

# 国際公会計基準審議会（IPSASB）会議報告

## 2020年12月 バーチャル会議

IPSASB テクニカル・アドバイザー 公認会計士 露谷竹生 かきやたけお

### 決定事項の概略

議案	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
2	作業計画	—	2021年の会議日程追加	2
3	測定	測定のヒエラルキーを構成する項目について多数の論点を検討	ED 第 77 号「測定」を暫定承認	4
4			ED 第 76 号「概念フレームワーク範囲を限定した見直し」を暫定承認	13
5	遺産・インフラ	インフラ資産・遺産資産の論点を検討	ED 第 78 号「有形固定資産」を暫定承認	15
6	リース	<p>&lt;第1フェーズ&gt; IFRS 第 16 号「リース」に沿った ED の開発：論点検討と ED 草稿を検討。</p> <p>&lt;第2フェーズ&gt; 予備調査用の質問書（RFI）の草稿をレビュー</p>	ED 第 75 号「リース」を承認 RFI を承認	22
7	天然資源	政府の権力の資産性の論点、CP の構成をレビュー、CP 序章・第 1 章をレビュー	CP に盛り込む PV を検討	24
8	収益・移転費用	ED 第 70 号～第 72 号を公表	ED に寄せられたコメントの予備的なレビュー	26
9	中期計画の間見直し	—	—	28

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

IFRS (International Financial Reporting Standard) : 国際財務報告基準

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)

本報告記事は、IPSASB の 2020 年 12 月会議アジェンダ・ペーパー（議題文書）の番号順（上表「No.」）に並べている。「会計・監査ジャーナル」2021 年 5 月号の掲載記事とは構成が異なる場合がある。

IPSASB 会議のアジェンダ・ペーパー及びプレゼンテーション資料等は、IPSASB ウェブサイト (<https://www.ipsasb.org/meetings>) から入手できる。詳しくは原文資料を参照されたい。

## 1. 全般的事項

2020年12月のIPSASB会議は、2020年12月1日から2日、8日から11日及び15日の合計7日、バーチャル形式で開催された。12月会議の参加者は、17名のボードメンバー（韓国は欠席）に加え、テクニカル・アドバイザー、招待オブザーバー及び事務局を合わせて49名であった。

12月会議では、リースの公開草案（以下、ED という）と情報提供要請書（RFI : Request for Information）を承認し、測定関連の三つのEDを暫定承認した。暫定承認された三つのEDは、整合性の検討や校正作業を行い、2021年2月会議で最終承認される予定である。

承認	<ul style="list-style-type: none"><li>ED 第 75 号「リース」</li><li>情報提供要請書「コンセッショナルリー・リース及びリースに類似するその他の取決め」</li></ul>
暫定承認	<ul style="list-style-type: none"><li>ED 第 76 号「概念フレームワーク第7章『測定』の改訂」</li><li>ED 第 77 号「測定」</li><li>ED 第 78 号「有形固定資産」</li></ul>

次回は、2021年2月25日にバーチャル形式の臨時会議が開催される予定である。

## 2. 作業計画（アジェンダ2）

### (1) 作業計画に関する議論

Covid-19の感染状況の改善見通しが不透明であることから、2021年中の会議をオンライン形式で会議開催する場合には、各四半期の定例会議に加えて翌月に臨時会議（チェックイン会議）を追加開催すること、並びにその日程が提案された。また、2021年3月会議はオンライン開催が確定しているので、3月16日から19日の通常の4日間に加えて3月23日の1日を追加し、計5日間とすることが提案された。これらの提案はいずれも承認された。

2021年は複数のEDが公表されてコメント募集期間となり、会議日程に余裕が生じるため、二つの小規模な新規プロジェクトを実施することが提案された。中期計画におけるテーマB「IFRSとの整合性の維持」に分類される内容である。

- IPSAS 第 18 号「セグメント報告」の改訂
- IAS 第 26 号「退職給付制度の会計及び報告」

上記のプロジェクト提案についてメンバーからは、IPSAS 第 18 号の改訂作業は公的部門の性質上、複雑になるので小規模なプロジェクトに収まらない可能性が指摘された。また、IAS 第 26 号は古い内容の基準であり採用国も少ないことが意見として出た。二つの新規プロジェクトに関する議論は2021年3月会議へ持ち越しとなり、議長は事務局に両プロジェクトの主要な論点と日程計画を記載したプロジェクト概要書の草稿を作成することを指示した。

(2) プロジェクトの進捗等（2019年～2023年の現中期計画期間）：12月会議終了時点

プロジェクト	CP 承認	ED 承認	最終文書	
			承認	公表
社会給付(IPSAS 第 42 号)	2015/06	2017/09 ED63	2018/12	2019/01
年次改善 2018 の第2弾 (IPSAS 第 36 号及び IPSAS 第 41 号の改訂)	—	2018/03 ED66	2018/12	2019/01
非交換費用 (集合サービス及び個別サービス: IPSAS 第 19 号の改訂)	2017/06	2018/12 ED67	2019/09	2020/01
IPSAS の改善 2019	—	2019/06 ED68	2019/12	2020/01
COVID-19:発効日の延期	—	2020/06 ED73	2020/09	<b>2020/10</b>
公的部門特有の金融商品 (IPSAS 第 41 号 強制力のないセクションの改訂)	2016/06	2019/06 ED69	2020/09	<b>2020/12</b>
履行義務のある収益 IFRS 第 15 号に相当する基準書を開発中	2017/06	2019/12 ED70	2021/09	
履行義務のない収益 IPSAS 第 23 号「非交換取引による収益」を基に 履行義務概念を導入した基準書を開発中	2017/06	2019/12 ED71	2021/09	
移転費用 補助金や税金の費用を扱う基準書を開発中 履行義務の有無によって収益同様に整理する	2017/06	2019/12 ED72	2021/09	
売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業 IFRS 第5号に相当する基準書を開発中	—	<b>2020/09 ED79</b> (未公表)	2022/03	
リース 第1フェーズ IFRS 第 16 号に基づく基準書を開発中	—	2017/12 ED64 <b>2020/12 ED75</b>	2022/03	
リース 第2フェーズ 公的部門特有のコンセッションナリー・リース等	<b>2020/12</b> <b>(RFI)</b>	2022/03	2023/09	
概念フレームワークの限定的な改訂(測定) 第7章「測定」の改訂作業	2019/03	2021/03 ED76	2022/06	
測定 IPSAS 基準に共通する測定基礎の適用指針等	2019/03	2021/03 ED77	2022/06	
借入コスト IPSAS 第5号の改訂		2020/09 ED74	2021/06	
遺産(IPSAS 第 17 号の改訂) 遺産資産の測定規定を追加・改訂	2017/03	2021/03 ED78	2022/06	
インフラ資産(IPSAS 第 17 号の改訂) インフラ資産の測定規定を追加・改訂	—			
天然資源 第1フェーズ 地下資源・生物資源・水資源に共通する論点	2021/09	2023/03	2024/06	

### 3. ED 第 77 号：測定（アジェンダ 3）

#### (1) 測定プロジェクトの説明

現行の IPSAS の基準書は、2000 年から順次公表されてきたこと、及び IFRS をベースとする基準書と公的部門特有の論点を扱う基準書が混在していることから、測定に関するセクションの有無や、記載内容が必ずしも一貫していない。また、2014 年に IPSASB の概念フレームワーク<sup>1</sup>が公表されているが、測定を扱う第 7 章の内容は個別の基準書には未反映であるため、基準書全体を通じての測定ガイダンスの一貫性の確保と、基準書と概念フレームワークの間で整合性の確保が必要となっている。

IPSASB の測定プロジェクトは、上述の課題を解決するために以下の三つの目的を掲げ、2017 年 3 月会議から開始された。

- (a) 当初認識、事後測定及び測定関連の開示について、IPSAS の現行規定を改訂する。
- (b) 再調達コストと履行コストの二つの測定基礎、並びにこれらの測定基礎を使用する状況について、詳細な適用ガイダンスを示す。
- (c) 取引コストを扱う。借入コストの資産計上又は費用化の固有論点も扱う。

2019 年 4 月には、コンサルテーション・ペーパー「測定」<sup>2</sup>を公表し、関係者の意見を募った。当該コンサルテーション・ペーパーには、新しい試みとして、関係者が最終成果物をイメージしやすくなるように公開草案の草稿（例示目的の公開草案）が同梱されていた。

2019 年 12 月会議から、コンサルテーション・ペーパーに寄せられたコメントの分析と、ED に盛り込む論点についての議論を開始している。同会議では、寄せられたコメントの概要分析に基づき、三つの論点、すなわち①例示目的の ED をコンサルテーション・ペーパーに含める試みへの好意的な反応、②借入コストの費用化について賛否が分かれたこと、③IFRS 第 13 号の公正価値の定義の導入に強い支持があったこと、を主に説明した。

2020 年 3 月会議では、コメントのより詳細な分析が説明された。概念フレームワークの限定的な見直しについて、プロジェクト概要書を承認した。ただし、プロジェクト概要書の草稿について、測定を重視し過ぎている点を直し、主要論点 # 2 の用語について履行原価（cost to fulfilment）を履行価値（fulfilment value）に変更するなど、校正を含めた変更を加えることを条件とする。

2020 年 6 月会議では、最初に、ボードメンバーの理解に資するため、測定関連の各プロジェクトの関係性、及び概念フレームワークの限定的な見直しのプロジェクトと共通する論点について、事務局による解説と質疑が行われた。

