

## 国際公会計基準審議会（IPSASB）

# IPSAS 第 47 号「収益」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 47 号「収益」（以下「IPSAS 第 47 号」という。）について解説する。

## 1. プロジェクトの経緯

### (1) 現行の収益関連 IPSAS とその課題

IPSAS における収益関連の現行の基準書は、IPSAS 第 9 号「交換取引による収益」、IPSAS 第 11 号「工事契約」、IPSAS 第 23 号「非交換取引による収益（税金及び移転）」の三つである。うち、IPSAS 第 9 号と第 11 号の二つは IPSASB の黎明期（2000 年～2002 年）に当時の国際会計基準（IAS）に基づいて開発及び公表された最初の 20 本の IPSAS に含まれる。IPSAS 第 23 号は、その後、公的部門特有の税金収益や補助金収益などの非交換取引による収益を扱う基準として 2006 年に公表された。

現行の収益関連 IPSAS	対応する IAS	主な対象範囲
IPSAS 第 9 号「交換取引から生ずる収益」	IAS 第 18 号「収益」	財・サービスの売買による収益
IPSAS 第 11 号「工事契約」	IAS 第 11 号「工事契約」	建設工事による収益
IPSAS 第 23 号「非交換取引による収益（税金及び移転）」	なし	税金収益、補助金収益

2016 年に新たに収益プロジェクトが開始された時点で、上記の収益基準には次のような課題が生じていた。

- 交換取引による収益と非交換取引による収益の間に、明確な境界線を引くことが実務上難しいため、両者をまとめた基準のニーズが生じていた。
- IPSAS 第 23 号は、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利用者から出ていた。
- 2014 年 5 月に IAS 第 18 号「収益」に代わる IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」が公表された。IPSAS は公的部門特有の問題がない限りは IFRS との整合性を

確保する方針を掲げており、収益基準の整合性について再検討する必要が生じていた。

## (2) CP「収益及び移転費用の会計処理」

IPSASBは、2017年8月にコンサルテーション・ペーパー「収益及び移転費用の会計処理」(以下「収益CP」という。)を公表した。収益CPは、前述した収益基準の課題に対処するために、IFRS第15号の履行義務の考え方をIPSASにも導入すべきか、IPSAS第23号の複数年にわたる収益認識の課題にどのように対応するか等の論点について関係者の意見を求める内容であった。また、収益だけでなく、移転費用(補助金等)に関する認識上の論点についても意見を求めていた。収益CPの詳細な内容については[収益CPの解説記事](#)を、収益CPに対する回答者の反応については、[2018年3月会議の報告記事](#)をそれぞれ参照されたい。

## (3) 履行義務の有無に基づく二つの収益基準の公開草案

IPSASBは、収益CPに寄せられた回答をベースに収益の公開草案の開発を進め、2020年2月に、公開草案第70号「履行義務のある収益」(以下「ED第70号」という。)、公開草案第71号「履行義務のない収益」(以下「ED第71号」という。)及び公開草案第72号「移転費用」の三つの公開草案を同時に公表した。

ED第70号は財やサービスの販売に伴う取引を対象として、IFRS第15号に基づいて開発された。IFRS第15号の履行義務の概念を公的部門用に修正した上で、履行義務のある収益取引について5ステップを適用することを提案した。

ED第71号は、補助金収益や税金収益などの履行義務のない収益を対象として、IPSAS第23号に基づいて開発された。履行義務よりも幅広い「現在の義務」の有無に基づいて会計処理を区分し、現在の義務がある場合には、負債を認識し、義務が履行されるにつれて負債を収益に振り替えることを提案した。一方、現在の義務がない場合は即時に収益認識することを提案した。

ED第70号とED第71号の内容については、[ED第70号から第72号をまとめた解説記事](#)を参照されたい。

## (4) IPSAS第47号の開発

ED第70号とED第71号は2020年2月に公表され、同年11月1日までコメントを募集した。IPSASBは、2020年12月会議からED第70号及びED第71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。

