

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. 前回の共同ワーキング・チームにおいて議論した主な内容

○消費税等の会計処理は、法人の実態に応じて、税抜方式と税込方式の双方認めても良いのではないかと。
○税込方式と税抜方式の双方を認めるという方向性を採るのであれば、どちらを採るのかの基準及び判断が、完全にその法人に委ねられてしまうと、会計処理の根拠、合理性といった部分が非常に不明確になってしまうことから、基準の明確化は、必要ではないかと。

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) 消費税等の会計処理

方向性

「独立行政法人の財務報告に関する基本的な指針」が念頭にしている「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、消費税等の会計処理について、主に以下の理由から税込方式を採用していると考えられる。

1. 消費税等の対象外取引及び非課税取引が主要な部分を占めるため、消費税等の負担者となる法人が多いこと
2. 国の予算制度の下、業務の実施に必要な消費税等を含めた支出を、税金等の国費による不課税の財源措置により行われていることを踏まえると、税込方式がなじみやすいと考えられること

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」においても、当該対価収入の多くが非課税取引である等、上記1. の考え方にてはまる場合は、税込方式を採用していると考えられる。

一方、消費税等の会計上の性格及び交換取引の対価収入の多くが課税取引である等の理由から、税抜方式を採用している独立行政法人もある。

独立行政法人は、公共事業を実施する法人、保険・共済事業のために多額の資金運用を行っている法人、研究開発資金を供給する目的で民間企業等に出資を行う法人、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、多種多様な業務の実施が予定されているほか、国から多様な財源措置の方法が予定されており、それぞれの法人の実態に応じて、消費税等の会計処理が選択されているものと考えられる。このような実態を踏まえると、消費税等の会計処理を原則・例外の関係で整理することや明確な基準を設けることは困難、と考えられるのではないかと。

（２）個別論点

① 負担金等、科研費間接経費収入、補助金等返還収入

本改訂は、「サービスを直接的に受益する者との契約から生じた収益」に適用されることから、その範囲に含まれるか否かは個別に判断すべきであるが、例えば以下のような取引は、反対給付がないと想定されることから、当該範囲には含まれないと考えられるのではないか。

→負担金等（独立行政法人の行う事務事業活動に対して、関連するものが負担する義務的な支出の性格）、科研費間接経費収入、補助金等返還収入

（参考）公的部門の主体による一般目的財務報告の概念フレームワーク（国際公会計基準審議会）「交換取引とは、ある主体が交換において、資産又はサービスを受領する、或いは負債を消滅させ、ほぼ等しい価値を別の主体に直接提供する取引をいう。」

② 共同研究

・「収益認識に関する会計基準」（以下「収益認識基準」という。）において、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獲得するためではなく、リスクと便益を契約当事者で共有する活動又はプロセス（提携契約に基づく共同研究開発等）に参加するために企業と契約を締結する当該契約の相手方は、顧客ではなく、当該契約に本会計基準は適用されない、とされている（収益認識基準第 111 項）。

・我が国を取り巻くイノベーションの環境変化に対応するには、企業と大学・国立研究開発法人が連携するオープンイノベーションの推進が重要とされており、産学官連携による共同研究の強化が求められている状況にある。

・これに関連して、独立行政法人の行う共同研究の相手方が、「リスクと便益を契約当事者で共有する活動又はプロセス（提携契約に基づく共同研究開発等）に参加するために独立行政法人と契約を締結する当該契約の相手方」に該当するか否かを個別に判断すべきと考えられる。当該判断にあたり、独立行政法人の行う共同研究の定義は「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」（以下「基準及び注解」という。）や「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（以下「Q & A」という。）において定められていないが、以下の「国立大学法人会計基準」及び「国立大学法人会計基準注解」に関する実務指針が参考になるのではないか。

（参考）「国立大学法人会計基準」及び「国立大学法人会計基準注解」に関する実務指針（令和 2 年 12 月 24 日最終改訂）Q 1 5－5（一部）

2 「共同研究」とは、

① 国立大学法人等において、民間等外部の機関から研究者及び研究経費等を受け入れて、当該法人の教員が民間等外部の機関の研究者と共通の課題について共同して行う研究

② 国立大学法人等及び民間等外部の機関において共通の課題について分担して行う研究で、当該法人において、民間等外部の機関から研究者及び研究

経費等、又は研究経費等を受け入れるもの

のことである。（「民間等との共同研究の取扱いについて」研究振興局長 会計課長通知文科振第 1 1 7 8 号 平成 1 4 年 3 月 2 9 日参照）

③ 取引価格

- ・収益認識基準において、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。）」とされている。
- ・上述のとおり、消費税等の会計処理は法人の実態に応じて選択するため、基準及び注解において、取引価格を定義付けする必要があるのではないか。

