

国際公会計基準審議会（IPSASB）会議報告

2021年2月 臨時バーチャル会議

IPSASB テクニカル・アドバイザー 公認会計士 露谷竹生 ひまやたけお

決定事項の概略

| 議案 | プロジェクト | 会議前までの状況 | 今回会議での討議・決定事項 | 頁 |
|----|---------|---|--|----|
| 1 | 遺産・インフラ | インフラ資産・遺産資産の論点を検討 ED 第 78 号を暫定承認 | ED 第 78 号「有形固定資産」の修正点 を確認 | 3 |
| 2 | 測定 | 測定のヒエラルキーを構成する項目につ いて多数の論点を検討 ED 第 76 号・第 77 号を暫定承認 | ED 第 76 号「概念フレームワーク－範 囲を限定した見直し」の修正点を確認 ED 第 77 号「測定」の修正点を確認 | 9 |
| 3 | | | ED 第 77 号の「他の IPSAS の修正」セ クションを承認 | 18 |

(注) 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

(注意)

本稿は、IPSASB の 2021 年 2 月臨時会議アジェンダ・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」2021 年 6 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。

1. 全般的事項

2021年2月のIPSASB臨時会議は、2021年2月5日にZOOMを使用したバーチャル形式で開催された¹。参加者は、18名のボードメンバーに加え、テクニカル・アドバイザー、招待オブザーバー及び事務局を合わせて52名であった。

2月臨時会議では、測定関連の三つのED（下表参照）に関し、12月会議以降に実施された校正作業の結果を確認・承認した。確定承認された三つのEDは、最終的な校正作業を行い、2021年4月上旬に公表予定である。12月会議時点の公表予定は3月末だったので半月先に延びている。

| | |
|----|--|
| 承認 | <ul style="list-style-type: none">ED 第 76 号「概念フレームワーク第 7 章『測定』の改訂」ED 第 77 号「測定」ED 第 78 号「有形固定資産」 |
|----|--|

今回は、2021年3月16日から19日及び23日に、同様にバーチャル形式の定例会議が開催される予定である。主な議題は、収益、天然資源、中期計画の見直し、の3項目を予定している。

¹ 会議の動画はYouTubeで公開されており、無償で視聴できる。

2. ED 第 78 号 IPSAS 第 17 号の改訂 遺産及びインフラ（アジェンダ 1）

(1) プロジェクトの説明

① プロジェクトの概要

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」を改訂する予定である。進行中の「測定」プロジェクト（本稿 3. 及び 4. 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。

② 遺産資産に関する初期の議論（プロジェクト開始から 2020 年 6 月まで）

2015 年 6 月にプロジェクト概要書を承認した後、2017 年 4 月にコンサルテーション・ペーパー「遺産に関する公的部門の財務報告」²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 月の会議でコンサルテーション・ペーパー「測定」が承認されたため、同会議から遺産プロジェクトが再開され、公開草案（以下、ED 第 78 号）の開発に向けて論点の検討を進めている。

2020 年 3 月の会議では、遺産資産の存在、減価償却及び減損に係るガイダンスについて議論し、有形固定資産の定義を満たす遺産項目は、IPSAS 第 17 号の認識基準を満たしたときに資産に認識すべきであること、減価償却や減損の対象となること等を決定した。

2020 年 6 月の会議では、四つの論点について議論し、以下のとおり決定した。

- 遺産資産の特徴は「制約(restrictions)」、「移動不可(irreplaceable)」及び「長期（ときには無期限）の耐用年数」とする。
- 関連するガイダンスの ED 第 78 号での配置は、適用指針（AG セクション）とする。
- 現行 IPSAS 第 17 号は遺産資産を対象範囲から除外しているが、当該規定を削除する。また、有形固定資産に含まれる資産を例示している第 5 項を修正し、AG セクションに移動する。
- 資産の支配に関するインフラ資産と遺産資産の共通論点。事務局が提案した「主体が支配する」の用語を IPSAS 第 17 号本文の有形固定資産の定義に加える件は却下。その代わりに AG と BC のセクションに、支配に関するガイダンスを追記する。

③ インフラ資産に関する初期の議論（プロジェクト開始から 2020 年 6 月まで）

2017 年 9 月にプロジェクト概要書を承認した後、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 月の会議でコンサルテーション・ペーパー「測定」が承認されたことを踏まえ、2019 年 6 月にプロジェクト概要書の修正版を承認し、ED 第 78 号の開発に向けて論点の検討を進めている。

² 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 | 日本公認会計士協会](#)

2020年3月の会議では、インフラ資産は有形固定資産の内訳項目であると決定した。また、何が他の資産と異なる特徴なのかを検討したが結論には至らず、他の論点を分析した後にまた検討することとなった。減価償却、予備部品、撤去コストの論点も検討した。

2020年6月の会議では、インフラ資産の特徴と、関連するガイダンスの公開草案上での配置を議論した。インフラ資産の特徴は「ネットワーク又はシステム」及び「長期の耐用年数」であると決定した。ED第78号における配置は、遺産と同様に適用指針（AGセクション）とする。

④ 公開草案の開発（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第78号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」の形式を踏襲することを決定した。また、事務局が提案した「主体が支配する」の用語をIPSAS第17号本文の有形固定資産の定義に加える件は却下され、代わりにAGとBCのセクションに、支配に関するガイダンスを追記することとなった。

2020年9月会議では、ED第78号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「有形固定資産」の改訂として以下の論点を審議した。

