

国際公会計基準審議会（IPSASB）会議報告

2021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 ふみやたけお

決定事項の概略と本報告の内容

No.	議題	会議前までの状況	今回会議での討議・決定事項	頁
1	議事録承認等	—	2021年9月・10月の議案書を承認	3
2	作業計画	—	今後の日程等の説明	4
3	IPSASの改善	ED第80号を公表	基準書を承認	7
4	リース	ED第75号に寄せられたコメントを基に、多様な論点を検討	RFIへの回答、他の基準書等との関連等の論点を検討 IPSAS第43号を承認	12
5	退職給付制度	プロジェクトの範囲、報告主体、財務諸表、主な勘定科目の測定方法や表示方法等を検討	用語定義及び免除規定の論点を検討 SMCを検討 ED第82号草稿をレビュー	17
6	概念フレームワークの改訂フェーズ2	各論点を検討	権利の説明文、未履行契約の取扱い等の論点を検討 ED第81号を承認	22
7	天然資源	CP草稿を検討	CP草稿第1章の「天然資源と人間の関与」の説明文、及び第4章～第6章の修正稿を検討	27
8	収益・移転費用	ED第70号、第71号及び第72号に寄せられたコメントを基に、多様な論点を検討	移転費用の会計モデル、収益会計における「現在の義務」の概念、「特定の活動」「適格な支出」について検討	33
10	中期計画	CPを公表	CPに対するコメントの概要分析	48
11	測定	ED第76号～ED第79号を公表	EDに対するコメントの概要分析	51
—	参考資料	基準書や公開草案等の原文、日本語訳、解説記事等へのリンク		51

(略称) 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

RFI (Request for Information) : 情報提供の要請書

(注)

本稿は、IPSASB の 2021 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」2022 年 4 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。

参考情報：本稿末尾（[こちら](#)）に IPSASB 関連の記事、翻訳等へのリンクをまとめている。

- (1) 基準書等の原文と解説記事
- (2) 基準書等の日本語訳
- (3) ED、CP 等の原文、解説記事、及び JICPA が提出したコメント
- (4) IPSASB 会議の報告記事

1. 全般的事項と議事録承認（アジェンダ1）

2021年12月のIPSASB会議は、2021年12月7日から10日、14日、及び15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、18名中17名のボードメンバーを始め、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計53名であった。

今回の会議で18名のボードメンバーのうち、次の4名が退任する。

Adrienne Cheasty	英国	元 IMF
Bernhard Schatz	オーストリア	PwC
Marc Wermuth	スイス	スイス財務省
Mike Blake	オーストラリア	AASB 副議長、前 IPSASB 副議長

会議冒頭の議長挨拶後、2021年9月と10月の会議の議事録案（非公開）を承認した。

12月会議では、二つの最終文書と一つの公開草案を承認し、一つのEDを条件付きで承認した。

承認	<ul style="list-style-type: none">IPSAS 第43号 リースIPSAS の改善 2021ED 第81号 概念フレームワークの改訂：第3章「質的特性」及び第5章「構成要素」
条件付き承認	<ul style="list-style-type: none">ED 第82号 退職給付制度 (2022年2月会議で積み残した論点を検討する)

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. 作業計画（アジェンダ2）

(1) 会議初日の議論

事務局長の Ross Smith 氏から、2021 年 10 月会議以降の進捗や、今後の会議開催方法を含む以下の項目に関して説明、次いで質疑が行われた。

① COVID-19 が 2022 年の会議に及ぼし得る影響

2021 年中の IPSASB の会議は、全て Zoom を使用したオンライン形式で開催された。

国際会計士連盟（IFAC）は、十分に感染対策を講じた上で、一箇所に集まったの会議を開催したいと前向きに考えている。IPSASB についても、2022 年 3 月以降の会議は、COVID-19 の状況と各国の渡航制限等を考慮し、オンライン参加と現地参加の混合形式、又はオンライン参加のみのバーチャル形式のどちらかで開催する。

現状、現地参加が可能であると意思表示をしているボードメンバーが過半数のため、混合形式での開催が見込まれている。2022 年 3 月会議については、2022 年 1 月中に開催方法を決定する。

② 主要なプロジェクトと、今回会議で承認を予定している四つの文書に関する進捗

③ サステナビリティ報告に関する進展。IFRS 財団による国際サステナビリティ基準審議会（ISSB）の創設、同財団の技術的準備ワーキング・グループ（TRWG）が公表した開示要求のプロトタイプ

会議最終日に、非公開セッションで詳細な議論を行う。

④ 国際統計基準の更新プロセス、IPSAS 基準書の適用国増加に向けた取組

eIS（電子版の IPSAS）が公表されている。

2022 年 1 月に Study14 の改訂版として「Pathways to Accrual」を公表予定。

⑤ アウトリーチ活動。特に、バーチャル形式で開催した地域別ラウンドテーブルで、作業計画の中間コンサルテーションに支持が寄せられたことの報告。IPSASB アカデミック助言グループによる研究報告書の第 3 回公募の結果説明。

(2) 会議最終日の決定事項

① 収益と移転費用

収益と移転費用の IPSAS 承認を 2022 年 6 月から 9 月へ延期する。

3 月会議で再検討する。最終基準の形が ED とはかなり変わってきているので、ED の再公表を決定する可能性もある。

② 退職給付制度

退職給付制度については、ED 第 82 号を条件付きで承認。

2022年2月会議で積み残しの部分のみ検討を行う。

③ 作業計画期間の延長

2022年3月会議から、作業計画を1年分長く2024年まで示すようにする。

(3) 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

最終文書の承認予定が早い順に掲載。

灰色： プロジェクト完了又は公開終了

黄色： 承認済かつ公表前。又は承認済かつコメント募集期間中

無色： 承認前

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	2020/11
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	2020/12
借入コスト （IPSAS 第 5 号 強制力のないセクションの改訂）	2019/03	2020/09 ED74	2021/06	2021/11
リース フェーズ 1 IFRS 第 16 号に基づく基準書	—	2017/12 ED64 2020/12 ED75	2021/12	2022/01
IPSAS の改善 2021	—	2021/06 ED80	2021/12	2022/01
中期計画の見直し 2021 年以降に採択する新規プロジェクトの選定	2021/06	—	2022/03	
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	—	2020/09 ED79	2022/06	
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	2022/09	基準書を統合
履行義務のない収益 公的部門用の収益基準を開発中	2017/06	2019/12 ED71		
移転費用	2017/06	2019/12 ED72	2022/09	

プロジェクト	CP 承認	ED 承認	最終文書	
			承認	公表
補助金や税金の費用を扱う基準書を開発中				
概念フレームワークの限定的な改訂： 第7章「測定」の改訂	2019/03	2021/02 ED76	2022/09	
測定 IPSAS 基準に共通する測定基礎の適用指針等	2019/03	2021/02 ED77	2022/09	
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	2021/02 ED78	2022/09	
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	—			
退職給付制度の会計及び報告 IAS 第26号に基づく基準書を開発	—	2022/02 ED82	2022/12	
概念フレームワークの改訂： 第3章「質的特性」及び第5章「構成要素」	—	2021/12 ED81	2023/03	
リース フェーズ2 公的部門特有のコンセッションナリー・リース等	2020/12 (RFI)	2022/09	2023/12	
天然資源 地下資源・生物資源・水資源の論点を検討	2022/03	2023/03	2024/06	

参考情報：本稿末尾（[こちら](#)）に IPSASB 関連の記事、翻訳等へのリンクをまとめている。

- (5) 基準書等の原文と解説記事
- (6) 基準書等の日本語訳
- (7) ED、CP 等の原文、解説記事、及び JICPA が提出したコメント
- (8) IPSASB 会議の報告記事

3. IPSAS の改善 2021（アジェンダ 3）

(1) プロジェクトの説明

IPSAS の改善は、単独でプロジェクト化するほど複雑・重要ではなく、かつ、校正上の修正で済ませるほど単純ではない IPSAS の基準書の修正提案を一括して扱うプロジェクトである。内容は、一般的な改善と、IFRS との整合性を確保するための改善の 2 種類に大きく区分される。毎年実施されるが、2020 年はパンデミックの影響で会議時間が不足し延期となったため、2021 年の改善プロジェクトでは 2020 年から 2021 年の 2 年分の改善を扱っている。

2021 年 6 月の会議で ED 第 80 号「IPSAS の改善 2021」²（以下「ED 第 80 号」という。）を承認し、同年 7 月 30 日に公表した。コメント期限は同年 9 月 30 日で、合計 11 件のコメントレターが寄せられた。

(2) 一般的な改善項目（3.2.1）

ED 第 80 号のうち、一般的な改善項目はパート I の 4 項目。

ED 第 80 号には特に反対意見は寄せられず、メンバーからも異論はなく、ED 第 80 号の提案どおり最終文書とすることが決定された。

パート	対象 IPSAS	ED 第 80 号の提案内容
I-1	IPSAS 第 22 号「一般政府セクターに関する財務情報の開示」	一般政府セクター（GGs）は、国民経済計算（SNA）に定義された用語である。IPSAS 第 22 号の SNA への参照箇所において、廃止された SNA93 への参照を、最新版の SNA2008 への参照に修正する。
I-2	IPSAS 第 39 号「従業員給付」	廃止された IPSAS 第 25 号「従業員給付」の第 47 項～第 49 項で使用されていた用語“Composite Social Security Programs”（複合社会保障制度）は、現行の IPSAS 第 39 号「従業員給付」（以下「IPSAS 第 39 号」という。）では定義されていない。よって、消え残っている“Composite”（複合）の用語を IPSAS 第 39 号から削除する。
I-3	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」	RPG 第 1 号の「結論の根拠」の BC7A 項で、概念フレームワークのプロジェクトは 2014 年 10 月、社会給付のプロジェクトは 2019 年 1 月にそれぞれ完了した旨を説明する。 現行の BC1 項～7 項は RPG 第 1 号公表時のままで、両プロジェクトが進行中であると読める記載になっているので、補足修正が必要である。
I-4	IPSAS 第 29 号「金融商品：認識及び測定」（IPSAS 第 41 号	IPSAS 第 29 号「金融商品：認識及び測定」（以下「IPSAS 第 29 号」という。）に、IPSAS 第 41 号「金融商品」（以下「IPSAS 第 41 号」という。）における以下の二つの修正を追加する。IPSAS

² 解説記事あり。[【IPSASB】国際公会計基準審議会（IPSASB）公開草案第 80 号「IPSAS の改善 2021」の解説 | 日本公認会計士協会](#)

	<p>「金融商品」の適用 までは有効)</p>	<p>第 41 号適用までの期間は当該修正を加えた IPSAS 第 29 号が適用される。</p> <ul style="list-style-type: none"> • ヘッジ会計の修正（パート II-1b 及び II-2b を参照） • 契約上のキャッシュ・フローの修正（パート II-2a を参照） <p>この改善項目の内容は IFRS の金利指標改革に基づく金融商品基準の修正であり、パート II と同じである。</p> <p>IFRS 第 9 号「金融商品」に基づく新しい金融商品基準である IPSAS 第 41 号は 2023 年から発効する（早期適用は可能）。よって、IPSAS 第 41 号を未適用の公的部門の主体は、現行の金融商品基準である IPSAS 第 29 号を適用している。</p> <p>それらの主体への措置として、IPSAS 第 41 号が発効する前である 2022 年 1 月 1 日から 2022 年 12 月 31 日の間に開始する事業年度には、IPSAS 第 29 号にパート II と同様の金利指標改革関連の修正を IPSAS 第 41 号への参照を含めずに行う。</p>
--	-----------------------------	---

事務局への指示事項：

- 改善の対象となり得る項目について、改善プロジェクトと、範囲を限定した通常プロジェクトのどちらに含めるべきかについて、評価のガイダンスを作成すること。
- IPSASB の方針書「IASB 文書のレビュー及び修正のプロセス」を更新し、2008 年公表以降の進展や経験を反映すること。
- 金利指標改革に関する修正内容の重要性について周知するための文書を作成すること。

(3) IFRS との整合性を確保するための改善項目（3.2.2）

ED 第 80 号のうち、IFRS との整合性を確保するための改善項目はパート II の 11 項目。

- 事務局による金利指標改革の概説が行われた。
- ED 第 80 号に対するコメントレターがなかったパート II-1a、1c、2a、2c、3a、3b の 6 項目については ED 第 80 号の提案どおりに進めることとされた。
- 続いて、ED 第 80 号に対するコメントが寄せられたパートを、大きく 4 種類に区分してメンバーの意見を募った。議論の結果、論点 B、すなわちパート II-4a の「負債の流動又は非流動への分類（IAS 第 1 号の改訂）」（2020 年 1 月公表）を取り込む改善提案については、コメントを受け入れて最終文書では削除することとなった。
 - 論点 A（パート II-1b と 2b）：発効日を追加記載する提案。発効日を読み取れる規定が別途存在するとして、却下することが確定した。
 - 論点 B（パート II-4a）：負債を流動・非流動に分類する際の要件の一つである、「負債の決済を延期する主体の権利」を明確化する提案。本件については IASB が見直し中であり、その進展を待つべきとのコメントがあった。事務局も同意見であり、改善 2021 の最終文書からは削除し、IASB の方向が今後確定した時点で再検討することとされた。

- 論点 C (パートII-4b) : ED 第 80 号に対して、契約に関連する直接コストを契約履行のコストに配分することを、要求事項ではなく推奨事項に変更すべきというコメントがあった。当該コメントは公的部門特有の論点ではないとの事務局提案に対し、判断した根拠に関する質問があった。また、移転費用プロジェクトに対する影響についても質問があった。事務局は、IFRS との整合性に関する IPSASB の方針書を確認するとともに、移転費用プロジェクトとの関係も確認する。
- 論点 D (パートII-4c) : ED 第 80 号に対して反対意見が寄せられたが、公的部門特有の理由ではないとして却下が確定した。

