比較してどのような特徴を有しているのであろうか、財務報告の目的を達成する上で、改善の余地はないのであろうか。そこで、本稿では、概念 FW・IPSAS と統一基準を比較して統一基準の特徴を明らかにするとともに、その特徴が財務書類の開示情報にもたらす影響について検討してみたい。(本稿は、すべて筆者の個人的見解であり、筆者が属する会計検査院の公式見解を示すものではない。)

## 2 概念 FW・IPSAS の概要

本稿では、IPSASB の概念 FW と IPSAS をベンチマークとしている。その理由は研究会が IPSAS の動向を踏まえながら統一基準を作成したこともあるが、最大の理由は、IPSAS が現在、国際的に認知された唯一の包括的な公会計基準であり (EC, 2013, p.3) 、特定の国の制度を前提としていないことである。ここでは、概念 FW と IPSAS について概観してみたい。

### 2.1 概念 FW

概念 FW は、発生主義会計を採用する公的主体が作成する一般目的財務報告を支える概念を確立している。このため、IPSASB は今後、公的主体が一般目的財務報告を作成する際に適用する IPSAS 及び推奨実務ガイドライン (Recommended Practice Guidelines : RPG) を開発又は改訂する場合、概念 FW を用いることになる。概念 FW は、第 1 章「概念 FW の役割及び権威」、第 2 章「一般目的財務報告の目的及び利用者」、第 3 章「質的特性」、第 4 章「報告主体」、第 5 章「財務諸表の構成要素」、第 6 章「財務諸表における認識」、第 7 章「財務諸表における資産及び負債の測定」及び第 8 章「一般目的財務報告における表示」で構成されている。公的主体の主な目的は、利益を獲得したり、投資家の持分に対し見返りを与えたりすることではなく、市民にサービスを提供することである。このような公的主体の業績については、財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローだけでは、部分的な評価しかできないため、概念 FW では、一般目的財務報告の中に財務諸表及び財務諸表を拡張・補足・補完する財務的及び非財務的な情報も含めている。このため、概念 FW を構成する 8 章のうち、第 1 章、第 2 章、第 3 章、第 4 章及び第 8 章では、一般目的財務報告に含まれるすべての事項に適用される概念を取り扱い、残りの第 5 章、第 6 章及び第 7 章では、財務諸表に適用される概念のみを取り扱っている。

### 2.2 IPSAS

IPSAS は一般目的財務報告に反映される取引及び事象に係る認識、測定、表示及び開示に関する基準を定めており、2015 年 11 月現在、38 号まで開発されている。IPSASB による IPSAS の開発は、三段階を経て現在に至っている。第 1 段階は 1996 年から 2002 年までで、1997 年 8 月までに公表された IAS を基礎とした IPSAS を開発するとともに、現金主義会計 IPSAS を開発した。第 2 段階は 2003 年から 2006 年までで、IAS/IFRS によって包括的に取り扱われていなかったり、IAS/IFRS が開発されていなかったりしている公的部門特有のトピックについて基準を開発した。第 3 段階は 2007 年から 2014 年までで、2008 年 12 月までに公表された IFRS を基礎とした IPSAS を開発するとともに、概念 FW を公表した。このように発生主義 IPSAS の大部分は、セクター中立の考え方を基本に、国際会計基準審議会 (International Accounting

Standards Board) 及びその前身が開発した IAS/IFRS を基礎として公的部門特有の事項を反映した内容となっている<sup>4)</sup>。各国の公的主体が一般目的財務報告を作成する場合に準拠すべき会計基準については、それぞれの国の法令等で規定されているため、IPSAS を採用するかどうかは、各国の裁量に委ねられている。

### 3 概念 FW・IPSAS と統一基準の比較

概念 FW・IPSAS と統一基準を比較するに当たっては、先ず基礎概念を構成する各項目を取り上げた。これは、基礎概念が統一基準の基礎にある前提や概念を体系化したものであるからである。次に資産・負債項目については、有形固定資産、金融資産及び従業員給付に関連するものを取り上げた。これは、資産及び職員が公的部門のサービス提供において大きな役割を果たしているからである。最後に公的主体の業績は、財務書類だけでは部分的な評価しかできないため、これを拡張・補足・補完する財務的及び非財務的な情報を取り上げた。

#### 3.1 基礎概念

##### (1) 財務報告の目的

概念 FW によると、財務報告を作成する目的は、説明責任と意思決定のために、公的主体に関して一般目的財務報告の利用者に有用な情報を提供することである (para. 2.1)。主な利用者は、公的主体が提供するサービスの受領者と公的主体に対する資源の提供者である。議会及び議員も、サービス受領者と資源提供者の利益代表として活動しているため、主な利用者である (para. 2.4)。政府及びその他の公的主体は、市民及びその他のサービス受領者に対しサービスを提供するため、納税者、贈与者、投資者及びその他の資源提供者から資源を調達している。公的主体はサービス受領者と資源提供者に対し資源の管理と使用に関する説明責任を有しているため、説明責任を履行するためには、これらに関する情報を提供する必要がある。また、公的主体は多くの場合、サービスを非交換取引により、非競争の環境の下で提供するため、サービス受領者と資源提供者は、サービスの受領又は資源の提供に関し意思決定を行うことはできないが、投票行動に関する意思決定を行うことができる。サービス受領者と資源提供者は、当選した議員を通じて、資源の調達と配分に関し意思決定を行ったり、その意思決定に影響力を及ぼしたりする。

一方、統一基準によると、財務書類を作成する目的は、経済的又は政治的意思決定を行う利用者に対し、意思決定に有用な情報をわかりやすく開示することにより説明責任を履行することと、資産・債務管理、予算編成、行政評価等に有効に活用することにより、マネジメントを強化し、財政の効率化・適正化を図ることである (para. 29)。財務書類の利用者としては、①住民、②地方債等への投資者、③その他の外部の利害関係者（取引先、国、格付け機関等）、④地方公共団体の内部者（首長、議会、補助機関等）等が挙げられている (para. 27)。統一基準では、地方公共団体において財政の効率化・適正化を図ることが目的の一つとされているが、概念 FW では、直接の目的とはされていない。また、統一基準では、財務書類の利用者として地方公共団体の内部者が挙げられているが、概念 FW では、議会を除き、公的主体の内部者は主な利用者とはされていない。

このように統一基準では、地方公共団体の内部において、財政の効率化・適正化を図るため、財務書類

<sup>4)</sup> 川村・青木 (2010, 22 頁) によれば、IAS/IFRS と IPSAS のハーモナイゼーションは、95%くらい進んでいるとされている。IPSAS の各号では、基礎とした IAS/IFRS との相違点が最終頁で明示されている。

を活用することを重視している。

## (2) 情報の質的特性

概念FWによると、一般目的財務報告に含まれる情報の質的特性は、「目的適合性」、「表現の忠実性」、「理解可能性」、「適時性」、「比較可能性」及び「検証可能性」である (para. 3.2)。この中で、検証可能性とは、一般目的財務報告の情報が経済的及びその他の現象を忠実に表示しているということを利用者に確信させるような情報の質のことである (para. 3.26)。この質的特性は、異なった知識を持った独立した観察者が、①情報が重要な誤謬又はバイアスを伴わずに、経済的及びその他の現象を表示していること、②適切な認識、測定又は表示方法が重要な誤謬又はバイアスを伴わずに、適用されていることに関し一致した意見に達することを示唆している。また、概念FWでは、情報の制約として、「重要性」を取り上げている (para. 3.32)。情報はその省略又は誤表示が、公的主体による説明責任の履行や、報告期間の一般目的財務報告を基礎とした利用者の意思決定に影響を及ぼす場合に重要性があるとみなされる。関係法令等への準拠、非準拠に関する情報の開示は、金額の多寡にかかわらず、その性質により重要であるとみなされる。

一方、統一基準によると、地方公共団体における財務書類の質的特性とは、財務書類を作成する目的を達成する上で、財務情報として具備すべき定性的な要件のことで、理解可能性の原則、完全性の原則、目的適合性の原則、信頼性の原則、比較可能性の原則及び重要性の原則に分類されている (para. 30)。これらの質的特性と概念FWの質的特性は、理解可能性の原則と「理解可能性」、目的適合性の原則<sup>5)</sup>と「目的適合性」・「適時性」、信頼性の原則及び完全性の原則と「表現の忠実性」、比較可能性の原則と「比較可能性」が概ね対応関係にある。統一基準には、概念FWの「検証可能性」に相当する質的特性が無い。また、統一基準の重要性の原則は、企業会計の場合と同様に、利用者の意思決定において、どの程度の財務情報の省略又は誤表示ならば許容し得るかということを意味するとされ (para. 36)、公的主体による説明責任の履行や、関連法令等に対する準拠性には言及していない。