- 公開草案は履行義務の有無に基づいて文書をED第71号とED第72号の二つに区分していたが、最終的な基準書は一本に統合する。

- 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。現行基準における交換・非交換による取引の区分や、公開草案段階における履行義務の有無による取引の区分とは異なる。
- 拘束力のある取決めを伴わない取引による収益は、強制力のある義務がある場合には負債を認識し、強制力のある義務がない場合には、収益を即時認識する。
- 拘束力のある取決めを伴う収益取引から生じる、法的に拘束力のある義務を表す用語として「コンプライアンス義務」を使用する。「履行義務」や「現在の義務」の用語は IPSAS 第 47 号では使用しない。
- 拘束力のある取決めを伴う収益取引には、IFRS 第 15 号と同様に 5 ステップのアプローチを適用する。

IPSASB は 2022 年 12 月会議に IPSAS 第 47 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 48 号「移転費用」と同時に IPSAS 第 47 号を公表した。IPSAS 第 47 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 47 号の構成の特徴

公表された IPSAS 第 47 号は、約 240 ページの大型の基準書である。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"> <li>• 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</li> <li>• 付録 A：適用指針（AG）</li> <li>• 付録 B：他の IPSAS の修正</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 結論の根拠（BC）</li> <li>• 適用ガイダンス（IG）</li> <li>• 設例（IE）</li> <li>• IFRS・GFS との比較</li> </ul>

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収益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 47 号の目的と適用範囲

### (1) 目的

IPSAS 第 47 号の目的は、収益取引から生じる収益とキャッシュ・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 47 号は収益取引の会計処理に適用する（第 3 項）。現行の収益 IPSAS は三つに分かれているが、本基準書は公的部門の主体の収益取引全体に広く適用される。

所有者からの拠出、金融商品及びその他の契約上の権利又は義務、固定資産の売却による利得などは収益ではないため、本基準書の対象外である。

## 4. 用語定義

### (1) 収益の定義

収益の用語定義（IPSAS 第 1 号第 7 項）

収益とは、所有者による拠出に関連するもの以外で、純資産・持分の増加をもたらす、報告期間内に生ずる経済的便益又はサービス提供能力の総流入である。
---

税金による収益は、公的部門の主体の主要な収益の一つである。

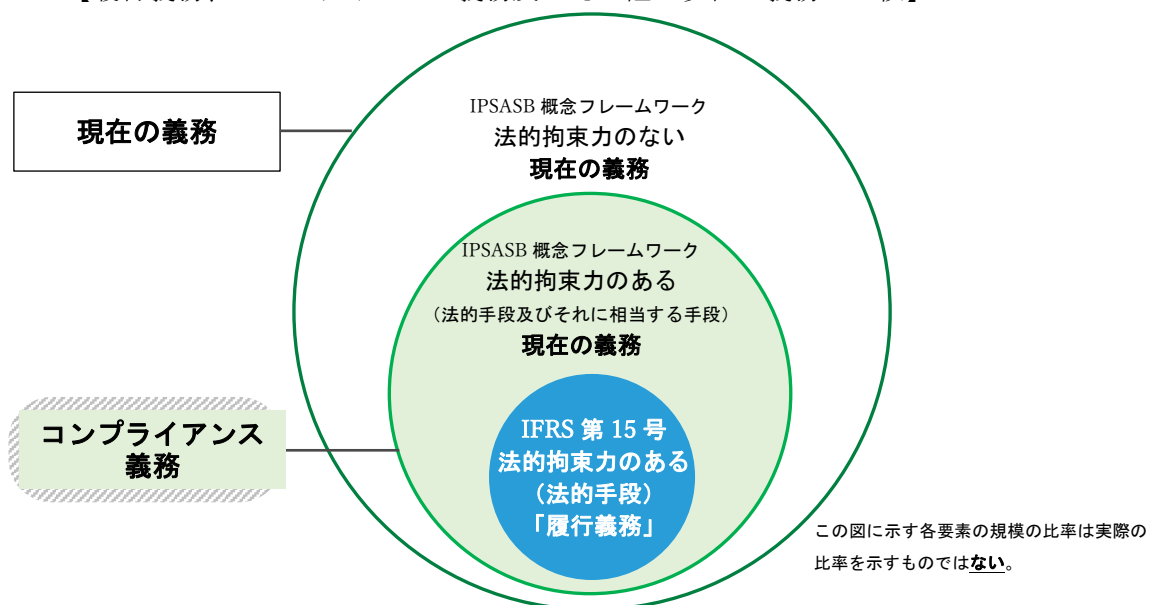
### (2) 拘束力のある取決め

IPSAS 第 47 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 とは、法的手段又は同等の手段を通じて、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ずつは存在する（第 13 項）。

