国際公会計基準審議会（IPSASB）会議報告

2021 年４月　臨時バーチャル会議

IPSASB テクニカル・アドバイザー　公認会計士　蕗谷竹生（ふきやたけお）

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
1	移転費用	ED 第 72 号に対するコメントの概要分析	収益プロジェクトからの影響を検討 未履行契約の論点を検討	3

（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）
本稿は、「会計・監査ジャーナル」2021 年８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

2021 年４月の IPSASB 臨時会議は、2021 年４月 29 日に Zoom を使用したバーチャル形式で開催された[1]。参加者は、17 名のボードメンバーに加え、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 41 名であった。

４月臨時会議では、承認した文書はない。

承認	該当なし

次回は、2021 年 6 月 15 日から 18 日及び 22 日に、同様にバーチャル形式の定例会議が開催される予定である。主な議題は、IPSAS 第５号の改訂（基準書の承認）、中期計画の見直し（CP の承認）のほかに、収益、移転費用、リース、天然資源などを予定している。

会議冒頭で、サステナビリティ報告に関する今後の IPSASB の関与について議長からの説明があり、GRI（Global Reporting Initiative）のサステナビリティ報告のワーキンググループ（組織の組成と、ガイダンスの形式を扱う二つのグループ）に、IPSASB がオブザーバーとして参加することが決まった。ほかに、IASB や IOSCO も同様にオブザーバー参加とのこと。

サステナビリティ報告は近年、民間企業で急速に普及しつつある。政府においても英国等で同報告書を作成する動きが広がっており、IPSASB においても今後、中期計画のテーマ（会計基準外の指針を扱うテーマ C 区分のプロジェクト）として扱う可能性がある。

[1] 会議の動画は YouTube で公開されており、無償で視聴できる。

２．移転費用（アジェンダ１）

(1) プロジェクトの説明（1.2.1）

① 移転費用プロジェクトの開始から ED 第 72 号公表まで

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、移転費用の提供者（補助金等を支払う主体）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」の対象範囲なので移転費用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」[2]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 第 70 号「履行義務のある収益」、ED 第 71 号「履行義務のない収益」、ED 第 72 号「移転費用」）を公表した[3]。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更に３か月、2020 年 11 月まで延長していた。

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、対象範囲について ED 第 70 号・ED 第 71 号とは以下の差異がある。 ・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。 ・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。

② 最終基準化に向けた議論（2020 年 12 月～）

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の説明と、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。

2021 年３月の会議では、収益に関して議論が行われ、以下が決定された。移転費用プロジェクトにも影響する内容であり、2021 年４月会議で移転費用の論点として議論されている。

- ED 第 70 号と第 71 号の順序を入れ替え、ED 第 71 号を主とする。
- 拘束力のある取決め（binding arrangement）の用語を保持する。
- 拘束力のある取決めは、収益の核心的概念であり、少なくとも一つの現在の義務を含む。
- 履行義務から生じる収益を、他の収益とは区別する。
- ハイブリッド取引は、別個の財・サービスに関係する部分は ED 第 70 号、その他は ED 第 71 号で扱う。

[2] 【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

[3] 【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) 2021年4月会議における移転費用プロジェクトの概要説明（1.2.1）

事務局が移転費用に関するこれまでのプロジェクトの進展を簡潔に説明した。特にメンバーからの発言はなかった。

(3) ED第72号へのコメントから識別された主要な論点への対応（1.2.2）

ED第72号に寄せられたコメントの一部は、EDには概念的な誤りがあると指摘していた。また、収益プロジェクトにおける2020年12月と2021年3月の会議の決定事項は、移転費用にも関連がある。今回はそれらの重要な論点のうち、アジェンダ・ペーパー1.2.2のAppendix 1に掲載された論点AからGまでの7項目を議論した。

① 論点A　基準書の示し方

収益プロジェクトでは、暫定的に二つの収益基準書を開発すること、かつ、ED段階の順序とは反対に、公的部門では一般的なED第71号を主としED第70号を補足的な位置づけとすることを決定している。移転費用についても、同様に公的部門において一般的な（履行義務のない取引）から始まる基準とすることを事務局は提案した。メンバーからは次の意見が出た。

