

IMES DISCUSSION PAPER SERIES

国際会計士連盟による国際公会計基準（IPSAS）の 策定プロジェクトについて

ふるいち みねこ
古市 峰子

Discussion Paper No.2002-J-33

IMES

INSTITUTE FOR MONETARY AND ECONOMIC STUDIES

BANK OF JAPAN

日本銀行金融研究所

〒103-8660 日本橋郵便局私書箱 30 号

日本銀行金融研究所が刊行している論文等はホームページからダウンロードできます。

<http://www.imes.boj.or.jp>

備考：日本銀行金融研究所ディスカッション・ペーパー・シリーズは、金融研究所スタッフおよび外部研究者による研究成果をとりまとめたもので、学界、研究機関等、関連する方々から幅広くコメントを頂戴することを意図している。ただし、論文の内容や意見は、執筆者個人に属し、日本銀行あるいは金融研究所の公式見解を示すものではない。

国際会計士連盟による国際公会計基準（IPSAS）の 策定プロジェクトについて

ふるいち みねこ

古市 峰子*

要 旨

現在、国際会計士連盟（IFAC）において、政府および政府機関を適用対象とした国際公会計基準（IPSAS）の策定プロジェクトが進められている。IPSASには強制力がないため、各国に対してこれと整合的なかたちでの政府会計基準の策定が要求されるわけではない。しかし、IPSASは、企業会計と政府会計との異同点や公会計にかかる諸外国の潮流を知るうえで有益であり、わが国における政府会計基準のあり方を考えるうえで参考になるとと思われる。

本稿では、こうした問題意識から、IPSAS策定プロジェクトの概要、現時点におけるIPSASの基本的な考え方や具体的な会計処理の内容につき、整理・検討している。

IPSASには、財務報告の主要な利用者として誰を想定するかを特定していない点や、政府会計基準と政府の経営モデルとの関連づけを明示的に考慮していない点等の問題もあるが、どのような経営モデルを選択するかは各政府の主権に委ねられている点を踏まえると、特定の経営モデルに依拠した単一の国際的な政府会計基準を作成することが必ずしも適切でないのも事実である。このため、IPSASは、各政府が自己の経営モデルとの関係で最適な会計基準のあり方を検討していく際のベンチマーク基準として機能することが期待される。

キーワード： 政府会計、IPSAS、IFAC、PSC、国際会計基準

JEL Classification： L30、M41

*日本銀行金融研究所研究第2課（mineko.furuichi@boj.or.jp）

本稿の作成に当たっては、山本清教授（国立学校財務センター）および宗岡徹主席研究員（みずほ総合研究所）から有益なコメントを頂戴した。もっとも、あり得べき誤りはすべて筆者に属することはいうまでもない。また、論文の内容や意見は筆者個人に属し、日本銀行あるいは金融研究所の公式見解を示すものではない。

目 次

1．はじめに.....	1
2．IPSAS 策定プロジェクトの経緯.....	2
(1) 策定機関.....	2
(2) IPSAS の位置づけ.....	3
(3) プロジェクトの進捗状況.....	4
3．IPSAS の概要.....	7
(1) 基本的な考え方.....	7
イ．適用対象.....	7
ロ．財務報告目的.....	9
ハ．企業会計基準との整合性の程度.....	10
(2) 具体的な会計処理　政府会計基準をめぐる重要な論点を中心に.....	11
イ．有形固定資産.....	12
ロ．徴税債権.....	15
ハ．公的年金（給付金支払債務）.....	16
ニ．収益・費用.....	18
ホ．資産負債差額.....	21
ヘ．連結の範囲.....	21
ト．セグメント別報告.....	24
4．IPSAS に対する暫定的評価・考察.....	26
(1) 財務報告利用者の特定に関する問題.....	26
(2) 経営モデルとの関連づけの必要性.....	29
イ．有形固定資産の評価方法.....	29
ロ．収益・費用の捉え方.....	32
(3) 政府の特殊性がより重視される問題.....	33
イ．公的年金の負債計上の要否.....	34
ロ．資産負債差額の捉え方.....	35
ハ．連結範囲の判断基準.....	36
5．おわりに.....	37
【主要参考文献】.....	39

1. はじめに

現在、国際会計士連盟（IFAC：International Federation of Accountants）のパブリック・セクター委員会（PSC：Public Sector Committee）において、中央政府、地方政府およびこれらに関連した機関（以下、「政府」と総称する）による財務報告の透明性、理解可能性および国際的な比較可能性の向上を目指した国際公会計基準（IPSAS：International Public Sector Accounting Standard）の策定プロジェクトが進められている。

IFAC は、世界各地の会計士団体による任意の集まりであり、その作成する基準等を各国の会計基準設定主体等に強制する権限はない。したがって、IPSAS が完成しても、各国においてこれと整合的なかたちで政府会計基準を策定あるいは改訂することが、直ちに要求されるわけではない。しかしながら、IPSAS は、企業会計基準である国際会計基準（IAS：International Accounting Standards）¹をベースとしたうえで、政府特有の問題から異なる取扱いが妥当と思われる点については別途基準を設けるといったアプローチをとっていること、すでにパブリック・セクターにかかる財務報告の透明性の強化等を進めてきている公会計先進諸国（ニュージーランド、米国、英国、オーストラリア等）の公会計基準やその論拠等を比較検討したうえで結論を導き出していること、等から、企業会計と政府会計との異同点や公会計にかかる諸外国の潮流を知るうえで有益であり、わが国における政府会計基準のあり方を考えるうえでも参考になるものと思われる。

本稿では、こうした問題意識から、IFAC による IPSAS 策定プロジェクトの概要を整理・検討する。具体的には、2 節で、IPSAS の策定機関や位置づけ、プロジェクトの進捗状況について概観する。次いで 3 節では、現時点までに公表されている IPSAS や PSC の研究報告を基に、IPSAS の基本的な考え方を整理した後、IPSAS の具体的な内容につき、政府会計基準を検討するうえで重要と考えられる論点を中心にみていく。その後、4 節として、現段階における IPSAS の暫定的評価・考察を加え、5 節で本稿を締め括る。

¹ 従来、IAS を策定していた国際会計基準委員会（IASC：International Accounting Standards Committee）は、2001 年 4 月、各国の会計基準設定主体との連携を強めるかたちで組織改革を実施し、国際会計基準審議会（IASB：International Accounting Standards Board）となっている。しかし、本稿では、特に組織改革後の活動であることを強調して述べる場合以外は、IASC と表記する。また、かかる組織改革に伴い、それ以降作成される会計基準の呼称も、従来の IAS から国際財務報告基準（IFRS：International Financial Reporting Standards）に変更されているが、本稿では、この点についても、原則として IAS という表記で統一する。

2 . IPSAS 策定プロジェクトの経緯

(1) 策定機関

国際公会計基準 (IPSAS) の策定プロジェクトは、国際会計士連盟 (IFAC) の下に設置されたパブリック・セクター委員会 (PSC) において進められている。

IFAC は、1977 年に設立された世界各地の職業会計士団体の集まりであり、国際的に調和のとれた会計・監査基準等の設定・公表を通じて、職業会計士による整合的かつ質の高い監査活動を可能にすることを目的としている。その会員には、いずれかの国あるいは地域における法律または慣習 (general consensus) により権威ある (substantial) 会計士団体として認められている団体であれば、組織形態等を問わず、いかなる団体でもなることが可能とされている。2002 年 3 月末現在、114 カ国、156 の会計士団体が会員となっている。

IFAC の具体的な活動は、理事会²の下に設置される各種委員会 (Committee) によって行われる。IPSAS の策定作業を担っている PSC は、かかる委員会の 1 つであり³、パブリック・セクターの財務管理およびアカウンタビリティの改善を図ること、そのために会計基準を開発し、その加盟団体への受容促進に努めること、を目的に (「趣意書 (“ Preface ”) 」⁴ par.1、4) 1986 年に設置された⁵。

² IFAC は、総会 (Council) 理事会 (Board) および事務局 (Secretariat) から構成される。このうち総会は、各会計士団体から 1 名ずつの代表者によって構成され、憲章 (constitution) 上の問題に関する検討や理事会メンバーの選任等を行う (年 1 度の開催が予定されている) 。また、理事会は、15 カ国・地域の代表者、IFAC 会長および副会長の計 17 名 (2002 年 3 月末現在、日本 2 名 うち 1 名は会長、米国、英国、ドイツ、フランス、カナダ、オーストラリア、ブラジル、インド、イタリア、香港、ケニア、オランダ、ノルウェー、チュニジア、南アフリカの代表者) から構成され、IFAC の運営方針の決定、実際に監査基準等を策定する各種委員会の設置、同委員会メンバーの選任および解任、監査人の選任、手続規則の制定、資金調達・使途の立案等を行う (少なくとも年 2 回の開催が予定されている) 。理事会メンバーのうち、会長、副会長以外のメンバーは、指名委員会 (理事会の推薦に基づき総会が指名した 4 名の会員代表と会長、副会長より構成) による指名者リストおよびその他の候補者リストの中から総会によって選任され、任期は 3 年とされている。

³ 2002 年 8 月末現在で設置されている委員会としては、PSC のほか、国際監査実務委員会、コンプライアンス委員会、教育委員会、倫理委員会、財務・管理会計委員会、情報技術委員会、国際企業監査委員会がある。

⁴ 「趣意書」は、PSC の目的、会計基準の策定手続、IPSAS の適用範囲や位置づけ等について規定しており、PSC の公表する公開草案や基準の解釈に当たって参照されるべきものとされている。2000 年 5 月に PSC より公表された。

⁵ PSC の発足当初の委員は、オーストラリア、カナダ、フランス、イタリア、メキシコ、オランダ、ニュージーランド、南アフリカ、スウェーデン、台湾、英国、米国からの代表者より構成されていた (日本公認会計士協会 [2000]) 。因みに、2002 年 4 月時点の委員は、発足当初と比べて、イタリア、スウェーデン、台湾に代わり、ドイツ、パキスタン、アルゼンチンが加わっている。

かかる PSC には、IFAC 理事会に代わって IPSAS を策定・公表する権限が与えられている（同 par.1）。すなわち、PSC は IFAC 理事会に承認を求めることなく、PSC における採決のみをもって IPSAS を策定・公表できるとされている⁶。

なお、IFAC 設立当時、財務報告に関わる国際的な基準等の策定を行う組織としてすでに国際会計基準委員会(IASC)が存在していた。そこで、IASC と IFAC との役割分担を明確にし、両者による検討事項の非効率な重複や漏れを回避する目的から、1982 年に両者の間で「相互協約」(“ IASC/IFAC Mutual Commitments ”) が締結された。具体的には、 営利企業を適用対象とした会計・開示基準の作成および公表については IASC が一元的に担当すること、 IFAC は、かかる IASC の活動をサポートするとともに、その他の会計士業務にかかる問題等を扱うこと等が決定された。これに基づき、政府等のパブリック・セクターに属する主体に適用される財務報告基準の策定は、IASC ではなく IFAC が担うと考えられている。その後、IASC については、2000 年 5 月の組織改革案の承認を受けて、2001 年 4 月より国際会計基準審議会 (IASB) に移行しているが、上述のような IASC と IFAC との役割分担は、そのまま IASB に引き継がれている⁷。

(2) IPSAS の位置づけ

上述のとおり、IFAC は会計士団体の任意の集まりであり、各国の会計基準設定主体や行政当局によって構成される機関ではない。したがって、IFAC には、傘下の各種委員会が作成する基準やガイドラインを各国の会計基準設定主体等に強制する権限はなく、それらの基準等は、あくまでも、メンバー団体が尊重あるいはモデルとすべきベンチマークと捉えられている。

IPSAS も、そうしたベンチマーク基準であり、各国の公会計基準設定主体や

るが、依然として欧米中心の委員により構成されている。なお、現在に至るまで日本からの代表者が委員に選任されたことはない。

⁶ IPSAS の策定に当たっては、まず公開草案が公表され、少なくとも 4 ヶ月間のコメント期間が設けられる(「趣意書」par.22)。PSC は、受領したコメントを基に草案を再審議したうえで、最終基準を公表する。PSC の各委員は 1 議決権を有し、定足数は 9 名とされる。公開草案の公表には、出席者の 2/3 以上の承認が、最終的な基準化には 3/4 以上の承認が必要とされている(同 par.24)。

⁷ 例えば、2002 年 5 月に IASB より公表された「国際財務報告基準の趣意書」(“ Preface to International Financial Reporting Standards ”) においても、 IASB の策定する IFRS (従来の IAS) は、組織形態にかかわらず、すべての営利企業 (profit-oriented entities) の一般目的財務諸表への適用を意図して作成されること、 IFRS は、プライベート・セクターに属するかパブリック・セクターに属するかにかかわらず、非営利組織体への適用は予定しておらず、これらに対する会計基準については、IFAC の PSC が策定すること、が確認されている (par.9)。

行政当局が直接これに拘束されるわけではない。また、IPSAS に関しては、これまでのところ、PSC と各国の公会計基準設定主体等との連携も明示的にはみられない⁸。

(3) プロジェクトの進捗状況

IPSAS の策定プロジェクトは、前記の PSC の目的を遂行する一環として、世界銀行、アジア開発銀行、国連開発計画および国際通貨基金による資金援助の下、1996 年に開始された⁹。その第 1 の目的は、現金主義会計が依然として大半の諸国における政府会計として用いられていることを明らかにするとともに、より優れた財務情報の提供を可能とする発生主義会計を、政府の財務報告に適用することを支援することとされている^{10、11}。

