

国際公会計基準審議会（IPSASB） 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

IPSASB ボードメンバー／公認会計士 伊澤 賢司
IPSASB テクニカル・アドバイザー／公認会計士 藤谷 竹生

1. 本コンサルテーション・ペーパーの必要性

国際公会計基準審議会（IPSASB）は 2017 年 8 月に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」（以下、「本 CP」という。）を公表し、利害関係者のコメントを募集中である。収益と費用は鏡合わせの関係にあるので、本 CP もその前提で作られている。

本 CP を開発する必要性は、本 CP の第 1 章で以下のように説明されている。

(1) 収益における交換取引と非交換取引の区別の難しさ

現行の IPSAS の収益基準は、交換取引の収益基準（IPSAS 第 9 号）と非交換取引の収益基準（IPSAS 第 23 号）に大きく分かれている。しかし、実務上は交換取引と非交換取引の間に明確な境界線を引くことは難しいので、双方を扱う基準のニーズがある。

(2) 非交換費用に関する現行基準の欠点

公的部門では補助金等の非交換費用は非常に重要である。しかし、現行の IPSAS には、交換費用に関する基準は豊富であるが非交換費用に関する基準がほとんどない。また、IPSAS 第 23 号の鏡合わせになるような費用側の基準も存在しない。

(3) IPSAS 第 23 号の適用上の問題点

IPSAS 第 23 号は公的部門用の非交換取引の収益基準であるが、対象期間が複数年にわたる補助金や、使用予定年度よりも前に徴収する税金などの、期間が複数年にわたる取引にかかる収益認識時点が不明確であり、実務上使いにくいという指摘が基準利用者から出ている。

(4) IFRS 第 15 号とのコンバージェンス

現行の IPSAS 第 9 号は、IAS 第 18 号に基づいて策定された。2014 年 5 月に IAS 第 18 号に代わる IFRS 第 15 号が公表されたため、IPSAS も IFRS 第 15 号とのコンバージェンスの維持を検討する必要性が生じている。

2. 本 CP の対象範囲

収益	IPSAS 第 9 号「交換取引により生じる収益」 IPSAS 第 11 号「工事契約」 IPSAS 第 23 号「非交換取引により生じる収益（税金及び移転）」
非交換費用	現行の IPSAS には非交換費用に特化した基準はない。様々な基準に含まれている非交換費用が全般的に対象となる。 現在進行中の他プロジェクト（社会給付、リース等）に係る非交換費用は対象外。法人所得税や交換費用も対象外。

3. 本 CP の構成

本 CP は全 7 章で構成されている。各章の主な内容は以下のとおり。

第 1 章	序文 本プロジェクトを推進する理由 本プロジェクトの対象範囲 本 CP 各章の内容
第 2 章	収益認識の基準の概説（IPSAS 現行基準と IFRS 第 15 号）
第 3 章	履行義務又は制約条件の有無により、収益取引をカテゴリー ABC の 3 種類に区分 <ul style="list-style-type: none"> ▶ カテゴリー A 履行義務なし ▶ カテゴリー B 履行義務はあるが、IFRS 第 15 号の要件の全ては満たさない場合 ▶ カテゴリー C IFRS 第 15 号の履行義務と同様
第 4 章	カテゴリー B の収益取引に関する認識の考え方 <ul style="list-style-type: none"> ▶ IPSAS 第 23 号と同様の交換・非交換アプローチ ▶ 公的部門用の履行義務アプローチ
第 5 章	IPSAS 第 23 号の実務上の論点 <ul style="list-style-type: none"> ▶ 資本的補助金の収益認識時点（複数年にわたる工事等） ▶ 現物サービスによる収益（収益認識を義務化するべきか）
第 6 章	非交換費用に関する認識の考え方 <ul style="list-style-type: none"> ▶ 対象範囲 ▶ 債務発生事象アプローチ ▶ 公的部門用の履行義務アプローチ
第 7 章	契約によらない債権・債務の測定

