

解説



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」

IPSASBボードメンバー／公認会計士

いざわ けんじ
伊澤 賢司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

1 収益と非交換費用に関する 基準の必要性

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も双方を対象範囲として作られている。

2 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AからCの3種類に区分している(次頁図参照)。

カテゴリAの取引については、IPSAS第23号「非交換取引から生じる収益」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Cの取引については、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」に基づくIPSASを開発することが提案されている。

カテゴリBの取引は、IFRS第15号の定める履行義務のすべての要件を満たさない取引であり、本CPの主題となる。

3 カテゴリBの収益取引の 認識

本CPでは、カテゴリBの収益取引を扱う方法として、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。

(1) 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Bの取引を扱う方法として、オプション(a)から(e)の5つのオプションを提案している。

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

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

オプション(c) 時間的な要件を、負債計上を可能とする付帯条件として分類する

オプション(d) 時間的な要件を伴う移転を、負債とは別区分の「その他の債務」に分類する

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

図

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

(2) 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、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。

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5つのステップを説明する。

① ステップ1 拘束力を有する取決めを識別する

IFRS第15号では、「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。

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。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。

使用期間が特定されているが、サービスの性質や量が特定されていない政府間の移転（補助金等）については、「別個のサービス」には該当しないので、本CPではカテゴリーAの取引として整理されている。

③ ステップ3 対価の算定

IFRS第15号では「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。

④ ステップ4 履行義務への対価の配分

IFRS第15号では「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ないことも多いので、市場の相場に基づかず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ひきか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

ステップ	IFRS第15号	公開草案(ED)第62号
1	顧客との契約を識別する	拘束力を有する取決めを識別する
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

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第15号と同様に、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。あくまでも履行義務が履行された時点で収益は認識される。

(3) IPSASBの見解

IPSASBは、上記の2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。

4 非交換費用

(1) 本CPの扱う非交換費用

- 補助金、拠出及びその他の移転
- 集合サービス
- 普遍的にアクセス可能なサービス

社会給付、従業員給付、保険契約、一般的な財・サービスの購入の支払は対象外である。

(2) 認識アプローチの候補

本CPでは非交換費用の当初認識方法について、次の2種類を提案している。

- 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

(3) 拡張した債務発生事象アプローチ

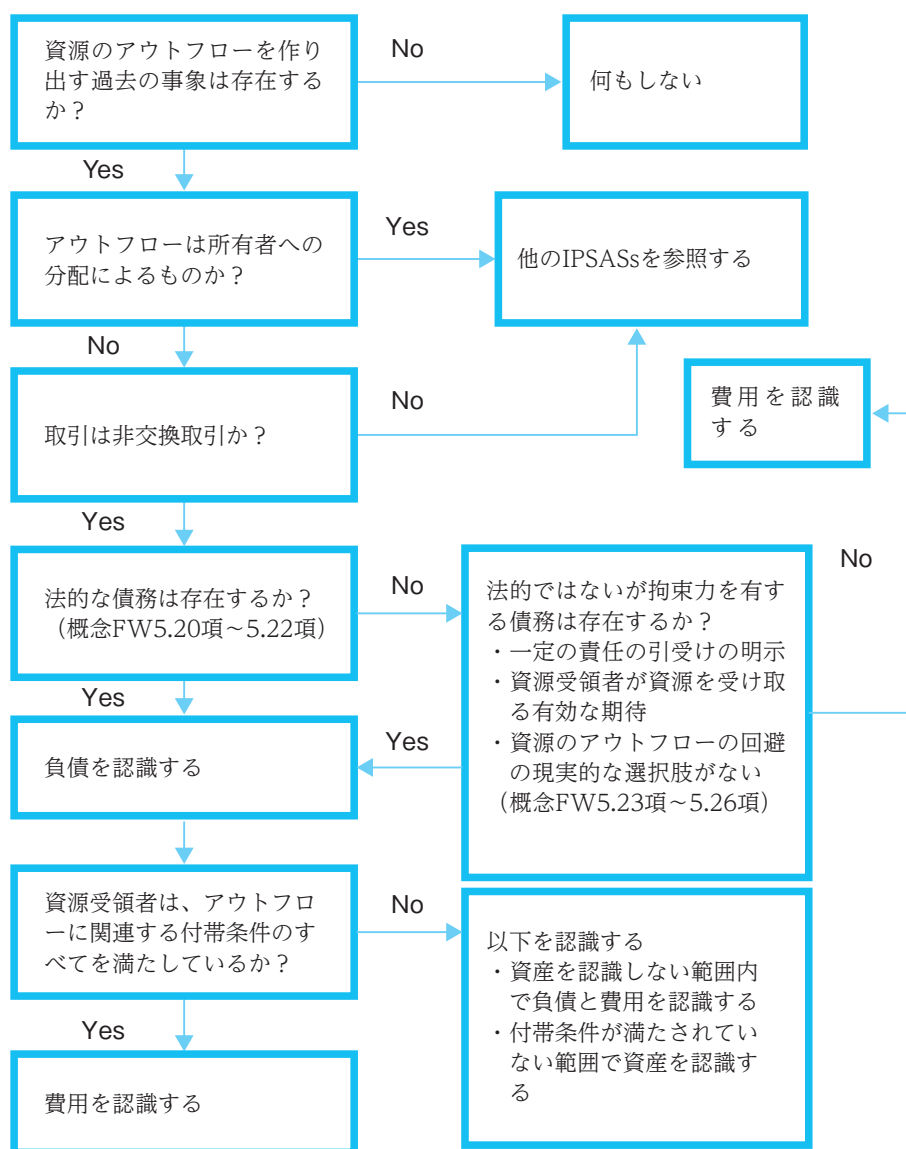
この考え方は、IPSASBの概念フレームワークに基づいている。資源提供者(政府等)が、負債とその負債に対応する費用又は資産を有するか否か、並びにその認識時点は、債務発生事象が存在するか否かによって判断する。債務には、法的な拘束力を有する債務だけでなく、法的ではないが拘束力を有する債務も含まれる。

以下の参考図は、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。

(4) 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は、3(2)で説明した収益に関する公的部門用の履行義務アプローチと鏡合わせの関係にある。5つのステップも、収益に関する各ステップを費用にあ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

参考図:拡張した債務発生事象アプローチ



する。

- ① ステップ1 拘束力を有する取決めを識別する
- ② ステップ2 履行義務の識別
- ③ ステップ3 対価の算定
- ④ ステップ4 履行義務への対価の配分
- ⑤ ステップ5 費用の認識

5 測定

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号から第30号で取り扱っているため、本CPの対象範囲外である。なお、契約によらない債権・債務も金融商品の特徴を複数有している。

本CPでは、契約によらない債権の測

定について、一部の契約によらない債権の取引価格を算定する際に割引率の算定方法をどうするか（割引キャッシュ・フローか額面か）、及び事後測定における測定基礎（公正価値とすべきか）を問いかけている。

また、契約によらない債務の測定について、履行原価、償却原価、ハイブリッド、IPSAS第19号に基づく偶発負債の算定のいずれがよいかを問いかけている。

6 詳細記事のご案内

本CPは収益と非交換費用という非常に幅の広い論点を扱っているため、本誌では部分的にしか紹介を行うことができない。より詳細な記事を日本公認会計士協会（JICPA）ウェブサイトの専門情報ページに掲載しているので参照されたい。