

国際公会計基準審議会（IPSASB）最終文書「IPSAS の改善 2015」の解説

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 蒔谷竹生

1. 本最終文書の構成

IPSASB は、2016 年 4 月に最終文書『IPSAS の改善 2015』を公表した。

本プロジェクトでは、中間的な成果物として 2015 年 10 月に公開草案（ED）『IPSAS の改善 2015』を公表している（「ED 第 58 号「IPSAS の改善 2015」の解説」2016 年 1 月号ジャーナル参照）。今回公表された最終文書は、当該 ED に寄せられたコメントを IPSASB で検討し、各基準（IPSAS）の修正箇所の一覧としてまとめたものである。本最終文書はおおむね ED の提案内容をそのまま受け継いでいる。

本最終文書の表題にある“改善”とは、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”修正をまとめて定期的に行うことを指す。今回は特に『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）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の第 1 章から第 4 章に整合させるための IPSAS の改善
パート II	一般的な IPSAS の改善
パート III	政府財政統計による IPSAS の改善
パート IV	IASB による IPSAS の改善

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（後述 6. 改善対象の一覧を参照）。

今回の改善 2015 は、2017 年 1 月 1 日から適用される。

2. 概念フレームワークによる IPSAS の改善（パート I）

（1）質的特性に関する修正

パート I は、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。パート I は、大きくセクション 1 と 2 に区分される。

セクション 1 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、に関する修正をまとめたものである。特に、『概念フレームワーク』第 3 章が情報の質的特性として、従来の“信頼可能性”ではなく“忠実な表現”を採用した点に関する修正が、多くの IPSAS について行われている。

今回の最終文書では、IPSAS 第 3 号の「結論の根拠」に BC13 項の文章が新たに追加された。本文第 14 項の修正経緯を説明したものであるが、本文自体には公開草案から変

更はない。

(2) パート I－1 a : IPSAS 第 1 号の修正

1 a は、IPSAS 第 1 号『財務諸表の表示』の修正である。ここでは、質的特性に関する前述の信頼可能性に関する概念変更を一部の条項に反映するとともに、末尾に「付録 A」として従来掲載されていた質的特性のリストを削除した。また、IPSAS 第 1 号の「結論の根拠」は、IPSAS 全体に関する修正を行う場合にその理由を記載する位置づけとなっており、今回も説明が 3 項にわたり追加されている。以下、当該追加分の内容を掲載する。

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質的特性及び制約を要約した「付録 A」が掲載されている。これは 2000 年 5 月発行の旧版 IPSAS 第 1 号から受け継がれてきたもので、元々はかつての国際会計基準審議会の 1989 年版『概念フレームワーク』に基づくものである。

IPSASB は、この「付録 A」を完全に削除するか、それとも IPSASB 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、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。

(3) パート I－1 b : IPSAS 第 3 号の修正

1 b は、IPSAS 第 3 号『会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬』の修正である。ここでも、質的特性に関する前述の信頼可能性に関する概念変更を反映している。また、IPSAS 第 3 号第 12 項は、他に適用できる IPSAS が存在しない場合の会計方針の設定と適用に関する指針であるが、その記載を新しい概念フレームワークの質的特性の考え方に整合するように書き直している。

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、その他の事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。また、IPSAS 第 1 号 (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。上述したように IPSASB は、『概念フレームワーク』と IPSAS との整合性をはかるため、“信頼可能性”を“忠実な表現”に置き替えることを決めた。また、各質的特性の間では優劣を付けないという決定に基づき、第 12 項において、一般目的財務報告書に含まれる情報について、“その他の質的特性”及び“制約条件”を加えることとした。これに伴い、IPSAS 第 16 号 (パート I－1 c)、第 18 号 (パート I－1 d)、第 24 号 (パート I－1 g)、第 29 号 (パート I－

1 h)、第 30 号 (パート I - 1 i) における IPSAS 第 3 号への参照個所が修正されている。また、IPSAS 第 20 号 (パート I - 1 e) 及び第 22 号 (パート I - 1 f) における質的特性への直接的な参照個所を修正している。

ED 第 58 号に寄せられたコメントの 1 つは、IPSAS 全体を通して、すべての質的特性及び制約条件に言及するように修正すべきだと述べていた。確かに『概念フレームワーク』は質的特性の間に優劣を付けず、いずれも不可欠で相関関係を有するとしているが、特定の状況下において個別の質的特性がより重要になることまで否定するものではない。よって IPSASB は、1 つ又は複数の質的特性に言及している個所について、いちいち全ての質的特性に言及すべきではないと考えた。

IPSAS 第 3 号は、“信頼可能性”の属性として、経済的実質、中立性、慎重性、完全性なども挙げていた。これらの属性について引き続き IPSAS 第 3 号に記載するかを検討した結果、これらの属性には一定の価値があるとして IPSAS 第 1 号の付録 A で言及・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品質は実質重視であることに変化はない。“実質重視”は、個別又は追加的な“質的特性”としては識別されていないが、それは、実質重視が“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。その結果、IPSAS 第 3 号第 12 項において、経済的実質、中立性、慎重性、完全性について特に言及する必要はないと判断した。

IPSAS 第 3 号の第 14 項は、ある取引、その他の事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、マネジメント層が参照すべき、かつその入手可能性を検討すべき参照先 (関連論点を扱う IPSAS の要求事項と、『概念フレームワーク』の定義並びに認識及び測定の規準) を示している。IPSASB は、当該参照先の定義並びに認識及び測定の規準をマネジメント層は考慮すべきかどうかを検討した。その結果、IPSAS は未更新ではあったが、『概念フレームワーク』は IPSASB の最新の考え方を反映していることから、IPSASB は、マネジメント層は当該情報源を参照すべきであると判断した。

