

【査読論文】

国際公会計基準における資本維持の特徴と問題点 — 独立行政法人会計との比較を通して —

樋 沢 克 彦

EY 新日本有限責任監査法人

要 旨

現在、国の財政健全化に照らして、公的部門の財務報告は、世界的にみても、公的部門の特殊性を考慮に入れながらも、営利企業の会計基準を前提にして構築されるようになってきている。

そこで、国際公会計基準審議会（IPSASB）の概念フレームワークおよび国際公会計基準（IPSAS）をみてみると、損益計算の前提となる資本維持に関する記述が見当たらない。

それに対して、「独立行政法人会計基準」および「独立行政法人会計基準注解」（独法基準）においては、資源拠出者の意図を反映した資本維持を規準とした損益計算が行われている。

そこで、本研究においては、IPSAS と独法基準と比較することにより、公的部門による資本維持の特徴を明らかにした。

この点を明らかにすることで、公的部門における資本維持のあり方について、一定の示唆を提供できるものと考ええる。

検討の結果、IPSAS においては、「交換取引」および「非交換取引」による資源流入を公的・私的部門に共通する会計問題と捉えて、両者を収益として会計処理することにより、国際財務報告基準（IFRS）に準拠した財務報告との比較可能性を担保しようとしている点に特徴があることが分かった。

一方、IPSAS では、独法基準とは異なり、資源拠出者の意図を反映した資本取引と損益取引の区分および維持すべき資本の水準の決定が行われておらず、利益業績の開示の観点から、管理者責任の評価のために有用な情報を提供していないという問題点があることが分かった。

(2018 年 11 月 9 日審査受付 2019 年 3 月 5 日掲載決定)

I はじめに

現在、国の財政健全化に照らして、公的部門の財務報告は、世界的にみても、公的部門に特有の業務および財務の性質を考慮に入れながら、営利企業における財務報告の概念フレームワークや会計基準を前提にして構築されるようになってきている。

そこで、国際公会計基準審議会（IPSASB）の財務報告の概念フレームワークや国際公会計基準（IPSAS）をみてみると、損益計算の前提となる資本維持に関する記述が見当たらない。さらに、IPSASにおける資本維持を検討した既存研究も見当たらない⁴⁾。

それに対して、「独立行政法人会計基準」および「独立行政法人会計基準注解」（独法基準）においては、資源拠出者の意図を反映した資本維持を規準とした損益計算が行われている。

そこで、本研究においては、IPSASと独法基準と比較することにより、公的部門による資本維持の特徴を明らかにした。

この点を明らかにすることで、公的部門における資本維持について、一定の示唆を提供できるものと考ええる。

そこで、まずは、IPSASと独法基準における財務諸表の体系を比較する。次に、IPSASにおける資本取引と損益取引の区分について整理し、前提となる資源拠出者と資源受領者との関係を検討して、IPSASにおける資本取引と損益取引の区分の特徴を明らかにする。そのうえで、独法基準における損益取引と資本取引の区分との比較を通じて、IPSASにおける問題点を明らかにする。

さらに、IPSASにおける資本概念を整理し、資本循環の継続性の観点から、IPSASにおける資本概念の特徴を明らかにする。そのうえで、独法基準における資本概念との比較を通じ

て、IPSASにおける問題点を明らかにする。

II IPSASと独法基準における財務諸表の体系の比較

公的部門における資本維持について、「Anthonyの主体持分論を手掛かりとすると、公的部門特有の（株主以外の）贈与者からの持分資本の受け取りとして、贈与資本の存在を認め、営業取引（operating transaction）が源泉である営業資本との間の線引きを行うための規準があれば、資本取引と損益取引に区分して純利益の計算を行い、損益計算書を作成すれば、営利目的の組織の業績との比較が一定の範囲で可能である」（小西〔2017〕4頁）とされている。

これは、営利目的の組織の業績との比較が可能であるためには、贈与資本の区分が必要ということであり、純利益計算に資本贈与の変動計算が含まれる場合には、利益業績に関して、ミスリード的な数字が表示されてしまう（小西〔2017〕14頁）ということである。

この点、IPSASにおいては、基本的には、国際会計基準（IAS）を前提にして、財務諸表の体系を以下のとおりとして（IPSAS〔2006a〕, par.21）、純資産の変動計算と収益・費用の計算を区分している。

- ① 財政状態計算書
- ② 財務業績計算書
- ③ 純資産・持分計算書
- ④ キャッシュ・フロー計算書
- ⑤ 予算と実績の比較を表示する財務諸表
- ⑥ 重要な会計方針の要約およびその他の説明を行う注記で構成される注記ないし附属明細書

