



公的部門における非交換収益および 非交換費用の会計処理の検討 ～IPSASB, CP「収益及び非交換費用の会計処理」(2017) の批判的検討を中心に～

石田 晴美

概要

国や地方自治体等の公的部門の主な収益は、税金、地方交付税交付金、補助金等であり、これらは非交換取引 (non-exchange transaction) による収益と呼ばれる。国際公会計基準審議会 (IPSASB) は2017年8月に、国際公会計基準 (IPSAS) 23「非交換取引による収益 (税金及び移転)」(2006) を改定するためのコンサルテーション・ペーパー (CP) 「収益及び非交換費用の会計処理」を公表した。

本稿の目的は、CPの批判的検討をとおし今後の非交換収益および非交換費用の適切な会計処理のあり方を考察することである。検討の結果、IFRS15「顧客との契約から生じる収益」(2014) とのコンバージェンスを図るために新たに提案されたパブリック・サービス履行義務アプローチ (PSPOA) を活動の財源として資金を受け取る (あるいは提供する) 取引に採用することは、IFRS15が対象とする対価と交換に財・サービスを交換する取引とは性質が大きく異なり、かつ、履行義務の識別は私企業以上に困難が予想されることから適切とはいえないと考えた。

また、IPSAS23改定アプローチとして提示された5つのオプションについては、会計処理の変更を伴わない交換・非交換取引区別のための追加ガイダンスを提供するオプション (a) と時間要件を開示または注記するオプション (b) の併用が最も適切だと考える。

さらに、資産・負債アプローチのもと、収益と費用の差額概念だけでない財務業績の意義を明らかにすることが今後の大きな課題であることを指摘した。

キーワード：IPSAS23 国際公会計基準 (IPSAS) 非交換収益 非交換費用 パブリックサービス履行義務アプローチ

(受理日 2018年2月3日)

文教大学経営学部

〒253-8550 神奈川県茅ヶ崎市行谷1100

Tel 0467-53-2111(代表) Fax 0467-54-3734

<http://www.bunkyo.ac.jp/faculty/business/>

公的部門における非交換収益および 非交換費用の会計処理の検討 ～IPSASB, CP「収益及び非交換費用の会計処理」(2017) の批判的検討を中心に～ 石田晴美*

1. はじめに

私企業と国や地方自治体（以下、自治体という）等の収益・費用を比較した場合に、最も異なるのは収益の性質である。利益獲得を目的とする私企業の収益の大部分は、財・サービスの提供と交換にほぼ同等の価値を受け取る交換取引（exchange transaction）によって生じる。しかし、公共の福祉の増大を目的とする国や自治体等の主な収益は、税金、地方交付税交付金、補助金等であり、これらは交換取引から生じるものではない。このような交換取引でない取引は、非交換取引（non-exchange transaction）と呼ばれる¹⁾。

国際会計士連盟（IFAC）の国際公会計基準審議会（IPSASB）は、2006年に国際公会計基準（IPSAS）23『非交換取引による収益（税金及び移転）』を公表した²⁾。その後10年以上が経過した2017年8月にIPSASBは、IPSAS23を改定するための前段階としてコンサルテーション・ペーパー（CP）「収益及び非交換費用の会計処理」を公表した³⁾。CP公表の理由は、IPSAS23適用上のいくつかの課題を解決するため、また、相手方つまり資源提供者に関する非

交換取引の費用認識の会計基準が今まで明確に存在しなかったため、さらに、国際財務会計基準審議会（IASB）が企業会計の収益認識について国際財務報告基準（IFRS）15「顧客との契約から生じる収益」を2014年5月に公表（適用開始は2018年1月開始事業年度）したためである。すなわち、IPSASはIFRSと可能な限りコンバージェンスすることを目標に策定されているため、収益認識においてIFRS15を公的部門にどのように適用すべきかを検討する必要があるためである。

本稿の目的は、CPの批判的検討をとおし今後の非交換収益および非交換費用の適切な会計処理のあり方を考察することである。そこでまず第2節で現行IPSAS23の会計処理を検証し、第3節でCPの提案を概観する。第4節でCP提案を批判的に検討し適切な会計処理のあり方を考察する。

2. 現行IPSAS23の会計処理

IPSASBは「交換取引」を「ある主体が資産もしくはサービスを受領するか、又は債務を消滅させ、かつ、その交換として別の主体にたいして（主に現金、財、サービス、または資産の使用の形で）ほぼ同等の価値（approximately equal value）を直接的に（directly）与える取

* 文教大学経営学部

✉ ishida@shonan.bunkyo.ac.jp

引」と定義し、「非交換取引」を「交換取引ではない取引。ある主体が交換にほぼ同等の価値を直接的に与えることなくして別の主体から価値を受領するか、交換にほぼ同等の価値を直接的に受領することなくして別の主体に価値を与えるかのいずれかである取引」と定義している(CP, par.2.2)。税金や補助金等は非交換取引に該当する。

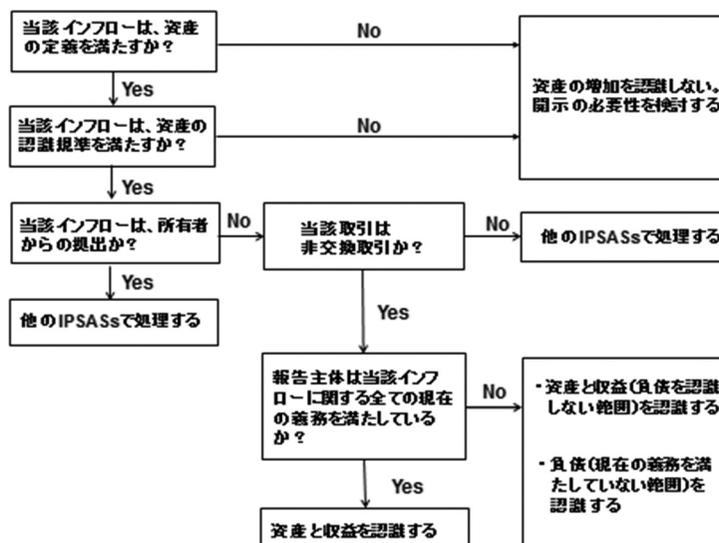
図表1は、非交換取引の資源インフローの当初認識のフローチャートである。

当初認識では、まず資源インフローが資産の定義を満たすか否かのテストを行う。資産の定義である「過去の事象の結果として企業が支配し、かつ、将来の経済的便益または用役潜在性が主体に流入すると期待される資源」(IPSAS1, par.7)を満たさないものは、資産を認識せず開示の必要性を検討する。資産の定義を満たすものは、次に資産の認識規準を満たすか否かのテストを行う。認識規準を満たす時

とは、(a) 資産にかかる将来の経済的便益、または、用役潜在性が流入する可能性が高く、かつ (b) 資産の公正価値が信頼性をもって測定できる時である (IPSAS23, par.31)。認識規準を満たさないものは資産を認識せず、開示の必要性を検討する。資産の認識規準を満たすものは、所有者からの拠出か否かを検討する⁴⁾。所有者からの拠出である場合は、その他のIPSAS基準にしたがって処理する。

所有者からの拠出でない場合は、その取引が非交換取引か否かを判断する。非交換取引でないものは、他のIPSAS基準にしたがって処理する。非交換取引である場合には、報告主体が資源のインフローに関する全ての現在の義務を満たしているか否か、つまり負債として認識すべきものがあるか否かのテストを行う。負債として認識すべき現在の義務とは (a) 義務の清算のために、将来の経済的便益又は、用役潜在性を内包する資源の流出の可能性が高く、かつ

図表1：非交換取引の資源インフローの当初認識



出典：IPSASB.2006.IPSAS23: Revenue from Non-Exchange Transactions(Taxes and Transfers), par.29.

