

国際公会計基準審議会（IPSASB）会議報告

2021 年 6 月 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 ふきやたけお

決定事項の概略

No.	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
2	作業計画	—	今後の日程等の説明	3
3	中計見直し	CP 草稿をレビュー	CP を承認	7
4	改善 2021	—	ED 第 80 号を承認	8
5	天然資源	CP 草稿の、序文、共通論点、地下資源、生物資源の四つの章を検討	CP 草稿の第 3 章（生物資源）までの修正内容と、天然資源、生物資源、地下資源の説明文を確認 水資源に関し、CP 草稿の範囲、支配の概念などを検討	12
6	収益・移転費用	最終文書の構成の検討 重要な用語の検討 収益・移転費用の関係性の検討	拘束力のある取決めの定義を合意 強制力の行使方法を検討 負債の定義の修正を合意	17
7	借入コスト	ED 第 74 号を公表	最終文書を承認	22
8	概念 FW フェーズ 2	対象範囲とする論点を検討	サービス提供能力、慎重性、重要性の概念を検討	24
9	退職給付制度	プロジェクト概要書を承認	プロジェクトの範囲、報告主体、財務諸表について検討	26

(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 6 月会議アジェンダ・ペーパー（議題文書）の番号順（上表「No.」）に並べている。「会計・監査ジャーナル」2021 年 10 月号の掲載記事とは構成が異なる場合がある。

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

1. 全般的事項

2021 年 6 月の IPSASB 会議は、2021 年 6 月 15 日から 18 日及び 22 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。

6 月会議では、借入コストの現行基準（IPSAS 第 5 号）を改訂する最終文書、公開草案第 80 号「IPSAS の改善 2021」、2022 年以降の IPSASB の新規プロジェクトを提案する「中期作業計画コンサルテーション」の三つの文書を承認した。

承認	- IPSAS 第 5 号「借入コスト」強制力のないガイダンス - 公開草案第 80 号「IPSAS の改善 2021」 - コンサルテーション文書「中期作業計画コンサルテーション」
----	---

会議冒頭に議長挨拶後、以下の 3 項目の報告等があった。

- ① 2021 年 3 月と 4 月の会議の議事録案（非公開）を承認した。
- ② Jón Blöndal 氏による公益委員会（PIC）に関する報告
2020 年に公表した [Review of Oversight Arrangements for the International Public Sector Accounting Standards Board](#) に対応した活動の概要報告
- ③ Thomas Müller-Marqués Berger 氏による 6 月 14 日の諮問助言委員会（CAG）に関する報告

次回は、2021 年 7 月 22 日に、同様にバーチャル形式の臨時会議が開催される予定である。主な議題は、リースと天然資源を予定している。

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. 作業計画（アジェンダ2）

(1) 会議初日の議論

事務局長（Ross Smith 氏）から、2021 年の会議予定と、作業計画表の変更箇所について説明があった。

アジェンダ 2.3.2 に 2022 年の会議予定が掲載されている。事務局長は 2022 年には通常の会議形式に復帰したいと考えているが、COVID-19 の状況を引き続き注視する。COVID-19 の影響で審議のスピードが落ちているので、対応策として会議の進め方について以下の提案があった。賛成の発言があり、承認された。

- ・ 「定例会議」では、重要な原則に関わる論点を議論する。
- ・ 「チェックイン会議（臨時会議）」では、新しい概念的な議論ではなく各プロジェクトから生じた項目について具体的な活動を行う。

作業計画表について

測定プロジェクトの公開草案公表の遅れを考慮し、プロジェクトの再開時期や、公表文書の承認時期を遅らせる内容となっている。

作業計画表が変更された事項	変更前	変更後
収益・移転費用プロジェクトの ED70-72 に基づく IPSAS 承認	2021 年 12 月	2022 年 6 月
リース（IFRS 第 16 号ベースの基準書） IPSAS 承認	2022 年 3 月	2022 年 6 月
リース（公的部門特有） ED 承認	2022 年 3 月	2022 年 9 月

新しい大規模プロジェクトには、収益・移転費用の IPSAS 承認後に着手する。2022 年と 2023 年に大規模プロジェクトを一つずつ開始する方針は変えない。

収益・移転費用の最終文書については、上表のとおり、承認予定が 2 四半期遅れる。承認予定が繰り返し延びているので、最終基準書の承認前に何か公表してほしいという意見があった。事務局長から、承認前に別の文書を公表する予定はないが、プロジェクトの進捗について明確に関係者に伝えたいとの回答があった。また、議長から、収益・移転費用の基準書のうち「強制力のある部分（本文及び適用指針）」は 2021 年 12 月に承認予定なので、関係者はその段階で情報入手できるとの補足があった。強制力のない部分（BC、適用ガイダンス、設例）は 2022 年に検討予定である。

リースについて、ED 第 75 号に寄せられたコメントの初回検討はこの 2021 年 6 月会議の予定であったが、COVID-19 による会議時間の減少と、一部コメントの到着遅延により、2021 年 7 月の臨時会議で初めて検討することにした。また、フェーズ 2 については、公的部門特有の論点の複雑さを鑑み、上表のとおり検討期間を延ばした。フェーズ 1 については、メンバーから IFRS16 との違いが少ないので審議期間は短期でよいとの意見があった。事務局長より、単純な内容であることには同意するが、ED 第 75 号及び RFI に寄せられたコメント数が多く、審議会にプレッシャーを与えたくないで提案どおりとしたい旨の回答があった。

サステナビリティ報告について

IPSASB 議長が IFRS 財団の Technical Readiness Working Group に参加することが決まった。CAG 議長より、EU が 5 月に公表した「企業のサステナビリティ報告に関する指令（案）」が公的部門に影響する可能性が高いので留意すべきとのコメントがあった。メンバーからは以下をはじめとする多数の発言があり、議長が全体バランスを考慮して判断する。

- サステナビリティ報告や統計基準を IPSASB の正式なアジェンダ項目としてはどうか
- 議論の進展が早く、来年には気候変動に関する基準書が出る予定
- 非常に内容が幅広いので、まずは情報を集めるべき
- 天然資源との関連で、議論してもよいのでは
- 議論に飛びつく前に強制力のある内容は何かを明確に理解する必要がある

国際統計基準について

国際統計基準の改訂プロセスに IPSASB 事務局から João Fonseca 氏が参加している。IPSASB は政府財政統計マニュアルとの整合性を確保する方針を持っているので、統計基準への関与は重要である。本件は 9 月会議で詳細に報告される予定である。

