

コンサルテーション・ペーパー「財務諸表の表示」の解説

公会計委員会政府会計専門委員会専門委員長 公認会計士 仲友佳子 なかつゆ かのこ

公会計委員会政府会計専門委員会副専門委員長 公認会計士 安池威志 やすいけ たけし

本稿では、2026 年 4 月に国際公会計基準審議会（IPSASB）より公表されたコンサルテーション・ペーパー「財務諸表の表示」¹（以下 CP という。）について解説する。本 CP のコメント期限は 2026 年 9 月 14 日である。

1. 「財務諸表の表示」プロジェクト

本 CP は、IPSASB の「財務諸表の表示」プロジェクトの最初の成果物である。当該プロジェクトの目的は、現行の表示基準である IPSAS 第 1 号「財務諸表の表示」（以下、IPSAS 第 1 号という）に代わる新たな IPSAS 基準（以下、新 IPSAS という）を策定することにより、一般目的財務諸表において報告される財務情報がより有効に利用者へ伝達されるようにすることである。

財務情報の表示は、公的部門におけるアカウンタビリティと意思決定の基盤である。「財務諸表の表示」プロジェクトは、財務諸表に表示される情報の伝達の有効性を向上させることによって、公的部門の資源の有効かつ持続可能な利用、並びに現在と将来の世代に向けた公共サービスの継続的な提供に貢献することを目指している。

「財務諸表の表示」プロジェクトは、下図の 3 段階で行われ、現在は 1 段階目の CP の策定が終わったところである。CP は IPSASB の全てのプロジェクトで策定されるわけではなく、大型の基準設定プロジェクトの初期段階において、公開草案の策定に関連する主な論点について、各国の関係者から広く意見を募集するために作られる。最近では 2022 年に「サステナビリティ報告」と「天然資源」の二つの大型プロジェクトにおいて CP が策定・公表されている。

段階	検討期間	主な検討内容
1 CP の策定	2023/9～2026/3	財務諸表の表示に関する主要な論点の明確化 説明目的の公開草案（IED）草稿の策定
2 公開草案の策定	2026/12～2027/9	CP に寄せられたコメントと、IED 草稿に基づいて公開草案を策定
3 最終文書の策定	未定	公開草案に寄せられたコメントに基づいて最終文書を策定

¹ <https://www.ipsasb.org/publications/consultation-paper-presentation-financial-statements>

2. 本 CP の策定の背景

(1) 現行の表示基準（IPSAS 第 1 号）

財務諸表の表示を扱う現行の IPSAS は、IPSAS 第 1 号である。IPSAS 第 1 号は、(基準書の) 目的、範囲、定義、財務諸表の目的、財務諸表に対する責任、財務諸表の構成要素、全般的な考慮事項（重要性や比較情報など）、構成及び内容の各章で構成され、財政状態計算書、財務業績計算書、純資産・持分変動計算書の三つの計算書の表示と開示、並びに注記事項の開示について要求事項を定めている。

IPSAS 第 1 号は、1997 年改訂版の IAS 第 1 号「財務諸表の表示」に基づいて公的部門用の修正を加えて策定され、2000 年 1 月に初めての IPSAS 基準書として公表された。

IPSAS 第 1 号の初版の公表後、国際会計基準審議会（IASB）の 2003 年改訂プロジェクトに基づいて IAS 第 1 号の改訂版が 2003 年に公表された。当該改訂版 IAS 第 1 号を検討し、2006 年 12 月に改訂版の IPSAS 第 1 号が公表された。それ以降、IPSAS 第 1 号には IPSAS の追加・修正に伴って多数の部分的な修正が行われているが、抜本的な改訂は行われていない。

(2) IPSASB におけるプロジェクトの立ち上げ

IPSASB は中期計画にあたる「戦略・作業計画」の公開協議を定期的に行っている。「財務諸表の表示」プロジェクトは、2021 年 7 月に公表された「戦略及び作業計画 2019-2023」の中間コンサルテーションの結果、回答者からの多くの支持を受け、新規プロジェクトの一つとして採択された。2022 年 3 月会議で IPSASB の作業計画上に正式に追加され、2023 年 9 月会議でプロジェクト概要書²が承認され、プロジェクトが始動した。このプロジェクトが多くの支持を受けた背景として、次の(3)(4)で説明する二つの要因が挙げられる。

(3) 公的部門における財務諸表の表示の重大性

一般目的財務諸表は、公的部門の主体に関する重要な財務情報を提供するものであり、アカウンタビリティの確保、意思決定のための情報提供、透明性の促進、効率的な資源管理の支援に不可欠である。

