

解 説

国際公会計基準第 33 号「発生主義 IPSAS の初度適用」

IPSASB ボードメンバー 公認会計士 伊澤 賢司
IPSASB テクニカル・アドバイザー 公認会計士 鎌谷 竹生

2015 年 1 月に公表された国際公会計基準（IPSAS）第 33 号「発生主義 IPSAS の初度適用」（以下「本基準」という。）の内容について解説を行う。

1. 国際公会計基準審議会（IPSASB）が初度適用の基準を作成した理由

これまで、発生主義 IPSAS（IPSAS には発生主義 IPSAS と現金主義 IPSAS がある）の初度適用に関しては、研究報告第 14 号「発生主義への移行」（2011 年公表）がガイダンスとして公表されているものの、専用の IPSAS は存在しなかった。初度適用の際に適用できる免除規定は、個々の IPSAS にばらばらに定められていた。一方で国際財務報告基準（IFRS）においては、IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」が 2003 年 1 月に公表され、その後も改訂を重ねて利用者の便宜が図られている。IPSAS でも同様の基準書が必要とされたことを受け、IPSASB は 2011 年 6 月に本基準作成のプロジェクトを承認し、その後議論を進めてきた。本基準には、発生主義 IPSAS への移行に際して主体が適用できるすべての免除規定が、単一の IPSAS として集められている。

本基準は、発生主義 IPSAS を初めて採用する主体を支援するものである。本基準の免除規定は、発生主義 IPSAS に従うコストが財務諸表利用者の便益を上回る場合に、主体に救済措置を与えるように定められている。

2. 本基準の構成

項	セクション名称	内容
1	目的	各 IPSAS とも共通する基本的な項目
2-8	範囲	
9-14	定義	
15-22	認識及び測定	開始 BS の作成、会計方針の一貫性等
23-26	IPSAS の遡及適用に対する例外措置	見積りを事後的に変更しない等
27-32	適正表示及び IPSAS への準拠	IPSAS 準拠の表示を行える条件

33-62	適正表示及び発生主義 IPSAS への準拠に影響を及ぼす、移行期間中の免除規定	各 IPSAS に関する個別の免除規定のうち、財務諸表に与える影響が大きい項目を規定
63-134	適正表示及び発生主義 IPSAS への準拠に影響を及ぼさない、移行期間中の免除規定	各 IPSAS に関する個別の免除規定のうち、財務諸表に与える影響が比較的軽微な項目を規定
135-152	開示	初度適用主体が開示すべき事項
153	経過措置	
154	発効日	
	付録 A	本基準の定めによる、他の各 IPSAS の修正箇所 (修正履歴付き)
BC1-BC117	結論の根拠	
IG1-IG91	適用ガイダンス	他の IPSAS における移行時の免除規定の要約表 (IG91 項) 強制規定と任意規定の一覧表 (付録 A)

3. 目的 (第 1 項)

本基準の目的は、発生主義 IPSAS を適用して財務諸表を作成、表示する主体に対し、下記のような高品質の情報を表示するために、ガイダンスを提供することである。

- (a) 初度適用主体の発生主義 IPSAS への移行に関して、透明性のある報告をもたらす情報
- (b) 初度適用主体が発生主義 IPSAS の適用日より前に使用していた会計原則が何であれ、発生主義 IPSAS に準拠した会計処理を行うための適切なスタートラインを提供する情報
- (c) 便益を上回らないコストで作成できる情報

IFRS 第 1 号には「付録 Appendix」として免除規定が掲載されているが、IPSAS 第 33 号では、免除規定を本文中にまとめて定めることにより、作成者が間違わないようにしている。(BC 第 5 項)

4. 範囲：主体が本基準を採用するのはいつか？ (第 2 項～第 8 項) (BC8 項～BC12 項)

主体は、発生主義 IPSAS の採用時、及びその移行期間中に年次財務諸表を作成、表示する場合に、本基準を適用しなければならない。(第 2 項)

本基準は、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適用していた初度適用主体

に適用される。発生主義 IPSAS をいったん採用して財務諸表を表示した主体は、本基準の適用対象外である。(第 3 項、BC3 項)

他の IPSAS と同様、政府系企業¹ (GBEs) は本基準の適用対象外であり、IFRS を適用することとされている。(第 7 項)

5. 定義 (第 9 項～第 14 項)

本基準では、以下の用語を定義し、その定めた意味で使用している。

用語	定義
IPSAS 適用日 (Date of adoption of IPSASs)	主体が発生主義 IPSAS を初めて採用する日であり、初度適用主体が発生主義 IPSAS を採用し、最初の「移行時の IPSAS 財務諸表」又は「最初の IPSAS 財務諸表」を表示する報告期間の期首 (IG2～4 項)
みなし原価 (Deemed cost)	ある特定の日の取得原価又は償却後原価の代替として用いられる金額
最初の IPSAS 財務諸表 (First IPSAS financial statement)	主体が発生主義 IPSAS に準拠する最初の年次財務諸表。また、財務諸表の適正表示と発生主義 IPSAS に準拠していることを表明する能力に影響を与えない、本 IPSAS の 1 つ又は複数の移行に係る免除規定を採用したため、それらの IPSAS に準拠しているという明示的かつ無限定の記述を行うことができる財務諸表 (IG11～14 項)
初度適用主体 (First-time adopter)	初めて発生主義 IPSAS を適用し、移行時の IPSAS 財務諸表又は最初の IPSAS 財務諸表を表示する主体
開始財政状態計算書 (Opening statement of financial position)	初度適用主体の、IPSAS 適用日の財政状態計算書
移行期間 (Period of transition)	初度適用主体が、発生主義 IPSAS に準拠する前、並びに IPSAS の遵守について明示的かつ無限定の記述を行うことができる前に、本 IPSAS の 1 つ又は複数の免除規定を適用する期間
従前の会計原則 (Previous basis of)	初度適用主体が発生主義 IPSAS を採用する直前に使用していた会計処理の基礎

¹ GBE は、IPSAS 第 1 号で定義されている。2015 年 5 月現在、IPSASB は、GBE の定義を見直すプロジェクトを進行中である。

accounting)	
移行時の IPSAS 財務諸表 (Transition IPSAS financial statement)	初度適用主体が、財務諸表の適正表示と発生主義 IPSAS に準拠していることを表明する能力に影響を与える本 IPSAS の移行に係る免除規定を適用したため、他の IPSAS に準拠しているという明示的かつ無限定の記述をすることができない場合に、本 IPSAS に準拠して作成された財務諸表 (IG5～10 項)

