

解説

IPSASB概念フレームワーク① (趣意書、第1章～第6章)

IPSASBボードメンバー／公認会計士 伊澤 賢司

IPSASBテクニカル・アドバイザー／公認会計士 落谷 竹生

国際公会計基準審議会（IPSASB）の概念フレームワークは、今後、IPSASBが国際公会計基準（IPSAS）等の文書を開発・改訂する際に、その基礎となる概念を定めるものである。また、概念フレームワークを有しない国が独自基準を制定・改訂する際にも、その基礎として使用されることが期待されており、我が国の政府会計にも今後、影響を与えることが想定される。

概念フレームワークは、2013年1月に第1章から第4章の部分が先行して公表され、2014年10月に全体が確定公表された。確定版の概念フレームワークは、以下の構成となっている。

	本誌における公開草案等の解説記事
趣意書	2014年1月号30頁
第1章：概念フレームワークの役割及び権威	2013年4月号57頁
第2章：一般目的財務報告の目的及び利用者	
第3章：質的特性	
第4章：報告主体	
第5章：財務諸表における構成要素	2013年2月号35頁
第6章：財務諸表における認識	2013年3月号105頁
第7章：財務諸表における資産及び負債の測定	
第8章：一般目的財務報告書における表示	
	2013年9月号81頁

本稿では、概念フレームワークのうち、「趣意書」及び第1章から第6章について解説する。

趣意書

趣意書は、税や社会給付などの非交換取引、議会による予算承認、債務不履行でも政府は継続すること、資産はキャッシュ・フロー生成だけでなくサービス提供が重要な役割であること、法規制の影響、会計と統計との関係といった、公的部門が民間企業と異なる点について概説している。

第1章 概念フレームワークの役割及び権威

本概念フレームワークは、発生主義会計を採用している公的部門の主体による一般目的財務報告の基礎を成す概念を定めるものである。IPSASBは、今後、IPSASや推奨実務ガイドライン（RPG）を新たに策定する際、あるいは見直す際に、ここで定める概念に基づくことになる。概念フレームワークは、既存の

IPSASやRPGを直ちに上書きするものではなく、実務上、当面の間は現行のIPSASやRPGが適用される。

一般目的財務報告書（GPFR）とは、「特定の情報ニーズを満たす財務報告の作成を要求できない」利用者の情報ニーズを満たすための財務報告書である。GPFRには、財務諸表だけでなく、財務諸表を補完・補足する情報が含まれる。

本概念フレームワークは、国及び地方自治体のGPFRに適用される。

また、省庁、部局等の下部組織や国際機関にも適用される。

第2章 一般目的財務報告の目的及び利用者

公的部門の主体の財務報告の目的は、「説明責任目的」及び「意思決定目的」に向けて、GPFRの利用者に有用な、主体に関する情報を提供することである。

GPFRの主要な利用者は、「サービス受領者」と「資源提供者」、及びそれぞれの代表者である。市民は上記の双方に該当する。

IPSASBは、GPFRにより提供される情報として、公的部門の①財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローだけではなく、②予算への準拠性、及び資源の調達及び使用を支配する法令等への準拠性、③サービス業績の達成度、④将来の財務・非財務情報、⑤説明的情報などが必要であるとしている。上記③から⑤の情報については、IPSASBからそれぞれに対応する「推奨実務ガイドライン(RPG)」が公表されている。

第3章 質的特性

GPFRに含まれる情報の「質的特性」とは、その情報を利用者に有用なものにし、財務報告の目的（意思決定・説明責任）の達成を支える属性である。

公的部門の主体のGPFRに含まれる情報の「質的特性」は、「目的適合性」、「忠実な表現」、「理解可能性」、「適時性」、「比較可能性」及び「検証可能性」の6つである。また、GPFRの一般的な制約条件は、「重要性」、「コスト対便益」及び「質的特性間の適切なバランス」の3つである。

第4章 報告主体

公的部門の報告主体とは、GPFRを作成する主体のことであり、政府や公的部門の組織であり又は活動プログラムであることもある。公的部門の報告主体は複数の主体を含む場合があり、そのような報告主体は「グループ報告主体」と呼ばれる。

第5章 財務諸表における構成要素

本概念フレームワークでは、下表の6つの構成要素を定義している。

公開草案で提案していた「繰延インフロー」及び「繰延アウトフロー」は、構成要素から除外された。その代わりに、構成要素の定義を満たさない特別の経済事象については「その他の資源」又は「その他の債務」を認識する場合がありますと整理された。

現行のIPSASにおいては、資産と負債の差額は「純資産」であるが、概念フレームワークにおいては、「純資産」は定義せず、代わりに「正味財政状態」を定めている。

正味財政状態 = (資産 + その他の資源) - (負債 + その他の債務) である。

表 財務諸表における6つの構成要素

資産	主体が過去の事象の結果として現在支配する資源
負債	過去の事象の結果として生じる資源のアウトフローに対する主体の現在の債務
収益	所有者による拠出から生じる増加を除いた、主体の正味財政状態の増加
費用	所有者への分配から生じる減少を除いた、主体の正味財政状態の減少
所有者による拠出	所有者としての地位にある外部当事者により拠出される、主体への資源のインフローをいい、主体の正味財政状態に対する持分を設定又は増加させる
所有者に対する分配	所有者としての地位にある外部当事者に分配される、主体からの資源のアウトフローをいい、主体の正味財政状態に対する持分を返還又は減少させる

第6章 財務諸表における認識

認識とは、①構成要素の定義を満たし、②質的特性を充足し、③GPFRに含まれる情報に課せられる制約条件を考慮する方法で測定される項目を、④適切な財務諸表の本体に表示される金額に組み込み、計上する「プロセス」である。

より詳しい解説

本稿ではIPSASBの概念フレームワークについて、限られた概要のみを掲載している。より詳しい解説、及び原文の翻訳は、日本公認会計士協会のウェブサイト (<http://www.hp.jicpa.or.jp/ippan/ITI/publicaccounting/>) に掲載しているので、必要に応じて参照されたい。また、概念フレームワークの原文は、国際会計士連盟(IFAC)のウェブサイト (<http://www.ifac.org/publications-resources/conceptual-framework-general-purpose-financial-reporting-public-sector-enti-8>) を参照されたい。