

国際公会計基準 (IPSAS) 資産・負債に関する基準関係②

2012年1月27日

国際公会計基準審議会 前委員(日本代表)

日本公認会計士協会 常務理事

公認会計士 関川 正

(注)本資料に記載された事項は個人的見解であり、国際公会計基準審議会や日本公認会計士協会、所属する監査法人等の公式見解を示すものではない

目次

スライド番号

1. 資産及び負債に関するIPSAS一覧	2
----------------------	---

非交換取引による収益(IPSAS 23)

2. 適用範囲・定義	3
3. 資源の流入に関する分析フロー	4
4. 資産の認識・測定	5
5. 負債、収益の認識・測定	7
6. 租税の取り扱い	10
7. 移転	12

サービス委譲契約：委譲者(IPSAS 32)

8. サービス委譲契約とは	14
9. 適用範囲・IFRC 12との関係	15
10. 定義	16
11. 資産の認識・測定等	18
12. 負債の認識・測定(2つのモデル)	19
13. サービス委譲契約の類型	20

1.資産及び負債に関するIPSAS一覧

IPSAS #	内容	ご説明対象	IPSAS #	内容	ご説明対象
5	借入費用	○	19	引当金、偶発債務及び偶発資産	対象外
7	関連法人への投資	対象外	21	非資金生成資産の減損	○
8	ジョイント・ベンチャーに対する持分	対象外	23	非交換取引による収益	◎
9	交換取引からの収益	対象外	25	従業員給付	対象外
11	工事契約	対象外	26	資金生成資産の減損	対象外
12	棚卸資産	対象外	15,28-30	金融商品関係基準	対象外
13	リース	対象外	31	無形資産	対象外
16	投資不動産	対象外	32	サービス委譲契約：委譲者	◎
17	有形固定資産	○			

◎：第13回研究会（本日）にてご説明

○：第11回研究会（2011/10/18開催）にてご説明済み

2.非交換取引による収益（IPSAS 23）～適用範囲・定義

適用範囲(2項)

非交換取引から生じる収益が適用対象。主体結合から生じる非交換取引は対象外。

定義(5項、9項、IPSAS 9第11項)