本基準の経過措置を適用して財務諸表を作成する場合、経過措置の内容によっては、IPSAS にまだ完全には準拠していないことを意味する「移行時の IPSAS 財務諸表」に該当する。「最初の IPSAS 財務諸表」は、初めて IPSAS に完全準拠する財務諸表であるため、両者は別物である。

「移行時の IPSAS 財務諸表」については、監査実施上の論点が生ずることが想定されるが、本基準は会計基準であり、会計監査について定めるものではない。

6. 認識及び測定（第 15 項～第 22 項）

(1) IPSAS 適用時の開始財政状態計算書（第 15 項）

初度適用主体は、IPSAS 適用日に「開始財政状態計算書」を作成し、表示しなければならない。「開始財政状態計算書」は、開始貸借対照表に相当する財務諸表である。

(2) 会計方針（第 16 項～第 22 項）

初度適用主体は、IPSAS 適用日において IPSAS の影響を遡及して適用しなければならない。ただし、本基準が特に定めを置く場合（第 23 項～第 26 項を参照）は除く。（第 16 項）

初度適用主体は、第 36 項から第 134 項の免除規定を適用する場合を除き、開始財政状態計算書及び表示する全期間において、同一の会計方針を用いなければならない。また、それらの会計方針は、第 36 項から第 134 項に定められた場合を除き、IPSAS 適用日時点で有効な各 IPSAS に準拠しなければならない。（第 17 項）

7. IPSAS の遡及適用に対する例外措置（第 23 項～第 26 項）（IG15・16 項）

ここでは、第 16 項（IPSAS 適用日に IPSAS を遡及適用する）の規定に対する例外を定めている。

初度適用主体が IPSAS に準拠して「IPSAS 適用日」時点で行う見積りは、原則として IPSAS 適用前の会計原則に従って行われた見積りと整合させなければならない。ただし、IPSAS の要求事項と整合しない明確な証拠がある場合は、IPSAS が優先される。（第 23 項）これは、マネジメント層による見積りを、IPSAS 適用を理由に事後的

に変更してはならないという意味を含んでいる。

8. 適正表示及び IPSAS への準拠（第 27 項～第 32 項）（BC17 項～BC23 項）

初度適用主体の「最初の IPSAS 財務諸表」は、主体の財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローを「適正に表示」しなければならない。「適正に表示」するためには、IPSAS が定めた資産、負債、収益及び費用の定義並びに認識基準に従い、取引や他の事象及び状況の影響を忠実に表すことが必要である。（第 27 項）

初度適用主体が第 36 項から第 62 項に定められた免除規定を利用する際には、以下の①、②のいずれか早い時点まで、「財務諸表の適正表示」と「初度適用主体の発生主義 IPSAS に準拠していることを表明する能力」に影響を与える（つまり、無限定適正ではなくなる）。（第 27 項）

- ① 救済措置を提供した当該免除規定が失効した
- ② 適用可能な IPSAS に準拠して関連項目が認識及び（又は）測定された

初度適用主体が、IPSAS に完全に準拠していることを表明しなければならないのは、第 11 項に従い、その日に有効な適用可能な IPSAS のすべての要求事項に準拠している場合のみである。財務諸表が IPSAS に準拠している主体は、準拠しているという明示的かつ無限定の記述を注記において行わなければならない。（第 28 項）

IPSAS のすべての要求事項に準拠しない場合、財務諸表を IPSAS に準拠していると描写してはならず、「発生主義 IPSAS に準拠していない財務諸表」とであると認定しなければならない。（第 28 項）

初度適用主体は、適用された経過措置は「財務諸表の忠実な表示に影響するか」、及び「初度適用主体が発生主義 IPSAS に準拠できる能力」について、自己評価をしなければならない。（第 31 項）

9. 適正表示及び発生主義 IPSAS への準拠に影響を及ぼす、移行期間中の免除規定（第 33 項～第 62 項）

(1) 総論（第 33 項～第 35 項）

初度適用主体は、第 36 項から第 62 項の免除規定を利用することができる。当該免除規定は、移行期間に、初度適用主体の「財務諸表の適正表示」及び「発生主義 IPSAS に準拠していることを表明する能力」に影響を及ぼす。当該免除規定は限定的なものであり、他の項目に類推適用してはならない。（第 33 項）

初度適用主体はできるだけ早期に、適用可能な IPSAS のすべての要求事項に完全に準拠することが推奨される。（第 34 項）

初度適用主体が第 36 項から第 62 項の免除規定を利用する場合には、以下の①

②のいずれか早い時点まで、適用可能な IPSAS で定められた表示や開示に関連する要求事項を適用することは要求されない。(第 35 項) (BC66・67 項)

- ① 救済措置を提供した当該免除規定が失効した
- ② 適用可能な IPSAS に準拠して財務諸表で関連項目が認識及び（又は）測定された

(2) 資産・負債の、認識・測定に関する 3 年間の経過措置 (第 36 項～第 41 項) (IG17～19 項)

初度適用主体が従前の会計原則のもとで資産・負債を認識していない場合、IPSAS 適用日後 3 年以内の日を期首とする報告期間に次の資産・負債を認識することは要求されない。(第 36 項) (BC42 項～BC49 項)

- (a) 棚卸資産 (IPSAS 第 12 号「棚卸資産」参照)
- (b) 投資不動産 (IPSAS 第 16 号「投資不動産」参照)
- (c) 有形固定資産 (IPSAS 第 17 号「有形固定資産」参照) (BC56～58 項) (IG22～25 項) (IG53～58 項)
- (d) 退職給付制度及びその他の長期従業員給付制度 (IPSAS 第 25 号「従業員給付」参照) ⇒初度適用主体が、この(d)の免除規定を利用する場合には、債務と関連する制度資産を同時に認識しなければならない。(第 37 項) (BC59・60 項) (IG59～62 項)
- (e) 生物資産及び農産物 (IPSAS 第 27 号「農業」参照)
- (f) 無形資産 (IPSAS 第 31 号「無形資産」参照)
- (g) 金融負債モデル又は運営者への権利付与モデルのいずれかのもとの、サービス委譲資産及び関連負債 (IPSAS 第 32 号「サービス委譲契約：委譲者」参照) (BC54・55 項)
- (h) 金融資産 (IPSAS 第 29 号「金融商品：認識及び測定」参照) (BC61～63 項)

初度適用主体が、従前の会計原則のもとで上記(a)～(h)に含まれる資産・負債を認識していた場合には、IPSAS 適用日後 3 年以内の日を期首とする報告期間の当該資産・負債の測定について、会計方針を変更することは要求されない。(第 38 項)

