

第4章 国際公会計基準（IPSAS）について

第1節 国際公会計基準（IPSAS）について

1 IPSASとは

IPSAS（International Public Sector Accounting Standard：国際公会計基準）とは、IFAC（International Federation of Accountants：国際会計士連盟⁴⁷）という組織が策定した、公的部門における財務報告の透明性、理解可能性、比較可能性の向上のための会計基準である。民間企業では国際的な会計基準としてIFRSがあるが、IPSASではこのIFRS及びその前身であるIAS

Sを基に、公的分野特有の取扱いが必要な部分について別途基準を設けている。このため、複式簿記・発生主義会計を前提としており、財務諸表や会計処理などについては企業会計に近いものとなっている。

現在多くの国、地方自治体及び国際機関において、IPSAS又はIFRSといった国際的な会計基準が適用されている。ただし、IPSASの適用そのものに強制力はない。

IPSAS (*International Public Sector Accounting Standard*) 国際 公 会 計 基 準

読み方は、イプサス、アイピーサス、アイピーエスエーエス

公的部門のための会計基準

民間部門にはIFRS及びIASという国際的な会計基準がある。

2 IPSASの適用範囲

IPSASは公的部門に適用される会計基準であるが、公的部門でも政府系企業⁴⁸（Government Business Enterprises）については民間企業の基準であるIAS / IFRSを適用することとなっており、それ以外の公的部門にIPSASが適用される。

3 基準

IPSASは、複数の基準が段階的に示されるという形で公開されている。例えばIPSASの第1号は「財務諸表の表示」というタイトルで、IPSASの目的や定義、財務諸表の目的や各財務諸表の内容など総論的な内容について記載されている。IPSASの第2号は「キャッシュ・フロー計算書」、IPSASの第5号は「借入費用」など、個別具体的な内容が第2号以降の基準で示されている。IPSASの基準一覧は図表1のとおりである。

⁴⁷ 職業会計士（公認会計士）のための世界的組織であり、1977年に設立され、日本公認会計士協会は設立以来の会員団体である。現在、124か国の159会員団体から構成されている。

⁴⁸ 政府系企業とは、以下のすべてに該当する主体

・自分の名前で契約する権限を持っている。・事業を継続する財務上及び業務上の権限を与えられている。・通常の事業の過程において、利益を獲得し又はすべてのコストを回収する形で他の主体に商品やサービスを販売している。・事業を継続するに当たり継続して政府からの補助に依存していない。・公的部門の主体により支配されている。

また、IPSASは発生主義会計による基準となっているが、現金主義会計が採用されている政府においても財務諸表の首尾一貫性と比較可能性の改善を図るために現金主義IPSASも公表している。しかし、現金主義IPSASを採用した場合でも、将来的には発生主義会計に移行し、発生主義によるIPSASとの調和を図ることが奨励されている。

図表1 IPSAS基準一覧（2010年5月31日現在）

| 号 | 表題 | 公表年月 |
|------|---|---------|
| 第1号 | 財務諸表の表示 | 2000.5 |
| 第2号 | キャッシュ・フロー計算書 | 2000.5 |
| 第3号 | 期間純余剰・欠損、重大な誤謬及び会計方針の変更 会計方針、見積りの変更及び誤謬 ※題名変更 | 2000.5 |
| 第4号 | 外国為替レート変動の影響 | 2000.5 |
| 第5号 | 借入費用 | 2000.5 |
| 第6号 | 連結財務諸表及び被支配主体に対する会計処理 連結及び個別財務諸表 ※題名変更 | 2000.5 |
| 第7号 | 関連法人に対する投資の会計処理 関連法人に対する投資 ※題名変更 | 2000.5 |
| 第8号 | ジョイント・ベンチャーに対する持分の財務報告 ジョイント・ベンチャーに対する持分 ※題名変更 | 2000.5 |
| 第9号 | 交換取引から生ずる収益 | 2001.6 |
| 第10号 | 超インフレ経済下における財務報告 | 2001.6 |
| 第11号 | 工事契約 | 2001.6 |
| 第12号 | 棚卸資産 | 2001.6 |
| 第13号 | リース | 2001.12 |
| 第14号 | 後発事象 | 2001.12 |
| 第15号 | 金融商品：開示及び表示 | 2001.12 |
| 第16号 | 投資不動産 | 2001.12 |
| 第17号 | 有形固定資産 | 2001.12 |
| 第18号 | セグメント別報告 | 2002.6 |
| 第19号 | 引当金、偶発債務及び偶発資産 | 2002.10 |
| 第20号 | 関連当事者についての開示 | 2002.10 |
| 第21号 | 非資金生成資産の減損 | 2004.12 |
| 第22号 | 一般政府セクターの財務情報の開示 | 2006.12 |
| 第23号 | 非交換取引による収益（租税及び移転） | 2006.12 |
| 第24号 | 財務諸表における予算情報の表示 | 2006.12 |
| 第25号 | 従業員給付 | 2008.2 |
| 第26号 | 資金生成資産の減損 | 2008.2 |
| 第27号 | 農業 | 2009.12 |
| 第28号 | 金融商品：表示 | 2010.1 |
| 第29号 | 金融商品：認識と測定 | 2010.1 |
| 第30号 | 金融商品：開示 | 2010.1 |
| 第31号 | 無形資産 | 2010.1 |

