

国際公会計基準審議会（IPSASB）会議報告

（2015 年 9 月 22 日～25 日 カナダ・トロントにて）

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 路谷 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
再評価された資産の減損	測定に関する議論の派生論点として、本件を個別に扱うことを決定。	ED 第 57 号『再評価された資産の減損』を承認（2015 年 10 月に公表）
改善（旧称：概念フレームワークに基づく修正）	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	概念フレームワーク以外の改善点も議論に加えて、ED 第 58 号『IPSAS の改善 2015』を承認（2015 年 10 月に公表）
現金主義 IPSAS	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	左記の 3 つの論点について、ED 草稿上での記述を検討
非交換費用	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	収益や社会給付との相関関係、交換・非交換の区別等について検討
収益	履行義務アプローチの適用可能性について検討	履行義務アプローチの適用等の論点について引き続き検討
公的部門の結合	CP『公的部門の結合』を 2012 年 6 月に公表。	結合の分類を判断するための、「支配」以外の要因の相関関係について検討
排出権取引（ETS）	ETS の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	IASB の議論、制度の公共政策目的に関する説明、会計処理等について検討
公的部門特有の金融商品	CP の貨幣用金と通貨の章の論点を検討	CP の貨幣用金と通貨の章の論点を検討
従業員給付	2015 年 3 月にプロジェクト概要を承認	回廊アプローチの廃止、利息純額アプローチ、開示等の論点を検討
文化遺産	2015 年 6 月にプロジェクト概要を承認	文化遺産の定義を含む基本的な論点を検討
戦略及び作業計画	最終文書『IPSASB の 2015 年以降の戦略：変革を通じた先導』を 2015 年 9 月に公表（プロジェクト完了）	—
IPSAS の適用可能性（旧称：政府系企業）	ED 第 56 号『IPSAS の適用可能性』を 2015 年 7 月に公表	今回は議論されていない

社会給付	CP『社会給付の認識及び測定』を 2015 年 7 月に公表	今回は議論されていない
------	--------------------------------	-------------

(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 3 回目の国際公会計基準審議会（IPSASB）の会議は、2015 年 9 月 22 日から 25 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、公開草案（ED）第 57 号『再評価された資産の減損』、及び ED 第 58 号『IPSAS の改善 2015』の 2 つの文書について、それぞれ公表に向けた承認が行われた。また、2016 年以降の次期 IPSASB の議長が、現 IPSASB メンバーでもある英国の Ian Carruthers 氏に決定したことが発表された。

次回の会議は、2015 年 12 月 8 日から 4 日間にわたって、カナダのトロントで開催された。その内容はまた追って報告する。

2. 再評価された資産の減損

(1) 検討の経緯

現在、IPSAS 第 17 号『有形固定資産』及び IPSAS 第 31 号『無形資産』では、資産の測定について、取得原価モデルと再評価モデルの 2 種類から選択適用することを認めている。取得原価モデルを適用する固定資産については、IPSAS 第 21 号『非資金生成資産の減損』及び IPSAS 第 26 号『資金生成資産の減損』が適用されるが、再評価モデルを適用する固定資産については、減損の適用対象外となっている。

2015 年 6 月の会議で、“公的部門の測定”に関するプロジェクトが承認された。その一部として、上記の再評価モデルを適用している固定資産にも減損会計を適用すべきかどうかについての議論が俎上に載ったが、測定のプロジェクトは長期にわたることが想定されるため、本件については独立した限定的なプロジェクトとして実施することが決定された。

(2) 今回の議論

今回の会議では、再評価モデルを適用している有形固定資産と無形固定資産についても、IPSAS 第 21 号と第 26 号の減損の適用範囲に含めるべきかについて議論を行った。この変更を行うと、財務諸表の利用者に、再評価モデルを適用している固定資産にも減損損失に関する情報を提供することになる。また、現行規定では、再評価モデルを適用している場合には、減損によって同種類の全資産が再評価対象となってしまうため、個別資産に限った減損処理を可能とする配慮が必要となる。

一方で、現行の減損適用範囲を変えなくてもよい、という代替案についても検討した。この代替案は、IPSAS 第 17 号の記載をより明確にすることで、個別資産の減損のせいで再評価が全体に及びかねない問題は解決できるというものであった。

