

今後の新地方公会計の推進に関する研究会（第11回）

【開催日時等】

○開催日時：平成23年10月18日（火）13：00～15：00

○場所：総務省8階 第4特別会議室

○出席者：鈴木座長、伊澤委員、石原委員、鶴川委員、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、横山財務調査課長

【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 国際公会計基準（IPSAS）資産・負債に関する基準関係①

○関川委員より資料1について説明

○主な意見・質疑応答

- ・ 資料の5ページの原価モデルと再評価モデルの選択について、IPSAS17号の日本語訳を見ると、「当該方針をすべての種類の有形固定資産に適用しなければならない」と書いてある。有形固定資産の種類ごとにどちらかのモデルを選択適用できるとの説明であったが、ここの解釈としてはどうなっているのか。

→ 英語の正文は、その会計方針を「entire class of property, plant and equipment」に適用しなければならないという書き方をしている。「an entire class of property, plant and equipment」であるので、ある一種類の有形固定資産全体に適用しなければいけないとっていることは、英語の文意上は明らかである。「当該方針をある種類のすべての有形固定資産に適用しなければならない」という日本語訳のほうがわかりやすい。

- ・ 固定資産の再評価について、企業会計では、ヨーロッパの実務を考慮して、再調達原価による再評価モデルを認めているが、再調達原価を巡っては、1980年代頃からは技術

革新によって実体的な意味がなくなってきたことや測定にコストがかかることから、採用するケースが少ないようである。他方、公的セクターで再評価モデルを認めているのは何か歴史的な経緯や、概念的に特別なものはあるのか。

→ IPSASの基本的な考え方としては、IFRSの規定から乖離する必要があるという公的セクター固有の理由がなければ、IFRSから変えないこととなっている。再評価モデルを認めた理由は、基本的にはIAS16号がそのような規定になっていて、それを変える理由がなかったからだと思う。

IPSASの規定ぶりから離れて現実にはどうかというと、民間企業以上に非営利法人や公的セクターのほうが、再評価モデルを使っているケースは、多いのではないと思う。

・ 再評価した場合の評価益の会計処理について、IPSASでは「その他包括利益」という概念がないので資本直入ということになっているが、例えばイギリスの場合だと、IFRS導入前の英国基準では総利得損失計算書という表があり、そこで評価益を認識するという考え方があった。IPSASは、特にそういったものは考慮していないのか。

→ これは有形固定資産の規定の違いというよりも、そもそも財務諸表の構成で、「その他の包括利益」という概念を取り入れていないというのがあり、それも明確な意図を持って取り入れていないとまで言い切れない。現状のIPSAS1号というのは、IAS1号に相当するものであるが、時系列的に見ればわかるとおり、IAS1号が包括利益という概念を取り入れる前にできている。だから、包括利益を取り入れた後に意図的にそれを排除したわけではなくて、その後のIASBが「その他の包括利益」という概念を入れて、財務諸表が包括利益を取り入れたことに対してIPSASは反応していないという状態が正確な表現である。

・ 14ページの非資金生成資産の減損の兆候事例で、内部要因として遊休状態となった場合や、サービス成果が想定より著しく悪化する場合等が書いてあるが、この定義というのは、地方独立行政法人や公営企業の会計基準での減損の基準とほぼ同じと考えていいのか。

→ IPSAS21号の規定を参考にして独立行政法人の減損会計基準がつくられていると思うが、実際の減損規定を見ると、必ずしも基準はイコールとはなっていない。大きな違いは、IPSASのほうは基本的に減損の兆候があって、減損の認識の二段階方式となっている。減損の兆候があったら、基本的には回収可能サービス価額を計算して、

単純に帳簿価額と比較するという扱いであるが、独立行政法人は減損の認識について、定性的な要因で減損の認識をするかしないかが決まっているケースが多くあり、逆に言うと、減損は認識するが、減損損失はゼロというケースも生じたりする。また、独立行政法人では、減損の戻し入れは明示的に禁止されている点は違いがある。

地方独立行政法人についても基本的には同じだと思うが、公営企業型の地方独立行政法人の減損会計に関しては、設立母体の自治体から何らかの補助を継続的に受けるというケースがあり得るので、そのような場合は、それは将来のキャッシュ・フローとみなして、資金生成資産という形で、民間企業のような形の減損を行うこととなっている。それに対してIPSASを適用すると、そのような資金は非資金生成資産と解釈されて、IPSAS 21号を適用することになると思う。

- ・ 14ページの減損の兆候の判定に関して、資産のグルーピングという概念があるのか。
→ 民間の減損には資金生成単位という概念があるが、IPSAS 21号にはそのような概念がない。民間の場合は、減損の使用価値を算定するときは、将来キャッシュ・フローに基づいて算定するため、キャッシュ・フローを生む単位でグルーピングするという概念である。しかし、IPSAS Bでの議論の末、そういった概念は必要ないのではないか、そういうものを入れるといたずらに基準が複雑になってしまう、という結論に至った。
- ・ インフラ資産の減価償却について、IPSASではコンポーネントアプローチを採用しており、通常の固定資産と同じように減価償却をすることになるが、海外の事例で、イギリスの政府会計やアメリカのGASBでは、取替法あるいは更新会計を採用しており、アメリカの連邦政府では繰延修繕費という考えがあり、減価償却費の代替的な方法を認めている。IPSASにはそのような議論や意見はあるのか。
→ 有形固定資産の基準自体、最近はほとんど議論されていないので、そのような特別の定めは置かないという形になっている。
- ・ 日本の地方公共団体を考えるときに、例えば都道府県が国の道路をつくるためにお金を出す場合など、地方公共団体の道路ではないので、地方公共団体の資産に計上されな
いと思うが、そういうのは全額費用処理していいのかという問題があるのではないかと
思っている。公認会計士協会で議論したときは、そういったものは、固定資産ではない
が、繰り延べ費用のようなもので資産計上すべきではないか、という議論があった。
- ・ 減損会計というのは無駄な投資を抑える、無駄な投資であれば損失を早目に出す、と