当面のスケジュールとして、1996 年～2001 年を第 1 ステージとし、パブリック・セクターが財務報告において直面すると考えられる問題に対して、ガイドラインと問題解決のためのアプローチを提供する「バックグラウンド・ペーパー」の作成と、1997 年 8 月末時点で公表されている IAS をベースとした IPSAS の作成が目指された。

第 1 ステージの目標のうち、のバックグラウンド・ペーパーについては、1998 年 3 月に公開草案(ED: Exposure Draft)が出された後、2000 年 5 月に、研究報告第 11 号「政府財務報告 会計上の論点と実務」(Study 11 “Governmental Financial Reporting: Accounting Issues and Practices”)として公表された。同時に、PSC の作成する公開草案や会計基準の解釈に当たって参照されるべきものとして、「趣意書」が公表された。「趣意書」には、PSC

⁸ もっとも、2002 年 4 月時点における PSC の委員をみると、各国の会計検査院、財務省や証券監督当局といった機関からの代表者が少なくないうえ、例えば、米国での州・地方政府に適用される会計基準の策定主体(GASB)において現在進められているプロジェクトに PSC のスタッフが協力するなど(2002 年 6 月付“The GASB Report” No.20) PSC と各国の行政当局や公会計基準設定主体との関わりは、従来よりも強まってきているともいえる。

⁹ こうした機関の資金援助の下で IPSAS の策定プロジェクトが開始された背景の 1 つとして、1990 年代に生じたアジアや南米諸国等の財政危機が影響しているともいわれている。

¹⁰ 会計士団体の集まりである IFAC が IPSAS の作成に積極的に取り組んでいる背景には、公的主体の財務報告についても公認会計士による監査を要するとされている国がすでに存在しており、さらに、国際的潮流として、そうした公認会計士による公会計監査を活用しようとする動きが広がってきているという事情もあるものと考えられる。

¹¹ なお、わが国においては、IFAC における IPSAS 策定の動きや国内における公会計への関心の高まり等を受けて、日本公認会計士協会が、2002 年 4 月に公開草案「公会計原則(試案)」を公表した。これは、1997 年に同協会から出された試案の改訂版であるが、その内容は、1997 年度版とは大きく異なり、IPSAS 策定プロジェクトの影響を強く受けたものとなっている。さらに、同協会では、現在、「公会計に関する概念フレームワーク」の検討作業が進められている。

の目的、会計基準の策定手続、IPSAS の適用範囲や位置づけ等が規定されている。

また、 の IPSAS の作成に関しては、現金主義ベースの会計基準と発生主義ベースの会計基準に分けて開発が進められている¹²。この点、PSC は、後述のように、政府による財務報告の目的を「アカウントビリティの遂行と利用者の意思決定に有用な情報の提供」と捉え、これを達成するためには発生主義会計のほうが現金主義会計よりも適しているとし、発生主義会計による財務報告を原則として要求している。しかし、現実問題として、(i)現状では現金主義会計を採用している国が大半であること¹³、(ii)これらの国についても、将来的には発生主義会計に移行するのが望ましいとしても、移行するまでは現金主義会計が採用されることを考慮し、そうであるならば、発生主義ベースの IPSAS のほかに、現金主義ベースの IPSAS をも作成することが、政府財務報告の透明性や国際的な比較可能性等の向上にとって有用と判断されたことによる。このように、現金主義ベースの IPSAS は、あくまでも、現在、現金主義ベースによる財務報告を行っている政府が発生主義ベースの財務報告に移行するまでの「つなぎ」であり、発生主義ベースによる IPSAS を補完するものとして位置づけられている¹⁴。

現金主義ベースの IPSAS については、2000 年 5 月に、公開草案第 9 号「現金主義会計に基づく財務報告」(“Financial Reporting Under the Cash Basis of Accounting”)が公表され、同年 11 月 30 日までパブリック・コメントが求められた。現在、寄せられたコメントを検討するとともに、世界銀行と共同で同草案に対する新興市場諸国からの意見集約を行い、それらの国で同草案を導入する場合の実務的な問題点等につき検討した後、2002 年中を目処に基準化される予定となっている。

他方、発生主義ベースの会計基準については、1997 年 8 月末時点で公表されている IAS に倣うかたちで、2002 年 8 月末現在、18 の IPSAS のほか、2 つの

¹² プロジェクトの開始当初は、修正現金主義会計や修正発生主義会計をベースとした会計基準の開発も検討対象に含まれていた。しかし、バックグラウンド・ペーパーの公開草案に対して寄せられたコメントの圧倒的多数が、現金主義と発生主義をベースとした会計基準の策定に対象を絞ることを支持していたことから、それ以降、これら 2 つのタイプに基づく会計基準のみを策定することとなった。

¹³ 例えば、OECD 加盟国 29 カ国のうち、2000 年時点で政府に発生主義会計を導入した国またはその準備段階にある国は、11 カ国とされている(東[2000])。

¹⁴ IPSAS 策定プロジェクトの出資者が世界銀行や国際通貨基金等であることからみて、IPSAS は、そもそも現金主義会計による政府財務報告ですら制度として十分に整備されていないような諸国に対しても導入されることが念頭に置かれていると考えられる。発生主義ベースの IPSAS に加え、作成や理解の面でより容易な現金主義ベースの IPSAS を残すこととしたのは、こうした諸国についても IPSAS を導入しやすくする意図もあるのではないかと思われる。

公開草案が公表されている（図表参照）。

図表 公表済の IPSAS および公開草案

国際公会計基準 (IPSAS)				
No.	タイトル	公表年月	適用開始時期	対応する IAS
1	財務諸表の表示	2000/5	2001/7	IAS 1
2	キャッシュ・フロー計算書	2000/5	2001/7	IAS 7
3	当期純剰余金または欠損金、重大な誤謬および会計方針の変更	2000/5	2001/7	IAS 8
4	外国為替レート変動の影響	2000/5	2001/7	IAS 21
5	借入費用	2000/5	2001/7	IAS 23
6	連結財務諸表および被支配主体にかかる会計処理	2000/5	2001/7	IAS 27
7	関連組織に対する投資の会計処理	2000/5	2001/7	IAS 28
8	ジョイント・ベンチャーに対する持分の財務報告	2000/5	2001/7	IAS 31
9	交換取引に基づく収益	2001/7	2002/7	IAS 18
10	超インフレ経済下における財務報告	2001/7	2002/7	IAS 29
11	工事契約	2001/7	2002/7	IAS 11
12	棚卸資産	2001/7	2002/7	IAS 2
13	リース会計	2001/12	2003/1	IAS 17
14	後発事象	2001/12	2003/1	IAS 10
15	金融商品：開示および表示	2001/12	2003/1	IAS 32
16	投資不動産	2001/12	2003/1	IAS 40
17	有形固定資産	2001/12	2003/1	IAS 16
18	セグメント別報告	2002/6	2003/7	IAS 14
公開草案 (ED)				
No.	タイトル	公表年月	コメント期限	対応する IAS
20	特別利害関係の開示	2001/6	2001/11	IAS 24
21	引当金、偶発債務および偶発資産	2001/6	2001/11	IAS 37

このほか、2002年4月には、現金主義会計から発生主義会計への移行を支援するためのガイダンス・ペーパーが、PSCの研究報告第14号「政府および政府関連機関のための発生主義会計への移行指針」(Study 14 “Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities”)として公表された。また、今後の活動の1つとして、パブリック・セクターの財務報告にかかる概念フレームワークの作成が予定されている。

3 . IPSAS の概要

以下では、2002年8月末までに公表されたIPSASと、IPSASのバックグラウンド・ペーパーとして位置づけられているStudy 11を基に、発生主義ベースのIPSASについて、その基本的な考え方および具体的な会計処理の概要を整理する。

(1) 基本的な考え方

まず、IPSASの特徴ともいえる基本的な考え方として、適用対象、財務報告目的、企業会計との整合性の程度につき、みていく。

イ . 適用対象

IPSASは、その適用対象を、パブリック・セクターに属する主体のうち、中央政府、地方政府およびそれらの関連機関 (related governmental entities) といった経済的利益の獲得を第1の活動目的としていない主体、すなわち、いわゆるガバメント・タイプの主体 (本稿でいう「政府」) と定めている (「趣意書」 par.1、8)。他方、パブリック・セクターに属する主体であっても、ビジネス・タイプの主体 (GBEs : Government Business Enterprises) については、企業会計基準であるIASやその他の適切な国内企業会計基準の適用が妥当としている (同 par.20、「指針1」¹⁵par.9)。

ここでGBEsとは、「パブリック・セクターに属するが、商業的に運営されるもの、すなわち、利潤獲得や利用者からの手数料収入によって運営コストの相当部分を賄うことが要求されるものをいう」と定義されており (「指針1」par.5) 以下の特徴をすべて有する主体をいう (IPSAS 1¹⁶ par.6)。

- 自己の名で契約を締結する能力を有すること
- 事業遂行のための財務上および運営上の権限が付与されていること
- 利益の獲得あるいは事業に要するコストのすべてを回収するかたちで、他の主体に対して財やサービスを売却することを通常の事業としていること
- 事業を行ううえで、政府からの継続的な資金援助を期待していないこと

¹⁵ Guideline No.1 “Financial Reporting by Government Business Enterprises” (1989年7月公表)。本指針は、GBEsによる財務報告の作成・開示に適用すべき会計基準を特定することを目的としている。

¹⁶ IPSAS 第1号「財務諸表の表示」(“Presentation of Financial Statements”)。

パブリック・セクターに属する他の主体によって支配（control）されていること¹⁷

こうした GBEs については、前述のとおり、IAS 等の営利企業に適用される会計基準が適用されるべきと考えられている。もっとも、これは最低レベルの要求であって、例えば、GBEs が寡占あるいは独占的な状況下で運営されている場合や、それ自身の商業目的と矛盾するような非財務的あるいは社会的な目的を有している場合には、財務的結果だけでは当該 GBEs の業績を評価するうえで不十分であると考えられている。そのため、この場合には、より適切な追加的情報（生産性あるいは効率性に関する情報、商業目的以外の目的の達成度やそれらが財務的な業績に与える影響等）についても提供されるのが適当であり（「指針」par.10）、その際には IPSAS が参考になるとされている（Study 11 par.19 参照）。

こうした会計基準の適用対象に関する区分は、現在のところ各国でさまざまであり、例えばニュージーランドでは、基本的にすべての公的主体と営利主体に対して共通の会計基準を適用している。これに対し、米国では、公的主体に適用される会計（公会計）と企業会計を明確に区分したうえで、さらに公会計の中を連邦政府、州・地方政府、非営利組織体の 3 つにグループ化し、それぞれに異なる会計基準を適用している。また、わが国のように、個別対応により多種多様な会計基準を設定しているケースもある¹⁸。こうした中で、IPSAS は、

財務報告の主体をパブリック・セクターとプライベート・セクターに区分し、さらに前者をガバメント・タイプとビジネス・タイプに分けたうえで、ガバメント・タイプの主体のみを適用対象としていること、他方、ガバメント・タイプに属する主体に対しては、一律に同じ会計基準を適用し、中央政府、地方政府といった区分や、省庁、政府関係法人といった区分を設けていないこと、に特徴がある。

なお、IPSAS は、基本的には外部向けの一般目的財務諸表に適用されることが想定されているが（「趣意書」par.8）、適切な範囲で、内部管理目的や上位組織への報告目的といった特別目的のために作成される財務諸表についても適用することが奨励されている（同 par.10）。

¹⁷ パブリック・セクターに属するほかの主体によって支配されていない場合は、プライベート・セクターに属する営利目的の主体として、当然、IAS 等の企業会計基準の適用対象に含まれることになる。なお、「支配」の有無は、IPSAS 6「連結財務諸表および被支配主体にかかる会計処理」に基づいて判断される（「指針 1」par.11）。具体的な「支配」の判断基準については、後述の連結の範囲に関する記述を参照。

¹⁸ 公会計制度における適用対象の区分に関しては、例えば古市[2002]参照。

ロ．財務報告目的

IPSAS は、政府の財務報告目的を検討するうえで、財務報告の主な利用者あるいは対象者として、立法機関およびその他の政府機関、一般国民あるいは住民、投資家および債権者、格付機関、外国政府および国際機関、財務アナリスト、報告主体内部の上級管理者を想定し（Study 11 par.48）これらの利用者が必要とする情報（利用者ニーズ）として、以下の事項を評価するのに有用な情報を挙げている（同 par.49）

収入の源泉や種類

資源の配分や使途

どの財源が運営コストを賄うのに重要か

キャッシュ・フローの時期および額、将来の現金および借入れニーズ

短期および長期的視点からみた政府の財務的な債務弁済能力

政府の財務状態

納税者に代わって保有する資産の内容

政府の財源支出を伴う事業の業績

政府活動が経済に与える影響の度合い

政府による資源使途の選択および優先順位づけ

資源使途にかかる予算その他の法規制への遵守性

政府の受託資産にかかる管理・運用責任

そのうえで、こうした利用者ニーズを満たすような情報提供といった観点から、政府の財務報告目的を「さまざまな情報利用者が、資源配分の意思決定やアカウントビリティの遂行にかかる評価を行うのに有用な情報を提供すること」と定めている（IPSAS 1 par.13）