- 公的部門に一般的な取引からガイダンスを始めるのには賛成だが、表題や基準書の範囲に関する関係者のコメントは多くなかったので、もっと基準書開発が進んでから決めるべき。

議長のまとめ：ガイダンスの順番は基本的に収益に合わせる。ED提案は全体としては支持されているので、基準書の範囲はみだりに拡大すべきではない。また、現状の「移転費用」の表題を暫定的に継続使用し、もっと議論が熟してから範囲とともに再検討する。

② 論点B　拘束力のある取決め（binding arrangement）は基本的な概念である

「拘束力のある取決め」は、IFRS第15号で定める「契約(contract)」に代わる、公的部門における収益会計の基本的な概念である。同様に、移転費用会計においても基本的な概念とすることを事務局は提案した。メンバーからは次の意見が出た。

- 提案に賛成。ただし、収益プロジェクトで決定したことについて、移転費用プロジェクトで自動的に対称的な扱いとするべきではない。
- 同じ意見。収益と費用の両方とも、会計処理を行うためには、拘束力のある取決めが定める具体性や区別が十分でなければならない。
- 提案に賛成。移転提供者には履行のモニタリングの負荷が高すぎるかもしれず、結果的に対称性は保てないかもしれないが、提案はよくできており、一定の対称性を概念上は定めることが必要。

  →議長：有用なコメント。拘束力のある取決めの概念を移転費用にも反映することは有用である。実務上は異なる政府のレベル間での移転があり、その場合は一方の支出は他方の収入となる。概念は、異なる政府のレベルの間でも一貫性を持つ必要がある。
- IPSAS適用主体間での取決めではない場合も想定する必要がある（例：開発融資）。
- 当事者が同じ分析を行って対称性のある会計処理をするという前提は置くべきではない。

  →議長：一貫性は必要だが、対称性を強制できるものではない。

→事務局長：ED 第 72 号では、履行義務のある拘束力のある取決めについて提案された内容と、履行義務のある移転費用についての概念が一貫していなかったので、この論点 B を提案している。ここでは対称性についていきなり結論を出すのではなく、拘束力のある取決めの概念を移転費用でも使用する提案で良いか否か、及び良い場合にはその結果、ED 第 72 号の概念を変更しないことを検討いただきたい。

議長のまとめ：ED 第 72 号では拘束力のある取決めについて概念的に一貫性がなかったので、一貫性を持たせる。実務上の観点から会計処理の対称性を今の時点で論じることはしない。拘束力のある取決めの識別と評価は、個別の主体の観点から行う。

③　論点 C　拘束力のある取決めは、少なくとも一つの現在の義務を含む

３月会議では、収益の議論において次の２点を決定した。

- 強制力は、多様な仕組みから生じ得る。その仕組みを有効利用できる限りにおいて、当事者の説明責任が果たされる。
- 「拘束力のある取決め」における権利及び義務の存在、並びに「拘束力のある取決め」の「強制力」は、「拘束力のある取決め」が<u>少なくとも一つの現在の義務を含む</u>ことを意味する。

事務局は上記の収益に関する決定を考慮して、移転費用の会計についても、「拘束力のある取決め」における権利及び義務によって、<u>少なくとも一つの「現在の義務」が生じる</u>ことを提案した。メンバーからは次の意見が出た。

- 「現在の義務」について、移転受領者ではなく移転提供者の視点から議論するという理解で良いか。これまでの会議では移転提供者の視点でのみ議論しているので。→「現在の義務」の定義は、資源の流出が避けられないことに言及しており、取引の当事者はいずれも権利と義務を持っている。移転提供者も該当する。
- 「拘束力のある取決め」では、当事者の両方に、少なくとも一つの現在の義務が生じると理解した。そのように文章を書くべき。
- 同意見。移転提供者自身が「現在の義務」を識別することは容易である。どこかの時点で現金の移転が生じ得る。移転提供者の資産の会計は複雑かもしれないが、負債側の議論は単純である。

事務局は、提案に賛成が得られた、すなわち、「拘束力のある取決め」における権利及び義務によって、少なくとも一つの「現在の義務」が生じると理解し、移転提供者からの視点であることを明確化すると述べた。メンバーからは更に次の意見が出た。

