

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

Board : IPSASB) 会議報告

2022年10月27日 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 かきやたけお

本報告記事の目次と決定事項の概略

No.	議題	会議前までの状況	今回会議での討議・決定事項	頁
1	全般的事項	—	—	2
2	概念フレームワークの改訂フェーズ1	ED 第77号に寄せられたコメントを基に、測定ヒエラルキーと個々の測定基礎について議論	9月会議の積み残し事項を議論	2
3	測定	ED 第77号に寄せられたコメントを基に、公正価値と履行原価の概念を確定。開示規定の配置や現在操業価値の原則について議論	現在操業価値のガイダンスと定義の修正稿を確認	4
4	リースフェーズ2	コンセッションナリー・リースやその他の公的部門特有のリース類似取引について議論	コンセッションナリー・リースにおける使用権資産の当初測定と、経過措置について議論	5
5	サステナビリティ報告	CP「公的部門のサステナビリティ報告の推進」を公表	12月会議に向けた説明	6
—	参考情報その1			7
	<ul style="list-style-type: none"> • 現中計期間（2019年～）に公表済みの基準書等（原文と日本語解説記事） • IPSAS と日本の政府会計の比較研究 • 基準書の日本語訳 • コンサルテーション文書・公開草案と、その解説記事、提出コメント • 過去のIPSASB 会議の報告記事 • IPSASB のボードメンバー 一覧 			
—	参考情報その2 各プロジェクトの前回会議までの報告記事まとめ			11
	<ul style="list-style-type: none"> • 概念フレームワークの限定的な改訂 フェーズ1：測定 • 測定 • その他のリース型の取決め 			

(略称) 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

RFI (Request for Information) : 情報提供の要請書

(注)

本稿は、IPSASB の 2022 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」2023 年 3 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。

また、本稿末尾の「参考情報その 1」に、IPSASB 関連の公表文書・解説記事・翻訳等へのリンク、ボードメンバー一覧等の資料をまとめているので参照されたい。

1. 全般的事項

2022 年 10 月の IPSASB 会議は、2022 年 10 月 27 日に、Zoom を使用したバーチャル形式で行われた。参加者は、18 名中 17 名のボードメンバー (以下「メンバー」という。) を始め、テクニカル・アドバイザー (以下「TA」という。)、招待オブザーバー及びスタッフを合わせて計 46 名であった。

この会議では承認した文書はない。

2. 範囲を限定した概念フレームワークの改訂 フェーズ 1 : 測定 (アジェンダ 1)

(1) プロジェクトの説明とこれまでの進展

① 本プロジェクトの目的

IPSASB は「概念フレームワーク」(以下「CFW」という。) の「範囲を限定」した見直しプロジェクトについて、2020 年 3 月にプロジェクト概要書¹を承認した。同概要書の 10 個の論点のうち、「測定」に関する四つの論点 (下表の論点 2~5) について、プロジェクトのフェーズ 1 と位置付けて検討を行った。

プロジェクト概要書の測定関連の論点

論点 2	IASB CFW 改訂の影響
論点 3	IPSASB CFW における公正価値の欠落
論点 4	公正価値と市場価値の関係

¹ プロジェクト概要書 (project brief) : [Limited Scope Update of Conceptual Framework | IFAC](#)

論点5 測定基礎としての再調達原価と、公正価値の見積り技法としての再調達原価との間のテンション

この測定論点に関する CFW の改訂プロジェクトは、四つの測定基礎（歴史的原価、公正価値、現在操業価値（以下「COV」という。）、履行原価）を扱う IPSAS を開発するプロジェクトと一体として進められている。測定 IPSAS の開発については、本記事の次章「3. 測定」を参照されたい。

② これまでの進展

フェーズ1の成果物として、2021年2月会議でED第76号「概念フレームワークの改訂：第7章 財務諸表における資産及び負債の測定」²（以下「ED第76号」という。）を承認し、ED第76号は2021年4月にED第77号「測定」³（以下「ED第77号」という。）等の三つの測定関連のEDと同時に公表された。2021年12月会議で当該EDに寄せられたコメントの初回分析を行い、2022年3月会議からED第76号に基づくCFWの改訂作業に着手している。

測定プロジェクトのこれまでの進展については、本報告記事の巻末「参考情報その2」に詳細を記載しているので、必要に応じて参照されたい。

(2) 今回の会議

今回の会議では、9月会議の積み残し事項について議論を行い、以下を決定した。

- 資産と負債双方の歴史的原価の測定基礎の定義に、取引コストを含める。
- 資産と負債それぞれの歴史的原価の測定基礎の定義文言を短くし、対価に関する説明文は他のパラグラフへ移動する。
- 引受価格はCFWに含めないというこれまでの決定を考慮し、履行原価の説明文における「負債を引受ける」への言及を削除する。

また、事務局に以下の事項を指示した。

- 当初測定に関して、7.5項における「みなし原価」への言及を残す。
- 本文における「基準書レベル」の記述を確認し、削除する。
- 「取引コスト」に関して、メンバーと協力してガイダンスを作りこむ。
- 「当初測定」セクションの前に、つなぎとなる文・パラグラフを追加する。
- 当初測定は常に取引コストによるという7.5項の記載をもう少し弱める。
- 7.24項の、歴史的原価は歴史的原価モデルにおける測定基礎であるという記述が必要かどうかを検討する。
- 2022年12月会議に、改訂版第7章の承認を目指して文案を提示する。

² 解説記事あり。[【IPSASB】国際公会計基準審議会（IPSASB）公開草案第76号「概念フレームワークの改訂：第7章 財務諸表における資産及び負債の測定」の解説 | 日本公認会計士協会](#)

³ 解説記事あり。[【IPSASB】国際公会計基準審議会（IPSASB）公開草案第77号「測定」の解説 | 日本公認会計士協会](#)

3. 測定（アジェンダ2）

(1) プロジェクトの説明とこれまでの進展

① 本プロジェクトの目的

現行の IPSAS の基準書は、2000 年から順次公表されてきたこと、及び IFRS をベースとする基準書と公的部門特有の論点を扱う基準書が混在していることから、測定に関するセクションの有無や、記載内容が必ずしも一貫していない。また、2014 年に IPSASB の CFW⁴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 CFW 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、及びこれらの測定基礎を使用する状況について、詳細な適用ガイダンスを示す。
- (c) 取引コストを扱う。借入コストの資産計上又は費用化の固有論点も扱う。

② これまでの進展

2021 年 4 月に ED 第 77 号を公表し、2021 年 12 月会議で当該 ED に寄せられたコメントの初回分析を行った。

本プロジェクトのこれまでの進展については、本報告記事の巻末「参考情報その 2」に詳細を記載しているので、必要に応じて参照されたい。

(2) COV ガイダンスの開発プロセス (2.2.1)

