

今後の新地方公会計の推進に関する研究会（第6回）

【開催日時等】

- 開催日時：平成23年4月21日（木）10：00～12：00
- 場 所：総務省10階 1002会議室
- 出席者：鈴木座長、伊澤委員、石原委員、鶴川委員、川村委員、小西委員、小室委員、坂邊委員、菅原委員、関川委員、関口委員、財務省公会計室、東京都会計管理局、大阪府会計局、平嶋大臣官房審議官、飯島財務調査課長 他

【議題】

- (1) 国際公会計基準（IPSAS）について
- (2) その他

【配付資料】

- 資料1 IPSASB 概念フレームワークについて
- 資料2 解説—公的部門の主体による一般的財務報告の概念フレームワーク
- 資料3 当面のスケジュールについて

- 関川委員より資料1・資料2について説明

（概要）

- ・ フェーズ2では、「要素及び認識」を扱い、フェーズ3では「測定」を扱っている。

《フェーズ2「要素及び認識」》

- ・ フェーズ2では、要素（資産や債務といった財務諸表の基本になる部分）をどう定義していくかという点と、要素をいつ認識するかという点について議論がある。
- ・ 資産の定義の問題として、①資産の本質、②報告主体の資産であるか否かの決定方法、③報告日現在の資産であるか否かの決定方法の3つがある。
- ・ 資産の本質の初めの論点として、「資産は資源そのものなのか」、或いは「便益を提供するものというふうに位置づけた方がいいのか」というものがある。これは、無形資産や権利についての複雑な取引について問題となる
- ・ 「報告主体の資産であるか」という議論は、何が報告主体の資産であるかを決定するための基準であるのかについての議論であり、支配を基準にものを考えようとする考え方と、リスク及び経済価値を統一して考えようとする考え方がある。

- ・ 報告日現在の資産について、現在の会計基準の多くは、過去の取引や事象から生じることを示している例が多いが、これは必要なのか、また現在存在していることさえ言えば、過去の取引や事象から生じたことを議論する必要はないのではないかという議論がある。
- ・ 公的主体特有の問題として、時の経過によって便益や資源が生み出される場合（例えば、政府が法律を自ら成立させたとき）の認識時点はいつか。また、税金が資産かどうかという議論がある。
- ・ 負債と資産は基本的には裏返しである。負債の本質は義務であるのか。一番狭くとらえるならば、将来現金が流出するものが負債であるとする。資産が流出していくのであれば負債であるとするならば、少し広げた考え方になる。また、義務が存在すれば負債の存在を満たしていると考えてもいいのではないかと、また、無条件の義務を負債とする考え方があり、スタンバイオペレーション（待っていなければならない義務）があるので負債があるとする議論がある。
- ・ 将来、資源へのアクセス提供または資源を諦める義務は負債であるのか。自分の持っている資産は流出しないが、将来自分がもらえるはずの資産を諦めなければいけないことを、負債として認識するのかという議論がある。
- ・ 何が報告主体の負債であるかを決定するための基準として、「現実に強制力を伴うものが義務であること」がある。多くの国では、公的年金を負債には計上していないが、それが政府にとって現実的に避けることができないのであれば、それは義務ではないかという考え方も有力である。また、国家権力が義務の履行を拒絶する権能を持っているとすれば、それは負債を否定する要件になるのではないかと、といった議論が行われている。
- ・ 報告日現在の負債として、過去の事象や取引に言及する必要があるのか否かという議論は、資産と同様である。
- ・ 財務業績に関するアプローチが定まらなないと、フロー概念を明確に決めることはできない。また、その結果としてストック概念も変わってくる。コンサルテーションペーパーでは、「資産・負債アプローチ」と「収益・費用アプローチ」を対比して検討している。
- ・ 資産・負債アプローチは、資産と負債の差額の純資産の変動が収益や費用であるとする。収益・費用アプローチではそれ以外に財務業績というものをより積極的に定義づけようというアプローチである。
- ・ 両者に関する誤解が非常に多く見られるので一例を挙げると、
 - ✓ 資産・負債アプローチは貸借対照表を損益計算書より重視するアプローチではない。
 - ✓ 資産・負債アプローチは公正価値を使うアプローチではない。

