

解説



国際公会計基準審議会 (IPSASB) 収益及び移転費用に関する 公開草案の解説

IPSASBテクニカル・アドバイザー／
公認会計士

ふ き や た け お
落谷 竹生

公認会計士
た か は し ひ ろ の ぶ
高橋 宏延

1 基準開発の必要性

(1) 開発の経緯

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」¹ (論点整理、以下「CP」という。) を公表し、利害関係者のコメントを募り、審議を続けてきた。

IPSASB は、収益認識基準について、国際財務報告基準 (IFRS) 第15号「顧客との取引による収益」に公的部門にとって必要な修正を加えて開発することとした (公的部門向け履行義務アプローチ)。

一方で、公的部門では、履行義務がそもそもない取引や、履行義務がないものの「現在の義務」(後述)がある取引が存在するため、公開草案では、「履行義務のある収益 (公開草案第70号)」に加え、「履行義務のない収益 (公開草案第71号)」を開発した。

また、CPにおいて検討した非交換費用については、収益費用プロジェクトに先行して、社会給付 (IPSAS第42号「社会給付」²)、集合・個別サービス (IPSAS第19号「引当金、偶発負債及び偶発資産」の改訂³) を基準化したため、基準化されていない分野を「移転費用」(公開草案第72号) として開発した。

(2) プロジェクトの範囲と用語の定義

履行義務のある収益は公開草案第70号において、履行義務の

ない収益は公開草案第71号においてそれぞれ定められる。移転費用 (公開草案第72号) では、履行義務あり・なしの取引両方を取り扱う。

プロジェクトの範囲は次頁の図 1 のとおり示されている。

プロジェクトの範囲を理解するために、次章において、(1) 履行義務、(2) 移転及び (3) 現在の義務について解説する。

2 主要用語の定義

(1) 履行義務

公開草案第70号において、履行義務は以下のとおり定義されている。

履行義務とは、

買い手 (purchaser) 又は第三者たる受益者 に対して、次のいずれかを移転する買い手との **拘束力のある取決め** における約束をいう。

- (a) 別個の財又はサービス (又は財又はサービスの束)、又は
- (b) ほぼ同一で、買い手又は第三者たる受益者への移転のパターンが同一である一連の別個の財又はサービス

公的部門の特性を踏まえ、IFRS第15号における履行義務の定義から、次頁の図 2 の 3 点を修正している。いずれも、履行義

図1 収益・費用取引における公開草案第70号、第71号及び第72号の関係

取引内容		公開草案での位置づけ							会計処理の概要	
		履行義務のある収益 (第70号)	履行義務のない収益 (第71号)			移転費用(第72号)				基準外
			移転収益		税金	履行義務あり	拘束力のある取決めあり、 履行義務なし	拘束力のある取決めなし		
			拘束力のある取決めあり	拘束力のある取決めなし						
(ア)	主体Aは、自己消費のため、財又はサービスを主体Bから購入した	○							○	主体A:(既存IPSASで対応) 主体B:履行義務の充足に従い収益を認識する
(イ)	主体Aは、第三者たる受益者のために、財又はサービスを主体Bから購入した	○				○				主体A:履行義務の充足に伴い費用を認識する 主体B:履行義務の充足に伴い収益を認識する
(ウ)	主体Aは、特定の活動を実施するため又は特定の支出を行うために、主体Bに資源を移転した		○				○			主体A:現在の義務の充足に伴い費用を認識する 主体B:現在の義務の充足に伴い収益を認識する
(エ)	主体Aは、特定の要件を指定せずに、主体Bに資源を移転した			○					○	主体A:原則的に受領時一括で費用を認識する 主体B:原則的に移転時一括で収益を認識する
(オ)	主体Aは、主体Bに税金を支払った				○				○	主体A:(既存IPSASで対応) 主体B:第71号の規定に従う

(出典:公開草案第72号IG 2 項を加工して筆者作成)

図2 履行義務の定義(IFRS第15号からの修正点)

