

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

Board : IPSASB) 会議報告

2023年3月14日～16日 アメリカ合衆国・ワシントンD.C.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

番号	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12月と2023年2月の議事録を承認した	3
2	公益委員会による活動報告	—	—	3
3	作業計画	—	—	4
4	測定	IPSAS第76号「測定」の草稿の全体をレビューし、みなし原価に関する修正文案を確認した	IPSAS第76号「測定」を承認した	6
5	概念フレームワークの改訂（第5章）	ED第81号に寄せられたコメントレターの検討を行った	概念フレームワーク第5章「財務諸表における構成要素」の改訂を承認した	7
6	移転費用	設例を除く草稿の各セクションの検討を完了した	IPSAS第78号「移転費用」を承認した	8
7	概念フレームワークの改訂（第3章）	ED第81号に寄せられたコメントレターへの初見レビュー結果を説明した	ED第81号のSMC1とSMC2に寄せられたコメントレターへの対応を検討した	10
8	収益	設例を除く草稿の各セクションの検討を完了した	IPSAS第77号「収益」を承認した	10
9	サステナビリティ・プログラム情報の報告	ED第83号「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号の修正）」を公表した	「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号の修正）」を承認した	12
10	退職給付制度	ED第82号「退職給付制度」を公表した。	ED第82号に寄せられたコメントレターを検討し、校正グループに詳細な検討を委任することを決定した	13
11	測定—現在操業価値の適用	—	検討対象とするIPSASを決定した	14

番号	議題	会議前までの状況	今回会議での討議・決定事項	頁
			また、IPSAS 第 41 号「金融商品」への現在操業価値の適用可否を検討した	
12	天然資源	CP「天然資源」を公表した	CPに寄せられたコメントレターの初回検討を行った 別途、IFRS 第 6 号や IFRIC 第 20 号に基づく公開草案を作成することを決定した	15
13	サステナビリティ報告	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ことを決定した	検討の基盤とする 4 項目（CP、概念フレームワーク、IFRS 基準、GRI 基準）を決定した	16
14	次期の戦略及び作業計画	－	テーマの修正や、プロジェクトの選定基準等について議論した	17
－	参考情報その 1			18
			<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、提出コメントレター • 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		22
			<ul style="list-style-type: none"> • 測定 • 範囲を限定した概念フレームワークの改訂—第 3 章及び第 5 章 • 収益・移転費用 • サステナビリティ報告 	

(略称) IPSAS (International Public Sector Accounting Standard) : 国際公会計基準

RPG (Recommended Practice Guideline) : 推奨実務ガイドライン

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

(注)

本稿は、IPSASB の 2023 年 3 月会議アジェンダ・ペーパー（議題文書）の番号順（上表「No.」）に並べている。「会計・監査ジャーナル」2023 年 7 月号の掲載記事とは構成が異なる場合がある。

IPSASB 会議のアジェンダ・ペーパー及びプレゼンテーション資料等は、IPSASB ウェブサイト (<http://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）

2023年3月のIPSASB会議は、2023年3月14日～16日に、アメリカ合衆国のワシントンD.C.の国際通貨基金（以下、「IMF」という。）本部にて、一部メンバーはオンラインで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47名であった。

この会議で以下の五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5章「財務諸表の構成要素」
	IPSAS 第76号「測定」
	IPSAS 第77号「収益」
	IPSAS 第78号「移転費用」
	「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号の修正）」

本稿は会議の議題と決定事項の報告であり、各文書の詳細は解説していない。公表後に解説記事を別途掲載するのでそちらを参照されたい。

(1) Ian Carruthers 議長による開会スピーチ

参加者を歓迎するとともに、IMFによる会議主催に対し、感謝を述べた。

(2) 議事録の承認

2022年12月及び2023年2月の会議の議事録案（非公開）について、異論なく承認した。

2. IPSASB 公益委員会による活動報告（アジェンダ2）

IPSASB 公益委員会（以下、「PIC」という。）共同議長である経済協力開発機構（以下、「OECD」という。）の Jón Blöndal 氏、IMF の Cigdem Aslan 氏、及び世界銀行の Bob Saum 氏から、2023年3月8日に行われた PIC 会議の概要報告が行われた。

PIC の監視活動は、厳格なデュー・プロセス、適格かつ包括的なボードメンバーの指名、関連性が高く適時な基準書の策定、の3項目に焦点を当てている。ボードメンバーの指名プロセスは全体として正しく機能している。今後も、サステナビリティ分野への拡大を含め、強力で多様な指名の仕組みを構築し続けることを IPSASB に推奨する。PIC はデュー・プロセスの監視状況に満足して

¹ 会議の動画は YouTube で公開されており、無償で視聴できる。

おり、マイルストーン達成時にデュー・プロセスをレビューするために、IPSASB に協力することを約束する。

3. 作業計画（アジェンダ3）

(1) 会議初日

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。

- 今回の会議では複数の文書の承認が予定されている。その進捗によって、今後の作業計画は大きく変動する。

(2) 会議3日目（最終日）

事務局から以下の連絡があった。

- スタッフは、今回の会議で複数のプロジェクトが完了したことを反映した作業計画案を作り 2023 年 6 月会議に提示する。新規の大型プロジェクトである「財務諸表の表示」と「簡易版 IPSAS」の作業時期についても提示する。
- 2023 年 4 月のチェックイン会議は中止する。
- 2023 年 6 月会議では、次のプロジェクトを議題とする予定： 天然資源、測定（フェーズ 2）、リース（フェーズ 2）、退職給付制度、IPSAS の改善、財務諸表の表示、簡易版 IPSAS、戦略及び作業計画、サステナビリティ報告、IPSAS 第 33 号の改訂