このように統一基準では、情報の質的特性において「検証可能性」が含まれておらず、また、重要性の原則において地方公共団体による説明責任の履行や、関連法令等に対する準拠性よりも、利用者の意思決定を重視している。

## (3) 財務諸表の構成要素

概念FWによると、財務諸表の構成要素は、①資産、②負債、③収益、④費用、⑤所有者からの拠出、⑥所有者への分配である (para. 5.5)。資産とは、過去の事象の結果として現在、公的主体が支配する資源のことである。負債とは、過去の事象の結果として現在、公的主体が負っている義務のことで、資源の流出を伴う。純財政状態は財務諸表の構成要素ではないが、財政状態計算書 (Statement of Financial Position) で認識される他の資源を加え、他の義務を控除した後の資産と負債の差のことで、残余は正又は負となる<sup>6)</sup>。また、収益とは、所有者からの拠出を除く、公的主体の純財政状態の増加のことである。費用とは、所有者への分配を除く、公的主体の純財政状態の減少のことである。この定義において、所有者からの拠出と

<sup>5)</sup> 統一基準では、目的適合性の原則の要素として、財務書類の提供が遅延なく適時に行われることという適時性が挙げられている (para. 33)。一方、統一基準では、財務書類の作成基準日は、会計年度末 (3月31日) とされているものの、出納整理期間中の現金の受払等を終了した後の計数をもって会計年度末の計数とされている (para. 58)。普通地方公共団体の出納は、地方自治法に基づき、翌年度の5月31日をもって閉鎖するとされているため (第235条の5)、財務書類の作成は、大幅に遅延することになり、目的適合性の原則を十分に満たせないことになる。

<sup>6)</sup> 概念FWでは、資産及び負債の定義に該当しないものも、財政状態計算書に計上される可能性があることを示唆している。

は、部外者が所有者として拠出する公的主体への資源の流入のことで、当該主体の純財政状態における持分を生じさせたり、増加させたりする。所有者への配分とは、部外者へ所有者として配分される公的主体からの資源の流出のことで、当該主体の純財政状態における持分を返還したり、減少させたりする。収益及び費用は、交換取引、非交換取引、資産及び負債の価値に生じた未実現の増加及び減少、減価償却による資産の費消、減損によるサービス提供能力及び経済的便益の喪失から生じる。公的主体の報告期間の剰余又は損失は、財務業績計算書（Statement of Financial Performance）に計上される収益と費用の差である。

一方、統一基準によると、財務書類の構成要素は、①資産、②負債、③純資産、④費用、⑤収益、⑥その他の純資産減少原因、⑦財源及びその他の純資産増加原因である（para. 37）。これらの構成要素のうち、資産及び負債は、概念FWの資産及び負債に対応しており、定義は同一である。統一基準では、収益とは、一会計期間中における活動の成果として資産の流入若しくは増加、又は負債の減少の形による経済的便益又はサービス提供能力の増加であって、純資産の増加原因である。また、費用とは、一会計期間中の活動のために費消された資産の流出若しくは減損、又は負債の発生による経済的便益又はサービス提供能力の減少であって、純資産の減少原因である。収益は活動の成果であること、費用は活動のために費消されたことがそれぞれ条件となっているため、概念FWと異なり、税込、国又は都道府県からの補助金等のように非交換取引から生じる純資産の増加は、収益とは認識されず、財源及びその他の純資産増加原因とされている。

このように統一基準では、収益及び費用の定義が概念FWとは異なるため、収益と費用の差は、概念FWとは異なる財務情報を意味することになる<sup>7)</sup>。

#### (4) 財務諸表の体系

IPSAS 1によると、財務諸表の体系は、①財政状態計算書、②財務業績計算書、③純資産・持分変動計算書（Statement of Changes in Net Assets/Equity）、④キャッシュ・フロー計算書（Cash Flow Statement）、⑤注記（Notes）となっている（para. 21）。財政状態計算書は報告期間の期末日現在における公的主体の財政状態を示すために作成され、資産、負債及び純資産・持分により表示される。財務業績計算書は報告期間における公的主体の財務業績を示すために作成され、収益、費用、及びその差として当期剰余又は当期損失により表示される。純資産・持分変動計算書は報告期間における公的主体の純資産・持分の構成要素の変動を示すために作成され、出資金、累積剰余金（累積損失金）、再評価剰余金別にそれぞれの変動が表示される。キャッシュ・フロー計算書は報告期間における公的主体のキャッシュ・フローの状況を示すために作成され、業務活動、投資活動及び財務活動別にそれぞれの収支が表示される（図表1参照）。

一方、統一基準によると、財務書類の体系は、①貸借対照表、②行政コスト計算書、③純資産変動計算書、④資金収支計算書、⑤附属明細書となっている（para. 55）<sup>8)</sup>。これらの財務書類のうち、資金収支計算書はIPSASのキャッシュ・フロー計算書に対応しており、表示内容は同一である。また、貸借対照表の純資産では、IPSASと異なり、内訳として固定資産等形成分及び余剰分（不足分）が表示されるが、合計は、IPSASの財政状態計算書における純資産・持分の合計と同一である。統一基準では、税込、国又は都道府県からの補助金等のように非交換取引から生じる純資産の増加は、収益とは認識されず、財源及びそ

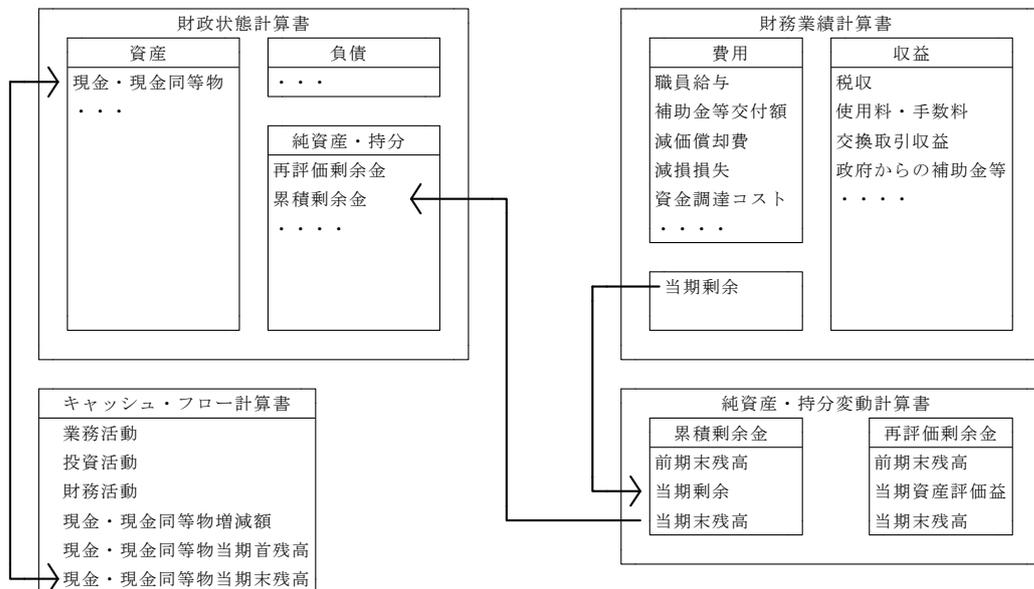
<sup>7)</sup> これ以外の相違として、統一基準では、所有者からの拠出及び所有者への分配は、財務書類の構成要素とはされていない。これは、統一基準が現在のところ一般会計及び特別会計の一部だけを対象としており、地方独立行政法人、地方公社、第三セクター等の政府出資法人へは適用されないからである。

<sup>8)</sup> 統一基準では、行政コスト計算書及び純資産変動計算書については、各地方公共団体の実情も踏まえ、これらを結合した「行政コスト及び純資産変動計算書」としても差し支えないとされている（para. 54）。