事務局は、6 月と 9 月の会議における決定事項をどのように COV のガイダンスに反映したのかを簡単に説明した。

(3) COV ガイダンスの明確化 (2.2.2)

COV のガイダンスの修正稿をページごとに確認し、事務局に対して以下の指示を行った。

- ・ 導入パラグラフ (B1 など) の COV の原則は、文案どおりに付録に含める。
- ・ 「サービス提供目的」の記述を削除する。
- ・ 校正グループの意見を聞いて B5 項を削除するかどうか検討する。
- ・ CFW 第 7 章のガイダンスとの整合性を確認する。
- ・ 「避難センター」の事例を削除し、余剰能力に関する記述との不整合を取り除く。
- ・ 適用ガイダンスを追加し、余剰能力と制限のガイダンスの適用を明確化する。
- ・ 「現在の同等資産」のガイダンスをマーケット・アプローチとコスト・アプローチの両方に適用すべきかどうかを検討し、適宜、ガイダンスの配置を変更する。

⁴ 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](#)

- マーケット・アプローチを適用する際に、割引キャッシュ・フローの適用に関するガイダンスを含めることを検討する。
- メンバーの指示に対処するため、校正グループと協力する。

(4) COV の定義 (2.2.3)

COV の定義案の修正稿を確認し、事務局に対して以下の指示を行った。

- コストと支払の用語の違い、再調達の方法による既存資産の価値の反映など、メンバーの指示に基づいて、COV の定義案を修正し、回付する。
- メンバーの指示に対処するため、校正グループと協力する。

4. その他のリース型の取決め (アジェンダ 3)

(1) プロジェクトの説明とこれまでの進展

現行のリース基準である IPSAS 第 13 号「リース」は、IAS 第 17 号「リース」(以下「IAS 第 17 号」という。)に基づいて作成された。2016 年に IASB が IFRS 第 16 号「リース」(以下「IFRS 第 16 号」という。)を公表したことを受けて、IPSASB は公的部門用のリース基準の見直しに着手した。

2018 年に ED 第 64 号「リース」⁵ (以下「ED 第 64 号」という。)を公表した。ED 第 64 号は借手と貸手の双方に使用权モデルを適用することを提案していたが、ED 第 64 号に寄せられたコメントは賛否が割れており、IPSASB で議論を重ねた結果、リース・プロジェクトをフェーズ 1 と 2 の 2 段階に分けることとなった。

フェーズ 1 は一般的なリース取引を扱う。フェーズ 1 の成果物は、2021 年 1 月に公表された ED 第 75 号「リース」⁶ (以下「ED 第 75 号」という。)と、当該 ED に基づいて 2022 年 1 月に公表された IPSAS 第 43 号「リース」⁷ (以下「IPSAS 第 43 号」という。)である。IPSAS 第 43 号は、ほぼ IFRS 第 16 号と同じ内容である。

フェーズ 2 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。2021 年 1 月に RFI を公表し、リース型の取決めの事例について各国の実務に関する情報収集を行った。2021 年 12 月会議で、当該 RFI に寄せられたコメントの分析が説明された。

2022 年 3 月会議で、ED を開発することが決定された。

フェーズ 2 のこれまでの検討に関する詳細な説明は、本報告記事の巻末「参考情報その 2」にまとめて記載しているので、必要に応じて参照されたい。

(2) 実物資産の使用权資産と、コンセッションナリー・リースにおける使用权資産の当初測定 (3.2.1)

実物資産の使用权資産と、コンセッションナリー・リースにおける使用权資産のそれぞれの当初測定について議論し、以下を決定した。

⁵ 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](#)

⁶ 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](#)

⁷ IPSAS 第 43 号の原文 <https://www.ipsasb.org/publications/ipsas-43-leases>

- 実物資産に対する使用権資産、及びコンセッショナルリー・リースにおける使用権資産は、市場金利によるリース料の現在価値で測定すべきである。

(3) 経過措置 (3.2.2)

コンセッショナルリー・リースに関する経過措置について議論し、以下を決定した。

- コンセッショナルリー・リースに関する経過措置は、IPSAS 第 43 号において提供されている経過措置と同様とすべきである。

5. サステナビリティ報告のアップデート (アジェンダ 4)

(1) プロジェクトの説明とこれまでの進展

IPSASB は、近年のサステナビリティ報告に関するガイダンス開発ニーズの急速な高まりを受け、今後の方向性について広く意見を募集するため、2022 年 5 月に CP「公的部門のサステナビリティ報告の推進」⁸を公表した。

当該 CP は、サステナビリティ報告のガイダンスに対する関係者の要望を評価するとともに、IPSASB による当該プロセスへの関与への関係者の支持の強さ、ガイダンスが優先すべき分野及びどのようなアプローチを取り得るのかについて、関係者の見解を把握することを目的としている。具体的には、国際サステナビリティ基準審議会 (ISSB) が公表した二つの開示の ED (IFRS-S1 号と S2 号) を公的部門用に修正することを提案している。

(2) 今回の会議

事務局から、CP「公的部門のサステナビリティ報告の推進」に寄せられたコメントの概要報告があった。また、次の 12 月会議で方向性の決定を行う旨が説明された。

以 上

⁸ 解説記事あり。[【IPSASB】国際公会計基準審議会 \(IPSASB\) 「コンサルテーション・ペーパー「公的部門のサステナビリティ報告の推進」」の解説](#)

参考情報その1 (2022年11月30日時点)

1. 現中計期間(2019年～)に公表済みの基準書等(原文と日本語解説記事)
2. IPSASと日本の政府会計の比較研究
3. 基準書の日本語訳
4. CP・EDと、その解説記事、提出コメント
5. 過去のIPSASB会議の報告記事
6. IPSASBのボードメンバー

個別の記事・文書等へのリンクが無効となっている場合には、以下を確認されたい。

公表文書の原文	IPSASBのウェブサイト	リンク
文書の日本語訳	日本公認会計士協会のウェブサイトの「専門情報」から「翻訳」	リンク
解説記事	同じく「専門情報」から「国際動向紹介」	リンク
提出したコメント	同じく「専門情報」から「専門情報一覧」	リンク

1. 現中計期間(2019年～)に公表済みの基準書等(原文と日本語解説記事)

