

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

Board : IPSASB) 会議報告

2022 年 7 月 28 日 バーチャル会議

IPSASB テクニカル・アドバイザー 公認会計士 落谷竹生 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	—	—	2
2	サステナビリティ・プログラム情報の報告	—	デュー・プロセスと公開草案の公開期間、プロジェクトの方向性、RPG 第 1 号及び第 3 号への追加文案等を検討	4
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	資本移転の四つの設例案を検討	7
—	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 - 過去の IPSASB 会議の報告記事 - IPSASB のボードメンバー 一覧			12
—	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			16

（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 7 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 11 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

2022 年 7 月の IPSASB 会議は、2022 年 7 月 28 日に Zoom を使用して開催された¹。参加者は、18 名のボードメンバー（以下「メンバー」という。）をはじめ、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 45 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。

承認	なし
----	----

(1) プロジェクトの進捗等（2019 年～2023 年の現中期計画期間）：2022 年 9 月会議議案書に基づく

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

¹ 会議の動画は YouTube で公開されており、無償で視聴できる。

プロジェクト	CP 承認	ED 承認	最終文書	
			承認	公表
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
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 補助金の出し手側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	—	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	2023/06	
退職給付制度 IAS 第 26 号に基づく基準書を開発	—	2022/02 ED82	2023/06	
IPSAS の改善 2022 年次改善	—	2023/03	2023/09	
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	
戦略及び作業計画 2024-2028	2023/06	—	2024/06	

プロジェクト	CP 承認	ED 承認	最終文書	
			承認	公表
次期中期計画の策定				
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 ED を公的部門用の指針に修正する	2022/03	未定	未定	
財務諸表の表示 IPSAS 第 1 号の改訂	未定	未定	未定	
異なる報告体系 (Differential Reporting) 簡易版 IPSAS の開発	未定	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。

2. サステナビリティ・プログラム情報の報告（アジェンダ 1）

（1）プロジェクトの概要説明とこれまでの経緯（1.2.1）

① プロジェクトの概要

本プロジェクトは、IPSASB の推奨実務ガイドライン（以下「RPG」という。²）を改訂することに範囲を限定したプロジェクトである。サステナビリティ関連の報告に既存の RPG が利用可能であることを明確にするとともに、RPG の適用方法について各国関係者の理解を深めてもらい、その活用を促すことも意図している。

事務局は、経済協力開発機構（以下「OECD」という。）のグリーン予算担当と連携して準備作業を進めている。RPG の改訂をグリーン予算に関する OECD の作業と整合させ、RPG に基づいて主体が作成する報告書を、当該主体の予算編成と政策決定に活用できるようにするためである。

② 2022 年 3 月会議

作業計画中間コンサルテーションの結果として、作業計画に追加することが決定された。

③ 2022 年 6 月 CAG 会議及び IPSASB 会議

IPSASB の事務局は、本プロジェクト案を IPSASB 諮問助言グループ（以下「CAG」という。）に提示し、対象範囲とアプローチ方法についての助言を求めた。CAG のメンバーは、本プロジェクトのアプローチ案におおむね好意的であり、現在のガイダンスを改訂することは賢明である、予算編成や政策決定にも有用な情報を提供するためにも役立つ等のコメントがあった。

² Recommended Practice Guideline の略称

CAG 会議の翌日から行われた IPSASB の 2022 年 6 月会議で、IPSASB はプロジェクトの概要案について、事務局長の説明のセッションで説明を受けた。その際に、スライドで適用ガイダンスの設問の案文と、設例の開発対象とするトピックス案が初めて提示された。

(2)開発及び論点 (1.2.2)

① デュー・プロセスと公開期間について

事務局は RPG 第 1 号「公的主体の長期財政サステナビリティに関する報告」と第 3 号「サービス業績情報の報告」への強制力のないガイダンスの追加について、IPSAS のデュー・プロセスと同様に ED を開発し、関係者からコメントを募集することを提案した。また、公開期間として 60 日間を提案した。