<現金主義IPSAS>

| | | |
|---|---------------|--------|
| — | 現金主義会計による財務報告 | 2003.1 |
|---|---------------|--------|

4 財務諸表の体系

IPSASの財務諸表は図表2・3のとおりである。財政状態計算書、財務業績計算書、純資産・持分変動計算書についてはIPSAS第1号に、キャッシュ・フロー計算書

についてはIPSAS第2号に様式が示されている。いずれの財務諸表も我が国の企業会計の財務諸表と基本的な構造は同じとなっている。

図表2 IPSASの財務諸表

| 財務諸表 | 説明 |
|--|--|
| 財政状態計算書 (Statement of Financial Position) | 貸借対照表のこと。資産と負債を流動と非流動（固定）に分類して表示。さらに純資産が表示される。 |
| 財務業績計算書 (Statement of Financial Performance) | 損益計算書又は行政コスト計算書のこと。IPSAS第1号では、機能別費用分類と性質別費用分類による2つの表示方法が例示されている。 |
| 純資産・持分変動計算書 (Statement of Changes in Net Assets/Equity) | 財政状態計算書の純資産の部の変動状況を表示している。 |
| キャッシュ・フロー計算書 (Cash Flow Statement) | キャッシュ（現金）の収入と支出状況を表示。IPSAS第2号では、直接法と間接法による表示方法が示されている。 |

上記の他に、予算・実績比較計算書と、会計方針及び財務諸表への注記が示されている。

図表3 IPSASによる財務諸表の例 (抜粋)

| 財政状態計算書 | | 20X2 | | 20X1 | | 財務業績計算書 (性質別分類の例示) | | 20X2 | | 20X1 | |
|-------------------------|------------------|------|---|------|-----------------|--------------------|--------------|------|---|------|--|
| 資産・負債ともに流動と非流動 (固定) に分類 | 資産 | | | | | 税金、移転収入は収益として計上 | 事業収益 | | | | |
| | 流動資産 | | | | | | 税金 | × | × | | |
| | 現金、受取勘定、棚卸資産等 | × | × | × | × | | 料金、料金、手数料 | × | × | | |
| | 非流動資産 | | | | | | 移転収入 | × | × | | |
| | 投資、インフラ資産、土地、建物等 | × | × | × | × | | 事業収益計 | × | × | | |
| | 資産合計 | × | × | × | × | | 事業費用 | | | | |
| | 負債 | | | | | | 賃金、給与 | × | × | | |
| | 流動負債 | | | | | | 補助金、移転支出 | × | × | | |
| | 短期借入金、引当金 | × | × | × | × | | 消耗品、消費財費用 | × | × | | |
| | 非流動負債 | | | | | | 減価償却費その他の償却費 | × | × | | |
| 長期借入金、引当金 | × | × | × | × | 事業費用計 | × | × | | | | |
| 負債合計 | × | × | × | × | 事業活動からの余剰 (欠損) | × | × | | | | |
| 純資産 | × | × | × | × | 財務費用 | × | × | | | | |
| 純資産・持分 | | | | | 固定資産売却益 | × | × | | | | |
| 積立金、累積余剰 (欠損) | × | × | × | × | 非事業収益 (費用) 計 | × | × | | | | |
| 純資産・持分計 | × | × | × | × | 経常的活動からの余剰 (欠損) | × | × | | | | |
| | | | | | 異常項目 | × | × | | | | |
| | | | | | 当期純余剰 (欠損) | × | × | | | | |

