

解説



国際公会計基準審議会 (IPSASB)

IPSASB概念フレームワークの 2023年改訂の解説

公会計委員会政府会計専門委員会専門委員長
公認会計士

たかはし ひろのぶ

高橋 宏延

公会計委員会政府会計専門委員会副専門委員長
公認会計士

なか ゆかこ

仲 友佳子

本稿では、2023年5月と9月に国際公会計基準審議会 (IPSASB) が公表した、IPSASB概念フレームワークの一連の改訂について解説する。

1 2023年改訂の全体像

IPSASBは2014年に概念フレームワーク¹を公表した。概念フレームワークとは、IPSASBが新しい基準書を開発するとき、及び、現行の基準書を改訂するときに参照するべき、基本的な概念を定める文書であり、IPSASBにおける憲法のような存在である。

概念フレームワーク全8章のうち、第1章から第4章は、「IPSASの改善2015」(2016年4月公表)によって、IPSAS一式との整合

性が確保されている。第5章から第8章については、2014年以降の新基準には反映されているが、既存の基準書への反映は一部にとどまる。

2023年の一連の改訂は、2014年の公表以来、初めての概念フレームワークの改訂であり、第3章「質的特性」、第5章「財務諸表の構成要素」、第7章「財務諸表における資産及び負債の測定」の3つの章が改訂対象である。

2 第7章「財務諸表における資産及び負債の測定」の改訂

(1) 第7章改訂の経緯

第7章「財務諸表における資産及び負債の測定」の改訂作業

概念フレームワークの構成	IPSASとの整合	2023年改訂
序説	—	
第1章 概念フレームワークの役割及び権威	IPSASの改善2015	
第2章 一般目的財務報告の目的及び利用者	IPSASの改善2015	
第3章 質的特性	IPSASの改善2015	一部改訂
第4章 報告主体	IPSASの改善2015	
第5章 財務諸表の構成要素	—	一部改訂
第6章 財務諸表における認識	—	
第7章 財務諸表における資産及び負債の測定	作業中(測定フェーズ2)	全面改訂
第8章 一般目的財務報告書における表示	—	

は、2017年3月に開始された。IPSASBは2000年のIPSAS第1号の公表から2017年2月末までに計40本のIPSASを公表していた(当時、有効な基準書は35本であった)。IFRS-IASベースの基準書と、公的部門用の基準書が混在しており、各基準書の測定を扱うセクションの記載には一貫性がなく、概念フレームワークとも整合していなかった。

この課題を解決するために、IPSASBは、2017年3月の会議でプロジェクト概要書を承認し、測定プロジェクトを開始した。2019年4月にはコンサルテーション・ペーパー「測定」²(以下「測定CP」という。)を公表し、公的部門における測定の主要論点について関係者の意見を募った。測定CPには、新しい試みとして、公開草案のたたき台が添付されていた。

関係者から測定CPに寄せられたコメントは、おおむねIPSASBの提案に賛成であった。そこでIPSASBは、測定CPの提案に基づいて、2019年12月の会議から公開草案の開発に着手した。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」³(以下「ED第76号」という。)と、公開草案第77号「測定」(以下「ED第77号」という。)の2つの公開草案を同時に公表した。

ED第76号は、概念フレームワーク第7章「財務諸表における資産及び負債の測定」を全面的に改訂する内容で、3階層の測定ヒエラルキー(事後測定のフレームワーク)や、主要な測定基礎(歴史的な原価、現在操業価値、公正価値、履行原価の4つ)の概念を提案していた。ED第77号は、ED第76号の概念に基づいて、各IPSASに共通して使用する4種類の測定基礎の適用指針を提案していた。

2つの公開草案に関係者から寄せられたコメントに基づき、論点の検討と最終文書の開発が行われた。特に議論の中心となったのは、公的部門用の新しい測定基礎である現在操業価値(COV)の概念である。