(a) 遺産項目の支配

遺産（コレクション）の支配について、Q&Aを含む適用ガイダンス（IGセクション）案を修正条件付きで承認した。

(b) 取得後の支出は資産か費用か

未認識の遺産資産に対する取得後の支出は、IPSAS第17号の資産認識要件を満たす場合には資産計上すべき、というQ&Aを含む適用ガイダンス（IGセクション）案を修正条件付きで承認した。

(c) コストを資産計上する閾値

有形固定資産の資産計上の閾値を判断する際に考慮すべき要件について、Q&Aを含む適用ガイダンス（IGセクション）案を修正条件付きで承認した。考慮要件は4点で、(a)一般目的財務報告書の利用者の情報ニーズ、(b)実質的に当該資産の価値の全てをとらえていること、(c)報告される情報の品質、(d)効率性、である。

(d) 測定：遺産資産とその再調達の可能性

遺産資産に用途制限がある場合又は遺産資産の再調達が不可能な状況下で遺産資産の現在コストを算定する方法について、Q&Aを含む適用ガイダンス（IGセクション）案を修正条件付きで承認した。

(e) インフラ資産の上下の土地の分離と評価

IPSAS第17号は土地とその上下に付いているインフラ資産とは別の資産であるか否か、また区別して会計処理すべきか否かについて、強制力のない適用ガイダンス（IGセクション）を追加することを、修正条件付きで承認した。

(f) 減価償却

耐用年数が無期限の（土地を除く）有形固定資産について、減損レビューを毎年行う必要がある旨の規定を基準本文に追加することを修正条件付きで承認した。また、遺産資産の耐用年数が無期限か否かを決定する際に考慮すべき要件について、Q&A を含む適用ガイダンス（IG セクション）案を承認した。要件は、(a) サービス提供能力を提供する期間、(b) 用途、(c) 保全の 3 項目である。

(g) コンポーネント：インフラ資産のうち別個に減価償却対象とすべき部分の特定

ED 第 78 号の AG23 項を修正して、土地の上下のインフラ資産（例えば道路網）の一部が減価償却の対象であることを明確化することを承認した。

また、別個に減価償却を行うべきインフラ資産の一部分を特定する際に考慮すべき事項について、Q&A を含む適用ガイダンス（IG セクション）を追加することを修正条件付きで承認した。

(h) コンディション情報の利用

インフラ資産に「更新会計（renewals accounting）」を適用すべきか否かを検討した。国によって「更新会計」の用語の意味が異なるので当該用語は使用しないことを決定した。

(i) メンテナンス中の資産

未完了のメンテナンス（backlog maintenance）または繰延メンテナンス（deferred maintenance）に係る会計上の論点を扱うべきか否かを検討した。これらの用語は解釈が国によって異なるので、今後は使用しないことを決定した。ただし、当面の間は暫定的に「メンテナンス中の資産」（under-maintenance of assets）の用語を使用する。

(j) 減損

遺産資産とインフラ資産の減損に関し、追加のガイダンスの要否を検討した。IPSAS 第 17 号並びに減損基準（IPSAS 第 21 号・第 26 号）において十分なガイダンスが設けられているので追加のガイダンスは必要ないと決定した。

(k) 認識の中止

インフラ資産の一部が継続的に更新され、当該部分について詳細な会計記録が残っていない場合について、現行の基準のガイダンスは十分かを検討した。IPSAS 第 17 号には認識の中止のガイダンスが十分に存在すること、及びコメントの論点は会計処理ではなく記録の管理に関する問題であることから、追加のガイダンスは不要であると決定した。

(l) 遺産資産及びインフラ資産の表示

適用ガイダンス（IG）を Q&A 形式で追加するべきか議論したが、結論には至らなかった。

2020 年 10 月に 2020 年 9 月会議の議論を反映した ED 第 78 号の草稿がメンバーに会議外で回付され、計 6 件のコメントレターが提出された。

2020 年 12 月会議では、上記の会議外のコメントレターに基づき、ED 第 78 号に関する複数の論点を検討した。

(a) 有形固定資産の測定基礎として、公正価値を維持する。

(b) IASB による基準改訂：IASB は「有形固定資産：意図した使用の前の収入（IAS 第 16 号の改訂）」

を2020年5月に公表した。この修正点をED第78号に取り込む提案に同意した。

(c) 経過措置：ED第78号を遡及適用すべきか否かに関する記載がないので、遺産資産を未認識の主体には初度適用のガイダンスが必要であることに同意した。

(d) 資産管理計画の情報の財務報告への利用

有形固定資産の会計処理に、主体が作った資産管理計画の情報を利用することを認める提案と、IPSAS第17号の原則を適用するために資産管理計画の情報が有用な可能性がある場合を明確化する「適用ガイダンス」と「結論の根拠」を追加する提案に同意した。

(e) 未認識の有形固定資産の開示

未認識の有形固定資産に関する本文、適用指針、結論の根拠の文案について検討し、遺産資産に限り、未認識の有形固定資産に関する開示を行うことが承認された。他の資産（インフラ資産も含む）は対象外とする。さらに、遺産資産がED第78号第7項により「信頼性をもって」測定可能な場合にのみ適用されることを強調する。

(f) IPSASBの現行基準及び開発中の基準がED第78号に及ぼす影響

IPSASBが現在開発中の基準（ED第70号～ED第72号、ED第75号～ED第77号、ED第79号）との整合性を確保するために、ED第78号の草稿を修正する提案が承認された。また、このアプローチは他の各プロジェクトにも適用すべきであるとされた。