測定プロジェクト単独では、主に以下の 4 項目を議論した。

<sup>1</sup> 解説記事あり。[IPSASB 概念フレームワークの解説② | 日本公認会計士協会](#)

<sup>2</sup> 解説記事あり。[【IPSASB】国際公会計基準審議会（IPSASB）コンサルテーション・ペーパー「測定」の解説 | 日本公認会計士協会](#)

- (a) 測定関連のガイダンスを、概念フレームワーク、測定 ED、個別 IPSAS のどれに配置するかについて議論し、下表のように配置することを決定した。

ED「概念フレームワークの限定的な見直し」	測定モデルと測定基礎に関するガイダンス
ED「測定」	測定基礎と測定技法に関するガイダンス
IPSAS の基準書	測定基礎レベルのガイダンス

- (b) IFRS 第 13 号「公正価値測定」に基づく公正価値の用語を、個別 IPSAS で維持するか又は削除するかについて議論した。

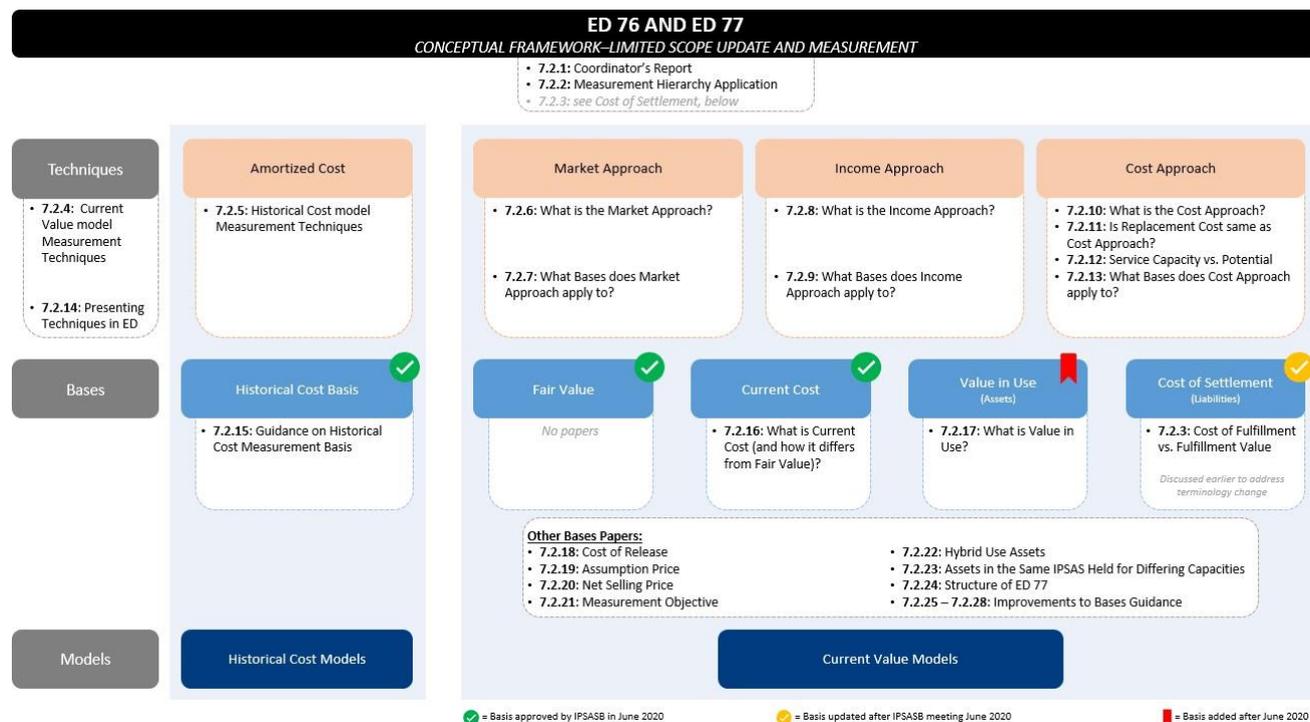
その結果、「公正価値」の用語は、IFRS 第 13 号の定義と整合させ、ED「概念フレームワークの限定的な見直し」及び ED「測定」、並びに関連する複数の基準書において使用することとなった。ただし、IPSAS 第 32 号「サービス委譲の取決め：委譲者」に公正価値の用語を使用することは適切ではないので、ED「測定」のガイダンスに従って修正する。IPSAS 第 33 号「発生主義 IPSAS の初度適用」及び IPSAS 第 36 号「関連法人及び共同支配法人に対する投資」においては、公正価値の用語が適切な場合もあると考えられるので、ED「測定」の影響を慎重に検討する。

- (c) IPSAS 第 5 号「借入コスト」の修正（個別プロジェクトとして切り出し）  
 (d) CP「測定」で提案した公正価値、履行価値、歴史的原価、再調達価額の四つの測定基礎に関して、各国関係者のコメントにより提起された論点

2020 年 9 月会議では、測定ヒエラルキーに関する多数の論点を検討した。

- (a) 最初に、測定プロジェクトの全体像の把握のため、次図を使って説明が行われた。

Figure 2 – Overview September Agenda Items



- (b) 測定ヒエラルキーの適用
- 当初認識時の測定について、歴史的原価モデル及び現在価値モデルの双方に使用できるガイダンスを、ED 第 77 号の本文に設ける。
  - 測定ヒエラルキーは事後測定に適用できる。
- (c) 測定基礎 履行価値 vs 履行コスト
- ED 第 76 号・第 77 号では、履行コストの用語を使用する。
  - ED 第 76 号では、現行の履行コストの定義を保持する。事務局が提案した決済コストの用語は使用しない。
- (d) 現在価値モデルの測定技法
- 現在価値モデルにおける測定技法として、マーケットアプローチ、インカムアプローチ、コストアプローチの 3 種類を承認した。ただし、インカムアプローチの用語についてはさらに検討する。
- (e) 歴史的原価モデルの測定技法
- 歴史的原価モデルにおける測定技法として、償却原価を採用する提案は却下された。
- (f) 各アプローチの測定技法の説明文
- CP「測定」の公正価値の適用指針案におけるマーケットアプローチ・インカムアプローチ、コストアプローチのそれぞれの説明文を、一般的な内容に変えることで現在価値モデルのほかの測定基礎にも適用可能にすることを承認した。この一般的な説明文は ED の本文に定める。
  - マーケットアプローチでは、価格情報や市場取引に基づくその他の関連情報を使用する。例えば同一又は比較可能な資産・負債に関する情報である。
  - インカムアプローチでは、将来の金額が単一の現在の金額に変換される。
  - コストアプローチでは、資産が提供するサービスを再調達するために必要な金額を反映する。
- (g) 各アプローチの測定技法の用途
- マーケットアプローチの測定技法は、公正価値と現在コストの二つの測定基礎の見積りに使用できることを承認した。
  - インカムアプローチの測定技法は、公正価値、使用価値、履行コストの三つの測定基礎に使用できることを決定した。
  - コストアプローチの測定技法は、公正価値と現在コストの二つの測定基礎の見積りに使用できることを承認した。
- (h) サービス提供能力を示す二つの用語
- ”service capacity”（概念フレームワークで使用）及び ”service potential”（IFRS 第 13 号から ED に取り込むことを決定した部分で使用）について議論し、service capacity の用語は削除することを決定した。
- (i) 再調達コスト vs コストアプローチ
- 上記 (h) のサービス提供能力の用語の明確化を条件として、CP「測定」における再調達原価に関する原則は、ED に盛り込む予定のコストアプローチの測定技法に関する原則

と整合していることに同意した。

(j) ED で測定技法を示すべきか

- 測定技法について、一般的な原則を ED の本文に示すとともに、個々の測定技法に関する適用上の原則は適用指針（AG セクション）に定める提案におおむね同意した。

(k) 現在コストの測定基礎

- 現在コストの測定基礎は、主体が資産を取得する市場の価格を反映すべきである、という提案には反対意見が多く、使用価値や公正価値との相違点（highest and best use など）の明確化が必要とされた。現在コスト（current cost）という用語自体も、実態をよりよく示す用語に見直しされる可能性がある。

(l) 概念フレームワークから削除する測定基礎

- 現行概念フレームワークにおける測定基礎のうち3種類、すなわち解放コスト（cost of release）、引受価格（assumption price）及び正味売却価格（net selling price）を概念フレームワークから削除することを承認した。

(m) 測定目的

- 概念フレームワークにおける測定目的の説明文は修正せず現状維持とする。

(n) ハイブリッド用途の資産に関する測定基礎

- ハイブリッド用途の資産とは、資金生成目的と非資金生成目的の両方の目的で使用される資産を意味する。ハイブリッド用途で保有する資産の保有目的を決定する際には、現行の減損基準である IPSAS 第 21 号と第 26 号の原則を適用する提案と、ED には IPSAS 第 21 号の現行規定を参照する適用ガイダンスを含める提案を、いずれも承認した。さらに、主体は専門的な判断を必要とする点を適用ガイダンスに含める。

(o) 異なる目的で保有される資産の測定基礎を同じ IPSAS で扱うべきか

- 目的（財務能力目的又は事業能力目的）が異なる資産の両方が同じ基準書（IPSAS 第 17 号など）の範囲内に入る場合、資産の測定基礎の決定については、現行規定を追加・修正する必要はなく、主体は IPSAS 第 21 号と第 26 号の定める原則を検討すべきであることを承認した。