2022年12月の会議で「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「改訂第7章」という。)を、2023年3月の会議でIPSAS第46号「測定」をそれぞれ承認した。校正作業を経て、2023年5月に、最終文書としてIPSAS第46号と改訂第7章の2つの文書が同時に公表された。

(2) 事後測定のフレームワーク

測定は、その時点によって当初測定と事後測定の2つに区別される。

当初測定は、原則として取引価格で測定し、取引価格が入手できない場合などには例外的に「みなし原価」を使用する。

改訂第7章では、事後測定について、測定モデル、測定基礎、測定技法の3階層からなる「事後測定のフレームワーク」を新たに定めている。当該フレームワークの全体図と各階層の定義は次ページの図2のとおりである。

(3) 測定モデル

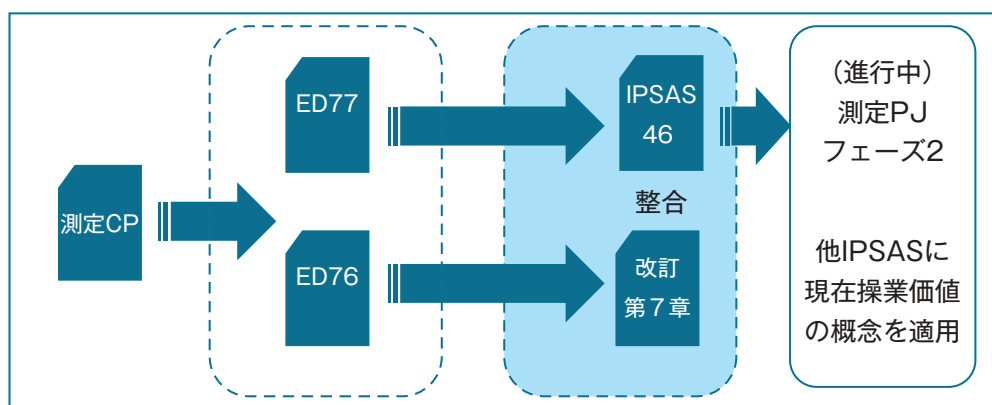
測定モデルとは、財務諸表における資産と負債を測定するための広範なアプローチをいう。資産と負債の事後測定時に適用する測定モデルは「歴史的な原価モデル」と「現在価値モデル」の2種類である。個別のIPSASに定めがない限り、事後測定において、資産や負債の測定を歴史的な原価と現在価値のどちらで行うかの選択は「会計方針の選択」であり、測定モデルの選択でもある。

(4) 測定基礎

測定基礎とは、選択した測定モデルの下で資産と負債を測定する具体的な方法をいう。測定基礎は、概念フレームワーク第3章が定める質的特性を最も満たす情報を提供する。

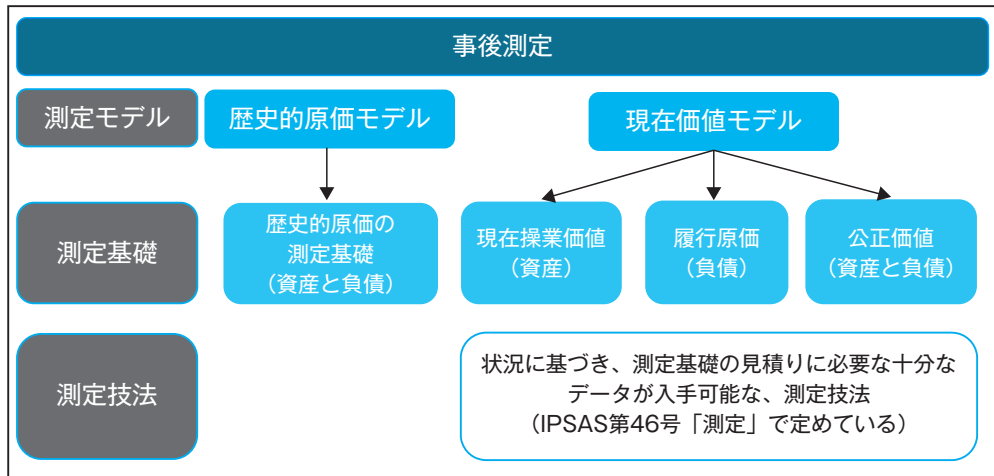
次ページの図2に示したように、測定モデルと測定基礎には一定の関係がある。歴史的な原価モデルを選択した場合は、資産・負債とも、歴史的な原価の測定基礎を自動的に選択することになる。資産に現在価値モデルを選択した場合は、現在操業価値と公正価値のどちらかから、測定基礎を選択することになる。ただし、上記の

