



国際公会計基準審議会 (IPSASB) 会議報告 (2013年12月2日－12月5日 －カナダ・オタワにて)

会議決定事項の概略

プロジェクト	会議前までの状況	今回会議での討議・決定事項
概念フレームワーク		
－序文	予備的見解 ^{*1} を公表することを承認（2013年7月発行）	今回は討議されていない
－第1フェーズ	フェーズ1最終文書 公表済み（2013年1月）	－
－第2フェーズ	ED「財務諸表における要素及び認識」を承認（2012年11月発行、コメント期限2013年4月）	繰延インフロー・繰延アウトフローの論点と最終文書の初稿について検討
－第3フェーズ	ED「財務諸表における資産・負債の測定」を承認（2012年11月発行、コメント期限2013年4月）	最終文書の初稿と、残る論点について検討
－第4フェーズ	ED「一般目的財務報告における表示」を承認（2013年4月発行、コメント期限2013年8月）	EDに対するコメントについて初回の検討
サービス業績情報の報告	CP「サービス業績情報の報告」を承認（2011年10月発行、コメント期限2012年4月）	ED「サービス業績情報の報告」 ^{*2} を承認（2013年12月公表）
公的セクターの結合	CP「公的セクターの結合」を承認（2012年6月発行、コメント期限2012年10月）	今回は討議されていない
IPSASとGFS（政府財政統計）報告ガイドライン	CP「IPSASとGFS報告ガイドライン」を承認（2012年10月発行、コメント期限2013年3月）	方針書「IPSASsの開発におけるGFS報告ガイドラインの検討プロセス」を承認（2014年2月公表）
政府系企業（GBEs）	GBEsの定義を討議	論点の検討、及びCP「政府系企業」案を検討
社会給付	プロジェクト概要を承認	今回は討議されていない
排出権取引（ETS）	－	プロジェクト概要を承認
公的セクター特有の金融商品	－	プロジェクト概要を承認

* 1 予備的見解の内容については、本誌2014年1月号30頁を参照されたい。

* 2 ED「サービス業績情報の報告」については、本号36頁を参照されたい。

(注) IPSAS (International Public Sector Accounting Standard)：国際公会計基準、ED (Exposure Draft)：公開草案、CP (Consultation Paper)：コンサルテーション・ペーパー、RPG (Recommended Practice Guideline)：推奨実務ガイドライン

1 今回の会議の概要

2013年第4回目の国際公会計基準審議会（IPSASB）の会議は、2013年12月2日から5日までの4日間にわたり、カナダのオタワで開催された。

今回の会議には18名のメンバーが全員出席し、テクニカル・アドバイザー（TA）、オブザーバー、事務局の約40名が会議に参加した。

今回の会議では、概念フレームワークの第2フェーズ（要素及び認識）について繰延インフロー・繰延アウトフローの定義を討議し、第3フェーズ（測定）について最終文書の初稿をレビューした。第4フェーズ（表示）については論点の検討を行った。

IPSASについて、政府財政統計（GFS）及び報告ガイドラインの検討成果として、方針書（policy paper）「IPSASsの開発におけるGFS報告ガイドラインの検討プロセス」を承認した。推奨実務ガイドライン（RPG）については、公開草案（ED）第54号「サービス業績情報の報告」の公表を承認した。さらに、新規プロジェクトである「排出権取引」、「公的セクター特有の金融商品」のプロジェクト概要を承認した。

次回の会議は、2014年3月11日から4日間にわたって、カナダのトロントで開催される予定である。

2 概念フレームワーク

本プロジェクトは、公的セクターの主体に適用される概念フレームワークを作成するものであり、IPSASBの2013年－2015年の戦略計画において、最優先プロジェクトとして取り

組むこととされている。今回の会議では、冒頭に国際会計基準審議会（IASB）副議長Ian Mackintosh氏により、IASBのディスカッション・ペーパー（DP）「財務報告の概念フレームワークのレビュー」についてのプレゼンテーションが行われた。続いて、主に第2フェーズから第4フェーズについて、以下のとおり討議した。