財務諸表における財務情報の表示は、財務諸表利用者の情報ニーズを支援することで、世界的な公共財務管理（PFM）の強化において重要な役割を果たす。公的部門の財務諸表利用者は、幅広い層にわたり、将来の予算編成、政策決定、長期的な財政持続可能性計画の策定といった意思決定の基礎として財務情報に依拠している。

(4) 財務報告の進展

本節の(1)で先述したように、現行の IPSAS 第 1 号「財務諸表の表示」は、主に 2003 年改訂版の IAS 第 1 号「財務諸表の表示」に準拠して作られている。2003 年以降、民間部門と公的部門の財務報告には、それぞれ大きな進展がみられる。新 IPSAS の開発は、表示の要求事項を

² [プロジェクト概要書](#)（英文）

現行基準よりも強化し、財務報告環境の進展を反映する好機である。以下は、財務報告環境の主な進展を要約したものである。

- IPSASB は、「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」(概念フレームワーク) を 2014 年に公表し、さらに 2023 年に改訂した。概念フレームワークは IPSAS の新規策定・改定時に参照すべきもので、IPSAS にとっての憲法のような文書である。概念フレームワークの内容は、現行の IPSAS 第 1 号に部分的に反映されているがさらに整合性を向上させる余地がある。
- IASB は、IPSAS 第 1 号の改訂版が公表された 2003 年以降も IAS 第 1 号を改訂している。代表例として、「開示イニシアティブ」と呼ばれるプロジェクト群により、重要性のある会計方針の開示が定められる等の改訂が行われている。また、2024 年 4 月には IFRS 第 18 号「財務諸表における表示及び開示」を公表しており、2027 年 1 月 1 日以降開始事業年度から、IAS 第 1 号に代わり IFRS 第 18 号が強制適用される。IPSASB は、IASB の公表する新文書が公的部門にも適切な場合には、IASB 文書との整合性を保つための新 IPSAS の開発や既存 IPSAS の修正を行う方針書³ を定めており、IAS 第 1 号の改訂や IFRS 第 18 号への対応を検討する必要性が生じている。
- 国際通貨基金 (IMF) は、政府財務統計マニュアル (GFSM 2014) を改訂し、IPSAS 基準と GFSM 2014 との間の不必要な差異を縮小し、IPSAS 基準に基づく情報のより広範な利用を促進する機会を提供している。
- 各国の基準設定機関は、当該国・地域で同様のプロジェクトを実施しており、これは IPSASB が国際レベルの基準を検討する上で有益となる可能性がある。

3. CP の構成

本 CP は 6 章で構成されている。各章には IPSASB が主要な論点について暫定的に決定した見解 (予備的見解 = PV) が下表のように 1 ～ 3 つ置かれている。また、財務業績計算書を扱う第 4 章にはコメント募集事項 (SMC) が設けられている。PV と SMC を合わせると 17 項目にのぼり、おそらく IPSASB の公開協議文書として過去最多の論点数である。

CP の各章		PV/SMC
第 1 章	新しい表示基準の開発	PV1
第 2 章	全般的な表示の要求事項	PV2～4
第 3 章	財政状態計算書	PV5～7、
第 4 章	財務業績計算書	PV8～10、SMC 1
第 5 章	純資産・持分変動計算書	PV11～13
第 6 章	注記における情報の開示	PV14～16

³ [Process for Reviewing and Adapting IASB Documents](#)

4. 第1章 新しい表示基準の開発

CPの第1章は、IPSASBがCPを開発した理由とその方法を説明している。開発の理由として、2.(4)で説明した財務報告の進展を概説し、事前調査で特定された財務諸表の表示に関する課題を列挙している。主な課題は以下のとおり。

- 基準書で特定の開示が要求されている場合、主体は重要性の概念をどのように適用すべきか判断に迷い、その結果、重要性の低い情報や関連性のない情報が開示されてしまう。
- 財務業績計算書の構成に一貫性がない。具体的には、特定の収益及び支出項目を、当該期間の主体の余剰又は欠損とは別個に表示する慣行がある。
- 財務諸表における非GAAP指標の報告が増加していること。例えば、財務業績計算書における追加の小計（最も一般的なのは「事業余剰又は欠損」）など。これらの非GAAP指標の算定方法は、法域によって大きく異なる。
- 財政状態計算書上の資産及び負債の分類に関する実務の多様性。例えば、流動・非流動の分類に代わるものとして、一部の法域では金融・非金融の分類を採用している。
- 報告期間における資本剰余金の会計処理及び表示、並びにその変動の調整に一貫性がない。また、一部の法域では、資本残高を分類する際に、「制限付き剰余金、制限なし剰余金」や「使用可能剰余金、使用不可剰余金」といった異なる表現が用いられている。