最終的に、IPSAS 第 21 号と第 26 号の適用範囲に、再評価モデルを適用する有形固

定資産と無形資産を含めることが、財務報告の目的にかなうという結論に至った。上述の議論を踏まえて、ED 第 57 号『再評価された資産の減損』草稿のレビューを行い、若干の修正を条件として、ED 第 57 号の発行を承認した。なお、ED 第 57 号は、会議後の 2015 年 10 月 14 日に公表されている。

3. 改善（旧称：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

2015 年 3 月の会議では、概念フレームワークに基づく修正の『プロジェクト概要』を承認した。

2015 年 6 月の会議で、2014 年 10 月に発行された『公的部門の主体による一般目的財務報告の概念フレームワーク』の全 8 章のうち、第 1 章から第 4 章の定めによって、現行 IPSAS に必要となる修正について議論を行った。

IPSAS 第 1 号『財務諸表の表示』から付録 A「財務報告の質的特性」を削除し、各 IPSAS における当該付録 A への参照箇所を削除することが決まった。概念フレームワークには、新しい質的特性が定められているためである。

また、概念フレームワークでは“信頼性 (reliability)”ではなく“忠実な表現 (faithful representation)”の用語を使用しているが、現行 IPSAS では“信頼性”は認識規準に密接に関連する用語として使われていること、及び認識規準は概念フレームワークの第 6 章の対象であり、今回の改善の検討範囲を超えることから、用語は当面変更しないこととした。ただし、“信頼性”及び“信頼がおける (reliable)”といった用語をそのまま放置するのではなく、認識規準をもつ各 IPSAS の脚注で用語について説明するとともに、IPSAS 第 1 号の「結論の根拠」においても言及することとした。

Part 2 から Part 4 は、今回の会議で新たに追加検討された事項である。IPSASB はこれまでも国際財務報告基準 (IFRS) の改訂等に対応するため、2 年に 1 回の定期的な改善を行ってきており、それは個別のプロジェクトを立ち上げるほど重要ではなく、複数の IPSAS にまたがらない単純な修正を扱うものであった。今回は、Part 1 で述べる概念フレームワークの影響のほかにも検討すべき事項が多いため、2 年連続になるが、改善をまとめて行うこととなったものである。

(2) Part1：概念フレームワーク第 1 章から第 4 章に関する、引き続きの議論

IPSAS 第 1 号『財務諸表の表示』の付録 A を前回の議論に基づいて削除し、他の IPSAS における当該付録 A の質的特性及び制約条件への参照箇所を、概念フレームワークの質的特性及び制約条件を反映するように修正する。

現行の各 IPSAS の冒頭部分には、現行の IPSAS では扱っていない取引、事象又は状況に対する会計方針の選択と適用については、IPSAS 第 3 号『会計方針・会計上の見積りの変更及び誤謬』を参照するという囲み記載がある。この点について、概念フ

レームワークの質的特性及び制約条件を反映するように、要求事項及びガイダンスを修正し、概念フレームワークの文章を反映させる。

各 IPSAS における認識規準への言及箇所と、測定に関する説明において“信頼して (reliably)”“信頼がおける”の用語が使われているので、それぞれの箇所で注記による説明を加える。また、“信頼性”“信頼がおける”の用語は、より詳細な認識規準及び測定のガイダンスが検討されるまではそのまま据え置くこととする。

(3) Part2 : IPSAS の一般的改善

複数の IPSAS において、売却目的で保有する非流動資産、及び非継続事業を扱う国際基準又は国内基準への言及箇所を削除する。

IPSAS 第 32 号『サービス委譲契約』及び IPSAS 第 17 号『有形固定資産』における資産の分類に関する要求事項を整合させる。

(4) Part3 : IPSAS と政府財政統計 (GFS) の整合性

IPSAS 第 12 号『棚卸資産』における“弾薬 (ammunition)”の用語を、GFS の用語である“軍用棚卸資産 (military inventories)”に置き換え、説明する。

IPSAS 第 17 号は『有形固定資産』における“軍事用設備 (specialist military equipment)”の用語を、GFS の用語である“武器システム (weapons system)”の用語に置き換え、説明する。

(5) Part4 : 国際会計基準審議会 (IASB) の改善

IPSAS 第 17 号『有形固定資産』及び IPSAS 第 27 号『農業』に、IASB の狭い範囲の修正『農業：果実生成型植物』(国際会計基準 (IAS) 第 16 号と IAS 第 41 号への修正。IASB により 2014 年 6 月発行) による修正を加える。