(1) 第2フェーズ（要素及び認識）

第2フェーズは、一般目的財務諸表（General Purpose Financial Statements：GPFSs）の要素及び認識を扱う。2010年12月にコンサルテーション・ペーパー（CP）「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：財務諸表における要素及び認識」を公表した。その後、2012年11月に概念フレームワークED第2号「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：財務諸表における要素及び認識」（以下「ED第2号」という。）を公表し、2013年4月を期限としてコメントを募集した。

今回の会議では、主に繰延インフロー及び繰延アウトフローの論点について掘り下げ、論点ペーパーにあらかじめ記載された4つのオプション（オプションA～D）に加え、担当グループ（TBG）が追加提案したオプションE（ハイブリッド・アプローチ）の合計5つの案について検討を行った。

① オプションA：要素の表示をあらかじめ決めない方法により、繰延インフロー及び繰延アウトフローを要素として定義するアプローチ
オプションAは、ED第2号におけるアプローチとは異なっている。すなわち、繰延インフロー及び繰

延アウトフローの定義は、非交換取引に限定されず、フローは特定の将来の報告期間に関係付けられない。

② オプションB：収益及び費用の定義を、資産及び負債の定義から引き出す

オプションBは、繰延インフロー及び繰延アウトフローを追加の要素として定義せず、収益及び費用として取り扱う。繰延フローは、財務諸表上の揭示（display）及び注記を通じた開示（disclosure）の組合せによって表示される。

③ オプションC：資産及び負債の定義を拡大する

オプションCでは、資産及び負債の定義は、「特定の繰延貸方項目／借方項目（certain deferred credits/debits）」（又は類似の用語）に関連付けるように修正される。追加の要素は定義されない。

④ オプションD：特定の経済事象はいずれの要素の定義にも合致しないことを受け入れる

オプションB及びCと同様に、オプションDは繰延インフロー及び繰延アウトフローを追加の要素として定義しない。オプションDは、経済事象（economic phenomena）を引き起こすが、いずれの要素の定義にも合致しない取引及び事象（events）が存在することを認めている。そのような経済事象は、財務報告の目的に合致するように、財務諸表上に認識され得る。

⑤ オプションE：オプションA～Dの構成要素を含むハイブリッド案

オプションEは、資源及び義務の定義に着目する。資産及び負債は、より幅広い「資源及び義務」

の内訳になる。このオプションでは、例えば証券化など、資産及び負債に影響しないようなインフロー及びアウトフローの報告を概念フレームワークで認める。また、収益及び費用に影響しないようなインフロー及びアウトフローの報告も認める。

本案の主要な論点は、このようなインフロー及びアウトフローを定義するかどうかである。TBGは、このアプローチが難しいため、要素を定義しなかった。

IPSASBは、最初に、その複雑さを理由にE案を却下した。続いて、スタッフはAからDの各案について支持者が主張する利点、及び反対者の主張する欠点を列挙した。討議の結果、メンバーは暫定的にオプションDを選択することを決定した。スタッフ及びTBGは次回の会議に向けて、却下したE案も考慮しつつ、収益及び費用の定義、及び余剰／欠損のアプローチに関する検討作業を進めることになった。

また、今回の会議では、上記の繰延フロー項目のほかに、「資産」、「資源」、「所有者への分配」及び「所有者からの拠出」の定義について見直しを行った。

(2) 第3フェーズ(測定)

第3フェーズは、GPFSsの測定を扱う。2010年12月にCP「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：財務諸表における資産及び負債の測定」を公表した。その後、2012年11月に概念フレームワークED第3号「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：財務諸表における資産・負債の測定」(以下「ED第3号」という。)を公表し、2013年4月を期

限としてコメントを募集した。前回の会議では、ED第3号に寄せられたそれらのコメントについてレビューを行った。今回の会議では、多数の論点について検討を行った。主な内容を、以下に記載する。

① 歴史的原価(Historical Cost)の定義

IPSASBは、歴史的原価は資産及び負債の双方について定義されなければならないことに合意したが、スタッフによる定義は非交換取引を十分考慮していないと判断し、当該定義の修正を行った。暫定的な修正定義は、「資産を取得するために支払われた対価であり、現金及び現金同等物、又はその取得又は開発の際に支払われたその他の対価の価値の場合がある。」となる。負債の定義は、上記を反転させたものになる。