(p) ED 第 77 号「測定」の構成

- ED 第 77 号の本文と適用指針（AG セクション）の役割分担について議論を行い、本文には一般的な原則を記載し、付録（適用指針）には適用上のガイダンスを含めることを決定した。

(q) 再調達原価、歴史的原価、公正価値、履行価値の各ガイダンスの改善

- CP「測定」の例示目的の ED に関係者から寄せられたコメントのうち、表題の四つの測定基礎に関する未検討のコメントについて、概念的な問題が残されてはならず、これ以上の検討は不要である旨を確認した。

2020 年 10 月臨時会議では、ED 第 76 号及び第 77 号に関する四つの論点を検討した。

(a) 現在サービス価値

- 「現在コスト（current cost）」の測定基礎の用語を、「現在サービス価値（current service

value)」に変更することを決定した。

- マーケットアプローチ、コストアプローチ、インカムアプローチの三つの測定技法を、現在サービス価値に適用可能であると判断した。

(b) 使用価値

- 使用価値を測定基礎として維持することを決定した。ただし、使用価値の定義見直しについては引き続き検討する。

(c) 減価償却及び減損

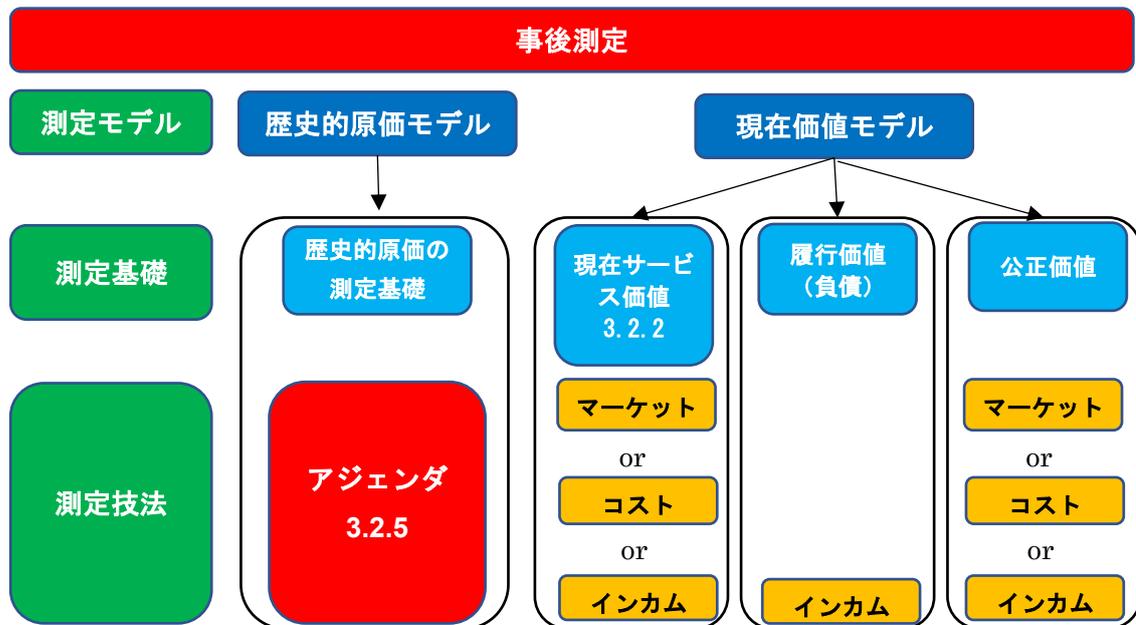
- ED 第 77 号では、減価償却及び減損は、歴史的原価モデルと現在価値モデルの両方に適用可能であることを本文で明確化する。

(d) 当初測定

- 当初測定と事後測定の用語を維持する。

## (2) クロスカット論点の説明 (3.2.1)

測定ヒエラルキーの全体像は、これまでの議論を反映すると下図のようにになっている。



事務局は今回の議案書の全体像を紹介し、ED 第 77 号「測定」について、10 月臨時会議時点の草稿からの主な修正箇所を説明した。

## (3) 現在サービス価値 (3.2.2)

- ① IASB の測定基礎 (公正価値・現在コスト) とは異なるものであること

「現在サービス価値 (Current Service Value)」の測定基礎を、IASB が定める「公正価値」及び「現在コスト」の各測定基礎に係る目的及び原則とは別のものとして開発することを決定した。

- ② 現在サービス価値の用語定義

「現在サービス価値」の定義については、かなりの時間を割いて議論が行われた。

(i) 会議1日目と2日目

事務局が会議初日に提案した「現在サービス価値」の定義案は以下のとおり。

現在サービス価値とは、測定日時点で資産のサービス提供能力を再調達するために必要な見積額をいう。<sup>3</sup>

ボードメンバーの多数がこの定義案に賛同したが、EDにおける適用に一貫性がないことが指摘された。また、ボードメンバーの間で定義の理解にばらつきがみられ、主体が提供するサービスの評価である、いや、サービスを提供する資産の評価である、などと分かれていた。測定技法は償却後再調達原価と同じになるという意見もあった。議長は、用語の名称を変更し、例えば「現在利用価値 (current use value)」とすれば理解が一致するのでは、と示唆した。

用語定義の派生論点として、以下の事項も検討し、一部は5日目に再考することとなった。

- インカムアプローチは「現在サービス価値」に適切な測定技法か。この論点はSMCに追加することとされた。
- 10月臨時会議時点の「現在サービス価値」の定義案に含まれていた「現代の同等資産 (Modern Equivalent Asset)」は何を意味するか。また、「代替地」との関係は何か。
- 資産の余剰能力又は超過能力を、会計処理すべきか否か。

(ii) 会議5日目と6日目

事務局は5日目に、「現在サービス価値」の名称と定義の両方を修正する案を提示した。

運用価値とは、測定日時点で資産の現在の用途に基づいて当該資産を再調達するために必要な見積額をいう。<sup>4</sup>

この修正定義案ではボードメンバーの間の理解のばらつきは解消されなかった。引き続き「再調達価値」のみがこの測定基礎で適用可能な測定技法になる、と考える者もいた。

議論の結果、「運用価値 (Operational Value)」という名称を「現在運用価値 (Current Operational Value)」に変更することが合意された。

議長は、「現在運用価値」の用語定義の議論を続ける前に、会議2日目の議論を踏まえて修正したED草稿の適用ガイダンス (IGセクション)を確認することで、論点の理解を深めることを提案した。適用ガイダンスは国際評価基準 (IVS)に基づいて開発され、評価の専門家にもコメントを求めて回付されている。

適用ガイダンスに関する議論は、主に「現代の同等資産」の概念について行われた。この概念は評価専門家による償却後再調達原価の評価に関してのみ使用されている。ED第77号に関しては、コストアプローチを用いて特定の資産の評価を行う場合にのみ「現代の同等資産」の概念が適用されることを意味する。

<sup>3</sup> **Current Service Value** is the estimated amount required to replace the service potential of an asset at the measurement date.

<sup>4</sup> **Operational Value** is the estimated amount required to replace an asset based on its current use at the measurement date.

タスクフォースの議長が、IVSにおける「現代の同等資産」の例として、土地と別に評価する建物を説明した。評価者は、「現代の同等施設」に適し、必要なサービスを提供できると考えられる代替地を評価する。IVSにおけるこの代替地は、評価対象の土地の近隣とは限らない。

IPSASBは、異なる地点の土地を評価することには同意しなかった。現実を反映せず、資産の実際の特徴を表さないと考えたからである。土地はその現在の配置によって評価し、移転先と仮定した土地の評価額との差異が重要な場合には開示するべきとされた。IVSにおける「現代の同等資産」の概念から離脱することで追加のガイダンスが必要か、評価専門家に確認することが事務局に指示された。「評価者」としての視点でIGセクションや設例を定めることが有用であることを合意した。

事務局は6日目に、以下の修正案を提示した。

現在運用価値とは、測定日時点で主体の現在のサービス提供目的を満たす、主体にとっての資産の価値をいう。<sup>5</sup>

メンバーはおおむね修正定義案を支持したが、更に微調整を加えることとなった。

(iii)会議7日目（最終日）

最終日に事務局が提示した修正案は以下のとおり。

現在運用価値とは、測定日時点で主体の現在のサービス提供目的の達成を支える資産の価値をいう。<sup>6</sup>

上記の定義案について、構成要素を検討することになった。主なポイントは以下のとおり。

- この測定基礎は主体特有のものであることを明確化できているか。
- 評価はサービスそのものを対象とするのではなく、サービス提供の支えとなる資産について行われることを明確化できているか。
- 評価技法は資産を最も経済的な方法で評価すべきことを明確化できているか。

会議2日目に提起された余剰能力の論点について、タスクフォースの議長が、評価者が主体に要請する情報を説明した。評価者が償却後再調達原価による評価を行う場合には、余剰能力について考慮する。余剰能力について主体が評価者に伝えることが必要な旨、適用ガイダンスの草稿に記載済みである。

余剰能力に関する適用ガイダンスのレビューの結果、例示により意図しない混乱が利用者に生じる懸念が示された。ED全体を通じて例示が原則主義に基づいているかを確認し、もし原則主義が確保できていない場合には例示を削除することとなった。

<sup>5</sup> **Current Operational Value** is the value of an asset to the entity in meeting its present service delivery objectives at the measurement date.

<sup>6</sup> **Current Operational Value** is the value of an asset supporting the achievement of the entity's present service delivery objectives at the measurement date.

