

# 国際公会計基準における繰延フローの取扱いの 変化に見る財政状態計算書概念の変質

—資源・義務概念への転換—

坂 内 慧

## 1. はじめに

本稿の目的は、国際公会計基準審議会（International Public Sector Accounting Standards Board：以下、IPSASB）によって行われていた概念フレームワーク<sup>(1)</sup>・策定プロジェクトにおいて、議論の争点となっていた繰延フロー（Differed flow）に関する整理・検討を行うことで、財政状態計算書（a Statement of financial position）<sup>(2)</sup>に収容される項目の概念が変質してきたことについて示すことである。

繰延フローは次のようなものである<sup>(3)</sup>。ひとつは、政府が複数期間に渡って使用させる目的で返還義務を付さない補助金を交付した場合に、支出額のうち次期以降の会計期間に帰属する部分を当期の費用として認識せずに将来期間の費用として財政状態計算書において繰延べる項目のことである。いまひとつは、政府が複数期間に渡って使用する目的で返還義務の無い補助金を受領した場合に、収入額のうち次期以降の会計期間に帰属する部分を当期の収益として認識せずに将来期間の収益として財政状態計算書において繰延べる項目のことである。すなわち、政府会計固有の項目である繰延フローとは、費用性を有する特定の支出額のうち将来期間の費用として財政状態計算書の左側に計上されるものと、収益性を有する特定の収入額のうち将来期間の収益として財政状態計算書の右側に計上されるものを指す。

IPSASBは一連の概念フレームワーク・策定プロジェクトにおける議論の過程で繰延フローの取扱いを如何にすべきなのかという問題について検討を重ね、変化させてきた。一連の繰延フローの取扱いの変化は、資産や負債および繰延フローを収容する財政状態計算書概念の根本的な変質というものを生じさせる可能性があったものと考えられる。本稿の関心である“IPSASBが財政状態計

算書概念の捉え方をどのように変質させてきたのか”という点を示すためにも、本稿ではその最たる例であると考えられる繰延フローの取扱いに着目する。

IPSASBによる財政状態計算書の構成要素ないし項目の内容に関して詳しくは第3節で述べるが、その概要を示せば図表1ようになる。本稿では図表1に示した3種の財政状態計算書を検討する。第1は、財務諸表の構成要素を定義している国際公会計基準第1号『財務諸表の表示』(International Public Sector Accounting Standard No.1: “Presentation of Financial Statements” : 以下、IPSASB [2006a])から導かれる「財政状態計算書①」であり、第2はIPSASBの概念フレームワーク公開草案(Exposure Draft - Phase 2: Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities, “Elements and Recognition in Financial Statements” : 以下、IPSASB [2012b])から導かれる「財政状態計算書②」であり、第3は、2014年に公表された確定版の概念フレームワーク (Final Pronouncement: Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities : 以下、IPSASB [2014a]) から導かれる「財政状態計算書③」である。

図表1：IPSASBにより提示された一連の財政状態計算書

財政状態計算書①		財政状態計算書②		財政状態計算書③	
資産	負債	資産	負債	資産	負債
	純資産/持分		繰延インフロー		その他の義務
※繰延フローは、収益および費用として財務業績計算書に計上		繰延アウトフロー	純財政状態	その他の資源	純財政状態
IPSASB[2006a]		IPSASB[2012b]		IPSASB[2014a]	

筆者作成

図表1に示したように、IPSASB [2006a]における「財政状態計算書①」は、資産と負債およびその差額としての純資産/持分(Net assets/equity)を收容するものであった。次のIPSASB [2012b]における「財政状態計算書②」は、資産と負債に加えそれらとは別個の構成要素である「繰延アウトフロー(Deferred Outflow)」と「繰延インフロー(Deferred Inflow)」,そしてそれらの差額である

純財政状態(Net Financial Position)を収容するものとなった。さらに、IPSASB [2014a]では、IPSASB[2012b]において「繰延アウトフロー」と「繰延インフロー」とされていた項目が、「その他の資源(Other Resources)」および「その他の義務(Other Obligations)」へと変更された。この変更により、IPSASB [2014a]の「財政状態計算書③」は、「資源概念」と「義務概念」を基礎として、資産とその他の資源および負債とその他の義務、そしてそれらの差額である純財政状態を収容するものとなったと考えられる。なお、繰延フローはIPSASB [2012b]において示されたものであるが、本稿ではIPSASBにより例示された政府会計固有の特定のフローを指し示す用語として用いている。

