

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

Board : IPSASB）会議報告

2022 年 6 月 21 日～24 日 アメリカ合衆国・ニューヨーク会議

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	—	2022 年 3 月の議案書を承認	2
2	作業計画	—	四つの新規プロジェクトを追加	3
3	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	移転費用について会計モデルを検討 収益会計について契約外債権の事後測定、資本的補助金等を検討	5
4	測定	ED 第 77 号に寄せられたコメントを基に、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	現在操業価値の測定基礎の開発継続を決定。現在操業価値のコア原則について議論。	16
5	概念フレームワークの改訂フェーズ 1	ED 第 77 号に寄せられたコメントを基に、測定ヒエラルキー、公正価値及び市場価値について議論	引受価格、解放原価、正味売却価格の測定基礎を削除することを決定	24
6	リースフェーズ 2	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	コンセッショナルリー・リースの会計処理を検討	29
7	有形固定資産	ED 第 78 号に寄せられたコメントの概要分析	ED 第 78 号の方向性をおおむね維持することを決定	33
8	IFAC アップデート	—	IFAC CEO によるプレゼンテーション	37
9	公的部門基準設定主体フォーラム	—	9 月開催のイベントの案内	38
—	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） ・ IPSAS と日本の政府会計の比較研究 ・ 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			39

No.	議題	会議前までの状況	今回会議での討議・決定事項	頁
	- 過去の IPSASB 会議の報告記事 - IPSASB のボードメンバー 一覧			
ー	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 - 収益・移転費用 - 測定 - 概念フレームワークの改訂 フェーズ 1：測定 - その他のリース型の取決め - 有形固定資産			43

(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 6 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 10 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 6 月の IPSASB 会議は、2022 年 6 月 21 日～24 日に、米国のニューヨークにて、12 名が実際に会議場に集い、6 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（以下「メンバー」という。）を始め、テクニカル・アドバイザー（以下「TA」という。）、招待オブザーバー及びスタッフを合わせて計 55 名であった。

この会議における承認文書はなく、継続案件を審議した。

（1）Ian Carruthers 議長による開会スピーチ

集合会議に参加いただいたメンバー、TA 及びスタッフに感謝する。正常化に向けて引き続き進めていきたい。9 月会議も集合形式で開催するので、更に多くのメンバーと TA が集合会議に出席することを期待する。

（2）議事録の承認

2022 年 3 月の会議の議事録案（非公開）を異議なく承認した。

（3）IPSASB 諮問助言グループ（CAG）報告

CAG 議長の Thomas Müller-Marqués Berger 氏から、6 月 20 日に行われた CAG 会議の要点について口頭報告が行われた。

CAG 会議では、欧州連合（EU）における IPSAS 第 41 号「金融商品」（以下「IPSAS 第 41 号」という。）の早期適用とその経験について、EU の Rosa Aldea Busquets 氏による報告が行われた。また、IPSASB の審議事項関連では「測定」と「公的部門のサステナビリティ報告の推進」について助言を得た。

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、年次作業計画の変更点について説明があり、以下の 2 点について合意した。

- サステナビリティ・プログラム情報、財務諸表の表示、異なる財務報告、及び公的部門のサステナビリティ報告の推進プロジェクトの 4 件を追記した。
- IPSAS 第 21 号「非資金生成資産の減損」（以下「IPSAS 第 21 号」という。）、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。）及び IFRS 実務記述書「重要性に関する判断の行使」の各プロジェクト案について、2023 年中に資源が利用可能になったら開始することを予備的に約束した。

¹ 会議の動画は YouTube で公開されており、無償で視聴できる。

9月会議翌週の9月19日と20日にポルトガルで行われる予定の公的部門基準設定主体フォーラム（PSSSF）について、説明と質疑が行われた。メンバーからは、基準設定主体間で用語定義等の基本概念の共有が必要との意見があった。

9月23日にドイツで行われる予定の、CIGARとIPSASBのアカデミック・アドバイザー・グループ（AAG）共催の学術フォーラムについても説明が行われた。9月のIPSASB会議において、IPSASB-AAG議長のAndreas Bergman氏による詳細説明を予定している。

（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）。

- ED第78号「有形固定資産」（以下「ED第78号」という。）に対するコメントは、賛成意見が多かったため、IPSASBの会議で指示した事項が事務局によって適切に対応されるのであれば、有形固定資産の新IPSASは次の9月会議で条件付き承認を行うことができる。ただし、測定プロジェクトにおける現在操業価値（COV）の測定基礎に関する最終的な結論を別途反映する。

（3）プロジェクトの進捗等（2019年～2023年の現中期計画期間）：6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

プロジェクト	CP 承認	ED 承認	最終文書	
			承認	公表
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
収益 拘束力のある取決めの有無によって会計処理を分ける公的部門用の収益基準を開発中	2017/06	2019/12 ED70 ED71	2022/12	
移転費用 補助金や税金の費用を扱う基準書を開発中		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	—			
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 ISSB の ED を公的部門用の指針に修正する	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。

3. 収益・移転費用（アジェンダ3）

（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」（以下「IPSAS 第9号」という。）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」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 収益・移転費用プロジェクトのこれまでの進展

収益・移転費用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）移転費用プロジェクトの全体像（3.2.1）

事務局によるこれまでの概要説明が行われた。特に決定事項はなかった。

メンバーからは、投影スライド上の資産認識に関するテキストボックスの記載の前提として、資産認識基準が満たされるかどうかの評価が必要ではないかとの指摘があった。

（3）移転費用の会計（3.2.2）

移転費用の会計モデルについて議論した結果、主要な移転費用会計の原則は、「主体が移転権（transfer right）を支配するかどうかの判断である」ことを決定した。

事務局には、移転費用 IPSAS の草稿において、移転提供者はまず、拘束力のある取決めから生じる移転取引は当初認識時に資産になるかどうかを検討すること、その次に、資産の事後的な認識中止と費用の認識を検討すること、を明記するように指示した。

IPSASB は 2021 年 9 月の会議において、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ている。

今回の会議では、当該決定に関連し、拘束力のある取決めにおいて移転提供者が移転受領者に対して持つ強制権＝移転権（transfer right）は資産であり、当該権利が消滅するにつれて資産認識を部分的に中止することを確認した。

また、拘束力のない取決めについては、移転された資源（補助金として渡した現金等）に対する支配を喪失した時点で移転費用を認識することを決定した。

メンバーの主なコメントは以下のとおりである。

- ワーディングに注意が必要だ。まずは資産認識について、資産が支配されており、認識規準を満たしていることの評価を行う必要がある。
- 議案書の par.6(c)について、この項の最初のセンテンス自体には賛成だが、二つ目のセンテンスには反対である。公的部門では拘束力のある取決めなしでも一定の制限が課せられる場合が多い。
 - 【事務局】当該事項については議論済みだが、公的部門では何がより一般的なのかについて草稿には記載していない。
- 拘束力のある取決めの定義と条件、強制力が重要。移転提供者がまず拘束力のある取決めに従って履行した場合、生じたパフォーマンスのみが当初認識されると理解している。借方に権利等の資産、貸方に現金又は他の移転した資産。それ以外の何かについて考慮する必要があるのかは疑問なので明確にしてほしい。
 - 【事務局】その理解で正しい。移転提供者が最初に資金提供した場合、移転受領者に何かを強制する権利を持ち、それが資産となることは決定済みである。
 - 【議長】指摘が明確になるように修文すること。
- 資源を移転した時に作られる権利にフォーカスすべきである。権利を作り、その権利が受領者に強制力を持つ。そして当事者が義務を履行すると権利が消滅する。
- コメントが三つある。① par.6(c)について、国際機関の監査を行ってきた経験とは少し異なり特殊な状況である。多くの場合は拘束力のある取決めに満たして提供されている。② par.11(c)について、何がキードライバーなのかについて説明してほしい。③ par.11(d)について、コンプライアンスの権利はあるがモニタリングの能力がないと思われる場合がある。例えば2年に1回しかモニターできない、又は複数年の最終年のみ等。
- キードライバーについて質問したい。私は移転受領者によるコンプラ義務だと考える。資産・負債の認識時に費用を認識する時点は、費用を認識する時点の結果なのか。公的部門では資産を認識して次に費用を認識することが一般的なので、費用と資産の認識時点について強調すべきと考える。
 - 【事務局】受領者によるコンプラ義務の履行がキードライバーの一つであるが、それをキードライバーであるとは書きたくはなかった。会計処理は、資産がまだあるのかどうかに基づくべきではないので、コンプラ義務の履行によって資産のその後も変わる。
 - 【事務局長】ED 第 72 号「移転費用」（以下「ED 第 72 号」という。）では、移転受領者の視点で移転提供者の会計を扱っていた。資産がまだあるのかどうかについて他の理由を強調する必要があった。取引の反対側の視点に偏らないようにする必要がある。

- 移転提供者の視点に立つ必要があることには同意する。しかし、二つの異なる論点がある。一つは、費用を認識するときに、資産・負債を認識できる結果となる場合がある。権利・義務について何を行うかを明確にすべきである。
 - 【事務局】メイン論点ではないと考える。認識の分析の一部でしかない。
 - 【議長】これまで慎重に議論してきたところである。先と後で何が起こるのか。期末になっても資産をまだ保有しているなら、減損を検討する必要がある。それがポイントではないか。取引の各段階について明確化すればよい。
- par.11(b)について、サービス提供者、資源提供者及び資源受領者が同時に義務を履行した場合、資源提供者はそれを費用として処理する。資源受領者も同時に収益を認識するのか。
 - 【事務局】そのとおり。
- 提案されたシナリオのほかに、移転提供者が一定期間にわたる移転費用の進捗を測定できない場合を加えてはどうか。
- キードライバー等の用語に注意が必要である。また、考慮すべき事項が多岐にわたるので、それらに対して中立的であるべきではないか。起草に当たり、意図しない優先性を設けるべきではない。
- par.11(d) 拘束力のある取決めの履行のモニタリングについて、どれがどの結論に帰属するのかを明確化すべきではないか。初度であれば、当初認識と事後測定の両方に関連する。また、モニターする能力と意図の違いは何か。
 - 【事務局】モニターする能力と意図にフォーカスすると、意図ではなく能力が重要視されているので、その点を明確にする。
- 私が図を見たときの印象は自明であり、基準開発上、これ以上は不要であるというものであった。追加には反対である。キーかキーではないかについても同様である。作成者の判断を信頼すべきである。
 - 【議長】そのとおり。複雑にし過ぎてはならない。
- 図はよく理解できる。ただし、多くのパターンがあり、結果も多数に上る。拘束力のある取決め自体に多数の要素が含まれている。多くの設例やサポート文書が必要なのか。

(4)移転前の負債の認識 (3.2.3)

移転提供者が、資源を移転受領者へ移転する前に負債を認識すべき場合について議論を行った。議論の結果、拘束力のある取決めの有無に基づき、①拘束力のある取決めから生じる取引において、移転受領者がそのコンプライアンス義務を充足した場合、又は②拘束力のある取決めがない取引において、「IPSAS 第 19 号で記述している待機義務」若しくは「資源のアウトフローを必要とする法的義務」のいずれかに帰結する場合、に場合分けをすることとした。①、②のいずれかに該当するならば、資源提供者は、資源を移転する前に負債を認識すべきであると決定した。事務局には、移転費用 IPSAS の草稿で待機義務と契約会計原則の関係を説明することを指示した。

メンバーの主なコメントは以下のとおりである。

- 移転受領者が資源を受け取る前に義務を履行する例について3月に議論した。実例はあるのか確認したい。
 - 【事務局】移転受領者の視点では、最初に義務を履行して資源を貰わないというのはいり得るが、非常に珍しい。ED 第72号の時点で離脱シナリオを作り、そのまま使用している。草稿が出てきたら対応状況を確認してほしい。
- 事務局提案に同意する。ただし、移転受領者が最初に履行するケースは、拘束力のある取決めがないので待機義務を得られる。拘束力のある取決めがあるなら、待機義務はないのではないか。
 - 【事務局】拘束力のある取決めと待機義務を両立することは非常に困難であることに同意するが、それを排除することには反対である。生じる可能性がある。
- 拘束力のある取決めがある場合に、義務があることには同意する。拘束力のある取決めがない場合に、待機義務があるのかは疑問である。拘束力のある取決めがない場合、移転を行うための法的義務を持ち得るが、それは常に待機義務とはならない。一定時点で移転を行う義務を持つ、拘束力のある取決めとは異なる種類の取決めとなる。
 - 【議長】具体的な例はあるのか。
 - 支払済みの予算の減額が一例である。寄付の取決めを持ち、それはプログラムを全体的にサポートするもので、履行義務やコンプラ義務として定義される特別なものではないが、資金を提供する。
 - 【事務局】オフラインで別メンバーからも同様の指摘を受けた。拘束力のある取決め外で、待機義務又はある種の法的義務を負うケースはあり、それによって負債が生じる可能性はある。
- どの当事者も義務を履行していない場合、費用は認識されない。一方で、待機義務がある場合、費用と負債が認識されることになる。費用はより不確実な状態で認識されることになり、直感的におかしいと感じた。待機義務を初年度にどう会計処理するのか。
 - 【事務局】拘束力のある取決めがある場合、待機義務はない。相互に排他的である。
 - 【議長】引当金を計上し、その後にそれが拘束力を持つことになった場合はどうか。既に費用を計上しており、引当金を持っている場合である。
 - 【事務局】その場合は、負債の振替になる。費用や負債を二重計上する必要はない。
- 現金移転が予算執行と密接にリンクしている場合や、未払金の計上なしでは支払いができない場合が実務上存在する。
 - 【議長】個別の法域の状況について考慮はしない。メンバーには、示されているモデルについて議論してほしい。どのような明確化が必要か、法域ではどのエリアが機能しないか。
- 待機義務の一例として、公共不動産の一時的な占有に関する決定や、土地に建物を建設する権利が挙げられる。3年間等の一定期間で、更新可能である。更新について有効な期待はない。待機義務の説明を詳細にするべきである。

