

国際公会計基準審議会（IPSASB）会議報告
2017年6月27日～30日 ルクセンブルクにて

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	頁
収益及び非交換費用	2015年3月にプロジェクト概要を承認 CP 草稿を検討	CP「収益及び非交換費用の会計」を承認	6
公的部門特有の金融商品	CP「公的部門特有の金融商品」を2016年 7月に公表	CPに寄せられたコメントについて議論	9
金融商品:IPSAS 第28号か ら第30号の更新	2015年12月にプロジェクト概要を承認 ED 開発に向けた論点を検討	ED 第62号「金融商品」を承認	10
戦略及び作業計画	今後のスケジュール等の説明	議長のビジョン説明 CAG コメントの説明	13
社会給付	CP「社会給付の認識及び測定」を2015年 7月に公表 債務発生事象アプローチと保険アプロ ーチを検討対象とする	債務発生事象の検討 表示・開示の検討 ED 草稿のレビュー	15
リース	2016年6月にプロジェクト概要を承認 貸手と借手の処理に対称性を持たせる	貸手の会計処理の詳細論点を検討 ED 草稿の部分的なレビュー	18
公的部門の測定	2015年6月にプロジェクト概要を承認	対象とする論点及び作業予定 取引コスト、借入コストの検討	21
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	今回は議論していない	—

(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

(注意)

この報告記事は、IPSASB の 2017 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している。したがって、「会計・監査ジャーナル」2017 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場合がある。誌面制約の関係上、こちらの報告記事の方がより詳細である。

IPSASB の各会議のアジェンダ・ペーパーは、英文で、IPSASB のウェブサイト

(<https://www.ipsasb.org/meetings/ipsasb-meeting-18>) 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（一部、メンバー以外には非公表の資料あり）。

1 今回の会議の概要（アジェンダ1）

(1) 全般的事項

2017年第2回の国際公会計基準審議会（IPSASB）の会議は、2017年6月27日から30日までの4日間にわたり、ルクセンブルクで開催された。

今回は18名の全メンバーに加え、テクニカル・アドバイザー、オブザーバー、事務局の合計40名以上が参加した。

メンバーの出身国は、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、イタリア、アメリカ、ドイツ、日本、パナマ、ブラジル、ニュージーランド、オーストリア、ルーマニア、スイス、ナイジェリア、中国となっている。日本からは、伊澤賢司ボードメンバー、蒔谷竹生テクニカル・アドバイザーが参加した。

今回の会議では、公開草案「金融商品」（Financial Instrument）、CP「収益及び非交換費用の会計」（Accounting for Revenues and Non-Exchange Expenses）の二つの文書が承認され、2017年8月に公表された。

次回の会議は、2017年9月19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) 欧州公会計基準の動向

欧州統計局のKeith Hayes氏によって、欧州公会計基準（EPSAS）について2017年3月会議以降の最新動向が報告された。EPSASプロジェクトでは、継続してEU加盟国の会計の透明性向上に注力しており、加盟国間の比較可能性を確保するためにEPSASの開発を進めている。

三つの専門部会（cell）が、ガバナンス、基準、初度適用をテーマとして活動し、会合を行っている。ガバナンスの専門部会では、ガバナンスの原則に関する報告書が取りまとめられた。基準の専門部会では、ゴーイング・コンサーン（政府自体の継続性）、会計原則の優先順位に関する評価の要否、会計原則における定義を検討している。初度適用の専門部会では、初度適用に関する最初の報告書が完成し、EPSASのウェブサイトにおいて公表した。

親会（WG）が4月26日～27日にリスボンで開催された。主な議論は、上述の各専門部会の進捗報告、Ernst and Young（EY）に作成委託した論点ペーパー（遺産、インフラ資産、社会負担、軍事資産、セグメント別報告）、加盟国における発生主義会計の進展、並びに発生主義会計の近代化に向けた財源手当について行われた。

欧州統計局は、これまでに10件の論点ペーパーを公的部門の会計トピックスについて発行している。2017年には論点ペーパーをさらに10件追加する予定であり、無形資産、開示方法、勘定科目の統一、引当金等、貸付金・借入金、助成金等の移転、割引率に関する作業が進行中である。

他にもEPSAS導入による影響の分析にも着手している。①発生主義会計導入の経験から得られた教訓、②各加盟国の能力、③EU全体及び各加盟国における財務監査及び財務コントロールについてEPSASが支援できる方法、④加盟国における公的部門の財務報告の測定、並びに明瞭性のモニタリングの4点に関する分析である。

2 活動報告（アジェンダ2）

Leonardo Nascimento 氏（メンバー）が、ブラジルにおける発生主義 IPSAS の適用に関連する最近の普及活動を報告した。同氏はブラジル政府の財務省に所属しており、州政府、地方政府、監査人、開発銀行、規制当局、格付機関等の多様な関係先と積極的に会合、セミナー等を行い、普及啓発活動に従事している。

3 ガバナンスに関する報告（アジェンダ3）

(1) 諮問助言委員会（CAG）

今回の会議の前日、6月26日に諮問助言委員会（CAG）が開催された。CAG 議長の Thomas Müller-Marqués Berger 氏が CAG 会合について報告した。