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

最終文書の承認予定が早い順に掲載。

濃い灰色： プロジェクト完了又は公開終了。

灰色： 承認済みかつ公表前。又は承認済みかつコメントレター募集期間中。

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

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
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 5 章「財務諸表の構成要素」	—	2021/12 ED81	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」			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	2023/03	
退職給付制度 IAS 第 26 号に基づく基準書を開発	—	2022/02 ED82	2023/09	
リース・フェーズ 2	2020/12 (RFI)	2022/12	2024/03	

プロジェクト	CP 承認	ED 承認	最終文書	
			承認	公表
公的部門特有のコンセッショナリー・リース等				
戦略及び作業計画 次期中期計画の策定	2023/09	—	2024/09	
測定・フェーズ 2 現在操業価値の各基準書への適用	—	2023/12	2024/12	
天然資源 地下資源・生物資源・水資源の論点を検討	2022/03	2023/12	2025/03	
公的部門のサステナビリティ報告の推進 ISSB 公開草案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	

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

4. 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 の概念フレームワーク² 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、基準書と概念フレームワーク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) 再調達コストと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。

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](#)

(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月に公開草案第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レターの初回分析を行った。以後、最終文書の開発を進めてきた。

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) IPSAS第46号「測定」の承認（4.2.1）

事務局による議案書の説明後、IPSAS第46号「測定」の承認手続きを行い、以下を決定した。

- 公開草案への回答者が提起した全ての重要論点は議論済みである。
- IPSAS第46号「測定」を全員一致で承認した。
- 公開草案の再公開が必要となる実質的な変更点はない。

この点、1名のメンバーから、現在操業価値の測定技法からインカム・アプローチを削除したことが実質的な変更ではないかという指摘があったが、IPSAS第46号を公表することが公益に叶うとして再公開は不要とされた。

- IPSAS第46号の発効日は2025年1月1日とする。
- IPSAS第45号「有形固定資産」の発効日をIPSAS第46号と同じく2025年1月1日とする2022年12月会議の決定事項を再確認した。

5. 範囲を限定した概念フレームワークの改訂—第5章 構成要素（アジェンダ5）

(1) プロジェクトの概要説明とこれまでの経緯

IPSASBは「概念フレームワーク」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（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の中間成果物として、2021年2月会議で公開草案第76号「概念フレームワーク第7章『財務諸表における資産及び負債の測定』の更新」（以下、「ED第76号」という。）⁵を承認し、ED第76号は2021年4月に公表された。その後、フェーズ1の最終成果物として、2022年12月会議で「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』」を承認した。（2023年4月末現在、未公表）

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](#)

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

⁵ 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](#)

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プロジェクトのフェーズ2として開始した。途中で、論点6はフェーズ2の対象外とされた。2021年12月会議で公開草案第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「構成要素」」⁶（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。

概念フレームワーク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) 概念フレームワーク第5章「財務諸表の構成要素」の承認 (5.2.1)

事務局による議案書の説明後、最終文書の承認手続きを行い、以下を決定した。

- 公開草案への回答者が提起した全ての重要論点は議論済みである。
- デュー・プロセスを適切に経ている。
- 概念フレームワーク第5章の改訂を全員一致で承認した。
- 公開草案の再公開が必要となる実質的な変更点はない。
- 2014年当時の概念フレームワーク承認と同様、発効日は設けない。従って、第5章の改訂は公表後直ちに発効する。

6. 移転費用（アジェンダ6）

(1) 移転費用プロジェクトの説明と、これまでの進展

① 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（補助金等を支払う公的部門の主体）が使用する、移転費用の認識及び測定の規定を扱う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。

② 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。

⁶ 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](#)

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」⁷を公表した。

2020年2月に公開草案第70号ED第71号「履行義務のある収益」（以下、「ED第70号」という。）、公開草案第71号「履行義務のない収益」（以下、「ED第71号」という。）、公開草案第72号「移転費用」（以下、「ED第72号」という。）⁸の三つを同時に公表した。

現在は、2023年3月の会議にて収益と移転費用の新IPSASを承認することを目指し、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) IPSAS 第48号「移転費用」（草稿）の承認（6.2.1）

事務局による議案書と承認手続、再公開の要否に関する検討の説明が行われた。ED第72号とIPSAS第48号「移転費用」（草稿）の相違点について議論を行い、再公開について評決を行うことを合意した。以下を決定した。

- 公開草案への回答者が提起した全ての重要論点は議論済みである。
- IPSAS第48号「移転費用」を全員一致で承認した。
- 公開草案の再公開に関する投票は、反対14名、賛成3名、棄権1名で、再公開は行わないことが決定された。理由については(3)で後述。
- IPSAS第48号の発効日は2026年1月1日とする。

(3) 再公開の要否（6.2.2）

再公開に関する議論の結果、次の理由で再公開は行わないこととした。

- IPSAS第48号とED第72号との相違点、とりわけ、移転提供者の視点による移転の会計処理ガイダンスの提示と、公的部門用の履行義務アプローチではなく権利ベースの資産認識アプローチへの変更は、関係者が提起した論点に対応した結果であり、ガイダンスをより明確にするとともに基準書の使い勝手を向上するものである。IPSAS第48号のガイダンスを適用しても、会計上の結果はED第72号と実質的には変わらない。
- IPSAS第48号は、現行IPSASの不備を補うものである。また、再公開によって新たに実質的なフィードバックが得られるとは期待できない。基準書適用の再公開で想定されるコストには、関係者が新基準を強く欲している領域で基準書適用が遅れてしまうこと等が挙げられる。公益上の観点から、再公開のコストは、再公開による潜在的な便益を上回る。

⁷ 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](#)

⁸ 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](#)