- 【議長】重複説明は避ける必要がある。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。）をレビューし、IPSAS 第 19 号がこの件を正しく扱っていることを確認する。過去の複数の事象が当てはまると思う。
- 公企業が連結されたファンドに毎年度末までに収益の 15%を移転することを要求する法律があるとする。移転されない場合、負債と費用を認識する。
- コミットメントの前に一定のアナウンスがある場合が多い。拘束力のある取決めに締結する意図を示した場合、何が起きるのか。待機義務になるのか。AG（適用指針）として挙げてはどうか。
- 【事務局長】IPSAS 第 19 号が既にあるので、まずはそれに基づいて判断する。IPSAS 第 19 号を適用すると待機義務によって引当金が必要になる場合があり得る。
- 【議長】移転費用基準と IPSAS 第 19 号の間のナビゲーションが重要である。
- 【事務局】このケースでは待機義務にならないと思われる。IPSAS 第 19 号はかなり適用範囲が狭い。
- 待機義務と未履行契約の原則の関係を明確にしてほしい。待機義務を認識している状態で、誰も履行せず拘束力のある取決めに締結する場合、認識済みの支出を戻すのは奇異に感じる。
- 監査人の視点では、資金受領前にコンプラ義務を履行する可能性があるので負債を認識するというのは関係者に誤解を招く可能性がある。
- 【議長】我々が検討しているのは拘束力のある取決めにおける会計であり、財源関連の議論は別である。
- 移転受領者が義務を履行しているなら、移転提供者は負債を認識すべきである。実際のケースではもっと複雑である。設例を更に増やしてほしい。
- 【事務局】移転提供者が自動的に負債を計上するわけではなく、拘束力のある取決めに考慮しなければならない。拘束力のある取決めがない場合や、拘束力のある取決めにおいて支払義務が定められていない場合、負債は生じない。待機義務については、IG 又は IE において IPSAS 第 19 号と相互参照することで対応できる。
- 【議長】IPSAS 第 19 号のガイダンスの変更には慎重になるべきである。

(5) 予算承認に対する修正版移転費用モデルの適用 (3.2.4)

事務局は、(3) と (4) で提案した移転費用の一般的なガイダンスを、予算承認 (appropriation) にも適用することを提案した。議論の結果、予算承認は移転費用の一般的な会計モデルによって扱うこと及び強制力のあるガイダンスの追加は不要であることを決定した。また、事務局には、ボードメンバーとの議論に基づき、予算承認に関する強制力のない適用ガイダンス (IG) を起草することを指示した。

メンバーの主なコメントは以下のとおりである。

- 費用認識のタイミングは、ED 第 72 号と同じなのか、更に後になるのか。
- 【事務局】結果的な会計処理は同様になるが、異なるアングルから見ている。ED 第 72 号では、予算承認が実質的でない限りは費用計上するとして、その根拠は示していなかった。

た。今では、IPSAS 第 19 号に基づく待機義務が存在する場合に、その時点で費用を認識する。予算承認は、資金を放棄する条件次第である。IPSAS 第 19 号を使うかどうかは異なる。

- 議案書 3.2.4 の par.8 について、Approved appropriation という用語があるが、appropriation 自体が承認なので、意味が重なっていないか。
 - 【事務局】待機義務の関連でこのような表現としている。使い方自体はおかしくない。
- appropriation については、何も追加すべきではないと考える。
- 私も原則の追加には反対である。次のステップはどうなるのか。appropriation は会計事象ではない場合が多いので、進めるべきではない。また、ED 第 72 号のガイダンスは将来の年次の appropriation を条件とする複数年の移転であったが、それは議案書 3.2.1 のディシジョンツリーのシナリオ 2 に該当する可能性があるので、基準書に持ち込めるのではないか。
 - 【議長】同意する。
- appropriation は一例であり、ガイダンスを加えるべきではないということに同意する。監査上はコンプラ義務であり、無条件の支出である。
- ガイダンス追加不要という意見に賛成する。モデルが機能するかどうか、メンバーや TA が自国に当てはめて考えることがとても重要である。Appropriation の過程は法域特有である。
 - 【議長】BC（結論の根拠）の利用が実務的と考える。
- 質問の 55%が、appropriation の会計に関するものであった。分かりやすいので提案に賛成する。
 - 【事務局長】BC において、appropriation が範囲内であると説明する。
 - 誰も読まないところにガイダンスを置くのはよくないと思う。
 - 【議長】我々には単一のモデルが必要である。それをサポートするのが IG であり BC である。
- 誰が報告主体かが重要で、それによって処理も変わる。報告主体は定めない方がよい。
- 我々は、appropriation が会計上の事象になった場合に限り扱う必要がある。BC で明確化すべきではないか。
- 基準書で扱わないことに賛成する。強制力のないガイダンスで、どのような場合に会計上の論点となるのかを説明することはできる。
 - 【議長】特定の強制力のあるガイダンスは必要ないことで合意できた。論点としては、① 幾つかの一般的な IG を設けること、②BC に何を記載すべきか、がある。意見のある場合は事務局と個別に議論してほしい。

(6)減損と不利な契約を扱う修正案 (3.2.5)

事務局は、①移転提供者は、移転に関する拘束力のある取決めが、関連する資産について減損の評価を行うべきであるという何らかの兆候を示しているかどうかを検討する必要がある旨を強調すること、及び②結論の根拠において、不利な契約の概念は、資産・サービスの交換に限り適用される、従って移転費用の拘束力のある取決めには適用されないことを説明することを提案した。議論の結果、不利な契約は移転費用には適用できないことを決定した。

事務局には、減損基準との関係を再検討し、現金及び非現金資産の移転に適用され得る原則を開発することを指示した。

メンバーの主なコメントは以下のとおりである。

- 不利な契約は移転費用には適用できないという意見には反対である。主体は契約を売却できる可能性がある。また、ペナルティを支払わなければならない場合がある。
 - 【事務局】不利な契約については、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に立ち戻り、それが IPSAS 第 19 号でどのように取り入れられたかを考える必要がある。当時 IPSASB は、不利な契約は、交換取引にのみ適用されると考えた。非交換取引には適用されないことが明白であり、移転費用は非交換取引である。もし不利な契約の考え方を適用すると、契約や取決めにおいてベネフィットが不可避のコストを上回らないケースの全てが不利な契約とされてしまい、即時費用化となる。関係者はそのような処理が正しいとは考えない、と我々は伝えられている。よって適用できない。
 - 【議長】結論の出た議論を再開することはしない。この論点については 2 回も議論している。収益側には十分な説明がなされているが、費用側にも必要である。ただし、議論は再開しない。
- 【CAG 議長】我々は非交換取引について、不利な契約という側面と、減損の兆候という側面から話している。受取不足は減損の兆候となる。この二つの視点を明確にすべきである。
 - 【議長】コミュニケーション方法が重要である。ただ、この点は明確にペーパーで論じられていると考える。
- 減損は、移転提供者と移転受領者の対称性を確保するために有用であると考ええる。移転提供者は移転費用を原資産の帳簿価額で認識すると言おうとしているので。提供する財及びサービスと原資産の間には直接の関係はないので、その点を明確化してほしい。
 - 【議長】減損については、減損基準を見ると、必ずしも財及びサービスを戻す必要はない。財及びサービスの価値が低いというのは、資産の公正価値が帳簿価額よりも低いという外部情報の一種である。これは減損の兆候であるが、自動的に減損になるわけではない。
- ビジュアルな減損について、指標が IPSAS 第 21 号に沿っておらず、よい例とは思われない。移転する財ではなく原資産の価値をテストする、というのが不利な契約に関する過去の決定に沿うものである。
 - 【議長】事務局への指示事項は、減損の兆候について考えることである。既に IPSAS 第 21 号の検討を終えているので、疑問点は、我々が実際に話したことに限られる。
- 我々がここで扱っているのは、拘束力のある取決めの下で等しく未履行の場合であると思う。多くの場合、移転提供者は現金を移転する。ここではとても限定された状況を扱っている。より原則主義に立ち戻った議論をすべきである。
 - 【事務局】現金は減損されないことには同意する。IPSAS 第 19 号の第 80 項に基づく、とても狭い指示を扱おうとしている。それが、非金融資産のみを検討している理由でもある。非金融資産ではなく現金の場合はどのような影響があるのか、考える必要がある。拘

束力のある取決めを結ぶ場合に、その資産価値が低い場合には、移転費用かどうかにかかわらず、減損となる。

→ 【議長】コンセッションナリー・ローンや同リースとの関連でも考える必要のある論点である。また、詳細な論点に立ち入っているのはそのとおりである。皆がこの原則が正しいことに同意するなら、ガイダンスを機能させるにはどうすべきかを考えるべき。指示事項は、原則を持ち帰り、現金資産と非金融資産の双方に当てはめることである。

- 第三者へのワクチン接種の例を考える。各当事者が未履行の時点で拘束力のある取決めに参加したときに、費用を認識するのか。現金を移転し、移転権利を評価するまで待つのか。待つのは正しいとは思われない。
 - 拘束力のある取決めに理解して締結することは、等しく同じなのか疑問である。反証可能な推定なのか。ワクチンの例では、3者が皆リーズナブルではない場合があり得る。書き方に注意されたい。
 - 【CAG 議長】反証可能な推定は、交換取引に適用されるが、非交換取引を我々は検討している。まず非交換取引であり、次に減損であるがそれは余剰及び欠損の視点ではない。5milのうち1milのみを減損とするのはおかしい。PLには5milが表示され、それは減損にはならない。
 - CAG 議長に同意する。非金融資産の減損は、IPSAS 第 21 号と IPSAS 第 26 号「資金生成資産の減損」（以下「IPSAS 第 26 号」という。）でカバーされている。拘束力のある取決めの条件に同意して支払った場合、それはもう事後測定の論点となる。
 - 私は移転の価値は減損ではなく測定の論点であると考えている。非金融資産を財務能力について考えているので、IPSAS 第 26 号に基づいて測定することになるのか。私は測定の論点だと思う。
- 【議長】スタッフ提案については、どう起草するか次第である。IPSAS 第 21 号を検討するべき、というのが追加の指示事項である。

(7) 契約外債権の事後測定 (3.2.6)

事務局は、①ED で提案した会計原則について、適切な場合には、配置を変えつつ保持すること、及び②契約外債権に IPSAS 第 41 号を類推適用することについて、主体がガイダンスを適用する際の参考となるように、強制力のないガイダンスを追加すること、を提案した。議論の結果、ED 第 71 号「履行義務のない収益」（以下「ED 第 71 号」という。）の提案どおりに、IPSAS 第 41 号の会計原則を、契約外債権の事後測定に類推適用すべきことを決定した。

ED 第 71 号では、契約外債権の事後測定は、IPSAS 第 41 号の範囲内の債権については IPSAS 第 41 号に従って金融商品として測定し、IPSAS 第 41 号の範囲外の債権については、IPSAS 第 41 号に従って、償却原価で測定する金融資産と同様に測定することを提案していた。収益 IPSAS でもこの考え方を維持することになる。

事務局に対する指示事項は次の 2 項目である。

- ① 契約外債権に係る強制力のあるガイダンスの配置を変更し、契約外で生じる収益取引による債権への適用をよりよく説明すること。

- ② メンバーと協力して、どのような強制力のないガイダンスを議案書の第7項(b)と(c)に追加すれば、主体が契約外債権の事後測定に IPSAS 第 41 号の原則を適用するのに役立つのかを検討すること。

