

国際公会計基準審議会（IPSASB）会議報告

（2016年3月8日～11日 アメリカ・ニューヨークにて）

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
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。
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。	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(現金主義 IPSAS)の修正』を 2016 年 1 月に公表。	今回は議論されていない。
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、履行義務アプローチ、CP の開発方針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
排出権取引制度（ETS）	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	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
公的部門特有の金融商品	CP の貨幣用金の章、通貨の章、IMF 関連の章に関する論点を検討	CP の国際通貨基金（IMF）関連の章に関する論点を検討
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	今回は議論されていない。
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、遺産目録の分析等を検討	CP 草稿の第 1 章に関する論点を検討
IPSAS の適用範囲（旧称 政府系企業）	ED 第 56 号『IPSAS の適用範囲』を 2015 年 7 月に公表	最終文書を公表することを承認

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の範囲と定義に関するコメントを検討
再評価された資産の減損	ED第57号『再評価された資産の減損』を2015年10月に公表	EDに対するコメントを検討
改善	ED第58号『IPSASの改善2015』を2015年10月に公表	最終文書を公表することを承認
リース	-	プロジェクト概要書の草案を検討

(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

—

1. 今回の会議の概要

2016年第1回目の国際公会計基準審議会（IPSASB）の会議は、2016年3月8日から11日までの4日間にわたり、アメリカのニューヨークで開催された。

今回の会議には18名のうち17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。今回の会議から Ian Carruthers 氏（イギリス）が議長に就任している。また、新メンバーとして Mike Blake 氏（オーストラリア）、Sebastian Heintges 氏（ドイツ）、Bernhard Schatz 氏（オーストリア）の3名が新たに加わった。

この結果、新体制下でのメンバーは、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、モロッコ、ドイツ、日本、パナマ、ブラジル、ニュージーランド、オーストリア、ルーマニア、スイス、パキスタン、中国の計18名となっている。

今回の会議では、最終文書『IPSASの適用範囲』、同『IPSASの改善2015』が承認された。その他、排出権取引制度に関する背景説明をスタッフ文書として公表することとなった。

次回の会議は、2016年6月21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. 収益及び非交換費用

(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9月に非交換費用と収益の共通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

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、国際会計基準審議会（IASB）が発行した同等の基準（国際会計基準（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。作業計画に寄せられたコメントにおいては、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示唆していた。

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。

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、議案書の各図表をもとに議論した。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。

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。

税収については、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。

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。

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『引当金、偶発負債及び偶発資産（2002 年 10 月発行）』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。

今回の会議

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すべ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。

今回は、他に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予定である。

(3) 非交換費用プロジェクト

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、CP 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

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)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、今回は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一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)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『外国為替レート変動の影響』も費用取引の影響を受けることが指摘された。

今回の会議

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) CPの構成

IPSASBは、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。

次回の6月の会議では、CPの修正案と未検討の各章について検討する予定である。スタッフは、IPSAS第23号の修正案についても検討し、『概念フレームワーク』で説明している「その他の資源」及び「その他の債務」が、非交換費用の認識に適用される可能性等について会議用の資料を作る予定である。

3. 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 ETS の会計処理について、4 つの論点を検討した。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。ETS 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。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。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 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。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。ETS の公共政策目的、より幅広いコストへの見解を検討すべきか、CP に含めうる会計アプローチ。

2015 年 9 月 IASB 側における進展を紹介した。これには、新たに追加された会計処理案（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）の説明を含む。ETS の公共政策目的の説明文書案をレビューし、『背景文書』として説明を記載するように指示した。ETS 運営者に関する 5 種類の会計処理方法を検討するとともに、IASB に合わせて 1 種類を増やすかについて留意した。

2015 年 12 月 IASB 側における進展について検討することにより、また、適切ならば IASB に貢献することによって、大きな便益を得ることができるという見解を再確認した。公共政策目的に係る『背景文書』の草稿策定に関して、IPSASB と IASB の双方のスタッフが共同で当該文書を作成することを支持した。当該文書は会計処理の選択肢には踏み込まず、ETS の経済的影響について論じる内容とする。ETS 運営者に関する 4 種類の会計処理上のアプローチの説明の草稿について議論し、開発を継続することとした。

