

解説

国際公会計基準審議会（IPSASB） コンサルテーション・ペーパー 政府系企業及びその他の 公的部門の主体に対する 国際公会計基準の適用可能性

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

2014年8月に公表されたコンサルテーション・ペーパー「政府系企業及びその他の公的部門の主体に対する国際公会計基準（IPSAS）の適用可能性」（以下「CP」という。）の内容について解説を行う。

1 IPSASBが本プロジェクトを行う理由

政府系企業（以下「GBE」という。）のプロジェクトでは、GBEの現行の定義にまつわる論点を探求し、会計基準が適切かどうかを検討している。本CPは、本プロジェクトにおける最初の公表文書であり、最終的には現行IPSASの修正を見込んでいる。

各国の実務において、IPSAS第1号のGBEの定義には当てはまらないが、実体はGBEと考えられる公的部門の主体の例が多数存在している。GBEにどの会計基準を適用するかは、当該企業の個別財務諸表の作成、ひいては政府全体の連結財務諸表の作成にも大きく影響する。そこで、本プロジェクトではGBEの定義について、見直しの方向性に関する複数の選択肢を提示し、各国の利害関係者からコメントを募集するために本CPを公表した。コメントの募集期

限は2014年12月31日である。

2 目的（セクション1）

本CPの目的は、GBE及びその他の公的部門の主体に対するIPSASの適用可能性に関してコメントを求めることにある。

3 GBE及び被支配主体の種類（セクション2）

公的部門における被支配主体には、明確な営利目的の事業会社と、営利を目的とせず、国民の福祉の向上又は維持に向けたアウトカムの実現を目的として、政府の資金に完全に依存する、公共サービスの提供主体が存在する。前者は国際財務報告基準（IFRS）を適用し、後者はIPSASを適用することになる。

これら両極端の法人は区分が明確であるが、両者の間に位置する様々な法人の中には、営利目的なのか、

サービス指向であるのかの判断が難しい法人が存在する。例えば、財貨及びサービスを販売し、継続企業となるために政府の財政支援には依存していないが、利益獲得ではなく総原価回収を財務目的とする主体が存在する。また、市場価格で調査などのサービスを提供することにより相当の利益を得ているにもかかわらず、常に又は数年に一度、総原価を回収できない年度が存在する主体もある。

4 IPSASの現在のアプローチ及びGBEの定義にまつわる論点（セクション3）

(1) GBEの現行の定義

GBEは、次の特徴の「全て」を有する主体として定義されている（IPSAS第1号第7項）。

- (a) 自らの名義で契約を締結する権限を有する主体で
- (b) 事業を展開する財務上及び経営上の権限が付与されており

- (c) 正常な事業運営過程で、他の主体に対して利益を上乗せした価格若しくは総原価回収額で財貨及びサービスを販売し
- (d) 継続企業となるために政府の財政支援に依存し続けるものではなく（独立第三者間取引条件により生産物を購入する場合を除いて）
- (e) 公的部門の主体によって支配されている主体

また、IPSAS第1号第12項においても、以下の指針が示されている。

GBEには、公共サービス事業を営む事業法人と、金融機関のような金融法人の双方がある。GBEは、実質的には民間部門で類似の活動を行う企業と異なるものではない。GBEは、一般に営利目的で運営される。ただし、地域社会に住む個人や組織に財貨やサービスを無料あるいは相当低い価格で提供するという限定的な地域サービスの提供義務を負っている場合がある。IPSAS第6号「連結財務諸表及び個別財務諸表」は、財務報告目的で支配が存在するか否かを決定するガイドラインを提供しており、GBEが他の公的部門の主体に支配されているか否かを決定する上で、参照すべきものである。

(2) GBEの現行の定義にまつわる論点

(a) 自らの名義で契約を締結する権限を有する主体であること

一部の国・地域では、公的部門の主体が関係する全ての契約に対して政府大臣の署名を求める法的要求が存在し、この要件を充足するのは困難である。他の国・地域では、公的主体が契約を締結する権限を持たない場合がある。そうした場合、商業的目的や一貫した利益目標達成の実

績を公然と有していたとしても、GBEの定義を満たさないことになる。単に全ての契約に政府大臣の署名を求める法的要求が存在するという理由だけで、他の点ではGBEの定義を満たしている主体をGBEの区分から除外すべきかどうか疑問に感じるとした意見もあった。

