

国際公会計基準審議会（IPSASB）

IPSAS 第 48 号「移転費用」の解説

公会計委員会政府会計専門委員会委員長 公認会計士 高橋 宏延
公会計委員会政府会計専門委員会副委員長 公認会計士 仲 友佳子

本稿では、2023 年 5 月に国際公会計基準審議会（IPSASB）より公表された IPSAS 第 48 号「移転費用」（以下「IPSAS 第 48 号」という。）について解説する。

1. プロジェクトの経緯

(1) 非交換費用取引に関する一連の基準書開発

多くの公的部門の主体の目的は、営利を追求し持分に対する利益を投資家にもたらし出すことではなく、一般公衆にサービスを提供することである。多くの政府で、社会給付（公的年金等）、集合サービス（防衛等）、個別サービス（義務教育等）、そして移転費用（補助金等）等の非交換費用が支出の大部分を占めている。しかし、IPSASB の公表文書には資金の出し手側の視点に立った非交換費用取引に関するガイダンスが不足しており、基準開発のニーズが高かった。

プロジェクト	CP	公開草案	基準書
社会給付	2015 年 7 月	2017 年 10 月 ED 第 63 号	2019 年 1 月 IPSAS 第 42 号
集合・個別サービス	2017 年 8 月	2019 年 1 月 ED67 号	2020 年 1 月 (IPSAS 第 19 号の 改訂)
移転費用		2020 年 2 月 ED 第 72 号	2023 年 5 月 IPSAS 第 48 号

IPSASB は、社会給付については、2019 年 1 月に IPSAS 第 42 号「社会給付」を公表してプロジェクトを完了している。

社会給付を除く非交換費用については、2015 年 3 月に「プロジェクト概要書」を承認し、ガイダンスの開発に着手した。2017 年 8 月に、収益の論点と移転費用の論点の両方を含む [CP「収益及び非交換費用の会計処理」](#) を公表した。

その後、当該プロジェクトは大きく二つに分かれた。うち、集合サービス及び個別サービスに関するプロジェクトが先行して進み、2020 年 1 月に IPSAS 第 19 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」を改訂する内容で、最終文書を公表している。

最後に残った移転費用のプロジェクトは成果物として、2020年2月に[公開草案第72号「移転費用」](#)（以下「ED第72号」という。）を公表した。ED第72号は、同時に公表された公開草案第70号「履行義務のある収益」及び公開草案第71号「履行義務のない収益」の内容と鏡合わせで作られており、履行義務の有無に基づいて移転費用の会計処理を区分することを提案していた。

(2) IPSAS 第48号の開発

IPSASBは、2021年4月会議からED第72号に寄せられたコメントの検討を開始した。その後2年間の議論の内容は多岐にわたるが、特に重要な決定事項は以下のとおりである。

- ED第72号では、履行義務の有無に基づいて移転費用の会計処理を区分するとともに、履行義務がある場合には公的部門用の履行義務アプローチ（PSPOA）を提案していたが、最終的な基準書ではこれらの考え方は採用しない。
- 取引のベースとなる「拘束力のある取決め」の有無に基づいて会計処理を区分する。
- ED第72号の表示及び開示の要求事項は、収益基準をベースに作られており非常に多く詳細であったが、必要に応じて簡素化する。

IPSASBは2022年12月会議にIPSAS第48号を承認し、2023年5月にIPSAS第45号「有形固定資産」、IPSAS第46号「測定」、IPSAS第47号「収益」と同時にIPSAS第48号を公表した。IPSAS第48号の発効日は2026年1月1日以降に開始する事業年度であり、早期適用は認められる。

2. IPSAS 第48号の構成の特徴

各セクションは強制力（規範性）の有無によって以下のように分かれている。

強制力あり	強制力なし
<ul style="list-style-type: none"> • 本文 → 拘束力のある取決めの有無によって節を分けている • 付録A：適用指針（AG） • 付録B：他のIPSASの修正 	<ul style="list-style-type: none"> • 結論の根拠（BC） • 適用ガイダンス（IG） • 設例（IE） • GFSとの比較