(6) ED 第 58 号の承認

IPSASB は、ED 草稿の各ページのレビューを行い、会議中に合意された修正を反映することを条件として、ED 第 58 号『IPSAS の改善 2015』の発行を承認した。ED 第 58 号は、会議後の 2015 年 10 月 14 日に公表された。

4. 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 の方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、2015年3月の会議で、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全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 を各国が適用する上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。

2015年6月の会議では、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。

(2) ED 草稿の検討

IPSASB は、『現金主義会計下での財務報告（現金主義 IPSAS）』を修正する ED の初稿を検討した。ED 草稿は、(1)に上述した3つの問題点に関する修正を提案するとともに、現金主義 IPSAS の中間ステップとしての役割についても明示していた。

IPSASB は、ED 草稿で提案された広範な修正指示を確認するとともに、修正提案を明確にする複数の構成上及びその他の見直し事項を確認した。

IPSASB は、今回の会議では以下の論点を反映した ED 草稿を改めて検討するとともに、可能であれば ED 発行を承認する予定である。

(3) 連結

現金主義 IPSAS の Part 1 には、連結財務諸表の作成の要求事項を含めない。その代わりに、Part 2 では、全ての被支配主体を包含する連結財務諸表の作成を支配主体に奨励する。

Part 2 は、次の事項も奨励する。

- (a) 全ての被支配主体を連結する財務諸表を作成していない支配主体に、被支配主体の一部を連結する財務諸表を、フル連結への移行の有用な中間ステップとして作成することを奨励する。
- (b) 作成した連結財務諸表に含まれる主体、又は主体の種類に関する情報を開示することを奨励する。

(4) 外部からの援助（External Assistance）

現金主義 IPSAS の Part 1 には、「外部からの援助」に関する情報の開示要求事項を含めない。その代わりに、Part 2 では、多国間及び二国間の外部からの援助を行うエージェンシー、非営利組織、公的セクター若しくは民間セクターの組織、又は個人の寄付者を含む、報告主体外部の全ての当事者から報告期間に受け取った援助の金額や形式のような事項に関する、一定の情報の開示を奨励することになる。ED 草稿はこの

ような援助が提供された目的、及び報告日において主体が得られる未履行の援助額に関する情報の開示をも奨励することになる。

(5) 第三者による支払

現金主義 IPSAS の Part 1 には、「第三者による支払い」に関する開示要求事項を含めない。その代わりに、個別の政府部門又は他の政府主体の活動の結果として生じるキャッシュ・フローを管理するために締結される可能性のある取決めについて、追加的な説明を含むことになる。Part 2 の推奨事項には、報告主体と同じ経済主体（連結グループ）に属しない当事者による、主体の債務を決済するための支払い、又は主体の便益のために財及びサービスを購入した分の支払いに関する情報の開示も含まれる。

(6) ハウスキーピング（メンテナンス）

IPSASB は、本基準において現金主義固有の事項として特に考慮する場合を除き、現金主義 IPSAS の要求事項及び推奨事項が、見合いの発生主義 IPSAS の規定と異ならないようにするために必要な、「ハウスキーピング」的な追加修正事項をいくつか特定した。

5. 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、又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全ての非交換取引（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。
 - 非交換取引の全て
 - 非交換費用取引の全て
 - 社会給付を除く非交換費用取引の全て

(2) 検討の経緯

2015 年 3 月の会議では、非交換費用の「プロジェクト概要」を承認した。

2015 年 6 月の会議では、主に以下の議論を行った。

- 非交換取引に関する参考文献
- プロジェクトの範囲
- 非交換取引の定義の修正案
- 非交換費用の認識の基本的な検討方法について、社会給付 CP と同じ方法が適用できるか

(3) 収益プロジェクトと非交換費用プロジェクトの共通論点

収益プロジェクトと非交換費用のプロジェクトには共通論点が多く存在する。今回の会議では、最初に以下の共通論点を議論し、今後の両プロジェクトの協働と進め方について指示を出した。

- 取引の設例と、その変化形について
- 公的部門における収益認識に対する、履行義務アプローチの適用可能性と、適用することについて想定される問題点
- 取引の認識に影響する可能性のある、非交換取引にあらわれる追加的な要因