(b) 事業を展開する財務上及び経営上の権限が付与されていること

全てのGBEは一定の財務上及び経営上の権限を有しているが、国・地域ごとの取決めによって独立性及びガバナンスに違いがみられる。GBEの中には、組織に関して政府が規定した厳しい財務上及び経営上の制約の中で事業を運営し、定期的な調査を受けるものもあれば、より高い独立性を有するものもある。

公的部門は、法律又は規制を通じて、各主体に対して望むアウトカムを決定しており、民間部門とは異なるガバナンス上の取決めを伴う場合が多い。IPSASBがGBEの定義を据え置く場合、事業を展開する財務上及び経営上の権限が含意するのは何かについての指針を開発することは、相応の意味があると思われる。

(c) 正常な事業運営過程で、他の主体に対して利益を上乗せした価格、若しくは総原価回収額で財貨及びサービスを販売していること

「他の主体」という表現には別の解釈の余地がある。ある国・地域では、GBEに相当するものに対する定義は比較的厳格で、報告主体の外部にある個人又は、組織に対する財貨及びサービスの販売を主な活動とする主体に限定されている。

本要件は、利益を得て財貨又はサービスを販売する主体だけでなく、総原価回収を財務目的とする主体にも

言及している。ここから次の2つの論点が生じる。

- 利益追求ではなく、総原価回収の目的を有する主体に最も適していると考えられる会計基準は何か（キャッシュ・フローに基づく減損テストは適切か）。
 - 総原価の回収とは何を意味するか、それについてより明確に説明すべきか（変動費だけに限定している例、政府補助金の受領を考慮に入れた上で損益分岐点売上高に達することとして総原価回収を解釈している例）。
- (d) 継続企業となるために政府の財政支援に依存し続けるものではないこと（独立第三者間取引条件により生産物を購入する場合を除いて）

「継続的な政府の財政支援」の解釈にはかなりの違いが存在する。これは、本要件が国・地域を超えて一貫して適用されているのではないことを意味する。一部の国・地域の政府は、主体に譲与的条件付融資を行うとともに、資源提供者に保証を行い、被支配主体が投資目的の借入や運転資金の取得ができるようにしている。また、当初資金調達のための融資又は資本注入並びに資産購入及び主体の活動規模の拡大のための定期融資の形の支援もある。この種の財政支援の場合、主体は直接的な事業への補助金を受領することなく、継続的な財政支援に依存することができる。

(3) 公的部門の主体の不適切な区分が報告に与える影響

主にサービス提供目的の主体と主に営利目的の主体では、財務報告の目的及び財務報告書の主要な利用者が異なる。公的部門の主体の区分が不適切であれば、不適切な要求事項

が含まれる財務報告基準の適用につながるおそれがある。それによって利用者に対する財務情報の質が損なわれ、財務報告目的を充足する情報の能力が弱められるおそれがある。

5 IFRSが適合する主体の識別に対するIASBのアプローチ（セクション4）

国際会計基準審議会（IASB）は、IFRS策定の対象である主体について、IPSASBとは異なる表現をしている。

「国際財務報告基準に関する趣意書」第9項

IFRSは、営利企業の一般目的財務諸表及びその他の財務報告に適用するように設計されている。営利企業には、法人組織であるか他の形態であるかを問わず、商業、工業、金融及びそれらに類する活動に従事するものが含まれる。その中には、相互保険会社やその他の協同組合企業のように、所有者、又は会員又は参加者に直接又は比例的に、配当その他の経済的便益を与える組織が含まれる。IFRSは、民間部門における非営利活動に適用するには設計されていないが、そうした活動を行う事業体がIFRSを適切と考えることもあろう。

「営利企業」は、IFRS、国際財務報告基準に関する趣意書、その他の関係文書では定義されていない。

各IFRSの「範囲」についてのセクションでは、企業がIFRSの適用を要求される取引又は事象が説明されている。

6 政府財政統計報告(GFS)ガイドラインの公的法人へのアプローチ（セクション5）

方針書「IPSAS開発におけるGFS報告ガイドライン検討プロセス」

（2014年2月公表）で説明されているように、IPSASBはIPSASとGFS報告ガイドラインの不要な違いを減らすことを方針に掲げている。

このセクションでは、GFS報告ガイドラインにおける以下の項目について説明をしている。

- GFS報告ガイドラインは、一般政府部門（GGS）と公的法人の統計の表示に関連することの説明
- 「制度単位」の主な属性の説明
- 準法人や公的法人の説明
- 各国で統一的な記録方法を使用すること、ただし一般政府部門にどの主体を区分するかは要判断であることの説明
- 制度単位の区分について（公的部門の主体、非市場単位、経済的に意味のある価格、GBEの定義との類似）の説明
- GBEという用語は使用しないが、公的法人とは類似点が多いことと、相違点の説明