(b) 負債金額を信頼性をもって見積もることができることをいう (IPSAS23, par.50)。現在の義務を満たさない場合は、資産、収益 (負債を認識しない範囲) 及び負債を認識する。現在の義務を満たしている場合は資産と収益を認識する。

資源の使用について特定の条件が課される補助金等がある。IPSAS23は、法律や規則、又は契約によって受取者が移転される資源の使用について課される条件 (stipulation) を①目的拘束 (restriction)、②付帯条件 (condition) の2つに分類し、それぞれについて負債を認識すべきか否かを明らかにした (pars.14-25)。図表2は条件の有無・種類ごとの収益認識をまとめたものである。

まず、①目的拘束 (restriction) とは、移転された資産の使用を制限または指示するが、これに違反した場合に資産を返還することが定められていない条件をいう。これは現在の義務を負わないため負債を認識せず、資源を受け取った際に資産と収益を認識する。一方、②付帯条件 (condition) とは、特定された資産の使用に違反した場合、将来の経済的便益又は用役潜在性を返還することが義務づけられている条件をいう。この場合は、現在の義務を負うため、

資源インフローを資産として認識した場合には、関連する負債を認識し、付帯条件が満たされた時点で負債を消去し収益を認識する。当該条件が目的拘束なのか付帯条件かを決定する際は、単に形式ではなく実質を考慮する必要があるとし、条件違反の場合に返還が強制されるか否かが重要であるとした。具体的には、目的拘束に違反した場合に、裁判提訴や大臣指示などの管理プロセスをとおして罰則や制裁を加える選択肢があったとしても、それら罰則等は当該資源を取得した結果により発生するのではなく、条件違反の結果なので現在の義務を負わない。つまり、目的拘束違反は、究極的には罰金のようなペナルティを受取者に課すかもしれないが、そのようなペナルティは違反から生ずるプロセスであって、資産の当初認識から生ずるものではないという (par.BC13)⁵⁾。さらに、受取者に代替の選択肢がない場合は、目的拘束でも付帯条件でもなく、資源受取時に資産と収益を認識すべきであるとした。

図表2：条件の有無・種類による収益認識

			収益の認識
条件なし			資産の増加を認識した時点
条件有り	目的拘束 (restriction)	違反した場合：返還義務なし	資産の増加を認識した時点
	付帯条件 (condition)	違反した場合：返還義務有り	付帯条件を満たした時点 (付帯条件を満たすまでは、負債を認識する)

出典：IPSAS23 (2006) pars.14-25をもとに筆者作成

3. CP 概要

3.1 目的

CPの目的は、収益の会計処理の改善および非交換費用の会計処理の会計基準とガイダンス策定について関係者からフィードバックを得ることであり、アカウントビリティを果たし意思決定ニーズを満たす情報提供のために現在開発中のプロジェクトの中間報告であるという(pars.1.3-1.4)⁶⁾。

IPSASBがIPSAS23を改定する必要があると考える問題意識は主に4つある。1つは、現行IPSAS23が取引を交換・非交換に分け、非交換取引にはIPSAS23を適用し、交換取引にはその他のIPSASを適用することについて交換・非交換取引の区別があいまいなため運用において識別の困難性を伴うことである。2つめは、受取者が移転される資源の使用について課される条件(stipulation)のうち時間要件(time requirement)の取り扱いに関する財務諸表作成者からの問題の指摘である(par.1.14)。現行IPSAS23は、複数年の活動の財源として資産を一時に受け取った場合、その時間要件(time requirement)に違反しても資産返還の義務がない場合には、目的拘束(restriction)として資産の定義を満たした時点、つまり資産の支配を得た時点で全額収益を認識する。これは財源と関係する活動コストの対応がなく、取引を忠実に表現していないのではないかと問題が提起されている。3つめは、企業会計においてIASBがIFRS15「顧客との契約から生じる収益」を2014年5月に公表したことである(適用開始は2018年1月開始事業年

度)。IPSASはIFRSと可能な限りコンバージェンスすることを目標に策定されているため、収益認識においてIFRS15を公的部門にどのように適用すべきか検討する必要性が生じた。そして最後に、非交換取引における収益認識はIPSAS23で取り扱ってきたものの、相手方つまり資源提供者に関する非交換取引の費用認識の会計基準が明確に存在しなかったことである。

3.2 収益認識

3.2.1 新たな収益取引の分類

現行IPSAS23の交換・非交換取引区別の困難性を克服するためにCPが提案した新たな収益取引の分類と収益認識方法をまとめたものが図表3である。

CPは次のように各カテゴリーを説明する。

カテゴリーAは、履行義務も条件(stipulation)もない取引で、一般の税金や資金の用途・使用時期を特定しない補助金などの政府間移転を指す。この取引は、IPSAS23改定版で収益を認識する。

カテゴリーBは、IFRS15が規定する全ての特徴を有しないものの、履行義務または条件(stipulation)があるものをいい、これについては後述する2つのアプローチ(アプローチ1:IPSAS23改定アプローチとアプローチ2:パブリック・セクター履行義務アプローチ(Public Sector Performance Obligation Approach, PSPOA))を収益認識方法として提案する。

カテゴリーCは、IFRS15の範囲内の商業的取引であるため、IFRS15とコンバージェンスする新たなIPSASを策定し収益を認識する。

3.2.2 アプローチ1:IPSAS23改定アプローチ

アプローチ1は現行IPSAS23の収益認識方法

図表3：新たな収益取引の 카테고리分けと収益認識方法

現行	非交換取引		交換取引	
CP提案	カテゴリーA	カテゴリーB	カテゴリーC	
特徴	履行義務も条件もない	履行義務または特定の method または複数年度にわたる資源の使用(費消)についての条件がある	商業的な条件で財・サービスを移転する履行義務がある	
例	税金、移転	特定数量のワクチン予防接種	商業的な条件による財・サービスの販売	
CP提案 収益 認識 方法	IPSAS23改定	アプローチ1 (IPSAS23改定) または アプローチ2 (PSPOA)	IFRS15をコンバージェンスした新たなIPSAS	

出典：IPSASB, CP, 2017, pars.3.3-3.11をもとに筆者作成

を基本的に受け継ぎ、取引が非交換取引である場合には IPSAS23改定を適用し、交換取引の場合はその他の IPSAS を適用する。そして、先に示した現行 IPSAS23の2つの問題点、つまり①交換・非交換取引の区別の困難性および、②受取者が移転される資源の使用について課さ

れる条件 (stipulation) のうち時間要件 (time requirement) に対応するため図表4に示す5つの選択肢を提案した。

オプション (a) は交換・非交換取引区別のための追加ガイダンスを提供するものである。しかし、本 CP で具体的なガイダンス案は示さ

図表4：アプローチ1 (IPSAS23改定) の5つの選択肢

◆交換・非交換取引の区別の困難性に対応するための提案	
オプション(a)	交換・非交換取引の区別・決定のための追加ガイダンスを提供する
◆時間要件 (time requirement) のある移転に対応するための提案	
オプション(b)	時間要件を開示または注記する
オプション(c)	時間要件を付帯条件 (condition) に分類する
オプション(d)	時間要件をその他の債務 (other obligation) に分類する
オプション(e)	時間要件を伴う移転を純資産で認識し、あとで財務業績報告書 (PL) でリサイクルする