国際的な公的部門の財務に関する説明責任インデックスの 2021 年版報告書について

報告書：[International Public Sector Financial Accountability Index: 2020 | IFAC](#)

当該報告書がすぐ公開予定との報告があった（その後、2021 年 6 月 16 日に公開された）。この報告書は IFAC と CIPFA の共著で、世界各国における発生主義会計や IPSAS の適用状況と今後の見込みをまとめたものであり、2018 年に続く 2 回目の報告となる。回答した国・地域数は前回の 150 から 15 増加し、165 になった。報告書の主な内容は以下のとおり。

- 2020 年現在、回答した法域の 30%にあたる 49 国・地域が発生主義で報告している。40%が修正発生主義、30%が現金主義。
- 発生主義を適用している 49 国・地域の 57%（28 国・地域）が、発生主義 IPSAS を適用又は参照して利用している。
- 現金主義から発生主義への移行トレンドは今後も継続する。2025 年には 50%（83 国・地域）が発生主義会計を適用する予定。

	2018 年 実績	2020 年 実績	2025 年 予定	2030 年 予定
発生主義を適用する法域数	39	49	83	120
IPSAS を適用・参照する法域数	19	28	61	97

メンバーからの意見と議長・事務局からの回答は以下のとおりである。

- 調査対象は国のみで、他の公的部門の主体は対象外なのか、例えば国際機関はどうか。
→非常に手間がかかる調査なので国に限っている。国際機関では国連の 26 の機関、NATO、インターポール、IFAC などが IPSAS を採用しており、報告書でも国以外の組織について部分的に触れている。

- ・ パンデミックの影響はあるのか。→調査日程の遅れなどの影響が生じた。
- ・ 独自基準の適用国はどこか。→米国の GASB 基準などが代表例。
- ・ 連邦制国家において、連邦では IPSAS を採用していても傘下の個別主体では IPSAS 適用が遅れている場合があり、政府の構造を考慮する必要がある。

研究報告書第 14 号「発生主義会計への移行」について

IFAC による改訂作業が進行中である。電子版で 2021 年秋には公表したい。

IFAC の基準書の電子版のハンドブックについて

IFAC の三つの基準設定主体のハンドブックが初秋に電子化される予定である。公表前の利用テストに、メンバー、TA、招待オブザーバーの参加を要請。

(2) 会議最終日の決定事項

天然資源の CP について、9 月会議で承認予定とされているが、多数の作業が残っているので承認を 2022 年 3 月に延期する。2021 年 7 月の臨時会議で CP 案の第 1 章と第 2 章のレビューを行う。

(3) プロジェクトの進捗等（2019 年～2023 年の現中期計画期間）：6 月会議終了時点

最終文書の承認予定が早い順に掲載。

灰色はプロジェクト完了又は公開終了。黄色は承認済かつ公開終了前。無色は承認前。

プロジェクト	CP 承認	ED 承認	最終文書	
			承認	公表
社会給付(IPSAS 第 42 号)	2015/06	2017/09 ED63	2018/12	2019/01
年次改善 2018 の第2弾 (IPSAS 第 36 号及び IPSAS 第 41 号の改訂)	—	2018/03 ED66	2018/12	2019/01
非交換費用(集合サービス及び個別サービス: IPSAS 第 19 号の改訂)	2017/06	2018/12 ED67	2019/09	2020/01
IPSAS の改善 2019	—	2019/06 ED68	2019/12	2020/01
COVID-19: 発効日の延期	—	2020/06 ED73	2020/09	2020/11
公的部門特有の金融商品 (IPSAS 第 41 号 強制力のないセクションの改訂)	2016/06	2019/06 ED69	2020/09	2020/12
借入コスト (IPSAS 第5号 強制力のないセクションの改訂)	2019/03	2020/09 ED74	2021/06	
IPSAS の改善 2021	—	2021/06 ED80	2021/12	
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	
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	2022/06	

プロジェクト	CP 承認	ED 承認	最終文書	
			承認	公表
履行義務のない収益 IPSAS 第 23 号「非交換取引による収益」を基に 履行義務概念を導入した基準書を開発中	2017/06	2019/12 ED71	2022/06	
移転費用 補助金や税金の費用を扱う基準書を開発中 履行義務の有無によって収益同様に整理する	2017/06	2019/12 ED72	2022/06	
リース フェーズ1 IFRS 第 16 号に基づく基準書を開発中	—	2017/12 ED64 2020/12 ED75	2022/06	
売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業 IFRS 第5号に相当する基準書を開発中	—	2020/09 ED79	2022/06	
概念フレームワークの限定的な改訂(測定) 第7章「測定」の改訂作業	2019/03	2021/02 ED76	2022/09	
測定 IPSAS 基準に共通する測定基礎の適用指針等	2019/03	2021/02 ED77	2022/09	
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	2022/09	
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	—			
退職給付制度の会計及び報告 IAS 第 26 号に基づく基準書を開発	—	2021/12	2022/12	
概念フレームワークの限定的な改訂(その他) 第3章「質的特性」・第5章「構成要素」の改訂	—	2021/12	2023/03	
リース フェーズ2 公的部門特有のコンセッショナリー・リース等	2020/12 (RFI)	2022/09	2023/12	
天然資源 地下資源・生物資源・水資源の論点を検討	2022/03	2023/03	2024/06	

天

なお、参考として本稿末尾に以下の情報を掲載している。(リンク付き)

- 現中期計画期間（2019 年～）に公表済みの基準書等（原文と日本語解説記事へのリンク一覧）
- 基準書の日本語訳へのリンク一覧
- コンサルテーション文書・公開草案と、その解説記事、提出コメントへのリンク一覧
- 過去の IPSASB 会議の報告記事へのリンク一覧

3. 中期作業計画のコンサルテーション（アジェンダ3）

(1)プロジェクトの説明

IPSASB の現行の中期計画は「IPSASB 戦略及び作業計画 2019-2023」である。期間後半には大規模プロジェクトがいくつか終了し、スタッフの作業時間や IPSASB の会議時間に余裕が生じる。その余裕を活用する新しいプロジェクトとして何を採択するべきか、IPSASB では各国関係者の意見を募集するコンサルテーション文書（CP）を開発している。

