

関連規定等

※下線部は事務局が加筆

独立行政法人通則法（平成 11 年法律第 103 号）

（企業会計原則）

第三十七条 独立行政法人の会計は、主務省令で定めるところにより、原則として企業会計原則によるものとする。

中央省庁等改革の推進に関する方針（平成 11 年 4 月 27 日中央省庁等改革推進本部決定）

17. 財務諸表等

（3）独立行政法人の会計基準は企業会計原則によることを原則とするが、公共的な性格を有し、利益の獲得を目的とせず、独立採算制を前提としない等の独立行政法人の特殊性を考慮して必要な修正を加えるものとする。そのため、会計専門家を交えて細目について必要な研究を行うものとする。

独立行政法人の財務報告に関する基本的な指針（平成 29 年 9 月 1 日）

設定の趣旨と経緯

5 その一方で、独立行政法人会計基準の改訂にあたって、実務上の課題への対応を優先してきたため、以下のような独立行政法人の会計制度を取り巻く環境の変化に伴う様々な課題が指摘されたものの、解決策が必ずしも十分に反映されていなかった。

- ・ 特殊法人等の独立行政法人化によって、国の財源措置のみに依存せず多種多様な業務を実施する法人の存在も踏まえて、平成 15 年に独立行政法人会計基準の改訂が行われたものの、理論的・体系的な整理は十分に行われていないのではないか。
- ・ 独立行政法人の会計は、独立行政法人通則法（平成 11 年法律第 103 号）により「原則として企業会計原則」とされているため、国際財務報告基準とのコンバージェンスに伴う企業会計基準の改定の動向も踏まえた検討が必要ではないか。
- ・ 独立行政法人の特性から生じる固有の取引に関する概念を整理するにあたり国際公会計基準も参考になるが、独立行政法人の会計制度の枠組みを構築していた当時は、国際公会計基準自体が作成途上にあつたため、改めて検討が必要ではないか。

本指針の性格と取扱い

8 本指針は、独立行政法人の財務報告の基礎にある前提や概念を体系化したものである。また、今後の独立行政法人会計基準及び関係通知の改訂等にあたっての基本的な指針を提示するものであり、独立行政法人会計基準及び関係通知に定められていない財務報告上の論点を取り扱う際に参照されるものである。

財務情報だけでは成果情報が提供されない

1. 12

営利企業の成果情報のほとんどは、売上高、利益額等といった財務情報によって提供されるが、このような財務情報は必ずしも独立行政法人にとっての成果情報とはならない。

1. 13

独立行政法人の成果情報には、サービスの提供の確実な実施がなされたか、またはサービスの提供がどの程度なされたかという点に着目した情報が含まれる。

このため、独立行政法人の成果情報には、財務情報のみならず、非財務情報も含まれる。

1. 14

独立行政法人の損益の対応関係は、基本的にはサービスを提供するための費用とそれを賄う財源としての収益という関係にあり、営利企業のような収益を獲得するために費消した費用という関係とは異なる。

財務報告の目的・機能

2. 4

独立行政法人の財務報告は、法人の長の説明責任目的と財務報告利用者の意思決定目的に関して有用な情報を提供するものである。

2. 5

財務報告利用者の情報ニーズを満たす財務報告は、法人の長の立場からは説明責任を履行する機能を果たすものであり、財務報告利用者の立場からは意思決定に資する情報を提供する機能を果たすものである。

財務諸表の構成要素の関連概念

サービス提供能力

3. 5

独立行政法人のサービス提供能力とは、独立行政法人の目的の達成に寄与するサービスを提供する能力であり、必ずしも正味キャッシュ・インフローを生み出すことなくその目的を達成できるものをいう。

経済的便益

3. 6

独立行政法人の経済的便益とは、キャッシュ・インフロー、もしくはキャッシュ・アウトフローの減少をいう。

財務諸表の構成要素

負債

3. 9

独立行政法人の負債とは、過去の事象の結果として独立行政法人に生じている現在の義務であり、その履行により独立行政法人のサービス提供能力の低下又は経済的便益を減少させるものをいう。

収益

3. 14

独立行政法人の収益とは、サービスの提供、財貨の引渡又は生産その他の独立行政法人の業務に関連し、資産の増加又は負債の減少をもたらすものであり、独立行政法人の会計上の財産的基礎が増加する取引を除いたものをいう。

BC2. 41

株式会社等の営利企業では、同業他社との比較分析を行うことによって業績の評価を行うことが可能であるが、独立行政法人の場合には、独立行政法人が民間の主体に委ねた場合には必ずしも実施されないおそれのある業務や、一の主体に独占して行わせることが必要な業務を担っているという制度前提を踏まえれば、他法人との比較が馴染まないことが多いと考えられるため、過

