

## 独立行政法人会計基準の改訂に関する論点の整理

### 収益認識

#### 1. 過去の共同ワーキング・チームにおいて議論した主な内容

○独立行政法人の会計に「収益認識に関する会計基準」（以下「収益認識基準」という。）の趣旨、会計処理及び開示を反映することについて検討する対象は、現行の「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」（以下「基準及び注解」という。）において「実現主義の原則に従い」とされている部分と整理できないか。具体的には、「サービスを直接的に受益する者との契約から生じる収益に関する会計処理及び開示」について、収益認識基準の考え方を取り入れ、収益を認識するように改訂するのはどうか。

○上記を除く、運営費交付金や施設費等をはじめとする独立行政法人固有の会計処理については、収益認識に関する議論の対象外と整理するのはどうか。

○消費税等の会計処理については、独立行政法人の特徴等を踏まえて、検討していくべきではないか。

#### 2. 今回の共同ワーキング・チームにおいて議論する主な論点

##### （1）「サービスを直接的に受益する者との契約から生じる収益」に含まれる範囲

○「サービスを直接的に受益する者との契約から生じる収益」のうち、「収益認識基準」の考え方を踏まえ、以下は適用除外とするのはどうか。

- ・ 企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」の範囲に含まれる金融商品に係る取引
- ・ 企業会計基準第 13 号「リース取引に関する会計基準」の範囲に含まれるリース取引
- ・ 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 など

○独立行政法人において、「サービスを直接的に受益する者との契約から生じる収益」に該当すると考えられる取引は、受託収入、手数料収入、売上高等が考えられる。

##### （2）消費税等の会計処理に関する検討

###### ① 現状の整理

○独立行政法人においては、現状、税抜方式と税込方式の双方が認められている。

○アンケートによると、各方式を選択した根拠は概ね以下のとおり区分できる。

	税抜方式（9法人）	税込方式（78法人）
根拠	<p>・消費税の会計処理について（中間報告）（平成元年1月18日 日本公認会計士協会 消費税の会計処理に関するプロジェクトチーム）に示された考え方</p> <p>消費税の会計処理について（中間報告）においては、仕入れ等に係る消費税は、一種の仮払金ないし売上等に係る消費税から控除される一種の通過支出であり、各段階の納税義務者である企業においては、<u>消費税の会計処理が損益計算に影響を及ぼさない方式（税抜方式）を採用することが適当である、とされている。</u></p>	<p>・消費税の会計処理について（中間報告）に示された考え方</p> <p>消費税の会計処理について（中間報告）においては、消費税の会計処理が損益計算に影響を及ぼさない方式（税抜方式）を採用することが適当であるとしつつも、<u>非課税取引が主要な部分を占める企業等当該企業が消費税の負担者となると認められる場合、簡易課税制度を採用した場合、その他企業の業種業態等から判断して合理性がある場合には、それに対応する会計処理方式（税込方式）を採用することができる、とされている。</u></p> <p>・予算執行管理と損益管理の整合性（効率的な業務遂行及び経営情報の適時把握を図る等）</p> <p>・損益計算書と予算の実績である決算報告書の整合性</p>

## ② 消費税等に関する独立行政法人における整理

○消費税等に関する独立行政法人における整理を以下の観点から行った。

観点	内容
消費税の最終負担者 →税込を採用する根拠	消費税の一般的な性格として、事業者に課される消費税相当額は、コストとして販売価格に織り込まれ、最終的には消費者が負担することが予定されているものの、消費税の対象外取引及び非課税取引が主要な部分を占める多くの独立行政法人においては、当該法人が消費税の最終負担者と考えられる。
予算制度との関係 →税込を採用する根拠	独立行政法人は公共的な性格を有し、利益の獲得を目的とした業務運営を行わないため、国の予算制度の下、税金等の国費による必要な財源措置が行われている法人が多い。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という独立行政法人の特性を踏まえ、財務情報の透明性や説明責任の観点から、独立行政法人は、予算と決算との対比に関する情報を提供すべきである点を踏まえると、税込方式の方がなじみやすいのではないかと考えられる。

観点	内容
消費税の会計上の性格 →税抜を採用する根拠	『「消費税の会計処理について（中間報告）」の解説』（日本公認会計士協会）によると、消費税の仕組みからすると、仕入税は、税の累積を排除するため、原則として販売税から控除されるので、一種の仮払金又は通過支出の性格を有する、とされている。税抜方式は、このような消費税の会計上の性格に適した方式と考えられる。
法人の実施する事業形態 →税抜を採用する根拠	例えば、税抜方式を採用している建設事業を行う法人においては、建設には多額の建設費と長期間を要し、完成までは消費税が還付される一方、完成引渡し時に納付が発生することから、税込方式では各年度の損益計算書に与える影響が大きく、財務状況を適正に表せない、という課題が生じる場合もある。
会計処理の継続性、比較可能性 →現行の処理を継続する根拠	基本的な指針によると、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、とされている。
実務への影響 →現行の処理を継続する根拠	<ul style="list-style-type: none"> <li>・消費税等の会計処理を統一することによるシステム改修等の負担増</li> <li>・独立行政法人通則法で規定されている中期目標等、中期計画等への影響</li> <li>・消費税等の会計処理を変更したことに伴う利益に与える影響</li> </ul>