パート	対象 IPSAS	ED 第 80 号の提案内容
II-1a II-1b	IPSAS 第 41 号「金融商品」 IPSAS 第 29 号「金融承認：認識及び測定」	金利指標改革フェーズ 1 LIBOR が使用できなくなることによってヘッジ会計を中止する事態が生じないように、一時的な救済措置を IPSAS 第 41 号及び IPSAS 第 29 号に定める。
II-1c	IPSAS 第 30 号「金融商品：開示」	一定の追加開示項目を定める。
II-2a	IPSAS 第 41 号「金融商品」	金利指標改革フェーズ 2 1. 契約上のキャッシュ・フローの変化に対する実務上の便法：金利指標改革による金融資産・金融負債の契約上のキャッシュ・フローの変化は、IPSAS 第 41 号の契約上の条件変更として扱わなくてよい。
II-2a II-2b	IPSAS 第 41 号「金融商品」 IPSAS 第 29 号「金融承認：認識及び測定」	2. ヘッジ会計に関する救済措置：金利指標改革によるヘッジ文書の変更は、ヘッジ会計の中止と再指定には該当しない。
II-2c	IPSAS 第 30 号「金融商品：開示」	3. 開示規定の追加： 主体が金利指標改革から生じるリスクに晒されている程度及びこれをどのようにリスク管理しているか、また、新たな金利指標への移行の完了度合い及び当該移行をどのように管理しているか等に関する定性的・定量的情報の開示が要求される。
II-3a	IPSAS 第 33 号「発主主義国際公会計基準 (IPSAS) の初度適用」	IFRS の年次改善 2018-2020 サイクル 「IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」の改訂」(2020 年 5 月公表) を取り込む内容。

パート	対象 IPSAS	ED 第 80 号の提案内容
		<p>IPSAS 第 33 号「発生主義国際公会計基準 (IPSAS) の初度適用」(以下「IPSAS 第 33 号」という。)第 129 項(a)は、支配主体より後に被支配主体が初度適用主体になる場合に、被支配主体の IPSAS 適用日に基づいて支配主体の連結財務諸表に含められていたであろう帳簿価額により、当該被支配主体が「資産及び負債」を測定することを認めている。</p> <p>今回の改訂は、純資産項目である在外活動体に係る換算差額累計額についても、上記の「資産及び負債」と同様に実務上の救済措置を設けたもの。</p>
II-3b	IPSAS 第 41 号「金融商品」	<p>「IFRS 第 9 号「金融商品」の改訂」(2020 年 5 月)を取り込む内容。</p> <p>公表金融負債の認識の中止に関する 10%テストに含めるべき手数料の明確化を行った。</p>
II-4a	IPSAS 第 1 号「財務諸表の表示」	<p>「負債の流動又は非流動への分類 (IAS 第 1 号の改訂)」(2020 年 1 月公表)を取り込む内容。</p> <p>負債を流動・非流動に分類する際の要件の一つである、「負債の決済を延期する主体の権利」を明確化した。</p> <p>→今回の会議で削除が決定された。</p>
II-4b	IPSAS 第 19 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」	<p>「不利な契約-契約履行のコスト (IAS 第 37 号の改訂)」(2020 年 5 月公表)を取り込む内容。</p> <p>不利な契約の判断において、契約履行のコストとは、契約に直接関連する全てのコストを意味することを明確化する。</p> <p>契約に直接関連するコストを例示する。</p> <p>IPSAS 第 19 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」(以下「IPSAS 第 19 号」という。)第 80 項を改訂し、不利な契約に対する引当金を計上する前に主体が減損損失を認識する対象を、「当該契約に専用の資産」ではなく「当該契約の履行に用いる資産」とする。</p>
II-4c	IPSAS 第 17 号「有形固定資産」の修正提案。	<p>「有形固定資産:意図した使用の前の収入 (IAS 第 16 号の改訂)」(2020 年 5 月公表)を取り込む内容。</p> <p>有形固定資産を意図した方法で稼働可能な状態にする間に生産した物品の販売による収入は、当該有形固定資産の取得原価から控除することを禁止する。</p>

事務局への指示事項：

- ED 第 80 号のパートII-4a を削除したことについて、周知するための文書を作成すること。
- パートII-4b における IPSAS 第 19 号の修正について、移転費用プロジェクトへの影響を検討すること。

(4) 「IPSAS の改善 2021」の承認 (3.2.3)

基準書開発のデュー・プロセスについて説明があり、特にメンバーから意見はなかった。

投票を実施した結果、賛成 17 名、欠席 1 名となった。賛成多数で本基準書の公表が承認された。

発効日は、IPSAS 第 29 号に関するパート I-4, II-1b, II-2b の 3 項目は 2022 年 1 月、ほかは 2023 年 1 月とすることが提案され、同意された。アジェンダ・ペーパーの提案とは異なっている。

本基準書の公表は発効日後になるので、事務局は、発効日について周知するための文書を作成することとされた。

今後、校正作業を経て 2022 年 1 月中に公表予定である。

4. リース（アジェンダ4）

(1) プロジェクトの説明

① リース・プロジェクトの目的

IPSASB のリース・プロジェクトのフェーズ1は、IFRS 第16号「リース」（以下「IFRS 第16号」という。）の公表を受けて、現行のIPSAS 第13号「リース」（以下「IPSAS 第13号」という。）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。

② 公開草案第64号

2018年1月に公開草案第64号「リース」³（以下、「ED 第64号」という。）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。

③ 公開草案第75号

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、フェーズ1では一般的な貸手・借手のリース会計を扱い、フェーズ2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、フェーズ1では新しくEDを開発すること、及び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。

2021年1月に公開草案第75号「リース」⁴（以下、「ED 第75号」という。）を公表した。ED 第75号は、IFRS 第16号とほぼ同様の内容となっている。同時に、フェーズ2の予備調査としてRFIを公表し、公的部門特有のリース取引について各国の実務に関する情報収集を行った。

④ IPSAS 第43号「リース」の開発 その1：2021年7月会議

(i) リース・プロジェクトの今後の方向性

ED 第75号の方向性に沿って基準化作業を進めることに、条件付きで同意した。

(ii) サービス提供能力の用語追加

適用指針の「リースの識別」のセクションにおいて、「サービス提供能力（service potential）」の用語を「経済的便益」の用語に続けて記載することを決定した。

(iii) リースの定義

³ 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](#)

⁴ 解説記事あり。[【IPSASB】国際公会計基準（IPSAS）公開草案第75号「リース」の解説 | 日本公認会計士協会](#)

ED 第 75 号は、「リース」と「契約」の用語を定義している。また、「リース」の定義は「契約」の用語を含んでいる。この方向性を維持することを決定した。

(iv) 基準書の範囲

ED 第 75 号に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範囲から除外する旨の明確な記載はなく、これを維持することを決定した。また、RFI に寄せられたコメントをレビューした後、IPSAS 第 43 号「リース」(以下「IPSAS 第 43 号」という。)の草稿に対する影響を総合的に検討し、ガイダンスの開発上も考慮することとされた。

⑤ IPSAS 第 43 号の開発 その 2 : 2021 年 9 月会議

(i) レント・コンセッション

ED 第 75 号には、IFRS 第 16 号の COVID-19 に関する軽減規定 (レント・コンセッション) が取り込まれていた。当該規定を維持するとともに、その適用期間を IFRS 第 16 号と同様に 2022 年 6 月 30 日までと定めることとした。

(ii) リースの定義

ED 第 75 号のリースの定義を使用することを決定した。

「リース (lease) とは、資産 (原資産) を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する契約又は契約の一部をいう。」

(iii) 借手の割引率

ED 第 75 号における借手の割引率に関するガイダンスを変えずに維持することを決定した。

(iv) 公正価値の用語定義

ED 第 75 号は、ED 第 77 号「測定」とは異なる、IFRS 第 16 号や IPSAS 第 13 号と同様の公正価値の用語定義を定めている。その定義を維持することを決定した。

⑥ IPSAS 第 43 号の開発 その 3 : 2021 年 10 月会議

(i) 製造業者又は販売業者である貸手

IFRS 第 16 号の第 71 項から第 74 項に、製造業者又は販売業者である貸手に関する規定がある。ED 第 75 号では、公的部門ではそのような貸手は稀であるとして当該条項を削除していた。引き続き当該条項は削除することを決定した。

(ii) IFRS 第 16 号の改訂 (セール・アンド・リースバックにおけるリース負債)

2020 年 11 月に ED「セール・アンド・リースバックにおけるリース負債 (IFRS 第 16 号の改訂案)」が IASB から公表された。IPSAS 第 43 号の承認予定日より IFRS 第 16 号改訂は後になるので、IPSAS 第 43 号に当該 ED による改訂は含めないことを決定した。ただし、将来的に当該 ED が基準化された場合には、その時点で検討する。

(iii) 中間的な貸手の処理

ED 第 75 号に対するコメントで、ヘッドリースが固定リース料、サブリースが変動リース料、同じリース期間、セール・アンド・リースバック、のケースにおける中間的な貸手の処理について検討する要望があった。この論点は、公的部門特有の論点ではないので、IPSAS 第 43 号には含めないことを決定した。

(iv) 少額の前資産

IFRS 第 16 号は、本文には少額前資産の閾値を特に示さず、BC100 項で 5,000 米ドルの例を示している。少額前資産のリースについて、ED 第 75 号の BC53 項は「自らの財務諸表に照らしたリース取引の重要性を考慮して、少額前資産のリースを決定するための基準値を使用すべき」、「具体的な金額について指針は設定しない」と説明している。この ED 第 75 号の提案に対して、5,000 米ドルを金額の閾値として示すべきである、というコメントが寄せられた。議論した結果、金額基準を本文等で定めることはしないこと、及び AG5 項や BC12 項の文章が金額基準を示しているかのように誤解される可能性があるため、あくまで例示であることが明確になるように修正することを決定した。

(2) RFI（情報提供の要請書）に対する回答の概況分析と、今後の方向性（4.2.1）

フェーズ 2 の予備調査として、2021 年 1 月に公表した RFI「コンセッションナリー・リース及びリースに類似する他の取決め」に寄せられたコメントの概要について事務局から説明が行われた。

RFI への回答内容はかなり詳細で、複雑さも様々であるため、共通のテーマを見出すことは容易ではない。IPSAS 第 43 号の修正文書とするのか、新しい基準書を開発するべきかの判断も難しい。そこで、詳細な分析は今回の会議では行わず、2022 年 3 月会議から順次提示し、議論の対象とすることが提案された。2022 年 3 月会議から議論を開始する提案に対しては特に異論はなかった。

ボードメンバーからは、フェーズ 2 の工程表への影響の有無、未知の取引に関する記載の有無、フェーズ 1 の扱う取引範囲との境界線及び用語定義などについて様々な意見が出た。事務局からは、RFI はまずは包括的に公的部門におけるリース関連取引の実態を知るための資料であることが改めて強調された。また、IPSAS 第 43 号の公表後、発効日までの間に、フェーズ 2 によって生じる修正を適宜、IPSAS 第 43 号に取り込むことができる旨が説明された。

事務局への指示事項：

- 2022 年 3 月会議に向けて、RFI に寄せられたコメントに基づく論点をまとめる。
- RFI に対する詳細分析の前に、回答者と連絡を取り、もっと情報を入手する。
- RFI と IPSAS 第 43 号の関係を、IPSAS 第 43 号の概要説明書（At a Glance）で説明する。

(3) IPSASB が開発中の文書と IPSAS 第 43 号の関係（4.2.2）

事務局は、他の ED 等と IPSAS 第 43 号との関連を、下の A～D の 4 種類に分けて説明し、メンバーの意見を募った。

- A ED 第 70 号「履行義務のある収益」（以下「ED 第 70 号」という。）の範囲内である「知的財産のライセンス」を IPSAS 第 43 号の範囲から除外する規定を削除する提案：反対意見なし。
- B IFRS 第 15 号「顧客との契約による収益」（以下「IFRS 第 15 号」という。）等との相互参照を、「関連する国際会計基準及び国内基準」への参照に置き替える提案：

- IFRS 第 15 号に類似する収益モデルへの変更により、特定のリース取引について何かリスクは生じないかという質問があった。議長から、規定は修正せず、BC 等で説明対応したい旨の回答があった。
- 国際基準へ参照する規定は、更に具体的に IFRS 第 15 号を参照することで、IPSAS 第 9 号「交換取引から生ずる収益」（以下「IPSAS 第 9 号」という。）は参照対象ではないことを明確化できるという意見があった。事務局長から、利用者が IPSAS 第 3 号の適用ヒエラルキーを読みになくても済むようにするための記載であり、1 年半後には収益の新 IPSAS の内容を反映できるので、暫定的な規定であることが説明された。

C IFRS 第 5 号「売却目的保有の非流動資産及び非継続事業」との相互参照を「関連する国際会計基準及び国内基準」への参照に置き替える提案：反対意見なし

D 発効日の項から ED 第 70 号と ED 第 79 号を削除する提案：反対意見なし

また、ED 第 70 号等を「他の IPSAS の修正」セクションから削除する提案についても、特に反対意見はなかった。

事務局への指示事項：

- IPSAS 第 43 号のうち IFRS 第 15 号に参照している部分について、説明文書で明確に示す。

(4) IPSAS 第 43 号「リース」の承認 (4.2.3)

<会議初日>

承認手続に入る前に、IPSAS 第 43 号について全体的な意見を述べる場が設けられた。

メンバーからは、以下のような意見があった。

- BC80 項についてカッコ内の例示は削除した方がよい。紛らわしい。
- BC95 項は BC91 項にリファーしているが、おかしい。
- Foot note 4 は長すぎるので修正した方がよい。
- AG22 項はサービス提供能力に関係している。削除するか変更すべき。→（事務局）一度確認済みなので現状で変更は不要。
- 付録 B の投資不動産における、転リースの「中間の貸手」に関する記載について、第 7 項を修正し、投資不動産を不動産に変えてはどうか。ほかにも関係する条項がいくつかある。→（事務局）フェーズ 2 で検討すべきと考える。
- 第 67 項から第 69 項の IFRS 第 16 号との整合性保持について、SMC を設けてはどうか。また、BC の記載が不十分になるので、BC68 項は残した方がよい。→（事務局）公的部門特有の問題ではないので、現状を保持する方向で考えたい。