出典：IPSASB, CP, 2017, pars4.4-4.24をもとに筆者作成

れず、また、ガイダンスを提供したとしても区別に関する全ての問題解決にはつながらないだろうことが指摘されている (par.4.12)。

オプション (b) ~ (e) は時間要件 (time requirement) に対応するための選択肢である。オプション (b) は時間要件を開示または注記する提案であり、その方法として①純資産の繰越剰余金・損失において将来複数年にわたり使用されることが意図されているものが含まれることを注記するか、②各財務諸表において内訳開示することを提案している (pars.4.14-4.18)。

オプション (c) は時間要件を付帯条件 (condition) に分類し、企図された時間が経過していない受取資源を負債として認識する。この負債は、現在の義務を有さず、IPSASB「概念フレームワーク」の負債の定義を満たさないことから、フレームワークとの矛盾を生じさせると強い懸念が表明されている (par.4.19)。

オプション (d) は、時間要件をその他の債務 (other obligations) に分類することを提案する。その他の債務 (other obligations) は、IPSASB「概念フレームワーク」第5章 財務諸表の構成要素 (2014) で定義された。そこでは

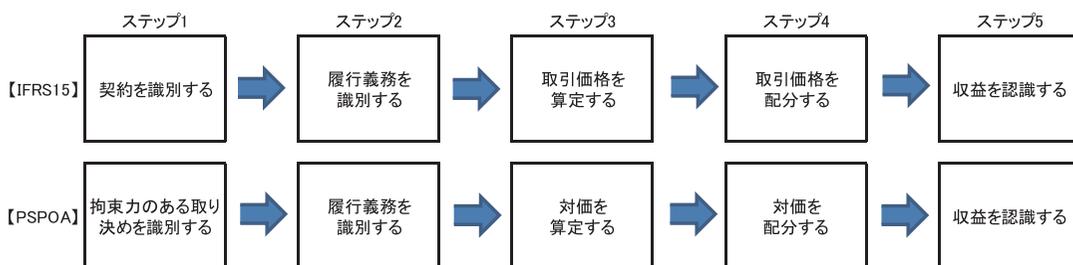
「財務諸表の構成要素のいずれの定義も満たさない経済事象の認識を必要とする場合もありえる」とし、「財務報告の目的をより良く達成するためには、それらをその他の資源 (other resources) またはその他の債務 (other obligations) とする」とされた (par.5.4)。しかし、これらは IPSAS で今まで認識されたことはない。この提案では、企図された時間が経過していない受取資源をその他の債務 (other obligations) として認識し、時間の経過とともにその他の債務を消去し、同額の収益を認識する (pars.4.20-4.23)。

オプション (e) は、時間要件を伴う移転を純資産で認識し、その後、財務業績報告書 (いわゆる P/L) で時間の経過とともにリサイクルする方法である。この方法については、企業会計の「その他の包括利益」の考え方を概念的な検討なしに黙示的に導入するものであるとして IPSASB において消極的な意見が多数表明されたという (par.4.24)。

3.2.3 アプローチ2：パブリック・セクター履行義務アプローチ (PSPOA)

PSPOA は、IFRS15の収益認識の5つのステップを公的部門に適用するものである。

図表5：IFRS15とCP収益認識の5つのステップ



PSPOA 契約→拘束力のある取り決め
修正事項

取引価格→対価

取引価格→対価

出典：IPSASB, CP, 2017, par.2.22, par.4.28をもとに筆者作成

IFRS15を公的部門に採用するにあたり、CPは各ステップで修正を行っている。図表5はIFRS15とPSPOAの収益認識の5つのステップを示す。まず、ステップ1では、公的部門の資源提供の多くが非契約であることから法的な契約を必ずしも必要としないとし、IFRS15の契約(contract)を拘束力のある取り決め(binding arrangement)に修正した。これは、法的契約でない場合であっても、強制権(enforceability)を伴わなければ履行義務と言えないとしたためである。この強制権には違反したときに資源返還を要する付帯条件(condition)だけでなく、取り決め違反した場合に法令や内閣と大臣の決定、同様の将来のプログラムの財源の減額などの何らかの対抗措置を取ることが出来るだろう場合を含むとした(par.4.32)。

ステップ2では、履行義務を識別するためには、財・サービスが特定または明白であることが必要であるとした。しかしながら、公的部門における提供サービスは各公的部門間で大きく異なり多様であることが予想されるとともに文書によらず黙示的なことも考えられる。履行義務を識別するためにはサービスの性質、コスト、価値または量を考慮することが必要であり、履行義務の有無の決定は営利取引の場合より高いレベルでの判断が必要になるという(par.4.41)。また、IPSASBは、時間要件(time requirement)それ自体は履行義務に該当しないとされた。つまり、資源を特定の期間に使用することが決まっていたとしても、特定のサービスまたはサービスの量が特定されていない場合には、それはカテゴリーAの取引になるとした(par.4.45.)。

ステップ3では、IFRS15の取引価格(trans-

action price)を対価(consideration)と修正しているが内容に大きな違いは認められない。対価を決定するためには、履行義務の充足と対価の間にリンクが必要になるという。このリンクの有無を判断するためには、履行義務が遂行されなかった場合や超過した場合に対価の額を変更することが定められているかどうかを判断指標にするとする(pars.4.49-4.50)。

IFRS15のステップ4において企業は、各履行義務への取引価格の配分を契約において約束した財またはサービスのそれぞれの独立販売価格の比率において行う。独立販売価格が観察可能でない場合には、企業は独立販売価格を見積もることとなっている。しかし、公的部門において提供されるサービスの性質は統合的であるため、独立販売価格を識別することは困難である。また、競合する私企業が存在しないために市場を基礎にしたサービス対価を設定することが難しいだろうことが指摘されている。そのためIPSASBは、公的部門では独立販売価格の決定に重点を置かず、代わりに合意された対価の総額を各履行義務の配分の基礎とすることが適切であると考えている(pars.4.53-4.54)。

ステップ5は履行義務を充足した時に収益を認識するが、いつ履行義務が充足されたのかの決定は、その前の各ステップにおいてIFRS15がどの程度修正されたのか、さらには履行義務充足を決定する資源受取者の能力に依拠するという(pars.4.56-4.57)。

3.3 非交換費用認識

CPが対象とする非交換費用は、集合サービス(collective services)、普遍的にアクセス可能なサービス(universally accessible services)、補助金およびその他の移転である

(pars.6.2-6.12)。集合サービスとは、4つの特徴（①コミュニティまたはコミュニティの一部のメンバーに同時に提供される、②個人を集合サービスの便益から排除することができない、③集合サービスの一個人への提供は、その他に提供されるサービス量を減少させない。つまり、提供サービスの性質は排他的ではない、④集合サービスの利用は、通常、受動的であり、個人受益者の明確な同意または積極的な参加を要しない）を全て備えたものと定義し、具体例として国家レベルでは防衛、外交、治安・公安を挙げ、地方政府レベルでは街灯の提供を挙げている。普遍的にアクセス可能なサービスには、教育および医療サービスを挙げる。公立学校への入学は、子どもが学校から所定の地域内に暮らしているかどうかに基づくため普遍的にアクセス可能なサービスであるという。補助