| キャッシュ・フロー計算書 (直接法) | | 20X2 | | 20X1 | | 純資産・持分変動計算書 | | 20X2 | | 20X1 | |
|-----------------------------|------------------|------|---|------|-------------|------------------|---------------------------|------|---|------|---|
| 事業活動、投資活動、財務活動に分類し、収入・支出を計上 | 事業活動によるキャッシュ・フロー | | | | | 資産の再評価を実施した場合に計上 | 搬出資本 | | | | |
| | 収入 | | | | | | 再評価積立金 | × | × | | |
| | 税金 | × | × | × | × | | 為替換算差額 | × | × | | |
| | 財貨・サービスの対価 | × | × | × | × | | 累計余剰 (欠損) | × | × | | |
| | 補助金 | × | × | × | × | | 合計 | × | × | | |
| | 利子収入 | × | × | × | × | | 20X1年 月 日残高 | × | × | | |
| | 支出 | | | | | | 固定資産再評価欠損 | | × | | |
| | 従業員費用 | × | × | × | × | | 投資再評価余剰 | | × | | |
| | 年金費用 | × | × | × | × | | 外貨換算差額 | | | × | |
| | 支払利息 | × | × | × | × | | 財務業績計算書で認識されなかった余剰又は欠損の純額 | | | | × |
| 事業活動による正味キャッシュ・フロー | × | × | × | × | 当期純欠損 | | | | × | | |
| 投資活動によるキャッシュ・フロー | | | | | 20X2年 月 日残高 | × | × | × | × | × | |
| 有形固定資産の購入 | × | × | × | × | | | | | | | |
| 有形固定資産売却による収入 | × | × | × | × | | | | | | | |
| 投資の売却による収入 | × | × | × | × | | | | | | | |
| 投資活動による正味キャッシュ・フロー | × | × | × | × | | | | | | | |
| 財務活動によるキャッシュ・フロー | | | | | | | | | | | |
| 借入金による収入 | × | × | × | × | | | | | | | |
| 借入金の返済 | × | × | × | × | | | | | | | |
| 財務活動による正味キャッシュ・フロー | × | × | × | × | | | | | | | |
| 現金及び現金同等物の増加 (減少) 額 | × | × | × | × | | | | | | | |
| 現金及び現金同等物の期首残高 | × | × | × | × | | | | | | | |
| 現金及び現金同等物の期末残高 | × | × | × | × | | | | | | | |

第2節 IPSASの設定主体

1 IPSASBについて

IPSASの会計基準の策定は、IFACの機関の1つであるIPSASB（International Public Sector Accounting Standards Board：国際公会計基準審議会）が行っている。IPSASBは、1986年にIFAC内の常設機関として設立され、IPSASの作成を中心に活動している。もともとはPSC（Public Sector Committee：公的部門委員会）という名称であったが、2004年11月に名称が変更された。

なお、IFACは、民間部門以外の会計基準の設定、監査に関する国際基準の設定と、IFRSを含む国際基準の普及を行っている（民間部門については、IASB（国際会計基準審議会）がIFRS（国際財務報告基準）を作成している）。

2 IPSASBの構成

IPSASBの委員はIFACの理事会で指名される。IPSASBには18名の委員がおり、そのうち、15名はIFACの会員団体より推薦され、3名はパブリック・メンバーとして個人又は組織より推薦される。IPSASB委員は所属する会員団体等の意見を反映して行動するのではなく、個人として公益のために行動することが求められている。しかし、委員の指名に際しては、所属する会員団体の地域バランスや属性（会計基準設定主体・会計検査院・会計事務所・学者等）のバランスがとられている。委員はすべて非常勤で無報酬であり、原則3年任期で1回に限り再任が可能である。

IPSASBにはメンバーの他に公的セクターの財務報告に関連がある団体からオブザーバーが指名されている。オブザーバーは会議での発言権はあるが投票権はない。現在、オブザーバーとして指名されている団体は、国際連合、世界銀行、国際通貨基金（IMF）などがある。

3 IPSASBの組織・運営

IPSASB事務局はカナダのトロントにあり、テクニカル・ディレクター以下、5名から6名のスタッフがいる。

IPSASBの会議は、年3回から年4回（1回につき通常4日間）、各地持ち回りで開催され、会議の間には小委員会等が行われる。IPSASBは各国の公会計基準設定主体と連携し運営されている。

第3節 IPSASの策定

1 2002年まで：IFRSとのコンバージェンス

1986年、IFACにPSCが設立された。PSCは、1997年8月から地方・州・国家政府レベルの公的部門の財務報告のための国際公会計基準を策定することを目的とした基準策定プログラムに着手した。

