

独立行政法人会計基準の改訂に関する論点の整理

1. 検討の背景と今後の方向性

- ✓ 令和2年9月18日開催の第11回独立行政法人評価制度委員会会計基準等部会において、「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。）の改訂について議論がなされた。その結果、具体的な課題の検討については、独立行政法人評価制度委員会会計基準等部会と財政制度等審議会財政制度分科会法制・公会計部会の下に設置された共同ワーキング・チーム（以下「共同WT」という。）で行うこととされた。

（参考）第11回独立行政法人評価制度委員会 会計基準等部会 資料1（一部加工）

- ✓ 独立行政法人の会計は、「原則として企業会計原則によるものとする」（独立行政法人通則法（平成11年法律第103号。以下「通則法」という。））としつつ、「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」（「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）こととされている。
- ✓ 通則法第37条に基づく主務省令においては、「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」（令和2年3月26日改訂。以下「基準及び注解」という。）が企業会計の基準に優先して適用されることが定められている。
- ✓ 企業会計の基準が公表・改訂された場合には、独立行政法人の会計においてはそれを踏まえた基準及び注解の改訂の検討がなされてきた。近年、企業会計基準委員会より以下の会計基準が公表されているため、通則法に基づき、原則として企業会計原則によるものとする独立行政法人の会計に、企業会計基準の趣旨、会計処理及び開示を反映することについて、その必要性も含め、検討をしてはどうか。

号数・タイトル	公表日	適用時期
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（注）	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
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	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
企業会計基準第31号 会計上の見積りの開示に関する会計基準	令和2年3月31日	令和3年3月31日以後終了する連結会計年度及び事業年度の年度末に係る連結財務諸表及び個別財務諸表から適用

（注）令和2年7月6日に字句等の誤りによる訂正が行われた。

2. 「収益認識に関する会計基準」に係る論点

【論点1】独立行政法人の会計への反映について

(参考) 第11回独立行政法人評価制度委員会 会計基準等部会 資料2 (一部加工)

- ✓ 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。

- ✓ 上記のほか、第11回独立行政法人評価制度委員会会計基準等部会において、「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と。」とした。今回の共同WTにおいては、収益認識基準の考え方を独立行政法人の会計に取り入れる際の適用範囲、「顧客」及び「契約」の定義、独立行政法人における「義務」の概念、収益認識基準の考え方を独立行政法人の会計に適用する意義の整理を行うのはどうか。

論点 1-1：適用範囲

- ✓ 「収益認識に関する会計基準」（以下「収益認識基準」という。）第3～4項において適用範囲は次のとおりとされており、「（1）～（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」とされている。収益認識基準の考え方を独立行政法人の会計に反映する際にも同様の考え方で問題ないか。

（参考）収益認識基準

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

4. 顧客との契約の一部が前項(1)から(7)に該当する場合には、前項(1)から(7)に適用される方法で処理する額を除いた取引価格について、本会計基準を適用する。

論点 1-2：「顧客」及び「契約」の定義

- ✓ 収益認識基準第5～6項で「顧客」及び「契約」の定義は次のとおりとされている。

（参考）収益認識基準

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。

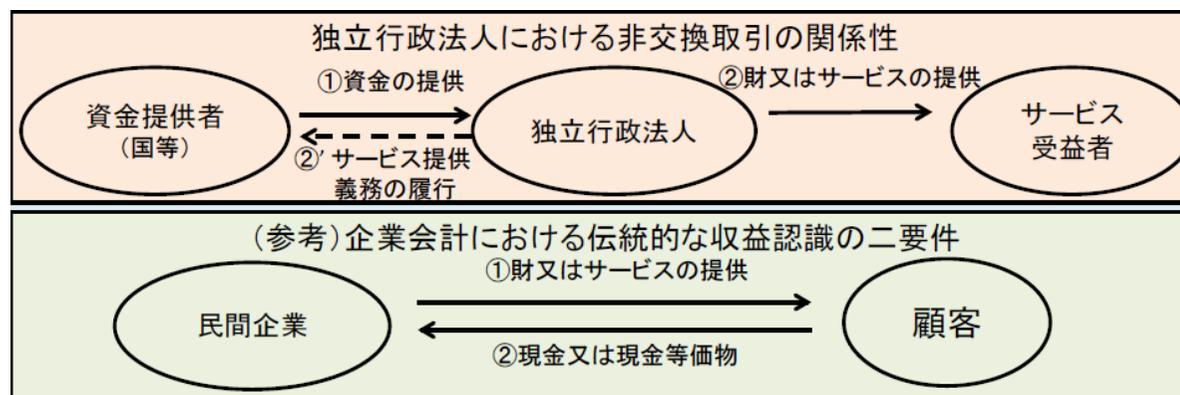
6. 「顧客」とは、対価と交換に企業の通常の営業活動により生じたアウトプットである財又はサービスを得るために当該企業と契約した当事者をいう。