経済開発協力機構（OECD）は最近、オーストラリア、カナダ、フランス、アメリカの4か国における政府財政統計の実務経験に関する報告書を発行した。CAG 会合では当該報告書に関するプレゼンテーションと IPSASB 議長の説明が冒頭に行われ、それに基づいて IPSASB 次期中期計画期間（2019～2023年）に係る戦略及び作業計画の策定に関する議論が行われた。

2016年12月の前回会合における CAG のコメントが、進行中の IPSASB の各プロジェクトでどのように反映されたかが説明され、各委員はその内容に満足した。

(2) IFAC 理事会

IPSASB 議長が 2016年6月の IFAC 理事会で年次報告を行い、その反応が良好であった旨報告がなされた。今後、IPSAS の普及につれて適用国からの要求水準が上がってくるであろうことが指摘された。国際会計教育基準審議会（IAESB）は、公的部門において教育的役割を有する会計士が重要になると予測しており、その育成プロジェクトを近日開始する予定である。

4 作業計画（アジェンダ4）

(1) 2017年3月会議から今回までの変更

IPSASB テクニカル・ディレクターから、2017年3月の会議後に行った変更点の説明があった。

プロジェクト	変更の内容
① 現金主義 IPSAS	確定版の承認を2017年9月に延期した。 6月会議の議題が多すぎるのが理由。
② 公的部門特有の金融商品	CPに対するコメントの詳細レビューを2017年9月から2018年3月に延期した。 「戦略及び作業計画」の人員資源確保が可能になること、及び 並行して実施中の「金融商品基準改訂プロジェクト」の公開草案 に寄せられた回答を参照できることが理由。

今後は、諮問助言グループ（CAG）が各プロジェクトに関与するタイミングも作業予定表上で示すことが決定された。

(2) 今回の会議中の議論による変更

今回の会議の結果、特に変更は指示されなかった。今年は文書の公表が集中し、慎重な期限管理が必要となるので、各公表文書のコメント期限を予定表に併記することとした。

会議外でのメンバー・TA に対するコンサルテーションを、遺産プロジェクトと収益・非交換費用プロジェクトで行ったところ、かなり効果があったが、一方でメンバー等には負荷が生じたことも報告された。

(3) 各プロジェクトの進捗状況（最終文書の承認予定順）

プロジェクト	CP 承認	ED 承認	最終文書承認
現金主義 IPSAS	—	2015 年 12 月	2017 年 9 月
金融商品基準改訂	—	2017 年 6 月	2018 年 9 月
社会給付	2015 年 6 月	2017 年 9 月	2018 年 12 月
リース	—	2017 年 9 月	2018 年 12 月
IPSAS の改善	—	2018 年 6 月	2018 年 12 月
公的部門特有の金融商品	2016 年 6 月	2018 年 12 月	2020 年前半
収益及び非交換費用	2017 年 6 月	2018 年 12 月	2020 年前半
遺産	2017 年 3 月	2018 年 9 月	2020 年前半
公的部門の測定	2017 年 12 月	2019 年前半	2020 年前半
インフラ資産	2018 年 6 月	2019 年後半	2020 年後半

(注) 2017 年 6 月会議終了時点。網掛け部分は承認済み。

プロジェクト	新規	公的	概説
現金主義 IPSAS		○	現行現金主義基準の改訂（開示基準の緩和）
金融商品基準改訂		×	IFRS 第 9 号の IPSAS 第 28 号～第 30 号への影響を検討
社会給付	○	○	年金債務等の認識と測定の基準を開発
リース		×	IFRS 第 16 号の IPSAS 第 13 号への影響を検討
IPSAS の改善		△	個別プロジェクト不要な比較的軽微な修正
公的部門特有の金融商品	○	○	中央銀行特有の金融商品の会計処理を検討
収益及び非交換費用		△	IFRS 第 15 号の現行 IPSAS 基準への影響を検討
遺産	○	○	遺産項目と関係負債の認識と測定を検討
公的部門の測定		○	現行 IPSAS の測定基準を全般的に見直し整合性を向上
インフラ資産	○	○	インフラ資産の認識と測定

(見出しの略語)

新規 ○：現行 IPSAS の修正ではない新規のプロジェクト

公的 ○：公的部門特有の課題に対応するためのプロジェクト

△：公的課題への対応と IFRS コンバージェンスの双方が混在するプロジェクト

×：主に IFRS の改訂に伴う IPSAS 基準の改訂を検討するプロジェクト

5 収益及び非交換費用（アジェンダ5）

(1) 全般

2017年5月後半に、2017年3月の会議における指摘事項を反映した共通コンサルテーション・ペーパー（CP）の草稿修正版がメンバー等に回付され、重大な問題点の有無について各メンバー及びTAからコメントが寄せられた。

今回の会議では、当該会議外レビューを反映した再修正版のCP草稿の全体と、各章にちりばめられた予備的見解（PV）のレビューを行った。今回の会議でCPの公表が承認され、その後2017年8月にCP「収益及び非交換費用の会計」が公表された。

