

国際公会計基準審議会（IPSASB）会議報告
2018年3月6日～9日 アメリカ合衆国・ニューヨークにて

IPSASB テクニカル・アドバイザー 公認会計士 蒨谷 竹生
 公認会計士 高橋 宏延

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
公的部門の測定	ED・CPの構成を議論 現行IPSASsの見直し方法の議論	ED・CPの一部を仮承認 資産の取得等に係る借入コストの 費用化を仮決定	7
金融商品:IPSAS第28号から第30号の更新	ED第62号「金融商品」 (2017年12月コメント締切り)	EDに対するコメントの概観、主要 論点を検討	14
改善	前回は2015年に実施	ED第65号「IPSASの改善2018」 を承認(2018年4月公表)	18
公的部門特有の金融商品	CPに対するコメントを検討	ED第62号との整合、今後の取扱いについて検討	21
収益	CP「収益及び非交換費用の会計処理」公表(2018年1月コメント締切り)	CPに対するコメントの概観、主要 論点を検討	22
非交換費用			27
社会給付	ED第63号「社会給付」公表 (2018年3月コメント締切り)	主要論点及び今後の検討スケジュール、非交換費用プロジェクトとの棲み分けを検討	25
遺産	CPに対するコメントに基づき、主要論点を検討	今回は議論していない(測定プロジェクトの検討が進んでから再検討の予定)	—
インフラ資産	CAG会議からのコメントについて検討	同上	—
戦略及び作業計画	CP公表(2018年1月)	今回は議論していない	—
リース	ED第64号「リース」公表 (2018年1月)	今回は議論していない	—

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

RPG (Recommended Practice Guideline) : 推奨実務ガイドライン

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 2018 年 3 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」2018 年 6 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 (<http://www.ipsasb.org/meetings/ipsasb-meeting-19>) 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

2018 年第 1 回の IPSASB 会議は、2018 年 3 月 6 日から 9 日までの 4 日間にわたり、アメリカ合衆国ニューヨークで開催された。今回は 15 名のメンバー（カナダ代表、南アフリカ代表の 2 名が欠席）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、韓国、パナマ、ブラジル、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。なお、ニュージーランド出身の副議長が退任（副議長の後任はオーストラリアのメンバー）し、メンバー合計は 2 名減の 17 名である。日本からは、落谷及び高橋が参加した。

今回は、公開草案第 65 号「IPSAS の改善 2018」が承認され、その後 2018 年 4 月に公表された。次回会議は、2018 年 6 月 19 日から 4 日間にわたり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 John Verrinder 氏によって、欧州公会計基準（EPSAS）について 2017 年 12 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、継続して欧州連合（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。

原則をテーマとする専門部会（cell）は、ルクセンブルクで 2017 年 9 月に引き続き、1 月に会合を開いた。当該専門部会では、EPSAS の概念フレームワークを議論している。繰延インフロー・繰延アウトフローは、EPSAS 概念フレームワーク上、構成要素とすることは時期尚早として見送られた。ただし、例外的な状況で、認識規準を満たさない資源又は義務を基準で定める余地があることも是認した。測定基礎については、現在価値及び歴史的原価、二つの主要な測定概念のみを EPSAS 概念フレームワークにて定義し、その他の測定基礎の定義は基準レベルで規定する方向で検討している。

また、その他の包括利益（OCI）について今回初めて議論した。EPSAS 概念フレームワークにおいて OCI は排除しないものの、詳細は基準レベルで規定することを仮決定した。なお、財務諸表に OCI を含めることにより、発生主義会計と統計会計の調整過程を表現できる可能性が示

唆された。

次の親会（Working Group）は5月にルクセンブルクにて開催され、以下の議題を予定している。

- EUにおける発生主義会計改革に対する財政支援
- EPSAS 影響度調査に関する検討
- 原則に関する専門部会における EPSAS 基準検討状況報告
- 論点整理第二弾の状況報告（統一的な勘定科目表及び無形資産について）

2. ガバナンスに関する報告（アジェンダ2）

(1) 公益委員会（PIC）

公益委員会（PIC）は、2月28日に開催された。主な議題は、IPSASB アウトリーチ及び活動報告について、IPSASB 戦略及び作業計画（以下「次期戦略」という。）の開発状況、IPSASB のデュー・プロセス及びプロジェクトの優先順位、諮問助言グループ（CAG）の活動状況、並びにIPSASB メンバーの指名プロセスであった。

PIC は、IPSASB のアウトリーチ活動の方法、範囲について支持したものの、次期戦略において新たに提案している戦略テーマに関して、アウトリーチの方法を検討すべきであると提案した。次期戦略の開発や現行プロジェクトのデュー・プロセスについて特に懸念は示されなかった。次期戦略の開発に際し関係者と連携していくための円卓会議（roundtable）は、PIC も支持している。

IPSASB メンバーの指名については、前回に引き続き、出身地域や性別のバランスが重要であることを強調した。

3. 活動報告（アジェンダ3）

(1) ドイツにおける発生主義会計の状況

ドイツのボードメンバーである Sebastian Heintges 氏から、ドイツにおける発生主義会計に係る状況説明があった。背景として、ドイツは EPSAS 適用に反対の立場をとっている。

ドイツは連邦制国家であり、連邦（Bundes）、州（Länder）、郡／市町村（Kreis／Gemeinde）の3階層で構成される。連邦政府は現金主義、州は発生主義を採用している州もあれば、現金主義を採用している州もある。郡以下のほとんどの自治体では発生主義会計が導入されている。

連邦政府は現金主義会計である。連邦政府では、法令に基づき表示されている資産及び負債は、金銭評価されていない。最近上院（Bundesrat）及び下院（Bundestag）に提出された報告書では、発生主義会計移行の利点について疑義が呈されるとともに、移行コストが高くつく可能性が指摘された。発生主義・現金主義についてより中立的な立場の連邦会計検査院の報告書においても、EPSAS プロジェクトに懐疑的な見方が示されている。一方で、ドイツの IFAC 加盟団体であるドイツ会計士協会（IDW）は、欧州レベルでは通貨同盟、財政政策といった分野において求心力が働くため、政府財務報告を欧州各国と調和させていく必要があるのでは、との見解を表明した。

Heintges 氏によると、ドイツ国内では、発生主義会計を政府に導入すべきという考えは少数派

である。発生主義会計の採用ではヘッセン州が際立っており、バーデンヴュルテンブルク州が移行しているところである。同氏は、長期的には、外圧が生じれば現在の状況に変化が生じるかもしれないとの見解である。

同氏の発表に対し、CAG 議長の Thomas Müller-Marqués Berger 氏（EY・ドイツ出身）は、連邦政府において、有形無形固定資産の棚卸調査と、全てのインフラ資産の棚卸調査及び評価が開始されたという変化もあることを補足した。

4. 作業計画（アジェンダ4）

(1) 2017年12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12月の会議後に、「関連法人及び共同支配法人に対する長期持分（IPSAS 第36号の修正）及び負の補償を伴う期限前償還」が追加されたことが報告された。これは、「IPSAS の改善 2018」プロジェクトの後半部分として行われているもので、IPSAS 第28号から第30号「金融商品」の改訂に伴う関連基準の修正プロジェクトである。

(2) 今回の会議中の議論による変更

今会議での進捗を踏まえ、金融商品基準改訂プロジェクトの完了時期を2018年6月に前倒しすることが検討された。しかしながら、タスク・フォースにおいて新たな論点が上がってくる可能性があることから、作業計画案に変更は加えないこととした。