議論の結果、ED「サステナビリティ・プログラム情報の報告—RPG 第 1 号及び第 3 号：強制力のないガイダンスの追加」を公表し広くコメントを求めるべきこと、及び 2022 年 9 月会議で承認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。

- デュー・プロセスについて、Par.8(a)は IPSASB のウェブサイト上に掲載されている 2016 年策定版のデュー・プロセスとは整合していない。RPG も公開対象とされている。この点を明確化する必要がある。
→ 【事務局長】 3 月に公益委員会 (PIC) とは本件実施について合意済みである。
- デュー・プロセスをアップデートすべきではないか。インプットと回答を得ることは重要である。60 日は短いと感じるし、期間を決める前に合意予定の文書一式を見る必要があると考える。
→ 【事務局長】 RPG 第 1 号と第 3 号の強制力のない文書の変更なので、改善プロジェクトと同様、適切な期間であると考えている。特にサステナビリティについては速度が重要なので短期間にしたい。
- 【議長】 デュー・プロセスについては矛盾点解消のためのアクションが必要である。60 日の件については、原則の修正ではなく強制力のないガイダンスの追加という軽い内容である。60 日を超えると年末年始にかかるという実務的な問題もある。

② 本プロジェクトのアプローチについて

事務局は RPG 第 1 号と第 3 号に強制力のないガイダンスを追加するアプローチを提案した。事務局への指示事項は以下の 2 項目である。

- サステナビリティ・プログラム情報の報告に適する内容かどうかを評価するために行った作業の説明も含め、ガイダンスの追加を提案する理由の説明文を充実させること。
- 当該説明を ED のどこに配置するかを検討を行うこと。

メンバーの主なコメントは以下のとおりである。

- 【事務局長】 欠席メンバーからは本アプローチに賛成の意見と、修正提案のコメントを得ている。
- ガイドンスの追加だけでなく、既存の文章の修正も必要だと考えていた。非常に限定された追加という印象なので、自分の期待とは異なっている。
 - 【議長】 追加の例示について、RPG 本文が適用可能であることをうまく説明する必要がある。
- 追加提案に賛成だが、上の意見に同意する。もう少し説明を増やした方が、関係者からのフィードバックを得られやすいと考える。
 - 【事務局長】 本文について検討したが、変更は不要という結論である。現在の課題は、人々が RPG をまだ利用していないという点であり、大事なのは、その存在を周知することである。OECD とも相談した結果、RPG 第 3 号の適用可能性が高く、修正の効果が高いと結論付けた。RPG 第 3 号に沿ってグリーン・プログラムの報告書を作成する場合、RPG 第 1 号にそれを取り込むためには、現金のインフロー・アウトフローの将来の時点について考え、三つのディメンション全てについて予測を更新する必要がある。
 - 【議長】 関係者へのコミュニケーション方法について考える必要がある。
- 現行ガイドンスを周知することに賛成する。余計なステップを踏む必要はない。ただし、BC で説明を適切に行うこと。また、検討中に却下した設例があるなら説明してほしい。
 - 【議長】 賛成である。RPG 第 3 号のために提案している例が、RPG 第 1 号の三つのディメンションに実際に対処しているように思われる点は課題である。RPG 第 1 号に追加する文章で説明すべきと考える。
- 関係者へのコミュニケーションは大切であり、現状で適切にできているかは分からない。関係者を安心させる必要がある。さもないと、更なる修正がされるまで RPG の適用を控える動きにつながる懸念がある。
 - 【議長】 BC にどう記載するかが大切であると理解した。
- サステナビリティ・プログラムとの関連で green programs の意味や定義について明確化すべきではないか。グリーン・サステナビリティ・プログラム情報とタイトル変更してはどうか。
 - 【議長】 一貫性に関する良い指摘である。
- 設例の意義には同意する。RPG 第 1 号については実務が進化中であり、どう作るのかはとても難しい。現段階で事例を挙げるのはかなり難しいのではないかと。設例を作るのはこれが最後にはならないと思うので、それを伝える必要はあると思う。
 - 【議長】 その指摘についてはフォーラムでも対応したい。他のメンバーの指摘とのバランスが必要である。メンバー及び TA はグリーン・プログラムの好事例があれば送ってほしい。
- この作業は、我々の行っているより大きな作業全体のどこに位置するのか、背景情報をもっと明確にしてほしい。

