

# 「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

平成12年8月  
(令和2年6月最終改訂)

総務省行政管理局  
財務省主計局  
日本公認会計士協会

「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について

## 1 性格

「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「本Q&A」という。）は、独立行政法人会計基準等に関して、その実務上の留意点をQ&Aの形式で記述したものである。

なお、本Q&Aは、今後、実務の現場からの質問等の追加が見込まれるほか、基準及び注解がよりどころとする企業会計原則の発展や独立行政法人制度の新たな展開等を踏まえて、今後とも充実・改善が図られていく性格のものである。

## 2 設定及び改訂の経緯

本Q&Aは、初版が平成12年8月に取りまとめられた後、以下のとおり改訂を行った。

### (1) 平成15年3月改訂

平成15年3月3日に「独立行政法人会計基準の改訂について」が公表されたことに伴う改訂を行った。

### (2) 平成16年4月改訂

独立行政法人会計基準に関して多数の質問が寄せられたため、共通性が高く追加することが望ましいと認められる事項について平成16年4月30日に改訂を行った。

### (3) 平成17年8月改訂

平成17年6月29日に「固定資産の減損に係る独立行政法人会計基準の設定及び独立行政法人会計基準の改訂について」が公表されたことに伴い、平成17年8月に再度改訂を行った。

### (4) 平成20年2月改訂

平成19年11月19日に会社法施行等に伴う「独立行政法人会計基準の改訂」が行われたことに伴う改訂を行った。

### (5) 平成22年4月改訂

平成22年3月30日に企業会計基準の改正等に伴う「独立行政法人会計基準の改訂」が行われたことに伴い、平成21事業年度から適用となる金融商品及び賃貸等不動産の時価等の注記に関する事項等について改訂を行い、さらに、独立行政法人通則法の改正に伴う不要財産に係る国庫納付等における会計処理等について改訂を行った。

### (6) 平成22年11月改訂

平成22年10月25日に「独立行政法人会計基準の改訂」が行われたことに伴い、その会計処理が円滑に行われるよう改訂を行った。

### (7) 平成23年6月改訂（平成23事業年度から適用）

平成 23 年 6 月 28 日に「独立行政法人会計基準の改訂について」が公表され、セグメント情報の開示に関する独立行政法人会計基準における考え方が整理されたことなどに伴い、実務上の取扱いなどについて所要の改訂を行った。また、「固定資産の減損に係る独立行政法人会計基準の改訂」に伴い改訂を行った。

(8) 平成 24 年 3 月改訂

平成 23 年 6 月 28 日に「独立行政法人会計基準の改訂について」が公表され、独立行政法人においては、企業会計における会計上の変更及び誤謬の訂正に係る会計基準を導入することなく、従前の取扱いを継続することとされたことに伴い、実務上の取扱いなどについて所要の改訂を行った。

(9) 平成 27 年 3 月改訂

平成 27 年 1 月 27 日に「独立行政法人会計基準の改訂について」が公表された。この改訂は、「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）及び「独立行政法人通則法の一部を改正する法律」（平成 26 年法律第 66 号）を踏まえて行われたものであり、セグメント情報の開示の充実や、運営費交付金の収益化基準は業務達成基準を原則とするとされたことから、実務上の取扱いなどについて所要の改訂を行った。

また、独立行政法人改革で法人分類が設けられたことに伴い、目標や計画も新設されたことから、全体の表現について修正を行った。

なお、会計基準第 4 3（注解 3 9）及び第 8 1（注解 6 0、注解 6 1）について経過措置を適用する法人は、それぞれ改訂前の Q & A の Q 4 3 と Q 8 1 を参照することができる。

ただし、改訂後の Q 4 3 - 1 については、独立行政法人改革の趣旨を踏まえた Q & A であり、独立行政法人改革の実効性を高める観点から、経過措置を適用する法人であっても改訂後の Q 4 3 - 1 を踏まえた対応を行うことが必要である。

また、会計基準第 8 1 の経過措置を適用する法人の「運営費交付金債務及び当期振替額等の明細」については、「旧 Q & A 7 9 - 1 1 7」で示された様式を参照する。

(10) 平成 28 年 2 月改訂

平成 27 年 1 月 27 日に公表された「独立行政法人会計基準の改訂について」の中で、平成 28 事業年度からの適用が容認されている会計基準第 8 1 の適用に関する実務上の諸課題に対応する観点から、Q & A の所要の改訂を行った。

改訂された Q & A の適用時期は、「(9) 平成 27 年 3 月改訂」と同様とする。なお、「Q 8 1 - 1 9 A 4」については、平成 27 事業年度から適用されることが求められるが、改正通則法附則第 8 条により、経過措置が適用される法人については、経過措置終了まで適用しないことを容認する。これは、目標設定及び評価に資する情報となる財務情報の有用性をより担保するという会計基準改訂の趣旨を踏まえたものである。

(11) 平成 31 年 3 月改訂

平成 29 年 9 月 1 日に独立行政法人の財務報告の基礎にある前提や概念について理論的・体系的に整理した「独立行政法人の財務報告に関する基本的な指針」が公表された。これを踏まえ、平成 30 年 9 月 3 日に「独立行政法人会計基準の改訂について」が公表された。

会計基準において、行政コスト計算書及び純資産変動計算書の創設、行政サービス実施コスト計算書の廃止、特定の承継資産に係る費用相当額の会計処理の新設、運営費交付金等による財源措置が明らかにされている賞与又は退職一時金等に係る引当金及び引当金見返の計上などの改訂がなされた。これらを踏まえ、実務上の取扱いなどについて Q & A の所要の改訂を行った。

改訂後の Q & A は、平成 31 事業年度から適用する。

#### (12) 令和 2 年 6 月改訂

令和 2 年 3 月 26 日に『独立行政法人会計基準』及び『独立行政法人会計基準注解』が改訂され、連結財務諸表の作成の目的、連結の範囲及び個別財務諸表における関係会社株式の評価方法等の見直しがなされたことや、これまでの実務上の課題を踏まえ、Q & A の所要の改訂を行った。

改訂後の Q & A は、令和 2 事業年度から適用する。

### 3 留意事項

#### (1) 番号等について

本 Q & A の文中「会計基準」とあるのは独立行政法人会計基準を、「注解」とあるのは独立行政法人会計基準注解を、「減損会計基準」とあるのは固定資産の減損に係る独立行政法人会計基準を指している。また、「Q 30-4」等の Q 番号は、独立行政法人会計基準の番号である。

#### (2) 目標・計画の表現に関する読替え

本 Q & A における目標及び計画の表現に関し、国立研究開発法人については、本 Q & A 中の「中期目標」とあるのは「中長期目標」と、「中期計画」とあるのは「中長期計画」と読み替えるものとする。また、行政執行法人については、本 Q & A 中の「中期目標」とあるのは「年度目標」と、「中期計画」とあるのは「事業計画」と、「年度計画」とあるのは「事業計画」と読み替えるものとする。ただし、『独立行政法人会計基準』及び『独立行政法人会計基準注解』及び「固定資産の減損に係る独立行政法人会計基準」の引用等である場合はこの限りではない。

## 目次

第1章	一般原則	1
第2章	概念	3
第3章	認識及び測定	21
第4章	財務諸表の体系	52
第5章	貸借対照表	55
第6章	行政コスト計算書	58
第7章	損益計算書	66
第8章	純資産変動計算書	69
第9章	キャッシュ・フロー計算書	72
第10章	利益の処分又は損失の処理に関する書類	75
第11章	附属明細書及び注記	76
第12章	独立行政法人固有の会計処理	119
第13章	区分経理の会計処理	203
第14章	特定関連会社、関連会社及び関連公益法人等の情報	211
第15章	連結財務諸表	214

### (別冊)

「固定資産の減損に係る独立行政法人会計基準」及び「固定資産の減損に係る独立行政法人会計基準注解」に関するQ&A	219
---	-----

### (別紙)

固定資産の減損に係る独立行政法人会計基準の適用事例	230
---------------------------	-----



# 「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

## 第1章 一般原則

**Q0-1** 独立行政法人会計基準、同注解及び本Q & Aに詳細な規定がないものの取扱いについては、原則として一般に公正妥当と認められた企業会計原則に準拠した会計処理及び表示によることによいか。

### A

1 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。）第37条では、「独立行政法人の会計は、主務省令で定めるところにより、原則として企業会計原則によるものとする。」とされており、独立行政法人会計基準は、企業会計原則に準拠しつつ、公的な性格を有する等の独立行政法人の特性を考慮し、必要な修正を加えたものである。

なお、独立行政法人会計基準は、一般的かつ標準的な基準を示すものであり、この基準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た企業会計原則に従うこととなる。また、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、その場合には会計基準及び注解の趣旨に抵触してはならない（「独立行政法人会計基準の改訂について」（平成30年9月3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）4 改訂会計基準の性格と取扱い 参照）。

2 ここでいう企業会計原則とは、昭和24年7月9日に設定された「企業会計原則」のほか、「金融商品に関する会計基準」、「退職給付に関する会計基準」等の企業会計審議会又は企業会計基準委員会で設定された会計基準や、「金融商品会計に関する実務指針」等の日本公認会計士協会会計制度委員会報告等が含まれる広い概念である。

**Q0-2** 「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）が公表されているが、会計基準及び注解との関係はどのように理解すればよいか。

### A

「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。）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る。また、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り、独立行政法人会計基準及び関係通知に定められていない財務報告上の論点を取り扱う際に参照されるものである。

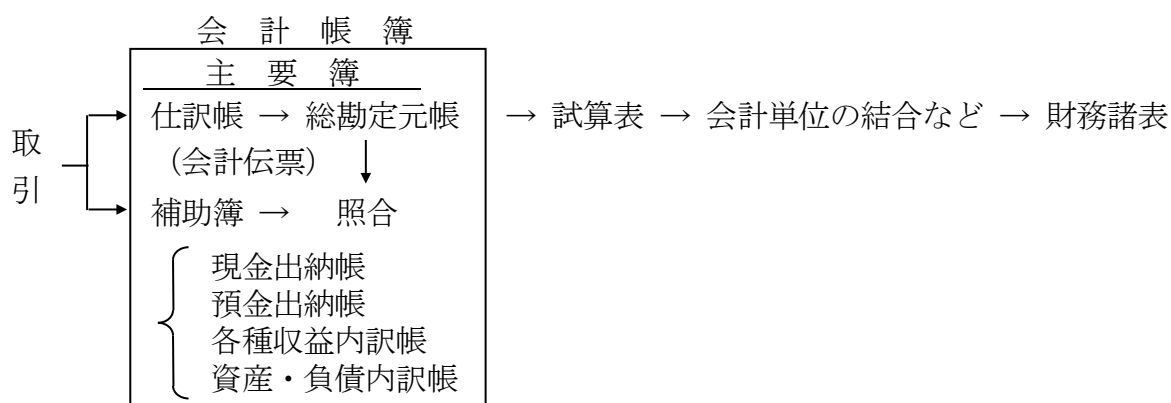
これを受けて平成 30 年 9 月 3 日改訂の会計基準及び注解では、財務諸表の役割及び体系、財務諸表の構成要素など、所要の改訂を行った上で、「独立行政法人会計基準の改訂について」において、基本的な指針が改訂後の会計基準及び注解の基礎にある前提や概念を理解する際に参照すべきものであることを示している。

したがって、基本的な指針は会計基準及び注解の改訂に当たって参照されるものであるが、通則法第 37 条に基づく独立行政法人の会計として、直ちに会計処理及び表示に影響を及ぼすものではない。

### Q2-1 独立行政法人が備えるべき会計帳簿の体系は何か。

#### A

- 1 会計基準では、独立行政法人の会計は、正規の簿記の原則に基づいて、その財政状態及び運営状況に関する全ての取引その他の事象について、複式簿記により体系的に記録し、正確な会計帳簿を作成しなければならないとされている。
- 2 複式簿記における基本的な会計帳簿の体系例は以下のとおり。



- 3 上記の基本的な会計帳簿の体系例に関する補足説明は以下のとおり。

#### ① 取引

独立行政法人の取引は全て証憑書類に基づいて行われ、証憑書類は、取引の裏付けとなる証拠書類で、会計記録の正確性、真実性を保証するものである。

#### ② 仕訳帳

取引の発生順に仕訳を整理する帳簿であるが、伝票制度の発達に伴い、現在では、伝票（入金伝票、出金伝票、振替伝票）がこれに代わっている。なお、決算整理仕訳も仕訳帳で整理する。

#### ③ 総勘定元帳

取引の発生順に仕訳された仕訳帳から、各勘定科目別に整理するために、総勘定元帳に転記する。そのため、総勘定元帳には各勘定口座が設けられており、仕



訳をしたときの勘定科目を勘定科目ごとに再集計するために、総勘定元帳の各勘定口座に転記しその増減及び残高を記録する。

④ 補助簿

主要簿(仕訳帳及び総勘定元帳)の記録を補完するために詳細な記録が行われ、おおむね各勘定科目の内訳帳の役目を果たす。補助簿には、取引内容を詳細に記録する補助記入帳と特定の勘定ごとに内訳(主として相手先別、品目別などに口座を設ける。)を記録する補助元帳がある。その他、総勘定元帳の対応勘定との照合、突合を行い、相互検証を行う目的もある。

⑤ 会計単位の結合など

本部・支部会計の結合など複数の会計単位の合算を行うとともに、試算表の勘定科目から財務諸表の項目への科目の組替えを行う。

**Q4-1** 重要性の原則の適用の仕方については、企業会計原則の注解で例示されているような取扱いと同じと考えてよいか。

**A**

重要性の原則については、会計基準第4及び注解3において、以下のとおり記載されている。

- ① 取引その他の事象の金額的側面及び質的側面の両面から重要性を判断すること、
- ② 重要性の判断は、記録、計算及び表示について行われること、
- ③ 質的側面の考慮については、独立行政法人の公共的性格に基づく判断も加味して行うこと、
- ④ 重要性の乏しいものについては、本来の方法によらないで他の簡便な方法によることも認められること。

設問にあるように、企業会計原則注解においても、重要性の原則が規定されているが、その内容は、主として重要性の乏しいものについて会計処理の観点から、簡便な取扱いについて具体的な例示が行われているものである。基準においても、上記④で述べるように、企業会計原則注解と同様、重要性の乏しいものについての簡便な取扱いを認めており、上記③に該当する場合などの特段の問題がない限り、企業会計原則注解が例示するような具体的な取扱いが認められる。

## 第2章 概念

**Q8-1** 独立行政法人における研究開発費は、企業会計審議会が公表した「研究開発費等に係る会計基準」に従って処理すべきか。そうだとすると、特定の研究開発目的のみに使用され、他の目的に使用できない有形固定資産は研究期間が複数年に

わたる場合でも、取得時に費用処理するのか。

(関連項目：第8 1 運営費交付金の会計処理)

#### A

- 1 会計基準は、研究開発費の会計処理について基準を設けていないが、会計基準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されているほか、注解7において「研究開発費等に係る会計基準」(平成10年3月13日 企業会計審議会)を引用していることから、研究開発費等に係る会計基準に準拠した会計処理を求めているものと考えられる。
- 2 研究開発費等に係る会計基準では、研究開発費は、全て発生時に費用として処理することを原則としており、特定の研究開発目的のみに使用され、他の目的に使用できない機械装置等は研究期間が複数年にわたる場合でも、取得時に即時償却することとなる。なお、受託研究は受託収入を獲得することが確実な活動であり、受託収入で購入した償却資産については、このような即時償却の会計処理は適用されない(Q8-2参照)。
- 3 なお、ある特定の研究開発目的に使用された後、他の目的に使用できる場合には、機械装置等として資産に計上することとなるが、この場合、他の目的に使用できる場合とは、独立行政法人の他の業務に使用できる場合のほか、他の研究開発目的に使用できる場合を含むほか、必ずしも判定の時点において他の目的への使用予定・計画が明確になっている場合に限ることなく、使用予定が明らかでなくても、汎用性があり他の目的に使用することが容易な場合には、当該機械装置等を資産に計上することが認められる(「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関するQ&A」(平成11年9月29日 日本公認会計士協会会計制度委員会)参照)。
- 4 また、「特定の研究開発目的」とは、独立行政法人を設立する個別法において「業務の範囲」として規定されているような大きな目的ではなく、「個々の具体的な研究開発目的」を意味している。したがって、長期的な研究プロジェクトの研究テーマAに使用する目的で購入した償却資産を同一プロジェクトの研究テーマBで使用することが想定されるような場合には、資産に計上することとなる。

**Q8-2** ある研究のための研究受託収入で償却資産を購入し、当該資産が他の研究に使用可能な場合は、どのような会計処理を行うべきか。当初の研究が終了した後も当該資産について償却を続けなければならないのか。

#### A

- 1 設問のような受託研究は受託収入として収益を獲得することが確実な活動であるため、「研究開発費等に係る会計基準」(平成10年3月13日 企業会計審議会)が適用される研究活動には当たらないものと考えられる。
- 2 したがって、受託研究収入によって償却資産を購入した場合には、購入時におい

て当該資産を使用する予定の期間を耐用年数として償却し費用化することになる。

**Q 8-2-2** 平成 15 年に改訂された独立行政法人会計基準では、「研究開発費等に  
係る会計基準」（平成 10 年 3 月 13 日 企業会計審議会）を適用することとし、試験  
研究に関わる機械装置等の固定資産について、従来の資産計上から原則として費用  
処理することになったが、「平成 11 年からの中央省庁等改革に伴い国の機関の一部  
を切り出して設立された独立行政法人」（以下「先行独立行政法人」と略称）におい  
て従来資産計上していたものは一括して償却するのか、それとも新規に取得したも  
のから適用するのか。

**A**

研究開発費等に係る会計基準では、経過措置として当該基準実施前に発生した研  
究開発費については、従来採用していた会計処理方法によることを認めている。

独立行政法人会計基準における特定の研究開発目的のみに使用される機械装置等  
の固定資産の取扱いについても、このような企業会計の考え方に準ずるとともに、  
会計処理方法を統一する観点から、平成 15 年改訂時の独立行政法人会計基準が適  
用される前に取得したものについては、従来の会計処理を継続適用することとする。  
したがって、一括償却は行わない。

なお、従来の会計処理を継続適用している場合は、その旨を注記することとする。

**Q 9-1** 利益の獲得を目的としない独立行政法人の通常の業務活動において発生  
した取引を「未収金」「未払金」とせず、「売掛金」「買掛金」という勘定科目を使用  
することの理由如何。

**A**

1 企業会計において、一般に「通常の取引に基づいて発生した営業上の未収入金又  
は未払金」を「売掛金」「買掛金」という勘定科目で表示している（財務諸表等の用  
語、様式及び作成方法に関する規則（昭和 38 年大蔵省令第 59 号）第 15 条第 3 号及  
び第 47 条第 2 号参照）。

企業会計でいう「通常の取引」とは、企業の事業目的のための営業活動において  
経常的に、又は短期間に循環して発生する取引をいい、必ずしも利益を目的とする  
活動であるか否かという点に着目しているわけではない。

2 そこで、営利を目的としない独立行政法人の会計基準においても同様の規定を置  
いたものである。独立行政法人の活動は利益獲得を目的とするものではないが、主  
たる事業目的は存在するものであり、この目的に沿った活動によって生じた債権・  
債務を、企業会計を通じて理解が定着した勘定科目で表示することについて特段の  
問題があるとは考えられず、むしろ有益であると考えたからである。ただし、独立  
行政法人においては、「通常の取引」よりは「通常の業務活動」という表現が適切と考

えられることから、そのように表現を修正したものである。

- 3 通常の業務活動には、独立行政法人の経常的な業務活動は全て含まれる。したがって、経常的な業務活動である限り、当該法人の業務目的に直接関連する活動のみならず、間接的な活動も含まれると解する。
- 4 なお、会計基準第9(4)の趣旨は、売掛金とは「独立行政法人の通常の業務活動において発生した未収入金をいう」といっているのにすぎないのであって、通常の業務活動において発生した未収入金をすべからず売掛金という勘定科目に整理しなければならないとするものではない。同様に、会計基準第15(6)の趣旨は、買掛金とは「独立行政法人の通常の業務活動において発生した未払金をいう」といっているのにすぎないのであって、通常の業務活動において発生した未払金をすべからず買掛金という勘定科目に整理しなければならないとするものではない。企業会計の実務においても、通常取引に基づいて発生した営業上の未収入金や未払金について、「××未収入金」「××未払金」などという勘定科目に置き換えて表示されることも広く行われるなど、弾力的な取扱いが認められているところである。独立行政法人の会計として、売掛金ないしは買掛金という勘定科目では表現が余り適切ではないと判断される場合には、企業会計と同様に、弾力的な取扱いも認められると考える。

**Q9-2** 独立行政法人がその出先機関に一定期間（1か月）の資金をあらかじめ交付する場合、「流動資産」の勘定科目「前渡金」として整理し、精算報告をもって該当勘定科目に振り替えることになるのか。

**A**

「前渡金」は、飽くまでも外部の取引者に対し支払った原材料、商品等の購入のための前渡代金等を表す勘定科目であり、設問のようなケースにおいては、財務諸表上「現金及び預金」として表示される。

(参考)

なお、期中に、出先機関など自己の組織内の会計単位への資金移動を行う場合は、通常「前渡金」という勘定科目を使用せず、出先機関の会計組織によるが、「小口預金」（日常頻繁に生ずる小口経費の支払のために一般現金から区分された現金の出納を処理する勘定）とするか、出先機関を支店と捉え、支店に対しての現金預金の振替とみて、支店会計の「現金及び預金」とすることが通例である。

**Q9-3** 注解9の経過勘定項目については、決算整理時のみ使用する勘定科目ということになるのか。

**A**

発生主義会計においては、これらの経過勘定項目も本来は発生時にこれらの科目

により処理されるのが原則であって、その使用を決算整理時のみに限定するものではない。

なお、月次決算あるいは年度決算において初めてこれらの科目を用いることも、実務上簡便的な用法として認められる。

**Q 1 0 - 1** 独立行政法人の貸借対照表における固定資産の計上基準は何万円以上か。

(関連項目：第4 重要性の原則)

**A**

1 独立行政法人においては、その業務目的を達成するために所有し、かつ、加工又は販売を予定しない財貨で、耐用年数が1年以上の財貨は固定資産に計上することになる(注解8第5項参照)。

ただし、償却資産のうち、この条件を満たすものであっても、1個又は1組の金額が一定金額以下で、重要性の乏しいものについては、貸借対照表の固定資産には計上せず、消耗品費等その性格を表す適切な費用科目を付して損益計算書に計上することも認められる(会計基準第4参照)。

2 貸借対照表上の固定資産に計上するか損益計算書において適切な費用科目で処理するか判断は、本来は、独立行政法人の業務の性格や当該資産の利用状況及び管理状況等により法人ごとに判断すべきであるが、独立行政法人移行前の組織である国又は特殊法人等での当該資産についての物品管理の状況等も参考にしながら、特段の事由のない場合の判断基準として、1個又は1組の金額について、法人が取得したときの価額が50万円未満の償却資産については重要性の乏しいものとして貸借対照表に計上しないとする取扱いが考えられる。

3 なお、出資対象資産の中に50万円未満の償却資産がある場合には、当該資産は貸借対照表に計上されることに留意しなければならない。

また、非償却資産については、金額にかかわらず固定資産に計上することとする。

**Q 1 0 - 2** 耐用年数が1年未満かつ取得時の価額が固定資産の計上基準(例えば50万円)以上のものの扱いはどうなるのか。

**A**

会計基準においては、「独立行政法人がその業務目的を達成するために所有し、かつ、その加工又は販売を予定しない財貨は、固定資産に属するものとする。」「なお、固定資産のうち残存耐用年数が一年以下となったものも流動資産とせず固定資産に含ませ……」(注解8第5項及び第6項参照)と規定されており、独立行政法人が、その業務目的の達成のために所有し、かつ、その加工又は販売を予定しない財貨を購入した場合は、固定資産とするが、耐用年数が1年未満のものを購入した場合は、

当該資産にもともと固定性がなく金額の大小にかかわらず消耗品費等として取得時に費用として処理することとなる。

**Q11-1** 備蓄資産は特殊な資産であることから、注解10において有形固定資産に属することとされている。そのように特殊な資産であることから、備蓄資産を市場に放出したときに生じる収益についても損益計算に含めないとしてよいか。

**A**

- 1 会計基準は、独立行政法人に共通に適用される一般的かつ標準的な基準を示すものであり、この基準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になる。また、会計基準は、独立行政法人の特性等から企業会計原則と異なる会計処理が必要な取引その他の事象については、「第12章 独立行政法人固有の会計処理」に他の会計処理とは区分して定めている。
- 2 備蓄資産については、注解10で、有形固定資産に属する旨定めているが、市場放出した場合の会計処理について、固有の会計処理は定められていないため、備蓄資産の市場放出による収益は、通常の有形固定資産の売却の会計処理と同様に損益計算上の収益として処理することとなる。

**Q16-1** 償却資産を無償取得した場合の会計処理として、貸方項目に資産見返負債を計上することになるのか。

(関連項目：第26 無償取得資産の評価、第81 運営費交付金の会計処理、第83 補助金等の会計処理、第85 寄附金の会計処理)

**A**

償却資産を無償で取得した場合の扱いについては、以下のとおり、寄附金や運営費交付金によって、資産を取得した場合の扱いに準じて考えることができる。

① 政府から譲与を受けた場合

政府からの譲与については、運営費交付金で償却資産を購入した場合と同様に考えられることから、会計基準第81第6項(1)イと同じ取扱いとする。すなわち、資産見返の負債項目を計上し、毎事業年度、減価償却に相当する金額を取り崩して収益に振り替えることが適当である。

② 政府以外の者から贈与された場合

政府以外の者から贈与された場合は、寄附金により償却資産を購入した場合と同様に考えられることから、会計基準第85第2項(2)及び第3項と同じ取扱いとする。すなわち、その寄附財産について、寄附者がその用途を特定した場合又は独立行政法人が使用に先立ってあらかじめ計画的に用途を特定した場合においては、資産見返の負債項目を計上し、毎事業年度、減価償却に相当する金額を取り崩して収益に振り替えることが適当である。また、客観的に寄附財産の属性や

独立行政法人の業務目的等を総合的に判断すると当該財産を換金し、無目的の寄附金として管理せざるを得ない場合など、寄附者若しくは独立行政法人のいずれにおいてもあらかじめ使途が特定したと認められない場合には、取得資産の時価に相当する額を受贈益として計上することが適当である。

**Q16-2** 会計基準第16では、資産見返負債（中期計画等の想定範囲内で、運営費交付金により、又は国若しくは地方公共団体からの補助金等により補助金等の交付の目的に従い、若しくは寄附金により寄附者の意図に従い若しくは独立行政法人があらかじめ特定した使途に従い償却資産を取得した場合に計上される負債をいう。）が固定負債に属するとされているが、ここでいう「特定した使途」とは、具体的にどのようなことを考えているのか。独立行政法人の業務の用途に供することによいのか。

（関連項目：第14 負債の定義、第85 寄附金の会計処理）

#### A

- 1 寄附金は、寄附者が独立行政法人の業務の実施を財政的に支援する目的で出えんするものであって、その本来的な性格は、独立行政法人にとって直ちに会計的な意味での負債に該当するものとはいえない。したがって、法人が寄附金を受領した時点で預り寄附金として負債に計上するためには、会計基準が規定する負債の定義に合致することが必要であって、受領した寄附金の全てについて預り寄附金として負債計上できるとするものではない。負債の定義に合致せず、かつ、資本剰余金に計上すべき出えん金にも該当しない場合には、企業会計の慣行に立ち返り、受領時点で寄附金相当額を収益に計上することになる。
- 2 会計基準第14第1項では、「独立行政法人の負債とは、過去の事象の結果として独立行政法人に生じている現在の義務であり、その履行により独立行政法人のサービス提供能力の低下又は経済的便益を減少させるもの」と規定している。独立行政法人の会計において負債に計上するには、その前提として、当該寄附金の受領が独立行政法人に何らかの義務をその時点において生じさせていることが必要である。
- 3 このような観点から、会計基準では、(ア) 寄附者がその使途を特定した場合及び(イ) 寄附者が特定していなくとも独立行政法人が使用に先立ってあらかじめ計画的に使途を特定した場合において、寄附金を受領した時点では預り寄附金として負債に計上すると規定したところである（会計基準第85参照）。（なお、設問の資産見返負債とは、この預り寄附金を負債に計上し得る場合で、かつ、当該寄附金を財源として、会計基準第85第2項(2)に沿った会計処理が行われる場合において発生する別の負債項目である。）
- 4 使途の特定の程度については、この趣旨に従い、独立行政法人において寄附金を何らかの特定の事業のために計画的に充てなければならない責務が生じていると判

断できる程度、すなわち、法人に対して当該寄附金の使用状況について管理責任が問える程度に特定されていることが必要である。

- 5 具体的には、独立行政法人の業務に使用するといった漠とした程度では不十分であり、当該法人の業務に関連した用途の種類、使用金額、使用時期などが明確になっていることが必要と考える。
- 6 特定の方法については、典型的には、中期計画等において定めることを想定しているが、中期計画等において特定することが客観的に難しいと判断される場合には、寄附金受領後使用するまでに当該寄附金の使途を定めた事実が事後的に検証可能な事例においても、中期計画等において特定した場合に準じた取扱いも認められるものとする。

#### Q17-1

- (1) 独立行政法人においては、退職給付引当金及び賞与引当金以外で、どのような引当金が想定されているのか。
- (2) 翌年度以降において多額の損失が想定される場合において、当年度においてあらかじめ引当金を計上することは適当か。引当金の計上が認められるとき、その引当金を中期計画終了時に次期繰越しとして整理することは適当か。
- (3) 独立行政法人会計基準に記載のない引当金を計上することは可能か。

#### A

- 1 独立行政法人会計基準では、役員退職慰労引当金、貸倒引当金、保証債務損失引当金などが想定されている。いずれの場合においても、独立行政法人会計における引当金の計上の在り方については、会計基準第17第1項の要件に照らして判断することになる。なお、賞与引当金については、各独立行政法人の賞与支給規定等の内容によるが、会計基準第17第1項に該当する場合には、引当金の計上が必要である。
- 2 翌年度以降において多額の損失が想定されるだけでは、この引当金の要件に該当しない。また、中期計画終了時においても会計基準第17第1項の要件に該当するのであれば引き続き引当金を計上することとなる。
- 3 会計基準及び注解は、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会計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。

#### Q17-2

- (1) 会計基準第17第1項の要件に該当する場合、財源措置の有無にかかわらず引当金を計上することになるのか。



- (2) 会計基準第17第2項に基づいて計上される引当金見返は、会計上どのような意味を有するのか。運営費交付金の未収計上は認められないとされていること（Q81-2）や未収財源措置予定額（会計基準第84）との関係如何。
- (3) 会計基準第17第2項における「客観的に財源が措置されていると明らかに見込まれる」とはどのような場合か。
- (4) 会計基準第88の賞与引当金見返及び第89の退職給付引当金見返以外に、会計基準第17第2項の引当金見返を計上することは可能か。
- (5) 補助金など、運営費交付金以外の財源によって「客観的に財源が措置されていることが明らかに見込まれる」場合にも引当金見返を計上することになるのか。

#### A

- 1 会計基準第17第1項の要件に該当する場合、財源措置の有無にかかわらず引当金を計上することになる。これにより、過去の事象の結果として独立行政法人に生じている現在の義務が貸借対照表に表されることになる。
- 2 国から交付される運営費交付金について未収計上は認められないのはQ81-2のとおりである。しかしながら、事後に財源措置が行われることが法令の規定により定められている場合など、ごく限られた場合のみ、未収財源措置予定額の計上は認められている（会計基準第84参照）。その意味で、未収財源措置予定額は、未収金に類似した性質を有するものの、確定債権ではない。

一方で、会計基準第17第2項に基づいて計上される引当金見返は、法令等、中期計画等又は年度計画に照らして客観的に財源が措置されていると明らかに見込まれる、引当金に見合う将来の収入について計上されるものであり、会計基準第84に該当しないものは、未収財源措置予定額として計上することはできない。引当金見返は、基本的な指針に明示されているとおり、独立行政法人の特性から生じる固有の取引に基づいて計上される資産にすぎない。
- 3 会計基準第17第2項の規定より、中期計画等及び年度計画において、将来の支出に充てるべき財源措置が運営費交付金によって行われることが明らかにされている場合に計上することになる。この場合、中期計画等において「運営費交付金で措置する」という記述のみで判断するのではなく、「客観的に財源が措置されていると明らかに見込まれる」かどうかを、具体的な財源措置の手法に即して総合的に判断する必要がある。例えば、中期計画等に記載される「予算」や「収支計画」において将来の支出に対する財源措置が明示されている場合や、当該法人に対する過去の財源措置の実績から将来の財源措置が行われる蓋然性が高いと推定することが可能である場合などは、「客観的に財源が措置されていると明らかに見込まれる」場合の一つと考えられる。なお、予定していた財源措置が実際に行われななどの事実が生じた場合には、計上していた引当金見返を取り崩すなどの会計処理が必要になる。
- 4 引当金見返は賞与引当金見返及び退職給付引当金見返に限られるものではなく、

会計基準第17第2項の要件に合致する限り、計上することになる。

- 5 引当金見返の計上は、運営費交付金による財源措置のみに限られるわけではない。財源措置の客観性・確実性を念頭に具体的な財源措置の手法に即して総合的に判断した結果、補助金など、運営費交付金以外の財源についても引当金見返を計上することは想定される。

**Q17-3** 平成30年9月3日の会計基準の改訂により、法令等、中期計画等又は年度計画に照らして客観的に財源が措置されていると明らかに見込まれる場合にも引当金を計上し、これに見合う将来の収入については引当金見返を計上することとされたが、平成30事業年度以前に発生していると考えられる部分についてはどのように処理を行えばよいか。

**A**

平成30年9月3日の会計基準の改訂は平成31事業年度から適用されるため、当改訂に基づく、運営費交付金により財源措置がなされていることが明らかな賞与及び退職一時金等に係る引当金の計上は、平成31事業年度の期首に行う必要がある。当該金額に係る引当金の繰入れは臨時損失に、引当金見返に係る収益は臨時利益に計上し、この金額に重要性がある場合には、行政コスト計算書及び損益計算書にその内容を注記することとする。

<例示>

平成30事業年度以前に発生した、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で明らかにされている〇〇に係る引当金は平成31年4月1日時点で50である。

引当金の計上

会計基準改訂に伴う	50	〇〇引当金	50
〇〇引当金繰入			

引当金見返の計上

〇〇引当金見返	50	〇〇引当金見返に係る収益	50
---------	----	--------------	----

注記

(行政コスト計算書関係)

臨時損失のうち、50は会計基準改訂に伴う〇〇引当金繰入であり、平成30事業年度以前の発生分であります。

(損益計算書関係)

臨時損失に計上した会計基準改訂に伴う〇〇引当金繰入50は、平成30事業年度以前の発生分であります。

臨時利益に計上した〇〇引当金見返に係る収益 50 は、会計基準改訂に伴い期首に計上した〇〇引当金見返に係る収益であります。

**Q 1 7 - 4** 会計基準第 8 1 第 7 項において、引当金の取崩し時に引当金見返とそれに見合う運営費交付金債務を相殺するものとされているが、例えば、退職手当の支給基準の改訂等により引当金が減額された場合など、引当時に想定した当初の目的外での引当金の取崩しや減額が行われた場合は引当金見返についてどのように処理を行えばよいか。

**A**

引当時に想定した当初の目的外での引当金の取崩しや減額が行われた場合、当該引当金に見合う将来の収入である引当金見返についても減額を行う必要がある。当該引当金見返の減額は、引当金見返に係る収益をマイナス金額で処理することとする。

**Q 1 9 - 1**

- (1) 注解 1 2 第 2 項(1)にいう「第 8 7 特定の資産に係る費用相当額の会計処理」を行うこととされた償却資産を取得した場合」とは、国有財産による現物出資財産及び施設費による償却資産を取得した場合が該当する場合と思われるが、現物出資財産の場合は資本金が計上されることとなるため、結局、注解 1 2 第 2 項(1)に該当して資本剰余金が計上される場合とは、施設費による償却資産（会計基準第 8 2 施設費の会計処理）を取得した場合となると考えられる。そうであるならば、注解 1 2 第 2 項(1)で「施設費により非償却資産」と規定し、施設費により手当てされる事例を非償却資産に限定したのは何故か。
- (2) 施設費による償却資産で、「第 8 7 特定の資産に係る費用相当額の会計処理」に該当しないことがあるのか。
- (3) 注解 1 2 第 2 項(3)の「固定資産」とは、非償却資産及び償却資産の全てが該当することとなるのか。
- (4) 注解 1 2 第 2 項(5)は、無償取得資産の非償却資産を取得した場合も、該当するものと考えてよいのか。
- (5) 中期計画に定める「剰余金の使途である目的積立金」で「機械・装置」等の償却資産を購入した場合も同様の取扱いとなるのか。（目的積立金で取得した「機械・装置」の減価償却額が損益計算書に反映されないこととなる。）運営費交付金で「機械・装置」などの償却資産を購入した場合は、その金額を別の負債項目である「資産見返運営費交付金」に振り替えて減価償却額を取り崩すこととなっているが、それと矛盾することにならないか。それとも目的積立金では、「機械・装置」などの固定資産は購入できないのか。

(関連項目：第87 特定の資産に係る費用相当額の会計処理、第82 施設費の会計処理)

**A**

- 1 独立行政法人が固定資産（非償却資産及び償却資産を包含する概念）を取得した場合において、拠出者の意図や取得資産の内容等を勘案し、独立行政法人の会計上の財産的基礎を構成すると認められる場合には、相当額を資本剰余金として計上することとしている（注解12第1項）。
- 2 注解12第2項(1)は、国からの施設費を財源とする事例において、資本剰余金を計上するのは、非償却資産又は会計基準第87第1項の適用される償却資産を取得した場合とすることを規定するものである。したがって、この注解12第2項(1)の文言の「国からの施設費により」は、「非償却資産」のみならず、「第87 特定の資産に係る費用相当額の会計処理」を行うとされた償却資産」にも係ると解釈すべきである。
- 3 施設費を財源とする償却資産については、通常、会計基準第87第1項に従って減価償却の処理を行うことが想定されるが、理論上は、会計基準第87第1項の特定がされないこともあり得る。
- 4 中期計画において機械・装置を剰余金の使途として定めれば、目的積立金を財源に当該機械・装置を購入することは可能である。
- 5 このような考え方を基本にして、独立行政法人による固定資産の取得と財源別の貸方科目との関係を整理すると、以下の表のようになる。

取得財源	貸方科目	
	非償却資産の場合	償却資産の場合
出資 (現物出資も含む。)	資本金	資本金
施設費	資本剰余金	資本剰余金 (会計基準第87第1項適用の場合)
目的積立金	資本剰余金	資本剰余金
運営費交付金	資本剰余金 (中期計画の想定範囲内)	資産見返
補助金等	資本剰余金	資産見返
国からの譲与	資本剰余金	資産見返
使途特定寄附金	資本剰余金 (中期計画の想定範囲内)	資産見返
使途不特定寄附金	受入時に収益(受贈益)計上	
使途特定寄附財産	資本剰余金	資産見返
使途不特定寄附財産	受入時に収益(受贈益)計上	
自己収入	受入時に収益計上	

- 6 運営費交付金で償却資産を購入した場合と目的積立金で償却資産を購入した場合

の貸方の整理が異なるのは、前者においては、当該資産を購入するかどうかは法人の裁量に委ねられているのに対して、後者においては、中期計画に定める剰余金の使途についての主務大臣の認可（通則法第 30 条、第 35 条の 5 及び第 35 条の 10）を経ており、拋出者の意図や取得資産の内容等を勘案した結果差異が認められるためであり、後者の場合は独立行政法人の会計上の財産的基礎を構成すると考えるためである。

**Q 1 9 - 2** 注解 1 3 第 2 項に「出えんを募った際の条件に基づき出えん者に払い戻す場合（中略）を除き、取り崩すことはできない」旨が明記されているが、払い戻すことが予定されている場合は、負債に計上すべきではないのか。

（関連項目：第 8 5 寄附金の会計処理）

**A**

- 1 注解 1 3 は、民間出えん金について記述しており、当該出えん金が独立行政法人の財産的基礎に充てられる場合であって、中期計画等に従って出えんを募った場合には、資本剰余金として計上することを明らかにした規定である。
- 2 出えん金とは、寄附金であり、本来的には出えん者に払い戻すことは予定されないが、運用ファンドや債務保証ファンド等に充てることを明らかにして出えんを募る（又はそのような民間出えん金を特殊法人等から承継する）場合が想定され、その実態が資本金と同様に独立行政法人の会計上の財産的基礎と認められるため、資本剰余金に計上することとしているものである。
- 3 注解 1 3 第 2 項の記述は、このような寄附金としての民間出えん金について、出えん金が充てられる事業が廃止された場合において、出えん金に残余がある場合には、出えん金の額を限度として払い戻す場合を想定した規定であり、会社が解散した場合に残余財産を株主に払い戻すことと同様であるので、負債性が認められる約束ではない。なお、将来、出えん金額を返還する旨の約束がある場合は、そもそも預り金であり、寄附金である出えん金には該当しないことになる。

**Q 2 0 - 1**

- (1) 行政コストと従来の行政サービス実施コストとの違いは何か。また、行政サービス実施コストの廃止に伴い、今後は国民の負担に帰せられるコストを財務諸表に表示しないこととなるのか。
- (2) 行政コストは、費用とその他行政コストに分類されるが、為替差損益のように同一の経済事象により収益と費用の両面が生じ得るものであって、両者の差額が収益になる取引も存在する。このような取引は行政コストに含まれないのか。
- (3) 注解 1 5 第 2 項では、その他行政コストに以下の取引を含むこととしている。
  - ① 独立行政法人の会計上の財産的基礎が減少する取引に関連する、「第 8 7 特

定の資産に係る費用相当額の会計処理」を行うこととされた償却資産及び非償却資産の売却、交換又は除却等に直接起因する資産又は負債の増減額（又は両者の組合せ）（注解15第2項（5））

- ② 「第99 不要財産に係る国庫納付等に伴う譲渡取引に係る会計処理」を行うことによる資本剰余金の減額又は増額（注解15第2項（6））

会計基準第20における行政コストの定義に従えば、これらの取引のうち資産の増額、負債の減額及び資本剰余金の増額に相当する金額については、その他行政コストに含まれることとなるのか。

- (4) 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、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とが同額となることも想定されるが、このような場合であっても両計算書を別々に作成する必要があるのか。

