

# 国際公会計基準審議会（IPSASB）会議報告

## 2021年9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 なぐさ 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	概念フレームワーク フェーズ2	サービス提供能力、慎重性、重要性の概念を検討。	重要性、慎重性、会計単位、未履行契約、サービス提供能力及び資産・負債の定義等の論点を検討。	6
4	収益・移転費用	ED 第70号・第71号・第72号に寄せられたコメントを基に、多様な論点を検討。	負債（繰延収益）の認識規準、移転費用の資産性及び転費用基準の範囲などの論点を検討。	10
5	天然資源	天然資源全般に共通する CP 草稿の第1章、第2章の修正文案を検討。 地下資源、水資源、生物資源の各章の文案を検討。	CP 草稿の表示の章を初めて検討。他の各章についても修正稿を検討。	18
6	リース	ED 第75号に寄せられたコメントを基に、多様な論点を検討。	Covid-19 関連の規定とその有効期限、リースの用語定義、借手の割引率、公正価値の用語定義の論点を検討。	24
7	退職給付制度	プロジェクトの範囲、報告主体、財務諸表について検討。	退職給付制度に関する主な勘定科目の測定方法や表示方法等を検討。	27

(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 9 月会議アジェンダ・ペーパー（議題文書）の番号順（上表「No.」）に並べている。「会計・監査ジャーナル」2022 年 1 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9月のIPSASB会議は、2021年9月13日から17日及び21日にZoomを使用したバーチャル形式で開催された<sup>1</sup>。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約50名であった。

9月会議では、承認した文書はない。

承認	該当なし
----	------

会議冒頭の議長挨拶後、2021年6月と7月の会議の議事録案（非公開）を承認した。

会議最終日に、2022年からの新メンバー等の紹介があった。

任期延長2名：Lynn Pamment氏（英国）、Luzvi Chatto氏（フィリピン）

新規就任4名：Claudia Beier氏（スイス）、中国、サウジアラビア、ドイツ

今回は、2021年10月28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、概念フレームワークの改訂及び収益を予定している。

---

<sup>1</sup> 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、作業計画について説明があった。

作業計画は、6月会議当時からの変更はない。

中間ラウンドテーブルを2021年10月後半から地域別に計画している。アフリカで2回、アジア、南アメリカで1回ずつ開催する予定。欧州でのラウンドテーブル開催は未定だが、共催者が見つければ実施したいとのこと。アジア地域では10月20日にアジア開発銀行主催で実施予定。なお、地域別に議論の内容を変える。南アメリカは測定関連 ED のコメント期限後の開催だが、他の地域では測定関連 ED についても議論が可能である。

アカデミック・グループでは9月末期限で論文を募集している。

今回から、議案書の付録 A でデュー・プロセスに関する報告を充実させた。

→各ステージの完了日を掲載してはどうかとの意見が出た。

2022年にもバーチャル開催になった場合に備えて、check-in 会議の日程案を掲載した。

### (2) 会議最終日の決定事項

リースの IPSAS 承認を2022年3月から2021年12月に前倒しする。2021年10月のチェックイン会議でもリースを議論する予定。

### (3) プロジェクトの進捗等（2019年～2023年の現中期計画期間）：9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

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	
IPSAS の改善 2021	—	2021/06 ED80	2021/12	
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	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	
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	
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	2020/12	2022/09	2023/12	

公的部門特有のコンセッショナリー・リース等	(RFI)			
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	

**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. 概念フレームワークの限定的な改訂（アジェンダ3）

#### (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<sup>2</sup>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5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。

##### ③ 2021年6月会議

サービス提供能力、慎重性、重要性の三つの論点について検討した。

慎重性について、質的特性（QC）とはしないこと、及び、質的特性の一つである「忠実な表現」に関連する「中立性」の説明文に盛り込むことを合意した。

重要性について、「概念フレームワーク」第3.32項の「重要性」の説明文を修正し、IASBの2018年版概念フレームワークの内容を反映することを合意した。

<sup>2</sup> プロジェクト概要書（project brief）：[Limited Scope Update of Conceptual Framework | IFAC](#)

