

# 公的部門における非交換収益の会計処理の検討

A Study on Accounting Treatment of Revenue from Non Exchange Transactions in the Public Sector

石田晴美\*

Harumi Ishida

## 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はない取引は、非交換取引（nonexchange transaction）と呼ばれる<sup>1</sup>。

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<sup>2</sup>。そして、2017年8月に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<sup>3</sup>。

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の適切な会計処理のあり方を考察することである<sup>4</sup>。そこでまず第2節で、現行のIPSAS23の会計処理を検証する。第3節でCPを概観し、第4節で非交換収益に関する

CPの提案を批判的に検討しながら、適切な会計処理のあり方を考察する。

## 2. IPSAS23の会計処理

IPSAS23は、「交換取引」を「ほぼ等価交換である取引」とし、「非交換取引」を「実体が資源を受け取る際に、その見返りに対価を全く提供しないか、もしくは、わずかしか提供しない取引」や「対価を提供するものの等価交換でない取引」と定義し、税金や補助金等を挙げている（pars.8-10）。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主体が支配し、かつ、将来の経済的便益または用益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

\* 文教大学経営学部

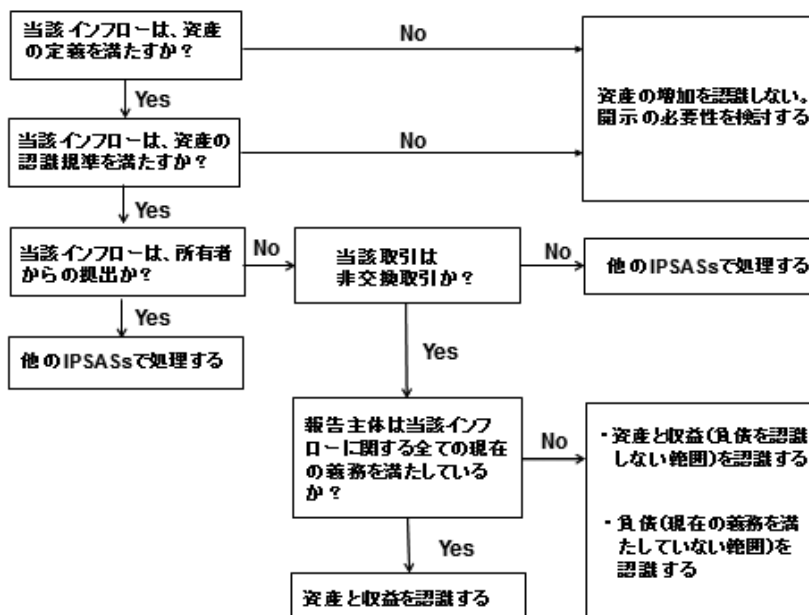
<sup>1</sup> 非交換取引（non-exchange transaction）は、非相互移転（non-reciprocal transfer）と呼ばれることもあるが同義である。本章では、非交換取引という用語を用いる。

<sup>2</sup> 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、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。

<sup>3</sup> 本CPのコメント提出締め切りは2018年1月15日である。

<sup>4</sup> CPは、非交換収益とともに非交換費用の会計処理を扱っている。しかしながら、本稿では非交換収益に焦点をあてる。非交換費用の会計処理の検討は別稿に譲ることとする。

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.IPAS23:Revenue from Non-Exchange Transactions(Taxes and Transfers),par.29.