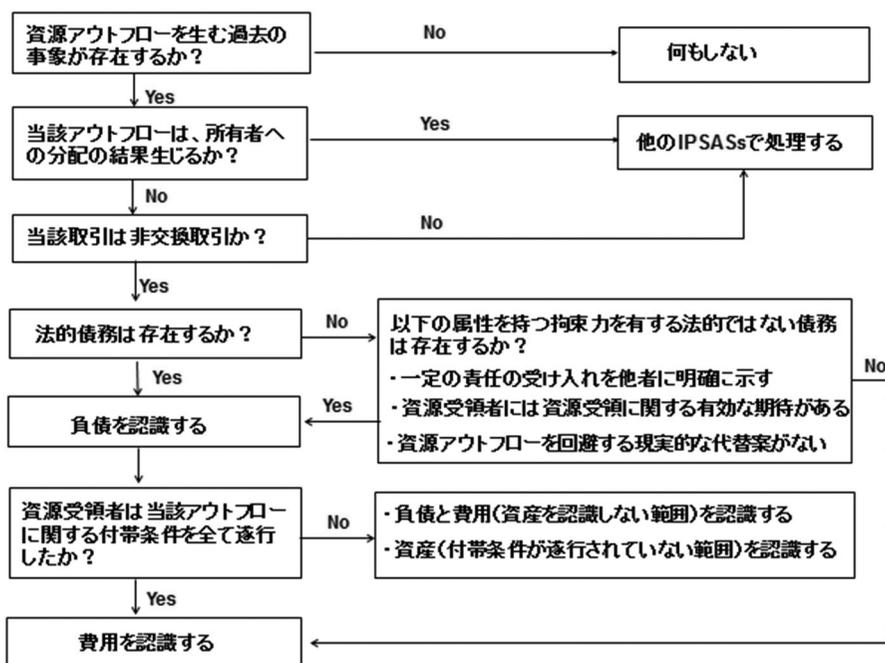
金およびその他の移転には、受領者側の付帯条件（condition）と履行義務が含まれる特定補助金や付帯条件も履行義務も含まない一般補助金（主体の全体的活動を賄うためのもの等）、さらに地震等の災害発生に際し個人や世帯に提供される緊急援助等の特定の不定期の事象に関連するその他の移転が含まれる。

CPは、非交換費用の認識に次の2つのアプローチを提案した。一つは拡張した債務発生事象アプローチで、もう一つは公的部門の履行義務アプローチ（PSPOA）である。

図表6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。

拡張した債務発生事象アプローチとは、IPSASB「概念フレームワーク」の負債概念に基づき、非交換取引における資源アウトフローについて関連する法的債務または拘束力を有す

図表6：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



出典：IPSASB, CP, 2017, par.6.25

る債務を生み出す事象が存在する時に、付帯条件が充足された範囲で費用を認識するものである。これは、現行 IPSAS23 および IPSAS23 改定の収益アプローチと対称（鏡合わせ・ミラー）になる。法的ではないが拘束力を有する債務は、図表6に示す3つの属性（①一定の責任の受け入れを他者に明確に示す、②当該引き受けの意思表示は、資源受領者に資源受領について有効な期待を生む、③主体にはそれらの責任から生じる資源アウトフローを回避する現実的な選択肢が存在しない）を有する（pars.6.15-6.24）。

これにたいし、収益認識の PSPOA アプローチとミラーになるのが費用における PSPOA である。履行義務がある場合には、履行義務が満たされるまで資源アウトフロー全額を費用として認識せず、代わりに資産を認識し、履行義務が充足された時点で資産を費用に振り替える。

CP は、集合サービスおよび普遍的にアクセス可能なサービス、さらに資源受領者に履行義務も条件（stipulation）も存在しない補助金等を図表3のカテゴリー A に分類し、拡張した債務発生事象アプローチの採用を提案するとともに、履行義務または条件が存在する補助金等はカテゴリー B に分類し PSPOA を適用することを提案している（pars.6.36-6.42）。

3.4 具体例

CP は、3つの例（①複数年一般（非特定）補助金、②特定補助金（ワクチン接種）、③複数年特定補助金（大学研究費））を提示し、資源受領者（収益認識）および資源提供者（費用認識）の会計処理を説明している（Appendix B）。図表7は設例の具体的条件、図表8は3つの設例の具体的会計処理を示し、現行 IPSAS23

と会計処理が同一である場合を色付けした。費用認識においては、拡張した債務発生事象アプローチおよび PSPOA ともに収益認識とミラー処理する。そのため、拡張した債務発生事象アプローチにおいても IPSAS23 改定の各オプションの時間要件の取扱により費用認識の処理方法が異なる。

①は複数年一般（非特定）補助金の例で、資源受領者は一般活動財源として3年分10百万通貨の現金を一時に受け取る。現行 IPSAS23 では返還義務のない時間要件は資源受取可能となった時点で全額を収益に計上する。PSPOA も時間要件には履行義務が無いとして同様の処理を行う。時間要件を condition に分類するオプション（c）、その他債務とするオプション（d）、純資産・持分で認識しその後リサイクルするオプション（e）は、10百万の受取時に全額を収益化せず、1年が経過した段階で約1/3の3百万を収益として認識する。

②の特定補助金（ワクチン100万個接種）の例は、報告義務はあるもののワクチン接種を予定どおり行わなかった場合に返還義務がないものである。そのため、現行 IPSAS23 および IPSAS23 改定の全てのオプションで現金受取時に5百万通貨全額を収益計上する。これにたいし、PSPOA のみワクチン接種を識別可能な履行義務と認識し、現金受取時に同額の負債を計上し、ワクチン60万個接種時に3百万の収益を認識する。

③の複数年特定補助金（大学研究費）の例は、当初の取り決めに反した場合は返還義務が課される condition であるため、現行 IPSAS23 および IPSAS23 改定、PSPOA 全てにおいて現金受取時に全額負債を認識し、義務を履行した場合に収益を認識する。

図表7：設例の具体的条件

<p>①複数年一般（非特定）補助金 (3年間) (返済義務無し) (time requirement) 国政府（資源提供者）は、ある地方政府（資源受領者）にたいし10百万通貨を移転することを合意する。国政府は10百万を支払う拘束力ある取り決めに署名する。地方政府は、根拠法により当該地域の住民（受益者）のために様々な社会的プログラムを実施することが求められている。10百万は、地方政府の一般的運営を支えるべく3年間にわたって使用される旨の両当事者の合意に基づいて提供された。</p>
<p>②特定補助金（ワクチン接種） (返済義務無し) (報告義務有り) (restriction) ・国政府（資源提供者）は、ある政府の保健サービス機関（資源受領者）にたいし、公衆（受益者）への無料ワクチン接種プログラム（100万個投与、1個あたり投与コスト5）実施のために5百万通貨を移転する拘束力のある取り決めに署名する。資金は署名と同時に支払われるべきこととなる。 ・保健サービス機関は、ワクチン接種プログラムの進捗を毎月、国政府に報告する義務がある。進捗は、1ヶ月間に投与されたワクチン数で測定される。 ・資金提供の取り決めは、全てのワクチンが投与されなかった場合に国政府に資金を返還することを明記していない。しかし、資金提供の取り決めにより、返還義務を課す以外の手段により（例えば、類似のプログラムに対する将来の資金提供の額を減額することにより）全てのワクチンを投与するよう保健サービス機関に強制する能力を国政府に与えている。</p>
<p>③複数年特定補助金（大学研究費） (5年間) (返還義務有り) (報告義務有り) (condition) ・国政府は、食事制限が一般的な健康に及ぼす影響を調査する研究への補助金としてある研究大学に25百万通貨を提供する拘束力のある取り決めに締結した。 ・補助金は、研究大学が作成した詳細なプロジェクト計画（5つの食事制限方法）に基づいて供与される。 ・プロジェクト計画に基づき、5つの食事制限方法の研究結果を毎年、1つずつ学術誌へ発表することが要求される。 ・取り決めでは、補助金は5年間にわたり毎年5百万が各年の開始時に支払われる。第1年は取り決めに署名した時点で支払われる。第2年目以降の支払いは、前年の研究成果が発表されることが条件となる。 ・未使用の対価および大学が資金を別のプロジェクトに使用した場合は、国政府に返還することが要求される。さらに、大学が研究成果を発表しない場合も返還することが要求される。</p>