## (2) 重要性 (3.2.1)

### ① 「概念フレームワーク」第 3.32 項の修正文案

- (i) IASB 概念フレームワークに基づき、情報を「覆い隠す (obscuring)」という文言を追加することを決定した。「obscuring」の用語は、重要性よりも理解可能性に関係するというコメントがあったが、ここでは重要性を論じるので他の質的特性への影響は考慮しないこととされた。ただし、各質的特性への影響を BC で説明する。
- (ii) IASB 概念フレームワークに基づき、「合理的に (reasonably)」の語句を追加して閾値を柔軟にする修正提案。「discreetly」が何を意味するのかという質問があった。「discreetly」を消した上で、文章を分割する等、書き直す。
- (iii) 重要な項目の揭示 (display) と開示に関するガイダンスを追加する修正提案。質的側面は貨幣額を含まないので、「閾値」としてよいのかという疑問が出た。その点について、閾値ではなく「characteristics (性質)」とすれば質的側面を表せるとの指摘があった。
- (iv) 質的特性に関する説明文を追加する修正提案。「consequently」を削除すべきとの意見があったが、元々からある文言なので今回の範囲を限定したプロジェクトでは修正対象外とされた。

### ② BC3.32A 項と BC3.32B 項の文案

BC3.32C 項について、「expenditure」ではなく、もっと幅広い取引に言及すべきとの意見があった。

## (3) 慎重性 (3.2.2)

6 月会議で提示した 3.14A 項と 3.14B 項 (IASB 概念フレームワークの 2.16 項及び 2.17 項に基づく) を追加する提案について議論し、合意した。

IASB 概念フレームワーク 2.17 項と ED 第 81 号草稿の 3.14B 項との実質的な違いは、「非対称性は、有用な財務情報の質的特性ではない」という文言を 3.14B 項は含んでいない点である。この点については特に異論がなかった。

3.14A 項の最後のセンテンスで収益と費用について言及している。資産と負債にも広げるべきではという意見があったが、公的部門特有の変更理由はないということで現状維持とされた。

## (4) 会計単位 (3.2.3)

IASB の概念フレームワークに関するサブセクションの文章をそのまま取り込んでいる 5.26A 項～5.26I 項について議論し、以下の事項に対処することを条件に合意した。

5.26A 項：IASB 概念フレームワークと、IPSASB 概念フレームワークとで、item と right に関する用語の意味が異なっており、用法に一貫性がないので、これらの文章をそのまま導入すると不整合が生じるとの指摘があった。

5.26D 項：公的部門特有の、サービス提供能力や操業活動に関する記述を加える。

5.26E 項：文章が長すぎる。短くした上で、結論の根拠に移動する。

5.26H 項：「相殺」と会計単位の相違について、説明文を追加する。

## (5) 未履行契約 (3.2.4)

未履行契約のサブセクションを設けるか否かについて議論した。事務局は A～C の3種類の選択肢を示し、オプション C (サブセクションを設けない) を推奨していた。2名のメンバーから、オプション A (用語を変更した上で、IASB 概念フレームワークの 4.56-4.58 項を採用する。) を支持するとともに、その場合には前述の会計単位の理屈が流用できるというコメントがあった。前述した会計単位のセクションの修正内容を鑑みて、修正の可否を慎重に検討する。

## (6) サービス提供能力の説明文 (3.2.5)

サービス提供能力 (service potential) の用語定義における「capacity」の用語を「capability」に変更する提案について議論した。評決をとり、15 名が変更賛成したため、「capability」を使用し、かつ議案書の 10 項の文章案を使用することを決定した。

## (7) 資産の定義 (3.2.6)

資産の定義について、末尾の「event」を複数形に変更することを決定した。過去の事象は、単一ではなく一連の事象であることを反映する。

現行概念フレームワーク	変更後
A resource presently controlled by the entity as a result of a past <u>event</u> .	A resource presently controlled by the entity as a result of past <u>events</u> .

また、資産の定義に関連する以下の論点について、ガイダンスを追加することを決定した。

- 資源を受領すると同時に消費する場合 (現物サービスの場合など)
- 負債を消滅又は減らすために資源を使用する場合
- 本人と代理人の関係 (IASB 概念フレームワークは本人側のみなので追加が必要)

## (8) 負債の定義 (3.2.7)

負債の定義について、適用上の問題点が生じないか検討することを条件として、過去の事象に関する文言を、資産の定義の言い回しに合わせることを決定した。6月会議で「outflow of resources」を「transfer of resources」と変更することを決定していたが、更に変更する。

現行概念フレームワーク	6月会議時点	変更後
A present obligation of the entity for <u>an outflow</u> of resources that results from a past event.	A present obligation of the entity for a transfer of resources that results from a past event.	A present obligation of the entity to transfer resources as a result of past events.