- (5) 評価・換算差額等はその他行政コストに含まれないのか。

#### A

- 1 行政コストとは、サービスの提供、財貨の引渡又は生産その他の独立行政法人の業務に関連し、資産の減少又は負債の増加をもたらすものであり、独立行政法人の拠出者への返還により生じる会計上の財産的基礎が減少する取引を除いたものをいう（会計基準第20第1項）。一方、従来の行政サービス実施コストは、独立行政法人の業務運営に関して、国民の負担に帰せられるコストと定義されていた。

これらの違いは、行政コストがアウトプットを産み出すために使用したフルコストの性格を有するものであり、機会費用を含まないのに対し、従来の行政サービス実施コストは国民の負担に帰せられるコストであり、機会費用を含むものの自己収入等が控除される点である。

なお、国民の負担に帰せられるコストは、会計基準第62第1項に基づき行政コスト計算書に注記しなければならない。

- 2 行政コスト計算書には損益計算書上に表示される費用を計上する。為替差損益のように同一の会計年度内において収益と費用の両者が生じるものについては、両者の差額が費用となる場合にのみ行政コストに含めることとする。

- 3 その他行政コストとは、行政コストに含まれるものであって、独立行政法人の会計上の財産的基礎が減少する取引に相当するものであるが、独立行政法人の拠出者への返還により生じる会計上の財産的基礎が減少する取引には相当しないものをいう（注解15第1項）。

このため、注解15第2項(5)及び(6)における資産の増額、負債の減額及び資本剰余金の増額に相当する金額については行政コストに含まれないとも考えられるが、行政コスト計算書の構成要素の整理上、費用と収益のような、行政コストの反対に位置する概念は定めていないことから、その他行政コストのマイナスとして除売却

差額相当額に含めて計上することとした。

また、「第99 不要財産に係る国庫納付等に伴う譲渡取引に係る会計処理」を行うことによる資本剰余金の減額又は増額には、資本剰余金（施設費）の減少や資本剰余金（国庫納付差額）、資本剰余金（減資差益）も含まれるようにも考えられるが、その他行政コストは「独立行政法人の拠出者への返還により生じる会計上の財産的基礎が減少する取引には相当しないもの」とされていることから、これらの資本剰余金の減額又は増額は含めないこととした。

- 4 基本的な指針では、「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」について、財源構造の違いを踏まえた概念の修正を一部行うものの、独立行政法人の特性のほとんどは変わらないことから、「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」を基礎とした財務諸表の役割及び体系、その背後にある会計観を踏まえた財務諸表の構成要素の整理を妨げるものではないと整理された。

よって、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とが同額となった場合であっても両計算書は別々に作成する必要がある。

- 5 評価・換算差額等は、その他有価証券評価差額金や繰延ヘッジ損益などの資産又は負債に係る評価差額等を純資産の部に直接計上するための区分であり、独立行政法人においては例外的に生じるものである。この評価・換算差額等は注解15第1項におけるその他行政コストの定義のうち、独立行政法人の会計上の財産的基礎が減少する取引には相当しないため、その他行政コストに含まれないこととなる。

## Q20-2

- (1) 注解15第2項に示されている「その他行政コストに含まれる取引」である「減価償却相当額」と第57第2項に示されている「その他行政コストに含まれる取引の累計額」である「減価償却相当累計額」の関係はどのように理解すればよいのか。
- (2) 「その他行政コストに含まれる取引」である「除売却差額相当額」の会計処理に当たっては、過年度に計上した「減価償却相当累計額」をどのように取り扱うのか。

### A

- 1 貸借対照表において資本剰余金を控除する形で計上される「その他行政コスト累計額」は、前事業年度末における「その他行政コスト累計額」に、当事業年度中に生じた「その他行政コスト」の増減額を加えて計算される。
- 2 例えば、注解第15第2項(1)の「第87 特定の資産に係る費用相当額の会計処理」を行うこととされた特定の償却資産の減価償却に相当する額については、「減価償却相当額」として行政コスト計算書の「その他行政コスト」に計上する。また、それと同時に「減価償却相当累計額」として貸借対照表の「その他行政コスト累計額」に計上して、会計基準第87第1項のとおり資本剰余金を減額することとなる。

3 特定の償却資産の減価償却取引については、費用として扱うべきでない資源消費額であると同時に、会計上の財産的基礎の価値減少額を表す（基本的な指針参照）という借方の二つの側面と、資産の価値の減少額という貸方の側面を加えた、三つの側面を一つの仕訳で表す必要がある。このため、「その他行政コスト」である「減価償却相当額」と「その他行政コスト累計額」である「減価償却相当累計額」の両科目が、借方に同時に発生することとなる。

また、損益計算書上の費用と「その他行政コスト」で構成される独立行政法人の行政コストは、独立行政法人がアウトプットを産み出すために使用したフルコストの性格を有するとともに、独立行政法人の業務運営に関して国民の負担に帰せられるコストの算定基礎を示す指標としての性格を有する（注解14参照）ため、国民から見た情報の重要度は極めて高いものと考えられる。

本Q&Aにおける「その他行政コスト」の計上に係る仕訳例においては、上記の考え方にに基づき、「その他行政コスト」及び「その他行政コスト累計額」が同時に計上されることを明確にすること及び行政コストの重要性の観点から、「減価償却相当累計額（減価償却相当額）」といった形式で、「その他行政コスト累計額」に係る勘定科目の後に「その他行政コスト」に係る勘定科目を括弧書きで記載することとする。

4 企業会計においては、有形固定資産の処分時の会計処理は全て損益計算の範疇となる。他方、独立行政法人においては、固定資産を取得した際、拋出者の意図や取得資産の内容等を勘案し、独立行政法人の会計上の財産的基礎を構成すると認められる場合には、相当額を資本剰余金として計上することとなる。そのため、施設費を財源にして取得した特定の償却資産を除却した場合、除却損相当額はその他行政コストとして行政コストを構成することになる。（Q31-5の回答参照）

5 以下、施設費を財源として取得した特定の償却資産に係る「除売却差額相当額」及び「減価償却相当累計額」に係る会計処理の具体例を示す。

#### 前提条件

- X1年4月1日（X1事業年度期首）に施設費を財源として建物1,000を取得した。
- 当該資産は減価に対応すべき収益の獲得が予定されないものとして、取得時までに特定されている。
- 耐用年数5年、残存価額ゼロ、定額法にて減価償却を実施する。
- X3年3月31日（X2事業年度期末）に中期計画等及び年度計画で想定した業務運営を行ったにもかかわらず減損が発生した。
- 上記に係る減損額は500とする。
- X3年4月1日（X3事業年度期首）に当該資産を処分（除却）した。

#### ① X1事業年度



(1) X1年4月1日

資産の取得及び預り施設費の資本剰余金への振替

建物	1,000	現金預金	1,000
預り施設費	1,000	資本剰余金	1,000

(2) X2年3月31日

減価償却

減価償却相当累計額 (減価償却相当額) (*1)	200	減価償却累計額	200
--------------------------------	-----	---------	-----

(\*1) 建物の減価償却費1,000 / 5年 = 200

## ② X2 事業年度

(1) X3年3月31日

減価償却

減価償却相当累計額 (減価償却相当額) (*2)	200	減価償却累計額	200
--------------------------------	-----	---------	-----

(\*2) 建物の減価償却費 1,000 / 5年 = 200

減損損失

減損損失相当累計額 (減損損失相当額)	500	減損損失累計額	500
------------------------	-----	---------	-----

## ③ X3 事業年度

(1) X3年4月1日

資産の除却

特定の償却資産（会計基準第87第1項の適用がある場合）について、過去に減価償却相当累計額及び減損損失相当累計額を計上している固定資産を処分（除却及び売却）した場合、当該資産は既に存在しないこととなるため、減価償却相当累計額及び減損損失相当累計額を貸借対照表に継続して計上することは適切ではない。したがって、減価償却相当累計額及び減損損失相当累計額は、当該資産の処分（除却及び売却）時において、相当額を除売却差額相当累計額に振り替える必要がある。

なお、当該振替（下段の仕訳）においては、その他行政コストである減価償却相当額、減損損失相当額及び除売却差額相当額は計上されないことに留意が必要である。

減価償却累計額	400	建物	1,000
減損損失累計額	500		
除売却差額相当累計額 (除売却差額相当額)	100		
除売却差額相当累計額(*3)	900	減価償却相当累計額	400
		減損損失相当累計額	500

(\*3) 過年度の減価償却相当累計額 400 + 過年度の減損損失相当累計額 500 = 900

**Q 2 1 - 1** 資本的支出と修繕費とを区別する際の基本的な考え方としては、資産価値を高めるものを資本的支出とすることとなると考えられるが、より実務的な基準として、例えば次のようなものを独自に定めてよいか。

- ① 金額的な区分基準として、資産計上の重要性の基準（例えば 50 万円以上）と同一の基準を用いる。
- ② 短い周期で行われる修繕（例えば、法人税法に定める 3 年以内の周期の修繕）や法人税法上の形式基準による修繕（60 万円未満又は取得価額の 10% 以下の修繕）を修繕費とする。

#### **A**

- 1 固定資産の取得後に行う改良又は修繕に係る支出については、資産価値を高めたり、耐用年数を延長させたりする支出と、通常の維持管理又は原状回復のための支出があり、前者は資本的支出として処理し、後者は修繕費として処理することとなる。しかしながら、実務上の取扱いにおいては、これらが混在し、明確に区分できない場合がある。
- 2 これらについては法人税法基本通達において、「少額又は周期の短い費用の損金算入（基本通達 7-8-3）」や「形式基準による修繕費の判定（基本通達 7-8-4）」「資本的支出と修繕費の区分の特例（基本通達 7-8-5）」が定められており、企業会計の実務としてはこれらの基本通達に沿った処理が行われているところである。独立行政法人においても、これらの処理について企業会計と基本的には同様に考えられるところから、法人税法基本通達の趣旨に従って判断することも差し支えないといえる。
- 3 また、固定資産計上の重要性の基準を参考にして判断することも差し支えないといえる。

#### **Q 2 3 - 1**

- (1) なぜ独立行政法人の利益の定義に、費用に対応する積立金の取崩額を含めて規定したのか。

(2) 費用に対応する積立金の取崩額とは、具体的にどのような積立金の取崩額を想定しているのか。また、損益計算書上の当期純利益及び当期総利益との関係はどのように整理されるのか。

**A**

- 1 費用に対応する積立金の取崩額を利益に含めない場合、目的使用に対応して生じた費用のみが損益計算に反映されることによって、利益が「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」を提供することの妨げとなってしまうためである（基本的な指針参照）。
- 2 損益計算書上、当期総利益の算定に当たっては、通則法の取扱いを踏まえた目的積立金取崩額のみならず、個別法の取扱いも踏まえた前中期目標等期間繰越積立金取崩額等も含まれる。ただし、通則法第44条第1項に基づく積立金については利益処分又は国庫納付時に取り崩されることから、費用に対応する積立金の取崩額には含まれない。

また、会計基準第23にて定義されている利益は損益計算書上の当期総利益に相当し、当該利益の定義のうち「費用と収益との差額」が当期純利益に相当する。

**Q24-1** 「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準」（平成10年3月13日企業会計審議会）において、連結キャッシュ・フロー計算書が対象とする資金の範囲を現金（手元現金及び要求払預金）及び現金同等物と定めているが、独立行政法人のキャッシュ・フロー計算書が対象とする資金の範囲に、現金同等物は含まれないと解してよいか。

**A**

会計基準第24に定めるとおり、独立行政法人のキャッシュ・フロー計算書が対象とする資金の範囲は、手元現金及び要求払預金であり、現金同等物は含まれない。

### 第3章 認識及び測定

**Q26-1**

- (1) 国から物品の譲与を受けた場合、これを受ける科目は何か。独立行政法人が譲与で受け入れた「機械・装置」「工具、器具及び備品（耐用年数1年以上のもの）」「車両運搬具」なども注解8第6項に準じ、固定資産として計上するのか。
- (2) 独立行政法人設立時に国から譲与される物品についても、公正な評価額をもって取得原価とするのか。それとも国の物品管理簿に記載されている評価額をもって取得原価とすることができるのか。
- (3) 譲与を受けた物品について公正な評価を行った場合の会計処理における貸方科

目は何か。

- (4) 国から譲与を受けた時点で原価計算を行った結果、耐用年数を経過していることが判明した「機械・装置」「工具、器具及び備品（耐用年数1年以上のもの）」「車両運搬具」などについても、注解8第6項に準じ、独立行政法人の貸借対照表に固定資産として計上するのか。

（関連項目：第19 資本金等、第26 無償取得資産の評価、第81 運営費交付金の会計処理、第85 寄附金の会計処理）

## A

- 1 国から譲与を受けた物品も、当該物品が固定資産の要件に合致する場合においては、独立行政法人の貸借対照表に固定資産として計上する。すなわち、独立行政法人の業務目的を達成するために所有し、かつ、加工又は販売を予定しない財貨で、耐用年数が一年以上の財貨は、固定資産に計上することになる。ただし、償却資産のうち、この条件を満たすものであっても、その金額が一定金額以下で、重要性の乏しいものについては、貸借対照表の固定資産に計上せず、消耗品費等その性格を表す適切な費用科目を付して損益計算書に計上することも認められる。
- 2 独立行政法人設立時に、国から譲与される物品についても、承継時点における公正な評価額をもって取得原価とし、当該評価額をもって貸借対照表に計上されることとなる。
- 3 会計基準において、国から譲与された物品の会計処理について直接規定された項目はないが、これらの処理については、会計基準「第26 無償取得資産の評価」、「第81 運営費交付金の会計処理」、「第85 寄附金の会計処理」、「第19 資本金等」、「注解12 資本剰余金を計上する場合について」等を参考に判断することになる。すなわち、
  - ① 当該物品が非償却資産の場合、借方の整理としては当該物品の内容を示す固定資産として当該物品の評価額で処理するとともに、貸方の整理としては当該金額を資本剰余金として処理する。
  - ② 当該物品が償却資産の場合、借方の整理としては当該物品の内容を示す固定資産として当該物品の評価額で処理するとともに、貸方の整理としては当該金額を資産見返物品受贈額として処理する。なお、この場合、当該資産の償却額相当額については、資産見返物品受贈額戻入として収益に振り替えることになる。
  - ③ 当該物品が消耗品相当の場合、借方の整理としては当該物品の内容を示す消耗品費等その性格を表す適切な費用科目を付して処理するとともに、貸方の整理として物品受贈益を計上する。
- 4 なお、耐用年数を経過し償却済みとみられる資産であっても、承継時点で適切に当該資産の評価を行った結果、その評価額が固定資産の計上基準額（例えば50万円）以上の場合（出資対象の場合は固定資産の計上基準額未満も含む。）は、固定資

産に計上するとともに、残存耐用年数を適正に見積もり、減価償却の手続を行う必要がある。

**Q 2 6 - 2** 会計基準第 2 6 では、「譲与、贈与その他無償で取得した資産については、公正な評価額をもって取得原価とする」と規定されているが、

- (1) 「公正な評価額」とは、具体的にはどのような価額なのか。
- (2) また、独立行政法人設立時に国から譲与される物品について、その量及び種類が膨大である場合には、次のような評価方法により簡便化できないか。
  - ① 全ての物品について国の物品管理簿に記載されている価額をもって取得原価とする。
  - ② 償却資産については、国の物品管理簿の価額に承継時点までの費用配分（減価償却）を行い、残額をもって取得原価とする。

**A**

- 1 「公正な評価額」とは、原則として時価を基準とした評価額である。
- 2 独立行政法人設立時に国から譲与される物品の評価については、物品管理簿に記載されている価額が承継時点の公正な評価額を反映している限りにおいて、設問のような簡便な取扱いは認められるものとする。

**Q 2 6 - 2 - 2** 会計基準第 2 6 では、「譲与、贈与その他無償で取得した資産については、公正な評価額をもって取得原価とする」と規定されているが、科学研究費補助金で研究者が取得した固定資産につき独立行政法人が寄附を受けた場合にはどのような評価額を付すことになるか。

**A**

科学研究費補助金取扱規程において、補助金により設備等を購入した場合には直ちに、設備等を所属研究機関に寄附するものと規定されている。したがって、科学研究費補助金で研究者が取得した固定資産について独立行政法人が寄附を受けた場合の評価額は、原則として設備等の取得価額（当該資産の引取費用等の付随費用を含めた額）によることになる。また、研究作業上の理由等により一定期間の後に研究者から独立行政法人へ寄附された場合については、取得時から寄附時点までの減価償却累計額相当額を取得価額から控除した額をもって公正な評価額とする。

**Q 2 6 - 3**

- (1) 独立行政法人が国から引き継ぐ資産について、独立行政法人移行前の資産区分に従って、承継形態、償却区分、独法の取得価額、耐用年数、取得時及び償却の会計処理などを整理するとどうなるか。
- (2) この場合、国における物品管理の現状では、取得価額 2 万円未満の償却資産は、

帳簿管理していないが、これらを承継した場合、どのように処理すべきか。

**A**

- 1 業務運営の財源を運営費交付金に依存する独立行政法人において、国から引き継ぐ資産に関する会計処理を整理すると別表のとおり。(なお、別表の整理は、典型的なケースであって、個別のケースでは異なる結果となる場合があることに留意されたい。)
- 2 取得価額2万円未満の物品についても、独立行政法人への承継時点で公正な評価を行い、当該物品が非償却資産及び棚卸資産の場合には当該評価額をもって資産計上し、当該物品が償却資産の場合は、当該評価額をもって費用計上することとなる。

**Q 2 6 - 4**

- (1) 国から譲与を受ける予定の物品については、承継時点で、評価額が固定資産の計上基準額(例えば50万円)以上のものが固定資産の要件に合致する物品という前提の下で、簿価(台帳価格)50万円以上の物品について、法定耐用年数(減価償却資産の耐用年数に関する省令に基づく耐用年数)を参考として、定額法による減価償却を行い、承継時点での残存価額が固定資産の計上基準額(例えば50万円)以上となったものを固定資産として計上するという評価方法が実務的な取扱いと考えてよいか。
- (2) 承継される物品が量及び種類において膨大である場合には、簡便な方法は認められないのか。

**A**

- 1 独立行政法人の会計実務上の取扱いとしては、承継時点で評価額が固定資産の計上基準額(例えば50万円)以上の物品が貸借対照表能力を有する償却資産の要件に合致するという前提の下で、物品管理簿の簿価(台帳価格)50万円以上の物品について、法定耐用年数(減価償却資産の耐用年数に関する省令に基づく耐用年数)を参考として、定額法による減価償却を行い、承継時点での残存価額が固定資産の計上基準額(例えば50万円)以上となったものをその価額で固定資産として計上し、残存耐用年数において償却するのが原則である。
- 2 ただし、承継される物品が量及び種類において膨大である場合など合理的な理由が存する場合には、承継時点で明らかに固定資産の計上基準額(例えば50万円)を下回るであろうと判断される物品について、簡便な方法で評価することとしても差し支えないものとする。例えば、5年前に取得した購入価格100万円の測定機器(法定耐用年数5年、残存価額10万円)については、残存価額10万円をもって、借方に消耗品費、貸方に物品受贈益を計上する会計処理を行ってもよい。

**Q 2 6 - 5** 独立行政法人設立時に、国から承継する資産に係る会計処理と特殊法人

等から承継する資産の会計処理は、同様の会計処理と考えてよいか。

**A**

- 1 先行独立行政法人は、国からの承継については、資産に限定され、負債の承継は行われていない。また、承継資産のうち、国有財産（国有財産法上の国有財産）についてのみ、国からの現物出資とし、物品については譲与と整理されている。
- 2 これに対し、特殊法人等から独立行政法人化される場合は、特殊法人等が保有する資産のほか、債務も承継することとされており、また、資産の総額から負債の総額を控除した額を国から出資されたものと整理することとされている。
- 3 このように、会計処理の前提となる法令の規定が異なっているため、特殊法人等から承継する資産の会計処理は、国から承継する資産に係る会計処理とは同一ではなく、設立法令の規定を踏まえ適切な処理を行う必要がある。具体的には、特殊法人等からの承継資産は物品であっても資本金の一部を構成することになることから、「譲与」として整理することは、原則として認められない。

(別表)

○国から引き継いだ資産の会計処理

独法移行前の資産区分		引継 形態	法人の 取得価額	耐用 年数	仕 訳					
					取 得 時	償 却 等 の 認 識				
① 国有財産	非償却資産	現物 出資	評価委員 による 評価額	—	資 産 ×××	資本金 ×××	—			
	償却資産 (※1)				残存 耐用 年数	資 産 ×××	資本金 ×××	減価償却相当累計額 ×××	(減価償却相当額)	減価償却累計額 ×××
② 重要 物品 (50万 円以上)	非償却資産	譲与	公正な 評価額	—	資 産 ×××	資本剰余金 ×××	—			
	償却資産				50万円 以上	残存 耐用 年数	資 産 ×××	資産見返物品受贈額 ×××	減価償却費 ×××	減価償却累計額 ×××
							50万円 未満 (※2)	—	消耗品費 ×××	物品受贈益 ×××
③ 50万円 未満の 物品	非償却資産	譲与	公正な 評価額	—	資 産 ×××	資本剰余金 ×××	—			
	償却資産 (※2)				—	消耗品費 ×××	物品受贈益 ×××	—	—	

(注) ※1 会計基準第87第1項の特定の償却資産に該当する場合とする。

※2 取得価額50万円未満の償却資産は重要性が乏しいものとして貸借対照表に計上しない取扱いを採用した場合とする。



**Q 2 6 - 6** 独立行政法人設立時に特殊法人等から承継する償却資産の会計処理について、次のような処理は認められるか。

① 特殊法人等から承継する償却資産を中古資産の取得とみなして法人税法に準じて会計処理をする方法

ア 特殊法人等での会計処理

取得原価 100,000、耐用年数 20 年、減価償却方法：定額法  
経過年数 10 年、減価償却累計額 45,000、未償却残高 55,000

イ 独立行政法人での会計処理

取得価額 65,000（時価評価額）、減価償却方法：定額法  
耐用年数 12 年（特殊法人等での残存年数×1.2）、  
会計基準第 8 7 第 1 項の特定の償却資産に該当  
初年度の会計処理（仕訳）

減価償却相当累計額 (減価償却相当額)	4,875	減価償却累計額	4,875
------------------------	-------	---------	-------

減価償却相当額の計算： $(65,000 \times 0.9) \times 1/12 = 4,875$

② 特殊法人等における償却資産の簿価が適正な時価であると認められる場合に、当該償却資産の取得原価及び減価償却累計額をそれぞれ承継し、特殊法人等での減価償却を引き継いで処理する方法

ア 特殊法人等での会計処理

取得原価 100,000、耐用年数 20 年、減価償却方法：定額法  
経過年数 10 年、減価償却累計額 45,000 未償却残高 55,000

イ 独立行政法人での会計処理

特殊法人等での会計処理をそのまま承継

取得価額 100,000、減価償却方法：定額法、耐用年数 20 年  
経過年数 10 年、減価償却累計額 45,000 未償却残高 55,000、  
会計基準第 8 7 第 1 項の特定の償却資産に該当  
初年度の会計処理（仕訳）

減価償却相当累計額 (減価償却相当額)	4,500	減価償却累計額	4,500
------------------------	-------	---------	-------

減価償却相当額の計算： $(100,000 \times 0.9) \times 1/20 = 4,500$

当該資産の減価償却累計額は、45,000⇒49,500 となる。

③ 特殊法人等が補助金等を財源として取得した資産であって、資産見返負債を計上している場合に、資産見返負債を承継し、減価償却に合わせ収益化する方法

ア 特殊法人等での会計処理

取得原価 100,000、耐用年数 20 年、減価償却方法：定額法

経過年数 10 年、 減価償却累計額 45,000、 未償却残高 55,000  
資産見返負債残高 55,000

イ 独立行政法人での会計処理

取得価額 55,000、 耐用年数 10 年、 減価償却方法：定額法  
資産見返負債 55,000（特殊法人等から承継）  
初年度の会計処理（仕訳）

減価償却費	4,950	減価償却累計額	4,950
資産見返負債	4,950	資産見返負債戻入	4,950

減価償却額の計算： $(55,000 \times 0.9) \times 1 / 10 = 4,950$

A

- 1 設問の①及び③については適切な処理として認められる。なお、③のケースでは、特殊法人等の簿価が適正な時価であることが前提となる。
- 2 設問の②の会計処理は、特殊法人等の処理と独立行政法人との処理を継続させており、特殊法人等を廃止し新たに独立行政法人が設立されるという法人の実態に合致せず、認められない。特殊法人等からの承継資産についても、独立行政法人設立時に新たに取得したものとして会計処理を行う必要がある。
- 3 なお、承継時の会計処理は独立行政法人単位で統一する必要がある、合理的な理由がなく異なる会計処理を組み合わせることは認められないものとする。

Q 2 6 - 7 民間等から、固定資産の寄附を受けた場合にはどのような会計処理を行えばよいのか。

A

- 1 民間等からの寄附により取得した資産については、会計基準第 2 6 の規定により、公正な評価額をもって貸借対照表に資産として計上することになる。
- 2 貸方の処理については、会計基準「第 8 5 寄附金の会計処理」及び同注解 6 5 の考え方を踏まえ、寄附を受けた資産の用途が特定されていると認められる場合は、資産見返寄附金の科目で整理し、用途が特定されていない場合は、当該資産の貸借対照表計上価額と同額を受贈益として計上することとなる。

Q 2 7 - 1 その他有価証券とは、具体的にどのような有価証券が該当するのか。

A

- 1 その他有価証券とは、売買目的有価証券、満期保有目的の債券及び関係会社株式以外の有価証券であるが、注解 2 2 で利息収入を得る目的で長期保有の意思をもって取得した債券は長期的には売却の可能性が見込まれる場合であっても、満期保有目的の債券に区分することとなっており、独立行政法人においてその他有価証券を保有することは極めて限定的になるものと考えられる。

- 2 このように独立行政法人会計基準が、その他有価証券の範囲を限定的なものと位置付けているのは、資金の運用は法令が定める運用範囲の枠内では独立行政法人の裁量に委ねられていることから、運用の目的で保有する有価証券については、その評価差額を損益計算書に適切に反映する必要があるとの考えによるものである。したがって、独立行政法人の会計実務においても、会計基準設定の趣旨を踏まえ、その他有価証券への区分は限定的なものとして取り扱われる必要がある。
- 3 その他有価証券に該当する有価証券としては、例えば、法令の規定により独立行政法人に帰属し、特定の債務の償還財源に充てるため計画的に売却することが明らかかな有価証券や、政府等からの資金返還の要請等に応じるため、次年度において売却することとされた有価証券（Q27-8参照）が考えられる。

**Q27-2** その他有価証券の評価差額については純資産の部に全額を計上することとされているが、税効果会計の適用を受ける独立行政法人においても同様の処理を行う必要があるのか。

**A**

税効果会計が適用される独立行政法人においては、その他有価証券の評価差額に税効果会計を適用した後に純資産の部に計上することとなる。

**Q27-3** 関係会社株式について、出資先持分額が取得原価よりも下落した場合には、出資先持分額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、翌期首に洗い替えることとされているが、下落割合は考慮する必要がないのか。

**A**

会計基準「第27 有価証券の評価基準及び評価方法」第2項(3)に規定する関係会社株式の評価基準は、関係会社の財務諸表を基礎とした純資産額に持分割合を乗じて算定した額（以下「出資先持分額」という。）をもって評価するものであり、下落割合は考慮する必要がない。なお、出資先持分額は注解20における時価には該当しない。

**Q27-4** 会計基準第27第3項後段において、市場価格のない株式については、財政状態の著しい悪化で減損処理を行うこととされているが、合同会社等への出資についても同様に減損処理を行うと考えてよいか。

**A**

合同会社等への出資についても、株式と同様に取り扱うことになる。

**Q27-5** 有価証券の評価に関し、「時価が著しく下落したとき」及び「回復する見込があると認められる場合」の定義はどのようなものか。

A

- 1 「4 改訂会計基準の性格と取扱い」(独立行政法人会計基準の改訂について(平成30年9月3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))に記述されているように、会計基準及び注解に規定されていない事項については、一般に公正妥当と認められた企業会計の基準によることとされており、この考え方は有価証券の評価についても該当する。
- 2 したがって、設問の件については、会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」(最終改正平成30年2月16日 日本公認会計士協会)の第91項及び第92項に定めるところによることとなる。

Q 2 7 - 6 注解23の(2)にある「独立行政法人が定める信用上の運用基準」とは、具体的にはどのように考えるのか。

A

独立行政法人が行う資金運用は安全かつ効率的に行うことが求められるところであるが、社債等への運用が認められている法人においては、安全性について例えば、格付会社の格付が一定基準以上の社債に限定するといった運用基準を内規で定める場合が想定される所であり、注解23の(2)にある「独立行政法人が定める信用上の運用基準」とは、このような運用基準を想定している。

Q 2 7 - 7 注解23の(1)、(2)にある「中期目標等期間後の中期目標等期間」には、独立行政法人設立後最初の中期目標等期間も該当するのか。

A

特殊法人等において取得された有価証券であって、独立行政法人設立に際し特殊法人等から承継したものについては、特殊法人等の期間を前中期目標等期間とみなして、注解23を適用することが認められる。

Q 2 7 - 8 政府等からの資金返還の要請等に応じるため、次年度において償還期限前に売却することとされた満期保有目的の債券については、保有目的の変更を行う必要があるか。

A

政府等からの資金返還の要請等に応じるため、次年度において売却することとされた債券については、売買目的有価証券、満期保有目的の債券及び関係会社株式には該当しないと解されるため、その他有価証券に振り替えた上で、各債券の償還期限にかかわらず流動資産に有価証券として一括表示することとなると考えられる。

Q 2 7 - 9 注解23<満期保有目的の債券の保有目的の変更について>において示された(1)から(3)の場合を除き、満期保有目的の債券を償還期限前に売却した場

合には、「当該売却した債券と同じ事業年度に購入した残りの満期保有目的の債券の全てについて、保有目的の変更があったものとして売買目的有価証券に振り替えなければならない」とされている。

当該債券の売却代金を財源として別の債券を新たに購入した場合、新たに購入した債券は、売買目的有価証券に区分する必要があるか。

**A**

債券の売却代金を財源として購入した新たな債券を満期保有目的の債券に分類することは、満期保有目的の債券の償還期限前の売却に制限を課す注解23の趣旨に反するため認められない。したがって、新たに購入した債券は、売買目的有価証券に区分する必要がある。ただし、保有目的の変更を求めない注解23(1)及び(2)との整合性から、債券の売却を行った中期目標等期間後の中期目標等期間において、売却代金を財源として新たな債券を購入した場合には、当該債券は満期保有目的の債券に区分することとなる。

**Q27-10** 関係会社株式の評価については、「当該会社の財務諸表を基礎とした純資産額に持分割合を乗じて算定した額（以下「出資先持分額」という。）をもって貸借対照表価額とする。出資先持分額が取得原価よりも下落した場合の評価差額は当期の費用として処理し、翌期首に取得原価に洗い替えなければならない。」（会計基準第27第2項(3)）とされているが、行政コスト計算書において関連する損益はどのように計上されるか。

**A**

- 1 関係会社株式については、出資先持分額が取得原価よりも下落した場合には、評価差額は当期の費用として処理するとともに、翌期首に取得原価に洗い替えなければならない（会計基準第27第2項(3)参照）ため、当該評価差額を当期の行政コスト計算書及び損益計算書に費用として計上し、翌期首には洗替えによる戻入益を認識することとなる。
- 2 翌期末の出資先持分額が取得原価よりも下落している場合には、損益計算書において、関係会社株式の評価の洗替えにより発生した戻入益と相殺して表示することとする。行政コスト計算書には、両者の差額が費用となる場合にのみ行政コストに含めることになる（Q20-1 A2参照）。なお、関係会社株式の売却に伴い認識された売却損は、戻入益と相殺して表示できないことに留意が必要である。

**Q28-1**

- (1) 会計基準第28第2項で、「時価が取得原価より下落した場合には時価をもって貸借対照表価額としなければならない。」とあるが、ここでいう取得原価と比較すべき時価とは何か。
- (2) また、時価と比較するべき原価とは何か（低価基準の適用に際しては、「切放し

法」と「洗替え法」のどちらを用いるのか。)

**A**

- 1 会計基準では、棚卸資産について、時価と原価を比較し、いずれか低い方で評価をする低価基準の採用を強制している。低価基準を採用した場合の時価については、(ア) 正味実現可能価額、(イ) 再調達価額の二つの考え方がある。
- 2 正味実現可能価額とは事業年度末の売価からアフターコスト（製造加工費、一般管理費、販売費の合計額）を差し引いた価額で、売却した場合にはどれだけの資金に転換できるかという観点からの評価である。再調達価額は、当該棚卸資産の取得のため通常要する価額で、新たに取得するにはどれくらい掛かるかという観点からの評価である。
- 3 棚卸資産に対して低価基準を採用する場合、適用すべき時価について、通常、直接販売する棚卸資産、例えば商品については正味実現可能価額を、加工して販売するもの、例えば原材料や仕掛品については加工費の見積りの困難性もあって、再調達価額を採用している場合が多い。
- 4 時価と比較すべき原価については、取得価額を基礎に先入先出法や平均法等で算定された切下げ前の帳簿価額と時価に切下げ後の帳簿価額とが考えられ、前者を洗替え法、後者を切放し法という。それぞれ合理性があるが、独立行政法人の損益計算の考え方からは、切放し法が望ましい。

**Q 2 8 - 2** 販売用不動産についても低価基準が適用されるのか。また、販売用不動産の時価はどのように求めるのか。

**A**

- 1 会計基準第 2 8 は、棚卸資産について低価基準の採用を強制しているところであり、販売用目的で保有する不動産も棚卸資産に該当することから、販売用不動産についても、当然に低価基準を適用することとなる。
- 2 販売用不動産の時価については、販売用不動産のうち、通常の業務活動の循環過程にある資産については、販売見込額から販売経費等見込額を控除した（開発後販売する資産については、完成後販売見込額から造成・建設工事原価の今後発生見込額及び販売等経費見込額を控除した）正味実現可能価額をもって時価とし、通常の業務活動の循環過程から外れていると認められる資産（例えば、事業を中止しその後の方針が未定の資産や、経済状況等から相当期間売れ残っているような資産）については、事業の中止、相当の売れ残り等を前提とした、決算日における公正な評価額をもって時価とする。

**Q 2 9 - 1** 貸倒引当金は、債務者の財政状態等に応じて一般債権、貸倒懸念債権、破産更生債権等に区分し、区分ごとの貸倒見積高により計上することとされているが、債務者をこれらに区分する基準はあるのか。

## A

債務者を区分する基準は、会計基準第29第2項において次のように規定しているところであるが、より具体的な判断基準については、会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」（最終改正平成30年2月16日 日本公認会計士協会）の第106項以下に定めるところによることとなる。

- ① 一般債権：経営状態に重大な問題が生じていない債務者に対する債権
- ② 貸倒懸念債権：経営破綻の状態には至っていないが、債務の弁済に重大な問題が生じているか又は生じる可能性の高い債務者に対する債権
- ③ 破産更生債権等：経営破綻又は実質的に経営破綻に陥っている債務者に対する債権

**Q31-1** 償却終了後の簿価が資産計上基準以下であれば、重要物品であっても資産に計上しなくてよいのか。

## A

会計基準第31第4項において、「償却済の有形固定資産は、除却されるまで残存価額又は備忘価額で記載する。」と規定するように、一旦、固定資産として計上した資産については、償却完了後も、除却されるまでの間、残存価額（例えば取得原価の10%）又は備忘価額（例えば1円）で固定資産に計上することとなる。

**Q31-2** 有形固定資産の取得原価はどのように算定するのか。土地等の評価方法について、不動産鑑定士による方法や公示価格を基に計算する方法などがあるが、具体的な評価方法はどうか。

（関連項目：第25 取得原価主義、第26 無償取得資産の評価）

## A

- 1 「貸借対照表に記載する資産の価額は、原則として、当該資産の取得原価を基礎として計上」（会計基準第25）しなければならず、有形固定資産の取得原価は、その取得時点における取引価額により測定されるが、現物出資や寄附などのような金銭取引以外の取引により取得された場合には、その資産の「公正な評価額をもって取得原価とする」（会計基準第26）こととなる。この場合において、不動産の「公正な評価額」をどのように考えるかという点が問題となる。
- 2 不動産の場合には、種々の評価方法があるが、独立行政法人の場合には、法人が営利を目的とする事業を営むものではないため、将来収益や将来キャッシュ・フローに基づく評価方法は通常適当ではないといえる。そのように考えると独立行政法人における不動産の評価方法としては、不動産鑑定評価額をもってする方法と公示価格や路線価による方法などが適当と考えられる。

**Q31-3** 有形固定資産の時価が取得原価より下落した場合にはどのような会計

処理を行うのか。

**A**

独立行政法人の会計処理としては、有形固定資産の時価が取得原価より下落したとしても、直ちに評価を減ずる処理を行う必要はない。(別冊)「固定資産の減損に係る独立行政法人会計基準」及び「固定資産の減損に係る独立行政法人会計基準注解」参照)

**Q 3 1 - 4** 有形固定資産は、いつの時点で除却されるのか。

(関連項目：第 8 資産の定義)

**A**

「独立行政法人の資産とは、過去の事象の結果として独立行政法人が支配している現在の資源であり、独立行政法人のサービス提供能力又は経済的便益を生み出す能力を伴うもの」(会計基準第 8)である。固定資産のサービス提供能力が当該資産の取得時に想定されたサービス提供能力に比べ著しく減少し将来にわたりその回復が見込めない状態となった場合又は固定資産の経済的便益を生み出す能力が著しく減少した場合には、その時点で減損会計基準に基づく減損処理を行い、その後、当該資産が物理的に滅失した時点で、除却処理を行う。なお、減損会計基準 Q 2 - 1 に従い、減損会計を適用しない重要性の乏しい固定資産については、会計基準第 8 の定義に該当しなくなった時点で、仮に物理的には存在する場合であっても、除却処理を行う。

**Q 3 1 - 5** 有形固定資産が処分(売却)された場合にはどのような会計処理を行うのか。

(関連項目：第 4 0 費用配分の原則、第 5 5 減価償却累計額の表示方法、第 8 7 特定の資産に係る費用相当額の会計処理)

**A**

- 1 企業会計においては、有形固定資産の処分時の会計処理は全て損益計算の範疇となる。他方、独立行政法人においては、固定資産を取得した際、抛出者の意図や取得資産の内容等を勘案し、独立行政法人の会計上の財産的基礎を構成すると認められる場合には、相当額を資本剰余金として計上されることとなる資産が存在する。すなわち、当該固定資産の取得が資本計算に属するものと損益計算に属するものとに区別される。したがって、当該固定資産の処分時の会計処理は、取得時の会計処理が資本計算に属するのか、損益計算に属するのかによって、対応が異なってくる。
- 2 以下、具体的な事例に則して、説明を加える。

取得時の価額 100 の償却資産(耐用年数 5 年で定額法、残存価額ゼロ)を一年後に売却した場合を例とする。

- ① 現物出資の場合



取得時

資産	100	資本金	100
----	-----	-----	-----

a 通常の償却資産の場合（会計基準第87第1項の適用がない場合）

減価償却

減価償却費	20	減価償却累計額	20
-------	----	---------	----

イ 120 で売却した場合（現金取引とする。）

現金	120	資産	100
減価償却累計額	20	固定資産売却益	40

ロ 60 で売却した場合（現金取引とする。）

現金	60	資産	100
減価償却累計額	20		
固定資産売却損	20		

b 特定の償却資産の場合（会計基準第87第1項の適用がある場合）で、  
以下のcの場合を除く。（注）

減価償却

減価償却相当累計額 （減価償却相当額）	20	減価償却累計額	20
------------------------	----	---------	----

イ 120 で売却した場合（現金取引とする。）

現金	120	資産	100
減価償却累計額	20	除売却差額相当累計額 （除売却差額相当額）	40

除売却差額相当累計額	20	減価償却相当累計額	20
------------	----	-----------	----

ロ 60 で売却した場合（現金取引とする。）

現金	60	資産	100
減価償却累計額	20		
除売却差額相当累計額 （除売却差額相当額）	20		

除売却差額相当累計額	20	減価償却相当累計額	20
------------	----	-----------	----

c 特定の償却資産の場合（会計基準87第1項の適用がある場合）で、かつ、  
通則法第46条の2第3項ただし書きによる不要財産の譲渡により生じた簿価

(取得時の簿価) 超過額の全部又は一部の金額を国庫納付しないことについて  
主務大臣の認可を受けた場合 (注)

減価償却

減価償却相当累計額 (減価償却相当額)	20	減価償却累計額	20
------------------------	----	---------	----

120 で売却した場合 (現金取引とする。)

現金	120	資産	100
減価償却累計額	20	除売却差額相当累計額 (除売却差額相当額)	20
		固定資産売却益	20

除売却差額相当累計額	20	減価償却相当累計額	20
------------	----	-----------	----

② 施設費や目的積立金等取得時において資本剰余金に振り替えられた取引の場合  
取得時

資産	100	現金	100
預り施設費 (又は目的積立金など)	100	資本剰余金	100

以下の処理は①に同じ

③ 取得時に資産見返勘定を計上している場合 (例えば使途特定寄附金で中期計画  
の想定内で償却資産を購入した場合)

取得時

資産	100	現金	100
預り寄附金	100	資産見返寄附金	100

減価償却

減価償却費	20	減価償却累計額	20
-------	----	---------	----

資産見返寄附金	20	資産見返寄附金戻入	20
---------	----	-----------	----

イ 120 で売却した場合 (現金取引とする。)

現金	120	資産	100
減価償却累計額	20	固定資産売却益	40

資産見返寄附金	80	資産見返寄附金戻入	80
---------	----	-----------	----

ロ 60 で売却した場合 (現金取引とする。)

現金	60	資産	100
----	----	----	-----

減価償却累計額	20	/	
固定資産売却損	20		
資産見返寄附金	80	/	資産見返寄附金戻入 80

④ 取得時に特に貸方の処理がない場合（例えば自己収入の場合）

取得時

資産	100	/	現金 100
----	-----	---	--------

減価償却

減価償却費	20	/	減価償却累計額 20
-------	----	---	------------

イ 120 で売却した場合（現金取引とする。）

現金	120	/	資産 100
減価償却累計額	20		固定資産売却益 40

ロ 60 で売却した場合（現金取引とする。）

現金	60	/	資産 100
減価償却累計額	20		
固定資産売却損	20		

⑤ 非償却資産の場合（取得時に資産見返勘定を計上している場合を除く。）

Q98-1を参照

(注) ①のb及びcの会計処理について

特定の償却資産の売却においては、注解15第2項(5)により、当該売却により生じた差額は、特定の償却資産の売却に直接起因した資産の増減であることから、独立行政法人の費用、収益の定義からは除外され、資本取引として整理される。