### （3）開示に関する検討

○基本的な指針において、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、とされている。

○これを踏まえると、法人の長の説明責任の履行及び国民その他の利害関係者の財務諸表の活用のため、その理解に資する情報提供を、開示によって行う必要性は高いと考えられるのではないかと。他方で、比較可能性及び実務上の負担なども考慮に入れ、定めていく必要があるのではないかと。

○収益認識基準において、重要な会計方針の注記については少なくとも注記する内容を定め、収益認識に関する注記については当該注記における開示目的である「顧客との契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性を財務諸表利用者が理解できるようにするための十分な情報を企業が開示する」という点に照らして重要性に乏しいと認められる注記事項については、記載しないことができる、とされている。

#### (4) 独立行政法人に収益認識基準の考え方を取り入れる際の基本的な考え方

##### ① 議論の方向性

###### 【全般】

○収益認識基準の考え方を取り入れる際の基本的な方針として、独立行政法人に企業会計原則を導入するに際しては、営利企業との制度の前提や財務構造等の違いを十分に考慮することが求められることから、必ずしも企業会計原則と同一の処理をすることは求められていないことを踏まえるべきである。企業会計の最新の基準の考え方を取り入れる際には、これに公的な主体としての特性に基づく理論的な修正を加えることにより、独立行政法人に負託された業務及び責任の範囲内でその財政状態及び運営状況を適切に表示する会計基準とする必要がある。

○独立行政法人の会計に関する認識、測定、表示及び開示の基準については、基本的な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において定めることとしたことから、基本的な指針の改訂は不要ではないか。

###### 【独立行政法人における収益認識の考え方】(1)の整理参照

○独立行政法人においては、自己収入のうち「サービスを直接的に受益する者との契約から生じる収益に関する会計処理及び開示」を適用対象とし、収益認識の基本となる原則を、「約束した財又はサービスの、サービスを直接的に受益する者への移転を当該財又はサービスと交換に独立行政法人が権利を得ると見込む対価の額で描写するように、収益を認識すること」とするのはどうか。当基本となる原則に従って収益を認識するために、収益認識基準の考え方である5つのステップを適用するのはどうか。

	独立行政法人における5つのステップ	収益認識基準における5つのステップ
ステップ1	サービスを直接的に受益する者との契約を識別する。	顧客との契約を識別する。
ステップ2	契約における履行義務を識別する。	契約における履行義務を識別する。
ステップ3	取引価格を算定する。 注：取引価格の定義は収益認識基準と異なる。	取引価格を算定する。
ステップ4	契約における履行義務に取引価格を配分する。	契約における履行義務に取引価格を配分する。
ステップ5	履行義務を充足した時に又は充足するにつれて収益を認識する。	履行義務を充足した時に又は充足するにつれて収益を認識する。

○履行義務については、以下のとおり整理できないか。

- ・基本的な指針にある、運営費交付金における義務の考え方を参考に、「サービスを直接的に受益する者との契約」に関連する独立行政法人の

義務を整理すると、「サービスを直接的に受益する者との契約」により、独立行政法人はサービスを直接的に受益する者に対して財又はサービスを提供する義務を負うことになる、と整理できないか。当該義務をステップ2における「履行義務」と定義づけ、具体的には以下のようなものを指すと整理できないか。なお、以下の定義は収益認識基準の考え方と概ね同様である。

・「履行義務」とは、サービスを直接的に受益する者との契約において、次の（1）又は（2）のいずれかをサービスを直接的に受益する者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、サービスを直接的に受益する者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）

### 【消費税】（2）の整理参照

○消費税について、収益認識基準の考え方をそのまま取り入れ、税抜方式統一とすると、独立行政法人制度に照らして、理論的ではない側面もあるのではないか。上記の整理を踏まえ、消費税等の会計処理については、現行通り双方の処理を認めるという方向性で整理できないか。

○消費税等の会計処理に関連して、独立行政法人における「取引価格」（ステップ3）とは、「財又はサービスの、サービスを直接的に受益する者への移転と交換に独立行政法人が権利を得ると見込む対価の額（ただし、税抜経理方式を採用している独立行政法人にあっては、当該対価の額から第三者のために回収する額を除く額とする。）」と定義づけるのはどうか。

（注）収益認識基準においては、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、取引価格には含まれない、とされている。具体的には、「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。」とされている。

### 【開示】（3）の整理参照

○開示について、独立行政法人における財務報告の目的や機能、比較可能性、実務上の負担及び収益認識基準の考え方に照らし、「表示」及び「重要な会計方針の注記」は記載し、「収益認識に関する注記」は開示目的に照らして重要性に乏しいと認められる注記事項については、記載しないことができる、と整理するのはどうか。