負債を決済するために行われる「資源の移転」について説明する、5.16A 項から 5.16E 項の各項を追加することを合意した。

現行の非交換収益の基準（IPSAS 第 23 号）では「移転（transfers）」の用語を定義しており、ED 第 71 号も「transfer」の定義を提案していた。しかし、ED 第 71 号に基づいて開発中の収益基準における「transfer」の用語定義と、概念フレームワークにおける「transfer of resources」の説明文の違いが混乱を招く懸念があるため、開発中の基準では当面、「transfer」の代わりに「移転収益（transfer revenue）」の用語を使用することとした。ほかに良い用語があればそちらに変える。

## 4. 収益・移転費用（アジェンダ4）

### (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<sup>3</sup>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<sup>4</sup>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。
------------------------------	---

<sup>3</sup> [【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](#)

<sup>4</sup> [【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](#)

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ないとした。

### 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関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を強制可能であり、課せられた義務の履行に関して当事者が説明責任を負うことが前提となる。」という原則を採用した。

取決めが強制力を有するかどうかを判断するために、主体は、取引日時点の全ての関連する要素を評価するべきであることを強調する。

履行義務のある収益を、引き続き他の収益とは区分することを決定した。

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

ハイブリッド取引に関する現行の適用指針を修正し、対価の一部が、別個の財又はサービスの買手（移転提供者）又は第三者たる受益者への移転に関係するという客観的な証拠がある場合、取引価格を分解して、別個の財又はサービスの移転に関係する部分を ED 第 70 号に従って会計処理した上で、残る部分に ED 第 71 号を適用して会計処理することとする。当該部分が不明確な場合、取引全体を ED 第 71 号に従って会計処理する。

拘束力のある取決めにおける強制力は、取決めの条件が未履行の部分について移転受領者に負債（繰延収益）を生じることを強調する。

収益プロジェクトを計画案に沿って進めて、必要に応じて中間レビューのセッションを設け、2021 年第 2 四半期にはタスクフォースの必要性、役割及び構成を見直すこととする。

#### 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。

## ⑧ 2021年6月会議

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。

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。

## (2) 拘束力のある取決め（収益側）における、負債（繰延収益）の認識と認識の中止（4.2.1）

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。

メンバーの主な発言は以下のとおり。

- 単に「義務」と書いている箇所について「現在の義務」の用語を使用すべき。
- 政府が病院を建設させるために補助金を出したが、未完成の場合について。負債が生じることになる。概念フレームワーク案の 5.14 項で負債は「A present obligation of the entity for a transfer of resources that results from a past events.」と定め、5.16 項では負債の決済には資源の移転が必要としている。資源の流出がなければ負債に該当しない。では、義務は資源の移転なしには決済されないのか？必ずしもそうではないと思う。自家建設の場合には資源は移転しない。→政府から受け取った補助金は、建設が進めば返さなくてよくなるので、負債は減る。現在の義務は負債となる。→報告日時点で建設が進んでいないが計画はある場合、自家建設予定なら資源の移転は生じないので負債にならないのでは。→ドラフトで対処済み

と思われるが、事務局と個別に議論すること。→資本的補助金は過去に議論済みであり、特殊なケースである。原則主義に戻り、個別の国の事情はその国に任せるべき。何がステップで、何が履行なのかが大事である。→設例として利用すべきである。

- どのような場合に、移転受領者は最初に義務を満たすのか。実務的な設例が欲しい。
- 未履行の場合の返済等、2段階目の要件をどうするかが重要。当事者間でうまく定義された義務が存在することが必要である。また、それが取決め上で明示されていることが必要。強制力が明確でなければならない。→2段階目の要件は、規準なのか、単なるガイダンスの追加なのか。基準ではないと思う。
- 移転の義務を有するが、まだ資源を受け取っていない場合のシナリオが必要ではないか。
- 取決めの条件が有利であれば、負債の検討ができるが、不利な契約の場合には契約の中止に至るか、ペナルティの検討が必要になる。有利不利によって前提を区別すべき。

### (3) 拘束力のある取決め（移転費用側）により、資産は存在するか（4.2.2）

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ため、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。

メンバーの主な発言は以下のとおり。

- 履行義務と現在の義務とで、資産が生じるかどうかの違いはなく、いずれも生じる。→賛成意見が多かった。区別すると実務上、複雑すぎる。
- シナリオの例ではサービス提供能力に関する記載が弱いので補足が必要。
- PFM の観点からは、資源提供者が義務の履行をモニターできない場合は費用計上することになる点に留意が必要である。→モニタリングは重要。EU の例などを取り込んではどうか。
- 本人代理人の関係がある場合についてどう考えるのか。

