

## 国際公会計基準審議会（IPSASB）会議報告

（2015年6月23日～26日 カナダ・トロントにて）

IPSASB ボードメンバー 伊澤 賢司

IPSASB テクニカル・アドバイザー 諸谷 竹生

### 会議決定事項の概略

プロジェクト	会議前までの状況	今回会議での討議・決定事項
社会給付	CP 案各章の論点について検討	CP「社会給付」を承認 (2015年7月公表予定)
現金主義 IPSAS	プロジェクト概要を承認	現金主義 IPSAS 適用上の障害となっている3つの論点について検討
概念フレームワークに基づく修正	プロジェクト概要を承認	質的特性と制約条件、会計方針適用の優先順位、用語等の論点を検討
収益	プロジェクト概要を承認	履行義務アプローチの適用可能性について検討
非交換費用	プロジェクト概要を承認	参考文献、プロジェクトの範囲、用語の定義、検討方法について検討
政府系企業（GBEs）	CP「政府系企業及びその他の公的部門の主体に対する IPSAS の適用可能性」を承認（2014年8月公表、コメント期限 2014年12月）	ED 第 56 号「IPSAS の適用範囲」を承認
公的部門の結合	CP「公的部門の結合」を承認(2012年6月公表、コメント期限 2012年10月)	結合の分類を判断するための、支配とその他の要因について検討
戦略及び作業計画	CP「IPSASB 戦略コンサルテーション」を承認（2014年3月公表、コメント期限 2014年7月） 2015年以降の作業計画について、5件の新規プロジェクトを承認	2015年以降の作業計画について、3件の新規プロジェクトを承認
排出権取引（ETS）	ETS に関する論点について検討	運営者側と参加者側について、それぞれの会計アプローチを検討
公的部門特有の金融商品	CP の構成、及び貨幣用金等の各章の論点について検討	貨幣用金と通貨の章の論点を検討

（注）IPSAS（International Public Sector Accounting Standard）：国際公会計基準、ED

(Exposure Draft) : 公開草案、CP (Consultation Paper) : コンサルテーション・ペーパー、RPG (Recommended Practice Guideline) : 推奨実務ガイドライン

## 1. 今回の会議の概要

2015年第2回目の国際公会計基準審議会（IPSASB）の会議は、2015年6月23日から26日までの4日間にわたり、カナダのトロントで開催された。

今回の会議には18名のうち16名のメンバーが出席し、テクニカル・アドバイザー（TA）、オブザーバー、事務局の約40名が会議に参加した。

今回の会議では、社会給付のコンサルテーション・ペーパー（CP）、及び公開草案（ED）第56号「IPSASの適用範囲」について、それぞれ公表に向けた承認が行われた。また、2015年以降の作業計画に関して3つの新規プロジェクト（公的部門における測定、文化資産、インフラ資産）が承認された。その他に、IPSASB自体のガバナンスに関して、諮問助言グループ（CAG）の要綱を承認した。

次回の会議は、2015年9月22日から4日間にわたって、カナダのトロントで開催される予定である。

## 2. 社会給付

### (1) 検討の経緯

政府及び公的部門の主体は、非交換取引によって社会給付をその構成員に提供する。本プロジェクトの目的は、政府による特定の社会給付に関する費用及び負債が発生する状況及び方法を特定することである。本プロジェクトはまた、それらがどのように財務諸表に反映されるべきかについても検討する予定である。

前回の会議では、コンサルテーション・ペーパー（CP）草稿の構成、債務発生事象アプローチを扱う「オプション1」について議論し、CP草稿の通読レビューを実施した。今回の会議では、社会保障及び社会保険の定義について見直しを行い、CP草稿において利害関係者にコメントを求める事項や、IPSASBによる予備的見解などの論点について検討を行った。最後にCP草稿の通読レビューを実施し、CPの公表を承認した。

### (2) 用語の定義

今回の会議のために用意された論点ペーパーとCP草稿は、社会保障と社会保険について修正した定義を提示していた。修正は、利害関係者が両者を区別しやすくするために行われ、“project”の用語を、誤解を招くとして削除している。IPSASBは、修正後の定義を受け入れた。修正後の定義は、以下のとおりである。

- (e) **社会保険**とは、制度への参加を条件として、給付を受け取る場合における、社会給付の提供であり、受領者が行う又は受領者の代わりに行う実際又は未払の対価によって証拠づけられる。社会保険には、雇用側と従業員の関係の一部である制度（雇用関連社会保険）と、雇用側と従業員の関係外で発生する制度（社会保障）がある。

(f) **社会保障**とは、雇用側と従業員の関係外で発生する社会保険であり、コミュニティ全体又はコミュニティの大部分に対して給付を提供する。社会保障は、政府主体によって負担させられ、支配される。

(3) **特に検討を要する事項 2 (SMC=Specific Matters for Comment)**

SMC2 は、CP で議論されている 3 つのオプション（債務発生事象アプローチ、社会契約アプローチ、保険アプローチ）について、利害関係者の意見を求めている。さらに、各オプションが財務報告の目的に適切に言及しているかについても意見を求めることとなる。また、異なる種類のオプションが、異なる種類の社会給付に有用な情報を提供できる方法についても意見を求める。

