

独立行政法人会計基準の改訂に関する論点の整理

1. 前回の共同ワーキング・チームにおいて議論した論点

(1) 「顧客」及び「契約」について

<対象範囲の検討>

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)こととされており、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。)第81(運営費交付金の会計処理)、第82(施設費の会計処理)などにおいて、独立行政法人固有の会計処理が規定されている。

↓

運営費交付金を例にとると、「基準及び注解」策定当初、その制度的位置付け及び会計理論等から、独立行政法人固有の会計処理として運営費交付金を受領したときに負債に整理し、業務の進行に応じて収益化を行うとされた。その後、独立行政法人の政策実施機能の最大化を図るため、独立行政法人改革の集大成として取りまとめられた「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)において「法人における管理会計の活用等により自律的なマネジメントの実現を図る」とされていることを踏まえ、独立行政法人の会計に管理会計的な発想を取り入れることを検討し、「会計情報を用いたマネジメントの実現に貢献する」ために、業務達成基準の原則適用を求めることとしたところである。

↓

このように運営費交付金の会計処理を含め、企業会計原則とは異なる扱いをされている以下の収益に関する項目は、独立行政法人固有の会計処理であることから、独立行政法人の会計に「企業会計基準第29号 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必要はないのではないか。

- ・ 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



この点、基準 66（損益計算書科目の分類及び表示科目）第 6 項及び基準 86（サービスの提供等による収益の会計処理）は以下のとおり、「実現主義の原則に従い」とあることから、企業会計とは異なる独法固有の会計処理を定めているものではなく、企業会計原則の考え方を導入していると考えられる。

第 6 6 損益計算書科目の分類及び表示科目

6 受託収入、手数料収入、売上高等については、実現主義の原則に従い、サービスの提供又は商品等の販売によって実現したもののみをそれぞれ適切な名称を付して表示する。

第 8 6 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。

（参考）企業会計原則 第二 損益計算書原則 三 B

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。



したがって、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ことについて検討する対象は、現行の「基準及び注解」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。

<顧客、契約及び履行義務の検討>

「基準及び注解」第 86 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。」とあることから、独立行政法人が、①サービス受益者に対してサービス等を提供し、②それにより収入を得る取引、すなわち交換

取引について規定しているものと考えられる。

次に、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）によると、サービス受益者は以下のとおり区分される。

- ・サービスを直接的に受益する者 …… 一般的に対価を支払うことが多い。
- ・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 …… 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。



上記に記載した独立行政法人における交換取引の相手先はサービス受益者のうち、サービスを直接的に受益する者と整理できるのではないか。



収益認識基準において、「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。また、「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。



以上より、サービスを直接的に受益する者は、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である「顧客」に相当すると整理できないか。また、「契約」については、上記の議論及び独立行政法人制度を踏まえると、前回の共同ワーキング・チームで示した「拘束力のある取決め」ではなく、収益認識基準における「契約」の考え方を取り入れると整理できないか。



また、収益認識基準において、履行義務は「顧客との契約において、別個の財又はサービス等を顧客に移転する約束をいう。」とされている。上述したとおり顧客は、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である、とされている。



以上より、交換取引には履行義務が存在するという考えのもと、「基準及び注解」において「実現主義の原則に従い」とされているところを、収益認識基準の考え方を取り入れ、収益認識に関する会計基準の基本となる原則に従って収益を認識するように改訂するのはどうか。

(2) 消費税等の会計処理について

- ✓ 収益認識基準の考え方とお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、独立行政法人全 87 法人中 78 法人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。
- ✓ 収益認識基準においては、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ものの、税込方式を認める場合、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、とされている。
- ✓ 独立行政法人においては、非課税取引が主要な部分を占める法人が一定数存在していることに加え、通則法における中長期計画や年度計画との関係及び予算執行との整合性等、民間企業にはない特徴を有することを踏まえて、消費税等の会計処理を検討していくべきではないかと（アンケート結果については、別紙御参照）。

2. スケジュール

| | | |
|------|-----|---------------------------------|
| 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

【アンケート結果の概要】

独立行政法人における収益認識、時価の算定、会計上の見積りの開示について、全ての独立行政法人（87 法人）にアンケートを行った。その結果の概要は以下のとおりである。なお、回答した法人が特定できないように、事務局において回答の表現を一部変更した。

<収益認識>

| 設問（概要） | 主な回答（概要） |
|---|---|
| 法人の令和元事業年度の損益計算書における「収益」のうち、「企業会計基準第 29 号 収益認識に関する会計基準」（以下「収益認識に関する会計基準」という。）の適用範囲外とされている取引を御記載ください。 | <ul style="list-style-type: none"> ○「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 ○「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 ○金融商品の組成又は取得に際して受け取る手数料 |
| 法人の収益のうち、「収益認識に関する会計基準の適用指針」第 182 項～189 項に該当する「代替的な取扱い等を設けなかった項目」に関連するものがある場合（今後発生する見込みがある場合を含む）、その内容等を御記載ください。 | <ul style="list-style-type: none"> ○割賦販売における割賦基準に基づく収益計上 ○変動対価 ○売上高又は使用量に基づくロイヤルティ |
| 令和元事業年度決算では、消費税等の会計処理について、税抜経理方式・税込経理方式のいずれかを採用しましたか。 | 税抜経理方式：9 法人 税込経理方式：78 法人 |
| 消費税等の会計処理について、税抜経理方式・税込経理方式のいずれかを選択した際の根拠を御記載ください。 | <ul style="list-style-type: none"> ○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） ○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） ○損益計算書と予算の実績である決算報告書の整合性 |