移転提供者には資産が存在することで合意したことを踏まえ、ED 第 72 号で提案した即時費用計上の会計モデルを、4.2.4 の議論の結果に応じて修正するかどうかについて議論した。賛成意見が出たが、当初の提案内容からの変更内容が大きいので、公開草案の再公開も視野に入れるべきとの指摘があった。

### (4) 移転費用基準の範囲の明確化（4.2.3）

#### ① 移転費用の定義

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。

メンバーからは、資源の移転を直接的なサービスの提供で行った場合の扱いについて質問が出た。その場合はリターンとして何も得ないことになる。そのような場合には資産計上するかどうかも含めて説明を追加することとされた。

## ② 移転費用基準の範囲：IPSAS 第 19 号との関係

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。

## ③ 不利な契約

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。

## ④ その他

以下の各提案について、反対意見はなく、提案が認められた。

- 移転費用と IPSAS 第 42 号の社会給付を区別するために、説明文を追加する。
- IPSAS 第 32 号のサービス委譲の取決めを移転費用基準の範囲外の項目に加える。
- 所有者との取引は移転費用ではないという ED 第 72 号のガイダンスを、強制力のない BC セクションに移動する。

概念フレームワークで議論した内容と関連し、「移転費用」は特別な用語である一方、「移転」は一般的な用語であることが、明確に理解できるような文章にする。

移転費用の当初測定時に含まれるコストを説明する文章に、移転受領者が支払うが回収できない付加価値税（VAT）に関する記載を加えることとした。

#### **(5) 履行義務のある移転費用と履行義務のない移転費用の区別 (4.2.4)**

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、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。

#### **(6) ドラフティング・グループの目的及び効用の検討 (4.2.5)**

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。

#### **(7) 公開草案に基づいた IPSAS の草稿 (4.2.6)**

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。

## 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）を満たさないもので、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。

#### ⑤ 2021 年 6 月会議の検討事項

- 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

- 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。

- 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。
- 天然資源が認識規準を満たし、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。
- 天然資源が認識規準を満たさないか、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。
- 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。

- 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。また、水的具体例、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、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。
- 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。
 

<p>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。</p> <p>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）。</p>
--
- 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 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 2021 年 7 月会議の検討事項**

- CP 草稿の第 1 章「目的及び範囲」及び第 2 章「天然資源は認識すべきか」の修正稿について検討し、条件付きで同意した。
- CP 草稿の第 3 章以降の構成について検討した。

**(2) 第 6 章：表示（5.2.1）**

CP 草稿の第 6 章「表示」の草稿を初めて検討した。

天然資源に関する情報の開示を、一般目的財務諸表（GPFS）と一般目的財務報告書（GPFR）のどちらに置くべきかを明確に示すべきであるとの意見が出た。

どのような情報を開示すべきか、SMC を設けることとし、次回までに起草する。

また、監査上の影響について、IAASB の事務局と連絡調整することとされた。

メンバーからの主な発言は以下のとおり。

- PV を読んでの感想。情報は監査可能とするのか？
- PV はとても有用。資産を獲得していないなら、開示は不要であることを明確化すべき。
- 非財務情報の全てを GPFS で開示すべきなのかが不明確である。
- PV の(d)について、地下資源の売却について述べているが、その場合に人間の介入がないとすると、天然資源と言えるのか。

- CAG の 6 月会議では、認識規準を満たす資源の認識を支持していた。(a)から(c)は良いが確かに(d)と(e)はよく分からない。
- (f)から(h)は非財務情報だが、財務諸表に載せるのか。RPG の方がよいのでは。
- 幅広い意見を求める段階なので、議論を限定すべきではない。
- 幅広い意見を求めることに同意。FASAB では(c)について苦勞したので要注意。
- 6.10 項(a)で測定基礎に触れているが、公正価値に言及すべきではなくもっと幅広く。
- 6.10 項(b)で天然資源の減価償却に触れているが、実例がないなら削除すべき。
- 同意見。減価償却や減損はどう扱うべきなのか。
- PV(b)でも減価償却に触れているので意見を一貫させるべき。
- 地下資源は財務能力メインなので、歴史的原価や現在操業価値は使えない。
- 高レベルの概念だけを扱う章を設けて、独立させるか、第 6 章に含めるかがよい。
- PV の(b)と(c)は重複感がある。
- PV の(f)について、数量は財務と非財務の両方に関係するのかを明確化すべき。
- PV の(l)に関して、財務情報は非財務情報に含まれる場合もある。
- 開示で強制項目と任意項目を明確化すべき。
- CP 案に一貫性の検証を入れる必要がある。