その後、基準書開発のデュー・プロセスについて説明があり、特にメンバーから意見はなかった。投票を実施した結果、賛成 16 名、反対 1 名（Adrienne Cheasty）、欠席 1 名となった。賛成多数で、IPSAS 第 43 号の公表が承認された。

発効日は、2025年1月1日とすることが提案され、一部メンバーから更に先に延ばすべきとの意見があったが、賛成多数で同意された。早期適用は、推奨ではなく「許容 (allowed)」とする。IPSAS 第43号は、今後、校正作業を経て2022年1月に公表予定である。

<会議最終日>

会議初日のコメントに基づくBCの修正案をレビューし、軽微な修正コメントがあった。会議による議論はこれで完了。今後、2022年1月公表へ向けて校正プロセスへ入る。

事務局への指示事項：

- IPSAS 第43号における「サービス提供能力」の用語の使用方法について、測定に関する新IPSAS（開発中）と平仄を合わせること。
- IPSAS 第16号「投資不動産」の修正要否について、リース・プロジェクトのフェーズ2で検討すること。

5. 退職給付制度（アジェンダ5）

(1) プロジェクトの説明

① プロジェクトの目的等

本プロジェクトの目的は、IAS 第 26 号「退職給付制度の会計及び報告」（以下「IAS 第 26 号」という。）に相当する新 IPSAS の開発である。IAS 第 26 号は、IAS 第 19 号「従業員給付」（以下「IAS 第 19 号」という。）を補足する基準書で、従業員の退職給付制度の一つとしての年金基金の会計処理を定め、制度参加者が受取可能な純資産に係る情報を提供する。年金基金は、雇用主である公的部門の主体ではなく、生命保険会社などが運営することが多いが、IAS 第 26 号の対象は運営主体そのものの財務諸表ではなく、運営主体が運営する個々の年金基金の財務諸表である。

② プロジェクト概要書の承認： 2020 年 3 月会議

プロジェクト概要書⁵が承認された。本プロジェクトは 30 年以上も前に公表された古い基準書である IAS 第 26 号を単純にコピーするのではなく、公的部門特有の事項について修正を取り込み、他の現行基準書と同様の記述水準の基準書とする予定である。

③ ED 第 82 号「退職給付制度」の開発 その 1：2020 年 6 月会議

(i) 本プロジェクトの範囲

本プロジェクトの範囲は IAS 第 26 号の範囲内とすることを決定した。ただし、退職給付制度と同様の特徴を有する給付制度には当該 IPSAS を準用できる旨を、「結論の根拠」で説明する。

(ii) 報告主体

報告主体は、年金制度を管理運営する主体ではなく年金制度であることを決定した。

(iii) 財務諸表

年金制度の財務諸表は、以下の 5 種類とする。IAS 第 26 号とはキャッシュ・フロー計算書を加えた点で異なっている。

財政状態計算書	A statement of financial position
給付のために利用可能な純資産の変動計算書	A statement of changes in net assets available for benefits
キャッシュ・フロー計算書	A cash flow statement
財務諸表の注記	Notes to the financial statements
年金債務の変動に係る情報	Information on the changes in pension obligations

⁵ プロジェクト概要書：[Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans | IFAC](#)

④ ED 第 82 号「退職給付制度」の開発 その 2 : 2020 年 9 月会議

(i) プロジェクトの名称

本プロジェクトは IAS 第 26 号「退職給付制度の会計及び報告」をそのまま取り込むのではなく、公的部門用に修正するプロジェクトであるので、その実態を反映してプロジェクト名称を IAS 第 26 号の名称とは異なる「退職給付制度」とする。

(ii) SMC について

IAS 第 26 号との主要な相違点の全てについて、ED 第 82 号「退職給付制度」(以下「ED 第 82 号」という。)に SMC を設ける。

(iii) 予測給与

「約束された退職給付の保険数理による現在価値」は、予測給与に基づくべきか、実際の給与に基づくべきかについて議論し、予測給与に基づくべきことを決定した。

(iv) 制度資産の測定

制度資産は公正価値で測定すべきという提案に同意した。

(v) 財政状態計算書の表示

「約束された退職給付の保険数理による現在価値」は、財政状態計算書の本表に表示すべきことを決定した。

(vi) 掛金と給付の表示科目

掛金と給付の表示科目について、各国の実務や制度の多様性を考慮して、概念フレームワークに定める特定の構成要素の分類(収益か負債か、費用か資産か等)に紐づけず、特に明示しないこと、説明文を設けることを決定した。

(vii) IPSAS 第 39 号における用語定義

IPSAS 第 39 号における「確定給付制度」、「確定拠出制度」、「確定給付債務の現在価値」の用語定義は使用しないことを決定した。ただし、IAS 第 26 号における用語定義もそのまま使うかどうかは保留し、必要に応じて変更する。

(2) 用語定義：確定給付制度と確定拠出制度 (5.2.1)

事務局は、ED 第 82 号で用いる用語定義を次のように提案した。

IAS 第 26 号の定義	ED 第 82 号の定義案
確定給付制度とは、退職給付として支払われる金額が、通常、従業員の収入及び(又は)勤続年数を基にした計算式により算定される退職給付制度をいう。	確定給付制度とは、確定拠出制度以外の退職給付制度をいう。
確定拠出制度とは、退職給付として支払われる金額が、基金に対する掛金額及び基金の投資収益により算定される退職給付制度をいう。	同左。

メンバーからは、確定給付制度の定義案について、このような包括的な記載では確定給付のスキームではないものが紛れ込んでしまうとの意見があった。一般的には退職給付制度を意味する、等の緩い記載を追加することとされた。

他の意見として確定給付制度の冒頭部分「退職給付として支払われる金額」は単に「支払額」とする意見も出たが、退職給付制度専用の基準なのでそのような変更は不要とされた。

(3) 用語定義：「確定給付制度債務の現在価値」と「約束された退職給付の保険数理による現在価値」 (5.2.2)

IAS 第 19 号の用語と IAS 第 26 号で、似たような意味で異なる用語が使用されている。事務局は、IAS 第 26 号の「約束された退職給付の保険数理による現在価値」を ED 第 82 号で使用することを提案した。

IAS 第 19 号／IPSAS 第 39 号	IAS 第 26 号 (ED 第 82 号)
確定給付制度債務の現在価値とは、当期及び過去の期間の従業員の勤務により生じる債務を決済するために必要な将来の予想支払額の現在価値（制度資産控除前）をいう。	約束された退職給付の保険数理による現在価値とは、現在および過去の従業員に対して支払われる、既に提供された役務に帰属する退職給付予想支払額の現在価値をいう。

メンバーからは、この二つの用語は実質的に同じであるという意見が出た。SMC を設け、BC でも説明して関係者に意見を求める。その際には、何が違いなのかを明確に説明する。

(4) 年金債務：免除規定 (5.2.3)

ある国では、確定給付制度の報告について免除規定を定めており、それによって、退職給付制度には、当該制度の財務諸表上で表示する「約束された退職給付の保険数理による現在価値」の代わりとして、拠出者 (sponsor) が決定する「確定給付制度債務の現在価値」を使用することが認められている。事務局は、そのような免除規定を ED 第 82 号に含めることを提案した。

メンバーからは、事例調査対象を増やすことや、説明を充実させてほしいという意見が出たが、議論は規定を設ける方向で進んだ。

(5) 特別に検討を要する事項 (5.2.4)

ED 第 82 号には六つの SMC を設けることが提案された。

SMC 1	確定給付制度の定義
SMC 2	制度の投資資産の測定方法（公正価値とする）
SMC 3	確定給付制度債務の現在価値は「予想給与」に基づくべきとして、IAS 第 26 号における「予想給与」「現在給与」の選択肢を排除する。
SMC 4	「約束された退職給付の保険数理による現在価値」は、財政状態計算書上に債務として表示する。IAS 第 26 号は注記開示、別の年金数理報告書における開示を認めていた。
SMC 5	キャッシュ・フロー計算書の作成を強制する。IAS 第 26 号はサイレント。

メンバーからは以下の意見が出た。

- ED 段階であるので、IPSASB が決定ではなく提案しているという記載に統一する。
- SMC からは、本文や AG だけでなく、BC にも参照させるべきである。
- SMC 1 給付に対する純資産の定義を含めるべきである。
- SMC 5 BC で IAS と異なる理由を説明すべきである。
- SMC 6 他の SMC と異質である。
- 範囲について新しい SMC を設けてはどうか。→BC6 項を改訂することで対応できる。

(6) ED 第 82 号「退職給付制度」の承認 (5.2.5)

<会議 2 日目>

ED 第 82 号の草稿をページごとにレビューし、メンバーからは様々な修正意見が提起された。事務局が検討し、翌週に ED 第 82 号の修正稿を検討する。

<会議最終日>

ED 第 82 号の修正稿が配付され、三つの論点と、今後の方向性を議論した。

- AG15 項の後に、新しい AG16 項と AG17 項を挿入する提案
- AG19 項 (AG21 項になる) の修正案
- AG26 項と AG27 項の追加案

いずれも、ハイブリッド制度を念頭に置いた柔軟な記載に変更することとした。

ED 第 82 号の修正稿に関し、事務局への指示事項は以下のとおり。

- 第 10 項 定義が「本基準書 (草稿) の目的上」に限定されることを今よりも明確に示す方法を検討する。
- AG16 項 修正文案を柔らかい表現に変えて、共同出資の取決めにも適用可能にする。
- AG16 項 拠出者との関係についての文章を変更し、資金不足について判断する場合には「制度の規則」「法規」を参照することとする。
- AG16 項 年金数理人は常に「約束された退職給付の保険数理による現在価値」を算定すべきであるという要求を緩和する。
- 「範囲」に関する条項を追加し、本基準書の目的上、確定給付制度にはハイブリッド制度 (確定給付制度と確定拠出制度が混ざったもの) を含むことと、確定給付制度への参照はその理解に基づくべきことを説明する。また、ED 第 82 号のほかの場所で「ハイブリッド制度」に触れている場合は削除し、確定給付制度の定義を含め、この点について ED 全体での一貫性を確保する。
- AG26 項から AG29 項を会議中に承認された文章に置き換える。
- AG27 項 設例と相互参照させる。
- AG27 項 給付は負債の減少として考えられる場合がある旨を記載する。

- IAS 第 26 号の規定をレビューし、確定給付制度に財政状態計算書の作成を求めて当該計算書上で確定給付債務を認識させる要求事項は、IAS 第 26 号からの離脱かどうかを検討し、もし離脱に該当するなら SMC を設けること。
- 本基準書を将来に向けて適用することについて SMC を設ける。
- BC24 項の文章を修正し、遡及適用を求めない論拠を説明する。特に、利用者は将来の退職給付に関する債務、及び政府が手当すべき欠損に主に関心を持っている点に留意する。多様な財務諸表について結果を説明すること。

経過措置は、将来に向けて適用することと暫定的に決定し、SMC で意見を募る。

ED 第 82 号について、今回の 12 月会議で条件付き承認とするか、2 月まで承認を延期するかを議論し、「条件付き承認」の投票を行うこととした。

承認の前提条件は次の 2 点である。

- 事務局への指示事項が対処されること。
- 校正プロセス中に識別された重要な論点が消滅されること。

投票の結果、16 名が賛成、2 名が欠席で、賛成多数で「条件付き承認」が決定された。2022 年 2 月の会議で、積み残した論点について修正内容の確認を行う。

6. 概念フレームワークの限定的な改訂（アジェンダ6）

(1) プロジェクトの説明

① プロジェクト概要書とフェーズ1

IPSASBは「概念フレームワーク」（以下「CFW」という。）の「範囲を限定」した見直しプロジェクトについて、2020年3月にプロジェクト概要書⁶を承認した。同概要書の10個の論点（実質的には論点1を除く九つ）のうち、「測定」に関する四つの論点（論点2～5）について、プロジェクトのフェーズ1と位置付けて検討を行った。フェーズ1の成果物として、2021年2月会議でED第76号「概念フレームワーク第7章『財務諸表における資産及び負債の測定』の更新」⁷（以下「ED第76号」という。）を承認し、ED第76号は2021年4月に公表された。

フェーズ1で未検討の論点は以下の五つである。

論点	論点	関係する章
6	資本（Capital）と資本維持(Capital maintenance)の概念	第5章
7	資産及び負債の定義	第5章
8	会計単位及び未履行契約	第5章～第8章
9	中立性の文脈における慎重性（Prudence）の認知	第3章
10	重要性	第3章

② フェーズ2開始（2021年3月会議）

フェーズ2において、上表の論点6～10のそれぞれをどのように検討するかを議論した。

論点6「資本と資本維持の概念」は、フェーズ2の作業対象から外し、長期的に検討する。

論点7から論点10を、CFWの第3章「質的特性」と第5章「財務諸表の構成要素」に紐づく2グループに分けて検討を行う。

プロジェクト概要書の10個の論点のほかに、「サービス提供能力（service potential）」をフェーズ2の検討項目として追加する。

③ 論点検討 その1：2021年6月会議

サービス提供能力、慎重性、重要性の三つの論点について検討した。

慎重性について、質的特性（QC）とはしないこと、及び質的特性の一つである「忠実な表現」に関連する「中立性」の説明文に盛り込むことを合意した。

重要性について、CFW第3.32項の「重要性」の説明文を修正し、IASBの2018年版CFWの内容を反映することを合意した。

⁶ プロジェクト概要書（project brief）：[Limited Scope Update of Conceptual Framework | IFAC](#)

⁷ 解説記事あり。[【IPSASB】国際公会計基準審議会（IPSASB）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」の解説 | 日本公認会計士協会](#)

④ 論点検討 その2：2021年9月会議

(i) 重要性

重要性について、CFW 第 3.32 項の修正文案を検討し、IASB の CFW に基づき、情報を「覆い隠す (obscuring)」という文言を追加することを決定した。また、「合理的に (reasonably)」の語句を追加して閾値を柔軟にする提案を認めた。ただし、用語の「discreetly」を消した上で、文章を分割する等、書き直す。

(ii) 慎重性

慎重性について、6月会議で提示した第 3.14A 項と第 3.14B 項 (IASB の CFW の第 2.16 項及び第 2.17 項に基づく。) を CFW に追加することを決定した。

(iii) 会計処理単位

会計処理単位について、IASB の CFW の文章を取り込んでいる第 5.26A 項から第 5.26I 項の文案に、条件付きで合意した。

(iv) サービス提供能力 (service potential)

サービス提供能力の用語定義における「capacity」の用語を「capability」に変更する提案について議論した。評決を採り、18名中15名が変更賛成したため、「capability」を使用し、かつ議案書第 10 項の文章案を使用することを決定した。

(v) 資産の定義

資産の用語定義について、末尾の「event」を複数形に変更することを決定した。過去の事象は、単一ではなく一連の事象であることを反映する修正である。

現行 CFW	変更後
A resource presently controlled by the entity as a result of a past <u>event</u> .	A resource presently controlled by the entity as a result of past <u>events</u> .

