

## 国際公会計基準審議会（IPSASB）

### 公開草案第 79 号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」の解説

IPSASB テクニカル・アドバイザー 公認会計士 藤谷竹生  
公認会計士 高橋宏延

本稿では、2021 年 4 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 79 号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」](#)（以下「ED 第 79 号」）について解説する。

## 1. プロジェクトの位置付けと経緯

### (1) IFRS との整合性確保の必要性

IFRS 第 5 号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」は 2004 年 3 月に IASB から公表された。その目的は、売却目的で保有の非流動資産の会計処理、及び非継続事業の表示及び開示を定めることである。

IPSASB の現行の基準書には IFRS 第 5 号に対応する基準書は存在しないが、IPSAS 第 1 号「財務諸表の表示」において財務業績計算書に非継続事業に関する情報を開示することを求めている。さらに、複数の IPSAS の基となる IFRS 基準書が IFRS 第 5 号を参照しており、当該参照は IPSAS には含まれていないため、IFRS と IPSAS の基準間の相違が大きくなっている。

IPSASB は中期計画である「戦略及び作業計画 2019-2023」においてテーマ A から E の 5 種類のテーマを掲げており、本プロジェクトはそのうち「IFRS との整合性を確保」するテーマ B のプロジェクトである。

IPSASB は、2020 年 3 月会議から本プロジェクトの方向性について議論を開始し、2020 年 6 月会議にてプロジェクト概要書を承認した。

### (2) 会議で検討した主な論点

#### ① 2020 年 6 月会議

透明性と説明責任を向上させるために、売却目的保有資産に分類した資産の公正価値について、公的部門特有の開示を追加することを決定した。

#### ② 2020 年 9 月会議

- プロジェクトの範囲：余剰資産、及び公的部門の主体に移転予定の資産

余剰資産及び公的部門の主体に移転予定の資産に関して、IPSAS 第 17 号

「有形固定資産」及び IPSAS 第 31 号「無形資産」に、当該資産の帳簿価額の開示は追加しないことを決定した。本プロジェクトは IFRS 第 5 号との整合性を確保することを目的とする範囲を限定したプロジェクトであることから、IFRS 第 5 号の範囲外の資産は本プロジェクトの対象に含めず、よって開示も追加しない。

- **開示項目の追加：帳簿価額で測定した資産の公正価値**

売却目的で保有する非流動資産は、「帳簿価額」か「売却コスト控除後の公正価値」のいずれか低い価額で測定する。公的部門では、パンデミックの状況下などにおいて資金調達必要性が生じて買手が相場より低い価格しか提示しないようなケースが考えられ、帳簿価額が売却コスト控除後の公正価値を大きく下回る場合があり得る。そのような場合に、IFRS 第 5 号では特に開示が求められていないが、公的部門では資産を売却する際には説明責任と透明性が重要なので、公正価値の開示を求めることを決定した。

- **公正価値を決定できない場合に「売却目的の非流動資産」会計を適用するか**

公正価値の測定が難しいが不可能でない場合にも ED の適用を求めるかどうかを検討し、適用することを決定した。公正価値の測定が難しい場合であっても、その公正価値に紐づいた価値で市場に放出することが必要である。公正価値の測定が不可能な場合は、そもそも ED の範囲外となる。

- **その他**

- 他の公的部門の主体に「移転予定の資産」に関するガイダンスの追加は行わない。
- 余剰資産に関し、IPSAS 第 16 号「投資不動産」及び IPSAS 第 17 号との間の整合性を確保する開示等の追加は行わない。
- 説明資料 (At a Glance) に「移転予定の資産」の説明を加え、資産の取得から処分までの間にどの IPSAS が適用されるかを示す図表を加える。
- 「商業的取引(commercial transaction)」の語句を使用する。
- IPSAS 第 32 号「サービス委譲の取決め：委譲者」との整合性は不要。
- IFRS 第 5 号と IFRS 第 3 号「企業結合」の関係を分析したところ、IPSAS 第 40 号「公的部門の結合」には、処分グループに含まれるのれんの開示が必要なので修正・追加する。

