

国際公会計基準審議会（International Public Sector Accounting Standards

Board : IPSASB) 会議報告

2022 年 3 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 ふきやたけお

本報告記事の目次と決定事項の概略

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	全般的事項と議事録承認	—	2021 年 12 月と 2022 年 12 月の議案書を承認	2
2	ガバナンス	—	公益委員会（PIC）の近況報告	3
3	作業計画	—	収益、移転費用、測定関連 PJ の完了を 3 か月延期、改善 PJ を 9 か月延期	4
4	天然資源	CP 草稿を検討	CP「天然資源」を承認	6
5	作業計画 中間 コンサルテーション	CP に対するコメントの概要分析	四つの新規プロジェクトを承認	8
6	公的部門のサ ステナビリティ報告の推進	—	CP「公的部門のサステナビリティ報告の推進」を承認	9
7	リース	RFI に対するコメントの概要分析	プロジェクトの管理方法、具体的な事例の検討方法、分析の枠組みを検討	9
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	コンプライアンス義務の用語を使用すること、及び内外要因の変化が拘束力のある取決めの実質を変更するかどうかを主体は考慮すべきことを決定	11
9	測定	ED 第 77 号に対するコメントの概要分析	公正価値と履行原価の概念を確定 開示規定の配置について議論	17
10	概念フレーム ワークの改訂 フェーズ 1	ED 第 76 号に対するコメントの概要分析	測定ヒエラルキー、公正価値、市場価値について議論	23
11	売却目的で保有する非流動	ED 第 79 号に対するコメントの概要分析	IPSAS 第 44 号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」（以下「IPSAS 第 44 号」という。）を承認	28

No.	議題	会議前までの状況	今回会議での討議・決定事項	頁
	資産及び非継続事業			
12	ISS アップデート	—	国際統計基準（ISS）との整合性確保について説明	31
—	参考情報その 1 ・ 現中計期間（2019 年～）に公表済みの基準書等（原文と日本語解説記事） ・ 基準書の日本語訳 ・ 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 ・ 過去の IPSASB 会議の報告記事 ・ IPSASB のボードメンバー 一覧			33
—	参考情報その 2 各プロジェクトの前回会議までの報告記事まとめ ・ 天然資源 ・ 作業計画中間コンサルテーション ・ リース ・ 収益・移転費用 ・ 測定			37

（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 2022 年 3 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 7 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。

また、本稿末尾の「参考情報その 1」に、IPSASB 関連の公表文書・解説記事・翻訳等へのリンク、ボードメンバー一覧等の資料をまとめているので参照されたい。

1. 全般的事項と議事録承認（アジェンダ1）

2022年3月のIPSASB会議は、2022年3月21日～25日に、米国のニューヨークにて、8名が実際に会議場に集い、10名がZoomを使用して参加するハイブリッド方式で開催された¹。参加者は、18名のボードメンバーをはじめ、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51名であった。

この会議では、IPSAS第44号と、二つのCPを承認した。

承認	IPSAS 第44号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」
	CP 「天然資源」
	CP 「公的部門のサステナビリティ報告の推進」

(1) Ian Carruthers 議長による開会スピーチ

2年ぶりに集合会議を開催できたので喜ばしい。COVIDやウクライナの問題が続いているが、正常化に向けて引き続き進めていきたい。6月会議も今回同様のハイブリッド方式で開催する。

近くIPSASBのスタッフが1名増員される（Tashriq Allie）。スペイン語話者なので特に南米地域とのコミュニケーションに期待している。

(2) 議事録の承認

2021年12月と2022年2月の会議の議事録案（非公開）を異議なく承認した。

(3) IPSASとIFRS、IPSASとISSとの整合性ダッシュボード

国際統計基準（以下「ISS」という。）ダッシュボードが新しい様式で提示されている。アジェンダ12で説明予定。出席者からは特に発言なし。

(4) 地域別活動報告

議長から活動への謝意。出席者からは特に発言なし。

2. ガバナンス（アジェンダ2）

オブザーバーのJón Blöndal氏（経済協力開発機構OECD, Head of Public Management and Budgeting Division）が、IPSASBの公益委員会（PIC）について、構成や最近の活動内容を説明した。

PICによるIPSASBに対する監視の3要点は、①デュー・プロセス、②ボードメンバーの指名、③目的に適合し、時宜に沿った基準書の開発である。①と②には満足しており、③が満たされるかどうかについて、作業計画に注目している。特に、リソースの十分性や、多数のプロジェクトについて適時に基準書を開発しているので、その実現可能性に注意している。

最近、サステナビリティ報告への関心が急上昇している。IPSASBがこの課題に取り組むことは非常に重要であり、各国の関係者から歓迎されるはずである。

¹ 会議の動画はYouTubeで公開されており、無償で視聴できる。

3. 作業計画（アジェンダ3）

(1) 会議初日の議論

事務局長の Ross Smith 氏から、年次作業計画の変更点について説明があった。

- 2024 年分までの計画を追記した。
- 改善プロジェクトを 2022 年 6 月から 2023 年 3 月に延期したい。

改善プロジェクトの延期には賛成意見があり、提案どおりに延期することとされた。

測定プロジェクトの完了予定を少し先延ばしすべきではという意見が出たため、会議最終日に議論することとされた。

その他の主な意見は以下のとおりである。

- 収益・移転費用プロジェクトで ED を再公開する可能性が生じている。収益のアジェンダ・ペーパーの記載と作業計画とをリンクさせるべき。
- チェックイン会議（定例会議の翌月に行っている 1 日だけの会議）について、作業計画表に記載がないので追加すべき。

(2) 会議最終日の決定事項

以下の事項を決定した（会議初日の決定事項の再確認を含む）。

- 改善プロジェクトの ED の検討・承認を、2022 年 6 月会議から 2023 年 3 月会議に延期する。他の遅れ気味なプロジェクトに会議リソースを配分する。
- 収益、移転費用、測定関連プロジェクトについては、複雑でテクニカルな論点に対処するために更に時間が必要なことを鑑み、検討期間を全て 1 四半期、延長する（2022 年 9 月承認予定から同年 12 月承認予定へ）。
- 収益と移転費用のプロジェクトについて、ED の再公表の可能性があることを明示するとともに、全体のプロジェクト予定表に対するその影響も明示する。
- IPSAS 第 44 号の承認が 1 四半期早まったことを作業計画に反映する。
- 次期「戦略及び作業計画 2024—2028」の開発を作業計画に追記する。

(3) プロジェクトの進捗等（2019 年～2023 年の現中期計画期間）：3 月会議終了時点

最終文書の承認予定が早い順に掲載している。

濃い灰色： プロジェクト完了又は公開終了。

灰色： 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
IPSAS の改善 2021	—	2021/06 ED80	2021/12	2022/01
リース フェーズ 1 (IPSAS 第 43 号)	—	2017/12 ED64 2020/12 ED75	2021/12	2022/01
売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業 (IPSAS 第 44 号)	—	2020/09 ED79	2022/03	2022/05
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	2022/05
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	2022/12 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 補助金や税金の費用を扱う基準書を開発中	2017/06	2019/12 ED72	2022/12	
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	2022/12	
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	2022/12	
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	2022/12	
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	—			

プロジェクト	CP 承認	ED 承認	最終文書	
			承認	公表
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	
退職給付制度 IAS 第 26 号に基づく基準書を開発	—	2022/02 ED82	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)	2022/12	2024/03	
天然資源 地下資源・生物資源・水資源の論点を検討	2022/03	2023/09	2024/12	
公的部門のサステナビリティ報告の推進	2022/03	未定	未定	

本稿後半の「参考情報その 1」に IPSASB 関連の記事、翻訳等へのリンクをまとめているので、必要に応じて参照されたい。

4. 天然資源（アジェンダ 4）

(1) 天然資源プロジェクトの目的とこれまでの進展

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。

CP と ED の 2 段階のコンサルテーションを想定しており、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、地下資源・生物資源・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（今回の会議で CP は承認された）。

② 2022 年 2 月会議までの CP 開発

本プロジェクトは、2020 年 3 月にプロジェクト概要書²を承認・開始した。その後、2022 年 2 月会議までの進展については、本報告記事の巻末「参考情報その 2」にまとめて記載しているので、必要に応じて参照されたい。

(2) CP 草稿第 5 章「生物資源」の修正内容の確認（4.2.1）

2022 年 2 月会議で、CP 草稿の水資源と生物資源の各章における「人間の関与」と「支配」に関する原則に一貫性を持たせるように記述を見直す指示が出ていた。事務局は、CP 草稿の第 5.31 項～第

² 天然資源プロジェクト概要書（英文）の掲載場所：[Natural Resources | IFAC](#)

5.34 項の議論は他の箇所と重複があり、生物資源についてのみ記載されているので誤解を招くとして、当該各項を削除することを提案した。

議論の結果、第 5.31 項～第 5.34 項の記述には有用な内容も含まれているので、記述を簡潔なものに変更した上で、記述箇所を第 5 章から第 2 章に移動することとされた。修正作業は校正グループに委任する。

メンバーの主なコメントは以下のとおりである。

- 支配と人間の関与を説明している第 5.31 項～第 5.34 項は、削除するのではなく、どこかに記載すべきではないか。
- 第 2.6 項か第 1.8 項に挿入する方法が考えられる。
- 第 4.13 項は魚の例ではなく、水棲哺乳類にしてはどうか。又は生物に関する定義を全て削除して第 1 章に少し追記してはどうかという提案に対し、議長からは、定義は定めていないと返答があった。

(3) CP 草稿のその他修正 (4.2.2)

2022 年 2 月会議の指示事項は他に次の 2 項目があり、CP 草稿が修正されている。

- 図 1・図 2 と付随する文章を、より明確で一貫性のあるものとする。必要に応じて CP の関連文章との相互参照を記載する。
- 第 5 章のフローチャートと付随する文章は、IPSASB 概念フレームワーク（以下「CFW」という。）の認識原則に従って構成されていることを明確化する。

また、CP 草稿の第 1.15 項には IPSASB が天然資源 CP と同時公表を予定している CP「公的部門のサステナビリティ報告の推進」について言及する文章が追加された。

これらの修正・追記について議論し、サステナビリティ報告と天然資源の関係について SMC を設けるとともに明確に記述する。メンバーから、そのほかにも多数の修正意見が出た。

上記の検討後、予備的見解（PV）についての意見をメンバーに求めたところ、PV2 について言い回しを柔らかくすること、及び資産認識に関する質問方法を変更すべき等の意見が出た。

メンバーの主なコメントは以下のとおり。

- 第 1.15 項にサステナビリティ報告についても追記してはどうか。
- ED 第 77 号「測定」（以下「ED 第 77 号」という。）で開発中の現在操業価値概念を使用している旨を明記すべき。
- 第 4.7 項の図の左右を結ぶ矢印は不要。
- サステナビリティ報告との関連について SMC を設けるべき。
- 図 1 の 2 文目の「potentially」の用語は削除すべき。
- 第 6.11 項～第 6.12 項の資源の認識の説明文は削除した方がよいのではないか。
- 水資源について第 4.7 項の注記で、広範なプロセスを補足してはどうか。
- 第 4.24 項の 3 文目が規則主義のように読める。
- PV2 で存在の不確実性に関する文を後段に置くべきではない。