2021 年 3 月の会議で CP 初稿を議論した後、5 月 19 日に地域別の分科会が行われ、アジア地域のメンバー及び TA で議論を再度行った。

(2)中間コンサルテーションの承認（3.2.1）

メンバーからは、CP の内容が改善されていると好意的な意見が多かった。

公開期間が短いのではという意見には、4 か月が通常であり、そこまで CP が複雑なものではないので問題ないとの回答があった。

事務局長から開発経緯の振り返り説明と、CP の最終化に向けた工程の説明が行われた後、各章のレビューを実施した。

- ① 概要について：関係者の意見を聞きたいところは巻末の方なので、分かりやすいように巻頭にリファレンスを示す。4 ページから Appendix B へ参照させる。プロジェクトには優先順位があるので、掲載順も合わせる。
- ② 議長の巻頭言：SDG だけでなく気候変動についても触れる。
- ③ コンサルテーションの範囲について：見出しに工夫して分かりやすくする。事業セグメントについて説明不足ではないかとの指摘あり、どこかで触れることにする。
- ④ 新規プロジェクトについて：

大規模 2 件、小規模 4 件のプロジェクト候補を提案する点は特に異論がなかった。

大規模	小規模
- 中小主体向け IPSAS - 財務諸表の表示	- IPSAS 第 21 号「非資金生成資産の減損」 - IPSAS 第 31 号「無形資産」 - IPSAS 第 33 号「発生主義 IPSAS の初度適用」 - IASB 実務記述書第 2 号「重要性の判断の行使」

メンバーの意見：当初のプロジェクト候補リスト（longer list）が CP に掲載されていないことについて、リンクを付すべき。先住民族に関する論点が消えているので触れるべき。財務諸表の表示は 15 ページの概要版と後半の詳細版で内容をさらに整合させる。アカデミックグループなどの活動について記載を増やす。HIGH-MID-LOW の説明を明記する。概要版と詳細版のプロジェクトの順番を整合させる。Major と Minor の説明をより明確化する。

上記の議論の後、コンサルテーション文書の承認について評決が行われた。18 名全員が賛成し、文書公表が承認された。7 月中旬に公表予定、4 か月のコメント期間（11 月中旬期限）となる。

4. IPSAS の改善 2021（アジェンダ 4）

(1) プロジェクトの説明

IPSAS の改善は、単独でプロジェクト化するほど複雑・重要ではなく、かつ、校正上の修正で済ませるほど単純ではない IPSAS の基準書の修正提案を一括して扱うプロジェクトである。改善の内容は、一般的な改善と、IFRS との整合性を確保するための改善の 2 種類に大きく区分される。基本的に毎年実施されるが、2020 年はパンデミックの影響で会議時間が不足し延期となったため、この 2021 年は 2 年分の改善を扱う。

今回が 2021 年の改善の初回の検討である。

事務局から公開草案第 80 号の草稿が提示された。

(2) 一般的な改善（4.2.1）

3 種類の改善項目が提案された。

ED80 案	提案内容	メンバーのコメント等
Part I-1	IPSAS 第 22 号「一般政府セクターに対する財務報告の開示」における SNA93 への参照を 2008SNA に置き換える。	SNA の特定のバージョンではなく単に最新版への参照にしてはどうかという意見が出たが、SNA における定義を基に IPSAS 第 22 号で使っている「一般政府セクター」の用語が、将来の SNA 改訂で変わる可能性があるので、特定のバージョンに引き続き参照する。
Part I-2	IPSAS 第 38 号「従業員給付」の「複合社会保障制度」の用語から「複合 (composite)」を削除する。	異論なし
Part I-3	RPG 第 1 号「主体の財政の長期持続可能性報告」の「結論の根拠」に、概念フレームワーク及び社会給付のプロジェクトが完了している旨を追記する。	RPG の強制力のないセクションの修正を審議する必要があるのか、という質問に対し、規則上は厳密には審議不要であるが、従前から校正の範囲に収まらない修正は改善提案していると回答があった。

(3) IFRS との整合性を確保するための改善 (4.2.2)

① 金利指標改革関連²

ED80 案	提案内容	メンバーのコメント等
Part II-1a Part II-1b	IPSAS 第 41 号「金融商品」及び IPSAS 第 29 号「金融商品：認識及び測定」に、金利指標改革フェーズ 1 の救済措置を導入する。	スタッフ文書を作成し、金利指標改革に関連する修正の内容と理由を説明する。 (以下、Part II-2d まで共通)
Part II-1c	IPSAS 第 30 号「金融商品：開示」に、金利指標改革フェーズ 1 の開示項目を追加する。	異論なし
Part II-2a Part II-2b	金利指標改革フェーズ 2 の救済措置を導入する。すなわち、金融資産又は金融負債の契約上のキャッシュ・フローの算定基礎の変更を、IPSAS 第 41 号「金融商品」及び IPSAS 第 29 号「金融商品：認識及び測定」における条件変更として扱わない。	金利指標改革フェーズ 2 の内容を、現時点で有効な IPSAS 第 29 号に反映させる。
Part II-2c	IPSAS 第 30 号「金融商品：開示」に、金利指標改革フェーズ 2 の開示項目を追加する。	異論なし
Part II-2d	ED 第 75 号「リース」に、金利指標改革フェーズ 2 の、リースの条件変更に関する救済措置を導入する。	PartII-2d は、ED 第 75 号に参照しているが、ED 第 75 号は本 ED の公表前に完了しない。よって ED 第 80 号の草稿から削除 し、ED 第 75 号が最終文書として承認された後に再検討する。

② IFRS の年次改善 (2018 年－2020 年サイクル) 関連

ED80 案	提案内容	メンバーのコメント等
Part II-3a	IFRS 第 33 号「発生主義 IPSAS の初度適用」における IPSAS 第 4 号「外国為替レートの変動」に関する規定の修正提案。支配主体より後に被支配主体が初度適用主体となる場合、被支配主体に、支配主体の IPSAS 移行日に基づき、支配主体	異論なし

² IFRS の金利指標改革は、2019 年 9 月公表のフェーズ 1 「金利指標改革 (IFRS 第 9 号、IAS 第 39 号及び IFRS 第 7 号の改訂)」と 2020 年 8 月公表のフェーズ 2 「金利指標改革 - フェーズ 2 (IFRS 第 9 号、IAS 第 39 号、IFRS 第 7 号、IFRS 第 4 号及び IFRS 第 16 号の改訂)」の 2 段階で行われた。フェーズ 1 は、既存の金利指標を代替的な金利指標に置き換えるまでの間に生じる財務報告への影響を扱い、フェーズ 2 は、既存の金利指標を代替的な金利指標に置き換える際に生じる財務報告への影響を扱う。

