

国際公会計基準審議会 (IPSASB)

「IPSAS の改善 2021」の解説

IPSASB テクニカル・アドバイザー 公認会計士 露谷竹生
公認会計士 高橋宏延

本稿では、2022年1月に国際公会計基準審議会（以下「IPSASB」という。）から公表された「IPSAS の改善 2021」（以下「本文書」という。）について解説する。

1. IPSAS の改善とは

表題の改善 (Improvements) とは、国際公会計基準（以下「IPSAS」という。）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、原則として1年に1回行うことになっている。ただし、2020年はCOVID-19の感染拡大の影響で、IPSASBの会議時間に制約が生じたため、2020年のIPSAS改善プロジェクトは先送りされた。そのため、本文書は、2020年と2021年の2年分の改善をまとめた内容となっている。

本文書は単独のIPSASとして公表される文書ではなく、現行のIPSASの一部について、修正履歴の形式で改善箇所を示している。一般的なIPSASの改善を扱う「パートⅠ」と、国際財務報告基準(以下「IFRS」という。)の年次改善等を反映し、IFRSとの整合性を確保するための改善を扱う「パートⅡ」の二つのパートで構成されている。今回の特徴として、IFRSの金利指標改革関連の改善項目が、かなりの割合を占めている。

本文書の開発に際し、IPSASBは2021年7月に公開草案第80号「IPSASの改善2021」¹（以下「ED第80号」という。）を公表した。本文書は、ED第80号に寄せられたコメントを検討した上で、2021年12月の会議で承認、2022年1月に公表された。

本文書は、2023年1月1日以降に開始する事業年度から適用される。ただし、IPSAS第29号「金融商品：認識及び測定」（以下「IPSAS第29号」という。）に関する金利指標改革関連の改善項目については、2022年1月1日から適用される。

¹ ED第80号の解説記事：https://jicpa.or.jp/specialized_field/ITI/2021/20211018ede.html

2. 一般的な IPSAS の改善（パート I）

パート I は、IPSAS の利用者などの関係者から寄せられた意見に対応するための改善項目をまとめたものである。ED 第 80 号で提案された四つの改善項目が、ほぼそのまま記載されている。

パート	対象 IPSAS	内容
1-1	IPSAS 第 22 号「一般政府セクターに関する財務情報の開示」	IPSAS 第 22 号「一般政府セクターに関する財務情報の開示」（以下「IPSAS 第 22 号」という。）の表題にも使用されている「一般政府セクター（GGs）」という用語は、国民経済計算（以下「SNA」という。）に定義された用語である。IPSAS 第 22 号の SNA への参照箇所において、廃止された SNA93 への参照を、最新版の SNA2008 に修正する。
1-2	IPSAS 第 39 号「従業員給付」	廃止された IPSAS 第 39 号「従業員給付」（以下「IPSAS 第 39 号」という。）の第 47 項～第 49 項で使用されていた用語“Composite Social Security Programs”（複合社会保障制度）は、現行の IPSAS 第 39 号では定義されていない。よって、残っている“Composite”（複合）の用語を IPSAS 第 39 号から削除する。
1-3	RPG 第 1 号「主体の財政の長期的な持続可能性に関する報告」	RPG 第 1 号「主体の財政の長期的な持続可能性に関する報告」（以下「RPG 第 1 号」という。）の「結論の根拠」の BC7A 項で、概念フレームワークのプロジェクトは 2014 年 10 月、社会給付のプロジェクトは 2019 年 1 月にそれぞれ完了した旨を説明する。現行の BC1 項～7 項は RPG 第 1 号公表時のままで、両プロジェクトが進行中であると読める記載になっているので、補足修正が必要である。
1-4	IPSAS 第 29 号（IPSAS 第 41 号「金融商品」を未適用の場合に適用するフル基準）	IPSAS 第 29 号に、IPSAS 第 41 号「金融商品」（以下、「IPSAS 第 41 号」という。）における以下の二つの修正を追加する。IPSAS 第 41 号適用までの期間は当該修正を加えた IPSAS 第 29 号が適用される。 <ul style="list-style-type: none"> ヘッジ会計の修正（II-1b 及び II-2b を参照） 契約上のキャッシュ・フローの修正（II-2a を参照） <p>この改善項目の内容は IFRS の金利指標改革に基づく金融商品基準の修正で、パート II と同じである。</p> <p>IFRS 第 9 号「金融商品」（以下「IFRS 第 9 号」という。）に基づく新しい金融商品基準である IPSAS 第 41 号は 2023 年 1 月 1 日から発効する。本文書の公表時点では、IFRS では旧基準である IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」に基づく金融商品基準（IPSAS 第 29 号）が有効であり、IPSAS 第 41 号を早期適用していない公的部門の主体は、まだ IPSAS 第 29 号を適用している。</p>

		それらの主体への措置として、IPSAS 第 41 号が発効する前である 2022 年 1 月 1 日から 2022 年 12 月 31 日の間に開始する事業年度には、IPSAS 第 29 号にパート II と同様の修正を IPSAS 第 41 号への参照を含めずに行うこととした。
--	--	--