ただし、特定の償却資産であっても、通則法第46条の2第3項ただし書きにより不要財産の譲渡により生じた簿価（取得時の簿価）超過額の全部又は一部の金額を国庫納付しないことについて主務大臣の認可を受けた場合においては、当該資産についてはその時点において特定が解除された状態となったといえることから、売却に伴う差額については、注解15第2項(5)の「特定の償却資産の売却に直接起因したもの」とはならず、損益取引として処理されることになる。

**Q31-5-2** 特定の償却資産（会計基準第87第1項の適用がある場合）及び非償却資産について、減損会計基準「第6 減損額の会計処理」を踏まえ、「中期計画等又は年度計画で想定した業務運営を行ったにもかかわらず」減損が生じたとして、

過去に減損損失相当累計額を計上している場合、当該固定資産の処分（売却）時の会計処理はどのようになるのか。

**A**

- 1 特定の償却資産（会計基準第87第1項の適用がある場合）及び非償却資産について、減損会計基準「第6 減損額の会計処理」を踏まえ、「中期計画等又は年度計画で想定した業務運営を行ったにもかかわらず」減損が生じたとして、過去に減損損失相当累計額を計上している固定資産を処分（売却）した場合、当該資産は既に存在しないこととなるため、減損損失相当累計額を貸借対照表に継続して計上することは適切ではない。したがって、減損損失相当累計額は、当該資産の処分（売却）時において、相当額を除売却差額相当累計額に振り替える必要がある（Q20-2A5③(1)参照）。

なお、これによる除売却差額相当累計額への振替は、減損会計基準第10に定める「減損の戻入れ」には該当しないことに留意する。

- 2 以下、具体的な事例に則して、説明を加える。

- ① 取得時の価額100の特定の償却資産（耐用年数5年で定額法、残存価額ゼロ）について、初年度に「中期計画等又は年度計画で想定した業務運営を行ったにもかかわらず」減損が生じたとして、減損損失相当累計額を30計上し、一年後に40で売却した場合（現金取引とする。）

減価償却

減価償却相当累計額 (減価償却相当額)	20	減価償却累計額	20
------------------------	----	---------	----

減損

減損損失相当累計額 (減損損失相当額)	30	減損損失累計額	30
------------------------	----	---------	----

売却時

現金	40	資産	100
減価償却累計額	20		
減損損失累計額	30		
除売却差額相当累計額 (除売却差額相当額)	10		

除売却差額相当累計額	50	減価償却相当累計額	20
		減損損失相当累計額	30

- ② 取得時の価額100の非償却資産について、初年度に「中期計画等又は年度計画で想定した業務運営を行ったにもかかわらず」減損が生じたとして、減損損失相当累計額を30計上し、一年後に50で売却した場合（現金取引とする。）

### 減損

減損損失相当累計額 (減損損失相当額)	30	減損損失累計額	30
------------------------	----	---------	----

### 売却時

現金	50	土地	100
減損損失累計額	30		
除売却差額相当累計額 (除売却差額相当額)	20		

除売却差額相当累計額	30	減損損失相当累計額	30
------------	----	-----------	----

## Q 3 1 - 6

- (1) 現物出資された有形固定資産（建物等の償却資産）が除却され、更に代替資産が購入された場合、どのような会計処理を行うのか。
- (2) この場合において代替資産が購入されない場合は、資本剰余金合計がマイナス（借方残）として残ることになると思うが、それでよいのか。  
(関連項目：第 5 7 純資産の表示項目、第 8 1 運営費交付金の会計処理、第 8 2 施設費の会計処理、第 8 5 寄附金の会計処理、第 8 7 特定の資産に係る費用相当額の会計処理)

### A

- 1 有形固定資産（建物等の償却資産）の除却の会計処理については、Q 3 1 - 5 及び Q 3 1 - 5 - 2 を参照
- 2 代替資産が購入された場合、当該代替資産の財源によってそれぞれの処理を行う。すなわち、財源が運営費交付金の場合には会計基準第 8 1 に、施設費の場合には会計基準第 8 2 に、補助金等の場合には会計基準第 8 3 に、寄附金の場合には会計基準第 8 5 に沿った会計処理が行われることとなる。また、財源が政府出資の場合には、資本金に組み入れられることとなる。
- 3 現物出資資産あるいは施設費を財源とする会計基準第 8 7 第 1 項の特定の償却資産が除却された後、代替資産が手当されない場合には、設問にあるように法人の貸借対照表における資本剰余金合計がマイナスになる可能性はある（会計基準第 5 7 参照）。

## Q 3 1 - 7 償却資産に関する残存価額（ないし備忘価額）とは、具体的にはどのような水準になるのか。また、誰がその水準を決定するのか。

### A

- 1 償却資産の耐用年数が独立行政法人により自主的に決定することが原則であると同様に、残存価額についても独立行政法人により自主的に見積もることが原則である。

る。

2 しかしながら、耐用年数に関し法人税法上の法定耐用年数を一般的耐用年数として独立行政法人においても採用することが認められると同様に、残存価額についても、従来の「取得価額の1割」という考え方を含め、次の法人税法上の考え方も認められる。

① 平成19年4月以降に取得した減価償却資産については、償却可能限度額（取得価額の95%相当額）及び残存価額を廃止し、耐用年数経過時に備忘価額まで償却することができる。

② 平成19年3月31日以前に取得した減価償却資産については、償却可能限度額まで償却した事業年度等の翌事業年度以後5年間で備忘価額まで均等償却することができる。

3 減価償却システムの変更に関し時間等を要することなどの理由により、平成19年度において、いわゆる新定額法、新定率法による減価償却計算を開始することが困難なときは、平成20年度から適用することができる。なお、平成20年度から、従来の定率法を新定率法に、あるいは従来の定額法を新定額法に変更する場合であっても、法令等の改正に伴う変更に基づいた正当な理由による会計方針の変更として取り扱うものとするが、平成21年度以降より適用する場合には、法令等の改正に伴う変更に基づいた正当な理由による会計方針の変更としては取り扱われないことに留意する必要がある。

4 なお、平成19年度税制改正における減価償却項目に関連する今後の会計処理の詳細については、監査・保証実務委員会実務指針第81号「減価償却に関する当面の監査上の取り扱い」（最終改正平成24年2月14日 日本公認会計士協会）を参考とする。

5 独立行政法人における残存価額の変更については、Q80-9に従い、以下の取り扱いとすることが適当である。

① 残存価額の変更について、過去に定めた残存価額が、これを定めた時点での合理的な見積りに基づくものであり、それ以降の変更も合理的な見積りによるものであれば、当該変更は、会計上の見積りの変更には該当する。

② 残存価額の変更が、会計上の見積りの変更には該当する場合、当該変更の影響は、当事業年度及びその資産の残存耐用年数にわたる将来の期間の損益で認識する。

③ 残存価額の変更について、過去に定めた残存価額がその時点での合理的な見積りに基づくものではなく、これを事後的に合理的な見積りに基づいたものに変更する場合、当該変更に伴う過年度の損益修正額は、原則として臨時損益として処理する。

**Q32-1** 自己創設の工業所有権（特に特許権）の場合、会計基準第32にいう「取得のために支出した金額」とはどのような支出を想定しているのか。何らかの原価

計算を行い、計算しなければならないのか。また、取得の際、登録免許税も特許料も免除されており、弁理士に依頼しなかった場合、無形固定資産に計上する必要はないのか。

**A**

- 1 研究開発費は、全て発生時に費用処理することから（「研究開発費等に係る会計基準」（平成10年3月13日 企業会計審議会）参照。）、自己創設の工業所有権（特許権等）の取得原価は、特許印紙代や弁理士費用等の特許取得のための費用に限定されることとなる。
- 2 このため、特許印紙代等の納付が免除されており、かつ、出願を弁理士に依頼しない場合には、取得原価が存在しないこととなり、無形固定資産として計上しない取扱いとせざるを得ない。
- 3 なお、このような取得原価ゼロの工業所有権であっても、運営費交付金等を財源とする研究開発費を用いて取得されたものであり、国民共通の財産としての性格を有することから、補助簿等で適切に管理を行うことが必要であるほか、当該工業所有権が重要な権利である場合には、備忘価額で無形固定資産に計上することも考えられる。

**Q 3 2 - 2** 無形固定資産の時価が取得原価より下落した場合にはどのような会計処理を行うのか。

**A**

独立行政法人の会計処理としては、無形固定資産の時価が取得原価より下落したとしても、直ちに評価を減ずる処理を行う必要はない。

**Q 3 2 - 3** 注解2 4 第3項において、「機械装置等に組み込まれているソフトウェアについては、当該機械装置等を含めて処理する。」とされているが、機器に組み込まれているソフトウェアを機器として把握するというのは画一的にならないか。

**A**

- 1 この処理については、会計制度委員会報告第12号「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針」（最終改正平成26年11月28日 日本公認会計士協会）において示されているが、以下のいずれにも該当するケースにおいて適用することが要請されているところである。
  - ① 機器とソフトウェアが相互に有機的一体として機能するものであり、両者は別個では何ら機能せず一体として初めて機能するものであること
  - ② 両者の経済的耐用年数に関連性が高いと認められること
- 2 したがって、機器とソフトウェアの価格が区分されているような場合や、ソフトウェアの交換が予定されているような場合には、この処理を適用しなければならないケースに該当するとは必ずしもいえず、その一体性の有無を改めて検討すること

となる。

- 3 このように、ソフトウェアが機器に組み込まれている全ての場合について機器として処理するという考え方ではないことに注意することが必要である。

#### Q32-4

- (1) 注解24において、無形固定資産として計上しなければならないソフトウェアについて、将来の収益獲得が確実に認められる場合とあるが、「収益性が認められる」とはどのような趣旨なのか。また、会計基準第8において、「独立行政法人のサービス提供能力」を伴うものは、独立行政法人の資産を構成するものとされているが、ソフトウェアの資産性の判断とどのように関係するのか。
- (2) 以下のような事例は、収益性が認められるのか。
- ① 病院における医事情報システムは、その導入により事務処理等が著しく効率化し、結果として患者の大幅受入れ増が可能となる。
- ② インターネットによる予約システムを構築すると、民間の事例によれば予約増による収益増が見込まれる。
- (関連項目：第8 資産の定義)

#### A

- 1 法人内利用のソフトウェアについては、完成品を購入した場合のように、その利用により将来の収益獲得又は費用削減が確実であると認められる場合には、無形固定資産に計上する。また、会計基準第8で規定する独立行政法人における資産の定義からは、独立行政法人のサービス提供能力を伴うソフトウェアについても、無形固定資産として計上する取扱いとすることが適切である。

例えば、設問の事例で、病院において、医事情報システムを導入し予約増による収益増が確実に認められる場合、その導入により事務処理等が著しく効率化し、収入に対する費用の削減が確実である場合、又は独立行政法人のサービス提供能力の増加を伴う場合には、病院における医事情報システムは、法人内利用のソフトウェアとして、無形固定資産に計上すべきである。

- 2 ソフトウェアを用いて外部に業務処理等のサービスを提供する場合、その提供により将来の収益獲得が確実であると認められるとき、又は独立行政法人のサービス提供能力の増加を伴うときは、そのソフトウェアは無形固定資産に計上される。設問にあるインターネット予約システムは、収益増が見込まれるのであれば、無形固定資産に計上されると考える。
- 3 独立行政法人の資産を定義している会計基準第8では、サービス提供能力を伴う資産は独立行政法人の資産を構成するものとされている。一方、資産計上するソフトウェアについて記述されている注解24ではサービス提供能力について明確に記述されていない。

このため、当該Q&Aにおいて、ソフトウェアの資産性の有無は会計基準第8の



規定に基づいて判断すべきであることを改めて明確にした。

**Q 3 2 - 5** 工業所有権、ソフトウェア以外で、無形固定資産に該当するものとしては、どのようなものがあるか。例えば、電話加入権は無形固定資産に該当するのか。

**A**

- 1 無形固定資産に該当するものとしては、工業所有権（特許権、実用新案権、商標権、意匠権）、著作権、鉱業権、借地権、地役権等がある。
- 2 電話加入権は、NTTに対する施設設置負担金であり、償還請求ができないが、従来の民間における会計実務から、無形固定資産として整理することが適切である。

**Q 3 3 - 1** ファイナンス・リース資産は資産計上されることになるが、当該資産の中に会計上の財産的基礎を構成すると判断された資産があった場合に、減価償却は費用には計上せず、その他行政コストに計上する処理になるのか。

**A**

- 1 独立行政法人が固定資産を取得した場合において、拋出者の意図や取得資産の内容等を勘案し、独立行政法人の会計上の財産的基礎を構成すると認められる場合には、相当額を資本剰余金として計上することとなる。
- 2 ファイナンス・リース資産については、その経済的実態が当該資産を売買した場合と同様の状態にあると認められることから、当該資産を貸借対照表に計上する取扱いとするものであって、当該資産の所有権は飽くまでも貸手に帰属しており、当該資産を法人の会計上の財産的基礎を構成するものと認識することはできない。
- 3 また、そもそも減価償却がその他行政コストになるかどうかの判断は、当該資産が会計上の財産的基礎に相当するかどうかではなく、会計基準第87第1項にいう特定の償却資産に該当するかどうかで判断すべきものである。

**Q 3 3 - 2** 民間企業で実施されているファイナンス・リース契約と実質的に同様のリース契約（例えばコンピュータ機器）が、国の機関等の現状では、単年度契約方式を採っているケースが多くあり、かつ契約解除等の制約条項も記載されていない。仮にこのような契約が独立行政法人移行後も採られた場合においては、実質判断でファイナンス・リース契約として処理することになるのか。

**A**

- 1 「ファイナンス・リース取引とは、リース契約に基づくリース期間の中途において当該契約を解除することができないリース取引又はこれに準ずるリース取引で、借り手が、当該契約に基づき使用する物件（以下「リース物件」という。）からもたらされる経済的便益を実質的に享受することができ、かつ、当該リース物件の使用に伴って生じるコストを実質的に負担することとなるリース取引」（注解25）をいい、また、「これに準ずるリース取引」とは、法的形式上は解約可能であるとしても、

解約に際し相当の違約金を支払わなければならない等の理由から事実上解約不能と認められるリース取引をいう。

- 2 独立行政法人会計におけるファイナンス・リース取引とは、実質的に上記1の要件に該当するリース取引か否かで判断すべきである。
- 3 なお、独立行政法人は、複数年にわたるリース契約も可能である。

**Q 3 3 - 3** ファイナンス・リースとオペレーティング・リースの定義については、注解25で規定されているところであるが、実務的な取扱いとして、長期（一年以上）をファイナンス・リース、短期（一年未満）をオペレーティング・リースとすることは認められるか。

**A**

ファイナンス・リースかオペレーティング・リースのどちらに該当するかは、注解25に定める要件に実質的に該当するかどうかで判断するべきであり、契約期間の長短で形式的に行うべきものではない。

**Q 3 3 - 4** リース取引の会計処理についても会計基準第4第3項が適用されるものとするが、同項に定める「簡便な方法」が認められるのはどのような場合か。

**A**

- 1 独立行政法人におけるファイナンス・リース取引については、通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行うこととされており、リース物件をリース資産に計上しなければならないものと考えられる。しかしファイナンス・リース取引に該当するリース物件の全てを資産計上しなければならないのではなく、リース契約1件当たりのリース料総額が一定額以下の取引など重要性の乏しいものについては、簡便な方法によることが認められる。

リース資産の会計処理について簡便な方法が認められるのは、例えば、次のような場合である。

- ① ファイナンス・リース資産の価額が、固定資産の計上基準額を下回る場合
- ② ファイナンス・リース取引の契約期間が1年未満の場合
- ③ 法人の事業内容に照らして重要性の乏しいリース取引で、リース契約1件当たりのリース料総額が300万円未満のリース取引の場合

- 2 ファイナンス・リース取引について、通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行う方法を採用している理由は、未経過リース料を貸借対照表に負債として明示することにある。このため、契約1件当たりの金額が資産計上基準額未満であっても、複数件の契約があり、未経過リース料の総額が高額となる場合には、重要性の原則により、リース資産及びリース債務を貸借対照表に計上することが必要である。

なお、実務上の詳細な判断基準としては、企業会計基準適用指針第16号「リース

取引に関する会計基準の適用指針」(最終改正平成 23 年 3 月 25 日 企業会計基準委員会)を参考にされたい。

**Q 3 3 - 5** ファイナンス・リース取引が損益に与える影響額等を財務諸表に注記する場合、どのような内容とすべきか。

**A**

ファイナンス・リース取引によって、リース費用計上額(減価償却費、減損損失及び支払利息)と運営費交付金及び補助金等の収益化額が一致しないことにより損益に影響を与える場合においては、当該取引が当期総利益に与える影響額を損益計算書に注記する。

(参考：注記例)

ファイナンス・リース取引が損益に与える影響額は、××円であり、当該影響額を除いた当期総利益は〇〇円であります。

**Q 3 5 - 1** 繰延税金資産の回収可能性の判断に当たっては、企業会計基準委員会公表の「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」を適用することとしてよいか。また、これを適用するに当たって、独立行政法人の特性に起因して考慮すべき事項はあるか。例えば、中期計画等を越えた課税所得の発生について予測できるか。

**A**

- 1 繰延税金資産の回収可能性の判断に当たっては、企業会計基準適用指針第 26 号「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」(改正平成 28 年 3 月 28 日 企業会計基準委員会)によることが適切である。
- 2 中期計画を越えた課税所得の発生について予測することも可能である。ただし、独立行政法人制度は中期目標期間ごとに厳格な評価を実施する仕組みであり、次の中期目標期間においては、業務運営の方針が変わることも想定されることから、中期目標期間を越えるような課税所得の予測を行う場合は、合理性のある予測を行うことが求められる。

**Q 3 5 - 2** 諸税金の更正、決定等による追徴税額及び還付税額は、損益計算書上どのように表示すべきか。

**A**

諸税金の更正、決定等による追徴税額及び還付税額は、Q 8 0 - 9 の考え方に準じた処理を行う必要がある。具体的な表示方法は、以下のとおりである。

① 法人税、住民税及び事業税

損益計算書上、「法人税、住民税及び事業税」の次にその内容を示す名称を付した科目をもって記載する。ただし、これらの金額の重要性が乏しい場合には、

「法人税、住民税及び事業税」に含めて表示することができる。

② 利益に関連する金額を課税標準とする事業税以外の事業税、事業所税

損益計算書上、当該追徴税額及び還付税額が、過去の誤謬に起因する場合には、臨時損益の区分に記載し（ただし、これらの金額の重要性が乏しい場合には、当期の税額と同一の区分に表示することができる。）、過去の誤謬に起因しない場合には、当期の税額と同一の区分に表示する。

**Q38-1** 退職給付引当金の計上はどのように行うのか。具体的な会計処理、計上額の計算方法を示してほしい。例えば、役員分と職員分を一括して表示するのか別掲するのか、整理資源及び恩給負担金に係る退職給付引当金の計算はどのように行うのか。

**A**

1 退職給付引当金を計上する必要がある退職給付債務には、(ア) 退職一時金、(イ) 確定給付企業年金及び厚生年金基金（以下「確定給付企業年金等」という。）から支給される年金給付、(ウ) 退職共済年金等に係る整理資源、(エ) 恩給負担金に係る債務がある。

2 このうち、退職共済年金等に係る整理資源及び恩給負担金については年金支給等の事務が国家公務員共済組合連合会及び総務省政策統括官（恩給担当）で行われており、退職給付引当金の計上額を独立行政法人自らが算定することが困難であるため、次によることとする。

① 退職共済年金等に係る整理資源

ア 財政検証が行われた年度については、整理資源の負担を行うこととされている独立行政法人から、整理資源に係る将来給付見込額の割引現在額について、財務省主計局給与共済課長宛に照会し、同課からの回答額を引当金として計上する。

イ 財政検証が行われない年度については、アにより計上した引当金から、各年度において支払った整理資源負担金の額を逐次取り崩して整理する。

ウ このような処理の結果、整理資源に係る退職給付引当金の見直しは5年ごとに行われることになるが、その際生ずる引当金の差額については、原則として、当該年度において費用処理することが必要であるが、財政検証の期間に合わせて簡便的に5年間で償却することも認められる。

② 恩給負担金については、恩給給付費の負担を行うこととされている独立行政法人から、毎年度、年金給付情報について、総務省政策統括官（恩給担当）付恩給企画管理官付恩給経理官宛に照会し、同室からの回答を基に各法人において所要額の算定を行い引当金を計上する。なお、算出方法等については、当初の算出の際に同室と調整するものとする。

3 貸借対照表における表示方法は、各独立行政法人の内規等に従い、退職給付引当

金の科目により一括して表示すること、役員分と職員分を区分して表示することのいずれも認められる。

### Q 3 8 - 2

- (1) 会計基準第 3 8 第 8 項の規定の趣旨は何か。年金債務に係る退職給付引当金の計算において、簡便法は全く認められないのか。
- (2) また、勘定別に区分して経理する独立行政法人における 300 人未満の判断は、勘定別に行うのか、それとも法人全体として行うのか。

### A

- 1 会計基準第 3 8 第 8 項は、企業会計基準第 26 号「退職給付に関する会計基準」（最終改正平成 28 年 12 月 16 日 企業会計基準委員会）と同様に職員数 300 人未満の独立行政法人について、簡便法による退職給付引当金の計上を認める趣旨であるが、簡便法が認められるのは退職一時金に限られ、確定給付企業年金等の年金債務については簡便法を認めないこととしている。
- 2 年金債務について簡便法が認められないのは、合理的な簡便法が考えられないことによる。
- 3 法律の規定により勘定別の経理が要請される独立行政法人については、職員数 300 人の判断は勘定別に行う。ただし、法人単位財務諸表を作成することとの関係から、ある勘定で本来の方法による必要がある場合は、全ての勘定において本来の方法により計算することが必要である。

### Q 3 8 - 3 整理資源等に係る退職給付債務の額について、企業会計の制度変更時差異に準じて一定期間で償却する会計処理は認められないか。

### A

独立行政法人設立時の貸借対照表に、退職給付引当金として計上することにより、損益の変動は生じないことから、一定期間での償却は認められない。

### Q 3 8 - 4 退職給付引当金を計算する際の割引率について、注解 3 3 に「安全性の高い債券の利回りを基礎として決定する。」とされているが、安全性の高い債券とはどのようなものを指すのか。

### A

安全性の高い債券とは、国債、地方債、政府保証債等通則法第 47 条に規定する債券をいう。

### Q 3 8 - 5 企業会計では、企業会計基準第 26 号「退職給付に関する会計基準」第 35 項の適用に伴う会計方針の変更の影響額については、期首の利益剰余金に加減することとなっている（「退職給付に関する会計基準」第 37 項）が、独立行政法人にお

いては、当該変更の影響額をどのように会計処理するのか。

**A**

独立行政法人においては、通則法第 44 条が定める「利益及び損失の処理」との関係から、会計方針の変更の影響額を期首の利益剰余金に加減することは認められず、一時の損益として損益計算書に計上する必要がある。

この場合、当該会計方針の変更の影響額は、臨時損益の区分において「退職給付会計基準改正に伴う調整額」の名称をもって掲記する。

なお、割引率変更の要否を判定する際に、これまで重要性基準を考慮してきたが、平成 27 事業年度の期首において重要性基準を考慮せずに、企業会計基準適用指針第 25 号「退職給付に関する会計基準の適用指針」（最終改正平成 27 年 3 月 26 日 企業会計基準委員会）第 24 項に基づいて決定された割引率を使用する場合がある。割引率の変更により発生した差異は、通常は、当該年度に発生する数理計算上の差異に含めて、法人の採用する費用処理方法及び費用処理年数に従って処理されるが、この平成 27 事業年度の期首における場合には、会計基準等の適用に伴う会計方針の変更の影響額に含めて臨時損益とする取扱いも認められる。また、この場合でも、翌年度以後の割引率の決定において再度重要性基準を考慮することも認められる。

**Q 3 9 - 1** 独立行政法人会計基準における資産除去債務の定義、会計処理及び開示についてはどのように考えればよいか。

**A**

- 1 会計基準第 3 9 において資産除去債務に係る会計処理が定められているところであるが、独立行政法人会計基準に資産除去債務の会計処理が導入されたときの「5 改訂会計基準の性格と取扱い」（独立行政法人会計基準の改訂について（平成22年 3 月30日独立行政法人会計基準研究会 財政制度等審議会財政制度分科会法制・公会計部会））に記述されているように、「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」とされており、この考え方は、資産除去債務に関する会計についても該当する。
- 2 したがって、設問の件については、独立行政法人会計基準等に定めのない事項については、企業会計基準第18号「資産除去債務に関する会計基準」（平成20年 3 月 31日 企業会計基準委員会）、企業会計基準適用指針第21号「資産除去債務に関する会計基準の適用指針」（改正平成23年 3 月25日 企業会計基準委員会）に定めるところを参照することとなる。

**Q 3 9 - 2** 資産除去債務に係る会計基準の適用初年度において、既に保有している有形固定資産に係る資産除去債務の計上を行う場合の会計処理はどのように行え

ばよいか。

**A**

既存の有形固定資産に係る資産除去債務については、適用初年度の期首において新たに負債として計上される資産除去債務の金額が、時の経過により当初発生時よりも増加することとなる。その一方で、資産に追加計上される除去費用の金額は、経過年度の減価償却費相当額だけ当初発生時よりも減少することとなる。このため、適用初年度における既存資産に係る資産除去債務の計上額は、負債の増加額の方が資産の増加額よりも大きくなる。適用初年度の具体的な会計処理を示すと以下のようになる。

- ① 適用初年度の期首における既存資産に係る資産除去債務は、適用初年度の期首時点における割引前将来キャッシュ・フローの見積り及び割引率により計算を行う。
- ② 適用初年度の期首における既存資産の帳簿価額に加える除去費用は、資産除去債務の発生時点における割引前将来キャッシュ・フローの見積り及び割引率が、適用初年度の期首時点と同一であったものとみなして計算した金額から、その後の減価償却額に相当する金額を控除した金額とする。
- ③ 上記①及び②により計算した金額の差額は、適用初年度において原則として臨時損失に計上するものとする。

なお、当該既存資産に係る除去費用等が会計基準第91に基づき主務大臣により特定されたものである場合には、当該差額は損益計算上の費用に計上せず、資本剰余金を減額するものとする。

**Q40-1** 年度途中で償却資産を取得した場合、初年度への原価の配分額は、幾らなのか。（1年分とするのか、月割りや日割りで計算するのか。）

**A**

原則として、月割り又は日割りで計算を行うことが望ましい。

**Q40-2** 償却資産の耐用年数は、独立行政法人側で独自に決めてよいか。

**A**

- 1 耐用年数は減価償却費ないし減価償却相当額の総額を各年度に配分する場合の基礎となる期間であり、耐用年数の決定には、物理的減価と機能的減価の双方を考慮して決定する必要がある。
- 2 耐用年数には、一般的耐用年数と個別的耐用年数がある。一般的耐用年数は、固定資産の種類が同じ場合には個々の資産の置かれた条件に関わりなく、画一的に定められた耐用年数である。また、個別的耐用年数は、独立行政法人が、自己の固定資産につき操業度の大小や技術革新の程度などの条件を勘案し自主的に決定するものである。

- 3 本来、独立行政法人は、自主的に個別的耐用年数を採用するべきであるが、我が国の各企業は、現在、税法上の耐用年数を一般的耐用年数として通常採用しており、個別的な耐用年数の決定の困難性を考えると、独立行政法人でもこれを採用することは認められよう。ただし、一般的耐用年数を採用している場合でも、それが実態とかけ離れたものであるときは妥当な耐用年数としなければならない。
- 4 なお、日本公認会計士協会から、監査・保証実務委員会実務指針第 81 号「減価償却に関する当面の監査上の取扱い」（最終改正平成 24 年 2 月 14 日 日本公認会計士協会）が公表されており、その要旨は以下のとおりである。独立行政法人会計における耐用年数の取扱いにおいても、この趣旨を十分に考慮されなければならないと考える。
- ① 耐用年数は経済的使用可能予測期間に見合ったものでなければならない。
  - ② 資産の使用状況、環境の変化等により、当初予定による残存耐用年数と現在以降の経済的可能予測期間との乖離が明らかになったときは、耐用年数を変更しなければならない。
- 5 独立行政法人における耐用年数の変更については、Q 8 0－9 に従い、以下の取扱いとすることが適当である。
- ① 耐用年数の変更について、過去に定めた耐用年数が、これを定めた時点での合理的な見積りに基づくものであり、それ以降の変更も合理的な見積りによるものであれば、当該変更は、会計上の見積りの変更に該当する。
  - ② 耐用年数の変更が、会計上の見積りの変更に該当する場合、当該変更の影響は、当事業年度及びその資産の残存耐用年数にわたる将来の期間の損益で認識する。
  - ③ 耐用年数の変更について、過去に定めた耐用年数が、これを定めた時点での合理的な見積りに基づくものではなく、これを事後的に合理的な見積りに基づいたものに変更する場合、当該変更に伴う過年度の損益修正額は、原則として臨時損益として処理する。
  - ④ 見込販売数量又は見込販売収益に基づいて償却を行っている市場販売目的のソフトウェアについて、見込販売数量又は見込販売収益を変更した場合、上記に準じて処理を行う。

**Q 4 0－3** 会計基準第 4 0 第 3 項ただし書による定率法の減価償却が認められるのはどのような場合なのか。

- ① 「国からの財源措置が予定されない」とは、運営費交付金による財源措置に限られるのか、それとも補助金等も含まれるのか。
- ② 「機械装置等」とは機械装置のほかは何が含まれるのか。

**A**

会計基準においては、独立行政法人相互間の比較可能性の観点を考慮し、共通に適用される基準として、減価償却の方法は定額法によるものとされている。しかし、



収入のほとんどを自己収入が占めており、市場原理に基づく業務運営を前提としている独立行政法人においては、再投資資金の回収のため、定額法では不十分な場合も想定されることから、定率法の採用を認めているものである。

① 「国からの財源措置が予定されない」とは、運営費交付金による財源措置が原則として予定されていないことが前提となるが、製造業務のほかに研究業務を行っている場合に研究業務部門を対象として運営費交付金が措置されており、製造部門は独立採算によって運営されていると認められる場合は、「国からの財源措置が予定されない」に該当するものと認められる。

また、補助金等についても原則は交付が予定されないことが前提となるが、定率法の減価償却を適用する事業とは直接関係のない補助金等が交付される場合は、「国からの財源措置が予定されない」に該当するものと認められる。

② 定率法の減価償却を適用できるのは、機械装置が原則であるが、製造業務と密接に関連し、機械装置と同程度の経済的陳腐化が見込まれる固定資産については、定率法によることができる余地を残すため、会計基準は「機械装置等」との表現を行っているものであり、会計実務ではこのような趣旨を踏まえ、機械装置に準ずるものに限定することが適切である。

**Q40-4** 独立行政法人の設立時に使用途中の財産を現物出資した場合、出資時点までの減価分はどう処理するのか。

**A**

独立行政法人に対して、設立時に出資される建物等の償却資産はこれまで使用されてきたものが大部分である。これまでの使用期間に対応した減価償却累計額の扱いについては、当該資産が出資時に時価で評価され、国が購入した際の取得価額とは切り離されていることから、評価された時価そのもので貸借対照表に計上し、減価償却累計額はゼロとする。その後の減価償却については、当該資産に係る残存耐用年数について減価償却を行っていくこととする。したがって、出資された個々の償却資産について残存耐用年数を判断することとなる。

**Q40-5** 固定資産が機能的に陳腐化した場合の臨時償却は認められるのか。

**A**

従来、独立行政法人においても一般の企業と同様に、固定資産において当初予見できなかった機能的な原因（例えば、新技術の発明）等による陳腐化が生じたこととなった場合、減価償却計算を修正すべく臨時償却を行うことは認められていた。

一方、企業会計においては、上記による固定資産の耐用年数の変更については、会計上の見積りの変更が該当することとされ、当期以降の費用配分に影響させる方法のみを認める改正が過去に行われた。

独立行政法人においても、企業会計基準との調和を図る観点から、臨時償却の考

え方が廃止された企業会計基準と同様な取扱いが採られるため、固定資産の耐用年数の変更については、当期以降の費用配分に影響させる方法を採用することとなる。なお、耐用年数の変更の具体的な取扱いについては、Q40-2参照。

**Q41-1** 当年度契約の国又は地方公共団体からの受託研究収入100の使用状況は次のとおりであった。

- ① 翌年度以降3年間研究に使用する機械装置 60
- ② その他経費支出 40

このような場合、収益を分割計上する、又は、取得資産に対応する見返負債を設定することにより、受託研究事業に係る損益を均衡させる会計処理を行うことが認められるか。

**A**

- 1 研究機関の受託研究は実質的に複数年にわたり行われ、初年度において償却資産を購入して当該研究期間内で使用する場合が多い。一方、受託研究契約は単年度契約であり、年度終了により精算報告又は研究成果の報告によって収益が実現するので当該収益実現の時期に収益計上されることになる。したがって、収益を分割計上することはできない。
- 2 受託研究費で取得した研究専用償却資産は固定資産に計上するとともに、使用予定期間にわたって減価償却を行うことになる。(Q8-2回答参照)

当年度	受託収入 100	研究経費 40	減価償却費 20	(残存価額0とした場合)
+1年度			減価償却費 20	
+2年度			減価償却費 20	

このように、当該事業のみに着目すると初年度では利益が計上され、翌年度以降は減価償却費部分が損失として計上されることになる。

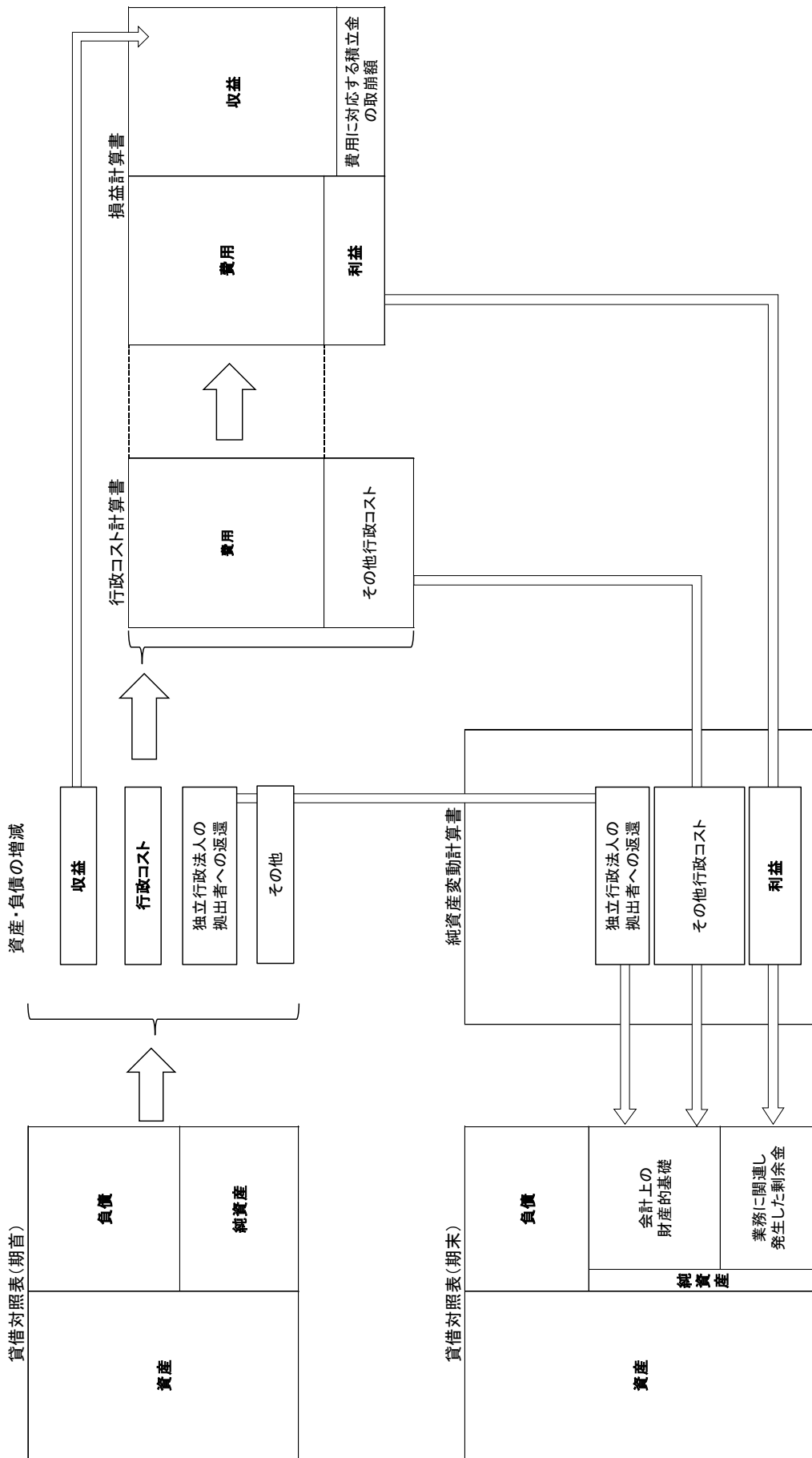
国又は地方公共団体からの受託研究収入は独立行政法人の自己収入であり、民間からの受託収入と同様の処理を行う(注解67)こととされている。すなわち、資産見返負債を用いて損益を均衡させるような会計処理は、運営費交付金や補助金等の国の財源措置との関係で認められるものであり、自己収入に該当する受託研究収入を財源として購入した償却資産について、資産見返負債を設定することは認められない。

## 第4章 財務諸表の体系

**Q42-1** 独立行政法人の財務諸表は相互にどのように関連しているのか。

**A**

以下のとおりである。



**Q 4 3 - 1** 財務諸表上開示すべきセグメントについて、事業内容に応じて目標の単位を集約した単位としても差し支えないか。

**A**

- 1 会計基準は、目標設定・評価における参考情報としての財務情報の有用性を担保する観点から、中期目標、中長期目標又は年度目標における事業等のまとまりごとの区分に基づくセグメント情報と一体として、目標・評価単位と整合したセグメント情報を開示させることを求めている。そのため、開示するセグメント情報は、事業等のまとまりごとの区分に基づく情報であり、目標の単位を集約した単位に基づく情報とすることは認められない。
- 2 なお、法人が、国民等への情報提供に資するとの判断から、事業等のまとまりを更に細分化したセグメント情報を追加的に開示することは妨げない。

**Q 4 3 - 2** 会計基準第 4 3 第 1 項において、「独立行政法人における開示すべきセグメント情報は、当該法人の中期目標等における一定の事業等のまとまりごとの区分に基づくセグメント情報とする」とされているが、一方、注解 7 7 においては、「主務省令等により区分して経理することが要請されている場合の、各経理単位の財務諸表はセグメント情報として整理し、勘定別財務諸表には該当しないものとする」とされている。両者の関係如何。

**A**

- 1 会計基準第 4 3 第 1 項に規定されているとおり、独立行政法人が開示すべきセグメント情報は、一定の事業等のまとまりごとの区分に基づく情報となる。
- 2 一定の事業等のまとまりごとの区分と、主務省令等により区分経理が要請されている単位は、一般的に整合するものと考えられるが、一致しない場合の各経理単位の情報は、注解 3 9 第 3 項に規定されている追加的セグメント情報として整理する。

**Q 4 5 - 1** 行政コスト計算書は、通則法第 38 条第 1 項に規定する「その他主務省令で定める書類」として財務諸表の一部となるのか。

(関連項目：第 4 2 財務諸表の体系)

**A**

行政コスト計算書は、行政コストの状況を表すとともに、フルコスト情報の提供源となるものであり、国民から見た情報の重要度は極めて高いものと考えられるため、通則法第 38 条第 1 項の「その他主務省令で定める書類」として財務諸表を構成する書類の一つに位置付けるべきものである。なお、会計基準第 4 2 では、行政コスト計算書を独立行政法人の財務諸表の体系の中に位置付けている。

**Q 4 6 - 1** 何を損益計算に含めるかは独立行政法人に判断が委ねられているのか。

(関連項目：第 2 1 費用の定義、第 2 2 収益の定義、第 4 1 発生主義の原則、第

8 7 特定の資産に係る費用相当額の会計処理、 第8 9 退職給付に係る会計処理)

**A**

- 1 会計基準においては発生主義会計が採用されており（会計基準第4 1参照）、独立行政法人の財務諸表は、過去に発生した全ての取引その他の事象の財務的影響を、資産、負債、純資産、行政コスト、費用、収益又は利益の構成要素に区分して表現している。これらの構成要素のうち、損益計算は費用及び収益の二つの構成要素によってなされる。
- 2 独立行政法人の財務諸表のうち、「損益計算書は、独立行政法人の運営状況を明らかにするため、一会計期間に属する独立行政法人の全ての費用とこれに対応する全ての収益とを記載して当期純利益を表示しなければならない」（会計基準第4 6第1項）のであって、会計基準に定める費用及び収益の定義に該当する全ての取引その他の事象は損益計算に含めなければならない。何を損益計算に含めるかについて、独立行政法人の側で自由に決められるものではない。

## 第5章 貸借対照表

### Q55-1

- (1) 現物出資された無形固定資産の減価償却の会計処理はどうなるのか。次の方法のうちいずれか（無形固定資産は減価償却累計額を控除した未償却残高を表示することとなっているから、②の方法となるのか。）。
  - ① （借）減価償却相当累計額（減価償却相当額）／（貸）無形固定資産
  - ② （借）資本剰余金／（貸）無形固定資産
- (2) 償却完了後は、「資本剰余金」がマイナス（借方残）として残ることになるが、それでよいのか。  
（関連項目：第5 7 純資産の表示項目、第8 7 特定の資産に係る費用相当額の会計処理）

**A**

- 1 現物出資された無形固定資産については、各事業年度にその取得原価を減価償却の方法により配分することになるが、現物出資された有形固定資産と同様、会計基準第8 7第1項の特定の償却資産に該当する限り、減価償却費については損益計算上の費用として計上しない。貸借対照表上無形固定資産については、減価償却累計額を控除した未償却残高を記載するとされているため、その会計処理として、「（借）減価償却相当累計額（減価償却相当額）／（貸）無形固定資産」の処理を行うこととなる。なお、会計基準第8 7第1項の特定の償却資産に該当しない場合においては、減価償却費を損益計算上の費用として計上する。この場合の会計処理は、「（借）減価償却費／（貸）無形固定資産」となる。

- 2 現物出資された無形固定資産の減価償却に相当する額は実質的に会計上の財産的基礎の減少と考えられるため、減価償却相当累計額が借方残として残ることは会計上の財産的基礎の減少を表し、広義の「資本剰余金」（狭義の資本剰余金と減価償却相当累計額の合計）がマイナスになる場合もあり得る。