(4) **予備的見解 2 (PV=Preliminary View)**

会議用の論点ペーパーには、新しい PV2 が含まれていた。これは、社会給付を提供する各プログラムはそれぞれ経済的背景が異なることを反映させるため、社会給付プログラムの認識と測定について、混合アプローチ（例えばオプション 1 と 3 の両方を使う）を認めるというものであった。IPSASB は、この PV の一部として、IPSASB がオプション 2（社会契約アプローチ）を支持しなかった理由の説明を含めることに合意した。IPSASB は、オプション 2 は概念フレームワークに従っていないと考えているため、このオプションを支持しなかった。そこで IPSASB は、社会契約アプローチは財務報告の目的を満たさないだろう、という予備的見解を採用した。

(5) **債務事象の図表について**

前回の会議で、IPSASB は、修正した図表 3 に同意した。この図表 3 は、オプション 1（債務事象アプローチ）のもとで、財務諸表において負債を認識することになる債務事象が発生する可能性がある、5 つの時点をもとめたものである。

今回の会議で、IPSASB は図表 3 について、第 4 章（オプション 1：債務事象アプローチ）の用語を使用して、より明確かつ連続性のあるものとなるよう、さらに修正を加えることに同意した。

修正された図表 3 は次のとおりである。

	←		→	
	認識時点／早			認識時点／遅
重要な参加事象が発生 全部ではないが一部の適格規準を充足	適格規準を初めて充足	次回の給付の適格規準を充足	次回の給付の適格規準を充足 請求の承認	次回の給付の適格規準を充足 請求の承認 支払期日到来
重要な参加事象	閾値の適格規準	受給の適格規準	請求の承認	請求の強制
		を充足		

## (6) CP 草稿の通読レビュー

CP 草稿の通読レビューにおいて、多数の細かい修正が行われた。また、以下の重要な修正も行われた。

- 次の SMC を第 6 章（オプション 3：保険アプローチ）に追加し、保険アプローチについて利害関係者の意見を求める。

### 特にコメントを求める事項 9

保険アプローチの適用可能性に関する IPSASB の結論に同意するか？その見解の理由を説明されたい。

- 付録 A において、それぞれの設例に続く「本 CP のアプローチの適用」のセクションを削除した。その代わりに、「会計上の検討」のセクションを各種給付の例の末尾に追加することとした。

IPSASB は、CP を承認した。投票では 16 名の委員が賛成、2 名が欠席。コメント期間は 6 ヶ月とすることで合意した。CP は、2015 年 7 月までに公表される予定である。

## 3. 現金主義 IPSAS の見直し

### (1) 検討の経緯

IPSAS には、発生主義と現金主義のそれぞれの IPSAS がある。現金主義 IPSAS は、発生主義 IPSAS とは異なり基準の数は 1 つだけであり、Part 1 と Part 2 の 2 部構成になっている。2003 年に発行されたが、その後修正が行われていない。2010 年 6 月の会議で、修正を提案するタスク・フォース報告書を検討した結果、発生主義 IPSAS のほうに優先すべき課題が多く、スタッフ人員と会議時間が不足していたため、修正作業は棚上げとなった。その後、2015 年以降の作業計画の検討において、改めて本プロジェクトの開始が議論され、前回の会議で、開始することが承認された。

本プロジェクトは、現金主義 IPSAS の完全な見直しではなく、タスク・フォースの指摘事項のすべてに対応するものでもない、限定された範囲の見直し作業となる。

上記の「範囲を限定した見直し」という目的に沿って、IPSASB は、現金主義 IPSAS を各国が適用するうえでの障害を取り除く方法を検討した。その障害は、「連結」「外部からの援助」「第三者による支払」の 3 点に関する現金主義 IPSAS の要求事項から生じている。本プロジェクトにおいて参考とした資料には、IPSASB のタスク・フォース報告書（2010 年）、政府財政管理についての国際コンソーシアム（ICGFM）による意見書、及び国際会計基準（IAS）に対する ICGFM の暫定委員会によるコメントがあげられる。

### (2) 現金主義 IPSAS の役割

IPSASB は、現金主義 IPSAS の役割は、それ自身が最終目的ではなく、発生主義

IPSAS への移行の中間ステップであるということを確認した。現金主義 IPSAS には Part 1 (要求事項) と Part 2 (推奨事項) がある。Part 2 における推奨開示事項は、主体が発生主義 IPSAS 準拠へと移行する際に役立つことを確認した。

### (3) 次回の IPSAS 会議

IPSASB は、次回の会議では、修正履歴付きの公開草案 (ED) 草稿を審議する予定である。当該草稿には、細かい修正点だけでなく、以下に特記した事項に関する提案も含める予定である。

### (4) 連結

現金主義 IPSAS には、連結財務諸表の作成が定められている。現行の、支配主体はすべての被支配主体を包含する連結財務諸表を作成しなければならないという要求事項は、推奨事項として緩める方向である。ただし、連結財務諸表を作成する場合には、被支配主体のみを連結すべきであり、現金主義 IPSAS に含まれる連結手続に準拠しなければならないと要求することにはなる。

現金主義 IPSAS は、発生主義 IPSAS 第 35 号「連結財務諸表」の手続と矛盾しないように更新されねばならない。また、注記による開示は、経済主体の財務諸表に含まれる主体の種類 (又は性質) と、直近の報告日以降の変更を利用者が判断する際に役立たねばならない。

修正後の現金主義 IPSAS では、経済主体 (連結グループに相当) の財務諸表の作成を推奨する予定である。当該財務諸表は、報告主体内外の予算セクター、又は一般政府セクターを代表するものであり、発生主義 IPSAS に準拠したフル連結への移行に向けた、有用な中間ステップである。