(2) 背景文書

今回の会議では、排出権取引制度（ETS）の公共政策目的、介入の選択肢、及び経済的影響に係る『背景文書』の修正を指示した。当該背景文書は、スタッフ文書とし

て公表される予定である。スタッフ文書は、IPSASB の正式な公表物ではなく、メンバーによる承認を必要としない。IPSASB はまた、現状は付録とされている要約版のケーススタディーを削除し、代わりにウェブ上に完全版のケーススタディーを置いて、『背景文書』からリンクを貼ることを指示した。また、リンク先に中国の事例を含めることも指示した。

IPSASB のスタッフは、IASB の「汚染物質価格メカニズム (PPM)」プロジェクトに従事している IASB のスタッフと協働している。PPM プロジェクトは、ETS への参加者による会計処理を扱っている。PPM の会計処理に係る IASB の作業は、現状 IASB の概念フレームワークのプロジェクトとリンクしている。当該プロジェクトは、IASB の PPM プロジェクトと歩調を合わせるべきことが再確認されており、よって ETS の会計処理は、運営者 (IPSASB) 及び参加者 (IASB) の双方について提示できる予定だが、それには IASB 側の作業の進展を待つ必要がある。そこで IPSASB は、背景文書の公表後、IASB が会計上の選択肢を示すまでは、一旦プロジェクトを休止する予定である。

IPSASB は、環境を保護する主体の活動、及び地球温暖化から生じるリスクに関する開示に対する利害関係者の関心について議論した。ETS プロジェクトは、主体の財務諸表に表示される情報に焦点を当てるものであり、例えば、金融安定理事会 (FSB) の気候変動関連リスクに関する開示タスク・フォースによる検討に基づく、より広範な環境及びリスク開示を検討するものではない。

背景文書は、2016 年夏から秋に公表される予定である。

4. 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、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。

今回の会議では、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。

(2) IMF クォータ拠出と SDR

今回の会議では、CP 草稿の本章の目的、並びに SDR 保有額及び SDR 割当額の定義について同意した。また、IMF クォータ拠出の定義を、加盟国がその拠出につい

て追加支出を行う必要が定期的にあることを反映するように、修正する指示を行った。

商品ごとの内容及び機能に関する当該章における論考の案に同意した。特に、それぞれがより一般的な金融商品とどれだけ同じか又は違うかに関する分析に同意した。

IMF クォータ拠出を資産として認識することに関する CP 上の議論について、『概念フレームワーク』のガイダンスを考慮し、適切な代替案が存在しないことを検討した上で同意した。

正味売却価格は、適切な測定基礎として識別されるべきであるとした。なぜならば、IMF クォータ拠出は償還可能であり、それは正味売却価格による売却と同等であると考えられるためである。歴史的原価も、CP で議論対象とする適切な測定基礎であることに同意した。

歴史的原価及び正味売却価格に関する論考においては、当初測定及び事後測定を明確に検討すべきであるとした。

最も適切な測定基礎に係る検討を書いて、本章に含めることとされた。

(3) SDR 保有額と割当額（認識及び測定）

特別引出権（SDR）保有額と割当額の双方の認識及び測定に関する本章案の記述に同意した。

SDR 保有額は概念フレームワークにおける資産の定義を満たしていることに同意した。市場価値、歴史的原価及び正味売却価格は、本章で特記しているように適切な測定基礎である。

SDR 割当額は、概念フレームワークにおける負債の定義を満たしていることに同意した。市場価値及び履行原価は、本章で特記しているように適切な測定基礎である。

(4) 付録

付録 A の設例は、有用であること、及び保持すべきことに同意した。さらに改善するためのインプットと追加の例を示した。

付録 B の IMF に係る説明は、有用であること、及び保持すべきことに同意した。

付録 C の政府財政統計（GFS）に係るガイダンスは、本章を開発するに当たり考慮したものである。これを付録に含める提案に同意した。さらに、他の各章の GFS ガイダンスも付録とすることに同意した。

付録 D の定義の補足説明は、不必要であるとして、本章から削除することとした。

(5) 特に検討すべき事項、及び予備的見解

「貨幣用金」の章は、2つの「特に検討すべき事項（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図に基づくべきかを問い掛けている。第2の

SMC は、歴史的原価と現在価値のどちらが最も適切かどうか、を問い掛けている。

「通貨」の章の「予備的見解」は、紙幣と硬貨の内容及び機能は同じであるから、会計処理を整合させるべきであることを特記している。

(6) 次のステップ

スタッフは、CP の各章の整合性と簡潔性について見直す予定である。IPSASB は、6 月に完全版の CP 草稿をレビューする予定である。

5. 文化遺産 (heritage assets)