図1：測定プロジェクトの主な公表物の流れ



出典：筆者作成

図2：事後測定フレームワーク



事後測定フレームワークにおける各階層の定義

測定モデル	財務諸表に含める資産と負債を測定するための広範なアプローチ
測定基礎	選択した測定モデルの下で資産と負債を測定する具体的な方法
測定技法	選択した測定基礎の下で資産又は負債の測定額を見積る技法

出典：IPSAS46, Measurement and Update of Chapter7 of the Conceptual Framework AT A GLANCE 2ページを基に筆者作成

関係は絶対的なものではなく、測定目的を達成するために、異なる測定モデルから測定基礎を選択することが必要な場合も考えられる。

測定基礎の定義

測定基礎	資産	負債
歴史的原価	資産の取得、建設又は開発時に、その取得、建設又は開発のために支払われた対価に取引コストを加算したもの	負債が発生した時点で、義務を引き受けるために受け取った対価から取引コストを控除したもの
現在操業価値	測定日における資産の残存サービス提供能力に対して主体が支払うであろう金額	—
公正価値	測定日における市場参加者間の秩序ある取引において、資産を売却するために受け取るであろう価格	測定日における市場参加者間の秩序ある取引において、負債を移転するために支払うであろう価格
履行原価	—	主体が、測定日において最小コストの方法で負債に表わされる義務を履行すると仮定した場合に、その履行に要するコスト

4種類の測定基礎の中で、現在操業価値は、公的部門の主体の資産の多くを占める「サービス提供目的で保有する資産」を測定するために開発されており、以下を反映する。

- 主体が、最もコストのかからない方法で、資産の残存サービス提供能力に対して支払うであろう金額
- 資産の現状を考慮した、その資産の残存サービス提供能力
- 資産の現行の用途と場所

現在操業価値については、IPSAS第46号で各IPSASに共通する適用指針を定めている。また、IPSAS第45号「有形固定資産」の測定セクションには現在操業価値概念を反映済みである。その他の各IPSASへの現在操業価値概念の適用は、測定プロジェクトのフェーズ2として2023年現在、作業中である。

(5) ED第76号からの変更点

改訂第7章について、ED第76号からの主な変更点は下表のとおりである。

	ED第76号	改訂第7章
事後測定フレームワークの呼称	測定ヒエラルキー	事後測定フレームワーク
歴史的原価の用語定義	資産を取得又は開発するために付与される対価であり、取得又は開発時に与えられた、現金又は現金同等物その他対価の価値	資産の取得、建設又は開発時に、その取得、建設又は開発のために支払われた対価に取引コストを加算したもの
現在操業価値の用語定義	主体のサービス提供目的を達成するために使用する資産の測定日時点の価値	測定日における資産の残存サービス提供能力に対して主体が支払うであろう金額

3 第5章「財務諸表における構成要素」の改訂

(1) 第3章と第5章の改訂の経緯

第3章と第5章の改訂は、2020年3月から開始された。2018年に国際会計基準審議会（IASB）は概念フレームワークの改訂版を公表した。IPSASBは、この公表を契機として、

- IPSASB自身の基準開発・改訂の経験に基づいて概念フレームワークの改訂を行う
- IASBの2018年改訂版概念フレームワークから必要な部分を取り入れる

という2つの目的を掲げ、2020年3月に、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のプロジェクト概要書⁴を承認した。