- PV2 の資産認識に関する記述に不整合がある。資産を認識すべきかどうかを聞けばよい。
- PV7 はネガティブな文章なので柔らかい表現に変えるべき。

(4) CP 草稿のその他修正 (4.2.3)

4.2.1 と 4.2.2 の修正指示、特に PV と SMC の明確化について校正グループが修正作業を行うことを条件として、CP の承認投票を行った。その結果、18 名全員が賛成し、CP「天然資源」は承認された。

CP のコメント期間は、当初の事務局提案（4 か月）よりも長い 6 か月とし、2022 年 5 月上旬に公表、2022 年 10 月末をコメント期限とする。

5. 作業計画中間コンサルテーション（アジェンダ 5）

(1) プロジェクトの説明とこれまでの進展

IPSASB の基準開発の活動は、中期計画にあたる「IPSASB 戦略及び作業計画 2019-2023」³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⁴を参照されたい。

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見込みなので、計画期間後半の 2022 年末から 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。

本プロジェクトのこれまでの進展については、本報告記事の巻末「参考情報その 2」にまとめて記載しているので、必要に応じて参照されたい。

(2) 大規模プロジェクト (5.2.1)

CP で提案した 2 件の大規模プロジェクト案は、異議なく承認された。

- 財務諸表の表示 (Presentation of Financial Statements)
- 簡易版 IPSAS (Differential Reporting)

サステナビリティ報告に関する 2 件のプロジェクトを急遽追加することが決定された。

- サステナビリティ・プログラム情報の報告 (Reporting Sustainability Program Information)
- 公的部門のサステナビリティ報告の推進 (Advancing Public Sector Sustainability Reporting)

これらの 4 件のプロジェクトを 2022 年中に開始する予定である。

(3) 小規模プロジェクト (5.2.2)

³ 原文へのリンク：[IPSASB Strategy and Work Plan 2019-2023 | IFAC](#)

⁴ 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](#)

CP の提案した四つの小規模プロジェクト案が修正され、サステナビリティ報告に関する小規模プロジェクトを追加し、その代わりに IFRS 実務記述書第 2 号「重要性の判断の行使」の検討の小規模プロジェクトを削除することが提案された。

議論の結果、(2)で上述したように、サステナビリティ報告に関する 2 件の新規プロジェクトに優先的に着手することが決定された。

CP で提案していた下記の 4 件の小規模プロジェクトは、IPSASB の宣言（プリコミットメント）として扱い、2023 年中に現行プロジェクトが完了してリソースに空きが生じたら、その時点の状況も考慮した上で開始するかどうかを検討することとされた。

- IPSAS 第 21 号「非資金生成資産の減損」
- IPSAS 第 31 号「無形資産」
- IPSAS 第 33 号「発生主義 IPSAS の初度適用」（以下「IPSAS 第 33 号」という。）
- IFRS 実務記述書第 2 号「重要性の判断の行使」

(4) コンサルテーションの結果報告文書 (5. 2. 3)

CP「作業計画中間コンサルテーション」⁵のコンサルテーション結果をまとめた簡潔な文書を、強制力を持たない（Non-Authoritative）文書として 5 月上旬に公表する予定である。

6. 公的部門のサステナビリティ報告の推進（アジェンダ 6）

サステナビリティ報告は、公的部門において重要性が急速に高まっている分野である。IPSASB が公的部門のサステナビリティ報告に取り組むのは、国連の SDGs の達成に向けた成果を示し、かつ気候変動にも対応すること、個々の地域が個別に作成し、不整合となるリスクに対応して、比較可能性と質を重視した公的主体のグローバル・スタンダードが必要となることによる。

今回の会議では、外部非公開で 1 日以上会議時間を割き、サステナビリティ報告に関する CP 草稿を作成した。当該 CP は、サステナビリティ報告のガイダンスに対する関係者の要望を評価するとともに、IPSASB による当該プロセスへの関与への関係者の支持の強さ、ガイダンスが優先すべき分野、及びどのようなアプローチを取り得るのかについて、関係者の見解を把握することを目的としている。

議論の結果、CP「公的部門のサステナビリティ報告の推進」を承認した。2022 年 5 月上旬に天然資源の CP と同時に公表予定で、コメント募集期間は 4 か月間とする。

⁵ 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](#)

7. その他のリース型の取決め（アジェンダ7）

(1) プロジェクトの説明とこれまでの進展

現行のリース基準である IPSAS 第 13 号「リース」は、IAS 第 17 号「リース」（以下「IAS 第 17 号」という。）に基づいて作成された。2016 年に IASB が IFRS 第 16 号「リース」を公表したことを受けて、IPSASB は公的部門用のリース基準の見直しに着手した。

2018 年に ED 第 64 号「リース」⁶（以下「ED 第 64 号」という。）を公表した。ED 第 64 号は借手と貸手の双方に使用権モデルを適用することを提案していたが、ED 第 64 号に寄せられたコメントは賛否が割れており、IPSASB で議論を重ねた結果、リース・プロジェクトをフェーズ 1 と 2 の 2 段階に分けることとなった。

フェーズ 1 は一般的なリース取引を扱う。フェーズ 1 の成果物は、2021 年 1 月に公表された ED 第 75 号「リース」⁷と、当該 ED に基づいて 2022 年 1 月に公表された IPSAS 第 43 号「リース」（以下「IPSAS 第 43 号」という。）である。IPSAS 第 43 号は、ほぼ IFRS 第 16 号と同じ内容である。

フェーズ 2 は、コンセッショナリー・リース等の公的部門特有のリースを扱う。2021 年 1 月に RFI を公表し、リース型の取決めの事例について各国の実務に関する情報収集を行った。2021 年 12 月会議で、当該 RFI に寄せられたコメントの分析が説明された。

フェーズ 2 のこれまでの検討に関する詳細な説明は、本報告記事の巻末「[参考情報その 2](#)」にまとめて記載しているので、必要に応じて参照されたい。

(2) プロジェクト管理（7.2.1）

事務局が管理方法に関する提案を説明した。次の公表物として ED を開発すること、タスクフォースのメンバー案、タスクフォースの作業内容と進め方、今後の予定等である。

議論の結果、提案どおり次は ED を開発することとされた。また、強制力のないガイダンスのセクションを開発すること、及び IPSASB に推奨案を提示する役割をタスクフォースに委任することを決定した。プロジェクトの今後の予定は議案書 7.1.1 の提案どおりに承認された。

メンバーの主なコメントは以下のとおり。

- ED のコメント期間は十分に確保されているのか。
- ED に強制力がないと書かれているが、そのように制限をすべきではない。
- CP の開発や、フォーラム、ラウンドテーブル等の開催が必要ではないか。

(3) 教育セッション：IPSASB の現行の基準書・開発中の文書との関係（7.2.2）

事務局が本プロジェクトと、IPSASB の現行の基準書・開発中の文書との関係について解説した。メンバーからは、ED 第 64 号の時点でコンセッショナリー・リースに関するフィードバックを一度受け取っているため、その当時の検討内容も考慮すべきとの意見があった。

⁶ 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](#)

⁷ 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](#)

(4) RFI へのコメントから提起された具体的な事例の一覧 (7.2.3)

議案書の付録には、コメントに基づく取引事例の一覧が、RFI の七つの質問テーマ別に掲載されていた。このテーマ別に今後の検討を行うことを決定した。

メンバーの主なコメントは以下のとおり。

- 全ての RFI 論点の分析が必要。
- 分析の結果、IPSAS 第 43 号の内容が、定義などについて変わり得る。
- 公的部門では例外的なものについて規則が定められているので、過度に分析しすぎるべきではない。

(5) その他のリース型の取決めの分析の枠組み (7.2.4)

議案書の付録には、本プロジェクトで論点を分析するために使うフローチャート案が掲載されていた。IPSAS 第 41 号「金融商品」の開発時に使用したフローチャートと同様である。

このフローチャートを使用して各論点を検討することを決定した。また、リースの取決めの分析に当たり、貸手・借手のそれぞれの観点から分析すること、並びに連結財務諸表及び個別財務諸表の両方の観点から分析することを決定した。

事務局は、次回までの宿題として、詳細な分析そのものを提示するのではなく、テーマ別の分析まとめと推奨案を提示する。また、各テーマを分析する際には、フローチャートに固執せず、分析の枠組みを適宜調整することとされた。

メンバーの主なコメントは以下のとおり。

- フローチャートで使われている一般的 (pervasive) という意味は何か。
- GPFS かどうかの選択肢は明示しない方がよいのではないか。
- フローチャートに「取決めはリースの定義に該当するかどうか」を加えてはどうか。
- IPSASB に提示するのは細かい分析ではなく、結果と提案とすべき。

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、これまでの進展

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、現行収益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「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。

③ 本プロジェクトのこれまでの進展

本プロジェクトのこれまでの進展については、本報告記事の巻末「[参考情報その 2](#)」にまとめて記載しているので、必要に応じて参照されたい。

(2) 収益・移転費用プロジェクトの全体像 (8.2.1)

事務局によるこれまでの概要説明が行われた。特に決定事項はなし。

メンバーからは、スライドで使用されている図表がとても有用なので、説明用の資料で是非活用してほしいとの意見が出ていた。

(3) 移転費用の定義と、移転提供者の拘束力のある取決め資産の存在との関係 (8.2.2)

移転費用の定義と、拘束力のある取決めを伴う移転費用会計モデルにおける、IFRS 第 15 号の「契約資産」（以下「IFRS 第 15 号」という。）に相当する「移転提供者の拘束力のある取決め資産」の認識に関する適用指針の追加が提案された。

このガイダンス案は「結論の根拠」へ移動すること、及び必要なガイダンスが削除されないように留意することが指示された。

メンバーの主なコメントは以下のとおり。

- 反対はしないがもう少し単純化できるのではないか。
- 「結論の根拠」で説明するならば、取りこぼしがないように確認されたい。

(4) 拘束力のある取決めにおける義務を概念的に表す用語 (8.2.3)

基準書で使う用語として「現在の義務」や「履行義務」ではなく、「コンプライアンス義務」のみを使用することが提案された。

拘束力のある取決めを伴う収益取引から生じる、主体の法的に拘束力のある義務を表す単一の用語として、「コンプライアンス義務」の用語を使用すべきことを決定した。仮に収益と移転費用の文書が再公開となる場合には、この用語の使用について SMC を設けることとする。

スライドの説明図が「コンプライアンス義務」の用語と、「現在の義務」や「履行義務」との関係を表すために便利なので、「結論の根拠」に当該図表を記載する。また、「コンプライアンス義務」の用語の「コンプライアンス」と、拘束力のある取決めの条件との関係を明確化するために、定義の用語を校正グループで見直すこととされた。

