

# 国際公会計基準審議会（IPSASB）会議報告

2016年6月21日～24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 落谷 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	頁
公的部門特有の金融商品	CPの各章に関する論点を検討	CP『公的部門特有の金融商品』の公表を承認	3
従業員給付	ED第59号『IPSAS第25号『従業員給付』の修正』を2016年1月に公表	現行のIPSAS第25号に代わるIPSAS第39号『従業員給付』の公表を承認	8
社会給付	CP『社会給付の認識及び測定』を2015年7月に公表	CPの提案する3種類のアプローチのうち、債務発生事象アプローチと保険アプローチを引き続き検討すること、社会契約アプローチは検討を中止することを決定	9
リース	プロジェクト概要書の草案を検討	プロジェクト概要書を承認	12
金融商品：IPSAS第28号から第30号の更新	プロジェクト概要を承認	教育セッション(IFRS第9号『金融商品』の影響の共有)	14
遺産（旧 文化遺産）	2015年6月にプロジェクト概要を承認 文化遺産に関する活動の分析、CPの対象範囲、遺産品目の分析等を検討 CP草稿の第1章に関する論点を検討	CP草稿の各章を検討	15
再評価される資産の減損	ED第57号『再評価される資産の減損』を2015年10月に公表	最終文書『再評価される資産の減損』の公表を承認	20
収益及び非交換費用	共通する事項（関係者へのインタビュー、現行の費用に関する基準等）、及び交換・非交換取引の区別等の論点について検討 収益について、履行義務に基づく3区分をCPで示すことを検討 非交換費用について、測定基礎案を検討するとともに、IPSAS第19号及び第23号のアプローチの認識への適用について検討	共通CPの草稿案を検討 特に、IPSAS第23号の適用上の論点、CPの構成案（修正版）について議論した	21
公的部門の結合	ED第60号『公的部門の結合』を2016年1月に公表	今回は議論されていない	—
現金主義IPSAS	ED第61号『現金主義会計による財務報告（現	今回は議論されていない	—

	金主義 IPSAS) の修正』を 2016 年 1 月に公表		
排出権取引 (ETS)	ETS の公共政策目的等に関する「背景文書」を、スタッフ文書として公表することを支持	プロジェクト休止	—

(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

(注意)

この報告記事は、IPSASB の 2016 年 6 月会議のアジェンダ・ペーパー (議題文書) の順番に沿って構成されている。したがって、「会計・監査ジャーナル」2016 年 10 月号の掲載記事とは、上記のまとめ表も、本文の構成も異なっている。

アジェンダ・ペーパーは、英文で、IPSASB のウェブサイト (<http://www.ipsasb.org/meetings/ipsasb-meeting-12>) から無償でダウンロードすることができる。より詳しくは個々のアジェンダ・ペーパーを参照されたい。

## 1. 今回の会議の概要（アジェンダ 1）

### (1) 全般的事項

2016年第2回の国際公会計基準審議会（IPSASB）の会議は、2016年6月21日から24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。

今回は17名のメンバーに、テクニカル・アドバイザー、オブザーバー、事務局の総勢46名が参加した。

メンバーの出身国は、モロッコの Rachid 氏が退任したため、イギリス、南アフリカ、カナダ2名、オーストラリア、フランス、アメリカ、ドイツ、日本、パナマ、ブラジル、ニュージーランド、オーストラリア、ルーマニア、スイス、パキスタン、中国となっている。

今回の会議では、以下の文書が承認された。

- IPSAS 第39号『従業員給付』
- 最終文書『再評価される資産の減損』（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』の修正）
- コンサルテーション・ペーパー（CP）『公的部門特有の金融商品』のコンサルテーション・ペーパー
- プロジェクト概要書『リース』

今回から、特に重要な議題について、ライブストリーミングが配信されることになった。今回の会議では、「収益及び非交換費用」「遺産」「社会給付」の3つの議題が対象となっており、会議後の今も、プレゼン資料付きの録音をIPSASBのウェブサイトで聴くことができる。

次回の会議は、2016年9月20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) 公的部門の基準設定主体フォーラム

2016年3月に初めて開催された公的部門の基準設定主体フォーラムは好評であったため、次の開催が決定した。2017年7月3日～4日（IPSASBの6月会議の翌週）に、スイス連邦の公的部門の基準設定主体の主催で開催予定である。

### (3) 欧州公会計基準

欧州における欧州公会計基準（EPSAS）の進展について、欧州統計局（Eurostat）のオブザーバーから説明があった。欧州委員会（EC）は、少し前までは2020年を目標にEPSASを加盟国で一斉導入することを目指していた。しかし足並みが揃わず、EPSASではなく現行の発生主義IPSASを、準備が整った国・地方政府から順次適用するという、加盟国の任意を尊重する方法に切り替わった。EPSASを発行する方針を維持するか、基準よりもレベル感を下げた文書として公表するのかについて、論点ペーパーを今年中に発行予定である。

## 2. 公的部門特有の金融商品（アジェンダ 2）

### (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、9 月の会議、12 月の会議では、いずれも論点ペーパーと、CP 草稿の各セクションを検討した。

前回の 2016 年 3 月の会議では、CP 草稿の最終章に当たる、国際通貨基金 (IMF) のクォータ拠出と特別引出権 (SDR) について検討した。

今回の会議では、CP の承認に先立ち、残る論点を検討した。

## (2) アジェンダ 2.1.1 関連 通貨の発行

スタッフは、CP で通貨の発行プロセスの説明を改善するために追加文章案を提示した (3.16 項及び 3.17 項)。若干の修正を加えた上で、当該追加文章案は承認された。

## (3) アジェンダ 2.1.2 関連 通貨の章における説明文の追加

通貨の章には、負債と収益に関する考え方が提示されている。スタッフは、これらの概念的な議論には賛否両論があるとして、特に反対論の記述を補足する (3.37 項の後に挿入する) 文章案を提示した。追加文章案は、通貨発行時に負債を認識する説と、純資産・持分変動計算書に収益を直接認識する説の、それぞれの論拠を示している。若干の修正を加えることを条件として、当該追加文章案は承認された。

## (4) アジェンダ 2.1.3 関連 通貨の章：収益の表示

これまでの会議におけるメンバーのコメントに対応するために、スタッフは、通貨関連の負債の内容説明や収益の表示について、CP の文章を以下のように修正・追加することを提案し、IPSASB は当該提案に同意した。

- 通貨に関する負債の内容について、3.21 項<sup>1</sup>を修正する
- 通貨の発行によって収益が認識される場合の、表示方法の代替案について、3.37 項<sup>2</sup>を追加する
- 通貨の発行によって収益が認識される場合の、適切な表示について利害関係者に意見を募るために「コメントを求める特別の事項 (SMC)」3-1 を追加する<sup>3</sup>

## (5) アジェンダ 2.1.4 関連 貨幣用金に関する SMC

「貨幣用金」の章は、2 つの SMC を含んでいる。第 1 の SMC は、貨幣用金の会計処理は保有意图に基づくべきかを問いかけている。第 2 の SMC は、歴史的原価と現在価値のいずれが最も適切かどうか、を問いかけている。

これまでの会議におけるメンバーのコメントに対応するために、スタッフは貨幣用金の SMC の修正を提案し、IPSASB は同意した。

---

<sup>1</sup> 2016 年 3 月のアジェンダ 8.5 では、2.37 項が該当

<sup>2</sup> 2016 年 3 月のアジェンダ 8.5 では、2.65 項の後が相当

<sup>3</sup> 2016 年 3 月のアジェンダ 8.5 では、2.65 項の後 (上記の追加文章挿入後) が相当

**(6) アジェンダ 2.1.5 関連 IMF クウォータ抛出の定義**

スタッフは、IMF クウォータ抛出の定義の修正を提案した。IPSASB は、若干の修正を加えた上で同意した。また、追加抛出や、為替レート変動による補償などの、IMF クウォータ抛出に対する事後的な調整に関する文章を、5.9 項として追加することを決定した。

**(7) アジェンダ 2.1.6 関連 IMF クウォータ抛出及び特別引出権 (SDR)**

スタッフは、以下の事項について、CP 第 5 章を修正・追加することを提案し、IPSASB は同意した。

- IMF クウォータ抛出の適切な測定基礎として、正味売却価格を加える。クウォータに関する補償は、売却と同様と考えられるからである。
- CP 及び関連する予備的見解 (PV) における、IMF クウォータ抛出、SDR 保有額、SDR 割当額についての取得原価の議論の修正。これによって、当初測定及び事後測定について、明確に取り扱うことになる。
- CP 及び関連する予備的見解 (PV) において、IMF クウォータ抛出、SDR 保有額、SDR 割当額に関する適切な「測定基礎」に関する結論を記載する。

さらに、IMF クウォータ抛出、SDR 保有額、SDR 割当額の、適切な「認識」及び「測定」にかかる PV を追加することを決定した。これも、本章では代替案を提示していないためである。

**(8) アジェンダ 2.1.7 関連 付録**

スタッフは以下の事項について、付録を修正・追記することを提案し、IPSASB は同意した。

- 付録 A : CP 作成に当たり検討した、政府財政統計 (GFS) ガイダンスの様々な情報源を注記する文章を加える。
- 付録 F : 設例の順番を変えて、事実のパターンと整合するようにする。また、設例を追加する。