(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
金融商品基準改訂	—	2017年6月	2018年9月
IPSAS の改善	—	2018年3月	2018年9月
社会給付	2015年6月	2017年9月	2018年12月
戦略及び作業計画	2017年12月	—	2018年12月
関連法人及び共同支配法人に対する長期持分並びに負の補償を伴う期限前償還	—	2018年3月	2019年3月
リース	—	2017年12月	2019年6月
収益①② 非交換費用①	2017年6月	2019年3月	2020年前半
公的部門の測定①	—	2018年12月	2020年前半
公的部門特有の金融商品	2016年6月	2019年6月	2020年後半
収益③ 非交換費用②	2017年6月	2019年9月	2021年前半
公的部門の測定②	2018年12月	2020年前半	2021年前半
インフラ資産	—	2020年前半	2021年前半
遺産	2017年3月	2020年前半	2021年後半

(注) 2018年3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
金融商品基準改訂		C	IFRS 第 9 号の IPSAS 第 28 号～第 30 号への影響を検討
公的部門特有の金融商品	○	A	中央銀行等政府特有の金融商品の会計処理を検討
リース		C	IFRS 第 16 号の IPSAS 第 13 号への影響を検討
社会給付	○	A	年金債務等の認識と測定の基準を開発
収益①		C	IFRS 第 15 号とのコンバージェンス
収益②		A	IPSAS 第 23 号の改訂
収益③		B	カテゴリ B（履行義務の要件を一部充足）の取引
非交換費用①	○	A	集合サービスと個別サービスの区別
非交換費用②	○	A	補助金等の移転
公的部門の測定①	○	B	測定の原則
公的部門の測定②		A	現行 IPSAS の修正
インフラ資産	○	A	インフラ資産の認識と測定
遺産	○	A	遺産項目と関係負債の認識と測定を検討
IPSAS の改善		B	個別プロジェクト不要な比較的軽微な修正
関連法人及び共同支配法人に対する長期持分並びに負の補償を伴う期限前償還		C	金融商品 IPSAS（第 28 号～第 30 号）改訂に伴う関連基準の修正
戦略及び作業計画	○	A	IPSASB の新中期計画の策定

(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 A：公的部門特有の課題に対応するためのプロジェクト

B：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

C：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

(留意点)

収益及び非交換費用のプロジェクトは暫定的に五つに分けているが、五つの成果物が確定しているわけではなく、2018 年 6 月の会議で CP に対する関係者のコメントを検討したうえで今後の方向性を決定する。

5. 国際会計教育基準審議会（International Accounting Education Standards Board: IAESB）議長の報告（アジェンダ5）

国際会計教育基準審議会（IAESB）は国際会計士連盟（IFAC）の下部組織であり、IPSASBの姉妹組織に当たる。IAESBは、国際教育基準（International Education Standards: IES）を開発している。職業専門家として求められる技能（skill）や実務能力（competency）、求められる倫理観について規定している。各国に対する強制力はない。

IPSAS 適用国の一部では、制度は導入したものの公会計に精通した人材が不足しているという現状がある。当該地域で会計人材を育成するために、IAESB と IPSASB が連携することを意図して、今回のセッションが持たれた。IAESB では、世界各国で公共財政の監視が強化され、政府の意思決定や収入を増加させるために正確な会計情報が要請されていることから、今後、公的部門における職業会計士の知見が求められると考えている。IAESB はその 2017 年-2018 年作業計画において、公的部門における会計、報告及び保証に関して、会計士に求められる能力や機能、公会計を学ぶためのカリキュラム等を開発することを予定している。

現状の IES は企業会計を前提としている。公会計に関してどのような技能や実務能力が求められるのか、IAESB は調査を行っている段階である。

IAESB は、適用する会計基準の相違（IFRS vs IPSAS）、適用主体の相違（企業 vs 政府機関）、統治機構や外部環境の相違（民間では IFRS が普及してきているものの、公的部門では、法令環境・会計基準が各国により様々）といった論点を挙げている。なお、メンバーより、会計基準と統計基準（GFS 等）の相違についても留意すべきとのコメントがあった。

今後、利害関係者に対するニーズ調査、アウトリーチ活動を予定している。今回の IPSASB でのプレゼンテーションもアウトリーチの一環で実施された。

CAG 議長より、①IFRS の世界では各国は発生主義基準から IFRS に移行するが、公会計の世界では現金主義基準から発生主義基準に移行するという点、②発生主義会計情報の作成者や保証提供者のみならず、読み手に対する教育も重要となってくる点、③公的部門にも重要性概念を導入していく必要性（最後の 1 ドル、1 ユーロまで突き詰める性向がある点）が指摘された。

6. 公的部門の測定（アジェンダ6）

(1) 本プロジェクトの目的と検討経緯

本プロジェクトの目的は以下のとおり。

- 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 IPSAS 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。プロジェクトを二段階に分け、前半のプロジェクトでは測定基礎の選択と測定原則について CP を開発することにした。なお、後半のプロジェクトは当該原則に基づく他の IPSAS の修正を目的とする。

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ついて説明した。

2017年9月 教育セッションと、プロジェクトの成果物について議論した。

2017年12月 CP・ED の構成を検討した。

(2) 公開草案：目的、範囲及び定義（アジェンダ 6.2.1）

タスク・フォースから ED の目的、範囲及び定義について説明があり、議論の結果、以下の方向で ED を改訂することとした。

- 「目的」のセクションでは、適切な測定基礎の識別及び定義と、その導出に注力すべき。測定 ED は、各 IPSAS において特定の測定基礎を要請しない。目的規定の検討に当たっては、適宜概念フレームワークの測定目的を参照する。
- 資産・負債の測定のみならず、収益・費用の測定についても言及する。

IPSASB は、本 ED では全ての IPSAS の測定関連規定を考慮することを確認した。すなわち、金融商品、主体結合、他の主体への関与等に係る測定についても考慮する。また、ED には、公正価値を定義するために、IFRS 第 13 号「公正価値測定」の内容も含めることに合意した。

IPSASB は、ED の目的・範囲の規定文言について、以下のとおり改訂することとした。

目的：本基準（案）は、サービスに係るコスト、運営能力及び財務上の能力を適正に反映する測定基礎を識別し、財務報告の目的を達成するための当該基礎の決定方法を識別することを目的とする。

範囲：発生主義会計により財務諸表を作成し、表示する主体は、本基準（案）における測定に関する規定を適用しなければならない。

IPSASB は、測定タスク・フォース及びスタッフに対し、以下を指示した。

- (EDの開発過程で識別した論点を検討するための) CPのみならず、「測定」EDの結論の根拠を開発する。
- 質的特性及び制約を踏まえて検討する。

(3) 用語の定義 (アジェンダ 6.3.2)

① 用語集

スタッフが、概念フレームワークにおける測定基礎、IFRS第13号における公正価値、EDに関連する用語、IPSASがCPで検討している論点(例:取引コスト、借入コスト)を網羅する用語集の初稿を提示した(アジェンダ6.3.2)。当該用語集は、IPSAS、IFRS第13号、国際評価基準(IVS)、政府財政統計マニュアル(GFSM)2014をカバーしている。スタッフは、「取引コスト」は、IFRS第13号では出口価値で定義されているが、IPSASの文脈では入口価値及び出口価値として定義することが適切であることを強調した。

IPSASBは、スタッフ及びタスク・フォースに対し、用語対比表をさらに検討し、次回(6月)会議に上程することを指示した。また、当該用語対比表は要求事項にはしないが、EDに添付する場合はその場所についても検討することを指示した。