このように、「アカウントビリティの遂行」と「資源配分の意思決定に有用な情報の提供」を財務報告の目的として掲げるのは目新しいことではなく、IPSAS 以外の既存の政府会計基準やその他の公会計基準、さらには企業会計基準においてもみられることである。ただ、これら IPSAS 以外の会計基準では、通常、代表的あるいは最も重視すべき利用者を特定したうえで、上記 2 つの目的の間に、程度の差こそあれ、優先順位をつけている。例えば米国では、連邦政府および州・地方政府については、財務報告の利用者を住民、議会、上位管理者、事業マネジャーと想定したうえで、最上位の財務報告目的としてアカウントビリティの遂行を掲げている。また、非営利組織体については、代表的な利用者を資源提供者と特定したうえで、資源配分の意思決定に有用な情報の提供を最上位目的として掲げている¹⁹。これに対して、IPSAS では、両者を同列に位置

¹⁹ 古市[2002]参照。

づけているようであり、この点は IPSAS の特徴といえる。

なお、IPSAS は、上記 ~ のような複雑な情報ニーズのすべてに応えるためには現金主義会計だけでは限界がある²⁰として、ガバメント・タイプの主体についても発生主義会計の適用を原則として要求している（「趣意書」par.15）。そのうえで、~ のような情報は、報告主体にかかる資産、負債、純資産 / 持分（net assets/equity）、収益（revenue）、費用（expense）およびキャッシュ・フローに関する情報を通じて提供可能であるとして（IPSAS 1 par.15）、以下の報告書をセットで作成・公表することを要求している（同 par.19）。

- (i)財務状態報告書（statement of financial position：企業会計における貸借対照表に相当）
- (ii)財務業績計算書（statement of financial performance：企業会計における損益計算書に相当）
- (iii)純資産 / 持分変動計算書（statement of changes in net assets/equity：企業会計における株主持分変動計算書に相当）
- (iv)キャッシュ・フロー計算書（cash flow statement）
- (v)会計方針および注記

八．企業会計基準との整合性の程度

IPSAS は、基本的なアプローチとして、可能な限り、企業会計基準である IAS の原文をそのまま用いて作成することが予定されている（「趣意書」par.5）。その理由として、PSC は、パブリック・セクターとプライベート・セクターには様々な相違点があるものの、財務管理・運営にかかる説明責任に関しては多くの共通点がみられるため、プライベート・セクターで発展した IAS のような会計処理モデルや会計基準は、パブリック・セクターにおいても、多くの有益な指針を与えると考えられること、IAS をベースにすることにより、パブリック・セクターとプライベート・セクターにおける類似の会計問題に対して整合的な会計処理が可能となり、両者間の財務諸表における比較可能性が向上すること等が挙げられている（Study 11 par.10、47）²¹。そのうえで、政府活動

²⁰ 現金主義会計に基づく政府財務報告の問題点と発生主義会計導入の必要性については、岸 [1999]、東[2000]、山本[2001]等を参照。また、Study 11 par.296 以下では、発生主義会計を政府財務報告に適用するベネフィットとして、すでに導入した政府における導入効果の実例がいくつか紹介されている。

²¹ IAS をベースとするといったアプローチは、発生主義ベースの IPSAS に限らず、現在検討中の現金主義ベースの IPSAS についても採用されている。すなわち、現金主義ベースの IPSAS では、現在、多くの政府でとられているいわゆる歳入歳出計算書とは異なり、IAS の定めるキャッシュ・フロー計算書に類似した会計処理方法が提案されている。具体的には、報告主体に流入するキャッシュ・フローを、「事業活動によるキャッシュ・フロー」、「投資活動によるキャッ

に特有の問題から IAS とは異なる取扱いが妥当と考えられる場合や、IAS では扱われていない問題（インフラ資産、課税権、社会保険の会計処理等）については、別途、IPSAS 独自の会計基準を設ける、といった方法がとられている。

こうした企業会計基準との整合性については、前述のように、米国では公会計と企業会計とを明確に区分し、両者に異なる会計基準を設定している。他方、ニュージーランドは、公会計と企業会計に基本的に共通の会計基準を設定し、それぞれに特有の問題から異なる会計処理が適当な場合については、その都度、会計基準の適用対象から除いたり、異なる基準の選択適用を認めるといった方法をとっている。この点、IPSAS は、基本的に企業会計基準である IAS と同様の基準を設定するという意味でニュージーランドの考え方に近い。もっとも、IPSAS は、ニュージーランドのように企業と政府に適用される会計基準を全く同じ体系の中で設定しようとするのではなく、ガバメント・タイプの主体については、企業会計基準を参考にしつつも、独自の会計基準を設定しようとするものである。

（２）具体的な会計処理 政府会計基準をめぐる重要な論点を中心に

ここでは、政府会計基準を策定するうえで重要と考えられる論点のうち、インフラ資産や文化的資産などの有形固定資産、 徴税債権、 公的年金や社会保険などの社会福祉プログラムに基づく給付金支払債務、 収益・費用、資産負債差額、 連結の範囲、 セグメント別報告を取り上げ、それぞれにつき IPSAS がどのように扱っているかについて、概観する。

なお、IPSAS は、個別の基本財務諸表を作成すべき主体（報告主体）を単に“entity”と呼ぶだけで、何が“entity”に当たるかを明確に定義していない。この点、Study 11 をみると、報告主体の境界線を決定する基準として、資源配分権限、法人格（法律上の組織区分）、政治的説明責任の範囲、支配の範囲等がありうるとし（par.65） それぞれのメリット、デメリット等について若干の検討を行っているが、ここでもいずれが適当かについての見解は示されていない²²。

シュ・フロー、「財務活動によるキャッシュ・フロー」の3つに区分し、それぞれの当期の増減を直接法（実際のキャッシュ・フローを直接把握する方法）によって報告することが検討されている。

²² もっとも、IPSAS がベースとする IAS は法人格を基準に報告主体の境界線を定めていること、公会計先進諸国の政府会計基準をみると、ファンド会計や予算会計にみられるような従来の資源配分権限に基づく単位から、法律上の組織区分を単位とした財務報告を要求するようになってきていること、“fund”ではなく、“entity”という用語を用いていること、等を考えると、IPSAS における報告主体は、少なくともファンド単位ではなく、組織単位であることが想定されていると考えられる。そのうえで、政府内の組織のうち、いずれの機関を独立した報告主体とするのかといった問題や、各々の個別財務諸表に含められる下位組織や関連機関の範囲といった

そこで、本稿でも、以下、IPSAS における“entity”を、単に「主体」または「報告主体」と呼ぶこととする。

イ．有形固定資産

(イ) 定義および認識基準

有形固定資産の会計処理については、2001年12月に、IPSAS第17号「有形固定資産」(IPSAS 17 “Property, Plant and Equipment”)が公表されている。これによると、本基準が適用される「有形固定資産」とは、「財貨の生産またはサービス提供への使用、外部への貸借、あるいは行政上の目的で報告主体が保有する資産で、1会計期間を超えて使用されると予測される有形の資産をいう」と定義されている(IPSAS 17 par.12)。ここで「資産」とは、IPSAS上、「過去の事象の結果として当該主体が支配し、かつ、将来の経済的便益またはサービス提供能力(service potential)が当該主体に流入することが期待される資源をいう」とされている(IPSAS 1 par.6)。かかる「資産」の定義は、基本的な考え方においてIASと同じであるが、IPSASでは、これに「サービス提供能力」が追加されている。「サービス提供能力」とは、「単独または他の資産と結合して、パブリック・セクターに属する主体の目的の達成に直接または間接的に貢献する資産の能力をいう」とされており(Study 11 par.333) 政府の主要な活動目的が公的サービスの提供にあることを踏まえた修正として説明されている²³。

こうした定義を満たす有形固定資産につき、当該資産に関連する将来の経済的便益またはサービス提供能力が報告主体に流入する可能性が高く、かつ、当該主体がその資産の取得原価あるいは公正価値につき信頼性をもって測定できる場合には、それを財務状態報告書上、認識することが要求されている²⁴(IPSAS 17 par.13)。このうち、の基準として、取得原価でなくても公正価値を測定できればよいとされているのは、原価記録がない場合を想定したもの

問題については、各政府の行政組織制度等にも関わる問題であること等から、統一的な基準を示さず、各政府の判断に委ねる意図であると考えられる。

²³ このように、資産の定義にサービス提供能力を含める考え方は、米国やニュージーランド等の公会計先進諸国における政府会計基準に共通してみられるものである(Study 11 par.333)。

²⁴ IPSASでは、資産の認識基準につき、IASCの「財務諸表の作成および表示に関するフレームワーク」(IASCF: IASC, “Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements”)のような一般原則は定められていないが、Study 11によれば、基本的にはIASCFと同様の考え方に基づくのが適当と考えられている(par.335-339参照)。すなわち、IASCF par.89に倣い、資産は、将来の経済的便益あるいはサービス提供能力が主体に流入する可能性が高く、かつ、資産が信頼性をもって測定できる原価または価値を有する場合に、財務状態報告書に認識されると考えられている。

である。これにより、原価記録がなく、事業費の積上げ等によっても取得原価の算定が困難な資産についても、類似のサービス提供能力等を有する別の資産などを参考に信頼性のある見積り価格の算出が可能である場合には、資産として認識することが要求される。なお、信頼性のある測定が困難であることを理由に財務状態報告書本体で認識されない資産については、原則として注記による開示または注記以外の部分での詳細な説明が要求されている(Study 11 par.339、411)。

(ロ) インフラ資産、軍事専用施設、文化的資産、天然資源の資産認識の要否

有形固定資産のうち、政府会計においては、特に、インフラ資産、軍事専用施設 (specialist military equipment)、文化的資産 (heritage assets)、天然資源の会計処理が問題とされることが多い。IPSAS では、これらのうち、インフラ資産²⁵および軍事専用資産については、上記有形固定資産の定義を満たし、したがって、上記認識基準を満たす場合には、財務状態報告書上、資産として計上することを要求している (IPSAS 17 par.3、20-21)。

この点、インフラ資産については、政府会計に発生主義会計を導入する目的の1つに資産のようなストック・ベースの情報を提供させることがある点を踏まえると、インフラ資産のように、政府保有資産に占める割合の大きい資産が認識されないとすれば、発生主義会計の導入意義が大きく損なわれてしまうとの理由から、測定において若干の不確実性があっても、資産計上を要求するのが適当な場合が多いと考えられている (Study 11 par.339)²⁶。また、軍事専用施設についても同様に、資産の認識基準を満たし、資産計上されると考えられ

²⁵ ここでインフラ資産とは、普遍的な定義はないものの、通常、以下のような特徴の全部または一部を有するものをいうと定められている (IPSAS 17 par.21)。

- システムあるいはネットワークの一部であること
- 使用方法が特定されており、代替的使用方法がないこと
- 固定されている (immovable) こと
- 処分制限が課せられている可能性があること

また、Study 11 は、このほかのインフラ資産の特徴として、存続期間が長く、資産の耐用年数を定義することが困難な場合があること、資産の存続期間にわたり組成部分が周期的に取り替えられること、等を挙げている (par.376)。

²⁶ こうした見解は、後述のように、公会計先進諸国において主流になってきている。因みに、カナダの連邦・州政府会計基準では、発生主義会計を採用しつつも、財務報告利用者にとって重要な指標は政府の純負債額 (net debt position: 負債と金融資産との差額) であるとし、純負債の状態を明らかにすることに焦点を当てる目的から、非金融資産については、その経済的な存続期間にかかわらず、すべて取得時に費用化する (よって財務状態報告書には認識しない) 方法がとられている (Study 11 par.726、739-742)。もっとも、こうした会計処理については、現在、改訂が検討されているようである。

ている（IPSAS 17 par.20）。

これらに対して、文化的資産²⁷については、IPSAS 上、上述の有形固定資産の定義を満たす場合でも、資産として認識することが要求されていない（IPSAS 17 par.1、4、7）。その理由として、文化的資産については、通常、キャッシュ・フローの生成目的で保有されているとは考え難く、記念碑や旧跡のように、そのサービス提供能力が文化的性質に限定されていることが多いこと等が挙げられている（同 par.8-9）。なお、報告主体が任意に文化的資産を財務状態報告書において認識することまでは禁止されていない。したがって、報告主体は任意に文化的資産を資産認識することは可能であるが、その場合には、IPSAS 17 の定める開示に関する規定²⁸に従うことが要求される。

また、森林、石油等の天然資源についても、IPSAS 17 は適用されないことになっている（IPSAS 17 par.4）。その理由は明示されていないが、天然資源については、その多くが資産の定義あるいは認識基準を満たさないためと考えられているようである（Study 11 par.401-403 参照）。

（八）認識後の評価方法

資産の定義および認識基準を満たした有形固定資産については、取得原価あるいは資産が無償または名目的な額で取得されたことにより原価記録がない場合は見積り価格をもって資産認識したうえで、以後、耐用年数にわたり、規則的な方法で減価償却することが要求されている（IPSAS 17 par.22-23、54）。減価償却費は、費用として、発生した期の財務業績計算書に計上されなければならない（同 par.54）。減価償却の方法は、対象となる有形固定資産の経済的便益またはサービス提供能力が当該報告主体によって費消されるパターンを反映するような方法が選択されなければならない（同 par.54）。その方法および耐用年数は、定期的に見直すことが要求されている（同 par.62、65）。また、資産認識し

