

解 説

国際公会計基準審議会（IPSASB）

公開草案第 58 号「IPSAS の改善 2015」

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 諸谷 竹生

1. 本公開草案の構成

国際公会計基準審議会（IPSASB）は、2015 年 10 月に本公開草案（ED）を公表した。“改善”とは、国際公会計基準（IPSAS）について定期的に“個別のプロジェクトを立ち上げるほど重要ではない”修正をまとめて行うもので、昨年度も「IPSAS の改善 2014」を公表している。しかし、本 ED は、特に「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」（以下「概念フレームワーク」という。）が 2014 年 10 月に完成したことで、その内容を反映するために従来よりも内容が幅広く、以下の 4 部構成となっている。

パートⅠ	概念フレームワークによる改善
パートⅡ	一般的な改善
パートⅢ	政府財政統計による改善
パートⅣ	国際会計基準審議会（IASB）による改善

また、改善点も多岐にわたり、複数の IPSAS に共通する改善点が多いことも特徴的である。

2. 概念フレームワークによる IPSAS の改善（パートⅠ）

修正提案の要旨①

2014 年 10 月に公表された「概念フレームワーク」の第 1 章から第 4 章に基づく修正である。この修正は、質的特性、会計方針、会計方針の選択及び適用に用いられる根拠の優先順位に関するものである。

修正提案の要旨②

「概念フレームワーク」の第 3 章は、一般目的財務報告書における、情報の質的特性及び情報の制約条件を取り扱っている。「概念フレームワーク」は、質的特性として従来の“信頼可能性”ではなく“忠実な表現”を採用した。

IPSASB は、「概念フレームワーク」の第 5 章「構成要素」と第 6 章「認識」から生じる IPSAS の変更を検討する前に、認識規準及び測定に関するガイダンスを部分的に修正しないことを決定した。そこで、“信頼可能性”の用語の説明を、認識又は測定の側面の不確実性についての要求事項を含んでいる各 IPSAS において“信頼して”又は“信頼できる”を初めて使用する個所の注記に含める。

2014 年 10 月に概念フレームワークが完成した。IPSASB は、これを受け、概念フレームワーク全 8 章のうち、第 1 章から第 4 章までを現行の IPSAS に反映するための範囲を限定したプロジェクトに着手した。

概念フレームワークの第 1 章から第 4 章の内容は以下のとおりである。(正式表題ではない)

第 1 章：概念フレームワークの役割及び権威

第 2 章：一般目的財務報告の目的及び利用者

第 3 章：一般目的財務報告書における情報の質的特性 (QCs) 及び制約

第 4 章：報告主体

現行の IPSAS 第 1 号「財務諸表の表示」(2006 年 12 月改訂版)には、IPSASB が間接的に適用してきた QCs と制約を要約した「付録」が掲載されている。これは 2000 年 5 月発行の旧版から受け継がれてきたもので、元々はかつての IASB の 1989 年版の概念フレームワークに基づくものである。

IPSASB は、この「付録」を完全に削除するか、それとも IPSASB 独自の概念フレームワークを反映した内容に修正するかを検討した。IPSASB は、概念フレームワークにおける概念は、直接的に考慮されることが重要であり、何かを通して考慮することは望ましくないと判断した。よって、IPSAS 第 1 号の「付録 A」を完全に削除することを決定した。この決定に伴い、IPSAS 第 18 号「セグメント報告」の付録 A も同様に削除する。

新しい概念フレームワークには、従来の“信頼可能性 (reliability)”に代わり、“忠実な表現 (faithful representation)”という質的特性が定められた。

IPSASB は、一部の IPSAS (例：IPSAS 第 31 号「無形資産」第 26 項)には認識規準が定められており、“信頼して (reliably)”又は“信頼できる (reliable)”の用語が含まれていることに注目した。他の多くの IPSAS は明確な認識規準を含んではいないものの、“信頼して”“信頼できる”の用語への言及を、認識、見積り、配置、及び測定に関するその他論点に関して含んでいる。

認識及び測定は、概念フレームワークの第 5 章以降の内容である。IPSASB は、認識規準及び関連指針についての完全なレビューに先立って、今回の範囲を限定したプロジェクトにおいて認識規準の一部を変更することは不適切であると判断した。

一方で、上述のとおり、IPSAS 第 1 号の「付録」に記載していた“信頼可能性”の質的

特性は削除される。そこで、認識規準を含む各 IPSAS には、“信頼可能性”の意味を説明する注記を含めることとした。この注記には、「信頼できる情報とは、重大な誤謬又は偏向がなく、利用者が表現することを意図するか、又は表現することを合理的に期待される場合に、それを忠実に表現するために依拠できるものである。」と明記する。