② 取引コストの定義

IPSASBの検討した選択肢は以下のとおり。

- 取引コストでなく、「取得、移転又は廃棄に係るコスト」若しくは「増分コスト」等を定義する。
- 「本基準における」取引コストを新たに定義する。
- 二種類の取引コストを定義する(歴史的原価・入口価値と、増分コスト・出口価値)。

IPSASBは、タスク・フォース及びスタッフに対し、IVSにおける取引コストがどのように定義されているかを検討し、入口価値及び出口価値という二種類の取引コストの定義を検討することを指示した。また、IPSASB議長(以下単に「議長」という場合はIPSASB議長をいう。)は、タスク・フォース及びスタッフに対し、取引コストに関する検討経緯をCP又はEDの結論の根拠のいずれに盛り込むかを検討し、6月会議での議題に提示することを指示した。

③ IFRS第13号の定義規定の場所と、公正価値の公的部門への適用

IFRS第13号の定義規定を測定EDに含めるべきか、との問いに対し、IPSASBは、IFRS第13号の全ての定義規定を含めるべきであり、IFRS第13号における定義以外の項目も公的部門の文脈を踏まえ公正価値の使用に必要と判断したものを全て含めるべきと指示した。

IPSASBは、IFRS第13号における公正価値が、公的部門・非営利主体においてどの程度目的適合的かを検討した。「まったく目的適合的でない」から、「資産又は負債の種類(例えば金融商品)や、特定のケース(例えば資産が売却又は廃棄される場合)によっては目的適合的」と、メンバー間の見解は割れた。議長は、IFRS第13号では公正価値を出口価値と明定しているため、入口価値に適用することは不可能であると述べた。

あるボードメンバーは、概念フレームワークにおける「市場価値」と、一部のIPSAS、ED、CPにおける公正価値の使用が混乱を招いていると主張した。関係者の間で、市場価値と公正

価値の関係、すなわち、なぜ概念フレームワークにおいて公正価値が定義されていないのか、また、なぜ IPSAS や IPSASB の公表文書においていまだに市場価値でなく公正価値という用語が使用されているのかを理解する必要があるという点を指摘した。今後開発する測定 IPSAS では、この点を明確にする必要があると主張した。これを受け、議長は、市場価値と公正価値の関係を CP 又は ED の結論の根拠において説明するようスタッフに指示した。

④ 他の IPSAS における資産及び負債の測定に関する定義

現行 IPSAS では、測定に関する各種定義が様々な基準に散らばっていることを確認した（例：棚卸資産、引当金や非資金生成資産の測定）。IPSASB は、測定関連の定義は、全て測定 IPSAS に取り込むべきであると考えている。測定関連の定義を含む IPSAS は、当該定義を削除すべく改訂することにした。IPSASB は、他の IPSAS における測定に関する用語定義や要求事項を全て含む単一（one-stop）の測定 IPSAS を開発することを支持した。

測定 IPSAS と減損に関する IPSAS 第 21 号「非資金生成資産の減損」及び第 26 号「資金生成資産の減損」の関係も検討した。二つの減損 IPSAS では、使用価値が定義されている。IPSASB は、二つの減損 IPSAS を維持することを指示した。IPSASB は、タスク・フォースに対し、減損に関する定義・その他の項目のうち、何を ED に移動させるべきかを検討するよう指示した。

今回の会議で、測定 ED の定義規定について、以下の加除修正が提案された。

- 「回収可能価額」の定義を追加する。
- 「使用価値」の説明は定義ではないので削除する。他の項目についても同様の観点で見直し、削除すべきものがないか見直す。
- 「取得に要した費用」等の表現は、自己創設無形資産を想起する可能性があるため、修正する。
- 偶発項目等、注記による開示において適用される測定関連用語についても検討する。

(4) CP：第 1 章及び第 2 章（アジェンダ 6.2.3）

CP の第 1 章「はじめに」、第 2 章「概念フレームワークと測定」について検討した。CP 第 1 章については、IPSASB メンバーから以下のようなコメントがあった。

- 測定目的と、サービス提供能力の重要性については、CP ではなく結論の根拠に記載する。
- IPSAS の測定における GFS の重要性についても触れる。

CP 第 2 章については、字句修正の他、IPSAS において適用指針を示す予定の論点リストを提示するとともに、コメントを求める特別の事項（SMC）において、適用指針が必要な論点について関係者の意見を求めることにした。

CAG 議長から、測定 IPSAS では概念フレームワークの測定目的との関連性を説明するとともに、測定目的を達成するための方法についても示すべきとの提案があった。議長はこれに同意し、IPSAS と概念フレームワークの関係について説明している現状の第 1 章 1.11 項の記載を第 2 章において充実させてはどうかと返した。例えば、第 2 章において、民間と公会計の測定における主な相違点を説明する等の案を示した。

議長は、タスク・フォース及びスタッフに対し、12 月会議で承認された CP の構成を見直し、

最終基準の結論の根拠における説明の要否について検討を指示した。

(5) CP：第3章「借入コスト」(アジェンダ 6.2.4)

現行 IPSAS 第5号「借入コスト」では、費用化処理を原則とし、適格資産の取得原価に含める処理(資産化処理)を代替処理としている。

IAS 第23号「借入コスト」では、即時費用化の選択肢が削除され、資産化が要求されたことから、過去、IPSASBにおいても借入コストの取扱いが検討された。当時、IPSASBは、多数の公的主体(省庁等)の資金調達をまとめてある省庁が実施し、公的主体が個々に資金調達することを禁止しているケースがあることを踏まえ、IFRSと異なる処理をとる理由があることを認識した。ただし、並行して検討していた概念フレームワークが完成するまでIPSAS第5号の改訂を延期することになっていた。

今回会議では、適格資産の借入コストの扱いについて、四つの選択肢を検討した。

適格資産の取得、建設又は製造に係る借入コスト	選択肢1	選択肢2	選択肢3	選択肢4
直接ひも付け可能かつ当該資産を取得するために個別に調達された場合	費用化 又は資産化	資産化必須	費用化 又は資産化	費用化
直接ひも付け可能だが、資産を取得するために個別調達されたものでない場合	費用化 又は資産化	資産化必須	費用化	費用化
他の借入コスト	費用化	費用化	費用化	費用化

選択肢1は現行IPSAS第5号、選択肢2はIAS第23号の処理である。

メンバーの大多数が全ての場合において費用化処理とする選択肢4に同意した。少数ではあるが、選択肢3に同意するメンバーもいた。したがって、CPの予備的見解(PV)は、「適格資産の取得等に関して調達された資金に係るものも含め、全ての借入コストは、資産化せず、費用処理すべきである。」と決定した。

議長は、以上の議論を踏まえ選択肢3及び4に対する賛成及び反対意見を改訂し、次回会議までの間に書面回付することをスタッフに指示した。

(6) 今後のステップ

6月会議に向けて、IPSAB議長は、スタッフ及びタスク・フォースに対して、取引コスト及び借入コストについて追加検討を指示した。

議長提案により、次回会議の前半では、結論の根拠を検討する前提として、2017年12月会議にて承認されたCP・EDの初稿を振り返ることにした。また、EDの脚注は削除し、基準に残すべき事項は結論の根拠に転記することにした。

(7) 他の測定関連IPSASとの関係(教育セッション)(アジェンダ 6.2.5)

