

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

Board : IPSASB) 会議報告

2022年12月6日～9日 カナダ・トロント会議

IPSASB テクニカル・アドバイザー 公認会計士 露谷竹生

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9月と10月の議事録を承認	3
2	作業計画	—	測定プロジェクトの第2フェーズを立ち上げる	4
3	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、測定ヒエラルキーと個々の測定基礎について議論	概念フレームワーク第7章の改訂版を承認	6
4	有形固定資産	ED第78号に寄せられたコメントに基づく論点について議論	IPSAS「有形固定資産」を承認	7
5	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。開示規定の配置や現在操業価値の原則について議論	IPSAS「測定」の草稿の全体をレビューした	8
6	リースフェーズ2	コンセッションナリー・リースやその他の公的部門特有のリース類似取引について議論	ED第85号を承認	9
7	サステナビリティ報告	CP「公的部門のサステナビリティ報告の推進」を公表	タスクフォースを組成し、調査活動と範囲決定に向けた活動を行う	11
8	サステナビリティ報告	非公開セッション	非公開セッション	—
9	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	設例を除く草稿の各セクションの検討を完了した	12
10	概念フレームワークの改訂フェーズ2	—	ED第81号に寄せられたコメントの初見レビュー結果の説明	13

No.	議題	会議前までの状況	今回会議での討議・決定事項	頁
11	財務諸表の表示	—	今後の進め方について議論	14
—	参考情報その1			16
	<ul style="list-style-type: none"> • 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 			
—	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			21
	<ul style="list-style-type: none"> • 範囲を限定した概念フレームワークの改訂 フェーズ1：測定 • 有形固定資産 • 測定 • その他のリース型の取決め • 収益・移転費用 • 範囲を限定した概念フレームワークの改訂 フェーズ2：質的特性及び構成要素 			

(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 12 月会議アジェンダ・ペーパー（議題文書）の番号順（上表「No.」）に並べている。今回、サステナビリティ報告に関する No.8 は非公開セッションなので本稿には掲載していない。「会計・監査ジャーナル」2023 年 4 月号の掲載記事とは構成が異なる場合がある。

IPSASB 会議のアジェンダ・ペーパー及びプレゼンテーション資料等は、IPSASB ウェブサイト (<https://www.ipsasb.org/meetings>) から入手できる。詳しくは原文資料を参照されたい。

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12月のIPSASB会議は、2022年12月6日～9日に、カナダのトロントにて、15名が実際に会議場に集い、3名がオンライン参加する方式で開催された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46名であった。

この会議では以下の三つの文書が承認された。

承認	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」
	IPSAS 第X号「有形固定資産」
	ED 第84号「コンセッションナリー・リース及び現物使用权資産（IPSAS 第43号及びIPSAS 第23号の修正）」

(1) Ian Carruthers 議長による開会スピーチ

トロントでの会議は2019年以来となる。参加いただいたメンバー、TA及びスタッフを歓迎する。

2023年3月会議はワシントンD.C.においてハイブリッド会議形式で行うので、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。また、会議前日の3月13日には国際通貨基金（IMF）とのアウトリーチ・イベントを予定しているのでぜひ参加してほしい。

(2) 議事録の承認

2022年9月の会議の議事録案（非公開）について、7月議事録の承認の件の記載漏れ等、軽微な修正を行うことを前提に承認した。10月会議の議事録については異論なく承認した。

(3) IPSASB 諮問助言グループ（CAG）の報告

CAG 議長の Thomas Müller-Marqués Berger 氏から、2022年12月5日に開催された CAG 会議の概要が報告された。CAG は IPSASB のテクニカルな論点について、IPSASB よりも多様な背景を有するメンバーから個人としての意見を吸い上げる役割を有している。CAG 会議のアジェンダは以下のとおりである。

サウジアラビアの現金主義会計から IPSAS 適用への移行経験の説明

Ross Smith 事務局長による作業計画の説明

CAG が提供できる価値

サステナビリティ報告の推進

簡易版 IPSAS

今後の戦略及び作業計画

¹ 会議の動画は YouTube で公開されており、無償で視聴できる。

2. 作業計画（アジェンダ2）

(1) 会議初日の議論

事務局長の Ross Smith 氏から、主要プロジェクトの今後に関する説明があった。

- 新 IPSAS「測定」の 2023 年 3 月会議における承認が危ぶまれていたが、現在操業価値（以下「COV」という。）の議論は順調に進んでいるので、今回の会議で検討が順調に進めば、予定した 3 月会議の承認がより現実的になる。
- 収益と移転費用の新 IPSAS については、2023 年 3 月に再公開か IPSAS 承認かの判断を行うことになる。再公開によって新たな知見が生じるとは考えにくいだが、今後事務局から配布される資料を基に、慎重に判断してほしい。
- 2023 年 3 月のワシントン D.C.の会議は、IMF の招待で行われる。会議前の月曜日に、IMF とのイベントを予定しているので、ぜひ参加してほしい。

メンバーからの主なコメントは以下のとおりである。

- 測定プロジェクト関連で、この 12 月会議で承認予定の文書と 3 月承認予定の文書がまとめて 5 月以降に公表される場合、関係者へのコミュニケーションに留意してほしい。
- 2 月のチェックイン会議では文書の承認を行うのか。→承認は行わない。
- 戦略及び作業計画の公表時期が新中計期間の開始後になっているが、開始前に公表すべき。

(2) 金曜日の決定事項

以下の事項を決定した。

- 測定プロジェクトのフェーズ 2 で、IPSAS 第 X 号「測定」の COV を各 IPSAS に適用するための ED を開発する。2023 年 6 月会議から検討開始したい。
- サステナビリティ報告プロジェクトの調査及び範囲決定活動は 2023 年 6 月にかけて半年程度を見込んでいます。

(3) プロジェクトの進捗等（2019 年～2023 年の現中期計画期間）：12 月会議終了時点

最終文書の承認予定が早い順に掲載している。

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

プロジェクト	CP 承認	ED 承認		最終文書	
				承認	公表
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 2020/12	ED64 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
範囲を限定した概念フレームワークの改訂： 第 7 章「測定」の改訂	2019/03	2021/02	ED76	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	—				
履行義務のある収益 IFRS 第 15 号に相当する基準書を開発中	2017/06	2019/12	ED70	2023/03	※
履行義務のない収益 公的部門用の収益基準を開発中	2017/06	2019/12	ED71		
移転費用 補助金や税金の費用を扱う基準書を開発中	2017/06	2019/12	ED72	2023/03	※
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	2023/03	
範囲を限定した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	
サステナビリティ・プログラム情報の報告 RPG に関連する規定を追加	—	2022/09	ED83	2023/06	
退職給付制度	—	2022/02	ED82	2023/09	