出典：IPSASB, CP, 2017, Appendix B

図表8：設例の具体的会計処理

	収益認識					費用認識				
	アプローチャ1: IPSAS23改定					拡張した債務発生事象アプローチャ				
	現行IPSAS23 アジョン(b)	アジョン(c) 時間要件を conditionに分類す る	アジョン(d) 時間要件をother obligation(その他債 務)とする	アジョン(e) 時間要件を純資産・ 持分で認識しリサイ クルする	アローチャ2 PSPOA	現行IPSAS23 アジョン(b)	アジョン(c) 時間要件を conditionに分類す る	アジョン(d) 時間要件を other resource(その 他資源)とする	アジョン(e) 時間要件を純資産・ 持分で認識しリサイ クルする	PSPOA
①構成年一般(非特 定)補助金 (3年間) (返済義務無し) (time requirement)	未収入金10百万 /収益10百万	未収入金10百万 /負債10百万	未収入金10百万 /その他債務10百万	未収入金10百万 /純資産10百万	現行IPSAS23と 同じ	費用10百万 /未払金10百万	資産10百万 /未払金0百万	純資産10百万 /未払金10百万	現行IPSAS23と 同じ	
	現金10百万 /未収入金10百万	同左	同左	同左	同左	同左	同左	同左	同左	
資産移転										
1年分収 益認識	N/A	負債3百万 /収益3百万	その他債務3百万 /収益3百万	純資産3百万 /収益3百万	現行IPSAS23と 同じ	N/A	費用3百万 /資産3百万	費用3百万 /純資産3百万	現行IPSAS23と 同じ	
②特定補助金 (ワクチン接種) (返済義務無し) (報告義務有り) (restriction)	現金5百万 /収益5百万	同左	同左	同左	現金5百万 /負債5百万	費用5百万 /現金5百万	同左	同左	資産5百万 /現金5百万	
	N/A	同左	同左	同左	負債3百万 /収益3百万	N/A	同左	同左	費用3百万 /資産3百万	
ワクチン 60万個 接種										
③複数年特定補助金 (大学研究費) (5年間) (返済義務有り) (報告義務有り) (condition)	未収入金5百万 /負債5百万	同左	同左	同左	同左	資産5百万 /未払金5百万	同左	同左	同左	
	現金5百万 /未収入金5百万	同左	同左	同左	同左	未払金5百万 /現金5百万	同左	同左	同左	
資産移転										
義務履行	負債5百万 /収益5百万	同左	同左	同左	同左	費用5百万 /資産5百万	同左	同左	同左	

出典：IPSASB, CP, 2017, Appendix Bをもとに筆者作成

4. 批判的検討

CPは、付録Aで収益認識のIPSAS23改定各オプションとPSPOAに関し、4つの観点(①IPSASB「概念フレームワーク」と整合しているか、②その他のIPSASと整合しているか、③交換・非交換取引の決定の困難性を解消するか、④一報告期間以上にわたる収益認識が可能か)からそれぞれの長所・短所を表で示した。これを一覧にしたものが図表9である。

図表9では、長所をYes/Possiblyとし色付け、短所をNoで示した。IPSAS23改定オプション(a)は交換・非交換取引の区別・決定の追加ガイダンスの提供であるため、他のオプションとの併用が可能である。そのため、他のオプション全てがオプション(a)を併用すると、全てのオプションで観点③がPossiblyとなることを示すためにドットマークを付した。

これを考慮したうえで、長所の数を単純に比

較すると、長所が4つあるのはPSPOAとオプション(e)、長所3つはオプション(a)(b)(d)、長所2つがオプション(c)となる。

また、図表8：設例の具体的会計処理で示した収益認識の各アプローチと現行IPSAS23との異同をまとめたものが図表10である。現行IPSAS23と同じ場合は○を付し色付け、異なる場合は×を付した。

4.1 IPSAS23改定

現行IPSAS23は、複数年の活動財源を一時に受け取った場合を時間要件(time requirement)とし、資産の支配を得た時点で全てを収益認識する。これについてCPは「一定期間にわたる収益認識を認めないのは制約的過ぎる」という意見が財務報告作成者から挙がっている」「使用予定期間の前に受領する税金がある場合、資源の支配を獲得した時点で収益を認識する方法と、課税により賄う活動の期間中に収益を認識する方法で差が生じる」、「いくつかの

図表9：収益認識各アプローチの長所と短所

観 点	IPSAS23改定					PSPOA
	オプション(a)	オプション(b)	オプション(c)	オプション(d)	オプション(e)	
①IPSASB「概念フレームワーク」と整合しているか	Yes	Yes	No	Yes	Yes	Yes
②その他のIPSASと整合しているか	Yes	Yes	No	N/A	Yes	Yes
③交換・非交換取引の決定の困難性を解消するか	Possibly 判断の効率化、比較可能性を向上するかもしれない。	No	Yes 交換・非交換を識別する必要はなくなる			
④一報告期間以上にわたる収益認識が可能か	No	No	Yes	Yes	Yes	Possibly 履行義務の有無による。時間要件は履行義務に該当しない。

出典：IPSASB, CP, 2017, Appendix A をもとに筆者作成

図表10：収益認識に関する現行処理との異同

	IPSAS23改定					PSPOA
	オプション (a)	オプション (b)	オプション (c)	オプション (d)	オプション (e)	
時間要件 time requirement	○	○	×	×	×	○
目的拘束 restriction (履行義務有り)	○	○	○	○	○	×
付帯条件 condition	○	○	○	○	○	○

出典：筆者作成

国際機関は、将来の報告機関における相手方の活動の財源を「事前供与」しており、当該取引を相手方の財政状態計算書に反映する必要があると考えている」(pars.1.14-1.15)と問題を提起し、その改善を図るためにオプション(c)(d)(e)を提案した。

その結果、図表10に示すとおり、オプション(c)(d)(e)が現行処理と異なるのは時間要件についてのみである。

交換・非交換取引区別のための追加ガイダンスを提供するオプション(a)および、時間要件を開示または注記するオプション(b)は時間要件について会計処理の変更を伴わず、収益認識の会計処理自体は現行IPSAS23と同じである。したがって、適否を検討すべきは現行処理とオプション(c)(d)(e)である。

図表11は、各方法を用いた場合の貸借対照表と損益計算書(財務業績計算書)を示す。

図表11では、A 地方政府が国から3年分の一般活動財源として300(1年分100)の補助金を第×2期に受け取り、第×2期に当該補助金のうち100を費消すると仮定した。当該補助金に違

反した場合の返還義務はない。

IPSASBは資産・負債アプローチを採用し、「概念フレームワーク」の資産、負債の定義との整合性を重視しIPSASを開発している。したがって、負債の定義を満たさない時間要件を負債に分類し、第×2期末B/Sで唯一負債を70計上するオプション(c)は図表9：収益認識各アプローチの長所と短所でも示すとおり、IPSASB「概念フレームワーク」およびその他のIPSASと整合せず、不適切であると考ええる。

時間要件を開示または注記するオプション(b)およびオプション(d)(e)は、ともに第×2期末B/Sで負債を50計上する。これら3方法は、注記、内訳表示、あるいは「その他債務」と表現方法に差はあるものの、いずれも資産20が翌期以降に使用することが制限(違反しても返還義務がない)されていることを明らかにする。これは、純資産を拘束の程度で区分するのと同様であり、財務報告利用者に有用な情報を提供すると考える⁷⁾。オプション(b)およびオプション(d)(e)の違いは第×2期の利益(財務業績)である。争点は、利益獲得を

