

解説

国際公会計基準審議会 (IPSASB)

公開草案第48号～第52号

「他の主体への関与」に関する 5つの会計基準案

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「他の主体への関与」に関する5つの公開草案 (ED第48号～第52号) の内容について、特に重要な改正点に絞り解説を行う。

1 IPSASBが本プロジェクトを行う理由

本プロジェクトの目的は、現行の3つのIPSAS (IPSAS第6号「連結及び個別財務諸表」、IPSAS第7号「関連法人に対する投資」、IPSAS第8号「ジョイント・ベンチャーに対する持分」)を、関連する国際財務報告基準 (IFRS) を勘案して、改訂することである。

(1) コンバージェンス

IPSASBは、国際会計基準審議会 (IASB) が発行したIFRSとIPSASを適切な範囲で収斂させることを、その戦略の主要な一部として据えている。本プロジェクトはその一環である。

(2) 公的部門内の相違点

また、本プロジェクトは、他の主体への関与を伴う公的部門の取決めが、適切に分類・会計処理されることを徹底するために、公的部門の主体間の相違点も検討対象としている。

(3) 本解説の対象となる公開草案

IPSASBは、IPSAS第6号～第8号の現行規定に替わる、下表の5つの公開草案 (ED) を策定した。これら5つのEDは、それぞれ関連するIFRSを勘案して策定されている。

IPSASBは、これらの基準が公的部門で適切に適用されるように、重要な変更を行うことを提案している。

2 変更点の概要

ED第48号～第52号は、IPSAS第6号～第8号の基本的な規定を踏襲しているが、下記の事項については重要な変更を提示している (次頁図1参照)。

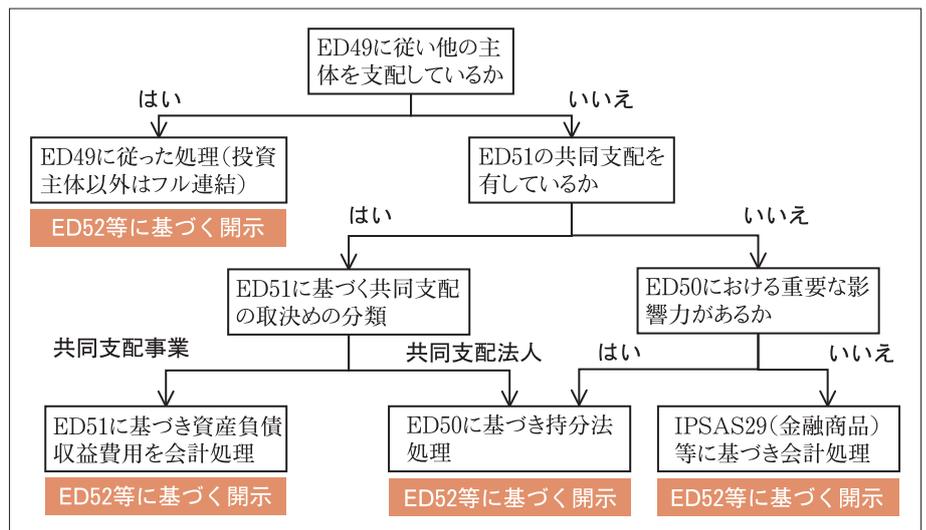
- 支配及び共同支配の定義の改訂 (ED第49号、第51号)
- 「投資主体」と呼ばれる、主体の新たな種類の創設。投資主体と、投資主体を支配する主体向けに、異なる会計処理規定がある。また、投資主体に係る開示規定を設けた。 (ED第49号、第52号)
- 「組成された主体」と呼ばれる、主体の新たな種類の創設。組成された主体に係る開示規定を設けた。 (ED第52号)
- 共同支配の取決めに係る、新たな区分の創設 (ED第51号)
- 共同支配の取決めの会計処理方法であった比例連結の廃止 (ED第50号、第51号)