**(9) アジェンダ 2.1.8 関連 IMF によるレビューとフィードバック**

IMF の様々な部署から、CP のレビューコメントが寄せられた。それらに基づく主な変更点は、CP における定義について、統計担当者の理解を助けるために「IPSASB によって開発されたものであり、会計上の背景と用語を反映している」旨の注記を加えることである。それらの定義は GFS で使用されている定義と実質的には変わらないことも記載する。IPSASB はこれに同意した。

IMF による GFS 関連のコメントには、会計的には「表示」に影響するものがある。スタッフは、表示は本プロジェクトの範囲外であるため、当該コメントは、今後 ED を検討する際に扱うことを提案した。IPSASB と IMF からのオブザーバーは、このスタッフ提案に同意した。

**(10) アジェンダ 2.1.9 関連 CP の構成の見直し**

スタッフは、CP の構成の見直しについて以下の方針をまとめ、IPSASB は同意した。

- 各章を CP 一式としてまとめる。その上で一貫性と簡潔さの視点から見直す。
- 一般的な定義 (準備資産と通貨当局) を示すために、第 2 章を設ける。これらの定義は、全

ての章に関係するためである。

- 巻末の付録の順番を、CP本文のリンク先と整合させる。
- 法定未収金、法定未払金及び公的部門の証券化を扱う予定の各プロジェクトを識別する。

#### (11) アジェンダ 2.1.10 関連 SMC と PV

SMC と PV の案をレビューし、若干の修正を加えた上で同意した。

#### (12) アジェンダ 2.1.11 関連 CP の承認

CP のページ毎のレビューを実施した。

最後に CP 案に関する投票を行い、6月21日付けで CP を承認した。16名が賛成、1名が欠席であった。

#### (13) 公表予定とコメント期限

本 CP は、2016年7月27日に公表された。コメント期限は2016年12月31日で、新たな関係者である、「通貨当局」に対するアウトリーチ活動を期待している。

### 3. テクニカル・ディレクターによる作業計画関連の報告（アジェンダ 3）

#### (1) 会議初日の作業計画レビュー

2016年3月時点の計画から変更があったプロジェクトは以下のとおり。

- **公的部門特有の金融商品**：CP承認を2016年9月から2016年6月に前倒し。最終文書も、2019年後半から2018年12月に前倒し。
- **リース**：公開草案の承認を2016年9月から2017年3月に延期。セール・アンド・リースバック取引、貸手の会計処理、及びペッパーコーン・リース（名目的対価によるリース）にかかる論点の複雑性が延期理由である。
- **収益及び非交換費用**：CP承認を2016年9月から2016年12月に延期。プロジェクトの複雑性が理由。
- **従業員給付**：最終文書の承認を2016年9月から2016年6月に前倒し。公開草案に寄せられたコメントの質と量を考慮。
- **遺産の財務報告**：最終文書の承認予定は示されていなかったが、2019年後半とした。

議長とテクニカル・ディレクターは、収益及び非交換費用の CP を2016年12月に公表可能かどうかについて、今回の会議後、及び9月の会議後にそれぞれ検討する予定。

「公的部門の測定」と「インフラ資産」に関するプロジェクトは、9月開始の予定であったが、9月会議は既存の議題で手一杯と思われるため、最短で2016年12月に開始となる見込みである。測定の議論はインフラ資産にも影響するので、測定を12月に開始し、2017年3月からインフラ資産の検討を始める。この予定も9月に再考する。

「IPSAS 第28号から第30号の見直し」の公開草案、「遺産」の CP、「収益及び非交換費用」の CP は、いずれも2016年12月の承認予定となっており、利害関係者の負荷が高すぎるのではないかという懸念が示されたため、公表日とコメント期限について配慮することとされた。

## (2) 会議最終日の追加レビュー

特に作業計画に追加の修正は必要ない旨を確認した。

## 4. ガバナンス（アジェンダ 4）

### (1) 公益委員会

公益委員会（PIC）メンバーの Jón Blöndal 氏より、IPSASB のガバナンスに関する現況説明があった。

- 2016 年 3 月の、PIC 会議の要旨
- 諮問助言グループ（CAG）の創設と、2016 年 6 月 20 日の初回会議の成功
- PIC は、CAG の最初のメンバーに満足している。2 名の候補者について、さらに検討中
- IPSASB のデュー・プロセスと、作業手続に関するレビューと承認
- IPSASB の要綱のレビュー
- IPSASB のデュー・プロセスはしっかりしており、懸念事項はないこと
- （人などの）資源に関して今後検討する

### (2) 諮問助言グループ（CAG）

CAG の議長である Thomas Müller-Marqués Berger 氏から、CAG の初回会議の報告があった。CAG のメンバー構成、役割、初回会議の主な議題も説明された。

CAG の役割は、基準の適用前のレビューを行うことではない。ただし、適用上の問題点や、CAG メンバーの経験について IPSASB にフィードバックすることはできる。この点について、IPSASB 議長から、国際会計士連盟（IFAC）は、基準等の採用・適用上の問題点や、特に基準設定主体の役割上の論点について検討しているとの補足があった。

IPSASB のマネージング・ディレクターは、IFAC は基準等の採用・適用上の問題点に関して「アカウンタビリティ・ナウ」プロジェクトを実施中であるが、どの組織がこの分野を国際的に牽引すべきか、関係者間ではまだ確定していないとコメントした。G20 も含め、多くの組織や国々がこの点に関心を有しているが、IPSASB は資源制約上、そこまで役割を広げることができない。

CAG は当面、年に 2 回のペースで開催される。財務諸表の利用者のうち、例えば格付け機関のような組織体とも積極的に交流し、彼らの意見を取り入れることが考えられる。

### (3) IPSASB の要綱

今回の会議では、IPSASB の要綱（Terms of References）を、PIC の指摘、他のガバナンス関連の進展、IFAC 自体の規則の見直し等の観点から修正した。

メンバーからは、要綱は「一般目的財務報告書」を対象とするのか、「一般目的財務諸表」を対象とするのかという点について疑問が示され、この点については「一般目的財務報告書」を対象とするので要綱は変更不要との回答があった。

要綱の目的のセクションには、財政管理及び意思決定に加えて、説明責任も加えることとなった。

議長からは、パブリック・メンバー（IFAC 加盟団体外のメンバー）に関する要求事項は煩雑で

現実的でないとの指摘があり、マネージング・ディレクターから、これは IFAC の指名プロセスとパブリック・メンバーの定義に基づいているので、IFAC の指名委員会に確認するとの回答があった。

#### (4) IPSASB のデュー・プロセスと作業手続

マネージング・ディレクターから、IPSASB のデュー・プロセスと作業手続について現況の説明があった。PIC には、2015 年 12 月の会議で合意されたバージョンが提示されている。PIC は、少数の軽微な修正（最終文書には反映済み）を条件として、デュー・プロセスと作業手続を承認した。

### 5. 従業員給付（アジェンダ 5）

#### (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、2008 年に発行され、国際会計基準（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 月に国際会計基準審議会（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に関心を絞って検討する。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、「複合的社会保障制度（Composite Social Security Program）」に関する公的部門特有のガイダンスの見直しも行う。

IPSASB は、2015 年 9 月と 12 月の会議で本件について議論し、2015 年 12 月の会議で公開草案第 59 号『従業員給付』の公表を承認した。その後、2016 年 1 月に同公開草案が公表され、コメント期限は 2016 年 4 月末であった。

今回の会議では、論点ペーパー、公開草案に寄せられたコメントの要約、最終文書である IPSAS 第 39 号『従業員給付』の草稿を検討した。論点ペーパーは、最終文書の承認の他に公開草案の SMC に関する 2 つの論点を提示していた。

#### (2) アジェンダ 5.1 関連 公開草案の SMC1 に対するコメント

SMC1 は、公開草案における IPSAS 第 25 号への修正提案に同意するか否か、及び同意しない場合には修正案とその理由を示すことを求めている。回答者の過半は、IPSAS 第 25 号を修正する公開草案の提案を支持していた。一部の回答者は、部分的な同意にとどまり、文章を修正することを提案した。

IPSASB は、アジェンダの付録 A におけるスタッフの分析と提案に同意した。また、退職後給付の分類に関して、リスク分担制度の論点も検討し、リスク分担制度には、退職後給付の分類に関していくつかの問題点があることを認識した。しかし、本プロジェクトは IAS 第 19 号にかかる範囲を限定したものであるため、それ以上は当該論点には踏み込まないこととした。

#### (3) アジェンダ 5.2 関連 公開草案の SMC2 に対するコメント

IPSAS 第 25 号には、複合社会保障制度に関するセクションが設けられている。SMC2 は、この複合社会保障制度に関するセクションを、該当する実例がみられないとして削除することを提案し



ている。

公開草案に寄せられた回答には、複合社会保障制度の実例は含まれていなかった。回答者の過半が削除に賛成しており、特に当該セクションを維持する理由もないため、IPSAS 第 39 号には複合社会保障制度のセクションは設けないこととした。また、削除の理由を「結論の根拠」に記載する。

#### (4) アジェンダ 5.3 関連 IPSAS 第 39 号の承認

スタッフは、IPSAS 第 25 号を細々と修正するのではなく、新しい IPSAS 第 39 号として発行する方が、より財務諸表作成者が理解しやすいと提案し、IPSASB は同意した。

あるメンバーは、利益分配と賞与制度に関して、IPSAS 第 25 号の公表当時から残る公的部門特有の記述部分は長すぎることで、誤解を招くこと、定義と測定に関する指針が区分されていないことから、修正が必要だと指摘した。本件は急に提起された話なので、今後の改善プロジェクトの課題とすることにした。