4. 収益認識に関する現行の会計基準

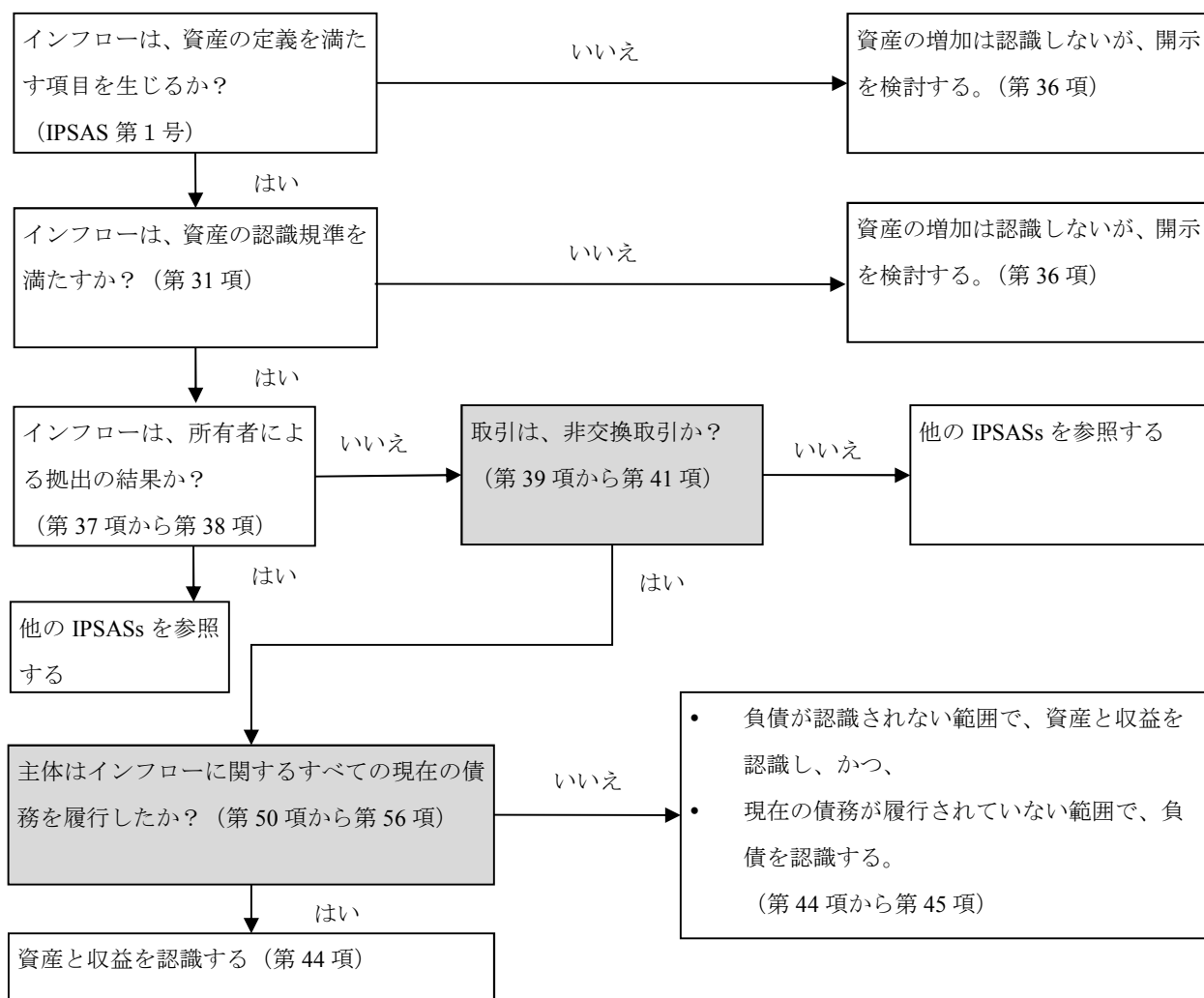
本 CP の第 2 章は、現行の IPSAS における収益認識基準と、IFRS 第 15 号を簡単に紹介している。具体的には、IPSAS 第 9 号、第 11 号、第 23 号の各基準で使われている「交換・非交換アプローチ」と、IFRS 第 15 号で使われている「履行義務アプローチ」について説明している。

(1) IPSAS の収益認識基準 - IPSAS 第 23 号

下の図は、IPSAS 第 23 号の適用ガイダンスのフロー図である。

まず、主体へのインフローは資産の定義、認識規準を満たすかを検討する。

次に、網掛けした枠内にあるように、交換取引か非交換取引かを区別する。交換取引には他の基準（IPSAS 第 9 号など）を適用し、区別ができない場合には非交換取引として IPSAS 第 23 号で扱う。



もう一つの網掛けの枠内にある、「全ての現在の債務を履行したか」を判断するためには、約定 (stipulations) の未履行時に返還が必要なインフローか否かが重要である。返還が必要な約定は付帯条件 (condition)、返還が不要な約定は制約 (restriction) と区別されている。返還が必要な付帯条件が付いている場合、インフローの会計処理は資産と負債の両建て計上となる。返還が不要な約定の場合は、インフローは資産と収益として計上される。

測定に関しては、以下の定めがおかれている。非交換取引を通じて取得された資産は公正価値で測定する。移転された資産に伴って認識された負債は、報告日において履行する場合に必要な最善の見積もり価額で測定する。非交換取引から生じる収益は、主体が認識する純資産の正味増加額で測定する。

(2) IPSAS の収益認識基準 - IPSAS 第 9 号

IPSAS 第 9 号は、IAS 第 18 号「収益」に基づいて開発されたものである。両者の実質的な差異は、IPSAS 第 9 号は「通常の活動」について言及していないことである。公的部門の主体、特に多機能の主体は何が通常の活動かを決定することが難しいためである。

IPSAS 第 9 号の収益認識は以下の原則に基づいて行う。

サービスの提供	進捗度
物品の販売	物品の所有に伴うリスクと経済価値
利息	資産の実効利回りを考慮した期間配分基準
ロイヤリティ	関連する取決めの実質に従う
配当又は類似の分配	支払いを受ける株主の権利又は主体の権利が確定

測定は受取対価の公正価値で行う。

(3) IPSAS の収益認識基準 - IPSAS 第 11 号

IPSAS 第 11 号は IAS 第 11 号「工事契約」に基づいて開発されたものである。IPSAS 第 11 号では工事進行基準を定めている。IAS 第 11 号との違いとして、コスト・プラス契約だけでなく、公的部門特有の利益マージンのない「コスト・ベースド契約」も対象に含めている。

(4) IFRS の収益認識基準 - IFRS 第 15 号

IFRS 第 15 号に関しては、履行義務アプローチの簡単な解説を掲載している。五つのステップも概説している。企業は、顧客に対する財又はサービスの支配の移転に応じて収益を認識し、当該履行義務を満たすことで期待する対価に等しい額をもって収益を認識するのが基本的な考え方である。