- 移転提供者にとって「現在の義務」はどう見えるのか。組織や個人は資金を提供する義務を負うが、それだけなのか。モニタリング等が考えられるが、取決めの内容によるのか。
- 私が考える移転提供者は高レベルの政府であり、「拘束力のある取決め」の当事者にすることができない。そのような高レベルの政府は、予算をいつでも変更できる能力を持っている。そのような高レベルの政府にとっては、「拘束力のある取決め」は、非通例的である。それでも議論の中心になり得るのかが疑問である。「拘束力のある取決め」は、受領者側だけを拘束するものであり、高レベルの政府は拘束できないのではないか。

事務局は、「拘束力のある取決め」が存在することが前提で、そうでなければ単に現金の移転

になると説明した。移転提供者に移転を強制する条件がなければ、それは「拘束力のある取決め」ではなく会計処理も異なる。段階的なフロー構築が必要である。

- 「拘束力のある取決め」のない費用について、どこまでが本基準書の範囲内かを明確化しておくべきである。例えば社会給付は、「拘束力のある取決め」のない費用であった。→同意多数。
- オーストラリアでは、連邦政府と州政府の間で多数の取決めが結ばれており、それらは「拘束力のある取決め」の性質を持っている。よって、そのような取引、並びに強制力をもたらす仕組みが存在する。
- 「拘束力のある取決め」の有無は、法域や主体によって異なると考える。NZ で取引の多くが「拘束力のある取決め」に該当するのかは定かではない。「拘束力のある取決め」とは何か、を明確化しておく必要があり、今回の議論は非常に有益である。
- 移転費用の基準書によって、政府が例えば裁判所から、本来強制されないものを強制されることになるのではと憂慮する。例えば、会計処理によって義務が生じるとして、それに見合う予算がない場合にはどうなるのか。予算額に占める「拘束力のある取決め」は非常に少なくなるはずだが、それをあたかも重要なものであるかのように議論しているように感じる。→国別の予算に占める割合を議論しているわけではなく、政府に強制するわけでもない。報告上の仕組みでそうなるということを議論している。
- 強制力は国によって異なるという意見に賛成。基準書を活用してもらうためには、IPSASB の考えに基づく設例を設けることが有用である。
- 日本では、上位の政府はより下位の政府に多額の移転を行っており、移転費用は大切な論点である。履行義務の充足に向けた進捗の測定方法に興味がある。履行義務と「現在の義務」との違いを明確化してほしい。

議長のまとめ：設例を設けるべきという意見については、法域によって実務が異なるので慎重に対応するとともに、パンデミックの影響について注意を払う必要がある。ただし、原則を明確化する点を忘れずに。

④ 論点 D　強制力の仕組み

３月会議では、収益の議論において次の２点を決定した。

- <u>強制力は、多様な仕組みから生じ得る</u>。その仕組みを有効利用できる限りにおいて、当事者の説明責任が果たされる。
- 主体は、<u>取決めが強制力を有するかどうかを決定するために、全ての関連する要素を検討する。</u>

事務局は上記の収益に関する決定を踏まえ、移転費用の会計についても、強制力は多様な仕組みから生じ得ると考えた。拘束力のある取決めが強制力を有するかどうかを決定するためには、全ての関連する要素を検討するべきであると提案した。メンバーからは次の意見が出た。

- 提案に同意。ただし、後で振り返って再検討すべき。強制力の仕組みの存在で十分なのか、実務上の適用可能性を考慮するべきかなど。資金の返還義務も重要である。
- EU では資金の返還について明確な仕組みを持っている。一部の法域では提案されたような仕

組みが実務で存在する。

- 前に収益について同様の議論を行った。その際には、強制度合いについて過去の実績は不要であるとの結論だったはず。費用については異なる可能性はあるが、留意されたい。→確かに前回議論している。過去の実績は、優先的な要素ではないが、要素の一つである。強制する能力が要素であり、必ずしも可能性は必要とされない。

議長のまとめ：賛成意見が多いので、提案どおり、収益における決定を移転費用にも適用する。移転費用の会計についても、強制力は多様な仕組みから生じ得る。拘束力のある取決めが強制力を有するかどうかを決定するためには、全ての関連する要素を検討するべきである。ただし、後日、振り返り検討を行う。