初度適用主体は上記 (第 36 項及び第 38 項) の規定を受け、発生主義 IPSAS により適切に準拠する目的に限り、移行期間に会計方針を変更することを必要とする。また、次のいずれか早いほうまでの間、現行の会計方針を維持することができる。

- 救済措置を提供した免除規定が失効した場合、又は
- 適用可能な IPSAS に準拠して財務諸表で関連項目が認識及び（又は）測

定される場合

適用可能な IPSAS において種類 (class) 又はカテゴリーが認められている場合には、初度適用主体は、資産・負債の認識・測定に関するその会計方針を、種類ごと又はカテゴリーごとに変更することができる。(第 40 項) (BC51 項)

初度適用主体が第 36 項及び第 38 項の免除規定を適用することで、金融資産を認識・測定しなくてよい 3 年間の猶予期間を認められた場合、以下を認識及び (又は) 測定する必要はない。(第 41 項) (IG45 項)

- IPSAS 第 9 号「交換取引による収益」に関連する収益、又は
- IPSAS 第 23 号「非交換取引による収益 (租税及び移転)」に関連する現金又は他の金融資産によって決済されるその他の受取勘定

(3) 非交換収益の認識・測定 (第 42 項・第 43 項) (BC64・65 項)

初度適用主体は、IPSAS 適用日後 3 年以内の日を期首とする報告期間の非交換収益の認識及び測定について、会計方針を変更することを要求されない。初度適用主体は、非交換取引による収益について、その種類ごとに会計方針を変更することができる。(第 42 項)

(4) IPSAS 第 5 号：借入費用 (第 44 項・第 45 項) (BC50 項、BC68～71 項) (IG26～28 項)

初度適用主体が第 36 項の免除規定を利用し、以下に該当する場合は、

- 資産を認識・測定しない、移行時の 3 年間の救済措置を適用し、かつ、
- 借入費用を容認されている代替的な処理 (=借入費用の資産化) に従って会計処理する場合、

適格資産に係る借入費用の資産化開始日が発生主義 IPSAS 適用日より前であれば、次のいずれか早いほうまでは、当該借入費用を資産化しなくてもよい。(第 44 項)

- 救済措置を提供した免除規定が失効した、及び (又は)
- 適用可能な IPSAS に準拠して財務諸表で関連資産が認識・測定された

(5) IPSAS 第 13 号：リース (第 46 項・第 47 項) (BC53・55 項) (IG20・21 項)

初度適用主体が第 36 項の免除規定を利用し、資産を認識しない、移行時の 3 年間の救済措置を認められる場合は、次のいずれか早いほうまでは、ファイナンス・リースに係る要求事項を適用することは要求されない。(第 46 項)

- 救済措置を提供した免除規定が失効した場合、及び (又は)
- 適用可能な IPSAS に準拠して関連資産が認識される場合

(6) IPSAS 第 19 号：引当金、偶発負債及び偶発資産（第 48 項～第 50 項）

初度適用主体が第 36 項の免除規定を利用し、有形固定資産を認識・測定しない、移行時の 3 年間の救済措置を認められる場合は、次のいずれか早いほうまでは、当該資産項目の解体及び撤去並びに資産が位置する場所の回復に係る当初の見積り費用に対する負債を、認識・測定することは要求されない。（第 48 項）

- IPSAS 第 17 号のための免除規定が失効した、及び（又は）
- IPSAS 第 17 号に準拠して関連資産が認識・測定された

初度適用主体が上記（第 48 項）の免除規定を利用する場合には、債務と関連資産を同時に認識及び（又は）測定しなければならない。（第 50 項）

(7) IPSAS 第 20 号：関連当事者についての開示（第 51 項・第 52 項）

初度適用主体は、IPSAS 適用日後 3 年以内の日を期首とする報告期間について、関連当事者との関係、関連当事者取引、及び経営幹部の情報を開示することは要求されない。（第 51 項）

初度適用主体は、第 51 項の移行に係る免除規定にかかわらず、IPSAS 適用日時点で知っている関連当事者との関係、関連当事者取引、及び経営幹部の情報を開示することが奨励される。（第 52 項）

(8) 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への投資（第 53 項・第 54 項）（BC72～76 項）

初度適用主体が従前の会計原則に基づいて被支配主体、関連法人、又は共同支配法人に対する投資を認識していなかった場合、IPSAS 適用日後 3 年以内の日を期首とする報告期間について、それら他の主体に対する投資を被支配主体、関連法人、又は共同支配法人として認識・測定することは要求されない。（第 53 項）

(9) IPSAS 第 35 号：連結財務諸表（第 55 項～第 58 項）（BC77～79 項）（IG82～89 項）

第 53 項により、初度適用主体は発生主義 IPSAS の適用後に連結財務諸表を表示しなければならない。しかし、連結財務諸表を表示する初度適用主体は、IPSAS 適用日後 3 年以内の日を期首とする報告期間について、経済主体内の主体間のすべての残高、取引、収益及び費用を消去することを要求されない。（第 55 項）

ただし、できる限り早く IPSAS 第 35 号の規定に完全準拠するために、IPSAS 適用日において知り得る、それら残高、取引、収益及び費用を消去することを奨励される。（第 57 項）

初度適用主体が第 53 項及び（又は）第 55 項の免除規定を適用する場合、次のいずれか早いほうまでの間、その財務諸表を「連結財務諸表」として表示しては

ならない。(第 58 項)

- 免除規定が失効した場合、及び
- 他の主体への投資が、被支配主体、関連法人又は共同支配法人として、適切に認識・測定される場合、又は
- 主体間の残高、経済主体内の主体間の取引、収益及び費用が消去された場合

(10) IPSAS 第 36 号：関連法人及び共同支配法人に対する投資（第 59 項～第 62 項）

初度適用主体が IPSAS 第 36 号の適用にあたり持分法を採用する場合、IPSAS 適用日後 3 年以内の日を期首とする報告期間について、投資者は、投資者とその関連法人又は共同支配法人との間のアップストリーム取引及びダウンストリーム取引により生じる余剰又は欠損に対する持分を消去することは要求されない。(第 59 項)

ただし、できる限り早く IPSAS 第 36 号の規定に完全準拠するために、IPSAS 適用日において知り得る当該持分を消去することを奨励される。(第 61 項)

初度適用主体が第 53 項（連結財務諸表）及び（又は）第 59 項（持分法）の免除規定を適用する場合、次のいずれか早い時点までの間、関連法人又は共同支配法人に対する投資を持分法処理する財務諸表を表示してはならない。(第 62 項)