5. 収益取引の3区分

本 CP では、収益取引を履行義務の内容によってカテゴリーA から C の3種類に区分している。

現行基準	非交換		交換
本 CP	カテゴリーA	カテゴリーB	カテゴリーC
特徴	履行義務なし	特定の方法で資源を使用又は費消する履行義務又は制約を伴う、強制力のある取決め及び（又は）一定期間にわたって資源を使用することを求める取決め	商業的な条件で顧客に財又はサービスを移転する履行義務を伴う、強制力のある取決め
例	税金移転	指定数のワクチン接種を一般向けに行うための財源	商業的な条件による財又はサービスの販売

カテゴリーA の取引は、履行義務や制約を含まないため、それらに履行義務等に基づく会計処理を適用することは難しい。カテゴリーA の取引については、IPSAS 第 23 号を修正・更新して適用することが提案されている。

カテゴリーC の取引は、営利目的の収益取引と実質的に同じである。IPSAS 第 9 号及び第 11 号の対象範囲の取引の多くが該当する。カテゴリーC の取引については、IFRS 第 15 号に基づく IPSAS を開発することが提案されている。

カテゴリーB の取引は、IFRS 第 15 号の定める履行義務の全ての要件を満たさない取引であり、本 CP の主題となる。本 CP ではカテゴリーB の取引について第 4 章を設けて詳しく検討している。

6. カテゴリーBの収益取引の認識

(1) 総論

カテゴリーBの取引は、履行義務又は約定を伴うが、IFRS第15号の履行義務の全ての特徴は満たさない取引である。

IPSAS第23号は非交換取引から生ずる収益を扱う現行基準であり、IPSAS第23号をそのままカテゴリーBの取引に適用することも考えられる。しかし、IPSAS第23号をそのまま適用すると、冒頭の1で説明した様々な問題点が解決されない。

そこで、本CPでは大きく二つの選択肢として、IPSAS第23号を修正する方法と、公的部門用に修正した履行義務アプローチとを提示している。

(2) IPSAS第23号を修正する方法（アプローチ1）

アプローチ1では、IPSAS第23号を修正してカテゴリーBの取引を扱う方法として、オプション(a)から(e)の五つのオプションを提案している。

① オプション(a) 交換・非交換の区別に関する追加のガイダンスを示す。

交換取引と非交換取引とを区別する上で、両者の定義に含まれる「直接与える (directly giving)」と「ほぼ等しい価値 (approximately equal value)」の意味の解釈の難しさが問題となっている。そこで、オプション(a)ではこれらの用語に関するガイダンスを追加する。

② オプション(b) 時間的な要件に関する表示 (display) ・開示を充実させる。

このオプション(b)は、補助金等の提供者が意図する資金の用途を、表示させる案である。受け取った補助金等の移転は、財務業績計算書上は収益に、純資産変動計算書上は累積余剰・欠損に計上される。この累積余剰・欠損に複数年度にわたる使用が意図される補助金が含まれる場合、それを注記する。又は、財務業績計算書上の収益を区分表示する。

③ オプション(c) 時間的な要件を、付帯条件として分類する。

4(1)で説明したように、現行のIPSAS第23号では複数年度にわたる収益取引に付された約定 (stipulation) は、未履行時に資産の返還が必要なら付帯条件 (condition) に分類して負債を計上し、返還が不要なら制約 (restriction) に分類して収益を計上することとされている。

このオプションは、時間的な要件 (time requirements) を伴う取引は、返還の要否にかかわらず付帯条件を伴っているとして分類し、付帯条件の定義を見直す案である。例えば、複数年度にわたり一定数の予防接種を行うために補助金が一括交付された場合、未履行時の返還の要否にかかわらず、付帯条件として扱い、負債を計上する。これは簡単な解決法ではあるが、返還義務のない項目を負債に認識することはIPSASBの

概念フレームワークの定義とは整合しない。

④ オプション(d) 時間的な要件を伴う移転を、その他の債務に分類する。

IPSASB の概念フレームワークでは、複数年にわたる使用を意図する補助金等の受取額で、かつ負債の定義を満たさない項目を、「その他の債務」として負債とは別に財政状態計算書上に認識することを、個別の基準レベルで定めることを認めている。この考え方によれば、受け取った補助金はいったん「その他の債務」に計上し、その用途に使った時点で収益化される。

⑤ オプション(e) 時間的な要件を伴う移転を、純資産・持分に認識したのち、財務業績計算書上の収益としてリサイクルする。

IPSASB の概念フレームワークでは、IFRS におけるその他の包括利益の概念を採用していない。したがって、リサイクルの考え方を実務的にとるためには、純資産・持分の何らかの項目から財務業績計算書上の収益にリサイクルを行うことが必要である。

(3) 公的部門用の履行義務アプローチ（アプローチ2）

IFRS 第 15 号の履行義務アプローチは、民間企業における収益取引を前提としている。一方で、公的部門の収益取引には、提供する財又はサービスがわかりにくい、企業と顧客という二者間の取引よりも（資金提供者、資金受領者つまりサービス提供者、サービス受益者の）三者間取引が多い、支配の移転する時点がわかりにくい、強制可能性にも様々なバリエーションが存在する等の特徴がある。したがって、公的部門用の履行義務アプローチを作るためには、公的部門の上記のような特徴を踏まえて考え方を広げる必要がある。

公的部門の履行義務アプローチの考え方を採用する場合、交換・非交換の区分ではなく、履行義務の有無という区分に基づいて会計処理を検討することになる。

以下、公的部門用の履行義務アプローチにおける五つのステップを説明する。

ステップ	IFRS 第 15 号	ED 第 62 号
1	顧客との契約を識別する	拘束力のある取決めに識別する
2	履行義務の識別	履行義務の識別
3	取引価格の算定	対価の算定
4	履行義務への取引価格の配分	履行義務への対価の配分
5	収益の認識	収益の認識

