

国際公会計基準審議会（International Public Sector Accounting Standards Board : IPSASB）

公開草案第 81 号の解説 概念フレームワークの改訂：

第 3 章「質的特性」及び第 5 章「財務諸表における構成要素」

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 2 月に国際公会計基準審議会（International Public Sector Accounting Standards Board : IPSASB、以下「IPSASB」という。）より公表された公開草案第 81 号概念フレームワークの改訂：第 3 章「質的特性」及び第 5 章「財務諸表における構成要素」（以下「ED 第 81 号」という。）について解説する。

1. 概念フレームワークの「範囲を限定」した改訂プロジェクト

IPSASB の概念フレームワーク（以下「CFW」という。）は、IPSASB が国際公会計基準（International Public Sector Accounting Standards : IPSAS、以下「IPSAS」という。）を開発・改訂する際に参照する基本的な原則を定める文書として、2014 年に公表された。CFW は基準開発の原則を定める文書であるため、改訂を頻繁に行うべきではないとされ、2014 年の公表以降これまで改訂されていない。

2014 年以降、IPSASB は CFW を利用して複数の新基準の開発や現行基準の改訂を行い、経験を深めてきた。2018 年に国際会計基準審議会（The International Accounting Standards Board : IASB、以下「IASB」という。）の CFW の改訂版が公表される可能性が高まると、IPSASB は基準開発・改訂の経験に基づく CFW の改訂を行うこと及び IASB の 2018 年改訂 CFW からの必要な部分を取り入れること、という二つの目的を掲げて、CFW の「範囲を限定」した改訂プロジェクトの検討を開始し、2020 年 3 月に「プロジェクト概要書」を承認した。CFW は根本原則であり、当初の開発に膨大な時間を要したことから、IPSASB は、CFW は頻繁に改訂を行うべき文書ではなく、改訂範囲も本当に必要な部分に限るべき、という立場である。

プロジェクト概要書に挙げた「測定」に関する四つの論点（論点 2～5）について、フェーズ 1 と位置付けて検討を行い、2021 年 4 月に公開草案第 76 号「概念フレームワークの改訂：第 7 章 財務諸表における資産及び負債の測定」（以下「ED 第 76 号」という。）を公表した。その後 IPSASB は、2021 年 12 月の会議から、ED 第 76 号に寄せられたコメントの検討を開始している。

ED 第 76 号の承認後、ED 第 76 号では検討対象外とされた四つの論点（論点 7～10）を扱うフェーズ 2 を、2021 年 3 月から開始した。

論点	内容	関係する章
7	資産及び負債の定義	第 5 章
8	会計処理単位及び未履行契約	第 5 章
9	中立性の文脈における慎重性（Prudence）の認知	第 3 章
10	重要性	第 3 章

これらの四つの論点は、大きく CFW の第 3 章「質的特性」と、第 5 章「財務諸表における構成要素」に関係する。

なお、「資本と資本維持」を扱う論点6は、将来のプロジェクト候補とされている「財務業績の報告」とともに検討することが適切であり、かつ、検討には相当の工数が必要であるとして、今回のプロジェクト範囲からは除外された。

IPSASBは、フェーズ2開始後、2021年6月、9月、10月の各会議で論点の検討を行い、2021年12月の会議でED第81号を承認し、校正作業を経て、2022年2月1日付でED第81号を公表した。ED第81号のコメント期限は、公表から4か月後の2022年5月31日である。

2. ED第81号の構成

(1) 全体構成

ED第81号は、現行2014年版CFWの全8章のうち、第3章「質的特性」と第5章「財務諸表における構成要素」の二つの章の「本文」と「結論の根拠」(BC)の全部を抜き出して、新しい文章には下線、削除した文章には取り消し線を付した、修正履歴の形式で提示されている。また、文書の冒頭にIPSASBが関係者に特に意見を聞きたいと考えている「コメントを求める特別の事項」(SMC)が8項目記載されている。