基準書等	公表年月	原文	解説記事
IPSAS第42号「社会給付」	2019/01	リンク	リンク
関連法人及び共同支配法人に対する長期持分(IPSAS第36号の修正)と負の補償を伴う期限前償還要素(IPSAS第41号の修正)	2019/01	リンク	なし
戦略及び作業計画2019-2023	2019/03	リンク	リンク (CP)
集合サービス及び個別サービス IPSAS第19号の修正	2020/01	リンク	リンク
IPSASの改善2019	2020/01	リンク	リンク (ED68)
ハンドブック 2019年版	2020/02	リンク	なし
ハンドブック 2020年版	2020/07	リンク	なし
COVID-19:発行日の延期	2020/11	リンク	なし
IPSAS第41号「金融商品」:強制力のないセクションの修正	2020/12	リンク	リンク
ハンドブック 2021年版(PDF形式)	2021/03	リンク	なし
IPSAS第5号「借入コスト」の改訂—強制力のない指針	2021/11	リンク	リンク
eIS(2021年版 電子版ハンドブック)	2021/11	リンク	なし
IPSASの改善2021	2022/01	リンク	リンク
IPSAS第43号「リース」	2022/01	リンク	リンク

参考情報その1 公表文書と関連資料、ボードメンバー一覧

基準書等	公表年月	原文	解説記事
IPSAS 第 44 号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」	2022/05	リンク	リンク
ハンドブック 2022 年版	2022/05	リンク	なし

2. IPSAS と日本の政府会計の比較研究

日本公認会計士協会 公会計委員会研究報告第 28 号

「[国の財務書類の課題～国際公会計基準 \(IPSAS\) との比較～](#)」(2022/03)

3. 基準書の日本語訳

基準書等	翻訳公表	日本語訳
公的部門の主体による一般目的財務報告の概念フレームワーク (仮訳)	2015/07	リンク
IPSAS 第 40 号 公的部門の結合 (2016 年 1 月初公表版)	2018/03	リンク
(2021 年ハンドブック版)	2022/08	リンク
IPSAS 第 1 号 財務諸表の表示		
IPSAS 第 2 号 キャッシュ・フロー計算書		
IPSAS 第 3 号 会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬		
IPSAS 第 4 号 外国為替レート変動の影響		
IPSAS 第 5 号 借入コスト		
IPSAS 第 9 号 交換取引から生ずる収益		
IPSAS 第 10 号 超インフレ経済下における財務報告		

4. CP・ED と、その解説記事、提出コメント

CP・ED 等	公表	原文	解説記事	コメント
ED 第 67 号「集合サービス及び個別サービス並びに緊急支援」	2019/01	リンク	リンク	リンク
ED 第 68 号「IPSAS の改善 2019」	2019/07	リンク	リンク	リンク
ED 第 69 号「公的部門特有の金融商品 : IPSAS 第 41 号「金融商品」の修正」	2019/08	リンク	リンク	リンク
ED 第 70 号「履行義務のある収益」	2020/02	リンク	リンク	リンク
ED 第 71 号「履行義務のない収益」	2020/02	リンク		
ED 第 72 号「移転費用」	2020/02	リンク		
ED 第 73 号「COVID-19 : 発行日の延期」	2020/07	リンク	なし	なし
ED 第 74 号「IPSAS 第 5 号「借入コスト」: 強制力のないガイダンス」	2020/10	リンク	なし	リンク
ED 第 75 号「リース」	2021/01	リンク	リンク	リンク

参考情報その1 公表文書と関連資料、ボードメンバー一覧

CP・ED等	公表	原文	解説記事	コメント
情報提供依頼書「コンセッショナルリー・リース及び類似の取決め」	2021/01	リンク	なし	
ED第76号「概念フレームワークの改訂：第7章財務諸表における資産及び負債の測定」	2021/04	リンク	リンク	リンク
ED第77号「測定」	2021/04	リンク	リンク	リンク
ED第78号「有形固定資産」	2021/04	リンク	リンク	リンク
ED第79号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」	2021/04	リンク	リンク	リンク
ED第80号「IPSASの改善2021」	2021/07	リンク	リンク	リンク
CP「作業計画 中間コンサルテーション」	2021/07	リンク	リンク	リンク
ED第81号「概念フレームワークの改訂：第3章「質的特性」及び第5章「財務諸表の構成要素」	2022/02	リンク	リンク	リンク
ED第82号「退職給付制度」	2022/04	リンク	リンク	リンク
CP「公的部門のサステナビリティ報告の推進」	2022/05	リンク	リンク	リンク
CP「天然資源」	2022/05	リンク	リンク	リンク
作業計画中間コンサルテーション 結果概要	2022/05	リンク	なし	なし
ED第83号「サステナビリティ・プログラム情報の報告」	2022/11	リンク	執筆予定	検討中

5. 過去のIPSASB会議の報告記事

開催年月	開催国／都市	報告記事
2019/03	アメリカ合衆国／ワシントンD.C.	リンク
2019/06	カナダ／トロント	リンク
2019/09	ポルトガル／リスボン	リンク
2019/12	アラブ首長国連邦／アブダビ	リンク
2020/03	アメリカ合衆国／ニューヨーク（バーチャル参加）	リンク
2020/06・07	バーチャル開催	リンク
2020/09・10	バーチャル開催	リンク
2020/12	バーチャル開催	リンク
2021/02	バーチャル開催	リンク
2021/03	バーチャル開催	リンク
2021/04	バーチャル開催	リンク
2021/06	バーチャル開催	リンク
2021/07	バーチャル開催	リンク
2021/09	バーチャル開催	リンク
2021/10	バーチャル開催	リンク

参考情報その1 公表文書と関連資料、ボードメンバー一覧

開催年月	開催国／都市	報告記事
2021/12	バーチャル開催	リンク
2022/02	バーチャル開催	リンク
2022/03	アメリカ合衆国／ニューヨーク（バーチャル参加）	リンク
2022/06	アメリカ合衆国／ニューヨーク	リンク
2022/07	バーチャル開催	リンク
2022/09	ポルトガル／リスボン	執筆予定

6. IPSASB のボードメンバー

氏名（役職）	出身国	所属等	就任
Ian Carruthers（議長）	イギリス	CIPFA 理事、元財務省	2016※
Lindy Bodewig（副議長）	南アフリカ	財務省	2017
Christopher Nyong	ナイジェリア	会計検査院	2017
Todd Beardsworth	ニュージーランド	会計検査院	2018
Neema Kiure-Mssusa	タンザニア	EY	2018
Luzvi Chatto	フィリピン	監査委員会	2019
Lynn Pamment	イギリス	ジャージー、元 PwC	2019
Patricia Siqueira Varela	ブラジル	サンパウロ大学教授	2020
Scott Showalter	アメリカ	ノースカロライナ大学教授 元 FASAB、元 KPMG	2020
Kamira Sanchez Nicosia	パナマ	EY	2020
Ajith Ratnayake	スリランカ	元会計監査基準監視委員会	2020
小林麻理	日本	早稲田大学大学院政治学研究科教授 元会計検査院	2021
Hervé-Adrien Metzger	フランス	会計検査院	2021
Renée Pichard	カナダ	デロイト、元会計検査院	2021
Abdullah Al-Mehthil	サウジアラビア	財務省	2022
Liang Yang	中国	デロイト	2022
Maik Esser-Müllenbach	ドイツ	会計検査院	2022
Claudia Beier	スイス	スイス・チューリヒ州	2022