- **特にコメントすべき事項 (SMC) について**

ED 第 79 号が IFRS 第 5 号と実質的に異なるのは、上述の「開示項目の追加」の 1 か所のみである。この論点について ED 第 79 号に SMC を設け、関係者の意見を求めることを決定した。

- **結論の根拠（BC）について**

IFRS とは異なり、IPSAS には「非資金生成資産」と「資金生成資産」の概念区分があるので、売却目的への保有目的の変更に関連する記述で留意することとされた。

- **用語定義**

事務局は「資金生成単位」の用語について、IFRS 第 5 号の定義ではなく、IPSAS 第 26 号「資金生成資産の減損」の定義を使用することを提案し、承認された。

### **(3) ED 第 79 号の承認と公表**

ED 第 79 号は 2020 年 9 月会議で承認を受け、測定関連の公開草案（ED 第 76 号～ED 第 78 号）とともに、2021 年 4 月に公表された。コメント期限は 2021 年 10 月 25 日である。

## 2. ED 第 79 号の全体構成

ED 第 79 号は、IFRS 第 5 号とほぼ同じ内容である。第 52 項に固有の開示が追加されている。

### 全体構成の IFRS 第 5 号との比較

区分	IFRS 第 5 号	ED 第 79 号	変更点
本文	目的	目的	—
	範囲	範囲	—
	定義（付録 A）	定義	ED 第 79 号は使用価値の用語を削除している。公正価値の用語は ED 第 77 号の定義を参照する。
	売却目的又は所有者分配目的で保有する非流動資産（又は処分グループ）の分類	売却目的又は所有者分配目的で保有する非流動資産（又は処分グループ）の分類	—
	売却目的保有に分類された非流動資産（又は処分グループ）の測定	売却目的保有に分類された非流動資産（又は処分グループ）の測定	—
	表示及び開示 非継続事業の表示 継続事業に関連する利得及び損失 売却目的保有に分類された非流動資産又は処分グループの表示 追加的な開示	表示及び開示 非継続事業の表示 継続事業に関連する利得及び損失 売却目的保有に分類された非流動資産又は処分グループの表示 <b>追加的な開示</b>	<b>「追加的な開示」に、売却目的保有資産を、公正価値より大幅に低い帳簿価額で測定する場合の、公正価値の開示を追加した。</b>
	経過措置 発効日	発効日及び経過措置	—
AG	付録 B	付録 A 適用指針	—
他の IPSAS の修正	—	付録 B 他の IPSAS の修正	IPSAS 1、2、14、16、17、19、21、26、27、31、33、34、35、36、40 が修正されている。

区分	IFRS 第 5 号	ED 第 79 号	変更点
BC	結論の根拠	結論の根拠	IFRS 第 5 号の BC は再掲せず、ED 第 79 号開発時の検討項目のみを説明している。
IG	適用ガイダンス	適用ガイダンス	—
	—	IFRS 第 5 号との比較	—