- 【議長】とても有用な視点である。多くの意見はコミュニケーションに関するものであると理解した。
- 【事務局長】お二人のコミュニケーションに関する指摘を受け入れたい。9月会議までに対処し、承認を目指したい。また、グリーン・プログラムに関する指摘についても持ち帰り検討したい。
- 【議長】二つの RPG 間で共通の説明が必要という印象を受けたので、事務局は検討されたい。ISSB との一貫性についても説明が必要である。
- 【事務局長】そのインストラクションも9月までに対応可能と考える。

③ 本プロジェクトの工程表について

事務局は本プロジェクトの工程表をワーク・プログラムに追加することを提案した。

メンバーからは特にコメントはなく、議長が提案に賛成したことで了承された。ただし、公開期間を何日にするかは9月会議で決定することとされた。

事務局への指示事項は、公開期間の提案を行うこととされた。

④ ED の初稿について

事務局は ED の部分稿について、セクションごとにコメントを求めた。

事務局への指示事項は、以下の3項目である。

- 「サステナビリティ・プログラム情報」と「グリーン・プログラム」の用語の ED 草稿での使われ方を確認し、一貫性を確保すること。
- コメント募集の下に記載されている ED の目的と、本文第1項の目的との整合性を確認すること。
- RPG 第3号について、結論の根拠と設例（IE）を起草する。内容は、グリーン債、炭素税、気候変動緩和のためのインフラ投資及びグリーン租税支出である。また、該当があるならば RPG 第1号にも設例の追加を検討するか、RPG 第3号への相互参照を追加する。

メンバーの主なコメントは以下のとおりである。

前文ページ、ED の目的の説明文について

- グリーン・プログラムの定義がほしい。
 - 【議長】一貫性の観点から、グリーンという用語よりも、サステナビリティの用語を使う方が良い。
- objective が P.13 と P.15 にあるが、一貫性がないのではないか。関係者も理解に苦しむと思うので削除してはどうか。財務という用語もどうなのか。
 - 【議長】P.13 と P.15 の一貫性は良いコメントだと感じる。概念フレームワークの用語を使うと収まりが良くなると思う。

目的のセクションについて

- 上の主張に同意する。また、コミュニケーションに関する指摘についても考えていた。OECD のグリーン予算関連の文書へのリンクを追記することが考えられる。
- RPG には強制力がないので、non-authoritative と記載すると重複感がある。
→ 【議長】同意する。

RPG 第 1 号の適用ガイダンス (IG) について

- 質問をもう少し短くした方が分かりやすい。質問ではない文言が含まれていると思う。グリーン・プログラムに関する場合、予測を RPG 第 1 号にも反映する必要があるが、それは作成者が選択可能な事項である。もう少し正確に記述してほしい。
→ 【議長】公表済みの文書のほかのどこかにそれはあったと思う。事務局長に補足をお願いしたい。
→ 【事務局長】当該部分を除いてみる。この質問に対応する文は見つけられると思う。
- capacity と ability の用語をどう扱うべきか。また、二つ目の IG では、相互に関連する三つの側面（サービス、収益及び負債）がグリーン・プログラムの実行と開発にどのように影響するかを視点に加えるべきと考える。
→ 【議長】とても有用なリマインダ指摘である。RPG 第 3 号との橋渡しに役立つ。
- 私も同意見である。RPG 第 1 号の par.4 は直接サステナビリティ等に言及していない。
→ 【議長】RPG 第 1 号の起草時にもその点は指摘があった。検討済みなので修正の必要はないと思うが、確認したい。
→ 【事務局長】持続可能性よりも財務的影響に関するものという考えに納得した。コミュニケーションが必要なポイントである。