IPSASの公開草案	対応する国際財務報告基準 (IFRSs)
ED第48号 個別財務諸表	IAS第27号 個別財務諸表(2011年改訂)
ED第49号 連結財務諸表	IFRS第10号 連結財務諸表
ED第50号 関連法人及び共同支配法人に対する投資	IAS第28号 関連会社及び共同支配企業に対する投資(2011年改訂)
ED第51号 共同支配の取決め	IFRS第11号 共同支配の取決め
ED第52号 他の主体への関与の開示	IFRS第12号 他の企業への関与の開示

【図1】 現行のIPSASの構成と、改訂EDの構成の比較表

	現行のIPSASの構成			改訂EDの構成		
	会計処理	開示	個別F/S	会計処理	開示	個別F/S
被支配主体	IPSAS6	連結及び個別財務諸表		ED49	ED52	
関連法人	IPSAS7	関連法人に対する投資		ED50		ED48
ジョイント・ベンチャー、共同支配の取決め	IPSAS8 ジョイント・ベンチャーに対する持分			ED51		ED51
非連結の組成された主体						ED52

【図2】 支配の有無の判定フロー（IG（実施ガイダンス）第1項）



IPSASB ED第49号「連結財務諸表」説明資料

- すべての開示規定を1つの基準に集約（ED第52号）

3 ED第48号「個別財務諸表」

ED第48号は、個別財務諸表に関する会計処理を定めている。現行のIPSAS第6号「連結及び個別財務諸表」の個別財務諸表に関する部分に類似の内容であり、実質的な改訂は行われていない。

個別財務諸表を作成する主体は、被支配主体、共同支配法人及び関連

法人への投資を、以下のいずれかにより会計処理する。（第12項）

- 持分法を用いる。
- 取得原価で計上する。
- IPSAS第29号「金融商品：認識及び測定」に準拠する。

主体は、投資の各分類に対して同一の会計処理方法を適用する。

ED第48号では、持分法を使用することが上記のとおり引き続き認められている。この点、IFRSでは持分法の使用は廃止されており、IPSASとIFRSとの間で差異が生じている。

ED第48号が引き続き持分法を認めた理由は、①持分法は、公共部門における投資の会計処理として確立した方法となっており、原価法又は公正価値法よりも信頼性があり、有用な情報を低コストで提供することができること、②原価法の情報が古くて不適切となる場合があること、③公共部門においては、活発な市場がなく、公正価値が容易に観察可能ではない投資の占める割合がより高い可能性があるため、公正価値情報は背景情報を適切に表わさない情報をもたらすおそれがあることである。(BC5項)

4 ED第49号「連結財務諸表」

ED第49号は、連結財務諸表における被支配主体（子会社）についての会計処理を定めている。現行のIPSAS第6号「連結及び個別財務諸表」では開示規定も定めているが、開示についてはED第52号で取り扱う。

(1) 支配の定義の改訂（第10項）

支配は、主体が以下の場合に存在する（第16項、支配の3要素、前頁の図2参照）。

- 他の主体に対して、パワーを有している。
- 他の主体への関与により生じる変動便益にさらされている、又は権利を有している。
- 他の主体に対するパワーを通じて、これらの便益の内容及び金額に影響を及ぼす能力を有している。

(2) 投資主体（第52項～第54項）

通常、支配主体は被支配主体を連結する。ただし、支配主体が投資主体である場合、又は支配主体が投資主体を支配している場合は、異なる

規定が適用される。

IASBは2012年10月に、「投資企業」（IFRS第10号、IFRS第12号及びIAS第27号の修正）を公表した。この結果、IFRS第10号は、投資企業に該当する支配企業はその大方の投資を連結するのではなく、純損益を通じて公正価値で測定して会計処理することを求めることになった。IPSASBではこの変更に対応して、「投資主体」に関する定めをED第49号に設けることとした。

「投資主体」（Investment entity）とは、以下に該当する主体をいう。（第10項）

- 投資家に投資管理サービスを提供する目的で、単一又は複数の投資家から資金を取得する。
- 資本の増価、投資収益又はその両方からのリターンのためにのみ資金を投資するという目的を有している。
- 実質的にすべての投資の成果を公正価値基準で測定及び評価する。