- 免除規定が失効した場合、及び
- 他の主体への投資が、関連法人又は共同支配法人として、適切に認識及び（又は）測定される場合、又は
- 投資者と投資先との間のアップストリーム取引及びダウンストリーム取引により生じる、関連法人の余剰又は欠損に対する持分が消去された場合

10. 適正表示及び発生主義 IPSAS への準拠に影響を及ぼさない、移行期間中の免除規定（第 63 項～第 134 項）

(1) 総論（第 63 項）

初度適用主体は、第 64 項から第 134 項の免除規定を利用することを要求されている。又は、これらの免除規定の利用を選択することができる。当該免除規定は、移行期間中は、初度適用主体の財務諸表の適正表示及び初度適用主体が発生主義 IPSAS に準拠していることを表明する能力に影響を与えない。当該免除規定は限定的なものであり、他の項目に類推適用してはならない。

(2) 資産及び（又は）負債の測定へのみなし原価の使用（第 64 項～第 70 項）（BC80～84 項、BC92～97 項）（IG40～42 項）

初度適用主体は、次の資産及び（又は）負債について信頼性のある原価情報が

利用できない場合には公正価値での測定を選択することができ、その公正価値をみなし原価として使用することができる。

- (a) 棚卸資産（IPSAS 第 12 号参照）
- (b) 投資不動産（初度適用主体が IPSAS 第 16 号の原価モデルを使用することを選択する場合）
- (c) 有形固定資産（IPSAS 第 17 号）
- (d) 無形資産。次の両者を満たす内部創出無形資産（IPSAS 第 31 号）は除く。
（BC86～91 項）
 - ① IPSAS 第 31 号の認識要件（信頼性のある測定要件は除く）
 - ② IPSAS 第 31 号の再評価要件（活発な市場の存在を含む）
- (e) 金融商品（IPSAS 第 29 号参照）
- (f) サービス委譲資産（IPSAS 第 32 号参照） （第 64 項）

初度適用主体は、従前の会計原則のもとでの有形固定資産の再評価額が、再評価日に次のいずれかとおおむね同等である場合には、当該再評価額をみなし原価として使用することを選択できる。

- (a) 公正価値
- (b) IPSAS に従った原価又は償却後原価。適切な場合には、例えば一般物価指数又は個別物価指数を反映して調整されたもの（第 67 項）

初度適用主体は、棚卸資産又は特別な特徴を有する投資不動産の公正価値について、信頼性があり市場に基づいた証拠が投資者にとって利用可能ではない場合には、みなし原価を測定する際に次の代替的な測定方法を検討することができる。

- (a) 棚卸資産については、現在の再調達価額
- (b) 特別な特徴を有する投資不動産については、償却後再調達価額（第 70 項）

(3) 非交換取引により取得した資産の測定に対するみなし原価の使用（第 71 項）

初度適用主体は、非交換取引により取得した資産を、信頼性のある原価情報が利用不可能であり、公正価値をみなし原価として使用する場合には、公正価値で測定することを選択できる。

(4) 被支配主体、共同支配法人及び関連法人への投資に対するみなし原価の使用（IPSAS 第 34 号）（第 72 項～第 73 項）（BC85 項）

初度適用主体が個別財務諸表において被支配主体、共同支配法人及び関連法人への投資を測定する場合には、当該投資を個別開始財政状態計算書にて次のいずれかの金額で測定することを IPSAS 適用日に選択できる。

- (a) 原価、又は
- (b) みなし原価。当該投資のみなし原価は、初度適用主体の個別財務諸表における IPSAS 適用日時点の公正価値 (IPSAS 第 29 号に従って算定されたもの) でなければならない (第 72 項)

(5) みなし原価が算定可能な日 (第 74 項～第 76 項)

みなし原価が算定可能な日は、初度適用主体が特定の資産を認識・測定しない、移行に係る 3 年間の救済措置を提供する免除規定を利用するかどうかにより異なることがある。初度適用主体が免除規定を利用する場合には、その期間中のいずれの日も、又は免除規定が失効する日において (いずれか早い日において) みなし原価を算定することができ、第 76 項に従って認識しなければならない。初度適用主体が免除規定を利用しない場合には、表示する IPSAS 財務諸表の最も早い期間の期首に、みなし原価を算定しなければならない。 (第 74 項)

初度適用主体が特定の資産・負債を認識・測定しない、移行に係る 3 年間の救済措置を提供する免除規定を利用する期間において、みなし原価が決定された場合、初度適用主体は、資産・負債のみなし原価が認識・測定される年の余剰又は欠損の開始累積残高に対する調整額を認識しなければならない。 (第 76 項)

(6) IPSAS 第 1 号：財務諸表の表示 (第 77 項～第 81 項) (BC24 項～BC29 項)

初度適用主体は、本基準に従って表示する最初の「移行時の IPSAS 財務諸表」又は「最初の IPSAS 財務諸表」にて比較情報を開示することが奨励されるが、要求されてはいない。初度適用主体が比較情報を表示する場合、IPSAS 第 1 号の要求事項に従って表示しなければならない。 (第 77 項)

初度適用主体が比較情報を表示することを選択する場合には、本基準に従って表示する「移行時の IPSAS 財務諸表」又は「最初の IPSAS 財務諸表」には、次のものを含めなければならない。 (第 78 項) (IG29～31 項)

- (a) 前期との比較情報を伴う 1 つの財政状態計算書、及び発生主義 IPSAS 適用日より前の報告期間の期首時点の開始財政状態計算書
- (b) 前期との比較情報を伴う 1 つの財務業績計算書
- (c) 前期との比較情報を伴う 1 つの純資産・持分変動計算書
- (d) 前期との比較情報を伴う 1 つのキャッシュ・フロー計算書 (BC39・40 項)
- (e) 別途追加財務諸表又は財務諸表上の予算記入欄とされる、当期の予算と実績の比較 (初度適用主体が承認予算を公開する場合) (BC37・38 項)
- (f) 比較情報を含む関連注記、及び第 142 項が要求する重要な調整に関する文章による情報の開示

初度適用主体が比較情報を開示しないことを選択する場合には、本基準に従って表示する発生主義 IPSAS 適用日後の「移行時の IPSAS 財務諸表」又は「最初の IPSAS 財務諸表」には、次のものを含めなければならない。(第 79 項) (IG32 項)

- (a) 1 つの財政状態計算書、及び発生主義 IPSAS 適用日時点の開始財政状態計算書
- (b) 1 つの財務業績計算書
- (c) 1 つの純資産・持分変動計算書
- (d) 1 つのキャッシュ・フロー計算書(BC39・40 項)
- (e) 別途追加財務諸表又は財務諸表上の予算記入欄とされる、当期の予算と実績の比較(初度適用主体が承認予算を公開する場合)(BC37・38 項)
- (f) 関連注記及び第 142 項が要求する重要な調整に関する文章での情報の開示