CPの特徴として、説明目的の公開草案（IED）をCPの付録Dとして同時公表している。公開草案の開発はCPの次に行われるが、IEDをCPと同時に公表することで、利用者の理解に役立つとIPSASBは考えている。IEDはIFRS第18号「財務諸表における表示及び開示」をベースに、公的部門用の修正を加えて作られている。このIFRS第18号をベースとする考え方についてIPSASBは意見を求めている（予備的見解1）。

IFRS第18号との整合性の観点では、包括利益の概念をIPSASは採用していないこと、財務業績計算書の区分表示、経営者が定義した業績指標（MPM）などの課題がある。これらの課題については、CPの第2章以降で詳しく検討している。

5. 第2章 全般的な表示の要求事項

第2章は、各財務諸表に共通する表示関連の要求事項について、五つの論点を挙げて公開草案策定に向けた方向性を提案している。

(1) 財務諸表の目的

IPSAS第1号が定める一般目的財務諸表の目的は、IPSASB概念フレームワークの定める財務諸表の目的と整合しており、IFRS第18号の財務諸表の目的とも整合している。よって、新IPSASにもIPSAS第1号の定める財務諸表の目的を引き継ぐことを提案している。

IPSAS第1号における財務諸表の目的

15. 財務諸表は、ある主体の財政状態と財務業績の体系的な表現である。一般目的財務諸表

の目的は、広範囲の利用者の資源配分に関する意思決定及び意思決定の評価に有用となる主体の財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローについての情報を提供することである。とりわけ、公的部門における一般目的財務報告の目的は、以下に掲げる情報を提供することにより、意思決定に有用な情報を提供し、付託された資源についてアカウンタビリティを果たすことにある。(以下略)

(2) 財務諸表に対する責任

IPSAS 第 1 号が定める財務諸表の作成及び表示に関する責任の要求事項は、公的部門にとって有用であるとして、新 IPSAS にも引き継ぐことを提案している。

IPSAS 第 1 号における財務諸表に対する責任

19. 財務諸表の作成及び表示の責任は、同じ法域の中でも異なり、法域間でも異なる。さらに、財務諸表作成の責任者と、財務諸表を承認又は公表する責任者を区分する法域もある。個々の主体（政府の省庁やそれと同等の主体など）の財務諸表作成の責任者又はその職位の例として、主体の長（常任責任者や最高経営者）、及び中央財務機関の長（又は、経理部長や経理局長のような上級財務官）が含まれる。
20. 政府全体の連結財務諸表の作成責任は、通常、中央財務機関の長（又は経理部長や経理局長のような上級財務官）と財務大臣（又は同等の役職者）の両者が連帯して有する。

(3) 財務諸表の構成要素

IPSAS 第 1 号は、「財務諸表の完全な 1 組」について、財務業績計算書、財政状態計算書、純資産・持分変動計算書、キャッシュ・フロー計算書、注記、前期に関する比較情報、及び当該主体が承認済み予算を公表する場合の予算額と実績額の比較であると定めている。この要求事項を新 IPSAS に引き継ぐことを提案している。

IFRS 第 18 号は、基本財務諸表及び注記の役割について、IAS 第 1 号にはなかったセクションを追加している。CP は、当該セクションの要求事項を新 IPSAS に取り入れることを提案している。

IFRS 第 18 号における基本財務諸表及び注記の役割

- 15 財務諸表の目的を達成するため、企業は基本財務諸表において情報を表示し、注記において情報を開示する。企業が表示又は開示する必要があるのは重要性がある情報のみである。
- 16 基本財務諸表の役割は、報告企業の認識された資産、負債、資本、収益、費用及びキャッシュ・フローについて、財務諸表利用者が次のことを行うために有用な体系化された要約を提供することである。
 - (a) 企業の認識された資産、負債、資本、収益、費用及びキャッシュ・フローについての理解可能な概観を得ること

- | |
|---|
| <p>(b) 企業間での比較、及び同一企業の各報告期間の比較を行うこと</p> <p>(c) 財務諸表利用者が注記において追加的な情報を求めたいと考える可能性のある項目又は領域を識別すること</p> <p>17 注記の役割は、次のことを行うために必要な重要性がある情報を提供することである。</p> <p>(a) 財務諸表利用者が基本財務諸表に表示された科目を理解できるようにすること</p> <p>(b) 財務諸表の目的を達成するために追加的な情報で基本財務諸表を補足すること</p> |
|---|

