

## 解説

# 国際公会計基準審議会（IPSASB） 公開草案第53号「発生主義の 国際公会計基準の初度適用」

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 落谷 竹生

2013年10月に公表された国際公会計基準審議会（IPSASB）公開草案第53号「発生主義の国際公会計基準の初度適用」（以下「ED第53号」という。）の内容について解説を行う。同じく2013年10月に公表された公開草案第48号「個別財務諸表」、第49号「連結財務諸表」、第50号「関連法人及び共同支配法人に対する投資」、第51号「共同支配の取決め」及び第52号「他の主体への関与の開示」についての解説は本誌2014年4月号に掲載する予定である。

## 1 IPSASBが初度適用のプロジェクトを行う理由

現状、発生主義IPSAS（IPSASには、発生主義IPSASが第1号～第32号、現金主義IPSASが1つある）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は存在しない。初度適用の際に適用できる免除規定は、個々のIPSASに、ばらばらに含まれている。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6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月に初度適用のプロジェクトを承認し、その後、議論を進めてきた。ED第53号には、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。

本プロジェクトは、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。ED第53号の免除規定は、当該規定に従う費用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作られている。

## 2 目的（第1項）

ED第53号の目的は、発生主義IPSASを初度適用する主体に対して、救済措置を与える包括的な一連の原則を定めることである。これらの原則は、発生主義IPSASを使って作成された最初の主体の年次財務諸表に、下記のような高品質な情報が確実に含まれるようにするものである。

(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) 発生主義IPSASの適用日より前に使用していた会計基礎にかかわらず、初度適用主体が発生主義IPSASに準拠した会計処理を行うための適切な出発点を提供する情報

(c) 便益を上回らない費用で作成できる情報

## 3 範囲：主体が本基準を採用するのはいつか？（第2項～第6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。

ED第53号は、発生主義IPSASの採用前に、現金主義会計、他の発生主義会計、あるいは修正現金主義会計、又は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。他のIPSASと同様、政府系企業（GBEs）は適用対象外である。

## 4 定義（第7項～第12項）

ED第53号は、初度適用主体に対して、公正な表示及び発生主義IPSASへの準拠に影響を及ぼす一定の免除規定（後述の7を参照。例：資産・負債の認識の3年間の免除）を利用することを認めている。初度適用主体が当該免除規定を利用する場合、「他のIPSASに準拠している」という記述を、移行期間中は行うことができない。発生主義IPSASへの移行期間中に当該免除規定を適用している初度適用主体は、正式のIPSAS財務諸表とは異なる「移行時のIPSAS財務諸表（transitional IPSAS financial statements）」を作成することになる。主体は、「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行うことができるようになった時点で、「最初のIPSAS財務諸表（first IPSAS financial statements）」を表示することになる。

「IPSAS適用日（date of adoption of IPSAS）」とは、主体が発生主義IPSASを初めて適用する日であり、主体が最初の「移行時のIPSAS財務諸表」又は「最初のIPSAS財務諸表」を作成する最も早い期間の期首となる。

## 5 認識及び測定（第13項～第19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、表示しなければならない。この計算書がIPSASに準拠した当該主体の会計処理の出発点となる。開始財政状態計算書は、IPSASを遡及適用した内容となる。

初度適用主体は、ED第53号で定

める場合を除き、開始財政状態計算書及び同時に表示するすべての報告期間において、同一の会計方針を適用しなければならない。

## 6 IPSASの遡及適用に対する例外措置（第20項～第24項）

IPSASに準拠したIPSAS適用日時点の初度適用主体の見積りは、当該見積りがIPSASの要求事項と整合しない客観的な証拠がある場合を除き、従前の会計原則に従って行われた見積り（会計方針の差異を反映した修正後の見積り）と整合したものでなければならない。

## 7 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25項～第60項）

### (1) 資産及び負債の認識・測定

発生主義IPSASの採用時に、主体はすべての資産及び負債についての情報を持っていない場合がある。本基準案では、初度適用主体のために、以前、認識していなかった一定の資産及び負債を認識するための期間を3年間設けている。

すでに、資産又は負債が認識されていた場合、初度適用主体は、これらの資産及び負債の測定に関して、発生主義IPSASの採用から3年間、従来の会計方針を変更しないことを選択できる。

認識・測定に関し、3年間の移行上の猶予期間を適用することを選択できる資産、負債の例は、以下のとおりである。

投資不動産、有形固定資産、確定給付制度及びその他長期従業員給付、生物資産及び農産物、無形資産、サービス委譲資産及び関連負

債、金融商品

### (2) 会計方針の変更

初度適用主体は、移行期間中、発生主義IPSASにより整合したものに変わる場合以外には、会計方針の変更を行うことはできない。

### (3) 借入費用

IPSAS第5号は、借入費用の会計処理について定めている。標準処理は費用計上である。「認められる代替的な処理」として、適格資産の取得、建設又は製造を直接の発生原因とする借入費用は、当該資産の取得原価に含めることができるとされている。

初度適用主体は、資産の認識及び測定に関する3年間の移行上の猶予期間を適用し、かつ、上記の「認められる代替的な処理」を選択する場合には、発生主義IPSASの適用日より前に計上する資産に関して、以下のいずれか早い日から将来に向けて、借入費用を資産計上することを選択できる。これは、初度適用時点では借入費用に関する情報を主体が持っていない場合があるため、資産本体の資産計上の時期と借入費用の資産計上の時期がずれることを認めているものである。

- 資産の認識及び測定に関する移行上の猶予期間（最長3年）が失効する日
- 関連する資産が適切なIPSASに従って認識・測定された日

### (4) 連結財務諸表

初度適用主体は、発生主義IPSASの採用後、連結財務諸表の作成を要求されるが、経済主体に含まれる主体間のすべての残高、取引、収益及び費用を相殺消去しないことを選択できる。類似の免除規定は、共同支