② 象徴的価値(Symbolic Values)

ある項目の評価を入手することが不可能であった場合、又は、そのような項目は評価されるべきではないという会計方針を適用した場合に、当該項目を考慮するための測定基礎から象徴的価値を除くことについて、強い反対意見が表明された。しかしIPSASBは、象徴的価値は測定目的に合致しないため、測定基礎の要素にならないことを再確認した。スタッフは、象徴的価値を測定基礎として含める見解の理論的説明を、それらの見解を却下した説明と同様に、結論の根拠(BC)に適切に記述するように指示を受けた。

③ ED第3号における、公正価値モデルのセクションからの文章の移動

2013年9月の会議において、

IPSASBは、公正価値モデル及び剥奪価値モデル(Deprivation Value Model)は削除すべきであると決定した。ED第3号の公正価値に関するセクションの文章の一部は、市場価値に関する下位のセクションに移動することが合意された。

ただし、見積技法を含む仮定についての文章は、概念フレームワークとして扱うには低レベルすぎるとして、削除されることとなった。

IPSASBは、続いて、頁ごとのレビューを行い、多数の編集上かつ微細な変更点を識別した。最終文書案の修正版は、2014年3月の会議で検討される予定である。

(3) 第4フェーズ(表示)

第4フェーズは、一般目的財務報告書(General Purpose Financial Reports: GPFRs)における情報の表示に適用される概念を定めることを目的とする。2013年4月に概念フレームワークED第4号「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：一般目的財務報告における表示」(以下「ED第4号」という。)を公表し、2013年8月を期限としてコメントを募集した。

今回の会議では、前回の会議における予備的レビューに引き続き、ED第4号に寄せられたコメントをより詳細にレビューした。合計33件のコメントの多くは、ED第4号を支持する内容であった。IPSASBは、表示の概念は、以下3点を保持すべきであると確認した。

- (a) 財務諸表及び財務諸表に追加される情報の双方に幅広く焦点を当てる。
- (b) 高レベル、かつ、一般的なレベルを維持する。
- (c) 公的部門に焦点を当てる。

(c)に関して、IPSASBは、提案された表示用語は、コメントによる批判が最も多かったことに留意した。IPSASBは、スタッフ及びTBGに、IASBのDPの用語とより近づけることが可能な分野がないか検討するように指示した。スタッフは今後、特定の詳細なコメントを選択・推奨する作業を行うこととなった。

次のステップは、2014年3月の会議でIPSASBが検討できるように、最終文書案の策定を進めることである。

3 サービス業績情報の報告

本プロジェクトは、政府が提唱するプログラムやサービスに関する業績の情報の報告について取り扱う。2011年10月にCP「サービス業績情報の報告」を公表し、2012年4月を期限としてコメントを募集した。前回の会議では、RPGのED案に関する論点を検討したうえで、ED案のレビューを行った。

今回の会議では、RPGのED案「サービス業績情報の報告」について、2つの論点を検討したうえで、ED案のレビューを行った。

1つ目の論点は、RPGにおける定義の見直しである。IPSASBは、「有効性 (effectiveness)」、「サービス業績目的 (service performance objective)」、「サービス (services)」の定義の見直しを識別した。

2つ目の論点は、サービス業績情報の追加開示が、財務諸表とは別の報告書で実施されることが妥当で十分であるかというものであった。IPSASBは、そのような状況下で必要となる、提案された開示及び識別された追加の開示を承認した。

ED案は会議中に修正され、IPSASBメンバーによって再レビューを受けたうえで承認された。ED第54号「サービス業績情報の報告」は2013年12月20日に公表され、2014年5月31日期限でコメントを募集している。

4 IPSASとGFS報告ガイドライン

本プロジェクトは、IPSASと公的セクターの統計基準の調和化を進め、各国政府がIPSASと統計基準の双方に準拠した報告を行うことを容易にすることを目的とするものである。統計基準には世界共通のものとして、国際通貨基金 (IMF) によるGFSと国際連合による国民経済計算 (SNA) があり、両者は整合している。

