

## 解説



IPSASBボードメンバー／公認会計士

いざわ けんじ  
**伊澤 賢司**

IPSASBテクニカル・アドバイザー／  
公認会計士

ふきや たけお  
**落谷 竹生**

# 国際公会計基準審議会 (IPSASB) 国際公会計 基準 (IPSAS) 第34号～ 第38号『他の主体への 関与』

## 1 本基準が作成された背景と、 国際財務報告基準 (IFRSs) との対比

国際公会計基準審議会 (IPSASB) は、2015年1月にIPSAS第35号『連結財務諸表』などの、IPSAS第34号から第38号の5つの新基準を公表した。IPSASBは、国際財務報告基準 (IFRSs) に基づ

いて開発されたIPSASについて、IFRSとの整合性を保ち続けることをその主要な目的の1つとしている。5つの新基準は、IFRSとの整合性を保つために、従来のIPSAS第6号から第8号に代わる基準として作成されたものである。これらの新基準は、2017年1月1日以後開始する事業年度の財務諸表に適用される。

新しいIPSAS	対応するIFRSs
IPSAS第34号『個別財務諸表』	IAS第27号『個別財務諸表』(2011年改訂)
IPSAS第35号『連結財務諸表』	IFRS第10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』	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)
IPSAS第37号『共同支配の取決め』	IFRS第11号『共同支配の取決め』
IPSAS第38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』