本稿の問題意識は、一連の概念フレームワーク・策定プロジェクトにおける繰延フローの取扱いの変化が単なる名称の変更に留まるものでは無く、むしろ財政状態計算書概念の変質によって生じたのではないかという点にある。したがって、以下では基準設定主体の議論を基礎として、繰延フローの取扱いの変化に見る財政状態計算書概念の変質を明らかにする。

## 2. 先行研究の整理と検討事項

IPSASB が公表した一連の会計基準や概念フレームワークの策定について紹介・検討をした研究(e.g. 古市[2003]; 川村・青木[2010]; Berger[2012]; Christiaens and Neyt[2015])や非営利組織会計における補助金の会計処理及びその性質について取り挙げた研究(e.g. 清水[2010]; 石田[2015]; 石津[2017])は様々ある。本節では、IPSASB による概念フレームワーク・策定プロジェクトにおいて示された繰延フローについて扱った先行研究を提示し、本稿における検討事項を導出する。

IPSASB の繰延フローに着目し検討を行った先行研究として、金子[2014]があげられる。そこでは、IPSASB [2012b]において繰延フローが資産や負債とは別個の構成要素と定められたことから、先立って繰延フローに相当する項目を財政状態計算書における資産や負債とは別個の構成要素としていた米国の政府会計基準審議会(Governmental Accounting Standards Board: 以下、GASB)の会計基準との比較を行い、それが規定された背景や理由、およびそれに伴う財務諸表の変化について論じている(金子[2014], 86頁)。

GASB の会計基準や IPSASB[2012b]において資産や負債とは別個の構成要素として繰延フローを定義した理由のひとつは、収益や費用の定義を変更することなく、資産や負債との明確な違いを持つ項目として財務諸表上で示すことにあるとされる(金子[2014], 92頁)<sup>(4)</sup>。IPSASB は特定の将来期間に係るフローを区別して表示することを重要視し、繰延フローを資産や負債とは別個の構成要素として定め、かつ財政状態計算書で繰延べることを求めたのである。

しかしながら、金子[2014]は、IPSASB[2012b]までの議論をもとに繰延フローの検討を行ったものであるため、IPSASB[2014a]の議論を踏まえていない<sup>(5)</sup>。したがって、本稿では IPSASB[2014a]の公表に至るまでの繰延フローの取扱いの変化を整理・検討することで、IPSASB の財政状態計算書概念の変質について考察する。

### 3. 国際公会計基準における財政状態計算書および繰延フローの取扱い

#### 3.1 IPSASB[2006a, 2006b]における規定

IPSASB は 1996 年から既存の企業会計基準<sup>(6)</sup>を模範とした国際公会計基準(International Public Sector Accounting Standards: 以下、IPSAS)の策定を進めていた。こうした一連の IPSAS 策定の成果として様々な会計基準が公表された。その中でも IPSASB[2006a]は、財務諸表の表示について定めた会計基準であり、そこでは財政状態計算書の構成要素も定義されている。

IPSASB[2006a]によれば、財政状態計算書の構成要素である資産や負債の定義は次のとおりである。まず資産は「過去の事象の結果として現在政府が支配し、将来の経済的便益ないしサービス提供能力が当該政府に流入すると期待される資源」(IPSASB[2006a], par.7)と定義される。次に、負債は「過去の事象から生じた現在の債務で、その決済により経済的便益ないしサービス提供能力を有する資源が当該主体から流出すると予想されるもの」(IPSASB[2006a], par.7)と定義される。このように、IPSASB[2006a]においては、「主体にキャッシュ・インフローをもたらす資産の能力」である経済的便益と「主体の目的にしたがってサービスを提供する資産の能力」であるサービス提供能力というふたつの資産概念を中心とした定義付けがなされていた(IPSASB[2006a], par.11)。