(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）を扱う一つ又は複数の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（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号及びIAS第18号に代わるものである。利害関係者からは、IPSASとIFRSとのコンバージェンスを維持することの必要性を強調するコメントが寄せられている。

また、利害関係者のコメントによると、取引が交換取引と非交換取引の双方の性質を有する場合に、IPSAS第23号と他の各IPSASとの間の相互関係が不明確である。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、収益プロジェクトを、IPSASを引き続き機能させるために最優先すべきことを示していた。

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「プロジェクト概要書」を承認した。

2015年6月～2017年3月

CPの策定に向けて、論点の検討とCP草稿のレビューを行った。詳細は各会議の記事を参照されたい。

(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「引当金、偶発負債及び偶発資産」が現状、定められている。また、IPSAS第23号「非交換取引から生ずる収益」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、様々な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、特に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～2017年3月

CPの策定に向けて、論点の検討とCP草稿のレビューを行った。詳細は各会議の記事を参照されたい。

(4) CP 第 1 章～第 3 章のレビュー

CP の第 1 章～第 3 章は、2016 年 12 月の会議で暫定承認されている。今回の会議では当該暫定版に追加された修正事項を検討した。第 3 章では、カテゴリー A の取引を、履行義務又は付帯条件（condition）を伴わない取引に限定することが強調された。さらに、収益取引をカテゴリー ABC に分類する図表を追加した。

(5) CP 第 4 章～第 7 章のレビュー

続いて CP の第 4 章～第 7 章をレビューし、9 件の予備的見解（PV）とその内容に合意した。スタッフが行った軽微な修正についても検討した。

(6) 通読レビューと公表承認

最後に CP 草稿について、ページごとのレビューを行ったうえで CP 公表に向けた投票が実施され、出席メンバー 17 名の全員が賛成した（欠席 1 名）。8 月中旬に公表し、コメント期限は 2017 年 12 月 11 日とされた（実際の CP 公表は 2017 年 8 月下旬となり、コメント期限は 2018 年 1 月 15 日に延長された）。

6 公的部門特有の金融商品（アジェンダ6）

(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。

2016 年 6 月の会議でコンサルテーション・ペーパー（CP）の公表が承認され、2016 年 7 月に CP「公的部門特有の金融商品」を公表、コメント期限は 2016 年 12 月 31 日であった。

今回の会議では、当該 CP に寄せられたコメントについて、初めて概観レビューを行った。スタッフから本プロジェクトの沿革説明があり、並行する現行金融商品基準（IPSAS 第 28 号～第 30 号）の改訂プロジェクトに関する説明も行われた。

(2) 本プロジェクトの進め方に関する CAG からのフィードバック

CP に寄せられた利害関係者のコメントは、本プロジェクトの成果物をどうするかで意見が分かっていた。この点について CAG で議論が行われた。以下は CAG の議論の要旨である。

- CAG は、プロジェクトの停止案には反対である。IPSASB は、CP の対象とされている取引の会計処理を議論する機関として適切である。
- CAG は、取引自体はとても複雑な場合があると考えている。しかし IPSASB は、単独のガイダンスを開発するのではなく、中核的な金融商品基準にガイダンスを追加することで、そのような複雑な取引にも効率的に検討できる。
- 基準開発は、類似のより一般的な金融商品の会計処理と整合させることが実務的である。

IPSASB は、上記の CAG からのフィードバックについて議論し、以下の点について合意した。

- CP に寄せられたコメントは、ED 第 62 号に寄せられる回答と一緒に検討すべき。
- 現行の金融商品基準にガイダンスを組み込む選択肢を検討し、推奨案を作る。
- CP の対象範囲とされている特別かつ複雑な取引と、CAG の上記アドバイスを考慮し、概念的に美しい方法よりも、他の基準に乗っかる実務的な方法を模索する余地を認める。
- プロジェクトの範囲は、現状よりも拡大しない。
- 次回の検討は、2018 年 3 月に行う。

7 金融商品（IPSAS 第 28 号から第 30 号の更新）（アジェンダ 7）

(1) 本プロジェクトの目的

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 をコンバーゼンズするために、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。

(2) 検討の経緯

2015 年 12 月

プロジェクト概要書が承認された。

2016 年 6 月

IFRS 第 9 号について説明する教育セッションが行われた。

2016 年 9 月・12 月

公開草案「金融商品：認識及び測定」の開発に向けて、幅広い論点を検討した。

2017 年 3 月

公開草案の「他の IPSASs の修正」パートをレビューし、承認した。

(3) コンセSSIONナリー・ローン（アジェンダ 7.2.1）

これはコンセSSIONナリー・ローンの測定に関する論点である。コンセSSIONナリー・ローンとは、その全額又は一部について、市場よりも低金利（無利子を含む）で行われる貸付金である。IPSASB の想定するコンセSSIONナリー・ローンとしては、学生向けの教育ローンが代表例として挙げられる。借入者が一定の規準を満たした場合には、返済が減免される条件が付されている場合もある。

