

平成 21 年度海外行政実態調査報告書

## 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

- Survey on Development of International Public Sector Accounting Standards and  
Governmental Accounting Standards in the United States -

特別研究官 川村 義則（早稲田大学商学大学院教授）  
調査課 副長 青木 孝浩

平成 22 年 3 月  
調 査 課

## 目次

1 . はじめに.....	01
2 . 国際公会計基準 (IPSAS) の現状.....	03
2.1 国際公会計基準審議会 (IPSASB) の概要.....	03
(1) 目的.....	03
(2) デュープロセス.....	03
(3) IPSASB 理事.....	04
(4) オブザーバー.....	04
(5) IPSASB 諮問グループ.....	04
(6) IPSAS の範囲.....	04
(7) 発生主義 IPSAS と現金主義 IPSAS.....	05
(8) IPSAS の権威.....	05
(9) 言語.....	06
2.2 国際公会計基準審議会 (IPSASB) テクニカルディレクターへの インタビュー調査.....	07
(1) IFAC と IPSASB について.....	07
(2) IPSASB が公開しているドキュメント.....	08
(3) IPSASB の戦略.....	09
(4) IPSASB の導入状況.....	12
(5) 個別論点.....	16
2.3 国際公会計基準審議会 (IPSASB) 本部でのインタビュー調査.....	20
(1) IPSAS の普及状況.....	20
(2) IPSAS の開発体制.....	21
(3) IPSASB と IASB.....	21
(4) 公会計基準のコンバージェンスの意義.....	22
(5) 発生主義会計の利点.....	24
(6) 発生主義予算.....	24
(7) 個別論点.....	25
(8) 日本における IPSAS 導入の必要性.....	29
3 . IPSAS の普及状況.....	30
3.1 国際連合でのインタビュー調査.....	30
(1) UNSAS の問題点.....	31
(2) IPSAS 導入の決定.....	31
(3) 適用可能性.....	33
(4) 業績報告書.....	33
(5) 情報システムの変更.....	33
(6) 世界食糧計画における導入事例.....	34
(7) 個別論点.....	37
(8) 発生主義の予算.....	40
(9) IPSAS 導入の現状.....	43
(10) 連結.....	45

3.2	世界銀行( World Bank )でのインタビュー調査.....	46
	( 1 ) 世界銀行とIPSAS.....	46
	( 2 ) 公会計を巡る問題.....	54
4	米国における公会計基準を巡る議論.....	57
4.1	連邦会計基準諮問委員会 ( FASAB ) でのインタビュー調査.....	57
	( 1 ) FASAB の概要.....	57
	( 2 ) FASAB と IPSASB.....	58
	( 3 ) デュープロセス.....	59
	( 4 ) IPSAS 概念フレームワーク.....	59
	( 5 ) 金融商品.....	60
	( 6 ) 発生主義会計に基づく財務諸表の利用と予算.....	61
	( 7 ) 社会給付と長期持続可能性報告書.....	61
4.2	政府会計基準審議会 ( GASB ) でのインタビュー調査.....	64
	( 1 ) GASB の概要.....	64
	( 2 ) GASB の IPSASB への協力.....	64
	( 3 ) ハーモナイゼーション.....	66
	( 4 ) GASB と IPSASB の基準.....	67
	( 5 ) 個別論点.....	67
	( 6 ) 研修.....	71
5	国際公会計基準 ( IPSAS ) を巡る論点の整理と今後の展望.....	72
5.1	IPSAS を巡る論点の整理と分析.....	72
	( 1 ) IPSAS の設定環境.....	72
	( 2 ) IPSAS の設定主体と設定過程.....	75
	( 3 ) IPSAS の基本理念を巡る論点.....	76
	( 4 ) 公的主体の予算と財務報告.....	77
5.2	今後の展望 IPSAS に対するわが国の対応.....	79
	【資料 1 : 現在公開されている IPSAS、IAS、SFFAS】.....	80
	【資料 2 : GAO・財務省および OMB 間の連邦政府会計基準および連邦会計基準諮問 委員会に関する覚書】.....	84
	【付録 : 調査日程】.....	87

## 1. はじめに

現在、会計の世界では、国際的なコンバージェンスを巡って活発な議論が進められている。

企業会計では、2001年に、前身の国際会計基準委員会 (International Accounting Standards Committee; IASC) を改組して国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board; IASB) が発足し、各国の会計基準のコンバージェンス (共通化) と国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standards; IFRS) そのもののアドプション (採択) が進められている。すでに、欧州各国をはじめとする多数の国が IFRS を国内企業の財務諸表の作成に当たって準拠すべき基準として取り扱っている。最も先進的な会計基準を設定してきたといわれている米国においては、財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board; FASB) が IASB との間でコンバージェンスに向けた作業を進め、証券取引委員会 (Securities and Exchange Commission; SEC) が 2015-16 年を目途として IFRS のアドプションを進めるためのロードマップを設定したところである。日本も、企業会計基準委員会が IASB とのコンバージェンス作業を進めるとともに、IFRS をアドプションするためのロードマップが、企業会計審議会から 2009 年 6 月 16 日に「我が国における国際会計基準の取扱いについて (中間報告)」として公表されたところである。

これに対して、公会計では、国際会計士連盟 (International Federation of Accountants; IFAC) に置かれている国際公会計基準審議会 (International Public Sector Accounting Standards Board; IPSASB)<sup>1</sup> によって、公的主体に適用される国際公会計基準 (International Public Sector Accounting Standards; IPSAS) が開発されている。IPSAS については、現在、国際連合グループにおいてその導入が進められ、さらに世界銀行等の国際援助機関によって各国政府関係機関に対する IPSAS の導入が推進されている。

このような IPSAS を巡っては、以下のような論点に関心が向けられよう。

第一に、IPSAS の基準設定主体である IPSASB の動向そのものを知ることは極めて有意義であろう。同時に、IPSAS の利用者である国際連合、世界銀行等の国際機関等の動向を知ることも合わせて有意義であろう。

第二に、企業の活動が国境の枠組みを超えて行われ、その資金調達も国境を越えて行われていることから、企業会計が国際的に共通化されていかなければならないことは自然である。その一方で、公的主体の活動の枠組みは多くの場合国内的なものにとどまっており、そのような状況の中でも公会計の国際的なコンバージェンスを進めていかなければならないのか検討することは有意義であろう。

第三に、現在、IPSASB は、IPSAS のほかに、公会計のための概念フレームワークの開発を進めており、基準レベルだけでなく概念レベルでも企業会計を範とする基本方針を明確にしている。概念フレームワークが確立すれば、今後中長期的な公会計基準の方向性がある程度固まってくると考えられることから、現在における概念フレームワークの開発作業の現場について調査することにも意義がある。

第四に、米国の公会計基準設定主体である連邦会計基準諮問委員会 (Federal Accounting

<sup>1</sup> IPSASB は、1986年に IFAC 内に設置された前身の公的セクター委員会 (Public Sector Committee; PSC) から 2005 年に名称変更されたものである。

Standards Advisory Board; FASAB) および公会計基準審議会 (Governmental Accounting Standards Board; GASB) も、それぞれ長い公会計設定の歴史を有している。米国においては、連邦政府および地方政府に対して別個の会計基準を設定するとともに、それぞれ企業会計基準の設定とは異なる基準を設定する基本方針が維持されてきており、米国の公会計基準は、企業会計基準とは異なる発展を遂げている。このため、公会計基準に対する米国 FASAB および GASB の考え方を知ることと、さらに公会計の国際的コンバージェンスに対する取組方針を調査することも有益であろう。とくに、わが国の公会計設定に携わる関係機関が今後どのような方針をもって公会計の国際的コンバージェンスに対処していくべきかを考える上では示唆に富む情報を入手することが可能であると考えられる。

以上のような観点から、筆者 2 名は、2009 年 8 月に「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」を実施した。本調査では、IPSASB、FASAB、GASB といった公会計基準の設定主体に対して訪問による聞き取り調査を行うとともに、IPSAS と関係の深い国際連合、世界銀行等の国際機関に対しても、各国政府関係機関における国際公会計基準の導入状況に関する聞き取り調査、さらには当該国際機関自体の IPSAS の導入状況に関する聞き取り調査を実施した。

本報告書に示されている意見は、執筆者個人に属するものであり、会計検査院の公式見解を示すものではない。なお、今回の現地調査に際しては、IPSASB 日本代表の関川正氏 (監査法人トーマツ) から、インタビューの相手方を紹介して頂くなどの多大な協力を頂いた。ここに記して、厚く御礼申し上げる。

## 2 . 国際公会計基準 ( IPSAS ) の現状

### 2.1 国際公会計基準審議会 ( IPSASB ) の概要

IPSASB は、国際会計士連盟によって指定および運営が行われている独立の会計基準設定機関であり、国際公会計基準 ( IPSAS ) の開発および公開を行う権限を有している。

本節では、IPSASB が公表している「国際公会計基準の趣意書」( Preface to International Public Sector Accounting Standards, January 2007 ) と Fact Sheet などの資料から、IPSASB の概要について述べる。訪問調査の内容については、2.2 において詳しく述べることにする。

#### ( 1 ) 目的

IPSASB の目的は、世界中の公的主体が一般目的財務諸表を作成するに際して利用する高品質の会計基準を開発することによって、公益に資することである。この目的は、公的主体の財務報告の品質と透明性を向上させ、公的主体の財政運営における市民の信頼を強化する。このような目的を達成する過程において、IPSASB は、公的主体の会計に関する国内基準と国際基準のコンバージェンスおよび必要に応じ財務報告の会計的基礎と統計的基礎のコンバージェンスを支持している。

IPSASB は、IPSAS の公表以外にも、公的主体の財務報告を巡る特定の問題について研究報告 ( studies )、調査報告書 ( research reports )、その他のペーパーを公表することがある。

#### ( 2 ) デュープロセス

IPSASB は、すべての国際公会計基準 ( IPSAS ) の開発に際して、厳格で透明なデュープロセス ( 正規の手続 ) に準拠している。この手続は、IPSAS によって直接的に影響を受ける作成者および利用者のみならず、公的主体の財務報告に関心を有するすべての者にとって、彼らの意見を IPSASB の知るところとし、彼らの意見が基準開発の過程において考慮されることを確保する機会を与えるものである。デュープロセスは、以下のように要約される。

- パブリックコメントのための公開 すべての IPSAS の公開草案 ( exposure draft ) は、タスクフォース ( task force ) またはプロジェクトアドバイザリーパネル ( project advisory panel ) からの知見を反映させながら、起草される。場合によっては、タスクフォースその他の執筆者によって起草されるインフォメーションペーパー ( information paper ) または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。すべての公開草案および関連資料は、IFAC のウェブサイトの IPSASB セクションにおいて無料でダウンロードできる。公開期間は、通常、4 か月以上である。
- 公開草案に対して寄せられたコメントの検討 公開の手続の結果受け取ったコメントは、IPSASB によって検討され、必要に応じて公開草案が修正される。コメントは、IPSASB のウェブサイトにおいて公開される。公開草案後の修正が IPSASB によって重要なものであると認められる場合には、再度コメントを求めるために草案が公開される。

- 承認 公開草案、再公開草案および IPSAS の承認のためには、委員の 3 分の 2 以上の賛成投票が行われなければならない。各委員は、1 票を有する。

### ( 3 ) IPSASB 委員

IPSASB は、公的主体の財務報告について経験と専門能力を有する、世界中から選ばれた 18 名の委員によって構成される。委員には、財政当局、政府機関の監査機関からの実務家、会計士、および公益代表（会計専門職である必要はない）が含まれる。18 名のうち 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。委員の任命は、IFAC 指名委員会からの推薦に基づいて、IFAC 理事会によって行われる。

IPSASB 委員会は、最低 12 名の委員の出席を要する。IPSASB 委員会は、IPSAS その他のペーパーの発行の承認について審議を行い、議事は公開される。議事資料、議事録は、ウェブサイトにおいて公開されている。

### ( 4 ) オブザーバー

IPSASB のオブザーバーには、アジア開発銀行（the Asian Development Bank）、欧州委員会（the European Commission）、欧州委員会統計局（Eurostat）、国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board）、国際通貨基金（International Monetary Fund）、最高会計検査機関国際組織（International Organization of Supreme Audit Institutions）、経済協力開発機構（Organisation for Economic Co-operation and Development）、国際連合（United Nations）、国連開発計画（United Nations Development Programme）、および世界銀行（World Bank）が含まれる。オブザーバーは、IPSASB 委員会に出席し、委員会において、公開草案または IPSAS の公表に際しての投票権を有しないことを除き、すべての権利が与えられている。

### ( 5 ) IPSASB 諮問グループ

IPSASB 諮問グループ（IPSASB Consultative Group）には、公的主体の財務諸表の作成者、監査人および利用者、政府、国際機関、学界、およびその他の公的主体の財務報告に関する高品質な国際基準の開発に関心のある者の代表が含まれている。諮問グループは、活発な助言を通じて、IPSASB に対して、議題、プロジェクトの進捗、プロジェクトの優先順位その他の特定の専門的プロジェクトに関する有益な専門的または公益的な意見を提供している。

### ( 6 ) IPSAS の範囲

IPSASB は、発生主義会計のための IPSAS と現金主義会計のための IPSAS を開発している。IPSAS は、一般目的財務諸表に反映される取引および事象に係る認識、測定、表示および開示に関する規定を定める。IPSAS は、すべての公的主体（public sector entities）の一般目的財務諸表に適用されることが予定されている。公的主体には、特に断りがない限り、国家政府（national governments）、地域政府（regional governments; 例えば、州、県、地域）

地方政府 ( local governments; 例えば、市、町 ) およびそれらを構成する主体 ( 例えば、部、庁、委員会、委員会 ) が含まれる。IPSAS は、公企業 ( Government Business Enterprises; GBEs ) には適用されない。公企業には、IFRS が適用される。

一般目的財務諸表とは、自らの特定の情報ニーズを満たすために必要な財務情報を要求することができない利用者に対して公表される財務諸表である。このような利用者には、市民、有権者、彼らの代表者およびその他の公益代表が含まれる。財務諸表という用語には、一般目的財務諸表の一部として識別されるすべての財務表およびそれを説明する資料が含まれる。

発生主義会計の下では、財務諸表には、財政状態報告書、財務業績報告書、キャッシュ・フロー計算書および純資産変動計算書が含まれる。現金主義会計の下では、主たる財務表は、現金収支計算書である。

#### ( 7 ) 発生主義 IPSAS と現金主義 IPSAS

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 を公的部門にも採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。そのために、IPSASB は、離脱を正当化するような重要な公的部門特有の問題がない限り、IFRS の会計処理とその原文を維持するよう努力している。また、発生主義 IPSAS は、現行の IFRS によって包括的に取り扱われていない、あるいは IFRS が開発されていない領域の公的部門の財務報告問題についても取り扱っている。

他方において、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、公的主体に対して、発生主義に基づく情報を自主的に開示することを推奨している。また、IPSASB は、移行措置を定めて、発生主義 IPSAS の遵守を促進するように配慮している。公的主体は、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、当該主体は、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。

#### ( 8 ) IPSAS の権威

それぞれの法域 ( jurisdiction ) において、公的主体の一般目的財務諸表が規制されている。これらの規制は、法令による場合もあれば、財務報告指令および命令、並びに政府、規制当局、会計職業団体等が定める会計基準による場合もある。

IPSASB は、IPSAS の採用が、IPSAS への準拠の開示とともに、公的主体の一般目的財務諸表の質を著しく向上させることになるかと信じている。このことが、ひいては、政府による資源配分についてよりよい情報に基づいた評価を可能とするであろうし、それが透明性と説明責任の向上につながるであろう。

IPSASB は、政府および各国基準設定主体が、当該法域における会計基準と財務報告指針を設定する権限を有していることを理解している。いくつかの国家政府および国内基準設定主体がすでに、当該法域における政府および公的主体に適用される会計基準を開発している。IPSAS は、これらの基準設定主体が新しい会計基準を開発し、また、既存の基準



を改定する際に彼らを支援することによって、比較可能性の向上に資する場合もある。IPSAS は、政府および公的主体の会計基準を開発していない法域に対しては、大いに活用される可能性がある。IPSASB は、IPSAS の採用および国内規制の IPSAS とのハーモナイゼーションを強く推奨している。

IPSASB も会計専門職も、単独では、IPSAS の遵守を要求する権限を有していない。IPSASB の努力が成功するか否かは、自らの法域に限定された中で行動する多くの多様な利害関係者からの努力に対する認識と支援に依存している。

#### ( 9 ) 言語

公表物として承認される正文は、IPSASB によって英語で出版されたものである。IFAC の加盟団体は、IFAC の承認を得た後、自らの費用において公表物を翻訳し、必要に応じ自国の言語において公表することが認可される。

## 2.2 国際公会計基準審議会（IPSASB）テクニカルディレクターへのインタビュー調査

### 【主なインタビューの相手方：ステファニー・フォックス（Stephenie R. Fox）氏の経歴】

フォックス氏は、1993年から2005年までカナダ勅許会計士協会の公会計基準委員会（Public Sector Accounting Standards Board of the Canadian Institute of Chartered Accountants）に従事し、2006年9月からIPSASBのテクニカルディレクター（Technical Director）としてIPSASBの開発に従事している。また、カナダ公共説明責任委員会で監査基準の審査にも携わったり、1996年から2000年までヨーク大学の会計学担当の非常勤講師を務めたりしている。

### （1）IFACとIPSASBについて

IFACは、日本を含めた123カ国からの157の会計士の組織、団体で構成されている。IFACが設定する基準は、公会計基準に加えて監査、教育、倫理に関するものが含まれている。

IPSASBは、国際公会計基準（IPSAS）を設定するためにIFACに設置された審議会であり、IPSASBの委員は18人で構成されている。ただし、2010年1月現在17人である。委員のうち15人はIFAC加盟団体から参加している。残りの3人は公益委員で、自薦、他薦で加盟を希望したり、IFACに参加していない組織から参加したりすることも可能である。委員は、様々な国の出身者であり、様々なバックグラウンド、経験を持っている。

### 【IPSASBの委員】

#### Chair

- Mike Hathorn, Partner Moore Stephens, UK

#### Deputy Chair:

- Erna Swart, CEO, Accounting Standards Board, South Africa

#### Members:

- Peter Batten, Assistant Director, Treasury & Finance, Victoria, Australia
- David Bean, Director of Research and Technical Accounting, GASB, USA
- Marie-Pierre Cordier, Cours des Comptes, France
- Yossi Izkovich, Chief Accountant, Ministry of Finance, Israel
- Dr. Hong Lou, Deputy Director-General, Treasury Dept., Ministry of Finance, Peoples Republic of China
- Thomas Müller-Marqués Berger, Ernst & Young, Germany
- Anne Owuor, Kenya Power & Lighting Co. Ltd
- Bharti Prasad, Deputy Comptroller and Auditor General, Delhi, India
- Ron Salole, Vice-President, Standards, Canadian Institute of Chartered Accountants
- Tadashi Sekikawa, Deloitte Touche Tohmatsu, Japan
- Frans van Schaik, Deloitte Touche Tohmatsu, The Netherlands
- Ken Warren, The Treasury, New Zealand

#### Public Members:

- Prof. Andreas Bergmann, Zurich University of Applied Sciences, Switzerland
- Sheila Fraser, Auditor General, Government of Canada
- Prof. Stefano Pozzoli, Italy

（出典）<http://www.ifac.org/PublicSector/CommitteeMembers.php> より引用。

多くの委員は、各国の基準設定者である。例えば、カナダの委員は基準設定者であるカナダ勅許会計士協会( Canadian Institute of Chartered Accountants; CICA )から参加している。また、米国からは、GASB のリサーチディレクターが委員として参加している。財務省や会計検査院などの行政機関から参加している委員や、デロイトトウシュートマツのような公認会計事務所から参加している委員がいるし、大学教授も委員として参加している。ここで、重要なことは、たとえ行政機関から参加していても、あくまで個人として参加して出身機関を代表して参加しているわけではないということである。

IPSASB は、通常、年 3 回の会議を開いているが、2009 年は課題が多いので 4 回開いている。この会議は一般に公開されており、誰でも傍聴することができ、その議事録や資料はウェブ上で公開されている。IPSASB には、委員のほかに、カナダ政府、スイス政府、ニュージーランド政府、国際通貨基金 ( IMF )、最高会計検査機関国際組織 ( INTOSAI ) がオブザーバーとして参加している。また、IPSASB は、カナダ政府、スイス政府、ニュージーランド政府、世界銀行、アジア開発銀行から補助金を受けている。

IPSASB のミッションは、世界中の公的機関もしくは公的部門が利用できるような公会計基準 ( IPSAS ) を設定することである。そのために、IPSASB では、個別基準 ( IPSAS ) を設定するほか、公的部門の財務報告の参考となるような資料を公表したり、IPSAS の普及活動をしたり、基準のコンバージェンスの活動をしている。

## ( 2 ) IPSASB が公開しているドキュメント

現地調査の時点では、IPSASB は、26 の個別の会計基準、現金主義会計の基準、7 つの公開草案 ( Exposure Draft )、14 の研究報告 ( study ) を公開していた。IPSASB では、まず基準 ( IPSAS ) を設定し、その後、関連した資料やガイドラインを作成することとしている。また、IPSASB では、世界中で IPSAS の普及活動もしている。現在、26 の基準が設定されており、IPSASB では既にこの基準をフランス語とスペイン語に翻訳している。また、国によっては自国で翻訳をしている国もある。この 26 の個別基準は発生主義会計であるが、公的部門固有の現金主義会計に基づいた基準も設定している。現金主義会計は、民間部門ではあまり見られないが、多くの国では、たとえ現金主義会計の基準であっても、それを導入しただけで状況が改善されるという現状がある。ただし、IPSASB では、発生主義会計を勧めており、例えば、まず現金主義会計の基準を導入した後、次の段階として発生主義会計の基準に移行するというのもよいとしている。

7 つの公開草案 ( Exposure drafts ) に関しては、現地調査の時点で IPSASB は、金融商品に関するものを含めて 7 つ公開しており、その後、それらのうち 3 つは 2010 年 1 月に個別基準として公表された<sup>2</sup>。また、地方政府、各国政府に有用な事例を紹介した 14 の研究報告を公開しており、そのなかには古いものも含まれるが、重要なものとしては、現金主義会計から発生主義会計へ移行する際のガイドラインがある。IPSASB では、現在、内容を更新する作業を進めている。重要なことは、全体として、IPSAS が、公的部門の会計主体

<sup>2</sup> IPSAS 28: Financial Instruments: Presentation  
IPSAS 29: Financial Instruments: Recognition and Measurement  
IPSAS 30: Financial Instruments: Disclosures

による財務報告の最善な実務（best practice）であることとしている。

IPSASB としては、IPSAS を導入することにより財務報告の会計責任や透明性が増していくことを期待している。特に、今日この非常に厳しい経済危機の状況の中で、多くの行政機関、政府が、民間の企業に公的資金を注入して、それにより政府の負債も増えている状況の中ではこういう動きは非常に重要だと思われる。しかし、ここで、注意しなければならないのは、IPSASB の現在の関心は、政府の財務諸表であって政府の予算ではないことである。

### （３）IPSASB の戦略

IPSASB は 2007-2009 年の戦略運営計画<sup>3</sup>を策定しており、これによれば IPSASB では 4 つの戦略テーマを掲げている。これらを 1 つずつ紹介することとする。

- ・ 公的部門の概念フレームワーク
- ・ IFRS とのコンバージェンス
- ・ 公的部門特有のプロジェクト
- ・ IPSAS の導入と国際的なコンバージェンスを促進するための普及活動および支援活動

#### （ア）概念フレームワーク

概念フレームワークは、基準の開発に非常に重要である。例えば、資産に関する「課税権」や負債に関する「社会給付（social benefit）」などの公的部門で議論され続けている事項に対して解答を与える必要がある。概念フレームワークの開発に関して重要なのは、公的部門の特徴を考慮した上で、公的部門に適合した概念フレームワークを開発することである。また、IPSASB と IASB とは、非常に密接な関係で作業を進めているが、概念フレームワークの開発はコンバージェンスプロジェクトではないので、IASB のスケジュールに合わせる必要性はないとしている。ただし、IASB の動向については、慎重に見守っており、今後公的部門と民間部門とで共通点があれば、その時にはそれを反映させる方向で進めるだろうとしている。

概念フレームワークは、4 つのフェーズに分けて開発している。第 1 フェーズでは、「財務報告の適用範囲（scope）」、「一般目的財務報告（general purpose financial reporting; GPFR）の目的と利用者」、「報告主体」、「一般目的財務報告に含まれる情報の質的特性」について討議している。第 1 フェーズのコンサルテーションペーパー「公的部門の主体による一般目的財務報告の概念フレームワーク」は、2008 年 9 月に公表され、調査時点では、このコンサルテーションペーパーに対して 55 通の回答が寄せられて、その整理をしている段階であった。これらの回答は、公開草案に反映させることとなる。公的部門と民間部門は、その目的が大きく異なるため、両セクターの財務報告の目的とその利用者も異なる。他方、一般目的財務報告に含まれる情報の質的特性は、多少の相違点はあるが民間部門と大きく異なるない。

<sup>3</sup> [http://web.ifac.org/download/IPSASB\\_Current\\_Strategic\\_Plan.pdf](http://web.ifac.org/download/IPSASB_Current_Strategic_Plan.pdf)

第2フェーズでは、「財務諸表の構成要素に関する定義と認識」について討議するもので既に開始している。このフェーズでは、例えば、資産とは何か、負債とは何か、それらをどのように定義すべきなのか、などについて討議することとなり、多くの疑問が出てきていて、それらをどのように公的部門に反映させるべきか議論している。例えば、政府が課税をする権利は政府の資産なのかどうか、負債に関しては、社会福祉の一部である高齢者への福祉や長期間にわたる年金は政府の負債なのか、それとも政府が年金政策を変更することが可能なので年金は継続して実施している行政政策の1つであり、財務報告に負債として計上する必要はないのか議論している。米国の場合、年金を負債として財務報告に計上した場合は、国が破産した状態になってしまう。このように、第2フェーズは、課題が多く非常に興味深いプロジェクトであるが、スケジュールは遅れ気味で、2010年の初めにコンサルテーションペーパーを公表する予定である。

第3フェーズは「財務報告の構成要素に適用される測定的基础」について討議するもので既に開始している。このフェーズでは、測定と表示を議論し、2010年中にコンサルテーションペーパーを発行したいと考えている。

そして、各フェーズのすべてのコンサルテーションペーパーの結果を整理して1つの公開草案を発行する予定である。

#### (イ) 公的部門特有のプロジェクトを踏まえた IFRS とのコンバージェンス

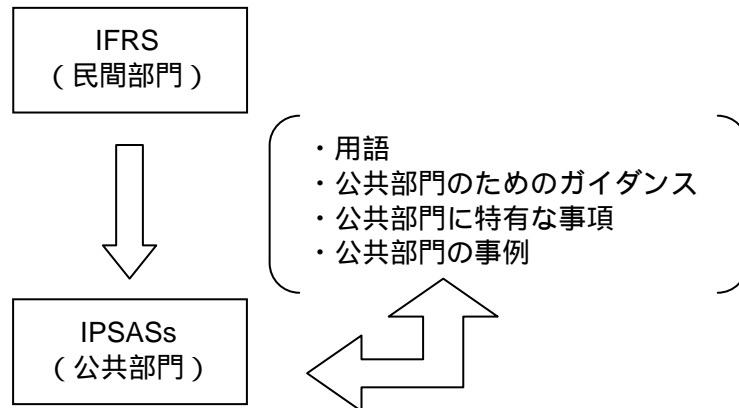
IPSAS は IFRS に基づいているが、IFRS とのコンバージェンスに関してかなり大きなプロジェクトを実施している。現在の IPSAS にはまだ設定されていない空白の部分があるので、もっと多くの個別の基準を設定して空白部分を埋めていくこととしている。2008年12月31日までに発行された主な IFRS の基準に対応する IPSAS の基準を2009年中に発行したいと考えていた。そのなかには、主な個別基準が5つあり、うち、3つは金融商品に関する基準であり、そのほかは、無形資産と主体の結合 (entity combinations) に関する基準である。この5つの基準を2009年中に完成させれば、IPSAS は完成度が高いものとなる<sup>4</sup>。

公的部門には非常に特徴的な部分がある一方で、民間部門と類似していたり同じであったりする部分も非常に多くあり、そのような場合には、財務諸表においても民間部門と同じように扱うべきであると考えられるという。そして、このセクター中立という考え方に沿って IPSAS の開発は進められている。また、IASB では、もうかなり作業を進めており、民間部門と類似した部分について IPSASB で同じ作業を進めても同じ結論になるような場合は、民間部門の基準に基づいて個別基準を開発したほうが効率的である。

現在、IPSASB は、IASB と密接な関係にあり、IASB のほとんどの会議に出席したり、IASB から IPSASB のほとんどの会議にオブザーバーとして出席したりしている。また、IPSASB の3人の委員が IASB の委員と年に2、3回会合を開いている。