IPSAS 第 1 号は、同一の公表文書において、財務諸表を他の情報から明確に識別し、分離することを求めている。さらに、主体は各財務諸表及び注記を識別し、主体の名称、報告範囲（個別又はグループ）、報告期間、表示通貨、及び使用された四捨五入の基準を目立つように開示することも求めている。この要求事項を新 IPSAS にも引き継ぐことを提案している。

(4) 定義

IPSAS は IAS ベースで作られた当時からの慣行として、本文で財務諸表の構成要素を定義しているのに対し、IFRS は財務諸表の構成要素の用語定義を本文ではなく付録で定めている。CP は引き続き新 IPSAS の本文で、財務諸表の構成要素を定義することを提案している。この考え方について IPSASB は意見を求めている（予備的見解 2）。

概念フレームワークの用語定義を IPSAS の用語定義と整合させることによって、実務に想定外の影響が及ぶ場合がある（負債の定義など）。そこで、会計処理にあたって、適用すべき基準書等の順序を次のように定めることを提案している。

- 当該取引、事象、又は状況に具体的に適用される IPSAS
- 類似及び関連する事項を扱う IPSAS
- IPSAS 第 1 号に代わる新しい IPSAS 及び概念フレームワークに記載されている、資産、負債、収益、及び費用の定義、認識及び測定 of 規準

IPSASB は、財務諸表の構成要素の用語定義を、概念フレームワークと整合させるためには定義の変更が必要かどうかを検討した。特に資産負債の差額概念は、概念フレームワークでは「正味財政状態」、IPSAS 第 1 号では「純資産・持分」を定義しており、両者には相違がある。CP は、引き続き「純資産・持分」を適用することを提案している。

概念フレームワーク、IPSAS 第 1 号、IFRS 第 18 号の定めているその他の用語定義についても検討を行い、公的部門用に修正を加えて新しい IPSAS に取り込むことを提案している。

(5) 財務諸表に関する一般的な要求事項（重要性、比較情報、その他）

IPSAS 第 1 号は、重要性に関するガイダンス及び、主体が記載の省略や虚偽記載が重要であるかをどのように判断できるのかについてのガイダンスを示している。IPSASB は 2025 年 10 月に最終文書「重要性がある」の定義（IPSAS 第 1 号、IPSAS 第 3 号及び概念フレームワークの修正）」を公表した。これは、IPSAS 第 1 号における重要性の定義を概念フレームワークと整合させるよう改正するとともに、関連する有用な IASB のガイダンスを取り入れたものである。CP は、この改訂された重要性のガイダンスを新 IPSAS に取り入れることを提案している。

IPSAS 第 1 号は、当期の財務諸表に報告される全ての金額について、前期の比較情報を開示することを要求している。さらに、主体が財務諸表における項目の表示又は区分を変更する場合、実行不可能でない限り、比較金額は組替表示する。実行不可能な場合には、主体は、金額を組替表示しなかった理由、及び金額が組替表示されていた場合に実施されていたであろう調整の内容を開示しなければならない。CP は、この要求事項を新 IPSAS に引き継ぐことを提案している。

また、2007 年に IAS 第 1 号が改訂され、会計方針を遡及適用する場合などの一定の場合には前期の期首時点の財政状態計算書（第三の財政状態計算書）を開示することが定められ、IFRS 第 18 号にも当該規定が引き継がれている。CP は、この規定を新 IPSAS に取り込むことを提案している。この考え方について IPSASB は意見を求めている（予備的見解 3）。

さらに、CP は、財務諸表の表示に関する全般的な要求事項について論点別に検討を行ったうえで、次の 3 種類に分けて対応することを提案している。この考え方について IPSASB は意見を求めている（予備的見解 4）。

対応案	論点
既存の IPSAS 第 1 号のガイダンスを維持して修正は行わない。	財務諸表の責任
既存の IPSAS 第 1 号のガイダンスを維持しつつ、公的部門用の修正を加え、かつ、IFRS 第 18 号に整合させるための修正も行う。	財務諸表の目的 財務諸表の完全な一組 財務諸表の識別 重要性のある情報 その他の一般的な表示の要求事項
IFRS 第 18 号及び概念フレームワークに基づいた新たなガイダンスを追加する	財務諸表及び注記の役割 その他の一般的な表示の要求事項（の一部）