	が報告した金額を用いて換算差額累計額を測定することを認める。	
Part II-3b	IPSAS 第 41 号の修正提案。金融負債の認識を中止するかどうかを定量評価するために「10%テスト」を適用するときに、主体が含まれる手数料を明確にする。	異論なし

③ その他の IFRS との整合性を確保するための改善

ED80 案	提案内容	メンバーのコメント等
Part II-4a	「負債の流動又は非流動への分類 (IAS 第 1 号の改訂)」(2020 年 5 月公表) に基づく、IPSAS 第 1 号「財務諸表の表示」の修正提案。 負債を流動負債又は非流動負債に分類する際の要件を明確化する。	スタッフ文書を作成し、負債の分類に関連する修正の内容と理由を説明する。
Part II-4b	「不利な契約-契約履行のコスト (IAS 第 37 号の改訂)」(2020 年 5 月公表) に基づく、IPSAS 第 19 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」の修正提案。 契約が不利かどうかを評価するために、主体が契約の「履行コスト」を算定する際に含めるコストを明確化する。	異論なし
Part II-4c	「会計上の見積りの定義 (IAS 第 8 号の改訂)」(2021 年 2 月公表) に基づく、IPSAS 第 3 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」の修正提案。 「会計上の見積り」を新たに定義し、「会計上の見積り」の変更と「会計方針」の変更の区別を明確化する。	PartII-4c は、ED 第 77 号に参照しているが、ED 第 77 号は本 ED の公表前に完了しない。よって ED 第 80 号の草稿から削除 し、ED 第 77 号が最終文書として承認された後に再検討する。
Part II-4d	「有形固定資産：意図した使用の前の収入 (IAS 第 16 号の改訂)」(2020 年 5 月公表) に基づく、IPSAS 第 17 号「有形固定資産」の修正提案。 有形固定資産を意図した方法で稼働可能な状態にする間に生産した物品の販売による収入は、当該有形固定資産の取得原価から控除することを禁止する。	IPSAS 第 17 号は開発中の ED 第 78 号に置き換わる見込みだが、IPSAS 第 17 号の修正は必要かという質問があった。事務局からは、ED 第 78 号に基づく基準書が確定するまでの間は IPSAS 第 17 号が現行基準であり、この改善提案は有効であると述べた。なお、ED 第 78 号にはこの提案に相当する内容が含まれている。

(4) ED 第 80 号草稿に含めなかった IFRS の改訂 (4.2.3)

現行の IPSAS に反映済み、又は公的部門に関連しない等の理由で ED 第 80 号に含めていない IFRS の改訂を事務局が説明した。

前述の(3)について議論した結果延期した二つの項目 (Part II-2d と PartII-4c) と、この 4.2.3 で ED 第 80 号に含めなかった項目については記録を残しておき、概念フレームワークの範囲を限定した改訂プロジェクトか、又は基準書レベルの各プロジェクトで扱うべきかについて、再検討する。

(5) ED 第 80 号の承認 (4.2.4)

上記の議論の後、ED 第 80 号「IPSAS の改善 2021」の承認について評決が行われた。18 名全員が賛成し、文書公表が承認された。7 月中旬に公表予定、60 日間のコメント期間 (9 月中旬期限) となる。(会議義、ED 第 80 号は 7 月 31 日に公表され、9 月 30 日コメント期限となった。)

5. 天然資源（アジェンダ5）

(1) 天然資源プロジェクトの説明

① 天然資源プロジェクトの目的

本プロジェクトは、天然資源の認識及び測定に関する論点を検討することを目的としている。2020年3月にプロジェクト概要書を承認した。本プロジェクトはCPと公開草案の2段階の成果物を想定している。現在開発中のCPでは、天然資源の一般的な説明、プロジェクトの対象範囲、並びにIPSASBが現時点で想定している天然資源（地下資源、生物資源、水資源）の認識・測定の論点について関係者の意見を募集する。

② 2020年9月会議の検討事項

- 探索の許認可を付与する政府の権力は、法的な枠組みで正式に認められた上で実際に売却されるまでは資産の認識規準（過去の事象）を満たさないで、資産認識しない。
- 地下資源の各国の法的枠組みについて非公式の予備調査を行う。
- CPは序文と五つの章で構成する。
- CPの序文及び第1章の草稿レビュー：序文の「政府権力」の記述について、ライセンスを発行できる政府権力と、その権力を使った活動との違いを明確にするようにとの要望があった。

③ 2020年12月会議の検討事項

- CAGからのフィードバック：地下資源そのものは認識可能か否かが論点となる。
- CPの序文、第1章、第2章の草稿レビュー：三つのPV案について検討し、以下の二つのPV案に同意した。
 - 一部の国では、過去の事象の結果として、採掘前の地下資源を支配していると結論付けることが可能である。すなわち、地下資源が資産の定義を満たすことが可能である。
 - 採掘前の地下資源に対する支配を公的部門の主体が示すことが可能な法域においても、測定の不確実性が存在するので、採掘前の地下資源はIPSASにおいては資産の認識規準を満たさない。（異論あり。）

④ 2021年3月会議の検討事項

- 地下資源について
 - 地下資源の探査、採掘、開発、製造のコストも議論の対象とする。
 - 地下資源の関連活動のコストを扱うIFRS第6号「鉱物資源の探査及び評価」並びにIFRIC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」に基づくガイダンスを提供する。この方向でCP案に載せる「予備的見解」を作り、関係者に意見を求める。
 - 未利用の地下資源は概念フレームワーク上の資源の定義に該当する。
 - 付録Cのフロー図に未利用の資源の記載を加える。
 - IFRSやGFSに関する背景説明文は、本文から付録に移動させる。
 - 利用（exploitation）の用語は、地面からの資源の採掘を意味し、生産中の採掘と試掘の両方を含むことを明確化する。