初度適用主体が第 36 項から第 62 項の免除規定を利用し、項目を認識・測定しない移行時の 3 年間の救済措置が認められる場合には、当該救済期間に認識・測定した項目に関する情報が利用可能な場合にのみ、IPSAS 適用日後の年度の比較情報を修正しなければならない。(第 80 項) (IG33・34 項)

(7) IPSAS 第 4 号：外国為替レートの変動の影響(第 85 項～第 87 項)

初度適用主体は、IPSAS 適用日において、同日に存在する累積換算差額に係る要求事項に準拠する必要はない。初度適用主体がこの免除を使用する場合には、次のことを行う。(第 85 項)

- (a) すべての在外活動体に関する累積換算差額は、IPSAS 適用日においてゼロとみなす。
- (b) 在外活動体の事後の処分損益は、IPSAS 適用日より前に発生した換算差額を除外し、以降に発生した換算差額を含めなければならない。

初度適用主体は、在外活動体の取得時に生じたのれん(主体結合を扱う関連する国際基準又は各国の基準を参照)、及び当該在外活動体の取得時に生じた資産及び負債の帳簿価額に対する公正価値への修正について、当該在外活動体の資産及び負債として扱う要求事項を IPSAS 適用日より将来に向かって適用しなければならない。(第 86 項)

(8) IPSAS 第 5 号：借入費用(第 88 項～第 90 項) (IG43 項・44 項)

初度適用主体は、標準処理(benchmark treatment＝借入費用の費用処理)に対して会計方針を適用又は変更する場合には、IPSAS 第 5 号の要求事項を遡及的に適用することが奨励されるが、要求されてはいない。(第 88 項)

初度適用主体は、標準処理に対して会計方針を適用又は変更する場合には、IPSAS 適用日より前の日を指定し、同日以降 IPSAS 第 5 号を将来に向かって適用することができる。(第 89 項)

初度適用主体は、容認された代替処理（＝借入費用の資産計上）に会計方針を変更する場合には、IPSAS 適用日より前又は後に適格資産に関して発生した借入費用で、資産化の開始日が IPSAS 適用日より前であるものは、容認された代替処理に従い遡及的に認識しなければならない。(第 90 項)

(9) IPSAS 第 10 号：インフレ経済下における財務報告（第 91 項～第 94 項）(IG46・47 項)

初度適用主体は、現に超インフレ経済下の（又は過去にそうだった）通貨である機能通貨を有する場合には、IPSAS 適用日より前に著しいインフレの影響を受けていたかどうかを判断しなければならない。(第 91 項)

初度適用主体の IPSAS 適用日が、機能通貨が正常化した日以降の日である場合には、機能通貨が正常化した日より前に保有していたすべての資産及び負債を、IPSAS 適用日の公正価値で測定することを選択できる。初度適用主体は、開始財政状態計算書にて、当該公正価値を資産及び負債のみなし原価として使用することができる。(第 94 項)

(10) IPSAS 第 13 号：リース（第 95 項・第 96 項）(IG52 項)

初度適用主体は IPSAS 適用日において、現行のすべてのリースをオペレーティング・リース又はファイナンス・リースとして区分しなければならない。この区分は、リースの開始日に存在した状況に基づき、IPSAS 適用日にわかっている当該状況の範囲で行う。(第 95 項)

しかし、借り手及び貸し手が、リースの開始日及び発生主義 IPSAS 適用日との間に、適用日におけるリースの分類を変更することになるリース条件の変更に同意した場合は、修正された契約をもって新しい契約とみなさねばならない。初度適用主体は、発生主義 IPSAS の適用日における新しい契約の条項を、リースをオペレーティング・リース又はファイナンス・リースに区分するにあたり、検討しなければならない。(第 96 項)

(11) IPSAS 第 18 号：セグメント報告（第 97 項）(BC98～100 項)

初度適用主体は、IPSAS 適用日後 3 年以内の日を期首とする報告期間について、セグメント報告を行うことは要求されない。

(12) IPSAS 第 21 号：非資金生成資産の減損（第 98 項～第 100 項）(BC103～108 項)

(IG63～65 項)

初度適用主体は、IPSAS 第 21 号の要求事項を IPSAS 適用日より将来に向かって適用しなければならない。ただし、初度適用主体が第 36 項の免除規定を利用し、認識・測定しない移行時の 3 年間の救済措置が認められる資産に関しては除外する。初度適用主体が IPSAS 第 16 号（棚卸資産）、第 17 号（有形固定資産）、第 27 号（農業）、第 31 号（無形資産）及び第 32 号（サービス委譲契約：委譲者）において、移行時の 3 年間の救済期間を利用する場合には、以下のいずれか早いほうにおいて、IPSAS 第 21 号を適用する。（第 98 項）

- 救済措置を提供した免除規定が失効した場合、及び（又は）
- 適用可能な IPSAS に準拠して関連資産が認識・測定される場合

初度適用主体は、以下のいずれか早い日に、開始財政状態計算書で認識・測定された非資金生成資産が減損していることを示す兆候がないかどうかを判定しなければならない。

- 救済措置を提供した免除規定が失効した日、及び（又は）
- 関連資産が財務諸表で認識・測定される日

減損損失は、以下に対して認識しなければならない。（第 99 項）

- IPSAS 適用日の開始累積剰余金又は欠損金、又は、
- 救済措置を提供する免除規定が失効する、及び（又は）関連資産が認識・測定される（いずれかが早くに生じた）報告期間の開始累積剰余金又は欠損金

(13) IPSAS 第 25 号：従業員給付－退職給付制度及びその他の長期従業員給付制度（第 101 項～第 107 項）（BC109 項）

初度適用主体は、IPSAS 適用日に、すべての従業員給付を認識・測定しなければならない。ただし、第 36 項の免除規定を利用する場合には、退職給付制度及びその他の長期従業員給付制度を除く。（第 101 項）

初度適用主体は、IPSAS 適用日（又は免除規定の適用対象外となる日）に、同日の退職給付制度及びその他の長期従業員給付制度に係る当初負債を、次の(a)より(b)及び(c)を差引いたものとして算定しなければならない（第 102 項）

- (a) IPSAS 適用日時点（又は免除規定の適用対象外となる時点）の、予測単位積立方式を用いて算定した債務の現在価値
- (b) IPSAS 適用日時点（又は免除規定の適用対象外となる時点）の、制度資産の公正価値
- (c) 給付が確定するまでの平均期間にわたり、後の期間において定額法により