²⁷ ここで文化的資産とは、普遍的な定義はないものの、例えば以下のような特徴を有するものをいうとされている（IPSAS 17 par.8）。

当該資産の文化的、環境的、教育的および歴史的意義における価値が、市場価格に基づいた財務的価値に完全に反映されている可能性が低いこと

法令により、売却による処分が禁止あるいは厳格に制限されていること

多くの場合、他の資産との代替が不可能であり、また、時の経過に伴い、物理的状態は劣化するにもかかわらず、その価値は向上すること

耐用年数の見積りが困難であり、何百年にも及ぶ場合があること

²⁸ 例えば、測定基礎、減価償却を適用している場合は償却方法および当期末における累積償却額、帳簿価額の総額、等の開示が要求される（IPSAS 17 par.10、73-79）。なお、文化的資産を任意的に認識する場合でも、その測定に関しては、IPSAS 17 を適用することも可能であるが、要求はされていない（同 par.7）。

た有形固定資産につき、その帳簿価額の回収可能性が減少した場合には、減損にかかる会計基準²⁹に従い、減損処理しなければならないとされている(同 par.66)。

このようにして、有形固定資産については、当初認識後、取得原価あるいは取得時の見積り価格から減価償却累計額および減損損失累計額を控除した価額を計上することが要求されるが(IPSAS 17 par.38) 代替処理として、再評価実施日における公正価値から、その後の減価償却累計額および減損損失累計額を控除した再評価額で計上することも認められている(同 par.39) かかる再評価は、帳簿価額が報告日における公正価値と大きく異ならないような頻度で定期的に行われなければならない(同 par.39) その頻度は再評価の対象となる資産の公正価値変動の程度に依存するとされている(同 par.44)³⁰。

以上のような有形固定資産にかかる会計処理は、インフラ資産や軍事専用施設にも同様に適用される。

ロ．徴税債権

金融商品に関しては、2001年12月にIPSAS第15号「金融商品：開示および表示」(IPSAS 15 “Financial Instrument: Disclosure and Presentation”)が出されている³¹が、本基準は、契約に基づいて生じた金融資産・負債を対象にしており、課税や社会福祉プログラム(公的年金、社会保険等)といった非交

²⁹ 減損会計については、2000年7月にコメント依頼ペーパー(“Invitation to Comment”)「資産の減損」が公表され、2001年1月末までコメントが求められていた。現在、寄せられたコメントを基に公開草案の作成作業が進められている。

³⁰ なお、有形固定資産の取得後、それに関連してなされた支出については、次のように定められている。すなわち、当該支出によって、その資産の直近の機能水準を超過する将来の経済的便益またはサービス提供能力が報告主体にもたらされる可能性が高い場合には、支出額を当該資産の帳簿価額に追加計上することが要求される(IPSAS17 par.33)。他方、かかる条件を満たさない取得後の支出については、すべて発生した期の費用として認識される(同 par.33)。この点、有形固定資産の維持または修繕にかかる支出は、資産の直近の機能水準から期待しうる将来の経済的便益またはサービス提供能力を維持または回復するために必要な経費支出であることを理由に、帳簿価額への追加計上ではなく、発生時に費用として認識することとされている(同 par.35)。

³¹ IPSAS 15の内容は、IAS第32号「金融商品：開示および表示」とほぼ同様である。具体的には、金融商品については、財務状態報告書本体で認識されているかどうかにかかわらず、その公正価値、リスク情報、リスク管理方針等を開示することが要求されるとともに、信頼性のある公正価値の測定が時間的制約やコスト等の点から実際的でないと考えられる場合には、その旨と公正価値に影響を及ぼす当該資産の主要な特徴について開示することが要求されている。

なお、金融商品の認識・測定にかかる会計基準の作成はIPSAS策定プロジェクトの第1ステージの対象外とされており、公開草案も出されていない。もっとも、Study 11によれば、政府にかかる金融資産・負債は、基本的にはIPSAS上の資産・負債の定義および認識基準を満たすと考えられており、具体的な認識・測定についてはIAS第39号「金融商品：認識および測定」が参考になるとの見解が示されている(Study 11 par.344)。

換取引(non-reciprocal transaction)³²から生じた金融資産・負債については、適用対象から明確に除外している(IPSAS 15 par.4(f)、17)。したがって、徴税といった政府の金銭債権に関するIPSASはまだ作成されていないことになるが、Study 11において次のような見解が示されている。

まず、当期に納税期限が到来する課税額に対する債権(税込債権：taxation receivable)については、その額(納税者の納税義務)が期末時点で信頼かつ拘束性のあるものとして測定されている場合には、課税当局の受領が合理的に確実であることを理由に、資産認識されるべきと考えられている(Study 11 par.354)。また、納税期限は到来していないが、個人や法人が当期において獲得した所得等に対して近い将来に課税されるであろう額に対する債権(未収税金：accrued taxation)については、課税当局が対象となる課税所得等の額およびそれに関連した従来の納税額の双方に関して信頼性のある情報を取得した時点で、課税権限の性質によっては、資産の認識基準を満たす可能性があるとの見解が示されている(同 par.355)。

このように、Study 11 では、徴税にかかる政府の債権は、基本的には、報告主体によって支配される過去の事象から生じた将来の経済的便益を表象するため資産の定義を満たすと考えられている(Study 11 par.355)。これに対して、将来の会計年度において納税者が獲得するであろう所得等について課せられる税金にかかる権利(いわゆる課税権 power to tax)については、一般に、過去の事象から生じたものではないため資産の定義を満たさず、資産として認識されないとの見解が示されている(同)。

八．公的年金(給付金支払債務)

(イ) 給付金支払債務の会計処理

公的年金にかかるIPSASもまだ作成されていないが³³、Study 11において、「給付金支払債務(transfers payable)」にかかる会計処理の問題として、一定の見解が示されている。「給付金支払債務」とは、非交換取引に基づく資源の移転義務であって、受益者による受給資格の具備(entitlement)³⁴に基づくも

³² 非交換取引とは、主体が、ほぼ同等の価値を相手方に移転することなく資産を取得したり、ほぼ同等の価値を相手方から受領することなく負債を負担する取引をいう。

³³ 前述のとおり、公的年金制度や社会保険制度といった社会福祉プログラムに基づく非交換取引から生じた負債については、金融商品の開示と表示について定めたIPSAS 15の対象外とされている。

³⁴ Study 11 では entitlement の用語が用いられているが、その意味するところは、「受取人が特定の適格要件を満たした場合になされなければならない交付」とされており(par.643)。例として福祉、老齢、失業等にかかる給付が挙げられていることから、本稿ではこれを「受給資格の具

のと、費用負担や補助金の取り決めに基づくものにと大別して捉えられている (Study 11 par.433)³⁵。このうち、公的年金や社会保険は、に該当すると考えられる。

これらの給付金支払債務につき、Study 11 では、その多くが財務状態報告書において認識すべき負債の定義³⁶を満たすであろうが、交換取引のように交換時点 (債務の発生時点) の認定が容易でないことから、いつの時点をもって負債認識すべきかという点は検討を要すると考えられている (Study 11 par.433)。そのうえで、Study 11 では、給付金の額が政府の「負担に帰属する」(owed) ようになった時点、すなわち、外部の受益者 (給付金の受取人) が受給資格を満たし、それを報告主体が認知した時点で、当該負担分を負債として計上するとの見解が示されている (同 par.446-447)³⁷。したがって、現時点で給付金支給の根拠となる政策は実施されているが、実際に給付金の支払義務が報告主体に発生するかどうかは、来期以降の事象に依存する場合 (いわゆる「現在の政策に基づく将来義務」および「コミットメント」³⁸) には、現時点において当該報告主体の「負担に帰属する」義務が発生しているとはいえないため、負債として認識せずに、その項目および想定される額を注記として開示するのが適当と考えられている (同 par.446)³⁹。

備」と訳す。

³⁵ 給付金の定義は、カナダ公認会計士協会作成の「公会計に関する勧告」(“Public Sector Accounting Recommendation”)における定義(「政府交付金とは、政府から個人、機関あるいは別の政府に対してなされる金銭の移転であって、移転を行った政府が見返りとして何らかの物やサービスを直接受け取らないもの、将来における返済を期待しないもの、財務的な利益を期待しないものをいう」)等が参考にされている (Study 11 par.633-635)。

³⁶ IPSAS 上、「負債」とは、「過去の事象から発生した当該主体の現在の債務であり、これを決済することにより経済的便益またはサービス提供能力を包含する資源が当該主体から流出する結果になると予想されるもの」と定義されている (IPSAS 1 par.6)。かかる定義は、IAS のそれと比べて「サービス提供能力」という用語が追加されているが、この点は、前述の資産と同様、政府の主要な活動目的が公的サービスの提供にあることを考慮したものであって、基本的にはIASにおける負債の定義および特徴と整合的であると考えられている (Study 11 par.427)。

³⁷ これに対して、受益者の受給要件が満たされる前に給付金が支払われた場合には、当該交付金を費用認識せず、受給要件が満たされるまで金融資産として認識するのが妥当と考えられている (Study 11 par.477)。

³⁸ 「コミットメント」の意味は多義的であるが、Study 11 では、「債務ではないが、将来支払いが要求されるであろう政府の責任」として捉えられている (Study 11 par.490)。「コミットメント」と「偶発債務」との違いは、前者が、債務の発生はほぼ確実であるがその発生が翌会計年度以降になる場合であるのに対して、後者は、債務の発生自体が不確実な場合と考えられている。「コミットメント」については、将来の経済的資源の犠牲を生じさせるかもしれないが、「現在の義務」が存在していない以上、負債の定義および認識基準を満たさず、したがって、注記または補足情報として開示されるのが適当と考えられている (Study 11 par.430、442、492)。

³⁹ もっとも、現在の政策に基づく将来の義務を負債として認識すべきかどうかについては議論のあるところであり、そうした義務についても負債として認識するのが妥当とされる場合には、将来事象に依存する給付金についても、当期に負債として認識される可能性がある (Study 11

以上のような給付金支払債務にかかる会計処理は、前述とおり、公的年金に対しても適用されると考えられる⁴⁰。その結果、公的年金については、例えば、受給資格を具備したとされる受益者の申請に基づき当局が査定し、申請者の受給資格が認められた時点ではじめて、給付金支払債務を負う報告主体の財務状態報告書に負債として計上されることになる。

なお、Study 11 では、確定契約から生じる債務などのように法的強制力を伴う債務（法的債務）が負債の認識基準を満たすことは明らかであると考えられており、将来債務であっても、すでに債務が法的に発生しており、単にその支払いが将来の時点に及ぶというものについては、負債の認識基準を満たすであろうと考えられている（同 par.436、476）。このことは、換言すれば、給付金支払債務については、受益者が受給資格を満たすまでは政府に「法的債務」が発生していないと考えられていることになる⁴¹。

二．収益・費用

（イ）定義および認識基準

IPSAS において「収益」とは、「当該会計期間中の経済的便益またはサービス提供能力の総流入（gross inflow）であって、所有主体（owner）からの拠出に

par.446）

⁴⁰ もっとも、政府が雇用主として従業員（ここでは公務員）であった者に支払う年金につき、Study 11 では、「給付金」ではなく、「従業員給付（employee entitlement）」の1つとして捉えるのが適当と考えられているようである。因みに、従業員給付については、法的強制力を有するもの、衡平法上有効なもの（equitable）、擬制的債務（constructive）に分類可能であるとしたうえで、⁴¹については負債の定義を満たすことは明らかであるとされている（Study 11 par.463）。また、⁴²についても、法的強制力がないというだけでは負債の定義を満たさないということにはならず、将来の経済的便益の流出可能性が併せて検討されなければならないとしたうえで、その結果として、そうした債務の多くが負債の定義および認識基準を満たすであろうと考えられている（同）。ただ、こうした従業員給付債務の測定方法（例えば年金債務として確定給付債務 Vested Benefit Obligation、累積給付債務 Accumulated Benefit Obligation、予測給付債務 Projected Benefit Obligation のいずれをとるか等）や表示方法（IAS 改訂第 19 号「従業員給付」のように年金債務と年金資産の差額を計上するか等）については、いくつかの現行例が紹介されているだけで、PSC としての見解は示されていない（同 par.464）。

なお、わが国の共済年金のように、政府が雇用主として負担する部分と、社会保険制度の一環として負担する部分（国庫負担分）を併せ持つような年金については、前者と後者を分け、それぞれを「給付金」および「従業員給付」として扱うのが妥当かどうかといった点も問題となろう。

⁴¹ 法的債務と、コミットメントのように負債の定義あるいは認識基準を満たすかどうかの検討を要する取り決めとの違いを判断するのに有用なメルクマールとして、以下の2点が例示されている（Study11 par.440）。

政府の裁量によって想定される義務を避けることができるかどうか

政府が、平時において、当事者に影響を及ぼさないかたちで想定される義務を変更することができるかどうか

関連するもの以外の純資産 / 持分の増加を生じさせるものをいう」と定義されている⁴² (IPSAS 1 par.6)。また、「費用」とは、「当該会計期間中の資産の消費または負債の発生のかたちをとる経済的便益またはサービス提供能力の減少であって、所有主体への分配に関するもの以外の純資産 / 持分の減少を生じさせるものをいう」とされている(同)。これらの定義は、「サービス提供能力」が追加されているなど、政府活動の特徴を踏まえた修正がなされているが、基本的には、IAS と同様の考え方に基づいている。