(1) 検討の経緯について

2015 年 3 月 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。当面の成果物として、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、あるい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。

2015 年 9 月 遺産品目 (heritage items) の説明文の草稿、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、の 4 つの論点について検討した。

2015 年 12 月 公的部門の主体による、遺産の保全に関する様々な活動と、これらの活動について作成され得る様々な種類の報告書に関する説明をレビューした。また、CP は、「一般目的財務報告書」に焦点を当て、当該報告書に関する『概念フレームワーク』の説明を参照すべきであると指示した。遺産品目の保存義務について検討した。遺産の保全責任から生じる義務に関して CP 草稿に説明文を設けて、『概念フレームワーク』の負債の定義と関連させるべきであると指示した。スタッフによる特定の遺産品目に関する分析を検討し、支持した。

(2) 今回の会議

CP 草稿の第 1 章について

文化遺産に関する CP 草稿の、第 1 章初稿を以下の点に着目してレビューした。

- CPの構成案
- 特定の種類の遺産品目は、財務報告上、資産として認識可能か
- 無形文化遺産の扱い
- 自然遺産の扱い
- 遺産に関連する義務

上記の結果、主なポイントは次のとおりである。

- 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こと。
- 遺産関連の情報ニーズに係るセクションは、基本的な論点を扱うものであるため、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である。

IPSASBは、情報ニーズに関する議論は、幅広く一般的なものであるべきだと考えている。つまり、様々な遺産に関する責任を負っている主体を対象とすべきである。また、遺産関連の責任履行に要する資金に係る積極的情報開示についての検討は、財政上の安定性よりも計画・予算に重点を置くべきである。なぜなら、相対的に少数の主体のみが、長期財政持続可能性報告を作成すると考えられるからである。当該検討では、何が遺産品目の違いであり、かつ、遺産の区分に基づいて、情報は財務諸表で報告されるべきか、又は他の種類の報告書で報告されるべきかを検討対象とする。

情報ニーズに関する議論は、遺産品目が資産として認識されず、主体の財務諸表上で報告されない場合に、財務報告書の利用者は、他にどのような種類の情報を遺産品目について必要とするか、を扱うこととする。

CPの構成案

CPの構成案について、事務局に以下を指示した。

- 遺産に関連する義務について、遺産品目は財務報告上、資産として認識可能かどうかについての章の後に、別の章を置くこと
- 「文化遺産(Heritage Assets)プロジェクト」のサブセクションの見出しを、資産(assets)としてではなく、遺産(heritage)又は遺産品目(heritage items)の会計に重点を置くように名称変更すること
- 特定の区分の遺産(例えば、無形文化遺産、及び自然遺産)に関して生じる論点を、特定の章の内訳項目とすること
- 遺産の認識及び測定の論点にかかる検討を、当該論点の関連性を反映するために含めること

文化財の認識

文化財には、歴史的建造物、土地、美術品、美術館の貴重品コレクション、及び原稿などがある。文化財の認識にかかる IPSASB の検討は、以下に関する様々な見解を反映して行われた。

- 遺產品目を識別する方法（例えば、原則主義アプローチと、品目の承認されたリスト）
- 遺產品目は財務報告上の資源か、及びこの文書における「資源」の意味とは。
- 遺產品目の測定。金額情報は、一般目的財務報告（GPFR）の質的特性を満たすか、及び制約（特にコスト対便益の制約）を考慮しているかを含む。
- 利用者が、説明責任目的及び意思決定目的のために、必要とする遺産情報の種類。土地及び遺產品目に関する情報は財務諸表上で示されるべきか、又はその代わりに他の GPFR に補足情報を含むべきか、を含む。

IPSASB は、事務局にこれらの様々な見解を CP に含めるように指示した。

無形文化遺産

無形文化遺産は、2つの幅広い種類に区分できることに合意した。活動上のナレッジと、知的財産権の遺産である。活動上のナレッジは、報告主体によって支配されないため、財務報告上の資産にはならない。CP では、知的財産権の遺産はその遺産としての側面に基づき、特有の会計処理を必要とするかどうかについて論じる。この種の無形文化遺産の認識については、現行の知的財産にかかる会計処理を適用するよりも、『概念フレームワーク』を反映した原則主義のアプローチを適用すべきである。