続いて、概念フレームワーク・策定プロジェクトの始動前に、後に繰延フロー

とされる項目を規定した会計基準として IPSAS 第 23 号『非交換取引から生じる収益』(International Public Sector Accounting Standards No.23:“Revenue from Non-Exchange transactions(Tax and Transfer)”；以下 IPSASB[2006b])がある。IPSASB [2006b]によれば、主体に対する資源の流入がなされたとき、それを収益とするか負債とするかの判断基準として「条件(Condition)」と「制限(Restriction)」という概念が用いられている。ここでいう「条件」とは、移転者(transfer)の指示通りに消費しなかった場合に、移転資産(transferred asset)を移転者に返還しなければならない合意事項のことを指すとされる(IPSASB[2006b], par.17)。一方で、「制限」とは移転資産を指定したように利用されない場合においても、将来の経済的便益またはサービス提供能力を移転者への返還が規定されていない合意事項であるとされる(IPSASB[2006b], par.19)。

後に繰延フローとされる項目は、政府によって複数期間に使用する(使用させる)ために受領され(支出し)、かつその意図通りに受領者が使用しなくとも返還義務の生じない次期以降の会計期間に帰属する補助金等のことであった。この特徴を前提として IPSASB[2006b]において定められた「条件」や「制限」の規定に従えば、繰延フローは返還義務のない項目であるから後者に属するものとなり、資産や負債の定義に合致しないため財政状態計算書に計上されず、収益ないし費用として認識されることとなる。なお、IPSASB[2006a]に基づく財政状態計算書の構成を示すと図表 2 のようになる。

図表 2：IPSASB[2006a]における財政状態計算書



出所：IPSASB[2006a]を参考に筆者作成

### 3.2. IPSASB[2012b]における規定

IPSASB は概念フレームワーク・策定プロジェクトの成果として IPSASB [2012b](概念フレームワーク公開草案)を公表した。そこで、繰延フローは資

産や負債とは別個の構成要素として位置付けられた。

まず、資産は「過去の事象の結果として現在政府が支配しかつサービス提供能力や経済的便益の流入が期待される資源」(IPSASB[2012b], par.2.1)と定義された。次に負債は「過去の事象から生じた現在の債務でサービス提供能力ないし経済的便益の流出が不可避であるもの」(IPSASB[2012b], par.3.1)と定義された。

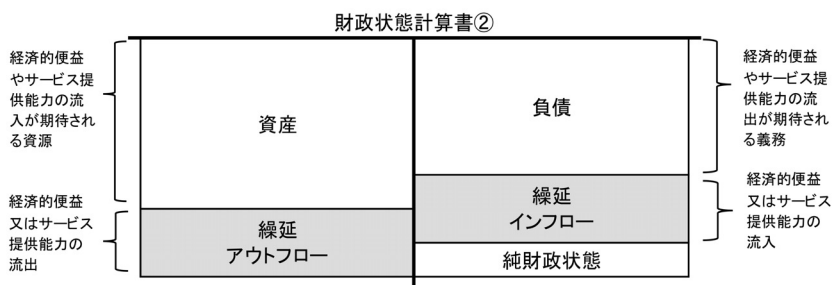
この資産および負債の定義に見られる特徴は、IPSASB[2006a]において「将来の経済的便益ないしサービス提供能力」と定義されていたが、IPSASB[2012b]以降の資産の定義においては「将来の」という文言が削除されている点である。IPSASB[2008]によれば、資産の定義において「将来の」という文言を削除した理由は、「将来の」資源ないし「将来の」義務という用語を使用することは、将来の資産となる税収や将来の負債となる進行中のプログラム契約などの項目を生じさせる可能性をもたらすためであると述べられている(IPSASB[2008], par.115)。すなわち、政府は課税権などの形で、将来期間において住民からある程度の確実性を持って税金を徴収することができる。そうした課税権を資産として認識することが認められてしまうと政府の資産が際限なく拡大してしまう恐れがある。これを防ぐため、IPSASBは「将来の」という文言を定義から削除したと考えられよう。

続いて、IPSASB[2012b]によれば、繰延フローは資産および負債の定義を満たさないものとして捉えられている(IPSASB[2012b], BC40-45)。財政状態計算書の資産や負債とは別個の構成要素とされた繰延フローは、IPSASB[2012b]において次のように定義されている。まず、繰延アウトフローとは「特定の将来の報告期間において使用するために他の主体又は関係者に提供されるサービス提供能力又は経済的便益の流出であり、非交換取引から生じ純資産を減少させるもの」(IPSAS[2012b], par.5.1)とされている。次に、繰延インフローとは「特定の将来の報告期間において使用するために主体に提供されるサービス提供能力又は経済的便益の流入であり、非交換取引から生じ純資産を増加させるもの」(IPSAS[2012b], par.5.2)とされている。