2012年9月の会議でCP「IPSASとGFS報告ガイドライン」を承認した。同CPは、2012年10月に公表され、2013年3月を期限としてコメントを募集した。2013年6月の会議では、CPに寄せられたコメントについて初回の討議を行った。

今回の会議で、IPSASBは、方針書 (policy paper) 「IPSASsの開発におけるGFS報告ガイドラインの検討プロセス」を承認した。

また、IPSASとGFS報告ガイドライン間の不必要な差異を低減させることを目的とする新規プロジェクトを、2014年作業計画コンサルテーションのプロジェクト一覧に加えることを決定した。IPSASBの既存のプロジェクトと新規プロジェクトとの整合性を図るため、各プロジェクトの担当スタッフは検討を行う必要がある。また、IPSASBの戦略的議論を適用指針に加えるために、差異を取り扱う適用指針の策定につき検討する必要がある。

次のステップは、方針書を最終化し、公表することである。また、方針書で見込まれているように、差異検討の進捗を記録する手法を開発する必要がある。

5 政府系企業 (GBEs)

本プロジェクトは、政府系企業の定義にまつわる論点を探求するとともに、現行の会計基準 (GBEsにはIFRSsを適用) が妥当かどうかを検討するものである。プロジェクトは初期段階にあり、主要な調査は継続中である。今後、成果物としてCPとEDを公表し、最終的には既存のIPSASの見直しを行う予定である。

2013年9月の会議においては、GBEsの定義を検討した。

今回の会議では、事務局が識別した主要な論点を検討するとともに、CPの初稿案をレビューした。CP初稿案は、以下のような内容である。

- ① IPSAS第1号「財務諸表の表示」におけるGBEの現行の定義を要約し、IPSAS第1号及びその他のIPSASにおけるGBEsへの参照箇所を要約している。
- ② あるユニットが公企業か準公企業かを決定するための、政府財政統計におけるアプローチを強調している。
- ③ 公的部門の被支配主体の範囲を簡潔に議論している。
- ④ IASBが、IFRSs作成にあたり対象としている主体についての見解を伝達するアプローチを議論している。
- ⑤ GBEの現行の定義についての主要な論点の一部を検討している。

IPSASBは、CP案において掘り下げるGBEsの論点について、2種類

のアプローチを討議した。アプローチ1は、IPSASsはGBEsの正式な定義を定めず、IPSASsを作成する際に検討する公的部門の主体の特徴を提供する方法である。アプローチ2は、IPSASBはGBEsの定義を修正したうえで、維持する方法である。このアプローチ2には、さらに、2つの選択肢（オプション）がある。オプション2aはGBEsの定義を明瞭化し、オプション2bは定義を狭めるものである。

オプション2aは、主体が自らの名義で契約を行える能力を、主体がGBEである指標として扱うが、必要条件としては維持しない。

オプション2bは、GBEsは費用回収目的のみならず利益追求目的でなければならず、事業継続に当たり政府保証、コミュニティサービス許可、その他の政府財源に依存する主体を定義の範囲から除外することを要求することで、定義を狭めている。

アプローチ2のオプション2a・2bは二者択一ではなく、例えば、オプション2bはオプション2aの明瞭化を部分的に取り入れることができる。

討議の結果、CP初稿案の上記のアプローチ、及びIPSASBはアプローチ1を推奨するという予備的見解は支持された。一方、以下の示唆が与えられた。

- ① CPの目的をより明確化し、利用者ニーズ、とりわけ投資者ニーズに焦点を当てた基準が、利益追求型ではない多くの公的部門の被支配主体にとって適切であるかどうかに強く結び付けるべきである。
- ② アプローチ1は、IPSASsよりも利益追求型の主体用の会計基準を適用することが期待され得る主

体の指標を提供することによって補足され得る。

アプローチ2のオプション2bは実務的ではなく、非常に限られた主体のみがこのような修正定義に合致するという指摘もあった。IPSASBは、この論点について、次の会議で引き続き、検討することに合意した。