自然遺産

自然遺産については、土地は財務報告上の資産として会計処理され得る資源であるか否か、又は情報は他の GPFR として開示されるべきか、について議論した。政府が保有する土地の認識に関しては、測定の論点が提起された。当該論点は、貨幣価値は有意な情報を提供するか、又は補足的な開示は、例えば保有されている土地の地域に重点を置くべきかどうかについて、様々な見解を伴っていた。政府は、非常に多くの土地を所有している場合があり、アクセスが制限されているもの、軍事目的で使用されて汚染されたもの、又は監視できないもの、若しくは原野で、商業用又は自然遺産資源としてのいずれの用途に関する計画も存在しない場合がある。

遺産に関連する義務

遺產品目から生じる義務と、当該義務は IPSAS 第 19 号の適用を通じて適切に対処され得るかどうかについて検討した。

まず、主体に遺產品目を維持することを求める法律が存在する場合は、主体がある

品目を維持するかどうかを選択できる非遺産品目の場合よりも、早期に義務が発生するか否かを検討した。IPSASB のメンバーは、遺産関連の法律は、必ずしも非遺産品目よりも早く、報告主体に現在の債務を生じるわけではないと考えた。また、『概念フレームワーク』を考慮した上で、遺産品目の状態が悪化し、かつ主体が遺産品目を維持する義務を法定されている場合でも、現在の債務は生じていないと考えた。修繕に係る将来の資源のアウトフローは、この時点ではまだ回避可能だからである。IPSASB は、以下の見解についても議論した。

- 遺産基金（入場料及び政府移転による収益）は、遺産品目及びその用途とは無関係である。これは、資産の種類として個別の「遺産」区分を設けないことに係る議論の1つである。
- 主体は遺産品目に関するサービスを提供し、かつ維持する継続的なコストを負担しているため、減価償却は不相当であり、二重計上になってしまう。

CP は、遺産に関連する義務を、IPSAS 第 19 号の認識に係る現行のアプローチではなく、『概念フレームワーク』の観点から論じるべきであることを決定した。

6. IPSAS の適用範囲

(1) 検討の経緯について

本プロジェクトは、元々は政府系企業（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 を適用する）が妥当かどうかを検討するものである。

2014 年 8 月に、最初の成果物として 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』を公表した。

当該 CP に寄せられたコメントを基にプロジェクトの方向性、及び論点を検討し、2015 年 7 月に公開草案第 56 号『IPSAS の適用範囲』を公表した。この公開草案は、現在の GBE の定義を IPSAS 第 1 号『財務諸表の表示』から削除するとともに、IPSAS の適用対象となる「公的部門の主体」の特徴を『国際公会計基準の趣意書』の第 10 項で説明する方法を提案していた。コメントの期限は、2015 年 11 月末であった。

(2) 公開草案に対するコメント

公開草案に寄せられたコメントを検討した。すべての回答者は、IPSAS の適用対象となる「公的部門の主体」の特徴を『国際公会計基準の趣意書』で説明することと、政府系企業（GBE）の定義を IPSAS 第 1 号『財務諸表の表示』から削除するとともに、関連する条項を各 IPSAS 及び RPG から削除するという、公開草案の提案を支持していた。

(3) 公的部門の主体の特徴

IPSAS の適用対象となる公的部門の主体の特徴の説明文については、多数のコメントが寄せられた。議論の結果として、IPSASB は、公的部門の主体の特徴を、『国際公会計基準の趣意書』の第 10 項に以下の文章で定めることとした。

IPSAS は、以下の規準を満たす公的部門の主体に適用されるように設計される。

- (a) 公益に資する及び / 又は所得と富を再分配するサービスの提供に責任を有する。
- (b) 主に、税金及び / 又は他の階層の政府からの移転、社会貢献、負債又は手数料により、直接的又は間接的に活動資金を手当とする。
- (c) 主目的を、利益を上げることとしていない。

(4) 「営利主体」及び「公的部門の営利主体」

IPSASB は、「政府系企業」の用語を、すべての IPSAS 及び RPG において「公的部門の営利主体 (commercial public sector entities)」に置き換えることを決定した。IPSASB はまた、「公的部門の営利主体」の用語を定義又は説明しないことも決定した。この用語の解釈は、各国の規制当局に委ねられることとなる。