この点、公共上の事務等を効果的かつ効率的に行わせるために設立された独立行政法人の性質を踏まえて、次のとおり考えるのはどうか。

収益認識基準	独立行政法人の会計	考え方
顧客	【A案】顧客	収益認識基準における「顧客」の定義をそのまま適用
	【B案】サービス受益者	基準 86 及び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 独立行政法人評価制度委員会会計基準等部会、財政制度等審議会財政制度分科会法制・公会計部会。以下「基本的な指針」という。）を参考に、収益認識基準における「顧客」の定義を修正
	【C案】資金提供者	収益認識基準が収益認識に関する包括的な会計基準である点及び基本的な指針を参考に、収益認識基準における「顧客」の定義を修正
	【D案】購入者（買い手）	国際公会計基準審議会（IPSASB）公開草案（ED）第 70 号、第 71 号の考え方を参考に、収益認識基準における「顧客」の定義を修正
契約	【A案】契約	収益認識基準における「契約」の定義をそのまま適用
	【B案】拘束力のある取決め	IPSASB ED 第 70 号、ED 第 71 号の考え方を参考に、収益認識基準における「契約」の定義を修正

（参考）第 7 回共同WT

【資料 1】独立行政法人会計基準に係る中長期課題に関する論点（課題と現状を踏まえたたたき台）22 ページ



(参考) 基本的な指針 (下線は事務局が加筆)

財務報告利用者

2.1

本指針では、独立行政法人の特性を踏まえ、財務報告利用者とその代表的な利用者を以下のように整理した。

- ・ サービス受益者
- ✓ サービスを直接的に受益する者、サービスによってもたらされた効果を間接的に受益する者
- ・ 資金提供者
- ✓ 納税者、債権者、独立行政法人の予算・決算のプロセスに携わる者 (国会、主務大臣、関係府省等)

2.2

具体的にどのような代表的な利用者が存在するかは、提供するサービスの内容や財源構造等に応じて、独立行政法人ごとに異なる。例えば、サービスを直接的に受益する者は、一般的に対価を支払うことが多く、この場合には、資金提供者としての側面を有する。

BC2.4

市民グループについて、独立行政法人の特性を踏まえると、財務報告利用者には、国民、メディア、研究者等のほか、在留外国人や、海外におけるサービス享受者等が含まれると整理できる。

このうち、国民は、独立行政法人の業務運営の財源である運営費交付金や補助金等が税金を原資としているため、納税者 (将来的に納税者となり得る者を含む) としての立場から、「資金提供者」として整理できる。

同様に国民は、独立行政法人が提供するサービスを受益する者としての立場から、「サービス受益者」としても整理できる。特に、独立行政法人が提供するサービスは公共的な性格を有するサービスであることから、直接的にサービスを受取る者だけでなく、サービスによってもたらされた効果を間接的に受益する者も含まれる。

なお、直接的にサービスを受取る者は、一般的に対価を支払うことが多いが、サービスによってもたらされた効果を間接的に受益する者については納税者としての負担はあっても、直接の対価の支払いを行うことはない。

(参考) IPSASB ED 第 70 号、ED 第 71 号 (以下の点線枠内は、日本公認会計士協会より入手した資料を参考に作成)