### (5) 外部からの援助 (External Assistance)

現行の、現金及び第三者による支払いの形式による「外部からの援助」に関する開示要求事項は、開示推奨事項として見直しされる。この推奨開示は、報告期間に受け取り、使用された「外部からの援助」に関する情報と、報告日において主体が受取可能である「外部からの援助」の未収残高の情報とに焦点を当てるように、開示量を減らさなければならない。

一部のメンバーは、現金又は第三者による支払いの形式により受け取られた「外部からの援助」の詳細を開示する推奨事項について、要求事項であれ推奨事項であれ、IPSAS に保持すべきではないと考えていた。その理由は、要求事項を満たし、推奨開示事項を支えるために必要な情報は、「外部からの援助」の受け手にとっては、適時に入手可能でないことが多いためである。報告主体がこの点について IPSAS に準拠できる可能性は低く、報告される情報の有用性は疑わしくなる。IPSASB はまた、現在 IPSAS によって要求又は推奨されている「外部からの援助」の開示の多くは、発生主義 IPSAS の開示よりも詳細かつ手間のかかるものであり、一般目的財務報告書 (GPFR)

ではなく特別目的財務報告書に含まれるべき、ということにも留意した。

メンバーは次回の会議において、修正履歴付きの ED 草稿について、推奨開示を保持すべきかどうかについて議論することで合意した。

#### (6) 第三者による支払

報告主体と同じ経済主体（連結グループ）に属しない「第三者による支払」に関する情報の開示要求事項は、開示推奨事項として見直す。ただし、報告主体と同じ経済主体に属する「第三者による支払」に関する情報の、現在の開示要求事項は、保持される。

#### (7) ハウスキーピング（メンテナンス）

IPSASB は、現金主義 IPSAS は 2003 年の発行以後は更新されていないことに留意した。IPSASB は、今回のレビューの一部として「ハウスキーピング」的な修正を行うべき箇所を特定した。その中には、最近公表又は更新された発生主義 IPSAS との整合性を確保するための修正点も含まれる。

### 4. IPSASB のガバナンスと、IPSASB 諮問助言グループ（CAG）

IPSASB の適用国・国際機関が増加するにつれて、適用国からは、IPSASB のガバナンスを他の基準設定主体のように強化するべきであるという要求が強まっている。この要求に対応するため IPSASB の外部に、監視組織である公益委員会（PIC）が設置されている。

今回の会議では、IPSASB 事務局から、2015 年 3 月の公益委員会（PIC）の初回ミーティングの報告が行われた。現在、PIC は、世界銀行、経済協力開発機構、国際通貨基金、最高会計検査機関国際組織の 4 組織の代表者によって構成されている。PIC は、IPSASB のガバナンス上の取決めをレビューし、IPSASB のプロセス及び構成について、公益上の観点から助言を行う。また、IPSASB の基準設定活動における公益を促進する。

IFAC と IPSASB は、IFAC の内部に、諮問助言グループ（CAG）も立ち上げる予定である。CAG は、IPSASB の戦略、作業計画及び議題などについて助言を行う。その助言とは、プロジェクトの優先順位、IPSAS の適用の障害となる技術的な問題に関する助言などであるが、IPSASB の議論そのものには干渉しない。

今回の会議では、CAG の要綱（TOR=Terms of Reference）を承認した。CAG による監視制度は、2016 年中に施行することを目標とする。

## 5. 概念フレームワーク（第1章～第4章）に基づく変更

### (1) 検討の経緯

前回の会議で、IPSASBは、概念フレームワークの第1章～第4章に基づいて、現行の国際公会計基準（IPSAS）及び推奨実務ガイドライン（RPG）を訂正するために、範囲を限定したプロジェクトを開始することを承認した。

概念フレームワークの最初の4章は、以下の構成となっている。

第1章：役割及び権威
第2章：目的及び利用者
第3章：一般目的財務報告書における情報の質的特性及び制約条件
第4章：報告主体

これらの各章は、2013年1月に発行され、その後2014年10月に発行された完成版フレームワーク（計8章）に取り込まれている。

### (2) 今回の会議の論点

今回の会議では、概念フレームワークに基づく多数の変更点を検討した。以下に関係する事項には、特に時間を割いて議論が行われた。

- 一般目的財務報告書に含まれる情報の質的特性及び制約条件
- IPSAS第3号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」における優先順位
- 「経済主体」の用語を、「グループ主体」に置き換える

### (3) 質的特性及び制約条件

IPSAS第1号「財務諸表の表示」は、2000年の承認時から「付録」として、目的適合で信頼性の高い情報の「質的特性」及び「制約条件」のまとめを載せている。これらの質的特性及び制約条件は、国際会計基準委員会による1989年当時の概念フレームワークを基にしている。

IPSASBは、各IPSASを新しいIPSASBの概念フレームワークに対応させるため、この「付録」を削除するとともに、IPSAS全体において当該付録に言及している箇所を修正することを決定した。

また、「信頼性」(reliability)及び「信頼がおける」(reliable)の用語を、「忠実な表現」(faithful representation)及び「忠実に表現している」(faithfully representative)の用語に置き替える。

ただし個別のIPSASで「認識規準」(recognition criteria)に言及している箇所にも上記の用語が含まれているが、「認識」は今後別のプロジェクトで検討予定である。よって当該箇所は今回の修正の対象外とする。なお、該当箇所への「注記」と、IPSAS第1号の「結論の根拠」において、認識規準の文章における「信頼がおける」(reliable)の意味と、検討の経過について補足説明する予定である。

