

# 国際公会計基準 (IPSAS) 資産・負債に関する基準関係①

2011年10月18日

国際公会計基準審議会 委員(日本代表)

日本公認会計士協会 常務理事

公認会計士 関川 正

*(注)本資料に記載された事項は個人的見解であり、国際公会計基準審議会や日本公認会計士協会、所属する監査法人等の公式見解を示すものではない*

# 目次

---

(第11回研究会でご説明)	スライド番号
1. IPSAS:資産及び負債に関するIPSAS一覧……………	2
2. 財務諸表構成要素の定義(IPSAS 1)……………	3
3. 有形固定資産の取得時の認識・測定(IPSAS 17)…	4
4. 有形固定資産の当初認識後の測定(IPSAS 17)…	5
5. インフラ資産(IPSAS17)……………	9
6. 文化資産(IPSAS 17)……………	10
7. 減価償却(IPSAS 17)……………	11
8. 減損会計(IPSAS 21, 26)……………	12
9. 借入費用の取り扱い(IPSAS 5)……………	20

---

## (第13回研究会でご説明予定)

1. 非交換取引による収益(IPSAS 23)
2. サービス委譲契約:委譲者の会計処理について(IPSAS32)

# 1.資産及び負債に関するIPSAS一覧

IPSAS #	内容	ご説明対象	IPSAS #	内容	ご説明対象
<b>5</b>	借入費用	○	19	引当金、偶発債務及び偶発資産	対象外
7	関連法人への投資	対象外	<b>21</b>	非資金生成資産の減損	○
8	ジョイント・ベンチャーに対する持分	対象外	<b>23</b>	非交換取引による収益	◎
9	交換取引からの収益	対象外	25	従業員給付	対象外
11	工事契約	対象外	26	資金生成資産の減損	対象外
12	棚卸資産	対象外	15,28-30	金融商品関係基準	対象外
13	リース	対象外	31	無形資産	対象外
16	投資不動産	対象外	<b>32</b>	サービス委譲契約：委譲者	◎
<b>17</b>	有形固定資産	○			

○：第11回研究会（10/18開催）にてご説明

◎：第13回研究会（来年1月開催）にご説明予定

## 2.財務諸表構成要素の定義(IPSAS 1 第7項)

---

### 資産

過去の事象の結果として主体が支配し、かつ、将来の経済的便益又はサービス提供能力が、主体に流入することが期待される資源

### 負債

過去の事象から発生した当該主体の現在の債務であり、その決済により、経済的便益又はサービス提供能力を有する資源が主体から流出する結果となることが予想されるもの

(参考)

### 収益

所有者からの拠出に関連するもの以外で、純資産・持分の増加をもたらす一定期間中の主体の通常の事業過程で生ずる経済的便益又はサービス提供能力の総流入

### 費用

当該報告期間中の資産の流出若しくは消費又は負債の発生<sup>1</sup>の形をとる経済的便益又はサービス提供能力の減少であり、所有者への分配に関連するもの以外の持分の減少を生じさせるもの

### 3.有形固定資産の取得時の認識・測定(IPSAS 17)

#### 有形固定資産の認識(14項)

有形固定資産は、以下の認識要件を満たした場合にのみ資産として認識する。

1. 将来の経済的便益又はサービス提供能力が主体に流入する可能性が高く、かつ
2. 資産の公正価値が信頼性をもって測定できる場合

#### 当初認識時の測定(26項～29項)

上記の認識要件を満たす有形固定資産項目は、取得原価(※)で測定しなければならない。

非交換取引(無償取得等)により取得した資産については、その取得原価は取得日現在の公正価値で測定される。

※ 取得原価に含まれるもの(30項)

購入代価に加え、資産を稼働可能な状態にするために直接かかった付随費用が含まれる。

例) 整地費用、搬入・据付費用、資産除去債務に対応する見積費用

## 4-1.固定資産の当初認識後の測定 ～2つの評価モデル

---

### 原価モデルと再評価モデル

- ⇒どちらを採用するかは、会計方針として公的主体自らが選択する。
- ⇒有形固定資産の種類ごとにどちらかのモデルを選択適用できる。

#### 1.原価モデル(43項)

- ・・・有形固定資産を減価償却累計額及び減損損失累計額控除後の簿価で計上する方法

#### 2.再評価モデル(44項～58項)

- ・・・有形固定資産を、再評価日の公正価値で再評価(※)し、取得時から再評価時までの減価償却累計額及び減損損失累計額を控除した再評価額で計上する方法

※ 再評価日において公正価値が信頼性をもって測定できることが前提(44項)。

※ 公正価値の変動が重要な有形固定資産については、毎年再評価が必要となることもある。一方、公正価値の変動がそれほど重要でないものについては、毎年の再評価は必要ない。例として、3年や5年ごとの再評価が提示されている(49項)。