投資主体の例（BC17項）

- 政府系ファンド
- 一部の年金基金
- パブリック・プライベート・パートナーシップ（PPP）
- プライベート・ファイナンス・イニシアティブ（PFI）

通常、投資主体は、IPSAS第29号に準拠して、被投資主体に対する投資を当期純余剰又は欠損を通じて公正価値で測定する。（第52項）

投資主体を支配する主体は、投資主体に対する投資の連結財務諸表上の会計処理として、この会計処理（損益を通じた公正価値測定）をそのまま連結でも使用する。（第54項）IFRS第10号は投資企業の親会社にも通常の連結を求めており（IFRS第

10号第33項）、この点でIPSASとIFRSは処理が異なっている。取扱いが異なる理由は、公的部門では被支配主体を利用した連結外しや、被支配主体による支配主体の持分の取得はあまり想定されないであろうことと、投資主体の投資先を公正価値測定から科目連結ベースに組み直す実務上の手間を配慮したものである。

(3) 一時的な支配

現行のIPSAS第6号第21項は、(a)12か月以内において処分する目的で取得・保有するため支配が一時的と認められる被支配主体で、かつ(b)経営者が活発に買い手を探している場合は、当該被支配主体は連結対象から除外しなければならないとしている。ED第49号はこの除外規定を撤廃している。撤廃の理由は、一時的な被支配主体を識別することが難しいこと、また、当初は一時的な支配としていたにもかかわらず実際は長期にわたり被支配主体を保有し続ける例が見受けられたためである。

5 ED第50号「関連法人及び共同支配法人に対する投資」

ED第50号は、連結財務諸表における関連法人及び共同支配法人についての会計処理を定めている。現行のIPSAS第7号「関連法人に対する投資」では開示規定も定めているが、開示についてはED第52号で取り扱う。また、共同支配法人の会計処理は、現行のIPSASではIPSAS第8号「ジョイント・ベンチャーの持分」で取り扱っている。

(1) 変更されなかった項目

現行のIPSAS第7号と同様の規定を維持した項目としては、持分法の説明、関連法人の定義、関連法人の会計処理が挙げられる。

持分法 (equity method) とは、投資を当初は原価で認識し、以降は、関連法人又は共同支配法人である被投資者の純資産・持分に対する投資者持分の取得後の変動を調整する会計処理方法である。(第8項)

関連法人 (associate) とは、投資者が重要な影響力を有している主体をいう。重要な影響力とは、別の主体の財務及び運営の方針に対する支配、又は共同支配ではないが、それらの方針の決定に参加するパワーをいう。

主体は、関連法人に対する持分を持分法により会計処理する。(第22項)

(2) 共同支配法人

共同支配法人は、別途、ED第51号で共同支配の取決めとして定義されており、取決めに対して共同支配を有する当事者が、取決めの純資産に対する権利を有する。

主体は、共同支配法人に対する持分を持分法により会計処理する。(第22項)

IPSAS第8号第35項では、共同支配法人に対する持分を比例連結又は持分法により会計処理することが認められている。ED第50号では、IFRS第11号と整合させるために、比例連結を撤廃して持分法のみで統一している。(BC3項、ED第51号BC3項)

(3) 一時的な支配と重要な影響力

IPSAS第7号第20項とIPSAS第8号第47項では、別の主体に対する共同支配又は重要な影響力が、一時的なものであることが意図されている場合には、持分法又は比例連結の適用を要求していない。一方で、ED第50号は、一時的な支配又は重要な影響力が及ぶ主体について、特別な会計処理は提案しておらず、この免除

規定を撤廃することとなる。

(4) 定量化が可能な所有持分

共同支配法人に対する投資は、正式な資本構成を伴わない取決めも含めて、多くの形態をとる。IPSAS第7号第1項では、基準の適用範囲を、株式その他の「正式な持分形態」による場合としていたが、共同支配法人においては「正式な持分形態」がとられない場合が想定されるため、ED第50号第4項が提案する適用範囲は、「定量化が可能な所有持分」を有する投資に変更されている。