プロジェクト	CP 承認	ED 承認	最終文書	
			承認	公表
IAS 第 26 号に基づく基準書を開発				
リース フェーズ 2 公的部門特有のコンセッションナリー・リース等	2020/12 (RFI)	2022/12	2024/03	
天然資源 地下資源・生物資源・水資源の論点を検討	2022/03	2023/12	2025/03	
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	
簡易版 IPSAS 事業が複雑でない主体向けの簡易版 IPSAS	未定	未定	未定	
財務諸表の表示 IASB の進展等を検討	未定	未定	未定	

※ 収益と移転費用のプロジェクトは、2023 年 3 月に新 IPSAS を承認予定であるが、ED とは大きく異なる内容であるため、承認決議の結果次第では ED の再公開を行う可能性がある。再公開の場合、1 年後の 2023 年 12 月に改めて IPSAS を承認する予定である。

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. 範囲を限定した概念フレームワークの改訂 フェーズ 1：測定（アジェンダ 3）

(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「概念フレームワーク」（以下「CFW」という。）の「範囲を限定」した見直しプロジェクトについて、2020 年 3 月にプロジェクト概要書²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

² 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

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、COV 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「5. 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」³（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「測定」⁴（以下「ED第77号」という。）等の三つの測定関連のEDと同時に公表された。2021年12月会議でED第76号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CFW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) CFWの第7章改訂の承認（3.2.1）

会議初日に第7章改訂案の本文と結論の根拠をページごとに詳細にレビューした。特に、取引価格、取引コスト及び歴史的原価の関係について確認した。

金曜日に会議初日の議論を反映した修正稿をレビューした上で、承認決議を行い、17名が賛成、1名が反対で第7章改訂文書が公表承認された。

なお、本文書は2023年3月会議で承認予定のIPSAS第X号「測定」、及び今回の会議で承認されたIPSAS第X号「有形固定資産」と同時に、2023年4月以降に一連の文書として公表される予定である。公表後、直ちに発効する。

4. 有形固定資産（アジェンダ4）

(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3.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。

³ 解説記事あり。[【IPSASB】国際公会計基準審議会（IPSASB）公開草案第76号「概念フレームワークの改訂：第7章 財務諸表における資産及び負債の測定」の解説 | 日本公認会計士協会](#)

⁴ 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](#)

2021年4月にはED第78号「有形固定資産」⁵（以下「ED第78号」という。）を公表し、2021年12月の会議において他の測定関連のEDと合わせて寄せられたコメントの初見分析を行った。ED第78号にはおおむね賛成の意見が寄せられていた。2022年6月会議では、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) みなし原価と非交換取引（4.2.1）

事務局は、有形固定資産の測定に関するパラグラフ（第11項）を、二つのパラグラフに分割し、二つ目の第12項では非交換取引で取得した有形固定資産のみなし原価は、取得日の公正価値で測定すべきであると定めることを提案した。この提案は却下された。

(3) 2022年9月会議の指示事項への対応状況（4.2.2）

事務局は、2022年9月会議の指示事項に基づくED第78号への修正提案を説明した。みなし原価等についてコメントが幾つか出たので、修正稿に反映することとされた。

(4) IPSAS第X号「有形固定資産」の承認（4.2.3）

金曜日に初日の指摘事項を反映した修正稿を基に議論を行った上で承認決議を行い、17名が賛成、1名が反対で公表承認された。反対したメンバーの見解は、有形固定資産が操業能力と財務能力のどちらを目的に保有しているかによってのみ現在測定基礎が選択されると定めるべきではなく、資産の特徴や関連データの入手可能性も考慮すべきというものであった。さらに、当該メンバーは、COVや公正価値で測定された有形固定資産項目は情報の理解可能性を高めるために他の有形固定資産とは区分表示すべきであり、そうすることで有形固定資産全体の再評価を求める実務上の課題を避けることが期待できると述べた。

なお、本文書は2023年3月会議で承認予定のIPSAS第X号「測定」、及び今回の会議で承認されたCFWの改訂：第7章「財務諸表における資産及び負債の測定」と同時に、2023年4月以降に一連の文書として公表される予定である。

5. 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

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CFW⁶が公表されている

⁵ 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](#)

⁶ 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](#)

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

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

(2) 事務局による概況説明 (5.2.1)

事務局が、COV及びその他の測定基礎に関する議論の進捗と、草稿の開発状況、今回の会議の検討事項を概説した。

(3) COV (5.2.2)、その他の測定基礎 (5.2.3)、結論の根拠 (5.2.4)、適用ガイダンス (5.2.5、5.2.6)、その他のIPSASの修正 (5.2.7)

2023年3月会議でのIPSAS第X号「測定」の最終承認に備えて、会議資料として配布された草稿の各セクションを確認した。

COVの測定基礎については、有形固定資産項目のみなし原価を算定する際には、COVが認められるべきであると決定した。事務局には、校正グループと協力して、みなし原価の定義とガイダンスの修正案を作ることを指示した。草稿の修正内容は2023年2月会議で確認する。

また、現行IPSASに対するCOVの適用について、2023年3月会議の新IPSAS承認後に立ち上げる第2フェーズとして、IPSASBの作業計画に追加すべきであると決定した。

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」⁷（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」⁸（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」⁹（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、コンセッションナリー・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) ED第84号：開発（6.2.1）

事務局は、ED第84号の草案に対し、以下の項目について修正を行うことを提案した。

- ED第84号の表題
- 結論の根拠
- 特にコメントを求める事項（SMC）
- 10月会議からのED第84号草稿への修正点（修正履歴付き草稿）

ED第84号の表題は、「コンセッションナリー・リース及び無償取得使用权資産（IPSAS第43号及びIPSAS第23号の修正）」とする。

結論の根拠とSMCについては、事務局の修正案に同意した。また、提案に基づき四つのSMCを設けることとした。

(3) ED第84号の承認（6.2.2）

金曜日に修正稿に基づきページごとのレビューを行った後、承認決議を行った。17名が賛成、1名が棄権で、ED第84号は承認された。公表期間は4か月とする。

(4) フィードバック文書（6.2.3）

事務局は、フィードバック文書を概説した。軽微な修正を加えた上で当該フィードバック文書を公表することが決定された。

⁷ 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](#)

⁸ 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](#)

⁹ IPSAS第43号の原文 <https://www.ipsasb.org/publications/ipsas-43-leases>

7. サステナビリティ報告のアップデート（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 は、近年のサステナビリティ報告に関するガイダンス開発ニーズの急速な高まりを受け、今後の方向性について広く意見を募集するため、2022年5月にCP「公的部門のサステナビリティ報告の推進」¹⁰を公表した。

当該CPは、サステナビリティ報告のガイダンスに対する関係者の要望を評価するとともに、IPSASBによる当該プロセスへの関与への関係者の支持の強さ、ガイダンスが優先すべき分野及びどのようなアプローチを取り得るのかについて、関係者の見解を把握することを目的としている。具体的には、国際サステナビリティ基準審議会（ISSB）が公表した二つの開示のED（IFRS-S1号とS2号）を公的部門用に修正することを提案している。