の他の純資産増加原因とされているため、これらはIPSASと異なり、行政コスト計算書の収益ではなく、純資産変動計算書において財源として表示される(図表2参照)。

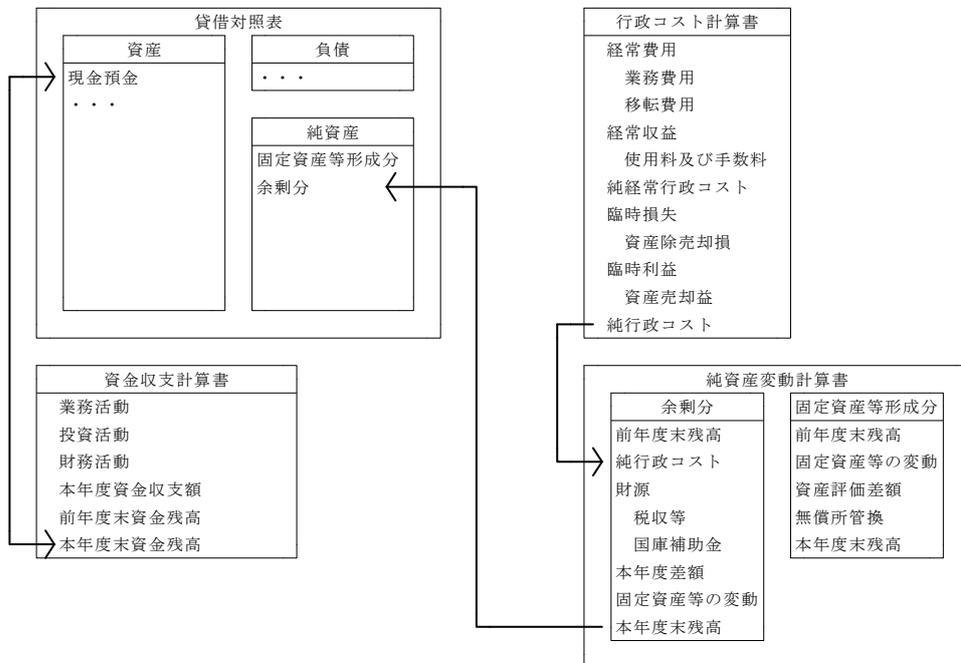
このように統一基準では、行政コスト計算書のボトムラインは、報告期間におけるサービスの提供において、公的主体が交換取引による収益で賄うことができなかつた純行政コストを表示することになる。

図表1 IPSASの財務諸表体系のイメージ



(出典) IPSAS 1, 128-132 頁、IPSAS 2, 157-159 頁より筆者作成

図表2 統一基準の財務書類体系のイメージ



(出典) 総務省 (2014a, 37-41 頁) より筆者作成

## 3.2 資産項目

### (1) 有形固定資産の測定

IPSAS 17によると、有形固定資産の当初認識時の測定は、当該資産の取得原価で行われ、資産が非交換取引で取得された場合には、取得時の公正価値で行われる（para. 26-27）。IPSASにおいて公正価値とは、市場価値のことである<sup>9)</sup>。当初認識後の測定は、原価モデルと再評価モデルの2つのモデルから選択適用を行う（para. 42）。原価モデルでは、取得原価から減価償却累計額及び減損損失累計額を控除した額を帳簿価額とする。再評価モデルでは、帳簿価額を定期的に公正価値に再評価し、再評価時の公正価値から減価償却累計額及び減損損失累計額を控除した額を帳簿価額とする。再評価により帳簿価額が引き上げられる場合には、差額を再評価剰余金に計上する。但し、過去の再評価で評価損を計上しているときは、過去の評価損の範囲内で評価益を認識する。また、再評価により帳簿価額が引き下げられる場合には、差額を評価損として認識する。但し、過去の再評価で再評価剰余金を計上しているときは、再評価剰余金の残高の範囲内で当該再評価剰余金を取り崩す。再評価モデルを選択適用した場合、再評価に伴う評価損益の計上は、個々の資産別ではなく、個々の資産別の評価損益を相殺した後の資産の項目別に行われる。

一方、統一基準によると、事業用資産及びインフラ資産の開始貸借対照表の価額は、①取得原価が判明しているものについては、原則として取得原価、②取得原価が不明なものについては、原則として再調達原価、③適正な対価を支払わずに取得したものについては、原則として再調達原価でそれぞれ測定する（para. 90, 92等）。統一基準では、資産を適正な対価を支払わずに取得した場合、つまり、非交換取引で取得した場合には、原則として再調達原価で測定するとされ、IPSAS 17と異なり、市場価値による測定を認めていない。また、統一基準では、開始後の事業用資産及びインフラ資産の貸借対照表の価額については、再評価をしないとされ、IPSAS 17と異なり、再評価モデルの選択適用を認めていない。

このように統一基準では、有形固定資産の測定において再評価モデルの選択適用を認めていないため、有形固定資産の保有に伴う評価損益は発生しないことになる<sup>10)</sup>。

### (2) 固定資産の減損

IPSAS 21によると、非資金生成資産の減損<sup>11)</sup>とは、体系的な減価償却による損失を超えて資産に発生する将来の経済的便益又はサービス提供能力の損失とされている（para. 23）。公的主体は期末日現在で資産に減損の兆候があるかどうか評価し、減損の兆候が見受けられた場合には、当該資産の回収可能サービス価額を算定する。この兆候には、①資産によって提供されていたサービスに対する需要又はニーズの消滅又は消滅に近い状態、②技術的環境、法的環境又は公的主体が実施する政府の政策に関し、当該主体に負の影響を及ぼす当期に発生した又は近い将来に発生すると見込まれる重要な長期的な変化等である。回収可能サービス価額は、売却費用控除後の公正価値と使用価値のうちいずれか高い方の金額である。このうち使用価値は資産の残存サービス提供能力の現在価値のことで、①減価償却後再調達原価アプローチ、②回復原価アプローチ、③サービス構成単位アプローチの3つのアプローチから選択適用して算定する。回

<sup>9)</sup> 概念FWによると、市場価値とは、知識と取引を行う意思を有する関係者間の身近な取引で交換される資産の額又は清算される負債の額とされ（para. 7.24, 7.80）、既刊のIPSASで用いられている公正価値と同一の定義となっている。一方、IAS/IFRSによると、公正価値とは、測定日における市場参加者間の秩序ある取引において、資産を売却して受け取るであろう価格又は負債を移転するために支払うであろう価格とされ（IFRS13.9）、既刊のIPSASとは異なり、明確に出口価格として定義されている。既刊のIPSASで用いられている公正価値の定義を概念FWで採用すると、同一の用語に対して、2つの世界的な会計基準設定主体が異なる定義を提示することになるため、概念FWでは、市場価値を公正価値としてではなく、測定の基礎として捉えている（BC7.28）。このため、概念FWでは、公正価値という用語は用いられていない。

<sup>10)</sup> 無形資産の測定についても、有形固定資産と同様の相違が、IPSAS 31と統一基準の間にみられる。

<sup>11)</sup> 資金生成資産についても、同一の定義となっている（IPSAS 26, para. 20）。

回収可能サービス価額が資産の帳簿価額を下回る場合には、帳簿価額を回収可能サービス価額まで減額するとともに、差額を減損損失として認識する。

一方、統一基準によると、費用とは、一会計期間中の活動のために費消された資産の流出若しくは減損、または負債の発生による経済的便益又はサービス提供能力の減少であって、純資産の減少原因をいうとされ (para. 41) 、減損も費用の一要素となっている。しかし、固定資産の減損の定義、減損の兆候の例示、回収可能サービス価額の算定方法等に関する規定がなく、有形固定資産及び無形固定資産に係る減損処理の適用については、有用性と費用対効果を見極めた上で、今後の検討課題とするとされている (para. 84) 。

このように統一基準では、固定資産の測定において減損が反映されないため、IPSAS を完全適用した財務諸表に比べ、固定資産が過大に計上されるとともに、費用が過小に計上されることになる。

### (3) 金融資産の減損

IPSAS 29 によると、公的主体は期末日現在で金融資産が減損している客観的な証拠があるかどうか評価し、証拠が存在する場合には、減損の処理を行う (para. 67) 。この客観的な証拠には、①発行体又は債務者の重大な財政的困窮、②利払い又は元本返済の不履行又は遅滞等の契約条項違反、③債務者の財政難に関連した経済的又は法的理由による債権者からの譲歩条件の提示、④債務者が破産又はその他の財務上の再編を申し立てる可能性が高くなったこと、⑤財政的困窮に起因する当該金融資産の活発な市場の消滅などである。減損の処理において、満期保有目的投資及び貸付金・債権については、当該資産からの見積将来キャッシュ・フローを、当該資産の当初の実効金利で割り引いた現在価値が、当該資産の帳簿価額を下回る場合には、帳簿価額を直接又は引当金方式により現在価値まで減額するとともに、差額を減損損失として認識する。また、取得原価で測定されている持分金融商品については、当該資産からの見積将来キャッシュ・フローを、類似の金融資産の市場利回りで割り引いた現在価値が、当該資産の帳簿価額を下回る場合には、帳簿価額を現在価値まで減額するとともに、差額を減損損失として認識する。

