

独立行政法人会計基準の改訂について（案）

令和 3 年 ● 月 ● 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

1 会計基準改訂の経緯

企業会計の領域においては、国内外の企業間における財務諸表の比較可能性を向上させる観点から、日本基準を国際的に整合性のあるものとするための取組に関する課題の検討が進められており、新たに開発された会計基準や改正後の会計基準が順次公表され、適用されている。具体的には、企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」（改正令和 2 年 3 月 31 日企業会計基準委員会）及び企業会計基準第 30 号「時価の算定に関する会計基準」（令和元年 7 月 4 日企業会計基準委員会）が令和 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され、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 日企業会計基準委員会）が、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されている。また、これらの会計基準の開発に伴い、他の会計基準について改正等がなされている。

独立行政法人の会計は、独立行政法人通則法（平成 11 年法律第 103 号）において「原則として企業会計原則による」とされているため、国際財務報告基準（以下「IFRS」という。）とのコンバージェンスに伴う企業会計基準の動向に加え、独立行政法人に企業会計原則を導入する際に求められる営利企業との制度の前提や財源構造等の違いを十分に考慮する点や、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点等を踏まえ、今般、独立行政法人の会計に関する課題等について、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「共同ワーキング・チーム」という。）において検討を行った。

共同ワーキング・チームは令和 2 年 11 月 9 日から令和 3 年 6 月 25 日までの合計 5 回の会合を開催し検討を重ね、「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。)の改訂案を取りまとめ、独立行政法人評価制度委員会会計基準等部会において令和3年●月●日に、財政制度等審議会財政制度分科会法制・公会計部会において令和3年●月●日にそれぞれ了承を得た。

2 会計基準改訂の主な内容

(1) 収益認識

企業会計の領域では、収益認識に関する包括的な会計基準はこれまで開発されていなかったが、国際的な動向等を踏まえ、我が国における収益認識に関する包括的な会計基準として、企業会計基準が開発された。

企業会計基準開発の経緯等を踏まえ、基準及び注解の改訂の必要性について検討を行った結果、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「独立行政法人がそのサービスの提供等により得た収入」に関連する取引を対象に、改訂を行うこととした。具体的な改訂内容は以下のとおり。

ア 適用範囲

独立行政法人がそのサービスの提供等により得た収入のうち、企業会計基準の考え方を参考に、金融商品に係る取引、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等を除く、「顧客との契約」から生じた取引に対して、改訂後の会計処理及び開示を適用する。ここで、企業会計基準との表現の整合性の観点から、基準及び注解において「顧客」と表現したが、独立行政法人においては「独立行政法人の財務報告に関する基本的な指針」(以下「基本的な指針」という。)を参考に、独立行政法人に対して対価を支払い、サービス等を直接的に受益する者が該当する旨を明確にした。したがって、「顧客との契約」から生じた取引に該当しない運営費交付金等に関する会計処理及び開示は、本改訂の適用範囲に含まれない。

イ 基本となる原則

基本となる原則は、企業会計基準の考え方を参考に、①顧客との契約を識別する、②契約における履行義務を識別する、③取引価格を算定する、④契約における履行義務に取引価格を配分する、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、という5つのステップを適用することとした。ここで、企業会計基準において、取引価格は「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。）」と定義され、第三者のために回収される額（例えば、消費税等）を除いて取引価格を算定することから、消費税等の税込方式による会計処理は認められない、とされている。独立行政法人における消費税等の会計処理は、税込方式及び税抜方式の双方が認められていることから、その扱いを共同ワーキング・チームで検討した。

基本的な指針が念頭に置く「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」の多くは、消費税等の最終負担者となることや、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等の理由から、消費税等の会計処理について、税込方式を採用している。

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」においても、当該対価収入の多くが非課税取引である等、上記の考え方に当てはまる場合等は、税込方式を採用している。一方、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、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、現在、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。共同ワーキング・チームでは、消費税等の会計処理について、消費税等に関する実務に加え、上記のような独立行政法人における実態を踏まえ、引き続き税込方式及び税抜方式の双方を認める、という結論に至った。その上で、基準及び注解において、取引価格を「サービス等の顧客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」と定義した。

ウ 開示

開示は、独立行政法人における財務報告の目的や機能、企業会計基準の考え方等に照らし、関連する基準及び注解の改訂を行った。

(2) 時価の算定

企業会計基準開発の経緯等を踏まえ、基準及び注解の改訂の必要性について検討を行った結果、財務報告利用者に対して時価情報を提供することで、独立行政法人の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、改訂を行うこととした。

具体的には、金融商品の時価を、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、と定義した。また、企業会計基準において、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を削除したことに関連して、「市場価格のない株式等」の定めがなされたことに伴い、関連する基準及び注解の改訂を行った。

(3) 会計上の見積りの開示

企業会計基準開発の経緯等を踏まえ、基準及び注解の改訂の必要性について検討を行った結果、独立行政法人の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意義があると考えられることから、改訂を行うこととした。

具体的には、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、という開示目的を示した。

3 改訂会計基準の性格と取扱い

改訂後の基準及び注解は、現行の基準及び注解と同様に、独立行政法人がその会計を処理するに当たって従わなければならない基準であるとともに、会計監査人が独立行政法人の財務諸表等の監査をする場合において依拠しなければならない基準であって、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を定めるものである。

改訂後の基準及び注解は、一般的かつ標準的な会計基準を示すものであり、独立行政法人は他に合理的な理由がない限り基準及び注解の定めるところに従わなければならないが、そこに定められていない事項については、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従うこととなる。また、現行の基準及び注解と同様、主務省令において個別の独立行政法人の特殊性に基づく会計処理を定めることを排除するものではないが、その場合には基準及び注解の趣旨に抵触してはならない。

なお、基本的な指針は、改訂後の基準及び注解の基礎にある前提や概念を理解する際に参照すべきものである。

4 適用時期

改訂後の基準及び注解は、令和5事業年度から適用する。

ただし、「独立行政法人会計基準」第80（注解56第4項）に係る改訂内

容（会計上の見積りの開示）については、令和3事業年度から、同第27（注解20）及び第38に係る改訂内容（時価の算定）については、令和4事業年度から、それぞれ適用する。

5 今後の課題について

今回の改訂により、独立行政法人の財務報告については、IFRSとのコンバージェンスに伴う企業会計基準の動向を踏まえた見直しを行った。

今後は、改訂後の基準及び注解に基づき作成される財務諸表及び連結財務諸表並びに「独立行政法人の事業報告に関するガイドライン」（平成30年9月3日設定）を参照して作成される事業報告書のより一層の活用が期待される。

基準及び注解は、国民その他の利害関係者に有用な情報を提供する観点から、独立行政法人を取り巻く環境の変化に伴う課題等を踏まえ、継続的に見直しを行っていく必要がある。