#### Q 5 7 - 1

- (1) 施設費で購入した償却資産に係る減価償却に相当する額は、会計基準第 5 7 第 2 項にいう減価償却相当累計額に表示するという理解でよいのか。
- (2) 現物出資財産の減価償却に相当する額はどこに表示することとなるのか。
- (3) 施設費の減価償却相当累計額と合わせて表示することで資本剰余金合計がマイナスになることも想定しているのか。

(関連項目：第 8 7 特定の資産に係る費用相当額の会計処理)

#### A

- 1 施設費で購入した償却資産に係る各期の減価償却に相当する額は、当該償却資産が会計基準第 8 7 第 1 項にいう特定の償却資産に該当する場合において、期末の貸借対照表の純資産の部における減価償却相当累計額に控除項目として蓄積されることとなる。
- 2 現物出資財産の減価償却に相当する額も、施設費で購入した償却資産の場合と同様である。
- 3 控除項目である減価償却相当累計額が狭義の資本剰余金を上回り、広義の資本剰余金合計がマイナスになる場合もあり得る。

Q 5 7 - 2 会計基準第 5 7 第 2 項及び第 5 8 に「承継資産に係る費用相当累計額」とあるが、有形固定資産及び無形固定資産から生じる費用相当累計額も含まれるのか。

#### A

注解 1 5 第 2 項(4)では、「承継資産」を「個別法の権利義務承継の根拠規定に基づく資産をいう。」とし、有形固定資産及び無形固定資産を含む概念で定義している。ただし、会計基準第 5 7 第 2 項及び第 5 8 の「承継資産に係る費用相当累計額」は、会計基準第 8 7 第 2 項の有形固定資産及び無形固定資産を除く承継資産についての会計処理に基づき計上される費用相当累計額の表示について規定したものである。承継資産のうち、会計基準第 8 7 第 1 項の有形固定資産及び無形固定資産から生じる費用相当累計額（減価償却相当累計額）は、会計基準第 5 7 第 2 項及び第 5 8 の「減価償却相当累計額」に含めて表示される。

Q 5 7 - 3 会計基準第 5 7 第 2 項に規定されている資本剰余金の控除科目のうち、「除売却差額相当累計額」の平成 31 事業年度の期首残高はどのように算出すれば

よいか。

**A**

- 1 平成 31 事業年度の除売却差額相当累計額の期首残高は、平成 28 年 2 月改訂 Q & A の Q 7 9 - 1 「1 4 資本金及び資本剰余金の明細」における資本剰余金の内訳項目である「損益外除売却差額相当額」の平成 30 事業年度における期末残高から、平成 30 事業年度までに計上された資本剰余金（国庫納付差額）を控除した額となる。なお、控除した資本剰余金（国庫納付差額）は狭義の資本剰余金に含まれ、Q 7 9 - 1 「1 4 資本剰余金の明細」における資本剰余金の内訳項目に表示されることとなる。
- 2 これは、平成 28 年 2 月改訂 Q & A の Q 7 9 - 1 「1 4 資本金及び資本剰余金の明細」の記載上の注意⑥に「資本剰余金（国庫納付差額）については、損益外除売却差額相当額の欄に記載する」旨を規定していたため、損益外除売却差額相当額には資本剰余金（国庫納付差額）が含まれているが、平成 30 年 9 月 3 日の会計基準の改訂により、資本剰余金（国庫納付差額）はその他行政コストに含めないこととされたため（Q 2 0 - 1 A 3 参照）、その他行政コスト累計額である除売却差額相当累計額にも含めないこととしたものである。

**Q 5 7 - 4** 会計基準第 5 7 第 3 項には「前中期目標等期間繰越積立金」とあるが、例えば、行政執行法人の場合には、単年度管理を行うことから「前事業年度繰越積立金」といった名称で表示することでもよいか。

**A**

- 1 財務諸表における科目名称については、基本的には法人分類などの実態に応じて各法人が判断することになる。その一方で、国民その他の利害関係者に分かりやすい形で情報開示されなければならない。
- 2 そのため、例えば、行政執行法人の場合には「前事業年度繰越積立金」、中期目標管理法人の場合には「前中期目標期間繰越積立金」、国立研究開発法人の場合には「前中長期目標期間繰越積立金」などと表示することが望ましい。

**Q 5 9 - 1** その他行政コスト累計額のうち、独立行政法人に対する出資を財源に取得した資産に係る金額はどのように把握、算定するのか。

**A**

- 1 その他行政コスト累計額は、独立行政法人の実質的な会計上の財産的基礎の減少の程度を表示し、当該資産の更新に係る情報提供の機能を果たすとされている（注解 6 8 第 2 項）。会計上の財産的基礎という点において、資本金と資本剰余金とに実質的な相違はないという考え方もあるが、当該累計額のうち出資を財源に取得した資産に係る金額を注記することにより、資本金に係る財産的基礎の減少の程度が明らかになる。

- 2 独立行政法人が通則法第 46 条の 2 の規定により不要財産に係る国庫納付をした場合において、当該納付に係る不要財産が政府からの出資に係るものであるときは、当該独立行政法人は、当該独立行政法人の資本金のうち当該納付に係る不要財産に係る部分として主務大臣が定める金額により資本金を減少するものとされている（会計基準第 9 8 第 1 項）。そのため、通常、各独立行政法人においては、出資に係る資産は区分して管理されているものと考えられる。よって、その他行政コスト累計額のうち独立行政法人に対する出資を財源に取得した資産に係る金額は、それらの資産についてのその他行政コスト累計額を集計することによって算定することになる。
- 3 しかしながら、独立行政法人の資産管理の実態等に応じて、例えば、その他行政コスト累計額について、資本金と資本剰余金の比率で按分した額を資本金に係る額とするなど、簡便な方法で算定することも認められると考えられる。
- 4 なお、独立行政法人に対する出資を財源に取得した資産には、当然に現物出資に係る資産も含まれる。

**Q 5 9 - 2** その他行政コスト累計額のうち、独立行政法人に対する出資を財源に取得した資産に係る金額の注記は、具体的にどのような内容を記載することとなるのか。減価償却相当累計額や減損損失相当累計額など、その他行政コスト累計額の内訳別に記載することが必要か。

**A**

貸借対照表関係の注記の区分において、出資を財源に取得した資産に係るその他行政コスト累計額の合計額を記載すれば足り、その他行政コスト累計額を内訳別に記載する必要はない。

## 第 6 章 行政コスト計算書

**Q 6 2 - 1** 会計基準第 6 2 第 1 項に基づく「独立行政法人の業務運営に関して国民の負担に帰せられるコスト」の注記はどのように記載すればよいか。

**A**

行政コスト計算書に注記すべき「独立行政法人の業務運営に関して国民の負担に帰せられるコスト」の算定方法は会計基準第 6 2 第 2 項のとおりである。また、その内容は注解 4 3 において具体的に定められている。注記の具体的な記載方法は各法人の判断に基づくことが原則であるが、標準的な例を示すと次のようになる。

行政コスト計算書関係

1. 独立行政法人の業務運営に関して国民の負担に帰せられるコスト



行政コスト	×××円
自己収入等	△×××円
法人税等及び国庫納付額	△×××円
機会費用	×××円
独立行政法人の業務運営に関して 国民の負担に帰せられるコスト ×××円	

## 2. 機会費用の計上方法

- (1) 国又は地方公共団体の財産の無償又は減額された使用料による貸借取引から生ずる機会費用の計上方法  
近隣の地代や賃貸料等を参考に計算しております。
- (2) 政府出資又は地方公共団体出資等から生ずる機会費用の計上に使用した利率  
10年利付国債の平成××年3月末利回りを参考に××%で計算しております。
- (3) 国又は地方公共団体からの無利子又は通常よりも有利な条件による融資取引から生ずる機会費用の計上に使用した利率  
10年利付政府保証債の平成××年3月末利回りを参考に××%で計算しております。
- (4) 国又は地方公共団体との人事交流による出向職員から生ずる機会費用の計上方法  
当該職員が国又は地方公共団体に復帰後退職する際に支払われる退職金のうち、独立行政法人での勤務期間に対応する部分について、給与規則に定める退職給付支給基準等を参考に計算しております。

**Q 6 2 - 2** 無償使用資産については、会計基準第33の適用はないと考えてよいか。  
(関連項目：第33 リース取引の会計処理、第62 注記事項)

**A**

会計基準においては、国又は地方公共団体の財産の無償又は減額使用から生じる機会費用についての計上方法が示されている。

この規定に従って、例えば、近隣の地代や賃貸料等を参考にして無償又は減額使用資産に係る機会費用の計上を行い、行政コスト計算書に注記することになる。

したがって、無償又は減額使用資産については、会計基準第33の適用はない。

**Q 6 2 - 3** 委託費の交付を受けて研究を行う場合、従来の委託研究のやり方だと、研究のために購入した資材は、法人が委託期間中に国から無償で使用している形になる。このようなものも無償使用コストとして行政コスト計算書に注記しなければならないのか。

**A**

委託費に基づいて資材を購入する場合の扱いについては、委託契約の内容に応じて適切に対応する必要がある。

例えば、購入した資材の所有権が独立行政法人に帰属するとされている場合には、(委託期間経過後に当該資材の国への返還義務がある場合であっても、) その資材の使用は委託契約の一部であり、自らの財産を使用しているため、「無償使用」の間

題は生じない。

**Q 6 2 - 4** 会計基準第 6 2 第 1 項に基づく「独立行政法人の業務運営に関して国民の負担に帰せられるコスト」の注記に含めて表示される機会費用のうち、「国又は地方公共団体の財産の無償又は減額された使用料による貸借取引から生ずる機会費用」については、国有財産法上の国有財産及び同様の地方公共団体の財産についてのみ計算すればよいのか。

(関連項目：第 4 重要性の原則)

**A**

- 1 「国又は地方公共団体の財産の無償又は減額された使用料による貸借取引から生ずる機会費用」には、国民がコストを負担する限りにおいて、狭義の国有財産（国有財産法の対象となる財産）のみならず、物品管理法等が対象とする動産等も含む広義の国有財産及び同様の地方公共団体の財産に関する無償又は減額使用コストが含まれる。
- 2 なお、具体的な事例において「国又は地方公共団体の財産の無償又は減額された使用料による貸借取引から生ずる機会費用」に該当するかどうかの判断にあっては、独立行政法人の会計が目的とするところが、法人の財政状態及び運営状況を明らかにし、国民その他の利害関係者の判断を誤らせないようにすることにあることを考慮し、金額的側面及び質的側面の両面からの重要性を勘案して、重要性の乏しいものについては、ここにいう「国又は地方公共団体の財産の無償又は減額された使用料による貸借取引から生ずる機会費用」には含めないものとする処理も認められる（会計基準第 4 参照）。

**Q 6 2 - 5** 国又は地方公共団体との人事交流による出向職員から生ずる機会費用とは何か。

**A**

- 1 国又は地方公共団体との人事交流による出向職員であり国又は地方公共団体に復帰することが予定される職員であって、独立行政法人での勤務に係る退職給与は支給しない条件で採用している場合は、退職給付に係る将来の費用は発生しないことから、退職給付引当金の計上は要しないこととなる。
- 2 このような出向職員退職給与は、当該職員が復帰後退職する際に独立行政法人での勤務期間分を含め、国又は地方公共団体において支払われることとなるため、国又は地方公共団体の資源を利用することから生ずる機会費用に該当する。なお、他の独立行政法人や国立大学法人との人事交流による出向職員に係る退職給与は、出向元において国からの財源で負担される場合には、「国又は地方公共団体との人事交流による出向職員から生ずる機会費用」に含めるべきとも考えられるが、独立行政法人間の比較可能性の観点などから、会計基準において機会費用の範囲を限定し

ている趣旨（Q62-8参照）を踏まえ、含めないこととする。

- 3 国又は地方公共団体との人事交流により出向職員から生ずる機会費用は、以下のよう  
に算定する。

期末に在職する出向者については、当期末の退職給付見積額から前期末の退職給付見積額（前期末に当該出向者が在籍していない場合には、着任時の退職給付見積額）を控除して計算することを原則とする。

期中に国又は地方公共団体に帰任した出向者については、帰任時の退職給付見積額から前期末の退職給付見積額を控除して計算することを原則とする。

なお、期中に着任した出向者については、着任時の前後いずれか近い方の期末日に着任したものとみなして、機会費用を算定することも認められ、期中に帰任した出向者については、帰任時の前後いずれか近い方の期末日に帰任したものとみなして、機会費用を算定することも認められる。ただし、9月末に帰任した出向者の交替要員として10月以降に別の出向者が着任した場合には、9月末に帰任した出向者は期首（前期末）に帰任し、10月以降に着任した出向者も期首（前期末）に着任したものとみなして機会費用を算定する必要がある。

- 4 国の機関の一部を分離して設立された独立行政法人については、国からの出向職員なのか、独立行政法人本来の職員かの判断が困難な場合も想定されるが、独立行政法人を設立する個別法の附則の規定、設立時の経緯等を総合的に勘案して判断する必要がある。

**Q62-6** 国からの現物出資に係る還付消費税は、「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」には含まれない旨が注解43第1項(2)に規定されているが、内税方式の会計処理を採用している場合に通常の業務運営や施設整備等によって生じた還付消費税の取扱いはどうなるのか。

**A**

通常の業務運営や施設整備等によって生じた還付消費税は、控除すべき収益に含まれる。

**Q62-7** 以下に掲げる収入は、独立行政法人の業務運営に関して国民の負担に帰せられるコストの計算上「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」として行政コストから控除することができるのか。

- ① 資産見返運営費交付金戻入
- ② 資産見返補助金等戻入
- ③ 資産見返寄附金戻入
- ④ 資産見返物品受贈額戻入
- ⑤ 国からの物品受贈益
- ⑥ 国からの受託収入

- ⑦ 引当金見返に係る収益
- ⑧ 科学研究費補助金その他の補助金に係る間接経費相当額

**A**

- 1 設問中の①、②、④、⑤、⑦はその取得原資が税金であること、⑧は直接の対価性がないことから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として取り扱うことはできないものとする。③の財源は税金からの拠出でないこと、⑥は対価性があることから、それぞれ控除できるものとする。
- 2 以上を整理すると次のとおりである。

収入の区分	行政コストから控除することの可否
① 資産見返運営費交付金戻入	控除できない。
② 資産見返補助金等戻入	控除できない。
③ 資産見返寄附金戻入	控除できる。
④ 資産見返物品受贈額戻入	控除できない。
⑤ 国からの物品受贈益	控除できない。
⑥ 国からの受託収入	控除できる。
⑦ 引当見返に係る収益	控除できない。
⑧ 科学研究費補助金その他の補助金に係る間接経費相当額	控除できない。

**Q 6 2 - 8** 独立行政法人会計基準に列挙されていない一般に機会費用と考えられる、例えば独立行政法人間における資産の無償貸借などの場合に、独立行政法人の業務運営に関して国民の負担に帰せられるコストに計上する必要があるか。

**A**

注解4 3 第3項では機会費用を「国又は地方公共団体の財産の無償又は減額された使用料による貸借取引から生ずる機会費用」、「政府出資又は地方公共団体出資等から生ずる機会費用」、「国又は地方公共団体からの無利子又は通常よりも有利な条件による融資取引から生ずる機会費用」及び「国又は地方公共団体との人事交流による出向職員から生ずる機会費用」の4種類に限定している。なぜなら、機会費用は一般に広い概念であるが会計帳簿の記録に基づくものではなく、通常は財務会計上認識されることはない。しかし、独立行政法人においてはその制度趣旨に鑑み、独立行政法人間の比較可能性の観点などから、会計基準において制度的に範囲を限定するものである。したがって、独立行政法人会計基準において列挙されている以外の機会費用を独立行政法人の業務運営に関して国民の負担に帰せられるコストに計上する必要はない。

**Q 6 2 - 9**

- (1) 独立行政法人の業務運営に関して国民の負担に帰せられるコストの計算上、「法人税等及び国庫納付額」はなぜ控除されるのか。

(2) また、控除される法人税等の額に税効果会計の「法人税等調整額」を加減するのはなぜか。

**A**

- 1 法人税等については、損益計算書において税引前当期純利益から控除されるものであり費用性があるものと考えられ、行政コストに含まれる。しかしながら、利益の一部を国等に納付するものであり最終的に国民の負担に属するものとはいえない。このため、法人税等は独立行政法人の業務運営に関して国民の負担に帰せられるコストの計算上、控除する必要がある。
- 2 同様に、国庫納付額も最終的に国民の負担に属するものではないことから控除する必要があるが、国庫納付額には利益処分としてのものと損益計算書上に費用として計上されるものがある。利益処分として行われる国庫納付は、損益計算書に計上されず行政コストにも含まれないため、独立行政法人の業務運営に関して国民の負担に帰せられるコストの計算上、行政コストから控除する必要はない。一方、損益計算書上に費用として計上される国庫納付については、行政コストに含まれるためこれを控除する必要がある。
- 3 なお、行政コストには法人税等及び法人税等調整額が計上されるため、独立行政法人の業務運営に関して国民の負担に帰せられるコストの計算上、法人税等の額に法人税等調整額を加減して控除することで、結果として行政コストの法人税等及び法人税等調整額が控除されることとなる。

**Q 6 2 - 1 0** 「国又は地方公共団体の財産の無償又は減額された使用料による貸借取引から生ずる機会費用」に関し、減額された使用料による貸借取引とはどのような場合を想定しているのか。また、民間における参考事例がないとき、どのようにしてその機会費用を計算するのか。

**A**

- 1 減額された使用料による貸借取引とは、国有財産法、物品の無償貸付及び譲与等に関する法律において、国有財産及び国の物品を国以外の者に対して時価よりも低い対価で貸し付けることができる場合が規定されており、これらの法律を根拠として減額された使用料による貸借取引が行われることを想定したものである（注解4 3第4項参照）。なお、国の財産は、時価による譲渡及び貸付けが原則とされており、法律の規定によらず時価よりも低い対価で貸付けが行われることはない。
- 2 国又は地方公共団体財産の無償又は減額された使用料による貸借取引の機会費用とは、当該資産が市場によって提供されたとしたら支払うべきであろうコストと実際の支払額との差額を意味するものであり、例えば近隣の地代や賃貸料等を参考に計算を行うこととされている（注解4 3第5項(1)参照）が、民間における参考事例がない場合であっても何らかの合理的な仮定計算を行うことが必要である。
- 3 仮定計算の方法については、行政コスト計算書に注記を行うことにより、客観性・

透明性を確保するものとする。

**Q 6 2 - 1 1** 独立行政法人の業務運営に関して国民の負担に帰せられるコストにおける「政府出資又は地方公共団体出資等から生ずる機会費用」の算定に用いる「一定利率」はどのように決定するのか。また、共通の数値を策定し、各独立行政法人に通知するなどの周知は行わないのか。

**A**

- 1 政府出資又は地方公共団体出資等の機会費用は、当該出資額を市場で運用したならば得られたであろう金額として計算すべきものであり、「一定利率」の数値としては、国債の利回りを参考に決定することとなる（注解4 3第5項(2)参照）が、独立行政法人間の比較可能性が重要であり、「一定利率」については、各独立行政法人が共通の数値を使用することが望ましい。
- 2 具体的に使用すべき「一定利率」については、決算日における10年もの国債の利回り（具体的には、決算日（当日が土・日曜日の場合は直前の営業日）における10年国債（新発債）の利回り）であり、日本相互証券が公表しているものによるものとする。

**Q 6 2 - 1 2** 施設費は固定資産を取得したときに資本剰余金に振り替えられるが、決算日において負債として整理される預り施設費又は建設仮勘定見返施設費が存在する場合、当該預り施設費又は建設仮勘定見返施設費も政府出資又は地方公共団体出資等に含めて機会費用を計算するのか。

**A**

預り施設費又は建設仮勘定見返施設費は、資本剰余金に転換する前段階のものであり、国民から見た場合には既に負担が発生しているため、政府出資又は地方公共団体出資等から生ずる機会費用の計算対象と考えるのが適当である。

**Q 6 2 - 1 3** 政府出資等の額が、期首と期末では異なる場合、どのように計算するのか。

**A**

期首（前期末）と期末の平均を取って政府出資等の額とする。

**Q 6 2 - 1 4** 資本金200億円（全額現物出資）で、4月1日に設立された独立行政法人において、機会費用算定に用いる「一定利率」を2%とすると、次のようなケースでは当年度の政府出資等の機会費用は幾らになるのか。

- ① 現物出資財産の減価償却により、資本剰余金が△10億円発生した場合
- ② さらに、施設費により9月末日に50億円の建物を増築し、当該年度において△2億円の減価償却相当額が発生している場合

## A

### 計算例

	前年度末	当年度末
政府出資金	200	200
資本剰余金	0	50
減価償却相当累計額	0	△12
資本剰余金合計	0	38

$$\text{政府出資等の機会費用} = (200 + 238) / 2 \times 2\% = 4.38 \text{ 億円}$$

注：行政コストとしては、減価償却相当額が、別途、12億円発生している。

**Q 6 2 - 1 5** 国又は地方公共団体からの無利子又は低利融資を受けている場合の機会費用の算定について、「通常の調達利率」とはどのような金利を用いればよいのか。また、通常の調達利率は、期末時点での金利なのか、あるいは年間の平均金利なのか。

## A

注解第43第5項(3)における「通常の調達利率」とは、債券発行や借入金により資金調達を行っている独立行政法人にあっては、当該債券及び借入金の調達金利の年平均利率によることとし、無利子又は低利融資以外に資金調達を行っていない独立行政法人にあっては、決算日（当日が土・日曜日の場合は直前の営業日）における10年もの国債（新発債）の利回りであり、日本相互証券が公表しているものとする。

## Q 6 2 - 1 6

- (1) 注解43第5項(2)において、目的積立金を財源として生じた資本剰余金が、機会費用算定の基礎となる政府出資等に含まれていない趣旨は何か。
- (2) 注解43第5項(2)において、その他行政コスト累計額のうち「第91 資産除去債務に係る特定の除去費用等の会計処理」による減価償却相当累計額及び利息費用相当累計額が、機会費用算定の基礎となる政府出資等から控除する額に含まれていない趣旨は何か。
- (3) その他行政コスト累計額のうち目的積立金を財源として生じた資本剰余金に対応する額については、機会費用算定の基礎となる政府出資等から控除する額（注解43第5項(2)ア～ウ）から除外することによいか。  
（関連項目：第20 行政コストの定義）

## A

- 1 目的積立金は経営努力認定を受けた積立金であり、法人の費用削減又は収益の増

加という自己努力によって生じた利益を源泉としているものと考えられるため、政府出資等に係る機会費用の算定に含めることは適切ではない。そのため、目的積立金を財源として生じた資本剰余金は、機会費用算定の基礎となる政府出資等の資本剰余金には含まれていない。

- 2 「第91 資産除去債務に係る特定の除去費用等の会計処理」による減価償却相当累計額及び利息費用相当累計額は、資産除去債務に対応する除去費用等のうち、当該費用に対応すべき収益の獲得が予定されていないものとして特定された場合に計上されるものであり、国又は地方公共団体の資源の利用とは関係なく計上されるものである。そのため、機会費用算定の基礎となる政府出資等から控除する額に含まれていない。
- 3 目的積立金を財源として生じた資本剰余金は機会費用算定の基礎となる政府出資等に含まれていないことから、注解43第5項(2)で規定しているとおり、その他行政コスト累計額のうち目的積立金を財源として生じた資本剰余金に対応する額については、機会費用算定の基礎となる政府出資等から控除する額(注解43第5項(2)ア～ウ)から除外する。

## 第7章 損益計算書

**Q66-1** 臨時損益と企業会計の特別損益とは同じと考えてよいのか。

**A**

企業会計における特別損益は、「特別」という用語が広く解釈されがちであるため、独立行政法人会計基準ではできるだけ限定しようという趣旨から「臨時損益」としたところである。したがって、「臨時損益」は「特別損益」と同一内容のものではなく、限定的に使用されるべきものである。

**Q66-2** 臨時損益の区分には前期損益修正は含まれると解釈してよいのか。

**A**

- 1 過去における見積りの誤り等が当期において発見された場合には、過年度の損益修正額を当期の損益と区分する必要から、前期損益修正についても、原則として臨時損益の区分に表示する。
- 2 ところで、独立行政法人の財務諸表は、当該事業年度の業務運営の状況等を示すものであることから、過年度の損益修正額を含む財務諸表は当該年度の業務運営状況を正しく示していないことが問題となる。

このため、主務大臣等への説明目的で前事業年度比較財務諸表等を作成する場合には、過年度の損益修正額については、当該会計事象が生じた事業年度に正しい処理がされたものと仮定して比較財務諸表等を作成することにより、当該事業年度の



業務運営の状況等を正しく表示することとする。

- 3 なお、主務大臣の承認を受ける正規の財務諸表（通則法第 38 条の財務諸表）は、上記 1 の処理を行った財務諸表であり、上記 2 の前事業年度比較財務諸表等は飽くまでも参考情報として作成するものである。

また、前事業年度比較財務諸表等には、前期損益修正額の金額、内容、当該会計事象が生じた事業年度に正しい処理がされたものと仮定したことにより生じた影響の状況等を注記するものとする。

**Q 6 6 - 3** 損益計算書の様式に「(何) 業務費」とあるが、どのように費用項目を立てるべきか。例えば、業務費について形態別の科目を示さなくてよいか。人件費はどのように表示すればよいか。（配賦する必要がないか。）また、通則法第 38 条第 2 項で提出する決算報告書での項目の立て方とは一緒になるのか。

（関連項目：第 6 7 損益計算書の様式）

#### **A**

- 1 独立行政法人は公共上の見地から確実に実施されることが必要な事務及び事業の実施主体であって、その業務の実施に関して負託された経済資源に関する情報を負託主体である国民に開示する責任を負っており、説明責任の観点から、その財政状態及び運営状況を明らかにし、適切に情報開示を行うことが要請される。この観点から、主に運営状況を明らかにするため、一会計期間に属する法人の全ての費用とこれに対応する全ての収益とを記載し、当期純利益及び当期総利益を表示するために導入された書類が損益計算書である。
- 2 損益計算書にどのような費用項目を立てるかの判断に当たっては、このような損益計算書を作成する趣旨を十分に勘案して、各独立行政法人がそれぞれにふさわしい項目の在り方を十分に検討すべきである（独立行政法人の業務の多様性を考慮すると、当然に全ての法人に共通に適用されるべき業務費の項目はないものと認識する。）。
- 3 一般的には、中期目標や中期計画の業務運営の効率化に関する項や業務の質の向上に関する項において具体的に記載される業務内容との対応関係をも考慮して定めるのが望ましい。
- 4 例えば、(ア) 業務の質の向上に関する項において、一定の業務ごとに達成すべき成果が規定されている場合には、その項立てと対応させて定める。また、(イ) 業務運営の効率化に関する項において、特に、一定の業務に関する人件費、物件費等に関する計画等が定められている場合には、それに対応して、当該業務に係る人件費、物件費等を項立てする。
- 5 なお、通則法第 38 条第 2 項に規定する決算報告書は、独立行政法人の予算に対応するものなので、予算での項目の立て方に連動することになる。

**Q 6 6 - 4** 特殊法人等の損益計算書の表示科目においては予算科目である目的別科目が利用されていた。一方、先行独立行政法人の損益計算書の表示科目は企業会計と同様に形態別科目が利用されている。特殊法人等から独立行政法人化した法人の損益計算書の表示科目にも形態別科目を採用するという理解でよいか。

**A**

一般に、形態別（性質別）分類は異なる会計主体間の費用の比較可能性に優れており、恣意的な分類が少ないと考えられている。一方、目的別（機能別）分類は、事業活動別コストに係る意思決定（活動単位当たり費用の算出、予算準拠性等）などの目的適合性に優れていると考えられている。

会計基準第67からも明らかのように、形態別（性質別）の科目によることとしていることから、特殊法人等からの移行独立行政法人についても、形態別（性質別）の表示科目による必要がある。

ただし、主務大臣の評価に資する観点から目的別（機能別）に区分する必要があると合理的に認められる場合は、目的別（機能別）科目の区分の下に、その細区分として形態別（性質別）科目による表示を行うことが考えられ、目的別（機能別）科目のみによる表示は認められないと考える。

**Q 6 6 - 5** 科学研究費補助金の会計処理は、研究者個人に対して支給されるものとして預り金処理すべきか、それとも当該補助金に基づき実施される研究は独立行政法人の業務の一環として行うと考え、収益として処理すべきか。

**A**

科学研究費補助金はいわゆる競争的資金として一人又は複数の研究者により行われる研究計画の研究代表者に交付される補助金であり、研究機関に交付されるものではない。したがって、研究機関では当該補助金を機関収入に算入することはできないものとされている（「科学研究費補助金 交付・執行等事務の手引」日本学術振興会編）。一方、同手引においては補助金の取扱事務は研究機関の事務局で処理することとされている。

以上の点を踏まえつつ、科学研究費補助金の事務取扱を公正に実施する観点から、科学研究費補助金については独立行政法人において預り金として処理し、補助金に含まれる事務取扱に要する間接費相当額は法人の収益として整理することとする。

なお、補助金で購入した固定資産を独立行政法人が研究者個人から寄贈された場合には、会計基準第26に従い公正な評価額をもって受け入れる。

**Q 6 7 - 1** 損益計算書の様式に関して、「経常費用、経常収益」を「経常収益、経常費用」の順に変えることは可能か。

**A**

1 独立行政法人会計基準は、全ての独立行政法人に共通に適用される会計処理の基

準であり、損益計算書の様式についても、原則として基準に準拠した様式とすることが必要である。

- 2 なお、業務運営の財源を運営費交付金や補助金等に依存しない、独立採算の業務運営を行う独立行政法人であって、企業会計における損益計算書のように、「経常収益、経常費用」の順に記載することが適切と認められる法人については、主務省令において、その旨を定めることが適切である（「独立行政法人会計基準の改訂について」（平成30年9月3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）4 改訂会計基準の性格と取扱い 参照）。

## 第8章 純資産変動計算書

**Q69-1** 会計基準第69の純資産変動計算書及び会計基準第101第1項(4)の法人単位純資産変動計算書の様式は、具体的にどのような記載となるのか。

**A**

以下のとおりである。



法人単位純資産変動計算書

	I 資本金										II 資本剰余金						III 利益剰余金 (又は繰越欠損金) (⑥)	IV 評価・換算差額等			純資産合計				
	政府出資金			地方公共団体出資金			資本金合計 (何)出資金 (①)			資本剰余金 (②)			その他行政コスト累計額						資本剰余金合計 (①)	民間出資金		その他有価証券評価差額金	繰延ヘッジ損益	評価・換算差額等 合計	
	政府出資金	地方公共団体出資金	資本金合計 (何)出資金 (①)	減価償却相当累計額(-)	減損損失相当累計額(-)	利息費用相当累計額(-)	承継資産に 係る費用相当 累計額(-)	承継資産に 係る費用相当 累計額(-)	除売却差額相当 累計額(-)	民間出資金	資本剰余金合計 (①)	評価・換算差額等 合計	繰延ヘッジ損益	その他有価証券評価差額金	純資産合計										
																1,000		200							100
当期首残高	1,000	200	100	1,300	600	-200	-100	-10	-	-80	100	310	490	21	-15	6	2,106								
当期変動額 ③																									
I 資本金の当期変動額																									
出資金の受入	100	15		115													115								
不要財産に係る国庫納付等による減資	-20			-20													-20								
II 資本剰余金の当期変動額																									
固定資産の取得					50												50								
固定資産の除売却						15											-5								
減価償却						-40											-40								
固定資産の減損							-30										-30								
時の経過による資産除去債務の増加								-2									-2								
承継資産の使用等																	-150								
不要財産に係る国庫納付等																	-40								
出えん金の受入										60							60								
その他の資本剰余金の当期変動額(純額)																									
III 利益剰余金(又は繰越欠損金)の当期変動額(純額) ⑥、⑦					20												20								
IV 評価・換算差額等の当期変動額(純額) ④																									
当期変動額合計	80	15	-	95	30	-25	-30	-2	-150	-20	60	-137	30	3	-2	1	-11								
当期末残高	1,080	215	100	1,395	630	-225	-130	-12	-150	-100	160	173	520	24	-17	7	2,095								

① 資本金合計、資本剰余金合計又は利益剰余金(又は繰越欠損金)合計の表示は省略することができる(注4 6第1項)。

② 資本剰余金の内訳項目を表示し、各内訳項目ごとに当期首残高、当期変動額及び当期末残高の各金額を総資産変動計算書に表示することができる。この場合、附属明細書における資本剰余金の明細を作成しないことができる(注4 6第2項)。

③ 当期変動額の表示は、概ね貸借対照表における表示の順序によるものとする(会計基準第6 8第6項)。

④ 評価・換算差額等の当期変動額には、当期変動額の純額を表示するものとする(会計基準第6 8第4項)。

⑤ 中期目標期間の最終年度における目的積立金残額の積立金への振替及び積立金の国庫納付等の会計処理についてはQ 9 6-2参照。

⑥ 法人単位貸借対照表の純資産の部の利益剰余金(又は繰越欠損金)については、内訳科目を設けず各評価のみを表示し、また法人単位純資産変動計算書の利益剰余金(又は繰越欠損金)の当期変動額には、当期変動額の純額のみを表示することとする(会計基準第1 0 1第2項)。

⑦ 法人単位純資産変動計算書における利益剰余金(又は繰越欠損金)については、勘定相互間の損益取引に係る費用と収益とを相殺消去して算定された法人単位損益計算書における利益を含まず当期変動額の純額が表示されることとなる(注7 9第2項)。

**Q 6 9 - 2** 平成 31 事業年度の純資産変動計算書の当期首残高はどのように表示すればよいか。

**A**

1 平成 31 事業年度の純資産変動計算書における狭義の資本剰余金の当期首残高は、平成 30 事業年度の期末残高から損益外除売却差額相当額を控除した額とする。ただし、平成 30 事業年度までに計上された資本剰余金（国庫納付差額）は控除する額から除外する。なお、当該資本剰余金（国庫納付差額）は、狭義の資本剰余金に含め、Q 7 9 - 1「1 4 資本剰余金の明細」における資本剰余金の内訳項目として表示されることとなる（Q 5 7 - 3 参照）。

以上から、平成 30 事業年度の貸借対照表における狭義の資本剰余金残高と、平成 31 事業年度の純資産変動計算書における資本剰余金の当期首残高は整合しないことから、その旨、平成 31 事業年度の純資産変動計算書に注記することが適切である。

2 また、その他行政コスト累計額に係る表示項目の読替え及び残高の組替えは下表のとおりである。

平成 30 事業年度の表示項目	平成 31 事業年度の表示項目	平成 31 事業年度の当期首残高
損益外減価償却累計額	減価償却相当累計額	平成 30 事業年度の期末残高を引き継ぐ。
損益外減損損失累計額	減損損失相当累計額	同上
損益外利息費用累計額	利息費用相当累計額	同上
—	承継資産に係る費用相当累計額	—
損益外除売却差額相当額	除売却差額相当累計額	Q 5 7 - 3 参照

3 上記以外の当期首残高については、平成 30 事業年度の期末残高を記載するものとする。

## 第 9 章 キャッシュ・フロー計算書

**Q 7 0 - 1** 一般企業における株主に対する配当の支払は財務活動によるキャッシュ・フローに含まれるとされているが、国庫納付に係るキャッシュ・フローは業務活動による区分とされている。国庫納付は、配当の支払とどのように性格が違うと考えるのか。

**A**

1 独立行政法人の国庫納付（不要財産に係る国庫納付を除く。）は、(ア) 運営費交付金の精算的性格のもの、(イ) 独占的な業務に係る収益を納付するもの、(ウ) 政府出資金に対する配当的性格のもの、あるいはこれらの複数の性格を有するもの等様々であるが、いずれも、業務活動に伴い生じた余剰の一部を国庫に納付することから、業務活動によるキャッシュ・フローに区分することとされている（不要

財産に係る国庫納付についてはQ70-3を参照)。

- 2 運営費交付金等に依存せず、独立採算の業務運営を行い、国庫納付の性格が民間企業の配当の支払と同様の性格であると認められる独立行政法人であって、国庫納付の支払を財務活動によるキャッシュ・フローに区分すべきと認められる場合は、主務省令でその旨の定めを置くことが適切と考える。
- 3 なお、勘定区分を行っている独立行政法人において、国庫納付を業務活動に区分する勘定と財務活動に区分する勘定とが並存することとなれば、法人単位財務諸表において、業務活動及び財務活動に二つの区分に計上され、財務諸表利用者の理解を困難とするおそれもあり、財務諸表利用者の誤解を招かないよう適宜注記で補足するなどの対応が必要と考える。

**Q70-2** 独立行政法人の業務による有価証券の売買及び融資の回収については、業務活動によるキャッシュ・フローの区分に計上されるのか。

**A**

- 1 有価証券の売買について

有価証券の売買による収入及び支出は、通常は投資活動の区分に計上することとなるが、有価証券の売買を主要な業務として実施している独立行政法人、具体的には、保有する有価証券の相当部分が売買目的有価証券であり、ディーリングを行っているような独立行政法人にあつては、有価証券の売買による収入及び支出は業務活動によるキャッシュ・フローの区分に計上することとなる。

- 2 融資業務に係る貸付け及び回収について

民間企業等に対する資金の貸付けを主要な業務として実施している独立行政法人にあつては、当該業務に係る貸付けの支出及び回収金の収入は業務活動によるキャッシュ・フローの区分に計上することとなる。

**Q70-3** 通則法第46条の2又は第46条の3の規定に基づく不要財産に係る国庫納付等による支出については、財務活動によるキャッシュ・フローの区分における「不要財産に係る国庫納付等による支出」において整理することとされているが、一方で、業務活動によるキャッシュ・フローの区分における「国庫納付金の支払額」との違いは何か。

**A**

通則法第46条の2又は第46条の3の規定に基づく不要財産に係る国庫納付等は、独立行政法人においてその財政基盤の適正化及び国の財政への寄与を図るため、業務の見直し等により不要となった財産について国庫納付等を行うものであり、独立行政法人の業務活動に伴い生じた余剰の一部を国庫に納付するものとはその性格を異にする。

したがって、不要財産に係る国庫納付等による支出については、業務活動による

キャッシュ・フローではなく財務活動によるキャッシュ・フローとして整理することとなる。

#### Q72-1

- (1) 運営費交付金で固定資産を購入した場合、キャッシュ・フロー計算書において、財源は業務活動収入に計上され、支出は投資活動の支出として整理されるという理解でよいのか。この場合、支出に対応させるため財源を投資活動の収入に計上することは可能か。
- (2) 寄附金で固定資産を購入した場合のキャッシュ・フロー計算書上の処理の仕方はどうなるのか。

#### A

- 1 独立行政法人にキャッシュの増減があった場合に、これを業務活動、投資活動及び財務活動の三つの区分のうちのいずれに計上するかについては、当該キャッシュの増減をもたらした活動を基に判断することになる。
- 2 まず、固定資産の購入によるキャッシュの減少については、固定資産の取得という投資活動によるものであるため、そのキャッシュの調達方法に関係なく、全て投資活動によるキャッシュ・フローに表示することになる。
- 3 また、運営費交付金の受入れによるキャッシュの増加については、運営費交付金は法人の業務活動のための財源として交付され、基本的には最終的に収益化されるべきものとして受け入れられるものであるため、その全額を業務活動によるキャッシュ・フローに計上することになる。
- 4 同じく寄附金（資本剰余金として整理される民間出えん金を除く。以下本項において同じ。）の受入れによるキャッシュの増加についても、寄附金は法人の一定の業務活動に充てることを期待されて交付されるものであり、基本的には最終的に収益化されるべきものとして受け入れられるものであるため、その全額を業務活動によるキャッシュ・フローの区分に表示することになる。
- 5 なお、これらの三つの区分については、キャッシュの動きを法人の活動の性質ごとに切り取って表示するためのものであり、各区分内で資金収支を均衡させなければならないといった規範性があるわけではない（一般企業のキャッシュ・フロー計算書においても、投資活動によるキャッシュ・フローがマイナスになり、営業活動によるキャッシュ・フローと財務活動によるキャッシュ・フローがプラスとなることが多い。）。

Q72-2 利息の支払額には、ファイナンス・リース取引により計上される支払利息を含めるのか。

#### A

ファイナンス・リースは、長期借入金を財源として資産を購入する金融取引であ



り、当該取引から生じる支払利息は通常の借入金に係る利息と同様のものである。したがって、利息の支払額にはファイナンス・リース取引により計上される支払利息を含むものとする。なお、リース債務償還の支払額は、借入金の償還による支出と同様の性質の支出であり、財務活動の区分に計上されることになる。

**Q 7 3 - 1** 国から物品の譲与を受けた場合の資産の取得に関しては、重要な非資金取引としての注記に該当するのか。

**A**

物品の譲与は、資金を介在せずに資産を取得する取引であり、重要性のある物品の譲与は、非資金取引として注記する事項に該当するものとする。

**Q 7 3 - 2** 注解52において、キャッシュ・フロー計算書に注記すべき重要な非資金取引の例として、「現物出資の受入れによる資産の取得」、「不要財産の現物による国庫納付又は払戻しによる資産の減少」、「資産の交換」、「ファイナンス・リースによる資産の取得」、「重要な資産除去債務の計上」が掲げられているが、減価償却費等の非資金費用は含まれないのか。

**A**

- 1 キャッシュ・フロー計算書の注記における重要な非資金取引とは、キャッシュの出入りを伴わないために業務活動、投資活動及び財務活動のいずれの区分においても把握することのできない経済取引であって、独立行政法人の財務内容に大きな変更となるものを意味している。減価償却は費用の期間配分のために行う会計上の処理であってここでいう経済取引ではないので、注記事項とはならない。
- 2 なお、実態としては、減価償却費は業務活動によるキャッシュの流出を伴わない費用であるので、業務活動によって生じたキャッシュ・フローには、これに相当する額が含まれていることになる（これは、業務活動によるキャッシュ・フローを間接法で計算すれば、より明白となる。）。

## 第10章 利益の処分又は損失の処理に関する書類

**Q 7 6 - 1** 損益計算上の損失が発生した場合、通則法第44条第1項に基づく積立金（1項積立金）を充当し、その次に通則法第44条第3項により中期計画で定める使途に充てるために、使途ごとに適当な名称を付した積立金（3項積立金）を充当するという考え方でよいのか。

**A**

ある事業年度に生じた損失に関し、当該事業年度末において設問にいう1項積立金と3項積立金が共に残っている場合、会計基準等ではどちらの積立金を優先的に

損失の補填に充てるかについては定められていない。これは当該事業年度に係る損失処理計算書において、生じた損失をどの積立金から補填するかについて個別にその額を明らかにし、主務大臣の承認を得ることにより行えば足り、あらかじめその優先順位について一義的に定めておく必要はないという趣旨である。