図表11：IPSAS23改定の各アプローチのB/S, P/L

<p>【仮定】</p> <p>①A地方政府第×1期末B/S</p> <table border="1" style="margin-left: 20px;"> <tr> <td>資産</td> <td>負債</td> </tr> <tr> <td>100</td> <td>50</td> </tr> <tr> <td></td> <td>純資産</td> </tr> <tr> <td></td> <td>50</td> </tr> </table>	資産	負債	100	50		純資産		50	<p>【現行・オプション(b)】</p> <p>第×2期末B/S</p> <table border="1" style="margin-left: 20px;"> <tr> <td>資産</td> <td>負債</td> </tr> <tr> <td>120</td> <td>50</td> </tr> <tr> <td></td> <td>純資産</td> </tr> <tr> <td></td> <td>70[※]</td> </tr> </table> <p>第×2期P/L</p> <p>利益 20[※]</p> <p>※ 注記または内訳開示</p>	資産	負債	120	50		純資産		70 [※]	<p>【オプション(c)】</p> <p>第×2期末B/S</p> <table border="1" style="margin-left: 20px;"> <tr> <td>資産</td> <td>負債</td> </tr> <tr> <td>120</td> <td>70</td> </tr> <tr> <td></td> <td>純資産</td> </tr> <tr> <td></td> <td>50</td> </tr> </table> <p>第×2期P/L</p> <p>利益 0</p>	資産	負債	120	70		純資産		50
	資産	負債																								
100	50																									
	純資産																									
	50																									
資産	負債																									
120	50																									
	純資産																									
	70 [※]																									
資産	負債																									
120	70																									
	純資産																									
	50																									
<p>②第×2期に国から一般活動3年分の財源として300の補助金を現金で受け取った。</p> <p>③第×2期に上記補助金のうち100を費消した。</p> <p>④第×2期の収益・費用は×3期以降費消予定の補助金200の外は均衡している。</p>	<p>【オプション(d)】</p> <p>第×2期末B/S</p> <table border="1" style="margin-left: 20px;"> <tr> <td>資産</td> <td>負債</td> </tr> <tr> <td>120</td> <td>50</td> </tr> <tr> <td></td> <td>その他債務</td> </tr> <tr> <td></td> <td>20</td> </tr> <tr> <td></td> <td>純資産</td> </tr> <tr> <td></td> <td>50</td> </tr> </table> <p>第×2期P/L</p> <p>利益 0</p>	資産	負債	120	50		その他債務		20		純資産		50	<p>【オプション(e)】</p> <p>第×2期末B/S</p> <table border="1" style="margin-left: 20px;"> <tr> <td>資産</td> <td>負債</td> </tr> <tr> <td>120</td> <td>50</td> </tr> <tr> <td></td> <td>純資産</td> </tr> <tr> <td></td> <td>70</td> </tr> </table> <p>第×2期P/L</p> <p>利益 0</p>	資産	負債	120	50		純資産		70				
資産	負債																									
120	50																									
	その他債務																									
	20																									
	純資産																									
	50																									
資産	負債																									
120	50																									
	純資産																									
	70																									

出典：筆者作成

目的としない非営利部門において収益と費用を対応させることに重きを置くか否か、あるいは、利益の意義である。

非営利部門の財務業績につき収益と費用を対応させることの可否については、資本的補助金の取り扱いにおいて長く議論が続いている。すなわち、償却資産取得のために得た補助金収益を資源獲得時に一括収益として認識するか、当該償却資産の減価償却費と対応させて収益を認識するかである⁸⁾。

現行IPSAS23は、固定資産を取得するための補助金等は受取資産が資産の定義を満たす時に全額収益を認識する。つまり収益とその後発生する減価償却費を対応させない。また、CPにおいてIPSASBは、企業会計のIAS20『政府補助金の会計処理及び政府援助の開示』

(1983)の会計処理(償却資産取得のための補助金を繰延収益として負債認識し、それを当該固定資産の耐用年数にわたり定期的に純損益に認識する方法)をIPSASB「概念フレームワーク」の負債の定義と矛盾を生じさせるため支持しないと表明している(par.5.4)。

現行IPSAS23と同様に償却資産取得のための補助金は、資産の定義を満たす時に収益を認識すべきと主張するG4+1報告書「非相互移転の会計」(1999)は、非交換取引の収益の認識に収益・費用の対応原則を適用することの不適切さを指摘している⁹⁾。交換取引の場合は、財・サービスとの交換で収益が発生するため、収益の認識とそのために犠牲になった費用を直接対応させることは必要である。しかし、非交換取引では、収益が財・サービスとの交換で発生す

るわけではない。非交換取引が活動に占める割合が高い非営利組織では、財・サービスのコストと受け取る非交換収益の関係は業績指標として営利企業ほど重要ではない。むしろ、業績測定尺度としては、提供したサービスのコスト、質、量の方が重要である。非営利組織におけるより目的適な対応関係は、収益対コストではなく、サービスとサービスコストであるという (pars.3.05-3.11)。

G4+1報告書 (1999) 指摘のとおり、非営利組織において重視すべきものは非財務のサービス成果とサービス提供コストであるとすれば、非財務成果単位当たりのコスト等を財務報告とは別に報告すれば良い。非営利組織の収益と費用の差額である財務業績が何を示すべきか、IPSASB「概念フレームワーク」の負債の定義をいずれも満たすオプション (b) (d) (e) についていずれの利益を表示すべきかについては再考の余地があるだろう。IPSASB「概念フレームワーク」第5章財務諸表の構成要素 (2014) では、収益を「所有者からの拠出以外の純資産の増加」、費用を「所有者への分配以外の純資産の減少」、余剰または損失を「当該期間の収益と費用の差額」と定義しているのみである (pars.5.29-5.32)。IPSAS23の公表から10年以上が経過し、実際の適用問題として時間要件を挙げるのであれば、非営利部門における財務業績が示す意義や情報ニーズについて詳細な検討を行うべきである。オプション (b) が示す利益20を単に収益と費用の認識のタイミングのズレであり財務報告利用者をミスリードすると考えれば、オプション (d) (e) が示す利益0とすべきであろう。しかし一方で、利益20を外部から資源を獲得した成果、あるいは、税金としての国民負担と国民が受け取るサービ

スコストの差 (世代間負担) を示すと考えることもできる。資産・負債アプローチの下での財務業績の意義や情報利用者ニーズを調査・検討することが必要である。それらを明らかにしないまま、オプション (d) または (e) を採用することは拙速であると考え。何故なら、オプション (d) または (e) の採用は、資本的補助金の取り扱いを含む他の IPSAS に多大な影響を与える恐れがあるからである。どのような理論的根拠で時間要件について収益費用を対応させるのか、今後、資本的補助金についても費用収益を対応させるべきか等を明らかにすることが求められる。

また、オプション (d) は、どのような規準で IPSASB「概念フレームワーク」の構成要素の定義を満たさないものをその他の債務 (other obligations) に計上すべきか議論の余地がある。精緻な議論を経ない採用は、濫用を招く危険性があり今後の会計基準策定において混乱を来たしかねない。同様に、オプション (e) も CP が指摘しているように企業会計の「その他の包括利益」の考え方を概念的な検討なしに黙示的に導入するもので問題があるといえるだろう。