この段階で、現在運用価値の測定技法として何を認めるか、ボードメンバーの間では意見が対立していた。3種類のアプローチのどれも排除されない（インカムアプローチも維持する）という意見と、インカムアプローチは排除すべきであるという意見である。意見対立は平行線をたどり、インカムアプローチを維持する見解がやや優勢であったので当該意見を ED 第 77 号では採用し、インカムアプローチを排除する案は「代替的見解 (Alternative View)」として掲載することとなった。

一部のメンバーから、IPSAS では income という用語の代わりに revenue が使われているので、インカムアプローチの用語を使用することに懸念が示されたが、一般に広く浸透している用語であるとしてそのままインカムアプローチの用語を使用することが決定された。

#### (4) 使用価値のアプローチ (3.2.3)

##### ① 使用価値を ED 第 77 号「測定」に含めるべきか否か

事務局は、使用価値を ED 第 77 号に含めないことを提案していた。使用価値の適用が減損に限られていること、かつ、使用価値の論点は 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」で説明されているので、ED 第 77 号で再掲する必要はないという理由による。この提案は承認された。

##### ② 使用価値は概念フレームワークにおいてどう扱うべきか

事務局は、概念フレームワークにおいて使用価値を論じるが、使用価値の定義は定めず説明に留めることを提案した。この提案は承認された。ボードメンバーに挙手を求めたところ、過半が事務局案に賛成であった。IPSAS 第 21 号と第 26 号は使用価値についてそれぞれ異なる定義を定めているので、概念フレームワークにおける定義との矛盾がこれで解消されることになる。

##### ③ 現行基準における使用価値の定義を変更する必要があるか

事務局は、IPSAS 第 21 号と第 26 号はそれぞれ異なる使用価値の定義を持っており、直ちにそれらの定義を修正する必要はないと提案した。この提案は承認された。

#### (5) 制限 (3.2.4)

事務局は、現在サービス価値の測定に、サービス提供に課される用途制限又は価格制限を含めるべきであると提案した。この提案は承認された。

#### (6) その他の論点 (3.2.5)

事務局は、その他の論点について以下の提案を行った。

- ED 第 77 号の 9 月会議バージョンで提案した用語の維持：承認された。
- 測定ヒエラルキー上、歴史的原価の測定基礎には特定の測定技法を紐づけけない：承認された。ただし、償却原価とみなし原価を使用すべき場合の明確化を条件とする。
- マーケットアプローチは、履行原価の測定基礎には適用しない：承認された。
- “service capacity”の用語を、ED 第 77 号の公正価値に関する記述において残す。ED 第 77 号の

その他の箇所では、「service potential」の用語を一貫して使用する。：「現在サービス価値」の名称と定義が変更になり、「現在運用価値」の定義から「service potential」が削除されたので、事務局は、「service potential」を ED 第 77 号で定義・明確化する必要はなくなったと提案し、承認された。

#### **(7) コメントを求める特別な事項 (3.2.6)**

事務局は、「現在サービス価値」及び「開示規定」の二つの論点について、コメントを求める特別な事項 (SMC) を提案した。

公開草案の重要性をもっと強調するべきという意見や、ED 第 76 号と ED 第 77 号の SMC を併せて考慮するように促す必要があるという意見が出た。また、開示規定に関する SMC2 は不要という意見もあった。

事務局は SMC の追加修正案を提示したが、結論には至らず、ED の校正プロセスでレビューした上で、2021 年 2 月の臨時会議で検討することとなった。

#### **(8) ED 第 77 号「測定」の承認 (3.2.7)**

2 日目に、10 月臨時会議バージョンからの ED 第 77 号の修正点についてページごとのレビューを行った。ただし、「現在サービス価値」の用語については(3)②で上述したように詳細な検討が行われたため、関連するセクションは修正を経て 5 日目に再検討された。

最終日に、2 日目と 5 日目に提起された論点を反映した修正版が提示された。修正版の草稿には主に明確化と一貫性に関する多数のコメントがあり、最終的に残る課題は以下の 3 項目となった。

- 「現在運用価値」の定義及び説明の修正
- 「結論の根拠」(BC セクション)の更新及びレビュー
- ほかの進行中のプロジェクトの進展から生じた「派生的な修正」についての最終版 ED のレビュー。とりわけ ED 第 76 号 (概念フレームワーク) 及び ED 第 78 号 (有形固定資産) との整合性を確保すること。

上記 3 項目を 2021 年 2 月会議で検討する宿題とした上で、IPSASB は ED 第 77 号の暫定的な承認について投票を行った。18 名中 15 名が賛成、2 名が反対、1 名が欠席であった。ED 第 77 号は承認され、コメント期間は 6 か月とされた。

反対票を投じた 2 名は、(3)で上述したインカムアプローチを「現在運用価値」の測定技法として認めることに反対であった。反対意見は「代替的見解」として ED 第 77 号に掲載予定である。

## 4. ED 第 76 号 概念フレームワーク－範囲を限定した見直し（アジェンダ 4）

### (1) プロジェクトの説明

測定プロジェクトでは ED 第 76 号と ED 第 77 号を並行して開発している。前回までの詳しい経緯は 3. (1) を参照されたい。

### (2) ED 第 76 号における「結論の根拠」の表示の考え方（4.2.1）

事務局は、以下の 3 点を提案した。

- 概念的な論点に関する IPSASB の決定の記録を残すために、IPSASB の概念フレームワークの現行の「結論の根拠（BC）」は一切削除しないこと。
- 追記や修正の対象となる BC は、修正後の BC とは別に、付録として残す。
- 現行 BC の後にまとめて新規 BC を追加するのではなく、関連性のあるパラグラフの近くに適宜新しい BC を挿入する。

上記の事務局提案に IPSASB は同意しなかった。概念フレームワークの BC には、最新の IPSASB の考え方を反映するとともに、2014 年版から改訂されている旨を明示する。過去の検討経緯を残す必要はあるが、それは必要に応じて新しい BC にて概説するか、2014 年版の BC に参照する形式で示せばよいとされた。

### (3) 正味売却価格に関する IPSASB の決定の伝え方（4.2.2）

事務局は、ED 第 76 号の BC7. 66 項から BC7. 68 項に、正味売却価格のセクションを設けることを提案した。また、概念フレームワークから正味売却価格の測定基礎を削除する理由を、ED 第 76 号及び ED 第 77 号の共通で作成する概要説明書（at a glance）にて記載することを提案した。

この提案は承認された。ただし、以下 2 点を条件とする。

- 「回収可能性 (recoverability)」の用語を「資産の回収可能価額 (recoverable amount of an asset)」に変更する。翻訳等による理解のばらつきを避けることを目的とする。
- COVID-19 に言及している箇所について、COVID-19 も包含する一般的な記載に変更する。

### (4) ED 第 76 号の修正箇所の概要（4.2.3）

実質的に 4. 2. 5 で議論したので、そちらを参照されたい。

### (5) コメントを求める特別な事項（4.2.4）

事務局は六つの SMC を提案した。

	SMC 案	IPSASB の決定
SMC1	ED 第 76 号は、測定のヒエラルキーの追記を提案する。3 階層のヒエラルキーに同意するか。同意しない場合はその理由と、修正案を示されたい。	承認
SMC2	概念フレームワークに公正価値を含める提案に同意するか。同意しない場合、その理由は何か。	承認。ただし「公正価値」の後に「の測定基礎」を追加する。
SMC3	概念フレームワークに現在サービス価値を含める提	承認。ただし「現在サービス価

	案に同意するか。同意しない場合、その理由は何か。	値」の後に「の測定基礎」を追加する。また、3. (3)②の現在サービス価値の議論を反映する。
SMC4	使用価値に関する従前のセクションを、資金生成と非資金生成の両方の場合の使用価値の一般的な説明に置き替えることを提案している。この変更案に同意するか。同意しない場合、その理由は何か。どのような代替アプローチを提案し、その理由は何か。	承認
SMC5	概念フレームワークから下記の測定基礎を削除する提案に同意するか。同意しない場合、どれを維持し、その理由は何か。 <ul style="list-style-type: none"> <li>• 市場価値（資産・負債）</li> <li>• 再調達コスト</li> <li>• 正味売却価格</li> <li>• 解放コスト</li> <li>• 引受価格</li> </ul>	承認
SMC6	概念フレームワークに関するその他の論点で、強調したい事項はあるか。	却下。このプロジェクトは範囲を限定し、測定を扱う第7章にSMCを絞ることとする。

**(6) ED 第 76 号『「公的部門の主体による一般目的財務報告の概念フレームワーク」の範囲を限定した改訂：フェーズ 1 測定』の承認 (4.2.5)**

2 日目に、9 月会議バージョンからの ED 第 76 号草稿の修正点についてページごとのレビューを行った。以下の論点が提起された。

- 公正価値に関する記述。財務目的で保有する資産に公正価値を適用する理由の記述が不足している。
- 現在サービス価値に関する記述。事業目的で保有する資産の測定基礎として適切である旨に言及しないまま、測定基礎としての複雑さのみを強調している。
- 「現在運用価値」に関して、ED 第 77 号における議論を ED 第 76 号にも反映するべき。

最終日に、修正版の ED 第 76 号草稿が提示され、主に「現在運用価値」の箇所について詳細なレビューを実施した。様々な修正コメントが出たが、まだ「現在運用価値」の定義が固まるのを待つ必要がある。

上記コメントへの対応、「結論の根拠」の最終化、及び校正作業を 2021 年 2 月会議で検討する宿題とした上で、IPSASB は ED 第 76 号の暫定的な承認について投票を行った。18 名中 16 名が賛成、1 名が反対、1 名が欠席であった。ED 第 76 号は承認され、コメント期間は 6 か月とされた。