メンバーの主なコメントは以下のとおり。

- 三つの義務の関係がよく分からない。コンプライアンス義務は、現在の義務の内訳項目なのかという質問に対して、事務局からは、そうではなく、コンプライアンス義務のみがあり、その中に現在の義務も履行義務も含まれるという返答があった。
- ここまでの概念の移り変わりの経緯を図だけでなく文章で説明すべき。
- 商業タイプの取引を例示やガイダンスに含めることで、履行義務や IFRS 第 15 号タイプの取引が含まれていると示すことができる。単純な財・サービスの提供取引が含まれることを示すべき。
- 公的部門における監視の重要性等から、履行義務や現在の義務との関係を検討することが重要。定義についても検討が必要。
- SMC を作るべき論点である。
- 中立的な用語案として「undertaking obligation」か「abiding obligation」等はどうか。
- 定義の「特定の方法で」という部分は実務的に難しい。お金を受け取ってそれが現在の義務になり、specified way で財・サービスに使用したとする。その財・サービスを移転するか自己使用する場合、別個の財・サービスの概念はそのまま使うべきなのか。これは基準書の残りの部分の適用に影響する。
- 特定の財・サービスがコンプラ義務に含まれるので、そのような例示が欲しい。2 文目の「外部の当事者」は拘束力のある取決めの外なのか報告主体の外なのかで混乱するので、「外部」の文言は取った方がよい。他の場所でも使われているので要注意。
- 方法 (manner) は拘束力を有する取決めに記載された内容に従うべきことを明確化すべき。
- 「外部」の語句を単に削除するのではなく、third party 等の言い換えが必要と考える。
- 移転は拘束力の取決めに定める他の主体に戻される場合があるので、2 文目の third party はよくないと思う。

(5) 拘束力のある取決めに伴う強制力のある取引の不確実性 (8.2.4)

収益 IPSAS と移転費用 IPSAS には、取決めの締結時に、取決めに強制する主体の能力の評価に関する本文と適用指針 (AG) が定められている。当該ガイダンスに関連する、強制力のない文章 (適用ガイダンスと結論の根拠) を追加することが提案された。

外部要因の変化によって拘束力のある取決めの実質が変化するかどうか、又は内部要因の変化と合わせると (強制する意図など) 事後的な測定の検討をもたらすかどうか、を主体は検討すべきであるとされた。この決定を踏まえ、内外要因の変化が拘束力のある取決めの会計処理に及ぼす影響を明確にするように、ガイダンスの文案を修正することが指示された。

メンバーの主なコメントは以下のとおり。(BA=拘束力のある取決め)

- 強制力の事後的な行使について検討が必要。行使の可能性が低い場合等の、他の要因も検討が必要なのではないか。
- 事後測定に及ぼす意図の役割が不明確。
- 他の基準書 (金融商品や減損) に関係するので、適用ガイダンスではなく結論の根拠に記載する方がよい。

- 法律と実態について、開始時点では通常両者は一致しているはず。そうならば開始時には意図は含意されている。
- 開始時点では意図には役割はなく、目的のみがある。開始時点では意図が存在し、その意図が後に変化する。よって BA においてそれらは一定期間にわたり変化する場合があります、意図が存在しなくなる場合があります。その場合には対応が必要になる。
- 実務上、開始時点と事後に相違はあるのか。事後の評価は必要になる。二つのタイミングはほぼ一致することがあるので、区別することは難しい。今の議論は複雑すぎるのではないかな。
- 国際機関の例で、締結した後に何か異なることを政府が行うことがある。その場合、開始時点から強制力のある BA だったのか。取決めは法的な取決めだったのか。当初は合意していても、将来について強制することはできない。開始時点で BA なのかどうかの評価を行うべきことには疑いはなく、その後のモニタリングになる。
- 意図が変わった場合、BA の内容によって結果が変わる。自分が何か既に行っている場合に限り結果が変わる。これが BA かどうかを決定すると考える。
- 可能性によって測定が変わってくるので、意図に過度に依拠すべきではない。通常の資産と負債の測定ガイダンスを前提とすべき。
- 全体に同意。これまでの BA の議論には意図は含まれていなかった。BA の実在性は、意図に左右されないと明示すべき。
- 意図から離れるということは当初の時点では正しい。強制する能力は何かしらの理由で変化する。
- アビリティについては 2021 年 6 月に初めて議論した。取決めの実質が変更になることは、極めてまれである。よって、原則は既に取り込まれていると考える。既にガイダンスを我々は持っているが、変更と能力に関する原則について、見直しをしたい。
- 特定の状況について考える場合、拘束力のある取決めのように見えるが、実際には BA ではないことがある。書かれていることが必ずしも BA に結び付かない点に留意が必要。
- BA を他の主体に強制する力が重要。ペナルティが義務になる。

(6) 移転費用の認識時点と、モニタリングの取決め (8.2.5)

移転費用の認識時点とモニタリングの取決めについて、拘束力のある取決めを伴う移転費用モデルの修正文案が提示された。文章を見直してより明確にするとともに、収益 IPSAS 案との整合性を確保することが指示された。

メンバーの主なコメントは以下のとおり。

- 移転者が進捗度を測定できない理由がよく分からない。取決めの内容次第ではないのか。それが取決めの作り方の結果であるならば、拘束力のある取決めは存在しないのではないかな。収益と同様の論田である。提案には反対であり、拘束力のある取決めが義務を明確に決定し、かつ主体が進捗度を測定できない場合を明確化してほしい。

- 進捗が信頼性をもって測定できない場合の会計がよく分からない。総額を費用化するのは慎重過ぎないか。負債側は負債の定義を満たし、認識規準を満たすのだろうか。
- 草稿はよく分からない。一定期間にわたり提供される何かを得た場合、自分は複数の義務を得たのか単一の義務を得たのか。信頼性の高い測定ができない場合、即時費用化とあるが、どれだけを認識しなければならないのか、BA 全体の全ての費用なのか。他の当事者によって今日までに提供されたものに基づく費用なのか。それは履行の監視なのか違うのか。履行をモニタリングしていないが、相手が何か行っていると考える場合、どうなるのかがよく分からない。相手が何かを行ったが私がそれを知らない場合、何も認識されない。議論が循環していて分かりにくい。
- GFS マニュアル第 8.13 項には **transactions are recorded at the time economic value is created, transformed, exchanged, transferred, or extinguished** と書いてあり、これはタンザニアで行っていることである。モニタリング要求は、特定の期待するアウトプットを得る時点で行われる。信頼性のない進捗度の測定の例として、低年齢で妊娠した女性に対し、様々な NGO へ様々な補助金を支払っているが、特に進捗を測定することはできない場合がある。四半期ごとに GFS マニュアルに従ってインプットを費用に計上している。
- 会計上の結果には同意だが、モニター又は測定ができない場合には、それは強制できないということだと思う。BA 資産を持つが、それは強制力がないという以前の議論につながる。その場合、新しい費用の事後測定になる。モニタリングと強制力をそこまでつなげるべきではない。
- 私には分かりやすい。費用の認識時点が不明確かもしれないが、通常は最も早い時点とは、移転提供者が移転受領者に資源を移転する時点であり、それを明確化のために書いてはどうかと思う。
- 国際組織に対する別の支出の例。COVID や、評価レポートを提示できる外部の当事者や仲間がいらない場合には、毎年測定できるわけではなく 2～3 年に 1 回の報告を待つ必要がある。
- 資源を移転して測定していない場合には、移転された資源を即時費用化することは私も明確。資源を移転しておらず、測定していない場合が、堂々巡りである。履行したのだから費用認識が必要になる。しかし、いくらを認識すればよいのか。測定を選択しなかったから強制できないという考えは同意できない。単に怠けていたか、測定対象の資源を得ていないから測定できない場合に強制できないという主張には納得できないといった意見に対して事務局からは、収益で行った議論と同様である。必ずしも収益と一致するべきではなく、規則主義の議論に近づいているので、原則主義に立ち戻るべき。それが混乱のもとになっているとの返答があった。重ねて議長からも二つの基準書の間で一貫性を持つ必要はあると返答があった。
- 移転者が取決めをモニターするかどうかについて悩んでいるのは、資産の定義と整合しているかについて。資産の定義は支配により、支配の評価は意図にかかわらず事実の問題。支配の意図に入り込んでいるので、資産の定義に整合しなくなっている。資産の定義に立ち戻るべき。

- 2019年12月のアブダビ会議でオブザーバーがECのケースを説明していたことを思い出した。進捗度を測定する能力を片方から、強制力をもう片方から見ることに注意が必要であり、進捗度の測定はできないが、資金返還を強制できる場合、要求事項が満たされなかった場合は即時費用化になるということについて、当該出席者は、進捗度を要求できなくても、返還の強制力はあるので違うとのことであった。
- 何が資産なのかについて、資金の返還を要求できるので、まだ支配している。
- 全般的なポイントとしては、収益と移転費用基準の間に極端に一致させなくてもよいということ、資産の定義には結びつけるが、他の定義にはしないことが挙げられる。
- 資源を移転した場合の権利は、履行を強制する権利であって現金に対するものではない。そして、それはモニタリングに関係するか。モニタリングしないなら、その権利は持たない。返還資金に対する権利を持つので早めに契約資産を認識することになる。違うことを考えていると思う。
- ノンコンプライアンスの事象が生じることになる。これは議論済み。資源を移転するが、締結済みかつ、まだ移転していない場合で、相手側は履行を始めているとする。測定しないので、5年補助を day1 で費用化するのはおかしい。より概念的な検討が必要。
- 皆正しく理解できているか疑問。即時費用化と、一定時点、通常は最後に認識する場合について、相違点を次の草稿で明確化してほしい。

二つ目の論点として、一定期間にわたり消滅する「transfer right（移転の権利：IFRS 第15号における契約資産に近い概念）」の完全な消滅に向けた進捗を、移転提供者が信頼性をもって測定できない場合の開示規定の追加案が提示された。前述の修正後の文章を踏まえ、適切な開示規定を検討することとされた。

メンバーの主なコメントは以下のとおり。

- 公的部門について懸念あり。一部の主体には非常に作業量が多くなる。本当に正しいのか、修正稿を見て、懸念している部分が正しくなっているか考えたい。

(7) 取引対価の「移転の権利」への配分 (8.2.6)

取引対価が「移転の権利」に直接的に配分されるという、拘束力のある取決めを伴う移転費用モデルの修正稿が提案された。

文章を修正し、一貫性と明確性を向上させ、プレゼンテーションで示された原則により当てはまるようにすることが指示された。また、複雑にならないよう、本文や適用指針の記述を考慮した上で、適用ガイダンスが有用かどうかを検討することとされた。

メンバーの主なコメントは以下のとおり。

- 対価配分の原則に草稿の権利の説明が当てはまらない。また、義務は複数の権利について語っていない。権利と複数の権利の間、並びに義務と複数の義務の間について語っているので