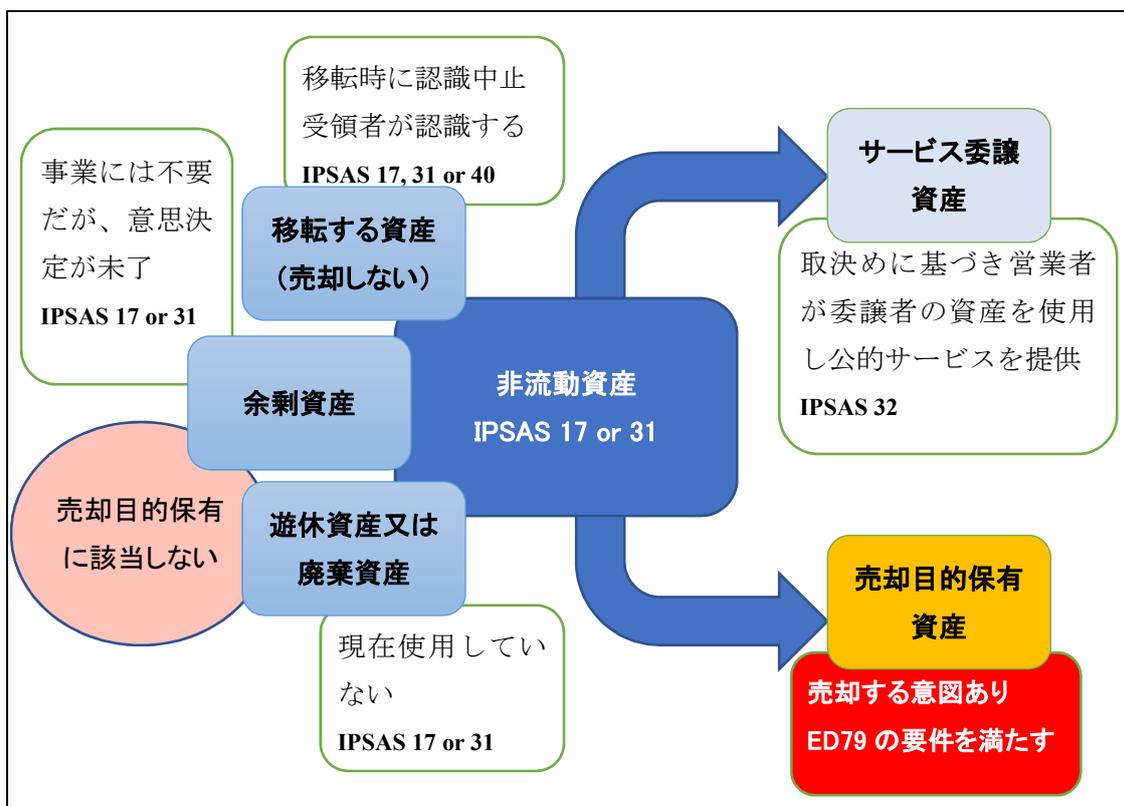
### 3. ED 第 79 号の目的と適用範囲

#### (1) 目的

ED 第 79 号の目的は、売却目的で保有する非流動資産の会計処理、非継続事業の表示及び開示を定めることである（第 1 項）。

#### (2) 適用範囲

主体が認識する全ての非流動資産及び非継続事業が適用対象であり、その範囲内で売却目的保有資産かどうかの分類を行う。ただし、他の基準書で扱われる項目は対象外となる（繰延税金資産、従業員給付から生じる資産、金融資産等）（第 2 項及び第 6 項）。



## 4. 用語定義

流動資産・非流動資産の定義（下線は筆者が追加）

IPSAS 第 1 号「財務諸表の表示」第 76 項

76. 資産は、次の規準のいずれかを満たす場合、流動資産に分類しなければならない。

- (a) 主体の正常事業循環期間において、当該資産を実現させることを見込んでいるか、又は販売若しくは消費するために保有している場合。
- (b) 主として売買目的で保有している場合。
- (c) 報告日後 12 か月以内に実現させることを見込んでいる場合。
- (d) 現金又は現金同等物（IPSAS 第 2 号に定義）である場合。ただし、当該資産を交換すること又は負債の決済に使用することが、報告日後少なくとも 12 か月にわたり制限されている場合を除く。

他の全ての資産を非流動資産として分類しなければならない。

上記の IPSAS 第 1 号の「流動資産」の要件(a)から(d)は、そのまま ED 第 79 号第 9 項の流動資産の定義でも使用されている。IPSAS 第 1 号は上記のように、要件(a)～(d)のいずれも満たさない資産を「非流動資産」として定義しているが、ED 第 79 号は IFRS 第 5 号と同様に、非流動資産を直接には定義していない。よって、IPSAS 第 1 号と同じ意味で使用される。