#### (4) 会計方針の選択における優先順位

今回の会議では、ある取引、事象又は状況について特に定めた IPSAS が存在しない場合の会計方針の選択における優先順位を定めている、IPSAS 第 3 号第 12 項を見直すことに合意した。この見直しは、IPSASB の概念フレームワークにおける質的特性及び制約条件をふまえたものであり、目的適合性に関して「説明責任」を目的に加えるとともに、上記(3)で説明した用語の見直しを行うものである。

#### (5) グループ報告主体

概念フレームワークは、「報告主体」(reporting entity) の議論において、「グループ報告主体」(group reporting entity) の用語を使用している。一方現在の IPSASB の文書では、「経済主体」(economic entity) の用語を使用している。「経済主体」は、IPSAS 第 1 号において、一つの支配主体と、一つ又はそれ以上の被支配主体を含む主体のグループである、と定義されている。IPSASB は、その公表文書において「経済主体」の用語を、「グループ主体」(group entity) 又は「グループ報告主体」に置き換える、スタッフからの提案を検討した。検討の結果「経済主体」の用語の意味は、概念フレームワークの定める「グループ報告主体」用語の意味と整合しているとして、現状の「経済主体」の用語を保持することを決定した。

## 6. 収益

### (1) 収益プロジェクトの目的等

収益プロジェクトの目標は、IPSAS における収益取引（交換収益及び非交換収益）を扱う 1 つ又は複数の IPSAS を開発することである。現状、それらは IPSAS 第 9 号「交換取引による収益」、IPSAS 第 11 号「工事契約」、IPSAS 第 23 号「非交換取引による収益（税及び移転）」で定められている。

IPSAS 第 9 号及び第 11 号は、国際会計基準審議会（IASB）が発行した同等の基準に基づいている。IASB は、最近国際財務報告基準（IFRS）第 15 号「顧客との契約から生じる収益」を発行したが、これは IAS 第 11 号「工事契約」と IAS 第 18 号「収益」に代わるものである。IPSASB の 2015 年以降の作業計画に寄せられたコメントは、IASB の基準に基づく IPSAS と、IFRS とのコンバージェンスを維持する必要性を強調していた。

当該コメントを寄せた利害関係者は、取引が交換取引と非交換取引の双方の側面を有する場合に、IPSAS 第 23 号と他の IPSAS との間の相互関係を理解することは難しいと指摘している。IPSASB は、概念フレームワークの完成後に IPSAS 第 23 号は見直しする可能性があるとしていた。

特に、収益を認識すべき時点、及び負債を認識すべき時点について、IPSAS 第 23

号は、概念フレームワークとの整合性について見直しが必要である。最近の作業計画に寄せられたコメントは、この収益プロジェクトは現行の IPSAS を維持するために最重要のプロジェクトであるとしていた。

本プロジェクトで検討する主な論点は、以下のとおり。

- IPSAS 第 23 号と IFRS 第 15 号のアプローチの間の類似点と相違点は何か。
- 公的部門の広範な収益取引に適用できるようにするために、IFRS 第 15 号にはどのような修正が要求されるだろうか。
- 交換取引と非交換取引との区別は、保持されるべきか。
- 非交換取引における時の経過に関する要求事項はどのように会計処理されるべきか。
- 非交換取引には、現在の債務ではなく、履行義務に基づくアプローチはどの程度適切か。

## (2) 前回の会議

前回の会議では、収益の「プロジェクト概要」をレビューした。IPSASB は、本プロジェクトは、交換取引に関する IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」とのコンバージェンス・プロジェクトではないことに合意した。本プロジェクトの範囲は、公的部門における金融商品プロジェクトの範囲外である、法定未収金の認識と当初測定を取り扱うことが期待されている。

議論の結果、IPSASB は、プロジェクト概要を承認した。

## (3) 履行義務アプローチ

今回の会議で、IPSASB は、収益会計における「履行義務アプローチ」について、会議のために用意された論点ペーパーを検討した。論点ペーパーは、公的部門における一部の（全部ではない）収益取引については、履行義務アプローチが合理的な基礎となる理由を説明していた。当該ペーパーは、公的部門における収益への履行義務アプローチを検討した他の基準設定主体の作業や、履行義務アプローチが IPSASB の概念フレームワークに従っているかどうかについても検討していた。

IPSASB は、一部の公的部門の収益会計について、履行義務をさらに探求すべきことに合意した。

また、履行義務が存在しない場合に、IPSAS 第 23 号「非交換取引による収益（税及び移転）」は、収益取引を検討する有用な出発点となるだろうと合意した。しかし、現行の IPSAS 第 23 号には検討が必要な論点が多数存在する。

#### (4) 設例の検討

IPSASB は、論点ペーパーの設例について議論し、一部の設例は会計処理について見解を示すには詳細さが不足していると判断した。それらの設例は、履行義務について十分詳細な設例ではなく、履行されなかった場合の結果についても検討不足であった。(すべての履行義務は実行された、と仮定していた。)

#### (5) 非交換費用プロジェクトとの協働

IPSASB は、収益プロジェクトのスタッフに、両プロジェクトが関係する論点については、非交換費用のプロジェクトのスタッフと密に連携して作業を行うように依頼した。例えば、「収益」取引の相手側における取引が、非交換費用プロジェクト範囲内の「非交換費用」である場合などが想定される。

IPSASB は、収益と費用の取引には対称性が存在するか否か、対称性がもし存在しない場合にはその理由について、理解したいと考えている。また、両プロジェクトのスタッフに、共通の設例を使用するように求めた。