分かりにくい。もう少し単純に書いた方がよい。取決めに着目し、権利を理解し、対価の配分に最善の見積りを行うということを書くべき。

- 草稿と表が合っていない。別個の権利（複数）について語っているところ、単一の権利について語っているところがあり、混乱する。移転の権利を認識・測定の基礎として語っている点について、認識時点には同意するが、測定時点には必ずしも同意できない。また、対価についても、補償を意図するとある。
- 修正の考え方はよいと思うが、移転対価の配分の基礎に異論あり。移転義務に基づくと書かれているが、これらは移転の権利に直接関係するのか、それとも適用ガイダンス（以下「IG」という。）の他の情報に関係するのか。適用指針（以下「AG」という。）で何か配分の例を示してはどうか。
- スライドのモデルには満足していると理解した。草稿の一貫性と明確性を向上させる。IGを追加することも考える。
- ガイダンスとテストに関係する。四半期ごとに資金を提供するが、受け手に対する直接の指示がない場合、当該トランシェだけが検討対象となる。AG か IG で例示してはどうか。
- 義務の合計の方法について、どの場合に合計するのか、規準が必要。

9. 測定（アジェンダ9）

(1) プロジェクトの説明と、これまでの進展

① 本プロジェクトの目的

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 CFW⁸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、履行コストの二つの測定基礎及び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。

⁸ 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](#)

② これまでの進展

2021年4月にED第77号⁹を公表し、2021年12月会議で当該EDに寄せられたコメントの初回分析を行った。

本プロジェクトのこれまでの進展については、本報告記事の巻末「[参考情報その2](#)」に詳細を記載しているので、必要に応じて参照されたい。

(2) プロジェクトの概要説明 (9.2.1、9.2.2)

事務局がこれまでの進展と、今回の会議で議論の対象とする論点について概要説明を行った。現在操業価値(COV)に関する論点は意見が大きく分かれているので6月会議で取り上げることとし、今回はそれ以外の論点を検討する。メンバーからは、特に質問・意見等はなかった。

(3) 公正価値 (9.2.3)

ED第77号の公正価値の概念の説明と、履行原価について寄せられた反対意見及び部分的賛成意見に基づく論点について、事務局の分析と対応案の説明を受けた。

公正価値については、ED第77号の提案する原則をそのまま測定IPSASで使用することが決定された。また、「結論の根拠」でコスト・アプローチが公正価値の適切な測定技法の一つである理由を明記することとされた。

メンバーからの主なコメントは以下のとおり。

- コスト・アプローチを公正価値の測定技法から削除すべきという意見について、アクション不要と結論付けるのはまだ早いのではないかと。
- 公正価値にコスト・アプローチが重要である理由を「結論の根拠」で説明するべき。

(4) 履行原価 (9.2.4)

ED第77号の履行原価の概念の説明と、履行原価について寄せられた反対意見及び部分的賛成意見に基づく論点について、事務局の分析と対応案の説明を受けた。

履行原価については、ED第77号の提案する原則をそのまま測定IPSASで使用することが決定された。

事務局には、以下の宿題が指示された。

- インカム・アプローチが履行原価に使用できる唯一の測定技法であることを、測定IPSASの付録DのD22項に明確に示す。
- インカム・アプローチを公的部門において適用する際の課題に対処するため、メンバーと事務局で協力する。
- 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。)(引当金の基準書)で履行原価を適用することを検討する。

⁹ 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](#)

メンバーからの主なコメントは以下のとおり。

- インカム・アプローチは履行原価に唯一適切なアプローチであると記載しているが、基準書草稿の D22 項では、最も一般的に使用されているアプローチはインカム・アプローチであると書いているので、ほかにも使用可能なアプローチがあるように読める。草稿内で一貫性を保つべきである。
- 主体が義務を決済する際には、キャッシュ・インフローや利益は生じない。IPSAS 第 19 号第 45 項は「債務の決済又は移転を行うために主体が合理的に支払う金額は、報告日における現在の義務を決済するために必要となる支出の最善の見積りとなる。」と定めている。IPSAS 第 19 号は特定の義務には、コストがより適切な見積りであると示している。
- IPSAS 第 19 号には修正が必要なのではないか。また、「結論の根拠」におけるリスク調整はない旨の説明について、リスク調整については基準書レベルの論点であり、削除してもよいのではないかと。

(5) 測定の開示規定の配置 (9.2.5)

ED 第 77 号は、測定の開示規定は定めず、各基準書に個々に定める方法を提案していた。この点について、回答者の 25%が、測定の開示規定を測定 IPSAS にまとめて記載することを提案していた。事務局は折衷案として、各基準書に共通する開示規定を測定 IPSAS に定めることを提案した。

議論の結果、ED 第 77 号の提案する開示規定の配置をそのまま測定 IPSAS でも使用することを決定した。つまり、開示規定は測定 IPSAS には定めず、他の関連する各 IPSAS に定める。

事務局には、開示規定は関連する各 IPSAS に定めていることが分かるような記述を測定 IPSAS に適切に記述することが指示された。

メンバーからの主なコメントは以下のとおり。

- 回答者が主張した理由を知りたい。利用者の視点では、泣き別れにすべきではないと思う。
→ (事務局) 一つの基準書にまとめるべきという意見と、スタッフの利便性である。
- 同じ懸念を持つ。全ての測定基礎について一貫性のあるアプローチを取っていないのでそちらに対する懸念も持っている。第 53A 項には同意できない。ED 第 77 号と同じ方針を保持すべき。
- 開示を二つに分けるのには反対。1 基準にするか各基準に分けるかのどちらかにすべき。
- スタッフ提案に反対。ED 第 77 号の方法は回答者の多数に支持されている。利用者にとっても各基準書にあった方が使いやすい。
- 全部入れるか外すかのどちらか。ED 第 77 号に本来は開示を含めるべきであった。
- 現時点ではこの提案は少数派だと思われる。
- (議長) 多数派は ED 第 77 号の方向性を支持している。まとめた開示規定は定めない。
- それを基準書の結論の根拠ではなく本文で明示する必要がある。→ (事務局) 基準書本文には幾つかパラグラフがあるので、確定したことをそこで示す。この議論は繰り返したくないので結論の根拠でも明示する。開示について説明するパラグラフを結論の根拠に作る。測定

については元々二つの基準書を見なければならないので、この決定については明示する必要がある。

(6) その他の論点 (9.2.6)

ED 第 77 号に対するコメントのうち、会計方針の選択に関する記述の明確化と、歴史的原価と取引価格の相違点の明確化について、事務局の対応案を検討した。

その結果、事務局に以下の事項を指示した。

- 会計モデルの方針選択に関するガイダンスの修正
 - IPSAS 第 3 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」(以下「IPSAS 第 3 号」という。)の会計方針の選択ガイダンスの原則との整合性を向上させる。
 - BC23C 項の「often」の語を削除する。
 - 「current economic consumption or not」のフレーズを明確化する。
- 歴史的原価のガイダンスの修正
 - 歴史的原価への言及を測定モデルと測定基礎のどちらにすべきか、測定 IPSAS を通じて一貫させる。
 - 歴史的原価の定義を、測定 IPSAS と CFW との間で整合させる。
 - ED 第 77 号で提案した歴史的原価の定義を保持する。

メンバーからの主なコメントは以下のとおり。

測定モデルの会計方針選択の明確化について

- ED 第 76 号と異なる。同じことを意図しても用語が大きく異なっている。他で歴史的原価の定義が使用されている箇所に要注意。
- B2 項を参照。会計方針の選択について IPSAS 第 3 号を参照すべきことに留意が必要。
- BC23 項の “the accounting policy choice is often determined by factors outside of the entity’s control.” は、often の語が強いので和らげるべき。
- IG の D.2 項として、in selecting the appropriate measurement model, the reporting entity should consider whether it wants to record its asset and liabilities to reflect current economic consumption or not.を加えてはどうかという意見に対して、事務局からは測定モデルの選択の論点は、フレームワーク関連。測定ヒエラルキーの説明文で少し触れることにしたいと返答があった。
- 会計方針の選択については、資産の保有目的と、特徴に沿ったものでなければならない。CAG では、COV を議論したときに同様の議論があった。なぜその特定の基礎を選択したのかを明確にする必要があるのかという意見に対して、事務局からは会計モデルや会計基礎が何か、回答者は定義していないという雰囲気を感じたと返答があり、加えて議長からも規則主義にならないように気を付けなければならないとの意見があった。
- 会計モデルと会計基礎はそれぞれ何かについて明確化したい。フレームワークと協働する必要があるという意見に対して、議長から文章を明確化するとともに、フレームワ

ークと基準書レベルで整合性を図る必要がある。その後で、歴史的原価と取引価格の話に入るといった返答があった。

歴史的原価と取引価格の違いの明確化について

- ヒエラルキーには歴史的原価モデルと公正価値モデルの下に歴史的原価基礎と公正価値基礎を定めるべき。使用価値が歴史的原価で使用される場合には、使用価値は歴史的原価を下回るという意見に対して、議長からヒエラルキーは、今は掘り下げないとの返答があった。
- 草稿の第6項を見ると改善されており、変えない方がよいと考える。変える提案には同意しない。
- 新しい歴史的原価の定義について、反対ではないが IASB-CFW との整合性はどうなのか。また、この定義の情報源は何かという質問に対して、事務局からはこの定義は IASB とは異なるが、整合性については確認したいとの返答があった。
- 適用ガイダンスで、歴史的原価は事後測定基礎の一つであると述べている。歴史的原価の定義は、事後測定の観点からはあまりうまく機能しない。減価償却や減損を考えるとそう。→（議長）減価償却等は測定技法ではないことは議論済み。明確化すること。
- 新定義はオリジナルとノミナルの用語が紛らわしい。歴史的原価は取引価格と一致すべきと考える。前の定義の方が好きである。
- 皆の意見に同意。元の定義の方がよい。A2 項によれば、取引価格は歴史的原価の一部であり、歴史的原価は取引価格又はみなし原価だと思う。提案には不明な点がたくさんある。事後測定についても混乱がある。
- （議長）メンバーは、新定義は支持しなかったと考える。
- 皆に同意。ノミナルの用語に定義が必要、前の方がよい。設例で定義がどう適用されるのかを明示すべきという意見に対して、議長から設例の追加には慎重。本当に必要かをよく考えるべきとの返答があった。
- 皆に同意。ノミナルの定義と一貫性が必要。
- 定義の変更は不要。歴史的原価がみなし原価になり得るというのは、みなし原価は公正価値である場合があるのでだめ。この点について明確化してほしい。
- 皆の意見に同意。デュー・プロセスについて、ED 第 77 号と異なるスタンスをとる理由について関係者とコミュニケーションをとる必要があるかという意見に対して、議長から ED 第 77 号と異なる結果になった場合は、結論の根拠で明確に説明する必要があるとの返答があった。
- スタッフ案に賛成。歴史的原価は何かしら払ったものであり、みなし原価は買ったとみなすもの。みなし原価について新定義の方がよいという意見に対して、議長から意見の大勢からみなし原価等の関係等については明確化が図れたが、ED 第 77 号の提案から離れる理由は誰も明確化していないので、変えない方がよいとの返答があり、加えて事務局からもモデルと基礎の間に混乱が見られる。A2 項を活用するとの返答があった。