6 ED第51号「共同支配の取決め」

ED第51号は、共同で支配されている取決め (= 共同支配の取決め) に対する持分を有する主体の財務報告に関する原則を定めている。また、その内訳として、共同支配法人及び共同支配事業の区分と会計処理を定めている。

現行のIPSAS第8号「ジョイント・ベンチャーに対する持分」では開示規定も定めているが、改訂案では、共同支配の取決めの開示についてはED第52号で取り扱う。

共同支配 (joint control) とは、拘束力のある取決めにより合意されている取決めに対する支配の共有であり、関連性のある活動に関する意思決定に、支配を共有している当事者の全員一致の合意を必要とする場合にのみ存在する。(第7項)

共同支配の取決め (joint arrangement) とは、複数の当事者が共同支配を有する取決めをいう。(第7項)

共同支配の取決めは、次の2種類に区分される。(第11項)

- 共同支配事業 (joint operation) : 取決めに対する共同支配を有する

当事者が、当該取決めに係る資産に対する権利及び負債に対する義務を有している場合の共同支配の取決めである。(第7項)

共同支配投資者は、共同支配事業に対する持分より生じる資産、負債、収益、及び費用を認識する。(第23項)

● **共同支配法人 (joint venture) :**

取決めに対する共同支配を有する当事者が当該取決めの純資産に対する権利を有している場合の共同支配の取決めをいう。(第7項)

共同支配投資者は、共同支配法人に対する持分を、持分法を用いて投資として認識する。(第27項)

7 ED第52項「他の主体への関与の開示」

ED第52号には、IPSAS第6号～第8号の開示規定が集約されている。また、連結されない投資主体及び「組成された主体」に係る、新たな開示規定を導入している。

(1) 開示の目的の明示

ED第52号の目的は、財務諸表の利用者が、次のことを評価できる情報の開示を主体に要求することである。(第1項)

- 主体の、他の主体への関与の性質及び当該関与に伴うリスク
- 当該関与が主体の財政状態、財務業績、及びキャッシュ・フローに及ぼす影響

本EDは、主体が提供しなければならない最低限の開示を規定している。要求されている最低限の開示が、開示の目的を満たさない場合は、目的を満たすように情報を追加して開示する。(第10項)

(2) 判断及び仮定

主体が以下を決定する際に行った

重要な判断及び仮定を開示することが要求されている。(第9項)

- 他の主体又は取決めへの関与の性質
- 関与を有する共同支配の取決めの種類
- 投資主体の識別

(3) 組成された主体 (第7項)

組成された主体とは、次の(a)又は(b)の主体である。特に、(a)は公的部門特有の定義である。

(a) 誰が主体を支配しているかを決定する際に、通常は行政上の取決めや法律が主体の支配を判断する決定的な要因である場合に、行政上の取決めや法律が決定的な要因とならないように設計された主体。例えば、主体の支配を決定するのに、拘束力のある取決めが重要であり、その関連性のある活動が拘束力のある取決めによって指図される場合などである。

(b) 誰が主体を支配しているかを決定する際に、通常は議決権又は類似の権利が主体の支配を判断する決定的な要因である場合に、議決権又は類似の権利が決定的な要因とならないように設計された主体。例えば、主体の支配を決定するのに、あらゆる議決権が管理業務のみに関係しており、その関連性のある活動が拘束力のある取決めによって指図される場合などである。

組成された主体を連結している場合は、当該主体への関与に関連したリスクの内容及び変動を開示する必要がある。(第17項)

組成された主体を連結から除外している場合は、財務諸表の利用者が、(a)当該主体への関与の内容及び程度

の理解、及び(b)当該主体への関与に関連したリスクの内容及び変動の評価を行えるような開示が必要である。(第40項)

8 次のステップ

ED第48号～第52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。コメント募集期限は2014年2月28日である。

IPSASBでは、2014年3月会議より、ED第53号に寄せられたコメントの検討作業を行い、早ければ2014年12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。

※ 会計・監査ジャーナル2014年3月号「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」(p.77)を併読した場合に単位が付与されます。

教材コード J020694

 研修コード 2106

履修単位 1単位