去の業績との対比が有用となる。

負債

義務

BC3. 27

独立行政法人の特性を踏まえると、負債は法的な債務に限定されないことから、「義務」に着目して定義付けることとした。また、第1章では、以下のように独立行政法人の特徴を示しており、これを踏まえて「義務」の概念を整理する必要がある。

- ・ 事務・事業の実施には国による一定の関与を受ける。
- ・ 国が公共性の高い事務・事業の確実な実施に必要な財源措置を実施する。

本章では「義務の存在を示す指標」や「義務が存在することを示唆する事象」について言及しないものの、義務の概念を踏まえた負債の認識・測定については、本指針の考え方を踏まえて設定される独立行政法人会計基準の定めに委ねることとした。

独立行政法人の特性から生じる固有の取引

BC3. 28

負債概念の理解に資するために、独立行政法人の特性から生じる固有の取引について、その考え方を例示することとした。

・ 独立行政法人の運営費交付金は、国民から徴収された税金その他の貴重な財源で賄われるものであることから、独立行政法人には運営費交付金を適切かつ効率的に使用する責務が課されることになる。

したがって、運営費交付金の受領により、独立行政法人は運営費交付金を用いてサービス受益者に対してサービスを提供する義務を負うことになり、そのような義務が未履行である場合には、独立行政法人に現在の義務が生じており、その履行により独立行政法人のサービス提供能力の低下又は経済的便益が減少することとなる。

成果情報の考え方の修正

BC3. 41

第1章では、財務情報だけでは成果情報が提供されないという独立行政法人の特徴を示す中で、「業務運営の財源の大部分を国からの運営費交付金が占める独立行政法人」の特徴を踏まえ、損益の対応関係が基本的にはサービスを提供するための費用とそれを賄う財源としての収益という関係になり、営利企業のような「収益を獲得するために費消した費用」という関係とは異なることを示した。

他方で、「業務運営の財源の大部分を交換取引の対価収入が占める独立行政法人」では、設備資金や退職手当資金等の支弁対象を上回る対価収入を獲得することに注目すると、損益の対応関係が「収益を獲得するために費消した費用」という関係になることがある。

なお、この場合でも、成果情報の考え方として、利益獲得等を目的とする株式会社等の営利企業とは異なり、サービスの提供の確実な実施がなされたか、またはサービスの提供がどの程度なされたかという点に着目して評価されるという独立行政法人の特徴に変わりはない。

企業会計基準第29号 収益認識に関する会計基準（平成30年3月30日、改正令和2年3月31日）

1. 本会計基準は、本会計基準の範囲（第3項及び第4項参照）に定める収益に関する会計処理及び開示について定めることを目的とする。なお、本会計基準の範囲に定める収益に関する会計処理及び開示については、「企業会計原則」に定めがあるが、本会計基準が優先して適用される。

3. 本会計基準は、次の(1)から(7)を除き、顧客との契約から生じる収益に関する会計処理及び開示に適用される。

- (1) 企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」(以下「金融商品会計基準」という。)の範囲に含まれる金融商品に係る取引
- (2) 企業会計基準第 13 号「リース取引に関する会計基準」(以下「リース会計基準」という。)の範囲に含まれるリース取引
- (3) 保険法(平成 20 年法律第 56 号)における定義を満たす保険契約
- (4) 顧客又は潜在的な顧客への販売を容易にするために行われる同業他社との商品又は製品の交換取引(例えば、2 つの企業の間で、異なる場所における顧客からの需要を適時に満たすために商品又は製品を交換する契約)
- (5) 金融商品の組成又は取得に際して受け取る手数料
- (6) 日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第 15 号「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」(以下「不動産流動化実務指針」という。)の対象となる不動産(不動産信託受益権を含む。)の譲渡
- (7) 資金決済に関する法律(平成 21 年法律第 59 号。以下「資金決済法」という。)における定義を満たす暗号資産及び金融商品取引法(昭和 23 年法律第 25 号)における定義を満たす電子記録移転権利に関連する取引

5. 「契約」とは、法的な強制力のある権利及び義務を生じさせる複数の当事者間における取決めをいう。

6. 「顧客」とは、対価と交換に企業の通常の営業活動により生じたアウトプットである財又はサービスを得るために当該企業と契約した当事者をいう。

7. 「履行義務」とは、顧客との契約において、次の(1)又は(2)のいずれかを顧客に移転する約束をいう。

- (1) 別個の財又はサービス(あるいは別個の財又はサービスの束)
- (2) 一連の別個の財又はサービス(特性が実質的に同じであり、顧客への移転のパターンが同じである複数の財又はサービス)