IFRS第15号	公開草案第70号	検討経緯
顧客	買い手	資源提供者を「顧客」と呼ぶことが適切でないケースがあるため
財・サービスの移転先は「顧客」	財・サービスの移転先は「買い手又は第三者たる受益者」	資源受領者(報告主体)から資源提供者に財又はサービスを移転する取引のみならず、第三者たる受益者に対して財又はサービスを移転するケースが多いため
契約	拘束力のある取決め	必ずしも契約に基づかないケースがあるため

(出典:筆者作成)

務の範囲を拡張するものである。

上記定義より、図1における(ア)及び(イ)の主体Bの収益認識に公開草案第70号が適用されることになる。

(2) 移転

公的部門では、履行義務のある収益のみならず、履行義務のない収益も生じる。IPSASBでは、租税以外の履行義務のない収益を「移転」と定義づけている。すなわち、「移転」とは、「租税以外の取引であって、主体が他の主体(又は個人の可能性もあり)に対して見返りに直接、財、サービス又はその他の資産を提供せずに、他の主体から財、サービス又はその他の資産を受領するもの」とされている。

移転及び租税には、公開草案第71号が適用される。すなわち、図1における(ウ)から(オ)の主体Bの収益認識に公開草案第71号が適用されることになる。

一方、移転により生じる費用(移転費用)は公開草案第72号において取り扱われている。図1における(イ)から(エ)の主体Aの費用認識に公開草案第72号が適用される。

(3) 現在の義務

公開草案第71号では、履行義務より広い義務として、「現在の義務」を規定しており、以下のとおり定義している。

現在の義務とは、①(法又は法と同等の手段による)拘束力のある義務であり、②主体が資源の流出を避ける現実的な選択肢をほとんど、又は、全く有していないものをいう。

上記定義はIPSASB概念フレームワークにおける定義を参照している。

定義上は、履行義務も現在の義務に含まれるが、履行義務のある収益については公開草案第70号で、履行義務がないが現在の義務のある収益は公開草案第71号で取り扱われる。一方、現在の義務もない収益(拘束力のある取決めのない収益、図1(エ)の主体Bの場合)についても、公開草案第71号で取り扱われる。

(4) 履行義務と現在の義務の相違

履行義務、現在の義務ともに、①拘束力のある義務であり、②主体が資源の流出を避ける現実的な選択肢をほとんど、又は、全く有していない。

図 3 履行義務と現在の義務の相違

定義	履行義務	現在の義務
拘束力のある取決め	○(あり)	○(あり)
主体が資源の流出を避ける現実的な選択肢をほとんど又は全く有していない	○(有していない)	○(有していない)
財・サービスを「買い手又は第三者たる受益者」に移転すること	○(要件)	×(財・サービスを買い手又は第三者たる受益者に移転することは求められていない)

(出典:筆者作成)

一方、履行義務は、資源の出し手たる「買い手」又は「第三者たる受益者」に対して明確に財・サービスを移転することを求めるものであるのに対し、現在の義務については、そのような義務は求められていない。

3 資本移転(いわゆる建設補助金)の取扱い

資本移転(Capital Transfer)は、「拘束力のある取決めから生じ、移転受領者(=報告主体)に対し非金融資産(将来移転受領者により支配されることになるもの)を取得又は建設するよう指定された現金又は他の資産の流入である。」と定義されている。

IPSASBは、資本移転に履行義務はないと考え、公開草案第71号で取り扱っている。なぜならば、移転受領者が取得又は建設した資産(建物等)を、移転提供者(補助金の出し手)や第三者たる受益者に移転する義務を負わないためである。

資本移転には履行義務はないものの、移転により受領した資金をもとに建物等を建設又は使用するという「特定の活動」を実施する義務があるため、現在の義務はあるとしている。したがって、建設までが義務である場合は建物の竣工時に即時収益認識される。一方、建設後に指定された方法で使用方法が義務である場合は、建物の使用期間にわたって収益認識されることになる⁴。

4 移転費用に関する公開草案(公開草案第72号)