(2) 第3章「質的特性」

第3章は、一般目的財務報告に含まれる情報の「質的特性」を6種類と、「情報の一般的な制約条件」を3種類、定めている。

質的特性	目的適合性、 忠実な表現 、理解可能性、適時性、比較可能性、検証可能性
情報の制約条件	重要性 、コスト対便益、質的特性間のバランス

IASBのCFWでは、情報の質的特性を「基本的な質的特性」と「補強的な質的特性」に区分しているが、IPSASBのCFWでは、質的特性間で順位は定めていない。また、IASBのCFWでは、重要性は目的適合性の一側面の概念として記載されているが、IPSASBのCFWでは、重要性を特定の質的特性に結び付けてはいない。

IASBとIPSASBの概念フレームワークの比較

	IASB-CFW	IPSASBのCFW	IPSASBの考え方の理由
質的特性	基本的な質的特性と補強的な質的特性に区分している。	質的特性間で順位は定めていない。	全ての質的特性は一体となって作用し、情報の有用性に寄与する。異なる状況における特定の質的特性の相対的重要性は、専門的な判断の問題である。
「重要性」の取扱い	目的適合性の一側面としている。	特定の質的特性に結び付けていない。	重要性は、目的適合性の主体特有の一側面よりも広範な役割を果たす。重要性は一般目的財務報告書に含まれる情報の数多くの質的特性に関係し、そしてそれらに影響を及ぼす。

(3) 第5章「財務諸表における構成要素」

第5章は、財務諸表の構成要素 (Elements) として、資産、負債、収益、費用、所有者による拠出、所有者への分配の6項目と、それらの用語定義を定めている。なお、純資産は、資産と負債の差額概念であり、明確には定義されていない。

3. 慎重性

IPSASB のCFW の質的特性の一つに、忠実な表現 (Faithful Representation) がある。現行CFW 第3.10項は、「忠実な表現」の概念を説明している。

現行CFW

3.10 財務報告において有用であるためには、情報は、表現が意図される経済的及びその他の現象を**忠実に表現**するものでなければならない。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—を描写する。

この忠実な表現の説明文には、「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」とあるように、中立性 (Neutrality) の概念が含まれている。また、「財務報告における中立性とは、偏りが存在しないことをいう」(現行CFW 第3.13項)、「中立的な情報は、表現を意図する経済的及びその他の現象を忠実に表現する。」(同第3.14項)と説明されている。

現行のIPSASBのCFWでは、慎重性の用語をCFW本文では使用しておらず、質的特性として位置付けていない。第3章の結論の根拠で、「慎重性の考え方も、忠実な表現の要素としての中立性の説明及び不確実性を取り扱うときには注意を払う必要があるという認識に反映されている」と説明している(同BC3.17項)。

IASBの2018年版CFWは、この中立性を支える概念として「慎重性」(Prudence)を説明する文章を追加している。第2.16項では「中立性は、慎重性の行使によって支えられる」、「慎重性とは、不確実性の状況下で判断を行う際に警戒心を働かせること」と説明している。IASBは、2018年CFWで採用したアプローチの特性を「注意深い慎重性」¹と呼んでいる。

ED第81号では、この「慎重性」の概念を取り入れるため、IASBのCFWとほぼ同様の、第3.14A項と第3.14B項の二つのパラグラフの追加が提案されている(下線は筆者が追加)。

ED第81号

3.14A 中立性は、慎重性の行使によって支えられる。慎重性とは、不確実性の状況下で判断を

¹ IASBのCFWのBC2.37項は「注意深い慎重性」について、「一部の人々は不確実性の状況下で判断を行う際に注意深くあることを指すために慎重性の用語を使用しているが、収益又は資産に関する判断において、費用又は負債に関する判断よりも多くの注意を要するというわけではない。」と説明している。対立する考え方として、費用を収益よりも早い段階で認識するアプローチを「非対称な慎重性」と呼んでいる。

行う際に警戒心を働かせることである。慎重性の行使は、資産及び収益を過大表示せず、負債及び費用を過小表示しないことを意味する。同様に、慎重性の行使は、資産及び収益の過小表示や負債及び費用の過大表示を認めるものではない。そのような誤表示は、将来の報告期間における収益又は費用の過大表示又は過小表示につながる可能性がある。