6. 第 3 章 財政状態計算書

第 3 章からは財務諸表のそれぞれに関する論点を扱う。財政状態計算書については、資産・負債の区分方法、表示科目、小計の三つの論点が挙げられている。

(1) 資産・負債の区分方法

IPSAS 第 1 号は、資産及び負債を、流動・非流動によって区分することを原則としている。ただし、金融機関などには例外的に流動性の順序に基づいて表示すること（流動性配列法）を認めている。

CP は引き続き、流動・非流動による区分を原則としつつ、流動性配列法を例外的に認めることを提案している。また、単一の区分方法だけでは最適な表示が得られない、多様な事業活動や資産種別を有する主体のために、一部の資産・負債には流動・非流動による区分を適用し、他の資産・負債には流動性の順序に基づく表示を認める「混合表示」の表示方法を認めることも提案している（予備的見解 5）。

上記の流動・非流動の区分方法、及び流動性配列法の他に、CP 策定時に検討対象となった資産・負債の区分方法として、金融・非金融の区分がある。カナダなど一部の国で採用されている区分方法であるが、金融・非金融の区分の実務にばらつきがあり、財務諸表における表示よりも経営者による解説型の報告に適していると考えられること等の理由により、CP において金融・非金融の区分は提案していない。

(2) 表示科目

IPSAS 第 1 号は、財政状態計算書に以下の勘定科目を表示することを求めている。ただし、それらの勘定科目が報告主体にとって関連性があり、かつ重要である場合に限る。

資産	負債
有形固定資産	未払税金及び未払移転
投資不動産	社会給付負債
無形資産	未払金
金融資産	引当金
持分法を用いて会計処理する投資	金融負債
投資	売却目的で保有する処分グループに含まれる負債
未収金	
現金及び現金同等物	純資産・持分
売却目的で保有する資産の合計、及び売却目的で保有する資産として分類された処分グループに含まれる資産	株式資本（該当する場合）
	拠出資本
	累積余剰又は累積欠損
	積立金
	非支配持分

CP は、IPSAS 第 1 号が財政状態計算書に表示を求めている表示項目について、そのまま新 IPSAS に引き継ぐことを提案している。ただし、のれんをその他の無形資産と区別するため、「のれん」に関する新たな表示科目を追加する（予備的見解 6）。

(3) 小計

IPSAS 第 1 号は、財政状態計算書の表示構造（順序や形式）を規定しておらず、特定の「小計」の表示も要求していない。その代わりに、IPSAS 第 1 号は、主体の性質や利用者のニーズに基づき、主体が独自の表示構造や小計を設定することを認めている。これは IFRS 第 18 号とも整合している。

CP は、小計に関して IPSAS 第 1 号の上述の内容を引き継ぐことを提案している。すなわち、特定の表示構造を定めず、特定の小計の表示も要求しない（予備的見解 7）。

なお、CP の策定時に、一部の利害関係者から「純有利子負債」（net debt）を小計として表示

することが提案された。純有利子負債とは、金融資産と金融負債の差額であり、政府の財政健全性と持続可能性を測る重要な指標であるとされている。しかし、CP では(1)で述べたように金融・非金融による資産・負債の区分方法を採用していないこともあり、純有利子負債の小計表示を義務付ける提案は見送られた。

7. 第4章 財務業績計算書

財務業績計算書については、収益・費用の分類、合計と小計の表示、表示科目の三つの論点が挙げられている。財務業績計算書に関する本 CP の提案は、IPSAS 第 1 号の現行の規定と大きく異なる内容であり、本 CP で唯一の、コメント募集事項（SMC）も設けられている。

(1) 収益・費用の分類

IPSAS 第 1 号は「財務業績計算書」と「純資産・持分変動計算書」の二つの計算書に分けて収益と費用を表示することを定めている。「財務業績計算書」は、民間企業における当期損益に相当する、「当期の余剰又は欠損（surplus or deficit）に属する収益と費用」を表示し、「純資産・持分変動計算書」は、民間企業におけるその他の包括利益（OCI）を構成する項目を、「純資産・持分を直接増減させる収益と費用」として表示する。純資産・持分変動計算書は本稿の第 5 章で扱う。

CP は、財務業績計算書において当期の余剰又は欠損に属する収益と費用を表示する、IPSAS 第 1 号の規定を引き継ぐことを提案している。また、IFRS 第 18 号では収益と費用を、損益計算書において事業（operating）、投資（investing）、財務（financing）、所得税、非継続事業の五つに分類することを求めていることになり、収益と費用を同様の 5 種類に分類することを提案している（予備的見解 8）。