6 排出権取引（ETS）

今回の会議では、排出権取引について、「プロジェクト概要」を検討した。本プロジェクトの第1フェーズは、IASBとIPSASBの共同プロジェクトとなる。プロジェクトは、許認可側（grantors）と参加者（participants）の双方を取り扱う。

IPSASBは、本プロジェクトは原則主義であるべきで、排出枠の競売及び排出枠の無償付与に関する議論を含むべきであると決定した。また、本プロジェクトは、政府財政統計マニュアル（GFSM）におけるETSに関するガイダンスの検討を含むべきであると決定した。

上記のポイントについて、簡単な修正を行ったのち、IPSASBはプロジェクト概要を承認した。

7 公的セクター特有の金融商品

IPSASBは、公的セクター特有の金融商品の会計について、「プロジェクト概要」を検討した。本プロジェクトは、公的セクター特有の金融商品にまつわる論点を取り扱うこととなる。プロジェクト概要に記載されたように、識別された論点はIPSAS第28号「金融商品：表示」における金融商品、金融資産及び（又は）金

融負債の現行の定義とは一致しない。

IPSASBは、プロジェクトの範囲を検討し、下記の論点を取り扱うことで合意した。

- 貨幣用金（Monetary gold）
- 通貨及び流通硬貨（Currency and coin in circulation）
- IMFの特別引出権（SDRs）及びIMFの資金ポジション
- 法令による未収金（Statutory receivables）……未収税金など
- 法令による未払金（Statutory payables）

IPSASBはプロジェクト概要を承認し、若干の細かい修正を行った。

今後は、予備調査のフェーズとし、2014年末に当該調査を完了、CPとともに修正した「プロジェクト概要」を公表する予定である。

8 2015年以降の戦略計画

今回の会議では、2014年3月に公表予定の2つの文書案について討議した。1つは「IPSASBの戦略コンサルティング」で、2015年以降の期間に係る戦略目的について予備的見解を概説するものである。もう1つは、「IPSASBの2015－2019年の戦略計画」で、どのようなプロジェクトを優先すべきかについて、意見を広く募集するものである。

今回の会議では、上記の文書案を承認し、2014年7月をコメント募集期限として公表する予定である。

国際公会計基準審議会（IPSASB） 公開草案第54号「サービス業績情報の報告」

2013年12月に公表された公開草案第54号「サービス業績情報の報告」（以下「ED第54号」という。）の内容について解説を行う。

ED第54号は、プロジェクト終了後に推奨実務ガイドライン（RPG）第3号になる予定であるため、「本RPG」

という用語が多く使用されている。

特徴的な点として、我が国の実務で3E（経済性、効率性、有効性）と呼ばれる業績指標について、ED第54号では、効率性と有効性の2つの業績指標を設定している。

1 IPSASBが本プロジェクトを行う理由

本プロジェクトは、利用者のニーズを充足するサービス業績情報の報告について、一貫したフレームワークを策定するために、原則主義に基づいたアプローチを用いることを目的としている。

政府及び大半の公的部門の主体の第一義的な機能は、有権者にサービスを提供することである。一般目的財務報告書の利用者は、主体を説明可能な状態に保つために、また、資源のサービス提供への配分決定を含む意思決定を行うために、サービス業績に関する情報を必要としている。

2 目的（パラグラフ1）

ED第54号の目的は、サービス業績情報の報告について、実務上のガイダンスを提供することである。サービス業績情報とは、主体のサービス業績上の目標、それらの目標の達成、及び主体が提供するサービスに関する利用者のための情報である。サービス業績情報は、主体が提供するサービスの効率性と有効性を利用者が評価するのに役立つ情報である。

3 ED第54号の位置付けと対象範囲（パラグラフ2～7）

サービス業績情報の報告を行う主体は、本RPGに準拠することが奨励される。ただし、本RPGは強制基準ではないため、本RPGに準拠していない場合でも、IPSASに準拠している場合は、当該主体の財務諸表はIPSASに準拠していると主張できる。

本RPGのすべての要求事項に準拠しない限り、本RPGに準拠していると称してはならない。本RPGは、GBEsを除くすべての公的部門の主体を対象範囲とする。ただし、報告主体が支配するGBEsに関係するサービスは、本RPGの対象範囲である。