(4) 非交換費用の検討方法

収益プロジェクトと社会給付プロジェクトの双方における決定事項が、非交換費用プロジェクトに影響する可能性について、逆パターンも含めて検討した。プロジェクトにおける検討方法について、IPSASB が現在採用している、交換取引と非交換取引の区別から始めるべきなのか、それとも履行義務を伴う取引と伴わない取引の区別から始めるべきなのかについても議論した。現時点では、双方のアプローチを探索すべきであるとして、判断は下されなかった。

(5) 非交換取引の定義

非交換取引の現在の定義について、もし保持するならば、より定義を機能させるために明瞭化する方法を検討した。いくつかの要素が検討され、数名のメンバーは、対価についての追加的な特徴を示唆した。数名のメンバーはまた、現在の交換費用に関するガイダンスは見直すべきであるとも示唆した。本件について、特に決定は行われなかった。

(6) 対象となる取引

本プロジェクトで検討すべき取引の種類、社会給付プロジェクトに含めるべき取引の種類を議論した。また、本プロジェクトの範囲内に含めるべき、追加的な取引例を提示した。本件について、特に決定は行われなかった。

(7) 次回の会議

2015 年 12 月の会議では、収益プロジェクトとの共通論点として、公的部門における履行義務アプローチの定義を検討するとともに、認識に関する追加的な要素の影響を検討する予定である。

また、非交換取引の定義のさらなる明確化とともに、特定の認識及び測定に関する論点も取り扱う予定である。

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、IASB が発行した同等の基準に基づいている。IASB は、最近 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 号を見直す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) 検討の経緯

2015 年 3 月の会議では、収益の「プロジェクト概要」を承認した。

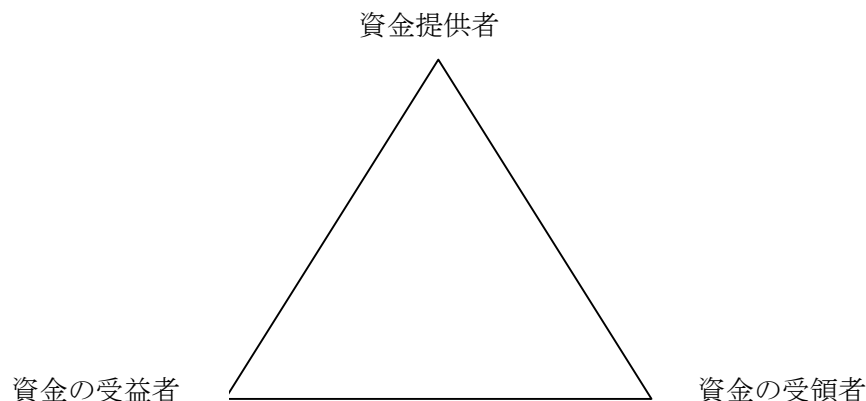
2015 年 6 月の会議では、一部の公的部門の収益会計について、履行義務アプローチの適用を採求すべきことに合意した。また、履行義務が存在しない場合には、IPSAS 第 23 号が、収益取引を検討する有用な出発点となるだろうと合意した。論点ペーパーの設例については、より詳細さが必要であるとした。また、非交換費用のプロジェクトでも述べたように、双方のプロジェクトの協働が必要とされた。

(3) 非交換取引による収益

今回の会議では、非交換取引による収益の要求事項について論点ペーパーを検討した。当該論点ペーパーは、非交換収益に関して提起された主な論点を検討していた（交換と非交換の区別、IPSAS 第 23 号や他の基準との相関関係、現物によるサービス、及び資本的補助金）。

(4) 履行義務アプローチ

履行義務アプローチを、IFRS 第 15 号の定義を用いて、公的部門に関する適切な修正を伴う出発点として採求すべきであると合意した。公的部門において、便益を受ける人物は、資金を受け取る人物とは必ずしも同じではない。資金提供者、資金の受領者、資金の受益者は往々にして三角関係を築くことがある。



履行義務アプローチと IPSAS 第 23 号のアプローチは、各アプローチを比較対照するために、取引例に適用されるべきであると合意した。焦点は、取引の実質、実務上の課題、行うべき判断の範囲に置くべきである。結果としての分析は、各アプローチの便益と、各アプローチの下での成果が適切なものかどうかを含まなければならない。