反対票を投じた 1 名は、(3)で上述したインカムアプローチを「現在運用価値」の測定技法として認めることに反対であった。反対意見は「代替的見解」として ED 第 76 号に掲載予定である。

## 5. ED 第 78 号 IPSAS 第 17 号の改訂 遺産及びインフラ（アジェンダ 5）

### (1) プロジェクトの説明

#### ① プロジェクトの概要

IPSASB で進行中の「遺産(Heritage)」と「インフラ資産(Infrastructure)」の二つのプロジェクトは、それらの資産の「測定」に関するガイダンスを追加することを目的としており、成果物として IPSAS 第 17 号「有形固定資産」を改訂する予定である。進行中の「測定」プロジェクト（本稿 3 及び 4 を参照）は対象範囲が広く、遺産とインフラ資産を含む資産全般に関する測定の論点も扱うため、「測定」プロジェクトで決定した事項は、本プロジェクトにも随時反映される。

#### ② 遺産資産のプロジェクトの経緯（プロジェクト開始から 2020 年 6 月まで）

2015 年 6 月にプロジェクト概要書を承認した後、2017 年 4 月にコンサルテーション・ペーパー「遺産に関する公的部門の財務報告」<sup>7</sup>を公表した。同年 12 月に寄せられたコメントの簡単な分析を紹介した後、測定プロジェクトの進展を待つためにしばらく休止となっていた。2019 年 3 月の会議でコンサルテーション・ペーパー「測定」が承認されたため、同会議から遺産プロジェクトが再開され、公開草案の開発に向けて論点の検討を進めている。

2020 年 3 月の会議では、遺産資産の存在、減価償却及び減損に係るガイダンスについて議論し、有形固定資産の定義を満たす遺産項目は、IPSAS 第 17 号の認識基準を満たしたときに資産に認識すべきであること、減価償却や減損の対象となること等を決定した。

2020 年 6 月の会議では、四つの論点について議論し、以下のとおり決定した。

- 遺産資産の特徴は「制約(restrictions)」、「移動不可(irreplaceable)」及び「長期（ときには無期限）の耐用年数」とする。
- 関連するガイダンスの公開草案上での配置は、適用指針（AG セクション）とする。
- 現行 IPSAS 第 17 号は遺産資産を対象範囲から除外しているが、当該規定を削除する。また、有形固定資産に含まれる資産を例示している第 5 項を修正し、AG セクションに移動する。
- 資産の支配に関するインフラ資産と遺産資産の共通論点。事務局が提案した「主体が支配する」の用語を IPSAS 第 17 号本文の有形固定資産の定義に加える件は却下。その代わりに AG と BC のセクションに、支配に関するガイダンスを追記する。

#### ③ インフラ資産のプロジェクトの経緯（プロジェクト開始から 2020 年 6 月まで）

2017 年 9 月にプロジェクト概要書を承認した後、測定プロジェクトの進展を待つためにしばらく休止となっていた。2019 年 3 月の会議でコンサルテーション・ペーパー「測定」が承認されたことを踏まえ、2019 年 6 月にプロジェクト概要書の修正版を承認し、公開草案の開発に向けて論点の検討を進めている。

<sup>7</sup> 解説記事あり。[【IPSASB】国際公会計基準審議会（IPSASB）コンサルテーション・ペーパー「遺産に関する公的部門の財務報告」の解説 | 日本公認会計士協会](#)

2020年3月の会議では、インフラ資産は有形固定資産の内訳項目であると決定した。また、何がほかの資産と異なる特徴なのかを検討したが結論には至らず、ほかの論点を分析した後にまた検討することとなった。減価償却、予備部品、撤去コストの論点も検討した。

2020年6月の会議では、インフラ資産の特徴と、関連するガイダンスの公開草案上での配置を議論した。インフラ資産の特徴は「ネットワーク又はシステム」及び「長期の耐用年数」であると決定した。公開草案上の配置は、遺産と同様に適用指針（AG セクション）とする。

#### ④ 遺産資産・インフラ資産に共通する論点の経緯（2020年6月・9月）

2020年6月会議では、両方の資産に共通する論点として、成果物となる公開草案第78号で追加するインフラ資産及び遺産のガイダンスは、IPSAS 第41号「金融商品」の形式を踏襲することを決定した。また、事務局が提案した「主体が支配する」の用語をIPSAS 第17号本文の有形固定資産の定義に加える件は却下され、代わりにAGとBCのセクションに、支配に関するガイダンスを追記することとなった。

2020年9月会議では、公開草案の草稿が揃ってきたこともあり、遺産プロジェクトとインフラ資産プロジェクトを合わせ、IPSAS 第17号「有形固定資産」の改訂として以下の論点を審議した。

##### (a) 遺産項目の支配

遺産（コレクション）の支配について、Q&Aを含む適用ガイダンス（IG セクション）案を修正条件付きで承認した。

##### (b) 取得後の支出は資産か費用か

未認識の遺産資産に対する取得後の支出は、IPSAS 第17号の資産認識要件を満たす場合には資産計上すべき、というQ&Aを含む適用ガイダンス（IG セクション）案を修正条件付きで承認した。

##### (c) コストを資産計上する閾値

有形固定資産の資産計上の閾値を判断する際に考慮すべき要件について、Q&Aを含む適用ガイダンス（IG セクション）案を修正条件付きで承認した。考慮要件は4点で、(a)一般目的財務報告書の利用者の情報ニーズ、(b)実質的に当該資産の価値の全てをとらえていること、(c)報告される情報の品質、(d)効率性、である。

##### (d) 測定：遺産資産とその再調達の可能性

遺産資産に用途制限がある場合又は遺産資産の再調達が不可能な状況下で遺産資産の現在コストを算定する方法について、Q&Aを含む適用ガイダンス（IG セクション）案を修正条件付きで承認した。

##### (e) インフラ資産の上下の土地の分離と評価

IPSAS 第17号は土地とその上下に付いているインフラ資産とは別の資産であるか否か、また区別して会計処理すべきか否かについて、強制力のない適用ガイダンス（IG セクション）を追加することを、修正条件付きで承認した。

(f) 減価償却

耐用年数が無期限の（土地を除く）有形固定資産について、減損レビューを毎年行う必要がある旨の規定を基準本文に追加することを修正条件付きで承認した。また、遺産資産の耐用年数が無期限か否かを決定する際に考慮すべき要件について、Q&A を含む適用ガイダンス（IG セクション）案を承認した。要件は、(a) サービス提供能力を提供する期間、(b) 用途、(c) 保全の 3 項目である。

(g) コンポーネント：インフラ資産のうち別個に減価償却対象とすべき部分の特定

ED 第 78 号の AG23 項を修正して、土地の上下のインフラ資産（例えば道路網）の一部が減価償却の対象であることを明確化することを承認した。

また、別個に減価償却を行うべきインフラ資産の一部分を特定する際に考慮すべき事項について、Q&A を含む適用ガイダンス（IG セクション）を追加することを修正条件付きで承認した。

(h) コンディション情報の利用

インフラ資産に「更新会計（renewals accounting）」を適用すべきか否かを検討した。国によって「更新会計」の用語の意味が異なるので当該用語は使用しないことを決定した。

(i) メンテナンス中の資産

未完了のメンテナンス（backlog maintenance）または繰延メンテナンス（deferred maintenance）に係る会計上の論点を扱うべきか否かを検討した。これらの用語は解釈が国によって異なるので、今後は使用しないことを決定した。ただし、当面の間は暫定的に「メンテナンス中の資産」（under-maintenance of assets）の用語を使用する。

(j) 減損

遺産資産とインフラ資産の減損に関し、追加のガイダンスの要否を検討した。IPSAS 第 17 号並びに減損基準（IPSAS 第 21 号・第 26 号）において十分なガイダンスが設けられているので追加のガイダンスは必要ないと決定した。

(k) 認識の中止

インフラ資産の一部が継続的に更新され、当該部分について詳細な会計記録が残っていない場合について、現行の基準のガイダンスは十分かを検討した。IPSAS 第 17 号には認識の中止のガイダンスが十分に存在すること、及びコメントの論点は会計処理ではなく記録の管理に関する問題であることから、追加のガイダンスは不要であると決定した。

(l) 遺産資産及びインフラ資産の表示

適用ガイダンス（IG）を Q&A 形式で追加するべきか議論したが、結論には至らなかった。

## (2) クロスカット論点の説明（5.2.1）

事務局から、プロジェクトの経緯と今回の論点、スケジュールが説明された。

2020 年 10 月に、2020 年 9 月会議の議論を反映した ED 第 78 号の草稿がメンバーに会議外で回付されており、筆者のコメントを含め 6 件のコメントレターが提出された。2020 年 12 月会議資料の ED 第 78 号草稿は、上述のコメントを検討・反映している。

### (3) ED 第 78 号の変更点 (5.2.2)

10月の会議外コメントに基づき、三つの論点を議論した。

- ① 公正価値を維持する提案：ED 第 78 号において資産を現在サービス価値で測定すると、IFRS を適用し、有形固定資産を公正価値で測定している企業を被支配主体として連結している報告主体では、意図しない結果が生じる可能性がある。また、現在サービス価値と公正価値の差異を測定することは煩雑である。