④ 割賦基準

- ・収益認識基準によると、国際的な比較可能性の確保の観点から、割賦販売における割賦基準に基づく収益計上を認めない、とされている。
- ・税法において、長期割賦販売等に該当する資産の販売等について延払基準により収益の額及び費用の額を計算する選択制度は、所要の経過措置を講じた上、廃止されている。
- ・以上を踏まえると、独立行政法人において割賦基準を認める意義が見当たらないことから、企業会計と同様に割賦販売における割賦基準に基づく収益計上を認めない方向性が考えられるのではないか。

⑤ 開示

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。

（３）適用時期

令和 5 事業年度から適用とするのはどうか。

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。
- 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。
- 金融商品の時価等に関する注記については、Q & A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。

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）時価算定基準に関連する主な改正点（確認）

- 時価の定義の見直し
- 期末前1か月の平均価額に関する定め
→時価の定義の変更に伴い、改正前の金融商品に関する会計基準におけるその他有価証券の期末の貸借対照表価額に期末前1か月の市場価格の平均に基づいて算定された価額を用いることができる定めについては、その平均価額が改正された時価の定義を満たさない。
- 時価を把握することが極めて困難と認められる有価証券の記載の削除
→時価算定基準においては、時価のレベルに関する概念を取り入れ、たとえ観察可能なインプットを入手できない場合であっても、入手できる最良の情報に基づく観察できないインプットに基づき時価を算定することとしている。このような時価の考え方の下では、時価を把握することが極めて困難と認められる有価証券は想定されない。
- 金融商品の時価等の開示について、金融商品の時価のレベルごとの内訳等に関する事項を注記
- 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、注記を省略可能

(参考) 改正後の金融商品の貸借対照表価額及び時価注記の取扱いの概要 (企業会計基準第 30 号「時価の算定に関する会計基準」等の公表より)

	貸借対照表価額		時価注記	
	改正前	改正後	改正前	改正後
(1) 原則として時価をもって貸借対照表価額とする金融商品 (売買目的有価証券、その他有価証券、デリバティブ取引により生じる正味の債権債務など)				
① ②以外 (上場株式、通常の債券、デリバティブ取引など)	時価	時価 (金 15, 18 等)	時価を注記	時価を注記 (開 4(1))
② 改正前に時価を把握することが極めて困難と認められる金融商品とされていたもの				
②-1 改正後における「市場価格のない株式等※1」	取得原価	取得原価 (金 19)	把握困難と注記 ※2	市価なし株式等と注記 ※3(開 5)
②-2 改正前に時価を把握することが極めて困難と認められる金融商品とされていたもの のうち、改正後における「市場価格のない株式等※1」以外のもの				
・社債その他の債券	取得原価(又は償却原価) －貸倒引当金	時価 (金 15, 18 等)	把握困難と注記 ※2	時価を注記 (開 4(1))
・社債その他の債券以外の有価証券	取得原価	時価 (金 15, 18 等)	把握困難と注記 ※2	時価を注記 (開 4(1))
・デリバティブ取引	取得原価	時価 (金 25)	把握困難と注記 ※2	時価を注記 (開 4(1))
(2) 時価をもって貸借対照表価額としない金融商品 (債権、満期保有目的の債券、組合等への出資※4、金銭債務など)				
① ②以外	取得原価等 ※5	取得原価等 ※5	時価を注記	時価を注記 (開 4(1))
② 改正前に時価を把握することが極めて困難と認められる金融商品とされていたもの	取得原価等 ※5	取得原価等 ※5	把握困難と注記 ※2	時価を注記 (開 4(1))

※1 市場価格のない株式等とは、本会計基準において、市場で取引されていない株式及び出資金など株式と同様に持分の請求権を生じさせるものとしている (金融商品会計基準第 19 項)。

※2 改正前においては、時価を把握することが極めて困難と認められるため時価を注記していない金融商品については、当該金融商品の概要、貸借対照表計上額及びその理由の注記が求められていた。