本文の「認識」と「測定」のセクションを、拘束力のある取決めの有無に基づいて二つの流れに分けていること及び公的部門特有の移転費用の設例が豊富に示されていることが本基準書の構成上の特徴である。

3. IPSAS 第 48 号の目的と適用範囲

(1) 目的

IPSAS 第 48 号の目的は、移転費用取引から生じる費用とキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性に関する有益な情報を財務諸表利用者に報告するために、主体（移転提供者）が適用しなければならない原則を確立することである。（第 1 項）。

(2) 適用範囲

IPSAS 第 48 号は移転費用の会計処理に適用する（第 3 項）。所有者への分配や、IPSAS 第 39 号「従業員給付」の範囲内の従業員給付、IPSAS 第 42 号「社会給付」の範囲内の社会給付は、本基準書の対象外である。また、税金も対象外である。

4. 用語定義

(1) 移転費用の定義

移転費用の用語定義（第 6 項）

移転費用とは、ある主体が財、サービス又はその他の資産を見返りとして直接的に受領することなく、他の主体（個人の場合もある）に財、サービス又はその他の資産を提供する取引から生じる、税金以外の費用をいう。

IPSAS 第 47 号「収益」は税金による収益も適用範囲に入るが、IPSAS 第 48 号では税金を対象範囲外としている。税金の用語は IPSAS 第 47 号「収益」で定義しており、税金費用の会計処理は、各国の政府会計基準によることとなる。

(2) 拘束力のある取決め

IPSAS 第 48 号は、**拘束力のある取決め**（binding arrangement）（以下「BA」という。）の有無によって会計処理を大きく区分している。BA の用語は IPSAS 第 47 号「収益」で定義している。

BA とは、法的手段又は同等的手段を通じて、強制力のある権利と強制力のある義務の両方を当該取決めの当事者に付与する取決めをいう。BA がある二者間の取引では、当事者のどちらにも、強制力のある権利と強制力のある義務の両方が少なくとも一つづつは存在する。

BA は、IFRS 第 15 号の契約（contract）よりも幅広い概念である。一部の国・地域では公的部門の主体は自己名義での契約を締結することが認められていないが、内閣又は大臣の指令などが契約と同等の効力を有しているという事実を考慮している。BA は契約書又は当事者間の合意書などの文書の形をとることが多いが、閣議決定、大臣指令などを通じて生じる場合もある。

ED 第 72 号では、履行義務の有無によって会計処理を区分する考え方を提案しているため、IPSAS 第 48 号の BA による区分は公開草案段階の提案と大きく異なっている。公的部門では履行義務のない取引の方が圧倒的に多く、履行義務の有無よりも BA の有無の方が重要であることが考慮されている。

(3) 移転に関する権利・義務の用語定義

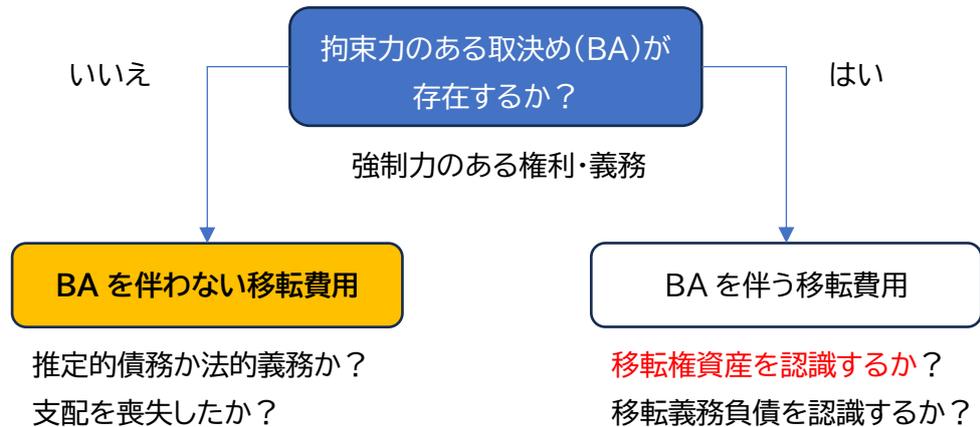
移転権 (transfer right)	主体が、移転受領者に、BA に規定される方法で義務を充足させるか又は BA に規定されるとおり責任を負わせるための主体の強制力のある権利
移転権資産 (transfer right asset)	BA から生じる、一つ又は複数の移転権の存在に関して認識される資産
移転義務 (transfer obligation)	BA において、主体が資源を特定の方法で移転する義務
移転義務に係る負債 (transfer obligation liability)	BA から生じる、一つ又は複数の移転義務の存在に関して認識される負債