したがって、時間要件の会計処理を変更し、現行と異なる財務業績を表示するオプション (d) (e) を現時点で採用することは不適切であると考え。IPSAS23改定では、会計処理の変更を伴わない交換・非交換取引区別のための追加ガイダンスを提供するオプション (a) および、時間要件を開示または注記するオプション (b) の併用が最も適切だと考える。

4.2 PSPOA

図表12は前述の図表3：新たな収益取引のカテゴリー分けと収益認識方法を整理し単純化したものである。CPは収益取引をカテゴリーABCの3つに分け、カテゴリーBに非交換取引と交換取引が混在する図を提示したが、交換取引の定義を満たすものはカテゴリーCに分類されるものが大部分であることから単純化した。

図表12で示すとおり、アプローチ1においてIPSAS23改定の採用可否の境界線は非交換取引と交換取引の区分である。これにたいしアプローチ2においてPSPOA採用可否の境界線は履行義務の有無である。

PSPOAは、前述の図表9：各収益認識アプ

ローチの長所と短所では、「③交換・非交換取引の決定の困難性を解消するか」の観点で「交換・非交換を識別する必要はなくなる」ことを長所として挙げている。しかしながら、代わりに履行義務の有無の識別が新たに必要となる。交換・非交換取引の識別に比べ履行義務の有無の識別の方が容易である証拠は示されていない。履行義務有りと判断するためには、強制権がある拘束力の取り決めが必要であること、さらにその強制権は違反したときに資源返還を要する付帯条件（condition）だけでなく、取り決め違反した場合に法令や内閣と大臣の決定、同様の将来のプログラムの財源の減額などの何らかの対抗措置がある場合を含むとしている。公的部門において、資源受取者が取り決め違反した場合に資源提供者が具体的な対抗措

図表12：各アプローチの取引分類

CP分類	カテゴリーA	カテゴリーB	カテゴリーC
特徴	履行義務も条件もない	履行義務または特定の方法または複数年度にわたる資源の使用（費消）についての条件がある	商業的な条件で財・サービスを移転する履行義務がある
例	税金、移転	特定数量のワクチン予防接種	商業的な条件による財・サービスの販売
現行分類	非交換取引		交換取引
アプローチ1	IPSAS23改定		IFRS15をコンバージェンスした新たなIPSAS
アプローチ2	IPSAS23改定	PSPOA	IFRS15をコンバージェンスした新たなIPSAS
PSPOA分類	履行義務無し		履行義務有り

出典：筆者作成

置を取るかどうかの判断は前例がある場合を除くと非常に判定が難しい。なぜなら、通常、条件違反は起きないという暗黙の了解のもとで資源移転がなされるケースが多いだろうし、条件違反のケースが少ないために具体的な対抗措置例が極めて少ないためである。さらに、履行義務を識別するためにはサービスの性質、コスト、価値または量を特定することが必要となる。国等が地方政府等に特定補助金を提供する場合であっても「この分野（活動）に使うべき」程度の抽象的な指定の場合には、履行義務の識別に足りるか疑問である。

また、PSPOA は前述した図表10：収益認識に関する現行処理との異同で示すとおり、CPの目的の一つである時間要件の問題を解決しない。

さらに、アプローチ2ではカテゴリー C 取引には IFRS15をコンバージェンスした新たな IPSAS を開発し、それ以外の非交換取引で履行義務があるものに PSPOA を採用するとしている。交換取引つまり、財・サービスの直接の提供と交換にほぼ同等の対価を得るカテゴリー C 取引に IFRS15を援用することに異論はない。しかしながら、カテゴリー B 取引は、特定活動への財源提供である。これは IFRS15が対象とする顧客との契約とは取引の向きが逆であり、異なる性質の取引である。財・サービスの提供と引き換えに対価を得るのではなく、活動を実施するための財源を得る取引を IFRS15と同じ枠組みで処理することは適切とはいえないと考える。

4.3 非交換費用

CP 提案の拡張した債務発生事象アプローチおよび費用認識における PSPOA は、連結財務

諸表作成が必要なケースを考慮し、ともに資源受領者の収益認識と対称（ミラー）となる会計処理を採用することが前提となっている。そのため、先に収益認識で指摘したものと同様の課題を抱える。IPSASB は、費用認識についてカテゴリー A およびカテゴリー B のうち履行義務の無いものは拡張した債務発生事象アプローチを採用し、カテゴリー B で履行義務のあるものは PSPOA の採用を提案している。しかし履行義務の有無の認識は、返還義務の有無の判断より難しい。図表8の会計処理の具体例から明らかなように、時間要件に特段の変更を行わない拡張した債務発生事象アプローチと PSPOA の違いは履行義務がある場合のみである。会計処理に係るコストの観点からは、明確に返還義務がある condition のみ現金支出時に資産を認識し、条件が達成された段階で費用認識の方が負担が少ないだろう。

5. おわりに

本稿の目的は、2017年8月に IPSASB が公表した CP「収益及び非交換費用の会計処理」の批判的検討をとおし今後の非交換収益および非交換費用の適切な会計処理のあり方を考察することであった。CP は収益認識に IPSAS23改定アプローチ（5つのオプション）と PSPOA の2つのアプローチを提案し、非交換費用には拡張した債務発生事象アプローチおよび PSPOA を提案している。資源提供者の非交換費用の会計処理は、資源受領者の収益認識と対称（ミラー）であることが求められるため、本稿では収益認識に重きを置き検討を行った。IFRS15「顧客との契約から生じる収益」（2014）とのコンバージェンスを図るために提案された

PSPOA については、次の3つの観点から批判した。一つは、企業の交換取引を対象とするIFRS15と特定活動への財源提供は取引の向きが逆で性質が大きく異なることであり、もう一つは、履行義務の識別は私企業以上に困難が予想されること、最後に PSPOA 採用は時間要件の問題を解決しないことである。

IPSAS23改定の5つのオプションについては、オプション (c) は、時間要件を付帯条件 (condition) に分類するため IPSASB「概念フレームワーク」の負債の定義を満たさず不適切であることを指摘した。また、時間要件を「その他債務」に分類するオプション (d) および、時間要件を純資産・持分で認識しリサイクルする (e) は、IPSASB「概念フレームワーク」と整合するものの、どのような理論的根拠で時間要件について収益費用を対応させるのか、資本的補助金についても費用収益を対応させるべきか等を明らかにせずに新たな考え方を採用することは、将来、濫用を招く危険性があることから採用すべきでないことを指摘した。したがって、会計処理の変更を伴わない交換・非交換取引区別のための追加ガイダンスを提供するオプション (a) および、時間要件を開示または注記するオプション (b) の併用が最も適切だと結論づけた。

IPSAS23公表から10年以上が経過し、IPSASの採用国が増えている。非営利部門における財務業績の意義について情報利用者ニーズを調査・検討することが重要である。その結果いかなるかは、オプション (d) または (e) の採用、さらには資本的補助金の収益認識方法を大きく変更することが必要になるかもしれない。資産・負債アプローチのもと、収益と費用の差額概念だけでない財務業績の意義を明らかにする