(g) IPSASBの現行基準及び開発中の基準がED第78号の発効日に及ぼす影響

ED第78号には、ED第70号、ED第75号、ED第77号、及びED第79号の規定の適用を前提とする条項が含まれている。そこで、ED第78号に基づく基準書の発効日は、それら四つの基準書の発効日以後にすること、及びそれら四つの基準書の適用を必要条件とすることが提案され、承認された。

(h) IPSAS第31号「無形資産」に遺産資産に関する修正を加える

ED第78号の草稿は、IPSAS第31号「無形資産」を「他のIPSASの修正」の対象範囲外としている。この件について、IPSAS第31号も修正対象とすることが提案され、承認された。

(i) コメントを求める特別な事項

事務局は七つのSMCを提案した。IPSASBはおおむね承認したが、SMC1からSMC4について、重複や記載不足を修正することを条件とした。最終日に事務局が修正版のSMCを提示し、当初のSMC5を遺産資産の開示規定に関するSMC7に置き替えることが提案され、IPSASBは修正SMC案を承認した。ただし、新SMC7から「追加の」の文言を削除する。また、EDの構成に応じてSMCの順番を並び替えることとされた。

(j) ED第78号「有形固定資産」の承認

IPSASBは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。

以下の二つの論点は2021年2月会議に繰り越された。

- 現在運用価値の測定基礎、及びインカムアプローチの適用可能性に係る代替的見解についての「結論の根拠」の文案
- 未認識の遺産資産に関する開示規定の配置の決定

(2) 事務局による概要説明 (1.2.1)

議長が今回のアジェンダ・ペーパーにおける、前回(2020年12月会議)からの積み残し事項に関する対応状況を概説した。会議外で行われた校正グループによるED第78号の修正作業によって重大な新規論点は識別されなかったと報告があったのに対し、メンバーからは追加の論点の提起方法に関する質問があり、本日の会議の終盤に検討することになった。追加論点の検討については下記(4)を参照。

(3) 前回からの積み残し事項 (1.2.2)

ED第78号草稿に対する12月会議の積み残し事項の一覧表“Subject To's”に意見を求めた。

① 「結論の根拠」セクションのレビュー

- 「回収可能価額」の測定基礎を説明するBC72項は、IAS第16号「有形固定資産」の回収可能価額の定義を引用している。この引用文が誤っているのでは、という質問があった。IAS第16号が更新されているのでBC72項に反映予定である旨を事務局が説明した。

② 事務局への指示事項

- 測定基礎の選択と資産の保有目的との関連性の記述を削除する指示について、ED第76号においては「現在オペレーション価値」と保有目的(事業)、「公正価値」と保有目的(財務)との間にそれぞれ明確な関連性があると思われるので、ED第78号で関連性の記述を削除してしまうと利用者がどちらの測定基礎を選択すべきかで混乱するとの懸念が示された。本件は会議外で修正することとされた。

(4) 未認識の有形固定資産型の遺産にかかる開示 (1.2.3)

未認識の有形固定資産型の遺産について、測定の信頼性が低いため認識できない場合の「理由」及び主体の目的の達成に関連する「当該資産の重要性」の開示を行うことが12月会議で決まっていた(1)④の2020年12月会議(e)参照)。

上記開示の追加パラグラフ案(三つのパラグラフ)について、ED第78号の適用指針にまとめて記載する事務局案と、本文と適用指針とに分けて記載する代替案が提案された。評決をとったところ、過半が代替案を支持した。SMCも設定し、本文の見出しを明確化する。

未認識の資産に関する事後的な支出の資産計上を説明する適用指針(AG20項)及び適用ガイドライン(IG9項)の修正提案について、未認識の資産に関して認識すべき事後支出が存在する「事実」と、その「金額」とを開示する規定をAG20項に追記する提案があった。この提案について会議の終盤に議論を行った結果、意見が割れたので、適用指針における説明を明確化するとともに、SMCを設定し、開示規定の追加の要否について意見を募ることになった。

(5) ED 第 78 号に関するその他の議論

- 草稿の「他の IPSAS の修正」の全体を通じて、「審議会は…を再確認した」の記載があるので、会議で実際には論点となっていなかった箇所の記載は削除する。議事録で確認する。
- 新旧の条項の比較を容易にするため、ED 第 78 号から作られる最終基準書は、IPSAS 第 17 号とは別の番号（IPSAS 第 43 号など）を使う。
- コメントを求める特別の事項（SMC）について、他の開発中の ED や基準書のどこを参照するのかを明示して、回答者が考慮すべき範囲を広げすぎないようにする。
- SMC1 の参照しているパラグラフは誤りではないかとの指摘があったが、パラグラフは合っており、文章の修正で対応できるとのコメントあり。会議外で別途検討する。
- ED 第 76 号で適用した用語や記述を、ED 第 77 号や ED 第 78 号でも使用し整合させる。

3. 現在操業価値 (ED 第 76 号及び ED 第 77 号) (アジェンダ 2)

(1) 測定プロジェクト 前回までの経緯

① プロジェクトの立ち上げからコンサルテーション文書まで (2017 年 3 月～2019 年 9 月)

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³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。
- (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。

2019 年 4 月には、コンサルテーション・ペーパー「測定」⁴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。

② ED 開発の初期段階 (2019 年 12 月～2020 年 6 月)