⑤ 論点Ｅ　強制力によって資産が生じる

３月会議における収益プロジェクトでは、強制力によって負債、特に繰延収益である負債が生じることを決定した。事務局は、移転費用についても、収益と同様に強制力によって移転提供者に資産が生じることを提案した。

- 提案に賛成。受領者が義務を履行していない場合、資源の提供者は支払った現金という資産を有する。ただ、その資産性について、概念フレームワークの資産の定義を満たすかどうか、まだ我々は確かめていない。
- 資産の取得について評価を行う必要がある。概念フレームワークとの整合性も必要。現状では仮定が多すぎるし、事例ベースとなっている。
- 移転費用における資産の特定は確かに難しい。その資産はサービス提供能力を持つはずだが、常にそうなのかは不明確。資産は金融資産の一種になるのか？なぜなら無条件の権利を持つ場合に当てはまるように定義が読める。また、自動的に移転費用から資産が生じるわけではなく、当てはまるケースが存在するということに留意が必要である。
  →議長：直ちに資産が生じるわけではないのは同意。
- 資産の存在は、強制力と、資金流出又は返金によるが、それは法域によって大きく異なる。資金の移転の場合、財・サービスの移転ではない、すなわち履行義務ではない、というのが以前の考え方だが、今回の改訂では資金の移転でも履行義務になる。移転提供者に対する返金が行われない可能性について考慮する必要がある。次の議題の未履行契約にも関係する。
- 南アメリカの関係者の意見の紹介：移転費用が返金可能な場合、強制力を有し、資産が生じることに同意。

議長のまとめ：賛成意見が多いので、提案どおり、強制力のある取決めは、その部分的な履行に伴って資産を認識することとする。強制力は非常に重要である。

⑥ 論点Ｆ　履行義務と現在の義務の相違点

３月会議では履行義務と現在の義務の違いについて議論を行い、履行義務を伴う収益は、その他の収益とは異なると決定した。また、履行義務は、現在の義務の内訳項目であり、別個の財・サービスを買手又は第三者たる受益者に移転する特別な移転である、と決定した。

移転費用についても、事務局は、履行義務は現在の義務とは異なると考えている。一方で、こ

の区別は移転提供者には不適切という考え方もあるので、メンバーの意見を求めた。

- 義務全体に関するハイレベルの原則をまずは考え、次いで内訳項目を考えるべき。
- 履行義務が別個の収益であること自体も考え直すべきでは。収益は一つとして考える法域もあるので、収益を分けると混乱が生じる。
- 南アメリカの関係者は、移転費用側での区別は有用ではないと考えている。返金義務の有無で会計処理を考えるべきという立場。
- 主体ではなく、取決めの文言に重点を置くのには賛成しない。義務が重要であり、移転者と受領者は義務の履行を同じように反映するべき。

議長のまとめ：移転費用の会計については、原則として、収益について開発した現在の義務の原則の概念に従うべきだが、履行義務と「現在の義務」を区別するかどうかの判断は、収益とは異なる（移転提供者と移転受領者それぞれの）観点から取決めの実質を考慮して行う。

⑦ 論点 G 対価が拘束力のある取決めに直接紐づけられない場合

３月会議では、ハイブリッド取引は、別個の財・サービスの移転に関する部分は ED 第 70 号で扱い、残りの部分には ED 第 71 号を適用することを決定した。また、両者の区別が不明確な場合には当該取引には ED 第 71 号を適用する。

事務局は、移転費用についても、「拘束力のある取決め」のうち別個の財・サービスの移転に関しない部分は、履行義務のない取引、すなわち「現在の義務」として扱うことを、次回以降の会議で議論することを提案した。履行義務のある移転費用と履行義務のない移転費用との区別を保持するか放棄するかを決定した後になる。議長は同意した。