RPG 第 3 号の適用ガイダンス (IG) についてはコメントがなかった。

設例 (IE) を四つ作ることにについてもコメントはなかったが、事務局長から意欲のあるメンバーや TA に関与してほしい旨の要望があった。

3. 収益・移転費用（アジェンダ 2）

(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）」（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 収益・移転費用プロジェクトのこれまでの進展

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た。

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。

2020 年 2 月に ED 第 70 号「履行義務のある収益」（以下「ED 第 70 号」という。）、ED 第 71 号「履行義務のない収益」（以下「ED 第 71 号」という。）及び ED 第 72 号「移転費用」（以下「ED 第 72 号」という。）を同時に公表した。

現在は、2022 年 12 月の収益 IPSAS、移転費用 IPSAS の承認を目指して基準開発作業を行っている。

収益・移転費用プロジェクトのこれまでの進展の詳細については、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) 資本移転の設例 (2.2.1)

ED 第 71 号には、資本移転 (capital transfer) に関する設例が掲載されていた。2022 年 6 月会議で、資本移転の会計には、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を適用することを決定し、資本移転に関する適用指針 (AG)、適用ガイダンス (IG)、設例 (IE) を起草することが事務局に指示されていた。

事務局は、資本移転について 4 種類の設例案を提示した。補助金による図書館の建設とその図書館を 10 年間操業する取決めを想定している。各設例は、条件を一つずつ変えて作られている。

四つの設例 (IE) のまとめ表

	IE 1	IE 2	IE 3	IE 4
例示の趣旨	建設のみ	建設＋操業	建設＋操業 ペナルティ	操業のみ
主体 B から主体 A への 移転額	22 全て建設費	32 建設費 20 間接費 2 操業補助金 10	同左	10 全て操業費 建物は主体 A が保有
運営期間	－	10 年間	同左	同左
建設の条件	5 年内の建設 未完の場合 全額を返金	同左	同左	－

	IE 1	IE 2	IE 3	IE 4
運営の条件	－	10 年以内に操業中止の場合、残存期間分の操業補助金を返還	同左に加え、5 のペナルティ	例 2 と同じ
コンプラ義務	一つ	二つ	同左	一つ
建設資金受領時	現金 22/ 繰延収益 22	同左	同左	－
建設収益認識	建設コストベースで測定	同左	同左	－
操業資金受領時	－	現金 10/ 繰延収益 10	同左	同左
操業収益認識	－	毎年 1	同左	同左
ペナルティの会計処理	－	－	偶発負債なので当初認識しない。開示を IPSAS19 ベースで検討する。操業中止が発生した場合に初めて現在の義務となる。	－

議論の結果、各設例についてメンバーのコメント（下記参照）に基づいた修正を行い、収益 IPSAS の草稿に修正した設例を含めることを事務局に指示した。当該修正が適切に行われることを条件として、各設例を収益 IPSAS の草稿に含めることが適切である旨を決定した。

メンバーの主なコメントは以下のとおりである。

IE1 について

- IE1 の 1 (a) の 22mil について、設例 2 の 1(a) と同様に、20mil の建設費と 2mil の間接費という内訳にすべきと考える。また、1(d) の 5 年間という建設期間についても、1(b) の最初のセンテンスで示すべきである。マイナーコメントだが、1(d) で未使用の資金の返還について記載すべきと考える。
 - 【議長】 IE1 と IE2 の一貫性がポイントと理解した。ファクトパターンについて議論する気はないが、ほかにあるか。
 - 【事務局】 二つの IE の整合性を図りたい。次回のドラフトで示す。