<sup>4</sup> 金融商品については、3つの個別基準が2010年1月に公表された。

## 【IFRS とのコンバージェンス】



(出典) 現地収集資料より引用。

IFRS とのコンバージェンスプロジェクトは次のような手順で行われる。まず、IFRS を分析して、公的部門独自の領域がないか特定する。仮にある 1 つの IFRS の基準のほとんどの部分が公的部門に適合するとしても、公的部門により適合するよう IPSAS の個々の事項を変更したり、公的部門に特有な用語に変更したりしている。また、参考として取り上げる事例についても、公的部門のものに差し替える。公的部門に特有なプロジェクトとして、2 つ取り上げると、1 つは社会保障 (social benefits) であり、これについて 2009 年 9 月の会議の議題となっている。また、財政の長期持続可能性に関するコンサルテーションペーパーについても検討したいとしていたが、これは 2009 年 11 月に公表された。社会保障についてどのように財務報告に表示すべきか、負債でないならばどのような情報を報告すべきか、注記にしたり他の報告書を発行したりすべきかなどについて検討したいとしている。

民間部門におけるコンバージェンスと公的部門におけるコンバージェンスは、いろいろな意味でかなりその動向が異なっている。その主な理由の 1 つは、政府の実際の財務報告が各国間で非常に異なっているからである。そして、多くの国で政府の財務諸表すら作成していない状況においては、IPSAS へのコンバージェンスを議論することは困難である。また、カナダのように既に完全な発生主義会計を導入して 5 年以上無限定適正意見を得ている国もあり、カナダのように企業会計に近い会計を公会計を導入している国と他の国を比較するのは非常に困難である。

また、ドイツについてみると、未だに現金主義会計であるため、比較したりコンバージェンスを推奨したりするのは非常に困難であるが、もしかすると、このような状況にあるからこそコンバージェンスが役立つかもしれないとしている。IPSASB としては、コンバージェンスよりむしろ、政府が会計基準を導入する必要性に着目している。より多くの政府が会計基準を導入しなければ、コンバージェンスの必要性について議論する状況にはならない。

世界の多くの国では、公的部門の会計基準を設定していない。基準設定主体が民間部門の基準のみを設定していることもある。そして、政府の会計基準がしばしば政府によって設定されることもある。そうするとそれらの基準は政府から独立した会計基準ではない。そこで、公的部門の会計基準を開発しようと考えている国、特に、発展途上国や新興国にとっては、独自の公会計基準を開発するために多くの時間と資源を使うよりも IPSAS の導入について検討する価値がある。また、現実問題として、多くの発展途上国や新興国にとっては、民間部門よりも公的部門のほうが経済的には重要である。このような状況から、公的部門の会計基準について、基準間、国家間のコンバージェンスは、徐々に進んでいくと思われるとしている。

#### (ウ) IPSASB の今後の役割

IPSASB の役割は、IPSAS の導入を促進することである。IPSASB では、IASB とのコンバージェンスについて率先して取り組むことは終わりつつある。基準というものは変わり続けるものであるため、今後は IPSAS の更新を重点的に行いつつ、概念フレームワークの設定業務に勢力を傾けたい。そして、今後 4 年間は公的部門に関するプロジェクトを増やしていきたい。IPSASB の目標の 1 つは、会議などに積極的に参加して IPSAS の導入を促進することである。本来であれば、政府が IPSAS を導入できるようもっと普及活動をしたところであるが、人員と資金が限られていて、これ以上はできないのが現状である。

#### (4) IPSAS の導入状況

##### 【IPSAS を導入している国、機関】

IPSAS の現時点までの導入状況:

- 国連システム (28 機関が遅くとも 2010 年までに導入予定)、国連食糧計画 (2008 年に導入済み) を含む。
- OECD、NATO (21 機関)、EC、IFAC、INTERPOL
- スイス政府
- イスラエル政府
- 南アフリカ政府
- 70 カ国を超える国々が IPSAS の導入または IPSAS とのハーモナイゼーションを進行中または計画中である。
- BRICs 諸国 (ブラジル、ロシア、インド、中国) が導入を表明

(出典) 現地収集資料より引用。

現在、IPSAS を導入している国際機関は、国際連合 (2010 年までに国連システムの 28 機関)、EC、OECD、NATO、INTERPOL である。これらの機関では民間部門の基準よりも適切であると理由で IPSAS を導入した。

発生主義の IPSAS を導入した国としては、スイス、イスラエルなどであり、南アフリカは大部分は発生主義を導入したが、現在、同国の公会計基準の設定者が IPSAS とのコンバージェンスを進めている。そして、70 か国以上が発生主義会計または現金主義会計の IPSAS

を導入すると合意したり、導入プロジェクトを実施したり、IPSAS に沿った会計基準を導入しようとしていたりしている。例えば、BRICs（ブラジル、ロシア、インド、中国）も導入すると表明している。しかし、導入しようとしてから実際に導入するまでには時間がかかることもあり、実際には、多くの国では導入に向けた計画やロードマップを作成することとなる。また、もう一つの大きな課題（challenge）は翻訳である。IPSAS は分量があるので翻訳を決めた国にとって、それは決して小さな仕事ではないにもかかわらず、BRICs4 か国では、かなりの IPSAS の業務をしてきている。ブラジルでは、2014 年を目途にポルトガル語への翻訳作業に取りかかっている。また、ロシアでは、既にロシア語への翻訳を完了しており、IPSAS を導入しつつある。インドには、公会計基準を設定する審議会（Government Accounting Standards Board）があり、インドの基準を IPSAS に統合する作業を開始している。中国でも IPSAS の翻訳は完了している<sup>5</sup>。

IPSASB では、現金主義の会計基準（IPSAS）を導入した国や地域は、どのような検討をしてそれを導入したのか、基準を導入して何か問題はなかったかについて情報を収集しているが、現在、導入したことによる大きな問題は起こっていないと判断している。

#### （ア）IPSAS 導入と会計に関する能力の欠如

政府の会計は、政府の規模が大きいほどセグメント別の会計となっていることがあるだろう。例えば、省庁別の会計、同じ省庁内の部門別会計などがあり得る。その場合、連結した財務報告を作成する際に、内部取引を消去するなどしなければならない。国レベルの大きな政府であれば連結財務報告を作成する十分な能力があるだろうが、小さな政府ではそのような能力に欠けていることもあり得る。また現実には、公的部門の財務報告の中には、内部取引を消去していない連結財務報告が存在している。

このように IPSAS を導入しようとする際の一つの大きな課題は、公的部門が会計に関する専門知識や能力に欠けていて、職員に対する研修が必要となることである。特に発展途上国ではそうした状況が見られ、いくつかの新興国にとってはこの会計に関する専門知識や能力の欠如が IPSAS 導入の障害となっている。そこで、IFAC では、IPSAS の導入を促進するために、発展途上国で能力開発のための活動をしているが、これは時間がかかる。

能力の欠如は、公会計基準だけでなく、監査基準など他の分野でも大きな問題である。例えば、アフリカでは会計士の協会が、会計技術士（accounting technician）という CPA ほど能力は要求しない新たな資格を設けて知識の普及に力を注いでいる。また、英国では、組織の内部で能力開発をするよりも外部から専門家を採用した方が早いので、民間部門の財務担当管理者（finance directors）を公的部門の上級ポストに採用して、会計システムの改革に着手したりしている。

他方、IPSAS の導入に関しては、会計士が仕事を得るために、監査法人がその導入を促進していると疑念を持っている人々もいる。IPSAS 導入の推進が監査法人ではなく専門家からの声であれば状況は変わるかもしれないが、専門家も監査法人に属している。現在、大きな監査法人はすでに公的部門でコンサルタント業務を請け負っていて、IPSAS のコー

<sup>5</sup> ウェブサイト上のウィキペディアには、（必ずしも正確ではないかもしれないが）各国の状況について掲載されている。



を開発しようという提案も受けている。発生主義会計の導入を促進するためには、企業はいろいろな点において有益であるが、それに疑いを持っている人もいるので、バランスが大事である。

#### (イ) 導入の定義

IPSAS の導入とは、本来 IPSAS のハンドブックの全体をそのまま導入することを意味すべきである。しかしながら、各国が IPSAS を導入する際に、各国の取り巻く状況に合うように IPSAS を修正しなければならないこともあるし、また、各国が初めて IPSAS を導入するときには、IPSAS を部分的に導入することもある。厳密に言えば、全面導入がなされるまでは実際に導入されたとは言えない。IPSASB としては各国をサポートはするが、2 段階または 3 段階に分けて数年間かけて導入することもある。

例えば、イスラエルでは、初めに IPSAS1 から IPSAS22 を導入し、その旨を財務諸表に明記し、後に IPSAS23 から IPSAS26 を導入するとしている。ブラジルでは、他の国と同様に導入の段階を示したロードマップを作成している。バルバドスでは、初めにかなりの基準を導入したが、IPSAS 全体はかなり分量があるので、連結決算に関する基準は導入初年度から 2 年後に導入する予定である。このように、IPSAS の導入と言っても、すべての基準を一斉に導入するのではなく段階的に導入するのが、失敗を避けつつ導入するためにはより現実的で一般的なアプローチであろう。例外的に一度にすべての基準を導入した国としてはスイスがあるが、適正意見を付した監査報告書は得られなかった。

このように、導入に関しては、基準の一部の導入か、全部の導入かという課題があり、さらに、基準導入後の運用面に関しては監査に関して無限定適正意見が得られるかという課題もある。ニュージーランド政府は発生主義会計を導入してから 10 年以上経っていて、個別の監査基準もあり、適正意見を付した監査報告書も得ている。また、カナダ、ニュージーランド、オーストラリア、UK、US の英語圏諸国などでも、発生主義会計が公的部門に導入されており、監査基準もある。しかしながら、例えば米国は、IPSAS ではないが発生主義会計を導入しているが 10 年を経過して未だ無限定適正意見を得たことがないという。

#### (ウ) 独立性、IPSAS 開発過程での外圧

IPSASB の活動が重要になればなるほど、IPSAS を開発する過程において各国政府から開発中の基準の内容や設定の必要性についてプレッシャーがかかることはあるだろうという。良いか悪いかは別にして IPSASB の委員は無給のボランティアであるが、それでもプレッシャーはかかるというが、IASB が経験したような極端なケースはないらしい。IPSASB が発表した文書に対する反対意見の多くは各国政府から届いている。例えば、金融商品の基準については、民間部門の IASB でもプレッシャーがかかったし、IPSAS でも金融商品に関する基準に対して強い反対意見はあった。IASB の基準の場合には、ほとんどの国では基準を修正せずにそのまま導入しているから、IASB は強いプレッシャーを直接受けるが、IASB に比べれば、現在のところ IPSASB はそれほどプレッシャーを受けていないとの

ことである。金融商品に関する個別基準に関しては、もし IPSAS に個別基準がなければ、IASB の IFRS を適用するか、自国の基準を適用することになってしまうので、プレッシャーを受けてもより公的部門に適応した金融商品に関する個別基準を開発すべきであろう。

#### (エ) 導入の必要性

民間部門の場合には、個々の企業は、同じ会計基準を導入しないと取引ができないとか投資が受けられないということで会計基準を導入しなければいけないというプレッシャーを受けるが、政府の場合にはそのようなプレッシャーは受けないと思われる。発生主義会計をいち早く導入したニュージーランドでは、財政危機を発端として 15 年ほど前に政府の財政をコントロールするために、発生主義会計で IT システムを構築して、現金主義会計から発生主義会計へ移行した。その当時は、発生主義会計の会計基準は民間部門の会計基準しかなかったのを導入した。ニュージーランドでは、6 月 30 日に会計年度が終了し原則として約 3 か月後の 10 月の第一週に政府全体の財務諸表が公表される。これは政治的な力によるもので、政治家が決断して法制化することが必要であった。

また、カナダでも、発生主義会計を導入する契機となったのは政府の財政危機であったという。カナダで 1981 年に公共部門委員会が開設された当時、カナダの公会計は、現金主義会計であり、政府による本当の意味での会計基準は設定されていなかった。連邦内の 10 の州がそれぞれ州内の地方政府を統制していて、同じ州内の地方政府はしばしば同じ会計基準を使っていたので、カナダ全土では 10 種類の会計基準があって、その他に連邦政府の会計基準があるという状況であったので、それらは一貫性も無く財務諸表を比較することも出来なかった。しかし、1980 年代の終わりから 1990 年代の初めにかけて財政危機が発生して、政府支出の 30% が公債費に充てられる状況となった。そのような状況において、国民の間に発生主義会計への関心が集まり、民間部門にとって良いのであれば公的部門にとっても良いはずだと考えられるようになった。現金主義会計では、公的部門が年金や給付金を支給する約束をしても、将来の負担を財務諸表に負債として計上する必要がないため、毎年度の支給額を費用として計上するだけで容易にそれらを支給できることに人々が気付き始めた。しかし、財務諸表に計上しないからといって将来支給しなければならない。

そして、カナダにおいても、ニュージーランドと同様に財政の管理には発生主義会計が必要で、それらを記録することによってのみ、公的部門の財政は管理されるようになると考えられる。そして、多くの公的部門の多くの労働組合は年金が財務諸表に計上されることを望まなかったが、カナダで政権交代により新しい政権が誕生していろいろな変化が起きたなかで、発生主義会計が公的部門に取り入れられ、2004 年頃から完全に発生主義となっている。そして、発生主義会計について最後まで会計処理の対象とならなかったものが資本資産であった。それらを記録してこなかった人たちにとっては非常に大きな議論を呼んだが、政権が代わって環境が変わり資本資産は資産として計上され減価償却されるようになった。また、比較的最近になってようやく、地方自治体にも会計基準が導入されるようになった。そして、ほとんどは適正意見を得ている。

石油や天然ガスが豊富なアルバータ州 ( Alberta province ) では、財政赤字に陥ったとき

に州政府の政権が代わり、監査済みの財務諸表を3か月以内に提出するように州法を改正した。したがって、3月31日に年度が終了し6月30日までには財務諸表に監査意見を添付して議会に提出しなければならなくなった。そして、いくつかの州がそれを取り入れたが、州知事による政治的な決断が必要であった。

そして、このように財政危機に陥った国が発生主義会計を採用した。発生主義会計に移行することは大変な作業であるが、発生主義会計を導入すれば、政府はより良い意思決定をすることができるという。そして、発生主義会計に移行した経験から、一貫性のある国際公会計基準を設定しようという発想が生まれてきたという。また、国際公会計基準があれば、それを適用することによって、各国は自国の会計基準を開発するために長い時間をかける必要はない。

#### (オ) IMF との共同作業部会

2009年5月に、IMFとIPSASBは共同作業部会を発足させた。この作業部会では、経済危機に対処するために講じた各国政府の政策の結果として取得した資産と債務を各国政府はどのように会計処理しようとしているのか調査すること、経済危機に対処するために講じられた政府による様々な政策について既存の会計基準をどのように適用したか、改善の余地はあるかについて調査すること、報告および評価のアプローチについて議論することを目的としている。

具体的には、調査対象となった各国政府が、貸付、株式買取り、不良資産の買取り、不良債権の保証など様々な援助をどのように財政報告に表示しているか調査することとしている。その際には、政府が中央銀行などを通じて講じた施策についても調査対象とする。そして、連結財務諸表を調査し、各国間の比較をすることとしている。

#### (5) 個別論点

##### (ア) 資産負債アプローチ

業績測定 (measuring performance) に関しては、IPSASBでは、資産負債アプローチを採用するか収益費用アプローチを採用するかはまだ決定しておらず、いろいろなアプローチについて議論する予定である。また、どのようなアプローチを採用するかは、資産、負債、収益 (revenue)、費用の定義にも左右され、現在のところは中立的であり何も決定していない。今後、各アプローチのすべての長所および短所をリストアップすることとしている。

また、純資産 (Net assets) が財務諸表の構成要素であることについては、現在も議論が続いているが、純資産は、純額概念であり、資産から負債を差し引いた差額、1つの数値である。これを1つの構成要素として定義すべきかどうかについては議論のあるところである。他の基準設定においては、概念フレームワークで純資産を1つの構成要素として定義しないものもある。

繰延項目を貸借対照表の資産または負債として開示すべきかどうかについては、どのようなアプローチを採用するかによって異なるのでまだ決定していない。繰延項目は将来の期間に実現する収益と費用であり、現行のアプローチでは、資産および負債の定義は変え

ず、賛否両論あるだろうが、繰延項目があれば、繰延流出（deferred outflows） 繰延流入（deferred inflows）という項目を別途貸借対照表において記載することとなるだろう。

#### （イ）説明責任、非財務情報

コンサルテーションペーパーでは、説明責任（accountability）は財務報告の目的の 1 つであると強調されているが、これは、財務諸表の個々の要素に反映されているというわけではない。予算に基づき課税して、その税収を予算に基づいてどのように使用したかを示すことが説明責任を果たすことである。したがって、財務諸表の各要素を見るというよりは財務諸表全体を見るのが大切である。また、IPSAS24 において推奨しているように、説明責任の 1 つは予算と実績額の対比を表示することである。

さらに言えば、公的部門の業績報告や長期持続性報告は、より大きな説明責任が求められる。ニュージーランドでは、例えば医療サービスに支出した金額だけでなく、業績報告書において事業実績、サービスの質、適時性などについても報告する。従って、公的部門における説明責任とは、単に数字だけでなく、ゴミ収集は月に一回か週に一回かなど、どのようなサービスを提供したかの非財務的情報も含まれるだろう。この点に関し、IPSASB は、公的部門へのガイドラインの提供者であるが、公的部門の財務報告の利用者は、従来型の財務報告以上のものを求めるようになってきている。つまり、市民は、あたかも株主が投資からのリターンについて知りたがるように政府がいかにゴミを収集したかに関心を持つようになってきている。市民にとっては、公的部門の財務報告の真の価値はそのような情報の中にある。しかし、当面は従来型の財務報告が必要であろう。

また、財務諸表は、政府を評価するためのすべての情報を含んでいるわけではなく、ある時点での情報である。これに対して財政の長期持続可能性とは、長期間にわたる現金収支の予測である。財政の長期持続可能性については英国が関心を示していて、IPSASB ではそのような情報を収集して国際的な議論の場に持ち込めれば良いと考えている。コンサルテーションペーパーでは、財政の長期持続可能性以外にもいろいろな国がどのようなことをしてきたか議論するつもりである。

概念フレームワークは長い期間をかけて開発されるものであり、現段階では財務諸表の構成要素について起草しているところである。財政の長期持続可能性や非財務的情報以外にも他の検討事項があるかどうかについてもまだ作業を開始していない。個々のプロジェクトは、その作業の結果を概念フレームワークに反映させることができるように、概念フレームワークができるまで 3~4 年間待つことなく作業を進めることとしている。

政府の業績報告（performance reporting）に関するプロジェクトは、始まったばかりである。これまでの IPSASB の主な作業は財務報告の個別基準の設定であったが、これからは政府の業績報告についても検討していくこととしている。公的部門には、業績報告に関する情報は、公的部門にとって伝統的に使われてきた財務諸表（financial statements）よりも一層重要であると考えている人が多くいる。このようなタイプのプロジェクトには、財政の長期持続可能性に関する作業が含まれるかもしれない。しかし、現段階では、IPSASB としてはこのようなタイプの情報に基づいたガイダンスを作成することはできるだろうが、

IPSAS の基準を設定するにはおそらく時期尚早であろうとしている。

#### (ウ) 財務諸表の表示

IASB では、現在、財務諸表の表示 ( financial statement presentation ) について作業を進めている。IPSASB としても、財務諸表の表示についてプロジェクトを開始する必要はあるだろう。はじめは、損益計算書 ( operating statement ) に着目して、それがどうあるべきか、どう変更すべきかなどについて検討するだろう。しかし、そのプロジェクトが開始できるのは 2010 年以降で、概念フレームワークの開発状況次第で開始は 2011 年以降にずれ込むこともあるだろう。

#### (エ) GASB の活動報告書

IPSASB としては、多くの国の基準設定者の動向を把握している。GASB の活動報告書 ( statement of activities ) では、公的部門における主体の活動を、政府活動と商業的活動に区分しており、収益も一般収益と税金に区分している。GASB は、世代間衡平性 ( inter-generational equity ) について言及するなど概念フレームワークの観点からすると先駆的である。しかし、IPSASB はある特定の基準設定者の考え方に偏ることはない。いずれにしても、GASB が公的部門の活動をカテゴリーにより区分していることも表示の問題であろうが、現在、IPSASB は概念フレームワークの要素について作業をしている段階であり、今後、測定について作業し、その後に表示について作業することになるだろう。したがって、表示について作業するころには、どのようなアプローチがあるかについても議論しているだろうから、仮に IPSASB が世代間衡平性を具体的に基準に取り込むとしてもそれは 2、3 年後のことであろうという。

#### (オ) 課税権

現在、IPSASB では、課税権は無形資産の範疇ではないとしている。例えば、GASB では、「権利 ( right ) 」と「権力 ( power ) 」を区別して表現していたはずである。これは、資産の定義の中で扱われることであろうが、現在の IPSASB の委員で課税権を資産であると考えている人はいないだろう。要素に関するコンサルテーションペーパーが、2010 年に出されるが、課税権については資産の定義に関する議論の中で言及せざるを得ないだろう。無形資産に関する公開草案の中では課税権は無形資産の範疇には含まれていない。

#### (カ) のれん

公開草案第 41 号「交換取引による主体結合」において、のれん ( goodwill ) について意識 ( aware ) している。まれに政府が企業を買収したときは、資産および負債に加えてのれんを入手することとなる。そうすると、2 つの別々の減損会計の基準を用意しなければならない。つまり、収益事業について監査をすることとなるとのれんの減損について評価しなければならない。ゴミ収集事業のような非収益事業を買収した場合には非収益事業の減損についての基準を適用しなければならない。問題は、現在の基準ではそのような非

収益事業を買収したときに、その事業からのれんが生じることを想定していないことである。連結の基準に関連して、こののれんに関するプロジェクトを2、3年内に開始しなければならない。

資本資産( capital asset )も含めて資産の減損が認識される限り、減損処理すべきである。もし、事業が収益を上げていればのれんは減損処理する必要はないが、収益事業であるにもかかわらず収益を上げていないのであれば減損処理することとなる。問題は、公的部門が、コミュニティサービスのように本来収益事業でない事業を保有して、その事業ののれんを保有した場合、どのように減損を評価するかである。

#### (キ) 民間企業の救済

昨今の金融危機に対応するため、英国では、Northern Rock や Royal Bank of Scotland などの銀行を救済したが、調査時点では、政府の財務諸表でどのような会計の取扱いをしたかについては公開していない。このような会計は、賛否両論あるだろうが、政府が企業を救済した場合には減損が認識されるだろうが、それは一種の補助金のようなものになってしまう。カナダの公会計基準では、それは実質的に補助金なので金額が判明次第、償却する。しかし、この点については、米国のAIGのように、救済された企業が政府に資金を返済することもあるから議論の余地はあり得る。いずれにしても、IPSASB では、この問題についてはどのような会計処理がされてきたか情報を収集している段階であり、各国で異なった処理がされているのかも把握していない。また、この分野ではIPSASBはIMFの作業グループと一緒に作業を進めている。

#### (ク) 発生主義による財務諸表の活用

インタビューでは、公的部門は、多くの部分で遅れており、特に財務諸表の作成に関しては非常に遅れているという。しかし、発生主義会計による財務諸表がどのように活用されているかについては、情報の多くが内部情報となっているためよくわからないという。さらに、発生主義の予算を作成し、発生主義の財務諸表を作成していても、現在のような財務諸表だけでは、各省の業績を評価するのは難しい。

## 2.3 国際公会計基準審議会（IPSASB）本部でのインタビュー調査

【インタビューの相手方：マチュー・ボーム・アポンテ（Matthew Bohun-Aponte）氏の経歴】  
マチュー氏は、IPSASB のテクニカルマネージャー（Technical Manager）で 2000 年の 5 月から IPSAS の開発に従事している。

### （１）IPSAS の普及状況

IFAC のゴールは、誰もが IPSAS を基準として適用することである。したがって、各国が IPSAS を自国の状況に合わせて修正して適用したり、IPSAS をベンチマークとして使用することではない。しかしながら、IPSASB は各国政府に対する強制力は持っていないため、世界中でいろいろなアプローチが見受けられる。

IPSAS の普及状況についてみると、国際連合、EC、OECD およびスイスでは、既に IPSAS を適用している。OECD では、2001 年に IPSAS を導入している。国際連合総会（the United Nations General Assembly）では、国連のすべての機関が、2006 年にそれまでの国際連合の会計基準である United Nations System Accounting Standards（UNSAS）に代えて IPSAS の導入を決定しており、世界食糧計画（World Food Program; WFP）が IPSAS に基づいた財務報告を公表している。現在、他の国連機関は IPSAS を導入するために作業を進めていて、2010 年に IPSAS に基づいた財務諸表を作成する予定となっている。また、EC（European Commission）では、既に IPSAS に基づいた財務諸表を公表している。EC に新しく加盟した国の中には、IPSAS を導入することを発表したり導入について検討したりしている国がある一方で、オーストリア、ドイツ、フランスなどの従来からの EC 加盟国にはそれぞれ独自の国の会計基準がある。フランスとドイツは IPSAS とのハーモナイゼーションの作業を進めていたり、英国では、IPSAS とハーモナイゼーションした独自の会計基準を持っている。

ニュージーランドとオーストラリアは、公共部門用に修正された IFRS（IFRS for the public sector）を適用している。彼らは、IPSAS の一部を補足的に公共部門用の IFRS に取り入れている。

インドやインドネシアなど他の国では、国の会計基準を IPSAS にハーモナイゼーションさせている。ハーモナイゼーションさせている理由は、その国の立法権の仕組みによって会計基準に関する権限を国際機関に託する（delegate）ことができないためである。米国の場合には、IFRS の適用ですら、それを勧められても反対する政治家がいるだろう。しかしながら、各国の会計基準の設定者が、自国の会計基準を IPSAS とハーモナイゼーションさせるようになれば、IPSAS とハーモナイゼーションさせていない国の会計基準の設定者が自国の会計基準の準拠性について考えたとき、IPSAS への準拠について検討しなければならないだろう。IFAC としては、IPSAS への準拠（compliance）だけが準拠の問題である。IPSAS に関連するすべての条項を準拠させる場合、財務諸表の作成責任者またはそのグループは、その財務諸表が準拠させようとしている会計基準に準拠しているかどうか判断しなければならない責任がある。

監査人は、財務諸表を調べて評価し会計基準に準拠しているかどうか意見を付記する。多くの社会では、メディアや財界が、財務諸表をさらにチェックしたり調べたりして、会計基準に準拠していないと発言するかも知れない。特に、発展途上国や東欧の旧社会主義

国家では、自国に都合が良い規則を作っていると批判されたくないの、国際基準を選んで使用する傾向がある。自主規制というものは、規制がないようなものであるという見方もある。

なお、インターネット上のウィキペディアのサイトには、各国における IPSAS の普及状況に関する情報が掲載されているが、それらの多くは IPSASB の関係者によって書き込まれたものであるが必ずしも正確でなかったり誇張されていたりしている部分もある。

## ( 2 ) IPSAS の開発体制

IPSAS の開発は単独で基準を設定しているわけではなく、各国の会計基準設定者から情報を得たり定期的に会合を開いたりしている。日本を含め多くの IFAC の加盟団体は、各国の会計基準設定者を国際基準の審議会に推薦している。例えば、現在の米国代表は GASB のリサーチディレクターであり、カナダ代表はカナダ勅許会計士協会 ( CICA ) の副委員長である。また、IPSASB では特に公開草案に対する各国政府からの意見を歓迎しているし、各国政府から非常に多くの意見が届いている。

IPSASB は、各国政府との協力体制を構築するというより各国の会計基準設定者との協力体制を構築している。それでも、多くの IPSASB の委員は政府の職員であることから、その委員を通じて国家政府から説明を受けることはある。また、IPSASB の会議のある場所で開くときには、いつもその国家政府の幹部職員と会合を持つようにしており、2006 年 3 月に東京で IPSASB の会議が開催されたときにもそういう機会があったという。しかし、IPSASB では、政府を対象としてプレゼンテーションをするという活動は考えたことはあっても実施はしていない。

近年、各国政府のなかには、IPSAS のプロジェクトやその状況に興味を持ち始めている政府もあるようで、資源を提供するという提案や、IFAC の加盟団体となっている自国の公認会計士協会に接近して、公認会計士協会から推薦された人をその政府が雇い入れて IPSASB に派遣するという提案もある。そのような手続で IPSASB に参加すれば、その国の政府ではなく公益を代表することとなるだろう。

また、IPSAS の開発プロジェクトでは、開発中の個別基準に関して重大な利害の対立があれば、その利害が解決するまでプロジェクトを延期することもある。例えば、税金に関するプロジェクトと政府の社会政策の義務に関するプロジェクトを同時に開始したこともある。しかし、世界各国の政府の中には、財務報告の基準 ( financial reporting requirements ) に関する提案は、適用不可能でありその情報は無関係で不要なものであると伝えてきた国もあった。そこで、IPSASB としては、概念フレームワークで負債の定義に関する作業が終了するまでそのプロジェクトを延期することを決定している。このように、IPSAS の開発は、各国の会計基準設定者や各国政府の意見を反映させつつ進めている。

## ( 3 ) IPSASB と IASB

IFAC では、IPSAS を公共部門に普及させる活動に加えて、ロンドンにある IASB が発行している IFRS を民間部門に普及させる活動をしている。



IASB が基準を発行するときは公共部門のことは考慮に入れていないし、IPSASB に相談することもない。しかしながら、IASB と IPSASB は、連携して年に 3~4 回議長と他の委員からなる委員会を開いて共通する事項について議論している。また、IFAC の役員 (executive director) が、IASB の基準諮問会議の委員になっている。そして、IPSASB では、IASB の作業プログラムをモニターしていて、必要に応じて IASB の公開草案 (Exposure Drafts) に対してコメントを返信している。ただし、IASB や IPSASB が公開草案を公開したときに互いにコメントを返信する義務はない。議論に貢献できると思われるときにお互いの見解を出すこととなる。実際には、IPSASB は頻りに IASB のコンサルテーションペーパーに対してコメントを出しているが、IASB から IPSASB に対してコメントが返信されたことはないとのことであった。