IPSAS 第 3 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」の第 12 項は、取引、その他の現象又は状況に特に適用される個別の IPSAS が存在しない場合における、会計方針の作成に関する基礎的な要求事項を提供している。IPSAS 第 1 号の 2006 年版は、マネジメント層は、会計方針の作成と適用によって、情報が目的適合で信頼できるものになるように、判断を行わなければならないと特記している。概念フレームワークとの整合性を保つために、IPSASB は、“信頼可能性”を“忠実な表現”に置き換えることを決めた。各 QC の間では優劣を付けないという決定に基づき、第 12 項の一般目的財務報告書に含まれる情報として、その他の質的特性及び制約条件を加えることを認めた。

IPSAS 第 3 号は、“信頼可能性”の特徴として、経済的実質、中立性、慎重性、完全性なども挙げていた。これらの特徴について引き続き IPSAS 第 3 号に記載するかを検討した結果、これらの特徴に一定の価値を認め、IPSAS 第 1 号の付録 A において言及・説明されていたこと、しかしそれらは新しい概念フレームワークでは特に識別されていないことを認めた。

概念フレームワークは、「忠実な表現は、現象の描写が完全で中立的かつ重大な誤謬が存在しない場合に達成される。経済的又はその他の現象を忠実に表現する情報は、基礎になる取引、その他の事象、活動又は環境の実質——それは常に同じ法的形態を取る必要はない」(3.10 項)と説明している。したがって、一般目的財務報告書に含まれる情報の重要な品質にとって、実質重視は必須であることに変化はない。実質重視は、個別の又は追加的な質的特性としては識別されていないが、それは“忠実な表現”の概念に含まれているからである。

IPSASB は、“慎重性”の概念も、“中立性”の説明において、“忠実な表現”の要素として、かつ、不確実性に注意深く対処する必要性の認識として反映されていると考えた。

結果的に、IPSASB は、IPSAS 第 3 号第 12 項において、経済的実質、中立性、慎重性、完全性に明確に言及する必要はないと判断した。

3. 一般的な IPSAS の改善 (パート II)

修正提案の要旨③

売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業を扱う、関連する国際会計基準又は国内会計基準への言及を削除する修正である。

修正提案の要旨④

IPSAS 第 32 号「サービス委譲契約：委譲者」と、IPSAS 第 17 号「有形固定資産」との間の、類似しない資産が、同じ種類の資産として会計処理されるという不整合を明確化するための修正である。

利害関係者から、売却及び処分する目的で保有する非流動資産に関し、現行の IPSAS の記載上の不整合が指摘された。IPSASB は、国際財務報告基準 (IFRS) 第 5 号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」は、以下の理由から、公的部門には当てはまらないと考えた。

- (a) 公的部門における資産の売却は、何段階かの承認が必要であるため、1 年以内に終わらない場合がある。これは、IFRS 第 5 号に従って提供される情報の目的適合性及び一貫性についての疑問を提起する。
- (b) 公的部門における多くの資産は、無償又は名目的な対価による、移転又は分配を通じて処分される。IFRS 第 5 号は売却を公正価値で処理するため、その開示要求事項はこれらの移転について目的適合な情報を提供しない可能性がある。
- (c) 公的部門における多くの非継続事業は、無償又は名目的な価格によってサービスを提供してきた事業である。IFRS 第 5 号は、処分前、又は売却目的での保有区分に分類する前に、非継続事業を、資金生成単位又は資金生成単位のグループのいずれかとして扱っているため、その開示要求事項は、公的部門における非継続事業について目的適合な情報を提供しない可能性がある。

結果として、IPSASB は、売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業を扱う、国際会計基準又は国内会計基準への IPSAS における言及を削除することに合意した。

IPSASB は、IPSAS 第 32 号の要求事項と、IPSAS 第 17 号及び第 31 号の要求事項との間に生じ得る不整合について注意を払っていた。IPSAS 第 32 号における要求事項は、サービス委譲資産を、異なる内容や機能を有するものであったとしても、資産の種類の一つとして表示することを要求しているように思われる。類似性のない資産を類似性があるように報告することを要求するのは、IPSASB の意図とは異なるため、IPSAS 第 32 号の意図をより明確にする提案を行うことを決定した。これらの変更によって利用者が入手できる情報が減ることになるかどうか、しかし、当該情報は現在の (特に IPSAS 第 32 号の) 要求事項によって満たされており、サービス委譲契約に関する資産について高品質の開示を保証するかどうか、について検討した。

IPSASB は、サービス委譲資産の再分類は、一部の主体にとって、測定基礎の変更を求めることになり得ることに留意した。例えば、再評価モデルを使用して測定されているサービス委譲資産が、原価モデルを使用して測定される資産に再分類される可能性がある。同様に、原価モデルを使用して測定されているサービス委譲資産が、再評価モデルを使用して測定される資産に再分類される可能性もある。サービス委譲資産とその他の資産との