## 第 1 1 章 附属明細書及び注記

**Q 7 9 - 1** 附属明細書を作成する各明細には、具体的にどのような内容を考えているのか。

### A

#### 1 附属明細書の意義

- ① 財務報告及び財務諸表において遵守されるべき基本的観点は一基準の一般原則に記述されているところであるが、一般的に「理解可能性」といった観点についても財務報告及び財務諸表には強く求められているところである。
- ② この理解可能性からして、貸借対照表や損益計算書等についてはいたずらに複雑としないことが求められ、余りにも詳細な情報は貸借対照表や損益計算書等には表示されないこととなる。
- ③ しかし、そのような貸借対照表や損益計算書等の表示だけであると重要な情報が十分に開示されなくなるおそれがあるため、これを補うために附属明細書及び注記として詳細な情報が開示される。そのうち明細書形式が適切と判断されるものが附属明細書である。
- ④ 附属明細書の作成に当たっては、このような附属明細書の意義を十分に考慮することが必要である。
- ⑤ さらに、国民その他の利害関係者の理解可能性を高めるために、附属明細書的情報を補足・補完することが有用なことがある。例えば、独立行政法人固有の会計処理に伴い生じた科目に関連して、各法人の判断に基づき、関連する附属明細書に情報を追加することにより、国民その他の利害関係者による法人の業務運営の状況の理解を助けることがある。具体的には、承継資産に係る費用相当額（会計基準第 8 7 第 2 項）に係る記載などについて、各法人の判断に基づき、関連する附属明細書に適切に反映することが必要であると考えられる。

#### 2 固定資産の取得、処分、減価償却費（「第 8 7 特定の資産に係る費用相当額の会計処理」及び「第 9 1 資産除去債務に係る特定の除去費用等の会計処理」による減価償却相当額も含む。）及び減損損失累計額の明細

資産の種類		期首残高	当期増加額	当期減少額	期末残高	減価償却累計額		減損損失累計額		差引当期末残高	摘要
						当期償却額	当期減損額				
有形固定資産 (減価償却費)	建物										
	構築物										
	…										
	計										
有形固定資産 (減価償却相当額)	建物										
	構築物										
	…										
	計										
非償却資産	土地										
有形固定資産合計	建物										
	構築物										
	…										
	計										
無形固定資産	特許権										
	借地権										
	…										
	計										
投資その他の資産	…										
	計										

(記載上の注意)

- ① 有形固定資産（会計基準第11に掲げられている資産）、無形固定資産（会計基準第12に掲げられている資産）、投資その他の資産（会計基準第13に掲げられている資産）について記載すること。
- ② 減価償却費が費用に計上される有形固定資産と、会計基準第87第1項及び第91の規定により減価償却相当額がその他行政コストに計上される有形固定資産各々について記載すること。
- ③ 「無形固定資産」、「投資その他の資産」についても、会計基準第87第1項及び第2項の規定により減価償却相当額及び費用相当額がその他行政コストに計上されるものがある場合には、「有形固定資産」に準じた様式により記載すること。
- ④ 「有形固定資産」、「無形固定資産」、「投資その他の資産」の欄は、貸借対照表に掲げられている科目の区別により記載すること。
- ⑤ 「期首残高」、「当期増加額」、「当期減少額」、及び「期末残高」の欄は、当該資産の取得原価によって記載すること。
- ⑥ 「減価償却累計額」の欄には、減価償却費を損益計算書に計上する有形固定資産にあつては減価償却費の累計額を、会計基準第87第1項に定める特定の償却資産及び第91に定める特定の除去費用等に係る償却資産にあつては減価償却に相当する額の累計額を、無形固定資産及び投資その他の資産にあつては償却累計額を記載すること。
- ⑦ 期末残高から減価償却累計額及び減損損失累計額を控除した残高を、「差引当期末残高」の欄に記載すること。
- ⑧ 災害による廃棄、滅失等の特殊な理由による増減があつた場合、又は同一の種類のものについて貸借対照表の総資産の1%を超える額の増加若しくは減少があつた場合（ただし、建

設仮勘定の減少のうち各資産科目への振替によるものは除く。)は、その理由及び設備等の具体的な金額を脚注する。

### 3 棚卸資産の明細

種 類	期 首 残 高	当期増加額		当期減少額		期 末 残 高	摘 要
		当期購入・ 製造・振替	その他	払出・振替	その他		
計							

(記載上の注意)

- ① 会計基準第9(5)から(10)に掲げられている棚卸資産を対象として、棚卸資産の種類ごとに記載する。
- ② 「当期増加額」の欄のうち、「その他」の欄には、当期購入・製造又は他勘定からの振替以外の理由による棚卸資産の増加額を記載し、増加の理由を注記すること。
- ③ 「当期減少額」の欄のうち、「その他」の欄には、棚卸資産の売却・利用による払出し又は他勘定への振替以外の理由による棚卸資産の減少額を記載し、減少の理由を注記すること。
- ④ 販売用不動産については、別表として記載すること。

### 4 有価証券の明細

#### (1) 流動資産として計上された有価証券

売買目的 有価証券	銘柄	取得価額	時価	貸借対照表 計上額	当期損益に含まれ た評価損益	摘 要
	計					
満期保有 目的債券	種類及び 銘柄	取得価額	券面総額	貸借対照表 計上額	当期費用に含まれ た評価差額	摘 要
	計					
貸借対照表 計上額合計						

#### (2) 投資その他の資産として計上された有価証券

満期保有 目的債券	種類及び 銘柄	取得価額	券面総額	貸借対照表 計上額	当期費用に 含まれた 評価差額	摘 要	
	計						
関係会社 株式	銘柄	取得価額	出資先持分 額	貸借対照表 計上額	当期損益に 含まれた 評価差額	関係会社株式 評価差額金	摘 要
	計						
その他 有価証券	種類及び 銘柄	取得価額	時価	貸借対照表 計上額	当期費用に 含まれた 評価差額	その他有価証 券評価差額金	摘 要

	計						
貸借対照表 計上額合計							

(記載上の注意)

- ① 会計基準第27に定める有価証券で貸借対照表に計上されているものについて記載すること。
- ② 流動資産に計上した有価証券と投資その他の資産に計上した有価証券を区分し、売買目的有価証券、満期保有目的債券、関係会社株式及びその他有価証券に区分して記載すること。
- ③ 為替差損益については、当期費用に含まれた評価差額の欄に( )内書で記載すること。
- ④ その他有価証券の「当期費用に含まれた評価差額」の欄には、会計基準第27第3項により評価減を行った場合の評価差額を記載すること。

## 5 長期貸付金の明細

区 分	期首残高	当期 増加額	当期減少額		期末残高	摘 要
			回収額	償却額		
関係会社長期貸付金						
その他の長期貸付金						
〇〇貸付金						
××貸付金						
計						

(記載上の注意)

- ① 長期貸付金の「区分」欄は、関係会社長期貸付金とその他の貸付金に区分し、さらに、その他の長期貸付金については、適切な種別等に区分して記載すること。
- ② 長期貸付金について当期減少額がある場合には、その原因の概要を「摘要」欄に記載すること。

## 6 長期借入金の明細

区 分	期首残高	当期増加	当期減少	期末残高	平均利率 (%)	返済期限	摘 要
計							

(記載上の注意)

- ① 会計基準第16(5)に定める長期借入金について記載すること。
- ② 「平均利率」の欄は、加重平均利率を記載すること。

## 7 (何) 債券の明細

銘 柄	期首残高	当期増加	当期減少	期末残高	利率 (%)	償還期限	摘 要

計							
---	--	--	--	--	--	--	--

(記載上の注意)

当該独立行政法人の発行している債券（当該事業年度中に償還済となったものを含む。）について記載すること。

## 8 引当金の明細

区 分	期首残高	当期増加額	当期減少額		期末残高	摘 要
			目的使用	その他		
計						

(記載上の注意)

- ① 前期末及び当期末貸借対照表に計上されている引当金（貸倒引当金、退職給付引当金及び法令に基づく引当金等を除く。）について、各引当金の設定目的ごとの科目区分により記載すること。
- ② 「当期減少額」の欄のうち「目的使用」の欄には、各引当金の設定目的である支出又は事実の発生があったことによる取崩額を記載すること。
- ③ 「当期減少額」のうち「その他」の欄には、目的使用以外の理由による減少額を記載し、減少の理由を「摘要」欄に記載すること。

## 9 貸付金等に対する貸倒引当金の明細

区 分	貸付金等の残高			貸倒引当金の残高			摘 要
	期首残高	当期増減額	期末残高	期首残高	当期増減額	期末残高	
〇〇貸付金							
一般債権							
貸倒懸念債権							
破産更生債権等							
〇〇割賦元金							
一般債権							
貸倒懸念債権							
破産更生債権等							
……							
計							

(記載上の注意)

- ① 「区分」欄は、貸借対照表に計上した資産の科目ごとに区分し、さらに、当該科目ごとに、会計基準第29に定める「一般債権」、「貸倒懸念債権」及び「破産更生債権等」の三つに区分して記載すること。
- ② 各々の貸倒見積高の算定方法を「摘要」欄に記載すること。

## 10 退職給付引当金の明細

区 分	期首残高	当期増加額	当期減少額	期末残高	摘 要
退職給付債務合計額					

退職一時金に係る債務					
確定給付企業年金等に係る債務					
整理資源に係る債務					
恩給負担金に係る債務					
未認識過去勤務費用及び未認識数理計算上の差異					
年金資産					
退職給付引当金					

(記載上の注意)

- ① 会計基準第16(7)に定める退職給付に係る引当金について記載すること。
- ② 退職給付債務については、会計基準第38に定める「退職一時金に係る部分」、「確定給付企業年金等に係る部分」、「整理資源に係る部分」及び「恩給負担金に係る部分」の四つに区分して記載すること。

### 1.1 資産除去債務の明細

区 分	期首残高	当期増加額	当期減少額	期末残高	摘 要
計					

(記載上の注意)

- ① 貸借対照表に計上されている資産除去債務について、当該資産除去債務に係る法的規制等の種類ごとの区分により記載すること。
- ② 資産除去債務に対応する除去費用等について第91特定の有無を「摘要」欄に記載すること。

### 1.2 法令に基づく引当金等の明細

区 分	期首残高	当期増加額	当期減少額	期末残高	摘 要
計					

(記載上の注意)

- ① 前期末及び当期末貸借対照表に計上されている各引当金等の科目の区分により記載すること。
- ② 根拠となった法令並びに引当金等の引当て及び取崩しの基準を「摘要」欄に記載すること。

### 1.3 保証債務の明細

#### 1.3-1 保証債務の明細

区 分	期首残高		当期増加		当期減少		期末残高		保証料収益 金額
	件数	金額	件数	金額	件数	金額	件数	金額	
計									

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

(記載上の注意)

本表は、債務の保証業務を行う全ての独立行政法人が記載すること。

### 1 3 - 2 保証債務と保証債務損失引当金との関係の明細

区 分	保証債務の残高			保証債務損失引当金の残高			摘 要
	期首残高	当期増減額	期末残高	期首残高	当期増減額	期末残高	
計							

(記載上の注意)

- ① 本表は、債務の保証業務を主たる業務として行う独立行政法人であって、会計基準第93により、保証債務見返の科目を計上する法人において作成すること。なお、これ以外の法人にあつては、保証債務損失引当金の明細は、「8 引当金の明細」に記載すること。
- ② 本表は、「9 貸付金等に対する貸倒引当金の明細」に準じて作成すること。

### 1 4 資本剰余金の明細

区 分	期首残高	当期増加額	当期減少額	期末残高	摘 要
施設費					
運営費交付金					
補助金等					
寄附金等					
目的積立金					
減資差益					
国庫納付差額					
計					

(記載上の注意)

- ① 発生源泉の区分に分けて記載すること。
- ② 当期増加額又は当期減少額がある場合には、その発生の原因の概要を「摘要」欄に記載すること。

### 1 5 運営費交付金債務及び当期振替額等の明細

- (1) 運営費交付金債務及び運営費交付金収益は多くの独立行政法人において金額的に非常に重要な項目といえるばかりでなく、国から受領することから判断して質的にも重要な項目と考えられる。
- (2) 運営費交付金は補助金とは異なり、国が事前に用途を特定しないという意味でのいわば渡し切りの交付金であることから、独立行政法人は、運営費交付金をどのように使用したかを説明する責任を有しており、通則法では、独立行政法人は、運営費交付金について、国民から徴収された税金その他の貴重な財源で賄わ



れることに留意し、中期計画に従って適切かつ効率的に使用しなければならない、とされている（通則法第46条第2項）。

- (3) 運営費交付金は受入時に全て負債として認識されるが、その後の振替処理は運営費交付金収益のみならず、固定資産取得原資とされた場合の他の負債等への振替処理もあるように、複数の項目への振替処理が行われることになる。
- (4) また、運営費交付金収益への振替処理は「業務の進行に応じて収益化」されるため、運営費交付金が収受された年度に必ずしも収益化されるわけではなく、複数年度にわたることも考えられる。
- (5) さらに、法令等、中期計画等又は年度計画に照らして客観的に財源が措置されていると明らかに見込まれる引当金に見合う将来の収入について計上された引当金見返については、引当金の取崩時に当該引当金見返とそれに見合う運営費交付金債務を相殺することになる。
- (6) 運営費交付金債務及び当期振替額等の明細は、以上のような項目の重要性とその処理の多様性から要請されている訳であるが、このため明細書の作成に当たっては多様な処理の内容について記述することが要請されることとなる。
- (7) 具体的には次の内容が明細書に開示されることが必要と考える。
  - ・ 運営費交付金債務の期首残高
  - ・ 運営費交付金の当期交付額
  - ・ 運営費交付金債務の当期振替額
  - ・ 引当金見返との相殺額及びその内訳
  - ・ 運営費交付金収益への振替額及びその内訳
  - ・ 資産見返運営費交付金への振替額及びその内訳
  - ・ 資本剰余金への振替額及びその内訳
  - ・ 運営費交付金の主な使途
  - ・ 運営費交付金債務の期末残高及び使用見込み
- (8) なお、運営費交付金が交付されない独立行政法人においては、当該明細の作成は必要ない。

#### 運営費交付金債務及び当期振替額等の明細（様式及び記載例）

##### (1) 運営費交付金債務の増減の明細

期首残高	当期交付額	当期振替額				引当金見返との相殺額	期末残高
		運営費交付金収益	資産見返運営費交付金	資本剰余金	小計		
5,000	10,000	5,950	550	0	6,500	1,000	7,500

##### (2) 運営費交付金債務の当期振替額及び主な使途の明細

① 運営費交付金収益への振替額及び主な使途の明細

区分		運営費交付金収益	運営費交付金の主な使途	
			費用	主な使途
業務達成基準による振替額	A事業	2,600	2,500	人件費：500、〇〇費：300、△△費：200、その他：1,500
	B事業	1,100	1,000	人件費：200、〇〇費：100、△△費：50、その他：650
	C事業	550	500	人件費：100、〇〇費：100、△△費：70、その他：230
期間進行基準による振替額		1,150	990	人件費：400、〇〇費：300、△△費：100、その他：190
費用進行基準による振替額		550	550	人件費：50、〇〇費：200、△△費：200、その他：100
会計基準第81第4項による振替額		0	—	
合計		5,950	5,540	

(記載上の注意)

- ① 「業務達成基準による振替額」の区分は、セグメントごとに記載すること。ただし、それよりも細かい、例えば収益化単位の業務を記載することを妨げるものではない。
- ② 「主な使途」には、人件費が含まれている場合には、人件費は金額の多寡によらず記載すること。人件費以外の使途については、法人の判断で記載すること。ただし、「人件費」と「その他」のみの記載は許容されない。開示した「主な使途」の合計額は、「費用」欄の金額と整合させること。
- ③ 会計基準第81第4項による振替額の欄は、中期目標期間の最終年度以外は設けないことができる。
- ④ Q81-11に基づくリース取引に係る運営費交付金の収益化額のうち、管理部門に係るリース取引については「期間進行基準による振替額」欄に記載し、管理部門に係るリース取引以外のリース取引については「業務達成基準による振替額」欄に記載する。
- ⑤ 運営費交付金の主な使途には、引当金見返に係る収益に見合う費用は含めない。

② 資産見返運営費交付金及び資本剰余金への振替額並びに主な使途の明細

セグメント	資産見返運営費交付金への振替		資本剰余金への振替	
	振替額	主な使途	振替額	主な使途
A事業	130	業務用器具備品：80 〇〇建物間仕切り工事：30 その他：20	0	
B事業	0		0	
C事業	0		0	
共通	420	△△建物：420	0	
合計	550		0	

(3) 引当金見返との相殺額の明細

セグメント	引当金見返との相殺	
	相殺額	主な相殺額の内訳
A事業	700	賞与引当金見返 400 退職給付引当金見返 200

		△△引当金見返	100
B事業	0		
C事業	0		
共通	300	賞与引当金見返	100
		退職給付引当金見返	200
合計	1,000		

(4) 運営費交付金債務残高の明細

運営費交付金債務残高		使用見込み
業務達成基準を採用した業務に係る分	6,500	○翌事業年度に繰り越した運営費交付金債務残高と使用見込みは以下のとおりである。  A事業のXプロジェクトが、プロジェクトの見直しのため、翌事業年度以降に再度実施することとされたことから、翌事業年度に3,500収益化予定 B事業のY計画が、・・・翌事業年度に2,000収益化予定 C事業のZ業務が、・・・翌事業年度に1,000収益化予定
費用進行基準を採用した業務に係る分	500	○費用進行基準を採用した業務は、期中に震災対応のために突発的に発生した○○業務である。 ○繰り越した運営費交付金債務残高については、翌事業年度において収益化する予定である。
配分留保額	500	○法人運営上の不測の事態に備えるため留保している額：300 ○単年度で業務完了するとみなした上で会計処理を行っている△△業務の一部について、資材調達業者の倒産により当事業年度に実施できなかったため、新たな業者を選定した上で翌事業年度に実施するため留保している額：150 ○運営費交付金配分額を超過して配分留保額から支出した額：50 当該超過支出額については、資金的裏付けがないため、会計基準第81第4項により、中期目標期間の最後の事業年度において収益化する予定である。
計	7,500	

(記載上の注意)

「使用見込み」には、債務残高の今後の使用見込みを具体的に記載するとともに、繰越事由を具体的に記載すること。

また、Q81-33で解説されている配分留保額は、「配分留保額」の欄に、債務残高の今後の使用見込みについて、Q81-33A3、5及び8で示した繰越事由ごとに金額とその必要性を具体的に記載すること。

1.6 運営費交付金以外の国等からの財源措置の明細

1.6-1 施設費の明細

区分	当期交付額	左の会計処理内訳			摘要
		建設仮勘定見返施設費	資本剰余金	その他	

計					

(記載上の注意)

- ① 当期交付額は、補助金等の額の確定が行われた額を記載すること（精算による国庫へ返還する金額を含まず、出納整理期間に精算交付される予定の額を含む。）。
- ② 「区分」欄は、補助金等の交付決定の区分ごとにその名称を記載すること。

#### 1 6 - 2 補助金等の明細

区 分	当期交付額	左の会計処理内訳					摘 要
		建設仮勘定見返補助金等	資産見返補助金等	資本剰余金	長期預り補助金等	収益計上	
計							

(記載上の注意)

- ① 当期交付額は、補助金等の額の確定が行われた額を記載すること（精算による国庫へ返還する金額を含まず、出納整理期間に精算交付される予定の額を含む。）。
- ② 「区分」欄は、補助金等の交付決定の区分ごとにその名称を記載すること。
- ③ 引当金見返との相殺については、「運営費交付金債務及び当期振替額等の明細」を参考に記載すること。

#### 1 6 - 3 長期預り補助金等の明細

区 分	期首残高	当期増加額	当期減少額	期末残高	摘 要
計					

(記載上の注意)

- ① 当期増加額は、「1 6 - 2 補助金等の明細」の長期預り補助金等の額と一致する。
- ② 「区分」欄は、補助金等の交付決定の区分ごとにその名称を記載すること。
- ③ 「摘要」欄には、当期減少額の内訳（長期預り補助金等を使用した経費の内訳）を記載すること。

#### 1 7 役員及び職員の給与の明細

- (1) 独立行政法人においては、通則法第30条第2項第3号、第35条の5第2項第3号又は第35条の10第3項第3号において人件費の見積りを定めることが求められるとともに、同法第50条の2、第50条の10、第50条の11、第52条又は第57条においてそれぞれ役員等の報酬及び職員の給与に関する規定が設けられている。
- (2) したがって、具体的には次の内容が明細書に開示されることが必要と考える。
  - ・ 法人の長、個別法に定める通則法第18条第2項の役員及び監事に対する支

給報酬額（退職手当が支給されている場合には退職手当も含む。）及び支給人員数

- ・ 職員に対する支給給与額（退職手当が支給されている場合には退職手当も含む。）及び支給人員数
  - ・ 通則法第50条の2、第50条の11又は第52条により主務大臣に届け出られている役員に対する報酬等の支給の基準についての概要
  - ・ 通則法第57条により主務大臣に届け出られている職員に対する給与の支給の基準又は同法第50条の10又は第50条の11により主務大臣に届け出られている職員に対する給与及び退職手当の支給の基準についての概要
- (3) 独立行政法人の役員の報酬等及び職員の給与の水準について、主務大臣が総務大臣の定める様式に則って公表する事項についても、明細書に併せて公表することとする。

#### 役員及び職員の給与の明細

(単位：千円、人)

区 分	報 酬 又 は 給 与		退 職 手 当	
	支 給 額	支 給 人 員	支 給 額	支 給 人 員
役 員	( )	( )	( )	( )
職 員	( )	( )	( )	( )
合 計	( )	( )	( )	( )

(記載上の注意)

- ① 役員に対する報酬等の支給の基準の概要（例：役員の報酬月額、退職手当の計算方法）並びに職員に対する給与及び退職手当の支給の基準の概要（例：一般職国家公務員に準拠、退職手当の計算方法）を脚注すること（行政執行法人にあっては職員に対する退職手当の支給の基準についての概要の記載は要しない。）。
- ② 役員について期末現在の人数と上表の支給人員とが相違する場合には、その旨を脚注すること。
- ③ 支給人員数は、年間平均支給人員数によることとし、その旨を脚注すること。
- ④ 非常勤の役員又は職員がいる場合は、外数として（ ）で記載することとし、その旨を脚注すること。
- ⑤ 支給額、支給人員の単位は千円、人とする。
- ⑥ 中期計画において損益計算書と異なる範囲で予算上の人件費が定められている場合は、その旨及び差異の内容を脚注すること。

#### 1.8 科学研究費補助金の明細

種 目	当期受入れ	件数	摘 要
	( )		
	( )		
合 計	( )		

(記載上の注意)

- ① 本明細は、文部科学省又は独立行政法人日本学術振興会から交付される科学研究費補助金及び以下の条件を満たすもの及びこれと同等のもの（以下「科学研究費補助金等」という。）を記載対象とする。
  - (ア) 「補助金等に係る予算の執行の適正化に関する法律」が適用されること
  - (イ) 補助事業者が個人又はグループであること
  - (ウ) 補助事業者が公募により決定されること
  - (エ) 補助事業者の属する機関等により経理を行うことが義務付けられていること
- ② 当該年度において受け入れた科学研究費補助金等の明細を記載すること。
- ③ 種目は、科学研究費補助金等の研究種目等に従い記載すること。
- ④ 間接経費相当額を記載し、直接経費相当額については、外数として( )内に記載すること。

## 1 9 上記以外の主な資産、負債、費用及び収益の明細

- (1) 会計基準では、附属明細書により開示することが適当と判断される事項のうち、各独立行政法人において共通して質的又は金額的に重要な事項を基準第79(1)から(15)に示しているが、独立行政法人の様態のみならず、特定時点のその独立行政法人の置かれている状況如何によっては、(1)から(15)に示した事項以外の事項についても附属明細書として開示することが適当と判断される場合が考えられる。
- (2) このような場合に備えて基準に盛り込まれたのが(16)の「上記以外の主な資産、負債、費用及び収益の明細」である。したがって、必ずしもこの(16)の明細書を作成しなければならないというわけではないが、各独立行政法人においては年度ごとに記載の必要性を慎重に吟味することが求められる。
- (3) 記載の必要性の判断に当たっては
  - ① 金額的に重要な事項であるか、あるいは質的に重要な事項（金額が僅少な事項は多くの場合に除かれる。）であるか否か。
  - ② 貸借対照表等の諸表における表示のみでは、財務報告の利用者の「独立行政法人の業務の遂行状況についての的確な把握」あるいは「独立行政法人の業績の適正な評価」に資するといえず、このため補足的な情報開示が必要と判断されるか否か。
  - ③ 明細書の形式による開示が適当と判断されるか否か。という観点について吟味されるべきであり、以上の観点全てから必要と判断される事項が、附属明細書として開示されることとなる。

なお、上記の①及び②の観点から必要とされた事項であって、③の観点から不要となる場合には、注記として開示されることとなる。

**Q79-2** セグメント情報の開示様式はどのようになるか。

**A**

- 1 会計基準第43において、セグメント情報として開示すべき事項は、行政コスト、

「第62 注記事項」の独立行政法人の業務運営に関して国民の負担に帰せられるコスト、事業収益、事業損益、総損益及び当該セグメントに属する総資産額とされている。また、注解39第2項において、独立行政法人は、業績評価のための情報提供等による国民、主務大臣その他の利害関係者に対する説明責任を果たす観点から、開示すべき情報についても、主要な資産項目、主要な費用及び収益（国又は地方公共団体による財源措置等を含む。）の内訳を積極的に開示する必要があるとされている。

2 セグメント情報の作成に当たっては、以上の点を踏まえつつ各独立行政法人の判断により必要と認められる情報を開示することになるが、参考として以下に記載例及び記載上の留意事項の例を示すこととする。

【記載例】

	A事業	B事業	・・・	計	法人共通	合計
I 行政コスト						
損益計算書上の費用合計	××	××	××	××	××	××
その他行政コスト						
減価償却相当額	××	××	××	××	××	××
減損損失相当額	××	××	××	××	××	××
利息費用相当額	××	××	××	××	××	××
承継資産に係る費用相当額	××	××	××	××	××	××
除売却差額相当額	××	××	××	××	××	××
その他行政コスト合計	××	××	××	××	××	××
行政コスト	××	××	××	××	××	××
II 独立行政法人の業務運営に関して 国民の負担に帰せられるコスト	××	××	××	××	××	××
III 事業費用、事業収益及び事業損益						
事業費用	××	××	××	××	—	××
××業務費	××	××	××	××	—	××
△△業務費	××	××	××	××	—	××
・・・	××	××	××	××	—	××
・・・	××	××	××	××	—	××
その他	××	××	××	××	—	××
一般管理費	××	××	××	××	××	××
財務費用	××	××	××	××	××	××
雑損	××	××	××	××	××	××
計	××	××	××	××	××	××

事業収益						
運営費交付金収益	××	××	××	××	××	××
△△収入	××	××	××	××	××	××
・・・	××	××	××	××	××	××
・・・	××	××	××	××	××	××
その他	××	××	××	××	××	××
計	××	××	××	××	××	××
事業損益	××	××	××	××	××	××
IV臨時損益等						
臨時損失						
・・・	××	××	××	××	××	××
計	××	××	××	××	××	××
臨時利益						
・・・	××	××	××	××	××	××
計	××	××	××	××	××	××
税引前当期純損益	××	××	××	××	××	××
法人税等	××	××	××	××	××	××
当期純損益	××	××	××	××	××	××
目的積立金取崩額	××	××	××	××	××	××
当期総損益	××	××	××	××	××	××
V総資産						
土地	××	××	××	××	××	××
建物	××	××	××	××	××	××
構築物	××	××	××	××	××	××
・・・	××	××	××	××	××	××
その他	××	××	××	××	××	××
計	××	××	××	××	××	××

(記載上の留意事項)

- ① 事業費用は各セグメントの事業実施により発生した事業費用合計とし、主要な事業費用の内訳を開示する。
- ② 事業収益は各セグメントの事業実施により発生した事業収益合計とし、主要な事業収益(国又は地方公共団体による財源措置等を含む。)の内訳を開示する。
- ③ 事業損益は事業収益と事業費用の差額を記載するものとする。事業損益の合計は損益計算書の経常損益と一致する。
- ④ 事業の種類及び事業の内容を脚注する。
- ⑤ 総資産は各セグメントの事業実施に必要となる資産の額を記載し、主要な資産項目の内訳を開示する。
- ⑥ 費用及び収益等のうち各セグメントに配賦しなかったものは、配賦不能費用及び配賦不能収益等として法人共通の欄に記載し、その金額及び主な内容を脚注する。



- ⑦ 総資産のうち各セグメントに配賦しなかったものは、法人共通の欄に記載し、その金額及び主な内容を脚注する。
- ⑧ 目的積立金を財源とする事業費用が含まれている場合は、その旨、金額を脚注する。
- ⑨ セグメント情報の記載に当たっては、記載対象セグメント、事業費用等の配分方法、資産の配分方法等について継続性が維持されるよう配慮する。

なお、記載対象セグメント、事業費用等の配分方法、資産の配分方法等を変更した場合には、その旨、変更の理由及び当該変更がセグメント情報に与えている影響を記載する。ただし、セグメント情報に与える影響が軽微な場合には、これを省略することができる。

- 3 なお、注解39第3項に基づき、追加的セグメント情報を開示する場合、当該セグメント情報は、会計基準第43第1項にいう一定の事業等のまとまりごとの区分に基づくセグメント情報とは異なる。そのため、開示する情報は会計基準第43第2項によらないことから、会計基準第43第2項を参考にしつつ、各法人が判断することになる。ただし、国民その他の利害関係者に対して、より有用な情報を提供する観点から、行政コスト、事業費用、事業収益、事業損益、総損益及び総資産は、少なくとも開示する必要がある。

**Q79-3** セグメント情報について、以下の事項の取扱いはどのようになるのか。

- ① 一般管理費の取扱い
- ② 機会費用

**A**

セグメント情報作成に当たっては、損益計算書における経常費用を合理的な基準により各セグメントへ配賦することが求められる。しかし、経常費用のうち一般管理費については、管理部門における費用を主たる内容とすることが想定されることから、一般管理費に区分される全ての費用を各セグメントへ配賦することが困難な状況が考えられる。このような場合には、各セグメントへ配賦不能な一般管理費は配賦不能費用として法人共通の欄に記載することとなる。

また、同様に、独立行政法人の業務運営に関して国民の負担に帰せられるコストのうち機会費用についても各セグメントに配賦することが望ましい。しかしながら、機会費用のうち、政府出資又は地方公共団体出資等の機会費用については、各セグメントへの出資額等不明確な場合も多いと考えられる。このような場合には、配賦不能なコストとして法人共通の欄に記載することとなる。

**Q79-4** 決算報告書の開示様式はどのようになるか。

**A**

決算報告書は財務諸表には該当せず、会計基準の範囲外であるが、参考までにその様式例を示せば、以下のようなものが考えられる。

区分	A事業				B事業				共通				合計			
	予算額	決算額	差額	備考	予算額	決算額	差額	備考	予算額	決算額	差額	備考	予算額	決算額	差額	備考
収入 運営費交付金 ○○補助金等 施設整備費補助金 受託収入 計 支出 業務経費 ○○補助金等事業費 施設整備費 受託経費 一般管理費 人件費 計																

(記載上の留意事項)

- ① 決算報告書における区分は、年度計画に記載されている予算に従う。
- ② 予算額は当該年度の年度計画に記載されている予算金額とする。
- ③ 年度計画の変更により予算額に変更があった場合は、変更後の金額を予算額とする。
- ④ 決算額は、収入については現金預金の収入額に期首期末の未収金額等を加減算したものを記載し、支出については、現金預金の支出額に期首期末の未払金額等を加減算したものを記載する。
- ⑤ 予算額と決算額の差額を記載し、著しい乖離が生じた場合には「備考」欄に差額の生じた理由を簡潔に記載する。
- ⑥ 損益計算書の計上額と決算額の集計区分に差がある場合には、その相違の概要を「備考」欄に記載する。

**Q79-5** 決算報告書について、以下の事項の取扱いはどのようになるか。

- ① 決算報告書で記載される予算とは年度計画に記載している予算と同一と解してよいか。
- ② 予算執行の段階で予算を変更した場合に、当該事項を決算報告書に反映させる必要があるか。
- ③ 決算報告書で記載される決算はどのように解すればよいか。
- ④ 予算額と決算額に「著しい乖離」が生じた場合に、差額の理由を記載させることとなった経緯は何か。また、「著しい乖離」はどのように判断すればよいか。

**A**

- 1 独立行政法人においては、通則法第31条第1項（通則法第35条の8で準用する場合を含む。）の規定に基づく年度計画（行政執行法人の場合は通則法第35条の10の規定に基づく事業計画）の一項目として、予算が公表されている。決算報告書は当該予算の執行状況を表すものであると想定されることから、決算報告書に記載される予算は年度計画に記載されている予算と同一のものである。
- 2 年度計画自体を変更せずに、例えば、一般管理費として割り当てられた予算を合理的な理由に基づき業務経費として執行した場合、決算報告書の予算区分は変更せず、決算額を業務経費として処理する。この処理により生じる差額の発生理由は備考欄において簡潔に記載することとなる。
- 3 決算報告書は割当予算に対してその執行状況を報告する準拠性報告であるから、決算額は予算執行した金額を記載すべきである。

決算報告書は財務諸表を主務大臣に提出するときに添付され、財務諸表について主務大臣による承認を受けた後、一般の閲覧に供されることとなる。そのため、財務諸表に記載されている数値と予算執行額との関係を明確に開示することが、財務諸表及び決算報告書の利用者の理解可能性を高めることになる。しかしながら、会計基準第41の規定により、独立行政法人の財務諸表は発生主義により処理することが定められており、必ずしも財務諸表上の数値と予算執行額が一致するものではない。

そこで、決算報告書に記載する決算額は収入については現金預金の収入額に期首期末の未収金額等を加減算したものを記載し、支出については、現金預金の支出額に期首期末の未払金額等を加減算したものを記載した上で、損益計算書の計上額と決算額の集計区分に差がある場合には、その相違の概要を備考欄に記載することとしたものである。

- 4 また、「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）の中で、説明責任・透明性の向上の観点から、事業等のまとまりごとに予算の見積り及び執行実績を明らかにし、著しい乖離がある場合にはその理由を説明させることとされている。そのため、予算額と決算額の差額に著しい乖離があったときは、決算報告書でその理由を説明することを求めている。

「著しい乖離」かどうかは、決算報告書の科目区分ごとに決算額が予算額に対して10%以上増減したかどうかで判断する。

また、増減率が10%に満たない場合であっても、差額が生じた理由等の質的側面を重視し、差額の生じた理由を記載することも考えられる。

**Q79-6** Q79-4において「決算額は、収入については現金預金の収入額に期首期末の未収金額等を加減算したものを記載し、支出については、現金預金の支出額に期首期末の未払金額等を加減算したものを記載する。」と記載されているが、これらの「等」には何が含まれるのか。

**A**

年度計画の予算は、国からの財源措置である運営費交付金や補助金等が出納整理期間が設けられている国の予算制度を前提として積算、交付されることから、翌事業年度に支払われる3月分の超過勤務手当等の未払金等についても当事業年度の支出予算として計上されている。

決算報告書は、年度計画の予算と対比して作成される必要があり、予算と同様に未収金や未払金を加減することが必要となる。「等」に何が含まれるかについては、未収金及び未払金に準ずるものであり、年度計画の予算の作成趣旨に基づいて判断されるべきものであり、一般的に「等」に該当する具体的科目名を例示することはできない。

**Q79-7** 決算報告書における決算額には各区分における前年度からの繰越額は反映させるのか否か。また、前年度からの繰越額を決算額に反映させる場合には別記して表示するのか。

**A**

決算報告書における決算額において前事業年度からの繰越に係る決算額と当期分に係る決算額とを区分することは特に必要なく、予算との重要な差があれば、注記等で明らかにすることで足りる。

**Q79-8** 区分経理のある独立行政法人においては、勘定別決算報告書及び法人単位決算報告書の双方を作成するのか。

**A**

決算報告書は割当予算に対する執行状況を報告する準拠性報告書であると位置付けられることから、予算を区分経理ごとに割り当てられている法人においては勘定別決算報告書の作成は当然に必要であり、勘定別決算報告書は事業等のまとめりごとの予算と決算を明らかにするよう作成する必要がある。

収支予算書はコントロールのためのものであり規範性が求められるが、勘定別収支予算書と法人単位収支予算書を作成した結果、何らかの事由で相互に矛盾した場

合に、勘定別と法人単位のどちらに規範性が与えられるか不明確となるおそれがある。したがって、勘定区分のある独立行政法人については、一般的には法人単位収支予算を作成する必要はない。

なお、勘定区分のある独立行政法人でも法人単位収支予算を作成することは可能であるが、この場合には、法人単位の収支決算書も作成する必要がある。

**Q 8 0 - 1** 重要な債務負担行為とは、具体的にどのような事象を指しているのか。

**A**

- 1 債務負担行為とは、独立行政法人が金銭の納付を内容とする債務を負担する行為であって、当該会計年度内に契約は結ぶが、実際の支出の全部又は一部が翌期以降になるものをいう。債務負担行為は建物あるいは施設の工事請負契約あるいは重要な物品購入契約のような将来確実に支出がなされるものと、損失補償及び保証契約のように偶発債務であるものと二つに分類される。
- 2 重要な債務負担行為とはこれらの債務負担行為のうち独立行政法人の事業に照らし、内容的又は金額的に重要なものを指している。
- 3 なお、独立行政法人の財務諸表に重要な債務負担行為を注記するのは、貸借対照表に債務としては計上されていないが、独立行政法人が将来負担することとなる(あるいはその可能性のある)ものを明らかにするためと考えられることから、例えば、重要な債務負担行為のうち、上記の建物あるいは施設の工事請負契約あるいは重要な物品購入契約のような将来確実に支出がなされるものについて財務諸表に注記する金額は、契約総額のうち次年度以降に支出が予定される金額(未払計上されている金額を除く。)とすることとなる。

**Q 8 0 - 2** 会計基準では、「財務諸表には、その作成日までに発生した重要な後発事象を注記しなければならない」(会計基準第 8 0 第 1 項、注解 5 7 第 1 項参照)とあるが、ここでいう財務諸表の作成日とはいつなのか。

**A**

- 1 財務諸表の作成日とは、文理解釈上は、監事の監査を受けるための財務諸表を独立行政法人が作成した日、また、会計監査人の監査を受けなければならない独立行政法人にあっては、会計監査人及び監事の監査を受けるための財務諸表を独立行政法人が作成した日が財務諸表作成日となると考えられる。
- 2 しかしながら、企業会計においては、後発事象は「会社計算規則」(平成 18 年 2 月 7 日法務省令第 13 号)に定める計算書類に記載されるが、民間企業は計算書類を監査役又は監査委員会に提出する日までに発生した後発事象を計算書類に記載している。また、会計監査人の監査を受ける会社法上の会計監査人設置会社においては、計算書類受領日以降会計監査人の監査報告日までに発生した後発事象に関しても、計算書類上記載することとされている(監査・保証実務委員会報告第 76 号「後発事

象に関する監査上の取扱い」(最終改正平成 21 年 7 月 8 日 日本公認会計士協会) 参照)。このように、後発事象の開示目的に鑑みれば、独立行政法人においても、監事の監査を受けるための財務諸表を法人が作成した日までのみならず、法人による財務諸表の作成日以降監事の監査報告日又は会計監査人の監査報告日までに発生した後発事象に関しても、財務諸表に注記を行うことが望ましいと考える。

**Q 8 0 - 3** 注解 5 6 第 2 項に、開示すべき会計方針が定められているが、具体的にどのように記載すればよいか。

**A**

財務諸表に注記すべき会計方針は注解 5 6 第 2 項に例示されているが、それ以外にも消費税の会計処理などを重要な会計方針として注記することになる。会計方針の具体的な記載方法は各法人の判断に基づくことが原則であるが、標準的な例を示すと次のようになる。なお、注記については明瞭性の原則の観点から、独立行政法人が採用した固有の会計処理についても記載することが望ましい。

重要な会計方針

1. 運営費交付金収益の計上基準

業務達成基準を採用しております。

管理部門の活動については、期間進行基準を採用しております。

期中に震災対応のために突発的に発生した××業務については、当該業務の予算、期間等を見積もることができず、業務と運営費交付金との対応関係を示すことができないため、費用進行基準を採用しております。

2. 減価償却の会計処理方法

(1) 有形固定資産 (リース資産を除く。)

定額法を採用しております。

なお、主な資産の耐用年数は以下のとおりであります。

建物            〇〇～〇〇年

機械装置       〇〇～〇〇年

・・・・・・・・

また、特定の償却資産 (独立行政法人会計基準第 8 7 第 1 項) 及び資産除去債務に対応する特定の除去費用等 (独立行政法人会計基準第 9 1) に係る減価償却に相当する額については、減価償却相当累計額として資本剰余金から控除して表示しております。

(2) 無形固定資産 (リース資産を除く。)

定額法を採用しております。

なお、法人内利用のソフトウェアについては、法人内における利用可能期間 (〇年) に基づいております。

(3) リース資産

リース期間を耐用年数とし、残存価額を零とする定額法によっております。

3. 特定の承継資産 (独立行政法人会計基準第 8 7 第 2 項) の会計処理方法

個別法に基づく承継資産のうち、〇〇に係る費用相当額については、承継資産

に係る費用相当累計額として資本剰余金から控除して表示しております。

#### 4. 賞与引当金の計上基準

役職員の賞与の支給に備えるため、賞与支給見込額のうち、当事業年度に負担すべき金額を計上しております。なお、役職員の賞与については、運営費交付金により財源措置がなされる見込みであるため、賞与引当金と同額を賞与引当金見返として計上しております。

#### 5. 退職給付に係る引当金の計上基準及び退職給付費用の処理方法

##### (1) 原則法で処理している場合

職員の退職給付に備えるため、当該事業年度末における退職給付債務及び年金資産の見込額に基づき計上しております。

退職給付債務の算定に当たり、退職給付見込額を当事業年度末までの期間に帰属させる方法については期間定額基準によっております。

過去勤務費用は、その発生時の職員の平均残存勤務期間以内の一定の年数（〇年）による定額法により費用処理しております。

数理計算上の差異は、各事業年度の発生時における職員の平均残存勤務期間以内の一定の年数（〇年）による定額法により按分した額をそれぞれ発生翌事業年度から費用処理することとしております。

なお、運営費交付金により財源措置がなされる見込みである退職一時金については、期末自己都合要支給額を退職給付債務とする方法を用いた簡便法を採用しており、退職給付引当金と同額を退職給付引当金見返として計上しております。