#### (6) 次回の会議

次回の会議では、一部の公的部門の収益会計における履行義務アプローチについて、さらに掘り下げた論点ペーパーを検討する予定である。

### 7. 非交換費用

#### (1) 検討の経緯

非交換費用については、非交換取引の提供者側の観点から非交換費用の一部の側面を扱う基準として、IPSAS 第 19 号「引当金、偶発債務及び偶発資産」(2002 年 10 月発行)が現状定められている。また、IPSAS 第 23 号「非交換取引による収益」が受領者側(多くの場合は公的部門の主体)の観点から、これらの取引の多くを取り扱っている。

これらの基準は内容が古い、または非交換費用を想定して作られていない等、色々と適用上の不都合が生じている。

また、IPSASB の概念フレームワークが公表されたことで、IPSAS 第 19 号のガイダンスのうち、とりわけ負債及び費用の定義について、概念フレームワークとの整合性を見直す必要が生じている。

IPSASB では現在、非交換収益を扱う収益プロジェクトと、社会給付プロジェクトも行っている。これらのプロジェクトと協働し、整合させることは有益である。

本プロジェクトは 2 つのフェーズに区分して行われる。フェーズ 1 は、概念フレームワーク及び現行の IASB 基準の検討である。また、公的部門における非交換費用取引

の検討を行う。

フェーズ 1 の完了後に、本プロジェクトの進め方について決定する。特に、①コンサルテーション・ペーパーを発行するか、②社会給付を除く非交換費用についての IPSAS を発行するか、③すべての非交換取引（収益を含む）に関する IPSAS を発行するか、④一部の非交換取引についての適用を明確化する IPSAS 第 19 号の修正のみを公表するか、についてである。

本プロジェクトで検討する主な論点は、以下のとおり。

- 非交換収益の認識・測定のアプローチとの間の類似点と相違点は何か。
- 社会給付の認識・測定のアプローチとの間の類似点と相違点は何か。
- 公開草案の開発前に、コンサルテーション・ペーパーを発行すべきか。
- 開発すべき IPSAS の範囲はどうすべきか。
  - 非交換取引のすべて
  - 非交換費用取引のすべて
  - 社会給付を除く非交換費用取引のすべて

## (2) 参考とする文書

今回の会議では、まず、非交換取引に関する参考文献について議論を行った。スタッフが用意した論点ペーパーに挙げられた参考文献以外にも、いくつかの追加すべき参考文献が提案された。

## (3) プロジェクトの範囲

プロジェクトの範囲について、非交換取引の定義の修正、及び非交換費用の認識についての基本的なアプローチを検討した。

プロジェクトの範囲の議論は広範にわたるものであった。スタッフが公的部門における取引の流れを説明し、それをふまえて交換取引と非交換取引の境界をどこに置くべきか、また、社会給付とそれ以外の非交換費用の境界をどこに置くべきかについて検討した。また、プロジェクトの範囲を決めるために検討すべき多数の要因についても検討した。例えば、履行義務、適格規準、承認、社会リスク、政府移転の受領者などである。

## (4) 非交換費用の定義

非交換費用の定義について、修正案をいったん検討したが、さらに検討を加えることを暫定的に決めた。本プロジェクトの成果物として、修正した定義を示すべきかどうかについては、結論に至らなかった。

## (5) 非交換費用の検討方法

最後に、非交換費用の検討方法（アプローチ）について検討した。具体的には、社会給付のコンサルテーション・ペーパーにおいて示されているアプローチを、非交換費用プロジェクトにも適用できるかどうかについて議論した。

## (6) 次回の会議

次回の会議では、プロジェクトの範囲、非交換取引の定義についてさらに検討を行う。また、非交換費用と非交換収益の対称的な会計処理を含む、特定の認識・測定の論点も取り扱う。

# 8. 政府系企業

## (1) 検討の経緯

本プロジェクトは、政府系企業（GBE）の定義にまつわる論点を探求するとともに、現行の会計基準（GBE には IFRS を適用）が妥当かどうかを検討するものである。2014 年 8 月に CP 「政府系企業及び他の公的部門の主体に対する IPSAS の適用可能性」を公表し、2014 年 12 月 31 日を期限としてコメントを募集した。

## (2) 前回の会議

前回の会議では、CP に寄せられたコメントをもとに、今後のプロジェクトの方向性についてのスタッフ提案を議論した。まず、大きな方向性として、現在の GBE の定義を IPSASB の公表文書から削除し、公的部門の主体の特徴を説明するアプローチ（アプローチ 1）を選択することとなった。ちなみに却下したアプローチ 2 は、GBE の定義を維持するものであった。

続いて、アプローチ 1 においては、現行及び開発中の IPSAS の用語を、上記の特徴を表現するために使用するオプション（1a）を選択することとした。ちなみに却下されたオプション（1b）は、政府財政統計の報告ガイドラインから引用する方法であった。

本プロジェクトの中間成果物として、単独の公開草案を作成することとなった。内容的には、特に IPSAS 第 1 号「財務諸表の表示」を修正する提案となる。

## (3) 今回の会議

今回の会議では、公開草案（ED）第 56 号草稿「公的部門の主体への IPSAS の適用範囲」の各論点について検討を行った。

## (4) ED の表題

ED 第 56 号の表題から「公的部門の主体への」の文言を削除することを決定した。

これは、IPSAS のより一般的な適用範囲を検討するように、本プロジェクトが拡大されたためである。

#### (5) 趣意書の見直し

IPSAS 基準ハンドブックの冒頭に掲載されている、「国際公会計基準の趣意書」の見直しを承認した。同趣意書の第 10 項において公的部門の主体の特徴を説明するため、以下の見直し案を採用することを決定した。