(5) 現物によるサービス

現物によるサービスについては、概念フレームワークを考慮して再検討すべきであると合意した。現物によるサービスが統制されており、かつその測定額の信頼性が高い場合のように、当該サービスが認識されるべき状況が生じ得る。財務諸表における認識の代替案は、サービス業績の一部として現物によるサービスを開示又は報告することである。

(6) 資本的補助金

資本的補助金について、履行義務アプローチの下で再検討することを合意した。これは、論点の一部を検討する助けとなる表示と開示の検討も含むことになる。また、資本的補助金を受け取る主体の、業績のストーリーをいかにうまく伝えるかに関するものである。IPSASB は、概念フレームワークの構成要素の章で論じたように、“その他の資源”及び“その他の債務”の使用の検討は、あくまで最後の手段であることを指図した。

(7) 税収

税金による収益について議論し、収益プロジェクトで検討すべきことに同意した。これは、税金を定義すべきか否かを含む。税金収益の認識及び測定は、一つの論点である。課税事象は、税金収益が認識されるべき時点で起きることが多い。しかし、税金還付及び税額査定は、課税事象の後の年度で発生することが多い。課税事象が発生する際の税金収益の認識は、見積りを要し、それは相当の不確実性を伴う。もう一つの論点は、税金収益は当初、額面で認識すべきか、公正価値で認識すべきかについて

である。

(8) 非交換費用プロジェクトとの協働

IPSASB は、収益プロジェクトと非交換費用プロジェクトのアウトリーチ活動について説明を受けた。アウトリーチ活動は、双方のプロジェクトにおいて検討されるべき論点を識別し、利用者の情報ニーズに関するフィードバックを得るために、公的部門の財務諸表作成者と利用者を巻き込んでいる。

IPSASB は、GFS との整合性の検討についてさらなる作業が必要であることに留意した。

7. 公的部門の結合

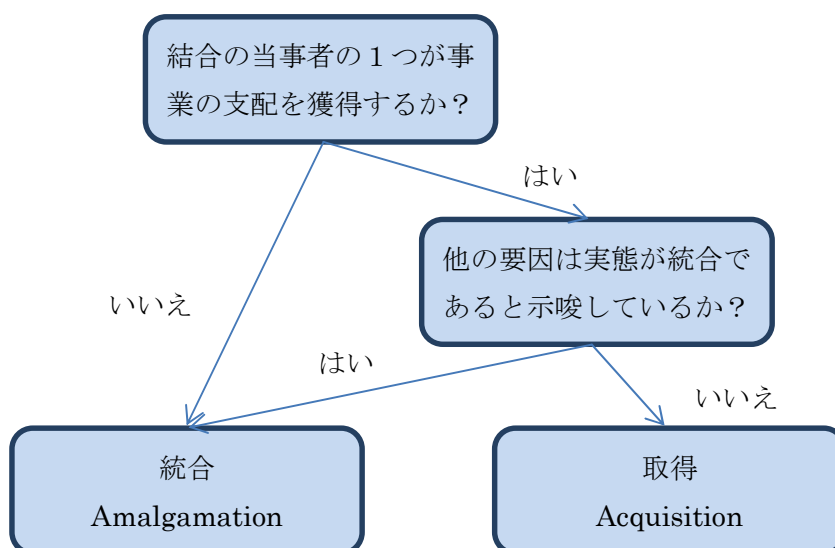
(1) 検討の経緯

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。

2015 年 3 月の会議では、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。

2015 年 6 月の会議では“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。



上記のさまざまな「他の要因」と結合のシナリオについて議論を行った。

(2) 要因

対価の追加的要因の分析において、対価の理由は公的部門の結合を分類するために有用であることに同意した。これは、結合に影響を及ぼすために負うコストよりも、むしろ主体がその事業に対する権利を放棄することについて、対価が支払われる状況を扱うだろうと考えた。

(3) アプローチ

2015年6月の会議において、IPSASBは、要因の相関関係について検討するように指示した。論点ペーパーは、以下の2つのアプローチを概説していた。

- **反証し得る推定アプローチ。** このアプローチでは、結合の片方の当事者が、ある事業の支配を獲得した場合、結合が“取得”であるという反証し得る推定を生み出す。
- **個別ウェイト付けアプローチ。** このアプローチでは、支配の獲得、対価、及び意思決定に与えられたウェイト付けは、結合の個別の状況に基づく専門家としての判断事項である。作成者は、該当あるならば、どの要因が取得を示し、どの要因が統合を示すかを識別することになる。取得及び統合の双方の指標が存在する場合、関連する要因に与えられたウェイト付けは、分類を決定することになる。

