

国際公会計基準審議会（IPSASB）会議報告

2021年10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 ひまやたけお

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
1	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。	製造業者・販売業者である貸手、IFRS 第 16 号の公開草案、中間的な貸手、少額リース等の論点を検討した。12 月会議で IPSAS 第 43 号「リース」を承認する予定。	3
2	概念 FW フェーズ 2	重要性、慎重性、会計処理単位、未履行契約、サービス提供能力、資産・負債の定義等の論点を検討。	資源の説明文、未履行契約、会計処理単位の三つの論点を検討した。	6
3	収益	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。	収益の基準書は単一の基準書とすることを決定した。	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 10 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 2 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10月のIPSASB会議は、2021年10月28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約50名であった。

10月会議では、承認した文書はない。

承認	該当なし
----	------

次回は、2021年12月7日～10日、及び14日～15日に、同様にバーチャル形式の会議が開催される予定である。IPSAS第43号「リース」、「IPSASの改善2021」、公開草案「退職給付制度」、公開草案「概念フレームワークの更新：第3章及び第5章」の計4本の公表文書の承認のほか、収益、移転費用、天然資源について継続審議を予定している。

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. リース（アジェンダ1）

(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」²（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」³（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「リース」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。

² 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](#)

³ 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。

⑤ 2021 年 9 月会議の検討事項

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。

ED 第 75 号のリースの定義を提案どおりに決定した。「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分をいう。」

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。

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。

(2) 未検討の論点 (1.2.1)

① 製造業者又は販売業者である貸手

IFRS 第 16 号の第 71 項から第 74 項に、製造業者又は販売業者である貸手に関する規定がある。公的部門では、製造業者又は販売業者である貸手は稀であるとして ED 第 75 号では当該条項を削除していた。ED 第 75 号に、当該条項を復活させるべきというコメントが 1 件寄せられたが、引き続き当該条項は削除することを決定した。

② IASB 公開草案の取り扱い

2020年11月に公開草案「セール・アンド・リースバックにおけるリース負債（IFRS第16号の改訂案）」がIASBから公表された。ED第75号に、この公開草案の内容を取り込むべきというコメントが寄せられた。

2021年12月のIPSASB会議における新リース基準承認までに、IASBにおける当該公開草案の最終基準承認は間に合わないので、IPSASBの新リース基準には含めないことを提案どおり決定した。ただし、将来的に当該公開草案が基準化された場合にはその時点で検討する。

③ 中間的な貸手

ED75に対するコメントで、ヘッドリースが固定リース料、サブリースが変動リース料、同じリース期間、セール・アンド・リースバック、のケースにおける中間的な貸手の処理について検討する要望があった。

この論点は、公的部門特有の論点ではないので、IPSASBの新リース基準には含めないことを決定した。

④ 原資産が少額であるリース

IFRS第16号は、本文には少額資産の閾値を特に示さず、BC100項で5,000米ドルの例を示している。少額資産のリースについて、ED第75号のBC53項は「自らの財務諸表に照らしたリース取引の重要性を考慮して、少額資産のリースを決定するための基準値を使用すべき」、「具体的な金額について指針は設定しない」と説明している。このED第75号の提案に対して、5,000米ドルを金額の閾値として示すべきである、というコメントが寄せられた。

議論した結果、金額基準を本文等で定めることはしないこと、及び、AG5項やBC12項の文章が金額基準を示しているかのように誤解される可能性があるため、あくまで例示であることが明確になるように修正することを決定した。

(3) リース・プロジェクト（フェーズ1）の今後の進め方（1.2.2）

2021年12月会議で検討すべき事項として下記3項目が提案され、同意を得た。

- RFI（(1)③を参照）に寄せられたコメントのハイレベルな分析（提起された主要な論点等）
- 新リース基準（IPSAS第43号）と、他のIPSAS及び開発中の公開草案との関係の検討
- IPSAS第43号「リース」の承認

3. 概念フレームワークの限定的な改訂（アジェンダ 2）

(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⁴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）を承認し、ED 第 76 号は 2021 年月 4 に公表された。

フェーズ 1 では検討対象外とされた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 5 章
10	重要性	第 5 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。

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

④ 2021年9月会議

重要性について、第3.32項の修正文案を検討した。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。また、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を認めた。ただし、用語の「discreetly」を消した上で、文章を分割する等、書き直す。

慎重性について、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。

会計処理単位について、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、条件付きで合意した。

サービス提供能力について、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。

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)

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 <u>a transfer</u> 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。

(2) 資源の説明文：項目と権利 (2.2.1)

IPSASB の概念フレームワーク第 5.7 項は、資源について、「資源とは、サービス提供能力又は経済的便益を創出する能力を伴う項目をいう。」と説明している。これに対して IASB の概念フレームワーク第 4.5 項は、「経済的資源とは、経済的便益を生み出す潜在能力を有する権利である」として、「項目」ではなく「権利」を強調している。

IPSASB の概念フレームワークでも、同様に資源を項目ではなく、権利に基づくものとして説明することが提案され、同意を得た。ただし、第 5.7 項の文章は、より公的部門に適するように修正する。