BA は、IFRS 第 15 号の契約（contract）よりも幅広い概念である（BC31 項）。一部の国及び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（AG15 項）。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（AG12 項）。

ED 第 70 号及び ED 第 71 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たので、IPSAS 第 47 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。

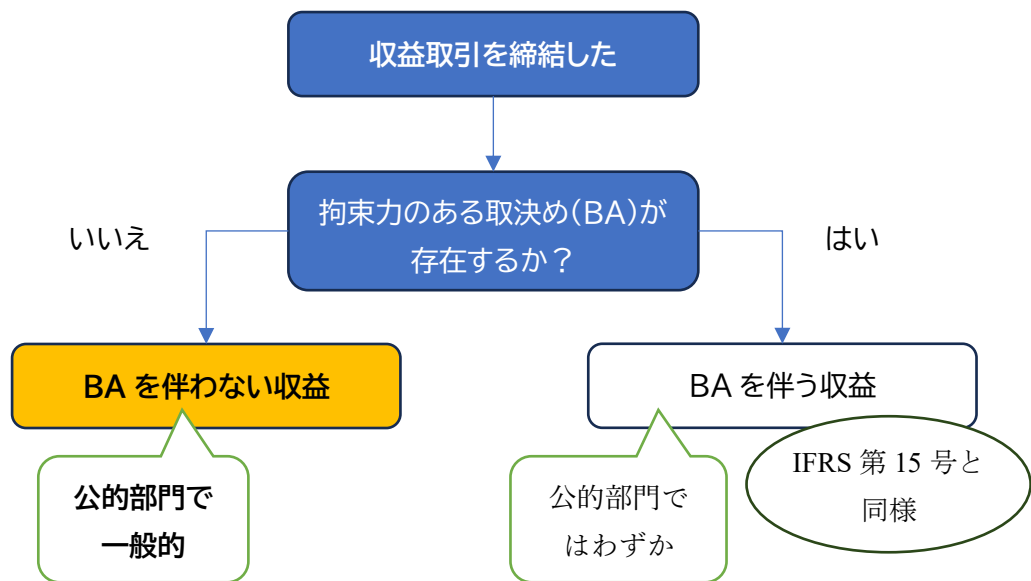
## 【履行義務、コンプライアンス義務及びその他の現在の義務の比較】



## 5. 収益取引の識別（第 9 項～第 16 項）

収益取引の識別の検討は、次の順番で行う。

最初に収益取引を締結していることを確認し、次に、BA が存在するかどうかを検討する。公的部門では、BA を伴わない取引の方が一般的であり、BA を伴う取引はわずかである。



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 12 項）。

## 6. BA を伴わない取引による収益

### (1) 認識（第 17 項～第 29 項）

公的部門における収益取引の大部分は、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と義務が生じる場合がある。ただし、BA を伴わない取引では、強制力のある権利と義務の両方が生じることはない。

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	国は納税者に税金の支払いを強制できる。 国が受け取った税金の用途は納税者に指図されない。
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。

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	認識規準
資産	<p>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。</p> <p>(IPSAS 第 1 号 7 項)</p>	<p>資産の定義を満たし、信頼性をもって測定可能である。</p>
負債	<p>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。</p> <p>(IPSAS 第 1 号第 7 項)</p>	<p>負債の定義を満たし、信頼性をもって測定可能である。</p>

BA を伴わない収益取引について、主体が資源の流入又は流入に対する権利を資産として認識する場合は、負債を認識しているかどうかによって、主体は以下の時点で収益を認識する。最も単純な例は、負債の認識が不要で、現金等の資源が流入すると同時に収益を認識するような取引である。

負債の認識	収益認識の時点
あり	<p>主体が、負債の定義を満たす資源の流入に伴う義務を充足する時点で、又は義務を充足するにつれて、収益を認識する。</p>
なし	<p>資源の流入と同時に収益を認識する。</p>

## (2) 測定 (第 30 項～第 35 項)

BA を伴わない取引による収益は、主体が認識した純資産の増加額 (受け取った対価又は未収の対価) で測定する (第 34 項)。相殺前の資産と負債の増加額の測定方法は下表のとおり。IFRS 第 15 号では取引価格 (transaction price) の用語を使用するのに対し、公的部門では売上ではない収益を重視して取引対価 (transaction consideration) を使用する。