費用として認識しなければならない過去勤務費用

初度適用主体は、第 102 項に従った当初負債が、従前の会計原則に準じた比較期間の期末に認識・測定された負債を上回る又は下回る場合には、その増加額又は減少額を、項目が認識・測定される期の開始累積剰余金又は欠損金に認識しなければならない。(第 103 項)

初度適用主体は、退職給付制度の開始時から IPSAS 適用日までの数理計算上の累積差異を、認識部分と未認識部分とに分けてはならない。すべての数理計算上の累積差異は、項目が認識及び(又は)測定される期の開始累積剰余金又は欠損金にて認識されなければならない。(第 105 項)

初度適用主体は IPSAS 第 25 号の第 141 項(p)に従って、実績に基づく修正に関する情報を IPSAS 適用日より将来に向かって開示しなければならない。(第 107 項)

(14) IPSAS 第 26 号：資金生成資産の減損 (第 108 項～第 110 項)

初度適用主体は、IPSAS 第 26 号の要求事項を、IPSAS 適用日より将来に向かって適用しなければならない。ただし、初度適用主体が第 36 項の免除規定を利用し、認識・測定しない移行時の 3 年間の救済措置が認められる資産に関しては除外する。初度適用主体が IPSAS 第 16 号、第 17 号、第 27 号、第 31 号及び第 32 号において、移行時の 3 年間の救済期間を利用する場合には、次の場合に IPSAS 第 26 号を適用する。

次の場合とはすなわち、救済措置を提供した免除規定が失効した場合、及び(又は)適用可能な IPSAS に準拠して関連資産が認識及び(又は)測定される場合(いずれか早いほう)である。(第 108 項)

初度適用主体は、以下のいずれか早い日に、開始財政状態計算書で認識及び(又は)測定された資金生成資産が減損していることを示す兆候がないかどうかを判定しなければならない。

- 救済措置を提供した免除規定が失効した日、及び(又は)
 - 適用可能な IPSAS に準拠して関連資産が財務諸表で認識・測定される日
- 減損損失は、以下に対して認識しなければならない。(第 109 項)
- IPSAS 適用日の開始累積剰余金又は欠損金、又は
 - 移行に係る免除規定が失効した報告期間、及び(又は)関連資産が認識・測定される報告期間(いずれか早いほう)の開始累積剰余金又は欠損金

(15) IPSAS 第 28 号：金融商品：表示 (第 111 項・第 112 項) (BC110 項) (IG66 項)

初度適用主体は、IPSAS 適用日に金融商品の条件を検討し、負債部分と純資

産・持分部分の両方を包含しているかどうかを判定しなければならない。IPSAS 適用日に負債部分の残高がなくなっている場合には、初度適用主体は、複合金融商品を負債部分と純資産・持分部分に分ける必要はない。(第 111 項)

(16) IPSAS 第 29 号: 金融商品: 認識及び測定 (第 113 項～第 122 項) (BC111 項) (IG67～74 項)

① IPSAS 適用日又は移行期間における金融商品の指定 (第 113 項・第 114 項)

初度適用主体は、IPSAS 第 29 号の指定の要件を満たす金融資産又は金融負債を、第 114 項に従い当期純余剰又は欠損を通じて公正価値で測定される金融資産又は金融負債に指定することができる。初度適用主体は、各分類に指定された金融資産又は金融負債の、指定日時点の公正価値、その分類、及び帳簿価額を開示しなければならない。(第 113 項)

IPSAS 第 29 号により、金融資産をその当初認識時に売却可能資産に指定することができる。また、特定の要件を満たす金融商品を、当期純余剰又は欠損を通じて公正価値で測定する金融資産又は金融負債に指定することができる。この要求事項とは別に、初度適用主体については、IPSAS 適用日において上記と同様の指定を行うことができる例外規定が存在する。(第 114 項)

② 金融資産及び金融負債の認識の中止 (第 115 項・第 116 項)

初度適用主体は、IPSAS 適用日又は免除規定の適用対象外となった日のいずれか早い日以降に発生した取引に対して、IPSAS 第 29 号の認識中止の要求事項を将来にわたって適用しなければならない。

例えば、初度適用主体が従前の会計原則に従い、IPSAS 適用日前に発生した取引の結果非デリバティブ金融資産又は金融負債の認識を中止した場合、IPSAS 第 29 号の要求事項に従い当該資産又は負債を認識してはならない。(第 115 項)

③ ヘッジ会計 (第 117 項～第 119 項)

初度適用主体は IPSAS 第 29 号で要求されているように、IPSAS 適用日又は免除規定の適用対象外となった日のいずれか早い日に、次のことを行わなければならない。

(a) すべてのデリバティブを公正価値で測定し、かつ

(b) 従前の会計原則に従い資産又は負債のように報告されていたデリバティブに係る繰延損益を消去する。

初度適用主体は、IPSAS 第 29 号に従えばヘッジ会計として適格ではない種類のヘッジ関係 (例えば、ヘッジ手段が現物商品や売建オプションである

多くのヘッジ関係、又はヘッジ対象がネット・ポジションである場合）を、開始財政状態計算書に反映させてはならない。しかし、初度適用主体が従前の会計原則に従いネット・ポジションをヘッジ対象として指定していた場合には、IPSAS 適用日より前又は免除規定の適用対象外となった日のいずれか早い日の前であれば、ネット・ポジション内の個別項目を IPSAS に従いヘッジ対象として指定することができる。（第 118 項）

④ 金融資産の減損（第 120 項～第 122 項）

初度適用主体は、減損に係る要求事項を IPSAS 適用日より将来に向かって適用しなければならない。ただし、金融商品を認識・測定しない移行に係る 3 年間の救済措置を提供する第 36 項、第 38 項及び第 42 項の免除規定を利用する場合は、その免除対象となる金融資産を除く。初度適用主体が移行時の 3 年間の救済期間を利用する場合には、救済措置を提供した免除規定が失効したとき、及び（又は）IPSAS 第 29 号に従い関連する金融商品が認識・測定されるとき、いずれか早いほうにおいて、減損規定を適用しなければならない。（第 120 項）

初度適用主体は、IPSAS 適用日又は次の日において、財政状態計算書で認識・測定された金融資産に減損の兆候がないかどうかを判定しなければならない。次の日とはすなわち、救済措置を提供した免除規定が失効したとき、及び（又は）適用可能な IPSAS に従い財務諸表で関連する金融商品が認識・測定されたとき、並びに関連情報が表示・開示されたときのいずれか早いほうである。減損損失は、金融商品が認識・測定される期の期首累積剰余金又は欠損金に、認識しなければならない。（第 121 項）