また、運営費交付金により、掛金及び年金積立不足額に対して財源措置がなされる見込みである確定給付企業年金等については、退職給付引当金と同額を退職給付引当金見返として計上しております。

##### (2) 退職一時金について簡便法を採用している場合

確定給付企業年金等から支給される年金給付については、職員の退職給付に備えるため、当該事業年度末における退職給付債務及び年金資産の見込額に基づき計上しております。

退職給付債務の算定に当たり、退職給付見込額を当事業年度末までの期間に帰属させる方法については期間定額基準によっております。

過去勤務費用は、その発生時の職員の平均残存勤務期間以内の一定の年数（〇年）による定額法により費用処理しております。

数理計算上の差異は、各事業年度の発生時における職員の平均残存勤務期間以内の一定の年数（〇年）による定額法により按分した額をそれぞれ発生翌事業年度から費用処理することとしております。

退職一時金については、期末自己都合要支給額を退職給付債務とする方法を用いた簡便法を適用しております。このうち、運営費交付金により財源措置がなされる見込みである退職一時金については、退職給付引当金と同額を退職給付引当金見返として計上しております。

また、運営費交付金により、掛金及び年金積立不足額に対して財源措置がなされる見込みである確定給付企業年金等については、退職給付引当金と同額を退職給付引当金見返として計上しております。

#### 6. 法令に基づく引当金等の計上根拠及び計上基準

〇〇準備金

〇〇〇〇〇の費用に充てる（損失に備える）ため、〇〇法第〇〇条に定め

る基準に基づき計上しております。

7. 有価証券の評価基準及び評価方法

- (1) 売買目的有価証券  
時価法（売却原価は移動平均法により算定）
- (2) 満期保有目的債券  
償却原価法（利息法）
- (3) 関係会社株式  
出資先持分額による評価（移動平均法による取得原価との評価差額は部分純資産直入法により処理）
- (4) その他有価証券  
期末日の市場価格等に基づく時価法（評価差額は全部純資産直入法により処理し、売却原価は移動平均法により算定）

8. 棚卸資産の評価基準及び評価方法

- (1) 原材料  
移動平均法による低価法
- (2) 貯蔵品  
移動平均法による低価法
- (3) 未成受託研究支出金  
個別法による低価法

9. 債券発行差額の償却方法

債券発行差額は、債券の償還期間にわたって償却しております。

10. 外貨建資産及び負債の本邦通貨への換算基準

外貨建金銭債権債務は、期末日の直物為替相場により円貨に換算し、換算差額は損益として処理しております。

11. 消費税等の会計処理

消費税の会計処理は、税込方式によっております。

**Q 8 0 - 4** 運営費交付金の収益化方法として費用進行基準を採用した場合（注解 6 1 第 4 項に該当する場合）、当該収益化の考え方を採用した理由を「運営費交付金収益の計上基準」に注記することとなるが、その内容はどのようなものか。

**A**

- 1 業務の実施と運営費交付金との対応関係が示されていない理由について、具体的に示す必要がある。
- 2 なお、費用進行基準は、例えば、期中に震災対応のための突発的な業務が複数発生し、当該業務の予算、期間等を見積もることができないなど、業務と運営費交付金との対応関係が示されない場合に限り採用できることに留意する必要がある。

**Q 8 0 - 5** 会計基準第 8 0 第 1 項におけるその他独立行政法人の状況を適切に開示するために必要な会計情報とは具体的にはどのような注記が考えられるか。



## A

具体的には、注解5 4に定められている「財務諸表の表示に関する注記」(Q 8 0 - 5 - 2 参照)、金融商品関係及び退職給付関係等の注記をいう。その他、各独立行政法人の状況に応じて、企業会計基準委員会の公表する会計基準、適用指針及び実務対応報告並びに財務諸表等規則などを参考の上、適切な開示を行うものとする。

**Q 8 0 - 5 - 2** 注解5 4に定められている「財務諸表の表示に関する注記」は具体的にどのように記載すればよいか。

## A

- 1 注解5 4のとおり、財務諸表に表示する会計基準の第1 2章の「独立行政法人固有の会計処理」に伴う科目等については、財務報告利用者の理解の促進の観点から、財務諸表上に注記することで明瞭に表示する必要がある。
- 2 表示の方法としては、例えば、貸借対照表上の科目名に(注)を付した上で、貸借対照表の下に「(注) これらは、独立行政法人固有の会計処理に伴う勘定科目である。」と明記する方法が考えられる。
- 3 また、(注)を付すべきと考えられる「独立行政法人固有の会計処理」に伴う科目名等は、会計基準第5 8、第6 1及び第6 7で示されている貸借対照表、行政コスト計算書及び損益計算書の標準的な様式を踏まえれば次のようなものである。なお、各法人の状況を踏まえ、追加でその他の科目名等に(注)を付すことを妨げない。
  - (1) 賞与引当金見返
  - (2) 未収財源措置予定額
  - (3) 退職給付引当金見返
  - (4) 運営費交付金債務
  - (5) 預り施設費
  - (6) 預り補助金等
  - (7) 預り寄附金
  - (8) 資産見返負債
  - (9) 長期預り補助金等
  - (10) 長期預り寄附金
  - (11) その他行政コスト累計額
  - (12) 民間出えん金
  - (13) 前中期目標期間繰越積立金
  - (14) (何) 積立金
  - (15) 減価償却相当額
  - (16) 減損損失相当額
  - (17) 利息費用相当額
  - (18) 承継資産に係る費用相当額

- (19) 除売却差額相当額
- (20) 運営費交付金収益
- (21) 補助金等収益
- (22) 財源措置予定額収益
- (23) 寄附金収益
- (24) 賞与引当金見返に係る収益
- (25) 退職給付引当金見返に係る収益
- (26) 目的積立金取崩額

**Q 8 0 - 5 - 3** 以下の事象が生じた場合に注記事項として財務諸表の開示は必要か。

- ① 独立行政法人又は独立行政法人の主要な業務の廃止、民営化又は他の法人との統合等を行う旨の閣議決定、法律の成立又は法案の国会提出
- ② 独立行政法人個別法の附則で規定された経過的な業務の終了又は経過措置期間の終了に伴う勘定の廃止

**A**

法人又は法人の主要な業務の廃止等は法人や勘定の存続に係る重要事項であるので、法人に上記のような状況が生じた場合は会計基準第80に規定されている「その他独立行政法人の状況を適切に開示するために必要な会計情報」の注記として開示が必要である。

**Q 8 0 - 6 - 1** 注解59第1項において、金融商品の時価等について開示を行う理由は何か。

**A**

企業会計においては、国際財務報告基準とのコンバージェンスを図ることに加え、金融取引を巡る環境が変化する中で、投資者に対する情報提供等の観点から、金融商品の時価情報に対するニーズが拡大していること等を踏まえ、金融商品の時価等について開示を行うこととされている。

他方、独立行政法人においては、その会計が「原則として企業会計原則による」とされていること、独立行政法人が保有している金融商品は国民共通の財産であり、その有効活用を図る観点等から、国民その他の利害関係者に対して時価情報を提供することに一定の意義があると認められることから、独立行政法人会計基準においても金融商品の時価等について開示を求めるものである。

**Q 8 0 - 6 - 2** 貸付金等の金銭債権債務の時価は、どのような方法により算定したらよいか。

## A

- 1 貸付金は、一般に貸手と借手の相対取引として行われ、市場価格を入手することが困難とされることから、合理的に算定された価額をもって時価とすることとなる。
- 2 時価の算定方法としては、対象金融資産から発生する将来キャッシュ・フローを見積もり、適切な市場利子率で割り引いて現在価値にする方法（割引現在価値法）が一般的と考えられる。その際、原則として信用リスク等のリスクを将来キャッシュ・フローに反映させるか、又は、割引率をリスク要因で補正することが望ましいとされている（会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」（最終改正平成30年2月16日 日本公認会計士協会））。なお、信用リスク等のリスクを将来キャッシュ・フローに反映させることができる場合には、割引率は、リスク・フリーに近い市場利子率を使用する。
- 3 例えば、貸付金の時価について、割引率をリスク要因で調整する方法により算定する場合には、原則として、比較可能な金融資産の市場利子率を割引率として用いることとなる。しかしながら、貸付金は一般に、市場で取引されないため、貸付金のキャッシュ・フローに固有の不確実性（信用リスク等）を負担するための対価（リスク・プレミアム）を法人において算定し、無リスクの利子率に加算する方法が考えられる。具体的には、貸付金の種類及び内部格付、期間に基づく区分に応じて、評価日現在において同様の新規貸付を行った場合に想定される利率が市場金利や信用リスク等を適正に反映して決定されている場合には、当該利率を基礎として割引率を算定することが考えられる。
- 4 ところで、独立行政法人における貸付金は、各法人固有の政策目的に則して実行されるものであることから、新規貸付金利の設定方法が、法令又は業務方法書に規定されている場合、若しくは内規等により定められ、当該内規等について主務大臣の承認等を得ている場合には、当該利率を基礎として割引率を算定し、貸付金の将来キャッシュ・フローの割引計算を行うことができるものと考えられる。
- 5 なお、新規貸付がない場合及び新規貸付金利が市場利子率に比較して著しく低い、若しくは無利息である場合については、市場性を織り込む観点から、同種の貸付金の金利又はリスク・フリーに近い市場利子率を基礎として割引率を算定し、貸付金の将来キャッシュ・フローの割引計算を行うことが必要と考えられる。
- 6 上記の貸付金の時価の算定に関する取扱いは、借入金など貸付金以外の金銭債権債務についても同様に適用されるものと考えられる。

**Q80-6-3** 貸付金の時価評価をグループ単位で行うことは認められるか。認められる場合、グルーピングの方法にはどのようなものが考えられるか。

## A

- 1 貸付金の時価評価は、個々の貸付金の時価を割引現在価値法によって個別に算定し、当該時価を集計することにより貸付金全体の時価を算定することが原則的方法

であるが、時価の算定が合理的に行われる限りにおいて、一定のグルーピングを行った上で時価を算定する方法も許容される。

2 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」（改正平成 23 年 3 月 25 日 企業会計基準委員会）の金融業の開示例では、以下の区分を行うことが想定されており、民間企業等に対して、資金の貸付、債務の保証等の信用の供与を行うことを業務としている独立行政法人においては、当該区分が参考になるものと考えられる。

- ・ 種類に基づく区分
- ・ 内部格付に基づく区分・債権区分に基づく区分
- ・ 期間に基づく区分

**Q 8 0 - 6 - 4** 個別に貸倒引当金が計上されている貸付金の評価方法についてはどのようなものが考えられるか。

**A**

貸付金の時価の算定方法については、信用リスク等を将来キャッシュ・フローに反映させるか、若しくは、割引率に信用リスク等を反映させた上で、割引計算を行うことが原則であるが、個別に計上される貸倒引当金は、担保及び保証による回収見込額等を考慮して算定されていることから、貸借対照表価額から現在の貸倒見積高を控除して算定する簡便な方法も認められるものと考えられる。

**Q 8 0 - 6 - 5** 債務保証契約も注記対象となるのか。注記対象となる場合、時価はどのような方法により算定したらよいか。

**A**

- 1 独立行政法人における債務保証契約については、会計基準「第 3 0 債務保証の会計処理」又は「第 9 3 信用の供与を主たる業務としている独立行政法人における債務保証の会計処理」に基づき、前者による場合には決算日における債務保証の総額を注記し、後者による場合には債務保証の額を貸借対照表に計上することとされている。
- 2 企業会計における債務保証契約については、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」（改正平成 23 年 3 月 25 日 企業会計基準委員会）第 23 項において、「金融商品の会計基準等の対象であり、保証先ごとに総額で注記するため、貸借対照表に計上されていない場合であっても、その注記額が資産の総額に対して重要な割合を占め、かつ、その時価に重要性がある場合には、その時価及び当該時価の算定方法を注記することが適当である」とされていることから、独立行政法人の債務保証契約においても同様の取扱いとなる。
- 3 時価の算定方法については、契約期間、保証の履行可能性、担保による回収可能性などを基礎としてシミュレーションモデルを用いた期待値推計を行う方法が考え

られる。しかし、このような評価モデルによる算定に必要な情報を入手することが現実的でない場合には、保証料を決定するに当たり、債務者の信用リスク、担保による回収可能性等が適正に反映されていることを条件に、契約上の保証料の将来キャッシュ・フローと、同様の新規契約を実行した場合に想定される保証料の将来キャッシュ・フローとの差額を割り引いて現在価値を算定する方法が考えられる。

- 4 なお、貸付金と同様に、新規保証料率の設定方法が法令又は業務方法書に規定され、若しくは、新規保証料率の設定方法が内規等により定められ、当該内規等について主務大臣の承認等を得ている場合には、当該保証料率を基礎として割引率を算定し、新規契約を実行した場合に想定される保証料の将来キャッシュ・フローを計算することができるものと考えられる。

**Q80-6-6** 金融商品に関する注記については、具体的にどのような内容を記載することとなるのか。

**A**

- 1 注解59第1項においては、金融商品に関する具体的な注記内容を定めていない。このため、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」（改正平成23年3月25日企業会計基準委員会）を参考とし、重要性の乏しいものを除き、次の事項を注記する。
  - ① 金融商品の状況に関する事項
  - ② 金融商品の時価等に関する事項
- 2 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を注記する。
- 3 なお、注記は、全ての財務諸表にそれぞれ記載することが必要である。

**【記載例1】** 一般的な独立行政法人の場合

1. 金融商品の状況に関する事項

当法人は、資金運用については短期的な預金及び公社債等に限定し、財政融資資金及び金融機関からの借入及び財投機関債の発行により資金を調達しております。

未収債権等に係る顧客の信用リスクは、債権管理規程等に沿ってリスク低減を図っております。また、投資有価証券は、独立行政法人通則法第47条の規定等に基づき、公債及び△△△格以上の社債のみを保有しており株式等は保有しておりません。

借入金等の用途は運転資金(主として短期)および事業投資資金(長期)であり、主務大臣により認可された資金計画に従って、資金調達を行っております。

2. 金融商品の時価等に関する事項

期末日における貸借対照表計上額、時価及びこれらの差額については、次のとおりであります。

(単位：百万円)

	貸借対照表 計上額	時価	差額
(1) 現金及び預金	xxx	xxx	—
(2) 未収金	xxx	xxx	—
(3) 有価証券及び投資有価証券	xxx	xxx	xxx
① 満期保有目的の債券	xxx	xxx	xxx
② その他有価証券	xxx	xxx	xxx
(4) 未払金	(xxx)	(xxx)	(—)
(5) 短期借入金	(xxx)	(xxx)	(—)
(6) 財投機関債	(xxx)	(xxx)	(xxx)
(7) 長期借入金	(xxx)	(xxx)	(xxx)

(注) 負債に計上されているものは、( ) で示しております。

(注1) 金融商品の時価の算定方法並びに有価証券等に関する事項

(1) 現金及び預金、(2) 未収金

これらは短期間で決済されるため、時価は帳簿価額にほぼ等しいことから、当該帳簿価額によっております。

(3) 有価証券及び投資有価証券

これらの時価について、債券は取引所の価格又は取引金融機関から提示された価格によっております。

(4) 未払金

未払金は短期間で決済されるため、時価は帳簿価額にほぼ等しいことから、当該帳簿価額によっております。

(5) 短期借入金

短期借入金は短期間で決済されるため、時価は帳簿価額にほぼ等しいことから、当該帳簿価額によっております。

(6) 財投機関債

当法人の発行する財投機関債の時価は、市場価格によっております。

(7) 長期借入金

長期借入金の時価については、元利金の合計額を同様の新規借入を行った場合に想定される利率で割り引いて算定する方法によっております。

## 【記載例2】貸付等の資金供給を主な業務としている独立行政法人の場合

### 1. 金融商品の状況に関する事項

(1) 金融商品に対する取組方針

当法人は、貸付事業及び出資事業などの資金供給業務を実施しております。これ

らの業務を実施するため、財政融資資金及び金融機関からの借入及び財投機関債の発行により資金を調達しております。

## (2) 金融商品の内容及びそのリスク

当法人が保有する金融資産は、主として国内の法人ないし個人に対する貸付金であり、貸付先の契約不履行によってもたらされる信用リスクにさらされております。また、有価証券及び投資有価証券は、主に債券、株式であり、満期保有目的及び政策推進目的で保有しております。これらは、それぞれ、発行体の信用リスク及び金利の変動リスク、市場価格の変動リスクにさらされております。

借入金及び財投機関債は、一定の環境の下で当法人が市場を利用できなくなる場合など、支払期日にその支払を実行できなくなる流動性リスクにさらされております。

## (3) 金融商品に係るリスク管理体制

### ① 信用リスクの管理

当法人は、当法人の債権管理規程及び信用リスクに関する管理諸規程に従い、貸付金について、個別案件ごとの与信審査、与信限度額、信用情報管理、内部格付、保証や担保の設定、問題債権への対応など、与信管理に関する体制を整備し運用しております。これらの与信管理は、各事業部のほか審査部により行われ、また、定期的に投融资委員会や理事会を開催し、審議・報告を行っております。さらに、与信管理の状況については、監査部がチェックしております。

有価証券の発行体の信用リスクに関しては、リスク管理部において、信用情報や時価の把握を定期的に行うことで管理しております。

### ② 市場リスクの管理

#### (i) 金利リスクの管理

あらかじめ法令又は業務方法書等により定められた方法により利率を決定しております。

#### (ii) 価格変動リスクの管理

各事業で保有している株式は、政策目的で保有しているものであり、出資先の市場環境や財務状況などをモニタリングしております。これらの情報は、リスク管理部を通じ、理事会において定期的に報告されております。

### ③ 資金調達に係る流動性リスクの管理

当法人は、主務大臣により認可された資金計画に従って、資金調達を行っております。

## 2. 金融商品の時価等に関する事項

期末日における貸借対照表計上額、時価及びこれらの差額については、次のとおりであります。なお、時価を把握することが極めて困難と認められるものは、次表には含めておりません（(注2)参照）。

(単位：百万円)

	貸借対照表 計上額	時価	差額
(1) 現金及び預金	xxx	xxx	—
(2) 貸付金	xxx		
貸倒引当金	△xxx		
	xxx	xxx	xxx
(3) 有価証券及び投資有価証券			
① 満期保有目的の債券	xxx	xxx	xxx
② その他有価証券	xxx	xxx	xxx
(4) 破産更生債権等	xxx	xxx	—
(5) 未払金	(xxx)	(xxx)	(—)
(6) 短期借入金	(xxx)	(xxx)	(—)
(7) 財投機関債	(xxx)	(xxx)	(xxx)
(8) 長期借入金	(xxx)	(xxx)	(xxx)
(9) デリバティブ取引	—	—	—

(注) 負債に計上されているものは、( ) で示しております。

(注1) 金融商品の時価の算定方法並びに有価証券及びデリバティブ取引に関する事項

(1) 現金及び預金

これらは短期間で決済されるため、時価は帳簿価格にほぼ等しいことから、当該帳簿価額によっております。

(2) 貸付金

貸付金のうち、変動金利によるものは、短期間で政策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、時価は帳簿価額に近似していることから当該帳簿価額によっております。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引いて時価を算定しております。また、貸倒懸念債権については担保及び保証による回収見込額等に基づいて貸倒見積高を算定しているため、時価は決算日における貸借対照表価額から現在の貸倒見積高を控除した金額に近似しており、当該価額をもって時価としております。なお、貸付金のうち、当該貸付を担保資産の範囲内に限るなどの特性により、返済期限を設けていないものについては、返済見込み期間及び金利条件等から時価は帳簿価額と近似しているものと想定されるため、帳簿価額を時価としております。

(3) 有価証券及び投資有価証券

これらの時価について、債券は取引所の価格又は取引金融機関から提示された価格によっております。

(4) 破産更生債権等



破産更生債権等については、担保及び保証による回収見込額等に基づいて貸倒見積高を算定しているため、時価は決算日における貸借対照表価額から現在の貸倒見積高を控除した金額に近似しており、当該価額をもって時価としております。

(5) 未払金

未払金は短期間で決済されるため、時価は帳簿価額にほぼ等しいことから、当該帳簿価額によっております。

(6) 短期借入金

短期借入金は短期間で決済されるため、時価は帳簿価額にほぼ等しいことから、当該帳簿価額によっております。

(7) 財投機関債

当法人の発行する財投機関債の時価は、市場価格によっております。

(8) 長期借入金

長期借入金の時価については、元利金の合計額を同様の新規借入を行った場合に想定される利率で割り引いて算定する方法によっております。変動金利による長期借入金は金利スワップの特例処理の対象とされており（以下(9)参照）、当該金利スワップと一体として処理された元利金の合計額を、同様の借入を行った場合に適用される合理的に見積もられる利率で割り引いて算定する方法によっております。

(9) デリバティブ取引

金利スワップの特例処理によるものは、ヘッジ対象とされている長期借入金と一体として処理されているため、その時価は、当該長期借入金の時価を含めて記載しております（上記(8)参照）。

(注2) 非上場株式（貸借対照表計上額 xxx 百万円）は、市場価格がなく、かつ将来キャッシュ・フローを見積もることなどができず、時価を把握することが極めて困難と認められるため、「(3)有価証券及び投資有価証券 その他有価証券」には含めておりません。

**Q80-6-7** Q80-6-6の記載例では、短期借入金など短期間で決済される金融商品の時価は帳簿価額に近似している旨記載されているが、「短期間」とはどの程度の期間と考えればよいか。

**A**

1 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」（改正平成23年3月25日 企業会計基準委員会）の開示例において、短期間で決済される金融商品の時価は帳簿価額に近似している旨記載されている。これは、金融商品の当初認識時点から短期間で決済される場合には、通常、市場金利及び債務者の信用状態の当初認識後の変動が時価に与える影響については重要性が乏しいことを想定しているものと考えられる。

当該開示例では、当該金融商品の内容説明において「1年以内」という記載がみられるものの、適用指針においては具体的な期間については明確に定められていな

い。一方、「金融商品会計に関するQ&A」（最終改正平成27年4月14日 日本公認会計士協会会計制度委員会）Q19には、投資信託及び合同運用の金銭の信託のうち、時価で評価しなくても実務上の弊害がないものの考慮事項として「短期間（おおむね3か月以内）に運用成果が分配等されること」という記載もある。

2 このように、「短期間」の概念については、会計基準等において一義的に定められるものではなく、各法人において、時価の算定における合理性を勘案した上で「短期間」に該当する期間を定めることとなる。なお、各法人が定めた「短期間」に該当する期間については、時価の算定精度をより高める場合を除き、每期継続して運用することが求められる。

3 なお、当初認識時点から短期間で決済される場合に加え、貸借対照表日から短期間で決済される場合にも、時価の算定における割引計算による影響が小さく、時価が帳簿価額に近似することがあると考えられる。

**Q80-7-1** 注解59第2項において、賃貸等不動産の時価等について開示を行う理由は何か。

**A**

企業会計においては、国際財務報告基準とのコンバージェンスを図ることに加え、投資情報として一定の意義があることから、賃貸等不動産の時価等について開示を行うこととされている。

他方、独立行政法人においては、その会計が原則として「企業会計原則による」とされていること、独立行政法人が保有している賃貸等不動産は国民共通の財産であり、その有効活用を図る観点等から、国民その他の利害関係者に対して時価情報を提供することに一定の意義があると認められることから、独立行政法人会計基準においても賃貸等不動産の時価等について開示を求めるものである。

**Q80-7-2** 注解59第2項では賃貸等不動産の定義、範囲等が示されていないが、独立行政法人が保有する不動産のうち、どのような不動産が賃貸等不動産に該当することとなるのか。

**A**

1 注解59第2項においては、賃貸等不動産の定義及び範囲が明示されていないため、企業会計基準第20号「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準」（改正平成23年3月25日 企業会計基準委員会）における賃貸等不動産の定義（第4項）、範囲（第5項）を基準に判断することとなる。

2 同会計基準第4項(2)において、「賃貸等不動産」とは、「棚卸資産に分類されている不動産以外のものであって、賃貸収益又はキャピタル・ゲインの獲得を目的として保有されている不動産（ファイナンス・リース取引の貸手における不動産を除く。）をいう」と定義され、第5項において、賃貸等不動産には、(1)貸借対照

表において投資不動産（投資の目的で所有する土地、建物その他の不動産）として区分されている不動産、(2)将来の使用が見込まれていない遊休不動産及び(3)上記以外で賃貸されている不動産が含まれると規定されていることから、独立行政法人が保有する不動産のうちこれらの不動産に該当するものは、賃貸等不動産の範囲に含まれることとなる。

- 3 なお、独立行政法人が保有し、賃貸している不動産の中には、一定の政策目的を遂行するために保有しているものがあり、当該不動産については、賃貸料が近隣の類似不動産と比較して廉価に設定されているものがある。このような政策目的により独立行政法人が賃貸する不動産については、必ずしも賃貸収益又はキャピタル・ゲインの獲得自体を目的として保有されているとは言い難いものの、独立行政法人の資産の有効活用の観点等から、賃貸収益を得ている不動産については、原則として企業会計と同様に時価等の開示を行うことが適当と考えられる。

**Q80-7-3** 注解59第2項においては注記の省略に関する規定がないが、賃貸等不動産の総額に重要性がない場合も注記を行う必要があるのか。また、重要性が乏しいかどうかの判断を行う際の賃貸等不動産の時価を基礎とした金額は、どのように算定するのか。

**A**

- 1 重要性については、会計基準第4が適用されるため、注解59には改めて規定していないが、賃貸等不動産についても、その総額に重要性が乏しい場合には、当該賃貸等不動産について法令等に基づき処分等を行うことが予定されている場合等、独立行政法人の公共的性格に基づく質的側面からの重要性が認められる場合を除き、注記を省略することができる。当該賃貸等不動産の総額に重要性が乏しいかどうかは、賃貸等不動産の貸借対照表日における時価を基礎とした金額と当該時価を基礎とした総資産の金額との比較をもって判断することとなる。

- 2 なお、重要性の判断を行う際に用いる時価を基礎とした金額の把握に当たっては、実勢価格や査定価格などの容易に入手できる評価額や適切に市場価格を反映していると考えられる指標（公示価格、固定資産税評価額、都道府県基準地価格、路線価による相続税評価額）に基づく価額等を用いることができる。また、建物等の償却資産については、適正な帳簿価額をもって時価とみなすことが認められる。

また、帳簿価額の基礎となった価額（独立行政法人設立時の時価評価額又は購入価額等）と時価の乖離が、評価時（購入時）からの当該不動産に類似する近隣の不動産価格の推移に鑑みて大きくないと合理的に判断される場合には、重要性の判断に用いる時価を基礎とした金額を帳簿価額と同額とみなすことが可能な場合もあると考えられる。

**Q80-7-4** 独立行政法人が保有する賃貸等不動産の中には、民間が保有する賃

賃等不動産とは性格が異なるものがあると考えられるが、そのような賃貸等不動産の時価はどのように算定したらよいか。

**A**

- 1 独立行政法人が保有する賃貸等不動産の中には、例えば、政策目的により賃貸料が近隣の類似不動産と比較して廉価に設定されているものや、使用目的の変更や処分を独立行政法人が独自に行うことができない等の制約のあるものがあり、これらの賃貸等不動産については、どのような前提で評価を行うかにより結果として評価額に大きな差が生じることが想定される。
- 2 このため、各独立行政法人においては、開示対象となる賃貸等不動産の状況、独立行政法人の運営における経済性・効率性等を適切に勘案して、時価の算定方法及び算定の前提条件を決定し、時価の算定を行うことが必要である。なお、算定の前提条件等については、注記事項に併せて開示することが適当と考えられる。
- 3 また、開示対象となる賃貸等不動産のうち重要性が乏しいものについては、実勢価格や査定価格などの容易に入手できる評価額や適切に市場価格を反映していると考えられる指標(固定資産税評価額や路線価による相続税評価額等)に基づく価額、償却資産については、適正な帳簿価額をもって時価とみなすことも認められるものと考えられる。

**Q 8 0 - 7 - 5** 「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準の適用指針」においては、賃貸等不動産の時価を把握することが極めて困難な場合は時価を注記せず、その事由及び当該賃貸等不動産の概要等を記載することとされているが、独立行政法人の賃貸等不動産については、どのような場合がこれに該当するのか。

**A**

- 1 企業会計基準適用指針第 23 号「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準の適用指針」(平成 20 年 11 月 28 日 企業会計基準委員会) 第 14 項において、「賃貸等不動産の時価を把握することが極めて困難な場合は、時価を注記せず、重要性が乏しいものを除き、その事由、当該賃貸等不動産の概要及び貸借対照表計上額を他の賃貸等不動産とは別に記載する」こととされている。さらに、同適用指針第 34 項において、賃貸等不動産の時価を把握することが極めて困難な場合について、「例えば、現在も将来も使用が見込まれておらず売却も容易にできない山林や着工して間もない大規模開発中の不動産などが考えられるが、賃貸等不動産の状況は一様ではないため、状況に応じて適切に判断する必要があると考えられる」との考え方が示されている。
- 2 独立行政法人が保有する賃貸等不動産についても、Q 8 0 - 7 - 1 で示しているとおり、企業会計と同様に時価等の開示を行うことが原則であるが、政策目的を遂行するために独立行政法人が保有している賃貸等不動産の中には、規模、構造、使用方法等の多くの側面において、民間企業には全くみられない特異性を有する資産

が存在する。このような賃貸等不動産については、時価を把握することが極めて困難な場合も想定されることから、このような場合には、当該賃貸等不動産の状況に応じて各法人において適切に判断する必要があると考えられる。

**Q80-7-6** 賃貸等不動産に関する注記については、具体的にどのような内容を記載することとなるのか。

**A**

1 注解59第2項においては、賃貸等不動産に関する具体的な注記内容を定めていない。このため、企業会計基準第20号「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準」（改正平成23年3月25日 企業会計基準委員会）を参考とし、重要性が乏しい場合を除き、次の事項を注記する。

また、管理状況等に応じて、注記事項を用途別、地域別等に区分して開示することができる。

- (1) 賃貸等不動産の概要
  - (2) 賃貸等不動産の貸借対照表計上額及び期中における主な変動
  - (3) 賃貸等不動産の当期末における時価及びその算定方法
  - (4) 賃貸等不動産に関する収益及び費用等の状況
- 2 時価を把握することが極めて困難な場合は、時価を注記せず、重要性の乏しいものを除き、その事由、当該賃貸等不動産の概要及び貸借対照表計上額を他の賃貸等不動産とは別に記載する。
- 3 賃貸等不動産の当期末における時価は、当期末における取得原価から減価償却累計額及び減損損失累計額を控除した金額と比較できるように記載する。
- 4 なお、注記は、全ての財務諸表にそれぞれ記載することが必要である。

**【記載例】**

当法人は、□□□長が認めた者の住宅等を確保するため、全国に△△住宅（土地を含む。）を有しております。これらの賃貸等不動産の貸借対照表計上額、当期増減額及び時価は次のとおりであります。

（単位：百万円）

貸借対照表計上額			当期末の時価
前期末残高	当期増減額	当期末残高	
×××	×××	×××	×××

（注1）貸借対照表計上額は、取得原価から減価償却累計額及び減損損失累計額を控除した金額であります。

（注2）当期増減額のうち、主な増減額は次のとおりであります。

取得等による増加（〇〇住宅ほか〇箇所）                    ××百万円  
 譲渡等による減少（〇〇住宅ほか〇箇所）                    ××百万円

(注3) 当期末の時価は、主として「不動産鑑定評価基準」に基づいて当法人で算定した金額(指標等を用いて調整を行ったものを含む。)であります。

また、賃貸等不動産に関する平成××年3月期における収益及び費用等の状況は次のとおりであります。

(単位：百万円)

賃貸収益	賃貸費用	その他 (売却損益等)
×××	×××	×××

(※) 実務上把握することが困難なため、賃貸費用に計上していない費用がある場合には、その旨明記する。

**Q80-8** 消費税の会計処理は税込み経理方式、税抜き経理方式ともに認められるか。

**A**

会計基準において消費税の経理処理に関する規定はないことから、双方の処理が認められる。なお、選択した処理方法については重要な会計方針として記載することが必要である。

**Q80-9** 「独立行政法人会計基準の改訂について」(平成23年6月28日独立行政法人会計基準研究会 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、企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」(平成21年12月4日 企業会計基準委員会)については、独立行政法人にこれを導入することなく、従前の取扱いを継続することが適当である旨記載されているが、独立行政法人において、会計方針の変更、会計上の見積りの変更、表示方法の変更及び過去の誤謬は、具体的にどのような取扱いとなるのか。

**A**

独立行政法人会計における会計方針の変更、会計上の見積りの変更、表示方法の変更及び過去の誤謬は、以下の取扱いとすることが適当である。

(1) 会計方針の変更

新たな会計方針を過去の期間の全てに遡及適用する処理は行わず、その変更の影響は、当事業年度以降の財務諸表において認識する。なお、会計方針の変更の具体的な範囲は、以下のとおりとなる。

事象	具体的な取扱い
有形固定資産の減価償却方法	会計方針の変更に該当し、その変更に当たっては、注解56第1項(1)の注記を行う。

会計処理の変更に伴う表示方法の変更	会計方針の変更に該当する。
会計処理の対象となる会計事象等の重要性が増したことに伴う本来の会計処理の原則及び手続への変更	従来、会計処理の対象となる会計事象等の重要性が乏しかったため、本来の会計処理によらずに簡便な会計処理を採用していたが、当該会計事象等の重要性が増したことにより、本来の会計処理に変更する場合、当該変更は、会計方針の変更に該当しない。
会計処理の対象となる新たな事実の発生に伴う新たな会計処理の原則及び手続の採用	会計方針の変更に該当せず、追加情報として取り扱う。
連結又は持分法の適用の範囲に関する変動	財務諸表の作成に当たって採用した会計処理の原則及び手続に該当しないため、会計方針の変更に該当しない。

#### (2) 表示方法の変更

流動資産から固定資産への区分変更や、経常損益から臨時損益への区分変更等、財務諸表の表示区分を越える変更は、表示方法の変更として取り扱う。また、キャッシュ・フローの表示の内訳の変更については、表示方法の変更として取り扱う。例えば、ある特定のキャッシュ・フロー項目について、キャッシュ・フロー計算書における表示区分を変更した場合や、連結キャッシュ・フロー計算書について、業務活動によるキャッシュ・フローに関する表示方法（直接法又は間接法）を変更した場合が、表示方法の変更に該当する。

#### (3) 会計上の見積りの変更

会計上の見積りの変更は、当該変更が変更期間のみに影響する場合には、当該変更期間に会計処理を行い、当該変更が将来の期間にも影響する場合には、将来にわたり会計処理を行う。

なお、過去の財務諸表作成時において入手可能な情報に基づき最善の見積りを行った場合には、当事業年度中における状況の変化により会計上の見積りの変更を行ったときの差額又は実績が確定したときの見積り額との差額は、その変更のあった事業年度又は実績が確定した事業年度に、その性質により、経常費用又は経常収益として認識する。

#### (4) 過去の誤謬

過去の財務諸表について、新たな表示方法に従い組替えする処理は行わず、当事業年度以降の財務諸表において、新たな表示方法での開示を行う。

なお、Q66-2のA1によることとなり、過去の財務諸表における誤謬が発見された場合には、過去の財務諸表の遡及修正は行わず、過年度の損益修正額を

原則として臨時損益の区分に表示する。

**Q80-10** 退職給付に係る注記については、具体的にどのような内容を記載することとなるのか。

**A**

- 1 会計基準においては、退職給付に係る具体的な注記内容を定めていない。このため、企業会計基準適用指針第25号「退職給付に関する会計基準の適用指針」（最終改正平成27年3月26日 企業会計基準委員会）を参考とし、次の事項を注記する。
- (1) 法人の採用する退職給付制度の概要（国家公務員共済組合法の退職等年金給付制度を採用している場合には、その旨を含む。）
  - (2) 退職給付債務の期首残高と期末残高の調整表
  - (3) 年金資産の期首残高と期末残高の調整表
  - (4) 退職給付債務及び年金資産と貸借対照表に計上された退職給付引当金及び前払年金費用の調整表
  - (5) 退職給付に関連する損益
  - (6) 年金資産に関する事項（年金資産の主な内訳を含む。）
  - (7) 数理計算上の計算基礎に関する事項
  - (8) その他の退職給付に関する事項
- 2 なお、注記は、全ての財務諸表にそれぞれ記載することが必要である。

【記載例1】全ての制度を原則法で会計処理している場合

（退職給付に係る注記）

1. 採用している退職給付制度の概要

当法人は、職員の退職給付に充てるため、積立型、非積立型の確定給付制度及び確定拠出制度並びに国家公務員共済組合法の退職等年金給付制度を採用している。

確定給付企業年金制度（積立型制度である。）では、給与と勤務期間に基づいた一時金又は年金を支給する。

退職一時金制度（非積立型制度である。）では、退職給付として、給与と勤務期間に基づいた一時金を支給する。

2. 確定給付制度

(1) 退職給付債務の期首残高と期末残高の調整表

期首における退職給付債務	15,000
勤務費用	1,040
利息費用	700
数理計算上の差異の当期発生額	1,700
退職給付の支払額	△400



過去勤務費用の当期発生額	300
制度加入者からの拠出額	160
期末における退職給付債務	18,500

(2) 年金資産の期首残高と期末残高の調整表

期首における年金資産	7,000
期待運用収益	350
数理計算上の差異の当期発生額	50
事業主からの拠出額	640
退職給付の支払額	△200
制度加入者からの拠出額	160
期末における年金資産	8,000

(3) 退職給付債務及び年金資産と貸借対照表に計上された退職給付引当金及び前払年金費用の調整表

積立型制度の退職給付債務	12,000
年金資産	△8,000
積立型制度の未積立退職給付債務	4,000
非積立型制度の未積立退職給付債務	6,500
小計	10,500
未認識数理計算上の差異	△2,280
未認識過去勤務費用	△270
貸借対照表に計上された負債と資産の純額	7,950
退職給付引当金	7,950
前払年金費用	-
貸借対照表に計上された負債と資産の純額	7,950

(4) 退職給付に関連する損益

勤務費用	1,040
利息費用	700
期待運用収益	△350
数理計算上の差異の当期の費用処理額	70
過去勤務費用の当期の費用処理額	30
臨時に支払った割増退職金	50
合計	1,540

(5) 年金資産の主な内訳

年金資産合計に対する主な分類ごとの比率は、次のとおりである。

債券	48%
株式	39%
現金及び預金	8%
その他	5%
合計	100%

(6) 長期期待運用収益率の設定方法に関する記載

年金資産の長期期待運用収益率を決定するため、現在及び予想される年金資産の配分と、年金資産を構成する多様な資産からの現在及び将来期待される長期の収益率を考慮している。

(7) 数理計算上の計算基礎に関する事項

期末における主要な数理計算上の計算基礎（加重平均で表している。）

割引率 5.0%

長期期待運用収益率 5.5%

3. 確定拠出制度

当法人の確定拠出制度への要拠出額は、3,000であった。

4. 退職等年金給付制度

当法人の退職等年金給付制度への要拠出額は、3,000であった。

**【記載例2】** 退職一時金制度を簡便法で会計処理している場合（退職一時金制度のみの法人）

（退職給付に係る注記）

1. 採用している退職給付制度の概要

当法人は、職員の退職給付に充てるため、非積立型の退職一時金制度及び国家公務員共済組合法の退職等年金給付制度を採用している。

非積立型の退職一時金制度では、給与と勤務期間に基づいた一時金を支給しており、簡便法により退職給付引当金及び退職給付費用を計算している。

2. 確定給付制度

(1) 簡便法を適用した制度の、退職給付引当金の期首残高と期末残高の調整

表

期首における退職給付引当金	3,000
退職給付費用	700
退職給付の支払額	△400
期末における退職給付引当金	3,300

(2) 退職給付に関連する損益

簡便法で計算した退職給付費用 700

3. 退職等年金給付制度

当法人の退職等年金給付制度への要拠出額は、3,000であった。

【記載例3】退職一時金制度を簡便法で会計処理している場合

(退職給付に係る注記)

1. 採用している退職給付制度の概要

当法人は、職員の退職給付に充てるため、積立型、非積立型の確定給付制度及び確定拠出制度並びに国家公務員共済組合法の退職等年金給付制度を採用している。

確定給付企業年金制度（積立金制度である。）では、給与と勤務期間に基づいた一時金又は年金を支給する。

退職一時金制度（非積立型制度である。）では、退職給付として、給与と勤務期間に基づいた一時金を支給しており、簡便法により退職給付引当金及び退職給付費用を計算している。

2. 確定給付制度

(1) 退職給付債務の期首残高と期末残高の調整表（(3)に掲げられたものを除く。）

期首における退職給付債務	10,000
勤務費用	540
利息費用	500
数理計算上の差異の当期発生額	800
退職給付の支払額	△200
過去勤務費用の当期発生額	200
制度加入者からの拠出額	160
期末における退職給付債務	12,000

(2) 年金資産の期首残高と期末残高の調整表

期首における年金資産	7,000
期待運用収益	350
数理計算上の差異の当期発生額	50
事業主からの拠出額	640
退職給付の支払額	△200
制度加入者からの拠出額	160
期末における年金資産	<u>8,000</u>

(3) 簡便法を適用した制度の、退職給付引当金の期首残高と期末残高の調整表

期首における退職給付引当金	3,000
退職給付費用	700
退職給付への支払額	△400
期末における退職給付引当金	<u>3,300</u>

(4) 退職給付債務及び年金資産と貸借対照表に計上された退職給付引当金及び前払年金費用の調整表

積立型制度の退職給付債務	12,000
年金資産	△8,000
積立型制度の未積立退職給付債務	4,000
非積立型制度の未積立退職給付債務	3,300
小計	7,300
未認識数理計算上の差異	△1,110
未認識過去勤務費用	△180
貸借対照表に計上された負債と資産の純額	<u>6,010</u>
退職給付引当金	6,010
前払年金費用	-
貸借対照表に計上された負債と資産の純額	<u>6,010</u>

(5) 退職給付に関連する損益

勤務費用	540
利息費用	500
期待運用収益	△350
数理計算上の差異の当期の費用処理額	40
過去勤務費用の当期の費用処理額	20
簡便法で計算した退職給付費用	700

合 計	1,450
-----	-------

(6) 年金資産の主な内訳

年金資産合計に対する主な分類ごとの比率は、次のとおりである。

債券	48%
株式	39%
現金及び預金	8%
その他	5%
合 計	100%

(7) 長期期待運用収益率の設定方法に関する記載

年金資産の長期期待運用収益率を決定するため、現在及び予想される年金資産の配分と、年金資産を構成する多様な資産からの現在及び将来期待される長期の収益率を考慮している。