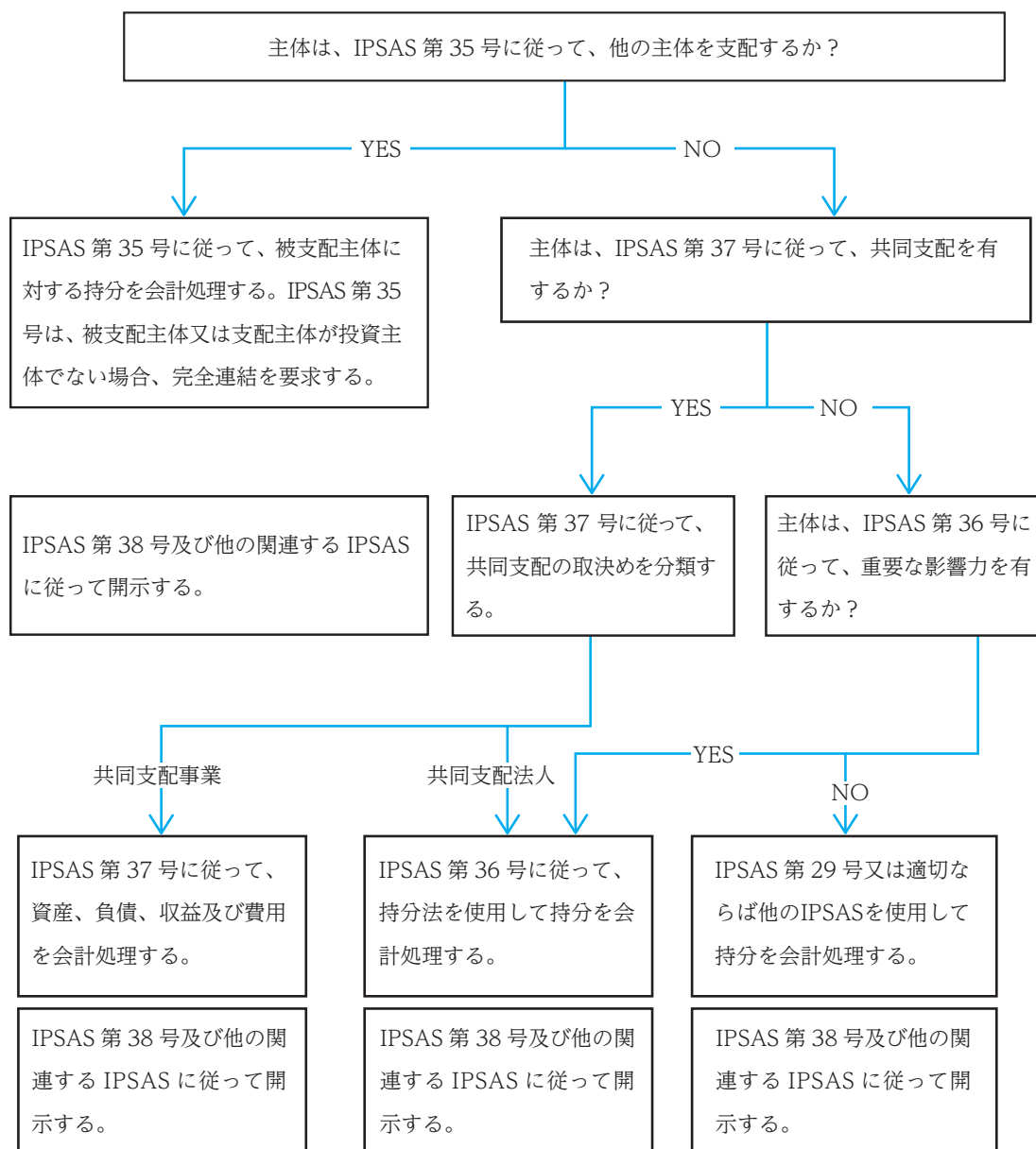
## 2 変更点の概要

IPSAS第34号から第38号は、IPSAS第6号から第8号の基本的な規定を踏襲しているが、右表の事項については重要な変更を行っている。

## 3 IPSAS第35号～第38号の適用フロー (IPSAS第35号適用ガイダンスより)

IPSAS第34号『個別財務諸表』は、下記のフローには当てはまらない。

IPSAS第35号	<ul style="list-style-type: none"> <li>新たに「支配」の用語を定義した。</li> <li>新たに「投資主体」の用語を定義し、投資主体を識別した。</li> <li>一時的な支配の場合における連結免除を廃止した。</li> </ul>
IPSAS第36号	<ul style="list-style-type: none"> <li>共同支配法人に対する投資の会計処理は持分法のみとする (IPSAS第8号では比例連結と持分法を認めていた。)</li> <li>一時的な支配又は重要な影響の場合の適用免除を廃止した。</li> <li>定量化できる所有持分に適用範囲を限定した。</li> </ul>
IPSAS第37号	<ul style="list-style-type: none"> <li>新たに「共同支配の取決め」の用語を定義した。</li> <li>共同支配法人に対する投資の会計処理は持分法のみとする。</li> </ul>
IPSAS第38号	<ul style="list-style-type: none"> <li>新しい開示要求事項を定めた (投資主体、非連結の組成された主体)。</li> <li>開示の目的を定めた。</li> <li>「組成された主体」の概念を導入した。</li> </ul>



## 4 IPSAS第34号 『個別財務諸表』

IPSASの個別財務諸表は、日本の実務でいう単体(個別)財務諸表とは別の財務諸表であり、連結財務諸表又は単体財務諸表に追加する場合などに、「任意」に作成される。個別財務諸表では、被支配主体や関連法人等に対する投資は、①取得原価、②公正価値、③持分法のいずれかで会計処理する。なお、単体財務諸表では、関連法人等を持分法で会計処理することとされている。

## 5 IPSAS第35号 『連結財務諸表』

IPSASの連結においては、支配の原則が適用されており、支配主体は、原則として連結財務諸表を作成しなければならない。支配の判断においては、「パワー」、「変動便益」、「パワーと便益の関連」が3要素として用いられる。IFRSとの違いは、「リターン」の代わりに「便益」を重視することであり、かつ、財務便益だけでなく非財務便益も重視する。

なお、投資主体(IFRSでいう投資企業)は、被支配主体を連結せず、当期純損益を通じて公正価値で測定することとしている。また、自らは投資主体ではない支配主体が、投資主体を連結する場合は、その投資主体が有する投資部分のみを連結上は公正価値測定し、投資部分以外の資産・負債・費用・収益は連結するという定めを置いている。

公的部門特有の適用指針、設例等も多数盛り込まれている。

## 6 IPSAS第36号『関連法人及び共同支配法人に対する投資』

関連法人及び共同支配法人(IPSAS

第8号では、ジョイント・ベンチャーと呼んでいた)に対して「重要な影響力」又は「共同支配」を有する主体は、当該法人に対する投資を原則として「持分法」で会計処理しなければならない。

## 7 IPSAS第37号『共同支配の取決め』

共同支配の取決めとは、複数の当事者が共同支配を有する取決めである。これは、別個のピークルを通じて組成されたものかどうか、並びに、①別個のピークルの法的形態、②拘束力のある取決めの諸条件、③該当がある場合、他の事実及び状況をそれぞれ勘案して、「共同支配法人」と「共同支配事業」とに分類される。分類の結果が共同支配法人の場合は、IPSAS第36号によって持分法が適用される。共同支配事業の場合は、当該事業に対する資産、負債、収益、費用の持分を、自らのものとして認識する。

## 8 IPSAS第38号『他の主体への関与の開示』

本基準に基づく開示事項は、「重要な判断及び仮定」と「関与に関する情報」に大別される。

「重要な判断及び仮定」には、他の主体に支配を有していると決定する際に用いた「方法」や、他の主体への関与が、持分金融商品又は負債性金融商品の保有により証明されない場合、特定の主体を支配していることを決定する際の「要因」など、多数の例が挙げられている。

「関与に関する情報」には、経済主体の構成などの基本的な情報、被支配主体が経済主体(連結グループ)の活動及びキャッシュ・フローに対して有している関与についての情報、重大な制限の内容及び程度、連結している「組成された主体」への主体の関与に関連したリスク

の内容など、これも多数の例が挙げられている。

## 9 我が国の公会計制度との比較

本稿で説明したIPSAS第34号から第38号は、我が国の公会計制度とは、以下の点が異なっている。

- ・ IPSAS第34号の定める個別財務諸表は作成されていない。
- ・ 我が国における、国の財務書類又は地方自治体の財務書類は、いずれも「連結財務諸表」を作成・公表することを定めているが、IPSAS第35号における「支配」の概念とは異なる、独自の連結対象範囲の考え方を採用している。
- ・ IPSAS第36号の定める持分法会計は適用されていない。一方で比例連結を採用しており、関連法人や共同支配事業に対する会計処理は、IPSAS第36号及び第37号とはかなり異なっている。
- ・ IPSAS第38号は、上記のIPSAS第34号から第37号を基に、詳細な開示基準を定めている。我が国の公会計制度では、ここまで詳細な開示は定められていない。

IPSAS第34号から第38号『他の主体への関与』に関する、より詳細な解説は、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/>)を参照されたい。