(17) IPSAS 第 30 号：金融商品：開示（第 123 項・第 124 項）（BC112～114 項）

初度適用主体が第 78 項に従い比較情報を表示することを選択する場合、比較期間に金融商品から発生するリスクの内容と程度に関して、「移行時の IPSAS 財務諸表」又は「最初の IPSAS 財務諸表」で情報を表示することは要求されない。（第 123 項）

初度適用主体は、IPSAS 適用日より、又は、救済措置を提供した免除規定が失効した日或いは（及び）IPSAS 第 29 号に従い関連する金融商品が認識・測定された日の、いずれか早い日より、IPSAS 第 30 号の要求事項を将来に向かって適用しなければならない。（第 124 項）

(18) IPSAS 第 31 号：無形資産（第 125 項・第 126 項）（BC115～116 項）（IG75～81 項）

初度適用主体は、内部創出無形資産が IPSAS 第 31 号の無形資産の定義及び認識要件を満たす場合には、当該内部創出無形資産を認識・測定しなければならない。これは、初度適用主体が従前の会計原則のもとでそのような費用を支出していた場合にも当てはまる。内部創出無形資産については、みなし原価を算定することはできない。(第 125 項)

(19) IPSAS 第 32 号：サービス委譲契約－関連負債の当初測定 (第 127 項・第 128 項)

初度適用主体が、みなし原価を用いてサービス委譲資産を測定することを選択する場合には、関連負債は次のように測定されなければならない。(第 127 項)

- (a) 金融負債モデルのもとでの負債は、「拘束力のある取決め」で規定された残余契約キャッシュ・フロー及び IPSAS 第 32 号で定められた率
- (b) 運営者への権利委譲モデルのもとでの負債は、サービス委譲契約の残余期間を反映して修正した後の、資産の公正価値から金融負債を差引いた額

初度適用主体は、サービス委譲資産と、第 127 項の金融負債モデルのもとでの金融負債の価値の差額を測定し、当該項目が認識・測定される期の期首累積剰余金又は欠損金に認識しなければならない。(第 128 項)

(20) 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 (第 129 項、第 130 項) (BC117 項)

被支配主体がその支配主体よりも後に初度適用主体になった場合、投資主体の支配主体を除き、支配主体はその財務諸表において、その資産及び負債を以下のいずれかによって測定しなければならない。(第 129 項)

- (a) 支配主体の連結財務諸表に含まれることになる、被支配主体の IPSAS 適用日に基づく、本基準に従って決定された帳簿価額。ただし、連結手続に対して、及び支配主体が被支配主体を取得した主体結合の影響に対して、修正が行われていない場合に限る。
- (b) 被支配主体の IPSAS 適用日に基づく、本 IPSAS の他の条項により要求される帳簿価額。これらの帳簿価額は、以下の場合には、上記(a)で説明したものと異なり得る。

関連法人又は共同支配法人が、それらに対して重要な影響力又は共同支配を有する主体よりも後に初度適用主体になった場合も同様である。

しかし、もし支配主体がその被支配主体（又は関連法人、共同支配法人＝以下、「被支配主体等」）よりも後に初度適用主体になった場合、当該支配主体はその連結財務諸表において、被支配主体等の資産及び負債を、被支配主体等の財務諸表と同じ帳簿価額で、本 IPSAS の調整（連結・持分法調整、取得に関する調整）を

経たうえて、測定しなければならない。同様に、被支配主体がその個別財務諸表について、その連結財務諸表についてよりも早く又は遅く初度適用主体になった場合、本 IPSAS で適用され得る免除規定に関して（連結調整を除き）、当該主体はその資産及び負債を双方の財務諸表について同額で測定しなければならない。（第 130 項）

(21) IPSAS 第 35 号：連結財務諸表（第 131 項）

被支配主体である初度適用主体は、発生主義 IPSAS の適用日に存在する事実及び状況に基づき、自らが投資主体であるかを評価しなければならない。また、その各被支配主体に対する投資を、発生主義 IPSAS の適用日における余剰又は欠損を通じて公正価値で測定しなければならない。

(22) IPSAS 第 37 号：共同支配の取決め（第 132 項～第 134 項）

初度適用主体が従前の会計原則の下では比例連結を使用してその投資を会計処理していた場合、共同支配法人に対する投資は、適用日において主体がこれまで比例連結していた資産及び負債の帳簿価額（取得取引から生ずる購入したのれんを含む。）の合計額として測定されなければならない。（関係する国際会計基準、又は主体結合を取り扱う国内会計基準を参照）（第 132 項）

第 132 項に従って決定された投資の開始残高は、当初認識時における投資のみなし原価になる。初度適用主体は、投資に減損の兆候があるか否かにかかわらず、適用日において投資の減損テストを行わなければならない。減損損失は、適用日における累積余剰又は累積欠損において調整されなければならない。（第 133 項）

すべての過年度に比例連結された資産及び負債を合計することにより、純資産がマイナスとなる場合、初度適用主体は自らが法的債務又は待機債務をマイナスの純資産に関して有するか否かを評価しなければならない。もし有する場合は、初度適用主体は、対応する負債を認識しなければならない。初度適用主体がマイナスの純資産に関して法的債務又は待機債務を有しないと結論付ける場合は、対応する負債を認識してはならないが、適用日において累積余剰又は累積欠損を調整しなければならない。初度適用主体はこの事実を開示しなければならず、それには発生主義 IPSAS の適用日における、その共同支配法人の損失の未認識の累積損失の持分を伴わねばならない。

11. 開示（第 135 項～第 152 項）

(1) 総論（第 135 項～第 140 項）（IG90 項）

初度適用主体が本 IPSAS の要求事項を満たすが、「適正表示」及び初度適用主体の「発生主義 IPSAS に準拠していることを表明する能力」に影響する移行時の

免除規定を適用する場合、財務諸表の注記において、本基準に準拠している旨の明確で無限定の記述を行わなければならない。この記述は、財務諸表は発生主義 IPSAS に完全には準拠していない旨の文書を伴わなければならない。(第 135 項)

初度適用主体が、本基準の移行に係る免除規定を利用する場合、次を開示しなければならない。(第 136 項)

- (a) 「財務諸表の適正表示」及び「発生主義 IPSAS に準拠していることを表明する能力」に影響を与える移行に係る免除規定を利用した範囲
- (b) 「財務諸表の適正表示」及び「発生主義 IPSAS に準拠していることを表明する能力」に影響を与えない移行に係る免除規定を利用した範囲