(8) 数理計算上の計算基礎に関する事項

期末における主要な数理計算上の計算基礎（加重平均で表している。）

割引率 5.0%

長期期待運用収益率 5.5%

3. 確定拠出制度

当法人の確定拠出制度への要拠出額は、3,000 であった。

4. 退職等年金給付制度

当法人の退職等年金給付制度への要拠出額は、3,000 であった。

## 第 12 章 独立行政法人固有の会計処理

**Q 8 1 - 1** 運営費交付金の収益化の基準について、業務達成基準を原則としている趣旨は何か。

**A**

「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）の中で、運営費交付金は、国が事前に用途を特定しないという意味でのいわば「渡し切りの交付金」であり、したがって、独立行政法人の支出予算につ

いては、その執行に当たり、国の事前の関与を受けることなく予定の用途以外の用途に充てることができるものとする、とされている。

また、「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、「法人の会計基準について、損益均衡の仕組みを維持しつつ、事業等のまとまりごとに区分された情報を充実するとともに、原則として業務達成基準を採用するなどの見直しを行う。また、法人における管理会計の活用等により自律的マネジメントの実現を図る。」とされた。

さらに、平成 26 年の制度改正に際して規定された通則法第 46 条第 2 項において、「独立行政法人は、業務運営に当たっては、前項の規定による交付金について、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に留意し、法令の規定及び中期目標管理法人の中期計画、国立研究開発法人の中長期計画又は行政執行法人の事業計画に従って適切かつ効率的に使用するよう努めなければならない。」と規定された。この趣旨は、運営費交付金の適切な使用について通則法において明らかにすることで、独立行政法人に対し、その事務及び事業の実施財源となる運営費交付金が税金その他の貴重な財源であることに留意した適切かつ効率的な使用を義務付けることで、透明性や説明責任を向上させるとともに、その執行に関し不要・不適切な支出を防止すべき責務があることを明らかにしようとするものである。

これら平成 25 年閣議決定以降の独立行政法人改革における主な目的の一つは、独立行政法人制度を導入した本来の趣旨に則り、大臣から与えられた明確なミッションの下で、法人の長のリーダーシップに基づく自主的・戦略的な運営、適切なガバナンスにより、国民に対する説明責任を果たしつつ、法人の政策実施機能の最大化を図ることである。

以上を踏まえ、運営費交付金の収益化について、会計基準第 8 1 第 2 項において、業務達成基準によって収益化を行うことを原則としている。

業務達成基準の採用は、運営費交付金予算を収益化単位の業務に配分し、それを業務の進行に応じて収益化するために、見積り費用と実績費用の管理体制を構築することで、予算と実績の比較分析を通じて透明性や説明責任を向上させ、会計情報を用いた主務大臣による事後評価の仕組みや法人の自律的なマネジメントの実現に貢献することを主眼としている。

**Q 8 1 - 2** 運営費交付金を未収計上する会計処理は認められるのか。

**A**

運営費交付金について未収計上することは認められない。

**Q 8 1 - 3** 第 8 1 第 2 項における「収益化単位の業務」はどのように設定すればよいか。

## A

収益化単位の業務については、「注解3 9セグメント情報の開示について」で示されている「中期目標等における一定の事業等のまとまり」と関連付けて設定する。例えば、金融業務を行う法人においては、審査、回収といった事務の観点あるいは融資の種別の観点から、人材育成業務を行う法人においては、研修、他機関との連携などの事務の観点あるいは育成プログラムの種類の観点から設定される。

「一定の事業等のまとまり」は、収益化単位の業務を集積したもの、あるいは収益化単位の業務そのものである。すなわち、一般的に用いられる事業、業務の概念、関係性とは異なり、独立行政法人会計基準における一定の事業等のまとまりの「事業等」と、収益化単位の業務の「業務」は、同一の概念である。

また、収益化単位の業務は、PDCAサイクル等の内部管理が機能するよう、原則として、運営費交付金予算が配分され、投入費用の管理が行われる最小の単位の業務とする。管理部門の活動についても、例えば部門別などの細かい単位に細分化することとする。

なお、上記の「投入費用の管理が行われる最小の単位」の意味するところは、Q 8 1 - 1に記載した「業務達成基準による収益化を原則としている趣旨」を達成するための適切な単位を設定することである。

例えば複数の業務が有機的に関連しながら業務完了を目指しており、当該業務の全体像が客観的に資料等（例えば、業務計画やロードマップ、工程表等）で明確にされている場合には、法人の長の判断でこれら複数の業務を一体として設定することも考えられる。また、複数の業務を一体として設定した結果、収益化単位の業務と一定の事業等のまとまりが同一となることも考えられる。

ただし、この場合は、複数の業務を一体として設定することの合理性について主務大臣や国民、監事や会計監査人等に対して説明できるようにする必要がある。

さらに、上記の「管理部門の活動についても、例えば部門別などの細かい単位に細分化する」の意味するところも、管理部門の組織構造の細分化を求めているものではなく、法人の長による内部管理を徹底する観点から、適切な単位（例えば、部、課、グループといった組織単位）を設定することを示している。

**Q 8 1 - 4** 運営費交付金の収益化基準について、一つの法人において、複数の基準を採用することは可能か。

## A

運営費交付金は業務達成基準によって収益化を行うことを原則としている。ただし、管理部門の活動に限っては期間進行基準で収益化を行い、例えば期中に震災対応のための突発的な業務が発生し、業務の予算、期間等を見積もることができない場合など、当該業務について業務と運営費交付金の対応関係が示されない場合に限り、費用進行基準により、支出額を限度に収益化することとしている。

そのため、例えば、通常の業務は業務達成基準で収益化、管理業務は期間進行基準、期中に突発的に発生し、運営費交付金の対応関係が示されない業務は費用進行基準で収益化をするなど、業務ごとに異なる基準を採用することは可能である。

#### Q 8 1 - 5

- (1) 一度設定した収益化単位の業務を見直し、収益化単位を統合あるいは分割することは可能か。
- (2) 管理部門の活動の単位を見直すことは可能か。

#### A

- 1 収益化単位の業務及び管理部門の活動の単位の設定は、法人の長のマネジメントの考え方に基づいてなされるものであることから、法人の長のマネジメント方針が見直された場合にはこれを変更することもあり得る。運営費交付金を適切かつ効率的に使用する責務を果たすため、収益化単位の業務及び管理部門の活動の単位の変更は、原則として事業年度開始時点で行う必要があるが、法人の長のマネジメントの考え方が当該時期に変更されたことを含め合理的な理由が存在する場合には、第3四半期末までに変更することも認められる。変更する場合には、法人の長は速やかに、変更された収益化単位の業務及び管理部門の活動に対応する運営費交付金配分額を示す必要がある。
- 2 なお、上記の変更を行う理由や合理性について、主務大臣や国民、監事や会計監査人等に対して説明できるようにする必要がある。

Q 8 1 - 6 独立行政法人が固定資産を取得した際、その固定資産が運営費交付金により支出されたと合理的に特定できる場合、できない場合とはどのような場合を指すのか。

#### A

独立行政法人が固定資産を取得した際、その固定資産の取得についてあらかじめ中期計画やその添付書類等において運営費交付金を財源とするということが記載されているような場合、「合理的に特定」されているものとする。例えば、運営費交付金の進行基準について定めている記述のうち、固定資産を取得することが予定されているような場合や施設・設備に関する計画の中で財源を運営費交付金とする旨が記載されているような場合が想定される。

#### Q 8 1 - 7

- (1) あらかじめ中期計画等において、固定資産の取得が運営費交付金を財源とすることが記載されていれば、「運営費交付金により支出されたと合理的に特定できる」場合と考えられるが、このような場合においては、当該取得の対象となった固定資産が「非償却資産で中期計画の想定外」であることは想定されないのではないか。



(2) Q81-6回答中の「その固定資産の取得についてあらかじめ中期計画やその添付書類等において運営費交付金を財源とするということが記載されている」について、固定資産の記載は、予算の事項レベルでの記載でよいのか。

**A**

- 1 確かに中期計画で運営費交付金を財源とするということが記載されている場合には、「中期計画の想定外」ということはあり得ないと考えられるが、「合理的に特定できる場合」とは、中期計画で記載されている場合だけに限られず、「その添付書類等」において特定できる場合や期末において事後的に初めて合理的に特定できるような場合、更には全額を運営費交付金で賄うような独立行政法人において中期計画において資産を特定していないような場合も想定される。(なお、念のため、なぜ中期計画で区別するかについては、中期計画は主務大臣の認可を要するという点で出資者たる国の意思が反映されている度合いが高いと考えられるためであって、非償却資産で中期計画において想定しているものについては会計上の財産的基礎である資本剰余金へ振り替えるという考え方に基づいているからである。)
- 2 固定資産の記載の程度は、必ずしも予算の事項レベルとはリンクしない。中期計画においては、個々の財産一つ一つを特定することまでは要せず、ある程度その資産が属する用途や案件ごとのカテゴリーなど概括的に記載することでよいと考えられる。言い換えると、取得した資産を見た場合、中期計画に記載されている括りの中に入るのか入らないのかを明確に認識できる程度まで、中期計画で特定されている必要はあると考える。

**Q81-8** 会計基準第81第6項(1)イにいう「非償却資産であって上記アに該当しないとき」(すなわち、中期計画の想定範囲外)とは、当該非償却資産に相当する額を資産見返運営費交付金に計上したままとしておくのか、それともいずれかの時点で収益化を行うのか。

**A**

当該非償却資産を保有している間は、資産見返運営費交付金に計上したままとするが、注解61第9項により、当該資産を売却、交換又は除却した場合には、その時点で全額収益化する。

**Q81-9**

- (1) 会計基準第81第6項(2)にいう「運営費交付金により支出されたと合理的に特定できない場合」とは、運営費交付金以外の収入により固定資産を取得した場合を想定しているのか。
- (2) ここでいう「相当とする金額」とはどのような金額か。
- (3) また、「相当とする金額」を収益に振り替える結果、2年目以降は減価償却費のみが計上されることになると思われるが、それでよいのか。この場合、減価償却に

相当する額が損益計算書上の費用ではなく、資本剰余金の減額とする整理はないのか。

#### A

- 1 「運営費交付金により支出されたと合理的に特定」できる場合とは、中期計画、中期計画に添付された書類、年度計画その他により資産の取得が運営費交付金からなされたということが明らかである場合であり、それ以外の場合が「運営費交付金により支出されたと合理的に特定できない場合」である。したがって、「運営費交付金により支出されたと合理的に特定できない場合」は運営費交付金以外の収入により固定資産を取得した場合も当然入り得るものであるが、会計基準第81において運営費交付金債務からの振替について記述されているものであり、運営費交付金以外の収入により固定資産を取得した場合についての処理に直接関心があるわけではない。ここでは、中期計画などにより運営費交付金によって支出されたとということが合理的に特定できない場合であっても、按分計算によって運営費交付金によって支出されたとみなす額を「相当とする額」とし、この額について運営費交付金債務から収益に振り替える処理を定めている。
- 2 この結果、設問の中にもあるように、取得年度は収益が立ち、次年度以降は減価償却費が計上されることとなる。
- 3 なお、このような資産についての減価償却の処理を会計基準第87第1項により行うことができるか否かの問題は、会計基準第87第1項にいう「その減価に対応すべき収益の獲得が予定されないものとして特定された資産」となるかどうかの問題であり、このような資産とすることを否定する記述はないが、取得について資本剰余金に計上されないにもかかわらず、減価償却を資本剰余金の減額によって行うことは結果的に損益のバランスを欠くこととなるので、認められないものと解する。

#### Q 8 1 - 1 0

- (1) 運営費交付金で購入した償却資産の耐用年数が中期目標の期間より長い場合、当該資産及び資産見返負債は中期目標の期間を繰り越せるのか。
- (2) 運営費交付金を財源として、中期計画の想定範囲外で非償却資産を取得した場合、当該資産及び資産見返負債は中期目標の期間を繰り越せるのか。

#### A

いずれの場合も中期目標の期間を繰り越せる。

#### Q 8 1 - 1 1

- (1) 運営費交付金を財源としてリース料を支払う場合で、当該リース取引をファイナンス・リース取引と整理し、リース資産を資産計上する場合、どのような会計処理を行うのか。
- (2) 当該運営費交付金の会計処理は、一旦運営費交付金債務に計上した後、リース料

支払を業務の進行と認識してリース料支払に応じて当該運営費交付金債務を収益化するのか、それともリース資産を償却資産の取得と認識し、当該運営費交付金債務を資産見返運営費交付金に振り替えるのか。

(関連項目：第33 リース資産の会計処理)

**A**

- 1 ファイナンス・リースの場合は、通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行う（会計基準第33参照）のであるから、リース契約時に借方にリース資産、貸方にリース債務が計上される。毎年度におけるリース料の支払は、会計上はリース債務の減少と支払利息を意味することになり、運営費交付金を財源としてリース料を支払う場合は、その額（自己収入等がある場合は運営費交付金に相当する額）が収益化されることになる。この際、会計上費用として認識されるのは、支払利息相当分と当該資産の減価償却費のみである。
- 2 具体的な会計処理のイメージは以下のとおり。なお、貸手側のリース物件購入額120、減価償却額24（耐用年数5年で定額法、残存価額ゼロ）、毎年のリース料45（3年契約、利息相当額の配分は定額法）、リース料は運営費交付金により手当されるとする。

契約時

リース資産	120	リース債務	120
-------	-----	-------	-----

毎年度

減価償却費	24	減価償却累計額	24
-------	----	---------	----

現金	45	運営費交付金債務	45
----	----	----------	----

リース債務	40	現金	45
支払利息	5		

運営費交付金債務	45	運営費交付金収益	45
----------	----	----------	----

**Q81-12** 注解60において、「「収益化単位の業務及び管理部門の活動と運営費交付金の対応関係を明確にする」とは、法人の長が事業年度開始時点において、収益化単位の業務及び管理部門の活動に対応する運営費交付金の配分額を示すことをいう。」とされているが、具体的にはどのような方法で示せばよいのか。

**A**

各独立行政法人の運営費交付金配分決定の内規等に従い、例えば、法人内において理事会等、一定の承認を得た年度予算の算定資料を両者の対応関係を示すものとして取り扱うことが考えられる。

**Q81-13** 業務達成基準による運営費交付金の収益振替は、当初の予算を満額使

い切って、収益化単位の業務の進行状況を客観的に測定するアウトプット指標として当初設定した数値の120%の結果を出しても、利益は出ないと考えてよいのか。

**A**

- 1 当初予定した金額を満額使い切って120%の結果を出したとしても、利益は生じない。
- 2 当初設定した数値の80%の結果しか出せなかったとしても、業務が完了した場合には当該業務に係る運営費交付金配分額を全額収益化する。

**Q 8 1 - 1 4**

- (1) 運営費交付金を財源として「重要性が認められる棚卸資産」を取得した場合は、資産見返運営費交付金に振り替えることとされているが、重要性が認められる棚卸資産とは、どのようなものか。
- (2) 特殊法人等から独立行政法人化した場合であって、棚卸資産を特殊法人等から承継し、独立行政法人設立時の開始貸借対照表に棚卸資産が計上されている法人で、運営費交付金を財源として重要性が認められる棚卸資産を取得した場合、資産見返運営費交付金を計上することは可能か。

**A**

- 1 運営費交付金は、独立行政法人の支出ベースでその所要額が算定され交付されるものである（運営費交付金が支出ベースで交付されることを前提として、会計基準第81 運営費交付金の会計処理も規定されている。）。したがって、棚卸資産を取得した場合と役職員の給与等を支払った場合とで異なる取扱いを行う必要性は基本的にはないものとする。
- 2 しかしながら、損益計算書は独立行政法人の業務運営の状況を適切に表示する必要があるとの観点から、会計基準第81は、固定資産及び重要性が認められる棚卸資産を取得した場合には、当該資産が費用化される時点において運営費交付金の収益化を行う会計処理を認めているものである。
- 3 「重要性が認められる棚卸資産」とは、独立行政法人の業務の性格や貸借対照表における棚卸資産の占める割合等を総合的に勘案して決定すべきものであるが、例えば、プロジェクト等の業務に必要な棚卸資産であって、当該業務との関係から、年度末の保有高が事業年度ごとに大きく変動するようなものが該当する。  
なお、事務用の消耗品等、経常的な事務処理を円滑に行うため通常一定量を保管しているものについては「重要性が認められる棚卸資産」には該当しないものとして取り扱う。
- 4 設問(2)にある特殊法人等から移行した独立行政法人であって、その開始貸借対照表に棚卸資産が計上されている場合の取扱いについても、上記3により判断することとなる。

**Q 8 1 - 1 5** 運営費交付金の未使用分について、余資運用の観点から有価証券を取得した。この場合の運営費交付金の会計処理についてはどのようなになるのか。

**A**

有価証券の取得は飽くまで余資の運用であって、予算の執行とは関係がない。したがって、運営費交付金債務を取り崩すことはできない。

**Q 8 1 - 1 6** 運営費交付金を財源として固定資産を取得した場合の会計処理について、圧縮記帳の容認規定である企業会計原則注解 24「国庫補助金等によつて取得した資産について」を適用するのか。

(参考) 企業会計原則注解 24

国庫補助金、工事負担金等で取得した資産については、国庫補助金等に相当する金額をその取得原価から控除することができる。

この場合においては、貸借対照表の表示は、次のいずれかの方法によるものとする。

- ① 取得原価から国庫補助金等に相当する金額を控除する形式で記載する方法
- ② 取得原価から国庫補助金等に相当する金額を控除した残額のみを記載し、当該国庫補助金等の金額を注記する方法

**A**

- 1 運営費交付金を財源として固定資産を取得した場合の会計処理については、会計基準第 8 1 に定められているため、企業会計原則注解 24「国庫補助金等によつて取得した資産について」は適用されない。
- 2 なお、圧縮記帳は、国庫補助金等を受領した時点での一括課税を避けるという、法人税法上の課税繰延策として認められた処理方法である。企業会計原則注解 24 における圧縮記帳の容認規定は、企業会計と法人税法との調整を図った結果であるが、法人税法も利益処分方式による会計処理を認めており、必ずしも圧縮記帳による会計処理を必要としない。さらに、貸借対照表によって独立行政法人の財政状態、行政コスト計算書によって行政コストを表示するという目的に照らしても、圧縮記帳は認められるべきものではないと考えられる。
- 3 なお、同様に、施設費及び補助金等を財源として固定資産を取得した場合においても、圧縮記帳は認められない。

**Q 8 1 - 1 7** 建設仮勘定見返負債に係る次の会計処理如何。また、その財源が、運営費交付金、施設費、補助金等である場合に会計処理に異なるところはあるか。

- ① 建設仮勘定見返運営費交付金の計上が認められる長期の契約とはどのような契約か。
- ② 当初契約では年度内竣工の計画であったが、諸事情で工期を延長することとなり、工期が翌事業年度までとなった場合においても、建設仮勘定見返運営費交付

金を計上すると解してよいか。

- ③ 固定資産を取得し、建設仮勘定見返負債から本来の科目に振り替える際に、費用処理されるものが判明した場合はどのような会計処理を行うのか。
- ④ 建設仮勘定見返負債を計上すべき長期の契約であって、施設費や補助金等が交付（独立行政法人から見て入金）される前に前金払等を支払った場合にはどのような会計処理を行うのか。

**A**

- ① 長期の契約とは、契約期間が2以上の事業年度にわたる契約である。
- ② 契約変更により契約期間が2以上の事業年度にわたることとなった場合の取扱いも同様である。
- ③ 固定資産を取得し、建設仮勘定見返負債から本来の科目に振り替える際に、費用処理されるものが判明した場合には、当該費用の額に相当する額を建設仮勘定見返負債から収益に振り替えることとなる。

なお、各事業年度において建設仮勘定を計上するに際しては、契約内容から、資産に計上すべき部分と費用処理すべき部分とを適切に管理し、当初から費用認識できるような経費については、その発生した事業年度において費用認識を行う必要があり、費用処理すべきことが明らかな経費を建設仮勘定に計上することは認められない。

- ④ 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、交付決定が行われる以前に事業を実施することは認められない。補助金等の交付決定が行われた後、補助金等の概算交付が行われる以前に前金払等の支出を行った場合の会計処理については次のようになる。

補助金等の交付決定時

仕訳なし
------

500 の前金払を行ったとき

建設仮勘定	500	現金	500
-------	-----	----	-----

補助金等の概算払 700 の交付を受けたとき

現金	700	預り補助金等	700
----	-----	--------	-----

預り補助金等	500	建設仮勘定見返補助金等	500
--------	-----	-------------	-----

200 の部分払を行ったとき

建設仮勘定	200	現金	200
-------	-----	----	-----

預り補助金等	200	建設仮勘定見返補助金等	200
--------	-----	-------------	-----

**Q 8 1 - 1 8** 独立行政法人が通常の業務として貸付事業を行っている場合、当該貸付金は貸借対照表上において、流動資産に計上されることになると考えられる。このような場合、運営費交付金や補助金を財源として業務を実施した場合の財源側の会計処理はどのように考えればよいか。例えば、会計基準第 8 1 などでは資産見返負債の計上を固定資産及び重要な棚卸資産に限定しているが、運営費交付金や補助金等を財源として貸付を実施した場合に資産見返負債への振替処理は認められるか。

**A**

資産見返負債による会計処理は、独立行政法人固有の会計処理として設定されたものであり、会計基準に規定されていないものは認められない。

他方、「独立行政法人会計基準の改訂について」（平成 30 年 9 月 3 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）の中で「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排除するものではない」と規定されている。設問のような事例のケースでは、主務省令等でその旨の会計処理が規定される場合に限って認められる。なお、この場合、「基準及び注解の趣旨に抵触してはならない」とされていることにも留意する。

**Q 8 1 - 1 9** 一つの固定資産を補助金、運営費交付金、自己収入等の複数財源で取得した場合の会計処理はどのようなになるのか。

**A**

独立行政法人が固定資産等を取得した際、その取得額のうち運営費交付金に対応する額については、会計基準第 8 1 第 6 項に基づく会計処理を行うこととされている。また、補助金等を財源の全部又は一部として固定資産等を取得したときは、取得に充てられた補助金等の金額を会計基準第 8 3 第 4 項に基づき会計処理を行うこととされている。

複数の財源をもって一の固定資産を取得することは通常想定し難いが、効率性等の観点から、複数の業務に使用される固定資産を複数の財源で取得した場合は、取得財源別に区分された形で会計処理を行うことになる。なお、一つの固定資産を財源別に区分した場合に、それぞれにつき異なる耐用年数を採用することは有り得ないことである。

**Q 8 1 - 2 0** 棚卸資産を運営費交付金及び自己収入を財源として取得する場合にはどのような会計処理をすればよいか。

**A**

運営費交付金を財源として「重要性が認められる棚卸資産」（販売するために保有するものを除く。）を取得した場合は、運営費交付金債務を資産見返運営費交付金に振り替えることとされている。

一方、寄附金及び自己収入を財源として棚卸資産を取得した場合については、独立行政法人固有の会計処理は規定されておらず、資産見返負債を計上することは認められていない。

「重要性が認められる棚卸資産」（販売するために保有するものを除く。）を複数の財源により取得した場合は、取得財源別に区分された形で会計処理を行うことになる。

なお、この場合において、資産見返負債を計上できるのは、当該重要性が認められる棚卸資産が運営費交付金又は補助金により支出されたと合理的に特定できる場合に限られることに留意が必要である。

**Q81-21** 注解60において、「『収益化単位の業務及び管理部門の活動と運営費交付金の対応関係を明確にする』とは、法人の長が事業年度開始時点で、収益化単位の業務及び管理部門の活動に対応する運営費交付金の配分額を示すことを行う。」とされている。事業年度開始時点で示された運営費交付金配分額について、事業年度途中において見直すことは認められないのか。

**A**

- 1 法人の長は、法人に対して課された運営費交付金を適切かつ効率的に使用する責務を果たすために、事業年度開始時点までに、当該事業年度に交付される運営費交付金（前事業年度から繰り越された運営費交付金債務額を含む。）について、収益化単位の業務及び管理部門の活動に配分しなければならない。
- 2 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ている一方で、独立行政法人には、業務効率化だけではなく政策効果の最大化も求められている。そのため、必要に応じて、事業年度途中において運営費交付金配分額の見直しを行うことも認められる。なお、この運営費交付金配分額の見直しには、各収益化単位の業務に配分しない間接業務費への配分額の見直しも含む。
- 3 適切かつ計画的な業務実施の観点からは、運営費交付金配分額の見直しは第3四半期末までに確定されるべきである。なお、当該見直しについても法人の長が行う必要がある。
- 4 ただし、独立行政法人の業務の特性を踏まえると、法人の責めに帰さないコントロール不可能な業務を取り巻く環境の変化、例えば、大幅な為替変動のほか、国の補正予算の編成に伴う業務の追加、民間受託等の外部資金獲得に伴う業務の大幅な追加、社会情勢の変化による業務の縮小など、通常想定することが困難な事象に伴う業務の大幅な追加あるいは縮小が第4四半期中に生じた場合には、更なる運営費交付金配分額の見直しを行うことが適切な場合も想定される。この場合には、当該見直し後の交付金配分額をもって運営費交付金債務の収益化を行うことになる。
- 5 第4四半期に運営費交付金配分額を見直す場合においても、法人の長が見直しを行うのはもちろんのこと、第4四半期に運営費交付金配分額の見直しを行う理由や



合理性を主務大臣や国民、監事や会計監査人等に対して説明できるようにする必要がある。

- 6 収益化単位の業務が複数年にわたって実施される業務の場合、各事業年度の第3四半期末から期末日までの間、運営費交付金配分額の見直しは認められないが、翌事業年度の期首から第3四半期末までの間は、運営費交付金配分額の見直しを行うことが認められる。
- 7 なお、Q81-1に記載した、原則として業務達成基準により運営費交付金債務を収益化することとしている会計基準の趣旨を踏まえれば、収益化単位の業務及び業務達成基準を採用している管理部門の活動の運営費交付金配分額については、業務あるいは活動が完了した時点以降見直しの対象とすることは認められない。
- 8 また、独立行政法人は政策実施機能の最大化を図る観点から、法人の長の判断の下、各収益化単位の業務の運営費交付金配分額を超過して支出することができる。その当不当の判断は事後の評価によることとなる。

**Q81-22** 注解60において、「収益化単位の業務に対応する運営費交付金の配分額を示すに当たっては、業務費のうち、収益化単位の業務に横断的、共通的に発生する費用（人件費や修繕費等）については、原則として一定の基準を用いて各収益化単位の業務に配分する必要がある。」とされているが、配分しないことも認められるのか。

#### **A**

- 1 業務達成基準の原則適用は、法人の長による収益化単位の業務ごとの予算と実績の比較分析を通じたPDCAを可能にし、会計情報を用いたマネジメントの実現に貢献することを目的としている。収益化単位の業務ごとのPDCAを徹底する観点から、業務費のうち、収益化単位の業務に横断的、共通的に発生する費用（以下「間接業務費」という。）について、原則として一定の基準を用いて各収益化単位の業務に配分する必要がある、とされている。
- 2 独立行政法人は、一般的に人的資源投入型の業務を実施している法人が多いと考えられるため、人件費をはじめとする間接業務費についても可能な限り各収益化単位の業務に配分することが必要である。
- 3 一方、「(2)管理会計の活用等による自律的マネジメントの考え方」((独立行政法人会計基準の改訂について(平成27年1月27日独立行政法人会計基準研究会 財政制度等審議会財政制度分科会法制・公会計部会))では、独立行政法人会計における管理会計の活用等について記述されているが、一般的に管理会計は内部利用目的の会計であることから、会計基準及び注解で一律に方法を定めるべきものではなく、当該法人の業務の特性を踏まえたマネジメントを機能させる観点から、法人の長が決定すべきものである。そのため、法人の長の判断により、間接業務費を各収益化単位の業務に配分しないことも許容される。

- 4 間接業務費を各収益化単位の業務に配分しない場合であっても、各セグメントにおける事業損益を適切に表示するため、間接業務費は、一定の基準を用いて各セグメントに配分する必要がある。したがって、セグメント情報における「法人共通」欄には、事業費用は記載されないことになる。

**Q 8 1 - 2 3** 間接業務費を各収益化単位の業務に配分する際の「一定の基準」とはどのような基準か。

**A**

- 1 法人の長が間接業務費を各収益化単位の業務に配分する際の「一定の基準」は、実態を適切に反映する合理的な基準でなければならない。
- 2 合理的な基準は、法人の長が間接業務費の発生態様に応じて定めるものであり、会計基準及び注解あるいは本Q&Aで一律に示すべきものではない。
- 3 そのため、費目ごとに配分基準を設けることも認められるし、一つの配分基準で間接業務費を配分することも認められると考えられる。
- 4 ただし、一旦採用した配分基準は、原則として、継続的に適用しなければならない。

**Q 8 1 - 2 4** 収益化単位の業務に配分しなかった間接業務費についてはどのように収益化すればよいか。

**A**

収益化単位の業務に配分しなかった間接業務費(Q 8 1 - 2 2 参照)については、業務完了の考え方を明確化することは困難であることから、Q 8 1 - 2 5 A 5 に従って、単年度で業務が完了するとみなした上で会計処理を行う必要がある。

なお、収益化単位の業務に配分しなかった間接業務費は、「間接業務費」という管理区分に運営費交付金予算が配分され、予算執行が行われるものであり、いまだ業務に投入されていない配分留保額(Q 8 1 - 3 3 参照)とは異なる点に留意が必要である。

**Q 8 1 - 2 5** 完了までに複数年要することがあらかじめ見込まれる業務の場合、運営費交付金配分額の設定と収益化はどのように行うのか。

**A**

- 1 法人の長は各収益化単位の業務の見積費用総額等を基に、各事業年度の運営費交付金配分額を設定することになる。この運営費交付金配分額の設定に当たっては、各収益化単位の業務に配分された運営費交付金の総額が、当該事業年度に国から法人に交付された運営費交付金の総額及び前事業年度からの繰越額の合計額を超えてはならないことに留意する必要がある。
- 2 各事業年度の収益化については、各事業年度末時点において確定している運営費

交付金配分額に未交付の運営費交付金を財源として支出する予定の見積額を加えた額（以下「運営費交付金配分予定額」という。）を各事業年度末の業務の進行状況に応じて行うことになる。ただし、一事業年度の収益化額は、当該年度の運営費交付金配分額（前事業年度からの繰越額を含めて配分された額）を上回ってはならない。

なお、運営費交付金配分予定額は、収益化額算定のための計算上の概念であり、法人は、運営費交付金配分予定額を根拠に、運営費交付金が必ずしも交付されるわけではないことに留意する。

- 3 完了までに複数年要することがあらかじめ見込まれる業務の、運営費交付金配分額の設定と収益化については、A1、A2を踏まえ、例えば以下のような方法が考えられる。

＜具体例＞

二事業年度にわたり業務を実施する予定であり、二事業年度全体で2,500の費用が見込まれた。X1事業年度に1,000、X2事業年度に1,500の費用を見込んだことから、X1事業年度においては、国から法人に交付された運営費交付金1,000を当該業務に係る運営費交付金配分額として設定した。

この場合、X1事業年度の収益化は、運営費交付金配分予定額2,500（＝X1事業年度末に確定した運営費交付金配分額1,000＋X2事業年度の支出見積額1,500）をX1事業年度末の業務の進行状況に応じて行うことになる。ただし、収益化額は、X1事業年度の運営費交付金配分額1,000を上回ってはならない。

- 4 なお、収益化単位の業務については、法人の長が当該業務を開始する際、当然に業務完了の考え方を明確化する必要がある。当該業務完了の考え方については、主務大臣や国民、監事や会計監査人等が客観的に判断できる必要があるため、業務の全体像を客観的に明らかにしたもの、例えば業務計画やロードマップ、工程表等を用いた上で、業務完了の考え方を明確にするとともに、その考え方を説明できるようにする必要がある。

- 5 また、法人の長が「完了までに複数年を要する」ことを合理的に説明できない場合には、運営費交付金が毎年度措置されているものであることに鑑み、収益化単位の業務は単年度で業務完了するとみなした上で会計処理を行う必要がある。

なお、単に中期目標期間中において毎事業年度継続して業務を行っているという漠とした理由では不十分であり、「完了までに複数年を要する」ことの合理的な説明とはならないことに留意する必要がある。

**Q81-26** 収益化単位の業務の運営費交付金配分額として、投入費用のほか、当該業務で使用する固定資産（重要性が認められる棚卸資産を含む。）取得見込額も含めて算定している場合の会計処理はどのようになるのか。

**A**

1 運営費交付金を配分した時点では、特定の支出が、費用計上されるのか固定資産計上されるのかは、不明確なケースが多いと想定される。そのため、収益化単位の業務の運営費交付金配分額として、投入費用のほか、当該業務で使用する固定資産取得見込額も含めて算定している場合の会計処理としては、例えば、以下のような処理が考えられる。

- ① 収益化単位の業務の進行状況を測定し、当該業務の運営費交付金配分額（完了までに複数年要することがあらかじめ見込まれる業務の場合には、Q81-25を参照）に進行状況を乗じた金額を算定する。
- ② ①の金額のうち、固定資産取得額について、運営費交付金債務から資産見返運営費交付金あるいは資本剰余金に振り替える。
- ③ ①の金額から②の金額を差し引いた額について、運営費交付金債務から運営費交付金収益に振り替える。

2 以下、具体的事例を示す。

(1) X1 事業年度

- ① 二事業年度にわたり業務を実施する予定であり、X1 事業年度当初で支出総額は2,500（X1 事業年度2,000、X2 事業年度500）と見込まれた。
- ② X1 事業年度においては、交付された運営費交付金から2,000を当該業務に係る運営費交付金配分額として設定し、X2 事業年度の見積費用500と合わせて運営費交付金配分予定額を2,500とした。
- ③ 業務の進行状況を測定する指標として、資金の投入割合（資金投入額／運営費交付金配分予定額）を選択した。当事例において資金投入額とは、当該事業年度の損益計算書に計上される業務費用（減価償却費を除く。）に固定資産の当該事業年度の取得額を加えたものとする。
- ④ X1 事業年度における費用発生額は1,400、固定資産取得額は200であった（減価償却費は省略）。

<X1 事業年度における処理>

期中

現金預金	2,000	／	運営費交付金債務	2,000
------	-------	---	----------	-------

業務費用	1,400	／	現金預金	1,400
------	-------	---	------	-------

固定資産	200	／	現金預金	200
------	-----	---	------	-----

期末

運営費交付金債務	200	／	資産見返運営費交付金	200
----------	-----	---	------------	-----

運営費交付金債務	1,400	／	運営費交付金収益	1,400
----------	-------	---	----------	-------

○ X1 事業年度末進行状況=64%（業務費用1,400+固定資産取得額200）／運営費交付

金配分子定額 2,500

- 収益化額の計算：運営費交付金配分子定額 2,500 × X1 事業年度末進行状況 64% - 資産見返運営費交付金振替額 200 = 1,400
- 運営費交付金債務の繰越額：運営費交付金配分額 2,000 - 収益化額 1,400 - 資産見返運営費交付金振替額 200 = 400

(2) X2 事業年度

- ① X2 事業年度においては、当該事業年度に交付された運営費交付金から新たに当該業務に係る運営費交付金配分額として 500 を設定した (X1 事業年度からの繰越額 400 と合わせて X2 事業年度の運営費交付金配分額は 900)。これにより、当該業務に係る運営費交付金配分子定額の全額について運営費交付金が配分された。
- ② X2 事業年度における費用発生額は 700、固定資産取得額は 150 であった (減価償却費は省略)。

<X2 事業年度における処理>

期中

現金預金	500	運営費交付金債務	500
業務費用	700	現金預金	700
固定資産	150	現金預金	150

期末

運営費交付金債務	150	資産見返運営費交付金	150
運営費交付金債務	750	運営費交付金収益	750

- X2 事業年度末進行状況：100% (業務完了のため)
- 収益化額の計算：運営費交付金配分額 2,500 (X1 事業年度 2,000 + X2 事業年度 500) × X2 事業年度末進行状況 100% - X1 事業年度収益化額 1,400 - X1 事業年度資産見返運営費交付金振替額 200 - X2 事業年度資産見返運営費交付金振替額 150 = 750

<各事業年度の費用、収益、損益額>

	X1事業年度	X2事業年度	合計
業務費用	1,400	700	2,100
運営費交付金収益	1,400	750	2,150
損益	0	50	50

- 3 管理部門の活動に係る運営費交付金配分額を財源に固定資産が取得された場合も同様の考え方で処理を行うことが考えられる。すなわち、運営費交付金配分額から固定資産取得相当額を控除した残額について、運営費交付金債務から運営費交付金収益に振り替える。
- 4 なお、収益化単位の業務の配分額に賞与支給見込額、退職金支給見込額 (又は年

金資産への掛金抛出見込額)が含まれている場合にも同様に、運営費交付金配分額から、引当金見返との相殺額を控除した残額について運営費交付金収益に振り替える。

#### Q 8 1 - 2 7

- (1) 注解6 1 第2項(3)において「独立行政法人は、収益化単位の業務の進行状況を客観的に測定するため、客観的、定量的な指標を設定する必要がある。」とされているが、客観的、定量的な指標とは具体的にはどのような指標が考えられるか。
- (2) また、収益化単位の業務の進行状況を客観的に測定するに当たり、制約はあるのか。

#### A

- 1 独立行政法人の業務の多様性を前提とすると、収益化単位の業務の進行状況を測定する指標は、様々なものが想定されるため、一概に示すことはできない。各法人の業務の性質や実態を踏まえつつ、合理性や実現性等を考慮して定めることになる。
- 2 「独立行政法人の目標の策定に関する指針」(平成31年3月12日 総務大臣決定)では、事業等のまとまりごとに行き得る限り定量的な目標又は指標を設定することとされており、当該目標又は指標を収益化単位の業務の進行状況を客観的に測定する指標とすることも考えられる。ただし、以下のような場合があることから、指標として適切なものか十分に検討する必要がある。
  - ・ 収益化単位の業務を事業等のまとまりを細分化して設定したことにより、事業等のまとまりと収益化単位の業務の大きさが異なり、事業等のまとまりごとに設定された目標又は指標が、収益化単位の業務の進行状況を客観的に測定する指標として適当でない場合
  - ・ 事業等のまとまりごとに設定された目標又は指標がアウトカムに着目して設定されているため、収益化単位の業務の進行状況を客観的に測定する指標として適当でない場合(なお、事業等のまとまりごとに設定された目標又は指標がアウトプットに着目して設定されていても、収益化単位の業務の進行状況を客観的に測定する指標として適当でない場合も当然ある。)
- 3 また、業務の進行状況を測定する客観的、定量的指標として、投入資源(例えば作業時間、投入費用)などのインプット情報で進行状況を測定できる場合、業務の進行状況と密接に関連するなどの理由から、投入資源に着目した指標を設定することも考えられる。
- 4 なお、収益化単位の業務の進行状況を客観的に測定する指標は、法人の長のリーダーシップに基づく自主的・戦略的な運営の結果を財務情報に適切に反映するものが選択されると考えられる。

そのため、法人の長は、国民等に対する説明責任を果たすため、採用した指標が進行状況を測定するための指標として適切であると判断した理由を説明できなけれ

ばならない。

**Q 8 1 - 2 8** Q 8 1 - 2 7において、業務の進行状況を測定する客観的、定量的指標として、投入資源（例えば作業時間、投入費用）などのインプット情報で進行状況を測定できる場合、業務の進行状況と密接に関連するなどの理由から投入資源に着目した指標を設定することも考えられる、とされている。

独立行政法人が収益化単位の業務の進行状況を客観的に測定する指標として投入費用を設定することも考えられるが、その場合、費用進行基準と同じではないか。

**A**

- 1 収益化単位の業務の進行状況を客観的に測定する指標は、独立行政法人が業務の性質や実態を踏まえつつ、合理性や実現性等を考慮して定めるものであり、投入費用を設定することもあり得る。しかしながら、その場合でも、業務達成基準と費用進行基準は明確に異なるものである。
- 2 費用進行基準を採用する場合、業務ごとの見積り費用、実績費用の管理を行う必要がないために、独立行政法人において業務ごとに着目した管理が適切に行われず、また、法人全体で支出した費用と同額を収益計上する方法であることから、効率化（費用節減）のインセンティブが働きにくいとされてきたところである。
- 3 一方、業務達成基準を採用する場合には、収益化単位の業務ごとの見積り費用と実績費用の管理体制を構築することが必要となる。当該管理体制を構築することは、独立行政法人の長による収益化単位の業務ごとの予算と実績の比較分析を通じたPDCAを可能にし、これにより効率化（費用節減）のインセンティブを高め、会計情報を用いたマネジメントの実現に貢献するものである。

**Q 8 1 - 2 9** 費用進行基準は「期中に震災対応のための突発的な業務が複数発生し、当該業務の予算、期間等を見積もることができないなど」とあるが、例えば、災害対応業務であって、業務の予算や期間等を見積もることができる場合に費用進行基準を採用することは可能か。

**A**

- 1 通則法第 46 条第 2 項で、独立行政法人は運営費交付金を適切かつ効率的に使用する責務があることが明確化された趣旨を踏まえるならば、突発的に業務が発生した場合にも当該業務の予算を見積もるよう努力することが必要である。
- 2 災害対応業務であっても、業務の予算や期間等を見積もることができる場合には、業務と運営費交付金の対応関係が明らかであることから、業務達成基準に基づいて収益化することになる。また、当該業務の発生によっても運営費交付金配分額を見直さなかった業務や、見直し後の配分額が明らかな業務についても同様に、業務と運営費交付金の対応関係が明らかであることから、業務達成基準によって収益化を行うことになる。

3 費用進行基準は極めて限定的な場合にのみ採用できる収益化方法であり、突発的な業務の発生等を理由に、安易に費用進行基準を採用することは適切ではない。

**Q81-30** 会計基準第81第5項において、中期目標及び中長期目標の期間の最後の事業年度（行政執行法人は毎事業年度）の期末処理において精算のために収益に振り替えられた金額については、臨時利益として計上するとあるが、具体的にはどのような勘定科目名称で表示すればよいか。

**A**

「運営費交付金精算収益化額」という名称を用いて表示することが望ましい。

**Q81-31** 特定の収益化単位の業務が、運営費交付金と自己収入を財源に行われる場合、会計処理はどのように行えばよいか。

**A**

1 特定の収益化単位の業務が運営費交付金と自己収入を財源に行われる場合、当該収益化単位の業務の運営費交付金配分額は、見積費用総額から自己収入見込額を控除して決定されると考えられる。この場合の会計処理としては、例えば、以下のような処理が考えられる。以下、具体的事例に則して説明する。