ある (IPSAS23, par.31)。認識基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。資産の認識基準を満たすものは、所有者からの拠出か否かを検討する<sup>5</sup>。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 (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)

<sup>5</sup> 「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ち、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)。

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)。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利益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、条件が満たされた時に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)<sup>6</sup>。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。

### 3. CPの概要

#### 3.1 全体像

2017年8月に公表されたCP『収益及び非交換費用の会計処理』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)<sup>7</sup>。

IPSASBがIPSAS23を改訂する必要があると考える問題意識は主に4つある。1つめは現行IPSAS23が取引を交換・非交換に分け、非

図表2：CPの全体構成

	タイトル	頁数量
1章	導入	6
2章	現行収益認識基準	8
3章	履行義務に基づく取引の分類	4
4章	カテゴリ-B収益取引の認識アプローチ	15
5章	現行IPSAS23の問題 (資本的補助金とサービス現物給付)	3
6章	非交換費用の認識アプローチ	10
7章	測定	8
付録A	収益アプローチの長所と短所	11
付録B	設例	11
その他		11
	合計	87

出典：筆者作成

<sup>6</sup> 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(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 (pars.4.29-4.32)。

<sup>7</sup> 開発中のプロジェクト領域として挙げているのは次の5つの領域である。(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。

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て収益を認識する。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 (国際会計基準審議会) が IFRS (国際財務報告基準) 15『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存在しなかったことである。

図表 2 は CP の各章のタイトルと頁数量を示したものである。

第 1 章は導入として、CP の目的と問題の所在、全体構成を明らかにしている。第 2 章では、現行の IPSAS23 の収益認識基準および IFRS15『顧客との契約から生じる収益』の収益認識モデルを概説する。第 3 章では、公的部門の取引を履行義務の有無で ABC の 3 つのカテゴリに分類することを提案している。第 4 章は本 CP で最も多くの頁数が割かれている最

重要箇所、カテゴリー B の収益認識について 2 つのアプローチ (IPSAS23 改訂アプローチとパブリック・セクター履行義務アプローチ (PSPOA)) を提案する。第 5 章では現行 IPSAS23 の適用上の問題として資金的補助金とサービス現物給付を紹介する。しかし、具体的な解決策の提案は行っていない。第 6 章では、非交換費用認識について 2 つのアプローチ (拡張した債務発生事象アプローチと費用における PSPOA) を提案する。第 7 章では、主に非契約債権・債務の当初認識時の測定と事後測定の問題を検討している。付録 A は、第 4 章提案の 2 つのアプローチそれぞれについて 4 つの観点 (① IPSASB フレームワークとの矛盾はないか、②他の IPSAS との矛盾はないか、③現行の交換・非交換取引区別の困難性を解決するか、④複数年にまたがる収益認識が可能か) で長所・短所を表形式で示している。付録 B は、設例を 3 つ挙げ (①用途を特定しない一般補助金、②用途特定 (ワクチン予防接種) 補助金、③複数年研究補助金)、それぞれにつき資源受取者の収益認識と資源提供者の非交換費用認識について第 4 章および第 6 章提案の各アプローチを用いた場合の会計処理を説明している。

### 3.2 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 が提案したカテゴリ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 改訂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 (IPSAS23 改



図表 3：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
収益認識方法	IPSAS23改訂版	アプローチ1 または アプローチ2	IFRS15をコンバージェンスした新たなIPSAS

出典：CP, pars.3.3～3.11 をもとに筆者作成

訂アプローチとパブリック・セクター履行義務アプローチ (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。

### 3.3 カテゴリーB取引の2つのアプローチ

CPはアプローチ1を交換・非交換アプローチ(IPSAS23改訂アプローチ)と呼ぶ。アプローチ1は現行IPSAS23の収益認識方法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改訂を適用し、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)の適切な会計処理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、CPは具体的なガイダンス案を示さず、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の解決につながらないだろうことをCP自ら指摘している(par.4.12)。

オプション(b)～(e)は時間要件(time requirement)の適切な会計処理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

図表4：アプローチ1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 obligations) に分類する
オプション (e)	時間要件を伴う移転は純資産で認識し、後で財務業績報告書(P/L)でリサイクルする

出典：CP,pars.4.4～4.24 をもとに筆者作成

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) に分類することで、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 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 フレームワーク第5章「財務諸表の構成要素」において定義されたものである。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)。しかしながら、これらはIPSASで今まで実際に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