プロジェクトを進める前提として、他の測定関連IPSASとの関係について教育セッションが

実施された。

① 測定関連 IPSAS の見直し方針

前回会議に引き続き、測定関連 IPSAS の見直し方針を検討した。以下の点を確認した。

- IFRS 第 13 号の公正価値は、IPSAS においては、出口価値かつ主体特有でない価値についてのみ適用される。IPSAS における減価償却後再調達原価 (DRC) は入口価値であり、概念フレームワークの再調達原価に対応すると考えられる。主体特有でない公正価値が IPSAS で用いられている場合、市場価値に置き換えるべきである。
- 既存 IPSAS の見直しは、概念フレームワークに完全準拠させるというよりも、どのように整合させていくのか、という観点で実施すべきである。
- 質的特性及び制約は基準適用の段階で考慮されるべきものであり、今回の IPSAS 見直し方針では考慮すべきではない。

議長は、(2017 年 9 月会議において検討したように) IPSAS においても公正価値が用いられているケースがあることを踏まえ、ED 第 7 章の「結論の根拠」に、公正価値と市場価値との関係について説明文を含めるように指示した。

② 会議での検討状況

・資産

資産の測定基礎に関して、スタッフから既存 IPSAS の分析が以下のとおり示された。IPSAS では、一般に資産の測定に際し、取得原価の使用と、代替的な選択肢として公正価値による再評価のいずれかの方法を認めている。現行 IPSAS における公正価値の定義は、IPSAS 第 27 号「農業」に示されており、概念フレームワークの市場価値の定義と同じである。

IPSAS	当初測定		事後測定
	測定基礎	取引コスト	
第 12 号「棚卸資産」	取得原価	資産化	取得原価又は正味実現可能価値の低い方 ※ 1
第 16 号「投資不動産」	取得原価	資産化	取得原価又は再評価 (公正価値)
第 17 号「有形固定資産」	取得原価 ※ 2	資産化	取得原価又は再評価 (公正価値)
第 27 号「農業」	売却コスト控除後の公正価値	売却コスト	売却コスト控除後の公正価値
第 31 号「無形資産」	取得原価	資産化	取得原価又は再評価 (公正価値)

※1 無償又は名目的対価による分配目的、又は無償又は名目的対価で分配予定の財の製造過程における消費目的で保有されている棚卸資産については、取得原価又は再調達原価の低い方で測定される（IPSAS 12.18）。

⇒ 棚卸資産の測定基礎の再調達原価が、概念フレームワークの再調達原価の定義と整合しない可能性が示唆された。

※2 非交換取引により取得した有形固定資産は、「公正価値」で当初測定される（IPSAS 17.27）。

⇒ 非交換取引を前提とするため、主体固有かつ入口価値である。したがって、概念フレームワークと整合させるには、市場価値又は再調達原価に置き換える必要があることが示唆された。

上記の検討を踏まえ、議長は、タスク・フォース及びスタッフに対し、測定基礎を選択する際の意思決定の過程を説明するフローチャートを開発することを指示した。当該フローチャートは、6月会議にて検討する予定である。考えられる意思決定ポイントとして、以下が挙げられた。

- 資産が流動か固定か（例：棚卸資産における取得原価か、固定資産における現在価値か）
- 資産の使用目的（例：サービス提供目的か、将来の経済的便益を得る目的か）

検討過程において、その他、以下の意見が挙げられた。

- 概念フレームワークにおける再調達原価は、最適化された減価償却後再調達原価と同義であり、見積技法ではなく測定基礎である。
- IFRS 第13号では公正価値を出口価値としているが、一方で、入口価値に関する測定技法についても規定している。
- IPSAS 第17号における公正価値に関する規定は、再調達原価を指向するものである。
- 測定 IPSAS により、現行 IPSAS の測定規定が少なからず影響を受けることが想定されることから、CP の PV や SMC として（可能であれば表形式で）提示すべきである。

・負債

IPSAS 第19号「引当金、偶発債務及び偶発資産」及び IPSAS 第39号「従業員給付」における負債の測定関連規定について検討した。

IPSAS 第19号では、引当金は、報告日時点の現在の義務を決済するために要する支出額の最善の見積りによって測定される。この測定方法は、概念フレームワークにおける履行原価の定義（負債によって表され義務の履行において主体が負担する原価（最もコストがかからない方法で義務を履行すると仮定）、概念フレームワーク 7.74 項）と矛盾するのではないかと、という点が提起された。タスク・フォース及びスタッフにおいて、資産と同様、負債についてもフローチャートを作成することにしたが、6月会議では、資産に絞って検討することを決めた。

一方、IPSAS 第 39 号では、負債の現在価値、例えば制度負債について、「従業員の当期又は前期以前までの役務の提供により生じた義務を決済するのに要すると見込まれる将来支払額の現在価値」という定義は、概念フレームワークの履行原価の定義と整合しているという点が指摘された。

以上を踏まえ、IPSASB はタスク・フォース及びスタッフに対して 6 月会議の準備としては、資産の測定に限定して検討していくことを指示した。また、他のプロジェクトへの影響（例えば投資不動産や金融商品）や、IPSAS 第 32 号「サービス委譲契約：委譲者」、IPSAS 第 40 号「公的部門の結合」については検討議題からは除外することを指示した。

③ 次回会議での検討予定

測定原則を確立した後、今回の教育セッションで提起された諸論点への対応を他の IPSAS の修正として取り扱うことを確認した。

測定目的・測定原則を踏まえ、資産の測定基礎を選択するためのディシジョンツリーを次回（6 月）会議にて提示し、検討することにした。負債に関しては、次々回以降の会議（9 月及び 12 月）にて検討することにした。

7. IPSAS 第 28 号から第 30 号「金融商品」の改訂（アジェンダ 7）

(1) プロジェクトの目的と検討経緯

IFRS 第 9 号「金融商品」へのコンバージェンスプロジェクトである。現行の IPSAS 第 29 号「金融商品：認識及び測定」に代わる新しい金融商品基準（IPSAS 第 41 号として公表予定）を IFRS 第 9 号をベースに開発するとともに、IPSAS 第 28 号「金融商品：表示」、IPSAS 第 30 号「金融商品：開示」にも派生的な修正を行う予定である。

2015 年 12 月 プロジェクト概要書の承認

2017 年 6 月 ED 承認

2017 年 12 月 コメント締切り

(2) コメントを求める特別の事項（SMC）1～3（アジェンダ 7.2.1～7.2.3）

コメントは計 22 件受領した。SMC 1～3 に関して、回答者のほとんどが賛成のコメントであった。

回答者のコメントを踏まえ、以下の 3 点をいずれも最終基準化する方向で合意した。

- SMC 1：IFRS 第 9 号と同様、IPSAS 第 29 号の現行ヘッジ基準を認めるか。
- SMC 2：本基準確定後、3 年間の猶予期間を設けるか
- SMC 3：IFRS 第 9 号と同様の経過措置で十分か

(3) 回答者から提起されたその他の論点（アジェンダ 7.2.4）

SMC に対する回答の他、以下の論点が回答者から提起された。各論点について、今回会議以降タスク・フォースで詳細な対応案を検討し、次回会議で検討することにした。以下、(4)～(9)において、会議の様様を紹介する。

- (4) コンセSSIONナリー・ローンと組成した信用減損金融資産の関係
- (5) コンセSSIONナリー・ローンを実行するというコミットメントの取扱い
- (6) 短期債権における割引省略
- (7) 非資金生成資本性商品の公正価値測定
- (8) 資本性商品における「実質的に」の意味の明確化
- (9) 初日収益の公正価値評価に係るガイダンスと他の評価ガイダンスの関係

(4) コンセSSIONナリー・ローンと組成した信用減損金融資産の関係（アジェンダ 7.2.5）

コンセSSIONナリー・ローンとは、市場条件を下回る条件での貸付をいう。ED 第 62 号では、取引実行当初に市場条件を下回る条件で貸付けた場合に生じると説明している（AG120 項）。