7. 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（アジェンダ7）

(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、範囲を限定した概念フレームワークの改訂プロジェクトのフェーズ2の検討を、第3章と第5章の各章に分けたうちの、第3章の検討である。これまでの経緯は第5章と同じである。本稿の「[5. 範囲を限定した概念フレームワークの改訂—第5章 構成要素（アジェンダ5）](#)」並びに本報告記事の巻末「[参考情報その2](#)」に経緯を記載しているので、必要に応じて参照されたい。

(2) 慎重性（7.2.1）

事務局は、ED 第 81 号の慎重性（prudence）に関するアプローチを、そのまま保持することを提案した。概念フレームワークでは、「忠実な表現」の質的特性の説明文で「忠実な表現は、現象の描写が完全で中立的かつ重大な誤謬が存在しない場合に達成される」と記述している。ED 第 81 号では、この「中立的」を支える概念として「慎重性」を説明することを提案している。IASB の概念フレームワークと同様の考え方である。

議論の結果、資産と負債の間の非対称性が必ずしも要求されないこと、に関する説明文を少し追加した上で、慎重性の概念を保持することを決定した。

(3) 重要性の判断に関連する要件としての「情報を覆い隠すこと」（7.2.2）

事務局は、ED 第 81 号で重要性の判断の要件として挙げた「情報をあいまいにすること（obscuring）」に関するガイダンスを保持することを提案した。ただし、ED 第 81 号の第 3.32A 項の末尾のセンテンスは削除することも提案した。当該センテンスは、財務諸表上で十分に目立つように区分表示（又は揭示）されていない重要な項目の開示に関する説明である。

議論の結果、事務局提案に同意した。ただし、結論の根拠において、情報を覆い隠すことに関する詳細なガイダンスを他の IPSASB 文書で提供する旨を明示するように事務局に指示した。

8. 収益（アジェンダ8）

(1) 収益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」、IPSAS 第 11 号「工事契約」、IPSAS 第 23 号「非交換取引による収益（税金及び移転）」の三つである。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 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」⁹を公表した。

2020年2月にED第70号「履行義務のある収益」¹⁰、ED第71号「履行義務のない収益」、ED第72号「移転費用」を同時に公表した。

現在は、2023年3月の会議にて収益と移転費用の新IPSASを承認することを目指し、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) IPSAS第47号「収益」(草稿)の承認(8.2.1)

事務局による議案書と承認手続、再公開の要否に関する検討の説明が行われた。ED第70号及びED第71号とIPSAS第47号「収益」(草稿)の相違点について議論を行い、再公開について評決を行うことを合意した。以下を決定した。

- 公開草案への回答者が提起した全ての重要論点は議論済みである。
- IPSAS第47号「収益」を全員一致で承認した。
- 公開草案の再公開に関する投票は、反対17名、賛成1名で、再公開は行わないことが決定された。理由については後述。
- IPSAS第47号の発効日は2026年1月1日とする。

(3) 再公開の要否(8.2.2)

再公開に関する議論の結果、次の理由で再公開は行わないこととした。

- IPSAS第47号と、ED第70号及びED第71号との間に実質的な相違点はない。収益会計に関するガイダンスの再構成と、会計処理単位への「コンプライアンス義務」の用語の使用は、関係者が提起した課題に対応して行ったものである。原則主義と関係者のフィードバックに基づいて作られたIPSAS第47号のガイダンスは、公開草案よりも簡潔・明瞭になり、使い勝手が向上している。
- 再公開によって新たに実質的なフィードバックが得られるとは期待できない。基準書適用の再公開で想定されるコストには、関係者が新基準を強く欲している領域で基準書適用が遅れてしまうこと等が挙げられる。公益上の観点から、再公開のコストは、再公開による潜在的な便益を上回る。

⁹ 解説記事あり。[【IPSASB】国際公会計基準審議会コンサルテーション・ペーパー「収益及び非交換費用の会計」の解説 | 日本公認会計士協会](#)

¹⁰ 解説記事あり。[【IPSASB】国際公会計基準審議会\(IPSASB\)公開草案第70号「履行義務のある収益」、第71号「履行義務のない収益」及び第72号「移転費用」の解説 | 日本公認会計士協会](#)

9. サステナビリティ・プログラム情報の報告（アジェンダ9）

(1) プロジェクトの説明と、これまでの進展

本プロジェクトは、IPSASB の推奨実務ガイドライン（以下、「RPG¹¹」という。）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、OECD 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ことを意図している。

作業計画中間コンサルテーションの結果として、2022年3月会議で、本プロジェクトを作業計画に追加することが決定された。その後、2022年11月に公開草案第83号「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」¹²（以下、「ED第83号」という。）を公表した。ED第83号のコメント期限は2023年1月16日であった。

(2) ED第83号に寄せられたコメントレターのレビュー（9.2.1）

事務局はED第83号に寄せられたコメントレターの分析結果を説明した。ED第83号の提案は強く支持されており、寄せられたコメントレターからは実質的な論点は新たに提起されなかった。この結果を踏まえ、議案書は最終文書の承認を提案していた。

(3) 定義（9.2.2）

コメントレターの一部は、「サステナビリティ」、「サステナビリティ・プログラム」、「サステナビリティ・プログラム情報」等の用語を定義することを求めていた。事務局は、定義に関してED第83号の内容をそのまま維持することを提案し、了承された。

(4) SMC1—RPG第1号への適用ガイダンスの追加（9.2.3）

事務局は、SMC1に寄せられたコメントレターに基づき、RPG第1号のIG3項を本文第53項の文章と整合させること、並びに、コメントレターへの対応について説明するBC42項を追加することを提案し、了承された。

(5) SMC2—RPG第3号への適用ガイダンス及び設例の追加（9.2.4）

事務局は、本プロジェクトの目的に照らして、コメントレターに基づく修正の要否を検討した。結果として修正は校正上のものがほとんどであった。また、コメントレターへの対応について説明するBC60項を追加することを提案し、了承された。