また、本プロジェクトは IAS 第 19 号関連の範囲を限定したプロジェクトであることを再確認した。よって割引率等に関する概念フレームワークとの用語の整合性は、今回は見送りとなった。

IPSAS 第 39 号の草稿について、特に公開草案第 59 号からの変更点に注意してページ毎のレビューを行った。最後に IPSAS 第 39 号の承認に関する投票を行い、6 月 24 日付けで承認した。17 名全員が賛成した。

IPSAS 第 39 号の発効日は 2018 年 1 月 1 日である。早期適用は推奨される。

IPSAS 第 39 号は、PIC による承認を経て、2016 年 7 月 28 日に公表された。

## 6. 社会給付（アジェンダ 6）

### (1) 過去のプロジェクト

社会給付プロジェクトの最終的な目的は、社会給付の認識及び測定について、1 つの IPSAS として要求事項を定めることにある。

社会給付プロジェクトは、2004 年にコメント募集（ITC）『政府の社会政策の会計処理』を公表し、その後 2008 年に CP 『社会給付：認識及び測定における論点』を含む 3 つの文書を公表している。しかし、長期財政持続可能性に係る推奨実務ガイドライン第 1 号を除き、いずれも最終文書には至っていない。

### (2) 今回のプロジェクト

2013 年 9 月の会議において『プロジェクト概要』が承認され、3 回目の取組みが開始された。

2014 年 10 月に公表された『概念フレームワーク』を考慮し、2015 年 6 月会議までに行われた決定を盛り込んで、2015 年 7 月に新しい CP 『社会給付の認識及び測定』が公表された。当該 CP のコメント募集期限は 2016 年 1 月末であった。

2016 年 3 月の会議では、CP の「コメントを求める特別の事項（SMC）1」に寄せられたコメントについて、初回のレビューを行った。

2016 年 3 月の決定事項：SMC1 は、プロジェクトの対象範囲と、関連用語の定義に関するもの

であった。議論の結果、プロジェクトの範囲は、個人及び世帯に絞るべきであると決定された。

2016年3月の主な指示：上記のプロジェクトの範囲の決定を受けて、今後、定義を見直すことになる。また、プロジェクトの範囲の代替案について、財・サービスの個人・世帯への移転を出発点として探る。プロジェクトの範囲の選択肢を検討するに当たり、他のSMCに対する回答も考慮する。

### (3) アジェンダ 6.1.1 関連 公開草案に含めるべきアプローチ

スタッフは、IPSASBの予備的見解どおりに、公開草案には「債務発生事象アプローチ」と「保険アプローチ」の2つを含め、「社会契約アプローチ」は含めないことを提案した。IPSASBは、これらのアプローチについて、「債務発生事象アプローチ」が主なアプローチとなることを念頭に置いて議論した。CAGメンバーのコメント（社会契約アプローチは租税の存在しないUAEなどの国々には当てはまらない）を考慮し、社会契約アプローチは支持しなかった。議論の結果、社会給付の公開草案には、債務発生事象アプローチと保険アプローチの2つを含めることとなった。

### (4) アジェンダ 6.1.2 関連 社会契約アプローチの会計

上記(3)のアジェンダ6.1.1に関する決定により、社会契約アプローチにおける会計処理は、これ以上検討しないことが決定された。

### (5) アジェンダ 6.1.3 関連 CPでは論じられていない社会給付取引

CPに寄せられた回答をレビューした結果、CPでカバーされていない可能性のある取引が2種類識別された。IPSASBは、これらは本プロジェクトの範囲外であるというスタッフの分析に同意し、CPのアプローチを変更する必要はないことを決めた。

### (6) アジェンダ 6.1.4 関連 債務発生事象アプローチの下で債務発生事象が生じるとき

スタッフは、債務発生事象アプローチの下では、債務発生事象は社会給付の内容又は当該給付が生じる法的枠組みに依存する可能性が高いということに、多くの回答者が同意したことを報告した。また、2016年9月の会議では、様々な債務発生事象を議論することを提案した。

IPSASBは、公開草案には、債務発生事象は、社会給付の内容又は当該給付が生じる法的枠組みに依存する旨を記載することを決定した。

また、9月の会議までに、以下の論点を検討するようにスタッフに指示した。

- 重要な加入事象が発生した時点
- 財務諸表の作成者及び読者に及ぼす影響
- 様々な公益的観点のうち検討したもの
- 利用者のために、どのような設例やフローチャート／ディシジョン・ツリーが必要か

### (7) アジェンダ 6.1.5 関連 債務発生事象アプローチにおける拠出型制度及び非拠出型制度

公開草案における債務発生事象の定義は、拠出型制度と非拠出型制度を区別すべきではないことを決定した。ただし、ガイダンス及び設例は、掛金の支払いによって債務発生事象が生じた証拠を提供できる方法を論じることになる。

公開草案を作成するに当たり、掛金の会計処理方法と、ニュージーランド等のソブリン・ウェルス・ファンドと、個人拠出型の制度との相関関係について考慮するようにスタッフに指示した。

#### (8) アジェンダ 6.1.6 関連 債務発生事象アプローチにおける交換取引

他の IPSAS の対象範囲である交換取引は、公開草案の対象範囲外とすることを決定した。CAG メンバーからは、IPSAS 第 19 号『引当金、偶発債務及び偶発資産』（2002 年 10 月発行）は同号第 1 項で社会給付による引当金や偶発負債を対象範囲外としているが、この定めを削除することで社会給付に対応できるのでは、というコメントがあった。IPSASB は、新基準の開発は明瞭性及び一貫性の理由から重要であると確認した。

交換取引に関するこれ以上踏み込んだ議論は、プロジェクトの範囲に関する議論と重複するので、後述の(15)でまとめて論ずる。

#### (9) アジェンダ 6.1.7 関連 債務発生事象アプローチにおける測定基礎

社会給付は、「履行原価」の測定基礎を使用して測定すべきであると決定した。ただし、この考えはかなり先鋭的なものとなる（批判が想定される）。

#### (10) アジェンダ 6.1.8 関連 債務発生事象アプローチにおける資産の表示

特定の資産が識別可能な全ての状況において、社会給付制度の一部として、(制度) 資産を表示すべきことを決定した。

資産及び収益について広範な論点を考慮するようにスタッフに指示した。例えば、ソブリン・ウェルス・ファンドに関する論点、表示は総額表示か純額表示か、及び他の IPSAS で同様の論点が検討されている方法などである。

#### (11) アジェンダ 6.1.9 関連 保険アプローチの適用

IPSASB は、CP への回答者と、CP よりも広範囲な保険アプローチを提案する者によって、CP に提起された懸念に留意した。

公開草案では、保険アプローチを、認める又は要求する状況を限定することを決定した。保険アプローチは、掛金によって全額が資金調達される制度に限って適用できるという、スタッフの提案を支持した。保険アプローチの適用を限定することによって、公開草案では利用者を、今後公表される保険会計に関する IFRS を使用するよう誘導することになる。そのためには保険アプローチが使用できる状況を明確にする作業が必要となる。

IASB の最近の保険プロジェクトの状況を確認し、その考え方を紙面にまとめて今後の会議に提示するようにスタッフに指示した。また、メンバーから提示された他の論点「商業的実質」「保険のように思われるもの」「利用者ニーズ/説明責任」及び「保険アプローチは強制か任意か」についても検討するように指示した。

#### (12) アジェンダ 6.1.10 から 6.1.14 関連 保険アプローチの適用

上記の (11) における、利用者を今後の保険会計に関する IFRS に誘導する決定により、IPSASB

は保険アプローチにおける会計処理、測定、割引率、事後測定に関する決定を IASB の新しい IFRS がレビューされるまで延期することに同意した。

スタッフは、保険会計に関する新しい IFRS についてペーパーを作成する予定である。IPSASB は、割引率について、とりわけ一部の国々においてマイナス金利が存在することについて検討するように、スタッフに指示した。

### (13) アジェンダ 6.1.15 関連 社会給付プロジェクトの範囲

2016 年 3 月の会議では、CP の範囲について議論した。その結果、CP の回答者から提起された懸念に対応して、範囲を再検討するようにスタッフに指示した。特に、社会リスクの定義を実務上適用することが難しいという懸念と、提案された境界によって、同じ経済的状況を有する取引に異なる会計処理が要求されてしまうという懸念の 2 つである。

スタッフは、プロジェクトの範囲について、「社会給付に対応する、現物による社会移転」を含むように範囲を拡大する修正提案を説明した。このスタッフ提案について議論した結果、提案どおりには範囲を拡大しない意見が優勢であったが、結論は出なかった。

範囲については、引き続き検討することとなり、議論の過程で明らかになった以下の論点も考慮することとなった。

- 給付は一般的に提供されるか、特別に提供されるか
- 社会リスクの定義は必要か。必要ならば、経済的／統計的枠組みに対立するものとして、会計的枠組みに収めるべき方法。
- プロジェクトの範囲についてより原則主義的なアプローチをとることが可能か。及び GFS の定義にどれだけ整合するかを再検討することは可能か。

### (14) 次のステップ

スタッフは、社会給付プロジェクトの範囲、及び様々な債務発生事象の議論について、修正提案を 2016 年 9 月の会議に向けて作成する。

## 7. リース (アジェンダ 7)

### (1) 検討の経緯

本プロジェクトの目的は、IFRS 第 16 号『リース』と IPSAS とのコンバージェンスを維持するために、貸手と借手の双方について、リース会計の要求事項を修正することである。