一方、独立行政法人の会計は、「原則として企業会計原則によるものとする」（独立行政法人通則法第37条）とされる一方、「公共的な性

格を有し、利益の獲得を目的とせず、独立採算性を前提としない等の独立行政法人の特殊性を考慮して必要な修正を加え」（「中央省庁等の改革の推進に関する方針」）た結果、財務諸表の体系を以下のとおりとして（独法基準第42）、IPSASと同様、純資産の変動計算と収益・費用の計算を区分している。

- ① 貸借対照表
- ② 損益計算書
- ③ 純資産変動計算書
- ④ 利益の処分又は損失の処理に関する書類
- ⑤ キャッシュ・フロー計算書
- ⑥ 行政コスト計算書
- ⑦ 上記の附属明細書

Ⅲ IPSAS における資本取引と損益取引の区分の整理

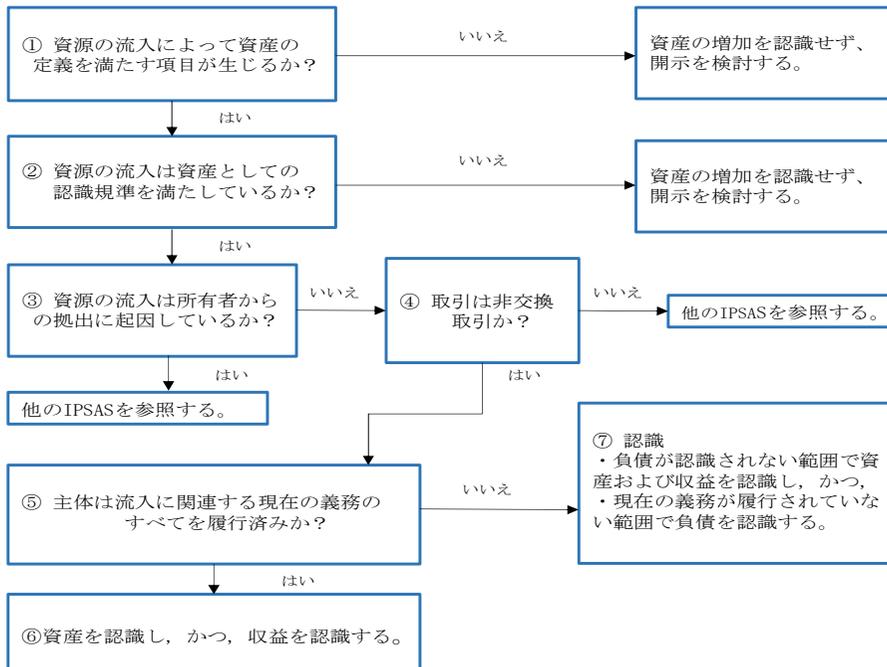
IPSASにおいて、取引は「交換取引」と「非

交換取引」という二つの概念に区分され、「交換取引」の定義は「ある主体が資産又はサービスを受領し、又は負債の減少を受け入れ、それと交換に他の主体に対しておおむね同等の価値を直接的に与える取引である」とされている（IPSASB [2006c], par.11）。一方、「非交換取引」の定義は「交換取引ではない取引である。」とされ、「非交換取引においては、ある主体が、他の主体から価値を受領するが、それと交換におおむね同等の価値を直接的に与えることがない、あるいは、ある主体が、他の主体に価値を与えるが、それと交換におおむね同等の価値を直接的に受領することがない」（IPSASB [2001], par.11）ものとされている。

以上の取引の区分を前提に、IPSASにおける損益取引と資本取引の区分を整理する。

図1はIPSASにおける資本取引と損益取引の区分をフローチャートで示したものである。

図1 資本取引と損益取引の区分プロセス



(IPSASB [2006c], par.29 のフローチャートを筆者が一部修正)

まず、フローチャートの①で、取引による資源の流入が、IPSAS 第 1 号「財務諸表の表示」の資産の定義（過去の事象の結果として、主体が支配し、かつ、将来の経済的便益またはサービス提供能力が、主体に流入することが期待される資源）を満たす場合には、フローチャートの②で、以下の場合にのみ、資産として認識されるとしている。それは、(a) 資産に関連する将来の経済的便益またはサービス提供能力が主体に流入する可能性が高く、かつ、(b) 資産の公正価値を信頼性をもって測定できる場合である (IPSASB [2006c], par.36)。