ED 第 70 号において、履行義務は以下のとおり定義されている。

履行義務とは、

買い手 (purchaser) 又は第三者たる受益者に対して、次のいずれかを移転する買い手との拘束力のある取決めにおける約束をいう。

(a) 別個の財又はサービス (又は財又はサービスの束)、又は

(b) ほぼ同一で、買い手又は第三者たる受益者への移転のパターンが同一である一連の別個の財又はサービス

公的部門の特性を踏まえ、IFRS 第 15 号における履行義務の定義から、以下の 3 点を修正している。いずれも、履行義務の範囲を拡張するものである。

IFRS 第 15 号	IPSASB ED 第 70 号	検討経緯
顧客	買い手	資源提供者を「顧客」と呼ぶことが適切でないケースがあるため
財・サービスの移転先は「顧客」	財・サービスの移転先は「買い手又は第三者たる受益者」	資源受領者 (報告主体) から資源提供者に財又はサービスを移転する取引のみならず、第三者たる受益者に対して財又はサービスを移転するケースが多いため
契約	拘束力のある取決め	必ずしも契約に基づかないケースがあるため

ED 第 71 号では、履行義務より広い義務として、「現在の義務」を規定しており、以下のとおり定義している。

現在の義務とは、① (法又は法と同等の手段による) 拘束力のある義務であり、②主体が資源の流出を避ける現実的な選択肢をほとんど、又は、全く有していないものをいう。

履行義務、現在の義務とも、①拘束力のある義務であり、②主体が資源の流出を避ける現実的な選択肢をほとんど、又は、全く有していない。

一方、履行義務は、資源の出し手たる「買い手」又は「第三者たる受益者」に対して明確に財・サービスを移転することを求めるものであるのに対し、現在の義務については、そのような義務は求められていない。

論点 1-3：独立行政法人における「義務」の概念

✓ 独立行政法人における「義務」の概念は、次のとおり整理できるのではないか。

現行の基準及び注解	義務	「義務」の内容
第 81 運営費交付金の会計処理	有	<p>【基本的な指針で整理済み】</p> <p>○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。</p> <p>○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。</p>
第 82 施設費の会計処理	有	○施設費及び補助金等は、国の会計制度ではいずれも、「補助金等に係る予算の執行の適正化に関する法律」の適用がある「補助金等」であり（Q&A81-17）、補助事業等の遂行のために使用する義務があると考えられる。
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	無	○独立行政法人の業務運営に要する費用のうち、その発生額を後年度において財源措置することとされている特定の費用が発生したときは、財源措置が予定される金額を財源措置予定額収益の科目により収益に計上するものであり、義務はないと考えられる。
第 85 第 1 項、第 2 項 寄附金の会計処理	有	○寄附者があらかじめその用途を特定したり、あるいは独立行政法人の側で用途を示して計画的に管理支出することが想定され、独立行政法人が通常はこれを何らかの特定の事業のための支出に計画的に充てなければならないという義務があると考えられる。
第 85 第 3 項 寄附金の会計処理	無	○上記に該当しない場合は、独立行政法人の義務はないと考えられる。
第 86 サービスの提供等による収益の会計処理	有	○サービス受益者に対して、財又はサービスの提供をする義務があると考えられる。

現行の基準及び注解	義務	「義務」の内容
第 88 賞与引当金に係る会計処理	無	○賞与又は退職一時金等に充てるべき財源措置が運営費交付金により行われることが、中期計画等又は年度計画で明らかにされている場合には、賞与引当金又は退職給付引当金を負債に計上するとともに、当該引当金に対応する賞与引当金見返又は退職給付引当金見返を資産に計上する。その際には、当該引当金の計上に伴う引当金繰入を損益計算書上の費用に計上するとともに、引当金見返に係る収益を損益計算書上の収益に計上することとしたものであり、義務はないと考えられる。
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	有	○法令に基づく引当金等の計上が認められるのは、法令の規定により強制的に徴収される納付金等を財源として、法令の規定による特定の事業を実施する場合等であって、当該強制徴収された資金を他の事業に使用することが認められないことが法令の規定により明らかな場合等の合理的な理由があり、独立行政法人の独自の判断では意思決定が完結し得ない場合に限られる。 ○したがって、法令の規定による特定の事業を実施する義務があると考えられる。