※Ian Carruthers 議長は3期目（～2024年）

議長以外のボードメンバーの任期は最長で2期6年間（暦年）

参考情報その2 各プロジェクトの過去の報告記事まとめ

過去の決定事項や事務局への指示事項は、記事本文ではなく参考情報としてここにまとめる。

1. CFW の限定的な改訂 フェーズ1：測定
2. 測定
3. その他のリース型の取決め

1. 範囲を限定した CFW の改訂 フェーズ1：測定（本記事の p2 を参照）

(1) CP「測定」まで

本プロジェクトは、測定プロジェクトにおいて 2019 年 4 月に公表した CP「測定」⁹に寄せられたコメントを検討に基づいて発足しており、現在も測定プロジェクトと一体として進められている。

測定プロジェクトの詳細については、前述の「2. 測定」の記事まとめを参照されたい。

① 2020 年 3 月会議 CFW の改訂プロジェクト概要書を承認

2020 年 3 月にプロジェクト概要書を承認した。その後、同概要書の 10 個の論点のうち、「測定」に関する四つの論点（下表の論点 2～5）について、プロジェクトのフェーズ 1 と位置付けて検討を行った。

論点 2	IASB CFW 改訂の影響
論点 3	IPSASB CFW における公正価値の欠落
論点 4	公正価値と市場価値の関係
論点 5	測定基礎としての再調達原価と、公正価値の見積り技法としての再調達原価との間のテンション

② 2021 年 4 月 四つの ED を同時に公表

測定の論点は他の進行中のプロジェクトにも影響を及ぼすため、測定、インフラ資産及び遺産の三つのプロジェクトを相互連携させて進めることとされた。測定に係る四つの ED が並行して開発され、2021 年 4 月に公表された。コメント期限は同年 10 月 25 日であった。うち、本プロジェクトに関連する ED は ED 第 76 号である。

③ 2021 年 12 月会議（四つの ED に対するコメント分析）

四つの ED に対しては、全般的に賛成のコメントが多かった。

新しい COV の概念も支持されたが、以下の反対コメントがあった。

- 公的部門専用の測定基礎は不要。
- 再調達原価で足りる。

⁹ 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](#)

- 技術的に複雑である。

各 ED の SMC には全般的に賛成が多かったので、以下の進め方を想定している。

- 3月会議から詳細な議論を開始し、まず「その他の論点」を集中審議する。
- 6月会議で COV に対する助言を提供する。

事務局への指示事項は以下のとおりである。

- 回答の詳細分析を作り、2022年3月の IPSASB の検討用に提示する。
- 公的部門の測定基礎を、CFW の測定目的と、IPSASB が測定基礎の開発を通じて達成しようと試みていることに当てはめてみる。

(2) 2022年3月会議

① ED 第76号：コメントのレビューとプロジェクトの方向性

事務局が解説を行った。特に質疑はなかった。

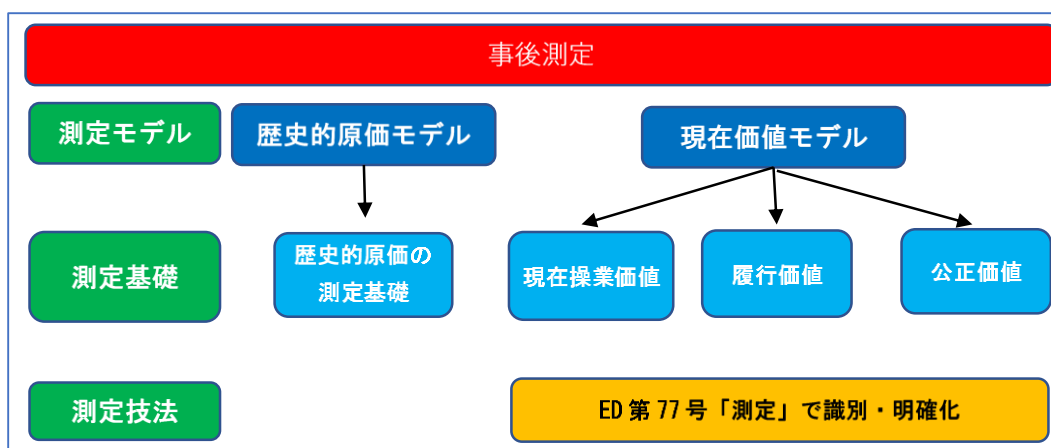
② 測定ヒエラルキー

ED 第76号で提案した測定ヒエラルキー（測定モデル、測定基礎及び測定技法の3階層）を、少し明確化した上で CFW 第7章に引き続き取り込むことを事務局は提案した。

議論の結果、3階層の分類はそのまま認めることとされた。ただし、「測定ヒエラルキー」という呼称には異論が相次ぎ、「事後測定フレームワーク」に変更することを決定した。

また、事務局には、最上位の概念である「測定モデル」について、他に良い用語があるかどうかを検討することが指示された。

測定ヒエラルキー図（事後測定フレームワーク）



③ 公正価値と市場価値

公正価値について ED 第 76 号の定義案を CFW に取り込む提案、及び市場価値について CFW の測定基礎から削除する提案について議論し、両方とも提案どおりに決定された。

④ 正味売却価格、解放原価及び引受価格

ED 第 76 号と同様に、正味売却価格、解放原価及び引受価格の三つの測定基礎を削除する提案について議論した。異論が噴出したので、事務局に対して、それぞれの測定基礎を削除する論拠を更に分析するように指示された。

⑤ その他の論点

ED 第 76 号に寄せられたその他のコメントと、それに対する事務局の対応案について、個別に検討を行い、以下のとおり決定した。

- CFW から基準書レベルに参照する場合には、特定の IPSAS に参照せず、一般的な基準書レベルへの参照とする。
- 測定モデルの選択方法について、結論の根拠でハイレベルの説明を行う。
- 第 7.5 項の定義の取引価格の定義を修正して、測定 IPSAS の記述と整合させる。
- 結論の根拠で、CFW は取引価格の性質について詳細な説明は行わないことを明示する。そのようなガイダンスは、基準書レベルで示されることになる。
- 財務能力目的で保有する資産に歴史的な原価を適用することの適切性について、第 7.30 項の文章を見直す。
- 主体がコストを最小化せずに負債を決済することを決定する場合について、履行原価に対する代替的な測定基礎は議論しない。
- 売却目的で保有する非金融資産は、金融能力目的と事業能力目的のどちらで保有するのかについては議論しない。
- 第 7 章の提案対象である資産と負債の詳細には立ち入らない。第 7 章の提案は、第 5 章「財務諸表における構成要素」の資産・負債の定義を満たす全ての項目に適用されるからである。
- 予想キャッシュ・フローに係るガイダンスは第 7 章では提供しない。
- 注記で「不利な契約」に関するハイレベルな説明を示すが、IPSAS 第 19 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」（以下「IPSAS 第 19 号」という。）には参照しない。