2019 年 12 月会議から、コンサルテーション・ペーパーに寄せられたコメントの分析と、ED に盛り込む論点についての議論を開始している。同会議では、寄せられたコメントの概要分析に基づき、三つの論点、すなわち①例示目的の ED をコンサルテーション・ペーパーに含める試みへの好意的な反応、②借入コストの費用化について賛否が分かれたこと、③IFRS 第 13 号の公正価値の定義の導入に強い支持があったこと、を主に説明した。

2020 年 3 月会議では、コメントのより詳細な分析が説明された。概念フレームワークの限定的な見直しについて、プロジェクト概要書を承認した。ただし、プロジェクト概要書の草稿について、測定を重視し過ぎている点を直し、主要論点 # 2 の用語について履行原価 (cost to fulfilment) を履行価値 (fulfilment value) に変更するなど、校正を含めた変更を加えることを条件とする。

³ 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](#)

⁴ 解説記事あり。[【IPSASB】国際公会計基準審議会 \(IPSASB\) コンサルテーション・ペーパー「測定」の解説 | 日本公認会計士協会](#)

2020年6月会議では、最初に、ボードメンバーの理解に資するため、測定関連の各プロジェクトの関係性、及び概念フレームワークの限定的な見直しのプロジェクトと共通する論点について、事務局による解説と質疑が行われた。

測定プロジェクト単独では、主に以下の4項目を議論した。

- (a) 測定関連のガイダンスを、概念フレームワーク、測定 ED、個別 IPSAS のどれに配置するかについて議論し、下表のように配置することを決定した。

| | |
|-----------------------|---------------------|
| ED「概念フレームワークの限定的な見直し」 | 測定モデルと測定基礎に関するガイダンス |
| ED「測定」 | 測定基礎と測定技法に関するガイダンス |
| IPSAS の基準書 | 測定基礎レベルのガイダンス |

- (b) IFRS 第 13 号「公正価値測定」に基づく公正価値の用語を、個別 IPSAS で維持するか又は削除するかについて議論した。

その結果、「公正価値」の用語は、IFRS 第 13 号の定義と整合させ、ED「概念フレームワークの限定的な見直し」及び ED「測定」、並びに関連する複数の基準書において使用することとなった。ただし、IPSAS 第 32 号「サービス委譲の取決め：委譲者」に公正価値の用語を使用することは適切ではないので、ED「測定」のガイダンスに従って修正する。IPSAS 第 33 号「発生主義 IPSAS の初度適用」及び IPSAS 第 36 号「関連法人及び共同支配法人に対する投資」においては、公正価値の用語が適切な場合もあると考えられるので、ED「測定」の影響を慎重に検討する。

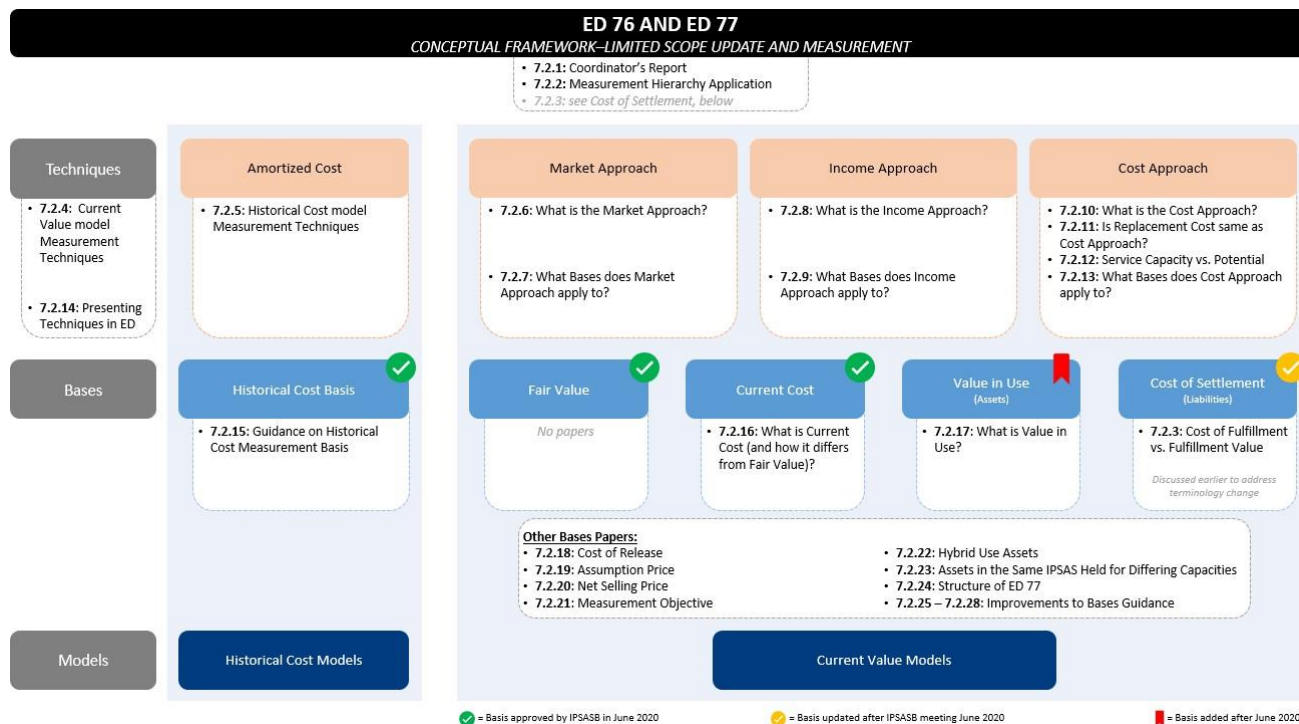
- (c) IPSAS 第 5 号「借入コスト」の修正（個別プロジェクトとして切り出し）
 (d) CP「測定」で提案した公正価値、履行価値、歴史的原価、再調達価額の四つの測定基礎に関して、各国関係者のコメントにより提起された論点