- 信頼性の高い測定が可能な場合には、概念フレームワークに基づいて未利用の資源を認識できる点を強調する。
- 生物資源について
 - 保護活動を会計処理する方法について文章に盛り込む。次回以降に検討。
 - 人の関与とは何か、未開発の生物資源は資源なのか等について議論したが結論は出ず、スタッフに検討を依頼した。
 - 生物資源の章の構成を、地下資源の章の構成に整合させる。
- CP 案の序文 par.2(d)の PFM に関する記述をより一般的な内容に変えるとともに、IPSAS の適用を通じて PFM を強化するという IPSASB の目的を明確に記述する。
- 一般目的財務報告書の概説を CP 案の後半で行う。天然資源には資産認識する方法と一般目的財務報告書で報告する方法の選択肢がある旨を示すため、各資源のセクションからその概説へと参照させる。

上記のこれまでの議論を踏まえ、2021 年 6 月会議では、CP 案における天然資源共通、生物資源、地下資源の 3 章の説明文をレビューし、水資源について「対象範囲」と「支配」を議論した。

(2) 天然資源、生物資源、地下資源の説明文のレビュー (5.2.1)

天然資源の一般的な説明文について、軽微な修正を条件として暫定承認した。

天然資源とは、次の属性を有する項目として一般的に説明される。

- 自然に発生する
- 自然の状態のままである (remains in its natural state)
- IPSASB の概念フレームワークに定める資源である

軽微な修正：

- 上記の二つ目の属性の「remain」を「is」に変更する。
- 同じく二つ目の「自然の状態」の条件について境界線を明確化する必要がある。天然資源に該当するのか、それとも既存の IPSAS の範囲なのか。実務とともに、財務報告目的（説明責任及び意思決定）を考慮する。
- 生物資源については、9 月会議で、保護活動も含めて再検討する。

6 月 14 日の CAG 会議では、天然資源の説明文は分かりやすいとの意見が多かったが、何が範囲内で何が範囲外なのか紛らわしいという意見もあった。自然のままの資源と人間が関与した資源の境界線、並びに基準書間の境界線（例：棚卸資産と農業）の二つの境界線が分かりにくいとの指摘であった。また、天然資源のプロジェクトの目的に照らして、財務諸表上に生物資源の情報を掲載する公益は何かという質問があった。

天然資源等の説明文案に関するボードメンバーの主な意見は以下のとおり。

- 「人間の関与 (human intervention)」と「資源」の二つの用語が理解の混乱の元なので変更を検討すべきである。

- ・ 実務上、保護活動と人間の関与を区別するのが難しい場面が想定される。また、資産の要件は満たさずとも資源に該当するなら開示が必要となるが、前例のない開示となる。
- ・ （議長）人間の関与を、商業目的又は商業利用に限定してはどうか。
- ・ 人間が河川の進路を変化させる場合や、森林に保全目的ではなく手を加えることで森林が再生する場合などはどのように考えるべきなのか。報告対象の資源は、人間の関与の直接的な結果ではないので、人間の関与をどう説明するのが重要である。
- ・ （事務局）生物資源を除き、多くの天然資源は認識対象外となる。農業の会計基準を生物資源の保護活動に適用している国があり、そのアプローチを CP 案に取り入れて IPSAS 第 27 号「農業」に参照することを提案している。何が人間の関与の直接的な結果なのかを明確化することが重要と理解した。
- ・ 我々が動物を見つけた場合、生物学的変化（biological transformation）が起きなくても、現在の定義上は自然のままとは言えないのではないかと。生物学的変化に言及すべきではないか。
- ・ 人間の関与とは何かについて、サービス提供能力と結び付けて考えることが重要である。
- ・ 森林も遡れば人間の関与があった場合が多いので、過去を強調しすぎてはならない。
- ・ 人間の関与は測定の論点なのか否かが不明確。会計処理上のどの段階に最も近いのかを明確にする必要がある。CP 開発段階なので、関係者の意見をここで募るべきである。
- ・ 天然資源はそれぞれ特徴があるので、境界線が重要。日本では天然の森林は資産として帳簿価額を有し、政府は保護活動に多額の資金を投下している。認識基準、天然資源の定義、経済的価値の測定方法が重要である。
- ・ 減損も考慮対象とすべきである。
- ・ 人間の関与を明確化することも大事だが、天然資源の属性は現行案で捉えている。
- ・ 現段階では、経済的便益の有無や、資源であるかどうかを確定するには時期尚早。各章の記述を改善して、分かりやすくするところまでが作業範囲ではないか。
- ・ 他の基準書との関係について、天然資源の範囲に入らないものを他基準に持っていくのではなく、他基準に該当しないものを天然資源に持ってくるべきではないか。

(3) 天然資源 CP 前回会議までに提示済みのセクションの見直し（5.2.4）

CP 案における天然資源の認識、測定、開示に関する分析の文章の書き方について、前回会議における指示事項に対する修正内容を確認し、以下の事務局提案におおむね同意した。

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none"> ・ 各項目が天然資源の説明文に該当し、本プロジェクトの範囲内なのか検討する。その時点で説明文に当てはまらない場合、当該項目に適切なガイダンスが得られる場所を示す。 ・ 天然資源が認識基準を満たし、信頼性の高い測定が可能な場合、当該資源を一般目的財務諸表上に資産認識する。 ・ 天然資源が認識基準を満たさないか、信頼性の高い測定ができない場合には、天然資源に関する情報をより幅広い一般目的財務報告書において提供すべきかを考慮する。 |
|--|

- ・ 上記の３段階の考え方を CP 第 1 章に取り入れるとともに、予備的見解を設ける。7 月の臨時会議に修正案を提示する。
- ・ 各段階について表を設けて説明する。論点上の境界線が明確になるようにするとともに、各段

階における意思決定の結果も示す。

6月14日のCAG会議では、存在の不確実性と測定の不確実性の両方が課題となり、両者は不可分な場合があると指摘があった。地下資源であれば、数量、利用可能性、品質が問題となる。民間企業において、未確定の埋蔵資源をどう扱うべきかも参考になる。認識規準を満たし場合には認識することは支持されたが、開示をどうするかは意見が分かれた。

事務局の提案に関するボードメンバーの主な意見は以下のとおり。

- ・ 本文にパラグラフを40も追加する必要があるのか。付録でよいのではないか。
- ・ 繰り返しになるが、人間の関与があると範囲外となるのか。
- ・ CP段階なので説明パラグラフは多くてもよいと考える。
- ・ 天然資源に概念フレームワーク上の資源に該当しないならそれ以上は踏み込まない。ただし、何かしらの開示を行うことは考えられる。
- ・ 天然資源を保有する主体がどこから読み始め、それは天然資源に該当するのか、他の種類の資産なのかを理解できるようにすることが必要。
- ・ 区分別、段階別に表を作り、関係者が全体像を把握できるようにすべき。
- ・ 財務諸表以外の幅広い報告、例えばGPFRについても言及すべき。
- ・ 1.62項は第5章の開示へのサインポストとすべき。
- ・ RPGは任意適用だが、それに対してどこかで言及すべきか。