IPSASB は有形固定資産の基準書における測定基礎として、公正価値を維持することに同意した。ただし、以下の修正を条件とする。

- 公正価値の適用に関する本文の文章を見直すこと。特に現在価値及び現在サービス価値の用語の使用の一貫性を確保すること。
- 「結論の根拠」に、公正価値の維持に関する賛成・反対の見解を記載すること。
- 有形固定資産に公正価値の測定基礎を用いることについて、SMC を設ける。

会議最終日に、上記の指摘に対応した本文、適用指針及び「結論の根拠」の修正文案と SMC 案が提示された。議論の結果、第 29 項及び第 30 項（公正価値オプション）をさらに修正し、有形固定資産を公正価値又は現在運用価値によって測定することに関してより柔軟に対応できるようにすることが指示された。また、測定基礎の選択と資産の保有目的は切り離すこととされた。

- ② IASB による基準改訂：IASB は「有形固定資産：意図した使用の前の収入（IAS 第 16 号の改訂）」を 2020 年 5 月に公表した。この修正点を ED 第 78 号に取り込む提案。

この提案は承認された。

- ③ 経過措置：ED 第 78 号を遡及適用すべきか否かに関する記載がない。遺産資産を未認識の主体には初度適用のガイダンスが必要である。

この提案は承認された。あるメンバーから、ED 第 78 号の遡及適用には実務上の難しさがあるのではという指摘があった。そのような場合は、IPSAS 第 3 号を適用することが実務的である。事務局は IPSAS 第 3 号の適用を示す修文を行い、最終日に修正後の文章が承認された。

### (4) 資産管理計画の情報の財務報告への利用 (5.2.3)

有形固定資産の会計処理に、主体が作った資産管理計画の情報を利用することを認める提案と、IPSAS 第 17 号の原則を適用するために資産管理計画の情報が有用な可能性がある場合を明確化する「適用ガイダンス」と「結論の根拠」を追加する提案である。

この提案は承認された。ただし、用語の一貫性を確保し、追加した適用ガイダンスが本文と整合していることを確保する。

資産管理計画の利用によって、減価償却の測定だけでなく、コンポーネントの識別や、耐用年数の見積りに役立つ情報を得ることができる。ただし、適用ガイダンスには、資産管理計画が適時に更新されていること、記載に内容に関して適切に統制されている必要があると記載することが指示された。

会議最終日に、上記の指示を反映した「適用ガイダンス」と「結論の根拠」の修正案が提示された。資産管理計画は有形固定資産の認識の中止や減損の検討にも有用なのかという質問があり、事務局はこの点を次回までに検討する予定である。

#### **(5) 未認識の有形固定資産の開示 (5.2.4)**

未認識の有形固定資産に関する本文、適用指針、結論の根拠の文案について検討した。

この提案について、遺産資産に限り、未認識の有形固定資産に関する開示を行うことが承認された。ほかの資産（インフラ資産も含む）は対象外とする。さらに、遺産資産が ED 第 78 号第 7 項により「信頼性をもって」測定可能な場合にのみ適用されることを強調する。

遺産資産に限り開示を追加する件について、基準書本文を修正すべきか否かを議論し、本文ではなく適用指針に含めることとされた。

上記のほかに、以下の事項が決定された。

- 監査証拠としての信頼性の確保の観点から AG4 項を削除する。
- 遺産資産の項目に未認識有形固定資産の開示を限定することについて SMC を設ける。
- 従前から未認識であった資産への事後支出は、資産計上が必要になり、個別に開示する必要性が生じる可能性があるため別途扱う。
- 付録の文案の本文 (b) 及び (c) で使われている「重大性 (significance)」の用法を明確化する。

IPSASB は開示規定を遺産資産に限定することには同意したが、開示規定の配置を本文と適用指針のどちらにするかについては合意に至らなかった。この点は 2 月に評決し、SMC も設ける予定である。

#### **(6) IPSASB の現行基準及び開発中の基準が ED 第 78 号に及ぼす影響 (5.2.5)**

IPSASB が現在開発中の基準 (ED 第 70 号～ED 第 72 号、ED 第 75 号～ED 第 77 号、ED 第 79 号) との整合性を確保するために、ED 第 78 号の草稿を修正する提案である。

この提案は承認された。また、このアプローチはほかの各プロジェクトにも適用すべきであるとされた。各国関係者にも幅広い開発状況とプロジェクトの相互の影響について十分に説明する。ただし IPSASB が審議中で結論に至っていない事項については、決定したような誤解を与えないようにする。

最終日の議論で、プロジェクトをまたぐ影響を ED の脚注で説明する方法が提案され、承認された。

#### **(7) IPSASB の現行基準及び開発中の基準が ED 第 78 号の発効日に及ぼす影響 (5.2.6)**

ED 第 78 号には、ED 第 70 号、ED 第 75 号、ED 第 77 号、及び ED 第 79 号の規定の適用を前提とする条項が含まれている。そこで、ED 第 78 号に基づく基準書の発効日は、それら四つの基準書の発効日以後にすること、及びそれら四つの基準書の適用を必要条件とすることが提案された。

この提案は承認された。

#### **(8) IPSAS 第 31 号「無形資産」に遺産資産に関する修正を加える (5.2.7)**

ED 第 78 号の草稿は、IPSAS 第 31 号「無形資産」を「他の IPSAS の修正」の対象範囲外としている。この件について、IPSAS 第 31 号も修正対象とすることが提案された。

この提案は軽微な修正を条件として承認された。

最終日の議論において、無形資産の未認識資産に関する開示規定の配置は、有形固定資産の開示規定の配置に準ずることとされた。

**(9) コメントを求める特別な事項 (5.2.8)**

事務局は七つの SMC を提案した。IPSASB はおおむね承認したが、SMC1 から SMC4 について、重複や記載不足を修正することを条件とした。最終日に事務局が修正版（下表右列）を提示した。

当初の SMC 案	最終日の提示案
<p>SMC1</p> <p>本公開草案は、IPSAS 第 17 号「有形固定資産」の原則を適用する際の複雑性を表す遺産資産の特徴を示していることに同意するか。</p> <p>同意しない場合は、遺産資産を会計処理する際の複雑性を表す他の特徴とその根拠を明記して、同意しない理由を示されたい</p>	<p>SMC1</p> <p>IPSAS 第 17 号「有形固定資産」の原則を適用する際の複雑性を表す遺産資産の特徴に追加すべきものはあるか。</p> <p>遺産資産を会計処理する際の複雑性を表す他の特徴とその根拠を明記して、回答の理由を示されたい。</p>
<p>SMC2</p> <p>本公開草案の一部として開発された適用ガイドランスは、遺産資産を会計処理する際の最も重要な困難に対処していることに同意するか。</p> <p>同意しない場合、遺産資産を会計処理する際の困難で追加のガイドランスを必要と事項とその根拠を明記して、同意しない理由を示されたい。</p>	<p>SMC2</p> <p>遺産資産について本公開草案の一部として開発された適用ガイドランスに同意するか。</p> <p>同意しない場合、遺産資産に関する適用ガイドランスにはどのような変更が必要か、及びその根拠を明記して、同意しない理由を示されたい。</p>
<p>SMC3</p> <p>本公開草案は、IPSAS 第 17 号「有形固定資産」の原則を適用する際の複雑性を表すインフラ資産の特徴を示していることに同意するか。</p> <p>同意しない場合、インフラ資産を会計処理する際の複雑性を表す他の特徴と、その根拠を明記して、同意しない理由を示されたい。</p>	<p>SMC3</p> <p>IPSAS 第 17 号「有形固定資産」の原則を適用する際の複雑性を表すインフラ資産の特徴に追加すべきものはあるか。</p> <p>インフラ資産を会計処理する際の複雑性を表す他の特徴と、その根拠を明記して、回答の理由を示されたい。</p>
<p>SMC4</p> <p>本公開草案の一部として開発された適用ガイドランスは、インフラ資産を会計処理する際の最も重要な困難に対処していることに同意するか。</p> <p>同意しない場合、遺産資産を会計処理する際の困難で追加のガイドランスを必要とするものと、その根拠を明記して、同意しない理由を示されたい。</p>	<p>SMC4</p> <p>インフラ資産について本公開草案の一部として開発された適用ガイドランスに同意するか。</p> <p>インフラ資産に関する適用ガイドランスにはどのような変更が必要か、及びその根拠を明記して、コメントの理由を示されたい。</p>
<p>SMC5</p> <p>遺産資産は本公開草案の範囲内であり、本公開</p>	<p>SMC7</p> <p>信頼性をもって測定できないため認識され</p>

<p>草案に従って会計処理すべきことに同意するか。</p> <p>同意しない場合、遺産資産が本公開草案の範囲外となる理由、又は本公開草案の提案する原則に従って会計処理すべきではない根拠を明記して、同意しない理由を示されたい。</p>	<p>ていない未認識の有形固定資産に係る追加の開示規定は、遺産項目に限定すべきことに同意するか。</p> <p>同意しない場合、最も適切な開示範囲とその根拠を明記して、同意しない理由を示されたい。</p>
<p>SMC6</p> <p>主体が現在価値モデルを選択する場合、事業目的で保有する有形固定資産は現在サービス価値で測定すべきことに同意するか。</p> <p>同意しない場合、現在サービス価値にはどのような変更が必要か、又はどの測定基礎が財務情報の利用者のニーズにより適切に対応するのか、及びその根拠を明記して、同意しない理由を示されたい。</p>	<p>SMC5</p> <p>(内容は当初の SMC6 から変更なし)</p>
<p>SMC7</p> <p>主体が現在価値モデルを選択する場合、財務目的で保有する有形固定資産は公正価値で測定すべきことに同意するか。</p> <p>同意しない場合、どの測定基礎が財務目的で保有する有形固定資産をより適切に測定するのか、及びその根拠を明記して、同意しない理由を示されたい。</p>	<p>SMC6</p> <p>(内容は当初の SMC7 から変更なし)</p>