(7) その他の開示上の論点 (9.2.7)

ED 第 77 号の開示に対するコメントのうち、重要性、現在価値測定 of 当初認識時の開示規定、強制力のないガイダンス及び校正上のアップデートについて、事務局の対応案を検討した。

議案書 9.2.7 の付録 A には現在価値開示の基準書別の適用表の案が提示されていた。この表については賛成意見が多く、この表を「他の IPSAS の修正」の一部として関連する IPSAS に追加することを決定した。

メンバーからの主なコメントは以下のとおり。

付録 A について

- 公正価値としてみなし原価を使っていない。開示が必要なのか？同じ開示にして単純化すべき。
- 同意見。必要以上の開示になっていないか。他の特定の技法に比べて多くないかという意見に対して、事務局からは経常項目と非経常項目で開示は異なる。IFRS 第 13 号「公正価値測定」（以下「IFRS 第 13 号」という。）や IPSAS 第 44 号と同様の方法を採用している。経常の場合と非経常の場合の開示方法について説明を付した方がよかった。Day1 開示については、IFRS 第 13 号と同様の方法である旨、返答があった。
- 公正価値や非経常項目についてのインプットが本当に全部必要なのか、コストベネフィットの視点から疑問であるという意見に対して、事務局からは重要な資産の移転があり、day1 にみなし原価を使う必要が生じた場合を考えた。みなし原価の測定がどうなるかと、そこに至るインプットを理解する必要がある。その原価は 25 年以上にわたり償却されるので重要な情報だと考えたとの返答があった。
- （議長）これは IFRS 第 13 号に沿ったものかという質問に対して事務局から IFRS 第 13 号に沿っているとの返答があった。さらに議長かた公的部門特有の別方法を取る理由はないのではないか。表に反対意見がないので IFRS 第 13 号に整合する方法で進めるとの意見があり、事務局からは適切な水準の開示が必要であることを追記する旨返答があった。

(8) 経常的な論点 (9.2.8)

ED 第 77 号に対するコメントのうち、概念には関係しない経常的な論点（定義及び強制力のないガイダンス）について、事務局の対応案を検討した。以下の 3 点が決定された。

- 「取引価格」の定義を更新し、建設原価への言及を追加する。
- 測定 IPSAS の「他の IPSAS の修正」で、IPSAS 第 33 号の「結論の根拠」に「みなし原価」のガイダンスを明確化する説明文を追加する。
- 強制力のないガイダンスの開発は、タスクフォースに委任する。

メンバーからの主なコメントは以下のとおり。

- 歴史的な原価の定義と共に取引価格の定義に懸念がある。取引価格の定義は IFRS に沿ったものか、IPSAS の文書に沿ったものか。私はどちらでもなく、これは単純な修正ではないと考

える。→（事務局）6月会議に提示する内容としたい。一つか二つのコメントに基づくものだが、今日の経験として、コメントに過度に反応しないことが必要と考える。

(9) 現在操業価値に関する回答の要旨 (9.2.9)

現在操業価値は6月会議で議論する論点である。

その前段階として、事務局から ED 第 77 号に対するコメントの初回分析が披露された。

メンバーからの主なコメントは以下のとおり。

- 現在操業価値 (COV) には適用レベルの課題が多いとのコメントが多く見られた。これには真剣に取り組むべき。高価値の街区で無料の医療サービスを提供している場合、COV を測定することは、そのような情報を持っていないので難しい。反応が多いので COV について真剣に検討すべき。測定が難しい。

10. 概念フレームワーク—範囲を限定した改訂 (CF-LSU) フェーズ 1 : 測定 (アジェンダ 10)

(1) プロジェクトの説明と、これまでの進展

① 本プロジェクトの目的

IPSASB は CFW 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¹⁰を承認した。同概要書の 10 個の論点のうち、「測定」に関する四つの論点（下表の論点 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。

プロジェクト概要書の測定関連の論点

論点 2	IASB 概念フレームワーク改訂の影響
論点 3	IPSASB 概念フレームワークにおける公正価値の欠落
論点 4	公正価値と市場価値の関係
論点 5	測定基礎としての再調達原価と、公正価値の見積り技法としての再調達原価との間のテンション

この測定論点に関する CFW の改訂プロジェクトは、四つの測定基礎（歴史的な原価、公正価値、現在操業価値及び履行原価）を扱う IPSAS を開発するプロジェクトと一体として進められている。測定 IPSAS の開発については、本記事の前章「9. 測定」を参照されたい。

¹⁰ プロジェクト概要書 (project brief) : [Limited Scope Update of Conceptual Framework | IFAC](#)

② これまでの進展

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の改訂：第7章 財務諸表における資産及び負債の測定」¹¹（以下「ED第76号」という。）を承認し、ED第76号は2021年4月にED第77号等の三つの測定関連のEDと同時に公表された。2021年12月会議で当該EDに寄せられたコメントの初回分析を行った。

測定プロジェクトのこれまでの進展については、本報告記事の巻末「参考情報その2」に詳細を記載しているので、必要に応じて参照されたい。

(2) ED第76号：コメントのレビューとプロジェクトの方向性（10.2.1）

事務局が解説を行った。特に質疑はなかった。

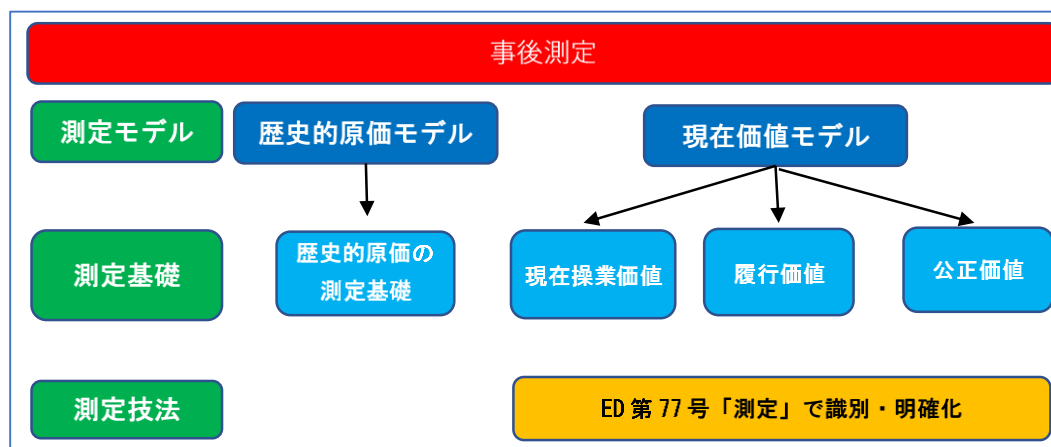
(3) 測定ヒエラルキー（10.2.2）

ED第76号で提案した測定ヒエラルキー（測定モデル、測定基礎及び測定技法の3階層）を、少し明確化した上でCFW第7章に引き続き取り込むことを事務局は提案した。

議論の結果、3階層の分類はそのまま認めることとされた。ただし、「測定ヒエラルキー」という呼称には異論が相次ぎ、「事後測定フレームワーク」に変更することを決定した。

また、事務局には、最上位の概念である「測定モデル」について、ほかに良い用語があるかどうかを検討することが指示された。

測定ヒエラルキー（事後測定フレームワーク）



メンバーからの主なコメントは以下のとおり。

- 歴史的原価モデルには歴史的原価の測定基礎だけがあるが、他の測定基礎（COV、履行原価及び公正価値）も使われることがある。この図はそれらをどう扱っているか明確化してほしいとの意見があり、これに対して事務局からは測定モデルの下に幾つの測定基礎が来るのかは論点であり、償却原価が歴史的原価の下に来るべきという人もいるが、償却原価は歴史的原価の変化形の一つであると考えており、それが測定基礎を一つだけにしている理由で

¹¹ 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](#)

あるとの返答があった。加えて議長から現段階でこの議論には深入りしない。ヒエラルキーの詳細を議論する場ではない。測定ヒエラルキーを維持するかを議論していると返答があった。

- ヒエラルキーの用語について、IFRS 第 13 号の公正価値のヒエラルキーと紛らわしいという南アメリカの関係者の意見があった、classification、measurement classification、又は measurement taxonomy といった用語ではどうか。また、測定モデルについても、測定アプローチに変える案が出ていた。
- 図はとても有用。用語は変えてもよい。一番下のボックスは、ED 第 77 号という特定の基準書ではなく、基準書レベルという一般的表現に変えるべきである。
- 反対意見（4 番と 6 番）や、部分的同意の意見（10 番と 37 番）について、議案書の表では明確に回答されていないので、個々にきちんと対応すべきだと思う。
- ヒエラルキーの用語は IFRS 第 13 号で定められているので紛らわしい。他の用語がよい。
- 図には同意だが、測定目的に関連して、サービス原価、財務能力及び操業能力の用語定義が必要ではないか。
- （議長）強い反対はないと理解した。用語については、どの用語も何かしら問題があるので、他によい用語がない。事後測定のヒエラルキーであるとして書いてある。公正価値にも別途、ヒエラルキーがある。反対意見はあるか。
- 測定フレームワークがよいのでは。タスクフォースに任せてみてはどうか。
- これは CFW なので、あまり詳細に入るべきではない。ハイレベルの概念を置いて「結論の根拠」で説明すればよい。議論が細かすぎる。→（議長）ヒエラルキーかフレームワークか、少し考える必要がある。過去には不明確だったところなので、2014 年版の CFW の第 7 章は基準設定実務で使われてなかったので、今回はきちんと使われるようにしなければならない。
- 少し変更する提案に賛成。
- スタッフ提案に賛成。実際は上層から決めていくランキングである。ただし、翻訳に問題が生じる可能性があるなら、変更案に賛成。
- IFRS 第 13 号との関係があるのでフレームワークがよいと思う
- 元々はランキングを作ろうとしていたのだから、ヒエラルキーのままでよいと思う。
- ヒエラルキーでよいと思う。又はストラクチャーではどうか。CFW の中に更にフレームワークの用語を使うのには反対。
- （議長）同じくフレームワークには反対。全体的なアプローチには賛同が得られたので、用語のみが問題となっている。事後測定フレームワークか事後測定ヒエラルキーか、とりあえず挙手で決めたい。

結果、事後測定フレームワークが賛成多数となった。

(4) 公正価値と市場価値 (10.2.3)

公正価値について ED 第 76 号の定義案を CFW に取り込む提案、及び市場価値について CFW の測定基礎から削除する提案について議論し、両方とも提案どおりに決定された。

