

## 公開草案第 91 号「発生主義 IPSAS の初度適用」の限定的な範囲の改訂」（IPSAS 第 33 号の修正）の解説

公会計委員会政府会計専門委員会委員長 公認会計士 高橋 宏延  
公会計委員会政府会計専門委員会副委員長 公認会計士 仲 友佳子

本稿では、2024 年 8 月に国際公会計基準審議会（IPSASB）より公表された公開草案第 91 号「『発生主義 IPSAS の初度適用』の限定的な範囲の改訂」（IPSAS 第 33 号の修正）（以下「ED 第 91 号」という。）について解説する。

### 1. プロジェクトの経緯

IPSASB は 2015 年 1 月に IPSAS 第 33 号「発生主義 IPSAS の初度適用」（以下「IPSAS 第 33 号」という。）を公表した。IPSAS 第 33 号は、発生主義 IPSAS の採用前に、①現金主義会計、②IPSAS 以外の発生主義会計、③修正現金主義会計、又は④修正発生主義会計を採用している国や地域（初度適用主体）が、発生主義 IPSAS を採用することを選択した場合に適用される基準書である。新たに創設された主体は適用できない。IPSAS 第 33 号は、IPSAS の採用日から、最長で 3 年間にわたり、IPSAS の認識、測定、表示、開示に関する規定に従わなくても良いとする免除規定を定めている。

実際に IPSAS 第 33 号を適用した国々から寄せられた改善要望と、2030 年にかけて予想される発生主義 IPSAS 適用国の急増を背景として、ED 第 91 号は、IPSAS 第 33 号の使いやすさを改善するために開発された。

IPSASB は、2023 年 6 月会議から予備的な検討を始め、その後、2023 年 12 月会議でプロジェクト概要書<sup>1</sup>を承認して本格的な検討を開始し、2024 年 6 月の会議で ED 第 91 号を承認した。ED 第 91 号は 2024 年 8 月に公表され、コメントの募集期限は 2024 年 12 月 13 日である。ED 第 91 号は、コメントを求める特別の事項（SMC）を二つ設けており、関係者の意見を募っている。

### 2. IPSAS 第 33 号に対する主な修正点（SMC 1 関連）

ED 第 91 号が提案している、IPSAS 第 33 号に対する主な修正を説明する。ED 第 91 号は、これらの修正点について SMC 1 を設けてコメントを求めている。

---

<sup>1</sup> プロジェクト概要書（英文） [Approved project brief](#)

## (1) 現行ガイダンスの再構成

ED 第 91 号は、IPSAS 第 33 号の「本文」と「結論の根拠」を、トピックス別に再構成している。IPSAS 第 33 号では本文に IPSAS の番号順に定めている免除規定を、下表のようにトピックス別にまとめ直して、本文ではなく適用指針として定めている。この再構成により、重複する規定が削除され、より読みやすい基準書になっている。

トピックス	トピックス別にまとめ直した各 IPSAS の免除規定
財務諸表	IPSAS 第 1 号「財務諸表の表示」 IPSAS 第 2 号「キャッシュ・フロー計算書」 IPSAS 第 22 号「一般政府部門に関する財務情報の開示」 IPSAS 第 24 号「財務諸表における予算情報の表示」
一般原則	IPSAS 第 3 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」 IPSAS 第 4 号「外国為替レートの変動の影響」 IPSAS 第 10 号「超インフレ経済下の報告」 IPSAS 第 14 号「後発事象」 IPSAS 第 46 号「測定」
会計上の境界	IPSAS 第 34 号「個別財務諸表」 IPSAS 第 35 号「連結財務諸表」 IPSAS 第 36 号「関連法人及び共同支配法人に対する投資」 IPSAS 第 37 号「共同支配の取決め」 IPSAS 第 38 号「他の主体への関与の開示」 IPSAS 第 40 号「公的部門の結合」
非金融資産	IPSAS 第 5 号「借入コスト」 IPSAS 第 12 号「棚卸資産」 IPSAS 第 16 号「投資不動産」 IPSAS 第 21 号「非資金生成資産の減損」 IPSAS 第 26 号「資金生成資産の減損」 IPSAS 第 27 号「農業」 IPSAS 第 31 号「無形資産」 IPSAS 第 43 号「リース」(使用権資産) IPSAS 第 44 号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」 IPSAS 第 45 号「有形固定資産」
金融資産・	IPSAS 第 28 号「金融商品：表示」

トピックス	トピックス別にまとめ直した各 IPSAS の免除規定
金融負債	IPSAS 第 30 号「金融商品：開示」 IPSAS 第 41 号「金融商品」
収益・移転費用	IPSAS 第 47 号「収益」 IPSAS 第 48 号「移転費用」
その他の費用・ 金融負債	IPSAS 第 19 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」 IPSAS 第 32 号「サービス委譲の取決め：委譲者」 IPSAS 第 39 号「従業員給付」 IPSAS 第 42 号「社会給付」 IPSAS 第 43 号「リース」
開示・ その他の基準書	IPSAS 第 18 号「セグメント別報告」 IPSAS 第 20 号「関連当事者」