一方、IFRS 第 9 号における「組成した信用減損金融資産」の中には、借手が財政上困難な状況にあり、借入時に既にコンセSSION要素が織り込まれている場合があるため、コンセSSIONナリー・ローンとの関係が問題となる。

スタッフは、タスク・フォースの検討方針として四つの選択肢を提案した。

- あらゆる場合において貸付時におけるコンセSSION要素と信用状況の反映（信用減損）を分離する。
- コンセSSIONに係る初日費用に信用減損を含める簡便法（practical expedient）を認める。
- 基準上の原則を実務に適用するために設例を作成する。
- 実務上適用可能な方法を原則（基準本文）にも入れる。

IPSASB は、タスク・フォースでの検討を経て、6 月会議で再度詳細に検討することにした。ただし、選択肢の四つ目は否定された。また、ボードメンバーからは、減損は戻入れられる可能性がある一方、コンセSSION部分については戻入れがなされないという性質の違いがあるため、簡便法は適切ではないのではないかという疑問が呈された。

(5) コンセSSIONナリー・ローンを実行するというコミットメントの扱い（アジェンダ 7.2.6）

市場条件を下回る金利で貸付けるというコミットメントは、貸手側において金融負債を生じさせる（ED 第 62 号第 45 項(d)）。コミットメント付与時の負債の測定と、貸付実行時の処理との整合性に係る当協会からのコメントが取り上げられたものである。

スタッフは、タスク・フォースの検討方針として三つの選択肢を提案した。

- 現行基準上の原則の適用方法に関して設例を設ける。
- コンセSSIONナリー・ローンを実行するコミットメントの測定に関して、詳細な指針を開発する。
- 実務上適用可能な方法を原則（基準本文）にも入れる。

IPSASB は、タスク・フォースでの検討を踏まえ、6 月会議で詳細に検討することにした。論点を分かりやすくするため、設例が必要との意見が挙げられた。

(6) 短期債権における割引の省略（IFRS 第 15 号における簡便法）（アジェンダ 7.2.7）

回収までの期間が短期（12 か月以内）の債権について、IFRS 第 15 号では割引計算を実施しないという簡便法を認めている。新金融商品基準においてこのような処理が認められるかが議論された。

スタッフは、タスク・フォースの検討方針として四つの選択肢を提案した。

- 簡便法を認めない（IFRS 第 15 号における簡便法に相当する IPSAS はない）。
- 収益プロジェクトで方向性が明確になるのを待つ。
- IFRS 第 15 号にならば、ED 第 62 号でも簡便法を設ける。
- 現行基準上の原則の適用方法に関して設例を設ける。

IPSASB は、タスク・フォースでの検討を踏まえ、6 月会議で詳細に検討することにした。ボードメンバーからは、IPSAS 間で不整合が生じないのであれば、収益基準の最終基準化まで待つてはどうかとのコメントがあった。

(7) 非資金生成資本性金融商品の公正価値測定（アジェンダ 7.2.8）

現行 ED ではキャッシュ・フローベースでの評価技法が示されているため、非資金生成資本性金融商品が大幅な簿価切り下げになることを危惧するコメントがあった。

この点に関し、スタッフから以下が示された。

- これまで、資本性金融商品の測定については、相当の時間をかけて検討してきた。
- 開発中の指針は特定の測定技法を例示はしているが要求事項とはしていない。
- 回答者から提案されている純資産額を用いた測定方法については、既に IPSASB において設例が開発されている。

公的部門において資本性金融商品の評価には困難が伴うことから、以下の点をタスク・フォースにて検討することがスタッフから提案され、IPSASB はこれに合意し、6 月会議でさらに以下について検討することとした。

- 受け入れ可能な測定方法を明確にするために、どのような（強制力のない）指針が開発できるか。
- どのように当該指針を開発するか。

(8) 資本性金融商品における「実質的に」の意味の明確化（アジェンダ 7.2.9）

公的部門における資本性金融商品は、非交換部分を含んでいる可能性があるため、実質的に「資本」に相当する部分を判断するのは困難ではないかとの回答について検討した。

IPSAS 第 23 号第 38 項では、所有者からの拠出は、特定の取決め又は指定によって証拠付けられるとしている。ED の公表に先立ち、IPSASB では資本性金融商品が非交換部分を含むかどうかの判断については、取決め又は契約上の条項をもとに職業的専門家としての実質判断が求められるとした。

スタッフは、タスク・フォースにおいて検討すべき三つの論点を提案した。

- 出資がコンセッショナリ要素を含むかどうかを判断するには、取決めの実質に基づき決

定すべきとした IPSASB の過去の決定が適切か。

- IPSAS 第 23 号の要求事項が適切かどうか。
- 本コメントへの検討経緯について、結論の根拠において説明するか。

IPSASB は上記に合意し、6 月会議でさらに検討することとした。

(9) 初日収益の公正価値評価に係る指針と他の評価指針の関係（アジェンダ 7.2.10）

取引価格と公正価値が当初から乖離する金融商品に関する ED 第 62 号 AG117 項と ED 第 62 号における他の公正価値指針の関連についての回答者からの懸念について検討した。

ED 第 62 号 AG117 項は、(IPSAS に取り込むか決定していない) IFRS 第 13 号「公正価値測定」に関する言及があったため当初開発過程において除外されかけたが、金融商品の当初測定方法を明確化するため残すことが決定された。一方、AG117 項と類似した規定の AG147 項及び AG148 項は、IPSAS 第 29 号（適用指針は IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」を基にしている）から引き継がれたものであり、現状の指針には重複感がある。

スタッフは、タスク・フォースにおいて検討すべき四つの選択肢を提案した。

- AG117 項を削除する。
- AG117 項の適用方法を明確にする。
- AG147 項及び AG148 項を削除する。
- 全ての指針を残し、適用順序を明確にする。

IPSASB は、上記について 6 月会議でさらに検討することとした。

(10) 今後のステップ

以上の論点について、タスク・フォース及びスタッフは引き続き検討し、6 月会議で IPSASB に報告することになった。

8. 改善（アジェンダ8）

(1) プロジェクトの目的と検討経緯

個別にプロジェクトを建てるほど重要ではない事項を「改善」として、字句や基準間の整合性を保つための改訂を行う。2017年12月の作業計画の検討において、スタッフリソースと会議での検討時間を見て、2018年3月会議で検討することを決定した。

(2) ED第65号「IPSASの改善2018」の内容

ED第65号の詳細は、当協会ウェブサイト別途公開予定のED第65号「IPSASの改善2018」の解説記事を参照されたい。

IPSASBは不定期に基準の改善（「改善」とは、個別にプロジェクトを立ち上げるほど重要ではない修正をまとめて行うことをいう。）を実施している。今回の改善は、①パートI「利害関係者からの要望を踏まえた改善（一般的な改善）」と、②パートII「IFRSへのコンバージェンスの維持」の2部構成からなる。それぞれについて、スタッフにより提案された修正内容と会議での検討経緯は以下のとおり。