(5) 発効日と公表時期

IPSASB は、最終文書『IPSAS の適用範囲』は、2018 年 1 月 1 日を発効日とすることを決定した。その後、『IPSAS の適用範囲』と『国際公会計基準の趣意書の修正』は 2016 年 4 月に公表されている。

7. 社会給付

(1) 検討の経緯について

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、一つの 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 RPG 第 1 号 『主体の財政の長期的な持続可能性に関する報告』を除き、いずれも最終文書には至っていない。

その後、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』を考慮した上で、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。

今回の会議では、論点ペーパーに基づき、CP に寄せられたコメントの初回のレビューを行った。今回はコメント期限から会議までが短期間であったため、検討範囲は「コメントを求める特別の事項（SMC）1」に限られている。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る。

(2) SMC1(a) 範囲

CP を策定する際に、IPSASB は、GFS に基づいてプロジェクトの範囲を定めた。この判断の結果、本プロジェクトの対象範囲は、人口の全体又は特定のセグメントを、社会リスクから保護するために提供される給付に限定されることとなる。

スタッフから、回答者の過半は、本プロジェクトの範囲を支持、又は部分的に支持していたとの報告があった。しかし、少数派とは言い難い数の回答者が、提案された範囲に反対していた。IPSASB は、反対の理由について議論した。

回答者の過半は、本プロジェクトの範囲の基礎として、GFS における区分と、社会リスクの概念を用いることを支持していた。多くの回答者は、GFS と同じ区分を適用することによって、取引の分類が容易になるとコメントしていた。これは、彼らが既に統計報告の枠組みに基づいて取引を分類していることが理由と思われる。逆に、社会リスクの概念を実務上適用することは難しいと示す回答者もいた。IPSASB は、回答者の見解に留意し、既存の区分を維持するならば、将来の IPSAS には社会リスクの概念の適用ガイダンスを含む必要があると考えた。

IPSASB は、範囲の案は、同じ経済的実質を有する取引に係る会計処理が、異なる結果になってしまうという回答者の懸念を共有した。また、これは対応が必要な重要なリスク項目であると判断した。

IPSASB は、個人及び家計にプロジェクトの焦点を当てることとしていたが、社会リスクの概念の適用に関して一定の懸念を有していた。また、同じ経済的実質を有する取引に係る会計処理は、異なる結果となるべきではないという見解を支持していた。

議論の結果として、IPSASB は、上記の懸念に対応し得る、プロジェクトの範囲についての代替案を探るようにスタッフに指示した。また、個人及び家計への財及び（又は）サービスの移転を、この探求の出発点とすることと示した。スタッフは、次回6月の会議で、検討結果を提出する予定である。

(3) SMC1(b) 定義

スタッフは、CP で提案された定義に対する回答を報告した。また、定義に関する決定は延期すべきであると提案した。なぜならば、定義は本プロジェクトの範囲に依拠しているためである。IPSASB が本プロジェクトの範囲について決定に至っていない現状では、スタッフは、定義に関するすべての決定は時期尚早であると考えている。IPSASB は、このスタッフ見解に同意した。

8. 再評価された資産の減損

(1) 検討の経緯について

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。

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。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。

(2) 今回の会議

IPSASB は、ED 第 57 号『再評価された資産の減損』に寄せられたコメントをレビューした。議論の中心は、ED で提案されたように作業を進めるかどうかと、IPSAS 第 21 号及び第 26 号を修正して、再評価モデルを適用する資産の事後測定を両 IPSAS の範囲に含めるかどうかについてであった。上記の代替案として、IPSAS 第 17 号及び IPSAS 第 31 号を明瞭化する修正を行うか、プロジェクトを一旦休止して今後開始予定の「公的部門の測定」プロジェクトにおいてこの論点を扱うことが考えられる。

IPSASB は、「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どうかについても検討した。資産のサービス提供能力、又は経済的便益を生成する能力を損

ねるという点ではいずれも変わらないというスタッフの考えに同意した。しかし、減損は事象に起因するもので、定期的な再評価の結果ではないことから、実務上は差異が存在すると考えた。この議論は「結論の根拠」に記載することにした。