論点 1-4：収益認識基準の考え方を独立行政法人の会計に適用する意義の整理

✓ 収益認識基準の考え方を独立行政法人の会計に適用する意義は、次のとおり整理できるのではないかと考えられる。

収益認識基準開発の意義	企業会計（「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（企業会計基準委員会）」より）	独立行政法人の会計（企業会計との相違点）
我が国の会計基準の体系の整備	<p>○我が国の会計基準には、企業会計原則において収益認識に関する基本となる考え方は示されているものの、<u>収益認識に関する包括的な会計基準は開発されていない。</u></p> <p><u>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は、会計基準の体系の整備につながり、我が国の会計基準の高品質化に寄与すると考えられる。</u></p>	<p>○収益認識については、基準及び注解において、独立行政法人固有の処理として、サービスの提供等による収益のほか、運営費交付金や補助金等の財源ごとに会計処理が定められている（基準及び注解第 86、81 など）。</p> <p><u>○基準及び注解は、減損会計を除き、一つの会計基準で独立行政法人における会計処理を包括的に規定していることから、収益認識に関して別個の会計基準を策定する必要はなく、これまでの改訂のとおり、現行の基準及び注解において、規定を修正する、あるいは、規定を新設することが考えられるのではないかと考えられる。</u></p>
企業間の財務諸表の比較可能性の向上	<p>○我が国の会計基準の体系において収益認識に関する包括的な会計基準を開発することにより、<u>我が国の企業間の財務諸表の比較可能性が向上することが期待され、財務諸表利用者に便益をもたらすと考えられる。</u></p> <p><u>○業種や取引の種類にかかわらず、企業の損益計算書においてトップラインとして表示される収益計上額について国際的な比較可能性が改善することも期待される。</u></p>	<p>○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、<u>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（*）。</u></p> <p>○独立行政法人は<u>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。</u></p>
企業により開示される情報の充実	<p>○我が国における収益認識に関する包括的な会計基準を開発し、新たに開示（注記事項）の定めを設けることにより、我が国の企業の財務諸表における財務情報の質が向上することが期待され、財務諸表利用者に便益をもたらすと考えられる。</p>	<p>○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。</p> <p>○PDC Aサイクルの強化、自律的なマネジメントといった「独立行政法人改革等に関する基本的な方針」（平成 25 年 12 月 24 日閣議決定）の改革の成果を十分に発揮するためには、国民その他の利害関係者が独立行政法人の財務報告をより一層活用することが求められている。</p> <p><u>○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、最新の会計処理や注記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考えられる。</u></p>

(*) 収益認識基準開発の意義の1つである「企業間の財務諸表の比較可能性の向上」は独立行政法人の会計においては次のとおり整理できるのではないか。

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「基本的な指針」においては、主に「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」を念頭にしつつも、「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」の存在も踏まえた検討が必要であるとし、具体的には、財務報告利用者及びその情報ニーズ、財源構造の違いに起因する成果情報の考え方及び利益の性格を整理し、独立行政法人の特徴についても一部修正を加えている。

↓

この修正の中で、「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」における財務報告の比較分析については言及されていない。

↓

「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」を念頭に基本的な指針で記載されている、財務報告の比較分析の考え方である「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」という点を前提に議論を進めるのはどうか。すなわち、企業会計における収益認識基準開発の意義の1つである「企業間の財務諸表の比較可能性の向上」は、企業会計と比較して、独立行政法人における意義は大きくないと考えられるのではないか。

↓

収益認識基準では、「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」とされているが、上記に示した考え方を踏まえて、代替的な取扱いの範囲を検討していくことが考えられるのではないか。

↓

以上より、収益認識基準の考え方を独立行政法人の会計に取り入れる意義は、「企業間の財務諸表の比較可能性の向上」に比べて「我が国の会計基準の体系の整備」、「企業により開示される情報の充実」にあるのではないか。

(参考) 基本的な指針 (下線は事務局が加筆)

1. 15

本指針では、主に「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」を念頭に、独立行政法人の財務報告の基礎にある前提や概念を整理している。

他方で、独立行政法人の財源構造の違いに着目して、「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」の存在も踏まえた検討が必要である。具体的には、第2章で財務報告利用者及びその情報ニーズに一部違いがあることを整理し、第3章で財源構造の違いに起因する成果情報の考え方及び利益の性格を整理し、独立行政法人の特徴についても一部修正を加えている。