非継続事業の定義

9. 非継続事業（discontinued operation）とは、処分されたか又は売却目的保有に分類された主体の構成単位で、次のいずれかに該当するものをいう。

- (a) 独立の主要な事業分野又は操業地域を表す。
- (b) 独立の主要な事業分野又は操業地域を処分する統一された計画の一部である。
- (c) 転売のみの目的で取得した被支配主体である。

IFRS 第 5 号では「使用価値」の用語が定義されているが、ED 第 79 号では削除されている。

## 5. 非流動資産の保有目的による分類

非流動資産（又は処分グループ）の帳簿価額が、継続的使用ではなく「主に売却取引により回収される」場合は、主体は当該資産（又は処分グループ）を「売却目的保有」に分類しなければならない（第11項）。

要件：売却の可能性が非常に高い（確率が50%よりも著しく高い。）。

具体的には以下の全てに該当する必要がある（第13項）。

- 適切な地位の経営者が当該資産（又は処分グループ）の売却計画の実行を確約していなければならず、買手を探し売却計画を完了させる積極的な計画に着手していなければならない。
- 資産（又は処分グループ）の積極的な売込みを、現在の公正価値との関係において合理的な価格で行っていないなければならない。
- 当該売却は、完了した売却として認識されるための要件を分類の日から1年以内に満たすことが見込まれている。
- 計画を完了させるために必要な行動は、計画に重大な変更が行われたり計画が撤回されたりする可能性が低いことを示す。

非流動資産（又は処分グループ）は、主体がその資産（又は処分グループ）を所有者に分配することを確約している場合には、「所有者分配目的保有」に分類される（第19項）。

## 6. 売却目的保有に分類した非流動資産の測定

売却目的保有に分類した非流動資産（又は処分グループ）は、次のいずれか低い金額で測定する（第22項）。

- 帳簿価額
- 売却コスト控除後の公正価値

所有者分配目的保有に分類した非流動資産（又は処分グループ）も同様である（第23項）。

## 7. 売却計画又は所有者への分配計画の変更

主体の資産（又は処分グループ）が、売却目的保有又は所有者分配目的保有の要件を満たさなくなった場合には、主体は、当該資産（又は処分グループ）の売却目的保有又は所有者分配目的保有への分類を中止しなければならない（第34項）。

その場合には、当該資産（又は処分グループ）を、売却目的保有又は所有者分配目的に分類していなかったとした場合の帳簿価額か、売却中止等の意思決定時点の帳簿価額の、どちらか低い方の金額で測定し、修正から生じる差額を当期純余剰又は欠損に含めなければならない（第37項）。

## 8. 表示及び開示

### (1) 売却目的保有に分類した非流動資産（又は処分グループ）の表示

項目	表示規定
売却目的保有に分類された非流動資産及び売却目的保有に分類された処分グループに含まれる資産	財政状態計算書上、他の資産と区分して表示しなければならない。
売却目的保有に分類された処分グループに含まれる負債	財政状態計算書上、他の負債と区分して表示しなければならない。
上記の資産及び負債	相殺して単一の金額として表示してはならない。
売却目的保有に分類された資産及び負債の主要な種類	処分グループが、取得時に売却目的保有への分類の要件を満たす新規に取得した被支配主体である場合を除き、財政状態計算書又は注記のいずれかにおいて区分して開示しなければならない。
売却目的保有に分類された非流動資産（又は処分グループ）	関連して、純資産・持分変動計算書に認識した収益又は費用の累計額を、区分して表示しなければならない。