公的部門の主体がコンセSSIONナリー・ローンの貸手の場合は、金融資産の分類手続きを行う前にコンセSSIONナリー要素を分離しておかなければ「契約上のキャッシュ・フローは元本と利息のみか」の判断規準によって公正価値測定に自動的に分類されるおそれがある。

スタッフと TBG は、コンセSSIONナリー・ローンの分類を判定する手順を明確にするために、ED 第 62 号の AG124 項、設例 20 及び設例 21 を修正する、というスタッフの提案に同意した。IPSASB もこの提案に賛同した。

(4) 非交換要素を伴う持分金融商品（アジェンダ 7.2.2）

上述のコンセSSIONナリー・ローンとは異なり、持分金融商品は契約上のキャッシュ・フローによって公正価値を計算することができない。そこで、非交換要素を伴う持分金融商品のコンセSSIONナリー要素を計算する方法について、ガイダンスを追加することが提案された。

具体的には設例 27 及び設例 28 において以下が含意されている。

- 貸手はコンセSSIONナリー要素を貸付時点で決定するとともに、その証拠書類が必要
- コンセSSIONナリー要素は当該金融商品の公正価値を減らしてはならない

(例) CU1,000 の取引においてコンセッション要素は CU200 である。コンセッション無し
の公正価値が 900 であるなら、金融商品の公正価値は 800 に落としてはならない
スタッフと TBG は設例 27・28 及び適用ガイダンス IG G.3 の追加案に同意した。IPSASB も軽
微な修正を条件としてこの提案に同意した。

(5) 実効金利（アジェンダ 7.2.3）

特定の状況下では、実効金利法を用いて償却原価で金融商品を測定する便益を、そのコストが
上回るという意見が利害関係者から寄せられた。例えば、金融商品の取引コストが低く、額面に近
い金額で発行され、実効金利法による測定が定額法と同様の結果をもたらす場合がある。スタッフ
と TBG は、取引コスト、プレミアム、割引額の重要性が低い場合には両者は同様の測定結果にな
り得ると考えた。しかし、それらの重要性が高い場合には、測定差額は重要になる。よって、TBG
は実効金利法を用いた償却原価法による測定は適切であり、ED 第 62 号は修正しないことを決定
した。また、この件について結論の根拠で説明を行い（BC15 項）、設例 32 と適用ガイダンス H.1
も追加する方針を提案した。IPSASB は、軽微な修正を条件としてスタッフ及び TBG の提案に同
意した。

(6) その他の論点（アジェンダ 7.2.4）

スタッフが提案した複数の論点について、IPSASB は以下のとおり同意した。

- ① 金地金について IG B.1 項を追加する。IPSASB は貨幣用金に関するプロジェクトを実施中であ
るが、金地金は貨幣用金よりも広範囲であるため。この点は BC で説明する。
- ② 先渡契約について IG B.9 項を追加する。IASB 文書に関する IPSASB の方針書に従った処理。
- ③ デイワンゲイン／ロスについて、AG117 項を追加する。いったん ED から削除されていたデイ
ワン公正価値差額に関する IFRS 第 9 号のガイダンスを再掲したもの。

(7) 包括的な設例

TBG から、ED 第 62 号に中等後教育（日本における高卒後教育の意）を受ける生徒に提供され
るコンセッションナリー・ローンについて、より具体的で複雑な、包括的な設例を含めてはどうかと
いう提案があった。4 月の TBG 会議でかかる設例を検討したが、TBG は設例を削除することを決
定した。現行の設例を組み合わせれば十分であるということが主な理由である。IPSASB は、TBG
の見解に同意した。

(8) 特にコメントを求める事項（アジェンダ 7.2.6）

IPSASB は、特にコメントを求める事項（SMC）について、以下のスタッフ案に同意した。

- SMC 1 IPSAS 第 29 号のヘッジ基準を保持する
- SMC 2 本基準の確定後、36 か月間の猶予期間を設ける
- SMC 3 IFRS 第 9 号と同様の経過措置で十分か

上記の他、公的部門特有の設例と適用ガイダンスを、強制力のない文書として発行することに
ついて説明する BC16 項を追加することにも同意した。

(9) ED 第 62 号の承認 (アジェンダ 7.2.7)

ED 第 62 号の公表に向けた投票が実施され、出席メンバー17名の全員が賛成した (欠席1名)。8月中旬に公表し、コメント期限は2017年12月15日とされた (実際のCP公表は2017年8月下旬となり、コメント期限は2017年12月31日に延長された)。

(10) 増量版の概要説明書 (At-a-Glance Document) と関係者へのコミュニケーション (アジェンダ 7.2.8)

2016年12月のCAG会合における助言をふまえ、IPSASBは、増量版の概要説明書を開発するようにスタッフに指示していた。当該説明書には、金融商品に関する新しい紹介セクションが含まれており、金融商品について深い知識を持たない読者を想定している。