次に、③の資源の流入は「所有者からの拠出」に起因しているか否かで分類され、「所有者からの拠出」による資源の流入は IPSAS 第 23 号の対象とはならない (IPSASB [2006c], par.37-38)。ここで、「所有者からの拠出」は IPSAS 第 1 号で「主体に対する外部当事者によって拠出された将来の経済的便益又はサービス提供能力のうち、結果として負債になるものを除く、主体の純資産・持分に対する財務的関与を確立するもの」(IPSASB [2006a], par.7) と定義され、以下のいずれか、ないし両方の性質を持つとされる。

- i 所有者又はその代表者の裁量で行われるような、主体の存続期間中に行う将来の経済的便益又はサービス提供能力の分配に対する権利および主体の清算といった事象において資産が負債を超過する金額の分配に対する権利をもたらすもの
 - ii 売却、交換、移転又は償還可能なもの
- その結果、④の取引は、③において「所有者からの拠出」が除かれており収益に区分されるべき「交換取引」と「非交換取引」によって構成されることとなる。「非交換取引」に該当する場合は⑤に進み、「非交換取引」に該当しない場合は、他の IPSAS（例えば、IPSAS 第 9

号「交換取引による収益」）を参照することになる。

さらに、⑤の主体は流入に関連して「現在の義務」のすべてを履行済みか否かで、収益を認識するか負債を認識するかを区分している (IPSASB [2006c], par.44)。従って、主体が資産として認識する「非交換取引」からの資源の流入に関連して、負債として認識した「現在の義務」を履行した場合には、主体は、認識されていた負債の帳簿価額を減額し、その減額と同額の収益の金額を認識することとなる (IPSASB [2006c], par.45)。なお、「現在の義務」は、(a) 債務を決済するために将来の経済的便益またはサービス提供能力を有する資源の流出する可能性が高く、かつ、(b) 債務の額について信頼できる見積りを行うことができる場合のみ債務として計上されることとなる (IPSASB [2006c], par.50)。

このように、IPSAS においては、主体への資源流入を伴う取引は「所有者からの拠出」という払込資本を除いて、最終的には損益取引として会計処理されることとなる。

これに対して、独法基準では、資産増減または負債の増減をもたらす経済的便益の増減のうち、独立行政法人の財産的基礎を構成する場合を資本取引として、損益取引と区分されている (独法基準第 20, 21)。ここで、財産的基礎には、払込資本のほか贈与資本および評価替資本が含まれている (独法基準第 19)。

以上の検討から、独法基準においては、資源流入が、払込資本のほか贈与資本も含む財産的基礎を構成するか否かによって、資本取引と損益取引を区分しているが、IPSAS においては、「所有者からの拠出」の定義を満たす特定の払込資本の場合を除けば、資源の流入は最終的には損益取引として会計処理されることが分かった。

IV IPSAS における資本取引と損益取引の区分の特徴と問題点

1. IPSAS における資本取引と損益取引の区分の特徴

まずは、IPSAS における資本取引と損益取引の区分の特徴について検討する。

IPSAS においては、料金収入のような「交換取引」のみならず、税金や移転である交付金や寄附金等の「非交換取引」を行政サービス提供コストの回収の手段と考えており（概念フレームワーク 2.15）、「非交換取引」による資源流入を、投下資本の回収による収益と捉えて、会計処理している。このような取扱いについて、IPSAS が前提とする経営モデルとの関係から検討してみる。

まずは New Public Management (NPM) モデルを検討してみたい。ここで、「NPM モデルにおいては、投入・手続志向から成果志向へ、統治客体としての国民との関係から顧客としての国民との関係へ、階層的な指揮・命令系統を重視する官僚制から市場原理を重視する制度へ、集権的管理から分権的管理へと行政を転換することが意図されている。さらに、成果志向は、行政サービスとしての資源の提供において、投入から産出までのすべてを政府等の公的機関という一つの経済主体が担う構造から、政府等の公的機関は産出という成果を効率的・効果的に供給する責任のみを有し、供給者自体には政府等の公的機関以外の民間事業者も含まれるという構造へ変化させる。すなわち、公的部門と民間部門の双方が行政サービス活動過程に関与することとなり、両者は公正な競争の関係に立つようになる。また、行政サービスの供給者と購入者の関係が、組織内部の階層的な指揮・命令系統の中でとらえられた関係から、みなしではあっても、主務大臣を介して契約当

事者同士という対等の関係に変化する」（山本 [2003], 114 頁）とされている。

その結果、NPM モデルにおける行政サービスの供給者と消費者たる国民の関係は、疑似的ではあるが市場を前提として、企業における企業と顧客との関係と同等となると考えることができる。