IASB では、公共部門のことは考慮していないので、IPSAS が公共部門の税金、社会保障、他の機関への資金の移動 (transfers to other entities) 民間部門への資金供与 (grants) 中央政府から地方政府への資金の供与などについて扱うことになる。その際、IPSAS では、公共部門と民間部門で同じような取引が行われたときには同じように取り扱われるべきであるというセクター中立という考え方に基づいている。例えば、東京都がトヨタ車を購入しても東芝がトヨタ車を購入しても、それらはどちらも車を購入するという取引であり、それらの取引は独立した第三者から見た場合、同じような記録として見るべきであるという考え方である。

IFRS と IPSAS とのハーモナイゼーションが、現在、95% ぐらい進んでいる。IASB が個別基準を発行した場合、その取引や事象 (events) が公共部門でも発生するものであれば、IPSASB は同様の個別基準を発行していて、現在の IPSASB は IASB の取り扱いに準じたものにしようとする傾向が非常に強い。しかし、公共部門に独自の事情があってその理由もはっきりしている場合には、IFRS を変更して IPSAS の個別基準としている。最も異なる領域は、非交換取引から生じた収益である税収である。また、資産の減損についても、公共部門では資産がキャッシュインフローをもたらさないので多少異なったアプローチを取っている。IPSASB では、キャッシュインフローをもたらすかどうかではなく、異なった理由を減損の理由としている。

#### (4) 公会計基準のコンバージェンスの意義

企業会計であれば投資家にとって企業同士の比較ができるということは非常に重要であるが、国や地方などの公会計では企業会計に比べコンバージェンスの意義は乏しいと思われる。しかし、IFAC としては、公会計においてコンバージェンスを進める意義について、財務諸表の利用者にとって、ある会計主体 (entities) の財務諸表は他の会計主体の財務諸表と互いに比較可能である必要があると考えている。例えば、東京都の財務諸表と他の都市、例えばシドニーの財務諸表を見て、東京都とシドニーの財務体質はどうなっているかなど比較できれば、シドニーの公債を購入するか東京都の公債を購入するかの判断に影響を与える。現在、たとえ大部分の国債が日本のように国内で消費されていても、国際的なファンドマネジャーが世界中の債券を買っているし、実際、多くの国々や市、州の債券が

証券取引所に上場されている。そして、債券の引受人に対する透明性と説明責任の観点から、政府はその財政状況を詳しく見るできるように開示すべきであろう。政府が、議会から要求された財務諸表や財務情報を作成しているだけであれば、外部の人にとっては支払い期日が到来したときに政府が支払い続けることができるのか評価するのは困難である。

また、財務諸表は、全体としていろいろな違ったレベルの責任を反映させている。例えば、シドニーとニューヨークの財務諸表を比較した場合、ニューヨークの方が教育や健康面でより重い責任を負っているということが理解できる。

さらに、東京でも大阪でも住民は、地方公共団体からの行政サービスの提供を期待している。コンバージェンスによって地方公共団体間の比較が可能となれば、選挙の時には、それぞれの政党が与党となっている地方公共団体の業績を互いに比較することができる。例えば、東京都と大阪府の地方選挙があれば、各々の政党がお互いの業績を示して政策を主張することができるだろう。人々は、税金を支払っているのもそれがどう使用されたかについて関心がある。

概念フレームワークには、一般目的財務報告(GPFR)の利用者として一般住民を想定しているが、IFACによるすべての会計基準には開示規定があり、例えば東京都と大阪府、東京都とシドニーを比較しようとするれば、その前提条件として開示規定に従って非常に多くの注書きを付記する必要がある。例えば、財務報告のうち、財務業績報告書、貸借対照表、キャッシュ・フロー計算書は合わせて3ページ程度で、残りはすべて注記や注釈であったりする。GPFRには、運営管理者側から、その年にどのようなサービスを提供したかという業績や将来観測についてのレターが必ず含まれている。概念フレームワークの意義の一部、また、非財務報告に関するプロジェクトの意義は、人々が財務の情報を理解できるように非財務情報を開示することにある。

会計基準のコンバージェンスについては、誰がその国の会計基準を設定する権限を有しているかも関係する。国家政府(national government)が、その国内すべての会計基準を設定できる国もあるしそうでない国もある。例えば、日本では、政府の会計基準は政府で定めている。地方公共団体に関しては、総務省がガイドラインのようなものを作成しているが、正式にはどこの地方公共団体も現金主義会計である。独立行政法人については、正式に企業会計原則を基本とする会計基準が作成されている。また、米国では、GASBが州および地方政府の会計基準を公表し、FASABが連邦政府の会計基準に関して米国議会、OMB、CBO(Congressional Budget Office)に対してアドバイスを行っている。オーストラリアは、6つの州と2つのテリトリーから構成される連邦国家であるが、オーストラリアのすべての政府が同じ会計基準を導入している。ニュージーランドでは、国家政府が国内の会計基準を強制適用させる権限を有していて、すべての機関がニュージーランド版の国際財務報告基準(IFRS)を採用しなければならないこととなっている。しかしながら、IPSASに基づいて公共部門については多少の修正をしている。

#### ( 5 ) 発生主義会計の利点

IFAC は、公共部門での完全な発生主義会計の導入を推進している。現金主義会計では、現金のインフローとアウトフローを扱うのみであり、将来のキャッシュ・フローに重大な影響を及ぼしかねない負債や資産がどのように公共機関に形成されているかについては判然としない。例えば、多くの国が公共部門の職員に対して非常に手厚い年金制度を設けてきて、現在ではその職員の多くが退職する時期に来ているのに、政府は支払いの見通しを立てておらず、深刻なキャッシュ・フローの問題に直面している。多くの国では、政府の資産と負債を記録しているが、簡単に財務省に報告できるような状態となっていないし、物量については記録していても金銭的な価値については記録していないこともある。例えば、土地を何ヘクタールとか、石油を何ガロンとか保有していたとき、それらは、在庫として取得原価 ( original cost ) ぐらいは記録されているかもしれない。しかしながら、それらの数値は必ずしも財務諸表を作成するコンピュータシステムに入力することとなっていない。

他方、完全な発生主義会計では、公共部門の管理者は自分の管理下にあるすべての資源に関する情報を提供することができ、その資源の管理についての説明責任を果たすことができる。IMF が発行した政府財政統計マニュアル ( the Government Finance Statistics Manual ) には、すべての加盟国は政府の運営の統計を提出することとなっており、これは発生主義に基づいて統計を作成することが義務づけられている。発生主義会計のシステムが開発されたときに政府財政統計 Government Finance Statistics ( GFS ) に必要な統計データを集計することができる。

#### ( 6 ) 発生主義予算

予算についての包括的アプローチは必要である。政府は、どの程度の水準の資産負債を維持したいのか、どの程度の水準の収入を確保したいのか、費用としてどの程度支出したいのか計画すべきである。キャッシュ・フローもそれに関係してくる。そのため、財政計画を立てるときに、政府にとって利用可能な包括的な資源を計算に入れる必要がある。

しかしながら、議会が予算を承認するときには、それが適用される法制度 ( constitutional arrangements ) に留意する必要がある。例えば、オーストラリアでは、1900 年に制定された憲法により、政府は議会の承認なしに現金を国庫 ( money from the Treasury ) から引き出すことはできないこととなっている。仮に発生主義の支出を予算化した場合には、実際のキャッシュアウトフローと異なってしまうという問題が発生する。したがって、現金の使用について承認するのであれば、それは予算化されたキャッシュ・フロー計算書に計上されたキャッシュのアウトフローに限定すべきである。しかし、それでもなお、包括的計画を議会に提出して承認を受けるべきである。

かつて、オーストラリア政府は、職員に対して直ちに昇給はしないが将来の年金を増やすと約束したことがしばしばあった。そして、予算書にはその時に現金で支給すべき給与額と年金額を計上しても、繰り延べされた年金の支払額を計上する必要はなかった。しかし、このようなシステムでは、問題が発生する可能性がある。

発生主義会計のシステムでは、将来のキャッシュ・フローをある程度見せることができる。ほとんどの企業では、予算を作成するときには包括的アプローチが採用されるだろうが、企業の予算書が公表されることはあまりないので、それを知ることは困難である。予算書を公表するというのは、公共部門の考え方である。多くの行政機関では、税の水準、政府の現金支出の水準、公債の問題に関心を払っているが、資産や非債務性の負債（non-debt liabilities）の管理については全く無関心である。

## （ 7 ） 個別論点

### （ア）資産負債アプローチと拘束純資産

資産負債アプローチは、税収や交付金（grant）収入に関する IPSAS 個別基準の開発のために採用されてきた。仮に、政府が資産を認識すると、何かサービスを提供する義務を負ったり他の資産を放棄したりするのではない限り、通常はそれを収益として認識する。しかし、何かサービスを提供する義務を負ったり他の資産を放棄したりするのであれば、それを負債として認識する。例えば、企業が政府に所得税として 100 万円支払う場合、政府はこれを現金として認識するか未収金（account receivable）として認識するかはともかくとして収益として認識する。しかしながら、仮に大学が 100 万円の交付金（grant）を受領した場合、条件として生徒に財政的な援助をするというような義務があれば、負債として認識される。したがって、すべての現金収入が収益となるわけではない。

このような考え方は、米国の FSP116 や 117 では、拘束純資産（restricted net asset）としているが、IPSAS23 においても拘束純資産の議論はあったとのことである。また、資産に関しては、その状況や条件（conditions and stipulations）についての議論もあったが、個別基準では、制限（restriction）があっても資産が公共部門の機関によって管理されている限りは資産として認識することとした。仮に、何か特定のことをしなければならないという制限が付いているのであれば、それは負債として認識されるかもしれない。しかし、その資産を特定の方法で使用しなければならないという制限が付いている場合には、負債とはならないこともあるだろう。例えば、誰かが公立の美術館に美術品を寄付する際に、売却してはいけないという制限を付与した場合、美術館の資産として認識される。ただし、その制限が重要（material）なものであれば、財務諸表のなかでその制限について開示する必要があるかもしれない。

非常に強い制限が付いた資産の場合には、その資産を支配できないのではないかという議論もあろう。公共部門が発生主義会計を採用することによって、寄付の申し出に対して非常に注意深くなることがある。そのため、非常に強い制限が付いた交付金や贈与（grant or a gift of an asset）の申し出があっても、公共部門の機関がそれを断ることも考えられる。実際に、多くのヨーロッパの国々が、アパルトヘイト廃止後の南アフリカに対して援助の申し出をしたが、援助国が提供するサービスを使わなければならないという条件付きであった。南アフリカは、ヨーロッパの国々は南アフリカの状況に詳しくないのでそのような外国からの援助はあまり価値がないだろうと判断し、南アフリカのサービスを使うのでなければ援助は受け取らないとして断ったことがある。

#### (イ) 棚卸資産の評価

WFP( World Food Programme )では、援助物資の棚卸資産の評価に低価法( the lower of cost or market )を採用しているが、それは、IAS の棚卸資産に対するアプローチであり、IPSAS の基礎となったものである。しかしながら、IPSAS では、棚卸資産を原価と正味実現可能価額 ( net realizable value; NRV ) を比較する低価法とともに原価と取替原価 ( current replacement cost ) を比較する低価法によって測定することも認めている。仮に援助物資が無料で配布されていれば、原価と取替原価を比較する低価法を適用する。IFRS と相違している個別基準がある場合は、公共部門の特有の事情がある。WFP の場合には、在庫を原価と取替原価を比較して評価するか、原価と NRV を比較して評価するかは WFP の会計方針として選択できる。

#### (ウ) 減損会計

IPSAS では、公共部門の施設が行政サービスを提供するためのものでその目的どおり使用されているのであれば減損する必要はないとしている。例えば、コミュニティグループが公共部門の資産となっているオフィスビルディングを借りていて賃貸収入を産み出さない場合でも減損する必要はない。また、国立大学の施設が 30 ~ 40 年経っていて古くなっていても学生に講義をするには問題なく使用できれば減損する必要はない。このように本来の目的どおり使用できるのであれば減損の必要はないが、本来の目的どおり使用できないのであれば減損について検討することとなる。

#### (エ) 金融商品

金融商品については、IPSASB においても議論されてきたが、最終的には IFRS と同じようなものになるだろうとのことである。IPSASB では、2009 年 4 月に 3 つ公開草案を公表したが、これらは金融商品に関する IFRS とほぼ同じであり、IPSASB としてはこれらを 2009 年末には個別基準として公表する意向であるとしていたが 2010 年 1 月に個別基準として公表された。IPSASB としては、これらが複雑な基準であるが、もし、公共部門の機関が複雑な金融商品と取り扱っているとしたら、それらを財務諸表において適切に報告する能力があることを明確に示すべきである。金融商品の個別基準を設定することについて一部の国は賛成していないが、公共部門のデリバティブと民間部門のデリバティブとの間で何ら相違はないことは明らかである。また、IPSASB は、この課題に関しては IFRS とコンバージェンスする方針であることを公式に表明している。そして、IFAC の加盟団体や他の関連機関に対して、この課題について IASB の公開草案に対して回答して IASB の審議に貢献するよう要請している。

現実には、IFAC の多くの加盟国においては、各国の財務省が、中央銀行以外の下部組織や他の機関による金融商品の取り扱いを認めておらず、金融商品を専門としている財務省の一部門や中央銀行の一部門を除いては、金融商品を取り扱うことは許されていない。そして、これらの 2 つの組織が専門家を雇用して金融商品を管理して財務諸表に計上するデータを作成している。しかし、公共部門が政府債、未収金や未払金などを保有することもあるし、貸付をする場合もある。例えば、オーストラリアやニュージーランドでは、教育

省が学生に学費の貸付をすることがある。このような貸付金は、評価を巡っては多少問題があるものの、一般的には財務報告において問題になることはない。

より複雑な金融商品ほど財務報告にどのように表示するか問題となることが多いため、金融商品を扱う場合には、それを財務諸表に適切に表示することができる能力が必要とされるだろう。

#### (オ) 税収

日本では、税収は収益として扱うべきなのか、拠出資本 (contribution of capital) として扱うべきなのかといった議論がある。会計基準では、個人が拠出資本とするために資金を提供した場合、その個人は、将来、配当または資本の返還を受け取ることが認められている。しかし、税収は、政府が機能するように法律によって課税されるものであり、政府はある特定の納税者に対して税金の見返りとして特定のサービスを提供する義務を負っていない。仮にトヨタの株を 100 万円で購入すれば、トヨタはその株主に対して配当を支払うだろうし、トヨタが解散したら残余財産の分配を受け取れるかもしれない。しかし、税金の場合、例えばある外国人が日本に行って消費税を支払っても、日本政府はその外国人に対して観光客向けの一般的なサービス以外には何の見返りも与えない。しかしながら、IPSASB としてもこれについて検討する必要があったので、IPSAS23 のパラグラフ 37~39 では、拠出資本について議論している。また、パラグラフ 62 以降においても税が所有者からの拠出資本ではないという議論をしている。

#### (カ) 連結

米国は IPSAS を導入していないが、仮に、米国政府が AIG (American International Group) を取得した場合、米国政府が IPSAS にしたがって財務諸表を作成するためには、他の政府が支配する機関や下部機関と同様に、AIG と業務の科目ごとに連結した連結財務諸表を作成する必要があるだろう。その場合、米国政府は非常に大きな親会社となるだろう。

しかし、そこまで連結する意義があるのだろうかという意見もあるかも知れないが、米国の納税者や経済評論家は、政府が支配するものはすべて財務諸表に計上すべきであると考えているようである。米国連邦政府は、例えば、公共資産、土地、AIG、シティーグループ、ジェネラルモーターズ、クライスラー、フォートノックス (Fort Knox) の金<sup>6</sup>などの資産を保有しているが、ニューヨークのタイムズスクエアの時計の近くにある電光掲示板は連邦政府の負債の額だけをカウントしている。そして、連邦政府の保有資産は、しばしば取得原価で計上されているので、仮にそれらが公正価値で評価されれば負債と資産の差額はもっと小さいものになるだろう。

米国連邦政府の負債の評価に関して、公債については額面 (face value) で評価しているが、年金などの労働者に関する負債、社会給付 (social security) 環境コスト (environmental costs) については正味現在価値 (net present value) で評価している。他方、ほとんどの資産については取得原価で評価している。米国政府は、1 億トロンオンスの金を保有してい

<sup>6</sup> 米国ケンタッキー州中北部にある軍用地で、1936 年以来、米国連邦金塊貯蔵庫がある。

るが、その評価については1トロイオンス<sup>7</sup>当たり42ドルで計算している。したがって、米国政府には負債もあるが資産もそれなりにある。日本銀行もかなりの金を保有しているが、ほとんどの国では金は取得原価で計算されている。また、米国連邦政府の土地については、実際に価値があっても取得原価はゼロで計算している。したがって、米国だけでなく、日本でも、また他の国でもどのくらいの資産があるのか把握できていない状況にある。

また、連結に関しては、地方政府を国家政府の財務諸表に連結させるべきかという問題もある。国家政府の財務諸表といっても、中央政府なのか連邦政府なのかによってもその役割も異なり比較は簡単ではない。例えば、米国連邦政府の貸借対照表は日本の貸借対照表よりも小さいが、それは州政府がかなりの権限を持っているということも影響しているだろう。米国、ドイツ、オーストラリア、メキシコなど連邦制国家では、憲法によって、州政府の権限が連邦政府の権限とは区別されて定められている。例えば、米国では、連邦政府は、各州の資産を管理しないので、各州の資産、負債、収入、支出、キャッシュ・フローについて連結しない。他方で、国家政府が地方政府を管理している制度もあり、その場合、地方政府は支社のように連結の対象となる。帝国主義の中央政府が、知事を指名し地方に派遣して管理させるような制度であれば、連結対象となるだろう。

#### (キ) 社会保障

社会保障の義務を財務諸表に載せるべきかどうかは、それぞれの国のその義務の内容次第であろう。手当 (income stream) やサービス、その他の給付を提供するという約束が具体的であればあるほど、負債として認識すべき可能性は大きくなる。例えば、米国では社会保障の枠組があり、定期的に社会保障担当部局 (the Social Security Administration) が市民にどのくらいの給付額 (benefit) があるか計算書を送付している。この制度はオーストラリアの制度に比べて、より民間の年金プランに近いものとなっている。オーストラリアの制度では、政府から退職後どれだけ年金を給付されるかは、いつ退職したかではなく、どれだけ資産があるかによって決まる。そして、社会保障の財源は税金の中に含まれていて、個人が社会保障のために積立金を支払うとことはない。これに対して、フランスや米国では積立金を支払う制度となっていて、このような制度ではどれだけ積立金を支払ったかによって年金の支給額が決まることが多い。

このように制度が国によって相違している例は他にもある。例えば、米国のように教育費が資産税によって賄われているケースもある。その場合、子供がいてもいなくてもその税金を支払わなければならない。この場合、政府が教育費を負担するのは負債というよりは、警察や軍隊のように公共サービス (social service) のような制度に見える。このように社会保障は、その国の制度によって負債として認識するほうが適切であったり、公共サービスを提供する費用として認識するほうが適切であったりして非常に難しい問題があり、それがこの分野のプロジェクトが遅れている理由でもある。

---

<sup>7</sup> トロイオンス = 31.1035 グラム

#### (ク) 租税支出

租税支出 (tax expenditures) の取り扱いについても、状況次第である。米国などでは、住宅ローンの利子について税控除 (tax deduction) が認められており、これによって政府の税収が減少するが、これは税額を決定するときに考慮している諸々の事項の一つにすぎない。例えば、法人税の場合、総収入 (gross revenue) からすべての費用を差し引くこととなっている。また、財務諸表を作成するときには費用として考慮しても、法人税を計算するときには税控除として考慮しない項目があるかもしれない。

税額控除 (reduction in tax-payable) ができる項目があったとしても、どれだけ課税すべきかを計算するときにすでに考慮されている。また、税制を通じて社会保障の給付を受けることができる国もある。オーストラリアでは、政府は民間の健康保険について個人に補助金を交付しようとして決定し、三つの方法が考えられた。第1の方法は、個人が保険料を支払って後から納税申告書 (tax return) において支払った額を申告する方法。第2の方法は、低所得者向け医療費補助制度 (Medicaid) のセンターに行き現金給付を受ける方法。第3の方法は、保険会社が個人の代わりに政府に対して補助金を請求し、その個人は低額の保険料を支払う方法。これらのうち、納税申告する方法は、政府は健康保険に対して補助金を交付しているのであるから、実際には租税支出ではなく政府の支出である。このように、それぞれの項目についてみるとときには、その制度の仕組みや背景を見なければならない。

#### (8) 日本における IPSAS 導入の必要性

現在の日本の状況は、外国から援助を必要としている発展途上国とは異なり、なかなか国際基準の必要性について理解してもらうのは難しい状況にある。そして、必要性を理解しないと動き出そうとしない。

日本政府は、発展途上国に対してかなりの政府開発援助を行っており、被援助国は適切な財務報告を求められる。日本だけでなく他の援助国もまず手本を示すべきである。援助国がしっかりした会計基準を適用していないのに被援助国にそれを求めるのは論理的ではない。また、政府が厳しい財務報告制度 (financial reporting regime) を企業に課するのであれば、まず政府側が導入するのが順番というものではないだろうか。比較可能な適切な会計フレームワークがあれば、政府が国際基準を採用していないのに、どうして企業が国際基準を適用しなければならないのかと批判されることはないだろう。仮に政府が適切な財務情報を把握して資源を適切に管理しなければ、日本がいつまでも現在と同じ状況を保てるという保証はない。現実には、アルゼンチンは1930年代には世界でも最も豊かな国の一つであったが、国家財務の管理を誤ったために決して先進国とは言えない経済状況にある。

もし、情報公開が必要でない場合には、政府はその情報を収集しないことがよくある。例えば、職員の年金に関する大きな負債を報告する必要がない場合、政府内部の誰もその負債額を知らないという状態を招く可能性がある。そのような状況は年金だけでなく他の負債についても起こりうる。例えば、15年前、米国政府は職員の年金に関する負債額がどのくらいになっていたかは、おそらく既に知っていただろう。しかし、核兵器プログラムによって引き起こされる環境破壊による負債については考えていなかったのではないだろうか。

日本においても、異なった機関が同じ基準を導入することについて合意したほうが、政府が会計基準を強制するよりもよいのではないかと。



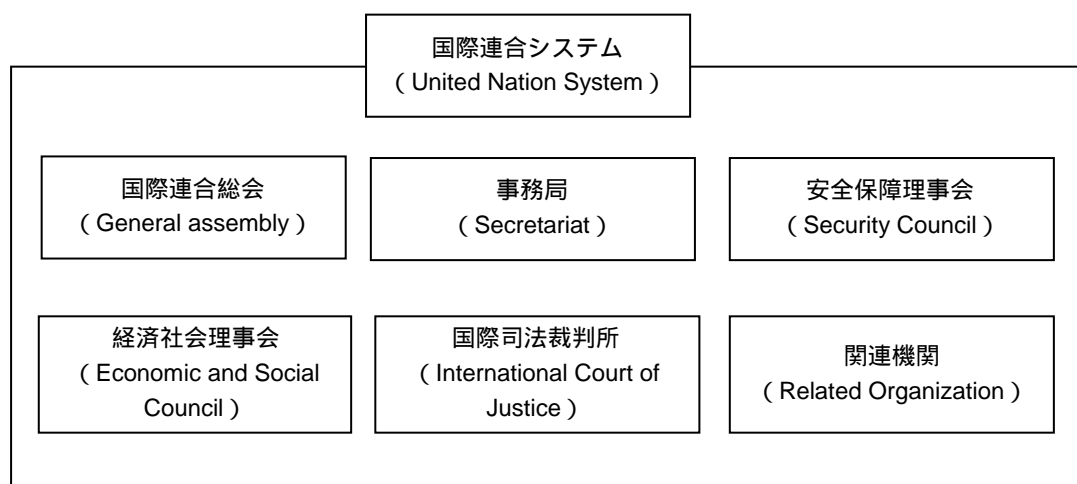
### 3 . IPSAS の普及状況

#### 3.1 国際連合でのインタビュー調査

【インタビューの相手方：グエンダ・ジェンセン（Gwenda Jensen）氏の経歴】

ジェンセン氏は、会計基準専門家（Accounting Standards Specialist）として国連システム（United Nation System）にIPSASを導入するプロジェクトに2005年から従事している。IPSASBには国連のオブザーバーとして参加している。また、大学（Victoria University of Wellington, New Zealand）で会計学の授業を担当したこともある。

国際連合システム（United Nation System）は、国際連合総会、安全保障理事会、経済社会理事会、国際司法裁判所、事務局、関連機関から構成される。そして、国際連合総会には、国際連合児童基金（UNICEF）、国際連合開発計画（UNDP）、国連難民高等弁務官事務所（UNHCR）、世界食糧計画（WFP）、国連大学（UNU）などが置かれている。経済社会理事会（Economic and Social Council）には、欧州経済委員会（ECE）やアジア太平洋経済社会委員会（ESCAP）など地域ごとの委員会等が置かれている。また、関連機関には、世界貿易機関（WTO）や国際原子力機関（IAEA）などが置かれている。このように国際連合システム様々な機関から構成される。



（出典）[http://www.un.org/aboutun/chart\\_en.pdf](http://www.un.org/aboutun/chart_en.pdf) を基に筆者が作成

国際連合システム（国連）では、2006年に国連のすべての機関が、それまでの国際連合の会計基準である United Nations System Accounting Standards（UNSAS）に代えて2010年を目標としたIPSASの導入を決定した。国連では、会計基準に関するタスクフォースが中心となってIPSASの導入を決定するまでに8か月かけて調査プロジェクトを実施して、IPSASを導入することは国連にとっていろいろな便益（benefit）をもたらす、国連はIPSASを導入するべきであるという報告が2006年の国連総会に提案されて、その総会でその導入が決定された。

現在、既に、世界食糧計画（World Food Program; WFP）が IPSAS に基づいた財務報告を公表している。また、他の国連機関は IPSAS を導入するために作業を進めているが、その進捗状況は機関により異なった段階にある。

IPSAS を導入する便益としては、国際的に見て最善な実務（best practice）であること、資源を効率的に使用できること、つまり、国連の諸機関がこれまでより効率的にかつ効果的になることである。また、財務報告についても、質、透明性、説明責任、ガバナンスの点において向上させることができる。これらは国連にとって非常に大きな便益である。

#### （１）UNSAS の問題点

国連には、現在、1990 年代の初めに国連によって開発された United Nations System Accounting Standards（UNSAS）という会計基準を採用している。この UNSAS は、修正現金主義会計を採用していて、費用と収益は現金主義に基づいて報告される。しかし、有形固定資産、棚卸資産および無形資産については報告されることとはなっておらず、資産の償却についても報告されることとなっていない。また、福利厚生などの職員に関する負債についても報告することとなっていない。これは付表を除いた基準自体は 11 ページしかない非常に分量の少ない基準で、詳細に規定されていない部分は、自分たちで解釈して適用している。

国連で働いている多くの会計士は民間部門での経験があり民間の視点を持っている。そのような資格を持った国連の職業的な（professional）会計士からの UNSAS の評判は決して良いものではない。UNSAS では、可視性がなくて資産や負債が見えてこないという問題があるという。また、会計士の視点からすると、支出を操作することが可能であり、UNSAS は完全な現金主義会計ではなく修正現金主義会計であるため、何も実体がなくても予算を使いきるように操作して見かけ上の支出を増やすことが可能である。

監査人が書いたものを読んでも、未決済の債務とその大きさが問題であるとしている。しかし、加盟国は、一般に予算の未執行（budget underuse）やそれに関連した事項について関心を持っているが、未決済の債務について何か意見があるかは不明である。

国連で勤務している大勢の会計士は、それまでは広範囲にわたるかなり良い質の細かな基準のほうが使われていたので、会計基準が UNSAS から変更されることについては非常に前向きであった。また、国連の監査人 - カナダ人、南アフリカ人、中国人 - は、会計基準がより良いものになることについて好意的である。

#### （２）IPSAS 導入の決定

国連で IPSAS の導入のプロジェクトが開始されたときは、IFRS および IAS のほうが有名で、IASB のほうが人材や資金も豊富であることから、国連のいくつかの機関は純粋な企業会計である IFRS および IAS を導入することを望んでいた。世界食糧計画は IFRS の導入に向けて動いていて、WHO も同様に IFRS の導入を検討していた。国連では、IPSAS は貧しい従兄弟のようなもので誰も使わないだろうと評価していた。しかし、IFRS は有名であっても非営利法人がそれを導入することは正しくなく、IFRS の導入は間違った方向性で

あると思われたという。他方、IPSAS ならば、企業会計に似た報告でありながら公共部門の機関に適するように修正されているので、国連にとっては、組織目的と整合している IPSAS を導入する方が良いように思われたという。IFRS と IPSAS との間に相違があるとすれば、IFRS の方が追加的な規定を備えていることであった。