IPSAS は、以下の公的部門の主体に適用するためにデザインされる。

- (a) 公衆の利益のため、並びに／又は収入及び富の再分配のために、サービスを提供する責任を有する主体
- (b) 活動の資金を、直接的又は間接的に、主として税金及び／又は他のレベルの政府からの移転、社会貢献、負債又は料金によって賄い、その投資に対するリターン又はその投資の返還を求める資金提供者を有さない主体
- (c) 利益追求目的を持たない主体

#### (6) IPSAS 及び RPG の「範囲」のセクションにおける、GBE への言及の削除

今回の会議では、各 IPSAS 及び各 RPG の「範囲」のセクションにおける、GBE への言及個所の削除が決定された。

IPSAS 第 22 号「一般政府部門に関する財務情報の開示」の第 3 項における GBE への言及個所を削除する。

IPSAS 第 24 号「財務諸表における予算情報の表示」の第 3 項における「政府系企業」の用語を、「商業的な公的部門の主体」(commercial public sector entities) に置き換える。

#### (7) ED の承認と公開期間

IPSASB は、ED 第 56 号「IPSAS の適用範囲」を承認した。投票では 15 名の委員が賛成、3 名が欠席。コメント期間は 4 ヶ月とすることで合意した。

## 9. 公的部門の結合

### (1) 検討の経緯

本プロジェクトは、公的セクターにおける主体の結合について、会計処理・開示等を定めるものである。2012 年 6 月に CP「公的部門の結合」を公表し、2012 年 10 月を期限としてコメントを募集した。前回の会議では、新しい委員が加わった影響で、それまでの検討内容（判断フロー）について再度見直す議論が行われた。

今回の会議では、支配と、他の広範囲の要因の双方について参照しつつ、公的部門の結合の分類を検討した。

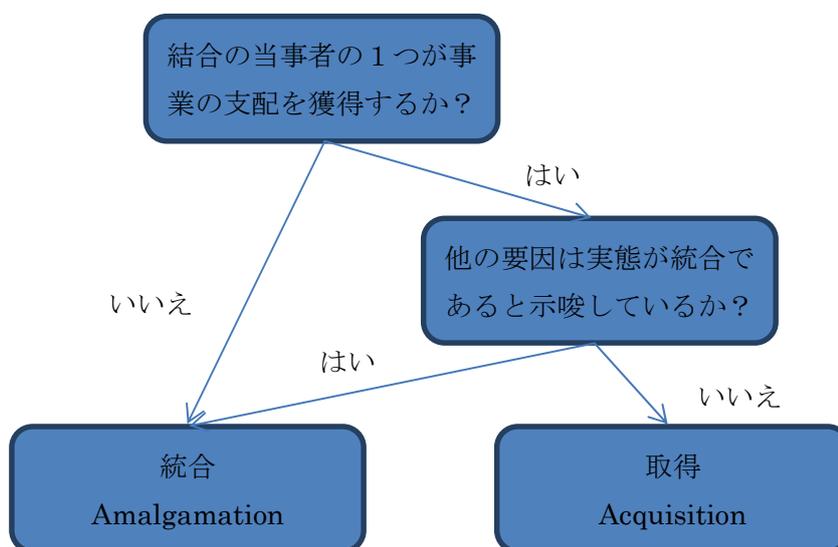
## (2) 要因の考え方

スタッフは、今回の会議用の論点ペーパーにおける2つのアプローチ（支配アプローチと、一定範囲の諸要因アプローチ）を説明するとともに、識別された要因は以下のために使用できることについても説明した。

- 主体は支配を獲得したかどうかを判断するために役立つ、又は
- 適切な会計処理を判断するために、支配に加えて検討されるべき追加的な要因として使用できる

議論の結果、「一定範囲の諸要因アプローチ」（range of factors approach）の変形を採用することに合意した。このアプローチでは、いきなり会計処理を判断するのではなく、結合の分類を判断するために複数の「要因」を使用する。

IPSASB が採用したアプローチは、以下の図のようになる。（文言は未確定）



これらの要因に基づく「定義」を作り出すことは難しいため、ED 草稿には、取得及び統合の「説明」を含めることがより適切である、と合意した。

## (3) 検討すべき要因

IPSASB は、さまざまな「要因」について議論し、以下の結論に至った。

- 対価（consideration）は、「取得」の指標となる。であるがゆえに、対価が無いことは、統合の指標となり、考慮すべき要因である。
- 意思決定（decision making）は、考慮すべき要因である。また、意思決定には、強制性、市民の権利（国民投票など）、共通支配も含まれる。
- 説明責任（accountability）は、それ自体は要因ではないが、全体的な決定が適切かどうかの判断において参照されるものである。

- セクターの変更 (changes of sectors) 及び所有持分 (ownership interests) は、支配規準の一部であり、それだけを検討する必要はない。

IPSASB は、公的部門の結合の分類にあたり「考慮すべき要因」を明確にするため、さらに作業を行うようスタッフに指示した。

#### (4) シナリオ

IPSASB は、会議用の論点ペーパーで示された「シナリオ」について議論し、上記(3)の議論で検討すべきであると合意した「要因」は、論点ペーパーのシナリオとは異なっていることに留意した。

