

## 「収益認識に関する会計基準」に係る論点のたたき台

### 1. 「収益認識に関する会計基準」について

#### ① 「収益認識に関する会計基準」の概要

- ✓ 「収益認識に関する会計基準」（以下「収益認識基準」という。）は、我が国の企業会計における「収益認識」に関する初めての包括的な会計基準である。
- ✓ 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、以下の三つが挙げられている。
  - ・我が国の会計基準の体系の整備
  - ・企業間の財務諸表の比較可能性の向上
  - ・企業により開示される情報の充実
- ✓ 収益認識基準の開発にあたっての基本的な方針として、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、国際財務報告基準（以下「IFRS」という。）第15号「顧客との契約から生じる収益」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とされた。その上で、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、国際的な比較可能性を損なわせない範囲で代替的な取扱い（重要性に関する取扱いなど）が追加されている。
- ✓ 収益認識基準が適用される範囲は、一部の取引を除き、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とされた。

（定義）

- ・「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。
- ・「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。

- ✓ 収益認識基準の基本となる原則は、「約束した財又はサービスの顧客への移転を当該財又はサービスと交換に企業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」であり、具体的には以下の5ステップで収益を認識することとされた。

ステップ	内容
ステップ1	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。
ステップ3	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。
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。

## ② 収益認識基準適用による企業への主な影響

- ✓ 収益の計上時期の変更：履行義務の充足に応じて収益を計上する（例：保守サポート付きのPCの売上のうち保守部分）。
- ✓ 収益の計上額の変更：取引価格には、第三者のために回収する額（例：売上に係る消費税等）を含まない。
- ✓ 以下の項目を注記する。
  - ・重要な会計方針の注記
  - ・収益認識に関する注記

## 2. 基本的な指針で示された考え方

基本的な指針は、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り、今後の独立行政法人会計基準及び関係通知の改訂等に当たっての基本的な指針を提示するものである。基本的な指針には、以下のような考え方が示されている。

- ✓ 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
- ✓ 独立行政法人の特性等を踏まえて、「独立行政法人の成果」をよりの確に示す情報提供が必要（非財務情報、将来情報）
- ✓ 財務情報だけでは成果情報が提供されない
- ✓ 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
- ✓ IFRS 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
- ✓ 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 IPSAS も参考になる

## 3. IPSASB における収益認識の概要

IPSASB における収益認識については、履行義務の有無によって分けられた二つの基準の公開草案（Exposure Draft/ED）が2020年2月に公表された。意見募集を経て、最終公表は令和3年度の予定とされている（適用時期は未定）。それぞれを以下①②に分けて記載する。

### ① 履行義務のある収益（IPSASB ED 第70号）

- ✓ IPSASB の「履行義務のある収益」（以下「ED70」という。）は、IFRS 第15号「顧客との契約から生じる収益」の公的部門版であることから、IFRS 第15号の基本的な原則を取り入れた収益認識基準となっている。公的部門特有の取引を考慮し、IFRS 第15号よりも「契約」の概念や、履行義務の範囲が拡大されている。

## ② 履行義務のない収益（IPSASB ED 第 71 号）

- ✓ IPSASB の「履行義務のない収益」（以下「ED71」という。）は、「履行義務」（Performance obligation）はないものの、「現在の義務」（Present obligation）がある場合に、現在の義務が充足されたとき又は充足されるにつれて収益を認識する基準である。

## 4. 独立行政法人における収益の計上に関する主な規定

### ① 「サービスの提供等による収益」の会計処理

- ✓ 基準及び注解第 86 においては、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とされている。
- ✓ 平成 30 事業年度の財務諸表によれば、独立行政法人駐留軍等労働者労務管理機構以外の 86 法人は、何らかの自己収入等（運営費交付金及び国又は地方公共団体からの補助金等に基づく収益以外の収益）が計上されている。なお、対価を得て行う取引のほとんど（土地の譲渡、利子、保険料などは除外）は消費税の課税の対象であると考えられる。
- ✓ 基準及び注解第 86 が適用されている収益の例（6 法人へのヒアリングで確認されたもの）は以下のとおり。

収益の例	法人名
製品売上高、公広告料収入	独立行政法人国立印刷局
受託研究収入	国立研究開発法人理化学研究所
受託事業収入	国立研究開発法人宇宙航空研究開発機構、独立行政法人石油天然ガス・金属鉱物資源機構、独立行政法人都市再生機構
施設譲渡収入、家賃収入	独立行政法人都市再生機構
資金運用収益	独立行政法人住宅金融支援機構

