

## 国際公会計基準審議会 (IPSASB)

### 「集合サービス及び個別サービス (IPSAS 第 19 号の改訂)」の解説

IPSASB テクニカル・アドバイザー 公認会計士 露谷竹生  
公認会計士 高橋宏延

本稿では、2020 年 1 月に国際公会計基準審議会 (IPSASB) より公表された「集合サービス及び個別サービス (IPSAS 第 19 号の改訂)」について解説する。

#### 1. プロジェクトの位置付け

国際公会計基準 (IPSAS) には、現状、非交換取引 (対価性のない取引) による収益について IPSAS 第 23 号「非交換取引による収益 (租税及び移転)」が存在するものの、非交換費用については基準が存在しない。非交換費用に関する IPSAS を開発するべく、検討が進められてきた。

今回解説する「集合サービス及び個別サービス」は、非交換費用プロジェクトの一環として開発されてきたものであり、両者の関係は以下のとおり図示されている。

また、この文書は、独立した新基準 (IPSAS) ではなく、IPSAS 第 19 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」を修正するものである。

図 1 集合・個別サービスの範囲

項目	具体例	基準/プロジェクト
社会給付	公的年金、失業給付等	IPSAS 第 42 号
個別サービス	義務教育	集合・個別サービス (IPSAS 第 19 号の改訂)
集合サービス	防衛、街灯	
補助金、拠出金及びその他の移転	国から自治体への補助金等	上記以外の非交換費用を対象とするプロジェクト (現在開発中)
従業員給付	給与、従業員年金	IPSAS 第 39 号等
保険契約	(民間の) 医療保険等	IFRS 第 17 号 (IPSAS には保険を扱う基準がない)
財及びサービスの購買		その他 IPSAS

(出典 : IPSASB (2020) “At a Glance of Collective and Individual Services (Amendments to IPSAS 19)”  
を一部加工して筆者作成)

## 2. 集合サービス及び個別サービスの定義と範囲

IPSAS 第 42 号「社会給付」における社会給付の定義を満たさない非交換費用の一部を「集合サービス及び個別サービス」で取り扱っている。社会給付と集合サービス及び個別サービスの関係は、社会給付（IPSAS 第 42 号第 5 項）の以下の定義をもとに、図 2 のとおり整理されている。

<p><b>社会給付とは、</b></p> <p>(a) 適格規準を満たす特定の個人及び/又は世帯に提供され、</p> <p>(b) 社会リスクの影響を軽減し、かつ、</p> <p>(c) 社会全体のニーズに対応する</p> <p>現金の移転をいう。</p>
---

図 2 社会給付と集合サービス及び個別サービスの関係

	社会給付	個別サービス	集合サービス
受給資格のある者に対する現金の移転か	○	×	×
個人及び/又は世帯に提供されるか	○	○	×
社会全体のニーズに応える目的か	○	○	○

(出典：IPSASB (2020) “Collective and Individual Services (Amendments to IPSAS 19)” AG10 項)

この文書における集合サービス及び個別サービスの定義と例は図 3 のとおりである。

図 3 集合サービス及び個別サービスの定義と例

種類	定義	例
個別サービス	社会全体のニーズに応える目的で、公的部門の主体によって個人及び(又は)世帯に提供される財及びサービス	無償又は名目的なコストで提供される医療や教育
集合サービス	社会全体のニーズに応える目的で、公的部門の主体によって共同体の全構成員に同時に提供されるサービス	街灯、防衛

「社会給付」は現金の移転を扱うが、集合サービス及び個別サービスは、現金の移転は対象外である。

集合サービスと個別サービスの違いは、サービスの提供先である。個別サービスは個人・世帯に提供されるのに対し、集合サービスは共同体の全構成員に提供される。また、個別サービスには財の提供が含まれる場合もある。

### 3. 会計処理

IPSAS 第 19 号では「将来の継続的な活動に関して発生する費用については、引当金を計上しない」と規定する。当該規定を集合及び個別サービスに対して当てはめて引当金計上が必要かどうかを定めている。

この文書では、政府の提供する集合サービス及び個別サービスは、将来の政府の活動に関して発生する費用であると考え、「集合サービスや個別サービスを提供する義務」を引当金として計上することは求めている。なお、集合サービス及び個別サービスを個別取引（該当に使用される電気の購入、教師の給与など）に分解した場合、各取引は交換取引であり、他の IPSAS において会計処理が既に定められている。したがって、本文書で追加的に会計処理を定める必要はないとしている。

### 4. 緊急支援に関する記述の削除

公開草案（公開草案第 67 号「集合・個別サービス及び緊急支援」）の段階では、「緊急支援」についても、規定を設けることが提案されていた。緊急支援とは、洪水、地震等の天変地異に際し、特定の地域を対象として個人や世帯に提供される支援を指す。

緊急支援については、公開草案第 67 号では、特定の災害等に対する支援に関して、政府の救助宣言や法令により支援が行われる場合は、現在の義務が生じているので引当金計上が必要な場合もあることを提案していた。一方で、政府の継続的な活動として行う場合には、集合サービス及び個別サービスと同様、引当金計上は求めていることを提案していた。緊急支援に対するこのような会計処理案について、相当数の支持はあったものの、検討過程において以下の点が問題視され、最終版では緊急支援に関する条項は全て削除されることになった。

- 緊急支援に関して各国で様々な実務が行われていることから、定義を一つに定めることが困難であること。
- 継続的な活動として実施する緊急支援と特定の災害に対する緊急支援を区別することが実務上困難であること。
- 緊急支援に含まれない政府による他の支援の会計処理の取扱いを定めるのが困難であること。

## 5. 発効日

2022年1月1日以降開始年度の財務諸表から適用しなければならないとされており、早期適用が奨励されている。非交換費用に関するプロジェクトの成果として、先行して公表された IPSAS 第 42 号「社会給付」と同じ発効日としている。

以 上