IPSASBは、概要書案について以下のようにコメントした。

- これはIFRSコンバージェンスのプロジェクトなので、ED第62号の開発にあたってはIASB文書に関する方針書に従っていることを明記する。
- ED第62号においてIPSASBがIFRS第9号に準じた箇所とそうでない箇所をわかるようにする。この方法によって、IFRS第9号からの公的部門特有の違いを明らかにし、利害関係者は適切にレビューとコメントができるようになる。

スタッフは、ED第62号を解説する短いウェビナーも開発すると説明した。当該ウェビナーでは、公的部門特有の設例に焦点を当てる予定である。

8 戦略及び作業計画（アジェンダ8）

(1) 本プロジェクトの目的とこれまでの検討

IPSASB は 2015 年 9 月に「2015 年以降の戦略：変革の主導」と題する「戦略及び作業計画」に関する成果物を公表している。現在までに当該計画に記載されたプロジェクトはほぼ着手されており、新たに中期的な作業計画を策定する必要が生じている。

2017 年 3 月の会議では、今後のスケジュール等の概要説明が行われた。

今回の会議では、主に IPSASB 議長による説明と CAG 議長による報告が行われた。また、会議の翌週にスイスで実施された公的部門基準設定主体フォーラムの実施と、そのフォーラムからのフィードバックの活用等に関する説明と質疑が行われた。

(2) 今回の会議：IPSASB 議長の説明

最初に、議長が考える以下のビジョンの説明があった。

- 国家／連邦政府の会計の過半が発生主義で報告する時代になる。
 - IPSASB は主導的な役割を果たすことになる。
 - IPSAS の適用に向けた強力なコーディネーションの必要性。
- 強固な公的財務管理には発生主義情報が不可欠になる。
 - 国際組織による IPSAS 推進と、発生主義情報の活用に係るガイダンスの提供
 - 格付機関からの IPSAS に基づく情報ニーズの高まり
- 体系的な IPSAS の完成
 - 主要な公的部門の課題への対応の完了
 - 最新 IFRS とのコンバージェンスの完了
 - 有用な利害関係者とのコミュニケーションツール

PwC のレポートによると、2020 年までの 5 年間に発生主義採用国が大きく増加することが予想される。この傾向を踏まえ、2018 年末及びその後に計画されるプロジェクトとアウトプットはより幅広く複雑になることが予想される。具体的には、2023 年に向けて以下の課題が想定される。

- PFM（公共財政管理）の複雑化
- 他の利害関係者、特に国際組織との連携
- プロジェクト間のバランス（公的部門特有事項、IFRS との整合、財務報告情報の改善、発生主義情報の利用価値の向上）
- IPSAS 適用に向けた IPSASB の役割
- 需要を満たす資源の入手可能性

議長は、2016年に暫定的に決定された現状の戦略目標を再掲した。

1. 公的部門特有の論点に関する基準の策定
2. IFRS コンバージェンスの維持
3. 財務報告のコミュニケーションの改善
4. 発生主義情報の用途の促進
5. IPSAS の適用の支援

議長は最後に 2018 年における円卓会議も含め、戦略及び作業計画の開発とそれに関連するアウトリーチ活動にかかる予定表を説明した。コンサルテーション・ペーパーの発行は 2018 年初頭、確定版の戦略及び作業計画の発行は 2019 年初頭の予定である。

(3) CAG 議長の説明

続けて CAG 議長から、CAG の考える四つの分野について説明があった。

- ① 検討すべき公益上の論点
 - 採用国が説明責任を望んでいるかは疑問。IPSASB は政治家の意見を待つべきではない。
 - IPSASB の焦点は、採用国の増加に伴う適用実務上の問題の増加を考慮すべき。
 - 公的部門の会計リテラシーは改善が必要。IAESB が現在対応検討中。
- ② 5つの戦略目標（(2)で上述）とそれらの間のバランス
 - CAG メンバーは、テーマ 1 と 2 は支持するが、公的部門特有の論点を優先すべき。
 - IASB の抱える主要プロジェクトは限られているので、コンバージェンスは容易。
 - 発生主義の用途の推進は現在の優先事項。IPSAS の適用推進はより長期の目標。
- ③ 特定のプロジェクトに関する提案
 - 個別の追加意見はなし。
- ④ コンサルテーション及びアウトリーチ活動
 - 社会問題や財政問題にからめてメディアでの露出を増やすべき。
 - 新しい IPSAS は社会に及ぼす影響も大きく、利害関係者の一層の関与を促すことになる。

9 社会給付（アジェンダ9）

(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、一つの IPSAS として要求事項を定めることにある。日本の場合、公的年金の負債側の処理が大きな論点となる。

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」を含む三つの文書を公表している。しかし、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。

(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～2017年3月

EDの策定に向けて、論点の検討とED草稿の一部のレビューを行った。詳細は各会議の記事を参照されたい。

(3) 債務発生事象アプローチ（アジェンダ9.2.2）

これは、いつの時点で社会給付の負債を認識するかという論点である。スタッフは、債務発生事象についてタスク・ベースド・グループ（TBG）の見解と、代替の見解をそれぞれ説明した。