このプロジェクトは、概念フレームワークの第3章、第5章、第7章の3つの章を改訂の対象としていた。第7章の改訂は測定プロジェクトとして発足し、途中からこのプロジェクトに形式的に統合されている。実質的には測定プロジェクトの一部として検討が進んでいたため、第7章については本稿の2を参照されたい。

2021年3月の会議において第7章の改訂を提案するED第76号が承認された。同時に、このプロジェクトのフェーズ2として、第3章と第5章に関する論点の検討を開始した。

章	フェーズ2の論点
第3章	<ul style="list-style-type: none"> • 中立性の文脈における慎重性の認知 • 重要性
第5章	<ul style="list-style-type: none"> • 資産と負債の定義 • 会計処理単位と未履行契約 • サービス提供能力

2021年12月の会議で公開草案第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。）を承認し、2022年2月に公表した。ED第81号の提案に対する回答者の意見は、おおむね賛成であったため、ED第81号に基づいて最終文書の開発が進められた。なお、最終文書は第3章と第5章の2つに分かれている。

第5章改訂の最終文書は、2023年3月の会議で承認された「概念フレームワークの改訂 第5章：財務諸表の構成要素」（以下「改訂第5章」という。）である。改訂第5章は2023年5月に公表された。

第3章改訂の最終文書は、2023年6月の会議で承認された「概念フレームワークの改訂 第3章：質的特性」（以下「改訂第3章」という。）である。改訂第3章は、2023年10月に公表された。

(2) 資産の定義の修正と、資源の説明の追加

改訂第5章は、資産と、その構成部分である資源を次のように定義している。

	2014年版の定義	改訂第5章の定義	IASBの2018年版の定義
資産	主体が過去の事象（単数形）の結果として現在支配する資源	主体が過去の事象（複数形）の結果として現在支配する資源	過去の事象（複数形）の結果として企業が支配している現在の経済的資源
資源	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	サービス提供能力若しくは経済的便益を生み出す能力のいずれかに対する権利、又はその両方に対する権利	（経済的資源の定義） 経済的便益を生み出す潜在的な能力を有する権利

資産の定義は、IASBの定義と同様に、「過去の事象（past event）」が単数形から複数形に変更されている。そのほうが、資源が時間の経過とともに蓄積され得ることを適切に伝えられると考えたからである。

資源の定義は、現行の定義では項目（item）とされているが、新しい定義では、資源は権利（right）であることを明確にし、権利について説明するサブセクションを追加している。これは、IASBの2018年改訂版概念フレームワークの考え方を取り入れたものであるが、IASBでは経済的資源という用語を使っているのに対し、IPSASBでは単に資源という用語を使用している。IPSASBは、資源とは本質的に経済的なものであり、サービス提供能力を伴う権利も資源であると考えているからである。さらに、「現在」という語句の配置がIASBとは異なっている。

(3) 負債の定義の修正と、資源の移転に関する説明の追加

改訂第5章は、負債を次のように定義している。

	2014年版の定義	改訂第5章の定義	IASBの2018年版の定義
負債	過去の事象（単数形）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	過去の事象（複数形）の結果として資源を移転するという主体の現在の義務	過去の事象（複数形）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

負債の定義は、IASBの2018年改訂版概念フレームワークにおける負債の定義に沿って修正されている。

- 資産の定義と同様に、原文では「過去の事象（past event）」

が単数形から複数形に変更されている。

- IASBは経済的資源という用語を使用しているのに対し、IPSASBでは資源という用語を使用している。
- 資源のアウトフローという用語は、資源を移転するという表現に置き換えられている。さらに、資源の移転に関する説明が追加されている。

さらに、負債のセクション全体が、新しい負債の定義の構成に沿って再構成されている。具体的には、「法的義務及び法的ではないが拘束力を有する義務」のサブセクションの位置が以前とは変更されている。