¹¹ Recommended Practice Guideline の略称

¹² 解説記事あり。[【IPSASB】国際公会計基準審議会（IPSASB）「公開草案第83号「サステナビリティ・プログラム情報の報告」の解説](#)

(6) RPG 第 1 号及び第 3 号の修正の承認 (9.2.5)

事務局による承認手続に関する検討の説明が行われたのち、以下を決定した。

- 公開草案への回答者が提起した全ての重要論点は議論済みである。
- 「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」を全員一致で承認した。
- 公開草案の再公開が必要となる実質的な内容変更はない。
- 本文書は公開と同時に発効する。

10. 退職給付制度 (アジェンダ 10)

(1) プロジェクトの説明と、これまでの進展

① プロジェクトの目的等

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

② これまでの進展

2020 年 3 月会議でプロジェクト概要書¹³が承認された。2020 年 6 月から公開草案の開発に着手し、2021 年 12 月会議で公開草案第 82 号「退職給付制度」¹⁴（以下、「ED 第 82 号」という。）を条件付きで承認、2022 年 2 月会議で修正箇所の確認を行った上で、2022 年 4 月に公表した。コメント期限は 2022 年 8 月 1 日であった。今回は、公開草案について寄せられたコメントレターに対する初めての検討を行う。

(2) ED 第 82 号に寄せられたコメントレターのレビュー (10.2.1)

事務局は、ED 第 82 号の特別にコメントを求める事項 (SMC) に寄せられたコメントレターの分析結果を説明した。

IPSASB は、議論の結果、コメントレターが提起している論点の詳細分析は、校正グループに委任すること、及び、校正グループは、2023 年 6 月会議にその検討結果に基づく提案を行うことを決定した。

事務局に対しては、IPSAS 第 X 号「退職給付制度」（草稿）と、IPSAS 第 39 号「従業員給付」との関係を示す図表を作り、それぞれの基準書の範囲と内容を明確化することを指示した。また、公的部門でみられる様々な種類の給付制度のうち、何を対象とするのかを明確に示すことも指示した。

¹³ [Approved Project Brief](#)

¹⁴ 解説記事あり。[【IPSASB】国際公会計基準審議会 \(IPSASB\) 公開草案第 82 号「退職給付制度」の解説](#)

11. 測定：フェーズ2（アジェンダ 11）

(1) プロジェクトの説明と、これまでの進展

① プロジェクトの目的等

本プロジェクトは測定プロジェクトのフェーズ2である。フェーズ2は、現在操業価値（以下、「COV」という。）の測定基礎概念が、各 IPSAS の当初認識と事後測定に適用可能かどうかを評価することを目的としている。フェーズ1では、IPSAS 第45号「有形固定資産」についてのみ当該評価を行っており、フェーズ2では、その他の IPSAS が検討対象となる。

② これまでの進展

2022年12月の会議で、2023年6月会議からフェーズ2の検討を行うことが事務局長から提案された。（結局、予定よりも早く2023年3月会議から検討を開始した）

(2) フェーズ2の対象とする IPSAS の検討（11.2.1）

事務局は、測定フェーズ2の範囲内とすべき IPSAS を、4種類に区分して提案した。それぞれの IPSAS に対する COV の適用可否についても予備的な分析を披露した。

議論の結果、以下の各 IPSAS を測定フェーズ2の範囲内とすることを決定した。

IPSAS 第3号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」
IPSAS 第12号「棚卸資産」
IPSAS 第16号「投資不動産」
IPSAS 第21号「非資金生成資産の減損」
IPSAS 第26号「資金生成資産の減損」
IPSAS 第27号「農業」
IPSAS 第31号「無形資産」
IPSAS 第32号「サービス委譲の取決め：委譲者」
IPSAS 第36号「関連法人及び共同支配法人に対する投資」
IPSAS 第37号「共同支配の取決め」
IPSAS 第40号「公的部門の結合」
IPSAS 第41号「金融商品」
IPSAS 第43号「リース」

測定フェーズ2では、各 IPSAS の当初認識と事後測定における COV の適用の可否と、みなし原価に対する COV の適用の可能性を検討することになる。

(3) IPSAS 第41号「金融商品」に対する COV の適用可否の分析（11.2.2）

事務局は、IPSAS 第41号の範囲内の金融商品には COV は適用しないことを提案した。IPSAS 第41号をフェーズ2の適用範囲とすることについては合意を得たが、一部のメンバーから、IPSAS 第41号の範囲内であるコンセッションナリー・ローンや資本性金融商品に対する戦略的投資は、必ずしも資金生成を目的として保有されているわけではない、との指摘があった。この指摘

を踏まえ、事務局に、IPSAS 第 41 号の範囲内の金融資産について、COV の適用可否を掘り下げて検討するように指示が出された。

12. 天然資源（アジェンダ 12）

(1) プロジェクトの説明と、これまでの進展

① プロジェクトの目的等

天然資源プロジェクトは、天然資源の認識、測定、表示・開示に関するガイダンスを開発することを目的としている。

② これまでの進展

2020 年 3 月の会議でプロジェクト概要書¹⁵を承認した。

2021 年 3 月から検討を開始し、2022 年 3 月会議で CP「天然資源」¹⁶を承認、同年 5 月に公表した。コメント期限は 2022 年 10 月 17 日。

(2) CP「天然資源」に寄せられたコメントレターの初回レビュー（12.2.1）

事務局は CP「天然資源」に寄せられたコメントレターの分析結果を説明した。コメントレターは 49 件で、これまでの IPSASB の公表文書よりも幅広い組織から寄せられたことが特徴的であり、この分野に対する関係者の関心の高さが伺われる。