各国連機関は独立性が強く、他の会計基準を導入することも可能であったが、他方で国連のすべての機関は UNSAS を使用しなければならないということになっていて、また、国連の各機関にとっては、同じ加盟国に対して報告しており、機関と機関の間の職員の異動もあるので、他の機関と同じ会計基準を使うことが無難であり UNSAS を使い続けようとしていた。世界食糧計画は最初は IFRS を導入するという決断をしていたが、他の機関は UNSAS に従わなければならないということもあり他の機関が会計基準を変更しなければ、世界食糧計画だけが IFRS を導入して孤立してしまう可能性もあった。

また、ジュネーブに本部を置く国際労働機関( International Labor Organization; ILO )では、国連が IPSAS について検討を開始する以前に、費用の認識に関して通常の方法である用役提供基準 ( delivery principle ) を既に採用したり、いろいろな会計基準の変更をしていて、普通の会計方法に近くなっていた。しかし、資産と負債などについては普通の会計方法との間に大きな相違があった。さらに、ある機関で職員に関連する負債があることに気が付いて財務報告の注記で開示したが、この注記では普通は全体像を表すことはできていなかった。

このように、各機関が UNSAS に従って同じことをしていても、他の機関との相違が生じていて、国連機関の半分の機関ともう半分の機関は別のことをしている状況である。そのため、決して優れた財務報告が作成されているわけではない。唯一の例外は、世界銀行のような開発銀行で、これらの機関は、金融市場から資金を調達しているのでしっかりした財務報告を市場に見せる必要がある。例えば、国連機関の中でも、IMF や世界銀行は金融機関であり UNSAS の代わりに世界銀行は USGAAP、IMF は IFRS を採用している。

国連で IPSAS の検討を開始したときには、EC( European Commission )、OECD および NATO が IPSAS を既に導入していて、また、多くの政府が IPSAS の導入に向けて動いていた。さらに、英国、米国、カナダ、オーストラリア、ニュージーランドのような主要国の政府が、IPSAS に類似した会計を使用していて、たとえ貧しい従兄弟であってもいかに発生主義会計の IPSAS が効率的かを示していた。また、国連が IPSAS の導入を決定した 2006 年当時は、EC が既に 2005 年末までに IPSAS を導入し、完全に IPSAS に準拠する予定だったが、多少揺れ戻しがあって適用範囲を多少変更した。OECD では 1990 年代初期に IPSAS を導入していた。NATO では、2006 年を目標に IPSAS の導入に向けて動いていた。NATO は、いくつもの独立した機関から構成されていて、順調に IPSAS を導入できた機関もあれば困難な状況にある機関もあるようである。

UNSAS から IPSAS への変更は国連にとって大きな変化であり、一部では、UNSAS は自分たちで作成して適用してきた基準であり、もし自分たちが IPSAS の導入に同意せずにいれば基準を変更することができるのではないかという態度も見られたようである。しかし、IPSAS は外部で作成された基準であるが、各機関はそれを遵守しなければならないという

事実を受け入れなければならない。

現在、国連が IPSAS を導入することについては加盟国すべてが同意している。決定に関して一つの非常に重要な要素は、IPSAS が国際基準であるということであった。国際機関が特定の国の基準を導入することは良くないと思われていた。IPSAS が、英国、日本、米国といったすべての国の基準よりも優れているかどうかはともかく、国際基準は自分たちが選んだ基準（our choice）としてとらえなければならなかった。

### （３）適用可能性

国連は非営利の組織であり加盟国に対して説明責任を負っていることから、非営利法人のために開発された IPSAS は国連にとって適用可能であるとしている。適用可能性について考えなければならないことは、有用な（useful）情報は非常に実際的で役に立つ（practical）ものでなければならないということである。UNSNAS に比べて IPSAS は、一貫性があることから財務報告の比較が可能で、これまでより理解可能な情報が得られる。既に IPSAS に基づいて作成した WFP の財務報告からは、より多くの有用な情報を入手することができる。

IPSAS には、現金主義会計に基づく基準も用意されているが、国連は発生主義会計に基づく IPSAS を導入することとした。その理由は、資産、負債、収益および費用に関してより良い情報を得ることができ、説明責任、財務管理（financial management）および意思決定を向上させることができることをあげている。現金主義会計は政府にとっては一般的な会計であるが有用なものではない。会計基準は本当に実際的で役に立つかどうか、国連が結論を出すときの関心事であった。

### （４）業績報告書

民間企業が利益を生み出すのに対して、公共機関や政府はサービスを提供するので、公的部門では予算に対する実績を報告することが非常に重要であり、公共主体によるサービスの提供に関しては、業績報告が重要になってくる。しかし、企業会計には無償で提供するサービスについてどのように報告するかを扱った基準はない。IPSAS24 の財務指標における予算情報の表示（Presentation of Budget Information in Financial Statements）では、予算実績報告について原則を示している。おそらく、IPSASB は、この領域に関してガイダンスを作成するだろうが、難しい領域であると思われる。

### （５）情報システムの変更

IPSAS を導入するに際しては、情報システムを大幅に変更する必要がある。国連の各機関は、より多くのより詳細な情報や、これまでと異なった種類の情報を必要としており、情報システムがそれを支援することとなる。そして、最も大きな変更は、有形固定資産、無形資産、棚卸資産などの資産の増減を記録し続けることである。現在、それらは取得時に費用に計上しているが、費用の報告の方法は、発注書が出されたときに費用として報告するのではなく、注文した品物やサービスが提供されたときに計上するように変更して、

費用が明確になるようにシステムを変更する。

また、世界食糧計画の財務報告を見ればわかることであるが、職員のための負債は非常に大きい。そこで、給与支払システムと財務システムをリンクさせて、福利厚生のような職員に関する義務に関する情報得て、その情報を会計情報に入力して、信頼できる負債に関する情報を提供できるようにする。

大きな課題は、退職後保険 ( after service health insurance; ASHI ) である。これは、負債が見えない典型例である。さらに、年次有給休暇などの他の負債も非常に大きい。各職員が、年次有給休暇を最大 60 日まで繰り越して使うことができる。つまり、これは約 12 週間に相当し、これは退職時にこの有給休暇を使用するという大きな特典となっている。また、職員は熟知していることであるが、機関によっては 75 ~ 80 日間まで繰り越して貯めることもできるが、多くの機関の財務報告ではこれが負債として計上されておらず見えない。したがって、財務諸表に何らかの変更を加えて財務報告の透明性をもっと高くすることが必要である。そのために、システムに費用をかけてもそれに見合うだけの便益があるという。

#### ( 6 ) 世界食糧計画における導入事例

WFP の主な業務は食糧在庫をある場所から他の場所へ動かすことである。そのため、世界食糧計画にとっては、食糧在庫という棚卸資産を把握することは非常に大切であるにもかかわらず、世界食糧計画には信頼できる食糧在庫の管理システムがなく、在庫となっている食糧を棚卸資産として財務諸表に表示していなかった。これは、民間部門に例えると、GM やトヨタのような自動車会社の財務諸表に棚卸資産となっている出荷待ちの新車の在庫が全くないような状況であった。

民間部門の会社であれば、在庫を管理しなければならないし、そのためのシステムを構築しているだろうが、国連のような公共部門が置かれている状況では、在庫を管理しなければならないことがわかっているにもかかわらず、それを管理するためのシステムが必要であると関係者を説得する必要がある。しばしば、公共機関は、外部からの圧力がないと内部管理システムを向上することには同意しないものであるが、世界食糧計画では IPSAS を導入することによって食糧在庫を管理するためのシステム導入について同意するための地ならしができたようである。

【IPSAS に基づく世界食糧計画貸借対照表】

2008 年 12 月 31 日現在 (単位：百万ドル)

	2008 年度	期首残高 (2008 年 1 月 1 日)
<b>資産の部</b>		
<b>流動資産</b>		
現金および現金同等物	972.3	548.7
短期投資	460.1	673.1
未収寄付金	1991.2	1185.5
棚卸資産	1021.8	515.9
その他の未収金	127.9	162.5
<b>小計</b>	<b>4573.3</b>	<b>3085.7</b>
<b>固定資産</b>		
未収寄付金	39.1	57.5
長期投資	186.6	177.4
有形固定資産	18.7	2.1
無形資産	30.9	14.0
<b>小計</b>	<b>275.3</b>	<b>251.0</b>
<b>資産合計</b>	<b>4848.6</b>	<b>3336.7</b>
<b>負債の部</b>		
<b>流動負債</b>		
未払金および発生費用	567.8	462.6
食料品	29.0	19.4
福利厚生等の職員に関する負債	16.2	20.8
<b>小計</b>	<b>613.0</b>	<b>502.8</b>
<b>固定負債</b>		
福利厚生等の職員に関する負債	224.3	207.3
長期借入金	111.2	110.6
<b>小計</b>	<b>333.5</b>	<b>317.9</b>
<b>負債合計</b>	<b>948.5</b>	<b>820.7</b>
<b>純資産</b>	<b>3900.1</b>	<b>2516.0</b>
<b>基金残高および積立金</b>		
基金残高	3621.6	2375.9
積立金	278.5	140.1
<b>基金残高および積立金合計</b>	<b>3900.1</b>	<b>2516.0</b>

(出典) WFP/EB.A/2009/6-A/1 より引用。

現在、世界食糧計画では、上級職員が、新しい IPSAS の情報を利用して財務管理を向上させることに専念している。ある組織が新しい情報を手に入れても、それを適切に利用するという次の段階に進まないことがあることから、世界食糧計画のこうした試みは非常に重要なことであろう。

IPSAS が導入される以前の UNSAS に基づく世界食糧計画の財務報告では、棚卸資産、有形固定資産、無形資産が全く計上されておらず、職員の福利厚生 (employee benefits) も計上されていなかった。これに対して 2008 年度から作成された世界食糧計画の IPSAS に基づく財務報告では、食糧在庫などの項目が百万ドル単位で計上されている。現在では、世界食糧計画は定期的な棚卸しを実施していて、棚卸資産の評価額は 10 億ドルと見えるようになっている。食糧以外に資産としてはコンピュータ、建物などの資産があるがそれほど大きくない。有形固定資産が 1900 万ドル、無形固定資産が 3100 万ドルとなっている。そして、棚卸資産にこれらを合計すると 10 億 7200 万ドルとなり資産合計額の 22% に達する。また、8 万 7 千人の職員給付の負債は、2 億 4000 万ドルとなっていて実に負債合計額の 71% に達する。

このような財務諸表を作成することにより、棚卸資産の水準の高さが浮き彫りとなってくる。世界食糧計画の年間収益の合計は 50 億ドルで、そのほとんどは日本政府が供与した米を含む食糧在庫であり、それが 10 億ドルあるということは、1 年間に寄付された食糧の 20% に相当する量が在庫として保管されていることになる。これには合理的な理由があるかも知れないが、少なくとも IPSAS による貸借対照表からは棚卸資産に関する情報を得ることができるので調査する機会を与えることになる。そして、調査することによって、食糧在庫をより早く適切に人々の手元に届けることができるよう改善することもできる。棚卸資産の額は 10 億ドルであるから、そのわずか 1% 改善するだけで 1000 万ドルが改善されることに相当する。これに対して、世界食糧計画が IPSAS を導入するために要した予算は、3700 万ドルである。また、この財務報告やシステムを活用することによって、食糧を必要としている人々に棚卸資産をもっと早く配布して命を救うことができるとしている。これは効果的な (effective) サービス提供とは何かにという問いかけであり、世界食糧計画にとっては大きな課題でもある。

上記のように、長期的には、財務報告を作成することによりマネージメントの向上が期待できる。最初の段階では、資産と債務が見えるようにすることと、費用を信頼できるようにすることである。それによって透明性を増すことが IPSAS 導入の実際の便益である。そして、次の段階では、この情報をより効率的に利用する方法について検討して、より良く管理することである。

棚卸資産に関しては、他の国連機関でも同じような問題を抱えている。2 年前、国連で棚卸資産のガイダンスを作成していたとき、ある会計担当のディレクターは、棚卸資産はそれほど大きな問題ではないと考えていたが、IPSAS の導入が必要であることは理解していたので、棚卸資産について調査したところ、最新の棚卸資産の額は 500 百万ドルであった。仮に貸借対照表にこれらの棚卸資産が計上されていれば、これらの棚卸資産の保管場所、保管状態、保管費用について調査をする機会を与えることになる。

このように、財務諸表に計上されていないと上級管理者には棚卸資産が存在することさえ知り得ない。たとえ計上されていなくても、運営管理者が棚卸資産をしっかりと管理していれば良いが、財務諸表に計上されていなければ、上級管理者には棚卸資産が安全かつ適切に管理されているか確認することすらできない。また、監査人は監査に必要な情報を財務諸表から得ることができない。

国連機関のうち、IPSAS の導入が完了したのは世界食糧計画だけである。情報システムの導入が予定より遅れたため 2008 年度は追加的な業務が発生したが、現在のところ特に大きな問題は発生していないという。世界食糧計画は、2008 年は無限定適正意見が得られたが、IPSAS の導入が落ち着くまではまだ、時間がかかることも考えられる。そこで、あと 1 年間は、ある程度の IPSAS のための人員や予算があったほうが良いという考えもあるが、世界食糧計画では経費節減のために既にプロジェクトチームは解散し、IPSAS のための職員も予算もない。

なお、上記の棚卸資産の管理と同じような事例がニュージーランドにあるという。ニュージーランドでは、市議会のような機関が、道路や上水道を管理しており、一般市民は、そのような機関は自らが所有する資産を把握していると考えている。しかし、これらの重要資産の増減の記録は非常に複雑で困難なので実際には行われていない。このような資産の管理状況では、監査人は資産状況を調査しようとしても財務諸表に資産が報告されていないので調査することもできない。もし資産に関する情報が財務諸表で報告されていれば、それが監査のためのしっかりした足がかりとなる。

そして、このような公共部門の資産管理状況から、財務報告を作成することは、優れた内部管理のために非常に大切であるという当たり前の議論が公共部門では実際に行われている。そして、ニュージーランドの経験からすると、財務報告は外部向けのものであっても、それを変更すると内部の管理にも影響する。

## (7) 個別論点

### (ア) 低価法と減損会計

国連には、平和維持軍が管理している石油燃料、ユニフォーム、軍事物資、食糧、自動車部品などの棚卸資産があるが、これらの棚卸資産を評価するために、民間部門の評価方法をそのまま適用することは適切ではない。IPSAS は、非営利法人を対象として開発されたので、棚卸資産や有形固定資産の評価については、それらが現金を生み出していないという理由で直ちに資産の評価を下げるわけではない。民間部門の棚卸資産は原価と正味実現可能価額を比較する低価法を採用しているが、IPSAS では原価と取替原価を比較する低価法を採用している。

例えば、1000 万ドル相当の棚卸資産があったとして、それを誰かに無償で譲渡する予定の場合でも、その価値をゼロと評価しない。取替原価が 1000 万ドルである限り 1000 万ドルと評価する。有形固定資産に関しても同様で、自動車や有形固定資産をサービス提供のために使用してキャッシュ・フローを生み出さない状況に関して、IPSAS の減損会計では、回収可能サービス額という概念を適用する。これは、有形固定資産をサービス提供のため



に使用している限り、その資産には価値があり、その評価を下げることはないが、毎年度の減価償却を報告してサービスの全ての原価を表示するというものである。このように、公共部門では、民間部門の基準を調整することなしに、そのまま適用することは適切ではないことがある。

#### (イ) 収益

収益の認識については、世界中で議論され国連でも議論の対象となってきた。特に、国連では、未収金が非常に多額となっていることが背景にある。国連では、寄付について合意が署名された時点で収益として認識されたが、それがなかなか実行されないため未収金が多額となっていると考えられる。世界食糧計画では、IPSASの導入に伴い、寄付されることになっているがまだ実際には寄付されていない未収寄付金の報告基準を変更したので、2008年の報告はUNSNASによる情報よりも信頼性の高いものとなっている。しかし、それでもIPSASに基づく貸借対照表では、未収寄付金の額が20億ドルと非常に大きくなっている。

また、国連の機関のなかには、寄付金として財務報告に計上したが、20年以上も未収となっている寄付案件もあり、未収寄付金の額は信頼できる数字ではないこともある。

仮に、収益を認識する時点が早く入金がないと、資金を支出し始めても、資金が届かない可能性があるため非常に危険である。したがって、財務報告と実際にどれだけ支払い能力があるかは区別するべきであり、現実的な問題としては、財務報告と支出の管理は区別することが大切になってくる。ほとんどの国連機関では、実際に資金を受領するまで資金を使ってはいけないというルールを決めている。これは、どの時点で事業を開始できる十分な保証があるかという問題であるが、このルールを遵守すれば非常に安全で慎重な資金繰りができる。しかしながら、津波が発生した場合のように、特に人の生死が関係するときにこのルールに従うと、会議で約束ができて事業の開始は実際に現金を受領するまで3か月から6か月も待つこととなる。実際に機関がどのように対処しているかは不明ではあるが、この点についてはいろいろと議論の余地はあるだろう。

国連機関にとってはっきりしているのは、資金供与に関して合意がされる時点と、資金を受領する時点と、実際に行動する時点は時間的にかなり長い隔たりがあることである。そのため、国連機関は、現金を貯め込む傾向がよく見られるという。その結果、書類に署名しても実際に現金が届くまで行動に移すのを待っているため、貸借対照表には、普通、多額の資金準備がある。どの時点で資産を管理し始めたらいいいのかについてはまだ疑問があり、国連全体の方針を開発している段階では妥協も必要である。現在、原則と基準はあるが、状況に応じて判断しなければならない余地がある。

### 【収益の認識：UNSAS と IPSAS の比較】

収益の種類	UNSAS による収益の認識	IPSAS による収益の認識
一般	各機関で認識アプローチを選択でき、実際の状況は各機関により異なる。	収益は、それが継承資産の条件でない限り、機関が資産として管理し始めた時点で認識する。もし、条件付きの場合には収益の認識はサービスの提供による。
援助国会議での口頭での約束	即時に、または 援助国が正式書類に署名した時点または、現金を受領した時点で認識される。	正式合意が署名された時点、または口頭での約束が実行され現金を受領した時点で認識される。
自発的寄付	寄付者が正式書類に署名した時点、または 現金を受領した時点、または サービスが提供された時点で認識される。	それが継承資産の条件でない限りにおいて 正式合意が署名された時点で認識される。もし、条件付きの場合には収益の認識はサービスの提供による。
分担金	毎予算年度ごとに負担額に応じて認識される。( 機関によっては年度末に未払金の額に応じて調整する。)	毎予算年度ごとに負担額に応じて認識される。( 未収金は受領されそうのない額に応じて調整される必要があるかも知れない。)

( 出典 ) 現地収集資料より引用。

IPSAS では、寄付や譲渡 ( donations and transfers ) を受ける場合、どの時点で収益として認識するかについて特別の基準はないが、国連では、口頭の約束だけでは収益として認識するには不十分であるとしている。収益の認識については、IPSAS によって状況は改善されるが、まだ完全ではない。これまでの UNSAS では、国連の機関はいろいろと異なった取扱いが許されていた。例えば、表の上から二列目の「口頭での約束」の欄の「UNSAS のよる収益の認識」についてみると、国連の多くの機関では、ある政府が 10 百万ドル供与すると発言しただけで収益として認識していた。これは、援助国会議で加盟国が口頭で合意すれば、普通は後日、書面による合意文書になるからである。また、政府が合意文書に署名されるまで収益として認識していない機関もあり、さらに、実際に現金を受領した時点で収益として認識していた機関もあった。国連の方針としては、国連機関へのほとんどの資金提供者は政府なので、一度、合意文書に署名すれば資金を受領できると考えるのが合理的であり、正式合意が署名されてから収益として認識することとした。しかし、約束にはいろいろな種類の約束があり、一般の人が UNICEF に電話をして寄付しますと約束してもそれだけでは正式合意とはならず、現金が現実に寄付されてはじめて収益として認識されることとなるだろう。

このように、IPSAS を導入することにより、収益の認識は改善され、国連機関は資金不足になるような危険な行いを止めることが期待される。また、過度に保守的な資金繰りも止めるだろう。また、確実に、国連機関は一貫した比較可能な方法で報告するので、財務報告はもっと比較可能になるだろう。

#### (8) 発生主義の予算

米国では完全な発生主義で財務報告を作成しているが、予算は発生主義ではない。このように政府が発生主義会計による財務報告を導入する場合、予算は現金主義会計を維持することはよくあることである。ジェンセン氏の母国のニュージーランドは発生主義の予算であり、個人的にはそれは正しい方向性であると考えているという。予算と財務報告は密接に関連していて、予算と実績は同じ基準で行うべきであり、予算のコントロールも発生主義にすべきである。また、予算と財務報告は説明責任のサイクルの一部であることから、理想的には予算も発生主義を導入すべきであるという。しかし、人々を納得させることは非常に難しいし、いろいろな議論がある。どこの国においても、予算と会計基準は密接に関連しているのに、予算と会計基準の担当者は全く分断されていて議論しようとするしない。他方、現金の管理、現金の使用に関する情報は非常に重要で必要なことであり、管理運営者は、現金主義で管理運営するかもしれない。すべての加盟国にとって現金需要は資金調達のために重要である。しかし、組織全体の管理としては、発生主義を採用すればより重要な数字を見ることができる。

IPSAS は予算の基準を変更することは要求していない。予算と会計基準は密接な関係にあるが、国連では発生主義予算への移行については何も決定しておらず、予算の制度は変更していない。国連のほとんどの機関では、修正現金主義に基づく予算を維持する計画である。また、予算に関係する国連の職員のなかには変更賛成の人もいるがほとんどの人は変更には反対であると思われるという。

世界食糧計画の 2008 年度の財務諸表の注記 6 のパラグラフ 133 にあるように、世界食糧計画では IPSAS を導入し完全な発生主義会計に基づいて財務報告を作成しているが、予算は修正現金主義であるコミットメント会計 ( commitment accounting basis )<sup>8</sup>に基づいて作成されていて変更されていない。これは、国連機関にとって一つの問題として提起された。

#### 【発生主義予算による透明性の向上】

現金主義による予算と決算 (単位：百万ドル)

	1 年度	2 年度	3 年度
現金主義予算	35	35	35
現金の支出	35	35	35

現金主義による予算と決算 (単位：百万ドル)

	1 年度	2 年度	3 年度
発生主義予算	35	35	35
現金の支出	35	35	35
発生主義の費用	36	38	40
負債	1	4	8
有形固定資産	4	3	2

(出典) 現地収集資料より引用。

<sup>8</sup> コミットメントをベースとした会計であるから、いわゆる権利義務確定主義に類した会計と思われる。

表では、ある公共部門の機関が年間 35 百万ドルの支出で管理運営した場合の 3 会計年度の予算と決算を現金主義予算と発生主義予算で対比したものである。現金主義会計の予算および決算は、現金予算も現金の支出も毎年 35 百万ドルで同額である。これに対して、発生主義会計では、発生主義の費用は 36 百万ドル、38 百万ドル、40 百万ドルと毎年徐々に増加していて現金主義会計とは異なった結果となる。この相違は現金主義会計では見えない職員に関連する負債が費用に計上されていることによる。

現金主義予算を採用していて費用を管理しなければならないとき、職員からの賃上げ要求に対処する方法は、現金主義会計では見えない福利厚生を提供することである。しかし、短期間では費用を管理できたように見えるが、実際にはこの決定は長期間ではそれらの追加的な福利厚生を支払わなければならない、将来に大きな影響を及ぼすことになる。そこで、財務報告に脚注 (footnote) をつけて、「管理者は職員の年金を増額することに合意した。したがって、負債が増加している。」と記載する方法が考えられる。

現金主義で見えないもう一つの点は、管理者が有形固定資産の更新の中止を決定したときである。その場合、貸借対照表の有形固定資産の評価額は減少していく。一見すると、現金主義会計では、この方法は現金と費用を管理するためには簡単な方法であるが、実際には将来、設備を更新しなければならないので現金に影響を与えることとなる。市議会や貸借対照表をバランスさせなければならない政府にとっては、投資を減らしたり、有形固定資産の維持管理費をやめて放置したりすることがある。財政状況によっては、やむを得ない場合もあるだろうが、それを理解していることが大事である。いずれにしても、何が起きているのか情報が見えることが望ましいが、発生主義会計によって他の諸問題が解決するわけではない。例えば、発生主義会計を採用していても、職員に対する投資は見えないから、資金を確保する一つの方法は職員の研修を中止することであるが将来に禍根を残すこととなりかねない。つまり、完全な会計システムはないということである。

現金主義会計では、管理者が予算を浪費する要因となっていることがある。実際に、ニュージーランドで発生主義会計が導入されたときに監査によって予算が浪費された事例が発見された事例を紹介する。ニュージーランド政府が発生主義会計を導入した当時、政府の債務が、GDP の 40% にまで達して債務を返済するために、各省は予算を維持または削減する必要があった。しかしながら、各省では、もし予算を使用しなかったらそれを失うことになることが通例で、多くの省では、年度末に向かうにしたがってもし支出額が予算よりも 10%、20% 低い場合にはそれを嵩上げする方法が知られていた。そして、現金主義会計から発生主義会計に移行したときに、ある省では、このトリックが通用しなくなることを理解していなかった。

この省の財務報告には費用として 25 百万 NZ ドルが計上されていたが、監査人は費用のうち 2 つの支出案件が間違った分類となっていたことを発見した。そのうち 1 件は、0.5 百 NZ ドル相当のタクシーサービスを将来利用できるように事前に購入契約を締結していたもので、もう 1 件は、1.5 百万 NZ ドル相当の家具を購入していたが、実際には必要ないので保管されていたものであった。発生主義会計では、これらは資産であるから費用から資産に振り替えておかなければならなかった。つまり、費用の合計額は 23 百万 NZ ドルに

すぎなかった。これは予算よりも8%低い額である。

このように、現金主義会計は、管理者が現金を浪費する要因となっていて現金をより良く管理することに結びついていないように思われる。また、単に発生主義に移行したからといって現金を管理することを止めるわけではなく注意深く見る必要がある。たとえ、発生主義会計を採用しても、今までほど簡単ではないものの、まだ、省にとっては、予算を使い切る方法はある。

発生主義予算であれば、現金の管理、費用の管理、資産および負債の管理、投資判断のために必要な情報を提供することができるが、現金主義予算では、費用の管理、資産および負債の管理、投資判断のために必要な情報を提供することができない。

以上のように、現金主義予算では、コスト、現金、資産および費用を適切に管理することができず、管理者が適切でない財務管理をすることを誘発したり、資源の不適切な使用や財務管理上の問題を簡単に隠蔽できたりする。発生主義予算のほうが、より良い実績に関する情報、より良いコスト管理に関する情報、より良い現金管理に関する情報を提供することができるとしている。

日本を含め多くの国が採用している現金主義による予算は、現金の支出を予算や法律によって管理するものであり、これにより、予算執行担当者は支出できる金額や用途を制限されることになる。この法律等によって予算担当者の行動を縛ることができることが、現金主義会計予算から離れられない理由となっていることも考えられる。他方、人々は、発生主義会計予算では何もしなくても減価償却のような費用が自動的に発生してしまうことは間違っていると感じているために発生主義予算を受け入れたくないと考えている可能性もある。

仮に、発生主義予算を導入しても、予算の制限を超えて費用を計上することに対して罰則があるようであれば、やはり発生主義の予算は受け入れられないだろう。発生主義による費用は予算執行担当者には管理できない項目もある。例えば、福利厚生費のように職員に関する負債は見積もりに左右され、その額が費用として報告されるが、管理者がそのような負債を作り出したわけでもなければ、負債額を増加させたわけでもない。結局、完全な会計システムはない。現金主義会計では現金の正しい金額を把握するのは簡単であるが費用を管理するのは難しい。やはり、発生主義会計のほうが意味のある数字を得ることができると考えられる。

しかし、管理者が管理できないような発生主義の数字まで、管理者に責任を問うのは公平ではないように思われる。また、財務報告の開発の方向性は、時価指向的で見積もりの変更による変動を即時認識する方向に向かっている。したがって、管理できることが減ってきているように思われる。ただ、言えることは、ニュージーランドの各省は発生主義予算を導入しているが、認められた予算の制限内で賄うことができている。ただし、職員に関する負債については、増減の変化を平準化するために操作していると思われる。

地方政府は、しばしば最初に動く。ヨーロッパにおいても、国の政府のうち発生主義会計に移行した政府はそれほどないが、地方政府のうち発生主義会計に移行した政府は多くある。徐々に職員の知識が向上して慣れ親しみ、そして、中央政府にまで拡大していくのだろう。

## ( 9 ) IPSAS 導入の現状

### (ア) 導入に要する期間

2010 年を目標にしているがこれは非常に難しい。2006 年に IPSAS の導入を決定してから 4 年経ったが、国連 ( UN system ) は遅い。国連で決定した後、各機関は、各々内部の管理部門から了承を得てから、導入のための予算の承認を得なければならないので非常に時間がかかる。たとえ、これが良い変化だとわかっている、非常に多くの業務やいろいろな問題が発生して、すべての機関が早く動けるわけではない。

IPSAS の導入に関して、半分の機関は 2012 年を目標にしており、国連全体としては基本的に 2014 年を目標とすることは決定している。しかし、あまり進捗していない。

これは非常に大きな変化であり、EC では 2 年かかったが、その前に、予算の承認、プロジェクト計画の作成、新しい情報システムの調達を既に完了していた。また、IPSAS に基づいた最初の財務諸表は、必ずしも完全に IPSAS に準拠したものではなかった。EC は IPSAS の導入に成功したが、それでも完全に IPSAS に準拠するまでに 2 年かかっている。このように IPSAS の導入には 2 年から 4 年かかるが、それ以前の準備段階でおそらく更に 2 年かかるだろうから、合わせて 6 年かかるだろう。