(4) 水資源の範囲案 (5.2.2)

CPの水資源の章の文案を初めて確認した。CPの対象とする水資源の説明文は次のとおり。

一般的に、水とは水素と酸素からなる化学化合物であり、気体（水蒸気）、液体（水）及び固体（氷）の状態が存在する。本CPは、以下を満たす水の潜在的な会計処理を扱う。

- (a) 自然に発生し、自由に流れ、多様な自然の形態（河川、水路、河口など）をとる。
- (b) 自然の状態のままである（人間の活動によって採取されていない）。
- (c) IPSASBの概念フレームワークが記述する資源である。

上記(b)の「自然の状態のままである」の説明文を、天然資源の一般的な説明に整合させて、一般的な用語で明確化することとした。「remain」を「is」に変更する。また、水の具体例、例えば湖、ダム貯水、帯水層（地下水を含む地層）、地下水は自然の状態の水なのかどうかを再検討する。

水に対する「人間の関与」について、メンバー間でも意見が分かれば解釈の違いが浮き彫りになったので、ガイダンスを追加する。例えば、ポンプによる水の採取、ダムへの貯水などは、人間の関与として扱うことができると考えられる。

ボードメンバーからの主な意見は次のとおり。（5.2.2と5.2.3の内容が混在している。）

- ・ 水の化学化合物としての記述をより正確に、H₂Oなどの記述にすべき。
- ・ CP案の4.2項について、ダム内の水は天然資源とあるが、川にダムを後から建設した場合

も、天然資源になるのか。

- ・ 帯水層は地下資源なのか水資源なのか。→水資源になるとの回答あり。
- ・ 帯水層と地下水は区分すべき。
- ・ ダムは水をせき止める。その場合、自然に流れるとは何を意味するのか。
- ・ 4.2 項と 4.7 項は矛盾していないか。
- ・ 水が何であるのかについて記述する必要はないのではないか。
- ・ 4.16 項から 4.18 項について、支配は存在しにくいとあるが、パナマ運河の例では当局が水量に応じて通過する船舶の規模や数を制限しているので資源に対する支配が存在している。
- ・ 貯水池内の水については存在の不確実性はない。貯水池内の水量も定期的に監視されており、測定の不確実性もない。
- ・ ダム内に水を溜める権利は無形資産に相当するのではないか。
- ・ ダムに水を溜めたら、もはや自由な水流ではないが、その水は通常は資産計上しない。開示項目としては、溜めて何に使うのが重要であるが、何を開示しようとしているのかが分かりにくい。
- ・ 採取した水は棚卸資産として扱っている。サービス提供能力があっても、採取するまでは測定対象からは除外すべきである。
- ・ ライン川は複数の国を流れるが、測定対象にはならない。開示の目的を明確にすべき。このままでは過大表示になる危険性が高い。
- ・ 水の支配は 1 種類ではなく、幅広い水準がある。関係者にも意見を聞くべき。
- ・ どのような管理を推奨するのが公益にかなうかを検討すべき。また、非財務情報について何が財務諸表利用者には必要なのか。
- ・ 説明責任と意思決定の二つの目的に留意すべき。

(5) 自然状態の水に対する「支配」(5.2.3)

事務局は、資産の認識要件のうち「支配」の要件について、水資源を次のように分析した。

- ・ 自然状態の水は、支配することができないので、認識できない。
- ・ 自然状態の水は、経済的価値を有するため、財務諸表上の開示対象とするか、又は一般目的財務報告書（GPFR）の開示対象とする（RPG：推奨実務ガイドラインを適用する）。

上記の支配の分析に照らして、貯水又は採取されたときに、支配はどうなるのかを検討することとなった。その際には IPSAS 第 12 号「棚卸資産」の認識、測定、開示の規定が適用できるかも検討する。

CP 案の第 4.12 項では水が飲料水として販売され、経済的便益を生み出す用途が説明されている。この例を修正し、公的部門でより一般的な、農業や水力発電の例に置き換える。

自然状態の水の報告の要否及び報告方法について、予備的見解を設ける。

水の開示に関するガイダンスを開発する際には、水に係る情報が有用な理由を検討し、予備的見解を設ける。

6. 収益・移転費用（アジェンダ6）

(1) 両プロジェクトの説明

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）」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 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文書「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³を参照されたい。

④ 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・移転費用の公開草案（以下、ED という）に盛り込む論点についての議論を開始した。8 回にわたる検討を行い、下記の三つの ED を 2020 年 2 月に同時に公表した。コメント期限は COVID-19 の感染拡大の影響で当初の 2020 年 9 月 15 日から延期され、2020 年 11 月 1 日とされた。ED の詳細は解説記事⁴を参照されたい。

ED 第 70 号 「履行義務のある 収益」	IFRS 第 15 号「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。
------------------------------	---

³ [【IPSASB】国際会計基準審議会コンサルテーション・ペーパー「収益及び非交換費用の会計」の解説 | 日本公認会計士協会](#)

⁴ [【IPSASB】国際会計基準審議会（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](#)

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。

⑤ 最終基準化の方向性の検討（2020 年 12 月）

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

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

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

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

⑥ 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関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）を生じることであることを強調する。

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。

⑦ 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の判断を行った上で、「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。

(2) 拘束力のある取決めの概念（収益側）（6.2.1）

収益の基準書における「拘束力のある取決め」の定義は以下のとおりとする。

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。

この定義は IPSAS の他の基準書における定義とも整合しており、ED 第 70 号の定義とほぼ同様である。ただし、軽微な修正点が 2 か所ある（以下の黄色ハイライト部分）。

3 月の議案書（ED 第 70 号の定義）	今回の定義案
A <u>binding arrangement</u> is an arrangement that confers both enforceable rights and obligations on <u>both parties</u> to the arrangement. A contract is a type of binding arrangement (paragraphs AG7-AG12 provide additional guidance)	<u>For the purposes of this Standard,</u> a <u>binding arrangement</u> is an arrangement that confers both enforceable rights and obligations on <u>the parties</u> to the arrangement. A contract is a type of binding arrangement (paragraphs AGXX-AGXX provide additional guidance).