また、「資産の定義」に関する以下の論点について、ガイダンスを追加することを決定した。

- 資源を受領すると同時に消費する場合 (現物サービスの場合など)。
- 負債を消滅又は減らすために資源を使用する場合
- 本人と代理人の関係 (IASB 概念フレームワークは、本人側のみなので追加が必要)

(vi) 負債の定義

負債の定義について、適用上の問題点が生じないか検討することを条件として、過去の事象に関する文言を、資産の定義の言い回しに合わせることを決定した。6月会議で「outflow of resources」を「transfer of resources」と変更することを決定していたが、更に変更する。

現行 CFW	6月会議時点	変更後
A present obligation of the entity for <u>an outflow</u> of resources that results from a past event.	A present obligation of the entity for <u>a transfer</u> of resources that results from a past <u>event</u> .	A present obligation of the entity to transfer resources as a result of past <u>events</u> .

(vii) 資源の移転

負債を決済するために行われる「資源の移転」について説明する、第 5.16A 項から第 5.16E 項の各項を追加することを合意した。

現行の非交換収益の基準（IPSAS 第 23 号）では「移転（transfers）」の用語を定義しており、ED 第 71 号「履行義務のない収益」（以下「ED 第 71 号」という。）も「移転」の用語定義を提案していた。しかし、ED 第 71 号に基づいて開発中の収益基準における「移転」の用語定義と、CFW における「資源の移転」の説明文の違いが混乱を招く懸念があるため、開発中の収益基準では当面、「移転」の代わりに「移転収益（transfer revenue）」の用語を使用することを決定した。

⑤ 論点検討 その 3 : 2021 年 10 月会議

(i) 資源の移転

CFW 第 5.7 項は、資源について、「資源とは、サービス提供能力又は経済的便益を創出する能力を伴う項目をいう。」と説明している。これに対して IASB の CFW 第 4.5 項は、「経済的資源とは、経済的便益を生み出す潜在能力を有する権利である」として、「項目」ではなく「権利」を強調している。CFW でも、同様に資源を「項目」ではなく、「権利」に基づくものとして説明することを決定した。ただし、第 5.7 項の文章は、より公的部門に適するように修正する。

(ii) 未履行契約

IASB の CFW には、未履行契約のセクションが存在する。事務局は、未履行契約のセクションを設けず、「会計処理単位」のセクションに「未履行契約」の文言を使用せずにガイダンスを設けることを提案した。未履行契約のセクションは設けず、SMC によって関係者の意見を求めることが決定された。根拠等について BC に詳しく記載する。また、単なる例示ではなく、原則を記述する。

(iii) 会計処理単位

CFW の第 5 章に、「会計処理単位」に関する文案（第 5.26A 項から第 5.26I 項まで）を追加することが提案された。メンバーは細かい修正提案をしつつ、提案に全体として同意した。

(2) 資源の説明文における権利のガイダンス (6.2.1)

10 月会議で、CFW 第 5 章の「資源」の説明について、「項目」ではなく「権利」に基づくものとして説明することが決定された ((1)⑤(i)を参照)。この決定に基づき、ED 第 81 号「概念フレームワークの改訂：第 3 章『質的特性』及び第 5 章『構成要素』」（以下「ED 第 81 号」という。）の「権利」の新セクション（第 5.7A 項から第 5.7G 項）に、IASB の CFW の第 4.6 項から第 4.13 項のどれをどこまで取り込むかを、事務局案をたたき台として検討した。

基本的に事務局案に同意を得たが、そもそもの「資源の定義」を変更すべきとのコメントがあり、来週までに IAASB の事務局とも協議して修正稿を提示することとされた。

主な発言は以下のとおり。

- 5.6A 項の資源の定義について、Resource is a right that has...と変更するべき。
- 5.7A 項で、「財及びサービス」の記述をサービスだけにした理由は何か。
- IASB の CFW の 4.10 項は、企業は自身から経済的便益を得る権利は持てないというものだが、削除した理由は何か。国によっては該当する商品が存在する。
→同意するコメントもあったが、これは基準書レベルの論点であり、IPSAS 第 35 号「連結財務諸表」で扱えばよいとされた。

Day3 終了後に回付された資源の定義の修正案は、下記のとおり（下線部が追加された。）。

A resource is a right to either service potential or the capability to generate economic benefits, or a right to both.

会議最終日に議長から、上記の「資源の定義」の修正案について、17名中16名のボードメンバーから支持する旨の回答があったので、修正案をED第81号へ組み込むと報告があった。以後は校正グループに委ねられる。

(3) 会計処理単位／未履行契約のガイダンス (6.2.2)

ED第81号草稿の「会計処理単位」のセクション（第5.26A項から第5.26K項）、及び当該セクションにIASBのCFWの「未履行契約」セクションの第4.56項から第4.58項の文章を取り入れる範囲について議論した。今回のED第81号の草稿には、第5.26H項にIASBのCFWの第4.57項が一部反映されている。

各項について意見が出たが、基本的には草稿を容認し、会計処理単位のセクションを導入することとされた。

主な発言は以下のとおり。

- BCで使われている「未履行契約」の用語は、「未履行の取決め (executory arrangement)」とすべき。
- 5.26D項(a)(iv) 主体はサービス提供能力を提供するのではなく、サービスを提供すると変更すべき。
- 5.26G項と5.26H項 結合すべき。
- 5.26H項 資産だけに触れている箇所を、資産と負債の両方に触れるように修正する。
- 5.26K項 グループという用語は適切か。

(4) 負債のセクションの構成 (6.2.3)

ED第81号草稿の、負債セクション（第5.13項から第5.17項）の構成について検討した。

負債のセクションは、三つのサブセクションで再構成されている。当該セクションを採用することを決定した。

- 義務（5.15項から5.15F項）
- 主体による資源の移転（5.16項から5.16F項）
- 過去の事象の結果である現在の義務（5.17項から5.17D項）

主な発言は以下のとおり。

- 5.15A項 最後の行の「現在の義務」の記載は、「現在の」を消して説明を充実させる。
- 5.15項の次の見出しの消し漏れ等、誤植がある。
- 義務の説明がIASBのCFWと異なり、記述がぶれている。

(5) 特別にコメントを求める事項 (6.2.4)

ED 第 81 号には八つの SMC を設けることが提案された。

SMC 1	慎重性を「忠実な表現」の質的特性の説明で「中立性」の補助概念として使用
SMC 2	重要性の説明における「情報を覆い隠すこと」(obscuring)の追加
SMC 3	資源の説明における権利ベースのアプローチの使用
SMC 4	負債の定義
SMC 5	負債のセクションにおける資源の移転のガイダンス
SMC 6	負債に関するガイダンスの再構成
SMC 7	会計処理単位のセクションの追加
SMC 8	未履行の会計原則の扱い

主な発言は以下のとおり。

- SMC 7 会計処理単位のセクションにおける未履行契約の扱いについて質問しているので、紛らわしい。未履行契約に関する質問を別建てしてはどうか。
- SMC 8 未履行の用語が本文と整合していない。また、質問方法が他の SMC と異なるので整合させるべき。→「未履行契約」及び「未履行の会計原則」の用語を、「未履行の取決め」及び「未履行の取決めに関する会計原則」に置き換える。

(6) ED 第 81 号の承認 (6.2.5)

6.2.1 で議論した「資源の定義」について結論が出ていないので、day3 終了後に修正案を回付し、day5 に検討することとされた。

また、多数の校正上の指摘が挙がっているが、いずれも本質的な内容を変えるものでなく、退職給付制度の ED 第 82 号に時間を割く必要があるので、校正上の修正は、校正グループに委任することとなった。

上記 2 項目を条件として、ED 第 81 号を賛成多数で承認した。賛成は 17 名、欠席 1 名。

ED 第 81 号は 2022 年 1 月末に公表予定で、公開期間は通常の 4 箇月間となる。

7. 天然資源（アジェンダ7）

(1) 天然資源プロジェクトの説明

① 天然資源プロジェクトの目的

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⁸を承認した。本プロジェクトはCPとEDの2段階の成果物を想定している。現在開発中のCPでは、天然資源の一般的な説明、プロジェクトの対象範囲、及びIPSASBが現時点で想定している天然資源（地下資源、生物資源及び水資源）の認識・測定の論点についてIPSASBの見解を示し、関係者の意見を募集する予定である。

② CPの開発 その1：2020年9月会議の決定事項

- 地下資源の探索ライセンスを付与する「政府の権力（ソブリンパワー）」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規準（過去の事象）を満たさないの
で、資産認識しない。
- 地下資源の各国の法的枠組みについて非公式の予備調査を行う。
- CPは序文と五つの章で構成する。
- CPの序文及び第1章の草稿：序文の「政府の権力」の記述について、ライセンスを発行できる政府権力と、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。

③ CPの開発 その2：2020年12月会議の決定事項

- 地下資源の探索ライセンスの発行手続について、時系列で説明する図（タイムライン）をCPに取り込む。

④ CPの開発 その3：2021年3月会議の決定事項

- 地下資源の探査、採掘、開発、製造のコストも議論の対象とする。
- 地下資源の関連活動のコストを扱うIFRS第6号「鉱物資源の探査及び評価」並びにIFRIC第20号「露天掘り鉱山の生産フェーズにおける剥土コスト」に基づくガイダンスを提供する方向で、CP案に載せる「予備的見解（PV）」を作り、関係者に意見を求める。
- 未採掘の地下資源はIPSASBのCFWの資源の定義に該当する。

⑤ CPの開発 その4：2021年6月会議の決定事項

- 天然資源の一般的な説明文について、軽微な修正を条件として暫定承認した。

天然資源とは、次の属性を有する項目として一般的に説明される。

- 自然に発生する
- 自然の状態のままである（remains in its natural state）
- IPSASBのCFWに定める資源である

⁸ 天然資源プロジェクト概要書（英文）の掲載場所：[Natural Resources | IFAC](#)

- CP 案における天然資源の認識、測定及び開示に関する分析の文章の書き方について、前回会議における指示事項に対する修正内容を確認し、以下の事務局提案におおむね同意した。

<ul style="list-style-type: none"> 各項目が天然資源の説明文に該当し、本プロジェクトの範囲内なのか検討する。説明文に当てはまらない項目には、適切なガイダンスが得られる場所を示す。 天然資源が認識規準を満たし、信頼性の高い測定が可能な場合、当該資源を一般目的財務諸表上に資産認識する。 天然資源が認識規準を満たさないか、信頼性の高い測定ができない場合には、天然資源に関する情報をより幅広い一般目的財務報告書において提供すべきかを考慮する。
--

- 上記の3段階の考え方を CP 第1章に取り入れるとともに、予備的見解を設ける。
- 各段階について表を設けて説明する。論点上の境界線が明確になるようにする。

⑥ CP の開発 その5：2021年7月会議の決定事項

- CP 草稿の第1章「目的及び範囲」及び第2章「天然資源は認識すべきか」の修正稿について検討し、条件付きで同意した。
- CP 草稿の第3章以降の構成と内容に同意した。

⑦ CP の開発 その6：2021年9月会議の決定事項

- CP 第3章から第5章に共通する、資産認識の規準（次の3ステップ）を明確化する事務局提案について議論し、提案に同意した。

ステップ1	ある項目について、存在の不確実性を考慮することなく、資産の定義を満たすかどうかを検討する。
ステップ2	存在の不確実性がステップ1の結果に影響するかを検討する。
ステップ3	ある項目は、信頼性を持って測定できるかを検討する。測定の不確実性も考慮する。

- 地下資源に関する不確実性は、未採掘の状態では存在と測定の両方の不確実性を有する。また、埋蔵量が示された場合でも、主体がそれらを採掘できるかどうか、地下資源が資源の定義を満たすかどうかに関係する。数量の不確実性や、単位当たりの価格の不確実性が、埋蔵量の測定に影響する。

(2) 天然資源と人間の関与の説明文の再検討 (7.2.1)

CP 草稿における、「天然資源は自然のままでなければならない」という要求事項と、「人間の関与」に関する概念を保持する事務局提案について議論した。

また、第1章に、人間の関与の有無によって CP の範囲内と既存 IPSAS の範囲内の天然資源を区別する文章を挿入した。人間の関与と支配の評価は別物であることを示す文章も追加した。