- TBGの見解：「次回の給付を受ける権利の適格性規準を満たす」ときにのみ負債が生じる。
- 代替の見解：一部の給付について「適格性規準の閾値を満たす」ときに負債が生じ得る。
- 折衷案：代替の見解の「適格性規準の閾値を満たす」ときを出発点としつつ、状況に応じて上記二つの認識時点から選択する

今回の会議直前のCAGは、「有効な期待」が存在するなら負債を計上すべきという見解で一致したが、有効な期待が生じる時点についてはCAGでも意見が一致しなかった。

上記の説明を受けてIPSASBでも債務発生事象について議論した結果、3種類の見解の支持者に分かれ、意見は一致しなかった。

議長は、公開草案では次のような方法（ハンドリング・アプローチ）をとることを提案した。社会給付の負債が生じる時点のなかで「次回の給付を受ける権利の適格性規準を満たす」時点が直近であることにはメンバーの間で異論がない。よって当該時点をもっとも適切な債務発生事象として公開草案で提示する。一部の社会給付に関してはより早い時点である「適格性規準の閾値を満たす」ときに負債が生じ得る、という提案については意見が割れているので、公開草案には「適格性規準の閾値を満たす」時点は債務発生事象として含めない。ただし、含めた場合の利点について詳しく説明する。IPSASBはこのハンドリング・アプローチについて議論し、賛成多数（反対3、欠席1）で

可決した。

ハンドリング・アプローチを採用した理由や、財政持続可能性報告、非交換費用プロジェクトと社会給付プロジェクトとの関係性などについて、利害関係者がコメントを行う際の参考になるように「結論の根拠」と概要説明文書を充実させることが決定された。

(4) 非交換費用プロジェクトとの整合性（アジェンダ 9.2.1）

スタッフから、社会給付の公開草案の草稿は、非交換費用プロジェクトと、範囲並びに認識・測定の方で整合しているとの説明があった。IPSASB は、この考えに賛同した。

非交換費用プロジェクトが「普遍的にアクセス可能なサービス」を範囲としている理由、並びに社会給付は社会リスクに対応するものなので「履行義務」が存在しないこと、を公開草案の「結論の根拠」に含めるように指示した。公開草案の用語について、収益及び非交換費用の CP と整合させることも指示した。

(5) 表示（アジェンダ 9.2.3）

スタッフは公開草案に含めるべき表示・開示の規定案を説明した。上記(3)で説明したように、IPSASB は負債の認識時点として「適格性の閾値を満たす」時点を採用しなかったため、補足情報として「将来に関する約束」の開示を追加する可能性についても説明された。

RPG 第 1 号「主体の財政の長期持続可能性報告」が公表済みであり、表示の論点の一部に使える可能性があるが、RPG 第 1 号を採用している主体では実務上の問題点（例えば社会給付の財源を支配していない主体）が生じていることが紹介された。

上記説明を踏まえて IPSASB は開示の要求事項について議論した。約束や将来のキャッシュ・フローに関する開示の一部は、利用者のニーズを満たすために必要であることに合意し、次回の 9 月会議に向けて案文を作るようにスタッフに指示した。当該開示は多数存在する社会給付制度を大まかにとらえるためのもので、詳細なものは想定していない。設例を示すことで、開示要求の水準を利用者が理解する助けになるはずである。

続いて、RPG 第 1 号を強制規定にするか否かを議論した。その結果、公開草案において「特にコメントを求める事項」とすることを決定した。並行して、RPG を基準化する手続きをスタッフが確認する。おそらく、利害関係者へのコンサルテーションが必要になる。

報告の詳細水準に関して用語を定めるか否かを議論したが特に定めないことになった。

(6) 公開草案草稿のレビュー（アジェンダ 9.2.4）

スタッフは、公開草案の草稿について前回案からの修正点を説明した。

IPSASB は、社会給付の定義は修正しないことを決定した。社会給付制度の定義も含めない。現金による社会給付、現物による社会給付、補償 (reimbursements)、社会保険、社会保障、社会扶助の各用語は、公開草案で使用されなくなったので削除することとした。しかし、政府財政統計における社会給付の範囲と、公開草案における範囲との関係の説明文は含めることを決定した。

上記の他、以下のスタッフ提案に賛成した。

- IPSAS 第 23 号の修正点
- 範囲と定義の改訂
- 保険アプローチ
- 「主要な制度加入事象」の債務発生事象、及び「時の経過に応じて生じる負債」の債務発生事象を扱う「結論の根拠」の削除

IPSASB は、これらの提案を公開草案に含めることを決定した。また、IFRS 第 17 号「保険契約」との用語の整合性をはかるようにスタッフに指示した。

10 リース（アジェンダ 10）

(1) 本プロジェクトの目的

現行基準には、IPSAS 第 13 号「リース」が、IAS 第 17 号「リース」をベースとして定められている。本プロジェクトの目的は、新しい IASB のリース基準である 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。