## (2) 非継続事業の開示項目

項目	開示規定
財政状態計算書上の単一の金額	以下の合計額 <ul style="list-style-type: none"><li>非継続事業の税引後当期純余剰又は欠損</li><li>非継続事業を構成する資産(又は処分グループ)を、売却コスト控除後の公正価値で測定したこと(又は処分したこと)により認識した税引後の利得又は損失</li></ul>
上記の単一の金額の内訳	<ul style="list-style-type: none"><li>非継続事業の収益、費用、税引前の当期純余剰(欠損)</li><li>上記に関連する法人所得税</li><li>非継続事業を構成する資産(又は処分グループ)を、売却コスト控除後の公正価値で測定したこと(又は処分したこと)により認識した税引後の利得又は損失</li><li>上記に関連する法人所得税</li></ul>
非継続事業の事業活動、投資活動、財務活動に帰属する正味のキャッシュ・フロー	注記又は財務諸表本体のどちらかに表示することもできる。
支配主体の所有者に帰属する継続事業及び非継続事業から生じた収益の金額	注記又は財務業績計算書のどちらかに表示することもできる。

### (3) その他の開示項目

開示項目
<p>非流動資産（又は処分グループ）が売却されたか又は売却目的保有に分類された期間における財務諸表の注記開示項目</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>非流動資産（又は処分グループ）の説明</li> <li>売却又は処分予定に至った事実及び状況、並びに当該処分の予想される方法及び時期の説明</li> <li>減損損失の認識及び戻入れによって認識した利得又は損失 （財務業績計算書で区分表示していない場合には、当該利得又は損失を含む財務業績計算書の表示科目も開示する。）</li> <li>該当ある場合、当該非流動資産（又は処分グループ）が、IPSAS 第 18 号「セグメント別報告」に従って表示されている報告セグメント</li> </ul>
<p>非流動資産（又は処分グループ）が公正価値より大幅に低い帳簿価額で測定される場合の注記開示項目 ← <b>ED 第 79 号で追加された開示項目</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>売却目的保有に分類される非流動資産（又は処分グループ）の公正価値</li> </ul>
<p>売却計画又は所有者への分配計画の変更があった場合の開示項目</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>その非流動資産（又は処分グループ）の売却計画を変更する決定をした期間において、当該決定に至った事実及び状況の説明</li> <li>当該期間及び表示している過去の期間の経営成績に当該決定が与える影響</li> </ul>
<p>公正価値の開示</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>IFRS 第 13 号と同様の開示項目（ED 第 77 号「測定」及び ED 第 78 号「有形固定資産」で他の IPSAS に同様の開示項目を規定）</li> </ul>

## 9. 我が国の政府会計

### (1) 国の財務書類（省庁別財務書類作成基準）

省庁別財務書類作成基準では、補論 4.(1)③において、売却を前提として保有している国有財産の評価に関して以下の定めがある。

「一般会計が保有する国有財産のうち物納された不動産等並びに特定国有財産整備特別会計及び農業経営基盤強化措置特別会計が保有する国有財産については、売却を前提として保有していることから、企業会計でいう販売用不動産と同様の性格を有するものと考えられる。

企業会計の販売用不動産については、取得原価で計上され、時価が著しく下落した場合には、強制評価減を行うこととなっていることから、企業会計の販売用不動産と同様の性格を有する国有財産については、強制評価減を行う必要も考えられる。

しかし、国有財産台帳価格は5年ごとに価格改定が行われ、時価の変動が反映されること、また、国有財産台帳の価格改定とは別に毎年度の時価評価を行うことは事務的に困難なことから「たな卸資産」の表示科目で計上し、その評価は国有財産台帳価格に基づくこととした。」

## (2) 地方公会計（総務省による基準）

「統一的な基準による地方公会計マニュアル」には、以下の資産を売却可能資産として、資産科目別の金額と範囲や評価方法を注記することが求められている（「資産評価及び固定資産台帳整備の手引き」第103段落）。

- ① 現に公用もしくは公共用に供されていない公有財産
- ② 売却が既に決定している、または、近い将来売却が予定されていると判断される資産

以 上