(1) 先行プロジェクトとの関係

IPSASBは先行して費用関連プロジェクトの検討を進めており、公開草案第72号では補助金等を取り扱っている。先行プロジェクトとの関係は以下のとおりである。

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	公開草案第72号
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	公開草案第72号
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) 公開草案第72号の基準開発方針

収益認識に関する公開草案第70号及び第71号と対になるように定めている。すなわち、履行義務のある移転費用、履行義務のない移転費用の両方を公開草案第72号で定めている。

公開草案第72号では、移転費用(補助金)の出し手を「移転提供者」、移転収益の受領者を「移転受領者」としている。

履行義務のある移転費用については、義務が時の経過に応じて履行されるものについて、移転提供者(補助金の出し手)は、当該時の経過に対応して、費用を認識する。移転受領者の義務の履行状況を移転提供者が確認できない場合は、費用を即時認識することが容認されている。

5 我が国の実務との比較

(1) 税収の取扱い

税収は、公開草案第71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履行義務も現在の義務も生じさせ

ないため、即時収益認識される。

一方、我が国においては、税収は収益には計上されない。すなわち、国の財務書類では、「財源」として資産・負債差額増減計算書に計上される(財政制度等審議会「省庁別財務書類の作成基準」第4章2)。また、統一的な基準による地方公会計(以下「地方公会計」という。)においても、純資産変動計算書に計上される(総務省「財務書類作成要領」第203段落)。

(2) 補助金

公開草案第70号・第71号では、受領した補助金について履行義務の有無・現在の義務があれば負債認識され、義務の履行に応じて収益に振り替えられる。一方、支出した補助金についても、義務の履行状況に応じて費用認識することになる。

補助金交付要綱に反した行為があった場合、当該違反が受領した期と同じ期であれば、返還相当額について収益は認識されない旨、定められている。受領した期の翌期以降に交付要綱への違反が判明した場合は、会計上の見積りの変更(IPSAS第3号)として扱うか、過年度の誤謬として扱うか、別個の過去の事象として扱うかの、いずれか判断することを求めている。

一方、省庁別財務書類の作成基準では、補助金等として業務費用計算書に計上される(省庁別財務書類の作成基準第3章2)。地方公会計においても、移転費用の小区分として、行政コスト計算書に計上される(財務書類作成要領第172段落)。

なお、補助金交付要綱に反した場合の取扱いについて、国・地方とも、会計基準で個別に会計処理は定められていないものの、返還が必要になれば、返還請求権又は返還義務を計上する実務が行われている。

(3) 資本移転(独立行政法人等における施設整備費補助金)

公開草案第71号では、移転資源に付された義務の態様に応

じて収益認識時点が異なる(建設義務のみであれば建設時に即時収益認識、指定された用途に基づき使用することまでが義務であれば使用期間にわたって収益認識)ことが想定されている。「資本」という名称が付されているものの、負債又は収益処理を前提としており、純資産処理は想定されていない。

一方、独立行政法人等における施設整備費補助金は、受領時に相当額を預り施設費(負債)に計上し、当該施設費により取得した資産が非償却資産であるとき又は当該資産の減価償却について特定の資産に係る費用相当額の会計処理に定める処理が行われることとされたとき(独立行政法人会計基準第87)は、取得費相当額を預り施設費から資本剰余金に振り替えなければならないとされている(独立行政法人会計基準第82)。

<注>

- 1 本誌2017年11月号を参照
- 2 本誌2019年7月号を参照
- 3 本誌2020年6月号を参照
- 4 資本移転を受領した企業側の処理として、国際会計基準(IAS)第20号「政府補助金の会計処理及び政府援助の開示」では、①補助金を繰延収益に認識し、資産の耐用年数にわたって定期的に純損益に認識する方法、又は、②取得資産の帳簿価額を算定する際に補助金を控除する方法(いわゆる圧縮記帳)のいずれかによってことが定められている。

IPSASBは、上記のとおり義務の定め方に応じた収益認識を規定しており、IAS第20号の方法は資本移転受領者の義務の履行状況を忠実に表現するものではないとして、否定している。