### ② 独立行政法人固有の財源等に係る収益の計上に係る規定

- ✓ 基準及び注解「第 12 章 独立行政法人固有の会計処理」第 81～第 99 のうち、収益に関する規定は以下のとおり（上記①で記載した第 86 を除く）。
  - ・ 第 81 運営費交付金の会計処理
  - ・ 第 82 施設費の会計処理
  - ・ 第 83 補助金等の会計処理
  - ・ 第 84 事後に財源措置が行われる特定の費用に係る会計処理
  - ・ 第 85 寄附金の会計処理
  - ・ 第 88 賞与引当金に係る会計処理
  - ・ 第 89 退職給付に係る会計処理
  - ・ 第 92 法令に基づく引当金等
- ✓ これらは、独立行政法人固有の取引（企業会計には存在しない取引、又は、企業会計とは財源措置等により前提が異なる取引）について、独立行政法人の特性を踏まえた会計処理を定めるものである。

## 5. 独立行政法人における負債に関する主な規定

### ① 基本的な指針における負債の定義

- ✓ 基本的な指針においては、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されている。
- ✓ 義務の概念整理においては、事務・事業の実施についての国による一定の関与や財源措置を踏まえる必要がある、とされている。

### ② 基準及び注解における負債の定義

- ✓ 負債の定義は基本的な指針と同じであるが、法律上の債務に限定されない旨が明確にされている。

## 6. 主な論点

### 【論点1】独立行政法人の会計への反映について

- ✓ 収益認識基準の基本となる原則は、「約束した財又はサービスの顧客への移転を当該財又はサービスと交換に企業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」である。
- ✓ 「サービスの提供等による収益」については、収益認識基準の適用範囲である「顧客との契約から生じる収益」に近い概念であると考えられるため、収益認識基準の基本となる原則の考え方を独立行政法人の会計に取り入れる、すなわち、履行義務の充足に合わせて収益を認識する方法を採用することが考えられるのではないかと。
- ✓ また、収益認識基準は、「実現主義の原則に優先して適用」されることから、「実現主義の原則に従い」とされている独立行政法人のサービス提供等による収益については、基準及び注解を改訂する必要性が高いと考えられるのではないかと。
- ✓ 独立行政法人のサービス提供等による収益は、IPSASB ED70における「履行義務のある収益」にも近い概念であることから、ED70を参考とすることが考えられるのではないかと。
- ✓ 他方、収益認識基準は「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を適用範囲としていることから、顧客との契約から生じる収益に該当しないと考えられる運営費交付金や施設費といった独立行政法人固有の会計処理については、収益認識基準を踏まえた改訂の必要性は低いものと考えられるのではないかと。
- ✓ これらの項目は、公的機関特有の収益についての基準である、ED71を参考とする（履行義務が存在する場合はED70）ことが考えられるのではないかと。

## 【論点2】基本的な指針について

- ✓ 基本的な指針においては、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られている。また、「義務」の概念は、独立行政法人の特徴である、事務・事業の実施には国による一定の関与を受ける点などを踏まえて整理する必要があるとされている。この点、「義務」の概念を踏まえた負債の認識・測定については、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の定めにおいて対応し、基本的な指針の改訂は不要と考えられるのではないか。
- ✓ 基本的な指針において、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、運営費交付金を例にした考え方が示されている（BC3.28）。これを踏まえ、基準及び注解第12章「独立行政法人固有の会計処理」に規定された運営費交付金以外の財源や取引について、負債及び収益に関する考え方（どのような義務が、いつ、どのように履行されるのかなど）を整理することが考えられるのではないか。

以上を踏まえ、独立行政法人の収益認識について、収益認識基準の基本となる原則を取り入れつつ、独立行政法人の特殊性及び実務等に配慮すべき項目を踏まえた代替的取扱いの追加も含め、会計処理及び開示の検討を行うことが考えられるのではないか。

まず、収益の計上に関する取引における義務の種類及び義務の有無を踏まえ、会計処理を検討する必要があると考えられるのではないか。そのため、①独立行政法人の会計における「義務」の概念を整理し、それを踏まえ、②収益認識基準及びIPSASB ED70及び71における義務に独立行政法人の取引を当てはめて会計処理を検討することが考えられるのではないか。

## 【論点3】消費税等の会計処理について

- ✓ 収益認識基準の考え方のおり基準及び注解が改訂され、全ての独立行政法人に税抜処理が強制された場合、多くの独立行政法人（平成30年度は、全87法人中78法人が税込処理を採用していた（各法人の財務諸表から集計）が消費税等の会計処理を変更することとなるため、消費税等の会計処理の変更の必要性については慎重に検討を行う必要があると考えられるのではないか。

以 上