### (3) 第 5 章：生物資源 の修正稿 (5.2.2)

CP 草稿の第 5 章「生物資源」の修正稿をレビューした。

生物資源に対する「人間の介入」と「支配」との違いを明確にする必要があるとされた。

考え方の流れを明確に示すフロー図を第 1 章に含める方向で検討する。

予備的見解を固める前に、生物資源が財務能力を有することは非常にまれであるかどうか、生物資源の操業能力の測定は可能なのか、等についてタスクフォースで検討する。

メンバーからの主な発言は以下のとおり。

- 人間の介入の定義について。自由に保護地域を移動する動物にチップを埋めた場合、それは人間の介入になるのか。
- 人間の介入があったら天然資源ではないとしつつ、人間の介入を資源に対する支配の指標として使用する記述には一貫性がない。
- 現段階では SMC を設けて意見を募るのがよい。
- 保護活動を人間の介入に含めた場合、何が資産になるのか。
- 人間の介入には、資産になるものとならないものがあるとして、天然資源とするのか財務諸表外の GPFR 情報とするのかを明確にする必要がある。
- 保護活動はこの章の対象外なので、議論の対象を絞るべき。
- PV8 について、操業能力メインなのは良いが記述が否定的なので、前向きな書き方を考慮されたい。
- 財務能力と操業能力を唐突にこの章で導入しているが、他の章でも触れるべき。

- 第1章の1.2項(b)の文末に、政策決定を伝える云々の記載がある。操業能力に関する記載はその情報に当てはまる。
- 結論を急ぎすぎているので、財務能力についても文章を割くべき。
- なぜ、天然資源が重要なのかに立ち戻って明確化が必要。
- まず幅広い視点から議論を初めて狭めていくこととする。
- 5.10項から5.15項はIPSAS第27号について触れているが、記述が多すぎると思う。
- 5.39項(d)で、自然に産まれる生物資源について、支配の指標はどうなるのか。
- 測定に関して、5.49項の配置は正しいのか。

#### (4) 第4章：水資源 の修正稿 (5.2.3)

CP草稿の第4章「水資源」の修正稿をレビューした。

水の天然状態を変化させる「人間の介入」とはどの程度なのか、説明を明確にする。

「採掘された (extracted)」の用語を「加工された (processed)」に置き換えて、汲み上げた地下水などを正しく表現する。

規制やアクセス権によって、天然の水が支配されているかどうか等の要件についても説明を追加する。

ダムや運河の水が、操業目的又は財務目的で保有されている場合に、それらの測定をどうすべきかを検討する。生物資源の章とも整合させること。また、この論点にSMCを設ける。ダムや運河の水について、開示する情報を単なる数量より幅広い内容とすることを検討する。

メンバーからの主な発言は以下のとおり。

- ダムの用語の使い方は正しくない。貯水池 (reservoir) を使うべき。
- 人間の介入について、生物資源より詳しく説明している。ここでも幅広く始めて絞りこんでいくような説明にすべき。
- スライドで示した図表が有用なのでCPに含めるとよい。
- 天然の水の定義に関連して、氷山の扱いはどうなのか。
- 生物資源と同様に、水資源と操業能力の関係を明確化すべきである。
- 測定可能性等について、極端に区分をすべき段階ではない。専門家の意見も聞くべき。
- 同意。4.28項(b)で、ダムや運河の水の価値は、人造の構築物に含まれるとある。
- ここ数年で水の測定については大きな技術的進展があることに留意が必要。
- 単純に数量だけに焦点を当てるべきではない。

#### (5) 天然資源 CPに関するその他の実質的な修正 (5.2.4)

第3章から第5章に共通する、資産認識の規準(次の3ステップ)を明確化する提案について議論し、事務局の提案に同意した。

ステップ1	ある項目について、存在の不確実性を考慮することなく、資産の定義を満たすかどうかを検討する。
ステップ2	存在の不確実性がステップ1の結果に影響するかを検討する。

