

第5章 新公会計基準の課題と展望

－IPSAS を巡る国際的な動向を踏まえて－

東 信男（会計検査院）

1 問題認識と目的

総務省は地方公共団体における財務書類の作成について検証を行うとともに、国際公会計基準（International Public Sector Accounting Standards : IPSAS）及び国の公会計等の動向を踏まえた新地方公会計の推進方策等を検討するため、2010年9月に「今後の新地方公会計の推進に関する研究会」（以下「研究会」という。）を設置した。研究会は2014年4月に検討結果を「今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書」として取りまとめ、財務書類の作成に関する統一的な基準（以下「新公会計基準」という。）を公表した。総務省は2015年1月に総務大臣通知（総財務第14号）を発して、原則として2015年度から2017年度までの3年間で、すべての地方公共団体において新公会計基準により財務書類を作成することを要請した（総務省、2015）。

一方、国際公会計基準審議会（International Public Sector Accounting Standards Board : IPSASB）は2011年10月までに財務報告の作成に必要なトピックに関するIPSASの開発をほぼ終えていたが、2014年10月に公的主体の一般目的財務報告に係る概念フレームワーク（The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities）（以下「概念FW」という。）を公表した。概念FWはIPSASの基礎にある前提や概念を体系化したもので、今後開発又は改定されるIPSASの方向性を示している。

研究会はIPSASの動向を踏まえつつ、我が国の地方公共団体特有の事情を反映した新公会計基準を作成したが、この基準は概念FW・IPSASと比較してどのような特徴と課題を有しているのであろうか、財務報告の目的を達成する上で、改善の余地はないのであろうか。そこで、本章では、中間報告で明らかにした新公会計基準の課題を取り上げ、IPSASを巡る国際的な動向を踏まえながら改善策について展望してみたい。（本稿は、すべて筆者の個人的見解であり、筆者が属する会計検査院の公式見解を示すものではない。）

2 中間報告の確認

中間報告では、概念FW・IPSASと新公会計基準を比較して、新公会計基準

の特徴と課題を明らかにした。新公会計基準の特徴として、財務報告の目的において、地方公共団体の内部者が財政の効率化・適正化を図るため、財務書類を活用することを重視していることが明らかになった。また、新公会計基準の課題として、基礎概念、資産項目及び負債項目において、以下のような事態が見受けられた。

2.1 基礎概念

新公会計基準では、税収、国又は都道府県からの補助金等のように非交換取引から生じる純資産の増加は収益とは認識されず、財源とされている。これに伴い、財務業績に関する財務書類は行政コスト計算書となり、そのボトムラインは、報告期間におけるサービスの提供において、公的主体が交換取引による収益で賄うことができなかった純行政コストを表示している。この結果、市民の情報ニーズである世代間負担の公平性に関するフロー情報は、純資産変動計算書において純行政コストから税収等の財源を控除した本年度差額に表示され、ボトムラインとしては表示されないことになる。

2.2 資産項目

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

2.3 負債項目

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

3 IPSASを巡る国際的な動向

本節では、IPSAS の国際的な適用状況を把握することにより、IPSAS が実務上も有用な公会計基準であることを検証してみたい。この目的は、IPSAS を基礎に新公会計基準を見直すことに合理性があるということを確認するためである。有用性の検証に当たっては、先ず文献調査により、世界全体の IPSAS の適用状況を包括的に把握する。次に実態調査の結果により、各国の IPSAS の適用状況を具体的に把握する。実態調査は欧州連合（European Union：EU）¹、マレーシア及びフィリピンで実施した。これは、これらの国等が比較的最近、発生主義会計の導入に取り組んでおり、IPSAS を巡る最近の国際的な動向を反映していると考えられるからである²。

3.1 世界全体

PwC（2015）は 2015 年 3 月までの 1 年間に 150 か国を対象に中央政府の政府会計に関する調査を行い、120 か国から回答を得た。この調査の中には、政府会計の認識基準の採用状況と公会計基準の開発状況が含まれている。

3.1.1 発生主義会計の採用状況

調査結果によると、政府会計の認識基準の採用状況は、①現金主義会計が 27 か国（22.5%）、②修正現金主義会計が 30 か国（25.0%）、③修正発生主義会計が 26 か国（21.7%）、④発生主義会計が 37 か国（30.8%）となっている。発生主義会計は現在のところ、4 つの認識基準のうち最も採用割合が高いが、3 割程度の国に止まっている。しかし、5 年後の採用状況は、①現金主義会計が 5 か国（4.2%）、②修正現金主義会計が 10 か国（8.3%）、③修正発生主義会計が 18 か国（15.0%）、④発生主義会計が 81 か国（67.5%）、⑤不明が 6 か国（5.0%）となっていて、発生主義会計は将来的に 7 割弱の国で採用される見込みとなっている。

3.1.2 IPSAS の適用状況

調査結果によると、既に発生主義会計を採用している 37 か国の公会計基準の開発状況は、①IPSAS、IFRS 又はこれらと同等の基準（以下これらを「IPSAS 等」という。）が 22 か国（59%）、②その他の基準が 15 か国（41%）となっている。IPSAS が適用されている場合でも、多くの国では、すべての IPSAS 基準を完全適用しているわけではなく、IPSAS を基礎にそれぞれの国の実情を反映させた基準を開発している。IPSAS 等は現在のところ、2 つのタイプの公会計基準のうち最も適用割合が高いが、6 割弱の国に止まっている。しかし、5 年後に発生主義会計の採用を予定している 81 か国の適用状況は、①IPSAS 等が