① IPSASの一般的な改善事項

対象 IPSAS	提案された修正内容	今回会議での検討
IPSAS 第 10 号「超インフレ経済下における財務報告」 IPSAS 第 22 号「一般政府部門に関する財務情報の開示」 IPSAS 第 24 号「財務諸表における予算情報の表示」	IPSAS で定義されていない「主要財務諸表」を「財務諸表」へ改訂	同意
IPSAS 第 16 号「投資不動産」	IPSAS の改善 2010 での修正漏れへの対応	IPSAS 16.76 を削除することに同意
IPSAS 第 31 号「無形資産」	資産の事後測定に再評価モデルを採用した場合に、無形資産についても減損会計（IPSAS 第 21 号及び第 26 号）が適用されることを明確化	同意。なお将来に向かって適用する（遡及適用しない）と決定。
IPSAS 第 33 号「初度適用」	比較情報の免除は IPSAS 適用初年度のみであることを明確化	同意
IPSAS 第 16 号「投資不動産」 IPSAS 第 17 号「有形固定資産」 IPSAS 第 39 号「従業員給付」	IPSAS 第 33 号の他の IPSAS の修正に関連した修正漏れへの対応	同意
IPSAS 第 34 号「個別財務諸表」	支配主体の個別財務諸表における被支配投資主体の測定及び表示に関する規定を修正	スタッフ提案を一部字句修正の上、同意

② IFRS コンバージェンスの維持 (IASB 改善プロジェクトへの対応)

対象 IPSAS	提案された修正内容	今回会議での検討
IPSAS 第 16 号「投資不動産」	IFRS 年次改善 (2011-2013) に対応した字句修正。投資不動産 (IPSAS 第 16 号)、自己使用不動産 (IPSAS 第 40 号「公的部門の結合」) の関係を明確化	同意
IPSAS 第 2 号「キャッシュ・フロー計算書」	開示イニシアティブ (IAS 第 7 号改訂 財務活動から生じる負債の変動に関する開示要請を追加)	同意
IPSAS 第 16 号「投資不動産」	投資不動産の振替に関する IAS 第 40 号の改訂を反映	同意
IPSAS 第 36 号「関連法人及び共同支配法人に対する投資」	自身が投資主体ではない主体が、投資主体である関連法人又は共同支配法人に対する投資ごとに、持分法か、公正価値測定を維持するかを選択できることを明確化 (IAS 第 28 号改訂への対応)	同意
IPSAS 第 4 号「外国為替レート変動の影響」 IPSAS 第 33 号「初度適用」	外貨で非貨幣性資産又は負債を前払い・前受けした場合の処理について明確化 (IFRIC 第 22 号への対応)	同意
IFRS 年次改善 2015-2017 サイクルへの対応		
IPSAS 第 37 号「共同支配の取決め」	共同支配事業に参加するが、共同支配を獲得していない場合に、主体が従前から保有していた持分を再測定しないことを明示	同意
IPSAS 第 40 号「公的部門の結合」	共同支配事業に対する事業の支配を獲得した場合で、段階的に達成される取得の場合は、従前から保有していた持分を再測定することを明示	同意
IPSAS 第 5 号「借入コスト」	資本化の対象となる借入コスト算定方法の明確化	同意
IPSAS 第 39 号「従業員給付」	期中に確定給付制度の改訂、縮小又は清算があった場合の数理計算上の仮定の取扱いを明確化 (IAS 第 19 号改定への対応)	同意

(3) ED 第 65 号「IPSAS の改善 2018」の承認

スタッフは、提案された修正は読んで字のごとくであるため、特に論点はないと認識している。したがって、他の ED とは異なり SMC は設けない。

公開期間については、改善プロジェクトは通常なら 60 日間（6 月末）となる。並行して公表されている ED 第 64 号「リース」及び CP「戦略及び作業計画」がいずれも 6 月にコメント期限を迎えることから、多くの回答者の便宜のために、コメント期限を 7 月半ばに延ばすことが提案された。

ED 第 65 号は、出席メンバー 15 名の全会一致により承認され、7 月 15 日までコメント期限を延長することも承認された。

(4) ED 第 66 号「関連法人及び共同支配主体に対する長期持分（IPSAS 第 36 号の修正）及び負の補償を伴う期限前償還（IPSAS 第 41 号の修正）」の承認

ED 第 66 号は、2017 年 10 月に IASB から公表された IAS 第 28 号の改訂と IFRS 第 9 号の改訂の二つの論点を扱う、今回の改善プロジェクトのもう一つの公開草案である。

対象 IPSAS	提案された修正内容	今回会議での検討
IPSAS 第 36 号「関連法人及び共同支配主体に対する長期持分」	IFRS 第 9 号（減損会計を含む）は、長期持分に適用されることを明確化	同意
今後承認予定の金融商品基準（IPSAS 第 41 号）	次のように分類の規定を改定する。 前払の特徴を有する特定の金融資産で、契約の中途解約に係る合理的な負の補償に帰結する可能性のあるものは、償却原価で測定するか、又は公正価値を通じてその他の包括利益で測定することに、適格性を有する。	同意

ED 第 66 号について会議で検討すべき項目がないことを確認し、また、SMC を設けないことを決定した。ED の一部に今後基準化される予定の IPSAS 第 41 号（金融商品）に関するものがあるため、当該基準が公表されたのち、会議での承認を求めることとした。

ED 第 66 号は、出席メンバー 15 名の全会一致により承認された。

9. 公的部門特有の金融商品（アジェンダ9）

(1) プロジェクトの目的と検討経緯

中央銀行や財務省が扱う金融商品等を取り扱うプロジェクトである。

2016年6月 CP 承認

2017年6月 CP と ED 第 62 号「金融商品」に対するコメントの検討

本プロジェクトと他のプロジェクトの関係は以下のとおりである。

本プロジェクト	流通通貨、貨幣用金、IMF 関連の金融商品（特別引出権＝SDR、IMF クォータ（拠出金））
ED 第 62 号「金融商品」	コンセッションナリー・ローン、金融保証契約、公的部門の証券化
CP「収益及び非交換費用」	法定債務、法定債権

(2) スタッフ提案と決定事項（アジェンダ 9.2.1～9.2.3）

公的部門特有の金融商品が、ED 第 62 号（「コア金融商品基準」として IPSAS 第 41 号になる予定）における金融商品の定義を満たすかどうかにより、以下のような場合分けをスタッフは提案した。

- 金融商品の定義を満たすもの
⇒ 金融商品基準に（強制力のない）適用ガイダンスを追加する。
- 金融商品の定義を満たさないもの
⇒ 金融商品基準における他の規定を類推適用し金融商品基準に付録（強制力なし）を添付する。

メンバーは、上記スタッフ提案に同意した。

スタッフはさらに、本プロジェクトにおける ED の検討を金融商品タスク・フォースに委ねるべきことを提案した。これは、以下の理由からである。

- プロジェクトが複雑かつ各国の中央銀行や財務省等一部の関係者に限られるため。
- 金融商品プロジェクトと関連する論点があるためタスク・フォースを一本化した方が効率的であるため。
- 既存の IPSAS に関する規定を公的部門特有の金融商品にどのように適用するか、という検討であり、新たな原則を生み出すものではないため。

上記提案に対し、IPSASB は、タスク・フォースに、①CP に対する回答の詳細検討、②プロジェクトの選択肢の検討とコア金融商品基準との関係性の検討、③ED の開発を委ねることを決定した。

10. 収益（アジェンダ 10）

(1) プロジェクトの目的と検討経緯

IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」の公表を踏まえ、公的部門における収益認識基準を検討するプロジェクトである。

2017 年 6 月：CP「収益及び非交換費用に係る会計」承認

2018 年 1 月：コメント締切り

今回会議：コメントの概要把握、次回以降検討すべき論点の頭出し

(2) CP に対する回答者構成（アジェンダ 10.2）

計 38 件の回答が寄せられた。地理的構成として、欧州からの回答が約 4 割、オセアニア地域からの回答が 4 分の 1 を占めた。IASB に対するコメント回答者と比較して、オセアニア地域の当該問題に対する関心がうかがえる。