メンバーは、“反証し得る推定アプローチ”はとても明確である一方、“個別のウェイト付けアプローチ”はより実務的であるということに注意した。“支配”は、分類を決定する際に他の要因よりも重要である、と大部分のメンバーがみなしており、“反証し得る推定アプローチ”は、これを反映している。

実務上、分類の決定は簡単ではないと考えるメンバーもいた。“個別のウェイト付けアプローチ”は、実務家にとって、結合の経済的実態をよりよく反映することを可能とするが、一貫性の不備が増すことになり得る。

IPSASBは、“反証し得る推定アプローチ”をED草稿に含めることを決定した。ただし、対価の有無とその理由の説明を付すこととした。また、“反証し得る推定アプローチ”は、概念フレームワークの質的特性及び制約条件に言及することで、結合の経済的実態も検討しなければならないと合意した。

(4) ED 草稿

ED草稿の適用指針、適用ガイダンス、設例の範囲について検討し、どのような追加的ガイダンス及び設例が開発されるべきかについて、スタッフに指図した。

8. 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、2014 年 9 月から審議を開始した。排出権制度は、IASB が定める参加者側の会計基準と対称性を有する可能性があるため、IASB と協働するプロジェクトとなっている。

2015 年 3 月の会議では、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。

2015 年 6 月の会議では、運営者側の ETS 関与について 3 種類の会計アプローチを検討するとともに、スタッフに下記について検討することを指示した。①運営者側と参加者側の対称性について、IASB スタッフと緊密に連携する。②ETS の公共政策目的、③より幅広いコストへの見解を検討すべきか、④CP に含めうる会計アプローチ。

(2) IASB における進展

IASB の「有害物質価格メカニズム（旧称：排出量取引制度）」プロジェクトに関する最近の進展に留意した。IASB のスタッフは、新しい会計処理のアプローチを 1 つ開発しており、これは排出枠（EAs）を ETS の参加者に ETS 運営者からの借入として与えるものである。IPSASB は、運営者と参加者の双方の視点から、取引の経済的実質を反映する、一貫性のあるアプローチの開発が望ましいことを強調した。IASB のディスカッション・ペーパーは、2016 年に承認を予定しており、IPSASB の CP も同時期を予定している。

(3) 公共政策目的

ETS の公共政策目的の説明文案をレビューし、見直しが必要な個所を識別した。運営者による公共政策目的は、代替的な会計処理や、ETS の経済的影響の理解にとって重要な文章となる。IPSASB は、背景文書として説明を記載するように指示した。

(4) ETS の会計処理

ETS 運営者に関する 5 種類の会計処理上のアプローチを検討するとともに、さらに 1 種類のアプローチが生じることに留意した。この議論には、参加者が EAs を受け取

る様々な方法の検討が含まれる。会計処理は、世界中に存在する様々な制度と、それらの時の経過に伴う革新に共存する必要がある。IPSASB は、スタッフに、IASB の議論によって生じ得るアプローチを含め、会計アプローチの開発を継続するように指示した。

(5) 次のステップ

CP の背景文書において、公共政策目的に関する説明を作り直すことと、2015 年 12 月の会議に向けて論点ペーパーを用意することである。

9. 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。

2015 年 6 月の会議では、論点ペーパーと、CP 草稿の各セクションを検討した。

今回の会議でも、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

「有形金 “tangible gold”」の定義の修正案について議論するとともに、金の現物引渡を伴い得る金融商品は本プロジェクトの範囲内であることを特記する、追加的な記述を含めることについても議論した。その結果、変更案に同意した。

(3) 通貨の定義

「自国の通貨 “domestic currency in circulation”」の定義の修正案について問題を提起した。特に、「自国 “domestic”」の用語を定義から除くことを指示したが、それは米ドル (USD) のような外貨を使用している経済に混乱をもたらす可能性があるからである。しかし、関連する通貨を負債として計上することは、国内の通貨当局よりも、外貨を発行している当局の所掌事項である。