これらの認識基準については、IPSAS 上、一般原則は定められていないが、基本的には IASCF par.92 および par.94 が定める基準、すなわち、「資産の増加(減少)または負債の減少(増加)に関連する将来の経済的便益の増加(減少)が生じ、かつ それを信頼性をもって測定可能な場合」という要件に照らして判断することが検討されている(Study 11 par.510)。

このようにして定義および認識基準を満たした収益または費用については、当該主体の一会計年度における財務的な業績を示すための報告書である財務業績計算書に計上される。財務業績計算書は、企業会計における損益計算書と同じように、報告主体に関して当期に発生した「収益」と「費用」の差額から、当期の「純剰余金 / 欠損金 (net surplus or deficit)」が算出されるような仕組みになっている。その具体的な表示項目も IAS とほぼ同様であり、財務業績計算書本体において、少なくとも、事業活動からの収益、事業活動からの剰余金 / 欠損金 (surplus or deficit)、金融費用、持分法適用の関連会社およびジョイント・ベンチャーの純剰余金 / 欠損金に対する持分、経常活動からの剰余金 / 欠損金、異常項目、純剰余金 / 欠損金にかかる少数持分、当期純剰余金 / 欠損金を表示することが要求されている (IPSAS 1 par.101)。

(ロ) 非交換取引に伴う収入・コストの扱い

このように、IPSAS は、収益・費用の定義および認識基準につき、基本的に企業会計基準である IAS と同様に捉えている。もっとも、政府には、IAS では明示的に扱われていない特有の収入・コストとして、非交換取引に伴う収入・コストがある。これらにかかる会計基準は、まだ作成されていない⁴³が、Study

⁴² かかる「収益」の定義には、IAS と同様、「狭義の収益」(報告主体の通常の業務活動の過程において発生し、売上、報酬、利息、配当、ロイヤルティおよび賃貸料を含む様々な名称で呼ばれるもの)と「利得 (gain)」(収益の定義を満たすその他のものであり、例えば非流動資産の売却から発生する利得や、未実現利得などが含まれる)の両方を含む広義の概念が用いられている (Study 11 par.509 参照)。

⁴³ これに対して、交換取引から生じる収益の会計処理については、2001年7月に IPSAS 第9号「交換取引から生じる収益」(IPSAS 9 “Revenue from Exchange Transactions”)が公表さ

11において次のような見解が示されている。

まず、政府における非交換取引に伴う収入としては、税収が最大であり、それ以外には、社会保険料、寄付金、補助金、罰金等がある(Study 11 par.527-528)。このうち、税収については、IPSAS上の収益の定義を満たし、その中でも、「経常収益(revenue from operating activities)」に分類されると考えられている(同 par.239、531)。その認識時点については、収益の認識基準(発生の確からしさと測定可能性)に照らして、各政府において判断することが検討されている(Study 11 par.534)。例えば、所得税の収益としての認識時点としては、納税者が課税所得を獲得したとき、期末日、税務申告書の登録時、税金の査定時、税金の実際の支払時、等が考えられるが、これらのうちのいずれとするかは各政府の判断に委ねられている。そして、税にかかる法制度や行政システムは政府(国)ごとに異なることから、類似の税収入に関して政府ごとに収益としての認識時点が異なることをも取りうるかもしれないとの見解が示されている。

こうして収益の認識基準を満たした税収については、上述のとおり、「経常収益」の1つとして財務業績計算書に計上される。「経常収益」とは、報告主体の主要目的を達成するためになされる事業活動(operating activities)から生じた収益であり、通常、税金の徴収は、かかる事業活動に含まれると考えられている(IPSAS 1 par.102)。

また、税収以外の非交換取引収益のうち、社会保険料、寄付金、補助金、罰金等についても、基本的には「収益」の定義を満たし、よって、発生の確からしさと測定可能性という認識基準を満たす場合には、当該主体の収益として認識されると考えられている(Study 11 par.539 参照)。このように、IPSASは、収益につき、基本的には企業における収益と同様に「当該会計期間中の経済的便益またはサービス提供能力の総流入」として捉え、そうした流入については、発生原因を問わず、すべて収益として財務業績計算書に計上することが検討されている。なお、予算配賦に基づいて各政府機関が取得する歳入資金(以下「予算配賦額」という)については、各国の予算制度の仕組みや用途等に応じて、非交換取引収益または交換取引収益のいずれかとして会計処理することが検討されている(同 par.519)。

れている。交換取引とは、ある主体が資産またはサービスを取得し、あるいは債務を消滅させるとともに、それとほぼ同一価値を(物品、サービス、資産の利用などによって) 他方の主体に直接与えるものをいう(IPSAS 9 par.5)。こうした交換取引のうち、サービスの提供、物品の販売、利息、ロイヤルティおよび配当を生じさせるような保有資産の第三者による利用から生じる収益については、IPSAS 9にしたがって会計処理することが要求されている(IPSAS 9 par.1-2)。同基準によると、交換取引から生じる収益は、受領した、または受領可能な対価の公正価値によって測定されなければならない(同 par.14)。その認識時点についてはIAS 第18号「収益」とほぼ同様の基準が定められている。

他方、政府における主な非交換取引に伴うコストは、社会福祉プログラムに基づく公的年金や社会保険等の給付に伴うコストであろう。これらについては、前述のとおり、受益者による受給資格の具備を報告主体が認識した時点で費用として財務業績計算書に計上することが検討されている。

ホ．資産負債差額

IPSAS では、資産と負債との差額に相当する部分、すなわち、企業会計における「資本」を「純資産 / 持分」と読み替えてはいるが、その定義は、IASCF と同様、「当該主体のすべての負債を控除した残余の資産に対する請求権」とされている（IPSAS 1 par.6）。また、具体的な内訳項目についても IAS と全く同じ内容としており、例えば、報告主体が、何ら株主持分に相当する資本（share capital）を持たない主体である場合には、財務状態報告書の本体または注記において、「純資産 / 持分」を以下の項目に区分して表示することが要求されている（同 par.97）。

拠出資本（contributed capital）：報告日における出資金の累積額から、出資者への配当を控除した額

累積剰余・欠損金

準備金（それぞれの性質および目的に関する説明をつけて）

少数持分⁴⁴

報告日以降、財務諸表の公表が承認される前に提案または宣言された配当

ヘ．連結の範囲

発生主義ベースで財務諸表を作成する主体のうち、他のパブリック・セクターに属する主体を「支配」（control）している主体（以下「支配主体（controlling entity）」という）は、それ以外の主体に完全に、またはほぼ完全に支配されている場合⁴⁵を除き、個別財務諸表に加え、IPSAS 第 6 号「連結財務諸表および被支配主体にかかる会計処理」（IPSAS 6 “ Consolidate Financial Statements

⁴⁴ 例えば、連結財務状態報告書においては、民間が部分所有する GBEs が含まれる可能性があり、その場合には、民間の少数株主が存在することになる（IPSAS 1 par.99）。

⁴⁵ 「ほぼ完全に支配されている」とは、他の主体が支配主体の議決権の 90%以上を有していることを意味する場合が多いとされている（IPSAS 6 par.19）。なお、支配主体が、他の主体に「ほぼ完全に支配されている」ことを理由に連結財務諸表の作成を免れるためには、少数持分権者の承認が必要とされる（同 par.16）。また、この場合、支配主体は、連結財務諸表を作成しなかった理由、自己を含めるかたちで自己に代わり連結財務諸表を作成・公表する支配主体の名称および所在地、個別財務諸表において適用した被支配主体（controlled entity）にかかる会計処理基準、の開示が要求される（同 par.16）。

and Accounting for Controlled Entities ”)にしたがって、「経済主体(economic entity)」⁴⁶を単位とした連結財務諸表を作成しなければならないとされている (IPSAS 6 par.1、 15)

ここで「支配」とは、「他の主体による活動から便益をうるために、その財務および運営方針を左右する力」をいう (IPSAS 6 par.8)。このように「支配」の有無をもって連結範囲を定める点は IAS と同様であるが、かかる「支配」の有無を判断するメルクマールとして、IAS では主に権力的要素(power elements: 別の主体の財務および運営方針を左右する力を持っているかどうか) が考慮されているのに対し、IPSAS では権力的要素に加え、便益的要素 (benefit elements : 別の主体の活動から便益を受けているかどうか) の存在が不可欠とされている (同 par.27)。具体的には、ある主体 (A) が他の主体 (B) に対して、少なくとも以下の権力条件の 1 つと便益条件の 1 つを満たす場合には、A 以外の主体によって B が支配されていることを明確に示す証拠がない限り、A は B を支配していることが推定されることになる (同 par.35)

(権力条件)

B に対する議決権の過半数を、直接的あるいは別の支配主体を通じて間接的に所有している場合

現行法令上、B における運営部門の構成員の過半数を選任または解任する権力を有する場合

B における意思決定機関 (企業における株主総会に相当) において、A 自身が過半数の議決権を有しているかのように、その過半数に当たる議決権の行使に関して規制 (regulate) できる場合

B の運営決定機関 (企業における取締役会または同等の機関に相当) において、過半数の議決権を有する場合

(便益条件)

B を解散させることができ、それによって、B の残余経済便益の相当割合を取得するか、相当の義務を負う場合

B から資産の分配を受けることができ、かつ (または) B に生じる特定の債務を負担する可能性のある場合

さらに、上記諸条件の 1 つも満たさない場合であっても、以下の指標が個別あるいは総合的にみて存在すると認められる場合には、A の B に対する「支配」が暗示されると定められている (同 par.36)

⁴⁶ 「経済主体」とは、支配主体と 1 つまたは複数の被支配主体からなる集団をいう (IPSAS 6 par. 8)

(権力指標)

AがBの運営および予算に関する拒否権を有していること

AがBの運営決定機関による決定を拒否、追加または修正できること

AがBの主要な人事に関し、採用、解雇および異動の承認を与えることができること

Bの業務執行権限 (mandate) が、Aの制定する法令によって付与され、制限されていること

AがBの財務および運営方針を左右しうる“golden share”(通常の持分所有者が有する以上の特別な権限が認められる持分)を保有していること

(便益指標)

AがBの純資産/持分に対し、常にアクセスしうる権利を直接的または間接的に有していること

Aが、Bの清算時、あるいは清算以外の純資産/持分の分配時において、相当程度の分配を受ける権利を有していること

AがBに対し、A自身の運営目的を遂行するために協力するよう指示しうること

AがBの残余債務弁済リスクに晒されていること

以上の条件あるいは指標を満たすとして「支配関係」が認められた場合、支配主体は、原則として、国内外を問わず、すべての被支配主体を連結対象に含めた連結財務諸表を作成し、公表することが要求される(IPSAS 6 par.21、22)⁴⁷。また、前述のとおり、IPSASはGBEsには適用されないが(同 par.4)GBEsが被支配主体に該当する場合には連結対象に含められ、その限りにおいてIPSAS 6の適用を受けることになる(同 par.6)。

なお、IPSASは、GBEsの要件の1つとして、「パブリック・セクターに属する他の主体によって支配されていること」を掲げる一方で、かかる「支配」の有無は、連結範囲を決定する際の「支配」基準をもって判断されるとしている(IPSAS 1 par.6、「指針1」 par.11)。その結果、GBEsに該当する場合には、同時に被支配主体として何れかの主体の連結財務諸表に含まれることになると考えられる。この場合、GBEsは、個別財務諸表をIPSASではなくIASに基づいて作成していることから、支配主体を被支配主体の財務諸表を連結するに当

⁴⁷ 例外として、被支配主体が、専ら近い将来に処分される目的で取得・保有されているために、支配が一時的であるとみられる場合、支配主体による被支配主体からの便益の取得を著しく阻害するような厳しい長期の制限の下で、被支配主体が運営されている場合には、連結されずに、支配主体における「投資」(investment)として会計処理される(IPSAS 6 同 par.54)。かかる例外規定は、IASと同様である。

たっては、こうした会計基準の違いをどのように調整するかが問題になると思われる。この点につき、IPSAS は明示的に規定していない。もっとも、IPSAS 6 par.45 によれば、連結財務諸表は、各主体における類似の取引およびその他の事象に関し、統一的な会計方針を用いて作成されるのが原則であるが、それが実行困難である場合には、その旨と、異なった会計方針が採用された項目の連結財務諸表に占める割合を開示すればよいとされていることから、GBEs を連結する場合には、異なる会計基準に基づいて作成された両者の財務諸表をそのまま合算したうえで（この場合でも内部取引の相殺等を行う）上記のような開示を行うといった処理がなされると考えられる。

ト．セグメント別報告

連結財務諸表は、「経済主体」全体の統合された（aggregate）財務情報しか提供しないが、これでは当該経済主体における特定の事業活動や、それに投入された資源あるいは費やされたコストに関する情報等を読み取ることができない。また、個別財務諸表についてみても、表示される情報は当該報告主体にかかる統合された財務情報であり、個々のサービス等にかかる情報は提供されない。そこで、2002年6月にIPSAS第18号「セグメント別報告」（IPSAS 18“Segment Reporting”）が公表され、IPSASに基づき財務諸表を作成する主体は、同時に、特定のサービス等ごとの資産、負債、収益、費用を示すセグメント別報告を行うことが要求されている。この点、IASでは、セグメント別報告の適用対象が持分または負債証券の公開企業に限定されているが（IAS 14 par.3）、IPSASでは、こうした適用対象の限定を設けない方向で検討されている。その理由として、公開草案（ED17）では、パブリック・セクターにおいては、特に、情報の統合された財務諸表の理解を容易にし、その業績評価を行ううえで、セグメント別情報の開示が有用であるため、と説明されていた。