62 か国（77%）、②その他の基準が 19 か国（23%）となっていて、IPSAS 等は将来的に 8 割弱の国で適用される見込みとなっている³。

3.2 欧州連合

3.2.1 公会計改革の概要

2009 年以降の欧州債務危機は、ギリシャ政府が公表していた財政規律に関する財務データの信頼性の欠如に端を発していたといわれる。ギリシャを始めとする EU の加盟国は、欧州連合運営条約（Treaty on the Functioning of the European Union : TFEU）等により、一般政府の財政赤字が対 GDP 比で 3%、一般政府の債務残高が対 GDP 比で 60%を超えないことを義務付けられているが、これらの財政規律は国民経済計算で設定されている。

2009 年 10 月に誕生したギリシャの新政権は、前政権が財政赤字等を過少に計上していたこと明らかにした上で、公表していた財政赤字等の財務データを大幅に修正した。これにより、市場の不信感が高まり、格付会社によるギリシャ国債の引下げなども影響して国債利回りが急騰した結果、ギリシャは市場からの資金調達が困難となり、債務不履行の危機に直面した。国民経済計算は既存の基礎統計を加工した推計値であるため、基礎統計の精度は国民経済計算の精度を左右することになる。欧州債務危機は EU に国民経済計算の推計で用いられる基礎統計、特に一般政府の推計で用いられる基礎統計の精度を向上させる必要性を認識させた。

そこで、EU の理事会は、TFEU の義務を順守させるため、2011 年 11 月に「加盟国の予算枠組みの要件に関する理事会指令（Council Directive 2011/85/EU）」を発した。この指令において、各加盟国は自国の公会計制度に関して、一般政府を構成する全部門を包括的にかつ一貫性をもって対象にするとともに、1995 年欧州経済計算（European System of Accounts : ESA）基準の基礎となるデータを準備するため、発生主義に基づくデータを提供するために必要な情報を有するものを整備するとされた（第 3 条第 1 項）。

各加盟国がそれぞれ個別に発生主義会計基準を開発・適用するよりは、全加盟国の一般政府に適用される統一的な発生主義会計基準を開発・適用した方が、コスト効率性が高く、また、透明性と比較可能性が高まるため、欧州委員会（European Commission : EC）の欧州統計局（Eurostat）において、欧州公会計基準（European Public Sector Accounting Standards : EPSAS）を開発・適用する EPSAS プロジェクトが開始された。EPSAS プロジェクトは順調に進捗しているとはいえ、調査時点で、当初 2015 年初めから予定していた EPSAS の開発は行われていない。

図表 5-1 IPSAS と EPSAS の関係

IPSAS	名 称	EPSAS		
		完全適用	調整適用	修正適用
IPSAS 1	財務諸表の表示	○		
IPSAS 2	キャッシュ・フロー計算書	○		
IPSAS 3	会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬	○		
IPSAS 4	外国為替レート変動の影響	○		
IPSAS 5	借入コスト	○		
IPSAS 6	連結財務諸表と個別財務諸表			○
IPSAS 7	関連法人への投資		○	
IPSAS 8	合併事業に対する持分		○	
IPSAS 9	交換取引からの収益	○		
IPSAS 10	超インフレ経済化における財務報告	○		
IPSAS 11	工事契約	○		
IPSAS 12	棚卸資産	○		
IPSAS 13	リース		○	
IPSAS 14	後発事象	○		
IPSAS 15	金融商品：開示及び表示		○	
IPSAS 16	投資不動産	○		
IPSAS 17	有形固定資産		○	
IPSAS 18	セグメント別報告		○	
IPSAS 19	引当金、偶発債務及び偶発資産	○		
IPSAS 20	関連当事者についての開示		○	
IPSAS 21	非資金生成資産の減損		○	
IPSAS 22	一般政府部門の財務情報の開示		○	
IPSAS 23	非交換取引からの収益（租税及び移転）		○	
IPSAS 24	財務諸表における予算情報の表示		○	
IPSAS 25	従業員給付		○	
IPSAS 26	資金生成資産の減損		○	
IPSAS 27	農業	○		
IPSAS 28	金融商品：表示			○
IPSAS 29	金融商品：認識と測定			○
IPSAS 30	金融商品：開示			○
IPSAS 31	無形資産		○	
IPSAS 32	サービス移譲契約：譲与者	○		

(注) 完全適用には軽微な調整を含み、調整適用には会計処理の選択適用から限定適用への変更を含む。
出所：EC（2013a, ANNEX 7.1, 125-126 頁）

3.2.2 EPSAS

2011年11月の理事会指令（2011/85/EU）では、IPSASが現在、国際的に認められた唯一の包括的な公会計基準であるため、ECは2012年12月までに、IPSASを加盟国に適用できるかどうか評価することとされた。ECは2013年3月に評価結果を欧州委員会報告書「加盟国における統一的な公会計基準の適用に向けて—加盟国に対するIPSASの適用性—」にまとめ、理事会及び欧州議会に報告した。この報告書では、加盟国（評価時点で27か国）のうち15か国において国の公会計基準が何らかの形でIPSASに言及していたが、すべてのIPSAS基準を完全適用していた加盟国は皆無であることが明らかにされた。

2013年3月の欧州委員会報告書では、現在のIPSASをそのまま加盟国に適用することは困難であるとされたが、同時に、EPSASを開発する場合、IPSASが参考になるとされた。この報告書では、EPSASの要求事項として、①発生主義会計、②複式簿記、③国際的に統一化された財務報告、④ESA原則との整合性

が挙げられている。また、欧州統計局は現在の IPSAS（評価時点で 32 基準）を EPSAS の開発において、①わずかな調整で、又は調整を行わないで適用可能な基準（1、2、3、4、5、9、10、11、12、14、16、19、27、32）、②調整により、又は会計処理の選択適用から限定適用の変更により適用可能な基準（7、8、13、15、17、18、20、21、22、23、24、25、26、31）、③修正により適用可能な基準（6、28、29、30）に分類している（図表 5-1 参照）。