① ステップ1 拘束力を有する取決めの識別

IFRS では「顧客との契約を識別する」とされているステップである。

公的部門では契約によらない資源の提供が多いため、ステップ1の考え方を拡張して「拘束力を有する取決め」の識別とした。公的部門用の履行義務アプローチが成立するためには、拘束力を有する取決めの強制可能性は、履行義務の不履行の際に単に資金

提供者に資金を返還させるだけにとどまらず、資金提供者に実質的な救済措置を与える幅広いものと解釈される必要がある。ここで想定される拘束力を有する取決めには、法規、内閣・大臣の決定、将来の事業予算の削減などの様々な契約外の手段が考えられる。

また、公的部門では企業と顧客といった二者間の取引よりも、資金提供者(政府等)、資金受領者(サービス提供事業者)、受益者(住民)といった三者間の取引がより一般的であるため、IFRSのステップ1とは異なり、顧客という用語は使用していない。

② ステップ2 履行義務の識別

IFRS第15号では、履行義務がいつ履行されたかを決定するためには、財又はサービスの提供が、契約上で他と区別できる必要がある(別個の財又はサービス)。

公的部門の場合は、財又はサービスが契約上ではなく「拘束力を有する取決め」上で他と区別できるのかが重要となる。公的部門の拘束力を有する取決めにより提供される資金には、経常的な活動資金として受け取る資金や、財又はサービスの質や量を特定している資金もあり、非常に幅が広い。複数の指示文書を組み合わせて一つのサービスを提供する仕組みのような場合もある。

IPSASBは、公的部門の履行義務アプローチは、サービスが特定されている場合や、別個のサービスが存在する場合には有効であると考えている。ただし、履行義務の有無を判断する際には、民間企業の場合よりも広範な視点に基づく判断が必要となる。

資金受領者が資金提供者に対して、受益者に一定のサービスを提供することを約束しているような取決めの場合は、履行義務が存在する可能性が高く、サービスの提供時点や履行義務の履行時点も明確になると思われる。

しかし、それらが不明確な場合には、資金提供者は複数のサービスを束ねて履行義務を識別できるようにする必要がある。このような処理は収益認識時点を遅らせる可能性がある。

複数年度にわたる財源については、IPSASBは以下のように考えている。主体が一定期間にわたって不特定のサービスを提供する、という約定は「別個のサービス」には該当しないので、履行義務は存在しない。これは多くの政府間の移転取引に当てはまり、本CPではカテゴリ-Aの取引として整理されることになる。

③ ステップ3 対価の算定

IFRSでは「取引価格の算定」とされているステップである。

IPSASBは、資源受領者がサービスの提供の見返りとして期待する金額、すなわち対価を履行義務が表している場合には、公的部門用の履行義務アプローチが適用できると考えている。そのような金額が「拘束力を有する取決め」上でサービスの内容、コスト、価値、数量等に関連付けられている場合は、容易に算定することができる。

一般的には、公的部門用の履行義務アプローチを適用するためには、合意された対

価と履行義務の履行との間には一定の関係性が必要である。

④ ステップ4 履行義務への対価の配分

IFRSでは「履行義務への取引価格の配分」とされているステップである。IFRSでは、別個の財又はサービスの「独立販売価格」に基づいて、各履行義務に取引価格を配分する。

公的部門の主体では、提供するサービスは往々にして別個のものではなく総合的なものであるため、独立販売価格を識別することが容易ではない。また、民間企業と直接的な競合関係に無いことも多いので、市場の相場に基づかずにサービスを提供することも多い。

しかし多くの公的部門の主体は、公共サービスの提供などの履行義務の履行と引き換えに対価を得ている。そこでIPSASBは、独立販売価格の代わりに各履行義務を履行するための「コスト」を決定する主体の能力に注目している。

⑤ ステップ5 収益の認識

IFRSと同様に、公的部門の主体も履行義務を履行した時点で収益を認識する。ただし、このステップ5の適用は、ステップ1から4においてどれだけ履行義務が拡張されたかに左右される。

資金受領者には、履行義務の履行状況を決定する能力が必要である。これは当該サービスが多く的一般公衆に提供される場合は特に重要になる。

資金提供者と資金受領者との間での資金の授受のタイミングは、必ずしも収益の認識時点とは一致しない。あくまで履行義務が履行された時点で収益は認識される。

(4) IPSASBの見解

IPSASBは、上記の二つのアプローチを比較検討した結果、カテゴリーBの取引には、公的部門の履行義務アプローチ（アプローチ2）を使用して会計処理すべきと考えている。アプローチ2には、概念フレームワークとの整合性、現行のIPSAS文書との整合性、交換取引・非交換取引の境界問題への対応等の各種の利点があると判断したからである。

また、公的部門用の履行義務アプローチにおける五つのステップについて利害関係者の意見を募集している。

上述したようにIPSAS第23号を修正する方法（アプローチ1）はIPSASBの推奨方法ではないが、仮に利害関係者がアプローチ1を支持する場合は、オプション(b)から(e)のどのオプションを支持するか、さらにそのオプションにはオプション(a)を組み合わせるべきかについても、利害関係者の意見を募集している。

7. IPSAS 第 23 号の問題 - 資本的補助金と現物サービス

IPSAS 第 23 号の適用における実務上の問題点は多数あるが、そのうち交換取引・非交換取引の区分と、時間的な要件に関する問題点については本 CP の第 4 章で説明している。続く第 5 章では、資本的補助金と、現物サービスについて説明している。