ここでセグメントとは、「分別可能な活動あるいは活動群（group）で、報告主体の過去の業績評価および将来の資源配分に関する意思決定という財務情報の利用目的に照らし、個別に財務情報を提供することが適当な単位をいう」と定義されている（IPSAS 18 par.9）⁴⁸。こうしたセグメントのタイプには、「サー

⁴⁸ この点、セグメント別報告に関する最初の公開草案であるED17では、セグメントの定義につき、「分別可能な活動あるいは活動群で、主体の管理部門（governing body）や上級管理者（senior manager）に対し、当該主体における過去の業績評価および将来の資源配分に関する意思決定のために、個別に内部的な財務報告が行われている単位をいう」とし、内部財務報告目的で作成されるセグメント項目を外部報告としても用いることが提案されていた。これは、公的主体が内部管理目的で利用しているセグメント別報告は、基本的に、そのまま外部報告としての財務諸表に用いることができ、かつ、用いるのが適当であり、作成コストの観点からも妥当との見解に基づいていた。また、同草案は、セグメント項目別の内部財務管理報告システムを構築し

ビス別セグメント」と「地域別セグメント」があるとされている（同 par.17）。もっとも、どのような項目が「サービス別セグメント」あるいは「地域別セグメント」として要求されるかについては、セグメント別報告の基礎となる内部財務管理報告システムが各主体の組織構造、活動環境や法的事由等によって様々であることを理由に、IPSAS として具体的な項目を特定するといった方法はとらずに、その判断基礎として一般に政府が内部財務管理報告目的としてセグメントをグルーピングする際に考慮するであろう事項を例示するといった方法が考えられている⁴⁹。これにより、各主体は、IPSAS の示す判断基礎と自己の内部財務報告システムを照らし合わせて、セグメント別報告の項目を独自に決定することになる。その際には、管理部門等にとって、いずれのセグメント構造が当該主体の過去の業績を評価したり、将来の資源配分について意思決定を行ったりするうえで、適切な基礎を提供するかといった点が考慮されなければならないとされている（同 par.13）。

このようにして決定されたセグメント項目ごとに、セグメント別収益、セグ

ていない主体については、外部への一般目的財務報告においてもセグメント別報告が要求されないとして、内部財務管理報告システムと外部財務報告システムを一体化して捉えていた。

ところが、同草案に対しては、主体内の内部財務管理報告システムが、外部財務報告目的にとっても適切であるとは限らないとか、内部財務管理がセグメント別になされていないことを理由に、セグメント別報告が免除されるのはおかしい、等といったコメントが多く寄せられた。これを受けて、2001年12月にED17の改訂公開草案（ED22）「セグメントの定義」が出され、本文で述べたような定義に改訂することが提案された（ED 22 par.1、2）。同時に、この定義と整合的な内部財務管理報告システムを有していない主体は、一般目的財務報告のためのセグメント項目を上記定義に合うかたちで別途設定すること、その場合には、管理部門等に対する内部財務報告がIPSASの定めるセグメント別報告を可能とするような基礎によって構築されていない旨を開示し、当該主体の内部財務報告システムの概要を説明すること、が要求されることとなった（ED 22 par.4、ED17 par.37、74）。

⁴⁹ 「サービス別セグメント」および「地域別セグメント」の判断基礎としては、例えば、以下の点が挙げられている（IPSAS 18 par.19、22）。

（サービス別セグメント）

当該主体の主要な事業の目的と、そうした各事業目的の達成に関連するサービスの内容およびこれらを基に予算配賦がなされているかどうか
財、サービスまたは活動の性質
生産またはサービス提供のプロセスあるいはメカニズムの性質
財またはサービスの提供先である顧客のタイプ
当該主体における内部財務管理報告システムとの関連性
適切であれば、規制権限の性質（例えば行政権限による規制か、立法権限による規制か）
または政府における部門別の性質（例えば財務部門か、一般政府か）

（地域別セグメント）

異なる地域における経済的、社会的および政治的環境の類似性
当該主体の主要目的と、各地域との関連性
サービス提供の性質や運営状況の相違
当該主体における内部財務管理報告システムとの関連性
特定の地域に特有の運営上のニーズ、スキルあるいはリスク

メント別費用、セグメント別資産およびセグメント別負債の開示が要求される。この際、それぞれのセグメント項目で報告される収益等の金額は、収益等が当該セグメントに直接帰属するか、または合理的な基準で配分できるかどうかを基に決定される（同 par.28 以下）。かかる金額の決定においても、報告主体の内部財務報告システムにおいて各セグメントごとに報告されている収益等の金額が第 1 次的な判断基礎になると考えられている（同 par.29）。

このようなセグメント別報告にかかる IPSAS 18 の内容は、セグメント項目の判断基礎等において若干の修正が加えられているものの、基本的には IAS のセグメント別報告に関する基準と同様である。

4 . IPSAS に対する暫定的評価・考察

前述のとおり、IPSAS の策定プロジェクトは、まだ第 1 ステージの途中であり、検討が尽くされていない論点も多いため、現段階で IPSAS に対して断定的な評価を行うことは時機尚早であろう。そこで以下では、あくまでも、そうした中途段階での暫定的な評価であるという留意を付したうえで、現時点で IPSAS より示されている基本的な考え方や具体的な会計処理について評価・考察することとしたい。

（1）財務報告利用者の特定に関する問題

IPSAS は、政府による財務報告の主な利用者として、立法機関その他の政府機関、一般国民（住民）、投資家および債権者、格付機関、外国政府および国際機関、財務アナリスト、報告主体内部の上級管理者といった多様な利用者を並列的に扱い、これらすべてのニーズに対して同程度に応えようとしている。しかしながら、財務報告のあり方は、その利用者として誰に主眼をおくかによって影響を受けるため、政府会計基準を策定するうえでは、最も重視すべき利用者を特定する必要があると考えられる。

この点、政府財務報告においては、これらの利用者のうち、一般国民（住民）に対する情報提供といった観点を最も重視すべきであろう。なぜなら、一般国民（住民）こそが、財源拠出およびサービス享受の両面から、政府活動に関する最大の利害関係者であり、彼らが政府活動にかかるコストとベネフィットの適切な対応関係や効率的な財務管理・運営の程度を評価するうえでは、会計情報が不可欠と考えられるからである。もちろん、政府活動にかかるコストとベネフィットの対応関係を評価するためには、政策評価システムを導入するなど

非財務情報を充実させていくことも必要ではあるが、会計情報が政府活動の効率性等を評価するための両輪の1つであることには変わりない⁵⁰。

このように、財務報告の利用者として一般国民（住民）に主眼をおく場合、既述のとおり、政府活動にかかるコストとベネフィットの適切な対応関係や効率的な財務管理・運営の評価に有用な情報の提供が求められるため、例えば、的確なセグメント別のコスト情報の提供が要求されるものと考えられる。セグメント別のコスト情報に関しては、Study 11でも検討されており、財務業績計算書における費用の表示方法として、報告主体の機能（function）あるいは事業、業績（アウトプット）、機関、費用（インプット）目的（人件費、サービス提供費、減価償却費、利子等）といった単位による分類方法が例示されている（par.673-674）。しかし、これらのうち、いずれが適切かについての見解は示されていない。これは、前述のように、IPSASでは、政府財務報告の利用者として多種多様な主体を並列的に想定しているため、どのようなコスト情報の表示が最も有用かを判断するのが困難となっているのではないかと考えられる。この点、一般国民（住民）に対する情報提供に主眼を置く場合には、による分類方法が、政府活動の効率性にかかる予測と実際値との比較、異なる会計年度間における政府活動の有効性の比較、政府以外の供給者との有効性の比較等を可能とし、業績評価の基礎を提供しうることから最も有用であるということになる⁵¹。

また、効率的な財務管理・運営を公的主体に促すためには、個々の政府活動におけるコストとベネフィットの対応関係を明確にするとともに、その評価結果を当該報告主体に効果的にフィードバックして、政府活動の効率化等につなげていくことが重要である。そして、そのためには、実際の政府活動の基礎となる報告主体内部の財務管理報告システム上のセグメント項目と、セグメント別報告におけるセグメント項目とが一致していることが望ましい。

もっとも、政府には、後述のように、資源の調達および配分を議会の定める

⁵⁰ 公会計改革と政策評価システムの構築が密接不可分の関係にあることの詳細については、例えば宮田[2001]参照。また、政府における非財務情報の重要性については、例えば清水[2002]等も参照。

⁵¹ の分類方法が、本文で述べた理由から特にアカウンタビリティの遂行目的にとって有用であるという点は、Study 11でも指摘されている（par.679）。なお、のような分類方法を有効に機能させるためには、Study 11も指摘するように、前提として、政府によって生み出されるアウトプットを明確に特定するシステムと、堅固な費用配分システムの両方を備えることが必要となる（par.678）。こうした費用配分システムとしては、例えば「活動基準原価計算（Activity Based Costing：ABC）」を用いた方法のほか、ABCよりもシンプルだが低コストで類似の測定結果を提供可能なものとして、地域内のスタッフ数、事務所面積などを用いた費用配分モデル等もありうるとされている（Study 11 par.681）。ABCの内容や公会計におけるABCの活用については、例えば、山本[1999]、櫻井[1999]、古市・宮田[2001]等を参照。

予算や法律に基づいて行わなければならないといった基本的な制約があることを考えると、法律の要請する予算区分と会計の要請する経理区分のいずれを優先すべきかは、各政府における予算制度の考え方とも絡む政治的要素の強い問題であるとも考えられる。また、仮に予算区分よりも経理区分のほうが政府活動における財務管理・運営の効率化を図っていくうえで有用であると考えられるとしても、経理区分に合わせるかたちで予算区分を変更することは、法改正が必要になる場合が多いなど、容易ではない。

この点、IPSAS がセグメント別報告にかかる当初の公開草案を改め、セグメント別報告におけるセグメント項目と内部財務管理報告システムにおけるセグメント項目との一致は特に要求せず、不一致の場合はその旨と理由を説明すれば足りるとしたのは⁵²、政府における予算準拠といった制約の中で、会計上のセグメント項目に予算区分を引き寄せようとする試みとの側面を有していると考えられよう⁵³。

なお、政府財務報告のあり方をめぐる議論の中には、債権者に対する情報提供の観点を重視すべきとの見解もある。この場合には、報告主体の債務弁済能力や財政の持続可能性に関する情報が相対的に重視されることから、例えば、課税権の認識が不可欠となろう。しかしながら、政府の債務弁済能力や財政の持続可能性を評価するためには、ある特定時点における政府の財務状態や財務業績に関する会計情報だけでは不十分であり、それ以外の中長期的な財政見通しや増税等の実現可能性、物価、国際収支・対外債務、政治状況、所得構造、経済成長率、人口構成の変化等といったマクロ経済情報をも勘案することが重要となる点については留意を要しよう⁵⁴、⁵⁵。

⁵² 注48参照。

⁵³ なお、政府会計におけるセグメント別報告に関しては、IPSAS のように、セグメントごとに収益、費用、資産および負債の表示を要求することは、報告主体内部の各部門をプロフィットセンターとみなすことを意味するが、こうした考えが成り立つためには、事業部制と内部取引の前提が必要であるとの指摘がある。この点からも、IPSAS の定めるような企業会計的なセグメント別報告を政府の財務報告としてどこまで適用可能か（例えば、コストセンター的な部分の扱いや、複数のセグメントに共通する間接費などをどのように分配するのか等）という点につき、さらに検討を要すると考えられる。

⁵⁴ 会田他[2000]、宮田[2001]等。なお、財政の持続可能性とこれを測定するための指標との関係については、例えば、井堀・宮田[1991]参照。

⁵⁵ なお、会計情報の提供を通じた一般国民（住民）のモニタリングにより、コストとベネフィットが適切に対応するようなかたちで効率的に政府活動にかかる財務管理・運営がなされることは、財政の持続可能性確保にも資する面があるため、一般国民（住民）を重視した会計情報の提供は、結果的に債権者にとっても有益である、との見方もあり得よう。

(2) 経営モデルとの関連づけの必要性

IPSAS では、ガバメント・タイプの主体に対しても基本的に IAS の原文をそのまま適用することが考えられている。このように、企業会計基準と可能な限り整合的なかたちで政府会計基準を作成するといった方法は、PSC も述べるように、政府と民間企業における類似の会計問題に対して整合的な会計処理を可能とし、両者の財務諸表間における比較可能性の向上、ひいては民間企業とのコスト比較等を通じた政府活動の効率化等をもたらすともいえる。

しかしながら、政府と民間企業とは、資源の調達および配分の決定過程において根本的に異なる点は留意を要する⁵⁶。すなわち、民間企業では、活動資源の調達および配分が市場メカニズムに基づいて決定されるのに加え、その活動の基本目的は利益最大化にあることから、財務的成果を集約する会計情報により業績の一元的評価が可能である。そのため、財務的成果の開示を要求することで経営の効率化に向けた規律づけを行うことができる。これに対して、政府は、課税というかたちで強制的に資源調達が可能であり、その配分についても大半の場合は予算というかたちで議会により決定されるうえ、財務的成果のみによって業績を評価することも困難である。したがって、政府を経営の効率化に向けて規律づけていくためには、別途、そのための仕組み、すなわち経営モデルというものを考えることが要求される。そして、そうしたモデルの中で当該政府が会計情報をどのように活用しようとしているのかといった視点から、当該経営モデルにとって最適な会計処理を選択していく必要があると考えられる⁵⁷。政府会計基準と企業会計基準との整合性をどの程度確保するかといった問題も、こうした枠組みの中で捉える必要がある。