メンバーの主なコメントは以下のとおりである。

- 契約外債権の場合に特異点があるので、それを強制力のある文書に示すべきと考える。NZ において税金は契約外債権であり、払わなければペナルティが課せられる。IPSAS 第 41 号に準じて明確化することが有用である。
→ 【事務局】まさにドラフト時に検討していたことである。留意する。
- 提案に賛成である。気になるのは、契約期間を識別できない場合に契約外債権を有し得る、そして基準に従って減損できない場合である。全ての場合に契約期間を識別でき、基準を適用できるのか、契約期間を識別できずに価値をそのままとするのか。原価か公正価値の選択肢は持っているのか問題はないのかもしれないが。
→ 【議長】IPSAS 第 41 号で対処できるのではないかと。
→ 【事務局長】税金の発生分が該当するか。一般的な将来取引の発生とは、課税事象が完結していないので同じではない。債権の会計処理だけでは解決できないと思う。
→ 【議長】では持ち帰り検討するようお願いしたい。
- 契約債権と契約外債権に同じ会計処理が適用されるべきである。強制力のあるセクションに追記してほしい。IPSAS 第 41 号の範囲を修正すべき。
→ 【議長】IPSAS 第 41 号はアナロジーで適用するのであり、直接適用ではない。指示事項が二つあり、2 名の挙げた例について、何か追加が必要なのかを検討すること、また、強制力のないセクションから強制力のあるセクションへ移動すべき項目があるのかを検討することである。

(8) 収益取引の開示規定 (3.2.7)

事務局は、表示を修正し、開示規定の順番を変更することによって、どの開示規定がどの種類の収益取引に適用されるのかを区別しやすくするとともに、現行の開示規定における重複を避ける等、一部修正した上で保持することを提案した。議論の結果、ED で提案した開示規定は適切であること、順番を変更した上で保持すべきことを決定した。

事務局には、次の指示を行った。

- ① 校正グループと協力し、開示のガイダンスが簡潔明瞭で効果的に表示されるようにすること。さらに、重要な判断に係る開示が全ての収益に適用され得るのかを検討すること。
- ② 「結論の根拠」の文案を起草し、IPSASB がどのように開示の過負荷に関するコメントに対応したのか、及び主体は特定の取引に対してどの開示を適用する必要があるのかを反映すること。

メンバーの主なコメントは以下のとおりである。

- 同意である。政府は基準書をチェックリストのように使いがちなので、そのようなメンタリティを忘れないようにしてほしい。開示を使って収益の性質を理解するのは原則であると思う。
- 我々は主に拘束力のある取決めのない側について話をしてきたが、開示がそれに偏るのはおかしい。少し立ち戻って考えるべきであると思う。
- 繰り返しのセクションはいらないので、起草時に考慮してほしい。付録1の表の項目リストを見ると、「重要な判断」は拘束力のある取決めの伴う収益についてのみ記載があるが、「重要な判断」は全ての収益に関係する。
- 【議長】スタッフの提案に同意を得たと判断する。また、校正グループの検討方法についても意見のとおりにされたい。

(9) 資本的移転による収益の会計 (3.2.8)

事務局は、拘束力のある取決めから生じる収益に係る会計原則は、資本的移転にも適用できること、及び、適用ガイダンス又は設例を追加して、会計原則を資本的移転取引に適用する方法を示すことを提案した。議論の結果、資本的移転の会計については、拘束力のある取決めの伴うので、拘束力のある取決めから生じる収益に対する会計モデルによって対処することを決定した。

事務局に対する指示事項は次のとおりである。

- 資本的移転の定義によって、取引が適切に説明されるようにする。
- 資本的移転に関する適用指針、適用ガイダンス、設例を起草する。資本的移転の収益認識は、その拘束力のある取決めにおける財源構成とは別に検討することを明瞭に記載する。
- 結論の根拠を起草し、資本的移転は拘束力のある取決めから生じることが期待されることを説明する。
- 設例を複数設ける場合には、変更箇所を一つだけにする。当該変更が会計上のアウトカムにどのように影響するのかを反映させる。7月のチェックイン会議で、IPSASBに修正版の設例を提示すること。

メンバーの主なコメントは以下のとおりである。

例1について

- 例に賛成する。
- 例えば、教育機関用の建物を建設する途中で、なぜ収益が発生するのか。教育を提供する過程で収益が発生するのではないか。
→ 【事務局】例1では特定の用途は示していない。二つ目の例では特定の用途である。

例2について

- 【CAG 議長】意図した用途が合意と異なる場合に、ペナルティが期間にわたりプロラタ形式のみで課せられるなら同意する。ただ、この場合には10年後の最終時点でのみ、8milの収益を認識できると考える。9年目までは全額返還の可能性はある。
→ 【議長】この例を使うなら、二つの論点を区別する必要がある。ペナルティの論点は第2の過去の事象である。

- 【CAG 議長】ペナルティを事象として話しているのではなく、8mil の収益認識について話をしている。
- 【事務局】この例に合意が得られるならば 8mil の認識時点が確定する。主体が中止を選択した場合に限り 8mil が発生する。中止の決定までは現在の義務は発生しない。
- 【CAG 議長】コンプラ義務はそれを 10 年超にわたり使用することである。そうしなければ返還義務が生じる。1 年目でも収益が生じ得る。
 - 【議長】設例の意図は、期間を超えて使用する事実の強調である。
 - 【CAG 議長】それはペナルティが期間にわたり減少することを意味する。
 - 【議長】それがペナルティ導入の対象である。ペナルティが適切である。
 - 【事務局長】今は書かれていないところを議論しているので、設例の条件を明確化する必要がある。
- CAG 議長と同意見である。全く建物を使用しない場合とペナルティが同じなのは違和感がある。収益認識時点は 10 年後とすべきである。期間にわたる収益認識にはそぐわない。
 - 【議長】言語の論点である。皆が満足する形にペナルティを検討したい。
- コンプラ義務は建物を 10 年超営業することでその 10 年間にわたり 8mil を獲得する。ペナルティにかかわらず、収益は 8 年間で期間にわたり計上すべきである。
- 契約違反の際に、主体は価値と価値の差額の両方を返還するのか。
 - 【議長】一つの値を変えたら、他の二つ以上の値を変えるべきではない。
- メンバー皆が原則に沿っているのか、原則を会計処理に適用しようとしているのかが疑問である。私にとっては履行義務モデルに見える。その場合、ペナルティは将来事象であり、取決めによって決まる。
 - 【議長】そのとおり。

例 3 について

- 問題はペナルティという用語から生じている。我々はペナルティではなく受け取った資金の返還についてのみ話をしている。疑問点は、本当に借方に 8mil を受け取っているのか、また、貸方は何なのか。我々の原則は、貸方は負債ではなく収益になる。
 - 【議長】我々はコンプラ義務がこの場合に機能することには同意している。
- 収益の場合に、不利な契約について議論する必要がある。
 - 【議長】それは別の変数なので区分したい。
- 概念フレームワーク（以下「CFW」という。）の 5.16 項に注意する必要がある。資源の移転なしに決済される義務は負債ではない。ペナルティが回避可能なら負債にはならない。収益を繰り延べるべきである。
- 私には例はとてもクリアに見える。勝手に追加要素を乗せようとしているが、例はシンプルかつクリアである。

強制ガイダンスか非強制ガイダンスかについて

- 【事務局】何らかの AG を設けることを考えている。

- AG は不要である。少なくとも、資本移転は拘束力のある取決めで生じることを明確化すればよい。
- 【議長】IASB の基準書はとても古いので AG を設けてはどうかと考えている。
- 最近の他の基準書に倣うと IE の前に IG を設けているので、慎重に考えるべきである。

移転費用の不利な契約について（議案書にはない項目）

- 【事務局】収益側にガイダンスを持っているので、別個のガイダンスは不要であると考ええる。
- 資本移転を拘束力のある取決めの一部として定義する意味がそこにある。この点はクリアになっているのだろうか。
 - 【事務局長】この種の取引は拘束力のある取決めとして生じる。拘束力のある取決めに該当しないものに関するガイダンスは作らない。収益の認識繰延を行い、資本移転に拘束力のある取決めで用いないケースが出ないかは心配である。
- 英国の経験では、capital の用語を使用しなかった。予算担当の人々を教育するのが難しいからである。資本移転の定義を正しくし、基準書で正確に説明する必要がある。
- 【議長】何か追加の指摘がある場合は、7月8日までに事務局へ連絡されたい。

4. 測定（アジェンダ4）

（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 CFW²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 これまでの進展

2021 年 4 月に ED 第 77 号「測定」³（以下「ED 第 77 号」という。）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。

² 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](#)

³ 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](#)

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) 現在操業価値の測定基礎に対する回答のプレビュー (4.2.1)

事務局が ED 第 77 号の現在操業価値（以下「COV」という。）関連の提案に寄せられた回答の概要を説明した。今回は公的部門の測定のために必要な概念・原則と、それらの概念をどのように COV に取り入れるかを議論する。

メンバーからの主なコメントは以下のとおりである。

- ED 第 77 号の SMC5 と SMC6 への回答を見ると、誰もが賛成しているとは言い難い。ここで何かしらの対応が必要と考える。全体としては、何かしら対応が必要という意見である。リーズナブルな数が部分的に賛成又は反対である。
 - 【議長】明確に多数のコメントがある。異論がないのは、公正価値は IFRS 第 13 号「公正価値測定」（以下「IFRS 第 13 号」という。）そのままを含めるべきであるということである。COV の論点は様子が異なる。
 - 【CAG 議長】2021 年 12 月の CAG 会議で COV を継続すべきかどうかについて議論している。全員一致の見解はないが、IFRS 第 13 号とは異なる何かが必要であるという意見であった。
 - 【事務局】皆が賛成なら異論ない。
- 【議長】公正価値とは別個の基礎のガイダンスを開発する点に異論はないか。
 - この決定を行うに当たり、操業能力目的で保有するオペレーショナル資産に言及することで、明確化に役立つと考える。以前、財務能力目的で保有する資産に公正価値を使用したためである。
 - 【議長】同意する。IPSAS 第 44 号における合意とも整合している。これを決定事項として次へ進む。

(3) 公的部門における資産の測定 (4.2.2)

公的部門の測定は、元となる実体的項目の価値（インプット）に基づくべき、という ED 第 77 号の提案について審議した。測定 IPSAS の公正価値ガイダンスは IFRS 第 13 号と整合させるべきであり、したがって、別の公的部門用の測定基礎が必要となることを決定した。また、公的部門用の測定基礎は、資産から生じるサービスや便益ではなく、資産を構成する実物的項目に基づいた資産価値とすることを決定し、当該決定の理由について「結論の根拠」で説明するように事務局に指示した。

メンバーからの主なコメントは以下のとおりである。

- 【事務局】会議前にコメントを二つ受け取っている。一つ目は、インプットの意味するものは何か。インプットにおいて注目すべきは実物資産である。学校の場合は、教育サービスではなく建物である。二つ目は、長い文章に様々な概念的な議論が詰め込まれているので、BC を充実させるべきである。

- インプット・アプローチは実務的である。図は明確に記載されているが、公的部門ではインプットとアウトプットの間にリンクが存在する。実際の公的部門では、インプットは複雑な要素から構成されており、政治的決定などに左右されるし、公共の需要などにも左右され、実務的ではない。CFWに基づく、入口価値が定義されており、購入原価を反映している。提供されるサービスとは非常に異なるので、アプローチに疑問がある。COV の定義は非常にあいまいである。アウトプットは提供されたサービスであり、目的を達成するために COV をどのように定義するかがポイントであると考ええる。
 - 【議長】定義に立ち戻る必要がある。7月のチェックイン会議又は9月会議に、この点を考慮した提案が可能となる。
- 事務局提案に賛成である。インプットの用語について、CAG のコメントも踏まえて改めて検討してはどうか。実物資産項目に含まれる要素には、現在の同等資産（modern equivalent）もあるのではないかと。
 - 【議長】用語についてクリアにする必要がある。
- インプットの考え方には賛成である。操業能力目的で保有する資産について、実物がない場合があるのではないかと。資産に関しては CFW の定義を参照する。サービス提供能力に対する権利の測定を行う必要がある。
 - 【議長】オフラインで受け取ったコメントに近い。対処が必要と考える。
- 議論を実物資産に限定するかどうかについて、再検討が必要である。アウトカムやアウトプットについては、対象への配分が非常に難しい。
- 事務局提案に賛成である。アウトプットに関する説明は誤解を招くと考ええる。アウトプットは par.20(b)で inconsistent と書かれているが、インカム・アプローチを認めているのでおかしいと思う。COV はアウトプット・アプローチと対立するのか。
 - 考慮が必要である。事務局は BC で一貫性について説明すること。
- 事務局提案に賛成である。原資産の実物資産に限る点には疑問がある。多くの場合はそれがインプットになるが、天然資源については、加工した項目の再調達原価が代替となる。テスト対象を拡大して考えるべきである。
 - 【議長】確かに広く考える必要がある。
- インプットには反対である。他のメンバーが天然資源の例を挙げたように、公的部門では実物資産を保有することが難しい場合が多い。遺産資産についても同様と考える。割引キャッシュ・フローがアウトプットなのかについても疑問がある。内在する公共の価値をどう考えるのか。
 - 【事務局】今はサービスと原資産の価値について論じている。ここで議論するのはよいが、BC で論じることには反対である。過去の IPSASB の決定にフォーカスする方がよりこの点を明確に伝えられると考える。
 - 【議長】おそらく今の BC では足りていない。
- インプットの考え方に賛成である。水資源の議論を思い出した。貯水池やダムは電気を作るためにのみ有用である。インプットを評価に持ち込むのが難しい。水は測定可能であり認識可能である。