5. 移転費用取引の識別（第 8 項）

補助金等を提供する側の主体は、移転の取引によって資産を認識することになるか否か、に基づいて移転を会計処理する。

資産を認識する取引では、資産の認識は、移転の取決めから生じた主体の権利が消滅した時点で（又は消滅するにつれて）中止し、その分の移転費用を認識する。資産を認識しない取引では、主体が移転された資源の支配を失った時点、又は主体が資源を移転する義務を負い、当該義務に関する負債を認識する時点で、移転費用を認識する。

BA から生じる権利・義務は、資産の認識規準や資源を移転する義務の有無を評価するための判断材料を提供する。したがって、移転の取引が BA から生じるか否かの識別は、資産を認識するかどうかの判断を通じて、会計処理の区分に影響する。



取決めが拘束力を有するためには、その取決めが法的手段（同等的手段を含む）によって強制可能でなければならない。取引の当事者双方が、強制力のある権利を持ち、強制力のある義務を負う。この判断は、形式ではなく実質に基づいて行う（第10項及び第11項）。

6. BAを伴わない取引による移転費用（第18項）

(1) 認識の基本原則（BAを伴わない取引による収益の認識も同様）

公的部門における移転費用取引の大部分は、BAを伴わないと想定される。その場合、取引によって主体は以下のような組み合わせで権利及び義務が生じる場合がある。ただし、BAを伴わない取引では、強制力のある権利及び義務は生じない。

権利	義務	例
強制力なし	強制力なし	主体は慈善家に寄付の支払いを強制できない。 主体が受け取った寄付は用途を指定されていない。
強制力あり	強制力なし	自治体は国に助成金の支払いを強制できる。 自治体が受領した助成金の用途は国から指図されない。
強制力なし	強制力あり	大学は国に教育補助金の支払いを強制できない。 大学は適格な生徒への補助金の支給を強制される。

（筆者作成）

主体は、BAを伴わない自らの権利のいずれかが、資産の定義と認識規準を満たすかどうか、並びに、自らの義務のいずれかが、負債の定義と認識規準を満たすかどうかを検討する。

	定義 (IPSAS 第 1 号第 7 項)	認識規準
資産	資産とは、過去の事象の結果として主体が支配し、かつ、将来の経済的便益又はサービス提供能力が、主体に流入することが期待される資源である。	資産の定義を満たし、信頼性をもって測定可能である。
負債	負債とは、過去の事象から発生した当該主体の現在の義務で、その決済により、経済的便益又はサービス提供能力を有する資源が主体から流出する結果となることが予想されるものである。	負債の定義を満たし、信頼性をもって測定可能である。

(2) 認識と測定

BA を伴わない移転費用取引の場合、移転提供者は以下の時点で移転費用を認識し、測定する。表内に記載のある引当金の会計処理は、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。)で定めている(第 18 項及び第 20 項)。