2022年10月の会議で、事務局から、CP「公的部門のサステナビリティ報告の推進」に寄せられたコメントの概要報告があった。また、次の12月会議で方向性の決定を行う旨が説明された。

(2) CP「公的部門のサステナビリティ報告の推進」に寄せられたコメントのレビュー（7.2.1）

事務局からCPに寄せられたコメントの概要説明が行われた。関係者からはおおむね好意的なフィードバックが寄せられており、CPの予備的見解（以下「PV」という。）の全てが支持されていた。PVにはIPSASBが公的部門特有のサステナビリティ報告の開発に当たり、リーダーシップをとるべきであるという項目も含まれており、これも関係者から支持されていた。事務局は、関係者が識別した主要な論点について2023年中に更に検討を進めることを提案した。

今後の方向性について議論したが、方向性に対する支持は受けたものの資金等のリソースの問題が解消されていないため、明確な結論は出なかった。

2023年1月中旬にタスクフォースを組成し、2023年6月までの半年間、会議外で、調査活動と範囲決定に向けた活動を行う予定である。範囲に関しては、暫定的に以下の内容を対象として考えている。

- サステナビリティ関連の財務情報の開示に関する一般規定
- 気候変動に関する開示
- 天然資源：非財務情報の開示（CP「天然資源」で提案した財務報告ガイダンスの開発と並行して検討を進める）

(3) サステナビリティ報告—CAGのフィードバック（7.2.2）

CAG議長のThomas Müller-Marqués Berger氏から、2022年12月5日に開催されたCAG会議でCAGメンバーが述べた意見について情報共有が行われた。

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「公的部門のサステナビリティ報告の推進」」の解説](#)

8. 収益及び移転費用（アジェンダ9）

(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 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

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 CP「収益及び非交換費用の会計」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。）、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、2023年3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) 収益・移転費用プロジェクトの次のステップ（9.2.1）

事務局がこれまでの進捗について概説を行った。

(3) 未検討の収益の論点（9.2.2）

事務局は、関係者が提起した全ての収益の論点に対処済みであると説明した。

IPSASB は、設例に関する作業が適切に行われることを前提とした上で、ED 第70号及び ED 第71号に寄せられたコメントに基づく論点、並びに CAG から寄せられた助言の全てについて検討と対応を完了した、と結論付けた。また、一部メンバーと協力して校正上の修正が適切に行われることを前提とした上で、収益と移転費用の新 IPSAS の本文、適用指針、結論の根拠及び適用ガイダンスの各セクションは適切であると結論付けた。

(4) 設例案 (9.2.3)

事務局は以下の提案をした。

- IPSAS 第 X 号「収益」には、63 個の設例 (IE) を設けることで、収益会計モデルの複雑な領域に対する原則の適用方法がより明確になるようにする。これらの設例は ED 第 70 号及び第 71 号の設例に一部修正を施したものである。
- IPSAS 第 X 号「移転費用」には、10 個の設例を設ける。ED 第 72 号からは大幅に変更されており、ED のまま保持した設例数は少なく、修正された会計モデルに整合するように内容も変更されている。

IPSASB は、資本的移転の定義の明確化に関するメンバーのコメントが適切に対処されることを前提として、収益と移転費用の新 IPSAS の草稿に載せる設例案のリストが適切であると結論付けた。また、結論の根拠において、設例の目的と考え方を説明するように事務局に指示した。

(5) その他の IPSAS の修正に関するアプローチ案 (9.2.4)

ED 第 70 号から第 72 号には、「その他の IPSAS の修正」のセクションが設けられていた。これまでの合意事項に基づき、当該セクションに必要な見直しをかけることを合意した。

9. 範囲を限定した CFW の改訂—フェーズ 2 (アジェンダ 10)

(1) プロジェクトの概要説明と、これまでの経緯

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を承認した。同概要書の 10 個の論点 (実質的には論点 1 を除く 9 個) のうち、「測定」に関する 4 個の論点 (論点 2～5) について、プロジェクトのフェーズ 1 と位置付けて検討を行った。フェーズ 1 の成果物として、2021 年 2 月会議で ED 第 76 号を承認し、ED 第 76 号は 2021 年 4 月に公表された。

フェーズ 1 で未検討の論点は以下の 5 個である。

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

IPSASB は、2021 年 3 月から上記論点に関する検討を開始し、2021 年 12 月会議で ED 第 81 号「概念フレームワークの改訂：第 3 章「質的特性」及び第 5 章「構成要素」¹¹（以下「ED 第 81 号」という。）を承認し、2022 年 2 月に公表した。コメント期限は 2022 年 5 月 31 日であった。

CFW の改訂プロジェクト（フェーズ 2）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) SMC4：負債の定義（10.2.1）

事務局は、ED 第 81 号の負債の定義を最終文書に引き継ぐことを提案し、IPSASB は当該提案に同意した。

ED 第 81 号の負債の定義案：

過去の事象の結果として資源を移転するという、主体の現在の義務

(3) SMC5：資源の移転に関するガイダンス（10.2.2）

事務局は、ED 第 81 号の資源の移転に関するガイダンスを最終文書に引き継ぐことを提案し、IPSASB は提案に同意した。

(4) SMC6：負債に関するガイダンスの再構成（10.2.3）

事務局は、ED 第 81 号の負債に関するガイダンスの構成を最終文書に引き継ぐことを提案し、IPSASB は提案に同意した。

(5) SMC3：資源の説明に権利ベースのアプローチを反映（10.2.4）

事務局は、ED 第 81 号の資源の説明方法、すなわち権利ベースの考え方を最終文書に引き継ぐことを提案し、IPSASB は提案に同意した。

上記のほかに、従業員の勤務や現物サービスから資産が生じるのか否か、資産が生じる場合はいつ生じるのかについて、事務局は分析を行うことが指示された。

10. 財務諸表の表示（アジェンダ 11）

(1) プロジェクトの概要説明と、これまでの経緯

本プロジェクトは、財務諸表の表示に関する要求事項、財務諸表の構成に関するガイドライン及び開示規定を含む最低限の要求事項などを幅広く検討することを想定している。事務局は、以下のテーマを想定している。

- 利用者ニーズに焦点を当てる
- 余剰・欠損の計算書に開示されない収益・費用の開示
- 関係者に対するアカウンタビリティ
- 予算との調整の促進

¹¹ 解説記事あり。[【IPSASB】国際公会計基準審議会（IPSASB）公開草案第 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「財務諸表における構成要素」の解説](#)