- 【議長】天然資源は CP 段階なので解釈は慎重に行いたい。インプット・アプローチとして何が記述されているのかについては、IPSASB の支持が得られたと考える。コミュニケーション方法や一貫性には大きな問題がある。資産の定義について権利ベースのアプローチを取る場合は、インパクトがある。コミュニケーション方法と正確性については一貫性を保つ必要がある。

(4) 現在操業価値の原則の継続 (4.2.3)

ED 第 77 号における現在操業価値の提案を基に基準開発を進める提案について議論し、ED 第 77 号の現在操業価値概念を更に明確化した上で進めることを決定した。また、公正価値は操業能力目的で保有する資産の測定については利用者に有用な情報を提供しないので使用すべきではないことも決定した。これらの決定と、公的部門用の測定基礎が必要な理由について、測定 IPSAS の「結論の根拠」で説明するように事務局に指示した。

メンバーからの主なコメントは以下のとおりである。

- 【議長】最初のパートの公正価値については、決定済みなので後半に進む。減価償却後再調達原価は測定技法であることについてコメントをお願いしたい。
- 減価償却後再調達原価が主に使用される技法となる。公的部門ではそれだけなのかが自信がない。資産に含まれる残存サービス提供能力を再調達することができるコストとは何か。減価償却後再調達原価は技法ではあるが、市場に出すことも技法である。
- コメントによって幾つかの弱点が明確になっている。公的部門用の測定基礎を進めるためには、公正価値ではダメな理由を明確にする必要がある。
- 【議長】各測定基礎間の違いを明確に説明する必要がある。

(5) 公的部門の測定基礎の核となる 3 原則 (4.2.4)

ED 第 77 号における現在操業価値の原則を保持し、核となる三つの原則（既存の資産、現行の用途、現在の配置）を明確化することによって関係者の理解を容易にする提案について審議した。既存の資産及び現行の用途の二つは、現在操業価値の核となる原則として保持することを決定した。現在の配置の原則については、更なる検討が必要であるとされた。

事務局には、資産の減損との関連で「余剰能力 (surplus capacity)」及び「現在の配置」をどのように現在操業価値の説明に適用すべきかを検討するように指示が出された。また、公正価値原則と現在操業価値原則を表形式で比較すること、及び現在操業価値の測定基礎の核となる原則を当てはめた設例を設けることも指示された。

メンバーからの主なコメントは以下のとおりである。（以下、EUV=existing use value）

なお、測定のセッションには評価専門家として RICS（ロイヤル・チャータード・サーベイヤーズ協会）の職員 2 名がゲストとして参加した。

- 既存の資産について、核となる原則がそうであるならば、そのエッセンスは英国の EUV によって説明され、それは他の原則であることを理解しておく必要がある。

- modern equivalent の下の詳細な内容についても検討する必要がある。EUV を原則として進めることには反対である。
→ 現行の用途については同意見である。ただし、定義に触れた方が、答えが簡単になる。
- 【評価専門家】適用される原則には賛成だが、EUV の定義は詳細すぎる。現行の用途は、公的部門の測定基礎として核となる原則になると思う。
- スライドの現行の用途のラインの二つ目のボックスについて、アウトカムが不明確だと思う。フルキャパシティに基づいてアウトカムは評価されるべきである。
- 現行の用途は特殊資産にとっても有用である。
- 【CAG 議長】CAG 会議では最有効使用から離脱した価値が支持されていた。最有効使用については、資産の用途をサービス提供の異なる方法に限ることで理解できる。
- 今朝議論した modern day use の概念から外れたくない。
→ 【測定 TF 議長】一つ下の階層の話をしているように思う。原則は、取得した資産を評価することであり、その資産を現在の使途で評価する。価値は、状況によって異なる。
- 価値とサービス提供能力の関係は悩ましい。サービス提供能力とは何か。コロナによって 3500 人いた建物が 150 人になったら、それがサービス提供能力なのか。この点については実務的であるべきである。
→ 【評価専門家】サービス提供能力とはサービススペースである。2 フロアを余計に持っているとして、それを手放して公正価値で測定できる。
- 【測定 TF 議長】これまで考えていなかった部分である。組織のマネジメントの決定であるという意見も同様である。もし建物が大使館の場合、他のテナントはいらないので、重複スペースではあるが、余剰スペースにはならない。
- 状況次第であると理解した。例として、三つの拠点を有する商店、学校、大使館を考えてみる。1000 人収容の学校で地域の事情で 500 人を受け入れている場合、余りの 500 人分の容量はどのように会計処理するのか。
- 余剰能力について何か説明文を作る必要がある。500 名より増えないと将来見込まれるなら、現在の用途は 500 名であり、残りの 500 名分は区分してリースか売却か。ゼロ評価になるかもしれない。いずれにしても対応が必要である。
- 【議長】事務局と TF には、IPSAS 第 44 号の公正価値の扱いを検討してほしい。
- 【評価専門家】人数がもう 500 名を超えないなら、スペースは余剰となる。あまり価値はない。カーブアウトできない場合、オペレーションに何も寄与しないので、価値はない。
→ 【議長】会計的には減損に該当すると思われる。
→ 【測定 TF 議長】測定 TF に評価専門家も含めて検討し、9 月会議の資料を提示する。
→ 【議長】IPSAS 第 44 号及び既存の減損規定に照らして検討してほしい。
- 現行の用途 について検討することは会計処理単位の検討にも有用である。どの権利を評価対象にするのかを検討することになる。
- 余剰は定義において対処できるのではないか。皆さんは減損と考えているが、将来の人口増を見込む場合は大きな収容人数で作ることもあるので、必ずしも減損ではないのではないか。

- 再調達原価を減価償却するのが手っ取り早いのではないか。永久に余剰であれば切り離して減損すべきである。
- 余剰の反対に過密な資産についてはどうなるのか。双方について検討が必要である。
- 【議長】一旦余剰の議論を止め、ここからは既存の配置について議論する。
- 文案がとても規則主義に読める。
- 現在の配置について議論することは正しい。ここで私が反対した EUV についての議論に立ち戻るべきではないか。
- 核となる原則を維持するスタッフ提案に賛成である。ただ、オフィスを暫定的に移動しているような場合についての配慮が必要と考える。
- 原則に賛成だが、現在の配置の原則がどこで適用されるのかについて明確化が必要と考える。
- 他の場所でサービス提供する場合、同じサービス提供者ではなく、同じサービスニーズでもない。実際のニーズよりも計画が優先されることもある。中央政府のサービスであれば場所は選ばない。ロケーションが同じである必要はあるのか。
- 【議長】まとめると、おおむね提案に同意が得られたと考える。ただし、表現方法について改善の余地があり、規則主義的な記載も見られる。測定 TF は様々なケースについて考慮してほしい。

(6) インカム・アプローチの名称変更 (4.2.5)

会議最終日に、インカム・アプローチについて、議案書の内容とは離れたセッションが行われた。現在操業価値の測定技法としてインカム・アプローチは必要なのか、必要ならどう呼称するのか、質疑は行わず、各メンバーの意見を聞いた。

事務局は、聞き取り結果を踏まえて 9 月会議にインカム・アプローチに関する提案を行う。

メンバーからの主なコメントは以下のとおりである。

- 事務局と TF がこれまでに持ち帰ると決めたことを確認したい。アクションが何なのかが明確であれば、より深い追加の指示ができると思う。全員が会議外の非公式な議論に参加しているわけではないので、ハイレベルの要約でよい。
- 【事務局】私の理解では複数論点にまたがる指示を受けている。ボードから直接ではなく、通常のプロセスからである。現在操業価値に関する特定の SMC について、回答者の懸念は対処され、議論された。その結果、ED 第 77 号の提案は必要に応じて修正することを決定した。今日までに、ED 第 77 号の提案した原則について、測定 IPSAS へと続けてよいかを議論した。2 日前に、三つの核となる原則について議論した。我々はそれらを引き続き基本とすることを決定し、他のマイナーな原則にも触れ、それらの定義について IPSAS の 9 月会議又はその後に提示予定である。つまり、現在操業価値を継続する。ここでインカム・アプローチを詳細に議論したくない理由は、現在操業価値に関する結論が出ないとインカム・アプローチについても決定できる範囲が減ってしまうからである。
- 【測定 TF 議長】非公式な議論におけるメンバー指摘を取り上げたい。内輪で話したことがあり、我々が承知しておらず明確化が必要なことがあれば、挙げてほしい。

- **【議長】** 明確なことは、現在操業価値に関する提案を開発していること、公正価値は IFRS 第 13 号のものを変更しないことである。これらに基づいて作業を行う。アウトカムとアウトプットに関する広範な検討を行ったが、我々は今のところインプットに焦点を当てて作業をしている。ボードが行った決定について、確認したいことがあるか。議案書 4.2.4 についても多数の特徴の意見を集めたので今後の検討に役立つ。
- 今週、非公式な議論をインカム・アプローチについて行った。インカム・アプローチと呼ぶときに、何を本当に意味しているのかが大切である。私が説明したインカム・アプローチについて、対話した人々は現在操業価値にはそぐわないと言っていた。我々はペーパーが述べていることについて、共通認識を有することが重要である。次に、議案書 4.2.4 に関する議論について、三つの核となる原則について話をしたが、あるメンバーが述べた、入口価値と出口価値に関する検討が必要である。また、現在操業価値をどう呼ぶにしても、前に進めるためには探求しなければならないことが残っている。公正価値とその主要な原則を、現在操業価値の主要原則と比べなければならない。測定基礎の間には同様の原則が存在する。異なる原則がある場合、それがコミュニケーションに有用な点となる。何が起きているのかを知ることは有用である。
 - **【議長】** 公正価値と現在操業価値の違いを明確にすることが重要な宿題の一つである。CAG の議論や、評価専門家によるセッションも有用であった。
 - コメントを支持する。インカム・アプローチは重要である。回答者の分析では、COV におけるインカム・アプローチの使用に懸念を示す回答者がいたが、それを支持する回答者もいた。他の測定技法（コスト・アプローチなど）を補完するために、どのような状況でインカム・アプローチは適切であるかを示すことで前進できると示していた。つまり、有用なアプローチであると示しており、私は直ちに無視すべきとは思わない。また、私の TA はイタリアではインカム・アプローチを遺産資産に使用していると言っていた。
- 同意する。私たちはインカム・アプローチが何か、どのように適用されるかについて異なる考えを持っていた。私たち全員の認識が同じであることを確認することが重要である。また、今回の会合で合意したことについて、インカム・アプローチを再考することは有益である。インプットは資産に具体化された権利を再調達するための代替案となる。今週の決定を考慮せずに、今すぐ決定するのは時期尚早である。私も先を考えるべきだと思う。三つの測定基礎の下で収益アプローチを採用する可能性があるが、そのアプローチは異なる。呼称を変える場合には先走りたくはない。しかし、ここでインカム・アプローチを適用するとき、それは IFRS のインカム・アプローチではないことを示すのは重要である。立ち戻ることになるので、明確にする必要がある。現在操業価値でどの測定技法を適用しても、コストで測定するので減損は生じない。これは全く異なる何かである。頓挫しないためにこのテストは有益だと思う。
- 更なる探求が必要である。上のコメントはそれを確固たるものとした。インカム・アプローチは、どのように計算され、どのように使われるかによって、異なる意味を持つ可能性がある。したがって、公正価値と別メンバーの主張する価値との間の調整が必要であることに完全に同意する。現在操業価値の下でのインカム・アプローチの必要性を感じており、更に明確にする必要がある。

- 今週の初めに現在操業価値が正しいという決定を下した。現在操業価値はインプット・フォーカスであるべきである。現時点では、保有している資産に関するものであると理解しており、入口価値とそのインプット・フォーカスについて決定していないので、定義の修正案は事務局の宿題となる。今後、TODO を合意して定義したらそれを実現する必要がある。それでようやく、どのアプローチとするか、そして当該アプローチをどのように説明するかについて、目的適合かどうかを検討できる。現在の議論は、階層内で上下を行き来しており、技法について検討してから定義に戻ることになる。明確にしなかったことは、現在操業価値について、入口価値に関する決定は適切かどうか。余剰能力のある資産を保有している場合、当該資産なのか、又は削減された資産なのかも判断しなかった。未確定の定義に起因する他の結果があり得るか。特殊 vs 非特殊のどちらなのか、それは有用な区別かについても探求する必要がある。私たちはその場所固有の、非常に特殊な公共部門の資産を念頭に置いているが、公的部門は有形固定資産についてポートフォリオを保有しており、その中には非常に専門的なサービスを提供する必要があるものと、どこにでも拠点を置くことができる一般的なオフィスがある。したがって、公的機関が保有する資産のポートフォリオ全体で機能するものが必要となる。事務局の定義案が提示されたら、高度に専門化されたネットワーク、インフラストラクチャ、資産、遺産資産、最前線の操業用資産及び特殊な配置の必要がない一般的な資産に対して、それを複数例について定義案が機能するかどうかテストすべきである。既に得たコメントから有用な知見があれば、それを分析に組み込む必要がある。そして最後のポイントとして、柔軟であることが挙げられる。評価専門家とは対照的に、会計基準において本質的に評価技法であるものにどのように取り組むか。どのように規範的たるか。最後に、現在操業価値のインカム・アプローチは IFRS のそれとは異なる。公正価値では、同じことが恐らくマーケットにも当てはまる。IFRS との比較が必要である。
- IFRS と現在操業価値の違いが、既存の使用と既存の配置という二つの原則にのみ関連するかどうかであり、現在操業価値は特殊な資産に対してのみ重要であると思う。現在操業価値は、入口価値と特定の主体を検討している場合、特殊な資産に関する指標を生成すると思う。公的部門の主体は市場の価格で何かを購入できないので、公的部門には同じ市場があるという前提で仮定をテストしてみたい。測定基準の違いは何か。履行原価は主体が特別であるという仮定を置くので、履行原価と同じアプローチが必要だと思う。インカム・アプローチは、履行原価に基づいて責任を測定するための適切な手法であるだけではないと思う。インカム・アプローチでは、義務は非常に複雑な場合があり、様々な時点で金額を見積もる必要がある。