- IE1 の提案に同意する。ただし、1(d)について、コンプライアンス義務は何か分かりにくい。工事の完全な完了なのか、段階的な完了なのか。1(d)の2文目を読むと、段階的に資産が生じるように読める。1(d)を削除するか書き直してはどうか。
→ 【事務局】発言者と協力して1(d)について作業する。

IE2 について

- 脚注について、拘束力のある取決め上に建設と運営の間でどのようにコストを配分するのかについて情報が無い場合に、作成者に役立つ情報を提供することを支持する。
- 10mil の繰延収益について。前もって 10mil を受け取るケースがあり得るのか疑問である。例えば 1mil を前もって受け取り、それを繰り延べるか、期末に収益にするのならよいと思う。
→ 【議長】会計処理の例示と、実務経験の落とし込みをどこまでするのかは分けて考えるべき。そうしないと例が増えてしまう。
→ 【事務局長】事実パターンそのものではなく、モデルの主要な概念を説明するための設例である。ここで重要なのは、資本部分について語ることであり、それを分離会計すべきかどうかである。その観点では、設例はとても明確だと思う。実際は 10mil をいきなり受け取るのではなく、何年にも分けて受け取ることになるだろうが、説明を複雑にし過ぎると、資本と運営の分離についての明確さが失われるリスクがある。以前議論したときに問題となったのは、資本的補助金の会計処理について両者を混同したことであった。
- IE2 の改訂に同意する。明確化のため、1(c)で述べている 10mil の補助金は、最初の 10 年間に公的図書館として建物を運営する費用の年間 1mil をカバーすることを意図していることを 1(a)に示すべきである。また、認識すべき収益の決定方法についてクリンナップが必要だと思う。IE1 の par.4 では発生したコストが工事完了率の決定基礎となると述べているのに対し、IE2 の par.3 では発生した直接工事費によると述べている。一貫性を持たせるべきである。収益の認識は建設の完了割合によることも明確化すべきである。
- どの提案の事実パターンにも反対ではない。疑問なのは、最終的に幾つの例を示すのか。ここから減らすのか、それとも四つ全てを掲載するのか。前もって 10mil 全ての送金を受けることはないという先の意見に同意する。経験上は、資産の建設を開始してから代金の請求を行う例が多いので、資金を前もって受領しない例を示すことをおすすめする。ただし、設例数をどうするかは考える必要がある。IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」（以下「IFRS 第 15 号」という。）の設例の検討と同様、公的部門として固有のものだけを残すべきである。
→ 【議長】非常に良い指摘で完全に同意する。バランスに配慮して 9 月の草稿に反映したい。
- IE1 は基本的ケースを設定するために有用である。IE2 は、二つのコンプラ義務が存在するときに何が異なる可能性があるのかを説明するのに有用である。IE1 のケースにリンクさせつつ、コンプラ義務が二つあると明記することがよいと思う。

- 1(c)について、二つ目の文” if entity A stop operating the building as a like library at 2 years into the 10 year period”は、意味が明確でないと思う。2年間運営したら 2mil になり、8mil を返還するということだと思うが、その意味を明確化してほしい。
- IE2 の脚注 3 について、IE2 は非常に単純な黒白案件にすべきと考える。取決めに二つのコンプラ義務に割り当てるということを示すようにしてほしい。実際に利害関係者が有用と考えるのは、それが明確でない場合である。拘束力のある取決めのグレーゾーンに踏み込む意欲があることを嬉しく感じた。次の案を楽しみに待っている。
 - 【議長】原則とは何か、そして、どのようなガイダンスが必要かの間には緊張関係が存在する。書いた原則が強制力を持つ必要があるので、慎重になる必要がある。よって、非ネイティブのメンバーからもコメントを得たい。
 - 【事務局】よく検討して文章の一貫性に配慮したい。
 - 【議長】メンバーが求めているレベルで文章をまとめられたら、メンバーがコメントで挙げたような事例を当てはめて確認してほしい。その上で、9月に IG と IE について更に検討する。