SMC 1 を追加し、自然のままかどうかによる資源の区別が有用であることを問いかけることを提案した。

主な発言は以下のとおり。

- 第1章の図1について
 - CPはよくできている。ただ、図1は少し紛らわしい。いろいろなものを盛り込みすぎなので、シンプルな図を複数作ったらどうか。
 - 同意見。ベン図と四角形、色の組み合わせなので分かりにくい。
 - 図表と説明を連携させて、最後に完成図を示す形にするか、ビジュアルを改善する。
 - 図1の情報は多すぎることに同意。濃い青色は「自然状態ではない」天然資源なのでスコープ外であるが、濃い青で強調されている。
 - ニュージーランドの例は、気候変動による影響のリスクの報告であり、気候変動そのもの話ではないので、期待ギャップが生じないようにすべき。
 - 同意。リスクの話に変えても問題ない。
 - 図1は理解の助けになり、よくできていると思う。説明とリンクさせる案に賛成。
- SMC1について
 - SMCのCは、considerationかcommentか。→ commentが正しい。
 - PV1とSMC1が重複しており、回答者の視点では悩む。SMC1は不要ではないか。
 - SMC1は図1の説明とリンクさせている。オレンジの線の重要性を書いた上で質問してはどうか。
 - SMCで、人間の関与はCPの範囲として適切かどうかを聞いてはどうか。
 - 天然資源の境界線は他のSMCに対して基本となる。もし回答者が同意しない場合、他のモデルを考えないといけな。SMC1が基本であることを強調すべき。
 - 人間の関与に関して、第1.8項の記述を考えると、SMC1で用語定義に関して説明文を書いた方がよい。
 - SMC1の区別が有用かという質問は、否定的な回答の場合には回答が難しい。
 - まだガイダンスの形が決まっていないので、広めの質問で良い。
 - 人間の関与については、第1.8項が明確なので、それを含めたPVにしてはどうか。
- CP草稿第1章について
 - 第1.1項から第1.3項。なぜそうしたのかの理由の記載が不足している。
 - 同意見。第1.3項に関しては、世界的な天然資源の重要性の高まり、サステナビリティに対する懸念、そして認識や測定の実務問題について述べてはどうか。
 - 第1.7項でいきなり3種類の資源に絞ったような結論を書いているのはよいのか。
 - 第1.8項のアプローチを確認したい。人間の関与の説明は重要であり、自然の状態を維持するための保護活動は人間の関与なのかどうか。自然状態と人間の関与の関係も重要。→ 一般論として、保護活動は人間の関与ではない旨を記載する。
 - 第1.7項を更に前に持ってくるべき。
 - 第1.9項 将来の基準にまで言及する必要はないのではないか。
 - 第1.14項 QAと直接リンクさせるとよい。

事務局への指示事項は以下のとおり。

- セクション1の図1について、複数のバージョンを含める。メンバーのコメントに基づいて図の策定と修正をする際に、プロジェクトの範囲と概念の説明を強化すること。
- PV1を修正し、「人間の関与」に関する議論を取り込むとともに、SMC1も修正して、この分野ではどのようなガイダンスが有用なのか、実務的な論点に焦点を当てること。

(3) 第6章「表示」の見直し(7.2.2)

第6章は2021年9月会議で初めて検討した。その際の指摘に対応して、以下の修正を事務局が行っている。

- 天然資源の開示を行う目的を追加した。
- 開示規定案を再構成した。
 - GPFSに認識した天然資源資産に関する開示
 - GPFSでは未認識の天然資源に関する開示
 - GPFRにおける開示
- 開示案に関するPVを修正し、GPFSの開示とGPFRの開示に関するPVに区別した。
- SMC2を追加し、GPFRにおける天然資源関連の情報は、RPGに従って表示することを強制すべきかどうかを関係者に質問する。

主な発言は以下のとおり。

- 目的(第6.10項)について
 - 第6章ではキャッシュ・フローに重きが置かれているが、キャッシュ・フローに関するリスクについてではなく更に一般的な話なのか。→目的の一つ目は一般的なリスク。二つ目はFSに対する具体的な影響。
 - キャッシュ・フローとサービス提供能力の両方に触れるべき。
 - 一部はGPFRにも関係する。
- SMC2について
 - RPGを強制することが、どのように機能するのか更に説明してほしい。
 - RPGについては別プロジェクトを設ける必要があるので、ここでは軽い説明に留めるべき。
 - 情報開示する側の負担についてももう少し議論すべき。
 - RPGの情報は本来補足的なもの。天然資源は重要なのでRPGを強制することの理由をまだ説明しきれていない。
 - PVについて、なぜそれを問いかけているのかをきちんと説明すること。

事務局への指示事項は以下のとおり。

- 開示目的を修正して、一般目的財務諸表(GPFS)に対する天然資源の影響にまずは焦点を当てるようにする。次いで、二つ目の目的を修正して、天然資源の質的特性(性質、リスク及び機会など)に焦点を当てる。

- SMC 2 を修正して、広範な一般目的財務報告書 (GPFRs) に天然資源に関する情報を求める理由について、説明を充実させる。

(4) 第 5 章「生物資源」の見直し (7.2.3)

事務局が修正した第 5 章の内容をレビューした。

主な発言は以下のとおり。

- フローチャートについて
 - 下の二つの青色のボックスで GPFR に触れているが RPG の番号を付してはどうか。
 - 出発点にある living organisms とこれまでの会議で議論していた biological item の違いは何か。→無形資産ではないことを示すために変えた。
 - 生物資源が未認識の場合の、財務諸表上の開示はどうするのか。→第 6 章の開示規定に準拠する。
 - どのような環境・活動が三つの各 IPSAS に関係するのか示してはどうか。→フローチャートの前のパラグラフに書いてあるので、フローからリファーすればよい。
 - SMC にて、天然資源について追加のガイダンスが必要かどうか聞いてはどうか。
- 測定について、第 5.15 項の人間の関与と保護活動は、理解が難しい。第 5.4 項では保護活動に触れていないのでそちらを使ってはどうか。
- ページごとのレビュー
 - 第 5.35 項で living resources とあるが living organism ではないか。
 - 第 5.44 項で測定基礎について述べているが難しく、第 5.50 項と矛盾していないか。→重複しているので第 5.44 項と第 5.51 項を統合する。

事務局への指示事項は以下のとおり。

- 第 5.11 項のフローチャートを修正する。
 - 測定の検討と、項目が資産の定義を満たすかどうか、を切り離す。
 - 生物資源（認識済み・未認識の両方）の会計処理と開示に対する影響を明確に示す。
 - 既存の IPSAS（棚卸資産、有形固定資産及び農業）に関する第 5.10 項の説明とのリンクを強化する。
 - 既存の IPSAS でカバーされる項目について、追加が必要なガイダンスを問う SMC を設ける。

(5) 第 4 章「水資源」の見直し (7.2.4)

事務局が修正した第 4 章の内容をレビューした。

主な発言は以下のとおり。

- 自然のままの水は資産ではないと現時点で述べているが、より幅広く意見を吸い上げるために SMC を作ってはどうか。→PV 4 で対応済であると考えてるので、同じような書きぶりにする。
- PV 8 は回答者を縛っているように感じるが、手戻り可ならよい。支配されているかどうかは慎重に検討すべき。
- 第 4.16 項から第 4.17 項 支配について、存在・測定の不確実性を更に説明すべき。
- 第 4.18 項の起草時の考えを確認したい。→ナイアガラの滝を念頭に考えた。

事務局への指示事項は以下のとおり。

- 支配に関する記載をより明確にする。
- 地下資源に適用したアプローチにならない、水資源に関する PV 8 とその説明文を、対象が狭くならないようにするとともに、よりこちらの意図が通じるようにする。

(6) その他の CP 草稿の見直し (7.2.5)

時間の制約があり、存在の不確実性についてのみ議論した。

メンバーからの主な意見は次のとおり。

- PV 2 の認識規準は二つだけでよい。(a) は不要。削除して CFW に一致させるべき。

8. 収益・移転費用（アジェンダ8）

(1) 両プロジェクトの説明と、ED 第 70 号～ED 第 72 号公表までの経緯

① 収益プロジェクトの目的

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。対象とする収益取引は、現行基準における交換取引と非交換取引の両方を含み、成果物として一つ又は複数の IPSAS を開発することを想定している。

現行の IPSAS における収益基準は、IPSAS 第 9 号及び IPSAS 第 23 号「非交換取引による収益（税金及び移転）」（以下「IPSAS 第 23 号」という。）の二つである。本プロジェクトの成果物は、これらの IPSAS を廃止し、新たに公表される IPSAS となる。

② 移転費用プロジェクトの目的

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 of 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」（以下「IPSAS 第 42 号」という。）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。

③ 共通 CP の開発（2015 年 3 月～2017 年 8 月）

IPSASB は 2015 年 3 月に収益、同年 6 月に移転費用のプロジェクト概要書を承認し、これらのプロジェクトを開始した。

収益プロジェクトは、非交換費用プロジェクトと歩調を合わせて 9 回にわたる検討を行い、最初の成果物として、2017 年 8 月に CP「収益及び非交換費用の会計」（以下「収益費用 CP」という。）を公表した。コメントの期限は 2018 年 1 月 15 日。収益費用 CP の詳細は解説記事⁹を参照されたい。

④ ED の開発（2018 年 3 月～2019 年 12 月）

2018 年 3 月会議から、CP に寄せられたコメントの分析と、収益・移転費用の ED に盛り込む論点についての議論を開始した。8 回にわたる検討を行い、下記の三つの ED を 2020 年 2 月に同時に公表した。コメント期限は COVID-19 の感染拡大の影響で当初の 2020 年 9 月 15 日から延期され、2020 年 11 月 1 日とされた。ED の詳細は解説記事¹⁰を参照されたい。

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。
------------------------------	--

⁹ 解説記事あり。[【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](#)

¹⁰ 解説記事あり。[【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](#)

ED 第 71 号 「履行義務のない 収益」	IPSAS 第 23 号の内容を多く含む。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。 ・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「移転費用」（以下「ED 第 72 号」という。）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) IPSAS の開発

① 最終基準化の方向性の検討（2020 年 12 月）

三つの ED に寄せられたコメントの全体的な傾向の説明を受け、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。

収益基準の構成についてコメントが多く寄せられたため、以下の三つの選択肢について議論し、現状の ED 構成である第 3 案は却下することを決定した。

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。	継続
第 2 案：ED 第 70 号と第 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。	却下

また、公的部門における収益にも民間と同様にリスクがあるという点で合意した。収益の最終基準化に当たり、原則主義のアプローチを採ることは望ましいが、それは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。

② 2021 年 3 月会議（収益）

収益の基準書の表題について議論し、公的部門における収益取引の性質を反映するように修正することを決定した。ED 第 70 号と第 71 号では履行義務の有無に基づいて基準書の表題を分けていたが、他の表題に変更されることになる。

2020 年 12 月会議で検討した、収益基準の統合について引き続き議論した。意見が分かれたので、議長提案により当面は事務局提案の第 1 案で作業を進める。作業が進んだら、重複の度合いや、判断の分岐点が明確か等を含め、改めて考慮する。

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

拘束力のある取決めの概念について議論し、収益会計の基本的な概念として保持することを決定した。また、拘束力のある取決めに権利義務や強制力が存在することは、少なくとも一つの現在の義務が含まれることを意味することに同意した。

拘束力のある取決めに関する原則を明確化する方法を議論し、「強制力は多様な仕組みから生じ得る。ただし、その仕組みによって主体が拘束力のある取決めを強制可能であり、課せられた義務の履行に関して当事者が説明責任を負うことが前提となる。」という原則を採用した。

取決めが強制力を有するかどうかを判断するために、主体は、取引日時点の全ての関連する要素を評価するべきであることを強調する。

履行義務のある収益を、引き続き他の収益とは区分することを決定した。

履行義務は現在の義務の内訳項目であることを明確化した。履行義務には、買手又は第三者たる受益者への別個の財又はサービスの特定の移転が含まれる。

ハイブリッド取引に関する現行の適用指針を修正し、対価の一部が、別個の財又はサービスの買手（移転提供者）又は第三者たる受益者への移転に関係するという客観的な証拠がある場合、取引価格を分解して、別個の財又はサービスの移転に関係する部分を ED 第 70 号に従って会計処理した上で、残る部分に ED 第 71 号を適用して会計処理することとする。当該部分が不明確な場合、取引全体を ED 第 71 号に従って会計処理する。

拘束力のある取決めにおける強制力は、取決めの条件が未履行の部分について移転受領者に負債（繰延収益）を生じることを強調する。

収益プロジェクトを計画案に沿って進めて、必要に応じて中間レビューのセッションを設け、2021 年第 2 四半期にはタスクフォースの必要性、役割及び構成を見直すこととする。

③ 2021 年 4 月会議（移転費用）

今後、関係者から提起された原則に関する論点をその他の論点よりも優先して扱うこととする。

2020 年 12 月と 2021 年 3 月の会議における収益プロジェクトの決定事項を考慮して、移転費用プロジェクトにおける原則に関する以下の論点を検討した。

- ・ 移転費用の基準書におけるガイダンスを、公的部門をより反映した内容に修正し、収益同様に履行義務のない移転費用の掲載順を先にする。
- ・ 拘束力のある取決めの概念について議論し、移転費用会計の基本的な概念として保持することを決定した。また、拘束力のある取決めに関する概念は、収益側の概念と整合させる。拘束力のある取決めの識別や評価は、主体の視点から行うこととする。
- ・ 拘束力のある取決めの各当事者は、少なくとも一つの現在の義務を有する旨を確認した。
- ・ 強制力は移転費用会計における多様な仕組みによって表され得ること、及び強制力の分析においては全ての関連する要素を考慮すべきであることを確認した。
- ・ 拘束力のある取決めの強制力は、部分的に履行された時点で移転提供者に資産を生じる場合があることを確認した。
- ・ 収益について開発された履行義務の原則と移転費用側を整合させる。また、移転費用会計について履行義務の有無による区別を保持するかどうかを判断する際には、異なる視点（移転提供者 vs 移転受領者）から取決めの実質を考慮する。
- ・ 今後、履行義務の有無による移転費用の区別を保持するか削除するかの判断を行った上で、「別個の財又はサービスに直接起因しない対価」の会計処理に対する IPSASB の決定事項の扱いを検討する。

未履行契約の会計原則を、未履行契約の用語は使わずに移転費用の基準書に取り込む。拘束力のある取決めの会計処理に特有の原則に草稿で言及する。

収益について、どの当事者も拘束力のある取決めが定める義務を履行していない時点では、当初認識は行わないことを確認した。ただし、拘束力のある取決めが不利な場合は除く。拘束力のある取決めの会計処理は、拘束力のある取決めが少なくとも部分的に履行された時点で開始する（すなわち、少なくとも一つの当事者が定められた義務の一つ又は複数の履行を開始した時点）。