2021年7月に公表されたIPSASBの中期計画に当たる「戦略及び作業計画2019-2023」の中間コンサルテーションの結果、回答者からの多くの支持を受けて、簡易版IPSASとともに新規プロジェクトの一つとして採択された。2022年3月会議でIPSASBの作業計画上に正式に追加され、IPSASBのリソースに余裕が生じたらプロジェクトを開始することとされていた。

今回の会議は、本プロジェクトの初回の検討となる。

(2) 財務諸表の表示—プロジェクトの背景 (11.2.1)

事務局がこれまでの振り返りと、四つのテーマの説明を行った。

(3) 財務諸表の表示に関する選択肢 (11.2.2)

事務局が、IAS第1号「財務諸表の表示」、IMFの政府財政統計報告及び公的部門特有のアプローチについて、それぞれ説明し意見を求めた。

IPSASBは事務局に、12月会議の議論を踏まえて分析とシナリオ案を改訂するように指示した。また、世界銀行が公表した「公的部門におけるデータを活用した説明ガイド」¹²を次回会議に提示するように指示した。

以 上

¹² 世界銀行の公表物 [A Guide to Data Storytelling in the Public Sector](#)

参考情報その1 (2023年2月10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. CP・ED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

参考情報その2 前回までの記事まとめ

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）	2022/08	リンク
IPSAS 第 1 号 財務諸表の表示		
IPSAS 第 2 号 キャッシュ・フロー計算書		
IPSAS 第 3 号 会計方針、会計上の見積もりの変更及び誤謬		
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		

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

参考情報その2 前回までの記事まとめ

CP・ED 等	公表	原文	解説記事	コメント
情報提供依頼書「コンセッションナリー・リース及び類似の取決め」	2021/01	リンク	なし	
ED 第 76 号「概念フレームワークの改訂：第 7 章 財務諸表における資産及び負債の測定」	2021/04	リンク	リンク	リンク
ED 第 77 号「測定」	2021/04	リンク	リンク	リンク
ED 第 78 号「有形固定資産」	2021/04	リンク	リンク	リンク
ED 第 79 号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」	2021/04	リンク	リンク	リンク
ED 第 80 号「IPSAS の改善 2021」	2021/07	リンク	リンク	リンク
CP「作業計画 中間コンサルテーション」	2021/07	リンク	リンク	リンク
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	リンク
CP「天然資源」	2022/05	リンク	リンク	リンク
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
ED 第 83 号「サステナビリティ・プログラム情報の報告」	2022/11	リンク	リンク	リンク
ED 第 84 号「コンセッションナリー・リース及び現物使用権資産 (IPSAS 第 43 号及び IPSAS 第 23 号の修正)」	2023/01	リンク	執筆予定	検討予定

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

参考情報その2 前回までの記事まとめ

開催年月	開催国／都市	報告記事
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
2022/06	アメリカ合衆国／ニューヨーク	リンク
2022/07	バーチャル開催	リンク
2022/09	ポルトガル／リスボン	リンク
2022/10	バーチャル関連	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-Müllенbach	ドイツ	会計検査院	2022
Claudia Beier	スイス	スイス・チューリヒ州	2022
Nor Yati Ahmad	マレーシア	財務省	2023
Andrew van der Burgh	南アフリカ	プレトリア大学、ASB、元デロイト	2023
Jona Wala	ケニア	ケニア会計士協会理事	2023

参考情報その2 前回までの記事まとめ

★印の3名は、2022年12月末をもって退任。

※ 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. 範囲を限定した CFW の改訂 フェーズ 1 : 測定
2. [有形固定資産](#)
3. [測定](#)
4. [その他のリース型の取決め](#)
5. [収益及び移転費用](#)
6. [範囲を限定した CFW の改訂 フェーズ 2 : 重要性及び構成要素](#)

1. 範囲を限定した CFW の改訂 フェーズ 1 : 測定 (本記事の p6 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、後述の「[3. 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を承認した。その後、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。

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

(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。測定に係る四つの 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。うち、本プロジェクトに関連する ED は ED 第 76 号である。

(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。

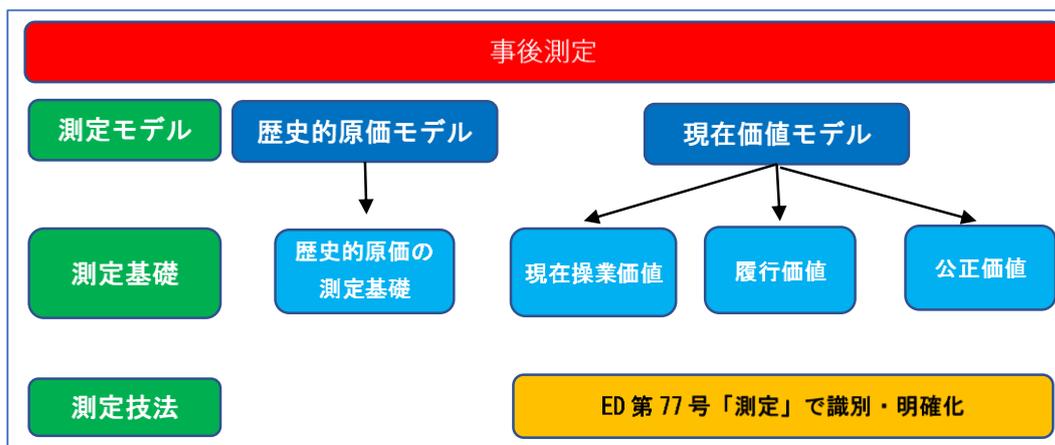
② 測定ヒエラルキー

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、他に良い用語があるかどうかを検討することが指示された。

測定ヒエラルキー図（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な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「引当金、偶発負債及び偶発資産」（以下「IPSAS 第 19 号」という。）には参照しない。

(6) 2022 年 6 月会議

① 引受価格、解放原価及び正味売却価格の削除

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多く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。

② ED 第 76 号の SMC3 COV に対するコメントのレビュー

事務局の説明後、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 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。

(7) 2022 年 9 月会議

① 再調達原価

事務局は、現行 CFW には測定基礎として掲載されている再調達原価を、CFW の改訂版には含めないことを提案した。議論の結果、再調達原価は含めるべきではないことを決定した。

② 使用価値

事務局は、ED 第 76 号と同様に、使用価値を CFW 上で用語定義せず、一般的な用語として説明する考え方を維持することを提案し、同意を得た。

また、CFW の「結論の根拠」において、使用価値が主として操業目的で保有する資産の現在価値測定基礎とどう異なるのかを説明することを提案し、この点についても同意を得て、事務局が起草することが指示された。

ほかに、CFW 上の減損に関する説明文と、減損を扱う IPSAS 第 21 号及び第 26 号における減損規定の記述とが整合しているかを確認することが指示された。

