

# 解説

## 国際公会計基準（IPSAS）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 落谷 竹生

本稿では、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<sup>1</sup>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が専用のIPSASは存在せず、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。

### 2 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

### 3 範囲：主体が本基準を採用するのはいつか？（第2項～第8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<sup>2</sup>（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）。

### 4 定義（第9項～第14項）

次頁の表中の用語は、本基準内では定義された意味で使用される。

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。

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
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
初度適用主体 (First-time adopter)	初めて発生主義IPSASを適用し、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主体
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
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

**5 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。また、会計方針は継続適用しなければならない。

**6 適正表示及びIPSASへの準拠（第27項～第32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。

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、適正な表示とはいえなくなる）（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  
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）。

**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33項～第62項）**

最も代表的な免除規定は、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）である。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）。

- (a) 棚卸資産
- (b) 投資不動産
- (c) 有形固定資産
- (d) 退職給付制度及びその他の長期従業員給付制度
- (e) 生物資産及び農産物
- (f) 無形資産
- (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での、サービス委譲資産及び関連負債
- (h) 金融資産

上記の項目以外にも、非交換収益の認識・測定、借入費用、リース、資産除去債務、関連当事者についての開示、他の主体への関与等について、免除規定が定められている。

**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、移行期間中の免除規定（第63項～第134項）**

免除規定として、資産及び負債の測定へののみなし原価の使用と、財務諸表における比較情報に関する定め等が置かれている。

## 9 開示（第135項～第152項）

- (1) 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
- (2) 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もと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

- (3) 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
- (4) 調整表（第142項～第147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

## 10 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。

## 11 より詳しい解説と原文

本稿ではIPSAS第33号について、限られた概要のみを掲載している。より詳しい解説は、日本公認会計士協会のウェブサイト（<http://www.hp.jicpa.or.jp/ippan/ITI/publicaccounting/>）に掲載しているので必要に

応じて参照されたい。また、IPSAS第33号の原文は、IFACのウェブサイト（<http://www.ifac.org/publications-resources/international-public-sector-accounting-standard-33>）を参照されたい。

〈注〉

- 1 IPSASには、発生主義IPSASと現金主義IPSASの2種類がある
- 2 GBEsは、IPSAS第1号で定義されている。2015年5月現在、IPSASBは、GBEsの定義を見直すプロジェクトを進行中である。