ニュージーランドのように小さい国においては、国のリーダーが導入を決定すれば、導入にそれほどの時間がかからず、実際、ニュージーランドでは、完全にではなかったが 2 年間で導入できた。しかし、国連の場合には手続が非常に複雑であるため、導入には非常に時間を必要としていて 6 年間かかっている。

EC では、IPSAS と情報システムを同時に導入したので非常に大きなプロジェクトとなった。IPSAS の導入とシステムの導入は関連していて、国連本部では IPSAS を導入するためには、古いシステムを更新する必要があったが、しかし、IPSAS の導入は承認されたものの、システム更新の予算は承認されなかったもので、IPSAS の担当者は非常に困難な状況にある。ある国連の機関では、IPSAS とかなり互換性のあるシステムを導入していたので、このような場合にはモジュールを追加するだけで済むが、それでもかなりの作業量になると思われる。

ロンドンに本部を置く国際海事機関 ( International Maritime Organization ) は、本部だけで構成される小さな機関であり、会計士は上級会計士が 1 人いるだけである。ここでは、コンサルタントを雇う予算も多少あり情報システムもそれほど悪くはないが、1 人で IPSAS の導入を進めなければならないので非常に困難な状況にある。また、UNDP や UNICEF のように複雑な組織では、何千人もの職員がいて、世界中にある事務所では職員がいろいろな言語を使用していて複雑であるが、大きなチームを編成することができる。

また、有形固定資産を貸借対照表に計上するためには、それらを実際に管理している責任者からの協力が必要であるので、そういった人たちがプロジェクトに参加する必要がある。それには 6 か月以上の期間に及ぶこともあるだろう。国連食糧農業機関 ( Food and Agriculture Organization; FAO ) は非常に大きな機関で、IPSAS 導入の目標を 2012 年に変更した最初の機関のうちの一つである。国連食糧農業機関では、IPSAS の導入に関していろいろな職員が関わって非常に注意深い分析をしたり議論をしたりして、2010 年までに導入

することはできないという結論を下している。

国連( UN system )の 1 つの課題は、翻訳の問題である。UNSAS は英語しかないが、IPSAS は国連の公用語の 5 か国語に翻訳されている。また、国連のすべての機関では財務諸表を国連の公用語であるロシア語版、中国語版、アラビア語版、スペイン語版、フランス語版の 5 か国語版を作成する必要がある。

#### (イ) タスクフォース

国連では、IPSAS 導入に関する具体的な方針は、タスクフォースで議論して方針を決定する。そして、一旦、方針が決まれば、国連のすべての機関はその同じ方針に従うこととなる。IPSAS では、有形固定資産を再評価するかどうか選択することができ、タスクフォースでは再評価しないことに決定した。収益の認識などに関する手引き書については、タスクフォースで最も議論された。その手引き書は IPSAS23 の「非交換取引による収益」( Revenue from Non-Exchange Transactions ) に沿ったものであった。IPSAS テクニカルデパートメントにガイダンスの評価を依頼し、実際に収益に関する IPSAS の個別基準を作成したスタッフは手引き書を見てこれで正しいと評価した。しかし、実際にタスクフォースから承認を得るまでにはさらに 1 年半の期間を要した。その時には、タスクフォースができてから 2 年半前経っていたので各人がよく理解していて議論は非常に健全なものであったという。また、連結の問題について例外的に国連総会( general assembly )に課題として提起されたことがある。これは、国連にとっては非常に難しい問題である。各国連機関は非常に独立していて、各機関を連結して一つの財務諸表を作成すべきであるとは考えていない。各機関の関係は通常の特徴の関係である。この件に関しては、各国連機関の上級会計士や会計担当ディレクターから構成される委員会で議論された。

#### (ウ) 研修

究極的には、国連のすべての機関それぞれが、基準を理解して適用することに責任があり、それぞれの機関は個々に加盟国と監査人に対して説明責任がある。しかしながら、国連機関のような大きな組織が、一斉に IPSAS を導入しようとする会計担当者への研修が必要であり、それが 1 つの大きな仕事となる。スムーズに導入するための手順について分析したところ、研修が非常に大事であるということが判明した。しかし、IPSAS を導入する段階で懸念されていたことであるが、入手できる IPSAS の手引き書があまりなかったり、コンサルタントがあまりいなかったりした。テキストについても、IFRS には入手可能な教材がたくさんあったのに、IPSAS の教材はフランス語のテキストが一冊あるだけでほとんど全くなかった。そこで、2006 年 8 月にタスクフォースの同意を得て研修用教材の作成に着手したが、広範囲な内容の研修を開発するには見込みよりも 1 年長くかかり、2008 年 8 月に 18 の研修コース用の教材の開発がほぼ完了した。これは、コンピュータを使用した研修と教室での講師による研修を組み合わせたものである。

また、全部で 54 の手引き書を作成し、すべての重要な IPSAS の個別基準( all the important standards ) と国連機関への影響について触れている。また、これらの手引き書をまとめる

過程で上級会計士が、いろいろと実際的な議論をすることができた。また、このような研修コース用の教材を作成したりして多少なりとも教材面での IFRS とのギャップを埋めることができた。

英国会計検査院 ( National Audit Office of the United Kingdom ) は、IPSAS に関する 2 つのレポートを出している。一つは IPSAS のチェックリストに関する *IPSAS Compliance Guide, December 2007 Edition* で、もう一つは IPSAS の監査準備に関する *IPSAS - Preparing for Audit, 2008* である。これらも手引き書として役に立つだろう。また、OECD や EC、世界食糧計画もウェブサイトでも IPSAS による貸借対照表がどのようなものか公開している。しかし、研修に関しては、タスクフォースに関与していない若年の会計士がいるし、運用に携わる人たちもある程度は IPSAS について知っておく必要がある。国連機関全体では、32,000 人の職員が研修を受ける必要がある。しかし、研修を実施するために多額の費用をコンサルタントに支払うわけにはいかない。

IPSAS 導入の目標を 2010 年としていたので、もっと早く研修を実施すべきだったかもしれない。世界食糧計画では自分たちで先行して研修を実施したが、研修を継続して実施して IPSAS の理解を組織内でもっと浸透させるために研修用教材を使用したい意向である。WHO や他の機関でも研修は開始しているが、研修は非常に大きな課題であるにも関わらず、多くの機関では研修の必要性を過小評価している。

#### ( 10 ) 連結

ニュージーランド、カナダおよび英国にとって、政府の歳出予算外で政府が所有する営利事業を営むことは普通のことである。ニュージーランドでは、これらの政府所有の企業を政府の連結財務諸表の対象から外すことについては様々な議論があった。他方、政府はリスクを取りたがらないと考えられていて、政府所有企業のうちリスクを取る事業はより厳しく管理され、本来必要な事業を推進することを妨げていると考えられていた。これらの政府所有の企業は歳出予算の一部ではないが歳出に関しては法的な制限があり、政府の連結財務諸表に含まれている。現実には、これらの企業には必要以上に政府によって管理されている。また、こういう事業は民間部門にやらせるべきであり、政府はリスクのある事業を実施すべきではないという議論もあり得るだろう。しかしながら、たとえ、そうだととしても、現在の金融危機を見れば、最終的には政府が介入して支援しなければならないことはあるだろう。

なお、日本の公益社団、財団法人は、発生主義予算が義務づけられている。予算についても政府からの統制は受けていない。米国では、民間部門の基準を設定している FASB の基準は、非営利法人にも適用される。しかし、規則はなくガイドランスを発行しているだけである。米国では、非営利法人にはカトリック教会も含まれており非営利法人を規制 ( regulate ) することは、法王を規制することになり、米国では非営利法人を政府が規制すべきであるとは考えられていないようである。



## 3.2 世界銀行（World Bank）でのインタビュー調査

【インタビューの相手方： ロナルド・ポインツ（Ronald J. Points）氏の経歴】

ポインツ氏は GAO で、監査基準、会計基準、内部統制基準などすべての基準や財務政策を担当した。その後、米国内の州および地方政府の会計基準の設定業務に 7 年間従事した。9 年間、IPSASB の米国代表を勤めた。プライス・ウォーターハウス・コーパーズ（PricewaterhouseCoopers; PwC）を経て、世界銀行の東アジア地域の財務担当マネージャーとして勤務、一旦、退職して、現在は世界銀行にコンサルタントとして働いている。このようにポインツ氏は、GASB 設立以前に米国の州、地方政府、連邦政府の公会計基準、そして国際公会計基準に関連する活動に関与してきた。世界銀行では、アジア地域の多くの発展途上国の会計監査や財務システムの改革の仕事をしてきた。

ポインツ氏は、世界銀行で発展途上国への IPSAS の普及に従事する以前は、米国連邦政府および地方政府や IPSASB で会計基準の開発に携わってきた経歴があるので、今回のインタビューでは世界銀行による IPSAS の発展途上国への普及活動だけでなく、FASAB、GASB および IPSAS についても意見を伺うことができた。

### （１）世界銀行と IPSAS

#### （ア）財務報告の利用方法

世界銀行では、発展途上国が、借款や補助金などの要請をしてきた場合に、財務管理説明能力の評価（financial management accountability assessment）を行う。その国の財政構造、会計基準、財務システム、財務報告、財務監査と言ったようにその国をパッケージとして調査して検討する。この目的は、その政府が予算、会計、報告および監査に関する情報に関して適切な手続が整備されているか否か確認するためである。世界銀行としては、政府に資金を供与したとき、資金に関して世界銀行に報告できる適切な仕組みが整っているという保証が欲しいわけである。

民間部門では財務諸表が非常に重要であるのに対して、政府が借款などを世界銀行に要請してきた場合には、政府の貸借対照表や損益計算書（operating statement）はそれほど重視しない。世界銀行が調査するのは、政府が実際にそれらの財務諸表を作成できるか、監査を受けているか、国際基準に沿っているかである。しかし、いまだに、多くの発展途上国では、財務報告を適時に作成できず、財務報告を作成するのに 2、3 年かかっている国もある。つまり、世界銀行は、政府が財務報告に関する能力を判断するために、まず財務報告を見て、政府には、財務管理能力があるかどうかを問うわけである。

世界銀行は資金を供与したあとも財務報告を要求することとなるが、一般的には現金主義会計であろうが発生主義会計であろうが IPSAS に従ったものが望ましいとしている。仮に発展途上国が、自国の会計基準を設定している場合には、その国は、自国の会計基準が国際基準と互換性があることを証明しなければならない。そして、世界銀行が資金を供与したプロジェクトに関しては、被援助国に四半期ごとに財務報告を世界銀行に提出させ、さらに、毎年、監査を受けた財務諸表を世界銀行に提出させることによって、世界銀行は、一度プロジェクトが開始されたら財務報告を利用してプロジェクトをモニターする。

#### (イ) 財務報告のコスト

一度プロジェクトのためのシステムが構築されれば、財務報告は自動的に作成されるので、被援助国が四半期ごとに財務報告を世界銀行に提出するのにコストはかからない。この四半期の財務報告は、世界銀行が被援助国の状況を把握するための中間報告であり、監査を受けたり注記等を付けたりする義務はない。

世界銀行としては、プロジェクトに資金がどのように使用されたかに関して損益計算書に注意を払っていて、特に、支出に注目する。また、四半期ごとの報告書には、プログレス・レポートが添付されており、例えば、プロジェクトの進捗率 30% に対して、財務諸表を見てどのくらい借款からの支出があるか、仮に支出も 30% であれば、プロジェクトの支出に対応しているなどを見る。

以前、世界銀行では、これらの報告書の様式や内容を定めていたが、IPSAS を採用してそれに従った財務諸表を作成し、それに 1 ページ程度のプログレス・レポートを添付して提出すれば、世界銀行に対しては十分であるというように方針を変更した。そして、途上国が国際基準に従った財務諸表を作成すれば、世界銀行としても、それらを理解して使用できるので、今後も財務諸表の様式などを定めることはせず、発展途上国に国際基準を採用してその財務諸表を作成させようとしている。

#### (ウ) 世界銀行の IPSASB への関与

世界銀行は、IPSASB や IFAC に非常に活発に協力している。世界銀行は、それらの組織の会合に出席して意見を述べたり、資金を提供したりしている。そして、会計基準の設定に際して、世界銀行としては、自分たちの見解を IPSASB に伝える努力をしている。

発展途上国は自分たちの声を反映させる手段を持っていないので、世界銀行が発展途上国の擁護者または代弁者として、発展途上国はどのような財務情報を入手すべきかを考えており、IPSASB に対して発展途上国のニーズも考慮するように意見を伝える。また、監査についても同様である。世界銀行としてのニーズもあるが、そのニーズは発展途上国を代表しているという点からすると小さい。

発展途上国からは、世界銀行に有用な情報が提供されるようになってきている。例えば、「外国からの援助に関する注記開示」と、「政府に関する一般的な説明の開示」について IPSASB は基準を公表しているが、これは世界銀行、IMF、IDB (Inter-American Development Bank) と他の援助国が必要としたからである。世界銀行の目的は、発展途上国の説明責任と透明性を強化させて、財務情報と報告能力を向上させることである。そのために、財務諸表を公開させることから始めている。そのためには、発展途上国は、良い会計基準を導入する必要があるので、世界銀行は発展途上国だけでなく IPSASB と一緒に仕事をしている。それは、発展途上国の透明性と説明責任を向上させて、汚職が蔓延している状況を改善していくためのパートナーシップである。

また、世界銀行としては、市民にとって利用しやすい会計情報を開発することにも興味を持っている。それは、内向きの視点対外向きの視点と呼ぶことができるだろう。かつては、政府は常に内向きであった。つまり、会計や報告に関して行われてきたことは、すべ

て官僚のためのものであった。そこで、世界銀行としては外向きの視点にシフトさせて、政府が、外部の人々、納税者、市民、公益団体などに財務情報を提供して、政府の財政面で何が起きているのか明らかになるよう努力している。それにより、汚職をするのが困難になると良い。また、世界銀行は、政府が財務情報をウェブサイトで公開することを勧めている。そうすれば、人々が、予算や財務報告といった情報を入手することができる。政府が情報を公開していることは政府の財務取引の精査のために非常に重要であろう。10年前まで、東アジア地域の多くの国では、国の財務情報は国家機密であり、公開することはできなかった。しかし、今では中国、ベトナム、ラオス、カンボジアでは、法律を改正して財務情報は国家機密ではなくなり、情報を公表している。

世界銀行では、世界を6つの地域に分けて業務を遂行しているが、全体の取組状況の成果についてまとめたものはない。以前、世界銀行では、IPSASや監査基準を自国の言語に翻訳するため様々な国の政府に対して資金援助（grant）をしたことがある。また、それらの基準を理解してもらうため多くの研修も実施した。世界銀行は、基準の使用を義務づけることはできないので、導入するよう働きかけるだけである。

例えば、南アジア地域では、IPSASと国際監査基準の導入を優先的に強く働きかける対象として8か国を選んで、分析作業をしてこれらの国が基準を導入するのをサポートした。

8か国のうち6か国では、2009会計年度に監査付きのIPSASに基づいた財務諸表を公表することとしている。これら6か国の中には、現金主義会計の財務諸表もあれば、発生主義会計の財務諸表もある。パキスタンでは、現金主義会計に基づく財務諸表を過去3年間公表している。ネパールは現在1年目であり、ブータンは1年目を公表済み、モルジブは2009年にはじめて公表することとしている。スリランカは発生主義会計に基づいて過去4年度分を公表している。アフガニスタンは紛争にもかかわらず2年目である。

残りの2か国のうち、インドは、現在、発生主義会計のIPSASの導入に向けて作業中であるが、バングラデシュはIPSASの導入へ向けた動きは遅いようである。世界銀行がIPSASの導入を働きかけるために南アジアの国々を分析してきた手法は、世界銀行内の他の地域でも実施されており、米州開発銀行（IDB）は南アメリカでこの手法を実施している。さらに、ナイジェリアでも分析した報告書が完成したところである。

つまり、世界銀行は、IPSASや監査基準の導入を働きかけてきており、研修や翻訳のための資金援助を実施している。また、世界銀行のすべてのプロジェクトに関して、発展途上国がIPSASに従うよう要求している。世界銀行では、義務づけはできないが強く推奨している。

#### （エ）ハーモナイゼーション

基準のハーモナイゼーションについては、二か国間および多国間のすべての援助機関の総裁が集まって会議を開き、また、実際の業務の運営レベルでも会議を開いている。そして、もし仮にIPSASを採用するということになれば、世界銀行は、国際協力銀行（JBIC）、米州開発銀行（IDB）、アジア開発銀行（ADB）と協力していくことだろう。

援助機関の総裁が、パリで会合を開いて合意したのでパリ合意（Paris Accord）と呼ばれ

ており、すべての援助機関はすべての手続のハーモナイゼーションをすることに合意している。仮に、日本の国際協力銀行と世界銀行が異なったことを要求すれば、被援助国にとっては非常に難しくなる。そこで、統一した手続を作成することに同意した。もし、その手続として IPSAS が採用されたならば、すべての援助機関がそれを要求する。ハーモナイゼーションを推し進めることにより、援助機関の間で統一性がとれて、最終的には国際基準に従うこともあり得る。そして、すべての機関や国が国際基準に合意すれば、それがベンチマークとなる。世界銀行としては、援助機関の必要条件を満たすためのコンプライアンスのコストを最小化しよう努めている。もし、ある政府が自らの目的で国際基準に従えば、追加的な費用をその政府に負担させることなく、援助機関はその同じ情報を利用することができる。今日、技術の進歩により、情報はインターネットやウェブサイトですぐに入手できる。そして、政府はより多くの情報を公開するようになってきている。

スポーツに例えると、もし仮に、日本がサッカーのルールを自分たちで決め、中国や米国もそうしたならば、一緒に試合をする場合には、統一ルールを設定してどこの国も従うこととしなければならない。同様に財務についてもだれもが従う国際基準があれば、どの国でも取引ができるようになる。

#### (オ) 政府の監査

ある途上国が監査済みの財務諸表を公開しているといった場合、実際に監査をしているのは、その国の政府機関が監査している場合と国際的な会計事務所が監査している場合がある。世界銀行としては、まず最初にその国の財務管理評価 ( financial management assessment ) を行うが、その一環として監査機能の能力評価を行う。世界銀行としては、普通はその国の会計検査院が監査するのが望ましいが、多くの国では能力が低いために、会計検査院による監査を利用できない国がある。その場合には会計事務所による監査を利用している。

世界銀行では、政府機関である会計検査院とともに民間の会計事務所の両方の監査機関を評価している。特に監査の質を評価している。世界銀行は、監査人を額面どおりには受け取らず、監査人同士による再評価 ( peer review ) を行って品質保証を評価している ( quality assurance review )。その結果、会計検査院に依頼することができないことがしばしばあり、民間の会計事務所に依頼するが、その場合でも、品質保証評価の結果、地元の小さな会計事務所は監査の品質が高くないので依頼対象から除かれてしまう。そして、相対的に監査の品質が高いという理由で、普通、国際的な会計事務所に落ち着くことになる。

このように、発展途上国の会計検査院や地元の会計事務所にも依頼することができないことがあるので、世界銀行では、それらの監査能力の開発のためのプログラムに資金を供与することとしている。能力開発には 4、5 年かかるかも知れないが、世界銀行がその能力に頼ることができるようになることを目的としている。

これらの国々では、いろいろなプロジェクトを通じて優れた国際慣行を導入してもらうよう紹介している。これらの国々を許容できる水準に引き上げるためには、銀行部門、民間部門、公共部門などいろいろなことを改革しなければならない。数年前までは銀行がなく、

取引はすべて現金決済であった国もあった。しかし、そういった国でも、現在では銀行システムができあがりつつあり、国際慣行を導入し始めることができるが、それにはまだ制度を整える必要があり時間を要する。

#### (カ) 発生主義の重要性

援助機関にとって、発生主義会計に基づく財務諸表の重要性は、発展途上国政府の負債を評価できることである。多くの発展途上国ではキャッシュ・フローの問題が非常に深刻である。そのため、援助機関にとっては、発展途上国政府がどれだけ資産があるかよりもどれだけ負債があるかに関心があり、資産よりも負債のほうが重要である。また、世界銀行ではIMFと共同で、どのようにしてこれらの国が、税金、関税収入などを増やすことができるか、また、どのようにその資金を管理すべきかという歳入政策の開発に取り組んでいる。これらの多くの国では、支払いが滞りがちで、取引先や公務員は何か月も支払いを受けていないことがある。

現在、発展途上国のうち少なくとも90%の国々では発生主義会計に基づいた財務諸表を作成することはできないと思われる。その理由の1つは会計に関する知識・能力の問題であり、もう一つはシステムの問題である。

世界銀行としては、発生主義会計に移行することだけを単独で発展途上国政府に対して求めることはしない。世界銀行では、プロジェクトの一部として政府が新しい財務システムに移行できるよう、より大きな改革プロジェクトを実施することがある。これらの国々のシステムは予算に応じて構築されたものであり、予算が使われていくのを管理するシステムであって現金主義会計に基づいている。そして、発生主義会計に必要な情報を把握するには設計されていない。また、複式簿記ではなく単式簿記を採用しているので、発生主義会計に移行するためには職員に研修を受けさせなければならない。このように、これらの国々が発生主義会計に移行するためには新しいシステムが必要になる。世界銀行では多くの国で新しい統合財務管理システム(new integrated financial management systems)を構築する多くのプロジェクトに資金を融資していて、発生主義会計に移行することが融資条件の1つになっている。

ベトナム、モンゴル、ラオス、インドネシアなど非常に多くの国がこのシステムの導入を始めているかまたは手続中であり、モルジブではシステムの導入が完了している。プロジェクトが完了すればこれらのすべての国には発生主義会計に移行することとなる。このシステムを移行するとその時点で、発生主義会計を導入するためのツールや情報が得られるのでより移行し易くなる。オラクル(Oracle)、エスエーピー(SAP)、フリーバランス(Free Balance)などの新しいソフトウェアには、いろいろな機能があり、それほど職員に研修をする必要がないので以前のソフトウェアよりも簡単に発生主義会計に移行することができる。

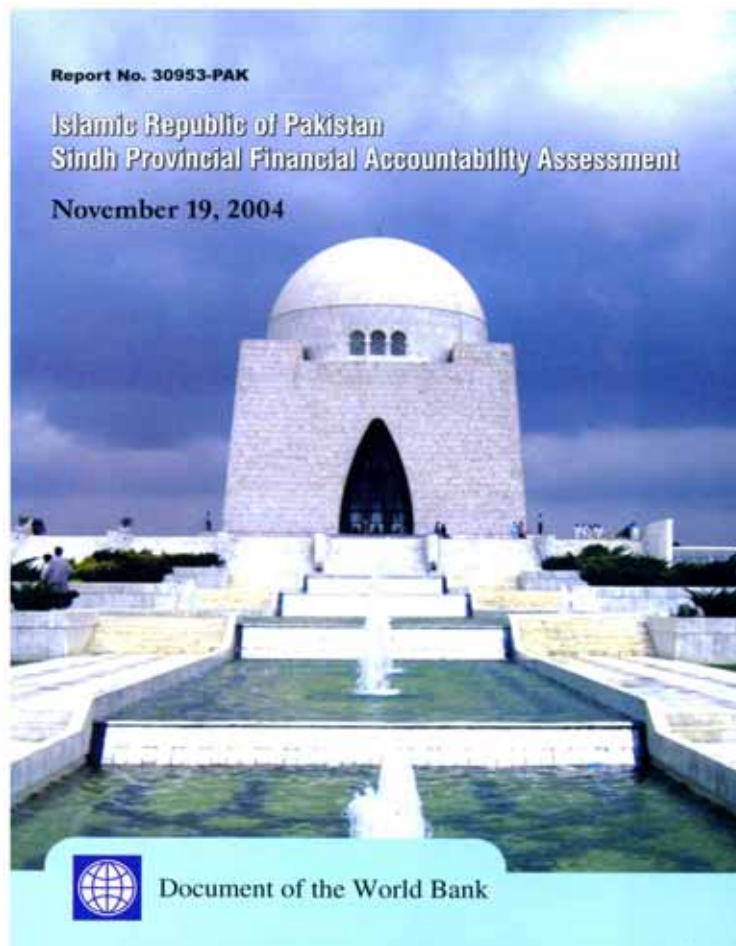
発展途上国を発生主義会計に移行させるのは世界銀行の長期目標であるが、それには制約もあり、ゆっくりと何年も時間をかけて移行していかなければならない。西欧の先進国でもまだ現金主義会計を採用しており、改革を実行しない限り発生主義会計に移行するの

は困難であるように思われる。発生主義会計への移行はいろいろな改革の一環として行われてきた。また、この発生主義会計から得られる情報をどのように役立てるか、何ができるかについて管理者にも研修をする必要がある。

(キ) 世界銀行の実施した評価事例

ここで、世界銀行がパキスタンで実施した評価報告を紹介する。世界銀行は、2003年にパキスタンのシンド州<sup>9</sup>で構造調整融資や財務説明能力の評価のために、予算作成および執行、財務報告・財務会計、内部統制、外部監査および法的監視体制を対象とした調査を実施した。そして、その調査結果を基礎として2004年11月に「パキスタンイスラム共和国シンド州財務説明能力評価 (Islamic Republic of Pakistan Sindh Provincial Financial Accountability Assessment)」という報告書を公開している。

【現地収集資料】



<sup>9</sup> 同国の南東部にある州であり、州都はカラチ。

この報告書によれば、シンド州政府は改革を実施しているが、長期的には改革を継続していることが必要であるとしている。具体的には、予算作成に関して、中期的目標がなく分野別の合意された目的がない、職員に関連した支出や債務返済が多額に上っていて支出が硬直化している、社会分野への予算配分が少ないために貧困撲滅が進んでいないなどの理由により予算の作成が非効率的である。予算の執行等に関して、主任会計職員に適切な権限がなく他の財務会計担当職員や内部監査人からの支援がない、財務省に予算を提出する前の段階で省内には予算要求の内容を精査する職員がいない、支払に関して財務省では適切な支援や実査、モニタリング、内部監査などをしていない、財務省にはキャッシュ・フローを適切な資金フローを監視するためのモデルがないなどの理由により予算の実行やモニタリングが非効率であるなどと報告している。

そして、会計や財務報告は改善しているが技術能力や組織上の課題を解決する必要がある。例えば、財務管理システムは一部を除いてはコンピュータ化されていない。地域によって財務説明責任は異なったルールや手続となっている。地方政府によってはそれらのルールや手続の適用状況は非常に異なっている。財務報告は非常に貧弱である。内部統制機能はすべてのレベルで注目される必要がある。そのため、財務管理、管理システムを効率的にしなければならないとしている。

さらに、世界銀行では、パキスタンの公会計と監査の評価を実施して、2007年5月に「パキスタン公会計と監査 国際標準との比較 (Pakistan Public sector Accounting and Auditing)」の報告書を公表している。報告書によれば、パキスタンの会計年次報告はIPSASに準拠しておらず、会計方針や注記も記載されていない。同国では新しい会計モデルの導入を実施中であるが、このモデルを現金主義のIPSASに完全に一致させる必要があると報告している。そして、連結対象となる機関が反対しているものの、改革を継続することにより現金主義のIPSASをスムーズに導入できる見通しであり、その後、経過的な段階を経て発生主義のIPSASに移行できると報告している。

会計基準	現状	IPSAS を導入するために必要な活動
公会計の法律は IPSAS を適用しているか。	非常に部分的。	委員会を設置して現金主義の IPSAS を完全に導入する手続について検討する。
教育と研修は IFAC の国際教育標準 ( International Education standards ) に合致しているか。	部分的。	研修等の実施。
倫理規定は国際基準に合致しているか。	会計検査院は INTOSAS の倫理基準を適用している。	倫理規定を職員の雇用契約の一部として含めるべきである。
公会計基準を設定する機関はあるか。	会計検査院が様式、原則および会計方法を規定できる。	IPSAS が新しい会計モデルの中心となっているが、IAS/IPFRS も政府所有企業の会計基準・財政基準として認められるべきである。
財務報告の表示は IPSAS に合致しているか。	限定的。現金主義の IPSAS にも発生主義の IPSAS にも従っていない等。	会計方針と注記がない。連結対象となる機関の情報がない。組織間の調整が必要。
現金の受領と支払いは IPSAS の様式に従っているか。	基本的な情報は報告書にあるが IPSAS とは整合性が取れていない。	現金の受領と支払いについては、既存の会計報告から現金主義の IPSAS に従った報告書を作成できる。報告様式の変更が必要である。
会計方針と説明注記は要求されているか。	会計方針は予算書や会計書類には載っていない。	会計方針を示す必要がある。
その他の開示は IPSAS に合致しているか。	部分的。財務報告は 6 か月以内に公開されていない。開示されていない項目がある。表示は透明性の基準を満たしていない。	報告するまでの期間を短縮して開示情報を改善する必要がある等。
政府は連結財務諸表を公表しているか。	公表していない。	連結対象となる機関の財務情報を連結させるためには、更なる改革が必要。

#### (ク) コンプライアンス委員会

世界銀行は、先進国とともに事業を実施しているが、実施しているプロジェクトはすべて発展途上国向けであり、先進国向けではない。そのため、先進国に対しては影響力を行使することはできない。強いて言えば、IFAC を通じた先進国との関係はある。米国においては、IFAC の加盟団体である AICPA のような組織とは基準を遵守させる面で協力関係がある。