③ 測定ヒエラルキーに関する詳細な議論（2020年9月）

2020年9月会議では、測定ヒエラルキーに関する多数の論点を検討した。

(a) 最初に、測定プロジェクトの全体像の把握のため、下の図を使って説明が行われた。

Figure 2 – Overview September Agenda Items



(b) 測定ヒエラルキーの適用

- 当初認識時の測定について、歴史的原価モデル及び現在価値モデルの双方に使用できるガイダンスを、ED 第 77 号の本文に設ける。
- 測定ヒエラルキーは事後測定に適用できる。

(c) 測定基礎 履行価値 vs 履行コスト

- ED 第 76 号・第 77 号では、履行コストの用語を使用する。
- ED 第 76 号では、現行の履行コストの定義を保持する。事務局が提案した決済コストの用語は使用しない。

(d) 現在価値モデルの測定技法

- 現在価値モデルにおける測定技法として、マーケットアプローチ、インカムアプローチ、コストアプローチの 3 種類を承認した。ただし、インカムアプローチの用語については更に検討する。

(e) 歴史的原価モデルの測定技法

- 歴史的原価モデルにおける測定技法として、償却原価を採用する提案は却下された。

- (f) 各アプローチの測定技法の説明文
- CP「測定」の公正価値の適用指針案におけるマーケットアプローチ・インカムアプローチ、コストアプローチのそれぞれの説明文を、一般的な内容に変えることで現在価値モデルの他の測定基礎にも適用可能にすることを承認した。この一般的な説明文は ED の本文に定める。
 - マーケットアプローチでは、価格情報や市場取引に基づくその他の関連情報を使用する。例えば同一又は比較可能な資産・負債に関する情報である。
 - インカムアプローチでは、将来の金額が単一の現在の金額に変換される。
 - コストアプローチでは、資産が提供するサービスを再調達するために必要な金額を反映する。
- (g) 各アプローチの測定技法の用途
- マーケットアプローチの測定技法は、公正価値と現在コストの二つの測定基礎の見積りに使用できることを承認した。
 - インカムアプローチの測定技法は、公正価値、使用価値、履行コストの三つの測定基礎に使用できることを決定した。
 - コストアプローチの測定技法は、公正価値と現在コストの二つの測定基礎の見積りに使用できることを承認した。
- (h) サービス提供能力を示す二つの用語
- ”service capacity”（概念フレームワークで使用）及び ”service potential”（IFRS 第 13 号から ED に取り込むことを決定した部分で使用）について議論し、service capacity の用語は削除することを決定した。
- (i) 再調達コスト vs コストアプローチ
- 上記(h)のサービス提供能力の用語の明確化を条件として、CP「測定」における再調達原価に関する原則は、ED に盛り込む予定のコストアプローチの測定技法に関する原則と整合していることに同意した。
- (j) ED で測定技法を示すべきか
- 測定技法について、一般的な原則を ED の本文に示すとともに、個々の測定技法に関する適用上の原則は適用指針（AG セクション）に定める提案におおむね同意した。
- (k) 現在コストの測定基礎
- 現在コストの測定基礎は、主体が資産を取得する市場の価格を反映すべきである、という提案には反対意見が多く、使用価値や公正価値との相違点（highest and best use など）の明確化が必要とされた。現在コスト（current cost）という用語自体も、実態をよりよく示す用語に見直しされる可能性がある。
- (l) 概念フレームワークから削除する測定基礎
- 現行概念フレームワークにおける測定基礎のうち 3 種類、すなわち解放コスト（cost of release）、引受価格（assumption price）及び正味売却価格（net selling price）を概念フレームワークから削除することを承認した。

- (m) 測定目的
- 概念フレームワークにおける測定目的の説明文は修正せず現状維持とする。
- (n) ハイブリッド用途の資産に関する測定基礎
- ハイブリッド用途の資産とは、資金生成目的と非資金生成目的の両方の目的で使用される資産を意味する。ハイブリッド用途で保有する資産の保有目的を決定する際には、現行の減損基準である IPSAS 第 21 号と第 26 号の原則を適用する提案と、ED には IPSAS 第 21 号の現行規定を参照する適用ガイダンスを含める提案を、いずれも承認した。さらに、主体は専門的な判断を必要とする点を適用ガイダンスに含める。
- (o) 異なる目的で保有される資産の測定基礎を同じ IPSAS で扱うべきか
- 目的（財務能力目的又は事業能力目的）が異なる資産の両方が同じ基準書（IPSAS 第 17 号など）の範囲内に入る場合、資産の測定基礎の決定については、現行規定を追加・修正する必要はなく、主体は IPSAS 第 21 号と第 26 号の定める原則を検討するべきであることを承認した。
- (p) ED 第 77 号「測定」の構成
- ED 第 77 号の本文と適用指針（AG セクション）の役割分担について議論を行い、本文には一般的な原則を記載し、付録（適用指針）には適用上のガイダンスを含めることを決定した。
- (q) 再調達原価、歴史的な原価、公正価値、履行価値の各ガイダンスの改善
- CP「測定」の例示目的の ED に関係者から寄せられたコメントのうち、表題の四つの測定基礎に関する未検討のコメントについて、概念的な問題が残されてはならず、これ以上の検討は不要である旨を確認した。