ステップ3	ある項目は、信頼性を持って測定できるかを検討する。測定の不確実性も考慮する。
-------	--

地下資源に関する不確実性は、未採掘の状態では存在と測定の両方の不確実性を有する。また、埋蔵量が示された場合でも、主体がそれらを採掘できるかどうか、地下資源が資源の定義を満たすかどうかに関係する。数量の不確実性や、単位当たりの価格の不確実性が、埋蔵量の測定に影響する。

## 6. リース（アジェンダ6）

### (1) プロジェクトの説明

#### ① リース・プロジェクトの目的

IPSASB のリース・プロジェクトのフェーズ1は、IFRS 第16号「リース」の公表を受けて、現行の IPSAS 第13号「リース」を改訂することを目的としている。公的部門固有のプロジェクトではなく、IFRS との整合性確保を目指すものである。

#### ② 公開草案第64号

2018年1月に公開草案第64号「リース」<sup>5</sup>（以下「ED第64号」という。）を公表した。ED第64号は、貸手・借手の双方に使用权モデルを適用することを提案しており、IFRS第16号とは貸手の会計処理が異なっていた。IFRS第16号は、貸手には、廃止されたIAS第17号「リース」と同様に、リスク・経済価値モデル（ファイナンス・リースとオペレーティング・リースを区分）を適用している。

#### ③ 公開草案第75号

ED第64号に寄せられたコメントは、賛成意見が多かったものの、反対意見も4割程度と他プロジェクトに比べて多く、意見が分かれていた。その後、議論を重ねた結果、プロジェクトを二つのフェーズに区分し、フェーズ1では一般的な貸手・借手のリース会計を扱い、フェーズ2ではコンセッションナリー・リース等の公的部門特有のリースを扱うこととした。

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

2021年1月に公開草案第75号「リース」<sup>6</sup>（以下「ED第75号」という。）を公表した。ED第75号は、IFRS第16号とほぼ同様の内容となっている。同時に、フェーズ2の予備調査として「情報提供の要請書」（RFI）を公表し、公的部門特有のリース取引について各国の実務に関する情報収集を行っている。

#### ④ 2021年7月会議の検討事項

まず、リース・プロジェクトの今後の方向性について議論した。ED第75号に寄せられたコメントが提起した論点に対応することを条件として、ED第75号の方向性に沿って基準化作業を進める提案を審議した。その結果、議案書2.2.1付録Bの各論点に対応することを条件として提案に同意した。

ED第75号で提案した、適用指針の「リースの識別」のセクションにおいて、「サービス提供能力（service potential）」の用語を「経済的便益」の用語に続けて記載する提案について同意を得た。

<sup>5</sup> 解説記事あり。[【IPSASB】国際公会計基準審議会（IPSASB）公開草案第64号「リース」の解説 | 日本公認会計士協会](#)

<sup>6</sup> 解説記事あり。[【IPSASB】国際公会計基準（IPSAS）公開草案第75号「リース」の解説 | 日本公認会計士協会](#)

この決定により、該当箇所は全て「…経済的便益及びサービス提供能力…」という記載になる。ただし、全ての提案箇所に追加することが妥当なのか、タスクフォースと事務局で慎重に検討する。「結論の根拠」でも追記理由を説明する。

リースの定義について議論した。ED 第 75 号は、「リース」と「契約」の用語を定義している。また、「リース」の定義は「契約」の用語を含んでいる。この方向性を維持する提案を審議し、同意を得た。「契約」の用語については開発中の収益基準と整合させる。

基準書の範囲について議論した。ED 第 75 号は IFRS 第 16 号とほぼ同様の内容となっており、公的部門特有のリースの論点は、フェーズ 2 で別途取り扱う予定である。公的部門特有のリースの例として、コンセッションナリー・リース（補助金含みの低金利リースなど）が挙げられる。ただし、ED 第 75 号にはコンセッションナリー・リース等の公的部門特有のリースを除外する旨の明確な記載はない。この方向性を維持して、コンセッションナリー・リースを範囲から明確に除外する記載は行わないことを決定した。また、情報提供の要請書（RFI）に寄せられたコメントをレビューした後、フェーズ 1 の IPSAS 草稿に対する影響を総合的に検討し、ガイダンスの開発上も考慮することとされた。

今後は、リースの新 IPSAS を ED 第 75 号に基づいて開発する。その際には、2.2.1 の論点に対応しつつ、2.1.1 に示したスケジュールでプロジェクトを進めることに同意した。審議が順調に進む場合には、予定よりも早めに IPSAS の承認を行う可能性もある。なお、第 2 フェーズの成果物は独立した IPSAS になるか否かが決まっていないので、言及箇所ではその旨が分かるような記述とする。