2016 年 3 月の会議では、プロジェクト概要書案を議論したが、承認に至らなかった。

今回の会議では、修正版のプロジェクト概要書を議論した。

### (2) アジェンダ 7.1 関連 プロジェクト概要書の修正点

プロジェクト概要書には、主に 3 つの論点について修正を行った。

#### ① 重要論点 4 : セール・アンド・リースバック取引

セール・アンド・リースバック取引について、プロジェクト概要書に表示された 2 つの選択肢に同意した。

## ② 重要論点 6：リース会計における対称性の欠如

重要論点 6 の見出しは「リース会計における対称性の欠如」ではなく、「貸手と借手の会計アプローチの間の互換性」とする。

## ③ 重要論点 7：“ペッパーコーン”リース

ペッパーコーンとは、直接的には香辛料のコショウのことだが、法律적으로는無償又は名目的価格による契約を意味する。IPSASB は、「ペッパーコーン」の用語は、非交換取引を意味すると考えている。この論点の見出しは「“ペッパーコーン”リース」だが、リースの定義は交換取引を前提としているので、「リース」の語も逆カンマ内に含めて、“ペッパーコーン・リース”に変更する。

### (3) アジェンダ 7.2 関連 借手：IFRS 第 16 号『リース』の認識及び測定に関する要求事項の、公的部門における財務報告への適用可能性

IPSASB は、IFRS 第 16 号の借手の会計処理における認識の要求事項は、公的部門の財務報告に当てはまると考えている。そこでスタッフに、使用権モデルの長所に関する IPSASB の見解を、公開草案の「結論の根拠」に記載するように指示した。

IPSASB は、認識に係る様々な免除を認める公的部門特有の理由はないと考えており、公開草案には IFRS 第 16 号の認識の免除規定を採用するつもりである。また、リースの影響を財務諸表上で忠実に表現できるように柔軟な適用を公的部門の主体に認めつつ、リースの用語に関する裁量の余地を狭めるためには、認識の免除は選択肢の 1 つであり、要求事項とすべきではないと考えている。

さらに、IPSASB はスタッフに IPSASB の複数メンバーと協働することを指示した。当該メンバーは、リースに関する新 IPSAS の「結論の根拠」に、認識の免除を選択として保持する根拠、及び価値の低い資産のリースの閾値案とともに、認識の免除にかかる文案を提供している。

### (4) アジェンダ 7.3 関連 ペッパーコーン・リース

数種類の「ペッパーコーン・リース」について、実際のパターンを示すとともに、貸手と借手双方の会計を扱うようにスタッフに指示した。

### (5) アジェンダ 7.4 関連 貸手：IFRS 第 16 号『リース』の認識及び測定に関する要求事項の、公的部門における財務報告への適用可能性

IFRS 第 16 号の「リスクと経済価値」モデルの貸手の会計処理を、公的部門の財務報告に適用することの妥当性は、1 つの重要な論点である。

あるメンバーは、公的部門には借手と貸手の双方が存在すると述べた。予算は、個々の主体で承認されるだけでなく、双方の主体で承認される必要があるため、各主体の会計処理は鏡合わせになる場合がある。対称的な会計処理が適用されない場合、借手又は貸手の財務諸表のいずれかにおいてリース対象の資産が認識されないことになる。このような公的部門の状況は、民間部門では一方の主体だけが通常は分析対象であること、例えば、借手の財務諸表の利用者は貸手のリース会計にはあまり関心を持たないのとは対照的である。

IASB は借手の会計処理について、IFRS 第 16 号の開発中にいくつかの問題点に直面した。

IPSASB は、それらの問題点について詳しく知ること、及び公的部門の財務報告にも該当する問題かを知ることが必要であると考えている。

#### (6) プロジェクト概要書の承認

最後に、プロジェクト概要書の承認に関する投票を行い、6月22日付けで承認した。17名全員が賛成した。

#### (7) 次のステップ

9月の会議では以下の論点について議論する予定である。

- 少額のリースに関する認識免除とその閾値
- 数種類の「ペッパーコーン・リース」の実務上のパターン
- IPSAS 第 32 号『サービス委譲契約：委譲者』におけるサービス委譲モデルが貸手の会計処理に該当する場合の分析、及び数種類の実務上のパターンを当てはめての IFRS 第 16 号との比較分析
- IFRS 第 16 号の貸手の会計処理の詳細な説明
- 貸手の会計処理案が修正された理由と時期を知るための、IASB によるプロジェクトの経緯
- 不動産（property）のリースが IPSAS 第 13 号『リース』及び IFRS 第 16 号によって会計処理される方法の説明。不動産のリースは公的部門では一般的であることから、当該説明は、IFRS 第 16 号による借手と貸手の会計処理の対称性の欠如の影響を分析するために必要である。

### 8. 金融商品（IPSAS 第 28 号から第 30 号の更新）（アジェンダ 8）

#### (1) 検討の経緯

本プロジェクトの目的は、2014年に公表された IFRS 第 9 号『金融商品』に IPSAS をコンバージェンスするために、現行の IPSAS 第 29 号『金融商品：認識及び測定』を改訂することである。同時に IPSAS 第 28 号『金融商品：表示』及び IPSAS 第 30 号『金融商品：開示』の修正も見込まれるが、IPSAS 第 29 号に及ぼす影響ほど大きくはない。

2015年12月の会議でプロジェクト概要書が承認された。

今回の会議は、教育セッションである。

#### (2) 教育セッション

今回の会議では、スタッフから、金融商品に関する現行 IPSAS の基準の概要、IFRS 第 9 号における重要な変更箇所、及び IFRS 第 9 号によって導入された重要な概念の説明が行われた。特に、以下の 2 点がポイントである。

- 金融商品の分類と測定
- 予想信用減損損失モデル

IPSASB は、主体自身の信用リスクに起因する、公正価値で測定される負債にかかる公正価値の変動を純資産・持分変動計算書上で区分表示することについて、より規範的なガイダンスを開発す

る必要があると考えている。

スタッフは、金融商品プロジェクトで検討すべきその他の論点として、ヘッジ会計、公的部門における証券化、並びに 2008 年以降の IAS 第 32 号『金融商品：表示』及び IFRS 第 7 号『金融商品：開示』の修正を挙げた。このプロジェクトはコンバージェンス・プロジェクトであり、新しい IPSAS を発行することになる。

## 9. 遺産（アジェンダ 9）

### (1) 本プロジェクトの目的

本プロジェクトの目的は、遺産に関する会計上の要求事項を開発することである。当面の成果物として、コンサルテーション・ペーパー（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、公開草案（ED）として提示するか、又は推奨実務ガイドライン（RPG）の形式で公表することも予想される。

なお、現行の IPSAS 第 17 号は、有形固定資産の定義を満たす遺産資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遺産資産を「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。

### (2) 検討の経緯

#### ① 2015 年 6 月

文化遺産<sup>4</sup>のプロジェクト概要書を承認した。

#### ② 2015 年 9 月

主に 4 つの論点について検討した。

- 今後のアジェンダ・ペーパー及び CP 草稿で使用する、遺産品目（heritage items）の説明文案を検討し、修正した。
- 遺産品目は幅広いため、本プロジェクトでは特定分野の遺産品目を取り扱うという提案について検討した結果、UNESCO による遺産の 4 区分（文化財、水中文化遺産、自然遺産、無形遺産）を適用して、広範囲で包括的なアプローチを採用することとした。
- 遺産品目は、『概念フレームワーク』の資産の定義を満たすかを検討し、当該定義を適用することを決めた。派生的に、遺産品目は負債の定義を満たすか、又は保存のための関連負債を伴うかを検討することとなった。
- 文化遺産の定義案を検討したが、まだこの論点を議論するには早すぎるという判断であった。

#### ③ 2015 年 12 月

主に 3 つの論点について検討した。

- 公的部門の主体による、遺産保全に関する活動と、当該活動に関する各種の報告書の説明

---

<sup>4</sup> プロジェクト開始当時の訳語：Heritage Assets（直訳すると「遺産資産」）の訳

文案をレビューした。

- 遺産の報告における有用な背景文書として、当該説明文案を採用した。
  - 説明文のうち「活動」の個所には、**preservation**（保全）よりも意味が広い **conservation**（保護）の用語を使用することとした。また、保全活動の他に **restoration**（復元）、**reconstruction**（再建）、**rehabilitation**（復興）、**adaptation**（改造）の各活動も追加する。
  - 説明文のうち「遺産品目」の個所には、**conservation** ではなく、引き続き **preservation** の用語を使用することとした。
  - 遺産の状態に関する報告書（**Status Reports**）は、本プロジェクトの範囲外とした。
  - **CP** は、支配されており、資産になり得る遺産品目に関する情報の報告に焦点を当てることとした。
- 遺産品目の保存に関する義務について検討した。当該義務について、**CP** 草稿に説明文を設けて『概念フレームワーク』における負債の定義と関連させるように指示した。
  - 特定の遺産品目は財務報告の目的上、資産になり得るかを検討し、スタッフの方向性をおおむね支持した。