(8) 2022 年 10 月会議

2022 年 9 月会議の積み残し事項について議論を行い、以下を決定した。

- 資産と負債双方の歴史的原価の測定基礎の定義に、取引コストを含める。
- 資産と負債それぞれの歴史的原価の測定基礎の定義文言を短くし、対価に関する説明文は他のパラグラフへ移動する。
- 引受価格は CFW に含めないというこれまでの決定を考慮し、履行原価の説明文における「負債を引受ける」への言及を削除する。

また、事務局に以下の事項を指示した。

- 当初測定に関して、7.5 項における「みなし原価」への言及を残す。
- 本文における「基準書レベル」の記述を確認し、削除する。
- 「取引コスト」に関して、メンバーと協力してガイダンスを作りこむ。
- 「当初測定」セクションの前に、つなぎとなる文・パラグラフを追加する。
- 当初測定は常に取引コストによるという 7.5 項の記載をもう少し弱める。
- 7.24 項の、歴史的な原価は歴史的な原価モデルにおける測定基礎であるという記述が必要かどうかを検討する。
- 2022 年 12 月会議に、改訂版第 7 章の承認を目指して文案を提示する。

2. 有形固定資産（本記事の p7 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 CP「遺産に関する公的部門の財務報告」¹³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」¹⁴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「金融商品」（以下「IPSAS 第 41 号」という。）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。

¹³ 解説記事あり [【IPSASB】国際公会計基準審議会（IPSASB）コンサルテーション・ペーパー「遺産に関する公的部門の財務報告」の解説](#)

¹⁴ 解説記事あり [【IPSASB】国際公会計基準審議会（IPSASB）コンサルテーション・ペーパー「測定」の解説](#)

(4) ED 第 78 号へのコメントに基づく主要論点の検討 (2022 年 6 月)

① SMC1 : 構成の見直し

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。

② SMC2 : 測定基礎の選択—現在価値モデル、会計方針の選択

有形固定資産の測定について、COV 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。

COV 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。

③ SMC3 : 遺産資産の特徴

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タスクフォース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。

④ SMC4 : インフラ資産の特徴

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。

⑤ SMC5 : 未認識の遺産資産の開示

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。

⑥ SMC6 : 遺産資産に関する強制力のないガイダンス

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。

⑦ SMC7：インフラ資産に関する強制力のないガイダンス

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。

⑧ エディトリアルな変更点

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)及び BC59 項(b)の言い回しを調整することも指示された。

(5) ED 第 78 号へのコメントに基づく主要論点の検討（2022 年 9 月）

① 有形固定資産の測定

事務局は、IPSAS 第 45 号「有形固定資産」（以下「IPSAS 第 45 号」という。）の草稿の当初測定のセクションにおける ED 第 77 号への相互参照を削除し、その代わりに ED 第 77 号に基づく新 IPSAS の範囲のセクションにおいて、どの IPSAS が適用されるのかを明記することを提案した。

議論の結果、提案どおりとすることが決定された。ただし、個々の IPSAS に固有の測定ガイダンスが定められている場合は除くこととされた。

② 測定基礎：現在価値モデル

事務局は、IPSAS 第 45 号の草稿の第 28 項及び第 29 項を簡潔な内容に変更して、測定基礎の選択（例えば、公正価値と COV の選択）は何に基づいて行うのかを明確にすることを提案した。

この論点について、事務局に以下の 2 項目が指示された。

- ED 第 78 号の文章を修正して、測定モデルは有形固定資産の種類別にその全体に適用することを明確にする。
- 経過措置の文章を修正して、主体は IPSAS 第 45 号を、修正遡及アプローチに従って現在価値モデルに適用しなければならないことを反映する。

③ 遺産資産の特徴

事務局は、遺産資産の特徴を説明している AG3 項(a)を修正して、遺産資産はその処分についても制限される場合があることを反映することを提案した。

議論の結果、遺産資産の処分と使用について制限される場合があることを IPSAS 第 45 号の範囲とすべきであることを決定した。

④ その他の 2022 年 6 月会議の指示事項

2022 年 6 月会議で指示された事項に関する事務局の対応状況を項目別に検討し、以下を決定した。

- IPSAS 第 45 号草稿の測定セクションから、ED 第 77 号への相互参照は不要である。
- IPSAS 第 45 号草稿の BC17 項を修正し、遺産資産とインフラ資産の特徴はこれで全てではないことを明確化している説明内容は適切である。

- IPSAS 第 45 号草稿の BC5 項を新設し、遺産資産とインフラ資産への有形固定資産原則の適用についてガイダンスを追加した件の説明内容は適切である。
- インフラ資産の特徴に関する IPSASB の議論と決定を説明している「結論の根拠」の文章は適切である。
- 資産の定義に関する適用指針の記載を一貫させるための草稿修正は適切である。
- 「送電ネットワーク」の用語を整合させるための草稿修正と、本文と適用指針間の重複を省くための草稿修正は適切である。

3. 測定（本記事の p8 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 CP「測定」の公表

2019 年 4 月には、CP「測定」¹⁵を公表し、関係者の意見を募った。当該 CP には、新しい試みとして、関係者が最終成果物をイメージしやすくなるように ED の草稿（例示目的の ED）が同梱されていた。

(3) 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」を承認し、2020 年 10 月に公表した¹⁶。

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

(4) 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を承認した。その後、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。

¹⁵ 解説記事あり。[【IPSASB】国際公会計基準審議会（IPSASB）コンサルテーション・ペーパー「測定」の解説 | 日本公認会計士協会](#)

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

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
ED76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」	2020年12月会議
ED77号	測定	2021年2月会議
ED78号	有形固定資産	2020年12月会議
ED79号	売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業 ¹⁷	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。

¹⁷ 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](#)

(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。

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分かるような記述を測定 IPSAS に適切に記述することが指示された。

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、歴史的な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（定義及び強制力のないガイダンス）について、事務局の対応案を検討した。以下の3点が決定された。

- 「取引価格」の定義を更新し、建設原価への言及を追加する。
- 測定IPSASの「他のIPSASの修正」で、IPSAS第33号「発生主義IPSASの初度適用」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 COVに対する回答の要旨

COV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。

(8) 2022年6月会議

① COVの測定基礎に対する回答のプレビュー

事務局がED第77号のCOV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。

② 公的部門における資産の測定

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「公正価値」（以下「IFRS 第 13 号」という。）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。

③ COV の原則の継続

ED 第 77 号における COV 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 COV 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。

④ 公的部門の測定基礎の核となる 3 原則

ED 第 77 号における COV の原則を保持し、核となる三つの原則（既存の資産、現行の用途及び現在の配置）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、COV 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 COV 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、公正価値原則及び COV 原則を表形式で比較すること、並びに COV 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。

⑤ インカム・アプローチの名称変更

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。COV 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。

⑥ 2022 年 3 月会議の指示事項への対応

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。
- 歴史的な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。

(9) 2022年9月会議

① 事務局による概況説明

事務局が、COV の測定基礎に関する下記の各原則の開発状況を説明し、インカム・アプローチ及び余剰能力 (surplus capacity) に関する概説を行った。