## (2) COVID-19 に関する要求事項 (6.2.1)

ED 第 75 号には、IFRS 第 16 号の COVID-19 に関する軽減規定（レント・コンセッション）が取り込まれていた。当該規定を維持するとともに、その適用期間を IFRS 第 16 号と同様に 2022 年 6 月 30 日までと定める提案を審議し、提案どおり認めることとした。

メンバーの主な発言は以下のとおり。

- リースの基準書の公表は来年 6 月とされているが、この適用期間に実効性があるのか。
- 研究報告等で異論が出ていることに留意が必要。対価には何が含まれているのか。
- IASB の実務から外れる必要はない。

## (3) リースの定義 (6.2.2)

ED 第 75 号のリースの定義を維持する提案について審議し、提案どおり認めることとした。

「リース (lease) とは、資産 (原資産) を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する契約又は契約の一部をいう。」

メンバーの主な発言は以下のとおり。

- 賛成。対価とリース料の関係がうまくできていると感じる。

#### (4) 借手：割引率 (6.2.3)

ED 第 75 号における借手の割引率に関するガイダンスを維持し、追加を行わない提案について審議し、提案どおり認めることとした。

メンバーの主な発言は以下のとおり。

- 割引率はこれまでも何回か出てきた議論であり、RFI の結果待ちと理解している。
- スタッフ提案に賛成。公的部門特有の論点ではない。また、コンセSSIONナリー・ローンについて既に公的部門特有の原則主義のガイダンスがあるので、追加のガイダンスは不要。
- 少し BC の記述をソフトにすべき。

#### (5) 公正価値の定義 (6.2.4)

ED 第 75 号は、ED 第 77 号とは異なる、IFRS 第 16 号や IPSAS 第 13 号と同様の公正価値の用語定義を定めている。その定義を維持する提案について審議し、提案どおり認めることとした。

メンバーの主な発言は以下のとおり。

- BC45 項(c)は理由として正しくないので修正すべき。
- スタッフ提案に賛成。測定プロジェクトで、リース・プロジェクトでの検討は対象外とすることを決定していることに留意が必要。
- リース基準の公表後、測定の基準書もすぐに公表されるが、修正対応は間に合うか。
- CAG は、単一の一貫性のある IFRS 第 13 号ベースの定義を推奨している。→来年の公表まで IASB から何か示されたら対応する。
- ED 第 70 号・第 71 号ベースの収益基準との整合性を図る必要もある。
- BC40 項について、実務上の課題はあるので、何らかの反映か削除が必要なのではないか。
- 少額リースの例外等の BC の記載について、IASB が何を望んだかの件は不要。
- BC65 項について、まだ現時点で設例にはうまく反映されていないと考える。→サービス提供能力と経済的便益に関連して設例を増やした経験が役立つはず。

## 9. 退職給付制度の会計及び報告（アジェンダ7）

### (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

プロジェクト概要書<sup>7</sup>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。

#### 2020 年 6 月会議

プロジェクトの範囲は、IAS 第 26 号の範囲内とすべきことを決定した。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。

本プロジェクトの報告主体は、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ことを決定した。

財務諸表は、以下の 5 種類とする。

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

### (2) 全般的な議論

本プロジェクトは IAS 第 26 号をそのまま取り込むのではなく、公的部門用に修正するプロジェクトであるので、その実態を反映してプロジェクト名称を IAS 第 26 号の名称とは異なる「退職給付制度」とする。

IAS 第 26 号との主要な相違点の全てについて、公開草案に SMC を設ける。

<sup>7</sup> プロジェクト概要書：[Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans | IFAC](#)

**(3) 約束された退職給付の保険数理による現在価値の測定 (7.2.1)**

約束された退職給付の保険数理による現在価値は、予測給与に基づくべきか、実際の給与に基づくべきかについて議論し、予測給与に基づくべきことを決定した。

**(4) 制度資産の価値 (7.2.2)**

制度資産は公正価値で測定すべきという提案について議論し、提案に同意した。

**(5) 約束された退職給付の保険数理による現在価値の表示 (7.2.3)**

約束された退職給付の保険数理による現在価値は、財政状態計算書の本表に表示すべきことを決定した。

**(6) 掛金と給付の分類 (7.2.4)**

掛金と給付の表示科目について、各国の実務や制度の多様性を考慮して、概念フレームワークに定める特定の構成要素の分類（収益か負債か、費用か資産か等）に紐づけず、特に明示しないこととする。分類の考え方が何種類かあるので、ガイダンスを設けることを決定した。