間のバランスは、主体によって異なり得るため、IPSASB は、再分類の時点で適用されるべき測定基礎を主体自身が選択するのを認めることに同意した。IPSASB はまた、原価モデルを遡及適用するために必要な情報は、適時に入手できない可能性があることにも留意した。結果として IPSASB は、ある主体が原価モデルを使用してある種類の資産を測定することを選択する場合、再評価モデルの下で決定された帳簿価額を、再分類時点のみなし原価として、主体が使用することを認めることに同意した。

4. 政府財政統計による IPSAS の改善 (パートⅢ)

修正提案の要旨⑤

“弾薬”の用語を、政府財政統計上の用語である“軍用棚卸資産”に置き換え、説明を含める。

“軍事用設備”の用語を、政府財政統計上の用語である“武器システム”に置き換え、説明を含める。

政府財政統計 (GFS) 報告ガイドラインは、弾薬を含め、すべての使い切りの品目を含む“軍用棚卸資産 (military inventories)”の用語を使用している。IPSASB は、IPSAS で使用している“弾薬 (ammunition)”の用語を、GFS の“軍用棚卸資産”の用語に置き換えることを決定した。また、説明を付すことで、棚卸資産として分類されるべき軍用資産の種類が明確になり、GFS 報告ガイドラインとの整合性が増すことになるとも結論付けた。

GFS 報告ガイドラインは、“武器システム (weapons system)”の用語を、平時には単なる抑止力として用いられる、防衛サービスの備えとして継続的に使用される品目を含めて使用している。IPSASB は、IPSAS で使用している“軍事用設備 (special military equipment)”の用語を、GFS の“武器システム”の用語に置き換えることを決定した。また、説明を付すことで、IPSAS 第 17 号「有形固定資産」の適用範囲を明確にすることができ、GFS 報告ガイドラインとの整合性を増すことができるだろう。

5. IASB による IPSAS の改善 (パートⅣ)

修正提案の要旨⑥

果実生成型植物の定義を修正し、果実生成型植物を、IPSAS 第 17 号「有形固定資産」の範囲に含める。

果実生成型植物とは、農産物の生産又は供給に使用される、生きている植物で、1 会計期間を超えて生産物を生成することが予想され、廃材として売却される場合を除き、それ自体は農産物として販売される可能性がほとんどないもの、と定義される。

これまでは、果実生成型植物は定義されておらず、農業に関する果実生成型植物は、IPSAS 第 27 号「農業」の適用範囲内のものとされていた。

果実生成型植物は、IPSAS 第 17 号の有形固定資産の定義を満たし、その稼働は製造設備に類似している。したがって、果実生成型植物は、IPSAS 第 27 号の代わりに、IPSAS 第 17 号の適用範囲に含める修正が必要である。果実生成型植物の生産物は、引き続き、IPSAS 第 27 号の適用範囲となる。

IPSASB は、IASB が 2014 年 6 月に公表した「農業：果実生成型植物（IAS 第 16 号と IAS 第 41 号への修正）」と題された、狭い範囲の修正事項を含む、IAS 第 16 号「有形固定資産」及び IAS 第 41 号「農業」の修正文書をレビューした。その結果、当該修正を適用しない、公的部門特有の理由は存在しないという結論に至った。

上記について、各国利害関係者のコメントが求められており、コメントの期限は 2016 年 1 月 15 日である。

6. 改善対象の一覧

これまで述べてきた改善点を、一覧表にまとめると、次のようになる。

番号①から⑥は、「改善提案要旨」として前述した枠内の文章の番号に対応している。

	IPSAS の表題	①	②	③	③	④	⑤
1	財務諸表の表示	○					
2	キャッシュ・フロー計算書						
3	会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬	○					
4	外国為替レート変動の影響						
5	借入費用		○				
6	連結及び個別財務諸表						
7	関連法人に対する投資		○				
8	ジョイント・ベンチャーに対する持分						
9	交換取引による収益		○				
10	超インフレ経済下における財務報告						
11	工事契約		○				
12	棚卸資産					○	
13	リース		○				
14	後発事象			○			
16	投資不動産	○	○				
17	有形固定資産		○			○	○
18	セグメント別報告	○	○				
19	引当金、偶発負債及び偶発資産		○	○			

20	関連当事者についての開示	○					
21	非資金生成資産の減損		○				
22	一般セクターの財務情報の開示	○					
23	非交換取引による収益（租税及び移転		○				
24	財務諸表における予算情報の表示	○					
25	従業員給付		○				
26	資金生成資産の減損		○	○			
27	農業		○	○			
28	金融商品：表示						
29	金融商品：認識及び測定	○					
30	金融商品：開示	○					
31	無形資産		○	○			
32	サービス委譲契約：委譲者		○		○		
33	発生主義の国際公会計基準の初度適用		○				
34	個別財務諸表		○				
35	連結財務諸表						
36	関連法人及び共同支配法人に対する投資		○				
37	共同支配の取決め						
38	他の主体への関与の開示						

(注) IPSAS 第 15 号は廃止され、2013 年 1 月 1 日以降開始事業年度より、IPSAS 第 28 号～第 30 号に置き換わっている。

以 上