IFAC は、数年前、「加盟団体の義務」という基準を制定させた。この基準により、IFAC の加盟団体になるためには、自国で IFAC の監査基準、会計基準、倫理基準など様々な基準を導入しなければならない。現在、IFAC には、加盟団体が IFAC の基準に従っているかどうかをモニターしているコンプライアンス委員会が設けられている。委員会がモニターをすることにより、先進国が基準を遵守するようにしている。発展途上国の多くの国は、まだ IFAC に加盟していないが、いずれは加盟するとすれば、それまでの間は世界銀行が発展途上国に対して活動することになる。



## ( 2 ) 公会計を巡る問題

### (ア) 発生主義

先進国のうち最初に改革を断行して発生主義に移行したのはニュージーランドで、1989年に中央政府と地方政府が発生主義会計を導入した。その後、オーストラリア、カナダ、英国などが続いた。しかしながら、発生主義会計といっても、予算も発生主義会計に基づいて作成しているのはニュージーランドとオーストラリアぐらいであり、あまり発生主義会計に基づいて予算を作成している国はない。理論的には、予算も財務報告も両方とも発生主義会計に基づくのが好ましいが、現実には会計士に発生主義会計を理解させるのも大変であるのに、政治家に発生主義会計とは何かを理解させて発生主義会計に基づく予算を導入させるのは非常に困難であろう。それでも、何年かかるかわからないが、発生主義会計を普及させるためには短期目標や中期目標を立ててやっていくべきだろう。

例えば、ニュージーランドの人口は東京都の人口の4分の1程度であるので、予算も財務報告も両方とも発生主義会計を導入するのは容易であったろう。ニュージーランドの場合、1980年代の財政危機に直面したのが契機となって一気に改革を進めることができたのであろう。その時、イアン・ボール ( Ian Ball ) 氏とその側近がはっきりとしたビジョンを持っていて、国が小さかったこともあり、財務省の官僚と一緒にこの改革を断行することができた。ボール氏は、1995年から2000年までIPSASBでIPSAS開発を指揮し、現在はニューヨークのIFAC本部のCEO ( Chief Executive Officer: 専務理事 ) を務めている。

### (イ) IPSAS

最初にIPSASを設定するときにセクター中立という概念を基礎にしたので、IPSASは、企業会計の発想が強くでている。仮にセクター中立という考え方を採用しない場合には、例えば銀行部門、保険部門、農業部門など、すべての部門がそれぞれ独自の会計基準を採用するということになるだろう。セクター中立の下では、同じような共通する取引は、それが民間部門であろうが、公共部門であろうが、また他の部門であろうが、同じように表現されるべきである。そこで、民間部門を対象としているIFRSをIPSASを開発する際の出発点とした。その後、公共部門に特有な個別基準をいくつか設定している。例えば、予算決算比較情報を担当したことがあるが、それは政府特有のものである。また、非交換収益を税収として会計報告するが、これは民間部門にはない。このようにいくつかの政府に特有な追加的な個別基準がある。

民間部門の会計基準であるIFRSの基礎となっている考え方は、例えば利益を測定したり、組織とはキャッシュ・フローを生み出すために資産を取得すると見たりすることである。これに対して、政府は、行政サービスを提供するために資産を取得するのであって、現金を生み出すために取得するのではない。政府が利益を生み出すことはなく、公的部門の測定の対象となるのは行政サービスの提供である。そこで、民間部門のIFRSの個別基準を政府に適合させるために、資産の減損についてはIFRSを修正してIPSASに取り入れた。民間部門では、減損はキャッシュ・フローを基に測定するが、政府部門の減損は行政サービスの提供能力を基に測定する。

IPSAS は、最近、社会保険（social insurance）に関する公開草案を公開が、社会保険を取り込むべきではないという意見を受けてプロジェクトを中断している。IPSASB では、まだ社会保険について研究を継続しているが、現在のところ優先順位の低い事項となっている。民間部門では、会計基準は株主にとっての便益をもたらすものである。公共部門では、会計基準は、市民に便益をもたらすべきものであっても、市民が求めている情報を表示しないことによって政府に便益をもたらすべきものではない。社会保険に関する情報は IPSAS に取り込まなければならないものであり、会計基準設定者はそのようなロビー活動に屈しないよう強くなるべきである。

#### （ウ）IPSAS と米国の公会計基準との比較

2009 年 6 月に GASB は 25 周年を迎えた。ポインツ氏は、GASB を設立する基礎となった報告書を書いた 3 人のうちの 1 人である。GASB が設立された当時は、連邦政府は会計基準の対象に含めるには大きすぎるし、また、権力もありすぎるのではないかと議論された。そのため、州や地方政府を会計基準の対象とすることはできるが、連邦政府も対象に含めようという意見は出なかった。また、仮に連邦政府も対象に含めると連邦議会が介入してきてすべての権限を奪ってしまうのではないかと懸念もあった。そこで、GASB を設立したときは連邦政府を対象としないことになった。

GASB の会計基準に比べると IPSAS は企業会計的な色彩が強いという印象を受けるかもしれない。しかし、初期の頃の GASB の会計基準と IPSAS を比較すればそうかもしれないが、最近の GASB の会計基準は IPSAS に非常に近づいてきている。GASB の会計基準はもとも資金会計（fund accounting）に基づいていたが、1999 年に GASB34 が発行されてからは、資金会計から発生主義会計に焦点が移行したとあってよい。GASB34 では、政府全体の連結財務諸表の作成を義務付けており IPSAS と整合的である。

デービット・ビーン氏は IPSASB で 6 年間テクニカルアドバイザーを勤め、それと同時に GASB のリサーチディレクターでもあった。そして、現在、ビーン氏は米国代表として IPSASB に関わっている。彼とそのスタッフは、多くの調査をして IPSAS へ貢献しているので最近の GASB の会計基準は IPSAS と非常に共通性がある。GASB の会計基準はかなり IPSAS に近づいており、重要性の観点からはそれほど多くの相違点はない。

一方、FASAB は、IPSAS とかなり相違しているように見えるが、少しずつ IPSAS に近づきつつある。また、FASAB は、IPSASB が学ぶべき多くの興味深い考え方を導入している。例えば、政府のプログラムを持続していくことが可能かどうか長期持続可能性を認識するためのプロジェクトがある。FASAB では、長期持続可能性に関して連邦政府のいろいろなプログラムがどの程度持続可能かを示す政府の収支見込みを示した一覧表（schedule）のようなものを作成することを検討している。そして、財務諸表の外部の利用者や市民が、このような政府のプログラムの長期持続可能性に関する情報を入手することが可能になれば、利用者や市民はプログラムを持続していくことが可能なのか検討することができる。米国では、近年、医療制度（healthcare）について議論されたり、連邦政府は銀行制度などにどの程度関与すべきかについて議論されたりしている。現在、連邦政府の財政赤字の見

込額は9兆ドルに達しているが、この見込額には、医療制度の改革による増加分を含んでおらず、改革を実行すればさらに1.5兆ドル負債が増えることになる。FASABが、検討しているどの程度持続可能かを将来の収支見込みを示す一覧表のようなものがあれば、市民は、連邦政府が実施するプログラムはトレードオフの関係にあり、政府はプログラムをすべて永続的に持続することはできないということが理解できるだろう。そのときに、市民はどのプログラムが本当に必要なのか考えなければならず、この考え方を導入するということが公共部門にとって非常に重要であると思われる。

また、発展途上国で新しいプログラムを実施するために法律が成立しても、そのプログラムを持続して実施する財政的余裕があるようには思えないこともある。IPSASであろうが他の会計基準であろうが、おそらく長期持続可能性は開発しなければならない最も重要な概念の一つではないだろうか。

長期持続可能性報告書は、財務報告の注記により追加的な情報として、持続可能性について収支見込みを示した一覧表を添付して公開される必須補助情報である（Required supplemental information; RSI）。この長期持続可能性という考え方についてはFASABが真に先駆者であり最先端で取り組んでいるので、IPSASBも米国連邦政府の情報や研究の成果に注目すべきである。

#### （エ）概念フレームワーク

以前のIPSASBでは、すぐにでも取り組むべき会計基準に関する重要なことがあって、概念フレームワークについては常に先送りにされてきた。概念フレームワークは基本的にはIPSASBのためのものであり、利用者がどのように取引を会計報告するかについては役に立たない。それゆえ、IPSASBにとっての優先事項はどのように取引を会計報告するかについての基準を設定することであった。そして、時間に余裕ができたときに概念フレームワークに取りかかることとなった。

また、IASBが概念フレームワークのプロジェクトを開始したので、IPSASBとしても着手せざるを得なかったという事情がある。つまり、IPSASをIFRSに近いものにしておきたかったので、IPSASBは政府の視点から概念フレームワークを検討しなければならなかった。概念フレームワークを作成することにより、IFRSは会計基準または財務諸表の基準から財務報告の基準へとその枠組みを拡げることとなったが、それと同じ変化がIPSASにも起こるだろう。

かつては、財務諸表として貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書について議論してきたが、現在では長期持続可能性やRSIなどについて議論している。そのような情報はすべて報告書に盛り込む必要があり、財務諸表から財務報告に用語も変える必要がある。

## 4 . 米国における公会計基準を巡る議論

### 4.1 連邦会計基準諮問委員会（FASAB）でのインタビュー調査

【インタビューの相手方： ロバート・デイシー（Robert F. Dacey）氏の経歴】

デイシー氏は、デロイト・トウシュ（Deloitte & Touche）でシニアマネージャーとして勤務した後、GAO でディレクターとして連結財務諸表の監査や情報セキュリティー監査に携わったりした。また、米国公認会計士協会（AICPA）監査基準委員会の委員や連邦政府の会計監査政策委員会（Accounting and Auditing Policy Committee）の委員として活躍した。2004 年から GAO の代表として FASAB の委員を勤めている。

#### （ 1 ） FASAB の概要

米国には、FASB、GASB、FASAB の 3 つの会計基準設定者がある。このうち、FASB は民間部門向けの会計基準の設定者であり、GASB と FASAB は公共部門向けの会計基準設定者である。そして、GASB は 20 年以上前に設立された民間機関で米国の州や地方政府の公会計基準の設定をしていて、FASAB が連邦政府の公会計基準を設定している。

米国では 1990 年に首席財務官法（Chief Financial Officers Act）が制定され、連邦政府の主要な機関は財務諸表を作成し監査を受けることが義務づけられた。その後、監査を受ける義務の対象となる機関は、ほとんどの政府機関に拡大された。連邦政府では、会計基準を設定する法的責任については GAO（the Government Accountability Office）が負っており、また、財務諸表の書式と記載内容については OMB（The Office of Management and Budget）が法的責任を負っている。そこで、1990 年 10 月に GAO、OMB および財務省は、自分たちの代わりに連邦政府の会計基準の設定者として FASAB は連邦諮問委員会法（Federal Advisory Committee Act）によって設立された。また、FASAB の設立に関しては、GAO と OMB との間の覚書（Memorandum of Understanding）があり、その最新の改訂版は 2003 年付けとなっている<sup>10</sup>。これは、連邦政府には、州・地方政府にはない独特の報告規制があるので、連邦政府独自の会計基準を設定する必要があったためである。

1999 年 10 月に FASAB は、米国公認会計士協会（American Institute of Certified Public Accountants: AICPA）によって連邦政府機関のための一般に認められる会計原則（Generally Accepted Accounting Principles: GAAP）の基準設定者として認められた。現在、FASAB は、6 人の民間委員と 4 人の政府委員から構成されている。ただし、今回の調査時点においては、政府委員が辞職して今後の対応を決めなければならない状況であった。

FASAB の独立性は、連邦諮問委員会法によって確保されているが、その一方で FASAB は、連邦政府が何をしなければならないかを独裁的に決定することはできない制度となっている。FASAB が公会計基準を作成しても、FASAB 自体にはそれを強制する法的権限はなく、GAO と OMB は、法的な権限をもっているので FASAB が作成した公会計基準が適切ではないと思えば、それを拒否することはできる。しかし、これまでに GAO や OMB が拒否した事例はなく、仮にそのような事態になれば、FASAB の独立性に疑問が呈されるだろうとのことであった。

<sup>10</sup> 覚書については巻末の資料 2 を参照のこと。

FASAB は、GAAP の基準設定者となるように設立され、現実に FASAB が作成した公会計基準は AICPA によって GAAP として認められている。これは、財務諸表は監査を受けることとなるので財務諸表を作成する側もそれを監査する側も受け入れられる会計基準でなければならないことによる。AICPA は、会計に関する職業専門家の協会であり、公認会計士（CPA）が基準に対して意見を述べる機会を与えられることによって、基準は初めて GAAP として受け入れられる。

現在、米国における GAAP の設定者としては、FASB、GASB、FASAB に、国際会計基準設定者の IASB を加えて 4 つが認められている。したがって、財務諸表が GAAP に従っていると認められるためには、これらのいずれかの基準を使用しなければならない。そうでなければ、その基準はその他の包括的会計基準（a comprehensive basis of accounting）<sup>11</sup>ということになる。

すべての米国連邦政府機関および連結財務諸表は、FASAB の公会計基準を採用することが義務づけられており、GAO はそれに対して会計検査を実施している。また、主要な州および地方政府のほとんどは、GASB が設定した GAAP にしたがって毎年度の財務諸表を作成している。

しかし、民間部門では、証券取引委員会（SEC）によって年度報告書に対する監査報告書の作成が義務づけられている上場企業（public companies）以外では、各企業がどのような財務諸表をどのような基準に基づいて作成するかを判断することになっている。もっとも、現実には銀行からの借入金に関連して、銀行がどのような財務諸表を作成すべきか要求することがある。このように、会計基準を巡る状況はいろいろであるが、公共部門と民間部門の間で大きな違いがあるようには思われないうとしている。

## （ 2 ） FASAB と IPSASB

FASAB と GASB のスタッフは共通の問題点について話し合うために会合（joint meeting）を開くことがある。この会合は、コンバージェンスのためではないが、情報交換をしたりお互いの知見を共有しようとするものである。

また、同様に FASAB のスタッフは、IPSASB の作業グループに参加して開発中の IPSAS の個別基準についてコメントしたり、デイシー氏が INTOSAI のオブザーバーとして IPSASB に参加したりしており、コンバージェンスではないが協力している。さらに、GASB のリサーチディレクターが米国の代表として IPSASB へ参加している。GASB は、IPSASB と 2、3 の共同プロジェクトを持っている。そして、例えば、GASB が検討している問題と共通する問題について IPSASB が作業を進めているときには、GASB はスタッフを IPSASB に派遣したりしている。これらの協力関係についての覚え書きなどについては特にない。

FASAB は、米国連邦政府という一つの主体を対象とした公会計基準を設定していて、FASAB の公会計基準を IPSAS とコンバージェンスする計画はないが、FASAB が IPSASB より遙か以前に設立されたのということもあり、IPSASB と協力関係を保っている。そして、FASAB としては、IPSAS の状況の推移を見守ることとしている。

<sup>11</sup> 米国では GAAP 以外の会計基準を示す。other comprehensive basis of accounting（OCBOA）ともいう。

FASAB の会計基準と IPSASB の会計基準で大きく異なることは、FASAB が米国連邦政府に適用するための基準であるのに対して、IPSASB の基準は多くの国家、地方や州などのサブ国家をも対象としていることである。また、会計基準で考え方が異なる点の一つは、税収 (tax revenue) の認識である。FASAB では修正現金主義を採用しているが IPSASB は発生主義を採用しようとしている。しかし、FASAB と IPSASB の個別の基準の多くは非常に似ている。IPSASB と IASB とのコンバージェンスが終了したとき、両者の間に重要な相違があるのかどうか非常に興味深い。しかし、まだ社会保障に関する IPSASB の個別基準は開発中である。

ある国が、IPSAS を導入するかどうかは非常に難しい選択である。IPSASB や IASB の会計基準をそのまま採用することもできるし、または、自分の国の特徴を保持したいのであれば、独自の会計基準を保持することもできる。また、IPSASB や IASB の会計基準を修正して採用することもできるし、実際にそうしている国もある。独立した会計基準設定機関を持つこともできる。これらを決定するのは、難しいが各国自身が決定すべきことである。米国議会では、おそらく米国連邦政府の会計基準の責任を誰も米国外の機関に任せたいとは思わないだろう。

### ( 3 ) デュープロセス

IASB や FASB が企業会計の基準を設定する場合には、デュープロセス (due process) という手続を経なければならず、そのなかでコメントレーターや批判などを利害関係者から受け付けることとなる。FASAB、GASB および IPSASB の場合にも、その検討過程は公開される。

基準を開発する際には、第一段階として予備的見解を公開することもあるし、少なくとも公開草案 (exposure drafts; ED) を公開して一般からのコメントを受け付ける機会を設けている。このようにならかなり広範囲なデュープロセスの手続を経て基準が設定される。仮にこの手続に批判があるとすれば、それは、公開草案などを公開してコメントを受け付けてもそれに対して返信がないことがあり得るといえる点であろう。これは公開する側ではどうしようもないことである。そこで、特別な基準を設定する際には、財務諸表の作成者や利用者など影響を受ける人たちに情報を提供してコメントする機会を与えるようにしている。しかし、公開しても基準によってコメントの数は多かったり少なかったりするものが現状である。

### ( 4 ) IPSAS 概念フレームワーク

IPSAS の概念フレームワークのプロジェクトに関しては、FASAB ではその過程においてスタッフがいろいろと協力したりコメントしたりしている。世界の多くの会計基準設定者が、IPSASB の開発に関わっていて情報を共有している。また、FASAB および GASB にとっても、概念フレームワークの強化は関心事の一つである。

しかし、FASB や IASB が企業会計のための概念フレームワークの作業を終了するまでには時間を要するので、公会計の設定者である IPSASB、GASB および FASAB は、その作業が

終了するのを待たずに公会計のための概念フレームワークの作業を進めることにしている。

FASB や IASB は、以前に比べ投資家を第一の利用者（audience）とした民間部門の方に進んでいる。しかし、公会計の設定者である IPSASB、GASB および FASAB は、政府の財務報告の目的は説明責任であると議論しており、IASB や FASB ではそのような点を取り込むことはないと思われる。特に、IPSASB は、概念フレームワークのプロジェクトはコンバージェンスのプロジェクトではないと決定している。IPSASB、GASB および FASAB が同時に概念フレームワークの作業を進めて情報を共有することによって、それぞれの概念フレームワークが大きく異なったものになる危険性を減らすことができる。

説明責任を目的とするとしても、政府の会計には、投資家の株主価値を説明するモデル概念がないので、必ずしも原価主義のようなものを政府会計が採用する必要はない。また FASAB では、作業が終了していないので方向性を示すことしかできないが、方向性としては、現在の投資家を支援するような情報のほうに進んでいくと思われる。FASAB の主な関心事は、政府の現在の資産の評価ではなく、政府がどのようなサービスを提供するとどのくらいの費用がかかるかといったことであり、それは米国連邦政府レベルで作成される長期持続可能性報告書に反映されることとなると思われる。また、長期持続可能性報告書については、GASB や IPSASB においても現在検討中であり、FASAB では 2008 年 9 月に 公開草案を公開している<sup>12</sup>。この長期持続可能性報告書によって民間部門よりも説明責任に焦点を当てることができる。

#### （５）金融商品

FASAB の会計基準には、金融商品に関する会計基準はない。唯一あるのは、政府機関が保有しているような連邦政府債、貸付債権などについては、割引現在価値として計上する基準（discounted cash flow basis）があるが、いわゆる金融商品一般に関しての会計基準はない。米国政府は、2008 年の秋からいろいろな金融商品を保有することとなった。これまで、米国政府ではこのような経験はなかったが、とりあえず財務省では割引現在価値として報告するようである。

FASAB では、連邦政府機関（federal entity）の定義について検討している。現在の金融危機は国家危機的な状況であり、米国政府は国家の使命としてその他の経済主体を政府が買収したのであり、そのような経済主体については連結対象にすべきではないという一般的な合意があるようである。しかし、最終的にどうすべきか決定する前に財務諸表を作成しなければならない。

政府が取得した貸付債権のほとんどは、最終的には損失になると想定されている。仮に、貸付債権を割引現在価値で計上することとなると、初めて財務諸表に計上する時点で損失を計上することとなる。また、多少の利得が生じているものもあるが、これについては収益を計上することとなる。理論的には、収益や損失は貸付や保証が行われたときに認識するのであって、それらが実現したときに認識するものではない。このような新しいタイプの投資は、そのおおよその公正価値によって評価されるだろうとのことであった。

<sup>12</sup> FASAB の長期持続可能性報告書に関する公開草案（Reporting Comprehensive Long-Term Fiscal Projections for the U.S. Government）は、[http://www.fasab.gov/pdf/files/fsr\\_edfinal.pdf](http://www.fasab.gov/pdf/files/fsr_edfinal.pdf) で公開されている。

現地調査時においては、GAO が、これらの取引について検査をしているとのことであった。

#### (6) 発生主義会計に基づく財務諸表の利用と予算

政府内部の利用者にとっては、会計基準を適用した財務報告から政府内部の日々の管理業務に必要な情報を得ることができるということは重要である。発生主義会計を連邦政府の政策決定に利用すべきであると考えられるが、現実には国会議員は発生主義会計に基づく財務報告を政策決定に使用することにあまり積極的ではないようである。依然として、現金主義会計の予算に準拠している。事実、連邦政府の財務諸表は約 200 ページもあり、それを一般市民に読んでもらえるとは思えないので一般市民向けに財務諸表をわかりやすく説明した 12 ページ程度の小冊子 A Citizen's Guide to the 2008 Financial Report of the U.S. Government<sup>13</sup>を作成している。そのほうが、一般市民や議員に理解してもらうには効果的である。

予算との統合についていうと、予算と財務諸表とのリンクは非常に重要である。予算は基本的に現金主義ベースであるが政府が政策を立案するためのツールである。FASAB では、財政の健全性 (fiscal sustainability) に関する情報の基準として承認した長期持続可能性報告書を受け入れてもらうよう努力している。また、それは一般市民向けの小冊子にもその考え方が含まれている。連結財務諸表においても予算とのリンクが重要であり、発生主義の結果と予算の結果を対比させれば、政策決定者がその主な差異について発見することができるようになる。

なお、連邦政府の財務諸表の作成に要している期間についてみると、各連邦政府機関の財務諸表は年度終了日の 9 月 30 日から 45 日後の 11 月 15 日に報告され、連結財務諸表は 75 日後の 12 月 15 日に報告されることとなっている。同時に一般市民向けの小冊子が公表される。この 12 月 15 日に公表されるのは電子版であり、印刷するのにさらに 1~2 週間かかる。もともとは、期限は年度終了後 6 か月以内であったが、発生主義の数値を計算するのに非常に時間がかかっていた。そこで、45 日以内に発生主義の数値を計算できるようなシステムを開発した。そして、2008 年に報告された大きな 24 の連邦機関のうち 21 機関の財務諸表は無限定適正意見を受けた。

#### (7) 社会給付と長期持続可能性報告書

現在、貸借対照表に資本資産を計上しているが、主に有形固定資産や設備など (property equipment and inventory) でその額は 1 兆ドル程度にすぎない。それに対して負債は 5 兆から 6 兆ドル程度あり、さらに発生主義ベースでの負債が退役軍人や失業手当で 5 兆ドル程度ある。社会給付費 (social benefit) については、適格性要件 (eligibility requirements) を満たしているもの、すなわち支払期限が来ているものや未払いとなっているような比較的短期間のものを負債として計上している。この点については、FASAB 内部でも様々な意見がある。GAO としては、このような計上方法によって年間のサービスコストの業績評価

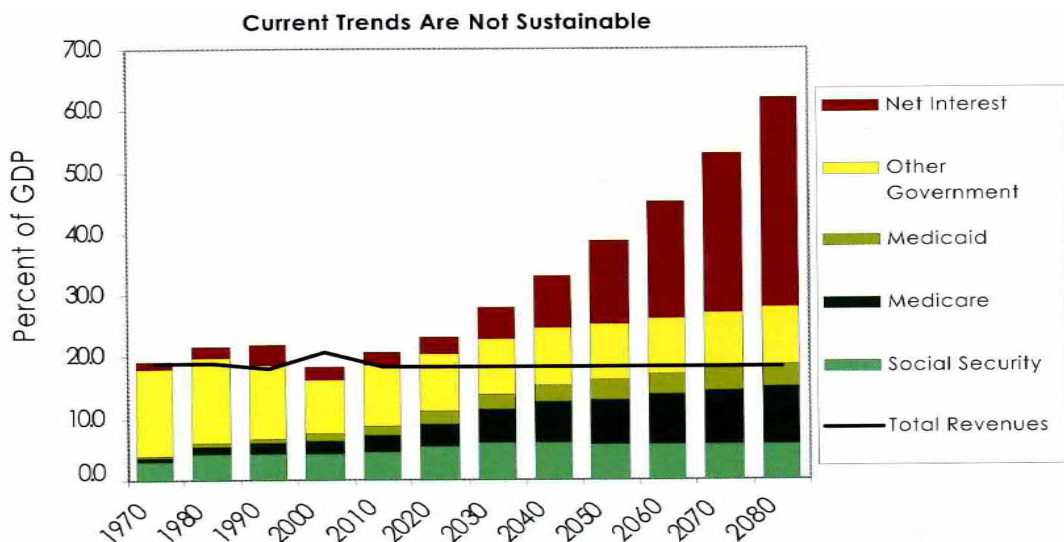
<sup>13</sup> 2008 年度版は、[http://www.whitehouse.gov/omb/assets/financial\\_pdf/08guide.pdf](http://www.whitehouse.gov/omb/assets/financial_pdf/08guide.pdf) で公開されている。



(performance measurement) が可能になるとともに社会保障政策の現在の予測収入や予測支出を含む長期持続可能性報告が可能になると考えている。

現在、75 年間のすべての収入・支出を含んだ社会保険 (social insurance) の計算書 (statement) が公表されているが、社会保険の計算書については限定意見が連邦政府に提出されている。長期持続可能性報告書に関しては、社会給付費だけでなくすべての将来の収入・支出を含むこととなる基準を承認したところである。それによって、政策の支出と収入との間のトレードオフについて決定をする政策決定者に適切な見通しを提供することができる。

財務諸表や一般市民向けの小冊子にも記載されているが、現在の水準の税率では、現在の水準の行政サービスを提供し続けることはできないと予測している。すなわち、この小冊子では、2080 年までの税収と歳出の予測を示していて、2060 年までに政府の歳出額は GDP の 45% に達し、2080 年までに政府の歳出額は GDP の 60% に達して税収の 3 倍以上になると予測されている。



(出典) A Citizen's Guide to the 2008 Financial Report of the U.S. Government から引用。

日本では、国の貸借対照表を作成して、資産と負債を比較して、純資産がマイナスになっているかどうかに関心が集まるが、米国の状況は、マイナス 10 兆ドル程度になっている状況である。そのため、米国では、貸借対照表を見て純資産がプラスになっているかマイナスになっているかを見るのではなく、将来どのようにして国債の返済や利払いをしつつ政府支出を賄うだけの収入を維持できるかが課題となる。したがって、財務諸表に加えて長期持続可能性報告書 (sustainability statements) が非常に重要である。課税権 (the right to tax) を資産として計上するのは、適切ではないという一般的な合意がある限り、長期持続可能性報告書において現在の収入の水準で今後も政策を維持していけるかどうかを

示すこととなる。

仮に、将来の社会保障や他の政策の社会給付を負債として計上すると、将来期待できる収入で賄いきれないだろうという事実に関心がある。したがって、近いうちに発表される長期持続可能性報告書において、長期間の収入と支出は互いに関連していること、どのような傾向となるかを示すことができるとしている。そして、それによって人々は、現在のような負債を持ち続けることはできないこと、また最近の金融危機に対応した借入が状況を悪化させていることが理解できるだろう。

## 4.2 政府会計基準審議会（GASB）でのインタビュー調査

【インタビューの相手方：デビッド・ビーン（David R. Bean）氏の経歴】

ビーン氏は、アーンスト・アンド・ヤング（Ernst & Young）に勤務した後、政府財務担当官協会（Government Finance Officers Association）のテクニカルサービスセンターのディレクターを勤め、1990年からGASBのディレクター（Director of Research and Technical Activities）として活躍している。IPSASBの米国代表のテクニカルアドバイザーでもある。

ビーン氏は、現在、GASBのリサーチディレクターであると同時にIPSASBの米国代表でもある。そこで、今回のインタビューでは、GASBに関する事項だけでなく、GASBとIPSASBの比較などについても伺うことができた。

### （1）GASBの概要<sup>14</sup>

GASBは20年以上前に設立された機関で、米国にある約8万の州および地方政府（state and local government entities）の公会計基準の設定をしており、この公会計基準は一般に認められている会計原則（Generally Accepted Accounting Principles; GAAP）として認められている。しかし、GASBにはそれを州および地方政府に対して適用させる強制力はなく、GASBの公会計基準を採用するかどうかは各々の州および地方政府の判断に委ねられている。

州および地方政府は、GASBの基準を採用する必要はないが、実際にはすべての州政府はGASBの基準を採用しているものと思われる。GASBによるGAAPの代わりに包括的会計基準（a comprehensive basis of accounting）を採用することもあり得るだろう。さもなければ、財務諸表を作成する必要がないということになる。小規模な町の場合には、GAAPに従って報告するよりも現金主義会計で報告する方が楽だと思ってGAAPを使用しないことはあり得るだろう。