最終日の SMC 案では、当初の SMC5 を遺産資産の開示規定に関する SMC7 に置き替えることが提案され、IPSASB は修正 SMC 案を承認した。ただし、新 SMC7 から「追加の」の文言を削除する。また、ED の構成に応じて SMC の順番を並び替えることとされた。

#### (10) ED 第 78 号「有形固定資産」の承認 (5.2.9)

IPSASB は ED 第 78 号の暫定的な承認について投票を行った。18 名中 16 名が賛成、2 名が欠席であった。ED 第 78 号は承認され、コメント期間は 6 か月とされた。

以下の二つの論点は 2021 年 2 月会議に繰り越された。

- 現在運用価値の測定基礎、及びインカムアプローチの適用可能性に係る代替的見解についての「結論の根拠」の文案
- 未認識の遺産資産に関する開示規定の配置の決定

## 6. リース（アジェンダ6）

### (1) プロジェクトの説明

IPSASB のリース・プロジェクトは、IFRS 第 16 号「リース」の公表を受けて、現行の IPSAS 第 13 号「リース」を改訂することを目的としている。公的部門固有のプロジェクトではなく、IFRS との整合性確保を目指すものである。

2018 年 1 月に公開草案第 64 号「リース」<sup>8</sup>（以下、ED 第 64 号）を公表した。ED 第 64 号は、貸手・借手の双方に使用権モデルを適用することを提案しており、IFRS 第 16 号とは貸手の会計処理が異なっていた。IFRS 第 16 号は、貸手には、廃止された IAS 第 17 号「リース」と同様に、リスク・経済価値モデル（ファイナンス・リースとオペレーティング・リースを区分）を適用している。

ED 第 64 号に寄せられたコメントは、賛成意見が多かったものの、反対意見も 4 割程度と他プロジェクトに比べて多く、意見が分かれていた。その後、議論を重ねた結果、プロジェクトを二つのフェーズに区分し、第 1 フェーズでは一般的な貸手・借手のリース会計を扱い、第 2 フェーズではコンセッションナリー・リース等の公的部門特有のリースを扱うこととした。

2020 年 3 月会議で、ED 第 64 号に基づく基準開発を断念し、第 1 フェーズでは新しく公開草案を開発すること、並びに IFRS 第 16 号と同様に借手は使用権モデル、貸手はリスク経済価値モデルを適用すること、という大方針が決定された。

2020 年 6 月会議では、ED 第 64 号に代わる新しい ED 第 75 号「リース」について、「結論の根拠」（BC セクション）の草稿を検討した。また、ED 第 75 号の具体的な開発手順と、ED 第 75 号と同時に公表する予定の、第 2 フェーズの予備調査となる「情報提供の要請書」（RFI）の開発方法、RFI に含めるべき質問項目の種類などを議論した。

2020 年 9 月会議は、ED 第 75 号「リース」について以下の論点を検討した。

- 追加借入利率とリースの計算利率が大きく異なる場合は、公的部門特有の論点ではないので追加のガイダンスは不要であると決定した。
- リースの計算利率を決定できない場合の追加借入利率について、「結論の根拠」で借手の割引率決定に関する概念的な考え方を説明する。
- ED 第 75 号には、IPSAS 第 41 号「金融商品」、ED 第 70 号「履行義務のある収益」及び ED 第 79 号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」の発効を前提とする規定があるので、ED 第 75 号の発効日は、当該三つの基準書の発効後の日付にすることを決定した。
- ED 第 75 号及び RFI の草稿をレビューした。

### (2) リースの識別における「経済的便益」及び「サービス提供能力」の用語の使用（6.2.1）

IFRS 第 16 号はリースの識別において、企業は、特定された資産の使用からの「経済的便益」のほとんど全てを得る権利を顧客が保有しているかを検討しなければならないと定めている。ED 第 75 号でも

<sup>8</sup> 解説記事あり。[【IPSASB】国際公会計基準審議会（IPSASB）公開草案第 64 号「リース」の解説 | 日本公認会計士協会](#)

同様に適用指針にリースの識別のセクションが設けられており、「経済的便益」の用語が使用されている。この要件の「経済的便益」の後に「サービス提供能力」の用語を追加するかどうか論点である。ボードの意見は分かれていたが、最終的には、適切な場合には「サービス提供能力」の用語を適用指針に追加することを決定した。

### **(3) ED 第 75 号「リース」：公正価値の定義（6.2.2）**

ED 第 75 号は IFRS 第 16 号と同様の「公正価値」の定義（IFRS 第 13 号や IPSASB の ED 第 77 号の公正価値定義とは異なる）を使用している。この定義を維持する提案は承認された。

### **(4) ED 第 75 号「リース」：基準開発（6.2.3）**

ED 第 75 号の「結論の根拠」「コメントを求める特別の事項（SMC）」及び「ED 第 75 号の 9 月会議時点の草稿全体」に加えられた修正について確認し、同意した。ただし、(2)で上述した「サービス提供能力」の用語の追加について考慮する。また、プロジェクトの目的に関する本文記載と SMC に、このプロジェクトはフェーズ 1 で IFRS 第 16 号との整合性を確保するために行っていることを明示する。

### **(5) ED 第 75 号「リース」の承認（6.2.4）**

IPSASB は ED 第 75 号の承認について投票を行った。18 名中 16 名が賛成、2 名が欠席であった。ED 第 75 号は承認され、コメント期間は 4 か月とされた。

その後、ED 第 75 号は 2021 年 1 月 15 日に公表された。

### **(6) 情報提供の要請書（RFI）：開発（6.2.5）**

RFI の修正草稿を検討し、おおむね同意した。ただし、個々の取引の詳細を質問するのではなく、取引の例を求めるように質問を修正する。

### **(7) RFI：IPSASB のデュー・プロセス（6.2.6）**

RFI について、コンサルテーション文書（CP）と同様の IPSASB のデュー・プロセスを経るべきであるという提案について議論し、おおむね同意した。細かい修正点として、RFI はあくまで情報収集目的の文書であることを文案に反映する。また、「リースの最終基準書の公表後にコメントを議論する」という個所は削除する。フェーズ 1 の最終化段階でも RFI へのコメントを考慮するからである。

### **(8) RFI：承認（6.2.7）**

IPSASB は RFI の承認について投票を行った。18 名中 17 名が賛成、1 名が欠席であった。RFI は承認され、コメント期間は ED 第 75 号と同じ 4 か月とされた。

その後、RFI は ED 第 75 号と同じ 2021 年 1 月 15 日に公表された。

## 7. 天然資源（アジェンダ7）

### (1) プロジェクトの説明

本プロジェクトは、天然資源の認識及び測定に関する論点を検討することを目的としている。

2020年3月にプロジェクト概要書を承認した。本プロジェクトはCPと公開草案の2段階の成果物を想定している。CP段階ではプロジェクトの範囲、並びにIPSASBが現時点で想定している天然資源（地下資源、生物資産、水資源）の認識・測定の論点について関係者の意見を募集する。現状では3種類の天然資源のうち、地下資源の検討から着手しているが、CPに対する関係者のコメントによって検討の優先順位を変更する可能性もある。

2020年9月会議の検討事項は以下のとおり。

- ① 探索許認可を発行する政府の権力は資産認識すべきか  
当該権限は法的な枠組みで正式に認められた上で、実際に売却されるまでは資産の認識基準（過去の事象）を満たさないので、資産認識すべきではない。
- ② 地下資源の各国の法的枠組みの調査  
地下資源に関する各国の法的枠組みについて、IPSASBの内輪であるボードメンバー、テクニカル・アドバイザー及び特定の個人を対象に予備調査を行う。
- ③ CPの構成案のレビュー  
序文、第1章（天然資源に共通する説明）、第2章（地下資源）、第3章（生物資源）、第4章（水資源）、第5章（その他の検討事項）、の大きく六つのセクションとする構成案を承認した。
- ④ 序文及び第1章の草稿レビュー  
政府の権力（①で上述）との関連で、ライセンスを発行できる政府の権力と、その権力を使った活動との違いを明確にするようにとの要望があった。

### (2) 天然資源プロジェクトに対するCAGからのフィードバック（7.2.1）

12月7日に行われたCAG会議では、次の二つの論点について議論した。

- ① 地下資源の探索ライセンスを発行する政府権力を資産として認識すべきか  
主な質疑は探索ライセンスが発行される際の日程順序について行われた。議案書の設例は明確であるとされた。検討が必要な論点は、地下資源そのものが認識可能か否かであり、ライセンスの発行は収益認識にも関係するという見解であった。
- ② COVID-19によって、政府による資源売却が加速するのではないかという懸念  
COVID-19で売却は加速するかもしれないが、元々天然資源の売却インセンティブは存在し、新しい基準書の中身で左右されない。

IPSASBはCAGのフィードバックに理解を示した。関係者への説明手段としては、基準書のほかに事務局が作成するQ&AやRPGがあるので、それらの選択肢も排除しない。COVID-19については、特に基準書の開発に影響はさせない。