CP の策定時に、IPSASB は、IFRS 第 18 号に整合した収益・費用の分類とする方法、GFSM2014 に整合した分類とする方法、公的部門特有の分類とする方法、のそれぞれについて検討を行い、IFRS 第 18 号に整合した分類としつつ、公的部門用のガイダンスを追加することが望ましいと結論付けている。

公的部門特有の分類方法としては、「事業」と「事業外」の 2 区分とする案、「事業」「投資」「資金調達」の 3 区分とする案、「税金」について独立した区分を設ける案、などが挙げられるが、国際的な合意を得ることが難しいとして、IFRS 第 18 号と同じ五つの区分を CP では提案している。

(2) 合計と小計の表示

これは財務業績計算書において段階損益の表示を定めるべきか、という論点である。IPSAS 第 1 号は、民間における純損益に相当する「余剰又は欠損」の表示を義務付けている。

IFRS 第 18 号は、純損益計算書において、「営業損益」「財務及び法人所得税前純損益」「純損益」の三つの段階損益を表示することを求めている。営業損益は、営業区分に分類した全ての収益及び費用で構成される。財務及び法人所得税前純損益は、営業損益に投資区分に分類した全

ての収益及び費用を加減して求めることとされている。

CP は、IFRS 第 18 号の提案する三つの段階損益のうち、IFRS 第 18 号における営業損益に相当する「事業余剰又は事業欠損 (operating surplus or deficit)」と、同じく純損益に相当する「余剰又は欠損 (surplus or deficit)」の二つを表示することを提案している（予備的見解 9）。下図は、段階損益を表示する財務業績計算書の例である。

公的部門の主体		
20X6 年 12 月 31 日終了年度		
税金	500	事業
その他収益	80	
人件費	(200)	
操業費用	(300)	
その他の費用	(58)	
事業余剰又は事業欠損	22	
投資収益	15	投資
投資費用	(13)	
借入金利息	(21)	財務
余剰又は欠損	3	

IFRS 第 18 号における財務及び法人所得税前純損益に相当する「財務前余剰又は欠損」という段階損益は、公的部門において適切でなく関連性もない収益性のストーリーを伝えることになる、という反対意見があったため、CP では提案していない。

(3) 表示科目

IPSAS 第 1 号は、財務業績計算書における勘定科目の表示に関する最低限の要求事項を定めている。また、主体の当期の業績、及びサービス提供義務を履行する能力を財務諸表の利用者が理解するのに役立つ場合には、追加の勘定科目を含めることを認めており、特定の項目については別途開示することを要求している。

CP は、最低限の要求事項を定めるという IPSAS 第 1 号の考え方を維持しつつ、IFRS 第 18 号に基づいた表示科目の規定を設けること、及び必要に応じて追加のガイダンスを設けること、を提案している（予備的見解 10）。

(4) 費用の混合表示

IPSAS 第 1 号は、財務業績計算書において費用を、性質別又は機能別のいずれかによって分類し表示することを求めている。性質別表示とは、賃金・給与、減価償却費、社会給付費などの費用の性質によって費用を分類する方法であり、機能別表示とは、国防費、教育関係費、住宅・

地域整備費など、主体にとっての機能によって費用を分類する方法である。どちらの方法にも長所と短所があるため、IPSAS 第 1 号は、財務諸表の利用者にとって最も関連性の高い、忠実に表現される表示を選択することを主体の経営者に要求している。

IFRS 第 18 号は、性質別表示と機能別表示のどちらかだけでなく、両方を用いた混合表示も認めている。本 CP では、公的部門においても、一部の費用項目は性質別に、他の項目は機能別に表示するという混合表示を認めるべきかについて、関係者の意見を求めている（コメント募集事項 1）。

8. 第 5 章 純資産・持分変動計算書

純資産・持分変動計算書については、余剰又は欠損の外で認識される収益・費用の表示、期首残高と期末残高の調整表、IFRIC 第 17 号「所有者への非現金資産の分配」の適用、の三つの論点が挙げられている。

(1) 余剰又は欠損の外で認識される収益・費用の表示

第 4 章の(1)でも説明したように、IPSAS 第 1 号は「財務業績計算書」と「純資産・持分変動計算書」の二つの計算書に分けて収益と費用を表示することを定めている。「純資産・持分変動計算書」は、余剰又は欠損の外で認識される、民間企業であればその他の包括利益を構成する項目を、純資産・持分を直接増減させる収益と費用として表示する。

IFRS 第 18 号では、企業は収益・費用項目を一つの損益計算書にまとめて表示する方法と、損益計算書と包括利益計算書との二つに分けて表示する方法の選択を認めている。