次に、複数エンティティ・モデルを検討してみる。ここで、「このモデルは、政府を徴税部門とサービス提供部門の独立した 2 つのエンティティから構成されるとみるものである。徴税活動を政府の主要目的達成のための業務とみれば、税金は公的権力を背景とした資源徴収活動の成果とみなしうるが、契約から発生する収益ではないので、「非交換取引」からの収益に該当する。そして、この収益と徴税担当エンティティの活動費用との差額を利益とし、これをサービス担当エンティティに対し移転または利益処分を通じて配分すると考える。この考え方は、「国民はまず税を負担し事後的に行政サービスを受けるから、政府活動の収益は企業のような活動の成果を反映したものではなく単に活動の財源を示すものに過ぎない」という批判、すなわち、税金はそもそも収益ではないという批判には答えている。なぜならば、複数エンティティ・モデルの論理に従えば、税金は、強制的ではあるものの徴税活動の成果を反映しているからである」（山本 [2003], 119 頁）とされている。

このモデルのもとでは、NPM モデルのような何らかの市場性を見出すことができないが、国民と政府の関係を、行政サービスの消費者と供給者とみている点では NPM モデルと同様である。

以上より、いずれの経営モデルも、国民と政府との関係を、行政サービスの消費者（＝購入者）と供給者として位置付けていることから、

行政サービスの供給と消費は市場を通じたものではないものの、企業モデルに準じたものであるということが出来る。

IPSAS は、これらの企業モデルを準用した経営モデルを前提に、税金等の「非交換取引」による資源流入と、市場を通じた「交換取引」による資源流入を、公的部門と私的部門に共通する会計問題として捉えることによって、いずれも経常収益 (revenue from operating activities) として両者を統合的に会計処理すべきであるという立場をとっている (IFAC [2000], par.531) こととなる。

以上の検討から、IPSAS は、「交換取引」と「非交換取引」による資源流入を公的・私的部門共通の会計問題として捉えて、両者を収益として会計処理しており、主に「交換取引」からの資源流入を収益として会計処理する国際財務報告基準 (IFRS) に準拠した財務報告との比較可能性を担保しようとしている (IFAC [2000], par.47) 点に特徴があることが分かった。

2. IPSAS における資本取引と損益取引の区分の問題点

ここでは、IPSAS における資本取引と損益取引の区分における問題点を明らかにしたい。この点、個々の取引毎の資源抛出者の意図に着目すると、資源抛出者の意図が組織内における資本の維持である場合、資源抛出者の意図を前提とすれば、資源流入は資本取引として会計処理されるべきであるが、IPSAS は、企業モデルを準用した経営モデルを前提にして、資源抛出者の意図を個々の取引毎に判断することな

く、資本取引を「所有者からの抛出」という払込資本に限定し、それ以外の資源流入を発生費用の回収であるとみなすことにより、資本取引と損益取引を区分していることになる。

このように、IPSAS においては、資本取引と損益取引の区分は、個々の取引毎の資源抛出者の意図を捨象して行われており、資源抛出者の意図とは合致しないという問題点があるといえる。

これに対して、独法基準においては、資源抛出者の意図によって、「資源流入を、投下資本によって市場から獲得される収入で原価を回収し、さらに事業に再投下するという因果関係的な循環運動が行われる収支構造 (キャッシュ変換サイクル (A)) と資源抛出者からの財源措置を収入として、この範囲内で支出を行うという非因果的な片道運動が行われる収支構造 (キャッシュ変換サイクル (B)) に区分」(醍醐[1981], 3 頁) したうえで、それぞれの資金収支構造において、資本取引と損益取引を区分している。

すなわち、キャッシュ変換サイクル (A) は、資本投下である資源調達プロセスとその回収である資源回収プロセスに分解され、前者は払込資本として、後者は事業収益として区分される。同様に、キャッシュ変換サイクル (B) は、財源措置である資源收受プロセスであって、財源措置の目的により、資本維持目的の資源收受と資源使用目的の資源收受に分解され、前者は贈与資本として、後者は受贈益として資本取引と損益取引が区分されている。このような、資金収支構造と資本取引と損益取引の区分との関係を一覧にしたものが表 1 である。

表1 資金収支構造と資本取引と損益取引の区分との関係

資金収支構造			
キャッシュ変換サイクル (A)		キャッシュ変換サイクル (B)	
資源調達プロセス	資源回収プロセス	資源收受プロセス	
		資本維持目的	資源使用目的
払込資本	事業収益	贈与資本	受贈益

(筆者が作成)