しかしながら、独立行政法人の特性のほとんどは変わらないことから、一部の修正は必要あるものの、本指針の整理は財源構造の違いによらず当てはまるものである。

BC1. 7

独立行政法人制度は、主に「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」を念頭に設計されているが、特殊法人等の独立行政法人化によって、国の財源措置に依存せず、独立採算で業務を実施する法人等も踏まえた見直しがなされたことから、現在では「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」も存在しているため、このような法人の存在も踏まえて独立行政法人の財務報告の基礎にある前提や概念を整理する必要がある。

2. 2

具体的にどのような代表的な利用者が存在するかは、提供するサービスの内容や財源構造等に応じて、独立行政法人ごとに異なる。

例えば、サービスを直接的に受益する者は、一般的に対価を支払うことが多く、この場合には、資金提供者としての側面を有する。

また、「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」のうち、個別法において長期借入金又は債券発行が認められている法人では、債権者が代表的な利用者として存在する。

BC2. 10

本章では、「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」の特徴を踏まえれば、直接的にサービスを受益する者は一般的に対価を支払うことが多いことから、この場合には「資金提供者」としての側面を有することになり、また設備資金を交換取引による対価収入から支弁しており、個別法において長期借入金又は債券発行が認められている法人については、債権者が代表的な利用者として存在することになるものと整理した。

BC3. 40

本章では、「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」を基礎として財務諸表の役割及び体系に関する概念、その背後にある会計観等を整理した。他方で、財源構造の違いに着目して「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」の存在も踏まえた検討が必要である。

第1章では、株式会社等の営利企業と比較した独立行政法人の特徴を「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」を前提に整理したが、「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」においては、財源措置や成果情報の考え方について、以下のように異なる特徴が存在する。

- ・ 設備資金や退職手当資金等について、交換取引の対価収入から支弁する財源構造を有する
- ・ 独立行政法人通則法では、設備資金のような資金需要については一般的には国が予算上で手当すべき性格の資金であることから、長期借入金及び債券発行は原則禁止されているが、個別法に定めることによって、長期借入金又は債券発行をすることで資金需要を満たすことができる。
- ・ 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得た場合には、その結果が損益計算を通じて「インセンティブを与える仕組みに基づく独立行政法人の経営努力を反映する利益情報」に反映される。

BC3. 42

「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」では、政府からの出資を財源として取得した固定資産に係る減価償却相当額のように、「独立行政法人の損益計算書の役割に照らして費用として扱うべきでない資源消費額」が生じることがある。

その一方で、「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について、交換取引の対価収入から支弁する財源構造を有することや、個別法に定めることによって長期借入金又は債券発行をすることで資金需要を満たすことができるため、法人設立時の政府等出資を除いて基本的には政府等からの出資を財源として固定資産を取得することが想定されない。

このため、「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」においては、交換取引の対価収入を財源として取得した固定資産に係る減価償却費が「収益を獲得するために費消した費用」として損益計算書に含まれることにより、行政コスト計算書における行政コストと損益計算書における費用がほとんど同じ情報を表すことがある。

BC3. 43

「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」では、利益が効率的な業務運営による費用節減という経営努力の結果や、中期目標等期間終了時の運営費交付金の使い残しという経営努力によらない結果等により生じる。

その一方で、「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、利益の獲得を主目的とした業務運営を行わないものの、事務・事業の実施機能の最大化を目的として事業を行うことが求められるため、市場環境等に対応したことによる自己収入の増大という経営努力の結果によっても利益が生じることがある。

【論点2】基本的な指針について

(参考) 第11回独立行政法人評価制度委員会 会計基準等部会 資料2 (一部加工)

- ✓ 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と。
- ✓ 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(BC 3.28。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と。

【論点3】消費税等の会計処理について

(参考) 第11回独立行政法人評価制度委員会 会計基準等部会 資料2 (一部加工)

- ✓ 収益認識基準の考え方のおおき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(令和元年度は、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と。

- ✓ 消費税等の会計処理については、以下の方向性が考えられるのではないかと。

方向性	内容
【A案】税抜統一	<ul style="list-style-type: none"> ・収益認識基準の考え方と整合 ・独立行政法人には非課税取引、不課税取引、収益認識基準適用範囲外の取引も一定数存在する点及び独立行政法人における比較可能性などを踏まえた検討が必要ではないかと
【B案】税込統一	<ul style="list-style-type: none"> ・「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」は、消費税等の最終負担者(最終消費者)になることが多いと考えられる ・「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」の存在も踏まえた検討が必要ではないかと ・収益認識基準の考え方と不整合