	当初測定	事後測定
資産	<p>取引対価で測定する (第 30 項)。</p>	<p>未収資産を IPSAS 第 41 号「金融商品」の金融資産として、又は金融資産と同じベースで測定する。</p>

		その他の資産の測定は、適用される各 IPSAS に準拠する。
負債	認識する関連資産の価値に等しい額で測定する（第 32 項）。	報告日において義務を決済するのに必要な金額の最善の見積りで測定する。

### (3) 設例

設例 8 は、BA を伴わない取引の例として、所得税の前受けを説明している。

前提として、所得税は暦年で課税される。前事業年度の 12 月 24 日までに、納税者は見積額として直近の評価額の 110% を支払う。納税期間の終了後に、納税者は申告手続きを行い、還付を受けるか追徴税を支払う。

この場合、課税期間開始前である 12 月 24 日までに政府が受け取った金額は、翌年に支払われる税金の前受金となる。政府は、IPSAS 第 47 号第 44 項に従って、資産（銀行預金）の増加と負債（前受金）の増加を認識する。

## 7. BA を伴う取引による収益

### (1) 公的部門に特有の論点（BA とコンプライアンス義務）

BA を伴う収益の会計モデルは、IFRS 第 15 号の会計モデルと基本的に同様であるが、公的部門の取引実態を考慮して、IFRS 第 15 号よりも幅広い考え方を一部で導入している。大きな違いは、BA と、コンプライアンス義務の二つである（第 56 項）。

IFRS 第 15 号	IPSAS 第 47 号
契約	拘束力のある取決め (BA)
履行義務	コンプライアンス義務

BA は、IFRS 第 15 号における契約を含むが、契約以外の法的拘束力をもつ取決めも含む概念である。BA については、4. (2) で詳述しているので参照されたい。

履行義務 (performance obligation) 及びコンプライアンス義務 (compliance obligation) の定義は次のとおりである。

履行義務とは、顧客に別個の財又はサービスを移転する約束である（IFRS 第 15 号との比較）。

コンプライアンス義務とは、資源を別個の財又はサービスに内部的に使用するか、買手又は第三者たる受益者に別個の財又はサービスを移転する、主体の拘束力のある取決めにおける約束である（第 4 項）。



コンプライアンス義務は、IFRS 第 15 号における履行義務よりも幅広い、履行義務以外の「法的拘束力のある現在の義務」も含む概念である。定義に含まれているように、第三者たる受益者も交えた三者間の取引も想定している。例えば、市町村が国から補助金を受け取って、市民（第三者たる受益者）にワクチンを接種するような取引である（BC28 項）。

コンプライアンス義務と履行義務の主な相違点は以下の二つである。

	IPSAS 第 47 号 コンプライアンス義務	IFRS 第 15 号 履行義務
何を通じて法的に拘束力を有するか	法的手段又は法的手段と同等の手段	法的手段
別個の財又はサービスの受領者は誰か	主体、買手（資源提供者）又は第三者たる受益者	顧客（資源提供者と同等）

## (2) 5ステップの会計モデル

BA を伴う取引による収益には、IFRS 第 15 号と同様の 5 ステップの会計モデルが適用される。ただし、個々のステップで、上述したように概念が IFRS 第 15 号よりも拡張されている。



### ① ステップ 1 BA 会計モデルの要件を充足しているかの確認

BA 会計モデルの要件は、次の五つである（第 56 項）。

BA の当事者は、BA を承認し、それぞれの義務を履行することを約束している。
主体は、BA に基づいて、各当事者の権利を識別することができる。
主体は、識別された各コンプライアンス義務を充足するための支払条件を特定できる。
BA には経済的実質がある。（すなわち、BA によって、主体の将来キャッシュ・フロー又はサービス提供能力のリスク、タイミング又は金額が変化すると予想される。）
BA の条件に従い、主体がコンプライアンス義務を充足することについて主体が権利を得ることになる対価を回収する可能性が高い。

ステップ1は、IFRS第15号のステップ1「顧客との契約の識別」に相当する。IFRS第15号の考え方と大きな違いはないが、4.(2)や7.(1)で説明したように、契約よりも幅広いBAの概念に基づいている。

## ② ステップ2 コンプライアンス義務の識別

BAの開始時に、主体は、資源提供者とのBAにおいて約束した財又はサービスを評価し、資源を次のいずれかのために、内部的に使用するか又は外部の当事者（買手（資源提供者）又は第三者たる受益者）に移転する約束のそれぞれを、コンプライアンス義務として識別しなければならない（第68項）。