#### ④ 2016年3月

主に4つの論点について議論し、**CP** の第1章の草稿をレビューした。

- **CP** の構成について検討し、以下の指示を行った。
  - 遺産に関連する義務について、個別の章を設ける。
  - 「文化遺産 (**heritage assets**)」プロジェクトのセクションの見出しを、「遺産 (**heritage**)」プロジェクトに変更する。
- 文化財の認識について検討し、識別方法、測定等に関する多様な見解を **CP** に含めることとした。
- 無形文化遺産と自然遺産について検討し、無形文化遺産は活動上のナレッジと知的財産権の2種類に区分することとした。自然遺産については、土地は資産として会計処理され得る資源かどうか、又は会計処理しない場合にはその情報は財務諸表を含む一般目的財務報告書 (**GPFR**) で、若しくはその他の **GPFR** で開示すべきか、について議論した。
- 遺産品目に関連する義務と、当該義務には **IFRS** 第19号『引当金、偶発負債及び偶発資産』を適用できるかを議論した。結果として、**IFRS** 第19号ではなく、『概念フレームワーク』の観点から論じることとなった。
- **CP** の第1章草稿について検討した。
  - 第1章は、財務報告上、遺産が示す問題に再度焦点を当てる。
  - 遺産関連の情報ニーズに係るセクションを個別の章とする。
  - アウトカムについて **CP** の段階で論じるのは時期尚早。

#### ⑤ 2016年6月

**CP** の名称及び構成、並びに第1章～第4章の各章草稿に関する論点を検討した。



### (3) アジェンダ 9.1.1 関連 CP の名称と構成案

スタッフは、CP の表題について『遺産の会計』とすることを提案した。IPSASB はこの提案について議論し、『公的部門における遺産の財務報告』に決定した。

続いてスタッフは、CP の構成案を提示した。これは一度 IPSASB がレビューしたものである。IPSASB は、各章は GPFR の利用者ニーズを考慮すべきであるとスタッフに伝え、以下のように CP 構成を変更した。

- 第 4 章：章の表題を「遺産資産の測定及び認識」から「遺産資産の認識及び測定」に変更する。4.4 の「遺産資産の認識の様々なアプローチ」を、4.2 の「測定」の前に移動する。事後測定と減価償却／更新にかかる新しいサブセクションを設ける。
- 第 5 章：章の表題を「遺產品目とそれらの債務」から「遺產品目と関連債務」に変更する。5.3 の主体の責任に関するサブセクションの後に「債務の認識及び測定」のサブセクションを新設する。
- 第 6 章：サブセクション 6.2.2 「揭示と開示：財務諸表外」を、第 7 章に移動する。

### (4) アジェンダ 9.1.2 関連 第 1 章の草稿

第 1 章は、CP の序文に当たる。IPSASB は、第 1 章の草稿をレビューし、以下の見直しを行うようにスタッフに伝えた。

- 全体的に第 1 章を短くする。例えば、以後の各章の説明を箇条書きにする。
- 『概念フレームワーク』からの引用を、他の最近公表した CP と同様に目立つようにする。
- 遺産にかかる報告を行う場合の、GPFR の利用者の情報ニーズについて、説明文を増やす。この説明は、第 1 章で簡潔に記載するとともに、以後の各章でもそれぞれのトピックスについて展開する。

IPSASB は、必要に応じて第 1 章から他の文書に参照するようにし、2 つの付録の詳細な表は削除することを決めた。付録の情報は、各国の基準設定主体の遺産資産の会計処理の要約であるが、これは本プロジェクトのウェブサイト上に掲載する。

### (5) アジェンダ 9.1.3 関連 第 2 章の草稿

第 2 章は、遺產品目の説明と定義、遺産の様々な区分、遺産の区分に係る論点を説明している。遺產品目の説明は、以前 IPSASB によって同意されている。しかしスタッフは今回、タスク・フォースのメンバーの疑問に基づき、当該説明文は「考古学上の」遺產品目を含むように修正すべきであると提案した。

遺產品目の説明文には「考古学上の」を含めるべきであり、遺產品目は「永久に保全される」のではなく、「永久に保有され」「保全される」のであると決定した。

スタッフに以下を指示した。

- 遺産の区分に関する説明文を短くすること、広範なアプローチを採用すること、UNESCO の区分との違いの説明文を削除すること。
- 遺産を客観的に区分する方法についての説明を増やすこと、これは国レベルで考慮すべきかどうかも含む。

- 財務報告に深入りする前に、遺產品目に本章では焦点を当てること。よって遺産の範囲にかかる『概念フレームワーク』への参照箇所や、「投資」に関する記述は削除する。
- 遺產品目の説明文は、予備的見解の元ネタにすることを前提に作成する。

## (6) アジェンダ 9.1.4 関連 第3章の草稿

第3章は、遺産は財務報告の目的上、資産になり得るかを議論している。IPSASBは、CPには遺產品目は財務報告の目的上、資産になり得るというIPSASBの予備的見解を含むべきであると提案した。タスク・フォースは、CPは無形遺産には焦点を当てないことも提案した。

### ① 資産としての遺產品目に関する予備的見解

IPSASBは、一定の種類 of 遺產品目は、財務報告の目的上、資産になると考えている。予備的見解(PV)の文章は、遺產品目が資産にならないと思われる状況も認める必要がある。このような状況は、遺產品目の説明から生じる特定の区分、内訳区分、又は要因に関係する可能性がある。又はそのような品目を保有する特定の組織やその目的に関係する可能性がある。IPSASBは、文章案をPVへと進めるように指示した。

### ② CPは無形文化遺産をカバーすべきか？

タスク・フォースの責任者によると、無形の権利は存在し、CPで議論することができる。活動におけるナレッジの無形文化遺産は、伝統技能、ダンス、言語などであるが、特定の主体が支配できないので、財務報告上は資産ではない。

IPSASBは、CPは無形文化遺産を論じるべきであると決定した。

### ③ 第3章の全般的なポイント

続いて第3章をレビューし、議論した。その結果、『概念フレームワーク』における資産の定義の3つの構成要素(資源、支配、過去の事象)に注目して第3章を再構成することとなった。

第3章に関する修正点は以下のとおり。

- 8 ページの設例を削除する。この設例は、支配されているが、法的には所有されていない山に関するもの。
- アクセス権について、全般的にカバーするように議論を拡大すること。また、議論を遺產品目への物理的なアクセスには限らないこと。
- 所有権からではなく管理の視点から、支配を論じること。権利を分析し、それらを管財人／管理者に関係付けること。
- ある主体が遺產品目を保有する他の主体の代わりに、遺産に関する責任を負う場合に、本人と代理人の間の取決めを考慮すること。また、この文脈でサービス業績報告の妥当性を考慮すること。例えば、他社の代わりに遺產品目を管理することと、その管理について報告する方法。

IPSASBは、遺產品目が資産の定義を満たさない場合でも、関連する「一般目的財務諸表」又は「一般目的財務報告書」(例えば、サービス業績を扱うGPFR)における開示に、利用者は関心を有するだろうということに留意している。

## (7) アジェンダ 9.1.5 関連 第 4 章の草稿

第 4 章は、遺産資産の測定と、財務諸表に資産として認識できる可能性について議論している。本章はまだ初期段階にある。タスク・フォースのメンバーは測定について議論したが、アジェンダ 9.7 の第 4 章草稿は彼らのレビュー前のものである。

タスク・フォースの責任者によると、遺産品目が資産の定義を満たすと仮定した場合、遺産資産の測定と認識にはいくつかの懸念事項が存在する。第 1 に、測定コストが便益を超えるかどうかという、コスト対便益の問題である。第 2 に、法的な制約、又は主体が遺産資産を売却する意図がないことにより、貨幣的価値を遺産資産に付す目的に関する疑問である。第 3 に、利用者は貨幣的価値によってもたらされる情報よりも非財務情報を必要としているという観点である。

IPSASB は続いて第 4 章の草稿、及び遺産資産の測定に関係する論点について、『概念フレームワーク』を適用して議論した。結果、第 4 章は以下のように修正する。

- 第 8 項を、測定には何が必要かを強調するように修正する。
- 遺産資産の測定に適用する、質的特性と制約についての記載を増やす。
- 表 1 及び表 2 を削除し、可能な範囲で、遺産資産に適用される測定目的に対する測定基礎の目的適合性の議論に置き換える。同時に質的特性を全体的に議論する。
- 事業資産又は非事業資産として使用中の遺産資産について議論する。また、遺産品目を主体が保有する理由、主体が適用する説明責任の種類、及び多様な会計オプションに及ぼす潜在的な影響などの多様な測定上の視点を論じるために、様々な事実パターンを記載する。
- 情報ニーズ、貨幣価値が有用な情報を提供するか、及び貨幣価値は公益にかなうかについて、遺産資産にかかる貨幣的情報に適用可能な制約を前提として議論する。
- 『概念フレームワーク』の測定ガイダンスの適用は、報告主体とその目的次第であり、よって測定は状況に依存し、絶対的なものではない。
- 遺産資産の測定の困難性を認めるが、情報が質的特性を達成し、利用者ニーズを満たし、制約条件も考慮するならば、測定は可能であるという考えである。
- 情報の有用性は、主体は何に説明責任を負っているかに関係する。例えば、主体はコスト・センターなのか、それとも他のベースによって事業を行っているのかである。

メンバーから提起されたその他のポイントは以下のとおり。

- 遺産資産の価値は、資金調達決定、又は年度支出のレビューに適合するとは必ずしも考えられない。
- これらの資産に貨幣的価値を求める考えは、一部の人からは売却可能とみられる可能性があることは、この CP では強調すべきではない。
- 第 4 章は、法的要求事項はどのように遺産資産の価値や当該状況において測定することの便益に影響を与えるかを議論するべきである。ただし、コミュニティが「売却できない」と言った後で売却する状況が存在することに留意すべきである。
- この議論は、関連性のある情報の枠内で行われるべきである。
- IPSAS 第 17 号は、主要なインフラの廃棄の可能性を論じており、廃棄できない場合でも資産を測定する可能性があることを述べているが、主体が遺産資産を保有する目的は検討するに当たり重要な要素となる。