(3) 天然資源の一般的な説明文に対するコメントレターへの対応案（12.2.2）

事務局は、天然資源とその他の資源との関係をどのように描写（delineation）すべきかについて、天然資源のタスクフォースと事務局が協力して検討を進め、6 月会議での議論に向けて準備することを提案した。

議論の結果、天然資源とその他の資源の関係の描写は必要であることを合意した。また、事務局に対して、6 月会議に向け、原則主義に基づいて描写した資料を作成するように指示した。

(4) 探査、評価及び採掘活動のコストに関するガイダンスを IFRS と整合させるべきか（12.2.3）

事務局は、探査、評価及び採掘活動のコストに関して、IFRS や IFRIC 解釈指針に基づくガイダンスを天然資源プロジェクトで開発すること、ただし天然資源の認識、測定、表示・開示とは別個の IPSAS として開発することを提案した。

関係者から CP に寄せられたコメントレターに基づき、一般目的財務諸表の範囲内となる天然資源の報告を扱う公開草案と、探査、評価及び採掘活動のコストに関する公開草案を区別して開発することを決定した。

¹⁵ 承認済みの[プロジェクト概要書](#)

¹⁶ 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「天然資源」の解説](#)

また、基準書案の目的と範囲に照らして CP から取り込むことが可能なガイダンスを明示するとともに、認識、測定、開示のガイダンス案を含む公開草案の大枠を作るように、事務局に指示した。

(5) 天然資源の認識に関する懸念への対応案 (12.2.4)

事務局は、一般目的財務諸表上に認識・測定する天然資源について、公開草案の開発を 2023 年の第 2 四半期から開始すべく、タスクフォースと協力することを提案した。他にも、プロジェクトの工程表を修正し、2023 年 6 月の CAG 会議で CAG の意見を聞いた上で、その結果を同月の IPSASB 会議に報告する予定であると説明した。

この点について、(4)で先述したように、探査、評価及び採掘活動のコストに関し、IFRS 第 6 号「鉱物資源の探査及び評価」並びに IFRIC 解釈指針第 20 号「露天掘り鉱山の生産フェーズにおける剥土コスト」に基づいて、天然資源の認識、測定、表示・開示とは別の公開草案を開発することを決定した。事務局には、初稿を開発するように指示した。

13. サステナビリティ報告 (アジェンダ 13)

(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」¹⁷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、優先してガイダンスを作るべき分野、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た。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公開草案 (IFRS-S1 号と S2 号) を公的部門用に修正する作業を行うことを提案していた。

IPSASB は現在、当該 CP に寄せられたコメントレーターに基づき、限られた人材・資金で何ができるのかを検討中である。

サステナビリティ報告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) 今後の活動の方向性に関する議論

事務局は 2023 年 1 月から 3 月にかけて行った調査・研究の概要を報告した。これを踏まえ、同年 4 月から 6 月にかけて実施すべき調査・研究活動について議論を行った。

議論の結果、サステナビリティ報告プロジェクトは、まず、以下の 4 項目をベースとして開発を進めるべきであると決定した。

- 2022 年 5 月に公表した CP と、当該 CP に寄せられた関係者のコメントレーター

¹⁷ 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](#)

- IPSASB の概念フレームワークが定める、目的、利用者、情報ニーズ
- IFRS のサステナビリティ関連の基準書
- GRI の基準書

事務局には、2023 年 3 月会議で投影したスライドに、上記の 4 項目に関する議論の内容を反映・修正して再提示するように求めた。また、IFRS-S2「気候変動開示」を公的部門用に修正するプロジェクトの概要書案を作成するように指示した。

14. IPSASB の次期戦略及び作業計画（アジェンダ 14）

(1) プロジェクトの説明

現行の IPSASB の基準開発活動は、2019 年 8 月に公表された、2019 年から 2023 年の 5 年間の戦略及び作業計画¹⁸に基づいて実施されている。当該文書には、2021 年から 2022 年にかけて中間見直し¹⁹が行われた。その後、2022 年 12 月及び 2023 年 3 月の会議において、収益、移転費用、測定、有形固定資産等の重要な新 IPSAS が承認され、現行の計画に基づく各プロジェクトは順調に完了しつつある。プロジェクトの完了に伴い、2024 年以降の新中期計画期間における戦略と作業計画の策定が必要となっている。なお、IPSASB が公開コンサルテーションを通じて中期計画を策定するのは、これが 3 回目となる。

(2) 今回の議論

事務局は現行の戦略及び作業計画の概要を説明し、その策定時から大きく外部環境や関係者の期待が変化していることを強調した。議論の結果、状況変化を踏まえて戦略及び作業計画を更新することを決定した。

事務局には、以下の点に留意することを指示した。

- 関係者による財務情報の利用方法は変化しているのか、その結果、次期中期計画に対する関係者の期待は変化したのかを検討する。
- 戦略目的を現在の外部環境や関係者の期待に合わせて更新する。特に、サステナビリティ報告と、IPSAS の開発・メンテ・適用推進に関して考慮する。
- 現行の戦略及び作業計画が掲げているテーマ A～E の順序や重点を見直す。例えば、テーマ B（IFRS とのコンバージェンスの維持）には、政府財政統計（GFS）やサステナビリティ報告ガイダンスを含める。テーマ C（利用者のより広範な財務報告ニーズを満たすガイダンスの開発）では、サステナビリティ報告に重点を置く。
- 基準書の適用後レビュー（PIR）や、IPSAS 適用上の論点を盛り込む。
- 現行の戦略及び作業計画の開発時に使用した、プロジェクト優先順位付けの基準を再度用いて、新規の財務報告関連のプロジェクト案の分析を行う。

以 上

¹⁸ [IPSASB Strategy and Work Plan 2019-2023](#)

¹⁹ [Mid Period Work Program Consultation Summary](#)