## ② 適用時期

適用時期については、以下のとおり整理できるのではないかと。適用時期は以下の点及び今回の議論を踏まえ、検討するのはどうか。

適用時期	メリット	デメリット
令和4事業年度から適用	収益認識基準の適用時期から大きく遅れずに適用できる。	法人における準備期間が短い
令和5事業年度から適用	法人における準備期間を設けることができる	収益認識基準の適用時期から2年遅れて適用となる
経過措置により、次期中期目標等期間開始時から適用	<ul style="list-style-type: none"> <li>法人における準備期間を設けることができる</li> <li>新たな中期目標等期間から適用であれば、経年比較に関する影響はある程度軽減できるのではないかと。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>収益認識基準の適用時期から大きく遅れて適用となる法人がある。</li> <li>独立行政法人によって、適用時期に差が生じる。</li> </ul>

## 時価の算定

### 1. 過去の共同ワーキング・チームにおいて議論した主な内容

- 独立行政法人の会計において、「時価の算定に関する会計基準」（以下「時価算定基準」という。）の考え方を取り入れる必要があると考えられるのではないかと。
- 基準及び注解において定められている時価の定義は修正する必要があるのではないかと。
- 金融商品の時価等に関する注記については、「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。以下「Q&A」という。）に定められていることを踏まえ、Q&Aで検討することが考えられるのではないかと。

### 2. 今回の共同ワーキング・チームにおいて議論する主な論点

#### （1）時価の定義

○過去の議論を踏まえ、時価の定義（基準及び注解注20）を以下のとおりとするのはどうか。

	現行	改訂案（時価算定基準における時価の定義と同様）
独法会計	時価とは、公正な評価額をいい、市場において形成されている取引価格、気配又は指標その他の相場に基づく価額をいう。市場において形成されている取引価格、気配又は指標その他の相場がない場合には、合理的に算定された価額を公正な評価額とする。	時価とは、算定日において市場参加者間で秩序ある取引が行われると想定した場合の、当該取引における資産の売却によって受け取る価格又は負債の移転のために支払う価格をいう。

## (2) 実務上の課題

○過去の議論を踏まえ、以下の点を実務上の課題としてQ&Aで整理する必要があるのではないか。

- ・金融商品の時価等に関する注記
- ・独立行政法人における信用リスクの考え方
- ・その他想定される実務上の課題

## (3) 適用時期

適用時期については、以下のとおり整理した結果、令和4事業年度から適用とするのはどうか。

適用時期	メリット	デメリット
令和3事業年度から適用	時価算定基準の適用時期（令和3年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用）と整合する	法人における準備期間が短い
令和4事業年度から適用	・法人における準備期間を設けることができる ・事業年度開始時点より適用できる	時価算定基準の適用時期と相違する

## 会計上の見積り

### 1. 過去の共同ワーキング・チームにおいて議論した主な内容

○独立行政法人の会計において、「会計上の見積りの開示に関する会計基準」（以下「見積開示基準」という。）の考え方を取り入れる必要があると考えられるのではないか。

### 2. 今回の共同ワーキング・チームにおいて議論する主な論点

#### (1) 「見積開示基準」の考え方

○「見積開示基準」においては、原則（開示目的）を示したうえで、具体的な開示内容は企業が開示目的に照らして判断するという基本的な考え方のもと、会計上の見積りの開示を行うにあたり、当年度の財務諸表に計上した金額が会計上の見積りによるもののうち、翌年度の財務諸表に重要

な影響を及ぼすリスクがある項目を識別し、注記を行うとされている。当該考え方は独立行政法人においても同様と考えられる。したがって、以下の注記が考えられるのではないか。

- ・当年度の財務諸表に計上した金額が会計上の見積りによるもののうち、翌年度の財務諸表に重要な影響を及ぼすリスクがある項目
- ・当年度の財務諸表に計上した金額
- ・会計上の見積りの内容について財務諸表利用者の理解に資するその他の情報

○基準及び注解における「会計上の見積り」の定義と、会計上の見積りの開示に関する会計基準における「会計上の見積り」の定義に差異はない。

## (2) 実務上の課題

○過去の議論を踏まえ、以下の点を実務上の課題としてQ&Aで整理する必要があるのではないか。その際、何らかの例示を示すことは、運用の安定性の観点からは有益であると考えられるが、例示はチェックリストのように扱われる可能性があり、上記に示した基本的な考え方を損なう可能性があると考えられるのではないか。

- ・独立行政法人の行う事務又は事業の適正な遂行に支障を及ぼすおそれが生じるものなど、開示できない情報の扱い
- ・その他想定される実務上の課題

## (3) 適用時期

適用時期については、令和3事業年度から適用とするのはどうか。

### 今後のスケジュール予定

令和3年	5月	第24回共同WT（基準及び注解改訂案取りまとめ）
	6月～	パブリック・コメント及び各府省意見照会
	9月	第13回会計基準等部会（基準及び注解改訂案の了承）

以上