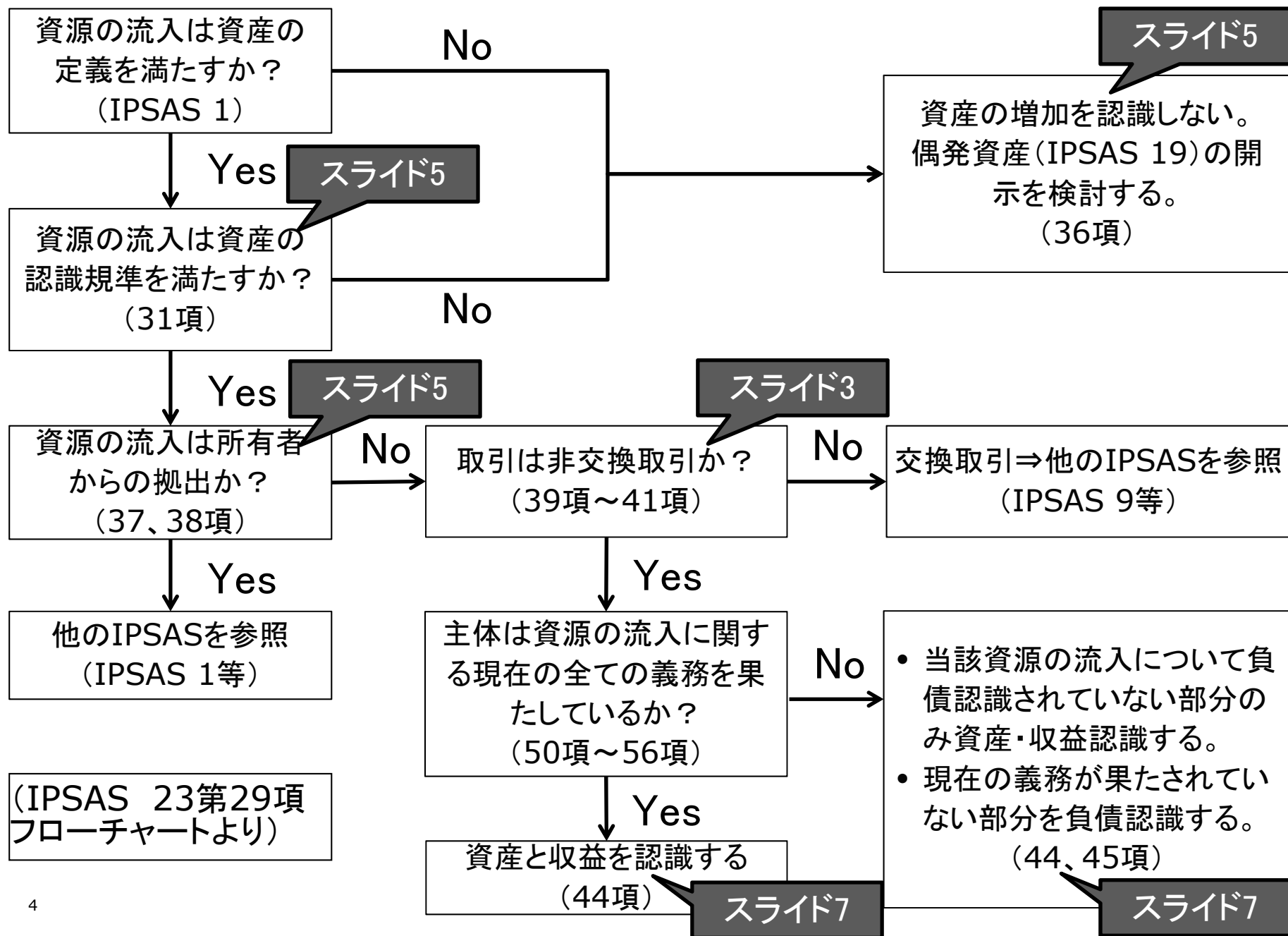
非交換取引とは、

…交換取引ではない取引である。

非交換取引においては、主体は他の主体から受領した（又は他の主体へ移転する）価値とほぼ等価値の交換を行わない（不等価交換）。

例) 租税、移転収入(補助金、債務免除、罰金、遺贈、贈与、寄付等)

3. 非交換取引による収益 ~ 資源の流入に関する分析フロー



4-1.非交換取引による収益 ～資産の認識・測定①

資産の認識規準(31項)

非交換取引からの資源(役務の提供によるものを除く)について、以下の両方を満たす場合は資産を認識しなければならない。

- 1.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可能性が高く、かつ
- 2.資産の公正価値が信頼性をもって測定できる場合

⇒上記1.のみ満たす場合は偶発資産として開示する(IPSAS 19第43項、105項)。

所有者からの拠出の場合(37項、38項)

資源の流入が所有者からの拠出と判断された場合、資産を認識し、同額の純資産を認識する。

例1)資源の拠出前又は拠出時に、拠出者等から、資源受領者の純資産の一部を形成するために拠出する正式な指定があった場合

例2)売却・移転・払戻可能な金融持分(純資産)とする正式な合意があった場合

4-2.非交換取引による収益 ～資産の認識・測定②

非交換取引と交換取引の区分(41項)

なお、取得した資産について、非交換取引の部分と交換取引の部分から構成されていることがある。分離できる際は分離し、交換取引部分にはIPSAS 9等を、非交換取引部分にはIPSAS 23を適用する。

非交換取引部分と交換取引部分を分離できない場合は非交換取引として扱う。

当初認識時の測定(42項)

非交換取引により取得した資産は取得時点の公正価値で測定する。

5-1. 非交換取引による収益 ～負債、収益の認識・測定①

収益認識(44項、45項)

資産認識した非交換取引による資源流入のうち、負債認識されている部分を除いた部分を収益認識しなければならない。

主体が負債認識された義務を果たすのに応じて、負債の簿価を減少させ、同額の収益を計上する。

収益測定(48項)

非交換取引により生じた収益は純資産の増加額により測定しなければならない。

・非交換取引に負債が発生しない場合
資産計上額 = 収益計上額

・非交換取引に負債が発生する場合
資産計上額 - 負債計上額 = 収益計上額

= 純資産の増加額

⇒非交換取引において負債が発生する場合には、次のスライドで解説

5-2. 非交換取引による収益 ～負債、収益の認識・測定②

資産に付された合意事項

資産が合意事項(以下1.又は2.)を付けて移転されることがある。

1.条件(Condition)(17項)

…資産の将来の経済的便益又はサービス提供能力を移転者の指定通りに費消しなかった場合に、移転資産(又はそれに相当する将来の経済的便益又はサービス提供能力)を移転者に返還しなければならない合意事項

例) 中央政府から地方政府の公営住宅供給主体に対する以下の条件付き資金移転(IG20項)