一方、統一基準によると、金融資産の減損を認識するものの、その客観的な証拠は、市場価格が著しく下落 (30%以上) した場合 (para. 108 等) と、発行会社又は出資先の財政状態の悪化により、実質価額又は出資金の価値が著しく低下 (30%以上) した場合 (para. 110 等) に限定され、IPSAS 29 で減損の客観的な証拠として挙げられている現象の一部しか認めていない。また、減損損失の算定も統一基準と IPSAS 29 では異なっている。例えば、償却原価法で測定される金融資産を比較すると、統一基準では、帳簿価額と市場価格の差が減損損失となるが、IPSAS 29 では、当該資産からの見積将来キャッシュ・フローを、当該資産の当初の実効金利で割り引いた現在価値と帳簿価格の差である。

このように統一基準では、金融資産の測定において、減損の兆候が限定され、また、減損損失の算定も市場価格を基礎としたものとなっているため、IPSAS を完全適用した財務諸表に比べ、金融資産及び減損損失の計上が適時適切に行われないことになる<sup>12)</sup>。

<sup>12)</sup> 資産項目に関して、IPSAS と統一基準の間には、32 の (1) ~ (3) 以外にもいくつかの相違がみられる。例えば、IPSAS 31 では、開発支出のうち一定の要件を満たすものは、無形資産に計上することが認められているが (para. 55) 、統一基準では、研究開発費は発生時の費用とされている (para. 102) 。また、IPSAS 13 では、所有権移転外のファイナンス・リース資産についても、自己資産と同一の方法により減価償却を行うが (para. 36) 、統一基準では、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行うことが認められている (para. 72) 。

### 3.3 負債項目

#### (1) 資産除去債務

IPSAS 19によると、公的主体は引当金として資産除去債務を計上するとされている（para. 27）。資産除去債務とは、将来において、有形固定資産を解体・除去したり、敷地の現状を回復したりする義務のことで、当該資産の設置、使用等によって発生した時に負債として計上される。計上額は有形固定資産の除去に要する見積将来キャッシュ・フローを、一定の割引率で割り引いた現在価値である。資産除去債務に対応する除去費用は、資産除去債務を負債として計上した時に当該負債の計上額と同額を、関連する有形固定資産の帳簿価額に加える。資産計上された資産除去債務に対応する除去費用は、減価償却を通じて、有形固定資産の残存耐用年数にわたり、各期に費用配分する。また、期首の資産除去債務の帳簿価額に当初負債計上時の割引率を乗じて、当期の利息費用を算定する。

一方、統一基準によると、固定負債は地方債、長期未払金、退職手当引当金、損失保証等引当金及びその他とされ（para. 132）、資産除去債務は表示されない。また、有形固定資産の取得原価は、当該資産の取得に係る直接的な対価のほか、原則として当該資産の取引費用等の付随費用を含めて算定した金額とされ（para. 86）、資産除去債務に対応する額は含まれていない。これに伴い、除去費用に相当する減価償却費及び利息費用も認識されない。

このように統一基準では、資産除去債務を負債として認識しないため、IPSASを完全適用した財務諸表に比べ、負債及び費用が過小に計上されることになる。

#### (2) 従業員給付（退職年金）

IPSAS 25によると、従業員給付とは、従業員が提供した勤務と交換に公的主体が与えるあらゆる形態の対価のことで、短期従業員給付、退職後給付等がある（para. 10）。このうち退職後給付とは、雇用関係の終了後に支払われる従業員給付のことで、退職一時金、退職年金等があり、確定拠出制度と確定給付制度に分類される。確定拠出制度の下では、確定拠出制度に支払うべき掛金を、従業員からの勤務の提供を受けた期の費用として認識し、期末日において未払の金額があれば、この金額を未払費用に計上する。確定給付制度の下では、将来の給付見積額を予測単位積増方式により各期に配分した後、各期の配分額を、一定の割引率で割り引いて、当期の勤務費用と期末日現在の確定給付債務を算定する。また、期首の確定給付債務に当初負債計上時の割引率を乗じて、当期の利息費用を算定する。確定給付債務から制度資産を控除した純額は、負債（又は資産）に計上され、勤務費用、利息費用及び制度資産の運用益の純額は、費用（又は収益）に計上される。

一方、統一基準によると、固定負債は地方債、長期未払金、退職手当引当金、損失保証等引当金及びその他に分類されている（para. 132）。このうち退職手当引当金は、退職手当のうち既に労働の提供が行われている部分について、期末要支給額方式で算定したものを計上するとされている（para. 135）。統一基準では、IPSAS 25が定める退職後給付のうち退職一時金の債務しか認識しておらず、退職年金については、債務を認識していない。これに伴い、勤務費用及び利息費用も認識されない。

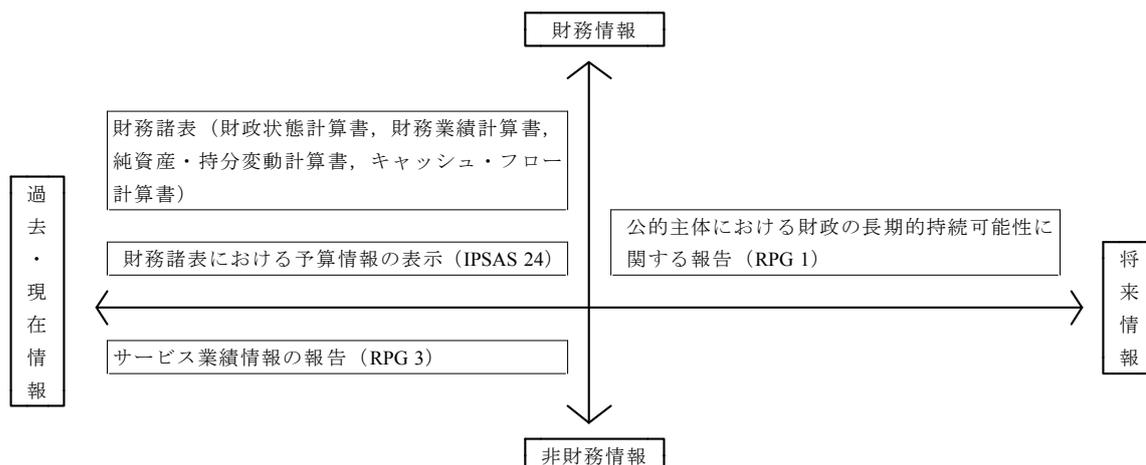
このように統一基準では、退職後給付の一部しか債務として認識しないため、IPSASを完全適用した財務諸表に比べ、負債及び費用が過小に計上されることになる<sup>13)</sup>。

<sup>13)</sup> 負債項目に関して、IPSASと統一基準の間には、3.3の(1)～(2)以外にもいくつかの相違がみられる。例えば、IPSAS 25では、短期従業員給付において、期末日現在の累積型有給休暇のうち将来に取得が見込まれる日数に相当する額を負債に計上するとともに、費用に計上するとされているが（para. 17）、統一基準では、有給休暇を明示的に取り扱った規定が無い。

### 3.4 財務書類以外の情報

概念FWによると、一般目的財務報告はその利用者が財務諸表に表示された情報をより良く理解し、解釈するため、財務諸表を拡張・補足・補完する財務的及び非財務的な情報を提供することがあるとされている (para. 2.17)。これらには、予算への準拠性、サービス業績情報及び財政の長期的持続可能性に関する情報が含まれる (図表3 参照)。

図表3 財務諸表を拡張・補足・補完する情報



(出典) 伊澤 (2014a) , 6 頁に加筆修正

#### (1) 予算への準拠性

IPSAS 24 によると、公的主体は一般目的財務報告の利用者に対し、予算への準拠性に関する説明責任を履行するため、予算額と実績額を比較することが求められている (para. 1)。予算と財務諸表が共に発生主義で作成されていたりして比較可能である場合には、主要な財務諸表において追加的な予算欄を設け、予算額と実績額の比較を行うとされている。公的主体は移用、流用等による当初予算額と最終予算額の差異、最終予算額と実績額の差異を財務諸表の注記で説明する必要がある。また、予算が現金主義で作成され、財務諸表が発生主義で作成されていたりして比較可能でない場合には、既存の財務諸表に加え、予算・実績比較計算書 (Statement of Comparison of Budget and Actual Amounts) を作成するとされている。公的主体は予算額と実績額の差異を予算・実績比較計算書の注記で説明する必要がある。さらに、予算の実績額と財務諸表に表示される計数の差異の原因を理解させるため、予算・実績比較計算書の計数と関連する財務諸表の計数との差異を調整し、予算・実績比較計算書又は財務諸表の注記で開示しなくてはならない。ここで、調整とは、数値を合わせるため、予算・実績比較計算書の計数と関連する財務諸表の計数の乖離を分析することである。例えば、キャッシュ・フロー計算書と調整する場合には、予算・実績比較計算書で開示される計は、キャッシュ・フロー計算書の業務活動収支、投資活動収支、財務活動収支とそれぞれ調整されなくてはならない (図表4 参照)。