メンバーからの主なコメントは以下のとおり。

- 公正価値の定義の **orderly market** の用語について、「at arm's length」又は「mutual independency」に置き換えてはとのコメントあり。ほかに、公正価値をヒエラルキーのレベル 1 に限るべきという意見もあったが、議長からは公正価値については IFRS 第 13 号の公正価値定義に整合させることを決定している旨、返答があった。さらに事務局から **orderly market** は現行 CFW で定められている **open, active and orderly markets** が短くなったもの。CFW は細かい定めに入ることなくハイレベルの概念を定めるものなので、変えるべきではないと考えるとの意見があった。
- ED 第 76 号の第 7.40 項に該当記載がある。Orderly でない場合は第 7.41 項と第 7.42 項に記載があり、既に十分対処されていると考えるとの意見に対して、議長から公正価値は ED 第 76 号のとおりとし、市場価値は削除するとの返答があった。

(5) 正味売却価格、解放原価、及び引受価格 (10.2.4)

ED 第 76 号と同様に、正味売却価格、解放原価及び引受価格の三つの測定基礎を削除する提案について議論した。異論が噴出したので、事務局に対して、それぞれの測定基礎を削除する論拠を更に分析するように指示された。

メンバーからの主なコメントは以下のとおり。

- 全体について、削除への支持はヒエラルキーに関するコメントほどは高くなかった。三つとも保持すべきだと考える。正味売却価格についても同様であるという意見について、議長からは棚卸資産の基準書で使っているのは正味売却価格ではなく、正味実現可能価額であるとの返答があった。
- 同じ問題意識。2014 年にできたばかりの CFW を変えることに批判がある。
- 私も削除には反対。公正価値が正味売却価値や正味実現可能価額に置き換わり、問題がないことを確認できてから改訂すべき。
- 特に強い意見はないが、三つを削除するためには、結論の根拠で理由を明確に述べるべき。また、文書内で使われていないことが重要。
- 測定基礎を減らすことには賛成。シンプルで明確になる。棚卸資産の基準書で用語を使用する理由については明確化してほしい。
- 削除に反対。結論の根拠への記載にも賛成。今後の基準設定において立ち戻るべき測定基礎がなくなってしまうかもしれない。
- まだ変えるには期間が短いという意見に賛成。
- 2019 年 12 月の CAG では、CFW は **living document** なので、何かを維持することは今決定しても、それは永久に維持することを意味しない、という意見が出ていた。まだ使われているが、将来には変わり得る。
- 消すことも **living document** である。一番大事なことは、国際的な定義をもってフレームワークに概念を定めること。公正価値はそれに適する。

- (事務局) 使っている文書がないことが削除理由。定義もされていない。まだ使われているという意見には反対。
- 削除に賛成。ED 第 76 号の意見の多数は賛成であった。将来的に経緯を理解できるように結論の根拠も書かれている。
- スタッフ提案(削除)に賛成。正味売却価格は呼称の違いであり、実質は売却コスト控除後の公正価値なので問題ない。
- (議長) ED 第 76 号当時のボードの考え方と、当該 ED への回答を重視するべきだが、明確な見解が得られていない。ここは、ケースごとに判断すべきと考える。
- 文章内で使われていないという点が明確になったが、このプロジェクトは範囲限定のはず。限定範囲は公正価値の導入に限るべきだったはずであるといった意見に対して議長から第 7 章は使えなかったので作り直している。デュー・プロセスも経ており、その点は議論済みとの返答があった。加えて事務局からもボードには ED と異なる方向に行く自由はあるが、その議論を明確にする必要がある。三つの測定基礎については、将来使われる場合には削除しないという決定を行っているが、それには当てはまっていないとの返答があった。
- (議長) 各ケースについて更なる分析を行うべき
- 公正価値を加えることは、必ずしも正味実現可能価額の排除につながらない。正味実現可能価額は主体特有、公正価値は主体特有ではない。正味実現可能価額は残した方がよい。
- (議長) ケース別に判断する必要がある。IASB がその CFW を更新する前に考慮した一般的な事項があるという意見に対して、事務局からはこれら三つの測定基礎は IASB の CFW では使われていない。まだ早いという意見については、基準開発作業を通じて、これらの測定器を使うケースは限られているかゼロであると考えられている。また、正味売却価格と正味実現可能価額は類似だが同一概念ではないとの返答があった。
- (議長) IASB が使っていないものを公的部門で使うべき特別な理由があるか。また、使用されていない測定基礎を基準書レベルで定めることはできる。スタッフは別ペーパーにて各ケースの分析を行うこと

(6) その他の論点 (10.2.5)

ED 第 76 号に寄せられたその他のコメントと、それに対する事務局の対応案について、個別に検討を行い、以下のとおり決定した。

- CFW から基準書レベルに参照する場合には、特定の IPSAS に参照せず、一般的な基準書レベルへの参照とする。
- 測定モデルの選択方法について、結論の根拠でハイレベルの説明を行う。
- 第 7.5 項の定義の取引価格の定義を修正して、測定 IPSAS の記述と整合させる。
- 結論の根拠で、CFW は取引価格の性質について詳細な説明は行わないことを明示する。そのようなガイダンスは、基準書レベルで示されることになる。
- 財務能力目的で保有する資産に歴史的原価を適用することの適切性について、第 7.30 項の文章を見直す。

- 主体がコストを最小化せずに負債を決済することを決定する場合について、履行原価に対する代替的な測定基礎は議論しない。
- 売却目的で保有する非金融資産は、金融能力目的と事業能力目的のどちらで保有するのかについては議論しない。
- 第7章の提案対象である資産と負債の詳細には立ち入らない。第7章の提案は、第5章「財務諸表における構成要素」の資産・負債の定義を満たす全ての項目に適用されるからである。
- 予想キャッシュ・フローに係るガイダンスは第7章では提供しない。
- 注記で「不利な契約」に関するハイレベルな説明を示すが、IPSAS 第19号には参照しない。

メンバーからの主なコメントは以下のとおり。

- 議案書10ページ、二つ目のパラグラフは削除すべき。
- 議案書14ページ最終行の Onerous obligation の注記。契約だけでよいのか、拘束力を有する取決めなのではないか。

11. 売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業（アジェンダ11）

(1) 本プロジェクトの目的

本プロジェクトは、IFRS 第5号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」（以下、「IFRS 第5号」という。）に対応する IPSAS 基準書を開発することを目的とする。IASB は IFRS 第5号を2004年に公表した。

IPSASB の現行の基準書には IFRS 第5号に対応する基準書は存在しないが、IPSAS 第1号「財務諸表の表示」において財務業績計算書に非継続事業に関する情報を開示することを求めている。また、複数の IPSAS の基となる IFRS 基準書が IFRS 第5号を参照しているが、当該参照は IPSAS には含まれておらず、IFRS と IPSAS の基準間の相違が大きくなっている。本プロジェクトは IPSAS と IFRS の相違点を解消する、中期計画書のテーマ B「IPSAS と IFRS との整合性の維持」のプロジェクトである。

(2) これまでの進展

① 2020年6月会議

プロジェクト概要書¹²を承認した。

透明性と説明責任を向上させるために、売却目的で保有する資産として分類した資産の公正価値について、公的部門特有の開示を追加することを決定した。

¹² プロジェクト概要書（英文）：<https://www.ifac.org/system/files/uploads/Project%20Brief%20Final.pdf>

② 2020 年 9 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」¹³（以下「ED 第 79 号」という。）を承認した。2021 年 4 月に、測定関連の ED 第 77 号及び第 78 号と同時に ED 第 79 号を公表した。

③ 2021 年 12 月会議

ED 第 79 号に寄せられたコメントの初回分析を行った。ED 第 79 号の SMC には、賛成意見が多かった。

(3) 次のステップの概説（11.2.1）

事務局がコメントのレビュー結果を説明した。ED 第 79 号の提案には強い支持が得られており、重要な論点は提起されていない。

Ross Smith 事務局長は、IPSAS 第 44 号の承認準備が整っていること、及び開発過程でデュー・プロセスを適切に経ていることを説明した。特に質問等はなかった。

(4) ED 第 79 号の SMC に寄せられたコメントのレビュー（11.2.2）

ED 第 79 号で提案した、追加の開示規定案（売却コスト控除後の公正価値よりも帳簿価額が著しく低い場合の開示）を保持することを事務局は提案した。

さらに、財務諸表の注記開示を行うとした場合、ED 第 79 号の第 56 項(a)から(e)のどの開示規定が必要なのか不明確であるとして、必要な開示を示す第 57 項と第 58 項を IPSAS 草稿に追加することを提案した。

議論の結果、以下の事項を決定した。

- 第 52 項の追加開示を保持すべきである。

また、事務局が提案した第 58 項の削除を指示した。当該項は規範的すぎることに、及び当該項では公正価値で記帳されている資産と、公正価値が開示のみ行われている資産とを区別できないことが理由である。

メンバーからの主なコメントは以下のとおり。

- 第 52 項はとても重要な開示であり、保持すべき。ただし、実務上に役立つ強制力のないガイダンスが必要。
- 南米では追加開示規定の受けがよかった。公正価値が簿価より著しく低い場合についても書く必要があるのではないかというコメントが 1 件あった。このコメントに対し事務局は公正価値は比較のために当然必要とされているので開示は不要と返答し、議長からは活発に買手を探している、公正価値は分かっていると返答があった。加えてメンバーから財務諸表上、公正価値は「覆い隠されて」不明確だと思うので、当該注記は有用だと考えると意見があったが、事務局の返答は明確だと考えるとのことであった。

¹³ 解説記事あり。脚注 23 を参照。

- 事務局提案に同意だが、関係者とコミュニケーションを行う必要がある。この開示が行われるのは、とても限定された場面になると思うとの意見があり、事務局からはコミュニケーションは必要と考えている。At a glance 等で対応したいとの返答があった。
- 第 57 項(d)を省略する理由は何か。公正価値ヒエラルキーのレベル 3 であるとの意見に対して、事務局から ED 第 78 号の提案と同じだが、確かに公的部門であってもレベル 3 も見に行くことになる。第 57 項と第 58 項は、IFRS 第 13 号の開示に沿っているとの返答があった。メンバーからは公的部門特有の含める理由があると考えたとの意見があり、事務局は売却用資産を持っているのにレベル 3 を使うケースはレアなので不要と考えたと返答した。
- 事務局提案に賛成。ただ、資産の公正価値を財務諸表注記に開示すべき、合理的なレベルとは何か。重要性のガイダンスを追加すべきではないかという意見に対し、議長から重要性の判断は必要だが、あらゆるところに重要性を掲げることはしないとの返答があった。
- 第 58 項は削除してはどうかという意見に対して、事務局は削除するとのことであった。

(5) ED 第 79 号に寄せられた他のコメント (11.2.3)

事務局が SMC 以外に関するコメントの分析結果を説明した。

ED 第 79 号の第 24 項は、公的部門の結合で取得した資産で、売却目的であり売却目的保有に分類されているものは、売却コスト控除後の公正価値で測定することを定めている。しかし、IPSAS 第 40 号「公的部門の結合」では、公的部門の「統合」（共通支配下の結合に相当）の場合、資産・負債は統合日時点の帳簿価額で認識することとされているので、ED の回答者は、第 24 項を「統合」を考慮した規定にすることを示唆していた。議論の結果、事務局の提案する第 24 項の修正に同意した。