(1) 資本的補助金 (capital grants)

資本的補助金については、収益認識の時点が問題である。資本的補助金はその取り決めの内容によって収益認識のタイミングにムラが生じる可能性がある。

例えば、建物の改築工事に対する補助金があり、当該補助金が工事の完成までは返還可能な場合は、工事完了時に収益が一括計上される。一方で、付帯条件が工事の進捗に応じて定められている場合には、工事進行基準のような収益認識が行われることになる。

一部の IPSAS 適用国では、IAS 第 20 号「政府補助金の会計処理及び政府援助の開示」に基づいて、収益を耐用年数にわたり規則的に当期余剰又は欠損に認識するか、減価償却費と相殺するかのいずれかの方法を採用している場合もあるが、これは IPSASB の概念フレームワークとは整合しない処理である。

IPSASB には、現状の資本的補助金に関する基準が不明確であること、特に補助金は返還が必要な付帯条件 (condition) なのか、それとも返還が不要な制約 (restriction) に該当するのか、実務判断が難しいという意見が寄せられている。

IPSASB は、資本的補助金の会計処理を明確化することを提案している。

(2) 現物サービス (services in-kind)

本件は現物サービスと便宜上訳したが、より正確には、キャッシュではなくサービスそのもので授受される非交換取引を意味する。現行の IPSAS 第 23 号は現物サービスによる収益認識を認めているが要求はしていない。IPSASB の概念フレームワークは、現物サービスは資産の定義に通常は該当すると説明している。主体が当該サービスを支配し、財務報告の質的特性及び制約条件を満たす方法で測定できる場合には、現物サービスは認識すべきと考えられる。

IPSASB は、現物サービスの収益認識について、以下の選択肢を提示して利害関係者の意見を募っている。

- 現在の方針を維持する。つまり収益認識を認めるが要求はしない。
- 概念フレームワークに基づき、資産の定義を満たし、かつ質的特性及び制約条件を満たす方法で測定できる現物サービスの認識を要求するように基準を変更する。
- その他の方法 (公正価値測定が可能な場合には認識する等)

8. 本 CP で扱う非交換費用の範囲

本 CP の扱う非交換費用には、以下の 3 種類が含まれる。

- ① 補助金、拠出 (contribution) 及びその他の移転
- ② 集合サービス (collective service)
- ③ 普遍的にアクセス可能なサービス (universally accessible service)

種類	①	②	③	
例	<ul style="list-style-type: none"> • 他の公的部門の主体に対する補助金 • チャリティに対する補助金 • 災害援助 	<ul style="list-style-type: none"> • 防衛 • 街路灯 	義務教育	ユニバーサルヘルスケア
交換取引か非交換取引か?	非交換	非交換	非交換	
適格規準を満たす特定の個別世帯に提供されるか?	場合による	NO	NO	
社会リスクを緩和するか?	NO	NO	NO	YES
社会全体のニーズに対応するか?	場合による	YES	YES	
普遍的にアクセス可能なサービスを除くか?	場合による	YES	NO	

ユニバーサルヘルスケアには様々な形態が存在し、税収で賄われている国が多い。日本の健康保険制度は税収と保険料の双方で賄われており、制度加入に関する適格規準が設けられている（著しく滞納すると資格停止）。本 CP に当てはめた場合に社会給付と非交換費用のどちらに属するのかは検討が必要と思われる。

本 CP の対象外の費用としては、以下が挙げられている。

- ④ 社会給付：社会給付プロジェクトで現在検討中。
（例）公的年金、失業給付、生活保護
- ⑤ 従業員給付：IPSAS 第 39 号。（例）給与、医療費負担、従業員年金
- ⑥ 保険契約：IFRS 第 17 号。（例）自動車保険、個人医療保険
- ⑦ 財又はサービスに関する契約：他の様々な IPSASs。（例）財の購入、サービスに対する支払い

9. 非交換費用の認識

(1) 認識アプローチの候補

現行の IPSAS では、非交換費用を明示的に扱っていない。多くの主体は仕方なく IPSAS 第 19 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」を使用しているが、IPSAS 第 19 号は引当金と偶発負債のみを扱う基準であり、他の（偶発的ではない）負債にも適用することは必ずしも適切ではない。そこで本 CP では非交換費用の当初認識について、次の 2 種類の考え方を提案している。

- 拡張した債務発生事象アプローチ
- 費用に関する公的部門用の履行義務アプローチ

(2) 拡張した債務発生事象アプローチ

この考え方は、IPSASB の概念フレームワークに基づいている。資源提供者（政府等）が、負債とその負債に対応する費用又は資産を有するか否か、並びにその認識時点は、債務発生事象が存在するか否かによって判断する。

ここでいう債務には、法的な拘束力を有する債務だけでなく、法的ではないが拘束力を有する債務も含まれる。法的ではないが拘束力を有する債務のうち、負債になるものは次のような属性を有している。