- 別個の財又はサービスか、財又はサービスの束
- 特性及びリスクがほぼ同一で、内部的な使用、又は買手若しくは第三者たる受益者への移転のパターンが同じである、一連の別個の財又はサービス

BAには、当該取決めの義務の遵守について主体に責任を負わせる強制力があり、主体には回避するための現実的な選択肢が殆ど又は全くないので、少なくとも一つのコンプライアンス義務がある（第69項）。

ステップ2は、IFRS第15号のステップ2「履行義務の識別」に相当する。7.(1)で説明したように履行義務の概念よりもコンプライアンス義務の方が幅広い概念である。

## ③ ステップ5 収益の認識

ステップ5は収益を認識するタイミングの決定であり、コンプライアンス義務がいつ充足されるかはBAの開始時点で決定しなければならないため、実務上は、ステップ3及びステップ4の測定よりも先に、ステップ5の収益認識について検討する必要がある。

BAを伴う収益取引によって資源が主体に流入し、当該資源の流入が資産の定義と認識規準を満たし、かつ、主体が当該資源の流入に関してコンプライアンス義務を充足した場合には、主体は収益を認識する。コンプライアンス義務が未充足の場合には、負債を認識する（第87項）。

主体は、コンプライアンス義務が、一定の期間にわたって充足されるのか、それとも一時点で充足されるのかを、BAの開始時点で決定しなければならない（第91項）。

## ④ ステップ3 取引対価の算定

ステップ5で認識することを決めた収益の測定は、ステップ3の取引対価の算定と、ステップ4の取引対価の配分2段階で行う。

資産の定義を満たす資源の流入又は資源の流入に対する権利は、資産認識の規準が満たされる日における取引対価で主体が当初測定しなければならない。現金以外の対価は、関連する IPSAS に従い、現金以外の対価を現在価値で測定しなければならない（第 30 項）。

負債として認識する金額は、報告日において義務を決済するのに必要な金額の最善の見積りでなければならない（第 32 項）。

ステップ 3 は、IFRS 第 15 号のステップ 3 「取引価格の算定」に相当する。6.(2) で説明したように、公的部門では売上ではない収益取引も多いので、取引価格ではなく取引対価の用語が使用されている。取引対価とは、主体がコンプライアンス義務の充足のために権利を得ると見込んでいる資源の金額であり、第三者のために改修する金額は含まない（第 109 項）。

取引対価の決定は、変動対価、重大な金融要素の存在、現金以外の対価、資源提供者に支払われる対価などの特定の要因により複雑になる場合がある（第 111 項）。

#### ⑤ ステップ 4 取引対価の配分

主体は、BA で識別されているそれぞれのコンプライアンス義務に対する取引対価の配分を、独立価値の比率に基づいて行わなければならない。（第 134 項）

独立価値とは、内部的に使用するか、又は買手又は第三者たる受益者に別個に提供する必要がある財又はサービスの価格である（第 137 項）。

ステップ 4 は、IFRS 第 15 号のステップ 4 「取引価格の配分」に相当する。IFRS 第 15 号では履行義務に対して独立販売価格の比率で取引価格を配分するが、IPSAS 第 47 号ではコンプライアンス義務に対して独立価値の比率で配分する。

## 8. 表示と開示

### (1) 財務諸表上の表示 (display、第 162 項)

BA をいずれかの当事者が履行している場合には、主体は BA における義務を履行するにつれて、BA に係る資産 (binding arrangement asset) を認識し、相手方が義務を履行することで BA に係る負債 (binding arrangement liability) を認識し、財政状態計算書において表示しなければならない。BA に係る資産は IFRS 第 15 号の契約資産に相当し、BA に係る負債は IFRS 第 15 号の契約負債に相当する。

### (2) 開示 (第 167 項)

収益の開示目的は、「収益取引から生じる収益及びキャッシュ・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するための十分な情報を主体が開示すること」とされている（第167項）。当該目的を達成するために、主体は、以下のすべ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。

- 拘束力のある取決めに伴わない取引による収益（第172項から第176項）
- 拘束力のある取決めに伴う取引による収益（第177項から第187項）
- 当該拘束力のある取決めに本基準書を適用する際に行った重大な判断及び当該判断の変更（第188項から第190項を参照）
- 第148項又は第152項に従って、資源提供者との拘束力のある取決めの獲得又は充足のためのコストから認識した資産（第191項から第192項を参照）。