資源の移転に関する推定的債務 ¹ 又は法的義務が発生するか?	移転費用の認識時点	移転費用の認識方法	移転費用の測定
発生する	推定的債務又は法的義務が発生して引当金を認識する時点。	引当金の認識に伴い費用を認識する。その後、資源を移転することによって認識した引当金を戻し入れる。	認識した引当金は、IPSAS 第 19 号第 44 項から第 72 項に従って当初及び事後に測定する。
発生しない又は存在しない	主体が当該資源を支配しなくなった時点。	支配しなくなった資源について、他の IPSAS に従って認識を中止する。	移転した資源の帳簿価額で費用を測定する。

¹ 推定的債務とは、次のような主体の行動から発生する債務をいう (IPSAS 第 19 号第 18 項)。
(a) 確立されている過去の実務慣行、公表されている方針又は十分に具体的な最近の声明によって、主体が外部者に対しある責務を受諾することを表明しており、
(b) その結果、主体はこれらの責務を果たすであろうという妥当な期待を外部者の側に生じさせている。

7. BA を伴う取引による移転費用（第 21 項）

(1) 認識

BA を伴う移転費用取引の場合、移転提供者（主体）と移転受領者のどちらが先に義務を充足したかによって、移転提供者は移転権資産、移転義務に係る負債のいずれかを認識する。移転費用は、移転権資産の認識が中止される時点か、移転義務に係る負債が認識される時点のいずれかで認識される（第 22 項、第 23 項及び AG30 項）。

移転提供者 （主体）	移転受領者	資産・負債の認識	移転費用の認識時点
資源を移転した	義務を充足していない	資源を移転した時点で、移転した資源の認識を中止し、BA から生じる移転権に関して移転権資産を認識する。	移転権資産の認識が中止される時点（又は認識が中止されるにつれて）
資源を移転していない	義務を充足した	主体には移転義務が発生し、移転義務に係る負債を認識する。	移転受領者が義務を充足した時点（又は充足するにつれて）

(2) 測定

移転権資産、移転義務に係る負債、移転費用の測定方法は次のとおりである（第 30 項から第 32 項）。

項目	測定方法
移転権資産	BA に従って移転した資源の帳簿価額（＝移転対価）
移転権の消滅によって生じる移転費用	消滅した移転権に配分された移転対価の金額
移転義務に係る負債、及び対応する移転費用	BA に従って移転する義務を負う資源の帳簿価額（＝移転対価）

移転対価とは、主体が BA に従って移転受領者に移転した資源、又は移転する義務を負う資源の帳簿価額総額をいう（第 30 項及び第 38 項）。一つの BA に複数の別個の移転権が関係する場合、移転対価は、独立対価の比率でそれぞれの移転権に配分する。

8. 表示及び開示（第 44 項）

(1) 表示及び開示規定の簡素化

IPSAS 第 48 号は、ED 第 72 号から、移転の取決め及び移転権資産の認識の基礎に関する特定の情報を開示するという要求事項を引き継いでいる。ただし、ED 第 72 号に

寄せられたコメントで、多くの関係者から、ED 第 72 号で提案されている表示及び開示の要求事項は過度に煩雑であり、移転費用に関連する目的適合な情報は主体のプログラム及び活動に関する情報の一部として財務諸表にすでに表示又は開示されているという指摘があった。当該コメントをふまえ、IPSAS 第 48 号は、移転費用及び関連残高の表示及び開示に関して、IPSAS 第 1 号の一般的な表示及び開示の要求事項を活用し、ED 第 72 号に比べると大幅に簡素化している。

(2) 財務諸表上の表示 (display、第 44 項及び第 45 項)

主体は、移転費用取引について以下の事項を表示しなければならない。

BA を伴わない取引による移転費用	主体が資源の移転に関する推定的債務又は法的義務に係る引当金を認識した場合、引当金は IPSAS 第 1 号の引当金の表示規定に従って表示する。
BA を伴う取引による移転費用	BA の当事者の一方だけが義務を履行している場合、主体は財政状態計算書に、移転権資産又は移転義務に係る負債を表示する。