上記の定義に照らすと、繰延アウトフローは政府からすでにサービス提供能力又は経済的便益が流出し、さらに将来の報告期間に費用として認識される項目として捉えられている。また、繰延インフローは政府にすでに流入したサー

ビス提供能力又は経済的便益であるものの、将来の特定の報告期間に使用することが意図された流入であるため、将来の報告期間の収益として認識するものとして捉えられている。なお IPSASB[2012b]に基づく財政状態計算書の構成を示すと以下の図表3のようになる。

図表3：IPSASB[2012b]における財政状態計算書



出所：IPSASB[2012b]を参考に筆者作成

### 3.3. IPSASB[2014a]における規定

IPSASB[2012b]の公表から2年後の2014年、IPSASB[2014a](概念フレームワーク確定版)が公表されるに至った。そこでの大きな変更点は、IPSASB[2012b]において財政状態計算書の構成要素であった「繰延アウトフロー」と「繰延インフロー」が、IPSASB[2014a]においては「その他の資源」と「その他の債務」とされ、かつ構成要素レベルでの定義は避けられたことである。また、財政状態計算書の資産と負債の定義も変更されている<sup>7)</sup>。

IPSASB[2014a]によれば、資産は「過去の事象の結果として主体によって現在支配されている資源」として定義<sup>8)</sup>され、負債は「過去の事象の結果、資源の流出を生じさせる現在の義務」として定義された。さらに、資産概念を構築する資源とは「サービス提供能力又は経済的便益を創出する能力のある項目」(IPSASB[2014a], par.5.7)として定義されている。

次に、IPSASB[2014a]によれば、「その他の資源」と「その他の義務」は財政状態計算書の構成要素の定義を満たさないものの、財務報告の目的をよりよく達成するために、財務諸表上での認識が容認されるものと考えられている

(IPSASB[2014a], par.5.4)。この規定は、「その他の資源」や「その他の義務」を財政状態計算書において資産や負債とは別個の項目として計上することを求めていると考えられる。

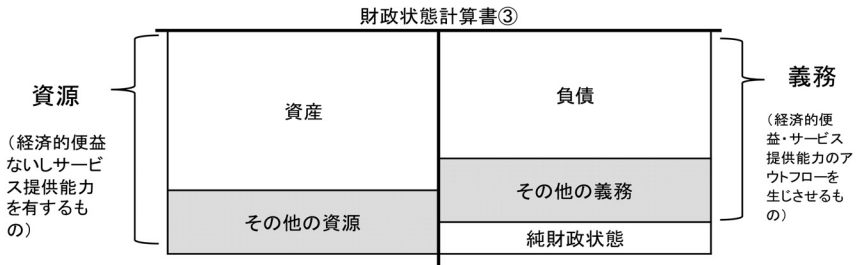
IPSASB[2014a]における各項目の規定からすると、財政状態計算書はそれを司る概念である資源と義務というふたつの要素から成り立っていることが分かる。

財政状態計算書の左側は、政府によって支配された資源である資産と、政府によって支配されていないために資産の定義に当てはまらないものの、サービス提供能力又は経済的便益を有すると考えられる「その他の資源」から構成されている。すなわち、IPSAB[2014a]の財政状態計算書の左側は資産の上位概念としての資源概念によって規定されている。

そして、財政状態計算書の右側は、政府の現在の義務である負債と、現在の義務ではないため負債の定義には当てはまらないものの、サービス提供能力又は経済的便益を有する資源を提供する一定の義務があると考えられる「その他の義務」から構成されている。すなわち、IPSASB[2014a]に財政状態計算書の右側は、負債の上位概念としての義務概念によって規定されている。