(3) 2022 年 6 月会議

① 引受価格、解放原価、正味売却価格の削除

事務局が引受価格、解放原価及び正味売却価格の三つの測定基礎を CFW から削除する提案について、3 月会議の指摘に基づいた分析を説明した。国際会計基準審議会（IASB）の CFW の 2018 年改訂時における同様の測定基礎に関する扱いや、公的部門の財務報告における当該測定基礎の目的適合性について検討した結果、それらの三つの測定基礎を CFW の第 7 章からは削除することを決定した。

当該削除の決定に関して説明するために、事務局に以下の指示を行った。

- CFW には、共通して使用される測定基礎に関するガイダンスを含める。まれにしか使用されない測定基礎や、全く使用されない測定基礎を多く掲載するものではない。この考え方を、CFW の結論の根拠で説明する。
- CFW の第7章に掲載しなかった測定基礎は、個別の基準書レベルでは使用される可能性があることを結論の根拠で説明する。
- 引受価格、解放原価及び正味売却価格の削除について、議案書 5.2.1 から 5.2.3 の文章から適宜選んで、改訂第7章の結論の根拠で説明する。

② ED 第76号の SMC3 COV に対するコメントのレビュー

事務局の説明後、評価専門家として、RICS (ロイヤル・チャータード・サーベイヤーズ協会) の Jonathan Fothergill 氏及び Steve Choi 氏によるプレゼンテーションと質疑が行われた。

公正価値は主に操業目的で保有する資産の評価には不適切であり、IPSASB は公的部門用の測定基礎の開発を進めるべきことが決定された。

(4) 2022年9月会議

① 再調達原価

事務局は、現行 CFW には測定基礎として掲載されている再調達原価を、CFW の改訂版には含めないことを提案した。議論の結果、再調達原価は含めるべきではないことを決定した。

② 使用価値

事務局は、ED 第76号と同様に、使用価値を CFW 上で用語定義せず、一般的な用語として説明する考え方を維持することを提案し、同意を得た。

また、CFW の「結論の根拠」において、使用価値が主として操業目的で保有する資産の現在価値測定基礎とどう異なるのかを説明することを提案し、この点についても同意を得て、事務局が起草することが指示された。

ほかに、CFW 上の減損に関する説明文と、減損を扱う IPSAS 第21号「非資金生成資産の減損」(以下「IPSAS 第21号」という。)及び第26号「資金生成資産の減損」(以下「IPSAS 第26号」という。)における減損規定の記述が整合しているかを確認することが指示された。

2. 測定 (本記事の p4 を参照)

(1) 2017年3月会議 プロジェクトの開始

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

- (a) 当初認識、事後測定及び測定関連の開示について、IPSAS の現行規定を改訂する。
- (b) 再調達コストと履行コストの二つの測定基礎、及びこれらの測定基礎を使用する状況について、詳細な適用ガイダンスを示す。
- (c) 取引コストを扱う。借入コストの資産計上又は費用化の固有論点も扱う。

(2) 2019年4月 CP「測定」の公表

2019年4月には、CP「測定」を公表し、関係者の意見を募った。当該CP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EDの草稿（例示目的のED）が同梱されていた。

(3) 2019年12月会議 借入コストの論点の分離

2019年12月会議からCP「測定」に対するコメントの分析を開始した。

CP「測定」のうち、借入コストに関する論点は、測定プロジェクトから分割して個別に扱うこととされた。

2020年9月会議でED第74号「IPSAS第5号「借入コスト」—強制力のないガイダンス」¹⁰を承認し、2020年10月に公表した。

借入コストについては、最終的に2021年11月に「IPSAS第5号「借入コスト」の改訂—強制力のないガイダンス」が公表されている。

(4) 2020年3月会議 CFWの改訂プロジェクト概要書を承認

2020年3月にプロジェクト概要書を承認した。その後、同概要書の10個の論点のうち、「測定」に関する四つの論点（下表の論点2～5）について、プロジェクトのフェーズ1と位置付けて検討を行った。

論点2	IASB CFW 改訂の影響
論点3	IPSASB CFWにおける公正価値の欠落
論点4	公正価値と市場価値の関係
論点5	測定基礎としての再調達原価と、公正価値の見積り技法としての再調達原価との間のテンション

(5) 2021年4月 四つのEDを同時に公表

測定の論点は他の進行中のプロジェクトにも影響を及ぼすため、測定、インフラ資産及び遺産の三つのプロジェクトを相互連携させて進めることとされた。その結果、以下の四つのEDが並行して開発され、2021年4月に公表された。コメント期限は同年10月25日であった。

番号	題名	最終承認
ED第76号	概念フレームワークの改訂：第7章「財務諸表における資産及び負債の測定」	2020年12月会議
ED第77号	測定	2021年2月会議
ED第78号	有形固定資産 ¹¹	2020年12月会議

¹⁰ ED第74号の原文：[Exposure Draft 74, IPSAS 5, Borrowing Costs – Non-Authoritative Guidance | IFAC](#)

¹¹ 解説記事あり。[【IPSASB】国際公会計基準審議会（IPSASB）公開草案第78号「有形固定資産」の解説 | 日本公認会計士協会](#)

ED第79号	売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業 ¹²	2020年9月会議
--------	-------------------------------------	-----------

(6) 2021年12月会議（四つのEDに対するコメント分析）

四つのEDに対しては、全般的に賛成のコメントが多かった。

新しいCOVの概念も支持されたが、以下の反対コメントがあった。

- 公的部門専用の測定基礎は不要。
- 再調達原価で足りる。
- 技術的に複雑である。

EDのSMCには全般的に賛成が多かったので、以下の進め方を想定している。

3月会議から詳細な議論を開始し、まず「その他の論点」を集中審議する。

6月会議でCOVに対する助言を提供する。

事務局への指示事項は以下のとおりである。

- 回答の詳細分析を作り、2022年3月のIPSASBの検討用に提示する。
- 公的部門の測定基礎を、CFWの測定目的と、IPSASBが測定基礎の開発を通じて達成しようと試みていることに当てはめてみる。

(7) 2022年3月会議（測定IPSASの開発開始）

① プロジェクトの概要説明

事務局がこれまでの進展と、今回の会議で議論の対象とする論点について概要説明を行った。COVに関する論点は意見が大きく分かれているので6月会議で取り上げることとし、今回はCOV以外の論点を検討する。メンバーからは、特に質問・意見等はなかった。