いう意味で非常に重要なので、実際どのように適用するかという問題を詰めないと実効性がある減損会計の導入にならないのではないかと思う。

- ・ 大阪府では、平成23年度に公会計制度を導入して、平成23年度末に減損の兆候や減損の認識を判断していくが、基本的な仕組みは、独立行政法人、地方独立行政法人とほぼ同じような内容で考えている。また、大阪府が減損会計を導入する目的も、資産を有効活用するためというものである。
- ・ 過去2回の報告書による総務省の基準モデルや改訂モデルは、純資産なり旧資本概念を純化するものであった。一方、今IPSASでやっている議論は、資産と負債の純化、さらにこれを明確に識別していこうというものであり、これを行政コスト計算書、いわゆる損益収支の計算書を通さずに、貸借対照表で資産の評価損のような勘定を使って資産や負債の内容を純化していこうという議論をしていると位置づければ、IPSASの議論は非常に日本の総務省モデルの改訂に役立つだろう。

そのときに一番大きい問題意識を持っているのは、都道府県の場合は国直轄事業負担金、市町村の場合は国直轄事業負担金や県事業負担金、さらに都道府県、市町村ともに民間への建設補助を行っていることなど、日本の財政特有のシチュエーションを頭にイメージしないと、減損の議論をやっても意味がないということである。地方財政特有の問題を加味して、方向性を見定めるとというのが課題ではないかと思う。

- ・ 9ページのインフラ資産について、これは例示的なものが何か示されているのか。
- インフラ資産は、あまり厳密な議論はされていない。特別な扱いをしていないので、それ以上、議論を進める必要もないと理解されている。異なる取り扱いを定めているわけではないので、インフラ資産についても同様に扱うということしか書いていない。だから逆に、IPSASでこれはインフラ資産に該当するのか、しないのかという議論をしても、あまり実のある議論にはならないのではないかと思う。
- ・ IPSASは開始時の残高評価についてはあまり記述がないのか。
- 発生主義を初めて適用する、または、過去に資産に関する情報を持っていなかったものが持つようになるという状況があるため、IPSASには移行規定が設けられている。

IFRSはIFRS1号があり、最初にIFRSを適用するときの基準が厳密にきまっているが、IPSASはそれに適応するものがなく、それに適応するものが個別にいろいろな基準書の中に紛れ込んでいる。そこで、今度新しいプロジェクトとして、IPSASの初度適用というプロジェクトを開始することになっている。

今までIPSASにそのような包括的な基準書がなかったのは、ダイレクトにIPSASを適用している団体、国というのがほとんどなかったので、そういうものがなくても済んでいた。しかし、本当にIPSASを使おうということになれば、当然包括的な基準書の作成を考えていかないといけない。現実には、今IPSASがその段階に来ているということなのではないかと思う。

- ・ 固定資産の当初認識後の測定に関して、原価モデルと再評価モデルがあるが、再評価モデルのほうにあえて重心を置いているのか、あるいはそうではなくて、原価モデルのほうの議論もされているのか。

→ IPSAS 17号上は、現在は原価モデル・再評価モデルという並列的な扱いになっているので、どちらかが優先されるということはない。

基準書自体の記述が、再調達モデルのほうに多くのページ数を割いているが、それは原価モデルでは様々な原価モデルはないからであると思う。取得原価から減価償却で少しずつ配分していくというだけで、複雑かつ様々な論点はない。取得原価はどここの国でも大体同じだが、再評価モデルの実際のモデルというのは、様々な違いがあるので、ページ数をかけて記述しているということにすぎないのではないかと思う。どちらかを主として考えているということは、現状の基準上は全くないと言っていいのではないかと考えている。

- ・ 各国で、中央政府・地方政府間の事務配分が様々なパターンとしてあると思うが、IPSASの議論では、基本的にそういった事務配分というのは置いておいて、政府全体の会計の議論をされているという考え方でよいのか。将来的に何か議論をする予定があるのか。

→ 基本的に政府全体というよりは、IPSASの目指しているところは、現状すべての公的主体に適用可能な会計基準をつくることである。それが本当にいい方法なのか、あるいは中央政府用の会計基準、それから地方政府用の会計基準、あるいはエージェンシー的なもの（日本でいう独立行政法人等）の会計基準と別々につくるのがいいのかという議論はあるが、IPSASの考え方としては、ありとあらゆるものに適用する会計基準をつくるという前提で議論している。当然、政府の事務負担が全部違うということはあるが、逆に、国際基準でつくろうとしたときに、それこそ国によってすべて違うし、国の中でも時代によって変わっていく。そこでどういったケースでも使えるような基準をつくるべきであるという考え方である。

現実的には、そこまで成熟していないが、IPSASが目指しているところとしては、政府全体というよりは、すべての公的主体に、それは国際機関であれ、中央政府であれ、地方政府であれ、地方政府の外郭団体のようなものであれ、あるいは連結ベースであれ、すべてに適用可能な原則主義に基づく会計基準をつくろうということを志向していると理解している。