## (2) 発生主義 IPSAS の完全適用への速やかな移行を推奨

IPSAS 第 33 号は、発生主義 IPSAS の採用日から、最長で 3 年間にわたり、一定の財務諸表項目の認識、測定、表示、開示について免除する規定を定めている。ところが、3 年間の移行期間の途中で発生主義 IPSAS の適用が可能な項目があっても、移行期間が終わるまで免除規定を適用し続ける主体が多く、IPSASB が免除規定を定めた意図に反する実務が行われていることが課題として挙げられていた。

ED 第 91 号では、個々の IPSAS の免除規定について、現行の「免除規定を利用する場合」という記述から、「免除規定を適用することを選択した場合」という記述に変更し、利用可能な免除規定を適用するかしないかの選択肢を強調することにより、初度適用主体に発生主義 IPSAS の速やかな完全適用を奨励している。

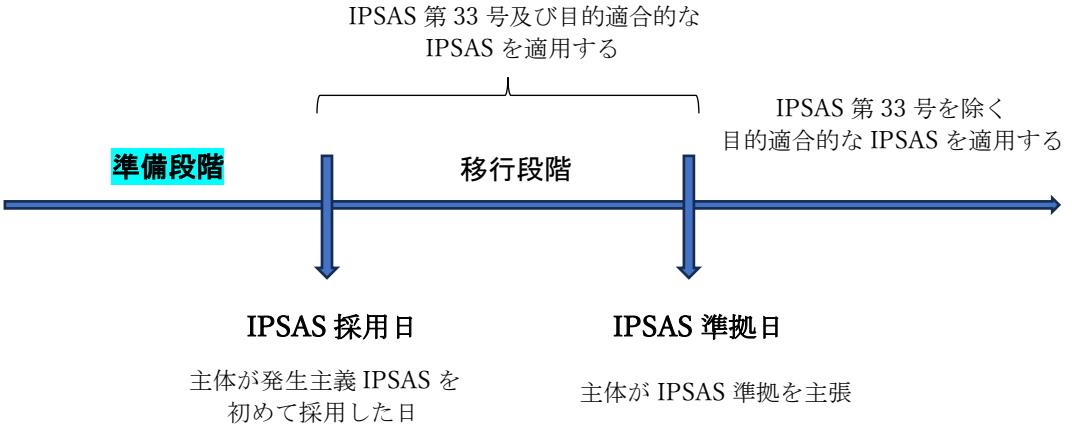
## (3) 新しい適用ガイダンス

ED 第 91 号は、規範性のないセクションである、「適用ガイダンス」と「設例」を刷新し、IPSAS 第 33 号の一般的かつ普遍的な適用上の課題についてガイダンスを提供している。下表は、QA 形式で作られている適用ガイダンスの見出しの一覧である。

A.1	新たに創設された主体による IPSAS 第 33 号の利用
B.1	IPSAS の採用日
B.2	移行期間
B.3	移行期 IPSAS 財務諸表と最初の IPSAS 財務諸表

B.4	開始財政状態計算書
C.1	IPSAS 第 33 号の範囲外の免除規定の適用
C.2	移行期間中に取得・発生した資産及び負債
C.3	報告主体による免除規定の適用
C.4	IPSAS 採用日時点における非金融資産の不完全な認識
C.5	みなし原価の適用
D.1	財務諸表作成の根拠
D.2	見積りの変更
E.1	従前の会計基準に基づく金額との調整
F.1	主体の事業
F.2	IPSAS 第 33 号の採用前の考慮事項
F.3	IPSAS への移行アプローチ
F.4	発生主義 IPSAS への移行の計画と準備

適用ガイダンス末尾の F.1 から F.4 の四つは、IPSAS 第 33 号に寄せられた関係者の意見を基に、IPSAS 第 33 号の採用日より前の準備段階（下図の左側）で考慮すべき事項について、規範性のないガイダンスを示している。



### 3. みなし原価の定義（SMC 2 関連）

2023 年 5 月に公表された IPSAS 第 46 号「測定」は、「みなし原価」を定義するとともに、「その他の IPSAS の修正」セクションにおいて、IPSAS 第 33 号から「みなし原価（deemed cost）」の定義を削除した。通常、同じ意味で使用される用語は複数の IPSAS で定義せず、他の IPSAS は用語を定義している IPSAS を参照する。

なお、IPSAS 第 46 号の「みなし原価」の定義は、下表のように、IPSAS 第 33 号が以前に掲載していた定義とは微妙に異なる。

以前の IPSAS 第 33 号の定義 (IPSAS 第 46 号によって削除)	IPSAS 第 46 号の定義 (ED 第 91 号が掲載を提案)
みなし原価とは、取得原価又は特定日における減価償却後原価の代用として使用される金額をいう。	みなし原価とは、測定日時点の取引価格の代用として使用される金額をいう。

ED 第 91 号は、IPSAS 第 33 号の免除規定における「みなし原価」の重要性を考慮して、IPSAS 第 46 号の「みなし原価」と同じ定義を、IPSAS 第 33 号の定義のセクションにも掲載することを提案している。また、この提案について SMC 2 を置いて関係者の意見を求めている。

#### 4. 我が国の政府会計

現状、国、地方公会計、独立行政法人等のいずれにおいても、IPSAS 第 33 号の定めるような初度適用主体向けの基準書は存在しない。

以 上