④ 2020 年 10 月臨時会議

2020 年 10 月臨時会議では、ED 第 76 号及び第 77 号に関する四つの論点を検討した。

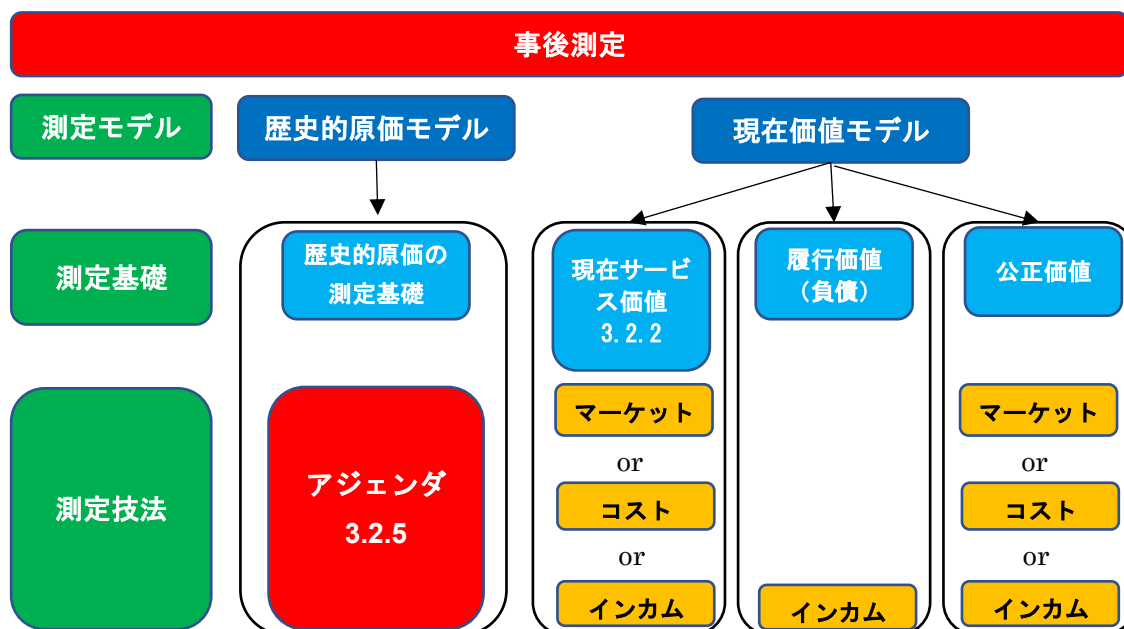
- (a) 現在サービス価値
- 「現在コスト（current cost）」の測定基礎の用語を、「現在サービス価値（current service value）」に変更することを決定した。
 - マーケットアプローチ、コストアプローチ、インカムアプローチの三つの測定技法を、現在サービス価値に適用可能であると判断した。
- (b) 使用価値
- 使用価値を測定基礎として維持することを決定した。ただし、使用価値の定義見直しについては引き続き検討する。
- (c) 減価償却及び減損
- ED 第 77 号では、減価償却及び減損は、歴史的な原価モデルと現在価値モデルの両方に適用可能であることを本文で明確化する。
- (d) 当初測定
- 当初測定と事後測定用語を維持する。

⑤ 2020年12月会議

2020年12月会議では、ED第76号及び第77号について、現在サービス価値（現在操業価値）の定義を中心として複数の論点を検討した。

(a) 測定ヒエラルキー図の改訂案

測定ヒエラルキーの全体像は、これまでの議論を反映すると下図のようになっていた。



(b) 現在サービス価値（12月会議中に、現在操業価値に用語変更）

- 「現在サービス価値（Current Service Value）」の測定基礎を、IASBが定める「公正価値」及び「現在コスト」の各測定基礎に係る目的及び原則とは別のものとして開発することを決定した。
- 「現在サービス価値」の用語を「現在操業価値（Current Operational Value）」に変更する。
- 現在操業価値の定義は「現在操業価値とは、測定日時点で主体の現在のサービス提供目的の達成を支える資産の価値をいう。」とする。
- 上記の定義案について、構成要素を2月会議で更に検討する。
- 現在操業価値の測定技法について意見が対立し、インカムアプローチを維持する見解がやや優勢であったので当該意見をED第77号では採用し、インカムアプローチを排除する案は「代替的見解（Alternative View）」として掲載することとなった。

(c) 使用価値のアプローチ

- 使用価値はED第77号には含めない。
- 概念フレームワークで使用価値を論じるが、使用価値の定義は定めず説明に留める。
- IPSAS第21号と第26号はそれぞれ異なる使用価値の定義を持っているが、直ちにそれらの定義を修正する必要はない。