ことが今後の大きな課題である。

注

- 1) 非交換取引 (non-exchange transaction) は、非相互移転 (non-reciprocal transfer) と呼ばれることもあるが同義である。本章では、非交換取引という用語を用いる。
- 2) International Federation of Accountants (IFAC) の International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) は、独立した会計基準設定団体であり、国や地方政府を含むパブリック・セクターの財務報告の品質と透明性を高めるために発生主義会計に基づく国際公会計基準 (International Public Sector Accounting Standards, IPSASs) の設定を行っている。IPSASs は、2000年3月公表の『序文 (Preface)』以来、2017年9月末現在、IPSAS 第1号『財務諸表の表示』から IPSAS 第40号『公的部門の結合』を公表している。さらに、2014年に8章で構成される「概念フレームワーク」の策定を終えている。
- 3) CP のコメント提出締め切りは2018年1月15日である。
- 4) 「所有者からの拠出」は、IPSAS 第1号『財務諸表の表示』において以下のように定義されている。所有者からの拠出とは、外部関係者が実体に拠出した将来の経済的便益、または、用役潜在性のうち、実体の負債とならないものを意味し、純資産／持分における財務請求権を形成するものである。それらは、(a) 実体の存続期間において、所有者またはその代表者が将来の経済的便益、または、用役潜在性を分配する権利、および、実体が解散する際に負債を上回る資産を分配する権利をもたらす、かつ／または、(b) 売却、交換、譲渡または弁済することが可能なものである (IPSAS 1, par.7)。
- 5) これについて IPSAS23 と同じように使用目的拘束は負債ではないと主張する G4+1 報告書「非相互移転の会計」(1999) は、目的拘束が課すの

は資源を拘束された方法で適切に使用するという受託責任であり、受託責任それ自体は負債を発生させないと説明している (G4+1 Report, pars.4.29-4.32)。G4+1については注9参照。

- 6) 開発中のプロジェクト領域は次の5つである。
 - (a) 交換・非交換取引の運用上の区別及び、区別することの価値、(b) 非交換費用の現在の会計処理と IPSASB 文献とのギャップ、(c) IPSAS23の適用上の問題、(d) IFRS15「顧客との契約から生じる収益」とのコンバージェンス、および (e) 非交換取引における資源提供者と受取者の会計処理の一致。
- 7) アメリカ財務会計基準審議会 (FASB) の財務会計の諸概念に関するステートメント (SFAC) 第6号「財務諸表の構成要素」(1985) は非営利組織の純資産を「永久拘束純資産」「一時拘束純資産」「非拘束純資産」の3つに分類している。詳細は拙著『地方自治体会計改革論』森山書店、2006年、第5章参照。純資産区分は2016年に改定され、現在は「寄付者の拘束がない純資産」「寄付者の拘束がある純資産」の2分類となった。また、米国地方政府等では純資産を「資本的資産への純投資」「拘束」「非拘束」の3つに分類している。
- 8) 政府補助金の取り扱いについては、企業会計においてもコンセンサスが得られているとは言い難い。IAS20「政府補助金の会計処理及び、政府援助の開示」(1983 (最終改定2001)) では、償却資産取得のための補助金を繰延収益として負債に計上し、それを当該固定資産の耐用年数にわたり規則的に収益を認識する方法 (第1法) と、当該固定資産の帳簿価額から補助金を控除し、償却資産の耐用年数にわたり減価償却費を減額する方法 (第2法) を規定している。これにたいし、IAS41『農業』(2001) では、無条件の政府補助金は受取時に純損益を認識し、条件付である場合には条件充足時に純損益を認識する。IASB は2004年に、IAS20の会計処理は現在の義務がないものを負債として計上するものであり、「フレームワーク」の負債の定義と不一致をもたらすとして IAS20改

定プロジェクトを決定した。しかしながら当該プロジェクトは2006年に延期され、未だに IAS20 は改定されていない。拙稿「補助金等による固定資産取得の会計処理の検討」『経営論集』1.5, 2015年に詳しい。さらに、非営利部門においても固定資産取得の補助金の取り扱い、必ずしもコンセンサスは図られていない。拙著『地方自治体会計改革論』森山書店、2006年、第4章を参照されたい。

- 9) G4+1 とは、オーストラリア (Australian Accounting Standards Board)、カナダ (Canadian Accounting Standards Board)、ニュージーランド (New Zealand Financial Reporting Standards Board)、英国 (United Kingdom Accounting Standards Board)、米国 (United States Financial Accounting Standards Board) の各国会計基準設定団体、および、国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board) から成る組織で、財務報告の問題について共通の理解を得ると同時に、共通の解決策を模索し、より質の高い財務報告を提供することをその目的としている。G4+1は、組織構成員である各会計基準設定団体がより良い会計基準を新たに開発することに役立つよう各種の研究報告を発行している。

【参考文献】

- 石田晴美. 2006. 『地方自治体会計改革論』森山書店.
- 石田晴美. 2014. 「地方公営企業会計制度及び地方独立行政法人会計基準 (公営企業型) の見直し論点—補助金等による固定資産取得の会計処理を中心に—」『地方自治の深化』243-264, 清文社.
- 石田晴美. 2015. 「補助金等による固定資産取得の会計処理の検討」『経営論集』1.5
- Financial Accounting Standards Board, 1985, *Statement of Financial Accounting Concepts No.6: Element of Financial Statements*.
- Governmental Accounting Standards Board, 2011, *Statement No.63: Financial Reporting of Deferred*

Outflows of Resources, Deferred Inflow of Resources, and Net Position.

G4+1 Report.1999. M. Westwood and A. Mackenzie.,
Accounting by Recipients for Non-Reciprocal Transfers, Excluding Contributions by Owners : Their Definition, Recognition and Measurement.

International Accounting Standards Board (IASB),
1983 (up dated 2001. IAS20 : *Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance.*

IASB. 2001. IAS41: *Agriculture.*

IASB, 2006, "*Information for Observers: Government Grants (Agenda Paper 4)*".

IASB, 2014, IFRS15: *Revenue from Contracts with Customers.*

International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) , 2000, IPSAS1: *Presentation of Financial Statements.*

IPSASB, 2006, IPSAS23: *Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers).*

IPSASB, 2014, *The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities.*

IPSASB, 2017, *Consultation Paper: Accounting for Revenue and Non-Exchange Expenses.*



Journal of Public and Private Management

Vol.4, No.1, March 2018, pp.1-20

ISSN 2189-2490

A Study on IPSASB, Consultation Paper (2017), *Accounting for Revenue and Non-Exchange Expenses*

Harumi Ishida

Faculty of Business Administration, Bunkyo University

✉ ishida@shonan.bunkyo.ac.jp

Received 3 February 2018

Abstract

The International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) has released a Consultation Paper (CP), *Accounting for Revenue and Non-exchange Expenses*.

The CP proposes updating existing IPSAS23, *Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)*.

In this paper, we discuss two possible approaches to the recognition of non-exchange revenue, one is exchange /non-exchange approach and the other is the Public Sector Performance Obligation Approach for Revenue (PSPOA). And also we discuss two potential approaches to the recognition of non-exchange expenses, one is the Extended Obligation Event Approach and the other is PSPOA for Expenses.

We conclude that there is no evidence PSPOA is superior to the exchange /non-exchange approach. Also, this paper recommends that we should clear what the surplus or deficit for the period means before deciding which approaches to adopt.

Keyword : IPSAS23, non-exchange transactions, Public Sector Performance Obligation Approach, Extended Obligation Event Approach

Faculty of Business Administration, Bunkyo University

1100 Namegaya, Chigasaki, Kanagawa 253-8550, JAPAN

Tel +81-467-53-2111, Fax +81-467-54-3734

<http://www.bunkyo.ac.jp/faculty/business/>

経営論集 Vol.4, No.1

ISSN 2189-2490

2018年3月28日発行

発行者 文教大学経営学部 坪井順一

編集 文教大学経営学部 研究推進委員会

編集長 鈴木誠

〒253-8550 神奈川県茅ヶ崎市行谷1100

TEL : 0467-53-2111 FAX : 0467-54-3734

<http://www.bunkyo.ac.jp/faculty/business/>