もちろん、IPSAS 自体も、企業会計基準をベースとしつつも、政府活動の特殊性から異なる取扱いが妥当と思われる点については適宜修正するという方針をとっている。そこで以下では、IPSAS により示されている会計処理のうち、有形固定資産の評価方法および収益・費用の捉え方を考察することにより、IPSAS が何らかの経営モデルを念頭に置いているのか、置いているとすれば、それはどのような経営モデルなのかという点をみていく。

イ．有形固定資産の評価方法

インフラ資産のように処分性が限定されていると考えられる政府特有の資産をどのように評価するかは、政府におけるコストをどのように捉えるかという

⁵⁶ 山本[2002b]参照。

⁵⁷ 経営モデルと会計基準との関連性については、例えば山本[1999、2001]、宮田[2001]を参照。

問題と直結しており、各政府の目指す経営モデルとの関連で捉える必要があると考えられる。

この点につき公会計先進諸国の例をみると、例えばニュージーランドでは、インフラ資産の評価方法につき、再調達価額からその後の累積減価償却費を控除した額（減価償却後再調達価額）で認識するといった時価評価的な方法がとられているが、これは、当該政府の経営モデルとして、パブリック・セクター内部に擬似的な市場を想定し、公的主体相互間あるいは公的主体と民間企業との間の競争を促すことを通じて、政府活動にかかる財務管理・運営の効率化を進めるといったモデル⁵⁸が前提にあることが影響しているためではないかと考えられる。すなわち、このモデルによれば、民間企業との競争を促す前提として民間企業とのコスト比較が必要となり、例えばインフラ資産の永続的効用を維持するためにどれだけのコストが発生しており、それが民間からの供給形態に比べて経済的かどうかを判断するために、インフラ資産等を時価で評価することが要求されるのである。

さらに、この場合には、前述したような資源調達・配分におけるパブリック・セクターの特殊性等を勘案すると、キャピタル・チャージ（パブリック・セクターの資金調達によるプライベート・セクターの機会費用）を賦課した減価償却費の算定が要求されることになると考えられる。すなわち、企業などのプライベート・セクターがサービスを新たに提供しようとする場合、これにかかる資金を市場調達しなければならないが、政府では、歳出部門と徴税・財務部門が分離されているために、支出部門単独では表面的にはコストが認識されない。また、税金や国債による調達は、本来であればプライベート・セクターで利用されていたであろう資金がパブリック・セクターに移管されたことを示しており、この分、プライベート・セクター側に機会費用が発生していることになる。そこで、ニュージーランドでは、プライベート・セクターと比較可能なかたちでコストを認識するうえで、政府における各部門が保有する資産に調達利率を掛けた金額をキャピタル・チャージとして賦課した費用を基に、インフラ資産の評価を行っている。

⁵⁸ この経営モデルは、パブリック・セクターを公的サービスの購入者（上級管理者）と公的サービスの提供者に分け、擬似的な市場をパブリック・セクター内部に創り出すことにより、公的サービスの提供者相互間、あるいは民間企業との競争を促すことを第1の目的としたものである。したがって、当該モデル下における政府の財務報告は、第1次的には、公的主体の上級管理者といった内部利用者に向けられているということが可能である。もっとも、こうしたメカニズムによりパブリック・セクター内部での競争を適切に機能させていくためには、その基礎となる会計情報を外部の一般国民（住民）等の開示し、一般国民（住民）等によるモニタリングを受けさせることにより、会計情報の信頼性を補完させることが重要となってくる。他方、後述する米国の経営モデルは、一般国民（住民）によるモニタリングを通じて政府活動の効率化を図っていくとするものであり、一般国民（住民）が直接的な財務情報の提供先ということになる。

これに対して、米国の連邦政府会計基準では、インフラ資産の評価方法につき、取得原価で計上したうえで減価償却するという方法がとられているが、これは、同政府の目指す経営モデルが、政府活動にかかる財務管理・運営の効率化を進めることを目的とするとしても、財務情報と非財務情報の両方面からアカウンタビリティを充実することによって一般国民によるモニタリングを強化し、それによって規律づけを行うというモデルを想定しているためと考えられる。このモデルによれば、企業との比較可能なコスト計算は必ずしも要求されないことから、インフラ資産の評価方法についても、無理に時価評価をすると恣意的な操作にもつながりかねず、情報の理解しやすさも低下しかねない、といった点が重視され、客観的な数値である取得原価によって評価するほうが適当という考えがとられやすくなる⁵⁹。また、費用の測定に関しても、無理にキャピタル・チャージを賦課して費用を認識することまでは要求されず⁶⁰、むしろ、いかに財務情報と非財務情報を結びつけて情報提供を行っていくのかという観点点がより重視されると考えられる⁶¹。

⁵⁹ この点に関し、例えば山本[1997]は、世代間負担の公平性に関するアカウンタビリティの観点からは、固定資産の時価評価は望ましくないとしている。すなわち、時価（再調達価格）に基づき計算されたコストは、あくまでも現在提供されているサービスの機会費用であり、ここでは資産維持のために生じるコストはその都度各世代が負担するという考え方が前提となっている。しかしながら、世代間負担の公平性に関しては、むしろ固定資産の取得時にどれだけの金額が払われ、それが世代間でどのように配分されているかが重要な情報となるため、取得原価による評価のほうが適切ということになる。

なお、有形固定資産の評価に関しては、公会計制度改革の目的が、政策評価を有効に行うために必要な政策ごとのコスト情報を提供することにある場合には、取得原価基準が採用されるべきであり、かかる目的が、決算で得られる財務情報を予算の編成・配分にリンクさせることにある場合には、再調達原価基準（時価評価の一方法）が採用されるべきとの見解がある（東[2000]）。その理由として、⁵⁹ の場合には、行政サービスの受益と負担の関係を正確に理解するという観点からは、当該年度の政策の実施に要したコストを把握するために、費用の配分の原則に従い、インフラ資産等の取得原価を当該資産の耐用年数期間に配分することが必要になるからであるとする。また、⁶⁰ の場合には、再調達原価基準を採用することによって、(i)建設・取得時点の異なるインフラ資産等を管理運営している各行政機関の間の資産残高が比較可能になること、(ii)更新を繰り返しながら恒久的に行政サービス提供能力を維持するという観点から、再調達原価で評価した資産を減価償却することにより、その価格を維持するのにどれだけの資金を要することになるかが明確になること、が挙げられている。

⁶⁰ この点に関し山本[1997]は、アカウンタビリティを重視する立場からは、現在の資産管理者に対して、その任期以前に購入を決定した固定資産にかかる資本費用を課すことは、裁量権のない結果に対してアカウンタブルであることを求めるため、むしろ不適切であるとしている。

⁶¹ さらに、インフラ資産の評価方法に関しては、英国の地方政府会計のように、更新会計あるいは繰延維持補修会計と呼ばれる方法を採用しているところもある。これは、インフラ資産の減耗を減価償却額として認識するのに代えて、その修繕あるいは更新に必要とされる額（維持補修費用総額）を算出し、それを年度ごとに割り振り、引当金として積み立てていくといったものであり、インフラ資産については、「使用に耐えなくなるまで使いつづけ更新する」という処理よりも、「必要な維持補修を行い、常に新品同様の状態で住民サービスを提供しつづける」というライフサイクルを想定した処理のほうが的確との見解に基づいている。また、インフラ資産につ

この点、IPSAS は、インフラ資産のように報告主体への経済的便益の流入をもたらさない資産についても、資産の定義に「サービス提供能力」を含めることによって資産性を認めるとともに、その評価方法についても、企業会計と同様の処理、すなわち取得原価あるいは取得時の見積り価格で資産計上のうえ、減価償却を行うことを原則として要求している。したがって、基本的には米国のような経営モデルを前提にしているようにみえる。ただ、IPSAS は、代替的な方法として、ニュージーランドのように、再評価額をベースとした時価評価的な方法も許容しており、IPSAS がいずれの経営モデルを前提としているかは定かでないといえる。

ロ．収益・費用の捉え方

IPSAS は、政府活動のかかる収益・費用につき、企業会計と全く同じように扱っている。しかしながら、両者における収益・費用を同様に捉えるかどうかという点についても、対象となる政府の目指す経営モデルとの関連で考える必要がある。

すなわち、例えば上述のニュージーランドでは、税金を含む非交換取引収益についても、発生主義に基づいて認識され、政府の業績の一部として捉えられているが⁶²、これは、当該政府の経営モデルが、パブリック・セクター内部に擬似的な市場を想定し、公的主体相互間あるいは公的主体と民間企業との間の競争を促すことを通じて、政府活動にかかる財務管理・運営の効率化を進めていこうといったものであることと関連していると考えられる。なぜなら、このモデルの下では、民間企業との競争を促すために企業と比較可能なコスト計算や財務報告が必要となるため、収益・費用の扱いに関しても企業会計と可能な限り整合的であることが望ましいということになるからである。さらに、企業と比較可能な費用にかかる情報を提供するためには、単に非交換取引収益を含め

いては、その経済的便益またはサービス提供能力の実現される期間が極めて長期であることが予定されており、耐用年数が不確実であること、その特徴の1つであるネットワーク性を強調すれば、ネットワーク全体で耐用年数等を評価するのが適当かもしれないが、その一方で、実際には、インフラ資産はサービス提供能力等の消耗率の異なる多様な組成資産から構成されていることを考えると、予め定められた単一の耐用年数や減価償却率を、システム全体または組成資産のグループに適用するのは、組成資産によっては実際の価値よりも不当に過大あるいは過小に評価されるおそれがあり適切でないこと、等を理由に、減価償却を適用するのは妥当でないとの見解もある。なお、更新会計や繰延維持補修会計の詳細については、例えば筆谷[1998]、岸[1999]、山本[1999]等を参照。

⁶² なお、ニュージーランドでは、非交換取引収益の種類ごとに具体的な認識時点が定められている。例えば、源泉徴収される所得税については、個人がこれに属する所得を獲得したと予測されたとき、物品税については国に対する債務が発生したと予測されたとき、消費税については、物品が課税状態に置かれたとき、等とされている。

るかたちで財務業績を示すだけでは不十分であり、前述したように費用の算定に当たりキャピタル・チャージの賦課が必要となる。そして、こうして算出された費用と、税収等も含めた収益との差額を、政府の財務業績として捉えることになる。

これに対して、米国の連邦政府会計基準では、企業会計における損益計算書に相当するものとして「純コスト計算書 (Statement of Net Costs)」の作成が要求されているが、ここでは各政府活動 (プログラム) にかかったコストと、かかる政府活動を通じて得た収益、すなわち、交換取引収益との差額 (純コスト) のみが表示される。他方、税収等の非交換取引収益や各報告主体が受領した予算配賦額については、政府活動に要した純コストを計算するための純コスト計算書では認識されずに、純資産 (資産負債差額) の変動要因として、「純資産変動計算書 (Statement of Changes in Net Position)」に計上される扱いとなっている。

このように、米国の連邦政府会計基準が交換取引収益かどうかによって財務諸表への計上方法を区別しているのは、各政府活動に要したコストは、交換取引収益とのみ対応 (マッチング) させ、その差額を政府活動としての財務業績として表わすのが適当との考えに基づく⁶³。すなわち、前述したように、米国連邦政府の目指す経営モデルでは、企業との比較可能なコスト計算およびそれに基づく業績にかかる情報の提供といったことが必ずしも要求されないことから、財務業績としては、税収等の非交換取引収益のように報告主体の自助努力に基づかずに取得される収入を除いたベースで示し、かかる純コストが適切な水準にあるかどうかについては、当該サービスについての便益、つまり、非財務情報の提供を通じて評価させるといった方法がとられていると考えられる。

この点、IPSAS は、収益・費用につき企業会計と同様に扱っている点を見ると、一見、ニュージーランドのような経営モデルを前提としているかのように見える。ただ、その一方で、ニュージーランドのように、費用の算定においてキャピタル・チャージを賦課することについては言及されておらず、この点でも、IPSAS がどのような経営モデルを前提としているのかは明らかでないといえる。

(3) 政府の特殊性がより重視される問題

上述のように、政府会計基準と企業会計基準との整合性を考えるうえでは、

⁶³ こうした考え方は、わが国の独立行政法人会計基準における行政サービス実施コスト計算書の考え方に相当するとされている (山本[2002b]参照)。

対象となる経営モデルとの関係で捉えることが重要であるが、いずれの経営モデルをとるかにかかわらず、政府といった報告主体の特殊性から、企業会計基準とは異なる取扱いが要求されるべきと考えられる問題もある。以下、こうした問題の例として、公的年金の負債計上の要否、資産負債差額の捉え方、および連結範囲の判断基準について考察する。

イ．公的年金の負債計上の要否

IPSAS は、公的年金につき、受益者が受給資格を満たすまでは政府の「負担に帰属する」義務が発生しているとはいえないことを理由に、企業年金にかかる IAS⁶⁴と異なる処理、すなわち、受益者が受給資格を満たすまでは負債として認識することが要求されない方向で検討されている。この点は、公的年金が、