その他、開示が必要な事項は以下のとおりである。

- 期間中に認識された取引からの収益の金額（主要な種類別に別個に表示）
- 収益に関して報告日に認識された債権の金額
- コンプライアンス義務の対象となる移転した資産に関して報告日において認識された負債の金額
- 移転した資産に関する要求事項の対象となるコンセッションナリー・ローンに関して報告日に認識された負債の金額
- 収益の認識に採用される会計方針
- IPSAS 第47号を適用する際に行われた、収益の金額及び時期の決定に重大な影響を与える判断及び判断の変更
- 取引からの収益の主要な種類について、流入する資源の取引対価が測定された基礎
- 税金収益並びにその他の強制的な拠出及び賦課金からの収益の主要な種類のうち、課税事象又はその他の強制的な拠出及び賦課金に相当する事象が発生する期間中に主体が信頼性をもって測定できないものについて、税金又はその他の強制的な拠出若しくは賦課金の性質に関する情報
- 現物で受け取った財の主要な種類を個別に示す遺贈、贈与、及び寄付の主要な種類の性質と種類
- 認識された現物サービスに関する定性的及び定量的な情報

## 9. 発効日

IPSAS 第47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. その他の公的部門特有のガイダンス

### (1) 現物サービス

現物サービス (services in-kind) とは、個人が公的部門の主体に提供する無償のサービスである (AG145 項)。設例では、地元高校生のボランティアが、病院の患者への訪問や読み聞かせなどの看護以外のサービスを提供する例が挙げられている (IE253 項)。

IPSAS 第 47 号は、現物サービスを収益及び資産として認識することを認めているが、要求はしていない。

認識する場合、主体はそれらの現物サービスに関する定性的及び定量的な情報を開示することが求められる (第 170 項)。認識しない場合、主体は、特に現物で受け取ったサービスが主体の運営に不可欠であるならば、受領した現物サービスの性質と種類に関する定性的情報を開示することが奨励される (第 175 項)。

### (2) 強制される取引 (IE270、IE271 項)

公的部門では、資源提供者の支払能力や支払意思に関係なく、主体がコンプライアンス義務を果たすことを余儀なくされる状況が発生する可能性がある。設例では、公営企業が一般家庭に電力を供給しているが、世帯が債務不履行に陥った場合でも、電力の供給を停められないという例が挙げられている。IPSAS 第 47 号には、これらの取引の認識、測定、開示に関して関係者を支援する追加のガイダンスが含まれている。

例えば、BA の要件として対価の回収可能性が高いことが挙げられているが、支払いが滞る可能性が高く、当該要件が満たされない場合が考えられる。その場合は、公営企業側が電力を正しく供給し、世帯から料金の一部だけを受け取り、それが返還不要であれば、受け取った料金を収益認識する (第 58 項を参照)。

### (3) 資本移転 (AG140 項～AG143 項)

資本移転は公的部門の重要な側面である。資本移転は、主体が管理する非金融資産 (建物など) を主体が取得又は建設するという仕様を伴う BA から生じる現金又はその他の資産の流入として定義される (第 4 項)。資本移転は、少なくとも一つのコンプライアンス義務を主体に課す。

資本移転は BA から生じるため、主体は BA の会計モデルを適用して、取引による収益を認識及び測定しなければならない。IPSAS 第 47 号は、資本移転の識別と会計処理において主体を支援するための適用指針、適用ガイダンス、及び設例を提供している。

### (4) 補足ガイダンスの追加

IPSAS 第 47 号には、原則の理解と適用に役立つように、基準書全体に多数の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 47 号で追加された設例

設例 1	拘束力のない取決めから生じる取引
設例 2	拘束力のある取決めから生じる研究補助金
設例 3	法的手段による強制力
設例 4	取決め強制力のある義務が含まれていない
設例 5	援助機関の収益に対する強制力のある権利
設例 6	収益の取決めにおける義務には、実質的な強制力がない
設例 7	予算割当プロセスの完了を条件とする収益
設例 8	所得税の前受け
設例 18	コンプライアンス義務を伴う他のレベルの政府に対する資源の移転
設例 35	第三者たる受益者へのワクチンの提供
設例 44	未認識の現物サービスの開示
設例 45	政府 A の財務諸表で行われる開示
設例 46	予算割当を条件とする移転の開示
設例 50	主体が法律又はその他の政府の政策決定によって強制される取引の開示
設例 51	資本移転
設例 52	実物資産の移転
設例 53	公立病院に対するテレビでのアピール
設例 54	コンセッションナリー・ローン
設例 56	提案された遺贈
設例 57	現物財
設例 58	対外援助