修正後のシナリオに関して IPSASB が表明した予備的見解は、以下の図表のように要約される。

シナリオ	分類
市場価格による購入 (purchases at market value)	取得
割安購入 (bargain purchase)	民間部門なら取得 非営利ならおそらく統合
受贈された事業 (donated operation)	民間部門なら取得 非営利ならおそらく統合
国有化 (nationalization)	取得
救済措置 (bailout)	取得
非共通支配下の、全体として公的部門内の結合	
● あるレベルの政府から他のレベルの現存する政府への事業の移転	取得 (一部メンバーの見解)
● 2つの地方自治体をもとに、3つの地方自治体を創設するために、境界線を引き直す	統合
● 単独の地方自治体を形成するために、2つの地方自治体が結合する	
➢ 新しい地方自治体を創設	統合
➢ 既存の地方自治体が事業を受け取る	統合
共通支配下の、公的部門の結合	統合

## 10. 作業計画

### (1) 検討の経緯

2014年3月に、2015年以降の戦略及び2015年～2019年の作業計画に関するCPを公表し、2014年7月31日を期限としてコメントを募集した。

戦略については、2014年12月の会議で確定している。(未公表)

作業計画に関しては、前回の会議で、8件のプロジェクト概要について検討し、以下の5件のプロジェクトを承認した。「リース」については、IASBが新しいIFRSを公表するまで延期することとされた。

- 収益（交換収益及び非交換収益）
- 非交換費用：社会給付プロジェクトの範囲外の非交換費用を扱う
- 現金主義IPSASの限定的なレビュー（連結、外部からの補助、第三者による支払）
- IPSAS第25号「従業員給付」の限定的なレビュー（IAS第19号関連）
- 概念フレームワークに基づく要修正事項（特にIPSAS第1号を修正する）

## (2) 今回承認されたプロジェクト

今回の会議では、以下の3つのプロジェクトが新規に承認された。これで、一連の「戦略及び作業計画」の議題は完了したことになる。

- 公的部門における測定
- 文化資産
- インフラ資産

「公的部門における測定」のプロジェクトは、2つのフェーズに区分して実施される。フェーズ1では、現行のIPSAS一式における測定に関する要求事項（金融商品関連を除く）を識別し、それらが概念フレームワークに従っているかを分析する。フェーズ2では、現行のIPSASと概念フレームワークとの食い違いを埋める優先順位を判断し、実務ガイダンスの作成に向けて検討を行う。

「文化資産」及び「インフラ資産」のプロジェクトは、公的部門において非常に重要なこれらの資産について、開示を含む会計上の要求事項及びガイダンスを開発する予定である。「文化資産」のプロジェクトは、2015年の第3四半期に開始する。「インフラ資産」のプロジェクトは、「公的部門における測定」のプロジェクトに整合させるため、2016年の第3四半期までは開始しない予定である。

## 11. 排出権取引制度

### (1) 検討の経緯

本プロジェクトは、主に欧州地域の排出権取引制度（ETS）における運営者と参加者の双方に適用される会計基準を開発することを目標としている。本来IPSASBは特定の地域に固有の会計は取り扱わないが、現在開発中の欧州公会計基準（EPSAS）をなるべくIPSASに近づけさせることを視野に入れ、2013年12月にプロジェクト概要を承認した。

前回の会議では、ETS の会計処理について、4 つの論点を検討した。

①事務局の提案した CP の構成案は有用であるとして承認された。②ETS の運営者及び参加者に加え、トレーダーについても検討することを事務局に指示した。③個別の ETS 制度の詳細について検討するのではなく、各制度に共通する一般的な内容を議論することとなった。④プロジェクト名は、「排出権取引制度」のままとすることになった。

## (2) 運営者側の ETS 関与についてのアプローチ

今回の会議では、ETS のコンサルテーション・ペーパー（CP）開発に向けて、3 つの論点を検討した。3 種類の会計アプローチは、運営者による ETS への関与についてレビューされた。

アプローチ 1 は、発行済み通貨と同様に排出枠（EA）を扱っていた。

アプローチ 2 は、EA をライセンスや許可のような無形資産と同様に扱っていた。

アプローチ 3 は、EA 売却（又は助成された価格）により生成されたキャッシュ・フローによる収益のみを対象としていた。

## (3) 参加者側の ETS 関与についてのアプローチ

IPSASB は、参加者による会計処理のアプローチを 4 種類、論点ペーパーにおいて識別していること、それらが IASB のスタッフとの協働を通じて識別されたことに留意した。IASB は、同じ 4 種類のアプローチを 6 月の会議で議論し、さらに 1 種類のアプローチを追加した。メンバーは、IPSASB のスタッフに、次回の IPSASB の会議に向けて、アプローチの識別と評価のために、IASB スタッフと密接に連携するように指示した。

## (4) 今後の方向性

IPSASB はスタッフに、運営者及び参加者のアプローチについてさらに練った評価を提供し、検討に向けて追加的な会計アプローチを識別するように指示した。

アプローチの開発及び評価は、概念フレームワーク及び現行の IPSAS を反映すべきである。IFRS との整合性、政府財政統計報告（GFS）と IPSAS の不必要な差異の低減についても、検討が必要である。1 つのアプローチを検討する際には、取引の両面－運営者側と参加者側－を検討するべきである。会計処理の対称性や、ETS が達成することを期待される公共政策方針も、検討対象である。

IPSASB は、これから開発する CP は、国際的な合意によって提起された ETS の会計上の論点、及び ETS 運営者の代理で ETS を運営するエージェントの役割について議論すべきであると決定した。