② 公正価値

ED第77号の公正価値の概念の説明と、履行原価について寄せられた反対意見及び部分的賛成意見に基づく論点について、事務局の分析と対応案の説明を受けた。

公正価値については、ED第77号の提案する原則をそのまま測定IPSASで使用することが決定された。また、「結論の根拠」でコスト・アプローチが公正価値の適切な測定技法の一つである理由を明記することとされた。

③ 履行原価

ED第77号の履行原価の概念の説明と、履行原価について寄せられた反対意見及び部分的賛成意見に基づく論点について、事務局の分析と対応案の説明を受けた。

履行原価については、ED第77号の提案する原則をそのまま測定IPSASで使用することが決定された。

¹² 解説記事あり。[【IPSASB】国際公会計基準審議会（IPSASB）公開草案第79号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」の解説 | 日本公認会計士協会](#)

事務局には、以下の宿題が指示された。

- インカム・アプローチが履行原価に使用できる唯一の測定技法であることを、測定 IPSAS の付録 D の D22 項に明確に示す。
- インカム・アプローチを公的部門において適用する際の課題に対処するため、メンバーと事務局で協力する。
- IPSAS 第 19 号（引当金の基準書）で履行原価を適用することを検討する。

④ 測定の開示規定の配置

ED 第 77 号は、測定の開示規定は定めず、各基準書に個々に定める方法を提案していた。この点について、回答者の 25%が、測定の開示規定を測定 IPSAS にまとめて記載することを提案していた。事務局は折衷案として、各基準書に共通する開示規定を測定 IPSAS に定めることを提案した。

議論の結果、ED 第 77 号の提案する開示規定の配置をそのまま測定 IPSAS でも使用することを決定した。つまり、開示規定は測定 IPSAS には定めず、他の関連する各 IPSAS に定める。

事務局には、開示規定は関連する各 IPSAS に定めていることが分かるような記述を測定 IPSAS に適切に記述することが指示された。

⑤ その他の論点

ED 第 77 号に対するコメントのうち、会計方針の選択に関する記述の明確化と、歴史的原価と取引価格の相違点の明確化について、事務局の対応案を検討した。

その結果、事務局に以下の事項を指示した。

- 会計モデルの方針選択に関するガイダンスの修正
 - IPSAS 第 3 号の会計方針の選択ガイダンスの原則との整合性を向上させる。
 - BC23C 項の「often」の語を削除する。
 - 「current economic consumption or not」のフレーズを明確化する。
- 歴史的原価のガイダンスの修正
 - 歴史的原価への言及を測定モデルと測定基礎のどちらにすべきか、測定 IPSAS を通じて一貫させる。
 - 歴史的原価の定義を、測定 IPSAS と CFW との間で整合させる。
 - ED 第 77 号で提案した歴史的原価の定義を保持する。

⑥ その他の開示上の論点

ED 第 77 号の開示に対するコメントのうち、重要性、現在価値測定の当初認識時の開示規定、強制力のないガイダンス、校正上のアップデートについて、事務局の対応案を検討した。

議案書 9.2.7 の付録 A には現在価値開示の基準書別の適用表の案が提示されていた。この表については賛成意見が多く、この表を「他の IPSAS の修正」の一部として関連する IPSAS に追加することを決定した。

⑦ 経常的な論点

ED 第 77 号に対するコメントのうち、概念には関係しない経常的な論点（定義及び強制力のないガイダンス）について、事務局の対応案を検討した。以下の3点が決定された。

- 「取引価格」の定義を更新し、建設原価への言及を追加する。
- 測定 IPSAS の「他の IPSAS の修正」で、IPSAS 第 33 号の「結論の根拠」に「みなし原価」のガイダンスを明確化する説明文を追加する。
- 強制力のないガイダンスの開発は、タスクフォースに委任する。

⑧ COV に対する回答の要旨

COV は 6 月会議で議論する論点である。

その前段階として、事務局から ED 第 77 号に対するコメントの初回分析が披露された。

(8) 2022 年 6 月会議

① COV の測定基礎に対する回答のプレビュー

事務局が ED 第 77 号の COV 関連の提案に寄せられた回答の概要を説明した。今回は公的部門の測定のために必要な概念・原則と、それらの概念をどのように COV に取り入れるかを議論する。

② 公的部門における資産の測定

公的部門の測定は、基となる実体的項目の価値（インプット）に基づくべき、という ED 第 77 号の提案について審議した。測定 IPSAS の公正価値ガイダンスは IFRS 第 13 号「公正価値」（以下「IFRS 第 13 号」という。）と整合させるべきであり、したがって、別の公的部門用の測定基礎が必要となることを決定した。また、公的部門用の測定基礎は、資産から生じるサービスや便益ではなく、資産を構成する実物的項目に基づいた資産価値とすることを決定し、当該決定の理由について「結論の根拠」で説明するように事務局に指示した。

③ COV の原則の継続

ED 第 77 号における COV の提案を基に基準開発を進める提案について議論し、ED 第 77 号の COV 概念を更に明確化した上で進めることを決定した。また、公正価値は操業能力目的で保有する資産の測定については利用者に有用な情報を提供しないので使用すべきではないことも決定した。これらの決定と、公的部門用の測定基礎が必要な理由について、測定 IPSAS の「結論の根拠」で説明するように事務局に指示した。

④ 公的部門の測定基礎の核となる 3 原則

ED 第 77 号における COV の原則を保持し、核となる三つの原則（既存の資産、現行の用途及び現在の配置）を明確化することによって関係者の理解を容易にする提案について審議した。既存の資産及び現行の用途の二つは、COV の核となる原則として保持することを決定した。現在の配置の原則については、更なる検討が必要であるとされた。

事務局には、資産の減損との関連で「余剰能力 (surplus capacity)」及び「現在の配置」をどのように COV の説明に適用すべきかを検討するように指示が出された。また、公正価値原則と COV 原則を表形式で比較すること、並びに COV の測定基礎の核となる原則を当てはめた設例を設けることも指示された。

⑤ インカム・アプローチの名称変更

会議最終日に、インカム・アプローチについて、議案書の内容とは離れたセッションが行われた。COV の測定技法としてインカム・アプローチは必要なのか、必要ならどう呼称するのか、質疑は行わず、各メンバーの意見を聞いた。

事務局は、聞き取り結果を踏まえて9月会議にインカム・アプローチに関する提案を行う。

⑥ 2022年3月会議の指示事項への対応

3月会議における指示事項への対応状況を確認し、以下の3項目を決定した。

- インカム・アプローチは D22 項における履行原価を見積もるために利用可能な唯一の測定技法であることを明確化することについて、事務局提案の文章は適切である。
- 個別 IPSAS における開示規定を維持する IPSASB の決定を説明するために追加した第 54 項、第 55 項及び BC72 項は適切である。
- 会計方針の選択に関する明確化のために BC23A 項～BC23D 項及び IG B2 項に行われた改訂は適切である。