① 1,000戸以上の供給戸数の増加

② 移転した資金を公営住宅供給目的に沿うように使用すること

⇒ ①②のどちらかを満たさなかった時点で公営住宅供給主体は中央政府に資金を返還しなければならない場合、この資金移転は条件付き資金移転である。

2.制限(Restriction)(19項)

…当該制限に反しても移転資産等を移転者に返還しなくてもよい合意事項

例) 政府から大学に土地が移転され、校舎建設が移転合意で指定されているものの、当該合意には土地が校舎に使用されなかった場合返還されることが指定されていない場合(IG23項)

5-3.非交換取引による収益 ～負債、収益の認識・測定③

(前スライドより続く)

1.条件のケース(17項)

移転資産を受領した主体は、条件の付された資産の支配を当初獲得したときに、第三者に対して将来の経済的便益又はサービス提供能力を移転するという義務を負うこととなる。

⇒当該義務に相当する額を負債計上し、義務を遂行するに
応じて収益に振り替えていく

2.制限のケース(19項)

制限に反した場合、裁判等により別途罰科金が科されるものと考えられる。この義務は移転資産についての義務とは別個の義務であるため、移転資産を認識した際に負債計上する必要はない。

⇒移転資産と同額を収益計上

6-1. 非交換取引による収益 ～租税の取り扱い①

定義(7項)

租税とは、

…公的主体に対して収益を付与するために制定された法令に従って、公的主体に強制的に支払った又は支払うべき経済的便益又はサービス提供能力である。

租税には、法令違反により課される料料又はその他の罰金は含まない。

租税に関する資産の認識(59項)

課税事象(※)が発生し、資産の定義を満たした場合、租税に関して資産を認識しなければならない。

※ 課税事象とは(7項)

…政府や立法機関、その他当局が課税対象となると判断した事象である。

課税事象の例(65項)

税目	課税事象
所得税	課税期間において納税者が課税所得を稼得したこと
消費税(付加価値税)	課税期間において納税者が課税対象活動を実施したこと
相続税	課税資産を所有していた人の死去

6-2. 非交換取引による収益 ～租税の取り扱い②

租税に関する資産の測定(42項、67項)

租税に関する資産はその取得日における公正価値で測定される。

課税事象の発生時点と徴税時点が異なる場合は、過去の徴税履歴に基づいた統計モデル等を使用して租税取引から生じる資産の金額を見積もることとなる(68項)。

課税事象が発生前に入金された部分は前受金として負債計上される(66項)。

租税制度を通じて支払われる費用と租税特別措置

租税収入は総額により計上しなければならない。租税制度を通じて支払われる費用(振込手数料等)を控除してはならない(71項)。

ただし、租税特別措置による減収額を含めて租税収入とし、租税特別措置による減収額を費用計上してはならない(73項)。

(租税特別措置による減収額を費用計上してはならない理由)

租税特別措置を実施することで、本来であれば(措置を実施していなければ)得られたであろう租税収入が失われることとなる。当該逸失部分は実現しなかった収益であり、費用や資源の流出入をもたらすものではない(74項)。

したがって、租税特別措置適用後の実徴税額を租税収入として計上することとなる。

7-1. 非交換取引による収益 ～移転①

定義(7項)

移転とは、

- ・・・租税以外の非交換取引による将来の経済的便益又はサービス提供能力の流入をいう。

IPSAS 23に規定されている移転から、「1.贈与及び寄付(現物寄付を含む)」「2.サービスの現物給付」「3.低利借入」を取り上げる。

1.贈与及び寄付(現物寄付を含む)(93項～97項)

「条件」(スライド8参照)を付して現物寄付がなされた場合、当初認識時、借方側は、公正価値をもって資産計上する。貸方側は、当該「条件」に係る部分を負債計上し、残りの部分を収益計上する。「条件」を満たすに応じ、対応する負債を収益に振り替える処理を行うこととなる(96項)。

7-2. 非交換取引による収益 ～移転②

2. サービスの現物給付(98項～103項)

サービスの現物給付については、資産及び収益を認識できる(認識は必須ではない)。

個人から公的主体に対して非交換取引により提供されるサービスは、その提供から生じる将来の経済的便益及びサービス提供能力を主体が支配している場合、資産の定義を満たす。

ただし、その金額の測定が困難なケースが多く、IPSAS 23では計上を任意とした。

サービスの現物給付の例)