### (3) 天然資源 CP (草稿) 序文、第 1 章、第 2 章の抜粋 (7.2.2)

天然資源の CP に、次の三つの予備的見解 (PV) を含めることが提案された。

予備的見解 (PV) 案	IPSASB の決定
一部の国では、過去の事象の結果として、採掘前の地下資源を支配していると結論付けることが可能である。すなわち、地下資源が資産の定義を満たすことが可能である。	承認
採掘前の地下資源に対する支配を公的部門の主体が示すことが可能な法域においても、測定の不確実性が存在するので、採掘前の地下資源は IPSAS においては資産の認識基準を満たさない。	部分的に同意 (※ 1)
(IFRS 第 6 号の) 探索、評価、開発、採掘のそれぞれの活動に関する会計は、公的部門にも適切である。	結論に至らず (※ 2)

(※ 1) 一部のメンバーは、十分なデータが入手でき、地下資源の埋蔵量が証明可能で測定も可能な場合があるとコメントした。参考となる会計基準が存在する国もある。この点については、概念フレームワークに従って判定すべきであり、特に非会計情報に基づく測定の信頼性を考慮する必要があるとされた。

(※ 2) それぞれの活動は公的部門にも適切であり、IFRS 第 6 号「鉱物資源の探査及び評価」を IPSAS として取り込むことは可能であるとの意見があった。事務局からは、IFRS 第 6 号によって認識される資産が IASB の概念フレームワークの資産認識の基準を満たすかどうかは不明確であるとの補足があった。この論点については、2021 年 3 月会議で継続審議予定である。

## 8. 収益及び移転費用（アジェンダ8）

### (1) プロジェクトの説明

IPSASB の収益プロジェクトは 2015 年 3 月会議から始動した。収益プロジェクトの目的は、収益取引を対象とする IPSAS を開発することである。現行の IPSAS 第 9 号「交換取引による収益」及び IPSAS 第 23 号「非交換取引による収益（税金及び移転）」の規定を、修正又は差し替える基準レベルの要求事項を開発することを想定している。

IPSASB の移転費用プロジェクトは 2015 年 6 月会議から始動した。移転費用プロジェクトの目的は、移転費用の出し手に、移転費用の認識及び測定の要求事項を提供する IPSAS を開発することである。ただし、広義の移転費用に含まれる社会給付は IPSAS 第 42 号「社会給付」の対象範囲なので本プロジェクトの対象外である。

収益プロジェクトと移転費用プロジェクトは、2017 年 8 月に両プロジェクトに共通のコンサルテーション文書「収益及び非交換費用の会計」<sup>9</sup>を公表した。

コンサルテーション文書に寄せられたコメントを元に議論を重ね、2020 年 1 月に三つの公開草案 (ED) を公表した<sup>10</sup>。当初のコメント期限は 6 か月間であったが、COVID-19 の感染拡大の影響を考慮してコメント期限をさらに 3 か月、2020 年 11 月まで延長していた。

ED 第 70 号 「履行義務のある収益」	IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」とほぼ同様の内容。ただし契約と履行義務の概念を公的部門用に拡大している。
ED 第 71 号 「履行義務のない収益」	IPSAS 第 23 号「非交換費用による収益（税金及び移転）」の内容を多く含む。ただし現行 IPSAS の交換・非交換の区分は使用せず、「現在の義務」はあるが ED 第 70 号の定める「履行義務」はない収益を対象範囲とする。
ED 第 72 号 「移転費用」	ED 第 70 号及び ED 第 71 号と鏡合わせとなる、補助金等の出し手側の処理を規定。ただし、収益基準とは対象範囲について以下の差異がある。 <ul style="list-style-type: none"><li>・自己消費のための財・サービスの売買取引は、ED 第 70 号の収益の対象だが、ED 第 72 号の移転費用には含まない。</li><li>・ED 第 71 号は税金収益を含むが、ED 第 72 号は税金費用を含まない。</li></ul>

2020 年 12 月の会議では、三つの ED に寄せられたコメントの全体的な傾向と、今後のプロジェクトの大きな方向性に関する議論を行った。

<sup>9</sup> [【IPSASB】国際公会計基準審議会コンサルテーション・ペーパー「収益及び非交換費用の会計」の解説 | 日本公認会計士協会](#)

<sup>10</sup> [【IPSASB】国際公会計基準審議会（IPSASB）公開草案第 70 号「履行義務のある収益」、第 71 号「履行義務のない収益」及び第 72 号「移転費用」の解説 | 日本公認会計士協会](#)

## (2) 収益及び移転費用の公開草案に寄せられたコメントの予備的レビュー (8.2.1)

事務局からコメントの全体像の説明とともに、今回の会議で検討すべき事項の紹介があった。

- 基準書全体の構成に関する大きな議論に絞る。
- ED に寄せられたコメントの詳細レビューは、収益に関する ED 第 70 号と ED 第 71 号については 2021 年 3 月会議で、移転費用に関する ED 第 72 号については 2021 年 6 月会議で実施予定。
- 一つ又は複数のタスクフォースを設置する。2021 年 3 月会議で検討予定。

## (3) 収益及び移転費用プロジェクトに関する CAG からのフィードバック (8.2.2)

### ① 基準書の構成

ED には基準書の構成に関するコメントが多く寄せられていた。事務局は構成案の方向性について事務局は事前に CAG に次の 3 種類の選択肢に関する意見を求めた。

第 1 案：ED の順番を入れ替え、ED 第 71 号、ED 第 70 号、ED 第 72 号とする。

第 2 案：ED 第 70 号と ED 第 71 号を統合し、重複を排した ED 第 73 号を開発する。

第 3 案：現状の ED 第 70 号、ED 第 71 号、ED 第 72 号の構成を維持する。

CAG では第 1 案を支持する意見が多く見られ、一部の CAG メンバーは第 2 案を支持していた。第 3 案に対する支持は少数だった。

IPSASB では、同様に第 1 案を支持する意見が多く見られた。第 1 案では規定の重複が多く生じるが、この課題には目をつぶることになる。規定の重複を何らかの方法で避けることが可能なら第 2 案支持という意見もあった。ほかには、履行義務と現在の義務に関する規定を統合して一つの基準書とし、税金に関する規定は別の基準書とする案も出た。議論の結果、第 3 案は否定され、少なくとも現状の ED 構成を維持しないことを決定した。

3 月会議に向けて事務局は第 1 案と第 2 案を詳細に検討し、利用者ニーズを把握するために ED へのコメントを再確認する。議長からは、このプロジェクトは 2014 年から開始され長期にわたっており、ED のテクニカルな提案については支持が多かったことを踏まえ、構成変更の提案はあまり過激なものにはしないよう念押しがあった。

### ② 開示について

CAG の議論では、民間企業では収益は高リスクの分野なので、IFRS 第 15 号は詳細な開示規定を定めているが、それは公的部門には当てはまらないという意見が出ていた。よって IPSASB は原則主義に基づく開示アプローチを採用すべきであるというのが CAG の助言である。原則主義のアプローチとは、例えば、ED 第 70 号には IFRS 第 15 号の開示を求め、ED 第 71 号には IPSAS 第 23 号の開示を求めるといったものである。

IPSASB は、収益は公的部門では高リスクの分野ではない、という CAG の見解には同意しなかった。公的部門の収益にも経済的リスクがあり、例えば、法域によっては収益の回収可能性に関して COVID-19 の影響の見積りに苦労している。IPSASB は、原則主義のアプローチを採ることは望ましいが、収益のリスクに見合い、財務諸表の利用者ニーズに合ったものでなければならないとした。

## 9. 中期計画の中間見直し（アジェンダ9）

### (1) プロジェクトの説明

IPSASB は、2019 年 2 月に中期計画書の第 2 弾として「戦略及び作業計画：2019-2023」<sup>11</sup>を公表し、当該計画書に基づいて基準開発等の作業を行っている。当該計画書は、実際の作業進展を踏まえて中間時点で見直す予定となっており、今回が見直しの初回の検討である。

今回の会議では、まず事務局長から中間見直しに関する説明があった。各国関係者へのコンサルテーションは、計画書作成時にも有効であったアウトリーチイベントを伴うべきであり、また、中間見直しでは戦略自体の見直しは行わない。

計画書作成時点で中計期間後半の新規プロジェクト候補として調査研究対象とされていた項目は四つある。

- 財務諸表の表示
- 小規模主体向け IPSAS（Differential Reporting）
- 租税支出（Tax Expenditures）
- 割引率

中期計画コンサルテーションに新規に盛り込む論点候補は次の事項である。

- IPSAS と、政府財政統計・SNA との整合性
- IPSAS 第 21 号「非資金生成資産の減損」の改訂
- 先住民問題に関する調査研究
- IPSAS 第 31 号「無形資産」の限定的な修正
- 電磁波に関する追加ガイダンス、及び ED 第 78 号に関する作業から生じた論点

IASB では「重要性」及び「経営者の解説」に関するプロジェクトが進行中である。事務局はこれらのプロジェクトの進捗をモニターし、公的部門に関係するか否かを判断する。その他の分野、例えば CRD（Corporate Reporting Dialogue）やサステナビリティレポートについても、IIRC（国際統合保国委員会）や SASB（サステナビリティ会計基準審議会）と連携する可能性に留意する。

IPSASB の研究報告書第 14 号の更新作業は、IFAC 及び CIPFA の共同で実施中である。この改訂作業によって、IPSAS 第 33 号「発生主義 IPSAS の初度適用」の規定の一部は削除することになるかもしれない。

以 上

<sup>11</sup> [IPSASB Strategy and Work Plan 2019-2023 | IFAC](#)