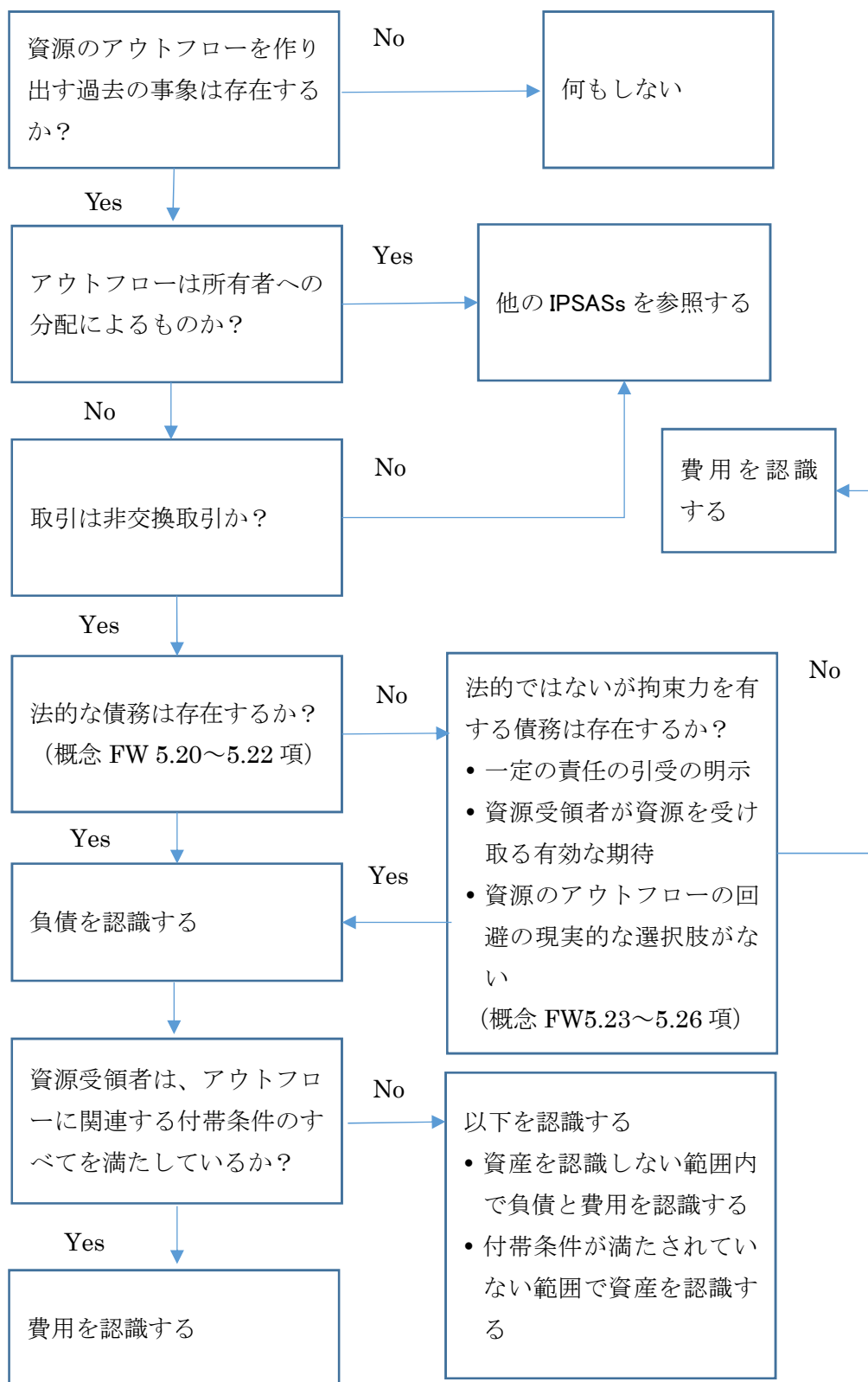
- 過去の実務、公表されている方針、具体的な最新の説明から、主体が一定の責任を引き受けることが示されている
- 上記の示唆の結果として、主体が責任を遂行するという期待を他の当事者が抱く
- 主体は、自分の責任から生じる債務を回避する現実的な選択肢をほとんど又は全く持たない

時間的な要件を含む取引については、IPSAS 第 23 号と鏡合わせになる考え方をを用いて、当該負債に対応する費用を即時認識するかそれともいったん資産計上してから一定期間にわたり費用認識するかを検討することになる。

また、4 (1)で説明したように、取引に付された約定が破られた場合にその約定がインフローの返還を求める付帯条件か、それとも返還不要な制約かによって、資産・費用側の当初認識の会計処理は異なってくる。約定が付帯条件であれば資産を計上し、約定が制約であれば費用を即時認識する。

次ページの図は、拡張した債務発生事象アプローチのディシジョン・ツリーである。

参考図：拡張した債務発生事象アプローチ



(3) 費用に関する公的部門用の履行義務アプローチ

費用に関する公的部門用の履行義務アプローチ（以下、PSPOA という）は、6(3)で説明した収益に関するPSPOAと鏡合わせの関係にある。五つのステップも、収益に関する各ステップを費用に当てはまるように修正している。要するに、資源受領者が特定された履行義務を果たした時点で、資源提供者は費用を認識する。

PSPOAは、民間企業の場合と異なり、資源提供者（政府等）、資源受領者（サービス提供者）、受益者の三つの当事者を前提として作られている。費用に関するPSPOAも同様であり、資源提供者の会計を前提とするように修正されている。

① ステップ1 拘束力のある取決めの識別

PSPOAでは、契約よりも幅広い法令及び規制等による履行義務を伴う拘束力のある取決めに対象とする。

② ステップ2 履行義務の識別

PSPOAの特徴は、費用認識は履行義務の充足に応じて行うことである。資源提供者が費用認識を遅らせる前提として、資源受領者が果たさねばならない履行義務が不可欠である。当事者が3者以上の取決めの場合は、資源提供者（政府等）は、資源受領者（サービス提供者）と受益者の間の取決めに考慮し、履行義務の充足度合いを検討する必要がある。