移転費用について、どの当事者も拘束力のある取決めが定める義務を履行していない時点では、当初認識は行わないことを確認した。ただし、拘束力のある取決めが不利な場合は除く。

拘束力のある取決めにおける主体の権利と義務は、直接的かつ相互に関連することを確認した。拘束力のある取決めが全体としては未履行の時点では、結合された権利・義務によって単一の資産又は負債が生じることとなる。

④ 2021年6月会議

収益の基準書における「拘束力のある取決め」の定義を決定した。

本基準書の目的上、拘束力のある取決めとは、取決めの複数の当事者に強制力のある権利及び義務の両方を付与する取決めである。

また、収益側で決定した「拘束力のある取決め」の定義を、移転費用の基準書にも取り入れることを決定した。この結果、収益と移転費用の基準書は整合し、かつ独立した基準書となる。

収益と移転費用の基準書の両方について、強制力は拘束力のある取決めを強制する主体の能力に基づくこと、及び強制力の不確実性は測定論点であることを明確にすることを決定した。

強制力とは、拘束力のある取決めにおいて合意した義務を履行しなかった当事者に何らかの不利な「結果」を課す能力であることを確認した。強制力に関する次の文案を適用指針に追記する。

主体が拘束力のある取決めの強制力を評価する際に、主体は、拘束力のある取決めにおいて合意された義務を満たさない当事者に、識別された強制力の仕組みがどのように明示的又は黙示的な「結果」を課すのかを考慮すべきである。主体が取引開始時点で識別された強制力の仕組みがどのように不履行の場合に明記された義務の履行について他の関与当事者に説明責任を負わせるのかを（不履行の当事者に明記された義務を満たすように強制するか、又は「結果」に直面させることにより）判断できない場合は、当該取決めには強制力はなく、拘束力のある取決めの定義を満たさない。

上記の追記に関連し、主体は、拘束力のある取決めにおける強制力の仕組みの評価において、「明示的又は黙示的な結果」の両方を検討すべきであることを明確化するために、強制力のないガイダンスの追加を今後検討する。

拘束力のある取決めの強制力の評価は、取引開始時点で行うこと、また、重大な外的要因の変更によって拘束力のある取決めに変更が生じる場合にも行うことを確認した。

法的手段（同等的手段を含む）は、CFW 第 5 章で説明されている「法的義務」と整合しており、「法的ではないが拘束力のある義務」ではないことを確認した。

IPSASB の CFW における負債の定義を見直すことを合意した。「資源の流出」を「資源の移転」に置き換える。これは実質的な変更ではなく、基本的な概念を明確化するための言い回しの変更である。IASB の 2018 年版 CFW の負債の定義においても、経済的資源の移転という文言が使用されており、今回の見直しに当たり参考にしている。

現行 CFW	修正案
A liability is a present obligation of the entity for an <u>outflow of resources</u> that results from a past event.	A liability is a present obligation of the entity for a <u>transfer of resources</u> that results from a past event.

上記の「資源の移転」について、何を意味するのかを明確化するため、CFW にガイダンスと設例を追加することを合意した。「移転」の用語の解釈も含め、次回以降の会議で検討する。

⑤ 2021 年 9 月会議

ED 第 71 号に対するコメントで、拘束力のある取決めにおいて何が負債を生じるのかが不明確との指摘があったことに対応し、現行基準における返金義務に基づく負債認識の規定も念頭に置きつつ議論を行った。

議論の結果、拘束力のある取決めの当事者である移転受領者は、「現在の義務」を満たす前に資源を受領しており、かつ、移転受領者が「現在の義務」を満たさない場合には当該取決めの強制力のある条項によって資源を移転することを要求される、という二つの要件を満たす場合には負債を認識することを決定した。結論としては事務局の提案どおりであるが、「強制力」についての記述をどうするかによって今後変更される可能性がある。

また、負債（繰延収益）は、移転受領者が収益を得るために「現在の義務」を満たすに連れて消滅することを決定した。

ED 第 72 号では、資源提供者側は資源を移転した時点で費用計上することを提案していた。この提案には反対意見が多かったので、拘束力のある取決めの当事者である移転提供者が、移転受領者が義務を満たす前に移転受領者に現金又は他の資源を移転した場合、移転受領者には資産が生じるかどうかを議論した。

議論の結果、移転受領者が義務を満たす前に移転提供者が移転受領者へ現金等の資源を移転する場合、移転提供者の持つ「義務を満たすように強制する権利」は、資産の定義を満たすことを決定した。

ED 第 72 号の移転費用の定義を保持する提案には、特に反対意見はなかった。

ED 第 72 号と他の IPSAS の範囲について、不明確であるというコメントが寄せられていた。ED 第 72 号は、IPSAS 第 19 号で定義する引当金や、集合・個別サービスは ED 第 72 号の対象範囲外としていた。この規定案によって ED 第 72 号は他の基準書で対象外とされた取引を全て扱うよう

な印象が生じるが、実際は IPSAS 第 19 号がそのような位置付けなので、利用者に誤解が生じるおそれがある。

ED 第 72 号で提案した範囲除外規定を削除し、移転費用基準の範囲内の取引は移転費用基準で扱い、IPSAS 第 19 号等の他の基準書では扱わないことを明確にすることを決定した。議論の過程も BC セクションで説明し理解できるようにする。

ED 第 70 号と ED 第 71 号は、不利な契約（拘束力のある取決め）には IPSAS 第 19 号を適用することとしていた。しかし、ED 第 72 号の扱う移転費用は反対給付を受けないので不利な契約とも考えられるため、事務局は、拘束力のある取決めに基づく移転費用は、「不利な契約」として扱わないことを提案した。

この論点については、政府も「不利な契約」を行うことがあるので、過度に単純化すべきではないという指摘があり、提案は見直すこととされた。ただし、ED 第 72 号に基づく基準書では「不利な契約」という用語は使用しない。

ED 第 72 号では、履行義務のある移転費用と履行義務のない移転費用の会計処理を区分することを提案していた。移転提供者の立場からは、履行義務の有無による移転費用の区別は不要であるとのコメントが多く寄せられ、CAG、タスクフォース共に同意見であった。区別をなくす提案に対して特にメンバーから反論はなく、提案は認められた。

基準書の起草に当たり、IPSASB の決定に基づいた詳細なガイダンスのレビューは IPSASB の会議の間では行わず、ドラフティング・グループに権限移譲することを異論なく決定した。

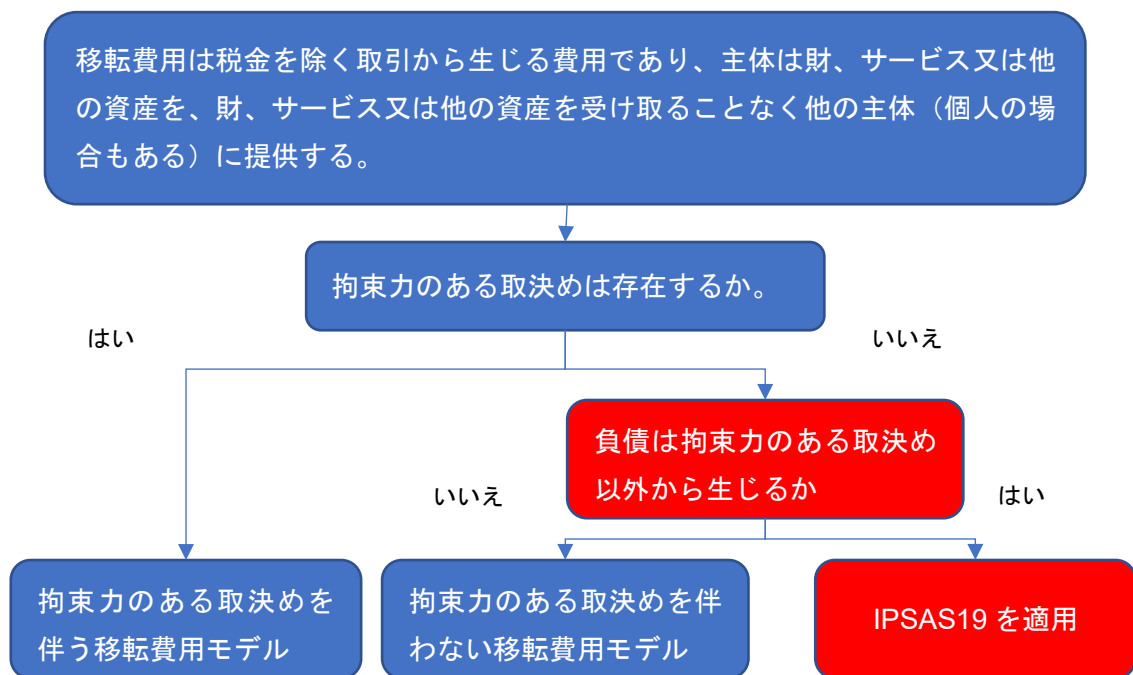
ED 第 71 号と ED 第 72 号に基づく新しい収益 IPSAS 草稿は、ED の提案した履行義務の有無ではなく、拘束力のある取決めの有無に関するガイダンスを最初の分岐点として記載することを決定した。

⑥ 2021 年 10 月会議

収益の基準書は暫定的に「履行義務のある収益」と「履行義務のない収益」の二つに分けて議論してきたが、今後一つにまとめるか、二つに区分するかを議論し、利用者の視点に立って使いやすいことから、一つの基準書にまとめる方向性を決定した。

(3) 拘束力のある取決めを伴わない移転費用：IPSASB の決定に基づく、基準書の範囲、及び IPSAS 第 19 号との関係の明確化 (8.2.1)

「拘束力のある取決めを伴わない移転費用」は、移転提供者が移転受領者に資源を移転するときに即時費用化することを事務局は提案した。また、下図のフローチャートを示して考え方を説明した。



しかし、メンバーからは異論が相次いだため、議長は「資源の定義」を議論することとした。

主な発言は以下のとおり。

- IPSAS 第 42 号や IPSAS 第 19 号の範囲外となる子会社が、移転費用の定義に該当する場合は考慮すると、「拘束力のある取決め以外から生じる負債」を移転費用 IPSAS の範囲外とすべきではない。→IPSAS 第 19 号はほかに行き場のない取引を引き受ける役割がある。
 - 同意見。スライドのフローチャートは分かりやすい。
- 取引に相違点が生じないようにすべき。基準書の範囲には同意。ただし、負債ではなく資源について議論しているので、「移転費用モデルは負債を決済するための資源の移転には使用しない」でよいのではないかと。
 - 同意見。フローチャートを使って説明してくれた内容は分かりやすいので基準書に含めるべき。
 - 同意見。既に議論した負債の定義に整合させるべき。また、拘束力のある取決めから生じる負債と、拘束力のある取決め以外から生じる負債の相違点を明確にすべき。罰金から生じる移転費用のガイダンスを除外する事務局提案には賛成。決定理由を BC で明確に説明してほしい。
 - 議長：この意見への支持が多い。ここは、負債の範囲除外からスタートするのではなく、移転費用は何か、から議論を始めるべきか。収益における拘束力のある取決めと強制力の議論とも整合させる。
- 二つの理由で提案に不満。①「拘束力のある取決めを伴わない移転費用」は実質的に移転取引であり、範囲除外は直感的におかしい。②拘束力のある取決めを伴わない取引は多く、公

的部門では一般的である。カナダでも揉めて基準を作るのに 10 年くらいを要した。IPSAS 第 19 号を適用するためのガイダンスが足りない懸念があるので、ED 第 72 号のガイダンスを更に充実させるべき。

- 範囲除外には直感的に反対。また、IPSAS 第 19 号を最終処分場とする考え方はおかしく、そちらに行かない取引もあると考える。
- 法律によらないが拘束力のある移転費用について、IPSAS 第 19 号を適用強制する場合を基準書に明記すべき。
 - 議長：何かしらガイダンスが必要。フローチャートは有用なので含める。IPSAS 第 19 号を適用するべき場合についてガイダンスを含める際に、IPSAS 第 19 号との重複を避ける必要がある。草稿を見て考えたい。
- 混乱しているので、提案に賛成できるか分からない。フローチャートが示すような簡単なものではないと考える。費用のシナリオについて更なる明確化が必要である。
 - 議長：無制限の討論にはしない。メンバーは問題と考える取引のリストを担当事務局へ知らせてほしい。担当事務局はそれらの取引が実務上うまく機能するかを検討すること。
 - 議長の方向性に同意。AG100 項か AG101 項のどこかで、該当タイプの取引について説明するべき。どのような場合に、移転受領者は最初に義務を満たすのか。実務的な設例が欲しい。
- 未履行の場合の返済等、2 段階目の要件をどうするかが重要。当事者間でうまく定義された義務が存在することが必要である。また、それが取決め上で明示されていることが必要。強制力が明確でなければならない。→2 段階目の要件は、規準なのか、単なるガイダンスの追加なのか。基準ではないと思う。
- 移転の義務を有するが、まだ資源を受け取っていない場合のシナリオが必要ではないか。
- 取決めの条件が有利であれば、負債の検討ができるが、不利な契約の場合には契約の中止に至るか、ペナルティの検討が必要になる。有利不利によって前提を区別すべき。

事務局への指示事項は次のとおり。

- 移転費用について、資源の移転が負債に関係しない場合と、資源の移転によって拘束力のある取決めの外で負債が決済される場合との区別を見直し、移転費用 IPSAS の範囲と「全体像」について概要説明文を作る。その際には以下の点を考慮する。
 - 説明の出発点は移転費用の定義とする。
 - ガイダンスの中で矛盾が生じないようにする。
 - IPSAS 第 19 号を「最終処分場」とする IPSASB の初期の決定。
 - IPSASB のメンバーから提供された取引例。

(4) 拘束力のある取決めを伴わない移転費用：会計モデル (8.2.2)

「拘束力のある取決めを伴わない移転費用」について、資産の「支配の喪失」は、移転提供者が資源（通常は現金）を移転受領者に移転したときに生じる。拘束力のある取決めがないので、当該