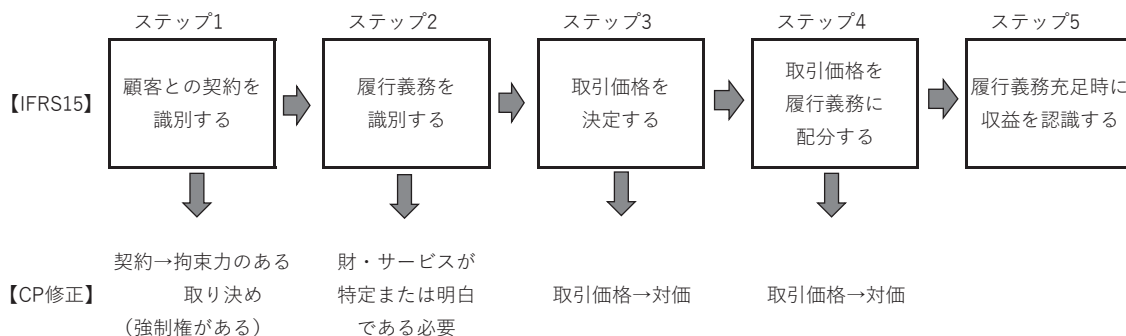
の経過とともにその他の義務を消去し、同額の収益を認識する (pars.4.20-4.23)。

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)。

もう一つのアプローチ2は別名、パブリック・セクター履行義務アプローチ (the Public Sector Performance Obligation Approach, 以下PSPOA という) である。これはIFRS15の収益認識の5つのステップを公的部門で適用するものである。

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。まず、ステップ1顧客との契約 (contract) 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たうえで、契約 (contract) を拘束力ある取り決め (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)

図表 5:IFRS15 と CP の PSPOA の 5 つのステップ



出典：CP,par.2.22,par.4.28 をもとに筆者作成

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、取り決めに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特定されるサービスの性質、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。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 (transaction 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判断指標になるとする (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別個の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一的であるために独立販売価格を識別することが困難である。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 (par.4.53)。

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)。

#### 4. 批判的検討

CPの提案内容について、①時間要件 (time

requirement) の会計処理、②履行義務による取引の分類、③アプローチ1 (IPSAS23改訂)、④アプローチ2 (PSPOA)、の4つの観点から批判を加える。

#### 4.1 時間要件 (time requirement) の会計処理

既に述べたとおり現行 IPSAS23 では、時間要件 (time requirement) がある移転は、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であっても、資産の支配を得た時点で全て収益を認識する。これについて CP は問題を提起し、その改善を図るために今回、複数の提案がなされている。しかしながら、そもそも具体的に何が問題であるかの考察が不足していると考える。交換取引ではない公的部門の資源移転において、そもそも収益と費用を対応させることが必要なのであろうか。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<sup>8</sup>。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運営業績の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。

さらに、非交換取引において収益と費用の対応関係が必要とした場合には、資本的補助金の会計処理にも大きな影響を及ぼすといえる。現行で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ていない。国際会計基準 IAS20『政府補助金の会計処理、および、政府援助の開示』(1983) では、固定資産の取得のための補助金の収益認識を固定資産の耐用年数にわたって行うこと、および、収益認識を次期以降に繰り延べる繰延収益の負債計上を要求する。しかし IAS20 の会計処理について CP は明確に IPSASB フレームワーク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)。PSPOA においても時間要件 (time requirement) のみでは履行義務といえないと指摘しており、どのような理論的根拠で時間要件 (time requirement) について現行処理を否定するのか検討が必要だろう。

#### 4.2 履行義務にもとづく取引の分類

実務において交換・非交換取引の区別の困難性の克服のために提案された ABC カテゴリーであるが、履行義務の有無の区別はさらに困難である可能性が高い。

図表6で示すとおり、現行の境界線は非交換取引と交換取引の間の「あ」のみである。これにたいし、CP 提案の境界線は「い」「う」の2つとなり区別の困難性は増す。さらに、カテゴリー ABC 判定は次の3つの点で難しいといえるだろう。1つめは、履行義務があると言う場合に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