**(7) 定義 (7.2.5)**

IPSAS 第 39 号「従業員給付」における、「確定給付制度」、「確定拠出制度」、「確定給付債務の現在価値」の定義は使用しないことを決定した。ただし、IAS 第 26 号におけるそれらに関する定義もそのまま使うかどうかは保留し、必要に応じて変更する。

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	□	<a href="#">リンク</a>
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	<a href="#">リンク</a>	なし
戦略及び作業計画 2019-2023	2019/03	<a href="#">リンク</a>	<a href="#">リンク</a> (CP)
集合サービス及び個別サービス IPSAS 第 19 号の修正	2020/01	<a href="#">リンク</a>	<a href="#">リンク</a>
IPSAS の改善 2019	2020/01	<a href="#">リンク</a>	<a href="#">リンク</a> (ED68)
ハンドブック 2019 年版	2020/02	<a href="#">リンク</a>	なし
ハンドブック 2020 年版	2020/07	<a href="#">リンク</a>	なし
COVID-19：発行日の延期	2020/11	<a href="#">リンク</a>	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	<a href="#">リンク</a>	<a href="#">リンク</a>
ハンドブック 2021 年版	2021/03	<a href="#">リンク</a>	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	<a href="#">リンク</a>
IPSAS 第 40 号 公的部門の結合	2018/03	<a href="#">リンク</a>
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	<a href="#">リンク</a>
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	<a href="#">リンク</a>

(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	<a href="#">リンク</a>	<a href="#">リンク</a>	<a href="#">リンク</a>
公開草案第 68 号「IPSAS の改善 2019」	2019/07	<a href="#">リンク</a>	<a href="#">リンク</a>	<a href="#">リンク</a>
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	<a href="#">リンク</a>	<a href="#">リンク</a>	<a href="#">リンク</a>
公開草案第 70 号「履行義務のある収益」	2020/02	<a href="#">リンク</a>	<a href="#">リンク</a>	<a href="#">リンク</a>
公開草案第 71 号「履行義務のない収益」	2020/02	<a href="#">リンク</a>		
公開草案第 72 号「移転費用」	2020/02	<a href="#">リンク</a>		
公開草案第 73 号「COVID-19：発行日の延期」	2020/07	<a href="#">リンク</a>	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	<a href="#">リンク</a>	なし	<a href="#">リンク</a>
公開草案第 75 号「リース」	2021/01	<a href="#">リンク</a>	<a href="#">リンク</a>	<a href="#">リンク</a>
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	<a href="#">リンク</a>	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	<a href="#">リンク</a>	<a href="#">リンク</a>	検討中
公開草案第 77 号「測定」	2021/04	<a href="#">リンク</a>	<a href="#">リンク</a>	検討中
公開草案第 78 号「有形固定資産」	2021/04	<a href="#">リンク</a>	<a href="#">リンク</a>	検討中
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	<a href="#">リンク</a>	<a href="#">リンク</a>	検討中
公開草案第 80 号「IPSAS の改善 2021」	2021/07	<a href="#">リンク</a>	作成予定	検討中
コンサルテーション文書「作業計画 中間コンサルテーション」	2021/07	<a href="#">リンク</a>	作成予定	検討中

(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.	<a href="#">リンク</a>
2019/06	カナダ／トロント	<a href="#">リンク</a>
2019/09	ポルトガル／リスボン	<a href="#">リンク</a>
2019/12	アラブ首長国連邦／アブダビ	<a href="#">リンク</a>
2020/03	アメリカ合衆国／ニューヨーク（バーチャル参加）	<a href="#">リンク</a>
2020/06・07	バーチャル開催	<a href="#">リンク</a>
2020/09・10	バーチャル開催	<a href="#">リンク</a>
2020/12	バーチャル開催	<a href="#">リンク</a>
2021/02	バーチャル開催	<a href="#">リンク</a>

開催年月	開催国／都市	報告記事
2021/03	バーチャル開催	<a href="#">リンク</a>
2021/04	バーチャル開催	<a href="#">リンク</a>
2021/06	バーチャル開催	<a href="#">リンク</a>
2021/07	バーチャル開催	<a href="#">リンク</a>
2021/09	バーチャル開催	作成予定