移転に対応する他の資産の増加、又は負債の減少はない。事務局は、移転提供者は、資源を移転したときに費用を認識し、移転した資源の帳簿価額で費用を測定することを提案した。

議論の結果、移転提供者から現金以外の資源が移転された場合、他の IPSAS に従って帳簿価額で測定することが決定された。

主な発言は以下のとおり。

- 8.2.1 で議論の対象を変更したが、この 8.2.2 は(拘束力のある取決めを伴わない移転費用)を扱っているので、そのままではよいのか混乱している。また、現金を移転することを約束したが、まだ移転していない場合はどうなるのか。
 - 議長：8.2.1 は一旦移転費用基準によって機能する取引が存在するとした上で、会計モデルが機能するかを検討されたい。
 - 現金を移転するまでは負債を追わない場合があることに同意。その場合、現金を移転するに連れて費用を認識する取引があることにも同意。ただし、IPSAS 第 19 号も考慮した場合に、適切なのかどうかは分からない。利用者がどのガイダンスを使用すべきか混乱しないようにしてほしい。
- 測定は移転資源の帳簿価額とある点について、非資金資産の測定について、P.52-53 では寄付の場合に有形固定資産に公正価値を使用する記載があるが、それと同じ考え方を採用しない理由は何か。→Paul：認識中止の場合について、既存の IPSAS には規定はない。公正価値開示の要求事項はあるが再評価の要求事項はないので、一貫性は保たれている。公正価値に基づいて認識を中止する場合、再評価額で認識した上で、費用を認識するのが順番。再評価利益は、当期純余剰又は欠損ではなく再評価余剰金へ直接計上することになるので、費用の方が多く計上されがちである。
 - 議長：とても複雑な説明だが、要するに資産を評価減すると費用が計上される。BC できちんと説明するとともに、AG 等でガイダンスを追加すること。
- 認識時点について、移転提供者は、資源の支配を喪失した時点で費用認識すると論じた。予算承認の手続を考えた場合、現金の支払を行うためにはその前に取引の発生と、未払金の計上が必要となる。その時点がよく分からないので、明確にしてほしい。
 - 議長：AG100 項と AG101 項を修正する。収益 PJ とも整合させる。
 - AG100 項と AG101 項は予算承認を前提とした取引。ほかに政府の自己取引等が考えられるが、AG100 項と AG101 項は議論の出発点として使える。更に一般的なガイダンスにしてはどうか。
 - 議長：何が拘束力のある取決めで何が違うのか、法的な強制力に関する議論はどうだったか、収益側で議論済みであり、反映済みである。いま議論しているのは IPSAS 第 19 号とこの基準書の境界線。積み上げ型ではなくトップダウンで考えるべき。
- フローチャートに戻る。フローの右側の IPSAS 第 19 号に行く赤いボックスについて移転費用 IPSAS でも一定程度触れる必要がある。
 - 議長：メンバーは取引例を提供されたい。

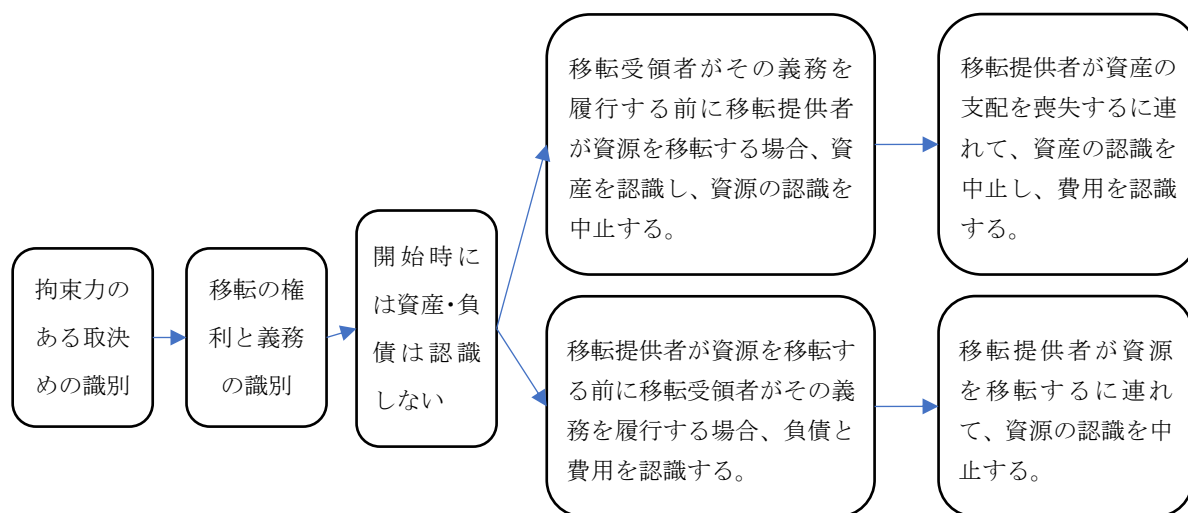
- これまでの検討でも様々な成果が出ているので、ここであまり過剰に方向性を締め付けるべきではないと考える。
- 重複が生じることを懸念。赤ボックスの取引について重複が生じないように作業すべき。
- 整合性を収益側と費用側でとる点は、CAGでも重視された。ただし、整合性＝対称性ではないことに留意されたい。

事務局への指示事項は以下のとおり。

- 8.2.1 で指図された背景説明を前提として、拘束力のある取決めを伴わない移転費用に関する会計モデル案の草稿を修正し、負債を決済するために行われる資源の移転についてガイダンスを提供する。その際には次の点を考慮する。
 - IPSAS 第 19 号に現存するガイダンスとの重複を避ける。
 - 移転提供者が IPSAS 第 19 号の要求事項を適用すべき場合について、分岐点を明確に定める。
- プレゼン資料のフローチャートを基準書に取り入れる。
- 現金以外の移転の測定を移転した資源の帳簿価額で測定する理由をどのように伝えるべきかを検討し、収益 IPSAS の受け取った資源の測定規定と整合させる。

(5) 拘束力のある取決めを伴う移転費用：会計モデル (8.2.3)

スタッフは、「拘束力のある取決めを伴う移転費用」の会計モデルを次のように開発した。



主な発言は以下のとおり。

- 自分が移転提供者で、他の当事者が義務を履行する前に資源を移転した場合、資産を有することになる。その資産は何かというと、他の当事者に何らかの方法で履行させる権利である。ここで移転費用の定義（反対に財サービスを受け取ることなしに...）に戻ると、最初に資源を自分が移転すると資産を認識できる提案と矛盾しないか。

- 前払資産は、反対に何かを直接的に受け取る権利ではなく、単純に受領者が行う活動に対する権利を表すもの。ED 第 72 号からは直接読み取ることができないが、履行義務に関する資産の話は ED 第 72 号でしている。
- 移転費用の定義について議論する必要があるのではないか。
- 議長：AG 又は BC で整合性を確保するための説明文を追加すること。
- 移転提供者がサービスを移転受領者に提供する場合は、支配の喪失について検討する必要がある。
 - そのようなケースはレアだが、事前にサービスを提供するならそのコストが資産となる。事後なら費用。
- 強制力のところで議論したように、モニタリングの水準によって支配は影響を受ける。今回もこの点を明確にする必要がある。拘束力のない取決めは経験上マイナーであり、拘束力のある取決めの場合には、資産等に関する会計処理は明確になる。
 - ペーパーを読むとこの種の取引が過半であるように読めるがどうなのか。移転受領者による義務の履行を知り得ない場合、及び知る意図がない場合も多くある。そのようなケースで資産を認識するべきではない。資産ではないので、これは減損に関する論点ではないと考える。権利ではあるが、資産の認識規準は満たしていない。
- 公益（説明責任）の観点から何が重要なのかを BC で説明することが必要。

事務局への指示事項は次のとおり。

- 拘束力のある取決めを伴う移転費用の会計モデル案を修正し、負債を決済するために行われる資源の移転についてガイダンスを追加する。その際には、次の点を考慮する。
 - 資源受領者がその義務を満たす前に資源が移転された場合の資産の認識と、移転費用の定義との関係。
 - 資産の認識について、取決めのモニタリングが及ぼす影響。

(6) 移転費用に関する IPSASB の指示事項に対応した草稿案 (8.2.4)

① 移転費用の原価の論点

2021 年 9 月の事務局への指示事項に従い、「移転提供者の資産」の事後測定について、修正・新規ガイダンスを事務局が提案した。

また、ED 第 72 号へのコメントには、移転費用の原価、特に間接費の会計処理のガイダンスの要望があった。移転費用の測定に関するガイダンス（移転受領者の回収不能 VAT など、移転費用の原価に含めるべき項目）を事務局が提案した。

主な発言は以下のとおり。

- 一般管理の職員の労務費等は含まれないと書かれている点について、その組織内部のガイドラインによってそれらを含むと定めていることが考えられるので、但し書きを付けた方がよい。

- たな卸資産、有形固定資産等は、一般管理費を原価に含まないなので、これも同様。
- IPSAS 第 12 号「棚卸資産」（以下「IPSAS 第 12 号」という。）第 2 項(d)の免除規定を修正すべきか。
- 何を移転するのか、つまり、自己創設の財や、現金で移転することが拘束力のある取決めで書かれている場合はどうなるのか。
- 自己創設のサービスの場合、IPSAS 第 12 号の範囲となる。

事務局への指示事項は次のとおり。

- 管理コストについてガイダンスを追加すべきか、IPSAS 第 12 号の第 2 項(d)における範囲除外規定（提供するサービスの仕掛品で、受領者から直接的には無償又は名目的な対価しか受け取らないもの）を削除するかを検討する。

② 減損

事務局は、「移転提供者の資産」の認識後の測定には、IPSAS 第 21 号『「非資金生成資産の減損」の改訂』（以下「IPSAS 第 21 号」という。）に従って減損を評価することを求めるべきであると提案した。これは「拘束力のある取決めで伴う移転費用」に関する会計モデル案に反映されている。

主な発言は以下のとおり。

- 2019 年 12 月 CAG 会議の CAG メンバーの発言に注目したい。受領者が現在の義務を履行しない場合の返金を受ける権利について、IPSAS 第 21 号が適用される。
- IPSAS 第 21 号の「兆候」を取り込むべきか。もし移転費用基準で減損兆候を変更する場合、それは IPSAS 第 21 号にも反映されるのか。おそらくガイダンスの追加が必要になる。
- 現金を移転した後に、相手方が履行できなくなった場合に減損の兆候が生じる。資産を認識することはできず、移転受領者による債務不履行という過去の事象に該当する。

事務局への指示事項は次のとおり。

- 移転受領者が債務不履行となった場合に対処するため、減損の兆候を、移転費用 IPSAS と IPSAS 第 21 号のどちらに含めるべきかについて検討する。

(7) 収益会計における「現在の義務」の概念 (8.2.5)

ED 第 71 号は、収益会計に関する「現在の義務」を、「主体が資源の流出を避ける現実的な選択肢がなく、資源を流出することになる（法令又は同等の手段に基づく）拘束力のある取決めである。」と記述していた。これは IPSASB の CFW と同じである。

事務局の分析では、開発中の収益基準書の「拘束力のある取決めで伴う収益」における「現在の義務」の概念は、下表のように、CFW における概念と完全に同じではない。

	CFW	収益基準書	同じか？
拘束力あり	法的により又は法律によらない拘束力がある。	法的に拘束力がある旨が、拘束力のある取決めに含意されている。	同じではない。収益基準書は「法的」拘束力のみ。「現在の義務」の概念が狭い。
負債を生じるか	負債を生じる。ただし、現在の義務が過去の事象の結果として資源の移転も要求する場合。	同左。	同じ。
用語の使用法	主体の拘束力のある義務を一般的に説明する。	収益の認識・測定に関して、拘束力のある取決めの構成要素である、別個の義務を説明する。	同じではない。収益基準書の方が「現在の義務」が狭い。

上記の分析に基づき、まず、収益基準書の「現在の義務」は、CFWの「現在の義務」の概念と同一ではないことが提案された。

議論の結果、収益基準書の「現在の義務」はCFWよりも狭い定義とすることについて合意した。また、拘束力のある取決めのうち、法的に拘束力がある義務であること、収益会計において会計処理単位であること、受領した（又は受領可能な）資源を拘束力のある取決めに従って使用すること、が合意された。

主な発言は以下のとおり。

- 新しい定義の作成は不要。確かに現在の義務はCFWよりも収益基準の方が狭い定義であるが、必ずしもCFWと矛盾するものではない。狭い定義には何が含まれるのかを明確にすればよく、新しい概念を作ると利用者が混乱すると懸念する。
 - 議長：二つ目の論点に入ってしまったているが、狭いことについては賛成していると理解した。
- 定義が異なることに同意。法的義務であり、かつ、この権利と義務は相関性が高い。前回話した会計処理単位の議論とも関連する。
- CFWに立ち戻って収益を考える。この場合、収益を生じる取引には、負債の定義を満たす義務があり、BSの貸方には負債を認識することになる。その負債が履行されたら収益を認識する。CFWを改訂したところなので、それらが何か影響するのか、整合しているのかを確認すべき。
- 提案には賛成。広すぎる定義には懸念があり、狭くすることで明確化される。

- 異なる定義が必要なことには賛成。それとは別に、「拘束力のある取決めのない」収益の場合、「現在の義務」は生じるのか否か。「現在の義務」の内訳項目に相当するならば、「履行義務」を内訳項目としたときの考え方を振り返る必要がある。
- 現在の義務を CFW と異なる定義とする意味は何か。収益の認識時点が変わるのか。
- CFW に沿っている用語なのに、更に新しい用語定義が必要なのか？
- CFW は強制力なし、収益基準書は強制力あり。法的義務である点が違い。どうすれば最も関係者に伝えることができるかが重要。一方で、メンバーは、違う用語定義を使うことには懐疑的であると感じた。

続いて、収益基準書で「現在の義務」の概念を明確に伝えるため、新しい用語と定義を作ることが提案された。異なる定義を定めるかどうかについては、履行義務の定義についても振り返りつつ、拘束力のある取決めからどのような義務が生じるのかを捉える必要があるとされた。