図表4 予算・実績比較計算書とキャッシュ・フロー計算書の調整

	業務	財務	投資	合計
予算・実績比較計算書の比較可能な基礎に基づく実績額	××	××	××	××
会計の基礎の相違	××	××	××	××
認識時期の相違	××	××	××	××
報告主体の相違	××	××	××	××
キャッシュ・フロー計算書の実績額	××	××	××	××

(出典) IPSAS 24, Illustrative Examples に加筆修正

一方、統一基準によると、歳計外現金は資金収支計算書の金額に含めないこと（para. 213）、既存の決算情報との関連性について注記に記載することとされているが（para. 261）、予算への準拠性に関する情報については、言及していない。地方公共団体の長は、地方自治法に基づき、決算を議会の認定に付するに当たっては、主要な施策の成果を説明する書類と附属書類<sup>14)</sup>を併せて提出することとされているが（第233条第5項）、財務書類の提出は義務付けられていない。決算及び附属書類は、現金主義で作成されるため、発生主義で作成される財務書類の計数とはそのままでは比較することはできない。予算への準拠性に関する情報を提供するためには、決算の計数と資金収支計算書の業務活動収支、投資活動収支及び財務活動収支との調整が必要になる。

このように統一基準では、決算と財務書類が一体として取り扱われておらず、また、決算の計数と財務書類の計数との調整が義務付けられていないため、IPSASを完全適用した財務報告に比べ、予算への準拠性に関する情報を提供できないことになる。

## (2) サービス業績情報

RPG3によると、公的主体は一般目的財務報告の利用者による当該公的主体のサービス提供に関する効率性及び有効性の評価に資するため、一般目的財務報告においてサービス業績情報を提供することが推奨されている（para. 1）。サービス業績情報とは、公的主体が提供するサービス、サービス業績目標及びサービス業績目標の達成状況に関する情報のことである。サービス業績目標はインプット、アウトプット、アウトカム又は効率性の業績指標を用いて表現され（図表5参照）、具体性（Specific）、測定可能性（Measurable）、達成可能性（Achievable）、現実性（Realistic）及び期限性（Time-bound）を備えていなければならない。公的主体がこのような業績測定を行うのは、公的主体が市民に必要なサービスを提供するために活動しており、しかも、多くの場合、サービスを非交換取引により、非競争の環境の下で提供するため、財務諸表に表示される財務情報だけでは、公的主体の活動を十分に評価できないからである。サービス業績情報では、サービス業績目標の達成状況だけではなく、サービスのコストに関する情報も表示する必要がある。コスト情報には、サービスの全体コストだけではなく、構成要素別のコストも含まれる。構成要素別のコストでは、サービス業績目標別のコスト、アウトカム別のコスト、アウトプット別のコスト、又は特定のインプットに関連したコストが表示される。利用者はアウトプット又はアウトカムとコストを関連させることにより、効率性を評価できる。

<sup>14)</sup> 附属書類には、歳入歳出決算事項別明細書、実質収支に関する調査及び財産に関する調査がある（地方自治法施行令第166条第2項）。

図表 5 IPSAS の業績指標

業績指標	定義
インプット	公的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	公的主体が当該公的主体の外部の受領者に提供するサービス
アウトカム	公的主体のアウトプットの結果、又は合理的にアウトプットによるものと考えられる社会に生じる影響
効率性	インプットとアウトプットの関係、又はインプットとアウトカムの関係
有効性	インプット、アウトプット、アウトカム又は効率性で定義されたサービス業績目標と実際の結果の関係

(出典) RPG 3, para. 8

一方、統一基準によると、財務書類を作成する目的の一つに、財政の効率化を図ることが挙げられているが (para. 29) 、効率性を評価するために必要なサービス業績情報には言及していない。総務省 (2014c) によると、都道府県の 100%、政令指定都市の 95%、市区町村の 57.7%において、行政評価が行われている。この調査において行政評価とは、政策、施策及び事務事業について、事前、事中、事後を問わず、一定の基準、指標をもって、妥当性、達成度や成果を判定するものと定義されている。これは、行政評価が各地方公共団体の条例、内部規程等に基づいて行われていて、法律の規定により統一的行われているわけではないため、地方公共団体によって内容が異なっているからである。地方公共団体が財政の効率化を図るためには、政策目的の達成状況に関する情報だけではなく、アウトプット単位当たりのコストのような効率性に関する情報が必要である。財務書類だけではなく、行政評価についても、統一的な基礎概念等が示されれば、アウトプット単位当たりのコストについて、類似団体とのベンチマーキングを行うことが可能となる。

このように統一基準では、サービス業績情報の作成を義務付けておらず、また、財務書類に表示される財務情報と既存の行政評価で公表される業績情報とのリンクageに言及していないため、RPG を完全適用した財務報告に比べ、財政の効率化に必要なコスト情報を提供できないことになる。

### (3) 財政の長期的持続可能性

RPG 1 によると、公的主体は一般目的財務報告に開示される情報を補完するため、財政の長期的持続可能性に関する情報を提供することが推奨されている (para. 1) 。財政の長期的持続可能性とは、公的主体が現在及び将来において、サービスを提供したり、債務を返済したりできる能力のことである。財政の長期的持続可能性に関する評価では、経済成長率、国際的競争力、人口増加率等に関する一定の仮定の下で、将来の経済的状況及び人口動態に関する財務的及び非財務的なデータが用いられる。財政の長期的持続可能性に関する情報には、①将来の現金及び現金同等物のインフローとアウトフローについての予測、②将来のサービス、収益及び債務の規模についての財政指標等を用いた予測、③予測で用いた原則、仮定及び方法論についての記述が含まれる。財政の長期的持続可能性に関する情報は、別途の報告として開示されることもあるが、一般目的財務報告との整合性が図られなくてはならない。

一方、統一基準によると、追加情報として、地方公共団体の財政の健全化に関する法律 (以下「地方財政健全化法」という。) における健全化判断比率の状況、将来負担に関する情報、基礎的財政収支について注記に記載するとされているが (para. 260, 261) 、財務書類に表示される財務情報を利用した財政の長期的持続可能性に関する情報については、言及していない。地方公共団体は現在、地方財政健全化法に基づき、財政の早期健全化と再生の必要性を判断するための財政指標として、①実質赤字比率、②連結実質赤字比率、③実質公債費比率、④将来負担比率を算定するとされている (第 3 条第 1 項) 。これらの財政

指標は、いずれも前年度の期末日現在の状況を示しており、今後、これらの財政指標がどのように推移するかという予測は行われない。

このように統一基準では、財務書類を基礎とした財政指標が設定されておらず、また、財務書類には、将来のサービス、収益及び債務の規模についての予測が含まれないため、RPGを完全適用した財務報告に比べ、財政の長期的持続可能性に関する情報を提供できないことになる。

### 3.5 小括

概念FW・IPSASと統一基準を比較したところ、統一基準の特徴が明らかになった。これらの特徴は、統一基準に準拠して作成される財務書類の開示情報に次のような影響をもたらしている。

#### (1) 基礎概念

統一基準では、財務報告の目的において、地方公共団体の内部者が財政の効率化・適正化を図るため、財務書類を活用することを重視している。また、税収、国又は都道府県からの補助金等のように非交換取引から生じる純資産の増加は収益とは認識されず、財源とされている。これに伴い、財務業績に関する財務書類は行政コスト計算書となり、そのボトムラインは、報告期間におけるサービスの提供において、公的主体が交換取引による収益で賄うことができなかつた純行政コストを表示している。この結果、市民の情報ニーズである世代間負担の公平性に関するフロー情報は、純資産変動計算書において純行政コストから税収等の財源を控除した本年度差額に表示され、ボトムラインとしては表示されないことになる。

