

国際公会計基準審議会（IPSASB）

IPSAS 第 33 号「発生主義国際公会計基準の初度適用」（2025 年改訂版）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 仲友佳子

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 安池威志

本稿では、2025 年 11 月に国際公会計基準審議会（IPSASB）より公表された IPSAS 第 33 号「発生主義国際公会計基準の初度適用」（2025 年改訂版）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「発生主義国際公会計基準（IPSAS）の初度適用」¹（以下、「旧 IPSAS 第 33 号」という。）を公表した。旧 IPSAS 第 33 号は、現金主義会計又は独自の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。新たに創設した主体は適用できない。旧 IPSAS 第 33 号は、初度適用主体が現行の基準から発生主義 IPSAS への最長 3 年間の移行期間中、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。旧 IPSAS 第 33 号は IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」を参考にした、公的部門用のガイダンスとして開発されている。

2021 年に国際会計士連盟（IFAC）が行った調査² で、発生主義 IPSAS の適用国が今後 2030 年までに急増することが予想された。一方で、旧 IPSAS 第 33 号を実際に適用した国々からは、一部のパラグラフは使いにくい、又は使われていない、という改善要望が寄せられており、それらに対応し、旧 IPSAS 第 33 号を速やかに改訂する必要性が生じていた。また、IPSASB は 2024 年から開始した中期計画期間において、既存 IPSAS のメンテナンスを重要な活動の一つとして位置づけている³。本プロジェクトは、当該メンテナンス活動の一環として、旧 IPSAS 第 33 号を修正し、初度適用主体にとってより使いやすい基準書にすることを目的としている。

IPSASB は、2023 年 6 月の会議で、旧 IPSAS 第 33 号を実際に適用した国々から寄せられた改善要望について説明を受けた。例えば、旧 IPSAS 第 33 号では扱っていない、IPSAS 採用日より前の準備段階に関するガイダンスの提供や、最長 3 年間の移行期間の最後まで旧 IPSAS 第 33 号の免除規定を使用する初度適用主体が多いことなどが課題となっている。

¹ 解説記事あり。[国際公会計基準第 33 号「発生主義 IPSAS の初度適用」の解説](#)

² [International Public Sector Financial Accountability Index: 2020](#)

³ 解説記事あり。[【IPSASB】国際公会計基準審議会（IPSASB）コンサルテーション・ペーパー「戦略及び作業計画 2024-2028」の解説](#)

2023年6月の会議で、旧IPSAS第33号の修正の大きな方向性について議論し、旧IPSAS第33号を課題別に再構成し、規範性のないガイダンスを追加することを決定した。その後、2023年12月会議でプロジェクト概要書⁴を承認、2024年3月と6月の会議では主要な論点と公開草案の草稿について検討を行い、2024年6月の会議で公開草案第91号「発生主義国際公会計基準（IPSAS）の初度適用」の限定的な範囲の改訂（IPSAS第33号の修正）⁵（以下、「ED第91号」という。）を承認した。ED第91号は2024年8月に公表された。

ED第91号には、大きく二つのコメント募集事項が設定されていた。一つ目は旧IPSAS第33号の包括的な見直しの方向性に同意するか否か、二つ目はIPSAS第33号にIPSAS第46号「測定」に掲載されているものと同じ「みなし原価」の用語定義を掲載する提案であった。

2025年3月会議からED第91号に寄せられたコメントレーターに基づく検討が開始された。ED第91号の二つのコメント募集事項にはいずれも約9割の賛成意見が寄せられたことをふまえ、IPSASBはED第91号の方向性を維持しつつ、最終文書を開発することを決定した。ED第91号の方向性については、ED第91号の解説記事を参照されたい。また、最終文書の表題の番号は、利用者がなじんでいるIPSAS第33号のままとされた。

2025年6月の会議で、旧IPSAS第33号では不明確だった論点として、特定の非金融資産（棚卸資産、有形固定資産、投資不動産、無形資産、使用権資産など）の信頼性の高い認識・測定の情報に移行期間中に入手された場合、当該資産・負債を「段階的に認識・測定する」ことを認めることが決定された。

2025年9月会議において、IPSASBはIPSAS第33号「国際公会計基準の初度適用」⁶（以下、新IPSAS第33号）を承認し、2025年11月に公表した。

2. 新IPSAS第33号の改善点

新IPSAS第33号には、以下の改善がほどこされている。

- 規定をトピック別に再構成する。旧IPSAS第33号ではIPSASの番号順に並んでいた免除規定を、新IPSAS第33号では財務諸表関連、一般原則関連などの8種類のトピック別に並べ替え、重複する内容を省いて使いやすさを向上させている。
- 旧IPSAS第33号で認められていた免除規定や救済措置の適用に関連しない内容を新IPSAS第33号では削除することにより、理解可能性を向上させ、重複を減らしている。
- 利用可能な免除規定を適用するか適用しないかの選択を強調することにより、初度適用主体が段階的にできるだけ早くIPSASを適用することを奨励するために関連ガイダンスを改

⁴ プロジェクト概要書（英文） [Approved project brief](#)

⁵ 解説記事 [【IPSASB】国際公会計基準審議会（IPSASB）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](#)

⁶ <https://www.ipsasb.org/publications/ipsas-33-first-time-adoption-accrual-basis-ipsas-standards>