IPSASB は、現存する様々な種類の通貨取決めを検討し、CP はそれぞれをより明確に識別するとともに、説明するように指示した。通貨取決めの種類は次のとおり。

- 自分の経済のために通貨当局が発行した通貨
- 通貨同盟のために通貨当局が発行した通貨
- 正式な取決めなしに適用された、外国の経済のために通貨当局が発行した通貨

(4) 通貨一紙幣

“通貨の章” の草稿に示された選択肢を検討した。各選択肢は財務諸表作成主体の

現行の実務に焦点を当て過ぎていること、及び利用者の視点をもっと検討すべきであることに合意した。この章について、特に紙幣の会計処理アプローチをもっと含めるように開発を進めるべきことを指示した。

(5) 通貨－硬貨

IPSASB は、CP における硬貨の会計についての議論は、全ての利用者の視点を反映すべきであり、作成者の現行実務に限るべきではないと考えている。また、紙幣と硬貨の間には、概念的な差異があるか否かに疑問を持っており、この点についてさらに検討するように事務局に指示した。

(6) 通貨の設例

各アプローチについて、一般例を開発すべきであると指示した。

10. 従業員給付

(1) 検討の経緯

2015 年 3 月の会議において、IPSASB は、現行の IPSAS 第 25 号『従業員給付』を修正する、範囲を限定したプロジェクトを承認した。

IPSAS 第 25 号は、2007 年に発行され、IAS 第 19 号『従業員給付』を基に作成されている。この範囲を限定したプロジェクトでは、2011 年 4 月に IASB によって承認された IAS 第 19 号の修正点を、IPSAS 第 25 号に適用すべきかどうかを検討する。当該修正には、数理計算上の差異について「回廊 “corridor”」アプローチを廃止することが含まれている。また、このプロジェクトには、複合的社会保障制度に関する公的部門特有のガイダンスの見直しも含まれている。

今回の会議では、IPSASB は、IPSAS 第 25 号の見直しにおける重要論点を検討した。また、参照元である IAS 第 19 号とのコンバージェンスの維持、及び政府財政統計マニュアル 2014 (GFSM2014) との差異を減らすことの、両方について検討した。

(2) IAS 第 19 号とのコンバージェンスの維持

IPSASB は、IPSAS 第 25 号における「回廊アプローチ」の削除に合意し、定義、認識及び測定に関し、IAS 第 19 号に最近行われた、他の修正点についても合意した。

IPSASB は、「回廊アプローチ」の削除が、財務諸表の理解可能性と、経営者による説明責任をどのように促進するかについて、「結論の根拠」に説明を含めるように、スタッフに指示した。

(3) 利息純額アプローチ

IPSASB は、改訂 IAS 第 19 号における利息純額アプローチを適用するか否かは決まらなかった。2015 年 12 月の会議に、IPSAS と GFS 報告ガイドラインとの差異に関して、提案を示すように事務局に指示した。

(4) 開示

IPSASB は、IPSAS 第 25 号の修正版に、開示の目的と、IAS 第 19 号における開示を含めることを決定した。しかし、IPSAS 第 25 号の開示は、GFS 報告ガイドラインを考慮すべきであり、特に、「国民経済計算 2008」に掲載されている補足表とつながる表を含めるべきであると決定した。

(5) リスク分担制度

IPSASB は、IPSAS 第 25 号の今回の改訂において、リスク分担制度に関する修正は、リスク分担制度が提起する全ての論点に対処するわけではないことを認めた。しかし、IPSAS 第 25 号は、IAS 第 19 号とコンバージョンされた基準であり、これは限定された範囲のプロジェクトであるため、IPSASB は、IPSAS 第 25 号を包括的に修正するアプローチは取らず、本件について IAS 第 19 号の将来の見直しを待つことを決定した。

(6) 複合的社会保障制度

IPSASB は、ED は、複合的社会保障制度に係る、既存の要求事項及びガイダンスについて、それらが有用かどうかを確認するため、“コメントを求める特別の事項”を 1 つ設けることを決定した。

(7) 今後について

2015 年 12 月の会議に向けて、ED 草稿を開発するようにスタッフに指示した。

11. 文化遺産 (Heritage Assets)