#### (2) 資産項目

統一基準では、資産項目において、有形固定資産の測定について再評価モデルの選択適用を認めていないため、有形固定資産の保有に伴う評価損益は発生しない。減損に関して、固定資産については認識されず、金融資産については認識されるものの、減損の兆候が限定され、減損損失の算定も市場価格を基礎としたものとなっている。この結果、IPSASを完全適用した場合に比べ、貸借対照表において資産が過大に計上されるとともに、行政コスト計算書において費用が過小に計上される傾向にあり、フルコストが表示されないことになる。

#### (3) 負債項目

統一基準では、負債項目において、資産除去債務は負債として認識されず、従業員給付についても、退職年金に係る債務は負債として認識されない。この結果、IPSASを完全適用した場合に比べ、貸借対照表において負債が過小に計上されるとともに、行政コスト計算書において費用が過小に計上される傾向にあり、フルコストが表示されないことになる。

#### (4) 財務書類以外の情報

統一基準では、予算・決算との関係において、決算と財務書類が一体として取り扱われておらず、また、決算の計数と財務書類の計数との調整が義務付けられていないため、予算への準拠性に関する情報が提供されない。行政評価との関係において、サービス業績情報の作成が義務付けておらず、また、財務書類に表示される財務情報と既存の行政評価で公表される業績情報とのリンケージに言及していないため、財政の効率化に必要なコスト情報が提供されない。財政の持続可能性との関係において、財務書類を基礎とし

た財政指標が設定されておらず、また、財務書類には、将来のサービス、収益及び債務の規模についての予測が含まれないため、財政の長期的持続可能性に関する情報が提供されない。この結果、IPSASを完全適用した場合に比べ、財務書類を拡張・補足・補完する財務的及び非財務的な情報は開示されないため、財務書類に対する理解可能性が低下することになる。

## 4 検討課題

概念FW・IPSASと統一基準を比較したところ、いくつかの乖離が見受けられた。これらの乖離の中には、地方公会計が現金主義会計による予算・決算制度を補完するために整備されるという趣旨から許容されるものも含まれている<sup>15)</sup>。その一方で、財務業績の表示にかかわるものや、統一基準では地方公共団体の内部者が財政の効率化を図るため、財務書類を活用することを重視しているにもかかわらず、効率性の評価で重要な役割を果たすコスト情報に影響を及ぼすものも含まれている。そこで、ここでは、統一基準に改善の余地がないかどうかを検討するため、前者として税収の取扱いを、後者として固定資産の減損、資産除去債務及び従業員給付（退職年金）をそれぞれ取り上げたい。固定資産の減損、資産除去債務及び従業員給付（退職年金）の検討では、これらに係るIPSASが既に独立行政法人で適用されているため、独立行政法人会計基準（以下「独法会計基準」という。）等を参考とした<sup>16)</sup>。

### 4.1 税収の取扱い

#### (1) 収益説と持分説

税収について、IPSASは収益説を採用しているため、税収は財務業績計算書に収益として表示され、そのボトムラインは、報告期間の行政コストが税収等によって賄われているかどうかを表示している。つまり、世代間負担の公平性に関するフロー情報である。当期剰余が生じた場合には、純資産が増加し、将来世代に提供されるサービスの原資に充てられることになる。逆に、当期損失が生じた場合には、純資産が減少し、将来世代に負担を先送りしたり、過去に蓄積した資産を取り崩したりしたことになる。このようにIPSASは収益説を採用しているため、財務業績計算書のボトムラインにおいて、世代間負担の公平性に関するフロー情報を提供することができる。

一方、統一基準は持分説を採用しているため、税収は純資産変動計算書の剰余分に財源として表示される。行政コスト計算書には税収が含まれないため、そのボトムラインは、報告期間の行政コストのうち交換取引による収益で賄うことができなかつた純行政コストを表示している。統一基準では、財務書類に対する住民のニーズとして、将来世代と現世代との負担の分担は適切かということが挙げられている（para. 28）。統一基準では、世代間負担の公平性に関するフロー情報は、純資産変動計算書において、純行政コストから税収等の財源を控除した本年度差額に表示され、ボトムラインとしては表示されない。

持分説では、税収を住民主権の考え方に基づいて住民からの拠出とみなしているが、持分について返還請求権があるかどうか、或いは住民主権がそのまま財産権につながるかどうかを巡って批判的見解が提起されている（亀井, 2013, 49頁）。また、税収には消費税のように必ずしも住民が支払うとは限らないもの

<sup>15)</sup> 統一基準に準拠した財務書類の作成は、立法化されたものではなく、総務大臣通達を根拠とした要請であることから、財務書類以外の情報についてIPSASの適用を求めることは時期尚早かもしれない。

<sup>16)</sup> 独法会計基準等を参考としたのは、多くの独立行政法人では、独自の収入源がほとんどないため、国から交付される運営費交付金、国庫補助金等を財源としてサービスを提供しているからである。なお、固定資産の減損及び資産除去債務については、独法会計基準等とはほぼ同じ内容の会計基準が地方独立行政法人にも適用されている。

も含まれている（川村・青木, 2010, 27 頁）。統一基準が持分説を採用したのは、理論的優位性を認めたわけではなく、基準モデルとの継続性や、国の財務書類との整合性<sup>17)</sup>を優先した結果であることが伺える（総務省, 2014b, 1-3 頁）。このため、統一基準では 3 表形式の採用を認め、収益説にも配慮した形となっている。

## (2) IPSAS の考え方

概念 FW によると、収益とは、所有者からの拠出を除く、公的主体の純財政状態の増加のことである（para. 5.29）。IPSAS 23 によると、税収は所有者からの拠出とはみなされない。これは、公的主体が税金の見返りとして納税者に対しその生存期間中に将来の経済的便益又はサービスを受ける権利を与えるわけではないからである。また、公的主体が清算された場合に、負債を超過する資産を配分する権利を与えるわけではないからである（para. 62）。この結果、税収は収益とみなされる。IPSAS が収益説を採用している背景には、税収と住民の受ける経済的便益又はサービスとの間に直接的な対価性はないが、税収と費用の間には期間の対応関係が存在するという考え方がある。また、全ての収益と費用を財務業績計算書に計上することにより、行政コストが税収等によって賄われているかどうか表示することができるため、企業会計の損益計算書に表示される財務情報とも類似しており、住民の理解可能性を高めるという考え方がある。

税収は我が国の公会計において一大論点とされているが（桜内, 2004, 101 頁）、他の国ではどのように取り扱われているのであろうか。公的部門に発生主義を導入した主要国の連邦政府、中央政府、州政府、地方政府等について調査したところ、すべて収益説を採用していた（図表 6 参照）。また、伊澤（2014b, 3 頁）によると、現在、IPSAS を採用しているか、或いは採用する過程にある国は、全世界で 80 か国以上とされている。このように IPSAS の考え方は国際的に受け入れられており、税収の取扱いについては、収益説に収斂していると思われる。