- 既存の資産 → 2022年6月会議で合意
- 現行の用途 → 同上
- 現在の配置 → 3.2.2 で今回検討
- 入口価格 → 3.2.2 で今回検討
- 最小コストの方法 → ED 回答者はこの原則を支持

② COV の原則：現在の配置と入口価格

ED 第 77 号で提案した COV に関する原則のうち、現在の配置 (current location) と入口価格 (entry price) の二つの原則を維持する事務局提案について検討を行い、どちらも提案どおりに維持することが決定された。

資産の評価に COV を適用する場合、

- 当該資産の現在の配置に基づいて評価すべきである。
- 入口価値を使用すべきである。

事務局への指示事項は以下のとおりである。

- 測定 IPSAS 草稿の「結論の根拠」で、(取引コストがない場合には) 入口価値と出口価値が同じになり得ることを説明する。
- 三つのプロジェクト (測定、有形固定資産及び CFW 改訂) における会計処理単位に関するガイダンスの記述を一貫させる。
- 他の組織に貸し出されている移動可能な資産の評価に、「現在の配置」の原則をどのように適用するのかを説明する。
- 測定 IPSAS 草稿の COV に関する付録と関連する用語定義を更新し、IPSASB が同意した原則を反映する。

③ COV と公正価値を支える原則の比較

COV と公正価値を支える原則について、事務局が提示した比較表を基に議論した。以下は当該比較表とそれに対する指示事項の要約である。

公正価値	COV	指示事項
資産及び負債	既存の資産 現在の配置	両者に相違点がないことを明確化する
最有効使用	現行の用途	
主要な市場又は最も有利な使用	該当なし	統合する (※) COV は、該当なしではなく、最小コストの方法の原則が該当する
市場参加者	主体特有の観点	
秩序ある取引	最小コストの方法	最小コストの方法ではなく、どちらも自主的な買手と売手の間の取引の原則が該当する
出口価格	入口価格	
現状の市場の状況	現在の市場の状況	統合する (※)
市場インプット	市場インプット	統合する (※)

※ 主要な市場又は最も有利な市場、現状の市場の状況、市場インプットの三つの原則は統合することが指示された。

上記のほか、現在の同等資産 (modern equivalent asset) 技法を用いて資産を評価する場合には、資産の特徴 (状態など) を考慮することを明示するように指示された。

④ インカム・アプローチ

事務局は、ED 第 77 号と同様に、COV の測定技法の一つとしてインカム・アプローチを認めることを提案したが、議論の結果、反対意見が多く、COV の測定技法としては認めないことが決定された。操業能力目的で保有する資産の生む収益に基づく測定は公的部門の主体にはなじまないという意見が多く見られた。また、IFRS のインカム (収益) と IPSAS のレベニュー (収益) は意味が異なる (レベニューには利得が含まれる) ので、インカムの用語をそのまま使用することに対する懸念も示された。

また、測定 IPSAS 草稿におけるマーケット・アプローチとコスト・アプローチが IFRS 第 13 号における考え方と整合するのかが確認することが事務局に指示された。

⑤ 余剰能力

事務局は、タスクフォースが余剰能力に関連する適用ガイダンスをレビュー・修正して、余剰能力は、評価を行う前に主体と評価専門家の間で検討対象とするべき事項であると示すことを提案した。この点について結論は出なかったが、ディシジョンツリーにおいて余剰能力は財務能力と操業能力のどちらに使用できるのかが明示することが指示された。

⑥ 2022年6月会議の指示事項への対応

事務局は、6月会議の指示事項への対応状況を説明した。特に追加の指示事項等はなく、対応結果が認められた。

(10)2022年10月会議

① COV ガイダンスの開発プロセス

事務局は、6月と9月の会議における決定事項をどのようにCOVのガイダンスに反映したのかを簡単に説明した。

② COV ガイダンスの明確化

COVのガイダンスの修正稿をページごとに確認し、事務局に対して以下の指示を行った。

- 導入パラグラフ（B1など）のCOVの原則は、文案どおりに付録に含める。
- 「サービス提供目的」の記述を削除する。
- 校正グループの意見を聞いてB5項を削除するかどうか検討する。
- CFW第7章のガイダンスとの整合性を確認する。
- 「避難センター」の事例を削除し、余剰能力に関する記述との不整合を取り除く。
- 適用ガイダンスを追加し、余剰能力と制限のガイダンスの適用を明確化する。
- 「現在の同等資産」のガイダンスをマーケット・アプローチとコスト・アプローチの両方に適用するべきかどうかを検討し、適宜、ガイダンスの配置を変更する。
- マーケット・アプローチを適用する際に、割引キャッシュ・フローの適用に関するガイダンスを含めることを検討する。
- メンバーの指示に対処するため、校正グループと協力する。

③ COV の定義

COVの定義案の修正稿を確認し、事務局に対して以下の指示を行った。

- コストと支払の用語の違い、再調達の方法による既存資産の価値の反映など、メンバーの指示に基づいて、COVの定義案を修正し、回付する。
- メンバーの指示に対処するため、校正グループと協力する。

4. その他のリース型の取決め（本記事の p9 を参照）

(1) 2018年1月 ED 第64号を公表

2018年1月にED第64号を公表した。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ではコンセッションナリー・リース等の公的部門特有のリースを扱うこととした。

2020年3月会議で、ED第64号に基づく基準開発を断念し、フェーズ1では新しくEDを開発すること及びIFRS第16号と同様に借手は使用权モデル、貸手はリスク経済価値モデルを適用すること、という大方針が決定された。

2021年1月にED第75号を公表した。ED第75号は、IFRS第16号とほぼ同様の内容であった。同時に、フェーズ2の予備調査としてRFI「コンセッションナリー・リース及びその他のリース類の取決め」¹⁸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号を承認し、2022年1月に公表した。IPSAS第43号はED第75号を最終基準化したものであり、ED第75号とほぼ同じ内容である。つまり、IFRS第16号ともほぼ同じ内容である。これでフェーズ1の一般的なリース取引に関する基準開発は完了したが、IPSAS第43号の発効日は2025年1月1日以降開始する事業年度とされ、約3年間の移行期間が定められた。その間に、開発中の新収益基準や、本プロジェクトのフェーズ2の結果を適宜反映して修正する予定である。

(4) 2021年12月会議 RFIの初回分析

RFIに寄せられたコメントの概要について事務局から説明が行われた。

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

ボードメンバーからは、フェーズ2の工程表への影響の有無、未知の取引に関する記載の有無、フェーズ1の扱う取引範囲との境界線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。

¹⁸ RFIの原文 <https://www.ipsasb.org/publications/request-information-concessionary-leases-and-other-arrangements-similar-leases>