(3) 拘束力のある取決めの概念（移転費用側）（6.2.2）

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。

(4) 拘束力のある取決め：強制力の行使方法（収益・移転費用）（6.2.3）

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。なお、強制力の不確実性が収益又は移転費用に及ぼす影響について、ガイダンスの追加を今後検討する。

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（同等の手段を含む）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。

(5) 負債の定義の修正（収益側）(6.2.4)

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 outflow of resources that results from a past event.	A liability is a present obligation of the entity for a transfer of resources 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. 借入コスト（アジェンダ7）

(1) プロジェクトの説明

IPSAS 第5号「借入コスト」はIAS 第23号「借入費用」を参考に開発された。2000年5月に一連のIPSAS基準書の一つとして公表され、その後2006年12月には改訂版が公表された。部分的な修正を経て現在も適用されている。

現行のIPSAS 第5号とIAS 第23号の主な相違点は、適格資産の取得・建設又は生産に直接起因する借入コストの会計処理である。IPSAS 第5号は会計方針の選択（資産計上又は費用計上）を認めているが、IAS 第23号は資産計上のみを認めている。

適格資産に係る借入コストの会計処理	IPSAS 第5号	IAS 第23号
費用処理する	○原則法	×
適格資産の取得・建設又は生産に直接起因する借入コストは資産計上しなければならない。その他の借入コストは費用処理する。	○認められる代替的な処理	○

IPSASBは進行中の「測定」プロジェクトの一部として、借入コストも扱ってきた。2019年4月に公表したコンサルテーション・ペーパー「測定」⁵（以下、CP「測定」）の予備的見解7において、公的部門特有の背景を重視して、借入コストに関する会計方針の選択を廃止し、費用処理のみに統一する提案を行い、各国関係者の意見を募った。

CP「測定」に寄せられたコメントは賛成と反対にほぼ二分されていたため、現行規定における上記の会計方針の選択を保持することを決定した。

2020年9月の会議で公開草案第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⁶。コメント期限は2021年3月1日であった。

ED 第74号は、IPSAS 第5号の本文や適用指針などの強制力のあるセクションは修正せず、「結論の根拠」（BC セクション）にて経緯を説明していた。また、CP「測定」では強制力のある適用指針セクションに含めていたガイダンスや例示を、強制力のない適用ガイダンスや設例のセクションに適するように変更した。

(2) ED 第74号に寄せられたコメントの詳細分析（7.2.1）

今回の会議ではED 第74号に寄せられたコメントとその分析結果を検討した。

メンバーからの主な質問は以下のとおり。

- 本プロジェクトは強制力のないガイダンスを追加するものであるが、強制力を持つ開示規定等の追加を求めるコメントには一切対応しないのか。→多くの要望は公的部門特有の論点ではないので対応しない。

⁵ [【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](#)

⁶ ED 第74号の原文：[Exposure Draft 74, IPSAS 5, Borrowing Costs – Non-Authoritative Guidance | IFAC](#)

- コンセSSIONナリー・ローンにはどのように対応するのか。→IPSAS 第 41 号に既に設例が設けられているので、そちらを参照することで足りる。契約上の金利ではない金利で資産計上が可能になると考える。
- 適用ガイダンスの A.4 は、貸手が自身の活動の資金調達を行う内容である。そのままでよいのか。→検討する。
- 未承認の ED に対する相互参照の方法について。→暫定的に掲載する。

(3) 「IPSAS 第 5 号「借入コスト」—強制力のないガイダンス」の承認 (7.2.2)

上記の議論の後、最終文書「IPSAS 第 5 号「借入コスト」—強制力のないガイダンス」の承認について評決が行われた。18 名全員が賛成し、文書公表が承認された。この文書は強制力のないガイダンスの追加なので、公表後直ちに発効する。なお、遡及修正等が必要になる場合は、通常どおり IPSAS 第 3 号が適用される。

8. 概念フレームワークの限定的な改訂（アジェンダ8）

(1) プロジェクトの説明

① プロジェクト概要書とフェーズ1

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⁷を承認し、10 の論点（実質的には論点 1 を除く九つ）のうち、測定に関する四つの論点（論点 2 から論点 5）について検討を行ってきた（フェーズ 1）。その成果物として 2021 年 2 月臨時会議で公開草案第 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。）を承認し、ED 第 76 号は 2021 年 4 月に公表された。

フェーズ 1 で未検討の五つの論点は以下のとおり。

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

② フェーズ 2 開始（2021 年 3 月会議）

フェーズ 2 において、上表の論点 6～10 のそれぞれをどのように検討するかを議論した。

論点 6 の資本と資本維持の概念については、フェーズ 2 の作業対象から外し、もっと長期的に検討する。

論点 7 から論点 10 の四つの論点を、概念フレームワークの第 3 章（質的特性）と第 5 章（財務諸表の構成要素）に紐づく二つのグループに分けて検討を行う。

プロジェクト概要書の 10 件の論点のほかに、「サービス提供能力（service potential）」を検討項目として追加する。

(2) サービス提供能力（8.2.1）

事務局は、現行の概念フレームワークにおける「サービス提供能力」の概念を保持することを提案した。ただし、概念フレームワークの第 5.8 項におけるサービス提供能力の用語定義⁸の”能力（capacity）”の語句を、”ability”に変更することを提案した。

語句の変更については結論に至らず、論点 7（資産の定義）の資産の定義修正において”capacity”を”capability”に変更するかどうかの提案と合わせ、概念フレームワークの第 5.8 項における記述を改めて検討することとなった。

⁷ プロジェクト概要書（project brief）：[Limited Scope Update of Conceptual Framework | IFAC](#)

⁸ “5.8 Service potential is the capacity to provide services that contribute to achieving the entity’s objectives. Service potential enables an entity to achieve its objectives without necessarily generating net cash inflows.”