IPSAS 第 3 号の第 15 項は、会計方針の開発及び適用にあたり、他の基準設定主体による最新の文書について、IPSAS と競合しない限りにおいて考慮することを認めている。IPSASB は、国際会計基準審議会 (IASB) の文書例を引き続き載せるかどうかを検討した。

当時 IASB による『概念フレームワーク』の見直し作業はまだ終了していなかったが、IPSASB の『概念フレームワーク』と IASB のそれとの間には差異があった。よって IASB の『概念フレームワーク』に基づく会計方針の開発と適用は、公的部門においては常に適切とは限らないことになる。ED 第 58 号に寄せられたコメントに対応して、IPSASB は、IPSASB の『概念フレームワーク』は IASB の『概念フレームワーク』の下位互換ではないことを再確認した。ただし第 15 項における IASB の文書例 (IFRS、IFRIC 又は SIC) は有用であるとして、引き続き掲載することとした。

(3) 信頼可能性に関する注記の追加

前述したように『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 の変更は今回の改善プロジェクトの範囲外であるため、「認識規準」及び測定に関する現行基準の文章を今回の改善では修正しないことを決定した。ただし、“信頼可能性”の概念自体は“忠実な表現”に置き換えられるため、認識規準に関する説明文に“信頼して”又は“信頼できる”の用語が使われている IPSAS では、古い質的特性の用語がそのまま使用されることになってしまう。

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、当該規準には“信頼して (reliably)”又は“信頼できる (reliable)”の用語が含まれている。他の多くの IPSAS は明確な「認識規準」を含んではないものの、“信頼して”“信頼できる”の用語を、認識、見積り、配置、及び測定に関して含んでいる。

そこで、パート 1 のセクション 2 では、当該“信頼して”又は“信頼できる”の用語が使用されている個所に注記を設けて、暫定的に当該用語の説明を含める修正を行っている。最終文書では、公開草案の注記文案「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。」に、「IPSAS 第 1 号 BC16 項は、信頼可能性の説明に関する経過措置を論じている」という文章が追加されている。

3. 一般的な IPSAS の改善 (パート II)

(1) 全般

パート II は、一般的な IPSAS の改善であり、IPSAS の定期的な見直し作業をまとめたものであり、セクション 1 と 2 に区分されている。

セクション 1 は、IFRS 第 5 号で定めている「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」は、公的部門では限定的にしか適用されないとして、それらに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。各 IPSAS の本文については公開草案と最終文書は同じであるが、「結論の根拠」における説明文がより詳細になってい

る。

セクション 2 は、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。最終文書は公開草案とおおむね同じ内容である。

(2) セクション 1：売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業に関する修正

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、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、特定の場合に限って公的部門に当てはまる可能性があると考えた。

- (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。特に、IFRS 第 5 号の下では、売却目的で保有する非流動資産は償却対象外であることに留意が必要である。
- (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、その測定及び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。しかし IPSASB は、IFRS 第 5 号の測定及び開示要求事項は、公正価値で売却が行われる場合には適切となる可能性があることを認識している。
- (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。しかし、非継続事業が、従来は資金生成単位又は資金生成単位のグループのいずれかであった場合には、IFRS 第 5 号の開示要求事項は適切となる可能性があることを認識している。

IPSASB は、IFRS 第 5 号は公的部門においては適切となる場合が限られると結論付けたため、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、この言及を維持することによって、不適切な状況において IFRS 第 5 号の要求事項に従うことになり得るという懸念を有していた。IPSAS 第 3 号は、個別の IPSAS で特に扱われていない取引について、会計方針の選択にかかるガイダンスを提供している。このガイダンスは、主体が適切であると考えられる場合には、IFRS 第 5 号にしたがった会計方針を主体が適用することを認めることになる。

(2) セクション 2 : IPSAS 第 32 号と IPSAS 第 17 号の要求事項との間の不整合

IPSASB は、IPSAS 第 32 号『サービス委譲契約：委譲者』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が、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、という点について検討した。

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）

パートⅢは、政府財政統計（GFS）と IPSAS の整合性をはかるための修正である。特に欧州において、公的部門の主体における会計担当者は政府財政統計の担当者を兼ねる場合が多く、両者の情報源、会計処理を整合させることによる事務軽減ニーズが強いことから行われている修正である。

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”の用語に置き替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” の用語に置き替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。

1 件のコメントは、“武器システム” の定義案は不必要に狭く、よって、武器を運搬しない軍事用車両や、防衛能力を直接的に提供しない軍事用車両のような一部の資産を排除することになると示唆した。IPSASB は、“武器システム” の定義は、武器の有無にかかわらずこのような車両を含むこと、なぜなら当該車両はその特別な機能を満たしているからであるという見解である。

5. IASB による IPSAS の改善 (パートⅣ)

パートⅣでは、IASB が IFRS を改訂したことによる影響を検討している。今回の改善では、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』の範囲に含めることとしている。

果実生成型植物とは、農産物の生産また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。

これにより、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』の範囲に含めることとなる。

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。

	IPSAS の表題	パート I		パート II		III	IV
		1	2	1	2		
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。

△印は、パートⅣ－1b の IPSAS 第 27 号への修正に伴う、波及的な修正を表している。

以 上