(2) 検討の経緯

2016 年 3 月 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。

2016 年 6 月 プロジェクト概要書（修正版）を承認した。

2016 年 9 月～2017 年 3 月 論点の検討を行った（詳細は過去の記事を参照）。

(3) 用語：概念フレームワークと IPSASs（アジェンダ 10.2.1）

IFRS 第 16 号「リース」は「公正価値」の用語を使用しているが、IPSASB の概念フレームワークでは「市場価値」の用語を使用している。他にも幾つか IFRS 第 16 号と本プロジェクトの公開草案（草稿）とでは用語が異なっているので、どの用語を使用するかが論点である。

IPSASB は、IFRS 第 16 号と同様に「公正価値」の用語を使う案に同意した。進行中の他のプロジェクトや最近発行した IPSAS でも公正価値の用語を使用していること、並びに進行中の測定プロジェクトで基準全体における測定を取り扱っているのもそちらで別途検討するというのが理由である。この理由は「結論の根拠」に記載する。

ただし他の用語については、基本的に概念フレームワークの用語を公開草案で使用する。

IFRS 第 16 号	本プロジェクトのリース基準公開草案
Income 収益	Revenue 収益
Profit 利益	Surplus（当期）余剰
Loss 損失	Deficit 欠損
Business unit 事業単位	Operation 事業
Business segment 事業別セグメント	Segment セグメント

(4) 目的、範囲及び定義（アジェンダ 10.2.2）

公開草案の第 1 項は目的を記載している。この項の末尾に「説明責任目的及び意思決定目的のために」を付け加える案に同意した。IPSASB は貸手の会計について IFRS 第 16 号とは異なる方針を選んでおり、民間企業である貸手を前提とした IFRS 第 16 号と同じ目的を記載することは誤解を招くと考えたからである。

公開草案の範囲のセクションについては、第 3 項(f)を削除する。第 3 項(f)では、無償又は名目的対価のリースを基準の範囲から除外していた。しかし、進行中の金融商品基準更新プロジェクトにおいてコンセッションナリー・ローンの条項案を示しており、本公開草案の適用指針や結論の根拠でも無償又は名目的対価のリースに関するガイダンスを示しているため第 3 項(f)は不要である。

用語の定義については、IFRS 第 16 号と同様に「リース」の用語の定義において「契約」の語を使用する。また、適用指針において、本基準上の「契約」に該当するか否かを判断する際には法的形式よりも実質で判断すべきことを説明する。また、金融商品基準更新プロジェクトと整合させるため、契約の用語自体は定義しないこととした。

その他の用語の定義についてはスタッフ案に同意した。ただし、「リースの計算利率」の定義の修正と、「無保証残存価値」の定義の削除は認めなかった。リースの計算利率の算定に一貫性を持たせるためである。

(5) 貸手：認識の免除（アジェンダ 10.2.3）

貸手の会計において、短期リースには認識の免除を適用することに同意した。ただし少額資産に関する認識の免除は適用しない。また、貸手にも短期リースの認識の免除を認めるべきかを「特にコメントを求める事項」として利害関係者の意見を集めることとした。

(6) リースの識別、実質上の固定のリース料、開始日前の原資産に対する借手の関与（アジェンダ 10.2.4）

表題の 3 つのセクションについては、IFRS 第 16 号の基準本文と適用指針をそのまま修正せずに利用することに同意した。

(7) 製造業者又は販売業者である貸手（アジェンダ 10.2.5）

表題のセクションについては、本公開草案から削除することに同意した。公開草案の貸手の会計では「リスクと経済価値モデル」を使っていないこと、公的部門では製造業者や販売業者は想定しにくいこと、かかる業者について使用権モデルにおけるガイダンスを開発するには時間がかかることが理由である。これらの理由を結論の根拠に記載するとともに、「特にコメントを求める事項」として利害関係者の意見を募ることとした。

(8) 貸手：契約における別個の構成要素（アジェンダ 10.2.6）

公開草案の第 18 項では IFRS 第 15 号を参照先としているが、これは IPSAS 第 9 号「交換取引から生じる収益」への参照に変更する。

(9) 貸手：リースの条件変更（アジェンダ 10.2.7）

IFRS 第 16 号の第 79 項と第 80 項は、リースの条件変更の基準である。本公開草案では IFRS 第 16 号の第 79 項はそのまま残すが、第 80 項は「リスクと経済価値モデル」に基づく文章なので削除する。また、借手の条件変更を定めた IFRS 第 16 号の第 45 項と第 46 項をもとに、公開草案の第 75 項と第 76 項を作る。

(10) 市場の条件を下回るセール・アンド・リースバック取引（アジェンダ 10.2.8）

ここでは、政府等の補助金が入ることでリース料が低く抑えられるような取引を想定している。IFRS 第 16 号のセール・アンド・リースバック取引の基準とは異なり、補助対象となる部分を、コンセッションナリー・リースと同じ方法で会計処理する。

(11) 貸手：貸方項目（アジェンダ 10.2.9）

貸手の会計は IFRS とは異なるので、仕訳上の貸方項目をどうするかが論点となる。負債か、収益か、それとも「その他の債務」とすべきかを議論した結果、「負債（未稼得収益）」として会計処理することを決定した。これは IPSAS 第 32 号「サービス委譲契約：委譲者」の事業者モデルで権利を許諾する際の貸方項目と整合している。