参考情報その1 (2023年4月30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、提出コメントレター
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
提出コメントレター	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）	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
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	

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	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
2021/07	バーチャル開催	リンク

開催年月	開催国／都市	報告記事
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	バーチャル開催	リンク
2022/12	アメリカ合衆国／ワシントン D.C.	執筆予定
2023/02	バーチャル開催	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※
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
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
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

※ 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を、参考情報としてここにまとめる。

1. [測定](#)
2. [範囲を限定した概念フレームワークの改訂―第3章及び第5章](#)
3. [収益・移転費用](#)
4. [サステナビリティ報告](#)

1. 測定（本記事の [p6](#) を参照）

(1) 2017年3月会議 プロジェクトの開始

IPSASBの測定プロジェクトは、以下の三つの目的を掲げ、2017年3月会議から開始された。

- (a) 当初認識、事後測定及び測定関連の開示について、IPSASの現行規定を改訂する。
- (b) 再調達コストと履行コストの二つの測定基礎、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」²⁰（以下、「CP「測定」」という。）を公表し、関係者の意見を募った。当該コンサルテーション・ペーパーには、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公開草案の草稿（例示目的の公開草案）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月会議で公開草案第74号「IPSAS第5号「借入コスト」―強制力のないガイダンス」（以下、「ED第74号」という。）を承認し、2020年10月に公表した²¹。

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。

²⁰ 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](#)

²¹ ED第74号の原文：[Exposure Draft 74, IPSAS 5, Borrowing Costs – Non-Authoritative Guidance | IFAC](#)

(4) 2020年3月会議 概念フレームワーク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²²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 概念フレームワーク改訂の影響
論点3	IPSASB 概念フレームワークにおける公正価値の欠落
論点4	公正価値と市場価値の関係
論点5	測定基礎としての再調達原価と、公正価値の見積り技法としての再調達原価との間のテンション

(5) 2021年4月 四つの公開草案を同時に公表

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、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、以下の四つの公開草案（以下、「ED」という。）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」 ²³	2020年12月会議
ED77号	測定 ²⁴	2021年2月会議
ED78号	有形固定資産 ²⁵	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 ²⁶	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。

公開草案の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。

²² プロジェクト概要書 (project brief) : [Limited Scope Update of Conceptual Framework | IFAC](#)

²³ 解説記事あり。[【IPSASB】国際公会計基準審議会 \(IPSASB\) 公開草案第76号「概念フレームワークの改訂：第7章 財務諸表における資産及び負債の測定」の解説 | 日本公認会計士協会](#)

²⁴ 解説記事あり。[【IPSASB】国際公会計基準審議会 \(IPSASB\) 公開草案第77号「測定」の解説 | 日本公認会計士協会](#)

²⁵ 解説記事あり。[【IPSASB】国際公会計基準審議会 \(IPSASB\) 公開草案第78号「有形固定資産」の解説 | 日本公認会計士協会](#)

²⁶ 解説記事あり。[【IPSASB】国際公会計基準審議会 \(IPSASB\) 公開草案第79号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」の解説 | 日本公認会計士協会](#)

事務局への指示事項は以下のとおり。

- 回答の詳細分析を作り、2022年3月のIPSASBの検討用に提示する。
- 公的部門の測定基礎を、概念フレームワークの測定目的と、IPSASBが測定基礎の開発を通じて達成しようとし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。

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 と概念フレームワーク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、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。

(8) 2022年6月会議

① 現在操業価値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 号と整合させるべきであり、従って、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 現在操業価値の原則の継続

ED 第 77 号における現在操業価値の提案を元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さら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、さら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、並びに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。

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。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。

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、さら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 現在操業価値の原則：現在の配置と入口価格

ED第77号「測定」で提案した現在操業価値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。

資産の評価に現在操業価値を適用する場合、

- 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。

- 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、概念フレームワーク改訂) 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 草稿の現在操業価値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 現在操業価値と公正価値を支える原則の比較

現在操業価値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。下記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	現在操業価値	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 (※) 現在操業価値は、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。

上記の他、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、現在操業価値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、現在操業価値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「公正価値」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を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。
- 概念フレームワーク第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。

- コストと支払いの用語の違い、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、現在操業価値の定義案を修正し、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。

(11) 2022 年 12 月会議

① 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。

② 現在操業価値 (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。

(12) 2023 年 2 月会議

① みなし原価—IPSAS「測定」の更新作業 (1.2.1)

IPSAS 第 46 号「測定」(草稿)のうち、みなし原価に関する記述について、2022 年 12 月会議のコメントに基づく修正案に、会議中にメンバーが提案した校正コメントに基づき、再修正を行うことを前提として同意した。

② 発効日 (1.2.2)

今後公表予定の 4 本の IPSAS の発効日を検討し、事務局提案より 1 年早めた。IPSAS 第 45 号「有形固定資産」と IPSAS 第 46 号「測定」は 2025 年 1 月 1 日とする。IPSAS 第 47 号「収益」と IPSAS 第 48 号「移転費用」は 2026 年 1 月 1 日とする。

2. 範囲を限定した概念フレームワークの改訂—第 3 章及び第 5 章 (本記事の [p7](#) 及び [p10](#) を参照)

(1) 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」まで

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 月会議で公開草案第 76 号「概念フレームワーク第 7 章『財務諸表にお

ける資産及び負債の測定』の更新」²⁷（以下、「ED 第 76 号」という。）を承認し、ED 第 76 号は 2021 年 4 月に公表された。

フェーズ 1 で未検討の論点は以下の 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「構成要素」」²⁸（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。

(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、概念フレームワークの第 5 章に関する SMC 3 から 6 を 2022 年 12 月会議で検討することが説明された。