CP の策定時に、IPSAS 第 1 号の要求事項を維持する方法、IFRS 第 18 号に整合した分類とする方法及び GFSM2014 に整合した分類とする方法のそれぞれについて検討を行った結果、CP では IPSAS 第 1 号の要求事項を維持する方法を提案している。

IFRS と IPSAS では利用者が大きく異なり、公的部門の利用者は、IPSAS 第 1 号の表示に慣れ親しんでいる。また、IFRS 第 18 号と異なり IPSAS では包括利益の概念は導入されていない。このように、IFRS の要求事項から離脱を正当化できる公的部門特有の理由があるので、IPSAS 第 1 号の要求事項を維持することとしている。

また、IPSAS 第 1 号は、報告主体に対し、純資産・持分に以前認識されていた特定の金額を、「組替調整額」として余剰又は欠損に組替えることを他の IPSAS が要求していることについて触れている。これは IFRS におけるその他の包括利益のリサイクリングに相当する会計処理である。CP は「組替調整額」に関する IPSAS 第 1 号の要求事項も維持することを提案している（予備的見解 11）。

(2) 期首残高と期末残高の調整表

IPSAS 第 1 号は、純資産・持分変動計算書の構成要素について、期首と期末の残高の調整表を、純資産・持分変動計算書の本表に表示するか、又は注記において開示するか、のいずれかを求めている。

IFRS 第 18 号では、持分変動計算書の本表に調整表を表示することを要求している。

CP では、調整表を純資産・持分変動計算書の本表に表示することを提案している（予備的見解 12）。表示方法を統一することで、公的部門の財務諸表間の比較可能性が向上し、純資産・持分変動計算書の本表における透明性が高まると考えている。

(3) IFRIC 第 17 号「所有者への非現金資産の分配」の適用

IFRIC 第 17 号「所有者への非現金資産の分配」は 2008 年に IASB から公表された。所有者としての立場で行動する所有者に対する、企業による非相互的（非交換）資産の分配の認識、測定、表示及び開示に関するガイダンスを提供している。IPSASB は、IFRIC 第 17 号の適用範囲となる取引は公的部門では一般的ではなく、IFRIC 第 17 号に基づくガイダンスを IPSAS に組み込むべきではないと結論付けている（予備的見解 13）。

9. 第 6 章 注記における情報の開示

IPSAS 第 1 号は、財務諸表の本表における表示の要求事項の他に、注記による開示についても要求事項を定めている。CP では、開示に係る五つの論点について検討を行っている。

(1) 注記の構成

IPSAS 第 1 号は、注記の構成に関して、財務諸表の本表中の情報を理解する上で関連性があるとみなされる特定の情報及び追加情報を、体系的な方法で注記に表示することを求めている。これは IAS 第 1 号の 2003 年版に基づく規定である。

IASB は、開示イニシアティブ・プロジェクトの一環として、2014 年に IAS 第 1 号の注記の構成に関する規定を修正している。注記の体系的な順序を決める際に、質的特性（理解可能性と比較可能性）を考慮すること等を定め、財務諸表作成者が誤解しないように明確化をはかっている。この改訂は、IFRS 第 18 号にも引き継がれている。

CP は、この IAS 第 1 号の 2014 年の改訂は、公的部門の主体が注記の構成に関する要求事項をよりよく理解し適用するのに役立つとして、IPSAS に組み込むことを提案している（予備的見解 14）。

(2) 会計方針情報の開示

IPSAS 第 1 号は、主体に対し、重要な会計方針を開示することを求めており、追加的な開示が、財務諸表の利用者が特定の取引、事象、状況、選定された会計方針、及びその他の主体固有の事情を理解する上で役立つ場合について検討するよう促している。他の IPSAS における開示の要求事項を遵守することも定めている。

IASB は、開示イニシアティブ・プロジェクトの一環として、2021 年に IAS 第 1 号を修正した。ガイダンスを「重大な（significant）」会計方針情報ではなく「重要な（material）」会計方針情報に焦点を合わせるように改訂し、会計方針の開示を行う際の判断の適用を強調している。

CP は、この IAS 第 1 号の 2021 年の改訂を、IPSAS に組み込むことを提案している（予備的

見解 14)。

(3) 見積りの不確実性に関する要因の開示

IPSAS 第 1 号は、報告日時点で、翌会計年度内に資産及び負債の帳簿価額に重要な調整をもたらすリスクが著しく高い、将来に関する主要な仮定及びその他の見積りの不確実性の主要な要因に関する情報を開示することを主体に求めている。また、主体がこれらの要求事項を適用するためのガイダンスや事例を示しており、主要な仮定及び見積りの不確実性の要因に関する他の IPSAS の開示の要求事項を遵守するよう主体に求めている。