<sup>8</sup> 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。



図表 6：履行義務によるカテゴリー分類

現行	非交換取引	あ	交換取引		
CP提案	カテゴリーA	い	カテゴリーB	う	カテゴリーC
収益 認識 方法	IPSAS23改訂版		アプローチ1 または アプローチ2		IFRS15をコン バージョン した新たな IPSAS

出典：筆者作成

源返還を要する付帯条件 (condition) だけでなく、取り決めに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たことである。公的部門において、資源受取者が取り決めに違反した場合に資源提供者が具体的な対抗措置を取るかどうかの判断は具体的な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。2つめは、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であり、履行義務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ことである。そして、最後に交換取引かつカテゴリー B に分類する場合の境界線の「う」の判定が難しいことである。CP は具体例を挙げていないが、どのような場合が該当するのか境界線が危ういといわざるをえない。

#### 4.3 アプローチ 1 (IPSAS23 改訂)

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) は適切であると考ええる。いかに詳細なガイダンスを提供しても全ての問題を解決できないとしても、現状の判定のあいまいさを解消する手段としては適切である。

時間要件 (time requirement) の適切な会計処理に対応するための選択肢であるオプション (c) ~ (e) については、先に述べたとおり公的部門において収益と活動コストを対応させることが合理的でないとの理由から不適切であると考ええる。また、時間要件を付帯条件 (condition)

に分類するオプション (c) は負債の定義を満たさない繰延収益を認めるものであり、IPSASB フレームワークと矛盾することになると同時に財政状態が歪むことにつながり、財務報告利用者の理解可能性を損ねると考える。さらに時間要件をその他の債務 (other obligations) とするオプション (d) も、IPSASB フレームワークで財務諸表の構成要素の定義を満たさないその他の債務 (other obligations) の計上を認めているとはいえ、あくまでも例外処理であり、今まで他の IPSAS で使用されていないことを考えれば、オプション (c) と同様に財務報告利用者の理解可能性を損ねると考える。

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あり、財務報告利用者の理解可能性を損ねると考える。

以上を考慮すると時間要件を開示または注記する提案オプション (b) が最も適切であると考ええる。受取資源について条件違反した場合の明白な返還義務がないものについて、時間要件 (あるいは拘束) が付されていることを示すことは財務報告の利用者の意思決定に有用だろう。

#### 4.4 アプローチ 2 (PSPOA)

PSPOA は IFRS15 を公的部門で採用するた

めに修正したものである。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取引にたいしIFRS15を採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、特定の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、財源を先に提供して活動を実施する取引をIFRS15と同じ枠組みで処理することは適切とはいえないだろう。

また、PSPOAにおいても時間要件 (time requirement) のみでは履行義務といえないと指摘しており、履行義務の判定が重要になる。先に示したとおり履行義務の識別の困難さを考慮するとカテゴリーBにPSPOAを適用することは実務上、難しいと考える。

## 5. おわりに

収益認識に関するCP提案を批判的に検討した。その結果、現行のIPSAS23の枠組みの大幅な変更は必要ないと考える。IPSASとIFRSのコンバージェンスは財務報告利用者の理解可能性を高めるという観点から重要である。しかしながら、もともと企業の交換取引を対象とするIFRS15を性質が全く異なる非交換取引で採用することには無理があり、かつその必要性は低いと考える。非交換取引においては、履行義務の識別自体が困難であるといわざるをえず、現行の交換・非交換取引の区別以上に適用は難しいといえるだろう。IPSAS23の改定理由である時間要件 (time requirement) への対応についても、非交換取引である以上、そこに収益と費用の対応を求める必要性が低いことを指摘した。目的外使用をした場合に受取資源の返還義務が明確化されている付帯条件 (condition) のみを負債計上する方が、取引識別の容易さは確保されるといえるだろう。

## 【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
- 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, updated 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*.