この点を、寄附金を例に具体的に検討してみる。寄附金は、寄附者が独立行政法人の業務の実施を財産的に支援する目的で出えんするものであるが、寄附者が予め用途を制約する場合としない場合がある。ここでの用途の制約は、研究用設備を購入する等、特定の支出に用途を制約する場合と100周年記念事業のための事業費に充当する等、特定の発生費用に用途を制約する場合が考えられる。

特定の発生費用に用途を制約する場合、寄附金は、発生費用を賄うための収入として位置付けられることとなり、キャッシュ変換サイクル(A)の資源回収プロセスに該当し、事業収益として会計処理されることになる。一方、(財産的基礎を構成しない)特定の支出に用途を制約する場合、キャッシュ変換サイクル(A)ではなく、キャッシュ変換サイクル(B)の資源使用目的の資源收受に該当し、受贈益として会計処理されることとなる。

ここで、「寄附金」は、中期計画等又は年度計画において、独立行政法人の財産的基礎に充てる目的で民間からの出えんを募ることを明らかにしている場合には、資本剰余金として会計処理されることとなっている(独法基準注13)。当該出えんにより、財産的基礎を構成する固定資産が取得された場合、取得された固定資産は、通常、その減価に対応すべき収益がないものとして主務省令により特定される。減価に対応すべき収益がないということは投下資

本に対する回収がないということであり、このような「寄附金」は、そもそも投下資本の回収計算ではなく、キャッシュ変換サイクル(B)の資本維持目的の資源收受に該当し、贈与資本として会計処理されることとなる。

一方、例外的に主務省令による特定がなく、減価に対応すべき収益がある場合、すなわち、資本回収が予定される場合には、キャッシュ変換サイクル(A)の資金調達プロセスに該当し、払込資本として会計処理されることとなる。ここでの払込資本は、寄附金自体が「非交換取引」である以上、当然、「非交換取引」を含むが、IPSASにおける払込資本である「所有者からの拠出」は、その定義から「交換取引」に限定されるので、払込資本の範囲は、両基準で異なっていることになる。

以上の検討により、独法基準においては、個々の取引毎の資源拠出者の意図を反映して資本取引と損益取引を区分されているが、IPSASにおいては、個々の取引毎の資源拠出者の意図を捨象して資本取引と損益取引の区分を行っているので、資源拠出者の意図を反映した利益業績が開示されないという問題点があることが分かった。

V IPSAS における資本概念の整理

一般的に、資本概念は、次の三つに大別され

る。第一は、資本を貨幣そのものとみるものである。これは、名目資本概念と呼ばれる。第二は、これも資本を貨幣とみる点では第一の資本概念と同じであるが、貨幣そのものではなく、貨幣のもつ実質に着目し、その購買力とみるものである。これは、実質資本概念と呼ばれる。その場合、貨幣の実質としては、一般的・抽象的購買力と解するのが普通であり、一般物価水準の変動をもってその変動を測定する。第三は、資本を貨幣としてではなく、具体的な物財とみるものである。これは、実体資本概念と呼ばれる（森田 [1979], 15 頁）。

ここで、実体資本概念は、組織維持の目標ないし組織の実体的存在と直結した利益計算原理を前提とした概念として、もしくは、純然たる

利益計算原理を前提としての概念（森田 [1979], 39 頁）としても捉えることが可能である。

資本概念に資産の評価基準の視点を加えると、資産評価基準と資本概念との間にどのような関係があるのかが問題となり、資本概念と資産評価基準との関係については、一般的に各資本概念は特定の資産評価基準と結び付けて論じられてきた。しかしながら、すべての資本概念は理論的にはすべての資産評価基準と結びつくものと考えることができ、したがって、両者を相互に組み合わせることによって、表 2 のように、六つの基本的な会計システムの類型化が可能となる（加古 [1981], 18 頁を一部筆者が修正）。

表 2 資本概念と資産評価基準の組合せによる会計システムの類型化

		資産評価基準	
		取得原価（注）	再評価後公正価値
資 本 概 念	名目資本概念	①	②
	実質資本概念	③	④
	実体資本概念	⑤	⑥

（注）IPSAS においては、取得原価は当初認識時の公正価値である。

IPSAS において、資本概念は、どのように取り扱われているのかを資産の評価基準に関連付けて検討してみる。

IPSAS 第 17 号において、有形固定資産の認識後の測定として、原価モデルと再評価モデルが用意されている。

原価モデルのもとでは、資産の認識後の評価は当然（減価償却後）取得原価であるが、実質資本概念と取得原価の組合せである表 1 の③のケースでは、資産の期末評価額は、購買力として測定するための一般物価指数での評価替えが行われる必要があるため、原価モデルにおいて該当し得るのは、①と⑤である。⑤である