基準策定プログラムの最初の段階は、1997年8月時点で発行されている国際会計基準をベースとして、公的部門に適用可能な範囲でIPSASを策定することであった。プログラムのこの段階では、アジア開発銀行、IFAC、国際通貨基金、国連開発計画、世界銀行から資金援助を得て実施され2002年に完了し、中心となる基準として、IPSAS第1号から第20号が発行された。会計の基本的な枠組みである概念フレームワークを最初に策定せず、IPSASの策定を急いだのは、国際連合など国際機関が財務諸表を作成するために準拠すべき会計基準がまず必要とされたことによる。

2 2003年以降：公的部門特有の課題に関するプロジェクト

2003年以降、PSCは公的部門特有の課題に関するプロジェクトに取り組み始めて会計基準を策定した。

3 2007年以降：概念フレームワークプロジェクトの開始

IPSASBは公的部門における一般目的財務報告のためのフレームワークを開発する必要性を認識し、2006年12月、プロジェクト概要を公表し、公的部門の概念フレームワークの検討を行っている。

4 2010年：IFRSに対応する会計基準の策定

IPSASBは、2008年12月31日時点でのIFRSとの主要なコンバージェンスを行い、金融商品に関する会計基準の策定を2009年12月31日に完了した。

第4節 IPSASの採用状況

1 IPSASB議長レポート

IPSASB議長のアンドレア・バーグマン氏がIFAC理事会に報告したレポート⁴⁹によると、現在、80か国以上がIPSASを採用しているか、採用する過程にあるとのことである。これらの国の例としては、スイス・オーストリア・南アフリカ・イスラエル・ブラジル等がある。ロシア・インド・中国は適用したい意向があるが、具体的なスケジュール化には至っていない。また、ニュージーランドとオーストラリアはIPSASの適用に強い関心を持っているとされている。

さらに、多くの国際組織が財務諸表を作成するにあたりIPSASを利用している。その例としては、国際連合、北大西洋条約機構（NATO）、経済協力開発機構（OECD）などがある。

2 INTOSAIの調査

各国政府が適用している公的部門の会計基準に関する網羅的な調査としては、INTOSAI（International Organization of Supreme Audit Institutions：最高会計検査機関国際組織）会計報告小委員会による調査がある⁵⁰。INTOSAIは各国の会計検査院をメンバーとする国際機関である。

調査の目的は、会計検査院が監査している公的部門について、政府機関が適用している会計基準を調査し、国際基準への移行に関する将来計画の有無を特定することである。調査対象は186か国であり、109か国（59%）

から回答があった。

まず、現在適用している会計基準については、109か国のうち、国際基準を適用している国は50%（55か国）、各国のローカル基準を適用している国は36%（39か国）、その他の会計基準を適用している国は34%（37か国）であった（複数回答を認めているので、合計しても100%にならない。以下、同じ）。国際基準を適用していると回答した国のうち、適用している国際基準は、発生主義IPSASが22%（24か国）、現金主義IPSASが24%（26か国）、IFRSが24%（26か国）であった。

将来、適用を計画している会計基準については、41か国が国際基準を適用することであった。国際基準の適用を計画していると回答した41か国のうち、適用を計画している会計基準は、IPSASが90%（37か国）、IFRSが34%（14か国）であった。IPSASを適用していると回答した国のうち、適用を計画しているIPSASの種類は、発生主義IPSASが76%（31か国）、現金主義IPSASが37%（15か国）であった。

3 国際的金融危機への対応

いわゆるリーマンショックを契機として、各国政府は、金融機関への資本注入、国有化、不良債権の買い取りなどによって、金融危機の対応として民間部門への介入を強めている。

⁴⁹ IPSASB カナダ・トロント会議資料 “IPSASB VISION REPORT”

<http://www.ifac.org/PublicSector/Meeting-BGPapers.php?MID=0231&ViewCat=1277>

⁵⁰ INTOSAI Subcommittee on Accounting and Reporting “Survey Results of INTOSAI Members on Financial Accounting and Reporting Standards”

[http://psc.rigsrevisionen.dk/media\(1189,1033\)/SurveyResults.pdf](http://psc.rigsrevisionen.dk/media(1189,1033)/SurveyResults.pdf)

2010年6月、IFACはカナダのトロントで開催されたG20会議で、G20は各国政府が公的部門の財政に関して、より透明性を高め、より説明責任を果たすよう強く促すべきだという声明を発表した⁵¹。その声明の中でIFACは、各国政府が透明性を高め、説明責任を果たすためには、一時点でのキャッシュ・フロー情報だけではなく、完全に長期間にわたる意思決定の影響に関する情報を開示する必要がある、そのためには発生主義を導入する必要があると主張している。また、世界レベルで政府の負債・債務に関するシステム・リスクを評価するために、G20は世界中の政府に対してIPSASの適用・導入を促すべきであると主張している。