- (d) 現在操業価値の測定上の制限
- 現在操業価値の測定に、サービス提供に課される用途制限又は価格制限を含める。
- (e) ED 第 76 号における「結論の根拠」の表示の考え方
- 概念フレームワークの BC には、最新の IPSASB の考え方を反映するとともに、2014 年版から改訂されている旨を明示する。過去の検討経緯を残す必要はあるが、必要に応じて新しい BC にて概説するか、2014 年版の BC に参照する形式で示す。
- (f) ED 第 76 号における正味売却価格に関する IPSASB の決定の伝え方
- ED 第 76 号の BC7.66 項から BC7.68 項に、正味売却価格のセクションを設ける。また、概念フレームワークから正味売却価格の測定基礎を削除する理由を、ED 第 76 号及び ED 第 77 号の共通で作成する概要説明書 (at a glance) にて記載する。
- (g) ED 第 77 号 その他の論点
- ED 第 77 号の 9 月会議バージョンで提案した用語を維持する。
 - 測定ヒエラルキー上、歴史的原価の測定基礎には特定の測定技法を紐づけない。
 - マーケットアプローチは、履行原価の測定基礎には適用しない。
 - “service capacity” の用語を、ED 第 77 号の公正価値に関する記述において残す。ED 第 77 号のその他の箇所では、“service potential” の用語を一貫して使用する。「現在サービス価値」の名称と定義が変更になり、「現在操業価値」の定義から “service potential” が削除されたので、事務局は、“service potential” を ED 第 77 号で定義・明確化する必要はなくなったと提案し、承認された。
- (h) ED 第 76 号 コメントを求める特別な事項 (SMC)
- SMC1 から 6 は承認された。
 - SMC7 (概念フレームワークに関するその他の論点で、強調したい事項はあるか。) は却下された。概念フレームワークの第 7 章「測定」に焦点を絞る。
- (i) ED 第 77 号 コメントを求める特別な事項 (SMC)
- 「現在操業価値」及び「開示規定」の二つの論点について、コメントを求める特別な事項 (SMC) が提案されたが結論には至らず、ED の校正プロセスでレビューした上で、2021 年 2 月の臨時会議で検討することとなった。
- (j) ED 第 76 号 『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』の範囲を限定した改訂：フェーズ 1 測定」の暫定承認
- IPSASB は ED 第 76 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、1 名が反対、1 名が欠席であった。ED 第 76 号は承認され、コメント期間は 6 か月。
 - 反対票を投じた 1 名は、(3) で上述したインカムアプローチを「現在操業価値」の測定

技法として認めることに反対であった。反対意見は「代替的見解」として ED 第 76 号に掲載予定である。

(k) ED 第 77 号「測定」の暫定承認

- ED 第 77 号の暫定的な承認について投票を行った。18 名中 15 名が賛成、2 名が反対、1 名が欠席であった。ED 第 77 号は承認され、コメント期間は 6 か月。
- 反対票を投じた 2 名は、(3)で上述したインカムアプローチを「現在操業価値」の測定技法として認めることに反対であった。反対意見は「代替的見解」として ED 第 77 号に掲載予定である。

(2) 事務局による概要説明 (2.2.1)

議長が、2020 年 12 月会議以降に会議外で行った作業と、積み残し事項に関する対応状況を概説した。現在操業価値の定義は、以下のように変更された。

| 2020 年 12 月会議 | 今回の議案書 |
|--|--|
| 現在操業価値とは、測定日時点で主体の <u>現在の</u> サービスの提供目的の <u>達成を支える</u> 資産の価値をいう。 | 現在操業価値とは、測定日時点で主体のサービスの提供目的を <u>達成するために使用する</u> 資産の価値をいう。 |
| Current Operational Value is the value of an asset <u>supporting the achievement of</u> the entity's <u>present</u> service delivery objectives at the measurement date. | Current operational value is: The value of an asset <u>used to achieve</u> the entity's service delivery objectives at the measurement date. |

上記の定義から”present”を削除したことについて、par. 7. 50、7. 51、7. 55 では用語が残っているので整合させるべきとの意見があり、承認された。

(3) ED 第 76 号の校正作業 (2.2.2)

ED 第 76 号草稿について、12 月会議の積み残し事項の一覧表 “Subject To’s”に意見を求めた。

- 7. 56 項の冒頭センテンスが理解しにくいので、”current as assets that provide the equivalent service potential stated at some amount then you have current operational values comparable with the entity, regardless of when the assets are required.” とするべきとの意見があった。会議外で確認する。
- 7. 53 項の事業能力の説明については、代替的見解の原因となっているインカムアプローチについて、脚注を追加している。この脚注について、7. 53 項はインカムアプローチを扱っていないので混乱を招くとの意見があった。議論の結果、脚注は削除し、公開草案と同時に公表される概説資料 (At a Glance) で説明することになった。

ED 第 76 号の SMC について概説し、意見を求めたが特段の意見はなかった。事務局より、現在オペレーション価値に関する SMC3 を修正し、代替的見解にリファーするとの説明あり。

また、議案書では SMC5 を二つに分割することを提案しており、特に異論はなかった。

| 今回の会議資料 | 修正後 |
|---|--|
| <p>概念フレームワークにおける下記の測定基礎の削除案に同意するか。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 資産及び負債について市場価値 • 資産について再調達原価 • 負債について解放原価 • 負債について引受価格 <p>同意しない場合、どれを保持するか。その理由は何か。</p> | <p>1. ED 第 77 号の測定技法として開発されたその他の測定基礎を削除することに同意するか。</p> <p>2. IPSAS で適用されていない測定基礎を取り除くことに同意するか。</p> |

(4) ED 第 77 号の校正作業 (2.2.3)