3. IFRS との整合性を確保するための IPSAS の改善（パート II）

パート II は、大きく II-1 から II-4 の 4 セクションに分かれており、うち II-1 と II-2 は IFRS の金利指標改革のフェーズ 1 とフェーズ 2 にそれぞれ対応し、II-3 は、IFRS の年次改善（2018-2020 サイクル）を取り込む内容となっている。

No.	対象 IPSAS	内容
II-1	金利指標改革フェーズ 1 – 「金利指標改革（IFRS 第 9 号、IAS 第 39 号及び IFRS 第 7 号の改訂）」（2019 年 9 月公表）に対応する改善	
II-1a	IPSAS 第 41 号	金利指標改革フェーズ 1 の取込み
II-1b	IPSAS 第 29 号	LIBOR が使用できなくなることによってヘッジ会計を中止する事態が生じないように、一時的な救済措置を IPSAS 第 41 号及び IPSAS 第 29 号に定める。
II-1c	IPSAS 第 30 号「金融商品：開示」	金利指標改革フェーズ 1 に関して、一定の追加開示項目を定める。
II-2	金利指標改革フェーズ 2 – 「金利指標改革 - フェーズ 2（IFRS 第 9 号、IAS 第 39 号、IFRS 第 7 号、IFRS 第 4 号及び IFRS 第 16 号の改訂）」（2020 年 8 月公表）に対応する改善	
II-2a	IPSAS 第 41 号	金利指標改革フェーズ 2 の取り込み
II-2a	IPSAS 第 41 号	1. 契約上のキャッシュ・フローの変化に対する実務上の便法：金利指標改革による金融資産・金融負債の契約上のキャッシュ・フローの変化は、IPSAS 第 41 号の契約上の条件変更として扱わなくてよい。
II-2b	IPSAS 第 29 号	2. ヘッジ会計に関する救済措置：金利指標改革によるヘッジ文書の変更は、ヘッジ会計の中止と再指定には該当しない。
II-2c	IPSAS 第 30 号「金融商品：開示」	3. 開示規定の追加：主体が金利指標改革から生じるリスクに晒されている程度及びこれをどのようにリスク管理しているか、また、新たな金利指標への移行の完了度合い及び当該移行をどのように管理しているか等に関する定性的・定量的情報の開示が要求される。
II-3	IFRS の年次改善 2018-2020 サイクルに対応する改善	
II-3a	IPSAS 第 33 号「発生	「IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」の改訂」（2020 年

No.	対象 IPSAS	内容
	主義国際公会計基準 (IPSAS) の初度適用	5月公表) に対応する。 IPSAS 第 33 号「発生主義国際公会計基準 (IPSAS) の初度適用」第 129 項(a)は、支配主体より後に被支配主体が初度適用主体になる場合に、被支配主体の IPSAS 適用日に基づいて支配主体の連結財務諸表に含められていたであろう帳簿価額により、当該被支配主体が「資産及び負債」を測定することを認めている。 今回の改訂は、純資産項目である在外活動体に係る換算差額累計額についても、上記の「資産及び負債」と同様に実務上の救済措置を設けたものである。
II-3b	IPSAS 第 41 号	「IFRS 第 9 号「金融商品」の改訂」(2020 年 5 月公表) に対応する。 金融負債の認識の中止に関する 10%テストに含めるべき手数料を明確化した。
II-4	その他 IFRS と整合させるための改善	
II-4a	IPSAS 第 19 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」	「不利な契約-契約履行のコスト (IAS 第 37 号の改訂)」(2020 年 5 月公表) に対応する。 契約が不採算又は不利かどうかを評価する際に主体が計算に含める、契約を満たすためのコストを明確化した。
II-4b	IPSAS 第 17 号「有形固定資産」	「有形固定資産:意図した使用の前の収入 (IAS 第 16 号の改訂)」(2020 年 5 月公表) に対応する。 有形固定資産を稼働可能な状態にする間に生産した物品の販売による収入を、当該有形固定資産の取得原価から控除することを禁止する。

4. ED 第 80 号との相違点

ED 第 80 号には、「その他 IFRS と整合させるための改善」の一つとして、「負債の流動又は非流動への分類 (IAS 第 1 号の改訂)」(2020 年 1 月公表) に基づき、IFRS 第 1 号「財務諸表の表示」を修正し、負債の流動・非流動への分類を明確化する提案がパート II-4a に記載されていた。

ED 第 80 号に寄せられたコメントにより、国際会計基準審議会 (以下「IASB」という。) において、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」の関連規定を修正するプロジェクトが進行中である旨が指摘されたため、当該 IASB のプロジェクトの進展を見守ることとし、本文書からは当該提案は削除された。

その結果、ED 第 80 号のパート II-4b と 4c は、最終文書ではパート II-4a と 4b に修正された。

以 上