※3 金融商品会計基準において、市場価格のない株式等については、時価を注記しないこととしている。この場合、当該金融商品の概要及び貸借対照表計上額を注記する。

※4 貸借対照表に持分相当額を純額で計上する組合等への出資の時価の注記に関する経過措置については、時価算定適用指針第 27 項を参照のこと。

※5 時価をもって貸借対照表価額としない金融商品の貸借対照表価額については、例えば、債権は取得原価 (又は償却原価) ー 貸倒引当金、満期保有目的の債券は取得原価 (又は償却原価)、組合等への出資は原則として組合等の財産の持分相当額、金銭債務は債務額 (又は償却原価) となり、各商品や保有目的により異なる。

表中における凡例 金：金融商品会計基準、開：金融商品時価開示適用指針

(2) 改訂案

現行	改訂案（下線が新旧の相違点）
第27 有価証券の評価基準及び評価方法 3 満期保有目的の債券及びその他有価証券のうち市場価格のあるものについて時価が著しく下落したときは、回復する見込があると認められる場合を除き、時価をもって貸借対照表価額とし、評価差額は当期の費用として処理しなければならない。 市場価格のない株式については、発行会社の財政状態の悪化により実質価額が著しく低下したときは、相当の減額をなし、評価差額は当期の費用として処理しなければならない。	第27 有価証券の評価基準及び評価方法 3 満期保有目的の債券及びその他有価証券のうち<u>市場価格のない株式等以外のもの</u>について時価が著しく下落したときは、回復する見込があると認められる場合を除き、時価をもって貸借対照表価額とし、評価差額は当期の費用として処理しなければならない。 市場価格のない株式等については、発行会社の財政状態の悪化により実質価額が著しく低下したときは、相当の減額をなし、評価差額は当期の損失として処理しなければならない。<u>なお、市場において取引されていない株式及び出資金等株式と同様に持分の請求権を生じさせるものを合わせて「市場価格のない株式等」という。</u>
<注20> 時価について 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。	<注20> 時価について 時価とは、公正な評価額をいう。<u>通常、それは観察可能な市場価格をいい、市場価格が観察できない場合には、合理的に算定された価額をいう。ただし、金融商品及びトレーディング目的で保有する棚卸資産における時価とは、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。</u>
第38 退職給付引当金の計上方法 6 年金資産の額は、確定給付企業年金等に係る年金資産を期末における公正な評価額により計算する。	第38 退職給付引当金の計上方法 6 年金資産の額は、確定給付企業年金等に係る年金資産を期末における時価（公正な評価額をいう。<u>ただし、金融商品については、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とする。</u>）により計算する。

(3) 適用時期

令和4事業年度から適用とするのはどうか。

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」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) 改訂案

現行	改訂案（下線が新旧の相違点）
<注56> 重要な会計方針等の開示について (略) 4 会計上の見積りとは、資産及び負債や収益及び費用等の額に不確実性がある場合において、財務諸表作成時に入手可能な情報に基づいて、その合理的な金額を算出することをいう。	<注56> 重要な会計方針等の開示について (略) 4 会計上の見積りとは、資産及び負債や収益及び費用等の額に不確実性がある場合において、財務諸表作成時に入手可能な情報に基づいて、その合理的な金額を算出することをいう。<u>当該事業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、翌事業年度の財務諸表に重要な影響を及ぼすリスク（有利となる場合及び不利となる場合の双方が含まれる。以下同じ。）がある項目における会計上の見積りの内容について、国民その他の利害関係者の理解に資する情報を開示する。会計上の見積りの開示を行うにあたり、当該事業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、翌事業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。識別する項目は、通常、当該事業年度の財務諸表に計上した資産及び負債である。また、翌事業年度の財務諸表に与える影響を検討するにあたっては、影響の金額的大きさ及びその発生可能性を総合的に勘案して判断する。なお、直近の市場価格により時価評価する資産及び負債の市場価格の変動は、項目を識別する際に考慮しない。</u> <u>識別した項目について、次の事項を注記する。</u> <u>(1) 識別した会計上の見積りの内容を表す項目名を注記する。</u> <u>なお、会計上の見積りの開示は独立の注記項目とする。識別した項目が複数ある場合には、それらの項目名は単一の注記として記載する。</u> <u>(2) 識別した項目のそれぞれについて、注記した項目名に加えて次の事項を注記する。</u> <u>ア 当該事業年度の財務諸表に計上した金額</u> <u>イ 会計上の見積りの内容について国民その他の利害関係者の理解に資するその他の情報</u>

（２）適用時期

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	６月	第 25 回共同WT（基準及び注解改訂案取りまとめ）
	７月～	パブリック・コメント及び各府省意見照会
	９月	第 14 回会計基準等部会（基準及び注解改訂案の了承）

以上