事務局には、更に以下の指示を行った。

- 公正価値を見積もるためのコスト・アプローチについて BC65 項に追記する。
- 歴史的な原価及び取引価格の定義案との一貫性を確保するために、メンバーと協力する。

(9) 2022年9月会議

① 事務局による概況説明 (3.2.1)

事務局が、COV の測定基礎に関する下記の各原則の開発状況を説明し、インカム・アプローチ及び余剰能力 (surplus capacity) に関する概説を行った。

- 既存の資産 → 2022年6月会議で合意
- 現行の用途 → 同上
- 現在の配置 → 3.2.2 で今回検討
- 入口価格 → 3.2.2 で今回検討
- 最小コストの方法 → ED 回答者はこの原則を支持

② COV の原則：現在の配置と入口価格 (3.2.2)

ED 第 77 号で提案した COV に関する原則のうち、現在の配置 (current location) と入口価格 (entry price) の二つの原則を維持する事務局提案について検討を行い、どちらも提案どおりに維持することが決定された。

資産の評価に COV を適用する場合、

- 当該資産の現在の配置に基づいて評価すべきである。
- 入口価値を使用すべきである。

事務局への指示事項は以下のとおりである。

- 測定 IPSAS 草稿の「結論の根拠」で、(取引コストがない場合には) 入口価値と出口価値が同じになり得ることを説明する。
- 三つのプロジェクト(測定、有形固定資産及び CFW 改訂)における会計処理単位に関するガイダンスの記述を一貫させる。
- 他の組織に貸し出されている移動可能な資産の評価に、「現在の配置」の原則をどのように適用するのかを説明する。
- 測定 IPSAS 草稿の COV に関する付録と関連する用語定義を更新し、IPSASB が同意した原則を反映する。

③ COV と公正価値を支える原則の比較 (3.2.3)

COV と公正価値を支える原則について、事務局が提示した比較表をもとに議論した。下記は当該比較表とそれに対する指示事項の要約である。

公正価値	COV	指示事項
資産及び負債	既存の資産 現在の配置	両者に相違点がないことを明確化する
最有効使用	現行の用途	
主要な市場又は最も有利な使用	該当なし	統合する (※) COV は、該当なしではなく、最小コストの方法の原則が該当する
市場参加者	主体特有の観点	
秩序ある取引	最小コストの方法	最小コストの方法ではなく、どちらも自主的な買手と売手の間の取引の原則が該当する
出口価格	入口価格	
現状の市場の状況	現在の市場の状況	統合する (※)
市場インプット	市場インプット	統合する (※)

※ 主要な市場又は最も有利な市場、現状の市場の状況、市場インプットの三つの原則は統合することが指示された。

上記のほか、現在の同等資産 (modern equivalent asset) 技法を用いて資産を評価する場合には、資産の特徴 (状態など) を考慮することを明示するように指示された。

④ インカム・アプローチ (3.2.4)

事務局は、ED 第 77 号と同様に、COV の測定技法の一つとしてインカム・アプローチを認めることを提案したが、議論の結果、反対意見が多く、COV の測定技法としては認めないことが決定された。操業能力目的で保有する資産の生む収益に基づく測定は公的部門の主体にはなじまないという意見が多く見られた。また、IFRS のインカム（収益）と IPSAS のレベニュー（収益）は意味が異なる（レベニューには利得が含まれる）ので、インカムの用語をそのまま使用することに対する懸念も示された。

また、測定 IPSAS 草稿におけるマーケット・アプローチとコスト・アプローチが IFRS 第 13 号における考え方と整合するのかが確認することが事務局に指示された。

⑤ 余剰能力 (3.2.5)

事務局は、タスクフォースが余剰能力に関連する適用ガイダンスをレビュー・修正して、余剰能力は、評価を行う前に主体と評価専門家の間で検討対象とするべき事項であると示すことを提案した。この点について結論は出なかったが、ディシジョンツリーにおいて余剰能力は財務能力と操業能力のどちらに使用できるのかが明示することが指示された。

⑥ 2022 年 6 月会議の指示事項への対応 (3.2.6)

事務局は、6 月会議の指示事項への対応状況を説明した。特に追加の指示事項等はなく対応結果が認められた。

3. その他のリース型の取決め（本記事の p5 を参照）

(1) 2018 年 1 月 ED 第 64 号を公表

2018 年 1 月に ED 第 64 号を公表した。ED 第 64 号は、貸手・借手の双方に使用権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。

(2) 2021 年 1 月 ED 第 75 号と RFI を公表

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 ED を開発すること及び IFRS 第 16 号と同様に借手は使用権モデル、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ED第75号を公表した。ED第75号は、IFRS第16号とほぼ同様の内容であった。同時に、フェーズ2の予備調査としてRFI「コンセッションナリー・リース及びその他のリース類似の取決め」¹³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た。

(3) 2021年12月会議 IPSAS第43号の承認

2021年12月会議でIPSAS第43号を承認し、2022年1月に公表した。IPSAS第43号はED第75号を最終基準化したものであり、ED第75号とほぼ同じ内容である。つまり、IFRS第16号ともほぼ同じ内容である。これでフェーズ1の一般的なリース取引に関する基準開発は完了したが、IPSAS第43号の発効日は2025年1月1日以降開始する事業年度とされ、約3年間の移行期間が定められた。その間に、開発中の新収益基準や、本プロジェクトのフェーズ2の結果を適宜反映して修正する予定である。

(4) 2021年12月会議 RFIの初回分析

RFIに寄せられたコメントの概要について事務局から説明が行われた。

RFIへの回答内容はかなり詳細で、複雑さも様々であるため、共通のテーマを見出すことは容易ではない。IPSAS第43号の修正文書とするのか、新しい基準書を開発するべきかの判断も難しい。そこで、詳細な分析は今回の会議では行わず、2022年3月会議から順次提示し、議論の対象とすることが提案された。2022年3月会議から議論を開始する提案に対しては特に異論はなかった。

ボードメンバーからは、フェーズ2の工程表への影響の有無、未知の取引に関する記載の有無、フェーズ1の扱う取引範囲との境界線及び用語定義などについて様々な意見が出た。事務局からは、RFIはまずは包括的に公的部門におけるリース関連取引の実態を知るための資料であることが改めて強調された。また、IPSAS第43号の公表後、発効日までの間に、フェーズ2によって生じる修正を適宜、IPSAS第43号に取り込むことができる旨が説明された。

事務局への指示事項は以下のとおりである。

- 2022年3月会議に向けて、RFIに寄せられたコメントに基づく論点をまとめる。
- RFIに対する詳細分析の前に、回答者と連絡を取り、更に情報を入手する。
- RFIとIPSAS第43号の関係を、IPSAS第43号の概要説明書（At a Glance）で説明する。