<sup>17)</sup> 国の財務書類において、税収は業務費用計算書ではなく、資産・負債差額増減計算書に財源として表示される。

図表 6 主要国の税収の取扱い

国	主要な財務諸表	税収の認識と表示	会計基準
オーストラリア (連邦政府)	・貸借対照表 (Balance Sheet) ・業務計算書 (Operating Statement) ・持分変動計算書 (Statement of Changes in Equity) ・キャッシュ・フロー計算書 (Cash Flow Statement)	・収益として認識 ・業務計算書に表示	オーストラリア会計基準 (Austrian Accounting Standards)
オーストラリア (州政府)	同上	同上	同上
カナダ (連邦政府)	・財政状態計算書 (Statement of Financial Position) ・業務・累積欠損計算書 (Statement of Operations and Accumulated Deficit) ・純債務変動計算書 (Statement of Change in Net Debit) ・キャッシュ・フロー計算書 (Statement of Cash Flow)	・収益として認識 ・業務・累積欠損計算書に表示	カナダ公的部門会計基準 (Canadian Public Sector Accounting Standards)
カナダ (州政府)	同上	同上	同上
フランス (中央政府)	・貸借対照表 (Le Bilan) ・利益計算書 (Le Compte de Résultat) ・キャッシュ・フロー計算書 (Le Tableau des Flux de Trésorerie)	・収益として認識 ・利益計算書に表示	政府会計基準集成 (Recueil des Normes Comptables de l'Etat)
ニュージーランド (中央政府)	・財政状態計算書 (Statement of Financial Position) ・財務業績計算書 (Statement of Financial Performance) ・包括利益計算書 (Statement of Comprehensive Income) ・純資産変動計算書 (Statement of Changes in Net Worth) ・キャッシュ・フロー計算書 (Statement of Cash Flows)	・収益として認識 ・財務業績計算書に表示	国際財務報告基準 NZ 版 (New Zealand equivalent to IFRS)
ニュージーランド (地方政府)	・財政状態計算書 (Statement of Financial Position) ・包括利益計算書 (Statement of Comprehensive Income) ・持分変動計算書 (Statement of Changes in Equity) ・キャッシュ・フロー計算書 (Statement of Cash Flows)	・収益として認識 ・包括利益計算書に表示	同上
イギリス (WGA) (注 1)	・財政状態計算書 (Statement of Financial Position) ・収益費用計算書 (Statement of Revenue and Expenditure) ・包括利益計算書 (Statement of Comprehensive Income) ・納税者持分変動計算書 (Statement of Changes in Taxpayer's Equity) ・キャッシュ・フロー計算書 (Cash Flow Statement)	・収益として認識 ・収益費用計算書に表示	政府財務報告マニュアル (Government Financial Reporting Manual)
イギリス (地方政府)	・貸借対照表 (Balance Sheet) ・収益費用計算書 (Income and Expenditure Statement) ・積立金変動計算書 (Movement in Reserves Statement) ・キャッシュ・フロー計算書 (Cash Flow Statement)	・収益として認識 ・収益費用計算書に表示	イギリス地方政府会計実務規程 (Code of Practice on Local Authority Accounting in UK)
アメリカ (連邦政府) (注 2)	・貸借対照表 (Balance Sheet) ・純コスト計算書 (Statement of Net Cost) ・業務・純資産変動計算書 (Statement of Operations and Changes in Net Position)	・収益として認識 ・業務・純資産変動計算書に表示	連邦財務会計基準書 (Statement of Federal Financial Accounting Standards)
アメリカ (州政府)	・純資産計算書 (Statement of Net Position) ・活動計算書 (Statement of Activities)	・収益として認識 ・活動計算書に表示	政府会計基準 (Governmental Accounting Standards)

(注 1) イギリス (WGA) については、中央政府全体の財務諸表が作成されていないため、中央政府、地方政府及び公的企業を連結した公的部門全体の計算書 (Whole of Government Accounts : WGA) を記載した。

(注 2) 連邦財務会計概念書第 5 号 (SFFAC 5) によると、収益とは、資産の流入若しくは増加、負債の減少又は両者の組み合わせにより、報告期間における政府の純資産の増加をもたらすものとされ (para. 52)、交換取引だけではなく、税収等の非交換取引から生じるものも含めている。このため、アメリカ (連邦政府) では、税収は業務・純資産変動計算書に計上されているが、収益と認識されている。

(出典) 各国の財務諸表等より筆者作成

## 4.2 固定資産の減損

### (1) 独立行政法人への適用

独立行政法人には、2006 年度から固定資産の減損に係る独立行政法人会計基準 (以下「独法減損基準」という。) により、減損に関する会計基準が適用されている。独法減損基準では、IPSAS 21 が完全適用さ

れているわけではなく、次のように独立行政法人の実情を踏まえながら調整適用されている。

つまり、独法減損基準では、固定資産に減損の兆候がある場合には、当該資産について、減損を認識するかどうかの判定を行う。減損の兆候とは、以下の事象のことである（独法減損基準3②）。

- (ア) 固定資産が使用されている業務の実績が、中期計画、中長期計画及び事業計画の想定に照らし、著しく低下しているか、或いは低下する見込みであること
- (イ) 固定資産が使用されている範囲又は方法について、当該資産の使用可能性を著しく低下させる変化が生じたか、或いは生ずる見込みであること
- (ウ) 固定資産が使用されている業務に関連して、業務運営の環境が著しく悪化したか、或いは悪化する見込みであること
- (エ) 固定資産の市場価格が著しく下落（50%以上）したこと
- (オ) 独立行政法人自らが、固定資産の全部又は一部につき、使用しないという決定を行ったこと  
認識の判定では、減損の兆候において以下に該当するときに、減損を認識する（独法減損基準4①）。
- (カ) 上記の（ア）、（イ）及び（ウ）に該当する場合であって、当該資産の全部又は一部の使用が想定されていないとき
- (キ) 上記の（エ）に該当する場合であって、当該資産の市場価格の回復の見込みがあると認められないとき
- (ク) 上記の（オ）に該当する場合であって、使用しないという決定が当該決定を行った日の属する事業年度内における一定の日以後使用しないという決定であるとき

減損額の測定では、減損が認識された固定資産において、帳簿価額が回収可能サービス価額を上回るときは、帳簿価額を回収可能サービス価額まで減額する（独法減損基準5）。回収可能サービス価額は、当該資産の正味売却価額と使用価値相当額のうちいずれか高い方の金額である。このうち使用価値相当額は、原則として減価償却後再調達価額となっている。

独法減損基準において、IPSAS 21 を調整している点は、独法会計の前提となっている損益均衡にかかわるものを除くと、①すべての固定資産について減損を認識するかどうかの判断を行うわけではなく、減損の兆候がある場合にのみ当該資産について認識の判定を行うこと、②減損の兆候に市場価格が著しく下落したことを含めていること、③減損の兆候がある場合に、直ちに回収可能サービス価格を算定するのではなく、減損額の測定の前に認識の判定を行うこと、④減損の兆候のうち使用しないという決定を行ったときだけ、認識の判定を行わずに減損を認識していること、⑤使用価値相当額は原則として減価償却後再調達価額となっていることである。これらの調整は、実務上の負担、減損の測定可能性及び検証可能性を考慮した結果とされている（財務省, 2005, 2-10 頁）。

## (2) 地方公共団体への適用

統一基準では、有形固定資産及び無形固定資産に係る減損処理の適用については、有用性と費用対効果を見極めた上で、今後の検討課題とするとされている（para. 84）。有用性については、不要資産の処分を促したり、不用資産の有効利用を促したりする効果が期待できる。例えば、統一基準に減損処理を適用した場合、固定資産の減損を認識したときは、当該資産の帳簿価額を回収可能サービス価額まで減額するとともに、行政コスト計算書において減損損失を含めたフルコストが表示されることになる。この結果、施設別の行政コスト計算書を作成することにより、フルコストで利用者1人当たりのコストを把握できるため、類似施設のコストを比較することにより、公共施設の統廃合を検討する際の参考情報を入手できる。

また、費用対効果については、IPSAS 21 を完全適用するのではなく、独法減損基準のように調整適用したり、段階的に適用したりして地方公共団体の負担を軽減できる。例えば、統一基準では、売却可能資産とは、①現に公用若しくは公共用に供されていない公有財産、②売却が既に決定している、または、近い将来売却が予定されていると判断される資産とされ、資産科目別の金額及びその範囲を注記するとされている (para. 73)。このように売却可能資産については、減損の兆候に該当するとともに、用途廃止又は行政財産から普通財産への分類換が行われ、測定可能性と検証可能性を満たすため、減損処理を適用することは可能である。

したがって、今後、統一基準を見直す場合には、減損処理の有用性と費用対効果を確認した上で、IPSAS 21 を調整適用したり、段階的に適用したりすることを検討する必要がある。

### 4.3 資産除去債務

#### (1) 独立行政法人への適用

独立行政法人には、2010 年度から独法会計基準により、資産除去債務に関する会計基準が適用されている。独法会計基準では、IPSAS 19 が完全適用されているわけではなく、独立行政法人の実情を踏まえながら調整適用されているが、調整適用されているのは、独法会計の前提となっている損益均衡にかかわるものに限定されている。

つまり、独法会計では、IPSAS 19 と同様に、資産除去債務は有形固定資産の取得、建設、開発又は通常の使用によって発生した時に負債として計上する。計上額は有形固定資産の除去に要する見積将来キャッシュ・フローを、一定の割引率で割り引いた現在価値である。資産除去債務に対応する除去費用は、資産除去債務を負債として計上した時に、当該負債の計上額と同額を、関連する有形固定資産の帳簿価額に加える。資産計上された資産除去債務に対応する除去費用は、減価償却を通じて、当該有形固定資産の残存耐用年数にわたり、各期に費用配分する。時の経過による資産除去債務の調整額は、その発生時の費用とされ、期首の資産除去債務の帳簿価額に当初負債計上時の割引率を乗じて、当期の利息費用を算定する (独法会計基準 39)。