図表 5-2 IPSAS と MPSAS・PPSAS の関係

IPSAS	名 称	MPSAS	PPSAS
IPSAS 1	財務諸表の表示	○	○
IPSAS 2	キャッシュ・フロー計算書	○	○
IPSAS 3	会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬	○	○
IPSAS 4	外国為替レート変動の影響	○	○
IPSAS 5	借入コスト	○	○
IPSAS 6	連結財務諸表と個別財務諸表	○	○
IPSAS 7	関連法人への投資	○	×
IPSAS 8	合併事業に対する持分	○	○
IPSAS 9	交換取引からの収益	○	○
IPSAS 10	超インフレ経済化における財務報告	×	×
IPSAS 11	工事契約	○	×
IPSAS 12	棚卸資産	○	○
IPSAS 13	リース	○	○
IPSAS 14	後発事象	○	○
IPSAS 15	金融商品：開示及び表示（廃止）		
IPSAS 16	投資不動産	○	○
IPSAS 17	有形固定資産	○	○
IPSAS 18	セグメント別報告	×	△
IPSAS 19	引当金、偶発債務及び偶発資産	○	○
IPSAS 20	関連当事者についての開示	○	○
IPSAS 21	非資金生成資産の減損	○	○
IPSAS 22	一般政府部門の財務情報の開示	○	△
IPSAS 23	非交換取引からの収益（租税及び移転）	○	○
IPSAS 24	財務諸表における予算情報の表示	○	○
IPSAS 25	従業員給付	○	△
IPSAS 26	資金生成資産の減損	○	○
IPSAS 27	農業	○	○
IPSAS 28	金融商品：表示	○	○
IPSAS 29	金融商品：認識と測定	○	○
IPSAS 30	金融商品：開示	○	○
IPSAS 31	無形資産	○	○
IPSAS 32	サービス移譲契約：譲与者	○	○

(注1) 評価時点は 2011 年 10 月

(注2) ○：適用，△：適用予定，×非適用

出所：AGD (2015) , COA (2015) より筆者作成

3.3 マレーシア

3.3.1 公会計改革の概要

ナジブ首相は 2010 年 3 月及び 12 月に「新経済モデル（New Economic Model : NEM）」と呼ばれる長期経済政策を公表した。NEM は 2011 年から 2020 年までを計画期間としており、マレーシアが 2020 年までに先進国（1 人当たり国民総所得 1 万 5000 ドル）になることを基本的な戦略目標としている。2010 年 3

月の NEM は戦略的政策の方向性を示し、同年 12 月の NEM は具体的な政策手段を示しているが、公会計改革は 2010 年 12 月の NEM で示されている。

NEM は 8 つの戦略的政策で構成され、この中には、第 4 番目の戦略的政策として「公的部門の強化」が含まれている。公的部門の強化は、①行政機構の改革、②財政規律と財政改革、③公務員の質の改善、④経済ガバナンスにおける政策立案の強化で構成され、それぞれ具体的な政策手段が示されている。このうち、「財政規律と財政改革」において 7 つの具体的な政策手段が示され、「発生主義会計の採用」は 7 つの政策手段のうちの 1 つに位置付けられている。発生主義会計を採用する目的は、財政の持続可能性を達成するとともに透明性を高めるため、より効率的かつ効果的な財務管理を行うことである。マレーシアの公会計改革は、単独で行われているわけではなく、NEM の一部として行われている。

マレーシアの公会計改革は、公的部門のうち連邦政府及び州政府で行われている。地方公共団体の一部では修正現金主義を採用しているものの、その他の地方公共団体、連邦政府設立法人、州政府設立法人及びイスラム宗教評議会については、既に発生主義会計を採用している。公会計改革は順調に進捗しているとはいえず、連邦政府の場合、発生主義の財務諸表は 2017 年度から作成される予定である。

3.3.2 MPSAS

マレーシアでは、マレーシア公会計基準（Malaysian Public Sector Accounting Standards : MPSAS）の開発は、財務省の一部局である会計総監局（Accountant General's Department : AGD）が行っている。AGD は IPSAS をマレーシアの公的部門にそのまま適用できるかどうか評価した後、IPSAS に必要な調整を加える方法で MPSAS を開発している。調査時点で、AGD に設置された発生主義会計運営委員会（Accrual Accounting Steering Committee）は、29 の MPSAS 基準を承認している。

MPSAS 基準の番号と名称は、IPSAS 基準の番号と名称に一致しており、MPSAS 基準は最終頁において対応する IPSAS 基準との主要な相違点を記述している。IPSAS 基準は国内法と矛盾しない限り、MPSAS 基準としてほぼ完全適用されている。IPSAS 基準は評価時点の 2011 年 10 月現在で 32 の基準があったが、このうち、IPSAS 10「超インフレ経済化における財務報告」及び IPSAS 18「セグメント別報告」については、マレーシアの現状にそぐわないため、対応する MPSAS は開発されていない（図表 5-2 参照）。

MPSAS 1「財務諸表の表示」によると、発生主義財務諸表の構成は、①財政

状態計算書（Statement of Financial Position）、②財務業績計算書（Statement of Financial Performance）、③純資産・持分変動計算書（Statement of Changes in Net Assets/Equity）、④キャッシュ・フロー計算書（Cash Flow Statement）、⑤予算・実績比較計算書（Statement of Comparison of Budget and Actual Amounts）、⑥附属明細書（Notes）で、これらは、1957年財政手続法（Financial Procedure Act 1957：FP法）の改正により立法化される予定である（図表 5-3 参照）。連邦政府の場合、作成主体は、各府省の統制官がそれぞれの財務諸表を作成し、AGD が連邦政府全体の財務諸表を作成する予定であるが、FP 法上は、従来通り連邦政府の財務諸表の作成だけが定められ、府省別財務諸表の作成は明文化されない。