## 4-2.再評価モデル ～公正価値について

---

### 再評価モデルにおける公正価値について

- 1.市場での取引が活発な有形固定資産(45項)  
⇒市場価格
- 2.市場での取引があまりない有形固定資産(46、47項)  
⇒類似した状況や場所で取引された類似した性質の他の  
固定資産の価格を参照
- 3.市場で全く取引されない有形固定資産(48項)  
⇒再生産原価、減価償却後再調達原価、回復原価(※1)、  
サービス構成単位アプローチ(※2)による原価

※1 回復原価(IPSAS 21第48項)  
減価償却後再調達原価から、見積修理費用を控除  
して公正価値とする方法

※2 サービス構成単位アプローチ(IPSAS 21第49項)  
稼働停止等によりサービス提供能力が減少した部  
分を減額して公正価値とする方法

## 4-3.再評価モデル ～減価償却累計額、再評価単位の取り扱い

### 再評価時における減価償却累計額の取り扱い(50項)

減価償却累計額の取り扱いについては、以下の2つの方法が掲げられている。

1. 評価後の資産の帳簿価額が再評価額に等しくなるように、減価償却累計額を資産の減価償却累計額控除前の帳簿価額に比例して改訂する方法
2. 評価後の資産の減価償却累計額控除前の帳簿価額と相殺消去し、その純額資産の再評価額に改訂する方法

### 再評価の単位(51、52項)

再評価の単位は、主体の活動において類似した性質や機能を有している種類ごとに設定する(土地、道路、船舶等＝形態別・機能別の分類)。

ある有形固定資産の項目を再評価する場合、当該資産の属する種類の有形固定資産全体を再評価しなければならない。

ただし、同種の資産の再評価が短期間内に完了しており、再評価が最新のものとなっている場合は、循環的に再評価することができる。

## 4-4.再評価モデル ～再評価額の会計処理

---

### 再評価額の会計処理

再評価の結果、資産の帳簿価額が、

#### 1.増加した場合(54項):

増加額は再評価剰余金(純資産項目)に直接計上される。ただし、同一種類に属する資産について、過去再評価により帳簿価額の減少を費用処理した場合は、当該金額までは収益計上する。

#### 2.減少した場合(55項):

減少額を費用として認識しなければならない。ただし、同一種類に属する資産について、過去再評価剰余金を計上していた場合は、当該金額がゼロになるまで直接減額する。

⇒この会計処理を行うため、再評価モデルを採用した場合でも取得原価データを保持する必要がある。

### 評価損益の相殺(56項)

同一種類に属する資産の間での評価損益は相殺できるが、異種資産間での評価損益を相殺することはできない。

⇒IFRSとの相違がある。

## 5.インフラ資産

---

### インフラ資産

IPSAS 17「有形固定資産」は、インフラ資産をも適用対象としている。

ただし、インフラ資産の定義を行わず、以下のような特徴があると規定している(21項)。

- ・ システムやネットワークの一部である
- ・ 特別の用途に供されており、代替がきかない
- ・ 移動させることができない
- ・ 処分制限がある

なお、インフラ資産について他の有形固定資産と異なる取り扱いはなされていない。

## 6.文化資産

---

### 文化資産(9項)

文化資産については、認識が求められていない。  
ただし、資産の定義や有形固定資産の認識要件を満たすものについては、有形固定資産として計上することが求められている。

また、文化資産を認識したとしても、IPSAS 17で要求されている測定に関する規定に従わなくともよい。

文化資産の特徴として、以下が挙げられている(10項)。

- 1.文化、環境、教育、歴史上の価値が、純粹な市場価格に基づく財務的価値には反映されない
- 2.法令・規則により売却による処分が禁止若しくは厳しく制限されている
- 3.多くの場合、取り替え不可能であり、その価値は、物理的状态が悪化しても時の経過とともに増加する
- 3.耐用年数(数百年に達することもある)を見積もることが困難な場合がある

## 7.減価償却 ～減価償却の単位について

---

### 減価償却の単位(＝コンポーネントアプローチ)

有形固定資産項目の減価償却は、全体の取得原価に対して重要となる取得原価を持つ構成部分について、個別に実施しなければならない(59項)。

例1) 道路網(60項)

舗装、構造物、縁石及び溝、歩道、橋梁及び照明設備

例2) 航空機(60項)