(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、今後の予定等である。

議論の結果、提案通り次は 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 の提案通りに承認された。

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

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 7 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、並びに連結財務諸表及び個別財務諸表の両方の観点から分析することを決定した。

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

(6) 2022年6月会議

① コンセSSIONナリー・リース：IPSASB の公表済・開発中の文書とのリンク

今回の会議では、フェーズ 2 の重要論点であるコンセSSION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権資産と、コンセSSION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SSION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。

② コンセSSIONナリー・リース：識別・分類・範囲

IPSAS 第 43 号に、コンセSSIONナリー・リースの識別、分類、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SSIONナリー・リースの用語定義が必要かどうか

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。事務局は、借手の認識免除はコンセッショナリー・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、コンセッショナリー・リースに関する特別の定めは置かないことも決定した。

③ コンセッショナリー・リース： 借手のコンセッションの認識及び測定

借手は、コンセッショナリー・リースにおける使用権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 COV 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関する議論と平仄を合わせる。

また、コンセッション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。

④ 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

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 号又は第 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。

⑤ コンセッショナリー・リース： 表示と開示

コンセッショナリー・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、特に異論無く了承された。

(7) 2022 年 9 月会議

① 原資産の使用権をもたらす取決めの範囲 (9.2.1)

IPSAS 第 43 号は、リースは契約(又は類似の取決め)であると定めている。この範囲を引き続き維持することが事務局から提案され、承認された。また、公的部門においてこの範囲をどう考えるかについて、適用ガイダンスを設けることとされた。

② コンセSSIONナリー・リースを定義するか、それとも説明するか (9.2.2)

事務局は、コンセSSIONナリー・リースを定義せず、文章で説明することを提案し、提案通りに承認された。事務局は会議後にコンセSSIONナリー・ローンの説明文との整合性を確認することとされた。

③ 市場条件よりリース料が低いセール・アンド・リースバック取引 (9.2.3)

事務局は、市場条件よりもリースバック時のリース料が低いセール・アンド・リースバック取引が、売却代金とリンクしない公的部門特有の場合について、IPSAS 第 43 号の規定を修正することを提案し、承認された。そのような場合には、売手である借手は、コンセSSION部分をIPSAS 第 23 号で会計処理し、買手である貸手はIPSAS 第 43 号に従う。それ以外の場合には、市場条件よりも低い部分は、前払金として扱う。

④ 測定プロジェクトとのリンク (9.2.4)

COV の議論の視点を見守ることとされ、本アジェンダは議論されなかった。

⑤ 使用権の許認可の取決め (9.2.5)

⑥ リースの取決めを伴う（又は伴わない）共有不動産 (9.2.6)

⑦ アクセス権 (9.2.7)

⑧ 無償又は名目価格による公営住宅（ソーシャルハウジング）賃貸の取決め (9.2.8)

これら 4 項目は RFI で質問した公的部門特有の取引である。これらについては、既存のリース以外の IPSAS 基準が適用されるとして、フィードバック文書等を作成・公表して説明することが決定された。

(8) 2022 年 10 月会議

① 実物資産の使用権資産と、コンセSSIONナリー・リースにおける使用権資産の当初測定 (3.2.1)

実物資産の使用権資産と、コンセSSIONナリー・リースにおける使用権資産のそれぞれの当初測定について議論し、以下を決定した。

- 実物資産に対する使用権資産、及びコンセSSIONナリー・リースにおける使用権資産は、市場金利によるリース料の現在価値で測定すべきである。

② 経過措置 (3.2.2)

コンセSSIONナリー・リースに関する経過措置について議論し、以下を決定した。

- コンセSSIONナリー・リースに関する経過措置は、IPSAS 第 43 号において提供されている経過措置と同様とすべきである。

5. 収益・移転費用（本記事の p12 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「収益及び非交換費用の会計」（以下「収益費用 CP」という。）を公表した。コメントの期限は 2018 年 1 月 15 日とされた。収益費用 CP の詳細は解説記事¹⁹を参照されたい。

(2) ED の開発（2018 年 3 月～2019 年 12 月）

2018 年 3 月会議から、CP に寄せられたコメントの分析と、収益・移転費用の ED に盛り込む論点についての議論を開始した。8 回にわたる検討を行い、以下の三つの ED を 2020 年 2 月に同時に公表した。コメント期限は COVID-19 の感染拡大の影響で当初の 2020 年 9 月 15 日から延期され、2020 年 11 月 1 日とされた。ED の詳細は解説記事²⁰を参照されたい。

ED 第 70 号	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。）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	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	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。 <ul style="list-style-type: none"> ・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 号及び ED 第 72 号とする。	継続
第 2 案：ED 第 70 号及び第 71 号を統合し、重複を排した ED 第 73 号を開発する。	

¹⁹ 解説記事あり。[【IPSASB】国際公会計基準審議会コンサルテーション・ペーパー「収益及び非交換費用の会計」の解説 | 日本公認会計士協会](#)

²⁰ 解説記事あり。[【IPSASB】国際公会計基準審議会（IPSASB）公開草案第 70 号「履行義務のある収益」、第 71 号「履行義務のない収益」及び第 72 号「移転費用」の解説 | 日本公認会計士協会](#)

第3案：現状のED第70号、ED第71号、ED第72号の構成を維持する。	却下
--------------------------------------	----

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

(4) 2021年3月会議 収益

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

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

第1案：EDの順番を入れ替え、ED第71号、ED第70号及びED第72号とする。	採用（仮）
第2案：ED第70号と第71号を統合し、重複を排したED第73号を開発する。	却下（仮）

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

拘束力のある取決めに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を伴わない移転費用

「拘束力のある取決めを伴わない移転費用」は、移転提供者が移転受領者に資源を移転するときに即時費用化することを事務局は提案した。また、フローチャート案を示して考え方を説明したが、メンバーからは異論が相次いだため、議長は「資源の定義」を議論することとした。

事務局への指示事項は次のとおりである。

- 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を伴わない移転費用」について、資産の「支配の喪失」は、移転提供者が資源（通常は現金）を移転受領者に移転したときに生じる。拘束力のある取決めがないので、当該移転に対応する他の資産の増加又は負債の減少はない。事務局は、移転提供者は、資源を移転したときに費用を認識し、移転した資源の帳簿価額で費用を測定することを提案した。