③ ステップ3 対価の決定

PSPOAは、資源受領者が受益者に提供するサービスの水準によって、資源提供者が対価の金額を決定するような取決めに適用できる。

④ ステップ4 履行義務への対価の配分

資源提供者は、資源受領者が履行義務を充足した結果、資源提供者が負担することを予想する対価の金額を表すように各履行義務に対価の金額を配分する。

公的部門では提供するサービスの独立販売価格は存在しない場合が多い。そのような場合、資源受領者が充足する履行義務を識別できるようになるまで、個々のサービスを束ねる。

⑤ ステップ5 費用の認識

資源提供者が費用を認識するのは、資源受領者が取決め上の履行義務を充足する時点である。3者間の取決めの場合、資源受領者が受益者に定められたサービスを提供した時点で、資源提供者は費用を認識する。

資源受領者が資源提供者に履行義務の充足に関する情報を提供するかどうかは、資

金提供の取決め次第である。進捗報告書があれば履行義務の充足の証拠とすることができる。

(4) 普遍的にアクセス可能なサービスと集合サービス

普遍的にアクセス可能なサービスと集合サービスは、3で説明した収益の3つのカテゴリーのうち、カテゴリーAに区分される。これらのサービスには果たすべき履行義務や約定が存在しないからである。IPSASBは、このようなサービスは9(2)で図示した「拡張した債務発生事象アプローチ」を用いて会計処理するべきだと考えている。

また、このようなサービスは、将来の債務だが現在の債務ではないものを含むので、受益者にサービスを提供することが債務発生事象になり、その時点で初めて資源提供者は費用を認識する。また、このようなサービスには多数の交換取引が含まれることが想定されるが、それらは本CPの対象外となる。

(5) 補助金、拠出及びその他の移転

補助金、拠出及びその他の移転は、資源提供者が資源受領者に課した履行義務又は約定によって、カテゴリーAかカテゴリーBに区分される。例えば、履行義務を伴う補助金はカテゴリーBに区分されるが、履行義務を伴わない補助金はカテゴリーAに区分される。

これらの取引についてIPSASBは、収益と同様に公的部門用の履行義務アプローチを適用するべきだと考えている。

10. 測定

(1) はじめに

本 CP の第 7 章は、契約によらない債権・債務の測定を対象としている。契約に基づく債権・債務の測定は、金融商品基準である IPSAS 第 28 号～第 30 号で取り扱っているため、本 CP の対象範囲外である。

契約によらない債権・債務は金融商品の特徴をもっている。IPSASB は現在、並行して金融商品基準の見直しプロジェクトを進めており、当該プロジェクトでは従来から金融商品基準で使われている「公正価値」の用語を引き続き使用することとしている。この用語は IPSASB の概念フレームワークとは整合しないことに留意が必要である。