(3) 開示

移転費用に係る開示目的は、移転費用取引から生じる費用とキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性を財務諸表利用者が理解できるように、主体が十分な情報を開示することである。当該目的を達成するために、主体は、以下の全ての事項に関する定性的情報及び定量的情報を開示しなければならない (第 50 項)。

- 移転費用及び関連する残高
- 移転に関する取決めに関する情報 (取決めの拘束力の有無で区分する)
 - 移転の取決めの目的
 - 重要な支払い条件
 - 移転された資源又は今後移転される資源の性質
 - (拘束力のある取決めの場合) 移転権資産の実現に関する重要なリスク及び不確実性
 - (拘束力のある取決めではない場合) 移転された資源又は今後移転される資源の性質
- 移転費用取引から生じた移転権の認識に関して行われた重要な判断及びその判断の変更

9. 発効日

IPSAS 第 48 号は、2026 年 1 月 1 日以後に開始する事業年度に係る財務諸表から適用しなければならない。早期適用は認められる。

10. 経過措置

ED 第 72 号では IFRS 第 15 号をベースとして IPSAS 第 47 号と鏡合わせになる経過措置を提示していた。ED 第 72 号に寄せられたコメントに基づき、IPSAS 第 48 号は経過措置を大幅に単純化している（第 62 項）。

過年度の財務諸表を柔軟に調整できるようにするため、経過措置は、主体が IPSAS 第 48 号を将来に向かって適用する方法と、又は IPSAS 第 3 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って遡及して適用する方法の選択を認めている（第 64 項）。

11. 補足ガイダンスの追加

IPSAS 第 48 号には、原則の理解と適用に役立つように、基準書の全体にわたってガイダンスが追加されている。特に設例では、公的部門の主体では広く一般的にみられる実例をもとに IFRS 第 15 号の例を移転費用向けに作り直しており、公的部門に関連性があり、かつ一般的にみられる取引に IPSAS 第 47 号の会計原則を適用するとどうなるかを示している。

IPSAS 第 48 号の設例

設例 1	他の当事者が財及びサービスを提供する場合の移転
設例 2	研究補助金
設例 3	拘束力のある取決めが存在しているかどうかの識別
設例 4	予算割当プロセスの完了を条件とする移転の合意
設例 5	財又はサービスが別個かどうかの判断
設例 6	移転権資産の認識と、その事後的な認識の中止
設例 7	移転義務に係る負債の認識
設例 8	不履行による移転権資産の認識の中止
設例 9	建設の取決めに対する変更
設例 10	移転対価の配分
設例 11	資本移転

12. 我が国の政府会計

IPSAS 第 48 号に定める移転費用に相当する支出として、補助金等に係る会計上の定めを下記において述べる。なお、いずれの会計基準等においても、IPSAS 第 48 号が定める移転権、移転権資産、移転義務及び移転義務に係る負債に関する定めは存在しない。

(1) 国の財務書類（省庁別財務書類作成基準）

省庁別財務書類作成基準には、各省庁の業務実施に伴い発生した費用を明らかにすることを目的として作成する業務費用計算書がある(第 3 章 業務費用計算書)。移転費用としては、「補助金等」、「特別会計への繰入」などの科目が該当する。

(2) 地方公会計（総務省による基準）

「統一的な基準による地方公会計マニュアル」に従い経常費用は、「業務費用」及び「移転費用」に分類して表示する(第 156 段落)。移転費用は、「補助金等」、「社会保障給付」、「他会計への繰出金」及び「その他」に分類して表示する。

補助金等は、政策目的による補助金等をいい、補助金等の交付の決定に基づき支出される(第 173 段落)。社会保障給付は、社会保障給付としての扶助費等をいい、社会保障制度に基づいて支出される（第 174 段落）。他会計への繰出金は、地方公営事業会計に対する繰出金をいい、国が定める繰出基準に基づいて支出される（第 175 段落）。

以 上