⑧ 今後の進め方

今後の移転費用プロジェクトの進め方について、事務局が次の２点を提案し、議長が同意した。

- 原則に関係する論点を最初に検討し、草稿作成はその後に行う。
- 収益プロジェクトの決定事項を基に、移転費用への影響があるかを検討する。

(4) 未履行契約の会計原則の適用（1.2.3）

① ED 第 72 号に寄せられたコメントと、IPSASB の対応

事務局が、未履行契約（下記②の定義を参照）に対する関係者の関心事項として、ED 第 72 号に寄せられたコメントと、関連する IPSASB の決定事項について説明を行った。ED 第 72 号に寄せられたコメントは、移転提供者は前払いした現金について払戻しを受ける権利を持ち、かつ、その場合には移転提供者は資産を有するという見解であった。これに対する過去の IPSASB の決定は、「拘束力のある取決め」は常に強制力を有し、「拘束力のある取決め」は常に強制力のある「現在の義務」を含む、よって移転提供者には資産が生じるということであった。この決定に基づき、事務局は、移転受領者が義務を履行するまでは移転提供者は資源を支配する、という考えを提案した。メンバーからは以下の意見が出た。

- アジェンダ・ペーパーは、「現在の義務」を移転受領者側の視点で記述しているので、移転提供者側の視点で読むのが難しい場合がある。用語に注意されたい。

- 移転提供者が現金を移転したときの例をこれまでは考えていたが、現金以外の財の場合はどうなるのか。→原則は現金と同じ。
- 移転提供者が資産を得るのは分かるが、その性質は何かが重要で、それは取決めの内容によると考える。現金の返金かもしれないし、そうでないかもしれない。
- 金融資産を得る場合、それは法的に無条件の権利である。単純に無条件の権利を満たす現金の受領であれば、IPSAS 第 41 号の議論と異なる点はないように思われるので、これ以上の検討を行う必要があるのか疑問。ただし、移転提供者の資産に「サービス提供能力」が含まれるとなれば話が変わるので、その点を検討すべきではないか。タイミングが金融資産とは少し異なるのか。又は価値が少し異なるのか。→移転提供者の資産の性質についてはこの会議で後ほどハイレベルの原則に焦点を当てて説明予定。法域によって相違があると考えている。
- 予算上は承認されたが、資金提供が行われず、予算が失効した場合はどうなるのか。また、取決めの当事者が請求権を有する場合に、予算が失効したら資産は消滅するのか。→予算は法域によって大きく異なるので扱いが難しい。いったん保留とし、後日検討する。
- サービスの価値が資産であると考える。連結会社間でサービス提供義務の認識重複が生じないようにする必要がある。
- 対称性を放棄すると、連結処理の問題が生じる。GFS でも課題で会計策は存在しない。

議長のまとめ：個別主体と連結主体の両方をカバーする原則を考える必要がある。IPSAS 第 35 号が関係するので、改訂の要否についてよく検討する。

② 未履行契約の会計原則

事務局が、未履行契約の定義と、主要な原則について説明を行った。この論点は、「概念フレームワークの限定的な見直し」プロジェクトのフェーズ２で扱う予定だが、ここであらかじめ議論する。

未履行契約の定義（IASB 概念フレームワーク　4.56 項） 未履行契約とは、同等に未履行である契約（又は契約の一部分）である。すなわち、いずれの当事者も自らの義務を全く履行していないか、又は両方の当事者が義務を部分的に同じ程度まで履行している。
主要な原則（IASB 概念フレームワーク　4.57 項） 未履行契約は、経済的資源を交換する結合された権利及び義務を設定する。この権利及び義務は、相互依存的であり分離できない。したがって、結合された権利及び義務は単一の資産又は負債を構成する。

メンバーからの意見

- 両方の当事者が同じ程度まで義務を履行するという要素に注目。次の段階では、バランスが崩れて同じ程度には履行されていない状態になるが、その段階でも「未履行」契約になるのか。→後で議論したい。取決めを履行することで会計処理が生じる。→いったん履行が始まったら、未履行契約ではなく、「拘束力のある取決め」に基づく会計処理になる。今のアジェンダ・ペーパーの文章では、未履行契約が履行中の時点にも適用されるように読め、混乱を

招くことを懸念している。→暫定的に、未履行契約という呼称で進めたい。

- 概念フレームワークの更新プロジェクトの結果との整合性が心配である。移転費用プロジェクトと違う定義や結果になるのではないか。
- 現金移転などで、片方の当事者だけが履行を求められる場合はどうなるのか。→設例を確認してから議論する。→未履行契約は、「拘束力のある取決め」が存在する場合にのみ機能する。「拘束力のある取決め」の存在からスタートすべき。→同意。「拘束力のある取決め」が存在しない場合は、未履行契約を考慮しない。