(4) 会計処理単位と未履行契約の新セクション

IASBの2018年改訂版概念フレームワークでは、会計処理単位と未履行契約について、それぞれのサブセクションが設けられている。IPSASBは、改訂第5章に、当該サブセクションをほぼそのまま、新たに取り入れている。

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。

IASBが使用している未履行契約という用語は、IPSASBでは「等しく未履行の拘束力を有する取決め」という表現に変更されている。

(5) ED第81号からの変更点

改訂第5章について、ED第81号からの主な変更点は下表のとおりである。

	ED第81号	改訂第7章
未履行契約のガイダンスの配置	サブセクションは設けず、会計処理単位のサブセクションに含める。	IASB同様に、個別のサブセクションを設ける。

4 第3章「質的特性」の改訂

(1) 第3章の改訂の経緯

第3章と第5章の改訂は同じプロジェクトとして進められた。詳細は、3(1)を参照されたい。

(2) IPSASB概念フレームワークにおける質的特性

IPSASB概念フレームワークの第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の概念フレームワークでは、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の概念フレームワークでは、質的特性間で順位は決めていない。また、IASBの概念フレームワークでは、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の概念フレームワークでは、重要性を特定の質的特性に結び付けてはいない。

(3) 慎重性

質的特性の1つに、忠実な表現(Faithful Representation)がある。2014年版概念フレームワークの第3.10項は、次のように「忠実な表現」の概念を説明している。(太字は筆者が追加)

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。(以下略)

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」、「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」と説明されている。IASBの2018年改訂版概念フレームワークは、「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、「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。改訂第3章では、この「慎重性」の概念を取り入れるため、IASBの2018年改訂版概念フレームワークとほぼ同内容の説明文を追加している。

(4) 重要性

現行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は2018年の改訂で、この2つの例示に、情報を「あいまいにすること」(Obscuring)を追加した。「あいまいにすること」とは、「重要性がある情報を重要性がない情報であいまいにすること」を意味する(IAS第1号「財務諸表の表示」の第30A項)。IPSASBは、IASBの2018年改訂版概念フレームワークの改訂内容は公的部門にも当てはまるとして、そのまま取り込んでいる。

(5) ED第81号からの変更点

第3章本文の内容には大きな変更はない。

ED第81号は第3.32項の末尾に文章を追加していたが、反対するコメントが多かったので最終文書では削除された。また、ED第81号では第3.32項の後半部分を分離して第3.32A項を設けていたが、最終文書では配置が変更され、第3.33A項になっている。

5 改訂版概念フレームワークの発効日

一連の改訂文書の発効日は、次のとおりである。

章	発効日	早期適用の取り扱い
第3章	2023年10月11日(公表日)	—
第5章	2023年5月26日(公表日)	—
第7章	2025年1月1日	早期適用は認められる


6 日本の公会計

日本では、中央政府、地方自治体のいずれについても、IPSASBの概念フレームワークに相当する枠組み文書は公表されていないため、今回の一連の改訂についても比較対象を求めことはできない。

ただし、独立行政法人については、「独立行政法人の財務報告に関する基本的な指針」(総務省、平成29年9月1日)が公表されており⁵、その第3章「財務諸表の構成要素」には資産・負債の定義が定められている。

<注>

- 1 日本公認会計士協会のウェブサイト¹に、2014年版の解説記事と仮訳が掲載されている。
IPSASB概念フレームワークの解説①(第1章～第6章)
IPSASB概念フレームワークの解説②(第7章～第8章)
国際公会計基準審議会「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」の仮訳について
- 2 ウェブ記事 CP「測定」の解説
- 3 ウェブ記事 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」の解説
- 4 プロジェクト概要書(英文)
- 5 同様の指針が、国立大学法人について令和4年2月10日に、地方独立行政法人について令和4年8月31日に、それぞれ公表されている。

教材コード	J 0 2 0 8 6 0
 研修コード	2 1 0 9
履修単位	0.5 単位