8. 「取引価格」とは、財又はサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ると見込む対価の額(ただし、第三者のために回収する額を除く。)をいう。

92. 我が国においては、企業会計原則に、「売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限る。」(企業会計原則 第二 損益計算書原則 三 B)とされているものの、収益認識に関する包括的な会計基準はこれまで開発されていなかった。

一方、国際会計基準審議会(IASB)及び米国財務会計基準審議会(FASB)は、共同して収益認識に関する包括的な会計基準の開発を行い、2014年(平成26年)5月に「顧客との契約から生じる収益」(IASBにおいてはIFRS第15号、FASBにおいてはTopic 606)を公表している。両基準は、文言レベルで概ね同一の基準となっており、当該基準の適用後、IFRSと米国会計基準により作成される財務諸表における収益の額は当該基準により報告されることとなる。

売上高、営業収入等、その呼称は業種や取引の種類により異なるが、収益は、企業の主な営業活動からの成果を表示するものとして、企業の経営成績を表示するうえで重要な財務情報と考えられる。

これらの状況を踏まえ、当委員会は、2015年(平成27年)3月に開催された第308回企業会計基準委員会において、IFRS第15号を踏まえた我が国における収益認識に関する包括的な会計基準の開発に向けた検討に着手することを決定し検討を開始した。

93. 当委員会では、検討の初期の段階で適用上の課題や今後の検討の進め方に対する意見を幅広く把握するため、2016年（平成28年）2月に「収益認識に関する包括的な会計基準の開発についての意見の募集」（以下「意見募集文書」という。）を公表した（2016年（平成28年）4月に一部改訂している。）。

意見募集文書では、次の事項を、収益認識に関する包括的な会計基準の開発の意義として掲げている。

- (1) 我が国の会計基準の体系の整備
- (2) 企業間の財務諸表の比較可能性の向上
- (3) 企業により開示される情報の充実

97. 当委員会では、収益認識に関する会計基準の開発にあたっての基本的な方針として、IFRS第15号と整合性を図る便益の1つである国内外の企業間における財務諸表の比較可能性の観点から、IFRS第15号の基本的な原則を取り入れることを出発点とし、会計基準を定めることとした。また、これまで我が国で行われてきた実務等に配慮すべき項目がある場合には、比較可能性を損なわせない範囲で代替的な取扱いを追加することとした。

102. 本会計基準で取り扱う範囲は、IFRS第15号と同様に、顧客との契約から生じる収益とし、顧客との契約から生じるものではない取引又は事象から生じる収益は、本会計基準で取り扱わないこととした。

契約の相手方が、対価と交換に企業の通常の営業活動により生じたアウトプットである財又はサービスを得るために当該企業と契約した当事者である顧客（第6項参照）である場合にのみ、本会計基準が適用される。

212. 2018年会計基準では、取引価格とは、財又はサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ると見込む対価の額（ただし、第三者のために回収する額を除く。）をいう（第47項参照）としており、我が国の売上に係る消費税等は、第三者に支払うために顧客から回収する金額に該当することから、2018年会計基準における取引価格には含まれない。

2017年公開草案に対して、非課税取引が主要な部分を占め、消費税等の負担者と認められる等の理由により、消費税等の税込方式を採用する企業から、税込方式を容認すべきであるとの意見が寄せられた。審議の結果、税込方式を認める場合、2018年会計基準における取引価格の定義に対する例外を設けることになり、また非課税取引が主要な部分を占める企業における売上に係る消費税等の額は重要性に乏しい等の理由により、代替的な取扱いを定めないこととした。

ただし、2018年会計基準の適用初年度において、消費税等の会計処理を税込方式から税抜方式に変更する場合には、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として、過去の期間に消費税等が算入された固定資産等の取得原価を修正することとなるが、相当の期間にわたり情報を入手することが必要となり、実務的な対応に困難を伴うことが想定されるため、適用初年度の期首より前までに消費税等が算入された固定資産等の取得原価から消費税等相当額を控除しないことができることとした（第89項参照）。

「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」（令和2年3月26日改訂）

第86 サービスの提供等による収益の会計処理

独立行政法人がそのサービスの提供等により得た収入については、これを実現主義の原則に従い、各期の収益として計上する。

（注67）

<注67> 国又は地方公共団体からの委託費の扱いについて

独立行政法人に対して国又は地方公共団体から支出された委託費については、独立行政法人のサービスの提供等の対価に該当するものであるため、他の主体からの受託収入と同様の会計処理を行う。ただし、国又は地方公共団体からの受託による収益と他