(3) 慎重性 (Prudence) (8.2.2)

事務局は、「慎重性」を概念フレームワークの第3章における「質的特性」として追加しないことを提案した。第3章の慎重性の説明は「忠実な表現」の質的特性に関する「中立性」の説明に盛り込む。第3章にはその説明文として議案書 8.2.2 の第 19 項に示す 3.14A 項と 3.14B 項の二つのパラグラフを追加する。

上記の提案に対して、一部反対意見はあったものの、慎重性を質的特性としないこと、中立性の説明に盛り込むことが承認された。

追加の2条項の文案は、2018年版のIASB概念フレームワークの本文2.16項及び2.17項に基づく文章なので、公的部門特有の理由がない限り変更すべきではないとされた。様々な意見（対称性は不要である等）がメンバーから出たが、修正文案を提案したいメンバーは事務局に送付し、それを慎重に検討することとなった。

(4) 重要性 (Materiality) (8.2.3)

事務局は、第3章「質的特性」の「重要性」のサブセクション（第3.32項～第3.34項）を見直すに当たり、IASBの概念フレームワークの関連修正を取り込むべきであると提案した。当該修正によって、個別の基準書ではIAS第1号「財務諸表の表示」及びIAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」が改訂されている。

上記の提案に対して、IASBの概念フレームワークにおける修正を第3.32項に取り込むことを決定した。ただし、第3.22項の二つ目のセンテンスで金額に触れている箇所について、金額よりも質的な重要性に関する説明文を追加することとする。

現行	修正後
3.32 情報は、その脱漏若しくは虚偽表示が主体の説明責任の履行、又は報告期間に関し作成される主体の GPFR を基礎に利用者が行う決定に影響を及ぼす場合には、重要性がある。 重要性は、各主体の特定の状況で判断される項目の性質及び金額に左右される。GPFR は、報告期間のサービス提供の達成度についての定性的及び定量的情報並びに将来のサービス提供及び財政の成果についての期待を包含する。したがって特定の種類の情報が重要と判断される、統一的な定量的基準値を定めることは可能ではない。	3.32 情報は、それを省略したり誤表示したり覆い隠したときに、主体の説明責任の履行、又は報告期間に関し作成される主体の GPFR を基礎に利用者が行う決定に影響を及ぼすと合理的に予測し得る場合には、重要性がある。 重要性は、各主体の特定の状況で判断される項目の性質及び金額に左右される。GPFR は、報告期間のサービス提供の達成度についての定性的及び定量的情報並びに将来のサービス提供及び財政の成果についての期待を包含する。したがって特定の種類の情報が重要と判断される、統一的な定量的基準値を定めることは可能ではない。

事務局は、合規性 (regularity) に第3章本文で言及する必要はないとして、結論の根拠で説明する文案を提示した。この文案については、財務諸表の作成者と監査人の両方の責任が適切に反映されるように修正することが指示された。

9. 退職給付制度の会計及び報告（アジェンダ9）

(1) プロジェクトの説明

本プロジェクト案の検討対象は、IAS 第 26 号「退職給付制度の会計及び報告」に相当する 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。IAS 第 26 号の対象は、運営主体そのもの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。

2020 年 3 月会議で、プロジェクト概要書⁹が承認された。本プロジェクトは 30 年以上も前に公表された古い基準書である IAS 第 26 号を単純にコピーするのではなく、公的部門特有の事項について修正を取り込み、他の現行基準書と同様の記述水準の基準書とする予定である。

(2) プロジェクトの範囲（9.2.1）

本プロジェクトの成果物となる IPSAS は、IAS 第 26 号が定める範囲を超えるべきではないと事務局は提案した。ただし、退職給付制度と同様の特徴を有する給付制度には当該 IPSAS を準用できる旨を「結論の根拠」で説明することも提案された。

上記の提案に対して、おおむね同意を得た。事務局が提案した「結論の根拠」の説明文案に対しては、最後のセンテンスの”but provide...”以降を削除することとされた。

(3) 報告主体（9.2.2）

事務局は、本プロジェクトにおける報告主体は、年金制度を管理運営する主体ではなく、年金制度そのものであると提案し、承認された。

(4) 財務諸表（9.2.3 及び 9.2.4）

報告主体に作成を求める財務諸表等について議論し、以下 5 項目の作成を求めることとした。

財政状態計算書	A statement of financial position
給付のために利用可能な純資産の変動計算書	A statement of changes in net assets available for benefits
キャッシュ・フロー計算書	A cash flow statement
財務諸表の注記	Notes to the financial statements
年金債務の変動に係る情報	Information on the changes in pension obligations

上記のうち、キャッシュ・フロー計算書については、事務局は作成不要であると提案し、カナダのメンバーからも純資産変動計算書でほぼ代替可能であるとの経験に基づく意見が出たが、キャッシュ・フロー情報は必要であるとの意見も多かったため、現段階では作成を求める財務諸表として扱い、公開草案に SMC を設けて関係者の意見を問うこととした。

今後、財務諸表の表示に関する現行基準である IPSAS 第 1 号・第 2 号と、本プロジェクトの成

⁹ プロジェクト概要書：[Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans | IFAC](#)

果物となる基準書との関係について整理し検討する。

成果物となる IPSAS には、IPSAS 第 24 号「財務諸表における予算情報の表示」の規定も、適宜適用する必要がある。

以 上

参考情報（リンクは本稿掲載時）

(1) 現中期計画期間（2019 年～）に公表済みの基準書等（原文と日本語解説記事へのリンク一覧）

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	2021/03	リンク	なし

(2) 基準書の日本語訳へのリンク一覧

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	2018/03	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	2019/05	リンク
IPSAS 第 4 号 外国為替レート変動の影響 IPSAS 第 5 号 借り入れコスト IPSAS 第 9 号 交換取引から生ずる収益 IPSAS 第 10 号 超インフレ経済下における財務報告	2020/06	リンク

(3) コンサルテーション文書・公開草案と、その解説記事、提出コメントへのリンク一覧

コンサルテーション文書・公開草案等	公表	原文	解説記事	コメント
公開草案第 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
公開草案第 68 号「IPSAS の改善 2019」	2019/07	リンク	リンク	リンク
公開草案第 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
公開草案第 70 号「履行義務のある収益」	2020/02	リンク	リンク	リンク
公開草案第 71 号「履行義務のない収益」	2020/02	リンク		
公開草案第 72 号「移転費用」	2020/02	リンク		
公開草案第 73 号「COVID-19：発行日の延期」	2020/07	リンク	なし	なし
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」	2020/10	リンク	なし	リンク
公開草案第 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	
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」	2021/04	リンク	リンク	検討中
公開草案第 77 号「測定」	2021/04	リンク	作成予定	検討中
公開草案第 78 号「有形固定資産」	2021/04	リンク	作成予定	検討予定
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」	2021/04	リンク	検討中	検討予定

(4) 過去の IPSASB 会議の報告記事へのリンク一覧

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