## 11. 我が国の政府会計

### (1) 税収の取扱い

税収は、IPSAS 第 47 号に基づけば、受領側である国又は地方自治体に当該税に関連してなんら義務を生じさせるものではないため、即時収益認識される。

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はあるが（第 3 章 業務費用計算書）、収益を明らかにする書類はない。

### (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」に従い経常収益は、「使用料及び手数料」

及び「その他」に分類して表示する（第 178 段落）。使用料は施設を利用した場合に、手数料は特定の者のために役務を提供した場合に、実費負担的な意味で受益者から徴収した金額が計上される。

### (3) 独立行政法人会計基準

#### ① 5ステップアプローチ

独立行政法人会計では、5ステップアプローチを適用する収益については、企業会計における収益認識基準と同様の規定を取り込み、それ以外の収益については従前の取扱い（実現主義の原則）を適用するとされている（独立行政法人会計基準第 86 及び Q&A Q86-1）。この点について、以下の【参考】を参照されたい。

#### ② 資本移転の取扱い

「独立行政法人会計基準に係る中長期課題に関する論点（課題と現状を踏まえたたたき台）」において、運営費交付金等により取得した償却資産について、取得価額見合いで計上される資産見返負債は、サービスの履行義務を負債として認識するという考えが紹介されている<sup>1</sup>。

一方、IPSAS 第 47 号における資本移転は、定義上、取得又は建設の義務までしか想定しておらず、取得又は建設後の操業・使用制限等は別の義務として識別するとしている。IPSAS においては、補助金の交付者が受領者に対して強制可能な権利を有しているか、また、補助金受領者がサービスの提供義務を負っているかという点から判断されるため、資産取得に係る補助金交付額と同額が、常に負債に計上されるとは限らないことになる。

#### 【参考】 5ステップアプローチに係る独立行政法人会計基準と IPSAS 第 47 号の比較

独立行政法人会計基準（=IFRS 第 15 号）と IPSAS 第 47 号の相違点は、5ステップアプローチのうちステップ 1 及び 2 に表れる。まとめると以下のとおりとなる。

ステップ	独立行政法人会計基準 (IFRS 第 15 号)	IPSAS 第 47 号	ポイント
1	顧客との契約を識別する	当事者間での拘束力のあ る取決めを識別する	IPSAS では「顧客」に限定されない（「買手」 契約よりも拘束力のある

<sup>1</sup> 「独立行政法人会計基準に係る中長期課題に関する論点（課題と現状を踏まえたたたき台）」（平成 28 年 総務省 独立行政法人評価制度委員会 共同ワーキング・チーム資料）

			取決めの方が、範囲が広い
2	契約における「 <b>履行義務</b> 」を識別する	拘束力のある取決めにおける「 <b>コンプライアンス義務</b> 」を識別する	履行義務よりもコンプライアンス義務の方が、対象範囲が広い

独立行政法人会計基準では、「顧客」及び「契約」の定義に照らして5ステップアプローチを適用する収益と適用しない収益を振り分けているが、IPSAS 第47号では両者をそれぞれ拡張しているため、そのようなルールベースでの振り分けが不要となり、一本の収益認識基準を定めることが可能となる。

例えば、補助金等収益については、交付元は「顧客」ではなく、また、交付元と独立行政法人の間に「契約」関係はないため、現行独立行政法人会計基準では5ステップアプローチの適用対象外となる。

一方、IPSAS 第47号の考え方に当てはめると、交付元は「主体（独立行政法人）自身の消費のために、拘束力のある取決めに従って、主体の活動のアウトプットである財又はサービスと交換に主体に資源を提供する資源提供者である」といえるため、拘束力のある取決めの当事者である「買手」といえる。また、交付により予定した事業を実施することを要請している場合、上記コンプライアンス義務の定義に当てはまり、「履行義務」はないものの、「コンプライアンス義務」はあるということになる。

以 上