- 主体が遺産資産を保有する理由は、主体の全体的な目的よりも重要である。例えば、主体は遺産資産を事業能力（事務所用建物等）として使用しているか、又は遺産資産はコレクションの一部であるか、である。

## (8) 諮問助言グループのコメント

諮問助言グループ（CAG）の議長は、この議論は大変有用であるとコメントした。CAG は、遺産のプロジェクトは IPSASB の作業計画において非常に重要な項目であると考えている。彼は、この日の議論に関して以下のようにコメントした。

- CP の構成は、遺産の重要性を考慮し、IPSAS が必要とされていると IPSASB が考えている理由に注目すべきである。基準が無い場合に、一般目的財務報告書に及ぼす悪影響は何か。
- 今後のトピックスに関する CP の議論は、より実質的なものとすべきである。貨幣的価値の目的、及び測定が不可能な場合に説明責任をどう考えるか。
- CAG の次回開催は 12 月で、CP は 12 月の CAG の直後に承認予定であるため、本プロジェクトへの CAG の関与は限られる。CP の承認前にコメントを行うタイミングも限られる。よって、CAG が有効なインプットを提供できる方法、及びそのようなインプットのタイミングは 1 つの課題である。

このコメントを受けて、CAG の関与のタイミング等の一般的なトピックについては会議後に検討することになった。

## 10. 再評価される資産の減損（アジェンダ 10）

### (1) 検討の経緯

現在、IPSAS 第 17 号及び 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。

2015 年 9 月の会議では、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『再評価される資産の減損』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。ED 第 57 号は、会議後の 2015 年 10 月 14 日に公表され、2016 年 1 月 15 日をコメント期限としていた。

2016 年 3 月の会議では、ED 第 57 号に寄せられたコメントをレビューした。その結果、ED の提案に沿って最終文書化へと作業を進めることが決定された。また、「再評価による減少」と「減損」には概念的な差異が存在するかについて検討し、概念的な差異は存在しないが、実務的には差異が存在することを「結論の根拠」で説明することとなった。

今回の会議では、上記の概念的・実務的な差異に関する論点を検討した上で、最終文書『再評価される資産の減損（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』の修正）』の草稿をレビューした。

## (2) アジェンダ 10.1.1 関連 減損損失と再評価による減少との間の概念的な差異

IPSASB は、上述の 2016 年 3 月の指示に基づく、「結論の根拠」における、減損損失と再評価による減少との間の差異にかかるスタッフの説明を検討した。当該説明は、減損損失と再評価による減少は、両方ともサービス提供能力又は経済的便益を生成する能力を損なうことから、概念的な差異は存在しないというものである。しかし、減損は事象に基づき、再評価は定期的実施されることから、実務的には両者の間には差異が存在する。IPSASB は、以下の明瞭化を条件として、この説明に同意した。

- 減損は、個別資産だけでなく、資産グループにも発生し得る。すなわち、ある資産の区分の下位に属する何らかの資産の内訳区分。
- 減損は、毎期の再評価の結果としてではなく、個別資産、又は資産グループに影響する事象である。

## (3) アジェンダ 10.1.2 関連 IPSAS の承認、発効日、及び公表

最終文書『再評価される資産の減損（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』の修正）』草稿について、ページ毎のレビューを行い、軽微な修正をスタッフに指示した。最後に最終文書承認の投票を行い、6 月 23 日付けで承認した。17 名全員が賛成した。

発効日は 2018 年 1 月 1 日である。早期適用は奨励される。本最終文書は、PIC による承認を経て、2016 年 7 月 28 日に公表された。

# 11. 収益及び非交換費用（アジェンダ 11）

## (1) 全般

IPSASB は、収益及び非交換費用の 2 つの議題について、共通コンサルテーション・ペーパー（CP）の開発に係る論点を議論した。現状では 2016 年 12 月に共通 CP を承認することを目標としている。

## (2) 収益プロジェクト

### ① 収益プロジェクトの目的等

収益プロジェクトの目的は、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、収益取引に関する基準は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、それぞれ、IASBが発行した同等の基準（IAS第18号『収益』及びIAS第11号『工事契約』）に基づいている。IASBは、2014年5月にIFRS第15号『顧客との契約から生じる収益』を発行したが、これは上記のIAS第11号とIAS第18号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号と他の各IPSASとの間の相互関係が不明確である、とも指摘している。そこでIPSASBは、『概念フレームワーク』の完成後にIPSAS第23号を見直すことを予定した。

IPSAS第23号は特に、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、『概念フレームワーク』との整合性の観点から見直しが必要である。作業計画に寄せられたコメントは、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示していた。

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か。
- 交換取引と非交換取引とを、引き続き区別すべきか。
- 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。
- 非交換取引について、現行の「現在の債務」のアプローチと異なる、「履行義務」に基づくアプローチが、どの程度適切か。

### ② 収益プロジェクトの検討の経緯

2015年3月

収益の「プロジェクト概要」を承認した。

2015年6月

一部の公的部門の収益取引について、IFRS第15号の「履行義務」アプローチの適用を探求すべきことに合意した。現状のIPSAS第9号及び第11号は「リスクと経済価値」アプローチを適用しているが、当該アプローチは多分に主観的であることが理由である。

取引条件が明確に定められていない場合には、履行義務の考え方はうまく機能しないことと、その場合にはIPSAS第23号が収益取引を検討するための出発点となることに合意した。

論点ペーパーの一部の設例について、より具体的な記載に修正することとした。また、非交換

費用のプロジェクトと協働することとした。

## 2015年9月

この会議では、6月会議の決定に基づき、収益と非交換費用に共通する論点についての議論と、個々の論点に関する議論とでアジェンダを区分していた。

両プロジェクトに共通する議論は、以下のとおり。

非交換取引について両プロジェクトが重複する部分、及び階層が異なる政府間（中央政府、地方政府、公的部門の主体の3階層）の収益・費用取引について、議案書の各図表を基に議論した。その結果、交換収益に対応する交換費用を図表に加えるとともに、交換費用に係る既存のIPSASのガイダンスが、本プロジェクトの修正によってどのような影響を受けるかを調べることとなった。また、収益と社会給付のプロジェクトについて、非交換費用プロジェクトと関連させて検討することが再確認された。

共通論点の議案書の付録Aは、収益と非交換費用との間で対称的な設例を示すものである。メンバーからは、付録Aに加えて多数の設例の案が提起された。

また、収益及び費用の認識時点に影響する事項（追加的な要因）について議論した結果、政府の意図の市民への伝達方法、減損、説明責任、法制度などが挙げられた。

上記に加えて、収益及び非交換費用の両プロジェクトについて、論点探求を目的とした各国の財務諸表作成者へのインタビュー等の、アウトリーチ活動の説明を受けた。

収益プロジェクト単独の議論は以下のとおり。

「履行義務アプローチ」を、IFRS第15号の定義を用いつつ、出発点として使うことに合意した。ただし、公的部門では資金の受領者と便益の受け手が必ずしも同一ではない場合があるため、公的部門特有の適切な修正を行うことになる。その上で、履行義務アプローチとIPSAS第23号のアプローチの双方を取引の設例に使用し、比較対照できるようにすることとした。

また、「現物によるサービス」の現行の会計処理について、『概念フレームワーク』を考慮して再検討することに合意した。具体的には、認識時点及び表示方法について見直すこととなる。

資本的補助金については、「履行義務アプローチ」に基づいて現行の会計処理を再検討することに合意した。複数年にわたり使用される補助金の場合、繰延処理が論点となる。ただし『概念フレームワーク』に示されている「その他の資源・債務」の適用は、最終手段であるとして整理された。

税金については、この収益プロジェクトで検討することに合意した。将来の還付を考慮すると、収益認識時には見積りが必要となる可能性がある等、測定に係る議論が必要となる。

## 2015年12月

この会議では、収益と非交換費用を共通アジェンダとして議論した。

最初に共通する論点として、各国の財務諸表作成主体へのインタビュー結果について説明を受けた。回答は幅広い内容であり、複数年にわたる補助金等の会計処理についての回答も含まれていた。追加のインタビューの要否についても検討し、財務諸表の利用者や財政担当者を含む、先進的な事例に限って実施することとした。

続く共通論点として、公的部門における交換取引と非交換取引を分類するアプローチについて検討した。この「交換・非交換分類アプローチ」の長所と短所の説明をスタッフから受けた上で、交換・非交換の分類は表示に関係すること、基準を詳細に記述することの短所、現行の IPSAS 第 19 号や第 23 号に及ぼす影響などが論じられた。さらに現行の IPSAS 第 19 号及び第 23 号について、それぞれの長所と短所が論じられ、IPSAS 第 23 号には、約定 (stipulation : 移転された資産が不使用の場合には返還することを定めたもの) に関するガイダンスが不十分であるなど、一定の短所が存在することが指摘された。議論の結果、交換・非交換分類アプローチの開発を継続することに同意した。

また、履行義務アプローチについても検討し、IFRS 第 15 号よりも幅広い履行義務アプローチの開発に同意した。この履行義務アプローチは、契約よりも幅広い、拘束力を有する取決めに適用される。

最後に CP の開発方針について議論し、収益及び非交換費用の双方を扱う 1 つの CP を開発することとした。当該 CP には上記の交換／非交換アプローチと履行義務／非履行義務アプローチの、2 つのアプローチを提示する予定である。

## 2016 年 3 月

CP においてカテゴリー A、B、C の収益取引区分に言及することに合意した。この 3 区分は、類似の特徴を有する様々な収益取引の会計処理を説明する際に、有用となるはずである。また、利害関係者の理解を容易にするため、これらの区分に該当する取引の設例を設ける予定である。現行の各区分の説明は以下のとおり。