といい得るためには、減価償却として費用投下された部分に見合う回収資源が、要求される給付能力を有する資産の公正価値を反映する水準で組織内に留保されるような資本修正が必要となるが、原価モデルにおいては、そのような資本修正に係る会計処理は予定されていないことから、原価モデルは①に該当するものと考えられる。

次に、再評価モデルについて検討する。再評価モデルにおいては、資産の当初認識後、公正価値を信頼性をもって測定できる有形固定資産項目は、再評価実施日における公正価値から、その後の減価償却累計額及びその後の減損

損失累計額を控除した評価額で計上することとなっている（IPSASB [2006b], par.44）。再評価モデルを前提とすると、②、④、⑥に該当し得ることになる。④においては個々の資産の評価は再評価後の公正価値によるもの、（期首）名目資本の額を一般物価指数により修正することを前提とした損益計算になるが、再評価モデルにおいては（期首）名目資本を一般物価指数により修正をおこなう会計処理は予定されていないので、④には該当しないものと考えられる。

再評価モデルにおける再評価剰余金の計上を、実体資本を前提とした損益計算を行うための資本修正であると考えれば⑥に該当するともいえるが、再評価剰余金は、再評価相当額に係る減価償却費に見合う額を、每期累積余剰もしくは欠損金に振替えることとなっており（IPSASB [2006b], par.57）、結果的には評価益の計上と同様であるので、実質的には②に該当するといえる。

以上の検討から、IPSAS においては、資本概念として実質資本概念ないし実体資本概念は採用されておらず、名目資本概念が採用されていることが分かった。

同様に、独法基準において、資本概念が、どのように取り扱われているのかを検討してみる。

独法基準においては、固定資産の取得後の測定において IPSAS のような再評価モデルは規定されておらず、固定資産については、その取得価額から減価償却累計額及び減損損失累計額を控除した価額をもって貸借対照表価額とする（独法基準第 31）とされているので、②、④、⑥には該当しないこととなる。

独法基準が、①に該当しうることは当然であるが、③と考える余地はないのであろうか。この点、固定資産について取得価額による会計処

理が行われることは、貨幣価値が安定していることが前提であり、貨幣価値に著しい変動があった場合には、固定資産を評価替えるのでなければ、正しい財政状態を示すことも、正しい経営成績を示すこともできないこととなる。このような事態に対応するためには、貨幣価値の変動を反映した一般物価指数による評価替えが必要となる。ここで、独法基準上、資本剰余金には評価替資本が含まれる（独法基準第 19）とされているが、当該評価替資本が個別資産の公正価値による評価替えではなく、貨幣価値変動に対応するための一般物価指数による評価替えを反映したものであると考えると、③にも該当し得ると考えられる。さらに、当該評価替資本が、減価償却として費用投下された部分に見合う回収資源として、必要な給付能力を有する資産の公正価値を反映する水準で組織内に留保されるべく行われる資本修正を反映したものと考えれば、期末未償却残高と回収資源の合計によって、実体資本が維持されていることとなるので、⑤にも該当すると考えられる。

このように、資本概念について、IPSAS においては名目資本概念のみが採用されているものと理解されるが、独法基準においては、実質資本概念もしくは実体資本概念の採用も可能であることが分かった。

VI IPSAS における資本概念の特徴と問題点

1. IPSAS における資本概念の特徴

まずは、IPSAS が採用する資本概念の特徴を検討してみる。IPSAS が採用する名目資本概念においては、資源を物的資産に投下し、その物的資産からより多くの資源を回収するという資本循環は個々に独立していると考えられる。当該資本循環の独立性を前提とすれば、

投下された資源の回収だけが問題となり（森田 [1982], 26 頁）、例え、資産評価の方法を時価によったとしても、ひとつの資本循環過程の完了により計算される利益のなかに評価損益を算入することにより、投下資本に生じた保有利得を予め認識する形で資源回収額に含めているものといえる。

一方、実体資本概念は、維持すべき資本を、物的な数量ないしそれが表わす給付能力が維持されるべく、実際の物的資産ないしは物的資産の更新が可能な資源の存在として把握するものである。実体資本概念においては、ある物的資産に資源を投下し、その物的資産から資源を回収したとしても、また必要な給付能力をもつ物的資産に投下すること、すなわち、必要な給付能力の物的資産の継続的な取得を前提として、資本循環の独立性という考え方自体を否定している（森田 [1982], 26 頁）。