→ 【議長】履行原価にどう機能するかを検討することはとても重要である。スペシャリスト資産と非スペシャリスト資産の区別も重要である。

(7)2022 年 3 月会議の指示事項への対応 (4.2.6)

3 月会議における指示事項への対応状況を確認し、以下の 3 項目を決定した。

- インカム・アプローチは D22 項における履行原価を見積もるために利用可能な唯一の測定技法であることを明確化することについて、事務局提案の文章は適切である。

- 個別 IPSAS における開示規定を維持する IPSASB の決定を説明するために追加した第 54 項、第 55 項及び BC72 項は適切である。
- 会計方針の選択に関する明確化のために BC23A 項～BC23D 項、及び IG B2 項に行われた改訂は適切である。

事務局には、更に以下の指示を行った。

- 公正価値を見積もるためのコスト・アプローチについて BC65 項に追記する。
- 歴史的原価及び取引価格の定義案との一貫性を確保するために、メンバーと協力する。

メンバーからの主なコメントは以下のとおりである。

- BC65 項については、エディトリアル範囲を超えているように思う。
 - その指摘に反対ではない。ただ、コスト・アプローチに関する話を踏まえると少し変わってくるのではないかと。アプローチについてどう定義するかを検討するべきではないか。
 - 【議長】確かにそのとおりである。
- 移転価格と歴史的原価の違いについて。今の定義案では問題が解決されないと思う。
 - 【議長】スタッフと相談して検討されたい。
- 取引価格の定義は修正され、議案書 5.1 の par.7.5 の注記に示されている。歴史的原価の定義についても少し修正が必要ではないか。
 - 【議長】メールで修正案を送ってほしい。

5. 概念フレームワークの範囲を限定した改訂 フェーズ 1：測定（アジェンダ 5）

（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⁴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 CFW 改訂の影響
論点 3	IPSASB CFW 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

⁴ プロジェクト概要書（project brief）：[Limited Scope Update of Conceptual Framework | IFAC](#)

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「4. 測定」を参照されたい。

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」⁵（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公開草案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い、2022 年 3 月会議から ED 第 76 号に基づく概念フレームワークの改訂作業に着手している。

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) 引受価格、解放原価、正味売却価格の削除（5.2.1～5.2.3）

事務局が引受価格、解放原価及び正味売却価格の三つの測定基礎を CFW から削除する提案について、3 月会議の指摘に基づいた分析を説明した。国際会計基準審議会（IASB）の CFW の 2018 年改訂時における同様の測定基礎に関する扱いや、公的部門の財務報告における当該測定基礎の目的適合性について検討した結果、それらの三つの測定基礎を CFW の第 7 章からは削除することを決定した。

当該削除の決定に関して説明するために、事務局に以下の指示を行った。

- CFW には、共通して使用される測定基礎に関するガイダンスを含める。まれにしか使用されない測定基礎や、全く使用されない測定基礎をたくさん掲載するものではない。この考え方を CFW の結論の根拠で説明する。
- CFW の第 7 章に掲載しなかった測定基礎は、個別の基準書レベルでは使用される可能性があることを結論の根拠で説明する。
- 引受価格、解放原価及び正味売却価格の削除について、議案書 5.2.1 から 5.2.3 の文章から適宜選んで、改訂第 7 章の結論の根拠で説明する。

メンバーからの主なコメントは以下のとおりである。

- 仕掛品について、正味実現可能価額を有するものは、公正価値を有するとは言えないのではない。公正価値には市場価格の存在が必要である。
→ 【事務局】それは正味実現可能価額が必要な理由にはならないが、正味売却価格をサポートする状況はあると考える。同じ課題が売却コスト控除後の公正価値にも当てはまるので、正味売却価格を保持する理由にはならない。
- 正味売却価格に限らず、事務局が説明したような、様々なマイナーな測定基礎から公的部門で利用可能と思われるものに絞り込んだ経緯について、BC で説明してほしい。

⁵ 解説記事あり。[【IPSASB】国際会計基準審議会（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](#)

- 【事務局】BC に全般的な説明セクションを設けて対応したい。
- 小さな項目であってもアカウンタビリティに役立つものはとても重要である。落としたものは CFW では必要なくとも、個別基準書レベルでは使えることを明確化してほしい。
- 【事務局】基準書レベルの測定基礎を制限はしていないが、BC で配慮したい。
- 作業計画上は測定基礎の削除は予定していなかったのではないか。また新しい測定基礎が必要になった場合、将来的に導入することになるのか。
- 【議長】今第 5 章についても見直しを行っているように、必要なら再度検討することになる。
- 【事務局長】何かフレームワークについて事前に決定すべきではなく、都度対応すべきである。
- 簡単に変更するものはフレームワークではない。
- 【議長】コミュニケーションの中で周知していく。
- まだ策定から年数が経っていないので CFW は変えるべきではないと考える。本文か BC において説明を付すべきである。

(3)ED 第 76 号の SMC3 現在操業価値に対するコメントのレビュー (5.2.4)

事務局の説明後、評価専門家として、ロイヤル・チャータード・サーベイヤーズ協会 (Royal Institution of Chartered Surveyors : RICS) の Jonathan Fothergill 氏及び Steve Choi 氏によるプレゼンテーションと質疑が行われた。

公正価値は主に操業目的で保有する資産の評価には不適切であり、IPSASB は公的部門用の測定基礎の開発を進めるべきことが決定された。

メンバーと RICS 担当者の主な質疑は以下のとおりである。

- RICS の NY 拠点の近くには米国公認会計士協会 (Association of International Certified Professional Accountants : AICPA) がある。AICPA は評価について独自の基準を持っているのか。基準設定主体間の整合性はどのようになっているか。
- 【評価専門家】RICS のレッドブックは国際評価基準 (International Valuation Standards : IVS) を取り込んでいる。AICPA も IVS を同様に考えている。
- 公的部門の資産について。個別性が高く、サービス提供を目的として存在している。そのような資産はどのように評価するのか。市場キャッシュ・フローが得られず、サービス提供に特化している。
- 【評価専門家】ケーススタディーを紹介するので、その上で質問があれば受け付けたい。
- 基準書の強制力について、多数の評価会社が存在する。IBVS や IVS の強制力はどうか。
- 【評価専門家】評価基準はファームがどれを採用するのかによる。ビッグ 4 は評価基準について注意を促している。我々は IVS を推している。
- 【議長】エマージングであることがよく理解できた。
- 基準書の準拠に関する品質管理の指標はどのようになっているか。監査業界のようにピアレビュー等は行われているか。

- 【評価専門家】クレデンシャルは任意であり、強制ではない。ファームが強制に向かって
いるのかは分からない。評価専門家には監督官庁がない。
- 環境要因が様々存在するのか、そしてそれらは基準に影響するのか。
 - 【評価専門家】他の関係者と協働する中で環境要因を検討している。例えば NYC では、
建物は一定の環境基準を満たす必要が生じ、違反するとペナルティと罰金の対象となる。
まだ環境について一貫性のある基準は存在していない。例えば銀行も一貫した基準を持
っていない。
- スペシャリスト資産と非スペシャリスト資産をどのように決定しているのか、また、非スペ
シャリスト資産の場合、それは評価にどのように影響するのか。IFRS で公正価値か。
 - 【評価専門家】スペシャリスト資産はレッドブックの用語集で定義されている。複数の要
素がある。UK の公的部門では、existing use value がオペレーショナル不動産に適用され
る。一般的にはIFRSのカバー対象である。非スペシャリスト資産は比較的評価が容易で、
スペシャリスト資産は条件が付く。減価償却後再調達原価がその種の資産の評価に一般
的に用いられる。
- existing use value の定義について、公的部門で使用される理由を知りたい。資産の交換概念に
基づいているように思われる。なぜ資産の売却を想定するのか。
 - 【評価専門家】元々は民間の評価基準から来ているためである。実務上は問題が多々ある。
- existing use value の定義は UK のみで、国際的なものではないという理解でよいか。
 - 【評価専門家】国際的なものではない。UK 中心である。
- 道路について第三者間取引価格を見つけることは難しい。民間セクターで同様の資産を扱う
ことはあるのか。病院などの特殊資産に付随する土地の評価についても知りたい。
 - 【評価専門家】民間セクターにも同様のケースはあり、最終的には減価償却後再調達原価
を使用する。特殊な資産に付随する土地は、スペシャリスト資産の一部とみなされる。代
替的な価値をまず探し、それを調整する。
- 定義の最初のパートは、買手間で市場における自発的な交換を表していると思う。しかし二つ
目のパートは、それに制限を課している。既存の資産を現在使用している方法で使用する誰か
に売却するという事か。最有効使用ではないという理解でよいか。
 - 【評価専門家】私も同じ解釈である。
- 他の評価ガイダンスについて何かご存知か。
 - 【評価専門家】私の経験では知らない。IVS は再調達原価のガイダンスに関する最前線だ
と思う。
- 減価償却後再調達原価について、公的部門の資産に対する留意点があるか。ほかに 2 点質問が
ある。サービス提供能力についての見解と、テーマ別レビューについて教えてほしい。
 - 【評価専門家】まず 1 点目について、UK ではオペレーショナル不動産が資産の 6 ～ 7 割
を占める自治体が多い。その場合、減価償却後再調達原価を使用する。
- 自治体のオフィスはどのような扱いか。
 - 【評価専門家】非スペシャリスト資産となる。通常は十分なマーケット・インプットがあ
る。病院、学校及び図書館などは、スペシャリスト資産であり、ポートフォリオの主要部

分である。二つ目のサービス提供能力については、多くの評価者にとって直ちに明確であり、公的部門だけでなく民間部門でも機能する。マーケット・インプットとは異なる方法となる。レッドブックでも定義されているが、評価者に有用なガイダンスは存在しない。公的部門でそれらの評価を行う場合は専門性と経験が必要となる。

- 定義に関して質問が二つある。学校が歴史的建造物にある例を考える。定義上はどう解釈するのか。2点目は、天然資産についてどのように測定するのか。
 - 【評価専門家】1点目は、現在の同等物に関心を持つ。通常、省スペースで、異なる特殊性を持つ。歴史的なアングルは関連しない。地方当局のタウンホールを評価する場合、**modern day equivalent** を検討することになる。2点目の天然資源については、専門外である。別の部署のメンバーが担当しているが、我々のコアエリアではない。
- 公的部門のために特有の手段（**measure**）が必要かどうかを知りたい。入口価値で主体特有の価値を期待する場合、どのような実務上の論点があるか。非スペシャリスト資産に対する特別な手段は公的部門に必要だろうか。
 - 【評価専門家】非スペシャリスト資産は公正価値でカバーされる。追加は不要と考える。主体特有の価値であることについては懸念を持つ。何か追加するのは一般的ではない。
- 三つ質問がある。まず、潜在的に資産の一部を構成する資産と土地について、コンポーネント概念ではないと考えるのがいかがか。建物の減価償却を行う場合に、土地はテナントの一部ではないと考える。二つ目に、資産を持つが経済的な価値の概念を満たさない資産であった場合、それでも評価を行うか。例えば、市の境界外の土地で、明確な使途がないものである。三つ目に、大きな公園について評価するか。割引価値を使うのか。
 - 【評価専門家】まず三つ目の公園だが、もう少し詳細を説明してほしい。収益を生むのか、レクリエーションのサービスのみのか。
 - 公衆に開かれているが、その一部はインカムを生む。起業家や事業者が事業を行っているが、賃貸料は補助対象である。
 - 【評価専門家】公園は、土地の名目賃料で評価する。レジャー公園とは大きく異なる。二つ目のポイントについては、どのような資産かをもう少し知りたい。
 - 大きな土地で、市の境界外にある。使途は不明確である。
 - 【評価専門家】砂漠とか開発の余地がない場所であると理解した。非常に低い価値となる。再開発の計画があれば別である。
 - 同意する。
 - 【評価専門家】学校を評価する場合は減価償却後再調達原価を使用する。その場合、土地と建物を分けて評価する。建物は再建築原価を使い、土地は現在の用途に基づいて評価する。ただ、減価償却は全体で行う。
- IVSに基づくユニバーサルな定義はあるか。この定義は市場価値の定義と同じに思える。
 - 【評価専門家】私の理解とは異なる。
- 公正価値が導入されたが、市場価値を技法として残した議論と似ている。
- IFRS13 はどのように解釈され適用されているか。また、市場価値が減価償却後再調達原価と異なる場合をご存知か。市場価値が減価償却後再調達原価よりも低くなる場合はあるのか。