こうした財政状態計算書の構成と、それに関するIPSASBの捉え方を図示すると、以下の図表4のようになると考えられる。

図表4：IPSASB[2014a]における財政状態計算書



出所：IPSASB[2014a]を参考に筆者作成



#### 4. 繰延フローの取扱いの変化に見る財政状態計算書概念の変質

本節では、3節で述べた繰延フローの取扱いの変化と財政状態計算書に収容される構成要素ないし項目の概念変化の過程について考察する。

IPSASB[2006a]においては、厳格に定義づけられた資産と負債が財政状態計算書の構成要素であった。繰延フローとされる項目は、初年度に収益や費用として認識されていたため、財政状態計算書に計上されなかった。しかしながら、複数年度にわたり使用する（使用させる）ことを目的として受領された（支出した）次期以降の会計期間に帰属する項目である繰延フローを取引時点において収益や費用として認識することは適切な業績計算に繋がらない。そのため、IPSASBは一連の概念フレームワーク・策定プロジェクトの中で、繰延フローを財政状態計算書に計上するべく検討を行っていた。

業績計算をどのような視点からみるかという点に対して、IPSASBは2つの可能性を指摘している。ひとつは、財務業績を報告期間に帰属するフローの差額として見る見解であり、いわゆる収益費用アプローチ (Revenue and Expense-led Approach) である (IPSASB[2010], Agenda Paper 2B.1, par.4.7)。この見解では、会計は特定の期間のインフローとアウトフローを配分するプロセスであると捉えられる (IPSASB[2010], Agenda Paper 2B.1, par.4.8)。政府がこのアプローチを採用した場合、サービスの提供に関わるコストは、サービスが提供された期間に帰属すると捉えられ、税金やその他の収益は、関連するコストを賄うことを意図したものと捉えられる (IPSASB[2010], Agenda Paper 2B.1, par.4.9)。

いまひとつは、財務業績を純財政状態の変動とみる見解であり、いわゆる資産負債アプローチ (Asset and Liability-led Approach) である (IPSASB[2010], Agenda Paper 2B.1, par.4.10)。この見解の下では、収益や費用は純財政状態の変動原因として捉えられる (IPSASB[2010], Agenda Paper 2B.1, pars.4.11-12)。

このような2つの見解に対して、IPSASBは、情報価値の高さから財務業績の見方として適切な期間にフローを配分する収益費用アプローチをとり、かつ繰延フローが財政状態計算書の要素として定義することを決定した (IPSASB[2012a], Agenda Paper 2C.2, par.27)。

以上のような繰延フローに対する議論を経て、IPSASB[2012b]では、次期以降の会計期間に帰属するフロー項目である「繰延アウトフロー」と「繰延イン

フロー」を、資産や負債とは別個の構成要素として財政状態計算書に計上することを要求した。厳密に定義された資産や負債の定義を変更せず、かつ一会計期間の適切な業績計算を行うためには、繰延フローが財政状態計算書の構成要素として定義されざるを得なかったのである。

IPSASB[2012b]における財政状態計算書の構成要素は「経済的便益ないしサービス提供能力」の流出入を中心に定義されていた。IPSASB[2012b]における各構成要素の定義からすれば、資産や負債は資産負債アプローチに基づいて定義されている一方で、「繰延アウトフロー」や「繰延インフロー」は収益費用アプローチを基礎として定義されていたといえることができる。

次に、IPSASB[2012b]からIPSASB[2014a]への変化について述べる。IPSASB[2012b]において繰延フローとされていた項目は、「その他の資源」や「その他の義務」とされ、財務諸表の構成要素の定義を満たさないが認識を容認される項目として位置付けられた(IPSASB[2014a], BC.5.37-5.47)。これらの項目は「サービス提供能力と経済的便益」という概念を中心に定義が行われるという点は変わらないものであった。しかしながら、「その他の資源」は、その性質上、既に資源の流出がなされているため、政府が支配しているとは考えられない項目として、資産とは別個に財政状態計算書に計上することを求められていると考えられている。一方、「その他の義務」は政府が義務を履行していくことによって「サービス提供能力ないし経済的便益」の流出が生じていくと見做されていると考えられる。

ここで着目すべきことは、IPSASB[2014a]においては、「資源」と「義務(=資源のアウトフロー)」が資産と負債の上位概念されており、それらによって財政状態計算書が構成されているということである。それゆえ、IPSASB[2014a]における財政状態計算書は、政府によって支配された資源である資産とその他の資源、および現在の義務である負債とその他の義務から構成されることとなったのである。すなわち、IPSASB[2014a]における財政状態計算書の構成要素ないし項目の全ては、「資源概念」と「義務概念」を中心としたアプローチによって定義されているのである。