3.3 フィリピン

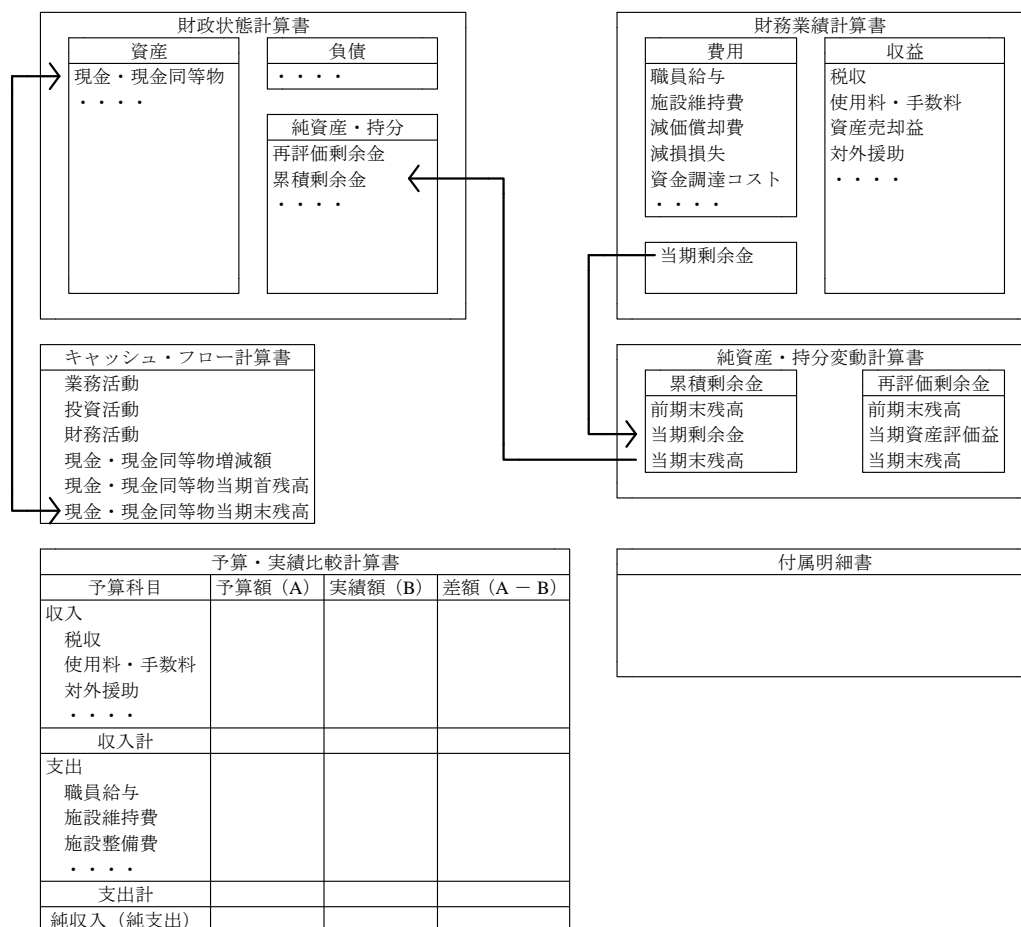
3.4.1 公会計改革の概要

世界銀行とオーストラリア国際開発庁は、フィリピンの財政制度の評価を行い、2010年に公表した評価報告書で、①予算が2年前に編成されるため、信頼性に欠けること、②予算の執行実績の表示が予算科目と異なること、③中央政府の財務諸表が府省等の試算表に基づいて作成されるため、真実かつ公正な表示になっていないこと、④偶発債務が適切に監視されていないことなどを指摘した。アキノ3世大統領は、評価報告書の指摘を受け、2011年9月に行政命令第55号（Executive Order No. 55）に署名し、任期内に財務管理（Public Financial Management：PFM）改革プログラムを実施するため、PFM委員会（PFM Committee）を設立した。公会計改革はPFM改革プログラムを構成する6つの事業のうちの1つに位置付けられている。

PFM改革プログラムの目的は、公的サービスをフィリピン国民に特に貧困層に直接、迅速、十分にかつ経済的に提供するために、公的資金の利用に関して効率性、説明責任及び透明性を高めることである。このため、PFM改革プログラムでは、①政府統合財務管理情報システムの開発、②国庫金管理の改善、③予算報告の改善と業績基準の開発、④公会計の改革、⑤負債管理の改善、⑥職員的能力構築を実施することになっている。公会計改革の目的は、IPSASと調和したフィリピン公会計基準（Philippine Public Sector Accounting Standards：PPSAS）を開発すること、電子的新政府会計システム（Electronic New Government Accounting System：eNGAS）と電子的予算システム（Electronic Budget System：eBudget System）とのインターフェースを改善することなどとなっている。フィリピンの公会計改革は、単独で行われているわけではなく、PFM改革プログラムの一部として行われている。

フィリピンの公会計改革は、公的部門のすべての構成部門を対象としている。公会計改革は順調に進捗しており、中央政府については 2014 年 1 月から、地方公共団体については 2015 年 1 月から、政府所有・統制法人については 2016 年 1 月からそれぞれ発生主義の財務諸表を作成している。

図表5-3 MPSAS・PPSASの財務諸表体系のイメージ



出所：MPSAS 1, PPSAS 1 より筆者作成

3.4.2 PPSAS

フィリピンでは、PPSAS の開発は、会計検査院 (Commission on Audit : COA) が行っている。COA は IPSAS をフィリピンの公的部門にそのまま適用できるかどうか評価した後、IPSAS に必要な調整を加える方法で PPSAS を開発している。調査時点で、COA は COA に設置された公会計基準審議会 (Public Sector Accounting Standards Board) の勧告に基づき、25 の PPSAS 基準を開発している。