職能別構成としては、IFAC 加盟団体から 10 件、作成者から 10 件、基準設定・諮問機関から 7 件と続いている。

コメント回答状況について、CAG 議長からは、IASB と比較して総件数が少ないため、十分な回答を得られているのかという懸念、地理的構成がいびつではないかという懸念が提起された。議長からは、ラウンドテーブル等、関係者に対するアウトリーチ活動を引き続き進めること、今後発生主義採用国が飛躍的に増えることから、関係者の関心も増していくであろうことが述べられた。

(3) PV 1：履行義務のある収益取引（カテゴリ B 及び C）について（アジェンダ 10.3.1）

CP では、収益取引を以下の三つのカテゴリに分けて検討している。

- カテゴリ A：履行義務又は約定（stipulations）を伴わない取引
- カテゴリ B：履行義務又は約定を伴う取引であるが IFRS 第 15 号の全ての要求事項を満たしていないもの
- カテゴリ C：IFRS 第 15 号の全ての要求事項を満たしている取引

PV 1 では、IPSAS の収益基準のうち、IPSAS 第 9 号「交換取引による収益」及び IPSAS 第 11 号「工事契約」は、基本的に IFRS 第 15 号を基に置き換え作業を進めることを問うていた。本 PV に対しては、過半の回答者の支持が得られた。

(4) PV 3：カテゴリ B 取引における IFRS 第 15 号の修正方法（アジェンダ 10.3.2）

カテゴリ B 取引について、CP では IFRS 第 15 号の履行義務アプローチを公的部門向けに修正する方法（公的部門向け履行義務アプローチ（以下「PSPOA」という。））を提案していた。当該提案に対して、回答者からは概ね支持された。PSPOA を引き続き開発していくことで IPSASB は暫定合意したが、スタッフに対し、PSPOA が実務に耐え得るものか事例を通じて検証するよう指示した。

IPSASB は、オーストラリア会計基準審議会（AASB）は既に PSPOA での基準を開発済みであること、ニュージーランド会計基準審議会は現在検討中であることから、スタッフの事例検証において考慮するように指示した。次回会議でスタッフが示す事例を検証する予定である。

(5) PV 2 : IPSAS 第 23 号改訂 カテゴリ A 取引 (アジェンダ 10.3.3)

カテゴリ A 取引については、IPSAS 第 23 号を改訂することで回答者からの支持も得られたため、IPSASB は引き続き開発することで同意した。持分拠出、補助金を主要論点として識別した。

(6) SMC 3 : 時間的制約のある収益取引及び交換・非交換に係る指針 (アジェンダ 10.3.4)

SMC 3 では、時間的制約のある収益取引への対応について、四つの選択肢を提示している。すなわち、

- ① 表示・開示の拡充で対応する。
- ② 時間的制約を付帯条件 (conditions) に分類する。
- ③ 時間的制約を伴う移転をその他の債務に分類する。
- ④ 時間的制約を伴う移転を純資産・持分に認識した後、財務業績計算書を通じリサイクルする。

という四つである。

CP に対する回答からは、どの選択肢が多く賛同を得られたか分からなかった (票が割れた)。IPSASB はスタッフに対し、CP 回答 (特にスタッフのコメント分析において「意見が不明確」となっているもの) を詳細に分析するよう指示した。本件については、2018 年 9 月会議で改めて検討することにした。

なお、SMC 4 は、PSPOA を採用しない場合、交換・非交換取引の判定に関して追加的なガイダンスを設けるかどうかという点を問うていた。多くの回答者は、ガイダンスがあれば望ましいという回答であったが、IPSASB は、カテゴリ B 取引の取扱い (PSPOA) を固めるまで、ガイダンス開発は行わないことを決定した。

(7) PV 4 ・ SMC 5 : 資本的補助金に係る会計処理 (アジェンダ 10.3.5)

PV 4 では、IPSAS において資本的補助金に触れる必要があるという点、SMC 5 では、CP で資本的補助金に関する全ての論点が識別されているか、また、会計処理方法について提案を求めていた。PV4 には約 8 割の回答者が同意した。

資本的補助金は、資産建設期間にわたって収益認識すべきか、それとも、資産の使用期間にわたって収益認識すべきかという点についても議論があった。あるメンバーは、補助金により建設した建物を使用する義務は、資源の移転を伴わないため、履行義務ではないのではないかと主張した。

本件に関して、IPSASB の意思決定は何らなされていない。スタッフで詳細を検討し、後日議題にのせる予定である。

(8) SMC 6 : サービスの現物給付に係る会計処理 (アジェンダ 10.3.6)

サービスの現物給付に関して、ボードメンバーの間では以下のような様々な意見が出ており、収束していない。

- ・ サービスの現物給付は測定に困難が伴うため、画一的な処理ではなく、会計処理の選択肢を持たせることが望ましいのではないか。
- ・ 少なくとも IPSAS 第 23 号並みの指針は必要ではないか。
- ・ 見積りコストが便益を上回るのではないか。

- 主体の運営能力（規模）を適切に表すためにはサービスの現物給付についても会計処理を求めるべきではないか。

IPSASB は、スタッフに対し CP への回答を引き続き検討し、論点を抽出するように指示した。また、他の基準設定主体（公的部門に限らない非営利主体）において、どのように要求事項を定めているのか、机上調査を行うようにも指示した。

(9) 今後のステップ

① 2018 年 6 月会議での予定

スタッフが PSPOA に関する設例を提示し、IPSASB 会議で、PSPOA を承認又は検討を進めることを仮決定する。サービスの現物給付、IPSAS 第 23 号改訂に係る論点についても検討する。

② 2018 年 9 月会議での予定

時間的制約のある収益取引・資本的補助金について検討する。

11. 社会給付（アジェンダ 11）

(1) プロジェクトの目的と検討経緯

公的部門が提供する年金制度、失業給付等の「社会給付」について、主に負債側の認識・測定・開示に係る IPSAS を開発するプロジェクトである。過去幾度か IPSASB が基準化を試みたが頓挫してきたため、社会給付の定義をできるだけ狭めるとともに、実務上受入可能な方法を模索して、議論を収束させることを目指している。

2017 年 10 月：ED 第 63 号「社会給付」公表

2018 年 3 月：コメント締切り

今回会議：コメントの概要把握、論点検討

(2) 適用範囲

適用範囲について、回答者から以下のような疑問があった。

- 非交換費用と社会給付の境界線がどこにあるのか。
- 履行義務の伴う費用と履行義務の伴わない費用について違いはあるのか。両者に相違があるのであれば、履行義務の伴う費用（交換費用）については他の IPSAS でカバーされていないのではないか。

上記について、複数のメンバーの法域でも同様の議論があったとのことである。特に、社会給付と普遍的に利用可能なサービスを区別する必要があるのか、各国で実務に適用する際に、区別が困難ではないか、という意見が挙がった。

議長の法域では、以下のような違いがあるとのことである。

社会給付	普遍的に利用可能なサービス
受給者からの要請に応じて給付される (demand-led)	支出上限により管理される
受益者に対する現金支払いを伴うことが多い	直接支払は少なく、政府・サービス提供者・受益者間の三者間の取決めにより提供されることが多い。

これに対し、あるメンバーの法域では、受給者からの要請に応じて給付され、かつ支出上限により管理される社会給付が存在するとのコメントがあった。

(3) 定義

議長によると、ED 第 63 号の社会給付の定義に「(c) 社会全体のニーズに対応する」について関係者から懸念が示されているとのコメントがあった。

IPSASB は、あるメンバーが提示した社会給付制度を取り上げ、場合によっては識別することが困難になる可能性に留意した。IPSASB の文脈では、公的年金制度に関して、IAS 第 26 号「退職給付制度の会計及び報告」に相当する基準がないのではないか、という指摘があった。