4 定義（パラグラフ8～26）

ED第54号では、5種類の業績指標について定義付けをしている。

(1) インプット（Inputs）

「インプット」とは、主体がアウトプットを提供するために使用する資源をいう。例えば、(a)人的資源又は労力、(b)土地、建物及び車両などの資本的資産、(c)現金などの金融資産、(d)知的所有権などの無形資産が含まれる。インプットは、発生した

コストの面からも報告される。

(2) アウトプット（Outputs）

「アウトプット」とは、主体が、主体の外部の受益者に対して提供するサービスをいう。公的部門の主体は、多岐にわたるサービスを提供している。サービスが、アウトプットの産出過程において主体の内部で消費されるサービスではなく、アウトプットであることを決定するうえで、主体の外部の受益者がサービスを受け取ることは重要な判定要因となる。

(3) アウトカム（Outcomes）

「アウトカム」とは、主体によるアウトプット、主体の存在、及び主体を運営する結果生じる、社会に対する影響をいう。アウトプットとは直接関係しない、「主体の存在」などを認めている点に留意が必要である。

(4) 効率性（Efficiency）

「効率性」とは、(a)インプットとアウトプット、又は(b)インプットとアウトカムの関係性をいう。我が国の実務では、(a)は経済性として扱われる場合が多いが、ED第54号では、経済性は効率性又はインプットに含まれる概念として整理されている。

(5) 有効性（Effectiveness）

「有効性」とは、アウトプット及

びアウトカムの面からみた、実際の結果とサービス業績上の目標の関係性（目標をどれだけ達成できたか）をいう。

(6) 業績指標 (Performance indicators)

「業績指標」とは、定量的測定値、定性的測定値、及び（又は）主体が資源を利用し、サービスを提供し、サービス業績上の目標を達成する内容及び程度の定性的論考をいう。ED第54号では、上述(1)から(5)の5つが業績指標である。

(7) サービス業績上の目標 (Service performance objective)

「サービス業績上の目標」とは、インプット、アウトプット、アウトカム、効率性、又は有効性の面から表される、主体が達成することを目的とした計画上の結果の説明をいう。

(8) 麻疹（はしか）の予防接種の例

ED第54号では、わかりやすい例として、はしかの予防接種と各業績指標との関係を説明している。

- サービス業績上の目標＝はしかにかかる子供の数を3千人減らすこと
- インプット＝はしかの予防接種サービスを行うためのコスト（常勤職員換算の日数等）
- アウトプット＝はしかの予防接種を受けた子供の人数
- アウトカム＝はしかにかかる子供の減少率
- 効率性＝予防接種をした子供1人当たりのコスト、はしかにかかる子供の人数の減少にかかるコスト等
- 有効性＝はしかにかかる子供の数を3千人減らすことができた場合は、有効性の指標は100%となる。

5 報告上の境界 (boundary) (パラグラフ27・28)

ここで境界とは、報告範囲を意味する。サービス業績情報の報告上の境界は、財務諸表と同じ報告上の境界を使わなければならない。

6 年次報告及び報告期間 (パラグラフ29・30)

サービス業績情報は年次で表示しなければならない。また、財務諸表の報告期間と同じ報告期間を使用しなければならない。

サービス業績上の目標を達成するのに、1年を超える期間が必要となる場合がある。この場合は、進捗を示す指標を選定するとともに、文章による説明も含めて情報を開示することが推奨される。

7 サービス業績情報の報告の原則 (パラグラフ31～39)

主体は、説明責任と意思決定に有用となるサービス業績情報を報告しなければならない。その情報により、利用者が主体について次のことを評価することができなければならない。

- 報告期間中のサービス提供活動及び達成
- サービス提供上の目標の達成に照らした財務業績
- 効率性及び有効性

サービス業績情報は、主体のサービス業績上の目標に合わせて、適切に表示しなければならない。

サービス業績情報は、財務報告の質的特徴（目的適合性、忠実な表現、理解可能性、適時性、比較可能性、検証可能性）を満たすように表示しなければならない。

一般目的財務報告書の情報に対す

る一般的な制約は、サービス業績情報にも適用されなければならない。この制約とは、重要性、費用対便益、質的特徴間の均衡である。

8 財務諸表と同一の報告書としての表示、又は別個の報告書としての表示 (パラグラフ40～43)