- **カテゴリー A** : IFRS 第 15 号『顧客との契約から生じる収益』に基づく IPSAS の対象範囲となる収益取引
- **カテゴリー B** : 履行義務の一定の形式に該当するが、IFRS 第 15 号の対象範囲となる取引の主要な特徴の全ては有していない収益取引
- **カテゴリー C** : 履行義務を伴わない収益取引

CP では、上記カテゴリー B の会計処理について、複数案を提示する予定である。うち 1 案は、IFRS 第 15 号の履行義務アプローチを公的部門用に修正したものになる。

ただし、IFRS 第 15 号における「顧客」という用語は、多くの公的部門の状況には当てはまらないということに留意した。例えば、3 者が関与する取引の場合、資金調達者と受領者は双方とも、常に当該取引から直接的な便益を受けるとは限らない。スタッフは、「顧客」に代わる用語を検討するように指示を受けた。

資本的補助金の会計処理についても議論した。資本的補助金は、国際的な基準設定主体や各国の基準設定主体によって、実務が大幅に異なっており、一部法域は IAS 第 20 号『政府補助金の会計処理及び政府援助の開示』に拠っている。CP では『概念フレームワーク』を十分に考慮した上で、資本的補助金に係る適切な会計処理についての議論を含める。



### (3) 非交換費用プロジェクト

#### ① 非交換費用プロジェクトの目的等

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 号が現状定められている。また、IPSAS 第 23 号が受領者側（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、2014 年に『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非交換費用のプロジェクトとが協働し、内容を整合させることは有益である。

本プロジェクトで検討することとされている主な論点は、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 非交換費用プロジェクトの検討の経緯

2015 年 3 月

非交換費用の「プロジェクト概要」を承認した。

2015 年 6 月

主に以下の議論を行った。

- 非交換取引に関する参考文献：スタッフ提案に文献を追加した。
- プロジェクトの範囲：交換・非交換の境界、及び社会給付とそれ以外の境界について議論したが、結論には至らず。
- 非交換取引の定義の修正案：定義にさらに修正を加えることとなったが、結論には至らず。
- 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を議論したが、結論には至らず。

2015 年 9 月

この会議では、6 月会議の決定に基づき、収益と非交換費用に共通する論点についての議論と、個々の論点に関する議論とでアジェンダを区分していた。両プロジェクトに共通する議論は、上記(2)②を参照されたい。

非交換費用特有の論点として、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検討した。交換取引と非交換取引の区別から始めるべきか、履行義務を伴う取引と伴わない取引の区別から検討を始めるべきかについても議論したが、収益プロジェクトに整合させることとされ、結論に至らなかった。

非交換取引の定義に影響する特徴について、スタッフの提案に概ね同意したが、他にも特徴がないかを、引き続き検討することとした。交換された対価は、交換・非交換取引アプローチでは有用な特徴だが、履行義務アプローチを適用する場合には意味が薄れるという指摘があった。

さらに税金など、本プロジェクトで扱うべき取引の種類について議論した。

#### 2015年12月

収益プロジェクトと非交換費用を1つの議題として検討したため、議論の内容については上記の(2)②を参照されたい。非交換費用特有の論点としては、費用取引に関する現行のIPSASBが公表している基準等の一覧表と、それぞれに関するスタッフの見解を検討し、おおむね同意した。ただし、一覧にないIPSAS第4号も費用取引の影響を受けることが指摘された。

#### 2016年3月

論点ペーパーに基づき、非交換費用の測定について、測定基礎の案を検討した。メンバーは、履行原価アプローチを、非交換取引から生じる負債に適用するべきであると暫定的に合意した。

続いて、非交換取引から生じる負債及び関連費用の認識について、IPSAS第19号『引当金、偶発負債及び偶発資産』のアプローチを使用することについて、当該アプローチの長所と短所の検討も含め議論した。また、IPSAS第23号『非交換取引から生じる収益（税及び移転）』のアプローチを資源提供者による費用の認識にも適用することが可能かについても議論した。結果として、これら2つのアプローチについて『概念フレームワーク』に基づいて評価し、CPで提示することとした。

### (4) コンサルテーション・ペーパーの構成等の検討の経緯

#### 2015年12月

CPの開発方針について議論し、収益及び非交換費用の双方を扱う1つのCPを開発することとした。

#### 2016年3月

CPの概要、第1章、付録A及び付録Bの草稿を検討した。また、CPの構成案について、設例を含むかどうか、及びその配置も含めて議論した。

### (5) アジェンダ 11.2 関連 コンサルテーション・ペーパーの範囲

スタッフによる範囲に関する論点の背景説明が行われた。続いて、履行義務アプローチには交換費用と非交換費用の両方を含め、交換／非交換アプローチには非交換費用のみを含める、という考え方についてスタッフがメンバーに再確認を求めた。

CAG 議長の Müller-Marqués Berger 氏は、CPの段階では、複雑性の程度を問うために、両アプローチについて交換費用と非交換費用を含めるべきであるとの見解であった。また、費用には基

準の間で不整合が存在しているので、もっと費用を重視するべきとの意見であった。

この結果、続く議論はアジェンダ・ペーパーの論点を離れて、CP 読者の意見を吸い上げる方法に移った。議論の結果、CP は論点を明確に伝えるべきであり、よって CP は利害関係者から有用なフィードバックを引き出すように構成することになった。この目的を達成するために、CP は各論点を含む幅広い内容を記述するが、以下 3 点は記載不足として特に焦点を当てることとなった。

- 非交換費用に関連する現行の基準間の不整合（ギャップ）
- IPSAS 第 23 号に関する実務上の論点
- 収益のガイダンスを、IFRS 第 15 号にコンバースするための更新

#### (6) アジェンダ 11.3 関連 第 1 章：イントロダクション

スタッフは、第 1 章草稿の詳細度合いについてフィードバックを求めた。また、これは今後の議論によって変わる可能性があることを念押しした。

IPSASB は、本章草稿の分量について全体として満足した。文章を短くする代わりに、図表を使って範囲の全体像を理解しやすくすることを求めた。また、基準間の不整合等により公益性を損なっていないか（public interest deficits）を検討するよう指示した。

あるメンバーは、「対称性」の用語が正しく使用されていないと主張した。対称性とは、反対側に位置する取引が同じ結果になるのではなく、同じ方法で扱われることを意味するべきである。そこで、「アプローチの一貫性」のような代替的な用語を使用することが提案された。

#### (7) アジェンダ 11.5 関連 第 2 章：履行義務アプローチ

収益のプロジェクト概要書は、IFRS とのコンバージェンス・プロジェクトとして本プロジェクトを位置付けてはなかった。メンバーは、IPSAS 第 9 号と第 11 号について、IASB 文書のレビューと修正に関する IPSASB の「方針書（交通規則）」を適用すべきかどうかを検討した。IPSAS 第 9 号と第 11 号は、IAS 第 18 号『収益』と IAS 第 11 号『工事契約』に基づいて作成されている。しかし、この 2 つの IAS は IFRS 第 15 号に置き換わった。リースや金融商品などの、進行中の他の IFRS コンバージェンス・プロジェクトとの一貫性を保つため、IFRS ベースの IPSAS を適時に更新することは重要である。そこで、CP の収益にかかるセクションは、IFRS 第 15 号の履行義務アプローチを拡張することで IPSAS 第 23 号の問題点の一部を解決できるかどうかに関心を当てるべきであると指示した。また、この論点について利害関係者の意見を募ることとした。

第 2 章の語調と記載ぶりは細かすぎであり、CP は会計処理を提示するのではなく、もっと中立な立場から、視点を高レベルに保つべきである。

3 つのカテゴリーについては、相互関係が強めに記載されていることに留意した。CP では、各カテゴリーはアイデアと議論をグループ分けするために考案されたものであることを明確にする。

CAG からは第 2 章について以下のコメントがあった。

- カテゴリー A と カテゴリー B については全体的に賛成する。
- カテゴリーの順番には不満あり。IPSAS 第 23 号と カテゴリー C の取引の分析から始めるべきである（公的部門では カテゴリー C の取引が優勢のため）。
- サービスの料金と移転された補助金との間の区別は曖昧である。特定のカテゴリーへの割当

は、一部の国々では難しい可能性がある。よって現状のカテゴリーの定義は、過度に単純化されており、公的部門における取引の複雑性を反映していない可能性がある。

- カテゴリーBにおける、財及びサービスの提供を、履行義務の充足に置き換える提案について、一定の懸念があった。一部のメンバーは、この修正は幅広すぎると考えており、履行義務は履行義務の提供によって充足されるという説明は「繰り返し」であると考えている。

#### (8) アジェンダ 11.7 関連 IPSAS 第 23 号 9 月会議に向けた指示

論点ペーパーに記載された IPSAS 第 23 号の適用上の論点は全て、CP に含めることに同意した。論点の 1 つは、現物によるサービスである。その認識に関して実務上の論点が存在するので、『概念フレームワーク』に照らして、特に利用者ニーズと質的特性を考慮して分析する必要がある。

税金支出について議論し、これは重要で複雑な論点であることに同意した。この論点は非交換費用プロジェクトの範囲を超えるが、次回の作業計画コンサルテーションのプロジェクト候補とする。