| 設問（概要） | 主な回答（概要） |
|--|---|
| <p>「収益認識に関する会計基準」では、税抜経理方式のみが認められています。独立行政法人の会計においても同様に税抜経理方式のみを認めた場合、法人に与える影響があれば具体的に御記載ください。</p> | <p>○毎年度行っている消費税の確定申告においても、システム上、税込経理方式をベースとして特定収入や消費税額が算出される仕様となっており、<u>仮に税抜経理方式を採用された場合、抜本的に会計システムを見直す必要に迫られ、改修作業に際し、膨大な時間がかかることに加え、システム改修経費を確保するため予算要求が必要となる。</u></p> <p>○会計システムへの入力に当たり、税込金額を入力し、内税についてはシステムが自動計算しているが、税抜経理とした場合、税込金額から税抜価格と消費税額を手計算し入力する必要が生じるため、<u>業務の煩雑化が懸念される。</u></p> <p>○法人の中期計画や年度計画を税込経理方式前提で策定しているため、<u>税込経理方式が否定されると当該計画へ及ぼす影響が多岐にわたっており、計画の再策定や事業の見直しが必要となる。</u></p> <p>○<u>損益計算書と予算の実績である決算報告書の整合性がとれなくなる。</u></p> <p>○当法人では、過年度の財務諸表と比較検証を行うことにより、各事業年度の業績把握等に役立ててきているが、税込経理から税抜経理へ経理方法を変更することにより、<u>各事業年度間の業績比較が機能しなくなるとともに、当法人の関係各所に対して誤解を与えることが懸念される。</u>その他に、<u>事務処理スキームの変更による担当職員の負担増、システム改修の必要性等</u>が経理方法を変更する場合の問題点としてあげられる。</p> <p>○経理科目形態が大きく変わるため、<u>各規程の改訂があり、また財務会計システムの改修にかなりの費用がかかることが想定される。</u>また、病院等の事業を行う当法人において、<u>税抜処理とした場合、消費税相当額を含むとされる診療報酬と消費税を除いた額を計上する費用との対応が崩れ、各種経営指標に大きな影響を与えることとなる。</u>また、当法人の事業の性質上、消費税の最終負担者となっていることから見ると、税込処理によりその負担額（未控除税額相当）が取引の都度認識されているとの考え方に立っているところ、税抜処理では、通常、確定申告時に初めて未控除税額を費用として認識することとなることから、年度末に多額の未控除税額相当の費用を計上することとなり、月次決算制度を設ける当法人については、毎月、未</p> |

| 設問（概要） | 主な回答（概要） |
|--|---|
| | 控除税額相当を概算で計上する等の仕組みを検討しなければ、費用の配分（帰属月）等に支障があると考えられる。 |
| <p>独立行政法人の会計に、「収益認識に関する会計基準」の趣旨、会計処理及び開示を反映する場合における、実務上の問題点及び御意見等を御記載ください。</p> | <p>○<u>現行の会計処理はすべて「税込経理方式」にて動いており、「税抜経理方式」を採用することとなった場合、<u>相当な準備期間及びシステム改修に係る財源確保が必要</u>である。（<u>翌年度から急に対応しなければならない</u>といったことは、<u>極めて困難</u>である。）</u></p> <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）の趣旨を踏まえて、<u>非課税取引が多い法人においては、消費税の最終負担者となるため税込方式を採用することができるなど、適用しない余地を残してほしい</u>。新たな基準を反映する場合には、勘定科目の見直し等に伴う規程の改訂、システムの改修の財源確保、システム改修に時間を要すること、仕分けの増加に伴う作業量の増加による体制整備、費用の計上時期が変更となることによる損益状況の把握方法の検討や移行に時間を要することが想定されるため、<u>十分な準備期間を設けてほしい</u>。</p> <p>○中期目標管理法人である場合、中期目標期間の途中で収益認識方法が大きく見直されると、<u>財務基盤の安定性等を評価される際に前年度や前目標期間との比較がしにくくなる可能性もあるか</u>と考えられる。<u>適用時期について、中期目標期間内とならないよう御配慮いただく必要があるか</u>と思われる。</p> <p>○公共的な性格を有し、利益の獲得を目的とせず、独立採算性を前提としない独立行政法人において、<u>民間基準と同様に、例えば「収益の分解情報」「収益を理解するための基礎となる情報」「当期及び翌期以降の収益の金額を理解するための情報」などの注記を求めることは、過度な実務負担とならないか。</u></p> |

<時価の算定>

| 設問（概要） | 主な回答（概要） |
|--|---|
| <p>独立行政法人の会計に、「時価の算定に関する会計基準」の趣旨、会計処理及び開示を反映する場合における、実務上の問題点及び御意見を御記載ください。</p> | <p>○債券や財融借入金等の時価算定に当たり用いる割引率に反映させる独法の信用リスクについて、どのように（国と同一視して良いか、政府保証がある場合、ない場合で異なるか等）考えれば良いか。</p> |

<会計上の見積り>

| 設問（概要） | 主な回答（概要） |
|--|---|
| <p>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する、とされていますが、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の開示できない情報の有無及び該当がある場合の具体的な内容を御記載ください。</p> | <p>○独立行政法人等の保有する情報の公開に関する法律において開示不可となっている情報 ○守秘義務が課されている情報 ○サービス受益者に不利益をもたらす内容が含まれる恐れがある情報</p> |
| <p>独立行政法人の会計に、「会計上の見積りの開示に関する会計基準」の趣旨、会計処理及び開示を反映する場合における、実務上の問題点及び御意見を御記載ください。</p> | <p>○法人側で開示する内容の取捨選択の判断基準を定めることが困難と思われる。 ○独法会計基準Q&Aに具体的な処理方法を追加していただきたい。 ○「会計上の見積りの開示に関する会計基準」の令和2年度の取扱いについて</p> |