機体とエンジン

### 検査費用、修繕・保守費用

大規模検査に係る費用について、認識要件を満たせば資産として認識される。従前に資産計上された検査費用の残存簿価は認識を中止する(25項)。

修繕や保守についても同様に、認識要件を満たせば資産計上される(24項)。

## 8-1.減損会計(IPSAS 21, 26)

---

### 非資金生成資産と資金生成資産の減損

1. 資金生成資産の減損 ⇒ IPSAS 26  
民間(IFRS)とほぼ同様の規定。  
将来キャッシュ・フローの割引現在価値と帳簿価額を比較する。
2. 非資金生成資産の減損 ⇒ IPSAS 21  
IPSAS独自の規定。キャッシュ・フローを生成しない資産についての減損を規定。

### 用語の定義(14項)

1. 資金生成資産  
商業的利益を得ることを目的として保有する資産。
2. 非資金生成資産  
資金生成資産以外の資産。

## 8-2.非資金生成資産の減損 ～適用範囲

---

### 適用範囲(2項)

以下の項目を除く全ての非資金生成資産について、IPSAS 21を適用しなければならない。

1. 棚卸資産(⇒ IPSAS 12を適用)
2. 工事契約により生じる資産(⇒ IPSAS 11)
3. IPSAS 29の範囲に含まれる金融資産
4. 公正価値モデルにより測定される投資不動産(⇒ IPSAS 16)
5. 再評価額で測定された非資金生成資産(⇒ IPSAS17)
6. 再評価額で測定された非資金生成無形資産(⇒ IPSAS 31)
7. 他のIPSASで減損の会計処理が要求されているその他の資産

## 8-3. 非資金生成資産の減損 ～減損の兆候

---

### 減損の兆候判定; 頻度(26項、26A項)

毎決算日減損テスト(減損の兆候があるかどうかを確認するテスト)を実施しなければならない。

無形資産や建設仮勘定についても減損テストが求められている。

### 減損の兆候事例(27項)

#### 外部要因:

1. 資産が提供しているサービスが不要又は不要に近い状態にある場合
2. 主体の属する運営環境が悪化した場合あるいは悪化することが近い将来予想される場合

#### 内部要因:

1. 資産が損傷している証拠がある場合
2. 資産の遊休状態、リストラクチャリング、処分が予定される場合
3. 完成前に工事を中止する決定がなされた場合
4. 資産のサービス成果が想定より著しく悪化又は悪化するであろうことが内部報告から明らかである場合

## 8-4. 非資金生成資産の減損 ～減損の認識及び測定

### 減損の認識(26項)

減損の兆候があった場合、主体は資産についての回収可能サービス価額 ※を見積もらなければならない。

### 減損損失の測定(52項、54項)

$$\text{減損損失} = \text{帳簿価額} - \text{回収可能サービス価額}$$

減損対象資産の帳簿価額と回収可能サービス価額を比較し、回収可能サービス価額が帳簿価額を下回っている場合にその下回った金額を減損損失として処理する。

※ 回収可能サービス価額(35項)  
資産の正味売却価額(公正価値－売却費用)と使用価値相当額を比較し、高い方の金額。  
⇒正味売却価額と使用価値相当額については、次頁以降で詳説。

## 8-5. 非資金生成資産の減損 ～正味売却価額

---

### 正味売却価額とは

当該資産を市場で売却した金額から販売に係る費用を控除した金額である。

以下の方法のいずれかにより算定する。

1. 正味売却価額における最良の証拠(40項):

正味売却価額として、証拠力の最も強いのは、対等な条件による拘束力のある売買契約に基づく価格から、資産の処分費用を控除した金額。

2. 売買契約を締結していない場合(41項):

市場で活発に取引されている場合は、市場価格から処分費用を控除した金額。

3. 市場で活発に取引されない資産の場合(42項):

売買契約も活発な市場も存在しない場合でも、取引に関して知識を有し、自発的で対等な条件による資産の売却に関する情報に基づき、見積もることが可能な場合がある。この場合、同一産業内の類似資産の取引事例を検討することもある。

4. 上記の方法のいずれも適用できない場合(37項):

上記方法によることができない場合は、回収可能サービス価額＝使用価値相当額となる(37項)。

## 8-6. 非資金生成資産の減損 ～使用価値相当額

---

### 非資金生成資産の使用価値相当額とは(14項)

資産に残存するサービス提供能力の現在価値である。  
以下のいずれかの方法により算定する。

#### 1. 減価償却後再調達原価アプローチ(45項～47項):

現存資産と同等のサービス提供能力を有する資産を新たに購入(又は生産)した場合の価額から、現存資産の使用期間に応じた減価償却費を控除した金額をもって使用価値相当額とする方法。