の主体からの受託による収益とは区別して表示しなければならない。

第14 負債の定義

- 1 独立行政法人の負債とは、過去の事象の結果として独立行政法人に生じている現在の義務であり、その履行により独立行政法人のサービス提供能力の低下又は経済的便益を減少させるものをいう。(注6)
- 2 負債は法律上の債務に限定されるものではない。
- 3 負債は、流動負債及び固定負債に分類される。

<注59> 金融商品及び賃貸等不動産の時価等に関する注記

- 1 保有する金融商品については、期末の時価等について注記する。

「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」に関するQ&A（令和2年6月最終改訂）

Q80-8 消費税の会計処理は税込み経理方式、税抜き経理方式ともに認められるか。

A 会計基準において消費税の経理処理に関する規定はないことから、双方の処理が認められる。なお、選択した処理方法については重要な会計方針として記載することが必要である。

Q80-6-1 注解59第1項において、金融商品の時価等について開示を行う理由は何か。

A

企業会計においては、国際財務報告基準とのコンバージェンスを図ることに加え、金融取引を巡る環境が変化する中で、投資者に対する情報提供等の観点から、金融商品の時価情報に対するニーズが拡大していること等を踏まえ、金融商品の時価等について開示を行うこととされている。

他方、独立行政法人においては、その会計が「原則として企業会計原則による」とされていること、独立行政法人が保有している金融商品は国民共通の財産であり、その有効活用を図る観点等から、国民その他の利害関係者に対して時価情報を提供することに一定の意義があると認められることから、独立行政法人会計基準においても金融商品の時価等について開示を求めるものである。

企業会計基準第30号 時価の算定に関する会計基準（令和元年7月4日）

3. 本会計基準は、次の項目の時価に適用する。

- (1) 企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」（以下「金融商品会計基準」という。）における金融商品
- (2) 企業会計基準第9号「棚卸資産の評価に関する会計基準」（以下「棚卸資産会計基準」という。）におけるトレーディング目的で保有する棚卸資産

23. 我が国においては、金融商品会計基準等において、公正価値に相当する時価（公正な評価額）の算定が求められているものの、算定方法に関する詳細なガイダンスは定められていない。一方、国際会計基準審議会（IASB）及び米国財務会計基準審議会（FASB）は、公正価値測定についてはほぼ同じ内容の詳細なガイダンスを定めている（国際財務報告基準（IFRS）においてはIFRS第13号「公正価値測定」（以下「IFRS第13号」という。）、米国会計基準においてはAccounting Standards Codification（FASBによる会計基準のコード化体系）のTopic 820「公正価値測定」（以下「Topic 820」という。))。

当委員会は、2010年に公正価値測定について国際的な整合性を図ることを提案する公開草案を公表したものの、国際的に整合性を図る取組み全体の方針を検討する中で、最終化をするに至らず、その後検討は中断されていた。

一方で、IFRS 第13号又はTopic 820 で要求されている公正価値に関する開示の多くは日本基準で定められていないことなどから、特に金融商品を多数保有する金融機関において国際的な比較可能性が損なわれているのではないかとの意見が聞かれており、2016年8月に当委員会が公表した中期運営方針において、日本基準を国際的に整合性のあるものとするための取組みに関する今後の検討課題の1つとして時価に関するガイダンス及び開示を取り上げていた。

これらの状況を踏まえ、当委員会は、2018年3月に開催された第381回企業会計基準委員会において、金融商品の時価に関するガイダンス及び開示に関して、国際的な会計基準との整合性を図る取組みに着手する旨を決定し検討を開始した。

当委員会では、検討を重ねたうえで、2019年1月に企業会計基準公開草案第63号「時価の算定に関する会計基準（案）」等を公表して広く意見を求めた。本会計基準は、公開草案に対して寄せられた意見を踏まえて検討を行い、公開草案の内容を一部修正したうえで公表するに至ったものである。

28. 本会計基準は、本会計基準の範囲（第3項参照）に含まれる時価をどのように算定すべきかを定めるものであり、どのような場合に資産、負債又は払込資本を増加させる金融商品を時価で算定すべきかを定めるものではない。

どのような場合に時価で算定すべきかについては、他の会計基準の定めに従う。例えば、市場価格のない株式等については、時価評価しないこととされている（金融商品会計基準第19項）。

IPSAS 第1号—財務諸表の表示（国際公会計基準書ハンドブック 2017年版）

見積りの不確実性の主要因

140. 主体は、報告日における、(a)将来に関して行う主要な仮定、及び(b)見積りの不確実性の他の主要な発生要因のうち、翌事業年度中に資産及び負債の帳簿価額に重要性のある修正を生じる重要なリスクがあるものに関する情報を開示しなければならない。当該資産及び負債に関して、注記には次の事項の詳細を記載しなければならない。

(a) その内容

(b) 報告日現在の帳簿価額

以上