主体は、サービス業績情報を次のいずれかによって表示することができる。

- 財務諸表を含む報告書の一部として表示する。
- 財務諸表とは別個に発行する報告書として表示する。

表示方法を選択する際に、次の要因を考慮しなければならない。

- サービス業績情報が、財務諸表中の情報としてレビューされる必要性の程度
 - サービス業績情報が、財務諸表と同じ報告書に含まれる場合、又は別個の報告書に含まれる場合に、利用者のニーズと質的特徴が向上するかどうか
 - サービス業績情報を財務諸表に含める便益が、関連して発生するコストを正当化するかどうかの制約を含めて、情報に制約が適用されること
 - サービス業績情報を財務諸表と同一の報告書に含めるか、又は別個の報告書とするかを定めるような、国・地域に固有の要因（例えば法規など）が存在するかどうか
- サービス業績情報が、財務諸表を含む報告書とは別個に表示される場合には、次の情報を表示しなければならない。
- 主体の名称
 - 主体が支配主体である場合は、報告主体が支配する主体のグルー

プについての説明

- 主体が被支配主体である場合は、支配主体のアイデンティティー
- 報告日、及びサービス業績情報が対象としている報告期間
- サービス業績情報が関係する財務諸表、及び利用者が財務諸表を特定するのに必要となる十分な情報
- IPSAS第4号「外国為替レートの変動の影響」に定められている表示通貨
- 使用している四捨五入のレベル

9 サービス業績情報の報告書内での掲示(display) (パラグラフ44・45)

サービス業績情報を編成する方法として、情報を表形式又は計算書の形式にまとめることを伴う「サービス業績情報計算書」を作成することが挙げられる。

情報は、高レベルな要約と、「補助的な詳細情報」及び「関連する討議及び分析」との関係が明確になるように編成しなければならない。

10 サービス業績情報の表示 (パラグラフ46～81)

サービス業績情報は、主体の重要なサービス、関連する業績指標、及びそのようなサービスに関する他の情報がわかるものでなければならない。

(1) 掲示の対象となる情報

報告する各サービスについて、次の情報を掲示しなければならない。

- サービス業績上の目標
- サービス業績上の目標の達成を示す業績指標
- サービスのコストに関する情報
業績指標とサービスのコストについて、主体は次の事項を掲示しな

ければならない。

- 報告期間の計画上の情報及び実際の情報

- 前報告期間の実際の情報

(2) 開示の対象となる情報

次の情報を開示しなければならない。

- 利用者がサービスの効率性及び有効性を評価する補助となる、文章による説明及び分析
- サービスに関連するコストと主体の財務諸表で報告される費用の調整又は比較
- 利用者が報告されるサービス業績情報の基礎を理解するのに十分な情報

文章による説明及び分析は、次の事項を含まなければならない。

- 結果に影響を及ぼした要因の識別及び論考。サービス業績上の目標の達成（又は未達成）に影響を及ぼした要因も含める。
- サービスの提供に伴うリスクの識別及び論考
- 提供したサービスについて、意図した及び意図されていなかった結果、並びに直接的及び間接的な結果の識別及び論考

調整又は比較において、例えば、(a)サービスコストの合計と費用合計が、又は(b)個々のサービス又はサービスのグループに関するコストと異なるセグメントについて報告されるコストが、調整又は比較される。

表示される情報の基礎を説明するために、どのような情報を開示する必要があるかを決定するには判断が伴う。

11 次のステップ

ED第54号には、IPSASBが見解を

求める「コメントを求める特別の事項 (SMC)」が含まれている。コメント募集期限は、2014年5月31日である。

IPSASBでは、2014年9月会議から、ED第54号に寄せられたコメントの検討作業を行い、2015年9月会議で最終文書としてのRPGの公表承認を行う予定である。

(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)

教材コード	J 0 2 0 6 9 6
研修コード	2 1 0 6
履修単位	1単位