州および地方政府が公債を発行する際には、一般的には財務諸表を作成し監査を受けることが債権の引受人によって義務づけられる。また、州および地方政府としても公債を引き受けてもらいたいので財務諸表の作成と監査を受けることに積極的である。つまり、州および地方政府が公債を発行しようとするときには、適切な会計基準に従った財務諸表を作成しないと公債はマーケットから受け入れられない。また、州および地方政府によっては、説明責任を果たすために財務諸表の作成を州法や条例（law）で定めている。

### （2）GASBのIPSASBへの協力

GASBは、25年前に米国で設立されたが、それ以前に会計基準設定者が存在していて、あえて言えばIPSASBと似たようなことを50年間やっていた。米国にはそのような公会計基準の設定に関する歴史があったが、IPSASBにはそのような長い歴史はない。GASBは、公会計基準の活動を何年もモニターしてきたし、IPSASBの会議に定期的にオブザーバーとして出席していたこともある。そして、2000年からGASBはIPSASBとより一層交流するようになり、10年くらいの間いくつかのプロジェクトを共同で手がけてきた。IPSASBに強く関わるようになった理由は、GASBの戦略計画（strategic plan）として、GASBの基

<sup>14</sup> FASABでのインタビュー調査による記述も含まれている。

準を IPSAS にハーモナイゼーションさせることが適切な場合には、ハーモナイゼーションさせることとしたからである。

GASB は、IPSASB にスタッフを派遣するなどの協力活動を実施してきている。例えば IPSASB の減損会計の作業に GASB のかなりのスタッフを派遣したり、サービス委譲契約 ( Services Concession Arrangements ) のプロジェクトに主任スタッフを派遣したりしてきた。現在でも GASB は、サービス提供の努力と成果に関する報告 ( Service Efforts and Accomplishments Reporting; SEA 報告 ) のプロジェクトに主任スタッフを派遣している。また、準国家の長期持続可能性 ( Fiscal Sustainability Project for Sub-national Entities ) のプロジェクトにもかなりのスタッフを派遣する予定である。さらに、ピーン氏は、2000 年から 2006 年まで IPSASB のテクニカルアドバイザーとして非交換取引の作業部会 ( the Non-exchange Transaction Task Force ) に従事していた。2007 年に IPSASB の米国代表となつてからは、概念フレームワークの作業部会に従事している。

このように、GASB は、IPSASB のかなりの人材 ( resources ) を IPSAS に関与させてきたが、長期的な戦略として、GASB は、考えをお互いに交換したり、スタッフを派遣することが適切である場合にはスタッフを派遣したりするなどして IPSASB と協力し続ける意向であるという。そして、IPSAS とハーモナイゼーションすることが適切である場合にはハーモナイゼーションをするという。いずれにしても、米国には発生主義会計に基づいた会計基準があり、国際的なレベルで連携することができるのではないかとしている。また、GASB は、世界の他の国から学ぶべきことはたくさんあるし、GASB から世界に対して提供できるものもあるだろうとしている。

ピーン氏は、IPSASB を代表して米国で活動しているが、普通、年に 2、3 回程度プレゼンテーションができる程度であるという。しかも、担当地域は、米国だけでなくしばしば南米も含まれる。他方、国際的な監査法人である KPMG は、IPSASB の文書に対して定期的に意見を出し始め、概念フレームワークに関するコンサルテーションペーパーに対しても意見を提出した。そして、無形資産に関する公開草案について意見を作成中である。これは、KPMG が、IPSASB は、今後ますます存在感を示すようになるだろうと判断して、IPSASB の文書に定期的に意見を出すこととしたことを示している。

以上のように、GASB としては今までかなり IPSASB を支援してきたが、まだ IPSASB の資源は非常に限られている。IPSASB が概念フレームワークを国際レベルで開発するとき、財務諸表の世界中の利用者と会議を開くだけの余裕はないし、米国で行っているように財務諸表の世界中の作成者や監査人と意見交換する余裕はない。GASB の基準の設定は、財務諸表の利用者のニーズ、財務報告の目的 ( objectives )、会計基準のデュープロセス ( due process ) で受けた意見に基づいて導き出されたものである。米国では会計基準を検討する過程において、財務諸表の利用者だけでなく、財務諸表の作成者や監査人と会合をもつ機会を確保することができる。国際基準に関しては、民間部門である IASB では非常に厳しいと言えるぐらいのレベルまで開発が進んでいるのに対して、IPSAS は資源が限られているため、まだそのような成熟したレベル ( level of maturity ) まで達していない。

### (3) ハーモナイゼーション

米国での経験に基づけば、公会計では、ハーモナイゼーションやコンバージェンスのニーズは、企業会計に比べて小さいと思われる。しかし、注意深く研究することなく、そのような結論を米国以外の世界の国々にも当てはめるべきではない。例えば、米国には、免税債 (tax-exempt debt) があるので非常に発達した資本市場があるし、連邦政府向け、州および地方政府向けの資本市場がある。このことから、米国では、公会計におけるハーモナイゼーションやコンバージェンスのニーズは、企業会計に比べて小さい。つまり、会計基準は、適切である限り多様であっても良いとも考えられる。また、GASB としては、世界の他の人々と研究したり作業したりすることによって得ることも非常に多い。

会計基準のコンバージェンスが必要な理由として財務諸表の比較可能性が上げられることがある。比較可能性は、考慮すべき要素ではあるものの、財務報告における質的特性 (one of the qualitative characteristics) のうちの 1 つにすぎない。これは、合目的性ととも財務諸表の利用者にとっては重要なものであるが、合目的性以上に重要なものであるわけではない。つまり、GASB はハーモナイゼーションすることが適切であればそうするが、適切でなければ異なった会計基準を設定することになる。

このように GASB では、国によって異なった会計基準が存在して多様となる可能性を示している。多様性が適切であるような他の例としては、2、3 年前に中国からの訪問者が、会計基準の調査に来たときに公害回復の基準についてどうしてそのような基準が設けられたか質問したことがあった。しかし、中国では、汚染を浄化することが必要になったときにはじめて法制化されるので、米国でのアプローチは非常に異なっていて中国では機能しないと結論づけたことがある。

今までは、米国が国際基準に合わせるのではなく国際基準を米国の基準に合わせるということが見られたし、将来もそのようなことがあるかもしれない。しかしながら、GASB は、米国の基準を世界に輸出しようという意図はないという。世界の状況にとって適切な会計基準が米国にあったとしても、それを採用するかどうかは IPSASB が考えるべきことである。また、GASB としては、GASB の会計基準が卓越した基準と見なされるべきではないし、IPSASB は最終的に決定する前に他の解決策がないか調査すべきであると考えている。例えば、ブーン氏としては、IPSASB の委員として最善と思う解決策を主張するが、それは米国での経験に基づいていることもあるし、米国の会計基準が世界にとっては適切でないと思うときには、意義を唱えることもあるという。

米国の会計基準が世界にとっては適切ではない例としては、米国の地方政府の会計方法や連邦政府の資金会計が挙げられるという。米国内の地方政府の場合、発生主義会計で記帳して財務諸表を作成しているところもあるだろうが、多くの地方政府では、予算は現金主義で記帳は現金主義会計または修正現金主義会計で記帳していて、年度末に発生主義会計に調整するところはあるだろう。また、米国内の多くの企業でも大企業以外の一般企業では、現金主義会計で記帳して四半期ごとまたは年度ごとに発生主義会計に組み替えている。地方政府でも同様である。地方政府では、発生主義会計の財務諸表を作成している一方で、修正発生主義会計の報告書も作成していて、財務諸表には二つの視点 (There are two

perspectives)がある。このように、予算は現金主義で作成し、記帳は現金主義または修正現金主義により行い、年度末に発生主義に調整していることは世界に広めるべきでないことである。

資金会計 (fund accounting) は米国で伝統的に定着してきた制度で、米国にとっては非常に重要であり、廃止するのは非常に困難である。仮に資金会計を保有することが適切な状況であれば米国の会計基準を参考にできるが、資金会計を保有すべきだと主張するつもりはない。しかし、今日の会計システム (accounting systems) が進歩している状況を踏まえると、米国以外の政府では資金会計を必要とせず十分コントロールしながら上手に運用できるかもしれない。

#### (4) GASB と IPSASB の基準

現在の IPSAS の状況というのは、GASB の基準よりも企業会計の基準に近いような印象を受ける。その主な理由の 1 つは、GASB は 1999 年に発生主義の会計基準を導入するまで国際的な関わりはなかったが、IPSASB の前身である公的セクター委員会 (Public Sector Committee; PSC) では、1996 年頃、既に会計基準の利用者の特殊なニーズにかかわらずセクター中立であるべきだという哲学を採用して会計基準を確立することとしていた。IPSASB と GASB を比較したとき、IPSASB がこのセクター中立という哲学を採用したことで、それぞれの出発点が相違しているのである。

もう一つの重要な理由は資源が限られていることである。GASB には 22 人のスタッフと常勤の議長、有給非常勤の委員がいる。これに対して IPSASB には 5、6 人のスタッフがいるだけで、18 人の委員はすべてボランティアである。このように資源が限られていたので、何か出発点となるようなものが必要であったが、その時点では米国の会計基準は出発点として利用できるものではなかったのだろう。そこで、企業会計の基準を出発点として採用したのかも知れない。

FASAB は既に 1990 年に設立されていた。FASB にはこれまでに 3 人の議長が就任している。初代はエルマー・ストックス氏 (Elmer Stocks) で、GASB の設立当時の委員 (a charter or founding board member) の一人であった。第二代はデビット・マッソー氏 (David Mosso) で前 FASB の副議長、現在の議長はトム・アレン氏 (Tom Allen) で、前 GASB の議長である。このように、GASB、FASB、FASAB 間での人材の異動があり、FASAB の哲学にも影響を与えている。

#### (5) 個別論点

##### (ア) 長期持続可能性報告書と社会保障

IPSAS では、年金に関する個別基準はまだないが、社会保障や年金は負債として計上すべきだろうか。IPSASB は FASAB がたどってきた道と同じような道を通ってきている。この社会保障のような問題は、長期持続可能性報告書 (long-term sustainability reporting) で取り上げるべき事項 (addressing issue) である。30 年とか 70 年といった長期間の予測 (projection) と収入源を見て、そのようなサービスが長期間持続できるかどうかを検討す

ることである。FASAB ではちょうどその会計基準を固めたところである。

また、IPSASB では、2009 年 11 月に公共財政長期持続可能性報告書（Reporting on the Long-Term Sustainability of Public Finance）のコンサルテーションペーパーを発表している。30 年間、70 年間という長期間の予測をするというのは非常に難しいが、米国は社会保障を持続できるかどうかという問題も起こり得るので、財務諸表の利用者が評価できるように説明責任の観点から将来を見据えた情報を利用者に提供する必要がある。

社会保障は、負債なのか、それともコミットメントなのかという議論がある。米国では、一般の納税者の社会保障に対する見方と法律の規定はかなり異なっていて、非常に難しい問題である。納税者は社会給付（benefit）を受け取る権利があると信じているが、法律では、信託基金（trust fund）に資金がなくなったら支払う義務はないことになっている。つまり、私たち国民は期待しており、事実上の負債を抱えているにすぎない。そして、ほとんどの米国人にはそれが理解できていないし、そういうことに同意しない。

社会保障を貸借対照表に負債として計上する場合には、その信頼性が問題となる。考慮しなければならない非常に多くの要素があり、米国では、社会保障は義務またはコミットメントとして考えた場合には小さい部分であり、メディケアプログラム（Medicare program）と呼ばれる高齢者向けのヘルスケアのほうが重要である。メディケアはコミットメントベースで約 25 兆ドルである。これが負債であるかどうかはともかく、コミットメントであり、同様にコミットメントベースの社会保障は 5 兆ドルである。

#### （イ）SEA 報告

日本では、高速道路の評価に関して、無理に減価償却したが、修正アプローチを採用する手段もあった。米国においても、高速道路の状態は運転してみればわかるが、市民が感じたのと実際の評価は異なる。例えば、道路の状態が劣化してきても、人々がそれに慣れてしまえばたとえ実際の状態が悪くても良い状態だと思ってしまう。道路の状態についての情報はある程度入手可能だが、これは SEA 報告（service efforts and accomplishments reporting）に関わってくる問題である。それは、政府の結果を評価しようとするものであり、伝統的な財務諸表を超える必要がある。政府は課税したり、資産を接収したりすることによって、収支を合わせることができる（the ability to break-even）。しかし、そのようにして収支を合わせた財務諸表を見ても、政府が約束した良いサービスを提供したか、それとも標準以下のサービスを提供したのか本当に評価できるわけではない。伝統的な財務諸表を見ても行政サービスの水準はわからないが、SEA 報告ならば、政府が約束したサービスの水準と実際に提供されたサービスの水準について市民に知らせることができる。これは、非伝統的な財務報告であり、一部の会計士は非常に神経質になっている。これは、監査の対象とはならない。

#### （ウ）認識、測定属性と期間衡平性

GASB と FASAB は測定属性（measurement attribute）に関する概念フレームワークの共同プロジェクトを開始することになった。このプロジェクトでは、GASB と FASAB がそれ

それぞれ持っている既存の概念フレームワークの改訂について議論することとなる。GASB と FASAB は、財務報告の目的（objectives）、財務諸表の構成要素、伝達の方法に関して概念フレームワークを公表している。FASAB は、これに加えて認識に関する概念フレームワークを公表している。しかし、まだ、概念フレームワークを完成されておらず、認識と測定属性（recognition and measurement attribute）の部分が残っている。現在、IPSASB でも概念フレームワークについては作業中であり、今のところ最初のデュープロセスが終わったところである。財務報告の目的（objectives）について、投資家を超えた利用者がいることを認識している立場は米国と似ている。

IPSASB では、現在、財務諸表の構成要素について作業をしている。検討している選択肢の一つは期間衡平性（Inter-period Equity）アプローチである。これは、GASB においては、政府会計という環境下での財務諸表の利用者の立場から用いられているアプローチである。公共部門の立場からすると、一定期間の収益と費用を測定することは財政状態の測定に劣らぬ価値を有しているはずである。しかしながら、米国における民間部門の立場からすると、そのような見方は過大評価であると捉えられるかも知れない。民間部門では、財務諸表のうち貸借対照表が最も重視されるからである。これに対して、期間衡平性のアプローチは、一定期間の収益と費用に着目するが、この考え方は収益と費用を貸借対照表上の金額の変動として定義する考え方と対照的である。

GASB では、政府内部の財務諸表の利用者の観点から、期間衡平性アプローチを使用している。IPSASB の概念フレームワークでは、期間衡平性に触れておらず、今後検討する課題であり、IPSASB の概念フレームワークの開発が終了するまでには数年かかるだろう。世代間の衡平性を考えると期間衡平性は非常に重要な概念である。また、これには繰延項目が含まれてくる。FASB では、繰延項目は資産負債の定義を満たしていないという議論になる。期間衡平性の目的は、数値を操作して繰延項目を作ることではなく、民間部門で伝統的に見られてきた対応原理でもない。期間衡平性の目的は、会計期間に関係する認識された取引を配分したり報告したりすることである。

公共部門で特有な非常に多くの会計基準がある一方で、会計基準を適用するに当たり公共部門であることがほとんど影響を及ぼさない会計基準もある。しかし、大多数の基準は民間部門との間で差異はない。

#### （エ）課税権

かつては、課税権は政府の最大の資産として考えられていたこともあった。これについては実際に IPSASB で議論された。課税権は資産であり測定の問題であると考えている人もいるが、それは権利ではなく権力であり、それゆえ資産の定義からすれば資産には該当しないと考えられている。

#### （オ）GASB34 の持分（純資産）の部

GASB34 の純資産の部でセクションが区分されているが、IPSASB ではなお純資産の制限の程度に応じて区分を設ける余地がある。IPSASB が比較的新しい組織であるのに対し



て GASB は会計基準設定者として事実上 75 年の歴史がある。そのため、現在のところ、GASB は IPSASB に比べると場合によっては、より詳細に見る傾向がある。国の会計基準設定者の利点というのは、国際基準の設定者よりも問題を掘り下げてより詳細な基準を提供できることである。

#### (カ) 減損会計

減損会計に関しては IPSASB や GASB の会計基準は、民間部門とは異なる。民間部門の減損会計は、キャッシュ・フローを生成する能力に基づいている。これに対して公共部門では、IPSASB も GASB も減損会計は資産によるサービスの許容能力およびサービスを提供できる能力に基づいている。セクター中立を支持する人たちでさえ、この点に関しては公共部門と民間部門とでは異なるということを認めている。減価償却は、減損会計によって適切に資産を評価するのに比べてコストがかからないので減損に代替する方法として見られてきた。しかし、公共部門では、実際にサービスを提供している期間に比べに非常に短期間で減価償却する傾向があるため、減損会計が適切に適用されることは滅多にない。民間部門では、税金対策として 50 年間で減価償却しても、公共部門では 50 年間を超えてサービスを提供し続けることができるだろう。その資産の費用を配分するためには、民間部門に比べ資産が利用される非常に長期間で減価償却をする必要がある。残念ながら、この理論は実務には反映されていない。そこで、GASB では修正アプローチを開発した。このアプローチでは、減価償却ではなく資産の状態に注目する。このアプローチは、まだ世界に広めることができる段階ではないが、今後も調査や検討をすべきだろう。GASB34 では、減価償却に代わるものとしてこのアプローチを紹介している。そして、資産の状態と減価償却の両方を導入すべきではないかとのことであった。

#### (キ) 連結

GASB 14 では、財務報告の主体について取り上げており、どの部分は政府と連結して表示すべきかまたは分けるべきかについて議論している。GASB では、現在この GASB 14 の見直し作業を進めている。IPSASB でもこの問題について検討しているが、まだ概念フレームワークの段階である。FASAB も現在、会計主体の基準 (entity standard) の見直しをしている。しかし、GASB と違って FASAB の基準は、今のところ概念に留まっている。最近になって、米国連邦政府は、いくつかの民間企業の大口投資家となったため、現在の情報をどのように表示するかが課題となっている。そこで、GASB のアプローチについて真剣に検討している。GASB では区分して表示を行っている。

#### (ク) 財務諸表の表示

財務諸表の表示は、GASB と IPSASB とでは、異なっているような印象を受けるが、GASB は米国内の利用者のことを考慮する必要がある。情報をどのように財務諸表に表示するのが最も適切なのか決定するためには、利用者と一緒にかなりの時間と資源を費やしてきた。初めは否定的な反応を示した利用者もいたが、そのような利用者も使えば使うほど財務諸

表から価値のある情報を得ることができるようになった。会計基準の設定についてわかったことは、利用者の意見はいろいろであるということである。

#### (6) 研修

GASB が新しい会計基準を設定して、地方政府がそれを採用するときには、地方政府に周知することと、担当職員の研修を行うことが必要である。これには、いろいろな方法があるが、主要な会計基準に関しては財務諸表作成者のために導入ガイド (Implementation Guides) を発行している。また、基準を設定するときには、多くの問答集を作成する。そして、GASB 34 において発生主義会計基準の新しい報告基準を設定したときには、研修コースを作成したこともある。

しかし、最も効果的な方法は、会計事務所や各州の会計士団体および各州と協力したり、米国公認会計士協会 (AICPA) を通じて全国レベルで協力したり、州の財政担当者と協力したりすることである。

GASB としても国内で年間 100 回以上のスピーチをしている。さらに、財務諸表の利用者の団体に対して説明会を開催するなどして周知徹底させる広報活動をしている。例えば、財務諸表の分析をしている公債アナリストの全国協会 (national federation of municipal analysts) の地域支部に GASB から講師を派遣して説明会を開いたりしている。

また、あまり専門的な教育を受けていない財務諸表の利用者向けにわかりやすい言葉で書かれた資料も発行しているし、会計基準によっては専門的な教育を受けている財務諸表の利用者向けにも資料を発行している。しかし、一般市民は、専門家に頼って財務諸表を読んだり議論したりするので、そういう専門家に対する教育に焦点を当てている。また、公式な回答をするものではないが、会計基準の適用についてサポートするサービスとして、財務諸表の作成者や監査人が技術的な質問がある場合には、GASB に電話をしてもらい回答するサービスを実施している。

## 5 . 国際公会計基準（IPSAS）を巡る論点の整理と今後の展望

### 5.1 IPSAS を巡る論点の整理と分析

IPSAS を巡る論点としては、次のようなものが指摘できる。

- ( 1 ) IPSAS の設定環境
- ( 2 ) IPSAS の設定主体と設定過程
- ( 3 ) IPSAS の基本理念
- ( 4 ) 公的主体の予算と財務報告
- ( 5 ) IPSAS に対するわが国の対応

本節では、各機関へのインタビュー調査に基づいて、これらの論点について整理と分析を加えていくこととする。

#### ( 1 ) IPSAS の設定環境

##### (ア) 基準設定環境の多様性

会計基準の設定のあり方を論ずるためには、会計基準を巡る環境を識別する必要がある。IPSAS の設定を巡っては、次のような環境を識別することができる。

まず、財務報告を行う公的主体には、非常に幅がある。中央政府と地方政府を視野に入れるとしても、その規模、組織区分、利害関係者といった多くの点において異なっている。とくに公的主体の利害関係者は、どのような公的主体を前提とするかによって大きく異なってくるため、公会計基準設定の環境が大きく異なってくる可能性がある。利害関係者が異なれば必要とされる情報が異なりうるし、基準設定のプロセスも異なりうる。その結果、それぞれの公会計基準が備えるべき内容も異なりうる。現実には、例えば米国においては、中央政府の会計基準は公的機関である FASAB が設定し、地方政府の会計基準は民間機関である GASB が設定するというように、基準設定環境の相違が異なる会計基準を生み出すような構造となっている。

さらに、公的主体が集団を構成する場合、連結財務諸表を作成する必要が生じてくる。この局面では、公的主体といえども、公企業のような事業主体も連結対象とするか否かを検討しなければならない。基準設定の環境は、ますます複雑になってくる。集団を構成する公的主体を取り巻く利害関係者はますます多様となり、必要とされる情報も変わってくる可能性がある。例えば、このような公的主体の作成する連結財務諸表は、企業会計において作成される連結財務諸表により近いものとなりうる。

国際的な基準設定の局面では、このような各国における基準設定環境の相違が持ち込まれることになるので、さらに基準設定環境の複雑性は増幅される。現状において IPSAS がそのまま国内で強制される国または地域もしくは国際機関の範囲は限定されているので、基準設定環境における緊張度がそれほど高くはない<sup>15</sup>が、強制適用の範囲が広くなればなるほど基準設定環境における緊張度が高まってくることは容易に想像できよう。このこと

<sup>15</sup> IPSAS のコメントレターの数が参考になる。

は、会計基準設定のコストを増大させることとなり<sup>16</sup>、IPSAS の便益を相対的に低減させる結果となる<sup>17</sup>。

詳しくは後述するが、会計基準をすべてのセクターに中立的なものとして設定するよりも、会計基準をどのようにセグメンテーションするかが現実的な課題となる。この会計基準のセグメンテーションに当たっては、基準設定環境をどのような観点から分類・識別するかが重要となる。

#### (イ) 国際基準設定のニーズ

IPSAS の設定環境を分析する上では、国際基準設定のニーズにはどのようなものがあり、また、国際基準がどのような便益をもたらすかについて検討する必要がある。

公会計については、企業会計ほどには国際基準を設定するニーズが高くないと一般には考えられている。ある地域の居住者が当該地域を管轄する公的主体の財政と他の国の公的主体の財政とを比較してみても、当該居住者がどの国のどの地域に居住するかを自由に決定できるわけではない。

企業会計との類似性を指摘する主張としては、国際的な債券投資を行う投資家の視点からの主張がある。すなわち、世界中の公的主体が発行する債券に投資をする投資家の観点からは、公的主体の財政の状況について国境を越えて理解する必要がある。そのためには、公的主体の財務諸表が国際的な比較可能性を備えている必要があると主張される。

もっとも、この問題については、母国バイアスの存在がある。すなわち、債券投資家は、他国と自国の債券の金利差と為替リスクを勘案して債券投資を行うはずであるが、ある国の投資家が世界中の公的主体が発行する債券を平等な投資機会とみて投資をするわけではなく、自国の公的主体が発行する債券を優先的に選択している可能性が高い。例えば、日本の国債の国内消化率は、非常に高いといわれている。また、国境を越えて債券売買を行うおうとする投資家であれば、財務情報を分析する能力が高いと考えられ、比較可能性に乏しい財務情報であってもコストを支払ってそうした情報を理解する意思も能力も有していると考えられる。

投資家の視点を企業会計の場合と同様にとらえるならば、公会計から作成される財務諸表は、企業会計から作成される財務諸表と同様なものになるという議論も可能であろう。しかしながら、企業会計を想定する場合でさえ、同じ投資家といっても株式投資と債券投資のいずれに関心があるかによって必要とされる情報が異なっている。株式投資の場合には、企業価値の推定に役立つ利益などの集約指標が重視される傾向があるが、債券投資の場合には報告主体の持続的な存続可能性の評価に役立つ貸借対照表上のストック情報も重視される。企業会計は、伝統的には、最終的なリスク負担者である株主を主たる利用者として構築されてきた歴史があり、株式投資を行う投資家に焦点が当てられてきた。公会計

<sup>16</sup> 企業会計の国際基準の設定は、それがそのまま各国の企業が遵守すべき会計基準として位置づけられており、基準設定の環境は、非常に緊張感を伴う厳しいものとなっている。

<sup>17</sup> もっとも、公会計基準をそれぞれの国または地域ごとに設定するアプローチを採用する場合、各国において独自にコストを負担して基準設定を行うことになる。今般のインタビュー調査の結果、このようなコストの低減が国際公会計基準を開発する動機の一つとなっているが、上述したような基準設定環境によってその効果が大きく違ってくることは否めない。

では、同じ投資家といっても債券投資家を想定することになるから、必要とされる情報が企業会計における場合とは異なっている。

また、世界銀行などに代表される国際的な財政支援機関からは、共通の会計基準に従って財務諸表が作成されることが強く望まれている。このニーズは、発展途上国の財政支援のために必要な財務情報の作成を求めるものであり、第一義的に必要なことは当該国における財政運営のために必要なインフラ整備の一環として高品質の会計基準を備えることである。つまり、共通の会計基準から国際的に比較可能な情報を得ることはむしろ副次的な目的にとどまる。国際的な財政支援機関が各国の公的主体が提供する情報に国際的な比較可能性を求めることは、当該機関が行う意思決定にとっては有益なことであることは確かであるが、それ以前に会計基準に従って会計情報を作成して当該情報を自らの財政運営に役立てるといった基本的な課題の達成の方が優先されている。また、発展途上国においては、自らコストを負担して独自の国内基準を設定しても、自国の政治環境の弱さによって国際的な財政支援を受ける目的にとってはかえってマイナスとなる可能性もある。それならば、あえて独自の国内基準を開発するよりも、国際基準をそのまま採択する方が合理的であろう。

このような観点に立つ場合、国際的な財政支援を提供する先進国の立場からは、統一的な国際基準の必要性は説明しにくいことになる。すでに財政運営のためのインフラとしての会計システムを有しているからである。もっとも、先進国が範を示して国際基準を採用すべきであるという議論もある。

世界的な公会計基準の開発コストの低減を目指すのであれば、世界標準としての IPSAS の設定には、一定の合理性を認めることができよう。すでに IPSAS の活用を進めている諸国では、自国での開発コストを縮減できる便益を享受しているかも知れない。一方で、各国の基準設定環境に合致する国内基準をテーラーメイドで作成することによる便益も期待できるところではある。最終的には、コストと便益の考量によって判断されるべき問題である。

さらに、国際的な公会計基準は、国際機関の会計基準として利用されることも想定されている。例えば、国際連合グループにおいては、所属する国際機関の所在地における国内の公会計基準基準を利用するよりも、国際的な公会計基準を利用することが適切であろう。当該機関の財務諸表の利用者は、特定国の国民に限定されるわけではなく、特定国の定める基準に服することが望ましいことではないであろう。実際、国連グループでは、グループ内で UNSAS という独自基準を利用していたが、民間機関の会計基準の考え方を反映した IPSAS への切り替えを進めている。その他の国際機関においても、すでに IPSAS を先行して導入し、または今後導入する予定であるところが多い。

#### (ウ) 基準設定環境と公会計基準設定へのアプローチ

このような基準設定環境から、公会計基準設定へのアプローチを類型化することができる。これらのアプローチの相違は、いわば、どのようなスタイルで公会計基準を設定するかの方岐点を示すものである。

- 公会計基準は、企業会計基準と別個のもととして開発すべきか、それとも企業会計基準と区別することなく開発すべきか。
- 公会計基準は、各国別に国内基準として設定されるべきか、それとも国際基準として設定されるべきか。
- 公会計基準は、中央政府と地方政府などのように、その適用範囲を細分化して開発すべきか、それとも公的主体を一括して適用範囲に含めて開発すべきか
- 国際機関たる公的主体の会計基準は、当該機関が所在する国の国内基準によるべきか、国際基準によるべきか。また、当該会計基準は、当該国際機関自身が設定する基準によるべきか、それとも外部の独立の基準設定主体によって設定される基準によるべきか。

このような会計基準のセグメンテーションは、基準設定を巡る環境設定に依存して決定される問題である。今般の調査において関係者の意見を聴取した印象では、IPSAS の注目度は大いに高まってはいるものの、各国における対応には相当のばらつきがある。当面は、各国の事情に基づく選択行動に任せられるべきところであるが、現状を見る限り IPSAS そのものを何ら改変なく各国の国内基準として採用するケースは限定的である。そのため、IPSAS は、これを採用していない国から見れば、法令等により遵守すべき国際基準というよりも、国際的なベンチマークを示すという役割が期待されている。国際的なベンチマークであれば、当面は、各国または各国際機関が、IPSAS をベースに独自に改変を加え、当該国または国際機関の会計基準を有することになる。このようなベンチマークとしての位置づけであっても、今後、IPSAS が各国の公会計基準の国際的なコンバージェンスに貢献していくことは間違いないところであろう。