PPSAS 基準は、IPSAS 基準とフィリピン適用ガイダンス (Philippines Application Guidance : PAG) で構成され、PPSAS 基準の番号と名称は、IPSAS

基準の番号と名称に一致している。PAG は、IPSAS 基準の特定のパラグラフを完全適用しない場合、調整したり、修正したりして適用する方法とその理由を記述しており、公的部門において IPSAS 基準を適用する場合の補足的なガイドランスとなっている。IPSAS 基準は国内法と矛盾しない限り、PPSAS 基準としてほぼ完全適用されている。IPSAS 基準は評価時点の 2011 年 10 月現在で 32 の基準があったが、残りの 7 基準のうち、IPSAS 18「セグメント別報告」、IPSAS 22「一般政府部門の財務情報の開示」及び IPSAS 25「従業員給付」については、今後開発される予定になっている（図表 5-2 参照）。

PPSAS 1「財務諸表の表示」によると、発生主義財務諸表の構成は、①財政状態計算書、②財務業績計算書、③純資産・持分変動計算書、④キャッシュ・フロー計算書、⑤予算・実績比較計算書、⑥附属明細書で、これらは、2014 年 1 月の COA 決議（Resolution 2014-003）によって法制化された（図表 5-3 参照）。大統領令第 1445 号によると、各府省は府省別の財務諸表を作成するが（第 121 条第 1 項）、これらは議会には提出されない。一方、大統領令第 1445 号によると、COA は翌年度の 9 月末日までに中央政府全体の財務諸表を作成し、大統領、首相及び議会に提出することとされている（第 41 条第 1 項）。

3.4 小括

世界全体の IPSAS の適用状況を文献調査したところ、現在、発生主義会計を採用している国のうち IPSAS 等を適用しているのは 6 割弱の国に止まっている。しかし、5 年後に発生主義会計の採用を予定している国のうち IPSAS 等を適用するとしているのは 8 割弱の国に上っている。IPSAS が適用されている場合でも、多くの国では、すべての IPSAS 基準を完全適用しているわけではないが、IPSAS の適用は国際的な潮流となっている。

次に各国の公会計基準の開発状況を EU、マレーシア及びフィリピンで実態調査したところ、IPSAS とは別に独自の公会計基準を開発している国等はみられなかった。これらの国等では、IPSAS の適用可能性を評価した後、IPSAS を基礎にそれぞれの国の実情を反映させた基準を開発したりしている。これらの基準は、EU では EPSAS、マレーシアでは MPSAS、フィリピンでは PPSAS と呼ばれ、IPSAS をほぼ完全適用している。各国が公会計基準を開発する場合、IPSAS を基礎とするアプローチが国際的な潮流となっており、IPSAS は実務上も有用な公会計基準であることが広く認識されている。

4 新公会計基準の展望

本節では、IPSAS が実務上も有用な公会計基準であることが、国際的な動向で検証できたことから、IPSAS を基礎に新公会計基準の改善策について展望してみたい。改善策の検討に当たっては、先ず税収の取扱いを取り上げる。これは、財務業績の会計的含意にかかわるからである。次に固定資産の減損、資産除去債務及び従業員給付（退職年金）に関連する課題を取り上げる。これは、新公会計基準では地方公共団体の内部者が財政の効率化を図るため、財務書類を活用することを重視しているにもかかわらず、効率性の評価で重要な役割を果たすコスト情報に影響を及ぼすからである。固定資産の減損、資産除去債務及び従業員給付（退職年金）の検討では、これらに係る IPSAS が既に独立行政法人で適用されているため、独立行政法人会計基準（以下「独法会計基準」という。）等を参考とした⁴。

4.1 税収の取扱い

4.1.1 収益説と持分説

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

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

持分説では、税収を住民主権の考え方に基づいて住民からの拠出とみなしているが、持分について返還請求権があるかどうか、或いは住民主権がそのまま

財産権につながるかどうかを巡って批判的見解が提起されている（亀井、2013、49 頁）。また、税収には消費税のように必ずしも住民が支払うとは限らないものも含まれている（川村・青木、2010、27 頁）。新公会計基準が持分説を採用したのは、理論的優位性を認めたわけではなく、基準モデルとの継続性や、国の財務書類との整合性⁵を優先した結果であることが伺える（総務省、2014b、1-3 頁）。このため、新公会計基準では 3 表形式の採用を認め、収益説にも配慮した形となっている。

4.1.2 IPSAS の考え方

概念 FW によると、収益とは、所有者からの拠出を除く、公的主体の純財政状態の増加のことである（para. 5.29）。IPSAS 23「非交換取引からの収益（租税及び移転）」によると、税収は所有者からの拠出とはみなされない。これは、公的主体が税金の見返りとして納税者に対しその生存期間中に将来の経済的便益又はサービスを受ける権利を与えるわけではないからである。また、公的主体が清算された場合に、負債を超過する資産を配分する権利を与えるわけではないからである（para. 62）。この結果、税収は収益とみなされる。

IPSAS が収益説を採用している背景には、税収と住民の受ける経済的便益又はサービスとの間に直接的な対価性はないが、税収と費用の間には期間の対応関係が存在するという考え方がある。また、すべての収益と費用を財務業績計算書に計上することにより、行政コストが税収等によって賄われているかどうか表示することができるため、企業会計の損益計算書に表示される財務情報とも類似しており、住民の理解可能性を高めるという考え方がある。

税収は我が国の公会計において一大論点とされているが（桜内、2004、101 頁）、他の国ではどのように取り扱われているのであろうか。公的部門に発生主義を導入した主要国の連邦政府、中央政府、州政府、地方政府等について調査したところ、すべて収益説を採用していた（図表 5-4 参照）。また、伊澤（2014、3 頁）によると、現在、IPSAS を採用しているか、或いは採用する過程にある国は、全世界で 80 か国以上とされている。このように IPSAS の考え方は国際的に受け入れられており、税収の取扱いについては、収益説に収斂していると思われる。