- 他国政府や国際機関からの専門的な援助
- 公営学校が生徒の両親から受ける無償での役務提供

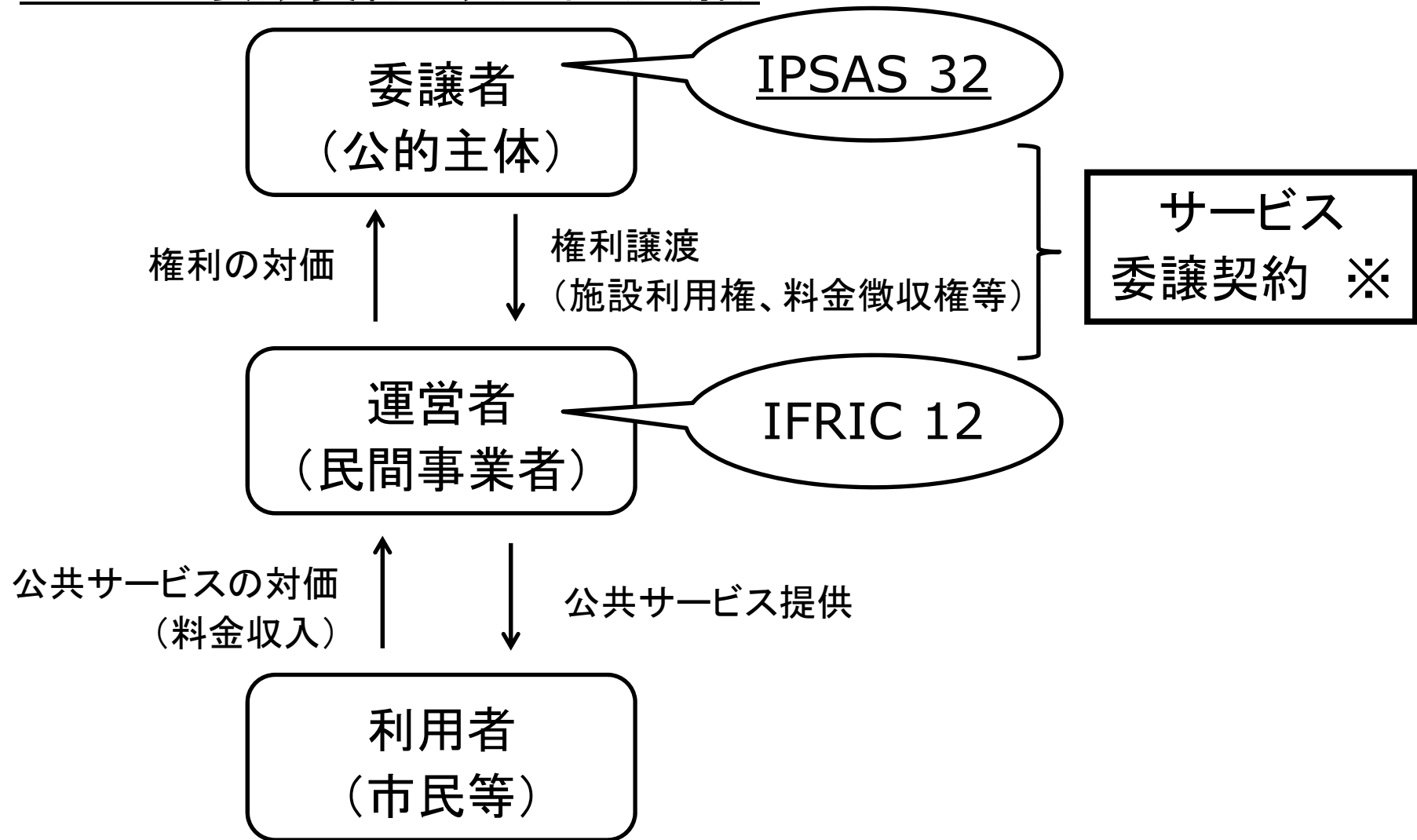
3. 低利借入(105A項、105B項)

低利貸付は、市場金利よりも低利な借入である。当初認識(IPSAS 29)において、入金額と公正価値(入金額を市場金利で割り引いた現在価値)の差額を非交換取引による収益として認識する。

なお、借入について条件が付されている場合は収益ではなく負債認識する。

8. サービス委譲契約: 委譲者(IPSAS 32) ~ サービス委譲契約とは

サービス委譲契約の典型例(図解)



※委譲者と運営者の契約形態ごとのIPSAS適用関係については、
14 スライド20で説明する。

9. サービス委譲契約: 委譲者(IPSAS 32) ~適用範囲等

適用範囲(5項、6項)