#### 2. 回復原価アプローチ(48項):

減価償却後再調達価額から、見積修理費用を控除した金額を使用価値相当額とする方法。

#### 3. サービス構成単位アプローチ(49項):

稼働停止等によりサービス提供能力が減少した部分を減額して使用価値相当額とする方法。

## 8-7. 非資金生成資産の減損 ～減損損失の戻入

---

### 減損損失の戻入(59項、69項)

過年度認識した減損損失が当期存在しない、あるいは減少していることが判明した場合、資産の帳簿価額が回収可能サービス価額になるまで、過年度認識した減損損失を戻入れる(収益計上する)。

### 戻入の兆候判定(59項、60項)

毎決算期実施する減損テストを実施する過程において、戻入の兆候があるかどうかを判定する。  
戻入の兆候は、スライド12に掲げる減損の兆候事例と反転(mirror)させた事例である。

#### 外部要因:

1. 資産が提供しているサービスが再び必要とされている場合
2. 主体の属する運営環境が好転した場合又は好転することが近い将来予想される場合

#### 内部要因:

1. 資産の性能を改善させるための費用が発生したり、資産の属する事業のリストラクチャリング費用が発生している場合
2. 以前中止された工事を再開する決定がなされている場合
3. 資産のサービス成果が想定より著しく良好であるか又は良好であることが内部報告から明らかである場合

## 8-8. 非資金生成資産の減損 ～資産の再指定

---

### 資産の再指定(71項)

非資金生成資産を資金生成資産に変更したり、資金生成資産を非資金生成資産に変更したりする再指定は、合理的な理由を示す証拠がない限り行えない。

### 非資金生成⇒資金生成資産の再指定の事例(72項)

住宅からの排水を処理する施設(＝非資金生成資産)が、住宅が取り壊されたことにより、営利目的で料金徴収するよう再開発された場合

## 9-1.借入費用の取り扱い(IPSAS 5) ～原則処理と代替処理

---

### 原則処理

借入費用は発生した期に費用処理する(14項)。

### 認められる代替処理(容認規定)

適格資産(※)の取得、建設、生産に直接要した借入費用は当該資産の一部として資産計上することができる(18項)。

※ 適格資産・・・意図した用途に供されるか、販売できるようになるまでに長期間を要する資産(5項)

### IAS 23号との相違

IPSAS 5号はIAS 23号(1993年改訂)に基づき作成されている。IAS 23号は2007年3月に改訂され、適格資産の取得等に直接要した借入費用については、資産計上が強制されている。

### IPSASBの対応

IAS23号の改訂に対応するため、IPSASBは2008年9月IPSAS 5号を改訂すべく公開草案を公表したが、意見の一致をみななかった。IPSAS 5号の改訂は概念フレームワークプロジェクトの作成後に先

## 9-2.借入費用の取り扱い ～資産計上借入費用の範囲・金額

### 資産計上する借入費用①(23項) ～個別借入

適格資産を取得するために個別調達された資金に係る借入費用は資産計上しなければならない。

借り入れてから建設に投下される前の一時的な投資収益は資産計上対象の借入費用から控除しなければならない。

### 資産計上する借入費用②(25項) ～一般借入

一般借入のうち、適格資産の取得に充当された資金に係る借入費用についても資産計上しなければならない。

資産計上する借入費用の金額は、以下の算式により決定する。

$$\begin{array}{l} \text{資産に対する総支出額} \\ \times \text{当該期間の公的主体に係る加重平均借入利率} \end{array}$$

ただし、資産計上額は当該期間の借入費用の発生総額を超えることはできない。

## 9-3.借入費用の取り扱い ～減損

---

### 減損

借入費用を資産計上した結果、適格資産の帳簿価額が回収可能価額又は正味実現可能価額を超える場合は、IPSAS 21「非資金生成資産の減損」又はIPSAS 26「資金生成資産の減損」に従って、減損を実施する(30項)。

## 9-4.借入費用の取り扱い ～資産計上の開始時期、中断、中止

### 資産計上の開始時期(31項)

借入費用の資産計上を開始する時期は、

1. 資産への支出が発生
2. 借入費用が発生
3. 資産を意図した用途又は販売に供するために必要な活動が開始

のすべてを満たした時期である。

### 資産計上の中断(suspension:一時中断)(34項)

資産の建設等が中断した場合は、中断期間に発生した借入費用は資産計上せず、費用処理しなければならない。

### 資産計上の中止(cessation:終了)(36項)

適格資産を意図した用途又は販売に供するために必要な全ての活動が実質的に終了したとき、借入費用の資産計上は終了しなければならない。