3.14B 慎重性の行使は、例えば、資産又は収益の認識を裏付けるためには負債又は費用の認識の場合よりも説得力の高い証拠が体系的に必要となるといった非対称の必要性を含意するものではない。表現しようとする対象を忠実に表現する最も目的適合性の高い情報を選択することを意図した決定の結果である場合には、特定の基準書が非対称な要求事項を含む可能性もある。

4. 重要性

IPSASB の CFW では、重要性は質的特性ではなく、情報の制約条件の一つとされている。情報の制約条件は、重要性、コスト対便益、質的特性間のバランスの3種類である。

現行の CFW の第 3.32 項は、情報に重要性がある場合について、情報の「省略」と「誤表示」が利用者の意思決定に影響を及ぼす場合であると説明している。IASB の 2018 年 CFW 改訂は、この二つの場合に情報を「覆い隠すこと」(Obscuring) を追加した。「覆い隠すこと」とは、「重要性がある情報を重要性がない情報で覆い隠す」ことを意味する (IAS 第 1 号「財務諸表の表示」の第 30A 項)。IASB では IAS 第 1 号を改訂する公開草案²に基づいて検討を行い、この用語を IASB の CFW に取り入れたが、IPSASB では、まだ当該公開草案に基づく確定文書「重要性の定義」は IPSAS 第 1 号「財務諸表の表示」には反映されておらず、2022 年後半以降に新規に開始する「財務諸表の表示」プロジェクトで検討予定である。

この改訂を受けて、ED 第 81 号では、IASB の改訂内容は公的部門にも当てはまるとして、そのまま取り込み、現行 CFW の第 3.32 項に「覆い隠すこと」を追加することを提案している。

ED 第 81 号

3.32 情報は、その省略、誤表示若しくは覆い隠すことが主体の説明責任の履行、又は報告期間に関し作成される主体の GPFR を基礎に利用者が行う決定に影響を及ぼすと合理的に予想し得る場合には、重要性がある。重要性は、各主体の特定の状況で判断される項目の性質及び金額に左右される。主体が、重要な項目が財務諸表上に区分揭示されていない (又は十分に目立つように揭示されていない) と判断した場合、主体は開示を検討する。

5. 資産の定義 (資源の説明)

現行 CFW は、資産を「主体が過去の事象の結果として現在支配している資源」と定義している (現行 CFW 第 5.6 項)。ED 第 81 号も、この資産の定義を踏襲している。

資産の定義は、「過去の事象」「支配」「資源」という三つのキーワードから成る。このうち「資源」(Resource)

² 2017 年 9 月公表 「重要性がある」の定義 (IAS 第 1 号及び IAS 第 8 号の修正案)

について現行 CFW の第 5.7 項は、「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を伴う項目をいう。」と定めている。つまり、資源は項目 (Item) であるとされている。これに対して、ED 第 81 号の第 5.7 項は、「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どちらかに対する権利、あるいはその両方に対する権利をいう」として、資源は権利 (Right) であると説明している。さらに、この考え方を詳しく説明するため、第 5.7A 項～第 5.7G 項を追加している。

資源の説明文における「項目」から「権利」へのこの変更は、IASB の 2018 年 CFW 改訂に沿ったものである。現行の CFW では、サービス提供能力及び経済的便益を創出する能力について、資源自体から生じる能力と、資源を利用する権利から生じる能力とに区別している (第 5.7 項)。IASB はこの区別について検討したが、資産の種類を資源と権利に区別することには利点はないと考えた (IASB-CFW BC4.31 項)。また、「多くの資産が契約、法律又は類似の手段によって創出される権利である」と説明している (IASB-CFW BC4.30 項)。

6. 負債の定義

ED 第 81 号は、負債の定義を次のように変更することを提案している。

現行 CFW	ED 第 81 号
5.14 負債とは、「過去の事象の結果として生じる資源のアウトフローに対する主体の現在の義務」をいう。	5.14 負債とは、「過去の事象の結果として資源を移転するという、主体の現在の義務」をいう。