(1) 検討の経緯について

2015 年 3 月の会議において、IPSASB は、文化遺産を、インフラ資産とは別のプロジェクトとして承認した。現行の IPSAS 第 17 号『有形固定資産』は、有形固定資産の定義を満たす文化遺産を認識することを要求せず、容認する扱いとしている。財務諸表を作成する主体が文化遺産を認識した場合には、IPSAS 第 17 号の開示規定に従わなければならないが、測定に関する要求事項の遵守は任意とされている。

本プロジェクトの目的は、文化遺産に関する会計上の要求事項を開発することである。成果物として、CP が開発される予定である。また、その先には IPSAS 第 17 号 (又

は他の IPSAS) の修正案を、ED として提示するか、又は RPG の形式で公表することも予想される。

(2) 今回の検討事項

今回の会議では4つの論点について議論を行った。

- 遺産品目 (heritage items) の説明文の草稿
- 遺産品目は幅広いため、特定の分野の遺産品目に関して、プロジェクトで取り扱うこと
- 遺産品目は、「概念フレームワーク」の定義を満たすか
- 文化遺産の定義案

(3) 遺産品目の説明文案

IPSASB は、遺産品目の説明文案を支持した。その文案は、幅広く、包括的なアプローチを採用していた。文案は、次のように修正された。「遺産品目とは、その希少性、重要性、及び／又は意義によって、現在及び将来の世代のために保有され、無期限に保存されることが期待される品目である。」

(4) プロジェクトの対象範囲

スタッフは、遺産品目についてプロジェクトの範囲を現行の3つの会計分野「有形固定資産（有形の現物資産）」「無形資産」「生物資産又は自然資源」に幅広く適合する品目として提案したが、財務報告上の分類の視点としては幅が狭過ぎるとして却下された。

(5) 概念フレームワークの資産の定義

IPSASB は、遺産品目を、「概念フレームワーク」の資産の定義を適用して、財務報告目的上の資産とすべきか否かを検討した。一部の種類の遺産品目は、資産に該当する可能性があるが、そうではないものもある。次回の IPSASB 会議に向けて、事務局は、様々な種類の遺産品目に資産の定義を適用する、特別な事例を示さなければならない。遺産品目が資産として分類され得るか否か、に影響を及ぼし得る要素を特定することが必要だからである。

(6) 次のステップ

事務局は、2015 年 12 月の会議に向けて、論点ペーパーを作成する予定である。

(7) 訳語の説明

本稿では“heritage assets”を、“文化遺産”と暫定的に訳している。国際連合教育

科学文化機関（UNESCO）が定める“世界遺産”は、“world heritage assets” の訳語として一般的に使用され、定着している。

“heritage assets” という用語が意味する範囲は、今回の会議でも定義として議論にあがったように、自然資産“natural assets”や、狭義の文化遺産“cultural assets”等も含む幅広いものであるが、「遺産」という日本語の一般的な意味と、この場合において“heritage”の意味する“受け継がれるもの”というニュアンスはやや異なるため、“遺産資産”と直訳すると、個人の相続資産がより強く連想されてしまうと考える。過去の会計士協会による IPSAS 第 17 号『有形固定資産』の仮訳においては「文化遺産」が使用されており、また、この用語が使用されている論文¹ が散見されるため、暫定的に“文化遺産”とした。

12. IPSASB のガバナンスについて

IPSASB 事務局のマネージング・ディレクターより、2015 年 9 月 17 日にワシントン DC で開催された公益委員会（PIC）の第 2 回会合について、口頭報告があった。IPSASB は、現状の IPSASB の作業計画に加えて、一部のプロジェクトに関しては、より迅速に進められる可能性について考慮してはどうか、という PIC の見解が紹介された。（その効果か、次回 12 月の会議では、2016 年 3 月予定であった「公的部門の結合」の公開草案が承認予定となるなど、3つのプロジェクトの予定が繰り上げ変更された。）また、IPSAS の開発において所定のデュー・プロセスが適切にとられたかについて、並びに IPSASB 議長、及び諮問助言グループのメンバーの選考過程についての、PIC による判断のアプローチが議論されたとのことである。次回の PIC の会合は、2016 年 3 月の予定である。

以 上

¹ 山本清（2003） 政府会計の理論的枠組みを巡る課題について― IPSAS に関する検討を出発点として― 雑誌「金融研究」（日本金融研究所）p116～117

赤塚尚之（2010）文化遺産の会計と開示 雑誌「彦根論叢 No.385」p50