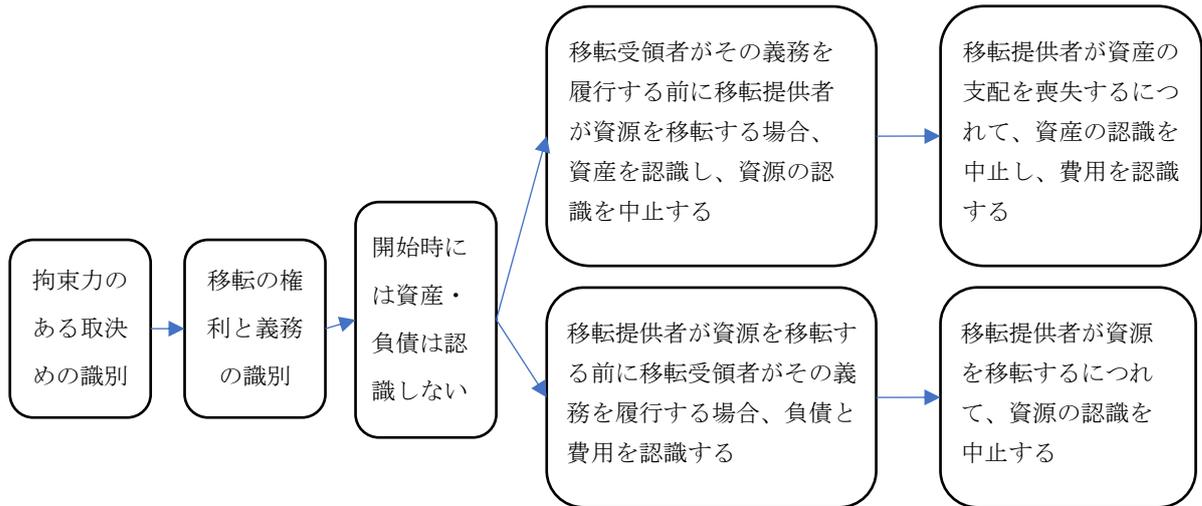
議論の結果、移転提供者から現金以外の資源が移転された場合、他の IPSAS に従って帳簿価額で測定することが決定された。

事務局への指示事項は以下のとおりである。

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

② 拘束力のある取決めを伴う移転費用

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



事務局への指示事項は次のとおりである。

- 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。

- 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 of 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上で、適用ガイダンスが有用かどうかを検討することとされた。

(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。特に決定事項はなし。

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、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、したが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。

- 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。
- 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。

- 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。
- 「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、適用ガイダンス及び設例を起草する。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。

- 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。

(12) 2022年7月会議 収益・移転費用

① 資本移転の設例

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）及び設例（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	—
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	—

	IE 1	IE 2	IE 3	IE 4
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 IPSAS1 9 ベースで 検討。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。

(13) 2022 年 9 月会議 収益・移転費用

① 収益・移転費用プロジェクトの進捗（6.2.1）

事務局がこれまでの進捗について概説を行った。次の 12 月会議で IPSAS を承認するか、又は ED を再公開するかの決定を行う予定である。この点について、他の IFAC の基準設定審議会に ED 再公開の経験について問合せを行うことが指示された。

② 移転費用関連残高項目の表示・開示規定の修正案（6.2.2）

IPSAS 第 1 号「財務諸表の表示」（以下「IPSAS 第 1 号」という。）、IPSAS 第 19 号、IPSAS 第 28 号「金融商品：表示」及び IPSAS 第 30 号「金融商品：開示」における表示・開示規定の四つの IPSAS において、移転費用関連の残高項目の表示・開示規定を明示することを決定した。また、移転権利資産の認識に関する重大な決定について、開示規定を定めることを決定した。

事務局には、移転権利資産と、IPSAS 第 21 号「非資金生成資産の減損」と IPSAS 第 41 号の関連についての記載を更に明確にすることが指示された。

③ 移転費用の表示・開示規定の修正案（6.2.3）

IPSAS 第 1 号の費用に関する表示・開示規定を、移転費用にも適用すべきことを決定した。ただし、事務局には以下の 2 項目が指示された。

- ・ 拘束力のある取決めによる取引と、拘束力のある取決めによらない取引のそれぞれから生じる移転費用の区別に基づく開示が必要かどうかを検討する。

- IPSAS 第1号第111項が規定する、プログラム、活動及び他の関連セグメントのコストの開示について、予想する詳細さのレベル感を明示する。

④ 資本移転に対する移転費用モデル改訂案の適用 (6.2.4)

移転費用の一般的なモデルを資本移転にも適用すべきこと及び資本移転について新しい原則を開発する必要はないことを決定した。

事務局と一部メンバーで協力し、資本移転の定義と、資本移転の取決めにおける重要条件の開示追加について検討することとされた。

⑤ 移転費用 IPSAS (草稿) に関する他の実質的な論点 (6.2.5)

移転費用 IPSAS の草稿に関する残りの論点について、以下の決定を行った。

- 「取引価格 (transaction price)」の代わりに、「取引対価 (transaction consideration)」と「独立対価 (stand-alone consideration)」の用語を使用する。なお、メンバーのコメントに基づいて定義の文言も修正する。
- 変動対価については移転提供者の視点から、IPSAS 第19号の現行ガイダンスを参照する。
- 拘束力のある取決めに明記された金額に基づいて移転の対価を個々の移転権利に配分するが、金額が明記されていない場合には、移転提供者が拘束力のある取決め上の個々の義務を満たすために補償する意図を持つ金額を使うことが適切である。
- 移転費用 IPSAS (草稿) の適用については、完全遡及適用するか、将来に向かって適用するかを選択できる。

⑥ 移転費用 IPSAS (草稿) と残りの論点の検討 (6.2.6)

移転費用 IPSAS の草稿の本文と適用指針の修正案に関し、ページごとの検討を行った。

⑦ 強制取引の開示 (6.2.7)

ED 第72号における強制取引に関する開示案について、変更せず保持することを決定した。

⑧ 適用ガイダンスのトピックス案 (6.2.8)

事務局が提示した適用ガイダンスのトピックス案を承認した。

適用ガイダンスの開発に当たり、現金ではない対価の移転に対する会計原則の適用と、移転権利への移転対価の配分の2項目を扱うことを指示した。

6. 範囲を限定した CFW の改訂 フェーズ2：重要性及び構成要素 (本記事の p13 を参照)

(1) ED 第81号まで

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を承認した。

参考情報その2 前回までの記事まとめ

同概要書の10個の論点（実質的には論点1を除く9個）のうち、「測定」に関する4個の論点（論点2～5）について、プロジェクトのフェーズ1と位置付けて検討を行った。フェーズ1の成果物として、2021年2月会議でED第76号を承認し、ED第76号は2021年4月に公表された。

フェーズ1で未検討の論点は以下の5個である。

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

IPSASBは、2021年3月から上記論点に関する検討をフェーズ2として開始し、2021年12月会議でED第81号を承認し、2022年2月に公表した。コメント期限は2022年5月31日であった。

(2) 2022年9月会議 ED第81号に寄せられた回答のハイレベルな検討（8.2.1）

事務局が、ED第81号に寄せられたコメントの分析結果を概説した。また、ED第81号のSMCのうち、2022年12月会議以降に優先して取り組むべき論点案が提示されたが、議案書の提示内容とは異なり、CFWの第5章に関するSMC3から6を2022年12月会議で検討することが説明された。

以 上