訂している。

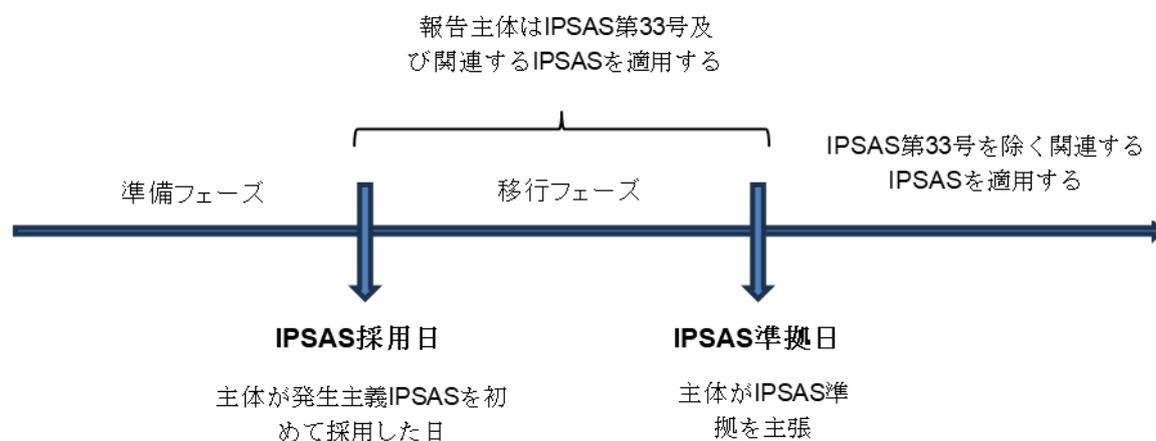
- 基準書の理解と適用を支援するために、特に「適用ガイダンス」に規範性のないガイダンスを追加している。
- 旧 IPSAS 第 33 号では触れていなかった、発生主義 IPSAS 採用前の計画と準備の段階に関する規範性のないガイダンスを追加している。

3. 新 IPSAS 第 33 号の主な内容

(1) 新 IPSAS 第 33 号を適用できる主体とタイミング

新 IPSAS 第 33 号を適用できる主体の例は、現金主義会計を適用中の主体、または IPSAS ではない発生主義会計を適用中の主体で、発生主義 IPSAS の適用を目指している主体である。発生主義 IPSAS をすでに適用中の主体や、新規に創設した主体は対象外である。

主体が新 IPSAS 第 33 号の免除規定を利用できるのは、最長 3 年間である。つまり、新 IPSAS 第 33 号を適用してから 3 年以内に発生主義 IPSAS をフル適用しなければならない。下図の「移行フェーズ」が新 IPSAS 第 33 号を適用できる期間を表している。通常、発生主義 IPSAS の適用を計画してからフル適用するまでには 3 年よりも長い期間（準備フェーズ）が必要であるので、新 IPSAS 第 33 号の適用は発生主義 IPSAS への移行準備期間の開始ではなく、最終段階である。



(2) 2種類の免除規定

新 IPSAS 第 33 号に基づいて IPSAS を初めて適用する公的部門の主体（初度適用主体）が適用できる免除規定には、「適正表示及び発生主義 IPSAS への準拠」に影響を及ぼす免除規定と、及ぼさない免除規定の 2 種類がある。新 IPSAS 第 33 号は付録 B として、2 種類の免除規定の一覧表を掲載している。

「適正表示及び発生主義 IPSAS への準拠」に影響を及ぼす免除規定の例としては、最長 3 年間、資産・負債の認識・測定を行わないことが認められている。「適正表示及び発生主義 IPSAS への準

拠」に影響を及ぼさない免除規定の例としては、比較情報の表示を行わないことが挙げられる。

どの免除規定を使用するかは、主体が選択できる。いずれの免除規定も、最長で3年間しか利用できないので、その後は発生主義 IPSAS をフル適用する必要がある。

(3) 2種類の IPSAS 財務諸表

新 IPSAS 第 33 号に基づいて作成される財務諸表は2種類ある。前述した「適正表示及び発生主義 IPSAS への準拠」に影響を及ぼす免除規定を使用している間は、「移行期 IPSAS 財務諸表」を作成する。この財務諸表には、発生主義 IPSAS に準拠している旨を無条件には明記できない。

新 IPSAS 第 33 号の免除規定のうち、「適正表示及び発生主義 IPSAS への準拠」に影響を及ぼさない免除規定のみを使用している場合には、「IPSAS 財務諸表」を作成できる。この財務諸表には、発生主義 IPSAS に準拠している旨を明記できる。ただし、新 IPSAS 第 33 号の免除規定をどの程度活用しているのかについて、開示が必要になる。

4. ED 第 91 号からの主な変更点

ED 第 91 号からの主な変更点は以下のとおり。

- ED 第 91 号の公表後に承認された IPSAS 第 50 号「鉱物資源の探査及び評価」に関する規定が追加された。
- 付録 B として、「適正表示及び発生主義 IPSAS への準拠」に影響する免除規定と影響しない免除規定の一覧表が追加された。
- 旧 IPSAS 第 33 号では不明確であった、資産・負債の段階的な認識・測定が可能であることについて、「適用ガイダンス」C.2 で説明している。
- 「みなし原価」に関する新 IPSAS 第 33 号と IPSAS 第 46 号「測定」におけるガイダンスの関係を「適用ガイダンス」C.5.2 で説明している。

5. 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、新 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