配投資主体及び投資者も適用することができる。

#### (5) 関連当事者についての開示

初度適用主体は、関連当事者の関係、関連当事者の取引、及び経営幹部（key management personnel）に関する開示を、発生主義IPSASの採用から3年間行わないことを選択できる。

### 8 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（第61項～第125項）

#### (1) 発生主義IPSASの採用日時点でみなし原価を算定する

ED第53号は、発生主義IPSASの採用日時点で、資産の取得原価について信頼性のある原価情報を入手できない場合、取得原価又は償却原価の代用（みなし原価：deemed cost）を算定することを選択できるとしている。資産の公正価値は、特定日時点で算定された資産のみなし原価となる。

みなし原価の算定日は、初度適用主体が資産の認識及び測定に関する3年間の移行上の猶予期間を利用するかどうかに応じて変わる。初度適用主体が、当該猶予期間を利用する場合、みなし原価は移行期間中のどの日にでも算定することができる。猶予期間を利用しない場合、みなし原価はIPSAS財務諸表が表示される最も早い期間の期首時点で算定される。

#### (2) IPSAS第5号「借入費用」

初度適用主体は、標準処理（借入費用の費用計上）を適用する、又は標準処理に変更する場合には、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。標準処理に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。

初度適用主体が、「認められる代替的な処理（借入費用の資産計上）」に会計方針を変更する場合は、発生主義IPSASの適用日より前に認識した適格資産について発生した借入費用は、遡及的に認識しなければならない。この方法は好ましいと考えられていないため、救済措置は与えられない。

#### (3) IPSAS第21号及びIPSAS第26号「資産の減損」

初度適用主体は、IPSAS第21号及びIPSAS第26号の減損の規定を、IPSASの採用日から将来に向かって適用することができる。初度適用主体が、資産の認識及び測定に関する3年間の移行上の猶予期間をもたらす免除規定を利用する場合、IPSAS第21号及びIPSAS第26号は、その救済措置をもたらしていた免除規定が失効した場合、及び（又は）関連する資産が適切なIPSASに従って認識・測定された場合（いずれか早いほう）に初めて適用される。

#### (4) IPSAS第25号「従業員給付」

確定給付制度及びその他の長期従業員給付の当初負債は、発生主義IPSASの採用日時点で算定しなければならない。

発生主義IPSASの採用日時点で、確定給付制度から生じた数理計算上の差異の累計額を、認識部分と未認識部分に分けてはならない。数理計算上の差異の累計額は、その全額を当該項目が認識及び（又は）測定される期間の期首累積余剰、又は欠損に認識しなければならない。

#### (5) IPSAS第1号「財務諸表の表示」 移行期間中の比較情報の開示

ED第53号は、初度適用主体に対

して、移行時IPSAS財務諸表又は最初のIPSAS財務諸表において比較情報を提供することを要求はしていないものの、奨励はしている。

初度適用主体が、比較情報を表示しないことを選択する場合、移行時IPSAS財務諸表又は最初のIPSAS財務諸表には、1つの財政状態計算書と、発生主義IPSASの採用日時点の開始財政状態計算書が最低限含まれていなければならない。

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、2つの財政状態計算書と、発生主義IPSAS採用日の前の報告期間の期首時点における開始財政状態計算書が表示されなければならない。

移行期間中、比較情報は、移行期間中に認識及び（又は）測定された項目についての情報が利用可能な場合にのみ修正しなければならない。

### 9 表示及び開示（第126項～第141項）

財務諸表では、利用者が移行期間中にIPSAS適用の経過を追い、適用される発生主義IPSASの要求事項に照らして初度適用主体の会計方針を確認する上で一助となる開示を行わなければならない。

#### (1) IPSASへの移行に関する説明

ED第53号は、初度適用主体に対し、発生主義IPSASの採用日と、以前の会計基礎から発生主義IPSASへの移行に関する情報を開示することを要求している。

初度適用主体は、次の事項も開示しなければならない。

- 財務諸表の公正な表示と発生主義IPSASへの準拠を表明する能力に影響を及ぼす、また、影響を及

ぼさない移行上の免除規定を利用した範囲

- 連結財務諸表を表示するにあたり、当報告期間中に相殺消去された残高、取引、収益及び費用の内容
- 前報告期間では認識、測定、表示・開示されていなかったものの、当報告期間では認識・測定、表示・開示されている資産、負債、収益、費用
- 当報告期間中に認識された修正の内容及び金額

## (2) 調整表

初度適用主体は、発生主義IPSASの採用後、以前の会計基礎に基づいて報告された期末残高と、開始財政状態計算書の純資産・持分との調整表を表示することを要求される。

初度適用主体が、発生主義IPSASの採用前に現金主義会計を適用していた場合、最初の移行時IPSAS財務諸表又は最初のIPSAS財務諸表において調整表を表示することは求められない。

初度適用主体が、認識及び測定に関する移行上の猶予期間を適用することを選択した場合、移行期間中は認識及び（又は）測定された項目に関して調整表を表示しなければならない。

## (3) セグメント別報告書の表示

初度適用主体は、IPSAS第18号で要求されるセグメント別報告書を、発生主義IPSASの採用から3年の間に開始した報告期間について表示しないことを選択できる。

コメント募集期限は、2014年2月15日までである。

IPSASBでは、2014年3月会議及び6月会議で、ED第53号に寄せられたコメントの検討作業を行い、2014年9月会議で最終文書としてのIPSASの公表承認を行う予定である。

## 10 次のステップ

ED第53号には、IPSASBが見解を求める「コメントを求める特別の事項（SMC）」が含まれている。コメ