IPSASB は、ED 第 57 号に対するコメントの過半は、アプローチの案を支持していたことに留意した。IPSAS 第 21 号及び第 26 号はいずれも説明責任及び意思決定目的に照らして有用な情報を提供することから、ED 第 57 号における提案を進めることとした。スタッフは、IPSAS 第 21 号及び第 26 号に対する最終的な修正案を、IPSAS 第 17 号及び IPSAS 第 31 号に対する波及的な修正案とともに、次回の 6 月会議に上程する予定である。

なお、ED 第 57 号に対するコメントの中には、「公的部門の測定」プロジェクトに影響するものが含まれていた。それらは当該プロジェクトで今後扱うこととなる。

9. 改善

(1) 検討の経緯について

改善プロジェクトは、IPSAS 策定の基礎となった IFRS との整合性を保持するために、IFRS の改訂部分を現行 IPSAS に取り込むためのプロジェクトである。個別のプロジェクトを立ち上げるほどの重要性のない改訂、かつ他の IPSAS に影響しない単純な改訂をまとめて扱うことが原則である。これまでは 2 年に 1 回の頻度で改善作業を行っており、今回は 2014 年に改善を行ったところである。

しかし、その後 2014 年 10 月に『概念フレームワーク』が公表されたこともあり、改善すべき内容が多岐にわたるため、2 年連続で改善プロジェクトを立ち上げた。

2015 年 3 月の会議で「プロジェクト概要」を承認し、2015 年 6 月の会議では『概念フレームワーク』の第 1 章から第 4 章に基づく修正を検討した。その後、2015 年 9 月の会議で、その他の要改善事項を加えて、4 部構成からなる公開草案第 58 号『IPSAS の改善 2015』を 2015 年 10 月に公表した。コメント期限は、2016 年 1 月 15 日であった。

今回の会議では、ED 第 58 号に寄せられたコメントと、スタッフが識別した論点を検討した。

(2) Part1：概念フレームワークの第 1 章から第 4 章に基づく修正

回答者はおおむね、『概念フレームワーク』の第 1 章から第 4 章に基づく修正案を支持していた。当該修正案は、主に「質的特性 (QC)」及び「一般目的財務報告書に含まれる情報の制約条件」に関するものであった。IPSASB は、『概念フレームワーク』は、「基本的な質的特性」と「補強的な質的特性」を IASB 概念フレームワークのように区分していないこと、及び各 QC は不可欠で他の QC と協働することから、IPSASB の文書における質的特性に係る言及は、すべての QC 及び制約にかかるものであるべ

きことを認めている。しかし、IPSASB は、状況に応じて特定の QC を強調することは正しいと考えている。

IPSASB は、『概念フレームワーク』の QC と制約条件を反映するように IPSAS を修正することに同意した。

また、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適用の順序について、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事がある。これについても、『概念フレームワーク』の QC と制約条件を反映するように各 IPSAS の条項を修正することにも同意した。

IPSASB は、「信頼性(reliability)」の QC を、新しい QC である「忠実な表現(faithful representation)」に置き換えるのではなく、認識規準を含む各 IPSAS の注記に「信頼性」の用語の説明を加えることとした。認識規準は『概念フレームワーク』の第 6 章の内容であることが理由である。認識規準の修正は、今後のプロジェクトで別途検討することとなる。

(3) Part2 : IPSAS の一般的改善

ED 第 58 号は、次の 2 種類の修正を含んでいた。

- 複数の IPSAS(第 14 号、第 19 号、第 26 号、第 27 号及び第 31 号)において、IFRS 第 5 号並びに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 号における資産の分類に関する要求事項を整合させる。

回答者の過半は、前者の修正を支持していた。しかし、IFRS 第 5 号におけるガイダンスが公的部門の主体に適切である状況が存在するとして、懸念を示す者もいた。

IPSASB は、IFRS 第 5 号の会計処理が適切となる状況は限られていると考えた。かかる限られた状況下では、財務諸表の作成者は、IPSAS 第 3 号の適用順序とガイダンスを適用することで、IFRS 第 5 号の要求事項に従って会計方針を適用することが可能になる。したがって、当該言及箇所を削除することに賛成しつつ、議論の経緯を残すために、関連する条項を「結論の根拠」に書き直すこととした。

回答者は、後者の修正も支持していた。1 件、会計方針の変更にかかる IPSAS 第 3 号の要求事項へのクロス・リファレンスを含めることによって、経過措置の案を修正することを示唆するコメントがあった。IPSASB はこのクロス・リファレンスを行うことに同意した。