7 アプローチ及び選択肢（セクション6）

IPSASBは以下の2つの主なアプローチを検討している。

- (1) IPSAS策定の対象である公的部門の主体の特徴を説明する。この

アプローチのもとでは、GBEは定義されない。このアプローチには以下の2つの選択肢がある。

- (1a) IPSASBの現在の用語及び策定中の用語を用いる。
 (1b) GFS報告ガイドライン及び解説ガイダンスを用いる。
 (2) 定義の適用にまつわる問題を解決するために、IPSAS第1号で定められた現在のGBEの定義を修正する。これには以下の2つの方法が考えられる。
 (2a) 現在のGBEの定義を明確にする。及び/又は、
 (2b) 現在のGBEの定義を狭める。

以下、各アプローチ及び選択肢について概説する。

(1) アプローチ1：IPSAS策定の対象である公的部門の主体の特徴を説明する

選択肢1aは、規制当局が様々な種類の公的部門の主体に対してどの会計基準が最も適しているかを検討するのに役立つと思われる。選択肢1bは、GGSに含まれる主体及び国際政府組織に適切と考えられる。

① 選択肢1a：IPSASBの現在の用語及び策定中の用語を用いる

- 現在のIPSASBの公表文書（策定中を含む）の用語に基づく。

表：CPのアプローチ及び選択肢

	アプローチ1		アプローチ2	
	1a	1b	2a	2b
IPSAS策定の対象である公的部門の主体の特徴	有（IPSASの用語を用いる）	有（GFSの用語を用いる）	無	
IPSAS策定の対象ではない公的部門の主体の特徴	無		有（現在のGBEの定義を明確にする）	有（現在のGBEの定義を営利主体に限定する）
境界例に対する指針	無（原則主義）	有（GFSからの説明を伴う）	無	

- IPSAS策定の対象である公的部門の主体の特徴を説明する。
- 正式にGBEは定義しない。
- セクション4で説明した、営利目的の主体に対してIASBが取ったアプローチと整合する。
- 概念フレームワークの概念及び説明を反映する。
- 原則主義であり、境界例に対する判断は規制当局等に委ねている。

選択肢1a：公的部門の主体の特徴を説明する文案

IPSASは以下の主体に適用するために設計されている。

- (a) 公衆へのサービスの提供に責任を有し、主にサービス提供能力のため、及び／又は所得及び富を再分配するために移転支出を行うため資産を保有する主体
- (b) 税金及び／又は他の階層の政府からの移転、拋出、負債又は手数料により、直接的又は間接的に活動資金を手当てし、対投資リターン又は投資の見返りを求める資金提供者を有していない主体

特徴(a)は公的部門の主体の目的、(b)は活動資金の調達方法を示している。

② 選択肢1b：GFS報告ガイドライン及び解説ガイダンスを用いる

- GFS報告ガイドラインからの用語及び解説ガイダンスを多数取り入れている。
- 選択肢1aの場合と同様、IPSASBはGBEを定義しない。
- IPSAS策定の対象である公的部門の主体の特徴について、GFS報告ガイドラインにおけるGGSに関する記述を用いて説明する。
- 「市場生産者」、「非市場生産者」、「公的法人」を区別することにより、「経済的に意味のある価格」

という用語を説明し、GFS報告ガイドラインに基づく境界例についての指針を示す。

- GGSの外部にある公的部門の主体には、IFRSや営利目的の他の主体のための基準を適用する。

選択肢1b：公的部門の主体の特徴を説明する文案

IPSASは以下の主体に適用するために設計されている。

- (a) コミュニティ又は個別家計に対する、市場に基づかない財及びサービスの提供に責任を有し、所得及び富を再分配するために移転支出を行う主体
- (b) 主に税金、寄付金、及び／又は他の階層の政府からの移転により、直接的又は間接的に活動資金を手当てする主体

(2) アプローチ2：IPSAS第1号における現在のGBEの定義を修正する

① 選択肢2a：現在のGBEの定義を明確にする

この選択肢では、IPSASBはGBEの定義を引き続き行い、IPSASはGBE以外の公的部門の主体に適用されると明記することになる。定義は、営利追求と総原価回収のどちらの目的を有する主体に対しても、引き続き適用される。