(12) 貸手：測定（アジェンダ 10.2.10）

リース債権の当初測定は未収リース料の現在価値で測定する。また、上記(11)の未稼得収益（貸方項目）もリース債権の当初の価値で測定する。

(13) 公開草案のレビュー

公開草案のうち、適用指針を除く主要部分（本文、他の IPSASs の修正）をページごとにレビューし、軽微な修正を指示した。コンセッションナリー・リースの借手と貸手の会計処理に関する項は見直しを指示した。

11 公的部門における測定（アジェンダ 11）

(1) 本プロジェクトの目的とこれまでの検討

本プロジェクトは、以下の複数の目的で開始された。

- 当初認識時の測定、事後測定、測定に関する開示について現行 IPSASs を修正する。
- 再調達原価及び履行原価の解釈と、これらの測定基礎が使用される状況を説明する。
- 取引コストの会計処理を示す。借入コストの資産計上又は費用化の論点も検討する。

現行 IPSAS の測定に関する規定は、概念フレームワークに整合していない。また、各基準間の整合性も確保されていないので、本プロジェクトでは発行済みの IPSAS の測定基準に一貫性を持たせることを目指す。プロジェクトの範囲が非常に幅広いので、中間成果物として、取引コスト・借入コストを特に扱う CP を発行することを短期的なマイルストーンとして考えている。

2015 年 6 月 プロジェクト概要書を承認した。リソース不足でプロジェクト開始は後回しに。

2017 年 3 月 プロジェクト概要書を修正承認した。

2017 年 6 月 IPSAS の測定基準の概説と、プロジェクトの進め方に関する説明

(2) 公的部門における測定プロジェクトで扱う論点（アジェンダ 11.2.1）

プロジェクトの範囲と優先順位について、2017 年 3 月の会議後にメンバー及び TA にアンケートを行った。今回の会議では、その結果の分析が説明された。プロジェクト概要書に追加掲載された論点は本プロジェクトの範囲内であることが確認された。今後のプロジェクトの進捗に応じて、各論点の検討内容を適宜見直す予定である。

IFRS との整合性を本プロジェクトで重視すべきか否かについてはコメントが割れていた。議論の結果、政府財政統計（GFS）との整合性だけでなく IFRS との整合性も検討することが決定された。特に IFRS 第 13 号「公正価値測定」の取り込みをどうするかが論点となる。

(3) 公的部門における測定プロジェクトの予定表（アジェンダ 11.2.2）

予定表案を検討した。前提条件の一部には追加検討が必要として、今回は承認を見送った。予定表案では測定について CP と ED を順次作ることを想定していた。公益委員会（PIC）が 10 月の会合で CP と ED の策定規準を検討する予定なので、その規準に当てはめて CP と ED のどちらから始めるかを検討する。

測定に関する開示と適用ガイダンスの開発は、測定基礎に関する見解が固まってから取り組む予定である。各国における現行の測定基準のデータベースを開発し提供することで、ガイダンス早期提供の強いニーズに暫定的に答える予定である。オーストラリア、ニュージーランド、南アフリカなどが好事例を提供可能である。

(4) 取引コスト（アジェンダ 11.2.3）

取引コストの会計処理には、概念フレームワークの測定目的を適用する。会計処理は、適用可能な測定基礎によって異なると考えられる。今後、評価基準、GFS 報告ガイドライン、IFRS におけるアプローチを検討する予定である。さらに、借入コストと取引コストの関係も検討する。

資産の取得に係る取引コストは資産の原価に算入すべきという意見があった。外部の専門家報酬や法律サービスの料金は、通常は取引コストに含まれる。すべての資産の取得について取引コストを資産計上すべきか否か、会計処理の検討が必要になる。取引コストに関する評価基準、GFS 報告ガイドライン、IFRS におけるアプローチを検討し、一貫したアプローチを IPSAS 内で適用する。用語の定義も明確化する必要がある。

借入コストは増分コストであるので、取引コストと類似点が多い。GFS 報告ガイドラインは取引コストを借入コストとは区別している。借入コストは、資金調達に関連するコストである。取引コストには、主体が売手か買手かによって異なるコストの取り扱いに関する論点が存在する。

(5) 借入コスト（アジェンダ 11.2.4）

議長は、9月の会議でさらに借入コストを議論すべきことを指示した。本プロジェクトにおける借入コストの取り扱いについては、費用計上すべきとの意見が多かった。IAS 第 23 号「借入費用」の資産計上を強制する考え方や、古い ED 第 35 号の特定の場合に資産計上を求める考え方は支持されなかった。借入コストによって資産の価値は変わらないという考えが支配的だった。

多くの公的部門の主体では、主体自身が借入を行うことはできず、中央政府から提供された資金を用いて資産を購入している。この事実は、借入コストは資産に直接的に帰属しないことを意味する。さらに、資産との紐づけに要するコストは便益を上回ると考えられる。なお、IAS 第 23 号で費用認識を禁止した理由は、FASB の借入コストの処理との整合性を図るためであり、USGAAP との差異を解消することであった。

以 上