初度適用主体が、資産、負債、収益、費用に関して「財務諸表の適正表示」及び「発生主義 IPSAS に準拠していることを表明する能力」に影響を与える、本基準の移行に係る免除規定を利用する場合、次を開示しなければならない。(第 137 項)

- (a) 適用可能な IPSAS の要求事項に準拠した、資産、負債、収益、費用の認識、測定、表示、開示に向けた進捗状況に関する情報。
- (b) 適用可能な IPSAS の要求事項に準拠しない会計方針の下で認識及び測定された、資産、負債、収益、費用
- (c) 過去の報告期間においては測定、表示、開示されていなかったが、今では認識・測定され、表示・開示された資産、負債、収益、費用
- (d) 報告期間において認識された修正の内容及び金額
- (e) 初度適用主体が意図する、適用可能な IPSAS の要求事項に完全に準拠する方法及び期限の提示

初度適用主体が一部の残高、取引、収益及び費用を消去しない経過措置を採用する場合、及び（又は）第 55 項におけるその被支配主体、関連法人又は共同支配法人に対する持分の認識・測定について 3 年間の救済措置を適用する場合は、残高、取引、収益及び費用の内容、並びに（又は）報告期間において消去されたアップストリーム又はダウンストリーム取引を開示しなければならない。(第 138 項)

初度適用主体が第 58 項又は第 62 項で採用された移行時の経過措置により、連結財務諸表を表示できない場合、次のことを開示しなければならない。(第 139 項)

- (a) 財務諸表、関連法人に対する投資、又は共同支配法人に対する持分を連結財務諸表として表示できない理由、及び
- (b) 初度適用主体が連結財務諸表を表示できるようになる時点の提示

(2) IPSAS への移行に関する説明 (第 141 項)

初度適用主体は、次を開示しなければならない。

(a) IPSAS 適用日

(b) 従前の会計原則から IPSAS への移行が、公表財政状態計算書（適切な場合には、公表財務業績及びキャッシュ・フロー）に与えた影響に関する情報及びその説明

(3) 調整表（第 142 項～第 147 項）（BC30 項～BC36 項）（IG35～38 項）

初度適用主体は、「移行時の IPSAS 財務諸表」の注記にて、又は「最初の IPSAS 財務諸表」にて、次のことを開示しなければならない。

(a) 従前の会計原則に従って報告された純資産・持分から、IPSAS 適用日の純資産・持分の開始残高への調整表

(b) 従前の会計原則に従って報告された余剰又は欠損から、IPSAS 適用日の余剰又は欠損の開始残高への調整表

従前の財務諸表において現金主義会計を適用していた初度適用主体は、このような調整表を表示することは要求されない。（第 142 項）

主体が過年度に財務諸表を表示していない場合には、「移行時の IPSAS 財務諸表」にて又は「最初の IPSAS 財務諸表」にて、その旨を開示しなければならない。（第 145 項）

初度適用主体が、項目を認識・測定しない移行に係る 3 年間の救済措置を提供する第 36 項から第 43 項の免除規定を利用する場合で、報告期間に認識・測定された項目が過年度の報告財務諸表に含まれていない場合には、当該項目の調整表を注記の一部として表示しなければならない。新しい項目が本基準に従って認識・測定される各期において、調整表を表示しなければならない。（第 146 項）

(4) みなし原価が棚卸資産、投資不動産、有形固定資産、無形資産又はサービス委譲資産に使用される場合の開示（第 148 項）

初度適用主体が、公正価値又は第 64 項、第 67 項及び第 70 項の代替的価値を、棚卸資産、投資不動産、有形固定資産、無形資産、金融商品又はサービス委譲資産のみなし原価として使用する場合は、財務諸表で次の事項を開示しなければならない。

(a) みなし原価を算定した際に検討されたそれらの公正価値又は他の代替的価値の総額

(b) 従前の会計原則のもとで認識されていた帳簿価額に対する修正の総額

(c) IPSAS 適用日に又は移行期間において、みなし原価が算定されたかどうか

(5) みなし原価が被支配主体、共同支配法人又は関連法人に対する投資に使用される

場合の開示（第 149 項・第 150 項）（IG39 項）

初度適用主体が開始財政状態計算書で、個別財務諸表における被支配主体、共同支配法人又は関連法人に対する投資の公正価値をみなし原価として使用する場合には、当該個別財務諸表で次の事項を開示しなければならない。（第 149 項）

- (a) みなし原価が公正価値である場合、当該投資のみなし原価の総額
- (b) 従前の会計原則のもとで報告された帳簿価額に対する修正の総額

第 148 項及び第 149 項が求める開示の要求事項は、次の場合が生じるまで、新しい項目が認識及び（又は）測定される各期において開示されなければならない。次の場合とはすなわち、救済措置を提供した免除規定が失効したとき、及び（又は）適用可能な IPSAS に従い関連資産が認識・測定されるとき、いずれか早いほうである。（第 150 項）

(6) 移行期間中の IPSAS の開示の要求事項からの免除（第 151 項・第 152 項）

初度適用主体が、項目を認識・測定しない 3 年間の救済措置を提供する免除規定を利用する限り、IPSAS 第 1 号、IPSAS 第 18 号及び（又は）適用可能な IPSAS が求めるような当該項目に関する表示及び（又は）開示の要求事項を適用することは、次の場合が生じるまで要求されない。次の場合とはすなわち、救済措置を提供した免除規定が失効したとき、及び（又は）適用可能な IPSAS に従い関連項目が認識・測定されるとき、いずれか早いほうである。（第 151 項）

初度適用主体は第 151 項の移行規定にかかわらず、IPSAS 第 1 号、IPSAS 第 18 号及び（又は）適用可能な IPSAS に求められる情報の開示を、できるだけ早期に行うことが奨励される。（第 152 項）

12. 経過措置（第 153 項）

初度適用主体が、他の発生主義 IPSAS の現行の経過措置を適用している場合には、当該経過措置が失効するときまで、又は適用可能な IPSAS に従って関連項目が認識・測定されるときまで、のいずれか早いほうまで、当該経過措置を適用し続けなければならない。初度適用主体が、本基準が定める移行に係る免除規定を適用する場合には、発生主義 IPSAS の適用に関する救済期間は、本基準で定められた救済期間より長くなってはならない。

13. 発効日（第 154 項）

初度適用主体は、2017 年 1 月 1 日以降に開始する期間の「最初の IPSAS 財務諸表」に、本基準を適用しなければならない。早期適用が容認されている。

以 上