- 【評価専門家】EUV は市場価値と同じとなり得るし、低くも高くもなり得る。EUV が高くなるのは、不動産のロケーションが通常とは異なる場合である。市場価値は低い、サービス提供能力の再調達コスト高となる場合である。郊外に位置する容積過大のオフィス用建物などが考えられる。ほかには、建物が古く、事業の再調達原価が高い場合である。
- 土地の比較対象をどうやって入手するのか。
 - 【評価専門家】病院セクターにおいて、比較する場合がある。当該地域で比較対象を入手する場合がある。
- なぜ減価償却を土地のコンポーネントにも適用するのか。
 - 【評価専門家】土地と建物は一体として考え、資産全体を構成する。
- 効率的なレイアウトについて、Modern equivalent building は、実際にその目的に沿って置き換えることを望む資産なのか。
 - 【評価専門家】modern equivalent asset を現在の実態と比較することになる。
- 土地のコストをトップにおいて、その後に設計ではないかと思うが、何かスライドで示した計算順序には意味があるのか。
 - 【評価専門家】設計と専門家報酬は、一般的にプロラタで建設コストとして配賦される。我々は通常、これを建設要素として扱う。
- 報告日で不動産を評価することについて、減損テストにも同様のインプットを利用するのか。
 - 【評価専門家】インストラクションの時点では価値は分からないので、市場価値の調査を行うことになる。異なるアプローチや異なるインプットが適切であるかは不明である。
- 報告書上の評価は、オペレーションの継続を前提としているが、代替的用途の価値の方が高い場合、公的部門の財務報告上、現在の価値を情報提供するのか。
 - 【評価専門家】オペレーション用の不動産については、EUV が適切な基礎となる。現在の用途が継続すると考える。また、EUV は市場価値とともに提供される。しかし実際には、別の市場価値になることは少ない。
- 一種の再調達原価法であることを理解した。それが最も一般的に使用されるアプローチなのか。また、再調達原価法に加えて、他のアプローチ（インカムアプローチなど）を使用するのか。
 - 【評価専門家】減価償却後再調達原価は最終的な手段であり、学校、病院などの公的部門における固有の資産に適用される。私立学校や私立病院には利益アプローチやインカム・アプローチが使用される。事務所等にはインカム・アプローチが使用される。インカム・アプローチ又は比較可能アプローチがより関連性が高い。複数のアプローチを使用する場合に、乖離が大きければ単純に加重平均を行うことは望ましくない。どちらが最も良いアプローチなのかを考慮する。

6. その他のリース型の取決め（アジェンダ6）

（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」（以下「IFRS 第 16 号」という。）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权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（以下「ED 第 75 号」という。）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実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。

2022 年 3 月会議で、ED を開発することが決定された。

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) コンセッショナリー・リース：IPSASB の公表済・開発中の文書とのリンク (6.2.1)

今回の会議では、フェーズ 2 の重要論点であるコンセッショナリー・リースについて集中的に審議を行った。借手については、現行の収益基準である IPSAS 第 23 号に、借手が保有する使用权資産と、コンセッショナリー・リースの借手の会計処理に関する新セクションを追加することを決定した。貸手については、IPSAS 第 43 号に、コンセッショナリー・リースの貸手の会計処理に関する新セクションを追加することを決定した。

メンバーの主なコメントは以下のとおりである。

- ・ スライド上で名目リースについて触れているが、どこに入るのか。次回の検討ということで了解した。

(3) コンセッショナリー・リース：識別・分類・範囲 (6.2.2)

IPSAS 第 43 号に、コンセッショナリー・リースの識別、分類及び範囲に関するパラグラフを追加することを決定した。ただし、事務局はコンセッショナリー・リースの用語定義が必要かどうかを検討し、今回の議案書で IPSAS 第 43 号に追記することが提案された第 18B 項の記述も再検討することとされた。

同じく IPSAS 第 43 号のコンセッショナリー・リースの会計処理のガイダンスには、一般的なリースにおける借手の認識の免除規定（短期リース・少額リース）を記載しないことを決定した。事務局

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](#)

は、借手の認識免除はコンセSSIONナリー・リースの会計には適用されないことを明確に説明する文章を作ることが指示された。

リース・インセンティブ、リースの条件変更、変動リース料について、コンセSSIONナリー・リースに関する特別の定めは置かないことも決定した。

メンバーの主なコメントは以下のとおりである。

- コンセSSIONナリー・リースの定義を含めることを ED 第 64 号当時に提案した。AG として含めることがとても有用である。差額を識別する必要があることを AG までの強制力のあるテキストに明記する必要があるのではないかと。
 - 【議長】 有用なコメントである。
 - 【事務局長】 コンセSSIONナリー・ローンに正式に定義していない。持ち帰り、ED 第 64 号を確認したい。
- 話に理論的に追いつけていない。一般的な会計ガイダンスを借手の認識上の仮定へ広げる点について、コストベネフィットを理由とするなら、又は無価値の資産を考える場合、短期リースの仮定を適用すべきではないかと。
 - 【事務局】 TF はその点について検討済みである。少額資産であり、重要ではないのでコンセSSIONナリー・リースの対象とはしないという結論である。借手には認識すべき使用权がないので、それについて異なる会計処理は不要となる。
 - その場合、通常の会計処理にならない旨を明確化してほしい。
 - 【議長】 了解した。
- リースに交換と非交換のコンポーネントがあるのは分かりにくい。我々は非交換について話している。
- このアジェンダ・ペーパーで提供された情報を、どこかほかで明記してほしい。作成者がガイダンスを見つけるのに役に立つ。
 - 【議長】 同意する。コミュニケーション上の重要な指摘である。TF は留意されたい。これで、皆満足したように思われる。

(4) コンセSSIONナリー・リース：借手のコンセSSIONの認識及び測定 (6.2.3)

借手は、コンセSSIONナリー・リースにおける使用权資産を当初認識時に公正価値で測定することを決定した。ただし、測定プロジェクトにおける公正価値及び現在操業価値に関する議論、並びに収益プロジェクトにおける拘束力のある取決めにに関する議論と平仄を合わせる。

また、コンセSSION要素を当初認識時に収益として認識することも決定した。ただし、IPSAS 第 23 号に従って現在の義務が存在する（＝負債を認識する）場合は除く。

メンバーの主なコメントは以下のとおりである。

- 反対ではない。資産を公正価値で測定することに同意する。その場合、過去には基準書から除外されていたので、使用することを明確化することになる。公正価値の使用によって意図しない結果が生じないように留意する必要がある。

- NZ では 3000 以上のエンティティが政府の連結対象であり、この種の取引も多い。手間が多いわりに便益が少ないように思われる。5 年前の ED 第 64 号には強い反対があったが、今回も同様の反応が予想される。
 - 【リース TF 議長】英国の IFRS 第 16 号導入の経験では、無償及び名目対価のリースを定義に加えたので、強い反対は起きなかった。多数の主体があるのは同様である。
 - 【事務局】市場価値に関しては、ED 第 64 号について強い反対はなかったと理解している。公正価値については反対があったが、公正価値を歓迎する地域もあった。オーストラリアと NZ の地域固有の反対とも考えられる。
 - 【議長】我々が今述べるべきは、原則として、概念的に意味のあることを進めるという決定である。ただし、このような論点も考える必要がある。
- 連結範囲の個々の主体が報告する必要があるため、TF に考えてほしいのは、グループの一部である主体について、スコープの適用対象外とすることが可能かどうかである。コストベネフィットを考慮することができるようになる。
 - 【議長】原則主義の基準を作っているので、慎重になる必要がある。
 - 【リース TF 議長】TF は既に連結のポイントは検討済みである。それはこのボードの考えることではなく主体レベルで検討すべきものである。
 - 【議長】どのようにコミュニケーションするかという問題だと思う。
- 認識するとして、次に測定の課題がある。当初測定又は事後測定、原価のままとするか減損をどこかで行うか。評価モデルを使用するなら測定基準を使うことになる。認識するなら、それが重要かどうかを決めることになる。
- 中国で民間企業が IFRS 第 16 号を適用した際に様々な課題が生じた。このモデルは最初に公正価値評価があるので、IFRS 第 16 号よりも複雑である。このようなコンセッションについて公正価値を簡単に求めることができるのか懸念がある。リース期間全体を見れば影響はないのにそこまで求める必要があるか。
 - 【事務局】IPSAS 第 43 号は既に公正価値測定ができない場合のオプションを提供している。公正価値は既に IPSAS 第 43 号の使用権資産に適用されているので、それほど不雑性は増さない。
 - それは投資不動産のことではないか。有形固定資産でもそうなのか。
 - 【事務局】そうである。再評価モデルを借手が選べば、公正価値を選択し、事後測定でも公正価値になる。
- アプローチに完全同意する。今のところは場所を押さえておいて、現在操業価値が減価償却後再調達原価になるかもしれない。
 - 【議長】確かに測定 PJ の進捗次第である。12 月の測定基準の承認と足並みを揃える必要がある。
- par.15 について、一部の特殊な資産については価格を決めることができない。測定の結果待ちであるが、特殊な資産について反映できるか。
 - 【議長】リースと測定で整合性を図る必要がある。

- 【事務局】収益側の観点に移る。収益側については当初認識時には現在の義務がなければ認識しない、というガイダンスが存在する。現在の義務があれば負債を認識する。これと同様の会計処理でよいと思う。
- 非交換には IPSAS 第 23 号で交換には IPSAS 第 43 号というのは複雑である。作成者は分類に必要な十分な情報を持ち得るのか。
- 提案に同意する。フラグを示して、読者がどこを読めばよいのか明確にすればよい。
→ 【議長】同意見である。
- 現在の収益基準案では、報告主体はコンセッショナリー・ローンの市場外ポジションを適用する必要があるとしている。コンセッショナリー・リースについても、同様に収益基準に持ち込んでどうか。収益基準のどの部分を適用すべきか、ガイドする必要がある。
- 貸手が資産を移転しても借手のために支配する場合がある。そのような場合、リースになるのか。
→ 【事務局】IPSAS 第 43 号の開発時に、借手側には使用权モデルを使うと決めた。ただし、使用权にフォーカスし、原資産やリース取引にはフォーカスしない。
→ 理解するが、公的部門特有の論点である。貸手は、実際に支配しているのか。それは、資産の移転なのか。
→ 【議長】オフラインである。また、我々は IPSAS 第 43 号を変えようとしているのではない。

(5) コンセッショナリー・リース：貸手のコンセッションの測定と認識 (6.2.4)

コンセッショナリー・リースにおける貸手の会計処理について、ファイナンス・リースとオペレーティング・リースとに区分し、以下を決定した。

- コンセッショナリー・ファイナンス・リース
 - 移転された資産は、その帳簿価額で測定する。
 - 処分時における移転された資産の原価は、関連する IPSAS（第 16 号、第 17 号、第 31 号のいずれか）に従って測定する。
- コンセッショナリー・オペレーティング・リース
 - リース料は IPSAS 第 43 号に従って測定する。
 - 原資産を IPSAS 第 21 号又は IPSAS 第 26 号によって減損するかどうかを評価する時に、コンセッショナリー・オペレーティング・リースの条件を考慮することができる。

メンバーの主なコメントは以下のとおりである。

- 賛成である。IPSAS 第 9 号に言及があったが、新しい収益基準にも、暗黙の価格コンセッションが記載されている。よって我々の収益基準の新しい考え方にも沿っている。
- 用語について、コストを認識するという点は、取引価格とすべきではないか。
- コストという用語を使っているが、各ケースについて異なる形式の見積りコストを提案しており、とても紛らわしい。異なる用語を使えば適用が簡単になる。コンセッショナリー・オペレーティング・リースについては、減損の兆候との関係はどうなるのか。