明確化する項目

- 主体は自らの名義で契約を締結する権限を有する。
 - この定義の必須要件というよりは、主体が経営上及び財務上の方針を決定できることを示す指標になる。
- 主体は事業を展開する財務上及び経営上の権限が付与されている。
 - 権限の範囲は企業や国・地域で異なるため、普遍的に受け入

れられる定義の合意を得られると期待するのは実際的でない。この特徴を明確にする方法の1つは、財務上及び経営上の権限の範囲は各主体に適用される法律又はガバナンス文書において規定されると明記することである。

- 主体は正常な事業運営過程で、他の主体に対して利益を上乘せした価格又は総原価回収額で財貨及びサービスを販売する。
 - 「他の主体」の意味するものは、「他の主体」を「報告主体の外部にある主体」に置き換えることで明確にできる。
 - 「総原価回収」が意味するのは、「報告期間の全ての固定費及び変動費の回収」に言及することで明確にできる。選択肢2bでは定義から総原価回収を完全に削除する可能性を検討する。
- 主体は継続企業となるために政府の財政支援に依存し続けるものではない（独立第三者間取引条件により生産物を購入する場合を除いて）。
 - 国・地域は、継続的な政府の財政支援に「依存するものではない」という要求事項を様々な意味に解釈している。「依存するものではない」という表現は、そのような支援の範囲は総収益の少ない割合を占めるにすぎないため、主体は継続的な政府の財政支援に依存せずとも財務的に存続し得るという追加の説明を示すことで明確にできる。
 - 「継続的な政府の財政支援」という表現は、政府の財政支援を毎年受領する主体と数年に一度だけ受領する主体とを区別することによって明確にできる。

選択肢2a：新しいGBEの定義案

- (a) 法律又はガバナンスの文書において事業を展開する財務上及び経営上の権限が付与されており
- (b) 正常な事業運営過程で、個人及び非政府組織、並びに報告主体の外部にあるその他の公的部門の主体に対して、利益を上乘せした価格又は報告期間の全ての固定費及び変動費を回収する価格で財貨及びサービスを提供し
- (c) 継続企業となるために政府の財政支援に依存し続けるものではなく（独立第三者間取引条件により生産物を購入する場合を除いて）
- (d) 公的部門の主体によって支配されている主体

② 選択肢2b：現在のGBEの定義を狭める

本選択肢もGBEを定義する現在のアプローチを据え置き、IPSASはGBE以外の公的部門の主体に適用されると明記する。GBEの定義を満たす主体の数は減少することになる。その結果、IPSASが適切とされる主体の数は現在よりも増加する。

選択肢2aとの違い

- GBEの定義は営利追求目的の主体に限られる。総原価回収を目的とする主体はGBEには該当しない。
- 継続的な政府の財政支援へ依存しないという要件は、財務諸表における継続企業の原則へ関連付けること、そして、そのような財政支援及びその他の政府からの直接的又は間接的な支援形態の例を示すことにより、さらに強化される。この定義変更により、譲与的資金、政府保証、コミュニティ・サービス交付金等に依存する被支配主体は除かれることになる。

選択肢2b：新しいGBEの定義案

- (a) 法律又はガバナンスの文書において事業を展開する財務上及び経営上の権限が付与されており
- (b) 正常な事業運営過程で、個人及び非政府組織並びにその他の営利目的の公的部門の主体に対して財貨及びサービスを提供し
- (c) 継続的な政府の財政支援又はその他の形態の政府からの直接的又は間接的な財務援助に依存することなしに（独立第三者間取引条件により生産物を購入する場合を除いて）継続企業を前提とする財務諸表を作成することができる。そのような財政支援及び財務的支援には、譲与的融資、政府保証、コミュニティ・サービス交付金が含まれる
- (d) 公的部門の主体によって支配されている主体

8 IPSASBの予備的見解（セクション7）

IPSASBが全会一致の予備的見解としたのは、IPSASの対象とされる公的部門の主体の特徴に焦点を当てたアプローチ1である。

IPSASBメンバーの過半数は、ハイレベルな、概念フレームワークに基づく原則主義のアプローチであるとして、選択肢1aを支持した。加えて、IPSASBは、どの主体がIPSASを適用すべきかを決定する上で規制当局及びその他の関連当局が有する役割を認識している。