(4) Part3 : IPSAS と政府財政統計の整合性

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)”に置換え、説明する提案には、圧倒的多数の支持が寄せられた。IPSASB は、GFS の文書に対する直接的なクロス・リファレンスは避けたが、その理由は以下のとおり。

- 第三者が作成する文書及び分類に依拠することになる。
- 当該用語の将来における変更が、IPSASB のコントロール外になってしまう。
- 当該用語の、すべての将来の主要な変更が、IPSASB の文書と整合しなくなるおそれがある。
- かかるクロス・リファレンスは、IPSASB のデュー・プロセスと整合しない。

IPSAS 第 17 号における“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、説明する提案にも、圧倒的多数の支持が寄せられた。

武器システムと軍用棚卸資産の誤用を避けるために、IPSASB は、IPSAS 第 17 号第 20 項の最終センテンス案を修正するとともに、同 IPSAS の「結論の根拠」に説明を付すこととした。

(5) Part4 : IASB の改善

このパートは、IPSAS 第 17 号及び IPSAS 第 27 号『農業』、さらには派生的に IPSAS 第 13 号『リース』、IPSAS 第 16 号『投資不動産』、IPSAS 第 26 号に、IASB の狭い範囲の修正『農業：果実生成植物』(IAS 第 16 号『有形固定資産』と IAS 第 41 号『農業』への修正。IASB により 2014 年 6 月に発行)による修正を加える提案である。

変更箇所は、果実生成植物の定義に関連しており、IPSAS 第 17 号における果実生成植物の会計処理に係る要求事項を含んでいる。これは、果実生成植物は有形固定資産としての性質を持っているためである。当該修正は、回答者によって強く支持されていたため、IPSASB は修正案を受け入れることを決定した。

10. リース

スタッフは、IFRS 第 16 号『リース』についてメンバーに解説するとともに、リースにかかるプロジェクト概要書を提示した。IPSASB は、当該プロジェクト概要書における主要な論点について議論した。

(1) 主要な論点 1 : IFRS とのコンパジェンスは、公的部門におけるリース取引に適切であるという仮定

IPSASB は、公的部門の視点から、リース取引の経済性について分析することを決

定した。IPSASB の方針書『IASB 文書の見直し及び修正にかかるプロセス』（交通規則とも呼ぶ）は、このプロセスを導くことになる。

(2) 主要な論点 2 : リースの識別

ある資産の使用を支配する権利という考え方は、識別された資産の使用による実質的にすべての経済的便益を得る権利（「便益」の要素）、及び識別された資産の使用を指図する権利（「パワー」の要素）に基づく。

IPSASB は、これらの 2 つの要素に基づく、ある資産の使用を支配する権利のどの程度が公的部門には適切かを判断することを決定した。

(3) 主要な論点 3 : 修正された借手手の会計モデルの影響

IPSASB は予算編成及び予算執行にかかる基準を定めていないが、リース会計モデルにおける変更は、発生主義 IPSAS に基づく予算情報を用いている国々の予算及び財政目標に一定の影響を及ぼすことになる。

(4) 主要な論点 4 : セール・アンド・リースバック取引

IFRS 第 16 号は、特定の資産の移転は、IFRS 第 15 号の要求事項を満たす場合に限り、売却として会計処理されることを要求している。IPSASB は、IPSASB の進行中の収益プロジェクト（上記参照）に照らして、IFRS 第 16 号におけるこの要求事項に対応するための選択肢について、一定の深度の分析を実施するようにスタッフに指示した。

(5) 主要な論点 5 : 貸し手の会計モデルにおける新しい開示

IPSASB は、IFRS 第 16 号の貸し手にかかる新しい開示を、公的部門に当てはめて検討するようにスタッフに指示した。

(6) その他の論点

IPSASB は、プロジェクト概要書に、名目的な又は補助対象の期間を伴うリースに関する会計処理を含めるように指示した。一部の公的部門の主体及び国際機関にとっては、これは非常に重要な論点である。

(7) 次のステップ

2016 年 6 月の会議で、プロジェクト概要書の承認を目指す。

11. IPSASB のガバナンスについて

スタッフは、ガバナンスの進展について説明を行った。

特に、諮問助言グループ(CAG)の委員指名の進捗について、メンバーの公募が2016年2月19日に期限を迎えたことが報告された。CAGの人選は4月に完了予定である。続いて、公益委員会(PIC)の5月の会議が予定されている。

以 上