(3) 2022 年 12 月会議 ED 第 81 号 SMC 3～6 の検討

① SMC 4：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

② 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。

²⁷ 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](#)

²⁸ 解説記事あり [【IPSASB】国際会計基準審議会 \(IPSASB\) 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](#)

③ 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。

④ 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。

上記の他に、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。

(4) 2023 年 2 月会議 ED 第 81 号 SMC 7～8 の検討

① SMC8：等しく未履行である拘束力のある取決め（3.2.1）

ED 第 81 号では、「拘束力のある取決め」の当事者双方が等しく未履行である場合に関する規定は、会計処理単位のセクションに含まれていた。事務局は、当該規定を最終文書に引き継ぐこと、ただし、ED 第 81 号と異なり、会計処理単位とはセクションを分けることを提案し、同意を得た。

② SMC7：会計処理単位（3.2.2）

事務局は、ED 第 81 号の会計処理単位に関するガイダンスを最終文書に引き継ぐこと、ただし、(1)で述べたように、「拘束力のある取決め」の当事者双方が等しく未履行である場合のガイダンスは、会計処理単位とは別セクションとすることを提案し、同意を得た。

③ 従業員の勤務及び現物サービスから、報告主体の資産は生じるか（3.2.3）

事務局は、ED 第 81 号第 5 章の第 5.7C 項の文章（下記参照）を、最終文書に引き継ぐことを提案し、同意を得た。

5.7C 一部のサービス（例えば、従業員のサービス及び現物サービス）は、受け取って直ちに消費される。主体がそのようなサービスによって生み出されるサービス提供能力又は経済的便益を獲得できる能力は、当該財及びサービスが消費されるまでのごく短い間には存在する。

④ 第 5 章「財務諸表の構成要素」の 2022 年 12 月会議草稿に対する変更点（3.2.4）

事務局は、第 5 章の草稿に対する変更点を説明し、特に異論はなかった。

3. 収益・移転費用（本記事の p8 と p10 を参照）

(1) 共通 CP の開発（2015 年 3 月～2017 年 8 月）

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

収益プロジェクトは、非交換費用プロジェクトと歩調を合わせて 9 回にわたる検討を行い、最初の成果物として、2017 年 8 月にコンサルテーション・ペーパー「収益及び非交換費用の会計」（以下、「収益費用 CP」という。）を公表した。コメントの期限は 2018 年 1 月 15 日。収益費用 CP の詳細は解説記事²⁹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³⁰を参照されたい。

ED 第 70 号 「履行義務のある収益」	IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」とほぼ同様の内容。ただし契約と履行義務の概念を公的部門用に拡大している。
ED 第 71 号 「履行義務のない収益」	IPSAS 第 23 号「非交換費用による収益（税金及び移転）」の内容を多く含む。ただし現行 IPSAS の交換・非交換の区分は使用せず、「現在の義務」はあるが ED 第 70 号の定める「履行義務」はない収益を対象範囲とする。
ED 第 72 号 「移転費用」	ED 第 70 号及び ED 第 71 号と鏡合わせとなる、補助金等の出し手側の処理を規定。ただし、収益基準とは対象範囲について以下の差異がある。 ・自己消費のための財・サービスの売買取引は、ED 第 70 号の収益の対象だが、ED 第 72 号の移転費用には含まない。 ・ED 第 71 号は税金収益を含むが、ED 第 72 号は税金費用を含まない。

(3) 2020 年 12 月会議 最終基準化の方向性の検討

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

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
---	----

²⁹ 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](#)

³⁰ 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、財務諸表の利用者ニーズに合ったものでなければならないとした。

(4) 2021年3月会議 収益

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

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

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

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

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

取決め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關連する要素を評価すべきであることを強調する。

履行義務のある収益を、引き続き他の収益とは区分することを決定した。

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

ハイブリッド取引に關する現行の適用指針を修正し、対価の一部が、別個の財又はサービスの買手（移転提供者）又は第三者たる受益者への移転に關係するという客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關係する部分を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論点であることを明確にすることを決定した。

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

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

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

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

法的手段（同等的手段を含む）は、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、移転提供者のもつ「義務を満たすように強制する権利」は、資産の定義を満たすことを決定した。

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

ED 第 72 号と他の IPSAS の範囲について、不明確であるというコメントが寄せられていた。ED 第 72 号は、IPSAS 第 19 号で定義する引当金や、集合・個別サービスは ED 第 72 号の対象範囲外としていた。この規定案によって ED 第 72 号は他の基準書で対象外とされた取引を全て扱うような印象が生じるが、実際は IPSAS 第 19 号がそのような位置付けなので、利用者に誤解が生じるおそれがある。