## 12. 公的部門特有の金融商品

### (1) 検討の経緯

本プロジェクトは、公的部門特有の金融商品の会計に関するガイダンスを策定することを目的とする。本プロジェクトの対象範囲は、現行の IPSAS 第 28 号から第 30 号の対象外となっている、公的部門特有の金融商品に関する論点である。前回の会議では、CP 草稿の各セクションの論点を検討した。

今回の会議では、論点ペーパーと、CP 草稿の各セクションを引き続き検討した。

### (2) 貨幣用金の定義

金現物の定義の変更に合意し、定義をさらに改良するように指示した。特に、金の現物を受け渡すことになる契約が本章の範囲に含まれる場合について、説明する文章を付け加える必要がある。

### (3) 貨幣用金のオプションと代替案

前回の会議で、貨幣用金の測定については、通貨当局が金資産を保有する意図についても検討が必要であるとされた。IPSASB の公表物、とりわけ金融商品に関する基準の関係箇所、ならびに金融資産及び金融負債についての会計上の要求事項について検討する。

今回の会議で、タスク・ベースド・グループ (TBG) は、オプションを狭め、単独のアプローチを扱う ED を開発するためには、CP のどのアプローチが適切に関し、IPSASB はフィードバックを求めているかを尋ねた。また、資産の分類をもとに会計上の要求事項を定めるアプローチを開発するため、CP への回答者から追加的な情報を得たいかとも尋ねた。IPSASB は、本プロジェクトは CP の段階にあるため、利害関係者がその見解を共有できるように広範なアプローチを採用すべきであると決定した。

### (4) 通貨

通貨の章の草稿を検討した。IPSASB は、本章の目的案に同意し、本章の形式を貨幣用金の章と整合させるように指示した。

### (5) 通貨一範囲及び定義

通貨の定義についての論点をいくつか提示した。特に、「ドメスティックな通貨」の用語を定義に含め、説明するように指示した。また、通貨当局によって「発行」された通貨だけでなく「認定された」通貨も含めるように定義を修正することを推奨した。これは、一部の国・地域においては、通貨当局が自国の通貨を発行せずに、法定貨幣として他国通貨（米ドルなど）を認定している実態を認めたものである。

## (6) 通貨－紙幣

通貨の購入及び製造を、棚卸資産として会計処理するというスタッフ提案を検討した結果、紙幣と硬貨との間の違いを識別するために、さらに検討することとなった。策定する CP では、額面価額よりも通貨の製造コストが高価な場合（硬貨の製造時に起きることがある）に、製造コストをどう取り扱うかを検討すべきである。

IPSASB は、「マネー・サプライ」(money supply) の変動取引について、会計上の論点に関するフィードバックを提供した。また、「通貨の流通量」(amount of currency in circulation) の用語を、「マネー・サプライ」の代わりに使用することを推奨した。その理由は、「マネー・サプライ」は、経済学で一般的に使用される用語であり、利害関係者が会計に関する文書の中で見たときに混乱する可能性があるためである。

IPSASB は、本章の草稿で、すべてのアプローチが探求されたかに疑問をもっている。また、実務上最も一般的なアプローチは、通貨を維持する義務を理由とした、負債の認識であるかどうかにも疑問を持っている。IPSASB は、スタッフにこのような負債はどれも金融負債に該当するかどうか、について検討するように指示した。

IPSASB は、測定の章について議論し、市場価格、取得原価、及び履行原価は、適切な測定基礎であるだろうと合意した。IPSASB は、紙幣と硬貨の認識についてのアプローチが開発されたのちに、測定を再検討するように、スタッフに指示した。これは、異なるアプローチは、追加的な測定の検討を要することになるだろうからである。

IPSASB は、古い紙幣の廃止は、法域によって異なる「認識の中止」の検討が必要になることに留意した。例えば、一部の法域の法律は、通貨当局に古い紙幣及び硬貨を交換するように要求するが、それはそれらが法定通貨であり続けるかどうかには関係ない。IPSASB は、通貨負債の認識の中止は、収益をもたらすかについて疑問を感じている。さらに IPSASB は、発行済み通貨は負債か、又はむしろ、持分金融商品かどうかを検討するようにスタッフに指示した。

## (7) 通貨－硬貨

IPSASB は、本章の草稿における議論は、硬貨の負債が一部の法域では認識されていない理由を示しているため有用であり、保持されるべきだと考えた。しかし、通貨に関する負債の「性質」については、さらに検討するように指示した。

IPSASB は、負債の「性質」が同じである場合、紙幣及び硬貨の負債の「測定」は一貫しているべきという、スタッフの見解に同意した。

## (8) CP の範囲

IPSASB は、本プロジェクトの範囲について議論し、現状案は異なる多数の論点を扱っており、それぞれが難しい、特殊な技術的な論点であることを認めた。これはプロジェクトの進捗に時間を要するということである。IPSASB は、本プロジェクトの

範囲内のすべてのトピックを網羅する CP を発行すべきかを議論した。IPSASB は、包括的な CP は、開発に時間が非常にかかるため、まずは「貨幣用金」、「通貨」、及び「IMF 関連の取引」に関する CP を開発すべきであると結論づけた。これらの論点は、いずれも通貨当局に関する論であり、本プロジェクトの範囲内の他の論点（法定未収金、法定未払金、公的部門特有の証券化など）に比べて、より幅広い利害関係者に関わるものである。法定未払金などのその他論点は、公的部門特有の金融商品に関する別プロジェクトで扱うか、又は IPSAS 第 29 号「金融商品：認識及び測定」の更新プロジェクトにおいて扱うことになるだろう。

以 上