メンバーから出た主な意見は以下のとおり。

- サービス提供能力が権利から生じることを明示すべき。第 5.7 項の二つ目のセンテンスは例示でしかないので削除すべき。
- 同意だが、それは三つ目のセンテンスのことではないか。権利に明確に言及する修正文案をオフラインで提示したい。
- 国家権力 (sovereign rights) について、第 5.13 項で述べている。公的部門で権利を検討する場合には、国家権力も対象範囲とすべきではないか。

(3) 未履行契約 (2.2.2)

概念フレームワークの第 5 章に、IASB 概念フレームワークの第 3.47 項のような未履行契約のセクションを個別に設けるべきか否かについて議論を行った。事務局提案は、会計処理単位のセクションに「未履行契約」の文言を使用せずにガイダンスを設けることであった。

この論点については、別セクションを設けないこと、及び SMC によって関係者の意見を求めることが決定された。根拠等について BC に詳しく記載する。また、単なる例示ではなく、原則を記述する。

メンバーから出た主な意見は以下のとおり。

- 提案に反対ではないが、「未履行の拘束力のある取決め」についてこれまで議論したことがあったか。確認済みであれば、短いセクションを設けてはどうか。→議論済みだが、セクションを設けるかどうかは結論を示していない。
- 個別セクションを設けることに賛成だが、収益等の過去の決定事項に不整合が生じるのを知りたい。
- 会計処理単位に含めることに異論ない。BC で契約の用語に触れている箇所が、契約の用語を強く否定しすぎているのが気になるので、我々の立場をより正しく説明すべき。
- 未履行契約と会計処理単位は同一ではないので、別にセクションを設けるべき。
- 事務局提案に賛成。ただし、SMC を設けてはどうか。
- 個別のセクションを設けた方が利用者には分かりやすい。文章上、原則とすべきものを例示としているように思われる。少なくとも文章を修正して原則を明確化すべき。
- CAG としては、SMC を設けることに賛成。BC に説明文を設けることにも賛成。

- プロジェクト概要書に立ち戻ると、未履行契約についてガイダンスを提供すると書かれているが、未達になるのではないか。単に文章一つを追加するだけでなく、未履行契約ではないならば、何か名称を付すべきである。
- 16 頁の文章について、義務を履行する程度は、必ずしも 100%である必要はないことを示すのはどうだろうか。
- 不利な契約に関して、存在しないと考えるのは間違っている。不利な契約について十分に検討済みであったか。

(4) 会計処理単位 (2.2.3)

概念フレームワークの第 5 章に、会計処理単位に関する文案 (5.26A 項から 5.26I 項まで) を追加することが提案された。

メンバーからは、提案に賛同しつつ、各項について、短くすべき、一部又は全部を削除すべき、文言の整合性を確保すべき等の様々な意見があった。

メンバーから出た主な意見は以下のとおり。

- 5.26G 項の文案は、サービス提供能力が資産の属性であることが分かりにくいと感じる。修正文案を提示したい。
- 5.26D 項(a)(iii)を削除すべき。同項(a)(iv)の一部も削除すべき。
- 5.26B 項で削除した **binding** の用語は明確化のために復活すべき。5.26D 項(a)(ii)にはその後に挙げた特徴を満たす旨を記載すべき。また、第 5.26I 項を削除した理由は何か。
- 5.26C 項について、書き漏らしがあるように感じる。移転された構成部分と残った構成部分は個別の会計処理単位になる。また、BC5.36C 項では重要な質的特性に触れているが、最も重要である等、触れる必要があるか。
- 質的特性について同意見。IASB では主要な質的特性とそうでないものを分けているから記載しているのであって、削除すべきではないか。
- 相殺について少なくとも BC に含めるべき。認識、測定、表示の論点である。
- 現在の義務ではなく、一般的な義務の用語を使用することに賛成。ただし、会計処理単位に関連する全ての義務は現在の義務に関連することを明示すべき。

4. 収益（アジェンダ3）

(1) 収益・移転費用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⁵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⁶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。
------------------------------	--

⁵ [【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](#)

⁶ [【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あたり、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係る原則を明確化する方法を議論し、「強制力は多様な仕組みから生じ得る。ただし、その仕組みによって主体が拘束力のある取決めに強制可能であり、課せられた義務の履行に関して当事者が説明責任を負うことが前提となる。」という原則を採用した。

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

履行義務のある収益を、引き続き他の収益とは区分することを決定した。

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

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

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

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

⑨ 2021 年 9 月会議

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。

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、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。

(2) 収益の基準書について(3.2.1)

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。

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	リンク
公開草案第 77 号「測定」	2021/04	リンク	リンク	リンク
公開草案第 78 号「有形固定資産」	2021/04	リンク	リンク	リンク
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	リンク	リンク
公開草案第 80 号「IPSAS の改善 2021」	2021/07	リンク	リンク	リンク
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	リンク	リンク	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.	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

開催年月	開催国／都市	報告記事
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
2021/09	バーチャル開催	掲載予定