- 【議長】用語の件は、スタッフに整合性を図ってもらうことを指示事項とする。
- 【事務局】二つ目の減損の件は、減損基準に修正は不要ではないか。兆候になる可能性があるが、確実にそうとは言えない。IPSAS 第 21 号と IPSAS 第 26 号は兆候について幅広いガイダンスを持っている。
- 収益を生まない資産をゼロ評価するのは、利用者に誤った情報となり、情報価値がない。長期の契約の場合、資産は評価減されないが、次にはゼロになる。
 - 【事務局長】それが長期の場合は、実質的にファイナンス・リースとなるので、我々は異なる会計処理をとっている。オペレーティング・リースに加えるか、そうでなければファイナンス・リースとして長期にわたる処理をするか。
 - そのとおりであるが、公的部門では、無期限の項目となることがある。
 - 【リース TF 議長】不利な契約と資産の減損に関する火曜日の議論を思い出した。それらの取決めとの整合性を確保する必要がある。移転費用チームとも整合性を図った方がよいと思うが、私は確保できていると考える。
 - 【議長】両 PJ にまたがる論点なので、整合性を図る。
- 共有不動産や持分不動産のケースが公的部門では多い。事務所スペースの共有の場合、取決めがなく、オペレーティング・リースに該当する場合が多い。そのような場合の取扱いはどうなるか。
 - 【事務局長】IPSAS 第 43 号は、IFRS 第 16 号と同様、契約である必要がある。文書のない取決めの場合、おそらくリース基準の範囲外になる。
 - 【議長】その質問は RFI になかったか。最初に実質的に検討済みの領域になる。
 - 【リース TF 議長】9 月に共有不動産を検討予定である。
- コンセSSIONナリー・リースでは、契約に基づく、契約の完了時にのみコンセSSIONを認識することにならないか。最初の段階では損失がないためである。
 - 【事務局】コンセSSIONナリー・リースでは、損失の認識はリースの開始時点であり、ファイナンス・リースの場合、二つの取引が同時に進む。一つは原資産の認識であり、IPSAS 第 16 号、第 17 号及び第 31 号を適宜使用する。二つ目は、リースへの正味投資であり、原資産との差異があれば、損失として認識される。損失は、開始日時点で認識する。
- コンセSSIONナリー・リースの契約については、二つの当事者の権利と義務という観点で議論されていたか。必ずしも文書化されていない場合がある。
 - 【リース TF 議長】9 月に契約について議論する予定である。
- 【議長】提案には満足であると理解した。

(6) コンセSSIONナリー・リース：表示と開示 (6.2.5)

コンセSSIONナリー・リースの借手に対する開示規定を IPSAS 第 23 号及び IPSAS 第 43 号に、貸手に対する開示規定を IPSAS 第 43 号に、それぞれ追加する提案については、特に異論なく了承された。

7. 有形固定資産（アジェンダ7）

（1）プロジェクトの説明とこれまでの進展

IPSASB で進行中の「遺産(Heritage)」と「インフラ資産(Infrastructure)」の二つのプロジェクトは、それらの資産の「測定」に関するガイダンスを追加することを目的としており、成果物として IPSAS 第 17 号「有形固定資産」（以下「IPSAS 第 17 号」という。）を大きく改訂した新しい有形固定資産 IPSAS を公表する予定である。進行中の「測定」プロジェクト（本稿 4. 及び 5. を参照）は対象範囲が広く、遺産とインフラ資産を含む資産全般に関する測定の論点も扱うため、「測定」プロジェクトで決定した事項は、本プロジェクトにも随時反映される。

2021 年 4 月には ED 第 78 号を公表し、2021 年 12 月の会議に他の測定関連の ED と合わせて寄せられたコメントの初見分析を行った。おおむね、ED 第 78 号には賛成の意見が寄せられていた。今回の 6 月会議は、ED 第 78 号に寄せられたコメントに基づき主要な論点の検討を行った。

本プロジェクト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）SMC1：構成の見直し（7.2.1）

ED 第 78 号の構成を基準書でも維持すべきことを決定した。ただし、文章を明確にするために修正を行い、ED 第 77 号と ED 第 78 号で循環している記載を削除することが指示された。また、ED 第 77 号と ED 第 78 号のどちらの基準書が有形固定資産の当初測定に適用されるのかを明確化する。

メンバーの主なコメントは以下のとおりである。

- Par.5(d)のスコープについて。Par.3 では par.4 で除外する場合と書かれている。
→ 【議長】スタッフと相談し、循環規定にならないように留意されたい。

（3）SMC2：測定基礎の選択—現在価値モデル（7.2.2）、会計方針の選択（7.2.3）

有形固定資産の測定について、現在操業価値と公正価値の会計方針の選択を維持することを決定した。どのようにこの選択を適用するかについて文章で明確に記載する。また、測定基礎の選択について、ED 第 77 号と ED 第 78 号の間の相互参照を見直す。第 26A 項及び第 29 項は両方とも測定基礎の選択を論じているので、文章を見直す。

現在操業価値と公正価値の間の選択は会計方針の選択であることを明確にする文章を挿入する。同じタイプの有形固定資産項目について内訳項目（クラス）が複数存在する可能性について、文章を明確化する。

メンバーの主なコメントは以下のとおりである。

- 公正価値と現在操業価値の選択を初めて行うことになる。選択があることに同意する。自由選択なのか、状況によるのかどうかは自信がない。
→ 【事務局】自由選択である。
→ 【議長】自由選択と言い切るのは拙速である。慎重に検討すべきである。

- 【事務局長】既に歴史的原価と現在価値で選択を行っている後なので、過度に記載するのはトラブルになる。会計方針の選択であり、主体が判断することである。
- 【議長】スタッフは持ち帰り、検討してほしい。公正価値でゼロ評価になってしまうのは望ましくない。
- par.26A の配置について、選択肢があると言っている。しかし、par.29 へ行くと、そこでも選択肢があると言っている。二つのパラグラフの配置について再検討すべきではないか。
 - 【議長】有用な指摘である。スタッフへのインストラクションとしたい。
- 会計方針の選択について、同じ施設を持つ病院が一部商業目的で使用される場合は、現在操業価値が異なるということか。
 - 【事務局】同じ施設だが使用目的が異なる場合、特定の測定を適用するためにクラスを区別することになる。
 - 【議長】CFW に関してまだ終わっていない部分に関係する。
 - 【事務局長】持ち帰り、検討する。本プロジェクトの範囲を超えていると思う。
- 病院を持つ主目的は、オペレーショナル能力である。何かを保有する主目的について説明する必要がある。
 - 【議長】持ち帰り検討案件とする。
- 追加的な論点が議論されているが、私は提案に全面的に賛成である。ただし、BC16 は複雑なので、もう少し明確に記載できると思う。

(4) SMC3 : 遺産資産の特徴 (7.2.4)

事務局への指示事項が幾つか挙げられた。BC16 項を修正して明確化し、AG3 項は遺産資産の全ての特徴を含むものではないことを明示する。AG3 項(a)に「and disposal」を追記することについて検討する。遺産資産の評価について測定 TF の力を借りて強制力のないガイダンスを開発することを検討する。

メンバーの主なコメントは以下のとおりである。

- AG3 項で他の資産と異なる特徴について挙げている。制限は、しばしば処分についても課せられる。AG3A 項として、使用と処分について述べてはどうか。
 - 【事務局】加えても問題ないが、エディトリアル範囲ではない。必ずしも回答者から挙げられているわけではない。他のメンバーも同意する必要があると思う。9月に提示する。
 - 【議長】9月に提示が良い。
 - 回答者の一部はこれを提起していた。
 - 【議長】検討する。
- 提案を支持する。
- 他と異なる特徴について、ユニークではないと書くべきである。
 - 【事務局】特徴を加減したくない。
 - 【議長】過去の決定に戻ることはない。

- 無視してしまってよいのか。IG 等が役立つことはないか。
→ 【事務局長】今日フォーカスしているのは追加的なガイダンスの要否についてである。非常に多くの人から追加のガイダンスの要請を受けているが、我々は原則主義を堅持する。
- 私の書いたレポートに遺産の評価に関するものがある。強制力のないガイダンスとして使えるかもしれない。
- 遺産資産の区別はとても重要な論点であり、急ぐべきではないと考える。また、ガイダンスの要請が多いのは、遅らせるためではなく本当にガイダンスを欲しているからである。
→ 【議長】誰もが満足する詳細なガイダンスを出すことはない。既に議論も尽くしており、7年間をこの検討に使っている。

(5) SMC4 : インフラ資産の特徴 (7.2.5)

ED 第 78 号で提案したインフラ資産の特徴を維持することを決定した。一部関係者のコメントを明確に認識していること及びそれらを採用しなかった理由を明示するために文章を修正する。また、公表したガイダンスの目的と、IPSASB はそれらを再度検討しないことを明確化する。

メンバーの主なコメントは以下のとおりである。

- ネットワークとシステムについて明確化したい。何がネットワークとシステムなのか。BC については、コメントの内容の分析と、それに対する対応の説明が必要ではないか。
→ 【議長】2 点目については同意する。BC にはバランスが必要である。
→ 【事務局長】BC は未完成なので、希望があればスタッフに伝えてほしい。
→ 【議長】ネットワークとシステムについては、既に散々議論した。BC にも反映している。これらは定義ではないので、IG に記載している。ルールではなく原則主義である。
- インフラについては同様の開示は不要なのか。
→ 【事務局長】インフラと遺産は有形固定資産の内訳項目である。会計処理は一緒である。定義はしていない。定義の有無にかかわらず有用であると考ええる。
- インフラについては、IPSAS 第 17 号で移動不能な特殊性があると言っていた。それらの一部を保持すべきではないか。
→ 【議長】その議論は過去に実施済みである。
- 提案にとっても満足している。一つだけ、他と異なる性質をいつ定義するのか。システムとネットワークの定義である。
→ 【議長】理解するが私の見解は異なる。何かを変える必要はない。
- 高速道路について、コードを適用することは困難であった。今日を振り返ると、まだ期待ギャップとコミュニケーション不足があるので、留意が必要と考える。手戻りするような期待に対してはガードが必要である。
- システムとネットワークの定義について。AG6 の例は分かりやすいが、他のネットワークやシステムが存在し、例えば港など、多数の要素を含む。設例を含んでほしい。
→ 【議長】AG6 は単なる例示である。定義ではない。
→ 【CAG 議長】特徴の説明である。異なる会計処理でないならば、特徴を細かく定めない。

→ 【議長】BC で適切にコミュニケーションを行う。

(6) SMC5 : 未認識の遺産資産の開示 (7.2.6)

ED 第 78 号における未認識の遺産資産の新しい開示の範囲を維持することを、特に異議なく決定した。

(7) SMC6 : 遺産資産に関する強制力のないガイダンス (7.2.7)

ED 第 78 号における遺産資産に関する強制力のないガイダンスを維持することを決定した。ただし、資産の定義に関する強制力のあるガイダンス (AG8~AG15) を短く修正するか、CFW における資産の定義に相互参照する。

メンバーの主なコメントは以下のとおりである。

- これまでの議論を踏まえ、測定 TF が何かすることがあれば対応する。
- 提案に全体としては賛成である。しかし、AG8~15 項に対するコメントがあり、CFW が繰り返し対応している。関係者に更に CFW を理解してもらう必要があるのではないか。また、それらの AG は CFW への参照でよいのではないか。

→ 【事務局】ガイダンスの追加は、過去の回答から必要であり、何も減らすべきではないと考える。

→ 【議長】CFW は変わっているところである。

(8) SMC7 : インフラ資産に関する強制力のないガイダンス (7.2.8)

ED 第 78 号におけるインフラ資産に関する強制力のないガイダンスを維持することを特に異議なく決定した。

(9) エディトリアルな変更点 (7.2.9)

事務局に、測定タスクフォースと協力して、当初測定及び事後測定の特定のガイダンスを関係者がどのように見ていたのかをまとめて9月会議に提示するように指示した。送電ネットワークに関する第37項(e)、AG6項(a)、BC59項(b)の言い回しを調整することも指示された。

メンバーの主なコメントは以下のとおりである。

- par.13 の削除はエディトリアルを超えていると思う。
→ 【事務局】9月にペーパーを作る。
- par.16 等、当初測定に関する削除について確認されたい。
- par.37 と AG6 の関係について調整が必要と考える。

8. IFAC アップデート（アジェンダ8）

IFAC CEO の Kevin Dancey 氏により、IFAC のビジョンと目的に関するプレゼンテーションが行われた。IPSASB にも大きな影響のある三つの領域として、強力で持続可能な会計専門職、強力で持続可能な民間及び公的部門の組織並びに強力で持続可能な金融マーケットと経済を特に強調していた。そして、公的部門がそれぞれの分野においてどのような役割を果たしているか。CEO は、IAASB とモニタリング・グループの経験についても情報共有を行った。

CEO のプレゼンテーション後、IPSASB メンバーによる質疑応答が行われた。

9. 公的部門基準設定主体フォーラム（アジェンダ9）

事務局による第4回公的部門基準設定主体フォーラムの説明が行われた。

- 9月19日（月）～20日（火）の2日間
- 開催地はポルトガルのカスカイス（Cascais）
- ポルトガルの OCC（Ordem dos Contabilistas Certificados：IFAC 加盟団体）の主催
- 各国の基準設定主体が、IPSASB の将来の戦略及び作業計画に対するインプットを行う機会である。
- IPSASB のメンバーと TA は是非出席されたい。
- 2日間のアジェンダの通読とカバーすべき主要トピックについて

以 上

参考情報その1 (2022年8月25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. IPSASと日本の政府会計の比較研究
3. 基準書の日本語訳
4. 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
5. 過去のIPSASB会議の報告記事
6. 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	リンク

基準書等	公表年月	原文	解説記事
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」	2022/05	リンク	リンク
ハンドブック 2022 年版	2022/05	リンク	なし