これらの要求事項は、財務諸表利用者の情報ニーズを満たすために、主体が見積りの不確実性の主要な要因を特定し開示することを効果的に支えてきたもので、公的部門の財務報告にとって依然として関連性があり適切である。さらに、これらの要求事項は、IFRS 会計基準の要求事項と整合性を保っているが、公的部門特有の重大な相違点がある。例えば、IPSAS 基準では、現在価値測定基礎として現在操業価値が追加されている。これらを総合的に踏まえ、CP では、IPSAS 第 1 号の見積りの不確実性に関する要因の開示規定を維持することを提案している（予備的見解 14)。

(4) 一般情報及び純資産・持分情報の開示

IPSAS 第 1 号は、財務諸表とともに公表される情報の中で他に開示されていない場合、主体が一般情報（法的形態、事業の性質、関連法規、その他の詳細など）を開示するための具体的な要求事項を定めている。これらの要求事項は全ての公的部門の主体に適用され、財務諸表の利用者が当該主体の法域及び事業環境を理解する上で有用な情報をもたらす。

また、IPSAS 第 1 号は、純資産・持分の構成要素がある場合に、関連する情報の開示も主体に求めている。これらの開示の要求事項は特定の取引に関するものであり、一部の公的部門の主体には適用されない可能性がある。例えば、資本を有する主体のみが、財務諸表の利用者が当該資本の管理及び様々な資本の要求事項に関する主体の目的、方針、プロセスを評価するのに役立つ情報を開示することが求められる。さらに、純資産・持分に分類されるプッタブル金融商品を有する主体、又は株式資本及び配当金若しくは類似の分配金がある主体は、IPSAS 第 1 号の要求事項に従い、特定の情報を開示することが求められる。これらの要求事項は依然として関連性があり適切であり、主体が注記において有用な情報を提供し、財務諸表の利用者がそのような取引を理解できるように支援するものである。

CP は、上記の議論を踏まえ、これらの要求事項を維持することを提案している（予備的見解 14)。これらの要求事項は IFRS 会計基準とも整合している。

(5) IFRS 第 18 号の「経営者が定義した業績指標」

IASB は、2024 年に公表された IFRS 第 18 号において、「経営者が定義した業績指標」(MPM) の概念（下枠内）を正式に導入した。

収益及び費用の小計のうち次に該当するもの

- (a) 企業が財務諸表の外での一般とのコミュニケーションにおいて使用している。
- (b) 企業が企業全体の財務業績の一側面についての経営者の見方を財務諸表利用者に伝えるために使用している。かつ、
- (c) IFRS 第 18 号の第 118 項に列挙されておらず、IFRS 会計基準によって表示又は開示が具体的に要求されていない。

公的部門の主体は、アカウンタビリティ及び意思決定のニーズを支援するため、財務諸表以外の対外的なコミュニケーションにおいて、主体全体の業績の一側面を伝えるために代替業績指標を報告する場合がある。しかし、こうした公的部門の代替業績指標（下表参照）は、「収益と費用の小計」ではないため、通常、IFRS 第 18 号で定義する MPM には該当しない。また、IFRS 第 18 号の MPM の定義を満たし得る代替的な業績指標は、公的部門では一般的ではない。

公的部門の代替業績指標の例

- (a) 純債務、債務発行額、借入総額、純貸付額などの債務関連指標
- (b) GDP（産業別及び総計）、債務ブレイク、財政赤字、予算差異、支出額及び比率（総計又は種類別）、収益価値及び比率（総計又は収入源別）、その他の財政モニタリングデータなどの予算及び統計情報
- (c) サービス提供目標、特定サービスの単位コスト、雇用率・労働力率・比率、税収率、移住者数、生活の質指標などの非財務指標
- (d) 個々の財務諸表項目の小計である財務指標（例：収益項目のみ、費用項目のみ、又は資産・負債に基づく小計）。ただし、通常、収益と費用の小計は含まれない。

これらの分析を踏まえ、CP では、IFRS 第 18 号における MPM の定義及び開示の要求事項を IPSAS に取り込まないことを提案している（予備的見解 15）。

また、公的部門に適用するために IFRS 第 18 号 の MPM の概念の修正版を含めることも提案していない。したがって、IFRS 第 18 号 の MPM の定義又は開示の要求事項の修正版を IPSAS には導入しない（予備的見解 16）。

以 上