

## 国際会計基準審議会（IPSASB）公開草案第 69 号「公的部門特有の金融商品」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

### 1. 本公開草案の目的

IPSASB における会計基準の開発は、通常、①コンサルテーション・ペーパー（CP）、②公開草案（ED）、③最終文書（既存 IPSAS の改訂又は IPSAS の新設等）の 3 段階で、数年間にわたり行われる。今回公表された ED は、2016 年 7 月に公表された CP に対するコメントを考慮して開発されたものである。CP については、「会計・監査ジャーナル」2016 年 12 月号の解説記事又は[ウェブサイト解説記事](#)を参照されたい。

ED 第 69 号「公的部門特有の金融商品」は、2019 年 8 月に公表された。本 ED は、公的部門特有の金融商品の中でも、各国の中央銀行が扱うことが多い貨幣用金、法定通貨、国際通貨基金（IMF）関連商品（出資割当額（クォータ）、特別引出権（SDR））の 3 項目を対象としている。

なお、公的部門特有の金融商品は、本 ED のほかに、IPSAS 第 41 号「金融商品」及び他の進行中プロジェクトで対応しており、その関係は図表 1 のとおりである。

図表 1 IPSASB における公的部門特有の金融商品の検討状況

IPSAS／プロジェクト	規定
IPSAS 第 41 号「金融商品」	<ul style="list-style-type: none"><li>● コンセSSIONナリー・ローン</li><li>● 非交換取引から生じる資本性金融商品</li><li>● 非交換取引から生じる金融保証</li></ul>
移転費用プロジェクト	<ul style="list-style-type: none"><li>● 法定債権債務（税・補助金等）</li></ul>
公的部門特有の金融商品プロジェクト （本 ED）	<ul style="list-style-type: none"><li>● 貨幣用金</li><li>● 法定通貨</li><li>● IMF 出資金（クォータ）</li><li>● IMF 特別引出権（SDR）</li></ul>

本 ED は、IPSAS を新設するのではなく、IPSAS 第 41 号の改訂を提案している。具体的には、中央銀行特有の各項目について、IPSAS 第 41 号の金融商品の定義を満たすか否かを適用ガイダンス（IG）や設例において明示することを提案している。

IPSAS 第 28 号「金融商品：表示」は金融商品を以下のとおり定義している。

金融商品とは、一方の主体にとっての金融資産と、他の主体にとっての金融負債又は資本性金融商品の双方を生じさせる契約をいう。

## 2. 貨幣用金

貨幣用金とは、通貨当局により準備資産として保有される有形金をいう。本 ED では、貨幣用金は、それと引き換えに現金又は他の金融資産を受け取る契約上の権利が存在しないため、金融商品の定義は満たさないとしている。

ただし、貨幣用金が金融資産の有する特徴を多く有するため、報告主体の判断次第で IPSAS 第 41 号が適用される可能性も排除していない (IPSAS 第 3 号「会計方針、会計上の見積の変更及び誤謬」の基準適用ヒエラルキーに基づき、具体的に当てはまる IPSAS が存在しない場合は、経営者の判断により適用する会計基準を選択する。)

## 3. 法定通貨

法定通貨とは、個々の経済又は当該経済が属する通貨同盟のいずれかにおける通貨当局により、又は通貨当局の代わりに発行される、法貨となる固定かつ算定可能な価値を有する現物の紙幣及び硬貨をいう。

銀行法等の法令に基づき、通貨の交換義務が発行者側にある場合、「契約」が存在するといえる。したがって、通貨の発行時点で金融負債が生じる。

発行前の通貨は、通貨受領者との間に契約関係は存在しないため、金融商品の定義を満たさず、棚卸資産として認識される。

## 4. IMF 出資割当額

IMF に加盟する際に拠出を求められる出資割当額 (クォータ) は、IMF から脱退する場合は返還されるため、金融資産の定義を満たしている。

類似の金融資産について、開発銀行に対する出資金の例が IPSAS 第 41 号に既に設けられているため、当該設例を改訂し、IMF のような国際機関も設例の対象に含まれることを明示した。

## 5. IMF 特別引出権 (SDR)

IMF は加盟国に対して、各国の出資割当額に応じて SDR を配分することができる。SDR を保有することで、加盟国はコストのかからない無条件の国際準備資産を受け取ることになる。加盟直後は SDR 保有 (SDR Holdings=資産) と SDR 配分 (SDR Allocations=負債) は同額である。

SDR 保有は、他の IMF 加盟国に対する通貨の請求権である。SDR 保有国は、IMF との取引や、加盟国間での交換により、現金を受領する。したがって、SDR 保有は金融資産であるとされている。一方、SDR 配分については、逆に、他の IMF 加盟国に対して現金を支払う契約上の義務であるため、金融負債の定義を満たす。

図表 2 ED の提案する会計処理まとめ

項目	金融商品の定義を満たすか
貨幣用金	満たさない
法定通貨	(通貨の交換義務がある場合) 満たす
IMF 出資割当額 (クォータ)	満たす
IMF 特別引出権 (SDR)	満たす

## 6. (参考) 我が国における会計処理

貨幣用金については、日本銀行の貸借対照表に「金地金」が取得原価で資産計上されている。また、財務省の貸借対照表では、IMF から受領した「金地金」が時価で資産計上されている。一方、貨幣材料用地金は「たな卸資産」に取得原価計上されている。

法定通貨は、紙幣は、日本銀行の貸借対照表に「発行銀行券」として額面で負債計上されている。また、硬貨は、財務省の省庁別財務書類の貸借対照表に発行済み額が「その他の債務等」として額面で負債計上されている。

財務省から IMF に対する出資割当額は SDR 建てであり、各年度の円貨換算額が財務省の貸借対照表「出資金」に計上されている。また、IMF 特別引出権は保有額、配分額がそれぞれ、「その他の債権等」及び「その他の債務等」として両建てされている（外国為替資金特別会計財務書類では、それぞれ「特別引出権」及び「特別引出権純累積配分額」として独立掲記されている。）。

以 上