図表 5-4 主要国の税収の取扱い

国	主要な財務諸表	税収の認識と表示	会計基準
オーストラリア (連邦政府)	<ul style="list-style-type: none"> ・貸借対照表 (Balance Sheet) ・業務計算書 (Operating Statement) ・持分変動計算書 (Statement of Changes in Equity) ・キャッシュ・フロー計算書 (Cash Flow Statement) 	<ul style="list-style-type: none"> ・収益として認識 ・業務計算書に表示 	オーストラリア会計基準 (Austrian Accounting Standards)
オーストラリア (州政府)	同上	同上	同上
カナダ (連邦政府)	<ul style="list-style-type: none"> ・財政状態計算書 (Statement of Financial Position) ・業務・累積欠損計算書 (Statement of Operations and Accumulated Deficit) ・純債務変動計算書 (Statement of Change in Net Debit) ・キャッシュ・フロー計算書 (Statement of Cash Flow) 	<ul style="list-style-type: none"> ・収益として認識 ・業務・累積欠損計算書に表示 	カナダ公的部門会計基準 (Canadian Public Sector Accounting Standards)
カナダ (州政府)	同上	同上	同上
フランス (中央政府)	<ul style="list-style-type: none"> ・貸借対照表 (Le Bilan) ・利益計算書 (Le Compte de Résultat) ・キャッシュ・フロー計算書 (Le Tableau des Flux de Trésorerie) 	<ul style="list-style-type: none"> ・収益として認識 ・利益計算書に表示 	政府会計基準集成 (Recueil des Normes Comptables de l'Etat)
ニュージーランド (中央政府)	<ul style="list-style-type: none"> ・財政状態計算書 (Statement of Financial Position) ・財務業績計算書 (Statement of Financial Performance) ・包括利益計算書 (Statement of Comprehensive Income) ・純資産変動計算書 (Statement of Changes in Net Worth) ・キャッシュ・フロー計算書 (Statement of Cash Flows) 	<ul style="list-style-type: none"> ・収益として認識 ・財務業績計算書に表示 	国際財務報告基準 NZ 版 (New Zealand equivalent to IFRS)
ニュージーランド (地方政府)	<ul style="list-style-type: none"> ・財政状態計算書 (Statement of Financial Position) ・包括利益計算書 (Statement of Comprehensive Income) ・持分変動計算書 (Statement of Changes in Equity) ・キャッシュ・フロー計算書 (Statement of Cash Flows) 	<ul style="list-style-type: none"> ・収益として認識 ・包括利益計算書に表示 	同上
イギリス (WGA) (注 1)	<ul style="list-style-type: none"> ・財政状態計算書 (Statement of Financial Position) ・収益費用計算書 (Statement of Revenue and Expenditure) ・包括利益計算書 (Statement of Comprehensive Income) ・納税者持分変動計算書 (Statement of Changes in Taxpayer's Equity) ・キャッシュ・フロー計算書 (Cash Flow Statement) 	<ul style="list-style-type: none"> ・収益として認識 ・収益費用計算書に表示 	政府財務報告マニュアル (Government Financial Reporting Manual)
イギリス (地方政府)	<ul style="list-style-type: none"> ・貸借対照表 (Balance Sheet) ・収益費用計算書 (Income and Expenditure Statement) ・積立金変動計算書 (Movement in Reserves Statement) ・キャッシュ・フロー計算書 (Cash Flow Statement) 	<ul style="list-style-type: none"> ・収益として認識 ・収益費用計算書に表示 	イギリス地方政府会計実務規程 (Code of Practice on Local Authority Accounting in UK)
アメリカ (連邦政府) (注 2)	<ul style="list-style-type: none"> ・貸借対照表 (Balance Sheet) ・純コスト計算書 (Statement of Net Cost) ・業務・純資産変動計算書 (Statement of Operations and Changes in Net Position) 	<ul style="list-style-type: none"> ・収益として認識 ・業務・純資産変動計算書に表示 	連邦財務会計基準書 (Statement of Federal Financial Accounting Standards)
アメリカ (州政府)	<ul style="list-style-type: none"> ・純資産計算書 (Statement of Net Position) ・活動計算書 (Statement of Activities) 	<ul style="list-style-type: none"> ・収益として認識 ・活動計算書に表示 	政府会計基準 (Governmental Accounting Standards)

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

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

出所：各国の財務諸表等より筆者作成

4.2 固定資産の減損

4.2.1 独立行政法人への適用

独立行政法人には、2006 年度から固定資産の減損に係る独立行政法人会計基準 (以下「独法減損基準」という。) により、減損に関する会計基準が適用されている。独法減損基準では、IPSAS 21「非資金生成資産の減損」が完全適用されているわけではなく、独立行政法人の実情を踏まえながら調整適用されて

いるが、調整適用されているのは、独法会計の前提となっている損益の均衡にかかわるものを除くと、次のようになっている。

つまり、独法減損基準では、①すべての固定資産について減損を認識するかどうかの判断を行うわけではなく、減損の兆候がある場合にのみ当該資産について認識の判定を行うこと、②減損の兆候に市場価格が著しく下落したことを含めていること、③減損の兆候がある場合に、直ちに回収可能サービス価格を算定するのではなく、減損額の測定の前に認識の判定を行うこと、④減損の兆候のうち使用しないという決定を行ったときだけ、認識の判定を行わずに減損を認識していること、⑤使用価値相当額は原則として減価償却後再調達価額となっていることである。これらの調整は、実務上の負担、減損の測定可能性及び検証可能性を考慮した結果とされている（財務省、2005、2-10頁）。独立行政法人において、2014年度の当期減損損失は計712億3156万円、2014年度末の減損損失累計額は計3241億0284万円となっている（図表5-5参照）。