企業年金のように労働の対価（給与の後払い）として雇用者によって支払われるものではなく、いわば政府が保険者として支払うものであり、受益者が受給資格を満たしてはじめて政府に債務が発生すると捉えられること、財政方式として賦課的要素の強い方式がとられることが多い⁶⁵が、これは、当年度の収入を当年度中に分配してしまう（ゆえに将来の支出は将来の収入で賄う）という発想であり、発生主義的な会計の考え方にはそもそも馴染まないこと、等といった点を踏まえたものと考えられる。

こうした公的年金にかかる会計処理は、現在のところ、公会計先進諸国でも一般的であるといわれている。例えば、米国の連邦政府会計基準では、公的年金債務はすでに支払期日が到来したが未払いのもののみが計上されており、公的年金の将来給付は、政府の貸借対照表上、負債計上されていないし、民間企業との財務報告の比較可能性が重視されているニュージーランドにおいても、公的年金にかかる将来給付は政府の貸借対照表上、負債計上が要求されていない⁶⁶。

もっとも、政府財務報告のあり方として受益者である国民への情報提供の観

⁶⁴ IAS 改訂第 19 号「従業員給付」は、企業年金を退職後における従業員給付（賃金の後払い）として捉え、基本的に従業員の労働提供に伴って発生し、勤務期間を通じて累積していくものと捉えている。したがって、発生主義会計を基礎とすれば、企業年金は、従業員による労働の提供に基づき企業（事業主）に給付義務の発生した時点で年金債務を認識すべきであるとして、当期に発生した年金債務を当期の年金費用として認識するとともに、その累計額から年金資産を控除した額を年金負債として貸借対照表に計上することを要求している。

⁶⁵ 例えば、わが国における公的年金は修正積立方式であると説明されることが多いが、その仕組みは賦課的要素が強い。

⁶⁶ もっとも、こうしたニュージーランドの扱いは、理論的な帰結というよりも、政治的な理由によるところが大きいともいわれている。

点を最も重視する場合には、年金制度の効率的な運営、現行制度の維持可能性、保険料あるいは税金（コスト）と受給額（ベネフィット）との適切な対応関係等を受益者が評価することを可能にするために、何らかのかたちで、現行制度の下で将来必要とされる年金費用の額等に関する情報が提供される必要がある。この点、例えば、米国の連邦政府会計基準では、将来の年金債務を負債計上しない代わりに、付属資料における管理情報として、年金の将来収支についての分析が掲載されている。

ロ．資産負債差額の捉え方

IPSAS では、政府会計における資産負債差額につき、企業会計における資本と全く同様に扱っている。しかしながら、この点については、政府がいずれの経営モデルをとるかといった問題とは別に、資源調達および配分の決定過程における政府活動の特殊性から、企業会計における資本と同様に捉えることは困難であると考えられる。すなわち、徴税といった強制的な資金調達手段を有する政府は、民間企業と異なり、その債務弁済能力や財政の維持可能性が究極的には課税権によって担保されている。したがって、政府については、企業会計でいわれるような資本維持概念をそのまま適用することの意味は明らかではない⁶⁷。また、政府の保有する資産には、インフラ資産や軍事専用施設のように、処分が不能あるいは困難なものが含まれることから、政府会計においては、企業会計が資産の処分管理権限を企業（経営者）が保有していることに起因する貨幣的な資本維持概念（名目および実質を問わず）とは異なる、サービス提供責務を反映した資産負債差額概念が要請されるとの見解もある⁶⁸。さらに、こうした資産の処分不能・困難性をみても、政府会計における資産負債差額を企業会計のように株主の残余財産請求権の対象として解釈するのは無理であり、この点でも企業会計における資本と同様に捉えることは適当でないと考えられる。

因みに、米国の連邦政府会計基準では、貸借対照表上の純資産（資産負債差額）の部は、「未使用予算配賦額（unexpended appropriations）」と「累積剰余金（Cumulative Results of Operation）」から構成されている。また、ニュージーランドにおいても、政府の純資産は「累積剰余金（Accumulated operating balance）」と「再評価積立金（Revaluation reserve）」から構成されており、い

⁶⁷ 会田他[2000]等を参照。なお、資産負債差額の水準については積極的な意味を見出せないが、その増減については、毎年度の収入とサービス費用との差額である剰余と一致することから、世代間の公正を評価するためのベンチマークとなりうるとの見解（山本[2001]）もある。

⁶⁸ 山本[2002b]。

ずれにしても、企業会計における資本項目と異なっている⁶⁹。

八．連結範囲の判断基準

IPSAS では、連結範囲の基準となる「支配」関係を認めるうえで、IAS と異なり、権力的要素と便益的要素のいずれをも不可欠の要素としているが、こうしたアプローチは、パブリック・セクターにおける統治体制の特徴を考えると注目に値すると思われる。

すなわち、パブリック・セクターにおいては、個々の報告主体のすべてが究極的には「国」といった主体の統制下に置かれていると捉えうることから、権力的要素のみで「支配」の有無を判断する場合には、支配関係が際限なく拡大し、究極的には、連結財務諸表としては「国」全体のものだけが作成されるという結果にもなりかねない。他方、便益的要素のみで「支配」を判断する場合には、自治権が認められている主体についても、当該主体から何らかの便益あるいはリスクを受けていることだけを理由に、他の主体の連結財務諸表に含められてしまう可能性もある。

したがって、パブリック・セクターにおける連結範囲を各主体の自治権との関係等も考慮しながら適切に決定していくうえでは、権力的要素と便益的要素の両側面から判断するといった視点が重要と考えられる。実際、IPSAS のような考え方は、ニュージーランドの政府会計基準や米国の州・地方政府会計基準においても、とられている。

もっとも、ニュージーランドおよび米国のいずれにおいても、連邦政府全体の財務諸表に含まれる主体の範囲については、現在のところ、それぞれの公会計基準設定機関が策定した政府会計基準ではなく、法律によって規定されている⁷⁰。これは、政府財務報告の連結の範囲を考えるうえでは、IPSAS のような 2

⁶⁹ 米国連邦政府会計基準における「累積剰余金」は、次のように計算される。まず、前述のとおり、純コスト計算書上、コストと交換取引収益に基づき当期の純コストが算出される。次に、純資産変動計算書において、かかる純コスト（マイナス表記されている）に、非交換取引収益および使用された予算配賦額を加算することによって当期の政府活動にかかる正味の成果（Net Result of Operation）が算出される。これに前期までの累積剰余金を加えることによって、当期の貸借対照表に計上すべき累積剰余金が計算される。他方、ニュージーランドの政府会計基準では、前述のとおり、交換取引収益と非交換取引収益のいずれもが財務業績計算書において認識される。これらの収益と当期費用との差額に当期の州有企業（state-owned enterprises）および国有団体（Crown entities）に帰属する純剰余金持分（net surplus）を加算した額が当期の剰余金残高（operating balance）となり、その累計額が、「累積剰余金」として財務状態報告書の純資産に計上される。

⁷⁰ 具体的には、ニュージーランドでは、「1989年財政法」（Public Finance Act of 1989）の1999年改正により、米国では「1994年連邦財務管理法」（Federal Financial Management Act of 1994）により、連邦政府全体の財務報告に含まれる主体が特定されている。

つの要素に基づく支配関係の有無によって判断するのが理論的には適当であるとしても、連邦政府全体の財務報告にどの主体を含めるかという問題は極めて政治的な問題が絡むことから、対象となる範囲を明確にするためにも、法律によって定めているのであろうと考えられる。こうした連結範囲の特定をめぐる実務的な問題は、特に、地方分権や連邦制をとっている国において、中央政府と州あるいは地方政府との連結を行うかどうかを検討するうえで重要となつてこよう。

5 . おわりに

以上、現在進められている国際的な政府会計基準の策定プロジェクトについてみてきたが、前節での考察からも分かるとおり、政府会計基準のあり方は、政府活動の特殊性、特に資源調達・配分の決定過程における制約および、それゆえに必要とされる政府の経営モデルとの関係で捉えることが重要である。この点、現段階までの IPSAS をみると、異なる経営モデルの下で設定された公会計先進諸国の政府会計基準をいわばピースミール的に取り出して基準化しているかのようであり、政府会計基準と経営モデルとの関連性は特に意識されていないように思われる。

もっとも、どのような経営モデルを選択するかは、各政府（ひいては各政府の受益者たる国民や住民）の主権に委ねられているのであって、経営モデルの違いを理由に政府ごとに財務報告や会計基準が異なっているとしても、それ自体は不当とはいえない。むしろ、あらゆる政府への適用を前提として単一の国際的な政府会計基準を作成しようといった方法に無理があるとも考えられよう⁷¹。

また、仮に IPSAS が一定の経営モデルを立てたうえで、当該モデルの下で最適な会計基準を策定したとしても、当該モデルと完全に一致するような経営モデルを採用する政府が存在するとは限らない。たとえ、そうした政府が存在したとしても、かかる政府にのみ適用可能な基準を「国際基準」と呼べるかは疑問であり、その場合には、政府会計にかかる国際基準を策定するといった IPSAS 策定プロジェクトのそもそもの目的が達成されないことになる。

⁷¹ 例えば山本[2001]は、「政府会計の多様性と共通性は、依拠するガバナンスに依存しており、どれがよいかではなく、どれを選択するかの問題」であり、「ガバナンスのうちのどれが最適かは各国の国民が選択する問題である」とし、IPSASの策定プロジェクトについても、「IFACは国際的調和化を政府会計についても推進しようとしているが、IFACで影響力があるとされているアングロサクソン系諸国内部でも米国とその他の国では、資産計上範囲や評価方法について重大な違いがみられる。こうした差異は、各国のガバナンスや経営モデルの違いから生まれるため、その調和化は民間部門のように容易ではないと思われる」としている。

さらに、政府会計基準と経営モデルとの関連性は、特に政府財務報告の利用者として受益者である国民を重視する場合に重要となってくるが、当該プロジェクトの資金提供者が世界銀行や国際通貨基金といった国際機関であり、IPSASの策定にはこれらのニーズが強く影響しているであろうことを考えると、経営モデルの関連性は、それほど強調されなくてもよいともいえそうである。

このように考えると、IPSAS が、さまざまな経営モデルを前提とした会計基準の混合物になってしまうのも、やむを得ないと考えられる。これは、政府会計の国際基準を策定するうえでの限界といえよう。しかしながら、このことから、IPSASのような国際基準の作成は全く意味がないということにはならない。実際、IPSAS は、繰り返し述べているように、公会計先進諸国の政府会計基準やその背景にある考え方が多く盛り込まれており、各政府が自己の経営モデルにとって最適な会計基準のあり方を検討するうえで、多くの重要な示唆を含んでいる。したがって、各政府としては、まず、自己の目指す経営モデルを明確化したうえで、IPSAS を参考にしつつ、自国にとって最適な会計基準のあり方を検討していくことが重要である。IPSAS には、その際のベンチマーク基準として機能することが期待されよう。

以上

【主要参考文献】

- 会田一雄・小西砂千夫・高木勇三・兵藤廣治・村山徳五郎・横山和夫、「国の貸借対照表作成の基本的考え方」、2001年10月
- 東 信男、「国の公会計制度改革の課題と展望」、『会計検査研究』No.22、会計検査院、2000年9月
- 井堀利宏・宮田慶一、「財政政策の指標について」、『金融研究』第11巻第2号、日本銀行金融研究所、1991年7月
- 岸 道雄、「公会計改革の方向性」、『FRI研究レポート』No.59、富士通総研 経済研究所、1999年9月
- 櫻井通晴、「情報技術を通じた政府関係機関の効率化」、『行政&ADP』、行政情報システム研究所、1999年1月
- 清水涼子、「行政『経営』の効率化と公会計改革 NPM の視点から」、『経済セミナー』No.572、日本評論社、2002年9月
- 日本銀行金融研究所、「ワークショップの模様『公的部門における政策評価および公会計のあり方』」、『金融研究』第20巻第1号、日本銀行金融研究所、2001年1月
- 日本公認会計士協会公会計委員会、「研究報告第3号 公会計方針等の国際比較」、2000年3月
- 筆谷 勇、『公会計原則の解説 自治体外部監査における実務指針の検討』、中央経済社、1998年
- 古市峰子、「米国の公会計制度の仕組みとわが国へのインプリケーションについて」、『金融研究』第21巻第1号、日本銀行金融研究所、2002年3月
- ・宮田慶一、「公的年金と地方自治体における会計および政策評価のあり方」、『金融研究』第20巻第1号、日本銀行金融研究所、2001年1月
- 宮田慶一、「政策評価と公会計改革のあり方」、『金融研究』第20巻第1号、日本銀行金融研究所、2001年1月
- 山崎彰三、「IFAC の変貌と日本の監査基準設定主体をめぐる動き」、『旬刊経理情報』No.958、中央経済社、2001年8月
- 山本 清、「政府部門における固定資産会計の国際的動向と展望」、『会計』第152巻第5号、森山書店、1997年11月
- 、「公会計 諸外国の動向とわが国へのインプリケーション」、IMES Discussion Paper Series No.99-J-23、日本銀行金融研究所、1999年6月
- 、「『政府会計の改革』、中央経済社、2001年

、「21世紀のガバナンス」、『パブリック・ガバナンス 改革と戦略』、
宮川公男・山本清（編） 日本経済評論社、2002年 a

、「政府会計の理論的枠組みを巡る課題について IPSASに関する検
討を出発点として」、IMES Discussion Paper Series No.2002-J-34、日
本銀行金融研究所、2002年 b

IFAC, *Governmental Financial Reporting: Accounting Issues and Practices*,
Study No.11, 2000.