IE3 について

- IE3 の par.3 で、偶発負債なので認識しないという点には同意できない。建物を運営することをストップするのは主体のコントロール範囲であり、主体の決定である。収益プロジェクトの文脈で不利な契約について議論しているのか。ペナルティについては深く考える必要があると思う。
 - 【議長】この例は、それよりも複数の過去の事象があるということに重きを置いていると思う。したがって、負債に関する概念フレームワークを変更しようとしている方向性と一貫している。第2の過去の事象が存在するためにペナルティにトリガーが生じることは、その時点までは偶発的である。
 - 【事務局】コメントのポイントは、これが 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。）で定義されているように本当に偶発的な負債なのかということだと思う。ペナルティのトリガーが引かれるまでは実際の義務ではない。よって、現在の義務ではないので、ペナルティのトリガーが引かれるまでは負債の認識根拠はないと書いた方がよいのかもしれない。
 - 【議長】サムズアップがみられる。確かにそれで指摘に対応できる。
- 前の件、事務局の提案に同意する。偶発負債という用語を削除し、現在の義務がないことを直接書くのがよい。IPSAS 第 19 号を参照している最後の文章をそのままにすればよい。また、1(b)にマイナーなコメントがある。最初の文から建設の用語を削除すべきではないか。
- 私のコメントも 1(d)関連である。6mil の負債があるということによいか。繰延は負債、金融負債に変わるという点を確認したい。Par.3 にも同意する。概念フレームワークと IPSAS 第 19 号の議論は混乱を招くので行うべきではないと思う。約束に違反するまでは負債はないと書けばよい。

IE4について

- 私の期待とは異なっている。par.2 には 10mil が前払いされているという記載がほしい。それが 10 年間にわたり払われるとしか書かれていない。私には不明確に感じる。
- IE2 や IE3 の事実パターンと何も異ならない。資本移転とも関連しないので、この設例を削除することを提案する。前のコメントにあったように、資金が複数年にわたって主体に提供される例を含めた方がよい。
- 時の経過に関する移転の会計処理を必ずしも扱う必要はない。このような例がどこかに必要であり、私はよいと思う。
→ 【議長】これまでの議論を反映している。
- IE4 を削除するか、又は、IE2 のように変化させて、運営に関する資本移転の例として示し、その次に IE1 と IE2 を結合、更にその次にペナルティとすれば論理的ではないか。
→ 【事務局】IE2 に全てを反映できるのか、又は全く別の案を考えるのか、検討したい。ED 第 70 号に既に設例があるように思うので、それらを公的部門用に見直しできるかもしれない。
→ 【議長】この様な例をどこかに示す必要はある。

以 上

参考情報その1 (2022年8月31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（2016 年 1 月初公表版）	2018/03	リンク
（2021 年ハンドブック版） 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	検討中
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

開催年月	開催国／都市	報告記事
2022/06	アメリカ合衆国／ニューヨーク	執筆予定

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 各プロジェクトの前回会議までの報告記事まとめ

議題となった各プロジェクトの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ている。

1. 収益・移転費用（[本記事の p7 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 CP「収益費用」を公表した。コメントの期限は 2018 年 1 月 15 日である。収益費用 CP の詳細は解説記事³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⁴を参照されたい。

ED 第 70 号 「履行義務のある 収益」	IFRS 第 15 号とほぼ同様の内容。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。 ・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

³ 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](#)

⁴ 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](#)

三つのEDに寄せられたコメントの全体的な傾向の説明を受け、今後のプロジェクトの大きな方向性に関する議論を行った。

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

第1案：EDの順番を入れ替え、ED第71号、ED第70号、ED第72号とする。	継続
第2案：ED第70号と第71号を統合し、重複を排したED第73号を開発する。	
第3案：現状のED第70号、ED第71号、ED第72号の構成を維持する。	却下