	<ul style="list-style-type: none"> ・収益認識基準における取引価格に例外を設ける必要性があるのではないか
【C案】 選択適用	<ul style="list-style-type: none"> ・会計処理の継続性があり、過去の業績との対比が可能 ・会計処理の変更に伴うシステム更新、工数増加などが不要と考えられる ・収益認識基準の考え方と不整合 ・収益認識基準における取引価格に例外を設ける必要性があるのではないか

- ✓ 上記までの検討を踏まえ、独立行政法人の実態及び影響を把握するため、アンケートを実施するのはどうか。

【論点4】 適用時期について

- ✓ 独立行政法人の会計に、「収益認識基準」の趣旨、会計処理及び開示を反映する場合、適用時期は、財務諸表作成者の準備期間を考慮し、令和4事業年度とすることが考えられるのではないか。なお、法人ごとに中期目標等期間が異なることなどを踏まえ、経過措置を定めることを検討することも考えられるのではないか。

3. 「時価の算定に関する会計基準」に係る論点

【論点1】独立行政法人の会計への反映について

✓ 独立行政法人の会計に反映することについては、以下のとおり整理できるのではないか。

独立行政法人の財務報告の目的・機能は、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ことである点を踏まえ、財務報告利用者に対して時価情報を提供することで、財政状態及び運営状況の適切な把握に資する情報を提供できると考えられることから、一定の意義があると認められる。

↓

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。）の考え方を取り込む必要があると考えられるのではないか。

↓

時価の算定に複雑な要素のある金融商品を保有する独立行政法人においては、その時価の算定方法について時価算定基準による影響が大きい可能性があるが、限定的であり、独立行政法人固有のものではないと考えられる。

↓

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ものの、それ以外の項目を基準及び注解に反映する必要はないのではないか。

	改正前	改正後
企業会計	<p>【金融商品に関する会計基準第6項】 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（以下「市場価格」という。）に基づく価額をいう。 市場価格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。</p>	<p>【時価算定基準第5項】（下線は事務局が加筆） 「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、<u>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</u>をいう。</p>
独法会計	<p>【注20】 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。</p>	<p><u>上記を参考に、時価の定義を修正することが考えられるのではないか。</u></p>

↓

また、時価算定基準に関連して、金融商品に係る注記を定めた企業会計基準適用指針第 19 号「金融商品の時価等の開示に関する適用指針」（最終改正 2020 年 3 月 31 日）が改正され、注記が拡充された。

↓

独立行政法人の会計においては、基準及び注解注 59 で「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」とされている。この点、具体的な注記の内容は、「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。

↓

時価の定義の改正内容は上記のとおりであるが、時価算定基準には以下の規定がある。

【時価算定基準第 31 項】（下線は事務局が加筆）

…略…

（2）時価は、直接観察可能であるかどうかにかかわらず、算定日における市場参加者間の秩序ある取引が行われると想定した場合の出口価格（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）であり、入口価格（交換取引において資産を取得するために支払った価格又は負債を引き受けるために受け取った価格）ではない。

↓

企業会計基準適用指針第 19 号「金融商品の時価等の開示に関する適用指針」において、時価は出口価格である点を踏まえ、開示例が見直されている。なお、同指針において「現金及び短期間で決済されるため時価が帳簿価額に近似するものについては、注記を省略することができる」とされている。

【金融商品の時価等の開示に関する適用指針】（下線は事務局が加筆）

長期借入金及びリース債務の開示例

【改正前】

これらの時価については、元利金の合計額を、新規に同様の借入又は、リース取引を行った場合に想定される利率で割引いた現在価値により算定しております。

【改正後】

これらの時価は、元利金の合計額と、当該債務の残存期間及び信用リスクを加味した利率を基に、割引現在価値法により算定しており、レベル 2 の時価に分類しております。

【金融商品の時価等の開示に関する適用指針】（下線は事務局が加筆）

営業貸付金の開示例

【改正前】

営業貸付金のうち、変動金利によるものは、短期間で市場金利を反映するため、貸付先の信用状態が実行後大きく異なっていない限り、時価は帳簿価額と近似していることから当該帳簿価額によっている。一方、固定金利によるものは、貸付金の種類及び内部格付、期間に基づく区分ごとに、元利金の合計額を同様の新規貸付を行った場合に想定される利率で割り引いて時価を算定している。