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

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

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

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

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

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

(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。

- 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。

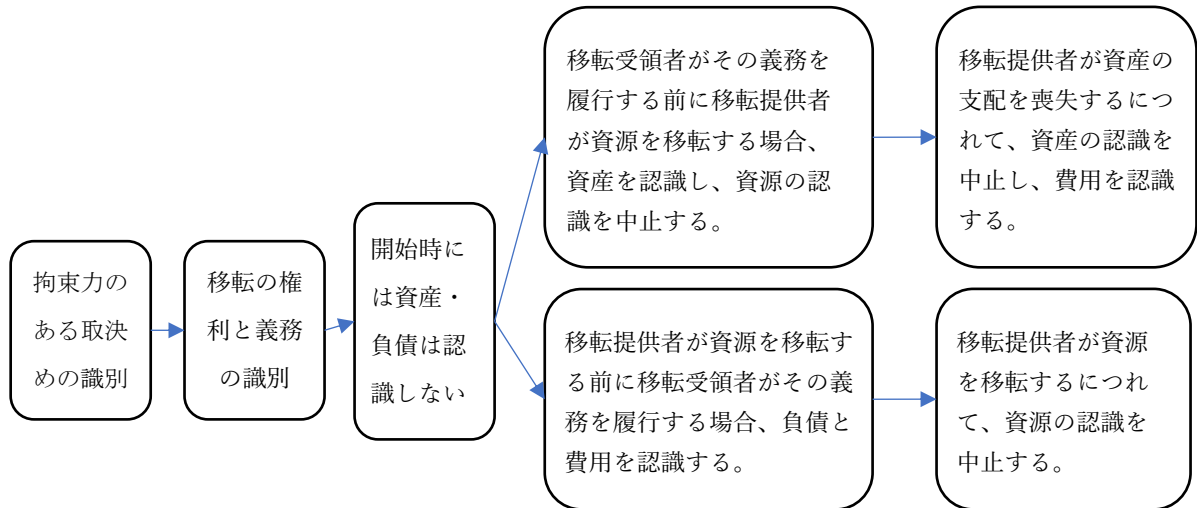
事務局への指示事項は以下のとおり。

- 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。
- プレゼンテーション資料のフローチャートを基準書に取り入れる。
- 現金以外の移転の測定を移転した資源の帳簿価額で測定する理由をどのように伝えるべきかを検討し、収益 IPSAS の受け取った資源の測定規定と整合させる。

② 拘束力のある取決めを伴う移転費用

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



事務局への指示事項は次のとおり。

- この会計モデル案を修正し、負債を決済するために行われる資源の移転についてガイダンスを追加する。その際には、次の点を考慮する。
 - 資源受領者と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。

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

減損の論点：事務局は、「移転提供者の資産」の認識後の測定には、IPSAS 第 21 号に従って減損を評価することを求めるべきであると提案した。これは「拘束力のある取決めを伴う移転費用」に関する会計モデル案に反映されている。

事務局への指示事項は次のとおり。

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

④ 収益会計における「現在の義務」の概念

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

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

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

- 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。特に決定事項はなし。

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を伴う移転費用モデルの修正稿が提案された。

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

(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、移転提供者のもつ「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、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、①公開草案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「金融商品」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。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、公開草案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。

- 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。
- 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「履行義務のない収益」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	－
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	－

	IE 1	IE 2	IE 3	IE 4
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。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、又は公開草案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公開草案再公開の経験について問い合わ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」、IPSAS 第 19 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」、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「金融商品」の関連についての記載をさら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の検討。
- IPSAS 第 1 号第 111 項が規定する、プログラム、活動、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「引当金、偶発負債及び偶発資産」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も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。

(14) 2022 年 12 月会議 収益・移転費用

① 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。

② 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、及び 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、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。

③ 設例案 (9.2.3)

事務局は以下を提案した。

- 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。

④ 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。

(15)2023 年 2 月会議 収益・移転費用

① 収益・移転費用プロジェクトのアップデートと次のステップ (2.2.1)

事務局がこれまでの進捗と今後の予定について概説を行った。

② IPSAS 第 X 号「収益」のアップデート (2.2.2)

IPSAS 第 47 号「収益」(草稿)に追加された「他の IPSAS の修正」と「設例」のセクションについて、草稿文案のレビューを行った。メンバーが提案した校正コメントへの対処を前提として、草稿文案について合意を得た。

③ IPSAS 第 X 号「移転費用」のアップデート (2.2.3)

IPSAS 第 48 号「移転費用」(草稿)に追加された「他の IPSAS の修正」と「設例」のセクションについて、草稿文案のレビューを行った。メンバーが提案した校正コメントへの対処を前提として、草稿文案について合意を得た。

4. サステナビリティ報告 (本記事の p16 を参照)

(1) CP の開発 (2022 年 3 月)

サステナビリティ報告が企業会計分野で注目されているが、公的部門における国際的な指針がないことが課題となっている。

世界銀行は、2022 年 1 月に公表した報告書「Sovereign Climate and Nature Reporting」³¹において、IPSASB に対して国際的な公的部門用のサステナビリティ報告の指針の開発に向けてコンサルテーションを行うよう呼びかけた。また、2022 年 3 月の OECD の財務省担当者フォーラム(非公開)でも、サステナビリティ報告に対する強いニーズがあることが示された。

このような動きを受け、IPSASB はサステナビリティ報告を急遽最優先の課題と位置付けて、2022 年 3 月会議で 1 日以上会議時間を費やして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」³²(以下、「CP」という。)の検討・承認を行った。その後、2022 年 5 月に同 CP を公表し、今後の活動に向けた関係者の意見を求めた。

(2) 派生プロジェクト: サステナビリティ・プログラム情報の報告

上述した CP とは別に、IPSASB は短期に成果物を示せるプロジェクトも模索した。現行の IPSASB のガイダンスである、RPG がサステナビリティ関連の報告に活用できることを示すために、サステナビリティ・プログラム情報の報告のプロジェクトを開始し、2023 年 3 月に成果物である「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 号の修正」を承認し、完了した。

内容としては、RPG 第 1 号「主体の財政の長期サステナビリティ報告」と第 3 号「サービス業績情報の報告」に、それぞれ適用ガイダンスや設例を追加するものである。RPG 第 1 号及び第 3 号に基づく報告書で、公的部門の主体が行うサステナビリティ・プログラムに関する情報を開示できることを明確化している。

(3) 2022 年 10 月会議 コメント概要分析の説明

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、2022 年 12 月会議で方向性の決定を行う旨が説明された。

³¹ 英語原文。 [Sovereign Climate and Nature Reporting : Proposal for a Risks and Opportunities Disclosure Framework \(English\)](#)

³² 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](#)

(4) 2022年12月会議 コメントのレビュー

① CP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。関係者からは概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(PV)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、リーダーシップを執るべきである、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年中にさら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、暫定的に下記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）

② 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。

以 上