(5) 2022年3月会議 ED開発を決定

① プロジェクト管理

事務局が管理方法に関する提案を説明した。次の公表物としてEDを開発すること、タスクフォースのメンバー案、タスクフォースの作業内容と進め方、今後の予定等である。

議論の結果、提案どおり次はEDを開発することとされた。また、強制力のないガイダンスのセクションを開発すること、及びIPSASBに推奨案を提示する役割をタスクフォースに委任することを決定した。プロジェクトの今後の予定は議案書7.1.1の提案どおりに承認された。

¹³ RFIの原文 <https://www.ipsasb.org/publications/request-information-concessionary-leases-and-other-arrangements-similar-leases>

② 教育セッション：IPSASBの現行の基準書・開発中の文書との関係

事務局が本プロジェクトと、IPSASBの現行の基準書・開発中の文書との関係について解説した。メンバーからは、ED第64号の時点でコンセッショナルリー・リースに関するフィードバックを一度受け取っているため、その当時の検討内容も考慮すべきとの意見があった。

③ RFIへのコメントから提起された具体的な事例の一覧

議案書の付録には、コメントに基づく取引事例の一覧が、RFIの七つの質問テーマ別に掲載されていた。このテーマ別に今後の検討を行うことを決定した。

④ その他のリース型の取決めの分析の枠組み

議案書の付録には、本プロジェクトで論点を分析するために使うフローチャート案が掲載されていた。IPSAS第41号「金融商品」の開発時に使用したフローチャートと同様である。

このフローチャートを使用して各論点を検討することを決定した。また、リースの取決めの分析に当たり、貸手・借手のそれぞれの観点から分析すること、並びに連結財務諸表及び個別財務諸表の両方の観点から分析することを決定した。

事務局は、次回までの宿題として、詳細な分析そのものを提示するのではなく、テーマ別の分析まとめと推奨案を提示する。また、各テーマを分析する際には、フローチャートに固執せず、分析の枠組みを適宜調整することとされた。

(6) 2022年6月会議

① コンセッショナルリー・リース：IPSASBの公表済・開発中の文書とのリンク

今回の会議では、フェーズ2の重要論点であるコンセッショナルリー・リースについて集中的に審議を行った。借手については、現行の収益基準であるIPSAS第23号「非交換取引による収益（税金及び移転）」（以下「IPSAS第23号」という。）に、借手が保有する使用権資産と、コンセッショナルリー・リースの借手の会計処理に関する新セクションを追加することを決定した。貸手については、IPSAS第43号に、コンセッショナルリー・リースの貸手の会計処理に関する新セクションを追加することを決定した。

② コンセッショナルリー・リース：識別・分類・範囲

IPSAS第43号に、コンセッショナルリー・リースの識別、分類及び範囲に関するパラグラフを追加することを決定した。ただし、事務局はコンセッショナルリー・リースの用語定義が必要かどうかを検討し、今回の議案書でIPSAS第43号に追記することが提案された第18B項の記述も再検討することとされた。

同じくIPSAS第43号のコンセッショナルリー・リースの会計処理のガイダンスには、一般的なリースにおける借手の認識の免除規定（短期リース・少額リース）を記載しないことを決定した。事務局は、借手の認識免除はコンセッショナルリー・リースの会計には適用されないことを明確に説明する文章を作ることが指示された。

リース・インセンティブ、リースの条件変更及び変動リース料について、コンセッショナリー・リースに関する特別の定めは置かないことも決定した。

③ コンセッショナリー・リース：借手のコンセッションの認識及び測定

借手は、コンセッショナリー・リースにおける使用権資産を当初認識時に公正価値で測定することを決定した。ただし、測定プロジェクトにおける公正価値及びCOVに関する議論、並びに収益プロジェクトにおける拘束力のある取決めに関する議論と平仄を合わせる。

また、コンセッション要素を当初認識時に収益として認識することも決定した。ただし、IPSAS第23号に従って現在の義務が存在する（＝負債を認識する）場合は除く。

④ コンセッショナリー・リース：貸手のコンセッションの測定と認識

コンセッショナリー・リースにおける貸手の会計処理について、ファイナンス・リースとオペレーティング・リースとに区分し、以下を決定した。

- コンセッショナリー・ファイナンス・リース
 - 移転された資産は、その帳簿価額で測定する。
 - 処分時における移転された資産の原価は、関連するIPSAS（第16号、第17号及び第31号のいずれか）に従って測定する。
- コンセッショナリー・オペレーティング・リース
 - リース料はIPSAS第43号に従って測定する。
 - 原資産をIPSAS第21号又は第26号によって減損するかどうかを評価する時に、コンセッショナリー・オペレーティング・リースの条件を考慮することができる。

⑤ コンセッショナリー・リース：表示と開示

コンセッショナリー・リースの借手に対する開示規定をIPSAS第23号及びIPSAS第43号に、貸手に対する開示規定をIPSAS第43号に、それぞれ追加する提案については、特に異論なく了承された。

(7) 2022年9月会議

① 原資産の使用権をもたらす取決めの範囲（9.2.1）

IPSAS第43号は、リースは契約（又は類似の取決め）であると定めている。この範囲を引き続き維持することが事務局から提案され、承認された。また、公的部門においてこの範囲をどう考えるかについて、適用ガイダンスを設けることとされた。

② コンセッショナリー・リースを定義するか、それとも説明するか（9.2.2）

事務局は、コンセッショナリー・リースを定義せず、文章で説明することを提案し、提案どおりに承認された。事務局は会議後にコンセッショナリー・ローンの説明文との整合性を確認することとされた。

③ 市場条件よりリース料が低いセール・アンド・リースバック取引 (9.2.3)

事務局は、市場条件よりもリースバック時のリース料が低いセール・アンド・リースバック取引が、売却代金とリンクしない公的部門特有の場合について、IPSAS 第 43 号の規定を修正することを提案し、承認された。そのような場合には、売手である借手は、コンセッション部分を IPSAS 第 23 号で会計処理し、買手である貸手は IPSAS 第 43 号に従う。それ以外の場合には、市場条件よりも低い部分は、前払金として扱う。

④ 測定プロジェクトとのリンク (9.2.4)

COV の議論の視点を見守ることとされ、本アジェンダは議論されなかった。

⑤ 使用权の許認可の取決め (9.2.5)

⑥ リースの取決めを伴う (又は伴わない) 共有不動産 (9.2.6)

⑦ アクセス権 (9.2.7)

⑧ 無償又は名目価格による公営住宅 (ソーシャルハウジング) 賃貸の取決め (9.2.8)

これら 4 項目は RFI で質問した公的部門特有の取引である。これらについては、既存のリース以外の IPSAS 基準が適用されるとして、フィードバック文書等を作成・公表して説明することが決定された。

以 上