【改正後】

営業貸付金については、貸付金の種類及び内部格付、期間に基づく区分ごとに、元利金の合計額を市場金利に信用リスク等を反映させた割引率で割り引いて時価を算定している。

↓

Q&A80-6-2（貸付金等の金銭債権債務の時価の算定方法）や80-6-6（金融商品に関する注記例）においても、上記【改正前】と類似した規定がされている。したがって、上記の開示例にあるとおり、長期借入金及びリース債務、貸付金など、時価の定義が見直されたことにより、注記で開示される時価の算定方法に変更が生じる法人があることが想定される。

- ✓ 上記までの検討を踏まえ、独立行政法人の実態及び影響を把握するため、アンケートを実施するのはどうか。

【論点2】適用時期について

- ✓ 独立行政法人の会計に、「時価算定基準」の趣旨、会計処理及び開示を反映する場合、適用時期は、令和3事業年度とすることが考えられるのではないか。

4. 「会計上の見積りの開示に関する会計基準」に係る論点

【論点1】独立行政法人の会計への反映について

✓ 独立行政法人の会計に反映することについては、以下のとおり整理できるのではないか。

独立行政法人の財務報告の目的・機能は、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ことである点を踏まえ、財務報告利用者に対して会計上の見積りの情報を提供することに一定の意義があると認められる

↓

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。）の考え方を取り込む必要があると考えられるのではないか。

✓ 基準及び注解の改訂に関する方向性は、以下のとおり整理できるのではないか。

見積開示基準の開発にあたっての基本的な方針として、個々の注記を拡充するのではなく、原則（開示目的）を示した上で、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、とされている

↓

基準及び注解改訂にあたり、見積開示基準の基本的な方針と同様、具体事例を挙げることで特定の項目の開示を促しているように受け取られることは行わないことが適切と考えられるのではないか。

↓

基本的な指針において、財務報告利用者及び財務報告の目的を踏まえ、財務報告で提供すべき情報として、財政状態及び運営状況の適切な把握に資する情報などが挙げられている一方で、独立行政法人固有の事象として、独立行政法人等の保有する情報の公開に関する法律（平成13年法律第140号）の規定により、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存在も考えられる。

（参考）見積開示基準（下線は事務局が加筆）

21. 本会計基準では、開示する項目として、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するとともに、翌年度の財務諸表に与える影響を検討するにあたっては、影響の金額的な大きさ及びその発生可能性を総合的に勘案して企業が判断するとしている（第5項参照）。

22. 一方、翌年度の財務諸表に与える影響を検討するにあたり、何と比較して影響の金額的な大きさを判断するのか、どの程度の影響が見込まれる場合に重要性があるとするのかなど、会計基準において判断のための規準を詳細に定めることとした場合、財務諸表に計上する金額に係る見積りを行う項目や、見積りの方法が様々であることから、ある場合には有用な情報を開示することになっても、他の場合には有用な情報を開示することにならないなど、すべての状況において有用な情報を開示するようにこれを定めることは困難であると考えられる。また、会計上の見積りが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は、経営上の重要な項目であり、会計基準において判断のための規準を詳細に定めなくとも、各企業で行っている会計上の見積りの方法を踏まえて開示する項目を識別できると考えられたことから、本会計基準では、項目の識別について、判断のための詳細な規準は示さないこととした。

- ✓ 上記までの検討を踏まえ、独立行政法人の実態及び影響を把握するため、アンケートを実施するのはどうか。

【論点2】適用時期について

- ✓ 独立行政法人の会計に、「見積開示基準」の趣旨、会計処理及び開示を反映する場合、適用時期は、令和3事業年度とすることが考えられるのではないか。

5. スケジュール

令和2年	11月下旬	アンケートの送付（回答の提出期限は送付から1か月後を想定）
令和3年	1月	第22回共同WT（アンケート結果の報告・議論の方向性の再確認）
	3月	第23回共同WT（アンケート結果を踏まえた再検討）
	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