図表 5-5 独立行政法人における減損損失の計上状況（2014年度）

（単位：万円、法人）

当期減損損失			減損損失累計額	
要件	計上額	法人数	計上額	法人数
①固定資産が使用されている業務の実績が著しく低下し、当該資産の使用が想定されていない。	—	—	/	/
②固定資産の使用可能性を著しく低下させる変化が生じ、当該資産の使用が想定されていない。	170,811 (2.4%)	5		
③固定資産が使用されている業務に関連して、業務運営の環境が著しく悪化し、当該資産の使用が想定されていない。	—	—		
④固定資産の市場価格が著しく下落し、当該資産の市場価格が回復する見込みがない。	52,885 (0.7%)	7		
⑤当該年度における一定の日以後、固定資産を使用しないという決定を行った。	1,426,917 (20.0%)	20		
⑥その他（固定資産の収益性の低下により投資額の回収が見込めなくなった。）	5,472,542 (76.8%)	1		
計	7,123,156 (100%)	28	32,410,284	64

（注1）2016年4月1日現在の独立行政法人（88法人）のうち、2014年度の財務諸表を公表していない1法人を除く87法人を対象として調査した。

（注2）都市再生機構については、企業会計に準じて減損処理を行っているため、その他に分類した。

（注3）1法人が複数の要件に該当する当期減損損失を計上している場合があるため、法人数の計は28法人にはならない。

出所：各独立行政法人の2014年度財務諸表より筆者作成

4.2.2 地方公共団体への適用

新公会計基準では、有形固定資産及び無形固定資産に係る減損処理の適用については、有用性と費用対効果を見極めた上で、今後の検討課題とするとされている（para. 84）。有用性については、不要資産の処分を促したり、不用資産の有効利用を促したりする効果が期待できる。例えば、新公会計基準に減損処理を適用した場合、固定資産の減損を認識したときは、当該資産の帳簿価額を

回収可能サービス価額まで減額するとともに、行政コスト計算書において減損損失を含めたフルコストが表示されることになる。この結果、施設別の行政コスト計算書を作成することにより、フルコストで利用者1人当たりのコストを把握できるため、類似施設のコストを比較することにより、公共施設の統廃合を検討する際の参考情報を入手できる。

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

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

4.2 資産除去債務

4.3.1 独立行政法人への適用

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

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

図表 5-6 独立行政法人における資産除去債務の計上状況（2014 年度末現在）

（単位：万円、法人）

資産除去債務の内容	根拠法令等	計上額	法人数
アスベストの除去費用	労働安全衛生法、石綿障害予防規則	1,802,555 (62.0%)	17
放射性同位元素、放射化物の除去費用	放射性同位元素等による放射線障害の防止に関する法律、核原料物質、核燃料物質及び原子炉の規制に関する法律、特定放射性廃棄物の最終処分に関する法律	584,587 (20.0%)	14
賃貸借不動産等の現状回復義務	不動産賃貸借契約、事務機器賃貸借契約、不動産使用許可契約	453,516 (15.6%)	13
ダイオキシンの除去費用	労働安全衛生法、ダイオキシン類対策特別措置法	24,159 (0.8%)	1
鉱山の閉山費用	鉱業法	10,451 (0.4%)	1
都市公園の現状回復義務	都市公園法	9,281 (0.3%)	1
土壌汚染の調査費用	土壌汚染対策法	8,639 (0.3%)	3
フロン類の除去費用	フロン類の使用の合理化及び管理の適正化に関する法律	6,996 (0.2%)	3
建物の解体費用	建設工事に係る資材の再資源化等に関する法律	4,096 (0.1%)	1
ポリ塩化ビフェニルの除去費用	ポリ塩化ビフェニル廃棄物の適正な処理の推進に関する特別措置法	1,572 (0.1%)	2
廃棄物の処理費用	廃棄物の処理及び清掃に関する法律	812 (0.0%)	1
	計	2,906,668 (100%)	30

（注 1）2016 年 4 月 1 日現在の独立行政法人（88 法人）のうち、2014 年度の財務諸表を公表していない 1 法人を除く 87 法人を対象として調査した。

（注 2）1 法人が複数の内容の資産除去債務を計上している場合があるため、法人数の計は 30 法人にはならない。

出所：各独立行政法人の 2014 年度財務諸表等より筆者作成

4.3.2 地方公共団体への適用

新公会計基準では、資産除去債務に関して会計基準はなく、今後の方針にも触れていない。独立行政法人において 2014 年度末の資産除去債務は計 290 億 6668 万円となっているが、この中には、アスベストの除去費用、賃貸借不動産等の現状回復義務のように地方公共団体にも該当すると思われるものが含まれている（図表 5-6 参照）。資産除去債務を適用する有用性として、受益者負担の適正化を促したり、ライフサイクルコストを考慮した施設の建設を促したりする効果が期待できる。例えば、新公会計基準に資産除去債務を適用した場合、貸借対照表において資産除去債務に対応する除去費用が資産計上されるとともに、行政コスト計算書において当期の除去費用に相当する減価償却費及び利息費用を含めたフルコストが表示されることになる。この結果、施設別の行政コスト計算書を作成することにより、フルコストで利用者 1 人当たりのコストを把握できるため、受益者負担の適正化の観点から、使用料・手数料の算定又は改訂を検討する際の参考情報を入手できる。