このように、IPSAS においては資本概念として名目資本概念が採用されていることから、キャッシュ変換サイクル (A) を前提にして、個々の資本循環の独立性が肯定され、資本循環の継続性が否定されているという特徴があることが分かった。

2. IPSAS における資本概念の問題点

次に、IPSAS における資本概念における問題点を検討してみる。IPSAS は資本概念として名目資本概念を採用しており、資本循環の継続性を否定しているが、公的部門における資源拠出者は、公的サービスの継続的かつ安定的な提供を望んでいるのであって、資本循環ごとの回収余剰計算に、その関心の中心があるわけではない。やはり、公的部門である以上、公的サービスの継続的かつ安定的な提供を無差別に提供する義務を負い、さらに新規の需要に答えるべく対応することを基本的な組織運営とし

て要請されており、資本循環の継続性を前提とした資本概念である実体資本概念が採用される必要がある。

このような公的部門の特性を考慮すれば、実体資本概念のなかでも、純然たる利益計算原理としての実体資本概念というよりも、組織維持という目標と直結した実体資本を前提とした資本概念が妥当する（醍醐 [1981], 188 頁）ものと考ええる。

このように、IPSAS では、資本概念に関する考え方において、名目資本概念のみを想定しているため、公的部門のための会計基準であるにもかかわらず、資本循環の継続性が否定されている結果、公的部門の特性を踏まえた資本概念による損益計算が行えないという問題点があることが分かった。

次にキャッシュ変換サイクル (B) における IPSAS の資本概念の問題点を検討する。資金収支構造がキャッシュ変換サイクル (B) である場合、拠出された資源について、当該拠出資源が資本投下されて、資源として回収されることを予定していないので、そもそも資源回収を前提とした資本循環は存在しない。資本概念が、資源回収の存在を前提とするものであるとする限り、キャッシュ変換サイクル (B) においては、資本概念を議論する余地がないこととなる。しかしながら、改めて資源拠出者の意図に鑑みると、例えば、資源拠出者たる政府から出資（独法基準第 18）により設備を取得した場合、キャッシュ変換サイクル (B) においては、資源拠出者たる政府は、当該設備の更新時点での資源の留保を主体には求めておらず、改めて、施設費（独法基準第 82）を交付して設備を更新することを意図している。従って、公的部門の組織が資源拠出者たる政府から受託している内容は、投下資本の回収ではなく、当該設備の維持そのものである。

このように、資源拠出者が投下資本の回収を意図しない場合には、資源受領者は更新のための資源の留保すなわち投下資本の回収は考慮せず、法令等で決定された水準での物的資産を維持する責任のみを負うという意味で、キャッシュ変換サイクル（B）においては、実体資本概念だけが資本概念としての意味を持つことになる。

この点、IPSAS においては、更新用の資源を改めて資源拠出者が拠出するか否かを区分しておらず、投下資本の回収を意図しない場合においても、名目資本概念しか採用できないことから、キャッシュ変換サイクル（B）における資源拠出者の意図を反映した損益計算が行えないという問題点があることが分かった。

このような、IPSAS が有する問題点に対する独法基準の対応を検討してみたい。まず、キャッシュ変換サイクル（A）における問題点については、独法基準では、資本循環の継続性を前提とした実体資本概念の採用が可能であり、資源拠出者の意図である公的サービスの継続に整合した会計処理を行うことが可能である。

次に、キャッシュ変換サイクル（B）における問題点については、独法基準は、特定の償却資産の減価に係る会計処理として、主務省令により、その原価に対応すべき収益の獲得が予定されないもの、すなわち、投下資本の回収を資源拠出者が意図しない場合には、当該資産の減価償却費相当額は、損益計算上の費用には計上せず、資本剰余金を減額するもの（独法基準第87）とされており、当該資産の減価償却費を損益計算の外におくことによって資源拠出者の意図しない費用だけが計上されることを防いでいる。

しかしながら、減価償却費を損益計算の外におき、直接資本取引とすることは資本取引・損

益取引区分の原則（独法基準第5）に反するとも考えられる。

この点、資源拠出者の意図を反映した実体資本の水準は、更新資源の留保の必要性がない以上、期末の未償却残額そのものであると考えることができる。すなわち、独法基準による会計処理は、減価償却費を損益取引として会計処理する一方、減価償却費相当額の（負の）資本修正繰入を行っていることと捉えることが可能である。ここでの（負の）資本修正繰入は、減価償却相当額分について、資源拠出者の意図が資本維持目的から資源使用目的に変更され、贈与資本から受贈益へ修正されたものとして理解される。