これは、IASB の 2018 年改訂 CFW の定義に沿った変更である。

IASB の負債の定義

4.26 負債とは、過去の事象の結果として経済的資源を移転するという企業の現在の義務である。

IASB の負債の新定義と ED 第 81 号の定義の相違点は、「経済的資源」と「資源」である。

前節で述べたように、ED 第 81 号の第 5.7 項は、「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どちらかに対する権利、あるいはその両方に対する権利をいう」と説明している。IASB との用語定義との相違点について、この資源の考え方に基づき「資源とは本質的に経済的なものであり、経済的便益を創出する能力を伴う権利だけでなく、サービス提供能力を伴う権利も資源である、というガイダンスに照らすと、「経済的資源」という表現は混乱を招く恐れがあると考えた。」(ED 第 81 号 BC5.2G 項) と説明している。

負債の定義に「資源を移転する」が含まれたことについて、ED 第 81 号は、IASB の CFW の第 4.37 項～第 4.41 項を基にして、第 5.16A 項～第 5.16E 項の説明文を追加することを提案している。IASB の CFW とほぼ同様の説明文であるが、主な相違点は、定義上の相違点として挙げた「経済的資源」と「資源」である。

また、ED 第 81 号第 5.16F 項では、公的部門では一般的な三者間取引 (政府→業者・別階層の政府機関→サービスの受け手=市民) を想定して、本人と代理人の関係がある場合には、移転される資源は代理人の資源ではなく本人 (政府) の資源となる旨を説明している。

他に、負債セクション全体を、IASB の CFW の負債セクションと同様の順番に再構成している。

7. 会計処理単位と未履行契約

ED 第 81 号では、「会計処理単位とは、認識規準及び測定概念が適用される権利若しくは権利のグループ、義務若しくは義務のグループ、又は権利と義務のグループである」と定義している（ED 第 81 号第 5.26A 項）。

ED 第 81 号は、会計処理単位の重要性が高まっていることを踏まえ、資産、負債の両セクションに続き、会計処理単位のセクションを第 5.26A 項～第 5.26J 項に新設することを提案している。後述する未履行契約に関する第 5.26G と第 5.26H 項を除き、当該セクションは IASB の CFW の会計処理単位のセクション（第 4.48 項～第 4.54 項）とおおむね同内容である。ただし、用語は IPSAS 特有の用語に変更されている。また、IASB の CFW の第 4.54 項では会計処理単位の例を幾つか挙げているが、それらは ED 第 81 号では掲載していない。

IASB の CFW は、会計処理単位のセクションに続けて、未履行契約のセクションを設けている。未履行契約は IFRS 収益基準における契約資産や契約負債の基となる概念であるが、IPSASB の現行 CFW には未履行契約に関するガイダンスは含まれていない。

そこで IPSASB は、未履行契約について IASB 同様に個別のセクションを設けるべきかどうかを検討した。その結果、未履行契約の用語は使用せず、相当する IPSASB の用語「等しく未履行の拘束力を有する取決め」を使うこと、並びに当該取決めに係る会計原則は会計処理単位のセクションに組み込むことを決定し、IASB の CFW の第 4.56 項～第 4.58 項とほぼ同内容の第 5.26G 項と第 5.26H 項を追加した。

8. 日本の公会計

日本では国政府、地方公共団体のいずれについても、IPSASB の CFW に相当する枠組み文書は公表されていないため、今回の ED 第 81 号に関する改訂についても比較対象を求めることが難しい。

ただし、独立行政法人については枠組み文書として「独立行政法人の財務報告に関する基本的な指針」が公表されており、その第 3 章「財務諸表の構成要素」には資産・負債の定義が次のように定められている。

	独立行政法人の指針	ED 第 81 号
資産の定義	独立行政法人の資産とは、過去の事象の結果として独立行政法人が支配している現在の資源であり、独立行政法人のサービス提供能力又は経済的便益を生み出す能力を伴うものをいう。	資産とは、「主体が過去の事象の結果として現在支配している資源（※）」をいう。 （※）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どちらかに対する権利、あるいはその両方に対する権利をいう
負債の定義	独立行政法人の負債とは、過去の事象の結果として独立行政法人に生じてい	負債とは、「過去の事象の結果として資源を移転する、主体の現在の義務」を

	る現在の義務であり、その履行により 独立行政法人のサービス提供能力の低 下又は経済的便益を減少させるものを いう。	いう。
--	--	-----

以 上