## ( 2 ) IPSAS の設定主体と設定過程

IPSAS は、公的機関ではなく、民間機関である IFAC 内の IPSASB が設定している。国連本部でのインタビュー調査でも指摘があったように、財務報告を行う公的主体が自ら基準開発を行うのではなく、民間の独立の機関が基準設定を行うことについては、会計基準とそれが生み出す会計情報の中立性を担保する観点から一定の合理性が認められる。

しかしながら、米国の連邦政府の会計基準は、民間の GASB ではなく、関係政府機関の合意に基づいて公的機関である FASAB が設定しており、その理由としては、法的権限の裏付けが必要であることはもちろん、連邦政府に適用される会計基準の設定には政治的圧力に対抗できるだけの強力な体制の整備が必要であるということが挙げられている。仮に IPSAS そのものが各国の公的主体によって直ちに遵守されるような状況になれば、各国からの政治的圧力に耐えうるだけの設定主体としての地位や体制の強化が必要になってくると思われる。IFAC 内の一組織である IPSASB が、現在のところ、そのような強固な地位や体制を有しているとはいいがたい面がある。このことは、企業会計の国際基準を設定する IASB を巡って、制度的・財政的な基盤強化が図られてきた歴史を見ても明らかであると思われる。

IPSAS の設定過程は、社会的選択行為である会計基準設定の正統性を保証するために、厳格なデュープロセスに従っている。しかしながら、その手続も、IPSASB の資源的制約などの面からみて IASB の設定過程におけるものと比べると広範なものではない。IPSAS の遵守の範囲や程度が高まってくると、より広範な設定過程が必要となってくると思われる。

### (3) IPSAS の基本理念を巡る論点

IPSAS は、いくつかの基本理念に支えられていると思われるが、それを理解するための切り口として、次のような論点を指摘することができよう。

#### (ア) セクター中立

第一に、企業会計と公会計とを区別しないセクター中立の考え方に対する IPSASB の立場が問題となってくる。この考え方に対しては、関係者の間でも意見が分かれており、賛成論と反対論とがある。今般の調査を通じては、公会計に対して企業会計の考え方をそのまま導入することに対しては、慎重な意見が増えてきている印象を受けた。IPSASB 自体は、IFRS をほぼそのまま導入できる領域(典型的な例は金融商品)に対して早急にこれを導入するような作業を進めている。逆に、IFRS を導入しにくい部分の検討は後回しとされているし、あえて IFRS とは異なる会計基準を設定している領域(例えば、固定資産の減損)もある。IPSAS は、その意味では、セクター中立の考え方を適用する場面とそうでない場面とを使い分けている。

実際、IPSAS の趣旨書からも明らかなように、IPSAS の開発に当たっては多くの部分を IFRS から移植しているが、IFRS とは異なる部分を明示的に有している。

企業会計基準と公会計基準は、そもそも組織目的、事業環境、事業内容などの面での共通点と相違点を反映して、会計基準の内容においても共通点と相違点を有しているはずである。歴史的には、企業会計基準の方が先行して大きな発展を遂げてきたため、後発の公会計基準の設定においては、企業会計基準の成果を多く取り入れてきたという事情がある。セクター中立の考え方は、企業会計基準から公会計基準へ(理論的には、公会計基準から企業会計基準へのパターンもあり得る)移植が行われている状況において、最も妥当する考え方といえる。逆に企業会計基準と公会計基準との共通化がある程度進むと、両者の相違が注目されるようになり、セクター中立の考え方が妥当しない状況が多く生じる可能性がある。この意味で、セクター中立の考え方を巡って賛否の間で揺れ動くこと自体は、一貫しないアプローチに基づいていると批判されるべきことではなく、むしろ企業会計と公会計との間の調整的発展のプロセスを維持する上で必要なことであると考えられる。

#### (イ) 現金主義と発生主義

第二に、IPSAS は、現金主義 IPSAS と発生主義 IPSAS の2種類の体系を有する会計基準である。公会計の世界では、発生主義会計の歴史は浅く、長きにわたり現金主義会計(または修正現金主義会計)が採用されてきた。現金主義会計は、収支予算によるコントロールやガバナンスと結びつくことによって公会計の実務に深く根を下ろしてきた。このよう

な仕組みは、多くの公的主体においてほぼ共通して採用されてきた実務であることから、公会計における現金主義会計の親和性は、軽視されるべきではないであろう。

しかしながら、現金収支によって直接的には把握されない資産および負債をも会計記録の対象とすべきであるという財産の保全管理の面からニーズが認められるのはもちろん、現金収支予算によるコントロールの限界や弊害が広く指摘されるようになり、発生主義会計への移行が進められてきている。

IPSAS においても、発生主義会計の優位性を認める立場が採用されており<sup>18</sup>、現金主義会計から発生主義会計への移行を円滑に進められるような配慮が行われている。

#### (ウ) 資産負債アプローチ

第三に、資産負債アプローチの適用範囲に特徴がある。現在、IPSASB では、概念フレームワークの開発作業が進められている。ここでは、企業会計においてこの数十年来強調されてきた資産負債アプローチをどのように取り扱うかが一つの焦点となっている。

今般の調査で関係者の意見を聴取してきた印象では、必ずしも厳密な資産負債アプローチを IPSAS に適用することが議論の前提とされているわけではなく、幅のある視点から検討されていくようである。例えば、資産および負債の定義を満たさない繰延項目を貸借対照表に記載する可能性についても言及されていた。また、現行の IPSAS においても、固定資産の減損会計や棚卸資産の評価損認識の領域では、将来のキャッシュ・フローを生み出す可能性の乏しいものであっても、これを資産として貸借対照表に計上することを許容するような取り扱いが行われている。

その意味では、資産負債アプローチが通用する範囲が企業会計の場合と比べて狭いように思われる。このことは、IFRS との差異を生み出す原因となりうるであろう。

そもそも、公的主体の事業には、超長期的な性格を有するものが多く、そのような事業に関連する資産および負債に対して発生主義会計を適用することにより認識しても、フロー報告の質が高まるかどうかは、疑問である。GASB の議論では、社会基盤を表す長期性の資産に対しては、代表的な発生主義の手続である減価償却よりも、現金主義に近い「修正アプローチ」と呼ばれる方法が採用されている。IPSASB は、GASB よりも企業会計に近いところを指向しているような印象も受けたが、今後の概念フレームワークの開発作業の動向が注目されるところである。

#### (4) 公的主体の予算と財務報告

すでに述べたように、公的主体の予算は、長きにわたり現金主義に基づいて行われてきた。これは、現金の収入と支出は、公的主体の担当者が行う予算執行行為と結びついており、現金収支の裏側にある行為を現金収支予算への準拠を通じて統制してきたという歴史的な実態がある。

今般の調査を通じて、このような伝統的な収支予算の考え方に対して、IPSAS 関係者の

<sup>18</sup> 少なくとも、発生主義会計の下においても、現金主義会計によって得られるのと同等の情報を提供することは可能である（例えば、現金主義予算対照表、キャッシュ・フロー計算書の作成などによる）。その意味では、そもそも現金主義会計と発生主義会計とは代替的な選択肢という関係にはない。



間では発生主義予算の是非について検討が加えられていることが理解できた。IPSAS 自体は、IPSAS 24 において、現金主義予算も発生主義予算も許容する立場を採用している。財務報告は発生主義へ移行する動きが明示的に観察されるものの、予算統制を発生主義に移行する動きはまだ活発ではない。しかし、国連グループの取り組みに見るように、公的主体においても、財務報告と予算統制を発生主義に基づいて統合的に行うとする動きが見受けられる。

本来、予算統制の枠組みは、それぞれの公的主体が自らの環境に応じて策定すべきものであり、会計基準が要求すべきものではないという考え方もできる。予算統制のコストと便益を考量しながら、最適な予算統制のあり方をそれぞれの主体が創意工夫によって模索していくべきものであろう。そのような考え方からは、会計基準が要求すべきことは、予算と実績の比較を開示するなどの最低限の開示の枠組みを示すことにとどまるべきである。その意味では、現行の IPSAS 24 の位置づけは、妥当なところにあるように思われる。財務報告と予算統制との統合についても、それが当該公的主体にとって合理的であるかどうかは当該公的主体を巡る環境に左右されるべきものであるから、会計基準として一律に規定すべきものではないのかもしれない<sup>19</sup>。ましてや、国際基準によって世界の公的主体の予算制度を画一的に規制するという考え方には、大きな議論のギャップがある。

---

<sup>19</sup> 企業会計においても、近年、セグメント報告などの特定領域においてマネジメント・アプローチと呼ばれる考え方が導入されている。従来のように、会計基準が経営者の開示行動を規制するという面を強調するばかりではなく、経営者の合理的な行動を前提として、自主的に行われるであろう開示行動を支援する面も重視されるようになってきた。

## 5.2 今後の展望 IPSAS に対するわが国の対応

以上のような検討を通じて、わが国として今後 IPSAS にどう対応するかという課題が改めて浮き彫りとなってくる。最後に、この課題に展望を加えて、本報告書を締め括ることとしたい。

現状では、日本公認会計士協会が IFAC 加盟団体として IPSAS の開発と普及を支援している。IFAC では、日本公認会計士協会等の加盟団体に対して、IFAC および IASB が定める国際基準の普及を支援する義務を負わせている。IFAC に設置される IPSASB が定める IPSAS は、加盟団体が支援すべき国際基準の一つである。しかし、わが国においては、日本公認会計士協会が行う以上の IPSAS に対する組織的な支援はほとんどない。

IPSAS を巡る世界各国の対応状況を概観すると、まだ温度差は大きいものの、大局的な動きとしては、IPSAS を国際的なベンチマークとして各国の公会計基準のコンバージェンスが進んでいることは明らかである。そのような状況において、今後は、わが国が必要な選択肢を確保できるような体制を作っていくことが必要であろう。例えば、将来的に IPSAS の影響力が増大することを見越して、現時点において IPSAS の開発への関与の度合いを高めていくということも戦略的な行動の一つとして検討されるべきであろう。

企業会計において各国会計基準のコンバージェンスが進められてきた歴史を振り返ってみると、わが国においては国際的な基準設定への関与の度合いを高めるために民間の常設の基準設定機関の設置を急いだという経緯がある。わが国の公会計の世界では、このような常設の基準設定主体が存在していない。また、異なる公的主体ごとに異なる会計基準が設定されてきたという現状についても、憂慮する意見が少なくない。

さらに、わが国の公的対象とする会計基準は、多くの面で、最近の IPSAS の内容を反映したものとはなっていない。社会経済的な環境の変化に伴って、会計基準の定期的なメンテナンスが必要であることはいうまでもないが、その作業に当たっては IPSAS がベンチマークを提供しうるはずである。

**【資料1：現在公開されている IPSAS、IAS、SFFAS】**

HANDBOOK OF INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING PRONOUNCEMENTS  
(2009)

IPSAS	原文名称	日本語名称	発行年月
IPSAS 1	Presentation of Financial Statements	財務諸表の表示	2006.12
IPSAS 2	Cash Flow Statements	キャッシュ・フロー計算書	2000.05
IPSAS 3	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors	会計方針、見積りの変更および誤謬	2006.12
IPSAS 4	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	外国為替レート変動の影響	2008.04
IPSAS 5	Borrowing Costs	借入費用	2000.05
IPSAS 6	Consolidated and Separate Financial Statements	連結財務諸表と個別財務諸表	2006.12
IPSAS 7	Investments in Associates	関連法人への投資	2006.12
IPSAS 8	Interests in Joint Ventures	ジョイントベンチャーに対する持分	2006.12
IPSAS 9	Revenue from Exchange Transactions	交換取引から生ずる収益	2001.06
IPSAS 10	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	超インフレ経済下における財務報告	2001.06
IPSAS 11	Construction Contracts	工事契約	2001.06
IPSAS 12	Inventories	棚卸資産	2006.12
IPSAS 13	Leases	リース	2006.12
IPSAS 14	Events After the Reporting Date	後発事象	2006.12
IPSAS 15	Financial Instruments: Disclosure and Presentation	金融商品：開示および表示	2001.12
IPSAS 16	Investment Property	投資不動産	2006.12
IPSAS 17	Property, Plant and Equipment	有形固定資産	2006.12
IPSAS 18	Segment Reporting	セグメント別報告	2002.06
IPSAS 19	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	引当金、偶発債務および偶発資産	2002.10
IPSAS 20	Related Party Disclosures	関連当事者についての開示	2002.10
IPSAS 21	Impairment of Non-Cash Generating Assets	非資金生成資産の減損	2004.12
IPSAS 22	Disclosure of Financial Information about the General Government Sector	一般政府セクターの財務情報の開示	2006.12
IPSAS 23	Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)	非交換取引による収益（租税および移転を含む）	2006.12
IPSAS 24	Presentation of Budget Information in Financial Statements	財務諸表における予算情報の表示	2006.12
IPSAS 25	Employee Benefits	従業員給付	2008.02
IPSAS 26	Impairment of Cash-Generating Assets	資金生成資産の減損	2008.02

IPSAS と IAS との対応関係

IPSAS	名称	IAS
IPSAS 1	財務諸表の表示	IAS 1
IPSAS 2	キャッシュ・フロー計算書	IAS 7
IPSAS 3	会計方針、見積りの変更および誤謬	IAS 8
IPSAS 4	外国為替レート変動の影響	IAS 21
IPSAS 5	借入費用	IAS 23
IPSAS 6	連結財務諸表と個別財務諸表	IAS 27
IPSAS 7	関連法人への投資	IAS 28
IPSAS 8	ジョイントベンチャーに対する持分	IAS 31
IPSAS 9	交換取引から生ずる収益	IAS 18 Revenue 収益
IPSAS 10	超インフレ経済下における財務報告	IAS 29
IPSAS 11	工事契約	IAS 11
IPSAS 12	棚卸資産	IAS 2
IPSAS 13	リース	IAS 17
IPSAS 14	後発事象	IAS 10
IPSAS 15	金融商品：開示および表示	IAS 32 Financial Instruments: Presentation 金融商品：開示
IPSAS 16	投資不動産	IAS 40
IPSAS 17	有形固定資産	IAS 16
IPSAS 18	セグメント別報告	
IPSAS 19	引当金、偶発債務および偶発資産	IAS 37
IPSAS 20	関連当事者についての開示	IAS 24
IPSAS 21	非資金生成資産の減損	IAS 36 Impairment of Assets 資産の減損
IPSAS 22	一般政府セクターの財務情報の開示	該当なし
IPSAS 23	非交換取引による収益（租税および移転を含む）	IAS 18 Revenue 収益
IPSAS 24	財務諸表における予算情報の表示	該当なし
IPSAS 25	従業員給付	IAS 19
IPSAS 26	資金生成資産の減損	IAS 36 Impairment of Assets 資産の減損

IAS にあって IPSAS がない項目

原文名称	日本語名称	IAS
Income Taxes	法人所得税	IAS 12
Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance	政府補助金の会計処理および政府援助の開示	IAS 20
Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans	退職給付制度の会計および報告	IAS 26
Earnings per Share	1 株当たり利益	IAS 33
Interim Financial Reporting	中間財務報告	IAS 34
Intangible Assets	無形資産	IAS 38
Financial Instruments: Recognition and Measurement	金融商品：認識および測定	IAS 39
Agriculture	農業	IAS 41

FASAB: Pronouncements as Amended, Version 7 (06/2008)

SFFAS	原文名称	日本語名称
SFFAS 1	Accounting for Selected Assets and Liabilities	特定の資産および負債の会計処理
SFFAS 2	Accounting for Direct Loans and Loan Guarantees	直接貸付および貸付保証の会計処理
SFFAS 3	Accounting for Inventory and Related Property	棚卸資産等の会計処理
SFFAS 4	Managerial Cost Accounting Standards and Concepts	管理原価計算の基準と概念
SFFAS 5	Accounting for Liabilities of The Federal Government	連邦政府の負債の会計処理
SFFAS 6	Accounting for Property, Plant, and Equipment	有形固定資産の会計処理
SFFAS 7	Accounting for Revenue and Other Financing Sources and Concepts for Reconciling Budgetary and Financial Accounting	収益その他の財源の会計処理および予算と財務会計の調整に関する考え方
SFFAS 8	Supplementary Stewardship Reporting	補足的受託責任報告
SFFAS 9	Deferral of the Effective Date of Managerial Cost Accounting Standards for the Federal Government in SFFAS No. 4	SFFAS 4 の連邦政府の管理原価計算基準の施行期日の延期
SFFAS 10	Accounting for Internal Use Software	内部利用ソフトウェアの会計処理
SFFAS 11	Amendments to Accounting for Property, Plant, and Equipment - Definitional Changes - Amending SFFAS 6 and SFFAS 8 Accounting for Property, Plant, and Equipment and Supplementary Stewardship Reporting	有形固定資産の会計処理の改訂 - 定義の変更 - 有形固定資産の会計処理および補足的受託責任報告に関する SFFAS 6 および SFFAS 8 の改正
SFFAS 12	Recognition of Contingent Liabilities Arising from Litigation: An Amendment of SFFAS 5, Accounting for Liabilities of the Federal Government	訴訟に起因する偶発負債の認識：SFFAS 5「連邦政府の負債の会計処理」の改正
SFFAS 13	Deferral of Paragraph 65.2—Material Revenue-Related Transactions Disclosures	第 65.2 項の適用延期 - 重要な収益関連取引の開示
SFFAS 14	Amendments to Deferred Maintenance Reporting Amending SFFAS 6, Accounting for Property, Plant and Equipment and SFFAS 8, Supplementary Stewardship Reporting	修繕延期の報告の改訂 - SFFAS 6「有形固定資産の会計処理」および SFFAS 8「補足的受託責任報告」の改正
SFFAS 15	Management's Discussions and Analysis	経営者による討論と分析
SFFAS 16	Amendments to Accounting For Property, Plant, and Equipment— Measurement and Reporting for Multi-Use Heritage Assets: Amending SFFAS 6 and SFFAS 8 Accounting for Property, Plant, and Equipment and Supplementary Stewardship Reporting	有形固定資産の会計処理の改訂 - 多目的利用遺産の測定と報告：SFFAS 6「有形固定資産の会計処理」および SFFAS 8「補足的受託責任報告」の改正
SFFAS 17	Accounting for Social Insurance	社会保障の会計処理
SFFAS 18	Amendments to Accounting Standards For Direct Loans and Loan Guarantees in SFFAS No. 2	SFFAS 2 における直接貸付および貸付保証の会計処理の改訂
SFFAS 19	Technical Amendments to Accounting Standards For Direct Loans and Loan Guarantees in SFFAS No. 2	SFFAS 2 における直接貸付および貸付保証の会計処理の技術的改訂

SFFAS	原文名称	日本語名称
SFFAS 20	Elimination of Certain Disclosures Related to Tax Revenue Transactions by the Internal Revenue Service, Customs, and Others, Amending SFFAS 7, Accounting for Revenue and Other Financing Sources	内国歳入庁による特定の徴税取引関連開示の廃止：SFFAS 7「収益その他の財源の会計処理」の改正
SFFAS 21	Reporting Correction of Errors and Changes in Accounting Principles, Amendment of SFFAS 7, Accounting for Revenue and Other Financing Sources	誤謬の訂正および会計原則の変更に関する報告：SFFAS 7「収益その他の財源の会計処理」の改正
SFFAS 22	Change in Certain Requirements for Reconciling Obligations and Net Cost of Operations, Amendment of SFFAS 7, Accounting for Revenue and Other Financing Sources	予算執行義務および正味事業運営コストに関する特定の規定の改正：SFFAS 7「収益その他の財源の会計処理」の改正
SFFAS 23	Eliminating the Category National Defense Property, Plant, and Equipment	国防用有形固定資産の分類の廃止
SFFAS 24	Selected Standards for the Consolidated Financial Report of the United States Government	米国政府の連結財務報告書の作成基準（一部）
SFFAS 25	Reclassification of Stewardship Responsibilities and Eliminating the Current Services Assessment	受託責任の開示箇所変更と現在サービス評価に関する開示の廃止
SFFAS 26	Presentation of Significant Assumptions for the Statement of Social Insurance: Amending SFFAS 25	社会保障報告書に係る重要な仮定の開示：SFFAS 25 の改正
SFFAS 27	Identifying and Reporting Earmarked Funds	指定交付資金の識別と報告
SFFAS 28	Deferral of the Effective Date of Reclassification of the Statement of Social Insurance: Amending SFFAS 25 and 26	社会保障報告書の開示箇所変更の施行期日の延期：SFFAS 25 および 26 の改正
SFFAS 29	Heritage Assets and Stewardship Land	遺産および管理地
SFFAS 30	Inter-Entity Cost Implementation: Amending SFFAS 4, Managerial Cost Accounting Standards and Concepts	主体間原価配賦：SFFAS 4「管理原価計算の基準と概念」の改正
SFFAS 31	Accounting for Fiduciary Activities	信託の会計処理
SFFAS 32	Consolidated Financial Report of the United States Government Requirements: Implementing Statement of Federal Financial Accounting Concepts 4 “Intended Audience and Qualitative Characteristics for the Consolidated Financial Report of the United States Government”	米国政府の連結財務報告書：連邦財務会計概念書「米国政府の連結財務報告書の想定する読者と質的特性」の運用

## 【資料2：GAO・財務省およびOMB間の連邦政府会計基準および連邦会計基準諮問委員会に関する覚書】

この覚書は、連邦政府会計基準の設定および連邦会計基準諮問委員会の構成および運営において従うべき手順に関して、GAO・財務省・OMB間における合意を示すものである。

GAO・財務省・OMBが連邦政府における会計および財務報告向上のための継続的計画を実行する

会計検査院長、財務庁長官およびOMB長官が、連邦政府に対し会計概念および基準を検討、推奨すべく、修正された連邦諮問委員会法（Federal Advisory Committee Act（5U.S.C. App.））に基づき諮問委員会を設置した

一方で、

会計検査院長、財務庁長官およびOMB長官（the Sponsors：有責機関）は、個々が連邦会計基準諮問委員会の有責機関として継続してその役割を果たすことをここに合意する。諮問委員会は有責機関の全面的な監督の下に活動する。また、有責機関の個々は連邦政府会計基準においてそれに関連する諸活動を行うことに合意する。諮問委員会は以下のように設置する。

### 第1章 設置

#### A) 構成 諮問委員会は以下の10名を含む

- ・ GAO 成員 1名
- ・ OMB 成員 1名
- ・ 財務省成員 1名
- ・ 連邦議会予算事務局（CBO）より 1名
- ・ 一般財界、会計・会計検査界、学界から選択する非連邦政府成員 6名

B) 人選および任命 GAO、OMB、財務省、CBOからの成員は各自機関によって選ばれる。6名の非連邦政府職員成員は有責機関が選定する。非連邦政府職員成員を選定するに当たり、有責機関は以下を行う。

- (1) CBO長官を含め、幅広い人的資源から候補者を捜し求める
- (2) その他の基準として個人の a) 広い専門的経歴と b) 連邦政府会計、財務報告、財務管理における専門性を考察する
- (3) 委員長が招集した識者の推薦を考慮する

有責機関は、非連邦政府職員である者を委員長として選定する。非連邦政府職員成員の選定および任命がなされるには、事前に有責機関の最低1機関がCBO長官の見識を得ることとする。

C) 在任期間 GAO、OMB、財務省、CBO からの成員においては、各時機関の長の自由裁量によるものとする。非連邦政府職員成員 6 名においては初任期を最長 5 年とし、1 度・最長 5 年の再任を可能とする。

D) 責務 諮問委員会は、会計の概念と基準を検討する。諮問委員会は、予算における概念・基準・原則を設定または提案をしない。会計における概念および基準を検討するにおいて、執行エージェンシーの予算情報のニーズと連邦財務情報の利用者のニーズに対して考察が与えられる。会計検査院長、財務庁長官、OMB 長官および CBO 長官に対し、会計概念および基準における諮問委員会の提言が提出される。

E) 会合および議事事項 諮問委員会は、何時もその必要性がある時、または会計検査院長、財務庁長官、OMB 長官のいずれかの要請がある時には会合を催す。また諮問委員会はその詳細な作業手順を作成する。諮問委員会成員は全ての会合に出席すべきとする。

F) 財源 諮問委員会の財源は各有責機関が公平を基本に負担する。CBO 長官は、財務庁長官と同様の限度で諮問委員会への財源負担をする。

## 第 2 章 支援人員および他グループ

A) 職員 諮問委員会がその責務を果たし機能するにおいて、適格な主専門職員チームが支援する。当該職員は、諮問委員会関連事項において取り組み、適宜、政府省庁または他団体から増員を行うこともありうる。

B) 特別対策部会 諮問委員会は、様々な会計関連事項において助言を得る必要がある場合には、特別対策部会を任命することができる。当該部会は会計基準設定プロセスにおいて重要な役割を持ち、諸問題に対して専門的見識を提供し解決策を提言する。CBO 長官が特別対策部会への参加を望む、または諸問題に対して CBO が該当する専門性を保有すると判断した場合、部会の成員に CBO 職員を含むものとする。

## 第 3 章 会計基準設定プロセス

諮問委員会は、会計基準の検討において以下の 6 段階プロセスを経る。

- ( 1 ) 会計問題の識別および検討課題の決定
- ( 2 ) 予備審議
- ( 3 ) 初期書類の作成 ( 問題提起書類および討議記録 )
- ( 4 ) 書類の公表、公聴、意見の検討
- ( 5 ) 再審議、草案公開、意見の検討
- ( 6 ) 諮問委員会による全体的合意 ( 少なくとも多数決による )、会計検査院長、財務庁長官、OMB および CBO 長官への書類提出

諮問委員会は、これらプロセスの実行において必要とされる詳細手順を決定する。



#### 第4章 概念および基準

概念および基準は会計諸問題に対する参照の骨組みとなる。

諮問委員会が概念および基準案を作成した時は、再検討を頂くためそれを会計検査院長、OMB 長官、財務庁長官および CBO 長官へ提出する。提出後 90 日以内に、その概念または基準に対し会計検査院長と OMB 長官の一方若しくは両者が異議をとなえた場合、それらは公表されず、さらに検討するために諮問委員会へと戻される。提出後 90 日以内にこれら当局者の異議がなされない場合には、それらは諮問委員会による確定的な概念または基準となる。概念および基準は the Federal Register に発表される。

「解釈および専門見解」案は、所見のために当該 3 有責機関を代表する諮問委員会の成員へ提出される。提出後 45 日以内に有責機関を代表する成員の一人でもがその解釈および専門見解案に異議をとなえた場合、それは再審議のために諮問委員会へと戻される。提出後 45 日以内にこれら当局者の異議がなされない場合には、それらは諮問委員会による確定的なものとなり、「確定版解釈および専門見解」は the Federal Register に発表される。

「諮問委員会手続規則」に従って設定、公表された基準は、相当の権威を有し、この基準に反する会計基準は支持を有しないと認識される。有責機関は、個別若しくは共同に、連邦政府への会計基準を設定し採用することができる権限を保持する。

#### 第5章 変更期

2002 年 1 月 11 日時点で在任の非連邦政府職員の成員は、現任期を 2004 年 6 月 30 日までとし、また諮問委員会総任期を 10 年を超えない範囲において、最長 5 年の再任の資格を有するものとする。

#### 第6章 解除

本覚書へのいかなる修正も、署名した 3 機関の合意がある場合に有効となる。本覚書は、有責機関の 1 機関がその合意解除の意思を告知した時点から 120 日間は有効とする。

#### 第7章 発効日

この覚書は、CBO に関係する条項が 2003 年 10 月 1 日に有効となることを除き、有責機関によって署名がなされた時点で有効となる。

署名

財務庁長官  
OMB 長官  
会計検査院長

【付録：調査日程】

平成 21 年

8 月 24 日（月）

国際公会計基準審議会テクニカルディレクター

（ Technical Director, International Public Sector Accounting Standards Board ）

国際公会計基準について

Ms. Stephenie R. Fox (Technical Director)

Ms. Joy Keenan (Senior Technical Manager)

Ms. Annette Davis (Technical Manager)

8 月 25 日（火）

連邦会計基準諮問委員会（ Federal Accounting Standards Advisory Board ）

国際公会計基準と米国連邦政府公会計基準について

Mr. Robert F Dacey (Chief Accountant)

8 月 26 日（水）

世界銀行（ World Bank ）

国際公会計基準の発展途上国への普及活動について

Mr. Ronald Points (Consultant, Financial Management South and East Asia, World Bank)

8 月 27 日（木）午前

国際公会計基準審議会本部（ International Public Sector Accounting Standards Board ）

国際公会計基準について

Mr. Matthew Bohun-Aponte (Technical Manager)

8 月 27 日（木）午後

国際連合（ United Nations ）

国際連合による国際公会計基準の導入について

Ms. Gwenda Jensen

(Accounting Standards Specialist, Chief Executives Board for Coordination,  
United Nations Systems)

8 月 28 日（金）

政府会計基準審議会（ Governmental Accounting Standards Board ）

国際公会計基準と米国地方政府公会計基準について

Mr. David R. Bean (Director of Research & Technical Accounting)

Mr. Gregory Driscoll (Practice Fellow)

Mr. Wesley Galloway (Project Manager)

海外行政実態調査報告書