主な発言は以下のとおり。

- 新しい用語と異なる話かもしれないが、履行義務の用語は必ずしも必要ないのではないかと。ここで使う原則は現在の義務に関連しているが、履行義務には関連しない。最初の議論には賛成するが履行義務の用語は使用すべきではない。
- 新しい用語は必要ない。「拘束力のある取決め」の適用に資源を使うべきではない。新しい単語を使わずに目的は達成できている。
- 必ずしも新しい用語は必要ないが、義務の約束内容等について説明は必要と考える。
- 履行義務をどう定義したか振り返るべき。IFRS の履行義務と我々の履行義務は異なるので、再定義が必要。

8.2.6 は議論せず、8.2.7 へ移行。

上記の議論から、「履行義務」の用語は、拘束力のある取決めを伴う収益取引から生じる拘束力のある義務について適用すべきであるとされた。この点について事務局が分析を行う。

(8) 個々の「現在の義務」の区別（収益）（8.2.7）

スタッフは、収益 IPSAS の本文で、主体が別個の「現在の義務」を「拘束力のある取決め」においてどのように区別すべきかを明確化することを提案した。メンバーは同意した。ガイダンスを作り、それは IFRS ベースでより拡張した概念に基づくこととする。

主な発言は以下のとおり。

- 新しいガイダンスを含める事務局案に同意だが、少し細かすぎる。

- 事務局に同意だが、購入者の視点で規準が定義されているので、IFRS 第 15 号のアプローチと整合させることは難しい。購入者視点で会計処理単位をどのように分析するのかに関心がある。履行義務について、特殊だが原則ではないので AG が必要だと考える。

事務局への指示事項は次のとおり。

- 付録 1 のガイダンス案を修正し、会計処理単位のガイダンスを ED 第 81 号に適宜取り入れる。

(9) 「特定の活動」及び「適格支出」の明確化（収益）（8.2.8）

スタッフは、「特定の活動」及び「適格支出」に関する収益のガイダンスを修正し、「拘束力のある取決め」において「現在の義務」を履行する方法の例を明確化することを提案し、メンバーの同意を得た。

主な発言は以下のとおり。

- 事務局提案に同意。モニタリングの方法に留意する必要がある、他の要件が全て満たされなければ負債は生じない。
- 当該用語を定義しない事務局提案に同意。
- 重要な論点なので AG は必要だと考える。
- AG25 項と AG27 項を明確化する必要がある。特定の活動ではない適格支出があり得るのではないか。

事務局への指示事項は次のとおり。

- 既存のガイダンスを修正し、「特定の活動」及び「適格支出」の定義を削除し、強制力のあるガイダンスにおけるそれらの用語の使用を避けるべきかを検討する。

9. 作業計画中間コンサルテーション（アジェンダ 10）

(1) プロジェクトの説明

IPSASB の基準開発の活動は、中期計画に当たる「IPSASB 戦略及び作業計画 2019-2023」¹¹に基づいて行われている。中期計画の内容については、CP 当時の解説記事¹²を参照されたい。

2021 年は、中期計画期間の中間時点に当たり、中期計画の開始時点で計画した新規プロジェクトはいずれも着手済みである。2022 年中に収益、移転費用、測定等の大型プロジェクトが完了し、IPSASB や事務局のリソースに余裕が生じるので、中期計画期間後半の 2022 年から 2023 年にかけて開始する新規プロジェクト候補を検討する必要がある。

2021 年 3 月会議から本プロジェクトを開始した。

2021 年 6 月会議で新規プロジェクトに関する CP「作業計画中間コンサルテーション」¹³を承認し、同年 7 月に公表した。コメント募集期限は同年 11 月 30 日であった。

CP は、以下の六つの新規プロジェクト候補を提案していた。

規模	原題	内容
大	Presentation of Financial Statements	財務諸表の表示
大	Differential Reporting	異なる報告体系（簡易版 IPSAS）
小	IPSAS 21, <i>Impairment of Non-Cash Generating Assets</i>	IPSAS 第 21 号「非資金生成資産の減損」の改訂
小	IPSAS 31, <i>Intangible Assets</i>	IPSAS 第 31 号「無形資産」の改訂
小	IPSAS 33, <i>First Time Adoption of Accrual Basis IPSASs</i>	IPSAS 第 33 号「発生主義国際公会計基準(IPSASs)の初度適用」の改訂
小	Making Materiality Judgements	IFRS 実務記述書第 2 号「重要性の判断の行使」の検討

(2) ラウンドテーブルにおける反応

CP のコメント募集期間中の 2020 年 10 月に、IPSASB はアフリカ、アジア、南アメリカの 3 地域、合計 4 回のラウンドテーブルを実施し、各国関係者の意見を聞く機会を設けた。

ラウンドテーブルにおいては、二つの質問を出席者に行い、以下の回答を得た。

¹¹ 原文へのリンク：[IPSASB Strategy and Work Plan 2019-2023 | IFAC](#)

¹² 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文書「IPSASB 戦略及び作業計画案 2019 年-2023 年」の解説 | 日本公認会計士協会](#)

¹³ 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「作業計画 中間コンサルテーション」の解説 | 日本公認会計士協会](#)

質問1 二つの大規模プロジェクト候補のうち、あなたの地域で最も重要なのはどちらか。

- 財務諸表の表示 83%
- 異なる報告体系 16%
- その他 1%

質問2 四つの小規模プロジェクト候補のうち、あなたの地域で最も重要なのはどちらか。

- IPSAS 第33号（初度適用）の改訂 68%
- IPSAS 第21号（減損）の改訂 13%
- 重要性の判断の行使 14%
- IPSAS 第31号（無形資産）の改訂 5%
- その他 0%

(3) CPへ寄せられたコメントの概況

CPが提案するプロジェクト候補について、同意するかどうかというアンケートに対する回答は、以下のとおりであった。

	同意	部分的同意	反対	コメントなし
大規模プロジェクト2件	61%	33%	0%	6%
小規模プロジェクト4件	66%	28%	0%	6%

上記以外の新規プロジェクト候補として関係者が挙げたものは以下のとおり。

サステナビリティ	44%
関連当事者	17%
割引率、税金費用、CFW改訂	各11%
引当金及び偶発債務（IPSAS第19号）、解釈指針グループ創設、サービス委譲の取決め、先住民族の権利	各6%

(4) 今回の会議

3月会議に向けて、サステナビリティ報告にも配慮（小規模プロジェクトを行う可能性がある。）した作業計画を作ることが指示された。また、回答者から得られた強い支持に基づき、作業計画に二つの大規模プロジェクトと四つの小規模プロジェクトを加える暫定的な合意を反映するために、フィードバック文書を作ることを決定した。

主な発言は以下のとおり。

- サステナビリティに関するガイダンスは必要である。IASB は民間向けの活動を行っており、公的部門向けは不確実性が高い。最終日のセッションの結果次第では、サステナビリティ報告について TA やオブザーバーも加えて 3 月以降は広く議論する可能性がある。
- CAG では、一般的に CP 提案が支持された。簡易版 IPSAS の得票率が低かったが、確実にニーズはあるので、得票率にこだわりすぎるべきではないこと。方針に沿ったプロジェクトを選定すべきとの意見もあった。
- CP の提案する大型 PJ に賛成。簡易版 IPSAS は開発途上国に有用。
- 財務諸表の表示が一番人気なのは納得感がある。IPSAS 第 33 号の改訂は、財務諸表の表示が確定してからの方が適用しやすいとの声があった。ところで、何か今日決定をする必要があるのか？サステナビリティ報告については、RPG 第 1 号に対する参照を強化すればよいと思う。
 - 今回、意思決定は不要。RPG 第 1 号について、CP でも説明済みなので、更に関係者を誘導する。
- サステナビリティ報告に対する意見は、何かやれということではなく、アプローチ方法に関するものだと感じる。我々は既に RPG を公表済みであることを説明する必要がある。プロジェクトとして決定するのは時期尚早。
- サステナビリティ報告について何か行うべきだが、リソースは限定されているので RPG を活用する方向がよい。
- ラウンドテーブルの結果を見ると、地域によってニーズは異なると思われる。

事務局への指示事項は以下のとおり。

- 回答の詳細分析を作り、IPSASB の検討用に提示する。その際には地域別の分析も加えること。
- 2022 年 3 月の承認に向けて、外部向けにコンサルテーション結果に関するフィードバック文書を作成する。

10. 測定（アジェンダ 11）

(1) プロジェクトの説明

① 目的

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 CFW¹⁴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 CFW 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、上記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) 再調達コスト及び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。

② CP

2019 年 4 月には、CP「測定」¹⁵を公表し、関係者の意見を募った。当該 CP 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 ED の草稿（例示目的の ED）が同梱されていた。

③ 借入コストの論点の分離

2019 年 12 月会議から CP に対するコメントの分析を開始した。

CP「測定」のうち、借入コストに関する論点は、測定プロジェクトから分割して個別に扱うこととされた。

2020 年 9 月会議で ED 第 74 号「IPSAS 第 5 号「借入コスト」—強制力のないガイダンス」（以下「ED 第 74 号」という。）を承認し、2020 年 10 月に公表した¹⁶。

借入コストについては、最終的に 2021 年 11 月に「IPSAS 第 5 号「借入コスト」の改訂—強制力のないガイダンス」が公表されている。

④ 四つの ED

測定の論点は他の進行中のプロジェクトにも影響を及ぼすため、測定、インフラ資産、遺産の三つのプロジェクトを相互連携させて進めることとされた。その結果、以下の四つの ED が並行して開発され、2021 年 4 月に公表された。コメント期限は同年 10 月 25 日であった。

¹⁴ 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](#)

¹⁵ 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](#)

¹⁶ ED 第 74 号の原文：[Exposure Draft 74, IPSAS 5, Borrowing Costs – Non-Authoritative Guidance | IFAC](#)

番号	題名	最終承認
ED 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」 ¹⁷	2020 年 12 月会議
ED 第 77 号	測定 ¹⁸	2021 年 2 月会議
ED 第 78 号	有形固定資産 ¹⁹	2020 年 12 月会議
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 ²⁰	2020 年 9 月会議

(2) 今回の会議

ED に対しては、全般的に賛成のコメントが多かった。

新しい「現在操業価値」（以下「COV」という。）の概念も支持されたが、以下の反対コメントがあった。

- 公的部門専用の測定基礎は不要。
- 再調達原価で足りる。
- 技術的に複雑である。

ED の SMC には全般的に賛成が多かったので、以下の進め方を想定している。

3 月会議で詳細な議論を行い、「その他の論点」に集中する。

6 月会議で COV に対する助言を提供する。

主な発言は以下のとおり。

- COV については CAG で賛否が分かれた。反対者は、公的部門特有の測定基礎によって何が解決されるのかという疑問を持ち、セクターニュートラルを提唱していた。最有効利用の考え方は公的部門ではうまく機能しないという主張もあった。
- COV について関係者の意見は、概念、適用等、内容が分かれている。
- 3 月に COV の方向性を予備的に議論するためには、マテリアルが早めに必要。
- 3 月に事務局が提案した二つの事項について議論すればよい。COV はその後でもよい。
- 天然資源 CP は財務能力と操業能力に言及しているので、3 月に CP 承認予定だが、何らか反映させる必要がある。
- 代替的アプローチについて考えるべきではないか。今の段階で様々なアプローチをいきなり閉じるのではなく、各オプションをまだ俎上に載せておくべきではないか。

¹⁷ 解説記事あり。[【IPSASB】国際公会計基準審議会（IPSASB）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」の解説 | 日本公認会計士協会](#)

¹⁸ 解説記事あり。[【IPSASB】国際公会計基準審議会（IPSASB）公開草案第 77 号「測定」の解説 | 日本公認会計士協会](#)

¹⁹ 解説記事あり。[【IPSASB】国際公会計基準審議会（IPSASB）公開草案第 78 号「有形固定資産」の解説 | 日本公認会計士協会](#)

²⁰ 解説記事あり。[【IPSASB】国際公会計基準審議会（IPSASB）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」の解説 | 日本公認会計士協会](#)

- 公的部門ベースでの測定は、複雑になることが想定される。資産の属性について議論する必要がある。
- CFW を 2014 年に開発したときのように公的部門特有の視点を持つ必要がある。6 月の COV 検討はベストタイミングだと思う。

事務局への指示事項は以下のとおり。

- 回答の詳細分析を作り、2022 年 3 月の IPSASB の検討用に提示する。
- 公的部門の測定基礎を、CFW の測定目的と、IPSASB が測定基礎の開発を通じて達成しようと試みていることに当てはめてみる。

以 上

参考情報（2021年1月時点）

リンク切れの場合、以下を確認されたい。

- 公表文書の原文：IPSASB のウェブサイト
- 日本語訳：日本公認会計士協会のウェブサイトの「専門情報」から「翻訳」
- 日本語の解説記事：同じく「専門情報」から「国際動向紹介」
- 日本公認会計士協会の提出コメント：「専門情報」から「専門情報一覧」

(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 (PDF 形式)	2021/03	リンク	なし
eIS (2021 年版 電子版ハンドブック)	2021/11	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	リンク	リンク
情報提供依頼書「コンセッションナリー・リース及び類似の取決め」	2021/01	リンク	なし	
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	リンク	リンク
公開草案第 77 号「測定」	2021/04	リンク	リンク	リンク
公開草案第 78 号「有形固定資産」	2021/04	リンク	リンク	リンク
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	リンク	リンク
公開草案第 80 号「IPSAS の改善 2021」	2021/07	リンク	リンク	リンク
コンサルテーション文書「作業計画 中間コンサルテーション」	2021/07	リンク	リンク	リンク

(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

開催年月	開催国／都市	報告記事
2021/02	バーチャル開催	リンク
2021/03	バーチャル開催	リンク
2021/04	バーチャル開催	リンク
2021/06	バーチャル開催	リンク
2021/07	バーチャル開催	リンク
2021/09	バーチャル開催	リンク
2021/10	バーチャル開催	リンク