このように、独法基準においては、法令の改正等により実施すべき事業内容の質的ないし量的変化が生じた場合にも、資本循環の継続性を前提とした実体資本概念を採用して損益計算を行うことが可能であり、また、資源拠出者が更新資源の留保を意図していない場合にも、実体資本概念を採用して損益計算することが可能であるが、IPSAS では、名目資本概念のみを採用しているため、公的サービスを継続するために必要な資本の水準を前提とした損益計算ができないため、資源拠出者の意図を反映した利益業績が開示されないという問題点があることが分かった。

さらに、IPSAS においては、更新のための資源を改めて資源拠出者が交付するか否かという資源拠出者の意図を捨象して、常に名目資本概念を前提とした損益計算が行われるので、投下資本の回収が必要ない場合においても、投下資本の回収を前提とした資本の水準が要求されることとなり、資源拠出者の意図を反映した利益業績が開示されないという問題点があることが分かった。

VII おわりに

IPSASにおいては、税収等の「非交換取引」による資源流入と、市場を通じた「交換取引」による資源流入を、公的・私的部門に共通する会計問題として捉え、両者を収益として会計処理することによって、国際財務報告基準(IFRS)に準拠した財務報告との比較可能性を担保しようとしている点に特徴があることが分かった。

この点、独法基準においては、個々の取引毎に資源拠出者の意図を反映して、資本取引と損益取引を区分している。

それに対して、IPSASでは、資源拠出者の意図を反映した資本取引と損益取引の区分が行われておらず、利益業績の開示の観点から、管理者責任の評価のために有用な情報を提供していないという問題点があることが分かった。

次に、資本概念に関する考え方において、IPSASでは、資金収支構造として、投下資本の回収計算のみを想定したうえで、名目資本概念を採用しているため、資本循環の継続性が否定されているという特徴があることがわかった。

この点、独法基準においては、法令の改正等により実施すべき事業内容の質的ないし量的変化が生じた場合にも、資本循環の継続性を前提とした実体資本概念を採用して損益計算を行うことが可能であり、また、資源拠出者が設備の更新資源の留保を意図していない場合にも、資源拠出者の意図を反映した資本の水準を前提に損益計算することが可能である。

それに対して、IPSASでは、資源拠出者の意図を反映した資本概念を採用することができず、資源拠出者が意図する水準での資本が維持されない結果、利益業績の開示の観点から、管理者責任の評価のために有用な情報を提供していないという問題点があることが分かった。

注

- (1) 山本 [2001] は、資産計上の範囲・評価方法と IPSAS が前提とする政府のガバナンスとの関連性を論じ、また、古市 [2003] は、政府における資源調達・配分の決定過程における制約と IPSAS との関連性を論じているが、いずれも、IPSAS における資本維持については検討されていない。

参考文献

- Anthony, N. Robert [1989] *Should Business and Nonbusiness Accounting Be Different?*, Harvard Business School Press.
- 醍醐聰 [1981] 『公企業会計の研究』 国元書房。
- 独立行政法人会計基準研究会および財政制度等審議会財政制度分科会法制・公会計部会 [2018] 『「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」』 総務省・財務省。
- 古市峰子 [2003] 「国際会計士連盟による国際公会計基準 (IPSAS) の策定プロジェクトについて」 『金融研究』, 77-112 頁。
- IFAC [2000] *Government Financial Reporting: Accounting Issues and Practices, Study No.11*, IFAC.
- IPSASB [2001] *Revenue from Exchange Transaction, International Public Sector Accounting Standards No.9*, IFAC.
- IPSASB [2006a] *Presentation of Financial Statements, International Public Sector Accounting Standards No.1*, IFAC.
- IPSASB [2006b] *Property, Plant and Equipment, International Public Sector Accounting Standards No.17*, IFAC.
- IPSASB [2006c] *Revenue from Non-Exchange Transaction (Taxes and Transfers), International Public Sector Accounting Standards No.23*, IFAC.
- 加古宜士 [1981] 『物価変動会計』 中央経済社。
- 小西範幸 [2017] 「営利・非営利目的の統合財務報告モデル」 『営利・非営利組織の財務報告モデルの研究<最終報告>』 国際会計研究学会 研究グループ, 7-32 頁。
- 森田哲彌 [1979] 『価格変動会計論』 国元書房。
- 森田哲彌 [1982] 「原価主義会計の問題点」 森田哲彌編 [1982] 『体系近代会計学Ⅷインフレーション会計』 中央経済社。
- 山本清 [2001] 『政府会計の改革』 中央経済社。
- 山本清 [2003] 「政府会計の理論的枠組みを巡る課題について」 『金融研究』, 113-128 頁。