## 5. おわりに

本稿の目的は、IPSASBによって行われていた概念フレームワーク・策定プロジェクトにおいて、議論の争点となっていた繰延フローの取扱変化に見る財政状態計算書概念の変質について検討することであった。本稿の検討を通じて明らかになったことは次の二点である。

IPSASB[2012b]における財政状態計算書は“「経済的便益ないしサービス提供能力」の流入”を中心に定義されていた。すなわち、資産や負債は資産負債アプローチによる定義付けがなされているにもかかわらず、「繰延アウトフロー」や「繰延インフロー」は収益費用アプローチに基づいて定義されていた。

一方、IPSASB[2014a]における財政状態計算書は「資源概念」と「義務概念」から構成されるものとして位置付けられた。それゆえ、財政状態計算書に収容される項目である資産や負債に加え、IPSASB[2012b]においては資源の流出ないし流入として捉えられていた繰延フローが、IPSASB[2014a]においては資源や義務の一要素として捉え直されたのである。

繰延フローの取扱変化にみる財政状態計算書概念の変質を検討するにあたり、それらの諸項目に如何なる測定属性を用いるのか(用いるべきなのか)という点まで議論を拡張することは、IPSASBが財政状態計算書項目の性質をどのように捉えているのかということをも明らかにするためにも、本来必要な作業であったろう。しかしながら、そういった項目ごとにどの測定属性を当てはめるのかという議論は、IPSASの個別基準レベルで行われることとなる<sup>9)</sup>。そのため今後は、現在IPSASBが策定を行っているIPSASコンサルテーションペーパー『収益と非交換費用の会計』(Consultation Paper: Accounting for Revenue and Non-exchange Expense)の動向を注視していく必要があるろう。

当初、IPSASBは既存の企業会計基準を範として政府等の公的部門に適合するような公会計基準の策定を進めていた。そのため、財政状態計算書の構成要素である資産や負債の概念は、企業会計で定められていたそれらの定義を基礎として構築されていた。しかしながら、本来的に政府は住民に対し行政活動を通じた財・サービスを提供することを目的としている(IPSAS[2014a], par.2)。こうした政府の活動目的から「サービス提供能力」という政府会計に固有の概念が存在することとなった。それに伴い、企業会計における貸借対照表とは大

幅に異なり、将来にキャッシュを生み出さないものの「サービス提供能力」を有する資源が、資産ないしその他の資源として財政状態計算書に計上されることとなった。政府会計固有の「サービス提供能力」という概念の存在は、そもそも「サービス提供能力」を如何に捉えるのかという点、そうした性質のみを有する諸項目にどのような測定属性を適用するのか(適用すべきなのか)という点、また特定の測定属性から得られた値にはどのような意味付けが可能であるのかという点など、様々な検討すべき事項を政府会計研究にもたらず可能性があると考えられる。

### 参考文献

— 本文および脚注で触れたもののみ掲げる —

- Berger, Thomas Muller-Marques [2012], *IPSAS Explained: A Summary of International Public Sector Accounting Standards*, Second edition, Wiley.
- Christiaens, J. and Neyt, S. [2015] “International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)” Budding, T., Grossi, G., and Tagesson, T. [2015] *Public Sector Accounting*. Routledge, pp.23-62.
- Governmental Accounting Standards Board [2007], *Concepts Statement No.4: Elements of Financial Statements*.
- International Public Sector Accounting Standards Board [2006a], *International Public Sector Accounting Standards No.1: Presentation of Financial Statements*.
- International Public Sector Accounting Standards Board [2006b], *International Public Sector Accounting Standards No.23: Revenue from Non-Exchange transactions*.
- International Public Sector Accounting Standards Board [2008], *Agenda Item 2: IPSAS Conceptual Framework*, October.
- International Public Sector Accounting Standards Board [2010], *Agenda Item 2B: IPSAS Conceptual Framework*, October.
- International Public Sector Accounting Standards Board [2011], *Review of Submissions to Consultation Paper #2: Elements and Recognition in Financial Statements*, Agenda Item 4C.
- International Public Sector Accounting Standards Board [2012a] *Agenda Item 2C: “Conceptual Framework Phase 2: Elements and Recognition”*, March

International Public Sector Accounting Standards Board [2012b], *Exposure Draft 2: Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Elements and Recognition in Financial Statements*.