また、事務局に次の指示を行った。

- 「IFRS との比較」について、公的部門の「統合」を通じて取得した資産の会計処理に関する記載を修正する。
- ED 第 77 号への参照箇所を、IFRS 第 13 号への参照に置き換えることで、IFRS 第 13 号と同じ公正価値の定義が適用されることを明確化する。測定プロジェクトが完了し、IFRS 第 13 号に沿ったガイダンスが正式に IPSAS 文書となった時点で、IPSAS 第 44 号における IFRS13 号への参照は新しい測定 IPSAS への参照にまた置き換える。

メンバーからの主なコメントは以下のとおり。

第 24 項の修正について

- IFRS と比較してほしい。IASB では共通支配下の取引について検討中である。

第 24 項以外の修正について

- 回答 13 について。第 48 項は IFRS に沿っているが、IFRS にある OCI は IPSAS にはないので、実際は記述が異なっている。この点について説明が必要と考える。また、非資金生成資産が売却目的保有になったら区別が変わり ED 第 79 号の適用なのかという意見に対し、事務局からは確認するが公的部門特有の論点かどうか分からないとの返答

があった。加えて、メンバーから非資金生成資産の区別は公的部門特有であると意見が出たが、事務局からは減損の論点ではなく、公正価値と帳簿価額の違いなので特別扱いは不要とのことであった。

- 公正価値の定義について IPSAS 第 44 号の承認前に確認したい。ED 第 77 号にリファーしているが、ED 第 77 号はまだ基準化完了していない。IPSAS 第 33 号で定義のパラグラフを追加しており、この方法が公正価値を特定の基準で理解するのに役立つと考えたとの意見に対して、事務局からは第 10 項に関する良い指摘だと考える。このパラグラフは削除すべきとの返答があった。
- ほかにもあるのでチェックする必要がある。ED 第 77 号の第 56 項などであると意見があり、これに対して議長からリース基準と同様、IPSAS 第 44 号は暫定的な承認とする方法が適切であると返答があった。加えてメンバーから IPSAS 第 33 号では IFRS 第 13 号への言及がない。同様の方法を採用してはどうかとの意見があり、これに対して事務局からは議長の提案の方がよいと思う。更に IFRS 第 13 号へリファーする旨、返答があった。

(6) IPSAS 第 44 号の承認

事務局長からの説明後、IPSAS 第 44 号の承認手続を行った。16 名出席中 16 名が賛成し、IPSAS 第 44 号は承認された。ED の再公表は不要とされた。発効日は 2025 年 1 月 1 日とするが、リース基準である IPSAS 第 43 号の発効日と連動させることも決定した。

12. ISS アップデート（アジェンダ 12）

事務局は、ISS の概要を、ISS の改訂時期において IPSASB の果たすべき役割も含めて説明した。新しくアジェンダ 1 で提示している IPSAS と ISS の整合性ダッシュボードについても説明した。

IPSASB は、整合性ダッシュボードの重要性について、概念と実務の双方の観点から議論した。IPSASB は既に方針書として IPSAS と ISS の不必要な相違点を解消する方針を有していること、かつ当該方針書は既に何年も IPSASB の基準設定活動の中で適用されていることが強調された。

その後、スイスの前ボードメンバーの Marc Wermuth 氏が、IPSAS ベースの会計情報がスイスの統計情報の作成プロセスにどのように使用されているかを説明した。

IPSAS 導入は、統計データをより信頼性を高め、発生主義にするよい機会であった。スイスの統計モデルは今ではほぼ IPSAS ベースになっている。しかし ISS と IPSAS にかなり差があるのが課題であり、これらの相違点の一部はそう問題でない（例えば棚卸資産）。一方で、減損、評価減及びコンセッションナリー・ローンはかなり難しいと思う。

この新しい整合性ダッシュボードは、国の統計作成者が IPSAS と統計フレームワークの相違を理解するために有用なツールであることと、スイスの経験から、不必要な相違点を解消するための継続的な努力が必要であることが強調された。

メンバーからの主なコメントは以下のとおり。

- 2025 年までの ISS アップデートにおいて、ISS 側は IPSAS との整合性をどう進めるのかという質問に対し、事務局からは ISS 側は我々の作業を日々モニターしていないが、それを強く提唱しているところである Joao が複数のテクニカル研究グループに参加し、IPSAS に寄せるように努力している。引き続き、ISS に極力 IPSAS に寄せてもらうように提唱するとの返答があった。加えて議長からも ISS はとてもコンサバなので簡単なことではないが、公論化するとともに世界銀行（PULSAR の刊行物等）を通じて圧力をかけたいとの返答があった。
- ダッシュボードの三つの RPG は空欄なのはなぜかという質問に対し、事務局から RPG と統計は被るものがない。何かできることがないわけではないが、比較できるものが現時点でない。将来的には比較できるようにしたいと返答があった。また議長から統計は財務情報であり、RPG の対象となる非財務情報はないとの返答があった。
- 統計分野とコミュニケーションを図る際に、よりハイレベルでのコミュニケーションを取ってほしい。アライメントのプロセスがもっと短くなることが期待できるといった意見に対して、議長は私も既にかかなり関与している。Marc も IMF のグループに参加しており、前メンバーの Adrienne Cheasty も IMF の統計部門の専門家だった。最善を尽くしている。ほかに、EUROSTAT の John Verrinder、IMF の Sagé de Clerck とも良い関係をもっていると返答があった。
- 図はとても分かりやすい。財務省や中銀と情報共有したいとの意見に対し、事務局から詳細版はいつでも提供可能。各国政府からの本会議参加者は、それら担当者とのコミュニケーションのために是非確認してほしいと返答があった。

スイスの経験に関する質問

- 中東地域（MENA）では、発生主義 IPSAS 報告よりも GFS 報告により重きを置いているのが現状。より理解しやすいからだと思う。課題は、公共財産が登録されていないこと。また、負債について明確につかめない。IPSAS を適用しないと正確な姿がつかめない、と強調する必要がある。また、取組の第 1 段階として、勘定科目表の重要性を強調する必要もあるとの意見に対し、スイスのメンバーから発生主義を導入し、統計も導入できるかは、会計の能力を持つ人がいるかどうかにかに依拠する。各国の組織上の課題となる。また、科目表がデジタル化のキーであり、統計についても重要となるとの返答があった。
- 科目表は経験上、特に重要。対 IMF で、整合性をまとめた文書があるのは素晴らしいこと。プロジェクトの財源を誰が出すかに依拠している面もある。
- IPSAS 第 22 号「一般政府セクターに関する財務情報の開示」の開発を思い出した。科目表を会計と統計で整合させることはとても有用。
- 統計データと発生主義情報の関係に興味がある。財政政策導入（fiscal policy instrument）にどのように発生主義会計は役立つのか知りたいとの意見に対し、議長から世界銀行の PULSAR 文書がよい出発点となると返答があった。加えてスイスのメンバーから科目表が

主要な文書となると返答があり、さらにメンバーからナイジェリアでは科目表はとても重要。発生主義ベースの科目表を作ることが大切である旨、意見があった。

以 上

参考情報その1 (2022年4月11日時点)

1. 現中計期間(2019年～)に公表済みの基準書等(原文と日本語解説記事)
2. 基準書の日本語訳
3. CP・EDと、その解説記事、提出コメント
4. 過去のIPSASB会議の報告記事
5. IPSASBのボードメンバー

個別の記事・文書等へのリンクが無効となっている場合には、以下を確認されたい。

公表文書の原文	IPSASBのウェブサイト	リンク
文書の日本語訳	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」	リンク
解説記事	同じく「専門情報」から「国際動向紹介」	リンク
提出したコメント	同じく「専門情報」から「専門情報一覧」	リンク

1. 現中計期間(2019年～)に公表済みの基準書等(原文と日本語解説記事)

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
IPSAS 第5号「借入コスト」の改訂—強制力のない指針	2021/11	リンク	リンク
eIS(2021年版 電子版ハンドブック)	2021/11	リンク	なし
IPSASの改善 2021	2022/01	リンク	リンク
IPSAS 第43号「リース」	2022/01	リンク	掲載予定

2. 基準書の日本語訳

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. CP・ED と、その解説記事、提出コメント

CP・ED 等	公表	原文	解説記事	コメント
ED 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
ED 第 68 号「IPSAS の改善 2019」	2019/07	リンク	リンク	リンク
ED 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
ED 第 70 号「履行義務のある収益」	2020/02	リンク	リンク	リンク
ED 第 71 号「履行義務のない収益」	2020/02	リンク		
ED 第 72 号「移転費用」	2020/02	リンク		
ED 第 73 号「COVID-19：発行日の延期」	2020/07	リンク	なし	なし
ED 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
ED 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	
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」	2021/04	リンク	リンク	リンク
ED 第 77 号「測定」	2021/04	リンク	リンク	リンク
ED 第 78 号「有形固定資産」	2021/04	リンク	リンク	リンク
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」	2021/04	リンク	リンク	リンク
ED 第 80 号「IPSAS の改善 2021」	2021/07	リンク	リンク	リンク
CP「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

CP・ED 等	公表	原文	解説記事	コメント
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「財務諸表の構成要素」	2022/02	リンク	リンク	検討中
ED 第 82 号「退職給付制度」	2022/04	リンク	未定	未定

4. 過去の IPSASB 会議の報告記事

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
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
2021/12	バーチャル開催	リンク
2022/02	バーチャル開催	掲載予定

5. IPSASB のボードメンバー

氏名（役職）	出身国	所属等	就任
Ian Carruthers（議長）	イギリス	CIPFA 理事、元財務省	2016※
Lindy Bodewig（副議長）	南アフリカ	財務省	2017
Christopher Nyong	ナイジェリア	会計検査院	2017
Todd Beardsworth	ニュージーランド	会計検査院	2018
Neema Kiure-Mssusa	タンザニア	EY	2018
Luzvi Chatto	フィリピン	監査委員会	2019
Lynn Pamment	イギリス	ジャージー、元 PwC	2019
Patricia Siqueira Varela	ブラジル	サンパウロ大学教授	2020
Scott Showalter	アメリカ	ノースカロライナ大学教授 元 FASAB、元 KPMG	2020

参考情報その1 公表文書と関連資料、ボードメンバー一覧

氏名（役職）	出身国	所属等	就任
Kamira Sanchez Nicosia	パナマ	EY	2020
Ajith Ratnayake	スリランカ	元会計監査基準監視委員会	2020
小林麻理	日本	早稲田大学大学院政治学研究科教授 元会計検査院	2021
Hervé-Adrien Metzger	フランス	会計検査院	2021
Renée Pichard	カナダ	デロイト、元会計検査院	2021
Abdullah Al-Mehthil	サウジアラビア	財務省	2022
Liang Yang	中国	デロイト	2022
Maik Esser-Müllenbach	ドイツ	会計検査院	2022
Claudia Beier	スイス	スイス・チューリヒ州	2022