#### (2) 地方公共団体への適用

統一基準では、資産除去債務に関して会計基準はなく、今後の方針にも触れていない。独立行政法人における資産除去債務の計上額は2014年3月末現在で計292億5479万円となっているが、この中には、アスベストの除去費用、賃貸借不動産等の現状回復義務のように地方公共団体にも該当すると思われるものが含まれている (図表7参照)。資産除去債務を適用する有用性として、受益者負担の適正化を促したり、ライフサイクルコストを考慮した施設の建設を促したりする効果が期待できる。例えば、統一基準に資産除去債務を適用した場合、貸借対照表において資産除去債務に対応する除去費用が資産計上されるとともに、行政コスト計算書において当期の除去費用に相当する減価償却費及び利息費用を含めたフルコストが表示されることになる。この結果、施設別の行政コスト計算書を作成することにより、フルコストで利用者1人当たりのコストを把握できるため、受益者負担の適正化の観点から、使用料・手数料の算定又は改訂を検討する際の参考情報を入手できる。

したがって、今後、統一基準を見直す場合には、固定資産台帳の整備状況と複式簿記の導入状況を踏まえながらIPSAS 19の適用を検討する必要がある。

図表 7 独立行政法人における資産除去債務の計上状況（2013 年度末現在）

（単位：万円，法人）

資産除去債務の内容	根拠法令等	計上額	法人数
アスベストの除去費用	労働安全衛生法，石綿障害予防規則	1,796,008 (61.4%)	16
放射性同位元素，放射化物の除去費用	放射性同位元素等による放射線障害の防止に関する法律，核原料物質，核燃料物質及び原子炉の規制に関する法律，特定放射性廃棄物の最終処分に関する法律	615,363 (21.0%)	14
賃貸借不動産等の現状回復義務	不動産賃貸借契約，事務機器賃貸借契約，不動産使用許可契約	424,464 (14.5%)	13
鉱山の閉山費用	鉱業法	38,256 (1.3%)	1
ダイオキシンの除去費用	労働安全衛生法，ダイオキシン類対策特別措置法	24,046 (0.8%)	1
都市公園の現状回復義務	都市公園法	9,263 (0.3%)	1
土壌汚染の調査費用	土壌汚染対策法	8,454 (0.3%)	3
建物の解体費用	建設工事に係る資材の再資源化等に関する法律	3,993 (0.1%)	1
フロン除去費用	フロン類の使用の合理化及び管理の適正化に関する法律	3,398 (0.1%)	2
ポリ塩化ビフェニルの除去費用	ポリ塩化ビフェニル廃棄物の適正な処理の推進に関する特別措置法	1,435 (0.0%)	1
廃棄物の処理費用	廃棄物の処理及び清掃に関する法律	800 (0.0%)	1
計		2,925,479 (100%)	54

（注 1）2015 年 4 月 1 日現在の独立行政法人（98 法人）のうち，2013 年度の財務諸表を公表していない 3 法人を除く 95 法人を対象として調査したところ，32 法人が計上していた。

（注 2）1 法人が複数の内容の資産除去債務を計上している場合があるため，法人数の計は 32 法人にはならない。

（出典）各独立行政法人の 2013 年度財務諸表等より筆者作成

## 4.4 従業員給付（退職年金）

### （1）独立行政法人への適用

独立行政法人には，2003 年度から独法会計基準により，従業員給付（退職年金）に関する会計基準が適用されている。独法会計基準では，IPSAS 25 が完全適用されているわけではなく，独立行政法人の実情を踏まえながら調整適用されているが，調整適用されているのは，独法会計の前提となっている損益均衡にかかわるものに限定されている。

つまり，独法会計では，IPSAS 25 と同様に，退職給付引当金の計上額は，退職給付債務に未認識過去勤務費用及び未認識数理計算上の差異を加減した額から年金資産の額を控除した額である。退職給付債務は独立行政法人の役員及び職員の退職により見込まれる退職給付の総額のうち期末までに発生していると認められる額を割引いて計算する。退職給付債務には，退職一時金のほか，厚生年金基金から支給される年金給付，退職共済年金に係る整理資源負担及び恩給負担金に係る債務が含まれる（独法会計基準 38）。

### （2）地方公共団体への適用

統一基準では，従業員給付（退職年金）に関して会計基準はなく，今後の方針にも触れていない。地方公務員共済年金の給付設計は厚生年金に準拠したものとなっており，費用負担も厚生年金と同じ労使折半の社会保険料で運営されている。また，財政方式についても厚生年金と同じ段階保険料方式をとっている<sup>18)</sup>。従業員給付（退職年金）を適用する有用性として，行政評価との連携により施設の運営方法の見直しを促したり，受益者負担の適正化を促したりする効果が期待できる。例えば，統一基準に従業員給付（退職年金）を適用した場合，貸借対照表において年金債務を含めた退職給付引当金が表示されるとともに，行政

<sup>18)</sup> 地方公務員共済年金を含む被用者年金は，被用者年金制度の一元化等を図るための厚生年金保険法等の一部を改正する法律により一元化された。これにより，2015 年 10 月から地方公務員を含む公務員及び私学教職員は，厚生年金に加入することとなり，2 階部分の年金は厚生年金に統一されることになる。

コスト計算書において勤務費用及び利息費用を含めたフルコストが表示されることになる。この結果、施設別の行政コスト計算書を作成することにより、フルコストで利用者1人当たりのコストを把握できるため、指定管理者制度へ移行した場合のコストと比較することにより、公共施設の運営方法を見直す際の参考情報を入手できる。

したがって、今後、統一基準を見直す場合には、固定資産台帳の整備状況と複式簿記の導入状況を踏まえながら IPSAS 25 の適用を検討する必要がある。

## 5 おわりに

概念 FW・IPSAS と統一基準を比較したところ、統一基準の特徴とその影響が明らかになった。つまり、財務報告の目的では、地方公共団体の内部者が財政の効率化・適正化を図るため、財務書類を活用することを重視している。財務書類の構成要素では、税金のように非交換取引から生じる純資産の増加は収益とは認識されず、財源とされている。この結果、財務業績に関する財務書類は行政コスト計算書となり、そのボトムラインは、報告期間におけるサービスの提供において、公的主体が交換取引による収益で賄うことができなかつた純行政コストを表示することになる。資産項目では、減損に関して、固定資産については認識されない。負債項目では、資産除去債務は負債として認識されず、従業員給付についても、退職年金に係る債務は負債として認識されない。この結果、IPSAS を完全適用した場合に比べ、貸借対照表において資産が過大に、負債が過小に計上されるとともに、行政コスト計算書において費用が過小に計上されることになる。財務書類以外では、予算への準拠性、サービス業績情報及び財政の長期的持続可能性に関する情報が開示されないため、財務書類に対する理解可能性が低下することになる。

概念 FW・IPSAS と統一基準の乖離の中には、地方公会計が現金主義会計による予算・決算制度を補完するために整備されるという趣旨から許容されるものも含まれている。しかし、財務業績の表示にかかわるものや、統一基準では地方公共団体の内部者が財政の効率化・適正化を図るため、財務書類を活用することを重視しているにもかかわらず、効率性の評価で重要な役割を果たすコスト情報に影響を及ぼすものも含まれている。特に、固定資産の減損、資産除去債務及び従業員給付（退職年金）については、我が国の公会計の一部において既に IPSAS が適用されていて、地方公共団体にも一定の効果が期待できるため、今後、統一基準を見直す場合には、固定資産台帳の整備状況と複式簿記の導入状況を踏まえながら IPSAS の適用を検討する必要がある。

## 参考文献

- 伊澤賢司（2014a）「IPSASB 概念フレームワークの公表と我が国公会計の発展の可能性」JAGA 特別セミナー基調報告。
- 伊澤賢司（2014b）「国際公会計基準の現状と日本に与える示唆」『国際公会計学会第17回全国大会予稿集』3-6頁。
- 桜内文城（2004）『公会計－国家の意思決定とカバナンス』NTT出版。
- 亀井孝文（2013）『公会計の概念と計算構造』森山書店。
- 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』平成21年度海外行政実態調査報告書。
- 財務省（2005）『法制・公会計部会及び公企業会計小委員会合同会議議事録』財政制度等審議会。
- 総務省（2014a）『今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書』今後の新地方公会計の推進に関する研究会。
- 総務省（2014b）『今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書参考資料』今後の新地方公会計の推進に関する研究会。
- 総務省（2014c）『地方公共団体における行政評価の取組状況等に関する調査結果』。
- 総務省（2015）『統一的な基準による地方公会計の整備促進について』。
- EC（2013）REPORT FROM THE COMMISSION TO THE COUNCIL AND THE EUROPEAN PARLIAMENT, Towards implementing harmonized public sector accounting standards in Member States, The suitability of IPSAS for the Member States（COM（2013）114 final）
- IPSASB（2014a）Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements 2014 Edition.
- IPSASB（2014b）The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities.