2. IPSAS と日本の政府会計の比較研究

日本公認会計士協会 公会計委員会研究報告第 28 号

「[国の財務書類の課題～国際公会計基準（IPSAS）との比較～](#)」（2022/03）

3. 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（初出版）	2018/03	リンク
2021 年ハンドブック版の翻訳 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 IPSAS 第 4 号 外国為替レート変動の影響 IPSAS 第 5 号 借入れコスト 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	2022/08	リンク

4. 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	

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

CP・ED 等	公表	原文	解説記事	コメント
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
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	リンク
ED 第 82 号「退職給付制度」	2022/04	リンク	リンク	リンク
CP「公的部門のサステナビリティ報告の推進」	2022/05	リンク	リンク	検討中
CP「天然資源」	2022/05	リンク	執筆予定	検討予定
作業計画中間コンサルテーション 結果概要	2022/05	リンク	なし	なし

5. 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	リンク
2022/03	アメリカ合衆国／ニューヨーク（バーチャル参加）	リンク

6. 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
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 各プロジェクトの過去の報告記事まとめ

過去の決定事項や事務局への指示事項は、記事本文ではなく参考情報としてここにまとめる。

1. 収益・移転費用
2. 測定
3. 概念フレームワークの改訂 フェーズ1：測定
4. その他のリース型の取決め
5. 有形固定資産

1. 収益・移転費用（本記事の p5 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「CP「収益費用」」という。）を公表した。コメントの期限は 2018 年 1 月 15 日である。CP「収益費用」の詳細は解説記事⁸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⁹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。

⁸ 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](#)

⁹ 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](#)

	・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。

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 ED 第 71 号を統合し、重複を排した ED 第 73 号を開発する。	
第 3 案：現状の ED 第 70 号、ED 第 71 号、ED 第 72 号の構成を維持する。	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ぬとした。

(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 ED 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 ED 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係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、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を判断を行った上で、「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 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。

(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、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、タスクフォースともに同意見であった。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。

(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に伴わない移転費用

「拘束力のある取決めに伴わない移転費用」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である。

- ・ 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に伴わない移転費用」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。

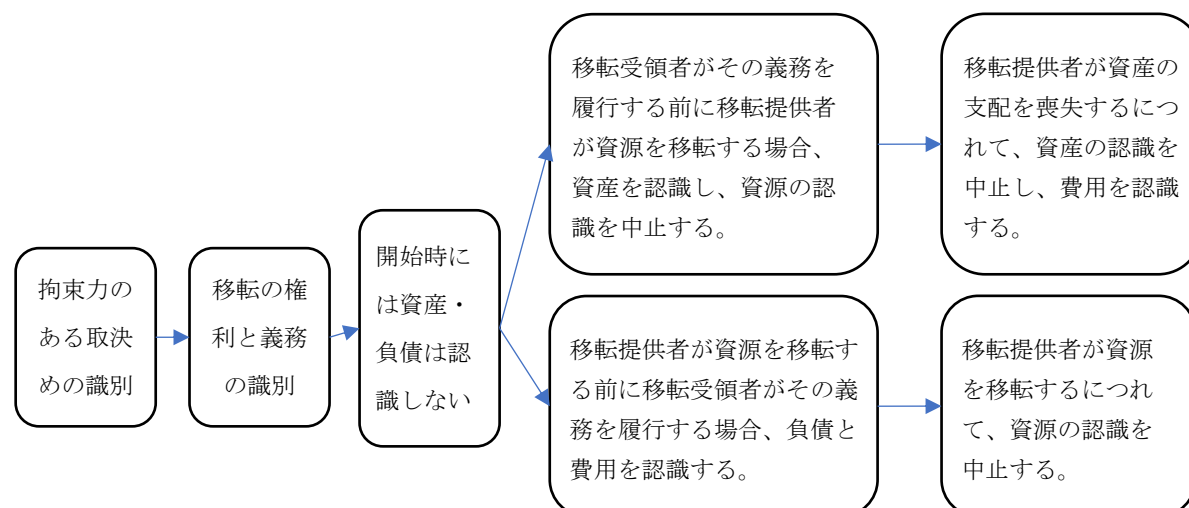
事務局への指示事項は以下のとおりである。

- ・ 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に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である。

- 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 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。

事務局への指示事項は次のとおりである。

- 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である。

- ・ 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である。

- 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である。

- 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。

(10) 2022年3月会議 収益・移転費用

① 収益・移転費用プロジェクトの全体像

事務局によるこれまでの概要説明が行われた。特に決定事項はなかった。

② 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

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。

③ 拘束力のある取決めにおける義務を概念的に表す用語

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。

④ 拘束力のある取決めを伴う強制力のある取引の不確実性

収益 IPSAS と移転費用 IPSAS には、取決めの締結時に、取決めを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。

⑤ 移転費用の認識時点と、モニタリングの取決め

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。

二つ目の論点として、一定期間にわたり消滅する「transfer right (移転権 : IFRS 第 15 号における契約資産を拡張した概念)」の完全な消滅に向けた進捗を、移転提供者が信頼性を持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。

⑥ 取引対価の「移転権」への配分

取引対価が「移転権」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うえで、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。

2. 測定 (本記事の p15 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)2019 年 4 月 コンサルテーション・ペーパー「測定」の公表

2019 年 4 月には、コンサルテーション・ペーパー「測定」¹⁰（以下「CP「測定」」という。）を公表し、関係者の意見を募った。CP「測定」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「測定」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¹¹。

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)2020 年 3 月会議 CFW の改訂プロジェクト概要書を承認

2020 年 3 月にプロジェクト概要書¹²を承認した。その後、同概要書の 10 個の論点のうち、CP「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。

論点 2	IASB CFW 改訂の影響
論点 3	IPSASB CFW 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

(5)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
----	----	------

¹⁰ 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](#)

¹¹ ED 第 74 号の原文：[Exposure Draft 74, IPSAS 5, Borrowing Costs – Non-Authoritative Guidance | IFAC](#)

¹² プロジェクト概要書（project brief）：[Limited Scope Update of Conceptual Framework | IFAC](#)

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」 ¹³	2020 年 12 月会議
ED 第 77 号	測定 ¹⁴	2021 年 2 月会議
ED 第 78 号	有形固定資産 ¹⁵	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 ¹⁶	2020 年 9 月会議

(6)2021 年 12 月会議（四つの ED に対するコメント分析）

四つの公開草案に対しては、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である。
- ・ 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 月会議から詳細な議論を開始し、まず「その他の論点」を集中審議する。

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である。

- ・ 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。

(7)2022 年 3 月会議（測定 IPSAS の開発開始）

① プロジェクトの概要説明

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。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 COV 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。

② 公正価値

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。

¹³ 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](#)

¹⁴ 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](#)

¹⁵ 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](#)

¹⁶ 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。

③ 履行原価

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（引当金の基準書）で履行原価を適用することを検討する。

④ 測定の開示規定の配置

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わ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。

⑤ その他の論点

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」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。

⑥ その他の開示上の論点

ED 第 77 号の開示に対するコメントのうち、重要性、現在価値測定の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。

⑦ 経常的な論点

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、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。

⑧ 現在操業価値に対する回答の要旨

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。

3. 概念フレームワークの改訂 フェーズ 1：測定（本記事の p23 を参照）

（1）CP「測定」まで

本プロジェクトは、測定プロジェクトにおいて 2019 年 4 月に公表した CP「測定」に寄せられたコメントを検討に基づいて発足しており、現在も測定プロジェクトと一体として進められている。

測定プロジェクトの詳細については、前述の「2. 測定」の記事まとめを参照されたい。

（2）2020 年 3 月会議 CFW の改訂プロジェクト概要書を承認

2020 年 3 月にプロジェクト概要書¹⁷を承認した。その後、同概要書の 10 個の論点のうち、CP「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。

論点 2	IASB CFW 改訂の影響
論点 3	IPSASB CFW 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

¹⁷ プロジェクト概要書（project brief）：[Limited Scope Update of Conceptual Framework | IFAC](#)

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

(3)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。測定に関する四つの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。そのうち、本プロジェクトに関連するEDはED第76号¹⁸である。

(4)2021年12月会議（四つのEDに対するコメント分析）

四つの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COV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。

各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月会議から詳細な議論を開始し、まず「その他の論点」を集中審議する。

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である。

- 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。

(5)2022年3月会議

① ED第76号：コメントのレビューとプロジェクトの方向性

事務局が解説を行った。特に質疑はなかった。

② 測定ヒエラルキー

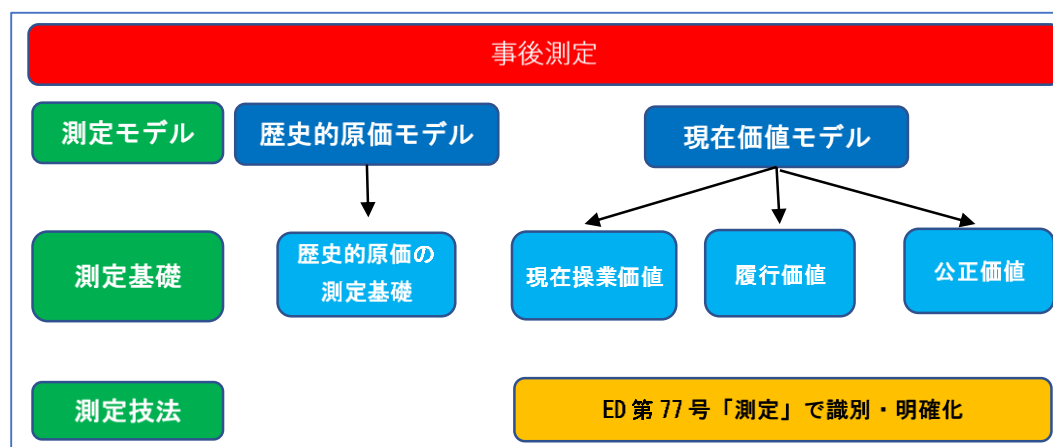
ED第76号で提案した測定ヒエラルキー（測定モデル、測定基礎及び測定技法の3階層）を、少し明確化した上でCFW第7章に引き続き取り込むことを事務局は提案した。

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。

¹⁸ 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](#)

測定ヒエラルキー図（事後測定フレームワーク）



③ 公正価値と市場価値

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。

④ 正味売却価格、解放原価、及び引受価格

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。

⑤ その他の論点

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。

4. その他のリース型の取決め（本記事の p29 を参照）

（1）2018年1月 ED第64号を公表

2018年1月にED第64号¹⁹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。

（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ED第75号²⁰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「コンセッショナリー・リース及びその他のリース類似の取決め」²¹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²²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。

¹⁹ 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](#)

²⁰ 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](#)

²¹ RFIの原文 <https://www.ipsasb.org/publications/request-information-concessionary-leases-and-other-arrangements-similar-leases>

²² IPSAS第43号の原文 <https://www.ipsasb.org/publications/ipsas-43-leases>

(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は以下のとおりである。

- 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、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。

(5)2022 年 3 月会議 ED 開発を決定

① プロジェクト管理

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及び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。

② 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

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ルリー・リースに関するフィードバックを一度受け取っている、その当時の検討内容も考慮すべきとの意見があった。

③ RFI へのコメントから提起された具体的な事例の一覧

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。

④ その他のリース型の取決めの分析の枠組み

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及び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。

5. 有形固定資産（本記事の p34 を参照）

（1）遺産資産に関する初期の議論（プロジェクト開始から 2019 年 3 月まで）

2015 年 6 月にプロジェクト概要書を承認した後、2017 年 4 月にコンサルテーション・ペーパー「遺産に関する公的部門の財務報告」²³を公表した。同年 12 月に寄せられたコメントの簡単な分析を紹介した後、測定プロジェクトの進展を待つためにしばらく休止となっていた。2019 年 3 月の会議で CP「測定」²⁴が承認されたため、本プロジェクトは再開された。

（2）ED の開発（2020 年 6 月から 12 月）

2020 年 6 月会議では、両方の資産に共通する論点として、成果物となる ED で追加するインフラ資産及び遺産のガイダンスは、IPSAS 第 41 号の形式を踏襲することを決定した。

2020 年 9 月会議から、ED の草稿が揃ってきたこともあり、遺産プロジェクトとインフラ資産プロジェクトを合わせ、IPSAS 第 17 号の改訂プロジェクトとして論点を審議した。

2020 年 12 月会議で ED 第 78 号の暫定的な承認について投票を行った。18 名中 16 名が賛成、2 名が欠席であった。ED 第 78 号は承認され、コメント期間は 6 か月とされた。

その後、2021 年 2 月会議で繰越論点への対応状況を検討し、ED 第 78 号は確定した。

ED 第 78 号²⁵は、2021 年 4 月に測定に関連する四つの ED の一つとして同時公表された。コメント期限は同年 10 月 25 日であった。

（3）ED 第 78 号へのコメント分析（2021 年 12 月）

四つの ED には全般的に賛成のコメントが多かった。

以 上

²³ 解説記事あり [【IPSASB】国際公会計基準審議会（IPSASB）コンサルテーション・ペーパー「遺産に関する公的部門の財務報告」の解説](#)

²⁴ 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](#)

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](#)