ED 第 77 号草稿について、12 月会議の積み残し事項の一覧表 “Subject To’s” に意見を求めた。

- Appendix が複数あるが、みな Core Text に該当するのかの質問あり。Core Text は冒頭の裸番号のセクションを指す。IPSAS の基準書において、Appendix と Core Text は両方とも強制力がある (authoritative) が、Core Text には Appendix は含まれないとの説明が行われた。また、内容的にはこれらの Appendix はどれも application guidance (適用指針) に相当するが、複数あるので IPSAS 第 41 号の構成と同様に appendices と呼称している。
- インカムアプローチを扱っている B38 項(a)について、代替的見解を有するメンバーから、割引はインカムアプローチにのみ適用されると読めるという意見があった。この点については、代替的見解に関する議論は再開せず、コストアプローチ等にも適用されるということについて、記述が明確かどうかだけを会議外で確認することとした。

4. 他の IPSAS の修正 (ED 第 77 号) (アジェンダ 3)

(1) 測定プロジェクト 前回までの経緯

ED 第 76 号と ED 第 77 号のこれまでの検討経緯等は、3.(1)を参照されたい。

(2) 「他の IPSAS の修正」セクションの作業プロセス (3.2.1)

事務局から、ED 第 77 号によって必要になった他の IPSAS の修正の概要と、他の IPSAS の修正に関係する三つの論点 (公正価値、測定基礎、開示) についての説明が行われた。

メンバーからは、細かい修正は校正チームにお任せして、実務が変更になるような修正が生じる場合に検討時間を充てるべきという意見が出た。

南米諸国からは、適用前に十分な適用期間が欲しいという意見が出ているとの報告が CAG 議長からあったのに対して、議長と事務局長から、ED 第 77 号について遡及適用を要求せず、発効日まで十分な期間をとることが説明された。

「他の IPSAS の修正」セクションには、多数の記載漏れが生じているとの指摘があり、会議外で詳細対応することになった。

(3) 他の IPSAS の修正 : 公正価値の用語 (3.2.2)

2020 年 6 月の会議で、資産・負債を財務能力目的で保有する場合には、「公正価値」の測定基礎の適用が適切であることを合意した。この決定によって現行 IPSAS で使用されている「公正価値」の大部分は正当化されることになるが、一部の基準書については当該基準書で定める「公正価値」の用語を使い続けるべきか否かを「他の IPSAS の修正」の開発時に検討することとしていた。

その決定を踏まえ、今回は現行の基準別に「公正価値」の用語の適切性を検討した。その結果、IPSAS 第 21 号「非資金生成資産の減損」と IPSAS 第 32 号「サービス委譲の取決め : 委譲者」の二つの IPSAS では、専用に定めた「公正価値」の用語定義を継続使用することを決定した。他の IPSAS では ED 第 77 号の公正価値の定義を導入することになる。この決定について「結論の根拠」で説明する。

上記の方針に対し、IPSAS 第 32 号の公正価値の定義には専用のもは不要で、ED 第 77 号と同じ定義でよいと主張するメンバーもいた。リース・プロジェクトにおいて公表中の ED 第 75 号「リース」では、専用の公正価値の用語を定義しており、SMC を設けて関係者の意見を募集している。ED 第 75 号の公正価値定義の取扱いと IPSAS 第 32 号の公正価値定義の扱いを異にする理由はないので、ED 第 75 号に対するコメントの方向性によっては、IPSAS 第 32 号の定義を ED 第 77 号の定義に寄せることになる。その場合は、「年次改善」において修正対応する。

公正価値に関する上記の議論のほかに、ED 第 78 号と同様に、当初認識におけるみなし原価の使用に関するパラグラフを含めるべきとの意見があった。これに対して、ED 第 77 号における当初認識のガイダンスは一般的なものであること、かつ、個別の IPSAS で当初認識に言及している個所は一般的なものではないので ED 第 77 号よりも優先する、という回答があった。この論点については「結論の根拠」で説明する。

(4) 他の IPSAS の修正 : その他の測定基礎 (3.2.3)

ED 第 77 号は、IPSAS で使用されている全ての測定基礎を扱っているわけではない。ED 第 77 号で対象外とされた測定基礎を含む IPSAS は、以下の二つである。事務局はこれらの IPSAS における測定基礎は変更せず現行のまま保持することを提案し、承認された。

| | |
|--------------------------------|--------------------|
| 基準書 | ED 第 77 号で扱わない測定基礎 |
| IPSAS 第 12 号「棚卸資産」 | 正味実現可能価額・現在再調達原価 |
| IPSAS 第 33 号「発生主義 IPSAS の初度適用」 | 再調達原価 |

IPSAS 第 33 号では、上表にあるように「再調達原価」の測定基礎を投資不動産または棚卸資産のみなし原価の算定方法として使用している。また、有形固定資産の当初測定において「現在操業価値」を使用する選択肢が新たに認められる（他の資産には認めない）。これらについては、説明が不足しているので「結論の根拠」で明確に説明することとされた。

(5) 他の IPSAS の修正 : 開示 (3.2.4)

現在価値モデルの測定基礎を用いて測定する資産及び負債について、一貫した開示規定を設けるべきという事務局提案について、同意するとともに、原則主義に基づき一貫した開示規定にするべきと決定した。

公正価値について、IFRS 第 13 号との整合性を重視し、公正価値ヒエラルキー（レベル 1～3）に関するインプットを開示することを明確化する。また、現在操業価値について、インプットが観察可能か否かは開示対象であることを明確化する。

取引が毎期生じるのか（recurring）、それとも不定期なのか（non recurring）によって開示を区別する提案について反対意見があったが、例えば ED 第 79 号では不定期なので専用の開示を選択することになるとの説明があり、理解を得た。

上記の開示に関する三つの論点について、SMC を追加する。

以 上