複数年にわたる収益インフローの表示上の選択肢について留意した。CP に掲載する選択肢は、いずれも『概念フレームワーク』と整合する必要がある。「その他の包括的利益」とする選択肢は、「その他の包括利益」の用語は IPSASB の文書では定義されていないため、検討対象外となる。IPSASB は、『概念フレームワーク』の策定中に「その他の包括利益」について検討し、却下している。

その他の適用上の論点として、負債の認識における IPSAS 第 23 号の厳しい要求事項と、これが資本的補助金に及ぼす影響が挙げられた。

CP は、利害関係者に、他に IPSAS 第 23 号の適用に関して気付きがないかを問いかける予定である。

以下の事項は、IPSAS 第 23 号について CAG 等によって特定された論点である。

- 条件を伴わない、複数年度の補助金／前払金にかかる収益の早期認識。
- 条件を伴う収益の早期認識だが、負債の定義を限定／狭めるとともに、支払に関する強制規定を緩めること。
- 事前の資金調達／前払いを債務として認識することは、負債の定義を満たさない場合であっても必要。
- 「その他の債務」及び「その他の資源」の使用の支持。IPSASB スタッフは、これは『概念フレームワーク』に整合すると保証したが、CAG メンバーの一部は整合しないのではと懸念している。
- 提案された表示上の選択肢に関するスタッフの懸念に対応して、収益を明確に定義し、次いで表示上のアプローチを提示する方法を推奨する。

#### (9) アジェンダ 11.8 関連 法定未収金

論点ペーパーで特定された問題点について、CP で表示することに同意した。さらに CP では他の論点について気付きがないか、利害関係者に問いかける。

ある国では、IPSAS 第 23 号の下で、公正価値は何を意味するのかについて、作成者は監査人と議論した。作成者はこれを総額で解釈したのに対し、監査人は純額で解釈した。結果として、作成

者は総額を純額に置き換えることになり、収益を減額し、減損費用を相殺した。これは説明責任と明瞭性を損なうことになる。IPSASB は、法定未収金の当初認識にかかる（初日減損後の）取引価値及び市場価格に関して、CP で探求するべきことに同意した。

法定未収金に関して、論点ペーパーで概説された構成案に同意した。CP は、詳細に踏み込むのではなく、論点をリストアップする。これらの論点を解決する目的は、説明責任及び意思決定のために利用者に情報を提供することである。

#### (10) アジェンダ 11.6 関連 その他の資源及びその他の債務

論点ペーパーの目的は、資源の受領者に負債を生じないか、又は資源の移転者に資産を生じない特定の取引について、「その他の資源」及び「その他の債務」の適用可能性を議論することである。スタッフは、3つの取引例を議論した。(1) 移転、(2) 複数年の補助金、及び(3) 資産税、である。

メンバーは、これらの例は、多くの作成者が懸念する主な論点を扱っており、当該論点を明確に表していると考えた。

あるメンバーは、この論点を扱う規準について、会計上の理論、又は公益上の検討のどちらになるのか（又は双方か）という問題を提示した。別のメンバーは、以下の2つの状況は、その他の資源及びその他の債務を適用する際に、どのように扱われるのかを問いかけた。(1) 一年以内に受け取った貨幣（後年度まで収益として認識されない）を返還する義務、及び(2) 資本的補助金を認識する方法。スタッフは、これらの状況についてはこのまま CP に掲載し、その他の代替的なアプローチについては、さらに検討を進める。

#### (11) アジェンダ 11.9 関連 現行のガイダンスの交換／非交換モデルを用いた修正

スタッフは、非交換費用にかかる現行のガイダンスの修正案について、交換／非交換モデルに注目して説明した。

スタッフは、IPSAS 第 19 号及び第 23 号について、『概念フレームワーク』との不整合の修正、非交換費用に関する文章間の不整合の修正、及び実務上の論点に対処するための修正案を提示した。IPSAS 第 19 号については、以下のとおり。

修正 1：資源提供者の非交換取引（社会給付以外）を特に含める範囲の見直し。

修正 2：適用ガイダンス（IG）に非交換取引の設例を含めること。

修正 3：「存在している可能性の方が存在しない可能性よりも高い」という認識の閾値の修正。

スタッフは、IPSAS 第 23 号に対する修正案は、過去の会議で議論されており、資源のフローがすでに発生している取引の評価の限界点を識別していることに留意した。また、意思決定のフローチャートについて、出発点の修正案と、『概念フレームワーク』に整合させる修正案とを記述した。

スタッフは、IPSAS 第 19 号の修正案の長所と短所についても提示した。上の修正 1 と修正 2 の長所には、現行の基準を適用すべき対象を作成者及び監査人に明確に示すことと、新しい適用ガイダンスを包含することが挙げられる。修正 1 と修正 2 の短所としては、IPSAS 第 19 号の継続使用が挙げられる。IPSAS 第 19 号は、元々 IAS 第 37 号をベースに作成されており、非交換取引を熟慮したものではない。さらに、実務における取引はもっと複雑である。かかる状況では、作成者は現在の債務がいつ発生するかを決めるのが難しく、特に当該取引が IG で例示されていない場合には苦

劣することが予想される。スタッフが考える最大の欠点は、社会給付用に開発中のガイダンスとの間で想定される不整合である。

スタッフが考える修正3の長所は、『概念フレームワーク』との整合性と、社会給付用のガイダンスで提案されている債務発生事象アプローチとの整合性である。この修正案の短所は、引当金にかかる現行のIPSAS第19号のガイダンスに及ぼし得る影響である。この点は、IPSAS第19号を『概念フレームワーク』と整合させるために更新する必要があることから認識された。

スタッフは、IPSAS第19号及び第23号について、他に修正すべき点があるかを質問した。IPSAS第23号については特にコメントは無かったが、IPSAS第19号については以下のコメントがあった。

- 現行のIPSAS第19号第22項の認識規準における「可能性が高い (probable)」という用語は、言語によって様々な事項を意味するという懸念。かかる多様性を考慮すべきである。
- IPSAS第19号は、タイミングと金額に関する不確実性を伴う負債を特に扱っているという懸念。費用全般を扱うために範囲を拡大することは、プロジェクトの重要な変更にあたるが、『概念フレームワーク』に関する変更は、より狭い範囲を扱うことになる可能性が高い。この懸念を提起したメンバーは、不確実性をCPでどう扱うかについて明確化を求めた。

IPSASBはこれらの修正案（特にIPSAS第19号関連）の長所及び短所に同意するか、並びに他に無いかを問われた。

あるメンバーは、IPSAS第19号の範囲を拡大する短所として、IPSAS第19号がベースとしているIAS第37号『引当金、偶発負債及び偶発資産』との乖離を挙げた。IAS第37号とのコンバージェンスを維持しつつ、『概念フレームワーク』とも整合し続けることは不可能であるという意見を述べた者もいた。

## (12) アジェンダ 11.5.1 関連 履行義務アプローチの費用取引への適用

スタッフは、論点ペーパーで使用されている用語の説明を行い、「カテゴリーBの費用」を用語として使用することを明確化した。続けて、費用取引の当事者を説明する用語の案を説明した。使用された用語は、IFRS第15号に基づいて契約当事者を定義しており、顧客、主体、資源提供者及び資源受領者も含まれる。

IPSASBはこれらの用語について議論した。あるメンバーは、「通常のサービス」の用語を公的部門に適用すると、意図したよりも幅広い意味を持つことになるかどうかを質問した。議長は、この点はもっと後の段階で検討することを提案した。

履行義務アプローチが費用取引に適用される方法を示すために、スタッフは4種類の設例を提示した。(1) コンサルティング・サービス、(2) 第三者の取引、(3) 資本的補助金、(4) 特定のプログラムに対する補助金、である。

スタッフは、履行義務アプローチはカテゴリーBの費用取引に適用できること、よってCPに掲載すべきことについて同意するか、メンバーに質問した。

あるメンバーは、履行義務が満たされる場合に、取引を資本処理すべきか費用処理すべきかを決定するためには追加的なステップが必要になるという、このアプローチにおける問題点を指摘した。議長は、CPにおいて各アプローチの批評を認めるためには、かかる問題点及び制限を公開することが必要であると述べた。

第三者の設例は本人と代理人の関係を構成するか否かについて議論する者もいた。数名のメンバーは、構成する理由とともに、この例を適切に扱う必要性を述べたが、かかる関係は与えられた例では存在しないと主張する者もいた。

スタッフは、寄付の要素を伴う取引は、認識の目的のために、履行義務の構成要素と、寄付の構成要素に区分すべきことに同意するかどうかを、メンバーに質問した。

あるメンバーは、かかる取引は実務上存在するのかについて質問し、スタッフは、存在するが、一般的かどうかは不明であると回答した。他のメンバー及び議長は、かかる状況が発生する例を提供した。

スタッフは、履行義務アプローチの費用取引への適用の長所と短所を説明し、メンバーに同意するか、又は他に例があるかを問いかけた。メンバーは、暫定的にこの分析に同意し、追加的な論点は特に指摘しなかった。

### (13) 測定

スタッフは、測定の論点の検討について、プロジェクトの現在位置を簡潔にアップデートすることで、議論をまとめた。

### (14) アジェンダ 11.1 関連 構成

IPSASB は、新しい CP 構成をレビューし、CAG と IPSASB の問題意識に対応しているかを確認した。多数の修正と明確化を条件として、IPSASB はスタッフに、新しい構成に基づいて 9 月会議用の CP 案を作成するように指示した。

### (15) 次のステップ

スタッフは、合意された概要に基づき、コンバージェンスにおける「不整合」を識別し、起草の（セクション別の）責任者を明確にした上で CP を修正する。

以 上