International Public Sector Accounting Standards Board [2013a], *Conceptual Framework: Responses to Exposure Draft, Elements and Recognition in Financial Statements*, Agenda Item 2A, June.

International Public Sector Accounting Standards Board [2013b], *Agenda Item 6B.1; Conceptual Framework: Elements and Recognition in Financial Statements*, December.

International Public Sector Accounting Standards Board [2014a], *Final Pronouncement: Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*.

International Public Sector Accounting Standards Board [2014b], *Conceptual Framework: Elements and Recognition in Financial Statements*, Agenda Item 4A.1., March

International Public Sector Accounting Standards Board [2017], *Consultation Paper: Accounting for Revenue and Non-Exchange Expense*.

石田晴美[2015]「補助金等による固定資産取得の会計処理の検討—独立行政法人の会計を中心に—」『経営論集』Vol.1, No.5, 1-17 頁.

石津寿恵[2017]「非営利組織会計における補助金の負債性に関する展望」『経営論集』64 巻第 1・2・3 号, 95-109 頁.

金子良太[2014]「政府会計における繰延資源流入と繰延資源流出の意義」『会計』第 185 巻第 4 号, 86-97 頁。

川村義則・青木孝浩[2010]「国際公会計基準と米国の公会計基準の現状に関する調査」『平成 21 年度海外行政実態調査報告書』会計検査院調査課。

清水涼子[2010]「公会計における政府補助金の会計処理について」『現代社会と会計』第 4 号, 1-9 頁。

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』第 22 巻第 1 号, 77-112 頁。

- 
- (1) 2006年より、IPSASBによって公的部門の特徴を考慮した上で将来のIPSASの開発に資するための概念フレームワークが策定されている。
  - (2) 財政状態計算書とは、いわゆる貸借対照表のことを指す。
  - (3) IPSASB[2012], pars.5.3-5.4.参照
  - (4) さらに、GASBの会計基準において繰延フローが登場したもうひとつの理由は「期間衡平性」の確保にあると指摘されている(金子[2014], 92頁)。
  - (5) 筆者の知りうる限り、IPSASBによって定められた繰延フローを主たる検討対象とした先行研究は金子[2014]以外に見受けられなかった。特に、金子[2014]においてIPSASB[2014a]が検討対象でない理由は、IPSASB[2014a]が当時未公表であったからである。
  - (6) 本稿においてIPSASの策定にあたりIPSASBが範とした企業会計基準とは、国際会計基準委員会(International Accounting Standards Committee)が公表している旧国際会計基準(International Accounting Standards), や国際会計基準審議会(International Accounting Standards Board)が公表している国際会計基準(International Financial Reporting Standards)のことを指す。
  - (7) このようなIPSASBによる財政状態計算書項目の定義に関する議論の詳細についてはIPSASB[2013a, 2013b]やIPSASB[2014b]を参照されたい。
  - (8) 資産は政府によって支配されていることが必要とされる。例えば、IPSASB[2014a]において「支配」は次のように述べられている。すなわち、「主体は資源の支配を有していなければならない。資源の支配を有することで、サービスの提供やその他の目的を達成する際に、資源に包含されるサービス提供能力の便益や経済的便益を導き出すために資源を使用する(また他の当事者に使用を指図する)能力が主体に生ずる」(IPSASB[2014a], par.5.11.)と。
  - (9) IPSASB[2014a]によれば、「その他の資源」や「その他の義務」を認識する状況は個別基準レベルで定められるとされている(IPSASB[2014a], BC5.56)。また、測定に関しても「測定目的を最も適切に達成する単一の測定基礎を概念フレームワークのレベルで特定することは可能ではない」(IPSASB[2014a], par.7.5)ため、全ての取引や事象に関する単一の測定基礎(ないし測定基礎の組み合わせ)を提案せず、その選択に関するガイダンスを提案することとしている(IPSASB[2014a], par.7.5)。さらに、こうした測定基礎の選択は個別基準レベルでの決定になるとされている(IPSASB[2014a], BC.7.6)。