③ Appendix1 のシナリオ（資源提供前に資源受領者が義務を履行する場合）

事務局が、未履行契約のシナリオ２について説明した。移転受領者はまだ現金 CU100,000 を受け取っていないが、ワクチン接種を地域住民に行う。ワクチン接種の時点で移転受領者は資産と収益を CU100,000 認識する。この場合について質疑を行った。

- この場合、「不利な契約」（onerous contract）の規定の考慮が必要ではないか。また、「現在の義務」は相手方の資源の流出が不可避であるが、その概念に沿っていないように思われるので、シナリオ２の設例には定義に沿った記載を加えるべき。→不利な契約に該当するか否かは後日改めて議論したい。IPSAS 第 19 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」などを考慮する限りは、対価の未回収が想定されていないので「不利な契約」ではないと思われる。
- 誰が移転受領者なのかによって、未履行契約の原則が機能するかどうかが変わる。移転受領者が民間企業なら、未履行契約の原則は強力に機能すると思われる。財務省の会計単位内である場合は、現金移転が生じない。
- 定めた支払予定に従って支払を行う場合、義務の履行と支払のタイミングはリンクしないがどう扱うのか。
- アジェンダ・ペーパーはよくできている。
- 自分だけかもしれないが、用語が紛らわしく複雑である。履行前は良いが、履行開始後にも未履行契約の用語を使用するのには反対。現在の義務の要素（過去の事象など）についても検討する必要があるのではないか。いつ義務を持つのか。過去の事象とは何か、いつ義務が解除されるのか。
  →未履行契約の概念は取り込むが、未履行契約の用語そのものは実際の基準書では使用しない。ここで概念フレームワークとの関連性を検討するためだけに使用している。最終文書案は、拘束力のある取決めの会計に固有の原則に参照する。
  →当事者がいずれも未履行の状態から、一方が部分的に履行した場合の例を考える。いくつかの異なる例を挙げる。
- 履行義務の５ステップのステップ１に立ち戻る必要がある。「拘束力のある取決め」はこのシナリオに存在するのか。また、強制力は存在するのか。また、資産の定義を満たさない資産があるのではないか。

議長まとめ：移転提供者と移転受領者の双方に「現在の義務」がある。概念フレームワークに従って何が資産で何が負債かを確認する。最初は双方とも未履行である。そこからシナリオが始

まる。どちらが義務を履行するかによってシナリオが異なる。今の記述は概念フレームワーク寄りの内容となっているが、概念フレームワークの検討を始める９月までは時期尚早なので、６月会議に向けて、概念フレームワークとは別のロジックで、当事者双方、又は片方が、部分的に履行した場合のケースを考えて資料を準備する。

さらに議論は続いた。

- 双方が何も履行していないときは、何も認識しない。一方が履行した場合、資産・負債を得る。その資産について、移転費用側でどうするかを更に検討する。
  →実務はさておき、まずは対称性の考え方で作ってみる。
- 「拘束力のある取決め」の存在が前提だが、政府全体の取引に占めるそのような取決めは、非常に少ないのではないか。そのような稀な取引について基準書を作ろうとしていないか。
  →確かに現実は複雑であるが、「拘束力のある取決め」の概念は、この議論の「進め方」に関してはそれほど重要ではない。「拘束力のある取決め」がなければ、移転提供者は費用を計上する。「拘束力のある取決め」が存在する場合は更に考えることが増えるだけ。ツールを提供するのであって、取引そのものを作るのではない。
- 「不利な契約」の件は忘れないように。双方が未履行のままだと片方の当事者は何かを認識することになる。収益と同様に費用にもタスクフォースを作ってはどうか。→反対。プロジェクトは分割しない。

議長まとめ：

- 収益も移転費用も、「拘束力のある取決め」が不利な場合を除き、「拘束力のある取決め」に基づいてどちらの当事者も義務を履行していない場合は、何も当初認識しない。少なくとも片方の当事者が義務を履行するまでは、何も認識しない。
- 「拘束力のある取決め」における主体の権利と義務は、直接かつ相互に関係する。「拘束力のある取決め」が全体として未履行の場合、結合された権利・義務は単一の資産又は負債を構成することになる。