※Ian Carruthers 議長は3期目（～2024年）。

議長以外のボードメンバーの任期は最長で2期6年間（暦年）。

参考情報その2 各プロジェクトの前回会議までの報告記事まとめ

過去の決定事項や指示事項は膨大なので、記事本文ではなく参考情報としてここにまとめる。

1. 天然資源
2. 作業計画中間コンサルテーション
3. その他のリース型の取決め
4. 収益・移転費用
5. 測定

1. 天然資源 (本記事の p6 を参照)

(1) 2020 年 9 月会議

- 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）を満たさないで、資産認識しないこととする。
- 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) 2020 年 12 月会議

- 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表を CP に取り込む。

(3) 2021 年 3 月会議

- 地下資源の探査、採掘、開発及び製造のコストも CP の議論の対象とする。
- 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」及び国際財務報告解釈指針委員会（International Financial Reporting Interpretations Committee : 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。

(4) 2021 年 6 月会議

- 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

- 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。

(5) 2021年7月会議

- 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。

(6) 2021年9月会議

- CP第3章から第5章に共通する、資産認識の規準（ステップ1～3）を明確化する事務局提案に同意した。

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。

- 未採掘の地下資源は、存在と測定の両方について不確実性を有する。埋蔵量が示されている場合でも、主体がそれらを採掘できるかどうかによって、地下資源が資源の定義を満たすかどうかが変わる。埋蔵量の測定には、数量の不確実性や単位当たり価格の不確実性が影響する。

(7) 2021年12月会議

- 天然資源と人間の関与の説明文の再検討

CP草稿の第1.5項における、「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、第1.8項及び第1.9項の「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。事務局への作業依頼（下記の(a)と(b)）が対処されることを前提として、事務局案は承認された。

(a) 第1.16項の図1について、数種類の案を示すこと。図1の修正に当たっては、プロジェクトの範囲と概念の説明を強化すること。

(b) 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。

- 第4章「水資源」の修正稿を検討し、以下を事務局に指示した。

- 支配に関する記載を更に明確にする。
- 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 PV8 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。
- 第5章「生物資源」の修正稿を検討し、第 5.11 項のフローチャートを次のように修正することを決めた。
 - 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 項の説明とのつながりを強化する。
- 第6章「表示」の修正稿を検討し、以下を事務局に指示した。
 - 第 6.10 項の開示目的を修正して、(a)は、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。(b)は、天然資源の質的特性（性質、リスク及び機会等）に焦点を当てる。
 - SMC2 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。
- 存在の不確実性
PV2 の認識規準のうち (a) は不要。削除して CFW に一致させる。

(8) 2022 年 2 月会議

- CP に関する 12 月会議の指示事項への対応状況を主に次の 3 項目について確認した。
 - プロジェクト範囲を説明する第 1 章の図 1 を二つのステップに分けて説明する提案について検討し、メンバーからの意見を基に、図 1、図 2、及び付随する説明文を修正して一貫性を持たせるとともに、必要に応じ、CP の関連する議論と相互参照させることとされた。
 - 2022 年 1 月に IASB が公表した文書「採掘活動—プロジェクト・アップデート」を反映した。
 - 第 5 章の生物資源の会計処理に関するフローチャートの修正結果について検討し、フローチャートと付随する説明文は、IPSASB の CFW の認識原則に従って構成されている旨を明確化することが指示された。
- メンバーから、生物資源については、移動する生物は支配の対象外という反証可能な推定を置いているが、動くという点では（人間の関与の対象外である）水資源と同じであるという指摘があり、人間の関与と支配に関する原則を明確化することとされた。当該原則は、水資源と生物資源の双方に一貫性を持って適用されるようにする。

2. 作業計画中間コンサルテーション（本記事の P.8 を参照）

(1) 2021 年 3 月会議

本プロジェクトを開始した。

(2) 2021 年 6 月会議

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」14を承認し、2021 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

(3) 2021 年 12 月会議

① 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。

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 4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%

¹⁴ 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](#)

- その他 0%

② 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、概念フレームワーク改訂	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%

③ 事務局への指示事項

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。

3. その他のリース型の取決め（本記事の p9 を参照）

(1) 2018 年 1 月 ED 第 64 号を公表

2018 年 1 月に ED 第 64 号「リース」¹⁵（以下「ED 第 64 号」という。）を公表した。ED 第 64 号は、貸手・借手の双方に使用权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。

¹⁵ 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](#)

(2) 2021年1月 ED 第75号とRFIを公表

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权モデル、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ED 第75号¹⁶を公表した。ED 第75号は、IFRS第16号とほぼ同様の内容であった。同時に、フェーズ2の予備調査としてRFI「コンセッションナリー・リース及びその他のリース類似の取決め」¹⁷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。

(3) 2021年12月会議 IPSAS 第43号の承認

2021年12月会議でIPSAS 第43号¹⁸を承認し、2022年1月に公表した。IPSAS 第43号はED 第75号を最終基準化したものであり、ED 第75号とほぼ同じ内容である。つまり、IFRS第16号ともほぼ同じ内容である。これでフェーズ1の一般的なリース取引に関する基準開発は完了したが、IPSAS 第43号の発効日は2025年1月1日以降開始する事業年度とされ、約3年間の移行期間が定められた。その間に、開発中の新収益基準や、本プロジェクトのフェーズ2の結果を適宜反映して修正する予定である。

(4) 2021年12月会議 RFIの初回分析

RFI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、用語定義等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。

¹⁶ 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](#)

¹⁷ RFIの原文 <https://www.ipsasb.org/publications/request-information-concessionary-leases-and-other-arrangements-similar-leases>

¹⁸ IPSAS 第43号の原文 <https://www.ipsasb.org/publications/ipsas-43-leases>

- RFI に対する詳細分析の前に、回答者と連絡を取り、更に情報を入手する。
- 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。

4. 収益・移転費用（本記事の p11 を参照）

(1) 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」（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¹⁹を参照されたい。

(2) 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²⁰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。
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。 ・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。

(3) 2020 年 12 月会議 最終基準化の方向性の検討

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。

¹⁹ 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](#)

²⁰ 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](#)

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。

(4) 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關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に強制可能であり、課せられた義務の履行に關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。

取決めに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關連する要素を評価す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關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關係するという客觀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關係する部分を ED 第 70 号に従って會計処理した上で、残る部分に ED 第 71 号を適用して會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 号に従って會計処理する。

拘束力のある取決めに關する強制力は、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、構成を見直すこととする。

(5) 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。

(6) 2021年6月会議 収益・移転費用

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の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（同等の手段を含む）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。

現行概念フレームワーク	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。

(7) 2021 年 9 月会議 収益・移転費用

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」を満たすにつ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、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 の会議の場では行わず、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。

(8) 2021 年 10 月会議 収益

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。

(9) 2021 年 12 月会議 収益・移転費用

① 拘束力のある取決めを伴わない移転費用

「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、フローチャート案を示して考え方を説明したが、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。

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。説明の出発点は移転費用の定義とする。

「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。

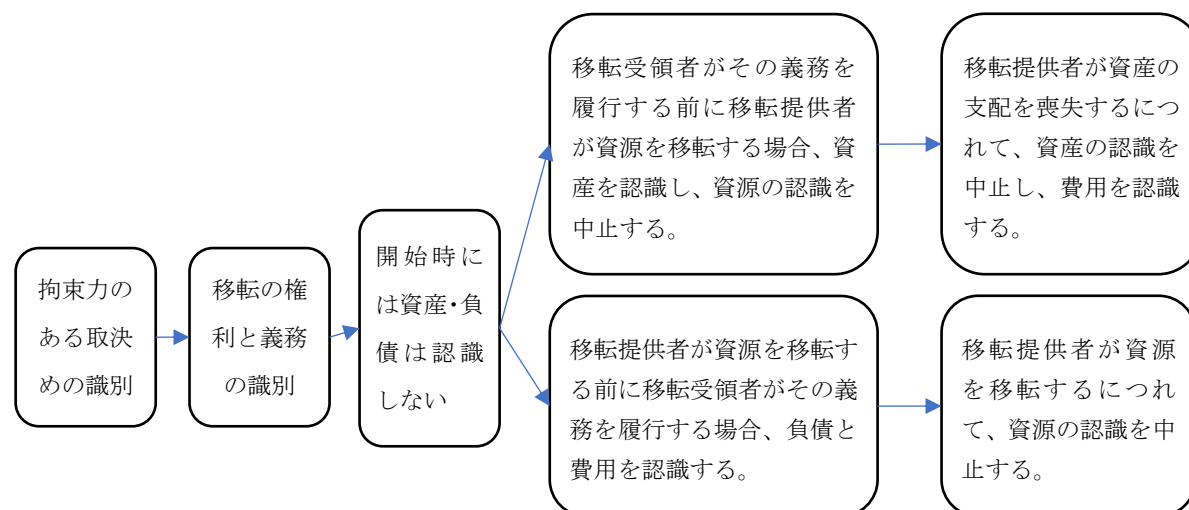
議論の結果、移転提供者から現金以外の資源が移転された場合、他の IPSAS に従って帳簿価額で測定することが決定された。

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。

② 拘束力のある取決めを伴う移転費用

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。



事務局への指示事項は次のとおり。

- こ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。

③ 移転費用 IPSAS の草稿案

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 等、移転費用の原価に含めるべき項目）を事務局が提案した。

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るべきか、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。

減損の論点： 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を伴う移転費用」に関する会計モデル案に反映されている。

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。

④ 収益会計における「現在の義務」の概念

ED 第 71 号「履行義務のない収益」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を伴う収益」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。

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。

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。

⑤ 個々の「現在の義務」の区別（収益）

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。

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。

⑥ 「特定の活動」及び「適格支出」の明確化（収益）

スタッフは、「特定の活動」及び「適格支出」に関係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。

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。

5. 測定（本記事の p17 を参照）

(1) 2017 年 3 月会議 プロジェクトの開始

IPSASB の測定プロジェクトは、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、及び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) 2019 年 4 月 CP「測定」の公表

2019 年 4 月には、CP「測定」²¹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) 2019 年 12 月会議 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。

²¹ 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](#)

2020年9月会議でED第74号を承認し、2020年10月に公表した²²。

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) 2021年4月 四つのEDを同時に公表

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、インフラ資産及び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。

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」 ²³	2020年12月会議
ED第77号	測定 ²⁴	2021年2月会議
ED第78号	有形固定資産 ²⁵	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 ²⁶	2020年9月会議

(5) 2021年12月会議

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。

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。

²² ED第74号の原文：[Exposure Draft 74, IPSAS 5, Borrowing Costs – Non-Authoritative Guidance | IFAC](#)

²³ 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](#)

²⁴ 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](#)

²⁵ 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](#)

²⁶ 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](#)

参考情報その2 前回までの記事まとめ

- 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