運営者が、委譲者に代わって公共サービスを提供する契約が本基準の適用対象である。

公共サービスを提供しない契約や、委譲者により支配されていないサービス単位・管理単位に係る契約は対象外である。

IFRIC 12との関係

IPSAS 32は、運営者側(民間事業者側)の会計処理を規定するIFRIC 12「サービス委譲契約」を反転(mirror)させることを企図して、作成されている(AG1項)。

これは、運営者側・委譲者側の双方が、資産を計上したり、費用処理したりする不整合がないように配慮したものである。

10-1. サービス委譲契約 ～定義①

定義(8項)

委譲者(Grantor)

…公的主体側。サービス委譲資産を運営者に委譲する主体。

運営者(Operator)

…民間事業者側。公共サービスを提供するために委譲者が支配するサービス委譲資産を使用する主体。

サービス委譲契約

…委譲者と運営者の間で取り交わされる拘束力のある契約であり、以下の内容を有する。

- ①運営者が委譲者に代わり、特定期間公共サービスを提供するためにサービス委譲資産を提供し、
- ②当該契約期間にわたり当該サービスに対して補償を受ける

10-2. サービス委譲契約 ～定義②

定義(前スライドより続く)

サービス委譲資産

…サービス委譲契約に基づき公共サービスを提供するために使用される資産であり、

① 運営者により提供される場合

(=運営者が建設、制作又は第三者から購入するか、運営者の保有する資産)

又は

② 委譲者により提供される場合

(=委譲者の保有する資産か、委譲者の保有する資産の改良)

がある。

11. サービス委譲契約 ～資産の認識・測定等

資産の認識・測定等

以下を満たす場合、委譲者は、運営者から提供された資産や委譲者の既存資産の改良部分を、サービス委譲資産として認識しなければならない(9項)。

1. 委譲者が、運営者の提供しなければならないサービス内容、提供対象、提供時期の決定を支配・規制しており、かつ
2. 委譲者が、所有又は受益権等の方法により契約期間終了時に重要な残余持分を支配している場合

当初認識時、サービス委譲資産は公正価値で測定しなければならない(11項)。

また、サービス委譲資産は他の固定資産(IPSAS 17)と別区分に計上しなければならない(12項)。

建設途中のサービス委譲資産について(AG23項)

サービス委譲契約上、運営者が委譲者に建設・制作の進捗を報告することが要求されている場合、建設・制作に係る費用を測定することができるため、IPSAS 17又はIPSAS 31の認識要件を満たす。

この場合、建設途中であってもサービス委譲資産として資産計上が求められる。

12. サービス委譲契約 ～負債の認識・測定(2つのモデル)

負債の認識・測定

9項に基づきサービス委譲資産を認識した場合(スライド18)、委譲者は負債も認識しなければならない(14項)。

当初認識する負債の計上金額は、サービス委譲資産の額と同額である。ただし、委譲者と運営者の間で対価の授受がある場合は、当該金額を負債の計上金額に加減する(15項)。

負債認識に係る2つのモデル(17項)

サービス委譲資産の交換取引において、委譲者は運営者に対し、以下の方法を組み合わせることにより補償する:

1. 金融負債モデル: 運営者に金銭を支払う
2. 運営者への権利譲渡モデル: 下記のような方法により補償する

- ① 運営者に、サービス委譲資産を利用する第三者に対する料金徴収権を付与する方法
- ② 運営者に、他の収益を生む資産の利用権を付与する方法
(他の資産の例: 一般市民患者を処置するため委譲者が利用している病院の私的な別棟、公共施設に隣接する私的な駐車場など)

13. サービス委譲契約 ～契約形態ごとのIPSAS適用関係

	借手	サービス提供者			所有者	
		サービス及び維持管理契約	施設改修、運営、事後譲渡	施設建設、運営、事後譲渡	施設建設、運営	完全移転・民営化・法人化
一般的な契約形態	リース(例: 委譲者から運営者へのリース)	サービス及び維持管理契約	施設改修、運営、事後譲渡	施設建設、運営、事後譲渡	施設建設、運営	完全移転・民営化・法人化
資産の所有権	委譲者			運営者		
資本投下	委譲者			運営者		
需要リスク	共有	委譲者	委譲者及び/又は運営者		運営者	
一般的な期間	8～20年	1～5年	25～30年		無期限(又は契約・免許で制限)	
残余持分	委譲者			運営者		
関連するIPSAS	IPSAS 13	IPSAS 1	IPSAS 32/ IPSAS 17/IPSAS 31		IPSAS 17/ IPSAS 31(認識中止)/ IPSAS 9(収益認識)	

(IPSAS 32実務指針より)

IPSAS 32の対象