以　上

参考情報（リンクは本稿掲載時）

(1)現中期計画期間（2019 年～）に公表済みの基準書等（原文と日本語解説記事へのリンク一覧）

基準書等	公表年月	原文	解説記事
IPSAS 第 42 号「社会給付」	2019/01	リンク	リンク
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）と負の補償を伴う期限前償還要素（IPSAS 第 41 号の修正）	2019/01	リンク	なし
戦略及び作業計画 2019-2023	2019/03	リンク	リンク（CP）
集合サービス及び個別サービス　IPSAS 第 19 号の修正	2020/01	リンク	リンク
IPSAS の改善 2019	2020/01	リンク	リンク（ED68）
ハンドブック　2019 年版	2020/02	リンク	なし
ハンドブック　2020 年版	2020/07	リンク	なし
COVID-19：発行日の延期	2020/11	リンク	なし
IPSAS 第 41 号「金融商品」：強制力のないセクションの修正	2020/12	リンク	リンク
ハンドブック　2021 年版	2021/03	リンク	なし

(2) 基準書の日本語訳へのリンク一覧

基準書等	翻訳公表	日本語訳
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（仮訳）	2015/07	リンク
IPSAS 第 40 号　公的部門の結合	2018/03	リンク
IPSAS 第 1 号　財務諸表の表示 IPSAS 第 2 号　キャッシュ・フロー計算書 IPSAS 第 3 号　会計方針、会計上の見積もりの変更及び誤謬	2019/05	リンク
IPSAS 第 4 号　外国為替レート変動の影響 IPSAS 第 5 号　借り入れコスト IPSAS 第 9 号　交換取引から生ずる収益 IPSAS 第 10 号　超インフレ経済下における財務報告	2020/06	リンク

(3) コンサルテーション文書・公開草案と、その解説記事、提出コメントへのリンク一覧

コンサルテーション文書・公開草案等	公表	原文	解説記事	コメント
公開草案第 67 号「集合サービス及び個別サービス並びに緊急支援」	2019/01	リンク	リンク	リンク
公開草案第 68 号「IPSAS の改善 2019」	2019/07	リンク	リンク	リンク
公開草案第 69 号「公的部門特有の金融商品：IPSAS 第 41 号「金融商品」の修正」	2019/08	リンク	リンク	リンク
公開草案第 70 号「履行義務のある収益」	2020/02	リンク	リンク	リンク
公開草案第 71 号「履行義務のない収益」	2020/02	リンク		
公開草案第 72 号「移転費用」	2020/02	リンク		
公開草案第 73 号「COVID-19：発行日の延期」	2020/07	リンク	なし	なし
公開草案第 74 号「IPSAS 第 5 号「借入コスト」：強制力のないガイダンス」	2020/10	リンク	なし	リンク
公開草案第 75 号「リース」	2021/01	リンク	作成中	リンク
情報提供依頼書「コンセッショナリー・リース及び類似の取決め」	2021/01	リンク	なし	リンク
公開草案第 76 号「概念フレームワークの改訂：第 7 章　財務諸表における資産及び負債の測定」	2021/04	リンク	作成予定	未検討
公開草案第 77 号「測定」	2021/04	リンク	作成予定	未検討
公開草案第 78 号「有形固定資産」	2021/04	リンク	作成予定	未検討
公開草案第 79 号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」	2021/04	リンク	検討中	未検討

(4) 過去の IPSASB 会議の報告記事へのリンク一覧

開催年月	開催国／都市	報告記事
2019/03	アメリカ合衆国／ワシントン D.C.	リンク
2019/06	カナダ／トロント	リンク
2019/09	ポルトガル／リスボン	リンク
2019/12	アラブ首長国連邦／アブダビ	リンク
2020/03	アメリカ合衆国／ニューヨーク（バーチャル参加）	リンク
2020/06・07	バーチャル開催	リンク
2020/09・10	バーチャル開催	リンク
2020/12	バーチャル開催	リンク
2021/02	バーチャル開催	リンク
2021/03	バーチャル開催	リンク