また、公的部門における収益にも民間と同様にリスクがあるという点で合意した。収益の最終基準化に当たり、原則主義のアプローチを採ることは望ましいが、それは収益のリスクに見合い、財務諸表の利用者ニーズに合ったものでなければならぬとした。

(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、役割及び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（同等的手段を含む）は、概念フレームワーク第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 の概念フレームワーク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 年版概念フレームワーク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、概念フレームワーク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。

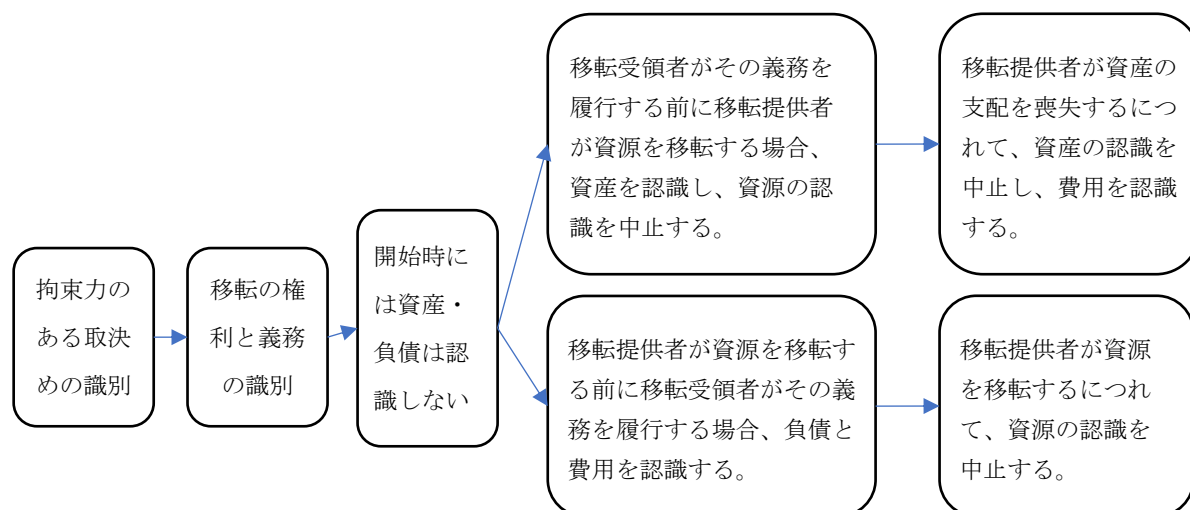
議論の結果、移転提供者から現金以外の資源が移転された場合、他の IPSAS に従って帳簿価額で測定することが決定された。

事務局への指示事項は以下のとおり。

- 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「非資金生成資産の減損」（以下「IPSAS第21号」という。）に従って減損を評価することを求めるべきであると提案した。これは「拘束力のある取決めを伴う移転費用」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「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 の概念フレームワークと同じである。

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、概念フレームワークにおける概念と完全に同じではない。

	概念フレームワーク	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、概念フレームワークの「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」は概念フレームワーク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「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」」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に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。

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に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。

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に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。

(11) 2022 年 6 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 移転費用の会計

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、これを今の用語に直し、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。

③ 移転前の負債の認識

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。①②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。

④ 予算承認に対する修正版移転費用モデルの適用

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、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を起草することを指示した。

⑤ 減損と不利な契約を扱う修正案

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。

⑥ 契約外債権の事後測定

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「金融商品」（以下「IPSAS 第 41 号」という。）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良く説明すること。
- 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。

⑦ 収益取引の開示規定

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。

⑧ 資本移転による収益の会計

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、資本移転にも適用できると、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、資本移転の会計については、拘束力のある取決めを伴うので、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こと。
- 資本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。

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

- 結論の根拠を起草し、資本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。

以 上