(4) 債務発生事象アプローチ

ED に対する回答者は、非交換費用を測定する方法として履行原価アプローチ（ED 第 63 号と整合）を支持する傾向にあるとスタッフからコメントがあった。

議長は、社会給付に関する開示と、非交換費用における開示については整合させていくべきであると述べた。

副議長は、社会給付に係る資金調達や、関連資産の会計処理について疑問を投げかけた。この問題提起は、保険アプローチを義務化するかどうか、という議論と関連していると議長は答えた。スタッフは、ある関係者からの、5年間の社会給付支出を対応する拠出に関する情報のないまま開示することにあまり意味がないのではないかというコメントを紹介した。社会給付支出の開示は制度の性格によっては有用ではないか、また、保険アプローチでは収益・費用両方を包含するが、債務発生事象アプローチは費用側のみを規定しているという意見が複数のメンバーからあった。

(5) 持続可能性報告（RPG 第 1 号）との関係

持続可能性報告に関する RPG 第 1 号の一部を強制化するかどうか、という SMC に関する論点である。回答者から、当該検討に際しては、社会給付だけでなく普遍的に利用可能なサービスや集合サービスについても同様に検討する必要があるという示唆があった。

(6) 議論の総括と今後のステップ

議長は、今回の議論を通じて、社会給付プロジェクトが他の様々なプロジェクトと連携して検討していかなければならないことが明らかになったとコメントした。スタッフからは、非交換費用プロジェクトの一部の論点は、ED 第 63 号への回答を分析するまで意思決定を先延ばしした方がよいものがあるとの意見があった。

次回 6 月会議にて、ED 第 63 号に対する回答の初回取りまとめと分析を実施する予定である。

12. 非交換費用（アジェンダ 12）

(1) 集合サービスと普遍的に利用可能なサービス（アジェンダ 12.2.1）

PV 5 及び PV 6 では、集合サービスと普遍的に利用可能なサービスには履行義務がない（PV 5）ため、債務発生事象も存在せず、提供されたサービスの価値で費用処理されるとしていた。この見解に対し、概ね支持が得られた。ただし、以下のような論点が提示された。

- 社会給付プロジェクトとの整合性（社会給付と集合サービス・普遍的に利用可能なサービスの判別）
- 集合サービス・普遍的に利用可能なサービスにおける履行義務の有無
- 集合サービス・普遍的に利用可能なサービスに関する費用は非交換費用でなく全て交換費用ではないか。

会議では、集合サービス・普遍的に利用可能なサービスには、二つの取引があるとされた。①街灯のための電力や、警察や軍に属する人員への給与といった財又はサービスの購入に係るものと、②公衆に対するサービス提供の側面である。①はあくまで交換取引であり、②が非交換取引である。論点は、①の取得に先立って、②の取引に係る負債が生じるかどうか、という点である。

以上の点を検討するに当たり、メンバーから検討すべき要因として、普遍的に利用可能なサービスは、居住等の受給資格が必要な場合がある一方、集合サービスにはそのような資格要件はないため、集合サービスは皆等しく受けられるという点が挙げられた。また、強制可能性も考慮すべき点として提示された。

以上の検討を踏まえ、IPSASB はスタッフに以下を指示した。

- ED 第 63 号に対するコメントを検討して、集合サービスと普遍的に利用可能なサービスの定義を検討する。
- 集合サービス、普遍的に利用可能なサービスそれぞれについて、資源提供者、資源受領者及び受益者の三者間関係からどのように資産・負債・収益及び費用が生じるかを説明する（IPSASB は集合サービスの方が単純であると考えているため、これを先に検討する）。当該検討経緯は ED の草稿に含める。
- 本論点を取り扱った過去の作業結果や事例を参照する。

(2) 公的部門における履行義務アプローチ（アジェンダ 12.2.2）

本件に関し一定の支持は得られたが、過半数には及ばなかった。CP への回答で挙げた論点は以下のとおり。

- 収益と費用の会計処理を合わせることのメリット
- 約定は履行義務かどうか
- 全ての非交換費用に対応する拡張された債務発生事象アプローチに代わるアプローチの適用

議長は、関係者は収益認識については PSPOA を支持しているものの、事例をもとに検討したいとの要望に応える必要があることに触れた。

また、非交換費用の認識方法を定める前に、収益認識側の検討を進めるべきとコメントした。非交換費用は、資源提供者にとって、資源受領者が履行義務を遂行したという証拠を収集するのが困難であるとの指摘があった。

以上を踏まえ、IPSASB はスタッフに、①収益の事例における非交換費用側の処理を検討することと、②主要論点の検討の方向性が見えてきた段階で、再度 CP に対する回答を見直すことを指示した。

(3) 契約に基づかない債権の当初測定 (アジェンダ 12.2.3)

契約に基づかない債権について、IPSASB は、額面金額 (法定金額) での当初測定 + 回収不能と見込まれる分について減損という PV を提示していたが、概ね支持が得られた。回答者からは、以下の論点が提起された。

- 主な回収不能額については、回収不能となった理由を開示すべき。
- 法定繰延が回収可能額の公正価値に影響を及ぼす可能性がある。
- IPSAS 第 23 号における統計モデルを適用した場合に額面金額はどのように決定するのか。
- 契約に基づかない債権の当初測定は収益認識モデルに基づくべきかどうか。
- 減損の方法

複数のボードメンバーから、多くの法域において、法定租税収入の額については法令による報告義務があるため、財務報告も連携させる必要があることが指摘された。この場合、回収不能分を引当金として間接控除して表示することが適切かもしれないとされた。

IPSASB は、当初測定は収益認識と関係しているため、収益プロジェクトの決定次第であることを確認した。本件については、9 月会議以降に議題を上程できるよう、スタッフに検討を指示した。

(4) 契約に基づかない債権の事後測定 (アジェンダ 12.2.4)

事後測定は当初測定に影響されるため、CP に対する回答には特に一貫性はなかった。

あるメンバーからは、ほとんどの債権が 1 年以内に回収されるため、原価モデルであっても償却原価モデルであっても結果はあまり変わらないのではないか、というコメントがあった。この点、スタッフからは、金融商品プロジェクトで検討した、12 か月以内に決済される金融商品について割り引かないという簡便法が認められれば、原価モデルや償却原価モデルが多くの場合に一貫性のあるモデルとなるのではないかとコメントがあった。議長は、測定プロジェクト、金融商品プロジェクトの今後の検討結果を踏まえて検討すべきであるとした。

IPSASB は、9 月以降の会議の議題に挙げるべく、引き続き検討するようスタッフに指示した。

(5) 契約に基づかない債務の事後測定 (アジェンダ 12.2.5)

スタッフは、履行原価アプローチが実務的であり、かつ IPSAS 第 19 号の適用結果と同一となるため、これら二つを一緒に検討することが望ましいと考えている。

一方、議長は、測定プロジェクトにより、IPSAS 第 19 号も (特に可能性の閾値の観点から) 見直す予定であり、偶発資産及び負債の範囲が狭まる可能性があることに触れた。なお、この点について、期日は設定していないが、IASB も IASB 概念フレームワーク改訂後、IPSAS 第 19 号に相当する IAS 第 37 号を見直す予定である。

IPSASB は他のプロジェクトの動向を見つ、9 月以降の会議の議題に挙げるべく、引き続き検討するようスタッフに指示した。

(6) 今後のステップ

スタッフは今回の論点について引き続き分析し、6 月及び 9 月会議に検討材料を提供する。

以上