- ✓ IFRS・日本の会計基準はともに資産・負債アプローチである。
- ✓ 収益・費用アプローチは、費用と収益を対応させるという考え方ではなく、財務業績として報告すべきものであるかという考え方である。
というものがある。
- ・ 資産・負債アプローチとは、資産・負債の定義に基づき収益・費用を定義する考え方である。資産と負債の差が純資産。期首の純資産と期末の純資産との差額が財務業績という非常にシンプルな考え方であり、人為的に財務業績を操作する可能性を排除してしまおうという考え方。一方、最近の民間の会計基準では、期首純資産と期末純資産の差額から「その他包括利益」を差し引いたものが当期純利益であるという考え方になっていることから、財務業績が人為的に操作される可能性を排除できないのではないかという議論もある。
- ・ 収益・費用アプローチの背景には、期間均衡（1期間の費用は当1期間の収益を対応させることが必要である）の考え方と、均衡予算（当期のコストを当期の税込で賄うべきである）の要請がある。
- ・ 収益・費用アプローチにおいても、基本的には資産・負債から出発することに変わりはないが、単に差額が収益・費用であるのではなく、そのうち当期の期間に帰属するものが収益・費用であると考えている。
- ・ 収益・費用のアプローチが公会計の世界で出てきた背景の一つとしては、公的セクターにおいては、資産・負債アプローチでは説明しづらい会計事象が存在しているということがある。
- ・ 資産・負債の定義だけでなく、認識の基準があり、定義と認識の基準を満たすと、初めて貸借対照表に計上されるという考え方になっている。
- ・ 不確実性について、存在の不確実性と測定の不確実性を明確に分けた方がいいのではないかという議論がある。これは会計基準の方向性として、測定の不確実性に関しては何らかの形で見積もるという動きが背景としてある。

《フェーズ3「測定」》

- ・ フェーズ3では、財務諸表の金額の側面だけを扱っている。その目的は測定の基礎を選定するに当たり考慮すべき要因を識別することである。
- ・ 測定基礎についての議論として取得価値か公正価値かというものがあるが、これを属性で考えると、①過去の価値/現在の価値、②入口（資産取得時）の価値/出口（資産売却時）の価値、③市場の観点/主体固有の観点に分けられる。
- ・ 剥奪価値モデルとは、特定の測定の基礎ではなく、複数ある基礎を選択するためのアプローチである。よって、剥奪価値自体が一つの測定基礎ではない。また、目的適合性ある測定基礎を決定するためのアプローチである。

(出席者からの意見・質疑)

- ・ 命名権やサービス・コンセッションについて、IPSAS ではどのような議論がされているのか。
- IPSAS では、これから会計基準を作成するとして、命名権については特に会計基準はないが、サービス・コンセッションは別のプロジェクトで進行している。
- ・ 命名権やコンセッションの例によると、売却すると価値が資産計上されるが、売却しない場合は資産に計上されないというのはおかしいのではないか。
- ・ インフラ関係の資産についても剥奪価値モデル等を用いることになるのか。
- 剥奪価値モデルは一つの考え方を示しているものなので、当然インフラ会計について、別のアプローチをとるということはあり得る。
- ・ 公会計がだれにディスクロージャーされるものなのかというのを議論の念頭に置くべきである。
- ・ 今後当研究会において、日本国内及び諸外国との比較可能性の問題を改めて議論すべきである。IPSAS の中で、どの部分を取り入れて、どの部分を取り入れないのかを最初に認識しておくべきである。
- ・ IPSAS でインフラ資産の評価が問題になっていないのは、諸外国では取得原価通りの価値を生むと認識されているからではないか。
- インフラ資産の扱いは国によってかなり異なるので、それを一つのインフラ資産としてどう扱うかというのは、公会計の中でも大きな問題になっている。インフラ資産の扱いを決めるためにはインフラ資産の定義を明確にしなければならない。
- ・ 公会計において、説明する相手は住民であり、企業会計とは違う。だから、公会計と企業会計を単純に比較することはできないし、置き換えて議論するとうまくいかない。
- ・ IPSAS では資産と負債に関して、同じ不確実性の取り扱いをするのか。
- 資産と負債の取り扱いをミラーにするのかというのは、議論のポイントとなっている。現在、企業会計ではなるべくミラーのほうがいいのではないかという議論に近づいている。
- ・ 報告主体について、政府部門をまとめて議論しているが、たとえば医療保険や介護保険などの負債を計上するのは中央政府なのか、地方政府なのかという議論はあるのか。
- IPSAS は、特定の国を前提として議論をしていないので、結局は誰が義務を負っているのかという議論になる（個別に議論は行われていない）。
- ・ 日本は他国に比べて、政府間のお金のやりとりが多い。また、補助金についても目的ごとに細かく補助金を出しているため、諸外国とは異なっている。

- ・ IPSAS における評価は多元的か・一元的か、価格と価値の定義、費用とコストの概念の議論をすべきではないか。
- ・ 概念フレームワークにおける測定の議論に関して、剥奪価値アプローチが提示されているが、それ以外にも、例えば、IASB ではビジネスモデルによって原価モデルと再評価モデルの選択という考え方が示されているし、資金循環の視点から金融資産と事業資産に区分して、それぞれ原則的に時価評価と原価評価を適用するという考え方もある。財務報告の利用者の便益、質的特徴とコスト制約の視点から、多様なモデルの利点・欠点を検討する必要があると考える。