国際的金融危機に対応するために、IPSASBはIMFと共同でタスク・フォースを設置し、国際的金融危機に対応するための各国政府の行動がもたらす財務上の影響をどのように報告すべきかを検討しており、また、金融商品や企業結合などの会計基準の策定を加速化させている。

4 IPSASの適用例（スイス中央政府）

（1）発生主義会計導入の経緯

スイスの州と市町村では1980年代より発生主義会計導入の動きが始まった。一方、連邦政府レベルでは総負債の安定化のために均衡予算を確実にする憲法改正が2001年に行われた。

2002年から2003年にかけて議会から発生主義予算・会計に移行するよう強い要請があった。その目的は公的資源の利用の効率化を促進し、州、市町村との会計制度と調和さ

せることであった。

こうした流れを受けて、スイス連邦政府では、発生主義会計が2007年度分から導入され、また、発生主義に基づく中期計画も2008年－2010年度から導入された。

（2）制度と基準の特徴

ア 会計基準の設定主体

連邦財務局がスイス連邦政府の会計制度である新会計モデルを設定している。

イ 国際公会計基準（IPSAS）との関係
財務諸表はいくつかの例外を除いてIPSASに準拠している。主要な例外は、①公務員の年金債務を簿外としていること、②軍事兵器の取扱、③数段階にわたって連結の範囲を拡大していること、である。

ウ 予算決算（歳入歳出決算）と発生主義会計の関係

新会計モデルでの予算管理は二重統制原則に基づいて行われる。

まず、負債抑制策による全体的な財政マネジメントのためには、収入と支出のバランスが求められる。そのために議会は現金主義に基づき3か年の財政計画と年度予算を編成し、その決算は現金主義で作成される「財務及びキャッシュ・フロー計算書」により表示される。

次に、管理運営目的のためには、資金の効率的・効果的な使用が求められる。そのために議会は行政単位ごとに発生主義により収益・費用額を予算として承認し、その決算は損益計算書により表示される。

⁵¹ IFAC “Re: Recommendation for the G-20 Nations – Meeting of June 26-27, 2010”
http://web.ifac.org/download/IFAC-G20-Submission_June_2010_Toronto.pdf

第5節 IPSASBの課題

IPSASBは3か年ごとに戦略プランを策定しており、現在、2010年から2012年までの戦略プランを策定中である。最新の戦略プラン案⁵²によると主要な戦略テーマは次の3つである。

1 公的部門の会計・報告に関する基準とガイドラインの策定

(1) 公的部門の概念フレームワークの策定

このプロジェクトは一般目的財務報告に含まれる情報に関するIPSASやガイドラインに適用される概念を構築するものである。IPSASBは2012年中にフルセットの公的部門の概念フレームワークの公開草案を発行すべく活動している。

(2) 公的部門特有のプロジェクト

公的部門には、民間部門に関連する会計基準がない特有の経済的事象が数多くあり、これらについての会計上の取扱を検討するプロジェクトである。例えば、IPSAS第23号「非交換取引による収益（租税及び移転）」は、IPSASBによって進められた最初の公的部門特有のプロジェクトの成果である。現在の公的部門特有のプロジェクトの例としては、公共財政長期持続可能性報告、文化資産、サービス委譲契約、業績報告がある。

(3) IFRSプロジェクト

関連するIPSASがない新しいIFRSが発行された場合には、公的部門に特有の問題の有無を検討し、公的部門特有の問題に適用するためにIFRSを修正したIPSASを策定する。

2 既存のIPSASの改訂

既存のIPSASを改訂するため、関連するIPSASがあるIFRSの改訂箇所を検証し、IPSASの検討を行う。IFRSの改訂箇所が重要であり、逸脱すべき公的部門特有の理由がない限り、関連するIPSASの改訂は12か月以内に行うことになる。

3 広報活動及び採用・導入の促進

世界中でのIPSASの導入を促進させるために、IPSASを導入する団体との関係を重視している。そのために、IPSASBのメンバーはIPSASの認知度を上げるため重要度により戦略地域を特定して広報活動を行っている。また、IPSASBは多くの主要な組織（世界銀行、OECD、IMFなど）との連携を強化している。

⁵² IPSASB イタリア・ローマ会議資料 “Draft Strategy and Work Plan 2010-2012”
<http://www.ifac.org/PublicSector/Meeting-BGPapers.php?MID=0202&ViewCat=1201>