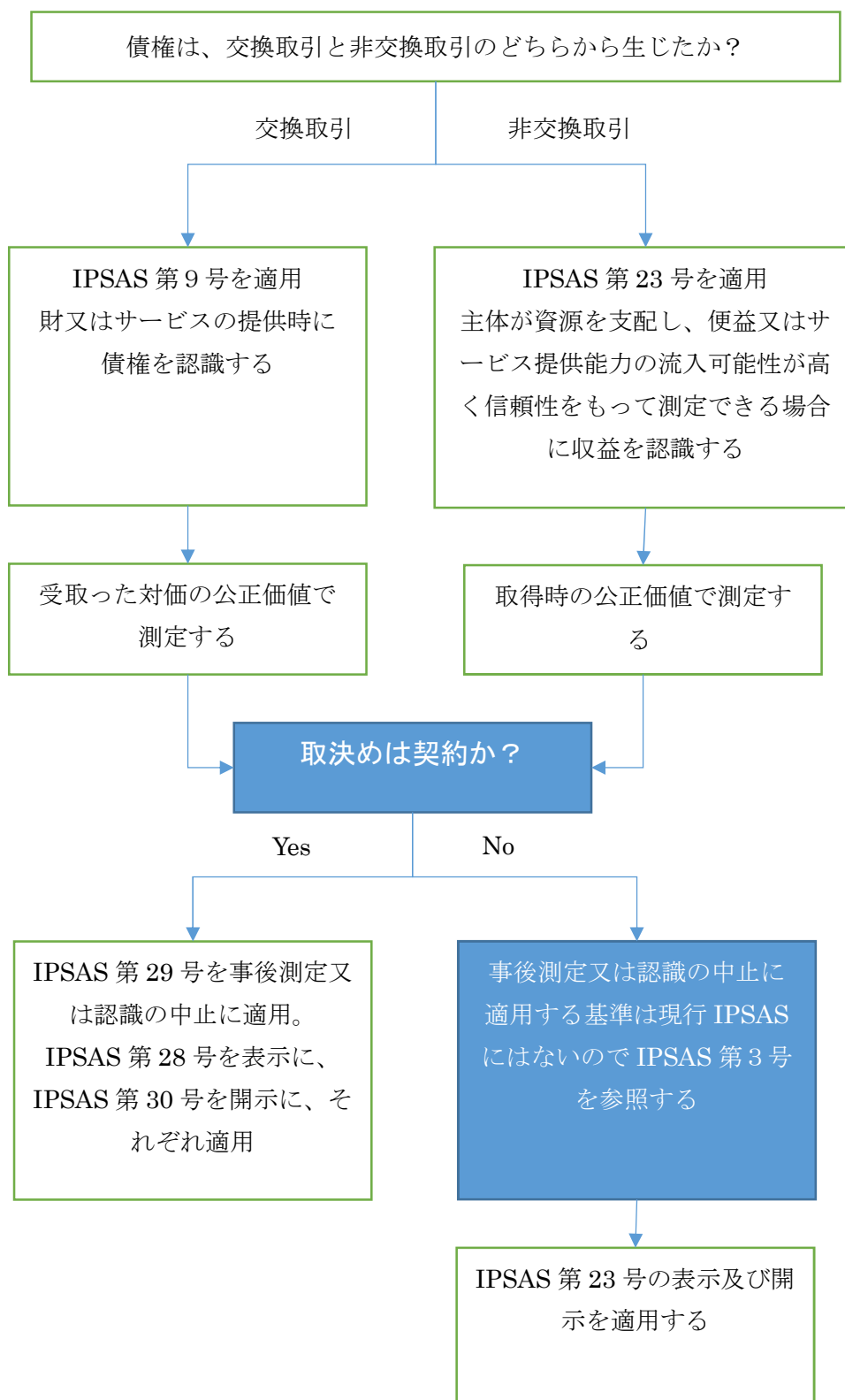
(2) 契約によらない債権

契約によらない債権は、公的部門では法的債権の形式を有することが一般的である。法的債権は金融商品の特徴を多く含んでいる。しかし、契約には基づいておらず、当事者が進んで取引に参加しているとも限らない。

法的債権の例としては、税金、政府による移転、罰金、料金、ライセンスなどが挙げられる。寄付と遺贈は、契約によらない債権のうち法的ではない債権の例であるが、民間の非営利セクターに比べると公的部門では一般的ではないと思われる。

次ページの図は、現行の IPSAS における契約による債権と契約によらない債権の当初測定及び事後測定をまとめたものである。

現行 IPSAS : 契約債権と契約によらない債権の、当初測定及び事後測定



① 当初認識時の測定

IPSAS の現行基準では、契約によらない債権について、交換取引又は非交換取引のいずれから生じたものかによって適用基準を区分している。

交換取引から生じた債権には IPSAS 第 9 号を適用する。ライセンスや料金が代表例である。非交換取引には IPSAS 第 23 号を適用する。IPSAS 第 9 号も IPSAS 第 23 号も、当初認識時の測定には公正価値を使用している。

IPSAS 第 23 号の対象となる税金や罰金等の契約によらない債権について、一部の利害関係者から公正価値測定に疑義が示されている。この点、IPSAS ではこのような債権に関する公正価値の決定を具体的には定めていないが、IPSAS 第 29 号が金融商品の決定に関するガイダンスを定めている。公正価値は活発な市場における市場価格が最適であるが、活発な市場が存在しない場合には、評価技法を用いて公正価値を算定する。

罰金が法令で定められているような場合には、取引価格の算定は容易であるが、多くの税金のように、複雑な見積もりが必要になる場合も多い。

一部の契約によらない債権については、その受領タイミングによって、貨幣の時間的価値を考慮して取引価格を算定する必要が生じる。適切な割引率の算定は複雑になる場合がある。

割引率の算定方法について、IPSASB は二つの選択肢を提案している。

- | |
|--|
| <p>(a) 主体が受取ることを見込む割引キャッシュ・フローの最善の見積もり。
この考え方によると契約によらない債権及び収益は、当初は割引価値で認識し、回収不能見込額は考慮しない。</p> <p>(b) 取引の額面（法定価格）で、回収不能見込額を減損控除後の額</p> |
|--|

(a) の支持者は、この方法が現実的であり、主体に生じる収益を忠実に表現すると考えている。回収不能見込額が大きい場合、額面額による測定では忠実に表現できないという考えである。

(b) の支持者は、この方法が説明責任と公益にかなうと考えている。回収不能額が大きい場合は、説明が必要となる。

IPSASB は、後者の(b)の考え方を支持している。

② 事後測定

現行の IPSAS には、契約によらない債権の事後測定、認識の中止、減損を具体的に扱う基準は定めておらず、各国は実務上、個々に会計方針を定めている。本 CP では、事後測定について南アフリカの事例を参考に、三つの選択肢を示している。

アプローチ1：公正価値アプローチ
アプローチ2：償却原価アプローチ
アプローチ3：原価アプローチ

アプローチ1と2は金融商品基準、アプローチ3はIPSAS第26号にそれぞれ基づくものである。

IPSASBは、アプローチ1の公正価値を使うべきだと考えている。

アプローチ1によると、各報告日における債権のキャッシュ・フローの現在価値は、当該日の市場価格を使って決定する。前回の報告日以後の変動は、当期余剰又は欠損に認識する。認識の中止、表示及び開示の要求事項は、IPSAS第28号から第30号から引用する。

この考え方に立つ場合、公的部門では市場価値を容易に得られない場合があることが主な論点となる。

(3) 契約によらない債務

契約によらない債務の説明は、契約によらない債権の鏡合わせになる。契約によらない債務を生じる取引の例としては、税金、予算承認又は補助金、補助金の払い戻し、罰金が挙げられる。

現行IPSASには、契約によらない債務を扱う特定の基準は存在していない。本CPでは、以下の四つの選択肢を示して、利害関係者のコメントを求めている。

アプローチ1：履行原価アプローチ
アプローチ2：償却原価アプローチ
アプローチ3：履行原価と償却原価のハイブリッドアプローチ
アプローチ4：IPSAS第19号の要求事項

上記のアプローチ1～3は南アフリカの事例を参考にしている。

以 上