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

4.3 従業員給付（退職年金）

4.4.1 独立行政法人への適用

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

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

4.4.2 地方公共団体への適用

新公会計基準では、従業員給付（退職年金）に関して会計基準はなく、今後の方針にも触れていない。地方公務員共済年金の給付設計は厚生年金に準拠したものとなっており、費用負担も厚生年金と同じ労使折半の社会保険料で運営されている。また、財政方式についても厚生年金と同じ段階保険料方式をとっている⁶。従業員給付（退職年金）を適用する有用性として、行政評価との連携により施設の運営方法の見直しを促したり、受益者負担の適正化を促したりする効果が期待できる。例えば、新公会計基準に従業員給付（退職年金）を適用した場合、貸借対照表において年金債務を含めた退職給付引当金が表示されるとともに、行政コスト計算書において勤務費用及び利息費用を含めたフルコストが表示されることになる。この結果、施設別の行政コスト計算書を作成することにより、フルコストで利用者1人当たりのコストを把握できるため、指定管理者制度へ移行した場合のコストと比較することにより、公共施設の運営方法を見直す際の参考情報を入手できる。

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

5 おわりに

概念 FW・IPSAS と新公会計基準を比較したところ、新公会計基準の課題が明らかになった。基礎概念では、財務書類の構成要素において、税収のように非交換取引から生じる純資産の増加は収益とは認識されず、財源とされている。この結果、財務業績に関する財務書類は行政コスト計算書となり、そのボトムラインは、市民の情報ニーズである世代間負担の公平性に関するフロー情報を表示できない。資産項目では、減損に関して、固定資産については認識されない。負債項目では、資産除去債務は負債として認識されず、従業員給付についても、退職年金に係る債務は負債として認識されない。この結果、IPSAS を完全適用した場合に比べ、貸借対照表において資産が過大に、負債が過小に計上されるとともに、行政コスト計算書において費用が過小に計上される傾向にある。

世界全体の IPSAS の適用状況を文献調査したところ、現在、発生主義会計を採用している国のうち IPSAS 等を適用しているのは 6 割弱の国に止まっているが、5 年後に発生主義会計の採用を予定している国のうち IPSAS 等を適用しているのは 8 割弱の国に上っており、IPSAS の適用は国際的な潮流となっている。また、各国の公会計基準の開発状況を実態調査したところ、IPSAS の適用可能性を評価した後、IPSAS を基礎にそれぞれの国の実情を反映させた基準を開発しており、IPSAS を基礎とするアプローチは国際的な潮流となっている。このような IPSAS を巡る国際的な動向を踏まえると、IPSAS は実務上も有用な公会計基準であると認識されており、IPSAS を基礎に統一基準を見直すことは合理性があると考えられる。

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

注

1 EU は経済通貨統合、共通外交・安全保障政策、警察・刑事司法協力等の幅

- 広い分野で協力を進めている政治・経済統合体である。EUには2016年7月現在でドイツ、フランス、イタリア、イギリス等28か国が加盟している。
- 2 欧州実態調査では、2015年8月にブリュッセル及びルクセンブルグに出張し、欧州連合（EU）の欧州委員会（EC）に属する欧州統計局（Eurostat）等で、欧州公会計基準（EPSAS）についてインタビューを行うとともに資料を収集した。また、アジア実態調査では、2016年2月にプトラジャヤ及びマニラに出張し、マレーシア会計総監局（AGD）、フィリピン会計検査院（COA）等で、マレーシア公会計基準（MPSAS）、フィリピン公会計基準（PPSAS）についてそれぞれインタビューを行うとともに資料を収集した。詳細については、欧州実態調査報告書及びアジア実態調査報告書をそれぞれ参照して頂きたい。
 - 3 PwC（2015）によると、IPSASの適用が国際的な潮流となっている背景には、世界銀行、IMF等の国際開発金融機関の後押しがあるとされている（17頁）。これらの国際開発金融機関は、財務管理の改革、能力開発プログラムに対し財政援助を行う場合、被援助国に対しIPSASによる財務報告を要求している。
 - 4 独法会計基準等を参考としたのは、多くの独立行政法人では、独自の収入源がほとんどないため、国から交付される運営費交付金、国庫補助金等を財源としてサービスを提供しているからである。なお、固定資産の減損及び資産除去債務については、独法会計基準等とほぼ同じ内容の会計基準が地方独立行政法人にも適用されている。
 - 5 国の財務書類において、税収は業務費用計算書ではなく、資産・負債差額増減計算書に財源として表示される。
 - 6 地方公務員共済年金を含む被用者年金は、被用者年金制度の一元化等を図るための厚生年金保険法等の一部を改正する法律により一元化された。これにより、2015年10月から、地方公務員を含む公務員及び私学教職員は厚生年金に加入し、2階部分の年金は厚生年金に統一された。

参考文献

- 伊澤賢司（2014）「国際公会計基準の現状と日本に与える示唆」『国際公会計学会第17回全国大会予稿集』3-6頁。
- 桜内文城（2004）『公会計－国家の意思決定とカバナンス』NTT出版。
- 亀井孝文（2013）『公会計の概念と計算構造』森山書店。

川村義則・青木孝浩（2010）『国際公会計基準と米国の公会計基準の現状に関する調査』平成 21 年度海外行政実態調査報告書。

財務省（2005）『法制・公会計部会及び公企業会計小委員会合同会議議事録』財政制度等審議会。

総務省（2014a）『今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書』今後の新地方公会計の推進に関する研究会。

総務省（2014b）『今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書参考資料』今後の新地方公会計の推進に関する研究会。

総務省（2015）『統一的な基準による地方公会計の整備促進について』。

AGD（2015）Malaysian Public Sector Accounting Standards（MPSAS）。

COA（2015）Philippine Public Sector Accounting Standards（PPSAS）。

EC（2013a）COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT（SWD（2013）57 final）。

EC（2013b）REPORT FROM THE COMMISSION TO THE COUNCIL AND THE EUROPEAN PARLIAMENT, Towards implementing harmonized public sector accounting standards in Member States, The suitability of IPSAS for the Member States（COM（2013）114 final）。

IPSASB（2015）Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements 2015 Edition.

PwC（2015）Towards a new era in government accounting and reporting.