(1) X1 事業年度

- ① 二事業年度にわたり業務を実施する予定であり、X1 事業年度当初で費用総額は 2,500（X1 事業年度 2,000、X2 事業年度 500）と見込まれた。
- ② X1 事業年度には自己収入が 300 見込まれたため、当該事業年度に交付される運営費交付金から、1,700（当該事業年度の見積費用 2,000－自己収入 300）を運営費交付金配分額として設定した。
- ③ また、X2 事業年度の自己収入として 200 が見込まれたため、X2 事業年度の見積費用 500 から自己収入 200 を控除した 300 と合わせ、運営費交付金配分予定額を 2,000 とした。
- ④ 運営費交付金収益化のための業務の進行状況を測定する指標として、資金の投入割合（資金投入額／運営費交付金配分予定額）を選択した。
- ⑤ X1 事業年度における費用発生額は 1,400、自己収入は 300 であった。

<X1 事業年度における処理>

期中

現金預金	1,700	／	運営費交付金債務	1,700
業務費用	1,400	／	現金預金	1,400
現金預金	300	／	自己収入	300



期末

運営費交付金債務	1,190	運営費交付金収益	1,190
----------	-------	----------	-------

- 運営費交付金と自己収入の収入額割合に応じて支出額の財源に充当する。
- 運営費交付金で充当する費用額の算定：業務費用 1,400×運営費交付金配分額 1,700／(運営費交付金配分額 1,700+自己収入 300)=1,190
- X1 事業年度末進行状況（運営費交付金財源分）：59.5%=業務費用 1,190／運営費交付金配分予定額 2,000
- 収益化額の計算：運営費交付金配分予定額 2,000×X1 事業年度末進行状況 59.5%=1,190
- 運営費交付金債務繰越額：運営費交付金配分額 1,700－収益化額 1,190=510

(2) X2 事業年度

- ① X2 事業年度においては、交付された運営費交付金から 300（X2 事業年度の見積費用 500－自己収入見込額 200）を当該業務に係る運営費交付金配分額として設定した（X1 事業年度からの繰越額 510 と合わせて X2 事業年度の運営費交付金配分額は 810）。これにより、当該業務に係る運営費交付金配分予定額の全額について運営費交付金が配分された。
- ② X2 事業年度における費用発生額は 700、自己収入は 100 であった。

<X2 事業年度における処理>

期中

現金預金	300	運営費交付金債務	300
------	-----	----------	-----

業務費用	700	現金預金	700
------	-----	------	-----

現金預金	100	自己収入	100
------	-----	------	-----

期末

運営費交付金債務	810	運営費交付金収益	810
----------	-----	----------	-----

- X2 事業年度末進行状況：100%（業務完了のため）
- 収益化額の計算：運営費交付金配分額 2,000（X1 事業年度 1,700+X2 事業年度 300）×X2 事業年度末進行状況 100%－X1 事業年度収益化額 1,190=810

<各事業年度の費用、収益、損益額>

	X1事業年度	X2事業年度	合計
業務費用	1,400	700	2,100
運営費交付金収益	1,190	810	2,000
自己収入	300	100	400
損益	90	210	300

2 運営費交付金と自己収入を財源に業務が行われ、固定資産取得のための支出が行われる場合の会計処理としては、例えば、以下のような処理が考えられる。以下、具体的事例に則して説明する。

前提条件

(1) X1 事業年度

- ① 二事業年度にわたり業務を実施する予定であり、X1 事業年度当初で支出総額は 2,500 (X1 事業年度 2,000、X2 事業年度 500) と見込まれた。
- ② X1 事業年度には自己収入が 300 見込まれたため、当該事業年度に交付される運営費交付金から、1,700 (当該事業年度の見積費用等 2,000－自己収入 300) を運営費交付金配分額として設定した。
- ③ また、X2 事業年度の自己収入として 200 が見込まれたため、X2 事業年度の支出見積額 500 から自己収入 200 を控除した 300 と合わせ、運営費交付金配分予定額を 2,000 とした。
- ④ 運営費交付金収益化のための業務の進行状況を測定する指標として、資金の投入割合 (資金投入額/運営費交付金配分予定額) を選択した。
- ⑤ X1 事業年度における費用発生額は 1,400、固定資産取得額は 200 (減価償却費は省略)、自己収入は 300 であった。

<X1 事業年度における処理>

期中

現金預金	1,700	／	運営費交付金債務	1,700
業務費用	1,400	／	現金預金	1,400
固定資産	200	／	現金預金	200
現金預金	300	／	自己収入	300

期末

運営費交付金債務	170	／	資産見返運営費交付金	170
運営費交付金債務	1,190	／	運営費交付金収益	1,190

- 運営費交付金と自己収入の収入額割合に応じて支出額の財源に充当する。
- 運営費交付金で充当する固定資産取得額の算定：固定資産取得額 200×運営費交付金配分額 1,700/ (運営費交付金配分額 1,700+自己収入 300) =170
- 運営費交付金で充当する費用額の算定：業務費用 1,400×運営費交付金配分額 1,700/ (運営費交付金配分額 1,700+自己収入 300) =1,190
- X1 事業年度末進行状況 (運営費交付金財源分)：68%=資金投入額 1,360/運営費交付金配分予定額 2,000
- 収益化額の計算：運営費交付金配分予定額 2,000×X1 事業年度末進行状況 68%－資産見返運営費交付金振替額 170=1,190
- 運営費交付金債務の繰越額：運営費交付金配分額 1,700－収益化額 1,190－資産見返運営費交付金振替額 170=340

(2) X2 事業年度

- ① X2 事業年度においては、交付された運営費交付金から 300 (X2 事業年度の支出見積額 500－自己収入見込額 200) を当該業務に係る運営費交付金配分額と

して設定した（X1 事業年度からの繰越額 340 と合わせて X2 事業年度の運営費交付金配分額は 640）。これにより、当該業務に係る運営費交付金配分予定額の全額について運営費交付金が配分された。

- ② X2 事業年度における費用発生額は 700、固定資産取得額は 150（減価償却費は省略）、自己収入は 200 であった。

<X2 事業年度における処理>

期中

現金預金	300	運営費交付金債務	300
業務費用	700	現金預金	700
固定資産	150	現金預金	150
現金預金	200	自己収入	200

期末

運営費交付金債務	114	資産見返運営費交付金	114
運営費交付金債務	526	運営費交付金収益	526

- 運営費交付金と自己収入の収入額割合に応じて支出額の財源に充当する。
- 運営費交付金で充当する固定資産取得額の算定：固定資産取得額 150×運営費交付金債務残高 640／（運営費交付金債務残高 640＋自己収入 200）＝114
- X2 事業年度末進行状況：100%（業務完了のため）
- 収益化額の計算：運営費交付金配分額 2,000（X1 事業年度 1,700＋X2 事業年度 300）× X2 事業年度末進行状況 100%－X1 事業年度収益化額 1,190－X1 事業年度資産見返運営費交付金振替額 170－X2 事業年度資産見返運営費交付金振替額 114＝526

<各事業年度の費用、収益、損益、資産見返勘定振替額>

	X1事業年度	X2事業年度	合計
業務費用	1,400	700	2,100
運営費交付金収益	1,190	526	1,716
自己収入	300	200	500
損益	90	26	116
資産見返運営費交付金	170	114	284

- 3 上記A2の事例では、運営費交付金と自己収入の収入額割合に応じて支出額の財源に充当する方法を示したが、例えば、固定資産取得額について、運営費交付金あるいは自己収入を優先的に充当する方法も考えられる。

いずれの充当方法を採用するかは独立行政法人の長の運営上の判断によるが、充当方法によっては損益計算書の利益額が影響を受けることから、事後的に財源の充当の優先順位を決定するのではなく、独立行政法人の内部において業務実施以前（既存の業務については、新たな中期目標期間の開始以前を指す。）に充当財源を明確にしておくとともに、事業の性質等によって処理方法を明確にしておく必要がある。

4 また、A1、A2の事例では、運営費交付金収益化のための業務の進行状況を資金の投入割合(資金投入額/運営費交付金配分予定額)で測定する方法を示したが、支出見積額を基礎とした資金の投入割合(資金投入額/支出見積総額)で測定する方法なども考えられる。

例えば、以下のような処理が考えられる。以下、具体的事例に則して説明する。

(1) X1 事業年度

- ① 二事業年度にわたり業務を実施する予定であり、X1 事業年度当初で費用総額は2,500(X1 事業年度2,000、X2 事業年度500)と見込まれた。
- ② X1 事業年度には自己収入が300見込まれたため、当該事業年度に交付される運営費交付金から、1,700(当該事業年度の見積費用2,000－自己収入300)を運営費交付金配分額として設定した。
- ③ また、X2 事業年度の自己収入として200が見込まれたため、X2 事業年度の見積費用500から自己収入200を控除した300と合わせ、運営費交付金配分予定額を2,000とした。
- ④ 運営費交付金収益化のための業務の進行状況を測定する指標として、資金の投入割合(資金投入額/支出見積総額)を選択した。
- ⑤ X1 事業年度における費用発生額は1,400、自己収入は300であった。

<X1 事業年度における処理>

期中

現金預金	1,700	／	運営費交付金債務	1,700
業務費用	1,400	／	現金預金	1,400
現金預金	300	／	自己収入	300

期末

運営費交付金債務	1,120	／	運営費交付金収益	1,120
----------	-------	---	----------	-------

- 運営費交付金と自己収入の収入額割合に応じて支出額の財源に充当する。
- X1 事業年度末進行状況：56%＝業務費用1,400/支出見積総額2,500
- 収益化額の計算：運営費交付金配分予定額2,000×X1 事業年度末進行状況56%＝1,120
- 運営費交付金債務繰越額：運営費交付金配分額1,700－収益化額1,120＝580

(2) X2 事業年度

- ① X2 事業年度においては、交付された運営費交付金から300(X2 事業年度の見積費用500－自己収入見込額200)を当該業務に係る運営費交付金配分額として設定した(X1 事業年度からの繰越額580と合わせてX2 事業年度の運営費交付金配分額は880)。これにより、当該業務に係る運営費交付金配分予定額の全額について運営費交付金が配分された。
- ② X2 事業年度における費用発生額は700、自己収入は100であった。

<X2 事業年度における処理>

期中

現金預金	300	／	運営費交付金債務	300
業務費用	700	／	現金預金	700
現金預金	100	／	自己収入	100

期末

運営費交付金債務	880	／	運営費交付金収益	880
----------	-----	---	----------	-----

- X2 事業年度末進行状況：100%（業務完了のため）
- 収益化額の計算：運営費交付金配分額 2,000（X1 事業年度 1,700 + X2 事業年度 300）× X2 事業年度末進行状況 100% - X1 事業年度収益化額 1,120 = 880

<各事業年度の費用、収益、損益額>

	X1 事業年度	X2 事業年度	合計
業務費用	1,400	700	2,100
運営費交付金収益	1,120	880	2,000
自己収入	300	100	400
損益	20	280	300

- 5 財源の充当方法と同様に、業務の進行状況の測定方法によっては損益計算書の利益額が影響を受けることから、業務の進行状況の測定方法及び運営費交付金の収益化方法については、事業等の性質などを勘案し、独立行政法人において明確に定めておく必要がある。

**Q 8 1 - 3 2** 収益化単位の業務が、予定していた業務完了時期までに完了しなかった場合の会計処理はどうなるのか。

**A**

- 1 注解 6 1 第 2 項において、業務が完了した収益化単位の業務は、運営費交付金配分額を収益化し、未了の収益化単位の業務については、運営費交付金配分額を収益化単位の業務の進行状況に応じて収益化することとされている。
- 2 また、法人の長は、業務を開始する際に、業務の全体像を客観的に明らかにしたもの、例えば業務計画やロードマップ、工程表等を用いて収益化単位の業務完了の考え方を明確化するものとされているため、業務の実施に必要不可欠な行為が行えなかったことにより、年度末までに当該業務計画等で明らかにされている「業務完了」とならない場合には、当然に未了の収益化単位の業務として会計処理を行うことになる。
- 3 業務の実施に必要不可欠な行為が行えず、業務が未了となった場合、明確になっ

ている業務完了の考え方を基に、業務未了であることを主務大臣や国民、監事や会計監査人等に対して説明できるようにする必要がある。

- 4 なお、法人の長が「完了までに複数年を要する」ことを合理的に説明できないため、当該収益化単位の業務を、単年度で完了するとみなしている場合（Q 8 1 - 2 5 A 5 参照）には、業務完了時期の延長は認められず、年度末の到来を業務完了とみなして会計処理を行う。

**Q 8 1 - 3 3** 運営費交付金は、事業年度開始時点にその全額を収益化単位の業務及び管理部門の活動に配分することなく、その一部を運営費交付金債務のまま留保することはできるのか。

**A**

- 1 注解 6 0 において、法人の長は事業年度開始時点に、収益化単位の業務及び管理部門の活動に対応する運営費交付金の配分額を示すことが定められている。
- 2 法人の長が運営費交付金の配分額を示す過程において、法人の長のマネジメントの考え方によっては、例えば不測の事態に備える必要性が認められる場合には、当該事項のために必要な額を運営費交付金債務のまま留保しておくことも認められると考えられる。
- 3 当該事項のために留保した必要な額（以下「配分留保額」という。）は、適切な時期に収益化単位の業務として配分すること及び次年度に繰り越すことが考えられる。
- 4 ただし、Q 8 1 - 1 に記載した、原則として業務達成基準により運営費交付金債務を収益化することとしている会計基準の趣旨や、独立行政法人には効果的かつ効率的な業務運営が求められ、必要最小限の財務基盤で質の高い業務を確保していく必要があることを踏まえれば、配分留保額に対し、運営費交付金配分額の見直しに伴う増額を行うことは認められない。
- 5 また、配分留保額を収益化単位の業務に配分する場合には、第 3 四半期末までに確定することが求められ、第 4 四半期に見直す場合には、法人の責めに帰さないコントロール不可能な業務を取り巻く環境の変化など、通常想定することが困難な事象に伴う業務の大幅な追加あるいは縮小が生じた場合に限られる（Q 8 1 - 2 1 参照）。

「単年度で業務完了するとみなした上で会計処理を行う」収益化単位の業務（Q 8 1 - 2 5 A 5 参照）や期間進行基準による収益化を行う管理部門の活動（複数年にわたって収益化を行う活動を除く。）において、資材調達業者の倒産や自然災害の影響などの自己の責任ではない事由といった、通常想定することが困難な事象に伴う業務の大幅な縮小が生じた場合、A 4 にかかわらず、具体的な使用見込みがあり必要性が認められる額の範囲内に限り配分留保額を増額することが認められる。

- 6 なお、次年度に繰り越すことになった場合、附属明細書の運営費交付金債務残高の明細には、債務残高の今後の使用見込みについて、その繰越事由と必要性を具体

的に記載することになる。

7 さらに、注解6 1第6項のとおり、中期目標等の期間の最後の事業年度に運営費交付金債務が残る場合には、当該残額は、別途、精算のための収益化を行うこととなるが、配分留保額についても中期目標等の期間の最後の事業年度に残額があれば当然に収益化を行うこととなる。

8 政策実施機能の最大化を図る観点から、法人の長の判断の下、各収益化単位の業務の運営費交付金配分額を超過して支出することができる(Q 8 1 - 2 1 A 8 参照)が、第4 四半期において、当該超過支出を、配分留保額(A 5 後段の規定により増額した額を除く。)から賄うことも考えられる。

この場合、適切な予算管理体制を整備する観点から、第3 四半期末までに運営費交付金配分額の確定を求める会計基準の趣旨に反するため、当該超過支出の財源となった運営費交付金債務の収益化を行うことは認められない。

なお、当該超過支出の財源となった運営費交付金債務は次年度以降に繰り越されるため、A 6 に従い、附属明細書の運営費交付金債務残高の明細に、債務残高の今後の使用見込みについて、その繰越事由と必要性を具体的に記載することになるが、当該債務残高の今後の使用見込みは存在しないため、中期目標等の期間の最後の事業年度において収益化する予定である旨の記載を行う必要がある。

**Q 8 1 - 3 4** 注解6 1第3項において、「管理部門の活動は運営費交付金財源と期間的に対応していると考えられる。そのため、管理部門の活動に限り、一定の期間の経過を業務の進行とみなし、運営費交付金債務を収益化することを認める。」とあるが、管理部門の活動に業務達成基準を適用することは認められるか。

**A**

注解6 1第3項は、一般的に管理部門の活動は、運営費交付金財源と期間的に対応していることを前提としたものである。したがって、管理部門の活動のうち、業務の進行状況と運営費交付金の対応関係を明確に示すことができる部分については、原則どおり業務達成基準を採用することは認められる。この場合、業務完了については、業務の全体像を客観的に明らかにしたもの、例えば業務計画やロードマップ、工程表等を用いた上で、業務完了の考え方の合理性を主務大臣や国民、監事や会計監査人等に対して説明できるようにする必要がある(Q 8 1 - 2 5 参照)。

**Q 8 2 - 1** 施設費により受け入れた金額は、全額独立行政法人の資産計上の対象となるべきものか。施設費で執行する固定資産の取得に関連して、固定資産の取得原価を構成しない支出についてはどのような会計処理となるのか。

**A**

1 施設費を財源として固定資産を取得した場合であって、当該支出のうち固定資産の取得原価を構成しない支出については、当期の費用として処理することとなるが、

この場合の施設費の会計処理については、費用相当額は、施設費収益の科目により収益認識を行い、資本剰余金への振替は行わないことになる。

- 2 上記1に関連して、施設費を財源として支出することが可能な経費の範囲は、当該施設費の交付決定や交付要綱の内容により判断する必要があるが、附帯事務費として支出することが認められる経費は、設計料、検査・監督等の資産取得のために直接必要となる経費に限られ、独立行政法人職員の人件費等の間接的な経費は含まれないものと考えられる。
- 3 また、施設費は国においては、公債発行対象経費である施設整備費補助金として予算に計上されるが、その計上額は、独立行政法人の要望を基礎として主務省で予算要求を行うことから、独立行政法人が、施設費の要望額を計算するに際しては、固定資産の原価を構成するものに限り施設費に計上し、費用処理すべき項目については、含めないようにすることが要請される。

**Q 8 2 - 2** 施設費はその全額が前もって交付されるのではなく、最終的に施設が完成した後に施設整備費補助金の請求を行って交付されるため、国の出納整理期間である翌事業年度の4月に交付される場合がある。この場合、未収金の計上は可能か。

**A**

- 1 施設費は国の予算上は施設整備費補助金として計上され、補助金等に係る予算の執行の適正化に関する法律等の規定に従って交付され、独立行政法人の資金繰り等を考慮して概算で交付される場合もあるし、補助事業の完了後に精算交付される場合もある。
- 2 出納整理期間である翌事業年度の4月に交付される施設費は精算交付の場合に限られる。このため、補助金交付決定通知書等に記載された補助事業が補助事業の期間内に完了しており、交付決定通知書等に記載された補助金等額の交付が確実であると見込まれる場合には、未収金を計上することができる。

**Q 8 2 - 3** NTT無利子貸付金を財源として施設の整備（会計基準第87第1項の特定の償却資産に該当する。）を行った場合及び当該資金の償還時の会計処理はどのようなになるのか。

**A**

- 1 NTT無利子貸付金制度には、三つの事業形態があるが、独立行政法人に交付される無利子貸付金は、その償還時に償還金補助が行われるタイプであり、独立行政法人から見れば、結果的には施設費補助金等によって施設の整備を行った場合と同様の経済的効果をもたらすものである。したがって、NTT無利子貸付金の償還が終了した時点では、施設費により会計基準第87第1項の特定の償却資産を整備した場合と同様の貸借対照表となるような会計処理を行うことが適切であると考えられる。
- 2 具体的な会計処理は、次のようになる。



- ① NTT無利子貸付金により施設の整備（会計基準第87第1項の特定の償却資産）を行ったとき（無利子借入金1,000により建物1,000を取得）

現金預金	1,000	無利子借入金	1,000
------	-------	--------	-------

建物	1,000	現金預金	1,000
----	-------	------	-------

- ② NTT無利子貸付金の償還時補助金の交付を受け、償還を行ったとき（償還時補助金500の交付を受け、同額の無利子借入金を償還）

現金預金	500	預り補助金等	500
------	-----	--------	-----

無利子借入金	500	現金預金	500
--------	-----	------	-----

預り補助金等	500	資本剰余金	500
--------	-----	-------	-----

- 3 なお、このような会計処理が認められるのは、償還時の補助を含めNTT無利子貸付金に係る制度が法定されているからであり、NTT無利子貸付金制度に係る会計処理を他の事象にそのまま適用することは認められない。

**Q 8 3 - 1** 補助金等は交付を受けた際には預り補助金等として整理し、補助金等の交付の目的に従った業務の進行に応じ収益化することとされているが、具体的には、どのように収益化すればよいのか。

**A**

- 1 補助金等は独立行政法人が行う業務のうち、特定の事務事業に対して交付されるものであり、補助金等の交付の対象となる事務事業の範囲は交付決定通知書等で具体的に示されている。
- 2 したがって、交付決定通知書等で示された業務の進行に応じ、具体的には当該業務に係る経費の支出に応じて収益化することになる。

**Q 8 3 - 2** 補助金等を財源として会計基準第87第1項の特定の償却資産を取得することは可能か。

**A**

独立行政法人制度の基本的な仕組みとして、独立行政法人の会計上の財産的基礎となる固定資産の取得については、出資による方法と施設費による方法が予定されており、補助金等による方法は予定されていない。したがって、補助金等により会計基準第87第1項の特定の償却資産を取得することは予定されていない。

**Q 8 3 - 3** 補助金等が既に実施された業務の財源を補填するために精算交付された場合には、補助金等の交付を受けたときに収益化する（注解63）こととされているが、既に実施された業務には棚卸資産の取得も含まれるのか。また、精算交付が翌年度になされる場合、補助金等を未収計上することはできるのか。

**A**

- 1 補助金等は独立行政法人の業務のうち、特定の事務事業に対して交付されるものであり、補助金等の交付の目的、補助する経費の範囲等は、補助金等の交付決定通知書、交付要綱等により明らかにされており、補助金等を充てられる支出であるか否かはこれらにより判断することになる。
- 2 注解6 3 第1項で想定している補助金等の精算交付は、特定の事業の収支差額について決算額を基礎として交付される補助金等であり、質問にある棚卸資産の取得費を事後に精算交付する補助金等は想定されない。なお、補助事業は、補助金等の交付決定後に実施するのが原則であり、補助金等の交付決定前に購入した棚卸資産の取得費に補助金等を充てることは、補助金等に係る予算の執行の適正化に関する法律違反となり、罰則が課せられる場合もあり得る。
- 3 既に実施された業務に対する精算交付がなされる場合において、精算交付時期が翌事業年度になるときは、Q 8 2 - 2 の施設費を未収計上できる場合の要件に準じて判断の上、未収計上できるものとする。

**Q 8 3 - 4** 補助金等を財源として「重要性が認められる棚卸資産」を取得した場合にはどのような会計処理をすればよいか。

**A**

- 1 補助金等を財源として「重要性が認められる棚卸資産」(販売するために保有するものを除く。)を取得した場合の会計処理については、会計基準第8 3 第4項(2)において、預り補助金等を資産見返勘定へ振り替えることとし、また、当該棚卸資産を消費した際には、資産見返補助金等戻入として収益に振り替えることとされている。
- 2 この会計処理は、独立行政法人の経営努力を促進するインセンティブ機能改善の一環として、平成27年1月の会計基準等の改訂で見直されたものである。
- 3 なお、この改訂は平成27年4月以降取得する棚卸資産に対して適用されることとなる。

**Q 8 4 - 1** 事後に財源措置が行われる特定の費用に係る会計処理について、注解6 4に掲げられている例示のほかにはどのようなものが考えられるのか。

**A**

注解6 4に例示している貸倒損失のほかには、独立行政法人が有する貸付金等の債権について特定の事由によりその償還を免除した場合に当該免除額相当額を翌事業年度以降に国が財源措置するようなケースが想定されるが、要件に照らして限定的に考える必要がある。

**Q 8 4 - 2** 中期計画の最終年度において、次の中期計画において財源措置すること

が予定される特定の費用が発生し、当該金額を未収財源措置予定額として資産に計上した場合、当該未収財源措置予定額は次期中期目標期間に繰り越せるのか。

**A**

会計基準第84及び注解64は、次期中期目標期間に繰り越すことがあり得ることを前提とした規定である。なお、未収財源措置予定額として計上が認められるのは、財源措置を行う費用の範囲、時期、方法等が中期計画等で明らかにされていることが必要であり、この財源措置の時期が、当該中期目標期間に限られている場合は繰り越せないことになる。

**Q85-1** 会計基準第85第1項(2)にいうところの寄附金を預り寄附金として計上するための「用途の特定」とは、具体的にどのように行えばよいのか。

(関連項目：第14 負債の定義)

**A**

- 1 寄附金は、寄附者が独立行政法人の業務の実施を財政的に支援する目的で出えんするものであって、その本来的な性格は、独立行政法人にとって直ちに会計的な意味での負債に該当するものとはいえない。したがって、法人が寄附金を受領した時点で預り寄附金として負債に計上するためには、基準が規定する負債の定義に合致することが必要であって、受領した寄附金の全てについて預り寄附金として負債計上できるとするものではない。負債の定義に合致しない場合には、企業会計の慣行に立ち返り、受領時点で寄附金相当額を収益に計上することになる。
- 2 会計基準第14第1項では、「独立行政法人の負債とは、過去の事象の結果として独立行政法人に生じている現在の義務であり、その履行により独立行政法人のサービス提供能力の低下又は経済的便益を減少させるもの」と規定している。独立行政法人会計基準における負債に計上するには、その前提として、当該寄附金の受領が独立行政法人に何らかの現在の義務を生じさせていることが必要である。
- 3 このような観点から、会計基準では、①寄附者がその用途を特定した場合及び②寄附者が特定していなくとも独立行政法人が使用に先立ってあらかじめ計画的に用途を特定した場合において、負債に計上すると規定されたところである。
- 4 用途の特定の程度については、この趣旨に従い、独立行政法人において寄附金を何らかの特定の事業のために計画的に充てなければならない責務が生じていると判断できる程度、すなわち、法人に対して当該寄附金の使用状況について管理責任が問える程度に特定されていることが必要である。
- 5 具体的には、独立行政法人の業務に使用するといった漠とした程度では不十分であり、当該法人の業務に関連した用途の種類、使用金額、使用時期などが明確になっていることが必要と考える。
- 6 特定の方法については、典型的には、中期計画において定めることを想定しているが、中期計画において特定することが客観的に難しいと判断される場合には、寄

附金受領後使用するまでに当該寄附金の使途を定めた事実が事後的に検証可能な事例においても、中期計画において特定した場合に準じた取扱いも認められるものとする。

**Q 8 5 - 2** 預り寄附金について、1年以内に使用されないと認められるものは長期預り寄附金として表示されるものと考えているが、使途を特定した場合に、その使途の発生時期が明確でない場合にはどのように処理するのか。

**A**

寄附金について、使途を特定するというのは、「独立行政法人において寄附金を何らかの特定の事業のために計画的に充てなければならない責務が生じていると判断できる程度、すなわち、法人に対して当該寄附金の使用状況について管理責任が問える程度に特定されていることが必要」（Q 8 5 - 1の回答4参照）であり、1年以内に使用されるかどうか分からない程度に使用時期が不明確な場合は使途を特定した寄附金に該当しないことになる。

**Q 8 5 - 3** 会計基準第85第1項(2)の「当該使途に充てるための費用」とは、いわゆる間接費を含めてよいのか。すなわち、寄附金を財源として特定の業務を行った結果増加することとなった管理費等の費用も「当該使途に充てるための費用」に含まれると解してよいのか、それとも特定の業務に関連するものとして直接的に把握できる費用のみを「当該使途に充てるための費用」と解するのか。

**A**

寄附金の使途として定めた内容を実施するために発生した費用については、その同額を預り寄附金から収益に振り替えることになるが、ここでいう費用とは直接的か間接的かを問わない。したがって、管理部門などの費用についても、それが適切に管理され寄附金の使途を実施するために発生したものであることを説明できるのであれば、「寄附金の使途に充てるための費用」に含めることが認められる。

**Q 8 5 - 4** ある事業の実施の財源として使途が特定された寄附金 15 百万円を受け入れ、当該事業を実施したが、当該事業には間接費も含め 13 百万円の支出となった。この場合の会計処理はどのようになるのか。

**A**

- 1 会計基準第85第1項(2)では、「寄附者がその使途を特定した場合又は寄附者が使途を特定していなくとも独立行政法人が使用に先立ってあらかじめ計画的に使途を特定した場合において、寄附金を受領した時点では預り寄附金として負債に計上し、当該使途に充てるための費用が発生した時点で当該費用に相当する額を預り寄附金から収益に振り替えなければならない。」とされている。
- 2 したがって、受け入れた寄附金は〇〇事業の実施に当たり寄附者から使途特定さ

れたものであるので、受け入れた15百万円は預り寄附金として処理し、当該費用の発生した時点で当該費用相当額について預り寄附金を取り崩して寄附金収益として収益計上されることになる。なお、「当該費用に相当する額」には、管理部門などの費用も含めることができるとされている（Q85-3の回答参照）が、これらを含めてもなお、当該費用に相当する額が受け入れた寄附金の額よりも下回った場合については、用途が特定された事業が終了した時点で、受け入れた寄附金に対する負債性はなくなると考えられるので、預り寄附金全額を取り崩し、寄附金収益として処理するものと考えられる。

#### **Q85-5**

- (1) 寄附金で購入した償却資産の耐用年数が中期計画の期間より長い場合、当該資産及び資産見返負債は中期計画期間を繰り越せるのか。
- (2) 寄附金を財源として、中期計画の想定範囲外で非償却資産を取得した場合、当該資産及び資産見返負債は中期計画期間を繰り越せるのか。

#### **A**

- 1 独立行政法人が寄附金を受け、寄附者又は法人が当該寄附金の用途を特定したときには、まず、会計基準第85第1項により、その用途を定めた寄附金の額と同額を預り寄附金として負債に計上する。次に、その特定された用途として、①中期計画等で想定していない非償却資産を購入した場合や、②償却資産を購入した場合には、会計基準第85第2項(2)により、資産取得額と同額を預り寄附金から別の負債項目である資産見返寄附金へ振り替えることになる。
- 2 このような用途の定めがある寄附金については、その特定された用途に沿って計画的に業務を行っていくことが寄附者の意思を反映した法人の責務であると考えられ、この責務は中期計画の期間とは関係がないので、預り寄附金は中期計画期間には連動しない負債としての性格を持つことになる。したがって、預り寄附金は中期計画期間が終了しても、当該用途に沿った費用が発生するまで負債のまま計上される（注解65参照）。この、中期計画期間と連動しない負債としての性格は、資産の取得に伴って預り寄附金から振り替えられた負債である資産見返寄附金についても同様なので、購入した資産が貸借対照表に資産として計上されている間は、資産見返寄附金も中期計画期間を越えて存続することになる。
- 3 なお、寄附金の用途に基づいて実施していた業務が終了した場合には、新たに別の用途が定められない限り、その時点で残っている預り寄附金や資産見返寄附金は収益化されることになる。

**Q85-6** 会計基準第85第2項(2)にいう「当該資産が非償却資産であって、上記(1)に該当しないとき」（すなわち、中期計画の想定範囲外）とは、具体的にどのような状況を想定しているのか。この場合においては、当該非償却資産に相当する

額を資産見返寄附金に計上したままとしておくのか、それともいずれかの時点で収益化を行うのか。

**A**

- 1 会計基準第85第2項(2)の「当該資産が非償却資産であって、上記(1)に該当しないとき」とは、独立行政法人が寄附金を受け、寄附者又は独立行政法人によって当該寄附金の使途として特定の業務を実施することが定められ、そのために土地などの非償却資産を取得したものの、このような使途が主務大臣の認可を受けた中期計画に記載されていなかったような場合を指している。この場合には、使途が定められた時点でまず寄附金と同額が預り寄附金として負債計上されることになるが、資産を取得した際の扱いとしては、主務大臣の監督の下で行う計画的な資本増強とはいえないため、資本剰余金ではなく資産見返寄附金へ振り替えることになる。
- 2 この場合には、取得資産が非償却資産であるので、当該資産を保有している限り、中期計画期間の終了とは関係なく、資産見返寄附金として計上され続けることになる。

**Q 8 5 - 7** 寄附金について使途を定めない場合には、結局のところ当該寄附金は国庫に納付されてしまうのか。

**A**

- 1 寄附者や独立行政法人が寄附金について何らその使途を特定しなかった場合においては、企業会計の慣行に立ち返り、寄附金は当該事業年度の収益として計上されることとなる。この場合において、結果的には当該年度に利益が出やすい構造になるものと推察される。
- 2 当該利益のうち通則法第44条第1項によって、積立金として整理されたものについては、同条第4項に従い、個別法に定めるところによって処理される。したがって、個別法の規定に従って処理した結果、国庫に納付されるものもあり得る。

**Q 8 6 - 1**

- (1) 受託研究収入のように、初年度に受託収入を得て、複数年度にわたってサービス（研究）を行う場合、最終年度にサービス（研究）成果が得られることから、サービスの実現がなされた場合、各年度に発生している費用についてはどのように考えるのか。
- (2) 例えば、次のような処理案が考えられるのか。
  - ① 各年度の費用をサービスとして認識して、費用に対応する受託収入を収益化する（一種の費用進行）。
  - ② 各年度の費用を建設仮勘定のような仮勘定科目を設け最終年度において、サービスの実現時に費用と収益を対応させる。

**A**

- 1 設問の例にあるような受託研究収入など、いわゆる自己収入の会計処理は、会計

基準第86によることになる。すなわち、「独立行政法人がそのサービス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。」ことになる。

- 2 問題は実現主義における実現とは何かということであるが、会計学の通説では、①財貨を引き渡し又は役務を提供し、②それと引き換えに流動性ある対価を獲得することを指すとされ、具体的には、販売基準として適用されているところである。
- 3 この観点に立って販売基準を原則的な収益認識基準とみなせば、設問の例のような事案においては、最終年度においてサービス（研究）成果が得られ、当該サービス成果を委託者に引き渡した時点で、一括して収益を計上し、それに合わせて、それまでの年度に発生した費用は最終年度まで計上を繰り延べる会計処理を行うのが原則と考えられる。したがって、設問(2)の事例では原則②のような会計処理を行うのが適切と考える（なお、費用を繰り延べるための勘定科目は、仮勘定科目ではなく、仕掛品が適切ではないかと考える。）。
- 4 なお、請負契約の場合であって、契約締結の段階で総収益と総原価が当事者間で合意されており、かつ、契約の結果について信頼性をもって見積もることができるような場合には、サービス（研究）の進行程度に応じて収益を認識する進行基準的な考え方も採り得るものと考えられる。
- 5 簡単な数値例で完成基準を適用した場合と進行基準を適用した場合の違いを示すと以下のとおり。なお、5年契約で、1年目に受託収入100を現金で受領、毎年の費用は15で現金払い、サービスは均等に進行すると仮定する。

	完成基準				進行基準			
1年目	(借) 仕掛品 15	(貸) 現金 15	現金 100	前受金 100	(借) 費用 15	(貸) 現金 15	現金 100	前受金 80
								収益 20
2年目	仕掛品 15	現金 15			費用 15	現金 15	前受金 20	収益 20
3年目	仕掛品 15	現金 15			費用 15	現金 15	前受金 20	収益 20
4年目	仕掛品 15	現金 15			費用 15	現金 15	前受金 20	収益 20
5年目	仕掛品 15	現金 15	前受金 100	収益 100	費用 15	現金 15	前受金 20	収益 20
			費用 75	仕掛品 75				

**Q86-2** 注解67では、国又は地方公共団体からの受託による収益と他の主体からの受託による収益は区別して表示することとされているが、国からの受託収入には他の独立行政法人や特殊法人等を含めて考えてよいか。

**A**

国又は地方公共団体以外の法人である独立行政法人や特殊法人等からの受託収入

については、これらの法人で支出される委託費が国庫から交付される資金を財源としている場合も想定されるが、表示区分上は、国からの受託収入は国から直接受託を受ける場合とし、他の独立行政法人や特殊法人等からの受託である場合には、他の主体からの収益に計上することとする。

#### Q 8 7 - 1

- (1) 会計基準第 8 7 第 1 項の特定の償却資産に該当する資産の範囲如何。
- (2) 資本剰余金に計上されている償却資産及び現物出資の償却資産が該当するのか。目的積立金で購入した償却資産はどうか。
- (3) 主たる目的である研究開発用として所有している資産から副産物等の販売収入がある場合、ここでいう特定の償却資産に該当するのか。

#### A

- 1 会計基準第 8 7 第 1 項の特定の償却資産に該当すると判断するには、当該独立行政法人の財務構造等を勘案して主務大臣が、その減価に対応すべき収益の獲得が予定されないものとして、あらかじめ取得時までに独立行政法人の外から個別に資産を特定していることが必要であって、直ちに資本剰余金に計上されている償却資産や現物出資の償却資産が該当するものではない。したがって、主務大臣が、当該資産の使用目的等に照らし合わせ、減価に対応する収益を獲得することが可能であるかどうかを個々に判断して特定することになる。
- 2 また、ここでいう特定の償却資産とは、当該資産に投下された資本を当該資本から獲得される収益によって回収できない資産のことを指すものである。したがって、当該資産の稼動によって生じる販売物の価格設定において当該資産の減価分を織り込まず、それが資産の保有目的から妥当である場合には、ここでいう特定の償却資産に該当するものと考えられる。
- 3 なお、外側から特定する方法としては、具体的には、主務省令において対象資産あるいは特定の要件や手続を規定することが適当と考えられる。

#### Q 8 7 - 2

- (1) 現物出資財産のうち、減価に対応すべき収益の獲得が予定されていない固定資産は、①貸借対照表上において、有形固定資産（資産の部）と政府出資金（純資産の部）に計上するのか、②貸借対照表上において、有形固定資産（資産の部）と資本剰余金（純資産の部）に計上するのか。
- (2) 上記①の場合には、現物出資の償却資産で、収益の獲得が予定されない償却資産の減価償却に相当する額は資本剰余金の減価償却相当累計額（－）に計上されるので、資本剰余金合計がマイナスになることもあり得るのか、それでもよいのか。  
（関連項目：第 5 7 純資産の表示項目）



**A**

独立行政法人が政府から有形固定資産の現物出資を受けた場合には、貸借対照表上、当該資産の評価額が有形固定資産に、またその同額が政府出資金に計上される（譲与でなく現物「出資」である以上、資本剰余金となることはあり得ない）。当該資産が、「その減価に対応すべき収益の獲得が予定されないもの」として特定された場合には、当該資産の減価償却に相当する額は、資本剰余金の控除項目である減価償却相当累計額として計上することになるが（会計基準第57第2項、第87第1項参照）、他に資本剰余金がない場合には、控除後の資本剰余金合計（広義の資本剰余金）がマイナスとなることもある。

**Q87-3** 受託研究費で購入した償却資産で、その減価に対応すべき収益の獲得が予定されていないものの会計処理はどうか。

- ① 受託研究費で償却資産を購入した年度で一括費用処理する。
- ② 会計基準第87第1項にいう特定の償却資産として、減価償却に相当する額は損益計算書の費用には計上せず、資本剰余金を減額する。
- ③ 減価償却費を計上する。

**A**

- 1 受託研究は、独立行政法人にとって受託収入として収益を獲得することを予定する活動であるので、受託研究にしか使用しない資産について会計基準第87が適用されることはあり得ないことになる。
- 2 また、受託研究については、研究のための費用を投入することによって受託収入として収益を獲得することが確実な活動であるため、研究開発基準が適用される研究活動には当たらないものと考えられる。
- 3 したがって、外部からの受託研究のために償却資産を取得する場合であって、当該資産が特定の受託研究のためにしか用いられない見通しであるときには、当該資産はその研究の使用予定期間に合わせて償却して費用化することになる。

**Q87-4** 取得後償却終了以前の途中の段階で、会計基準第87第1項による特定の償却資産に変更することはできるのか。また、一旦、会計基準第87第1項による特定がされた償却資産を、途中で変更し、通常の減価償却を行うものとすることは可能か。

**A**

- 1 会計基準第87第1項による減価償却の会計処理は、運営費交付金に依存する独立行政法人については、資産の減価分が通常は運営費交付金の算定対象とならず、また、減価分を運営費交付金以外の収益によって充当することも考えられないなどといった状況にあることから、このような資産に限った例外的な扱いとして行われるものである。一般的には、資産を取得する際にその資産による収益獲得可能性を

推定することが可能と考えられ、また、資産の取得後にその見通しを安易に変更することは好ましくないと考えられることから、注解68では会計基準第87のルールが適用される資産の特定を資産の取得前に行うこととしている。

- 2 しかしながら、理論的には、取得後の事情の変更により収益構造が大幅に変化し、更新のための財源の負担者を変更することが決定している場合に、指定の解除又は追加指定を行うことが排除されているわけではない。ただし、資産の特定は主務大臣により法人の外部から行われることを想定しているので、主務大臣がこのような指定の解除又は追加を行うためには、別途省令上の規定の整備を行う必要がある。

**Q87-5** 会計基準第87第1項の特定の償却資産を取り替えた後の償却資産は、会計基準第87第1項による特定の償却資産となるのか。

**A**

会計基準第87第1項の会計処理が適用されていた特定の償却資産を建て替え等で取り替えた場合には、取替え後の資産が「その減価に対応すべき収益の獲得が予定されないもの」に該当するかを改めて判断し、該当する場合には会計基準第87第1項の会計処理を行うことになる。

**Q87-6** 施設費を財源として取得した会計基準第87第1項の特定の償却資産について天災・事故等による毀損が生じた。この際に、受領した保険金をもって滅失資産と同様に特定の償却資産たる代替資産を取得した場合の会計処理はどのようになるか。

**A**

- 1 会計基準第87第1項では、「独立行政法人が保有する償却資産のうち、その減価に対応すべき収益の獲得が予定されないものとして特定された資産については、当該資産の減価償却相当額は、損益計算上の費用には計上せず、資本剰余金を減額するものとする。」とされている。
- 2 一方、設問のように特定の償却資産に係る保険金をもって特定の償却資産たる代替資産を取得した場合に、仮に受取保険金を収益として取り扱えば多額の利益が損益計算書に計上されることになり、代替資産に係る減価償却に相当する額は資本剰余金から控除されることとの均衡を失する結果となる。また、滅失資産の財源が施設費であれば拠出者の意思を尊重して代替資産の取得財源も資本化する必要があるものと考えられる。
- 3 したがって、滅失資産の財源が施設費であって、代替取得資産が特定の償却資産化された場合には保険金のうち代替資産の取得価額を資本剰余金として処理することが妥当であると考えられる。なお、独立行政法人において圧縮記帳は認められない。

<例示>

火災の発生により、建物（取得価額100、減価償却累計額60）が滅失し、当該

建物に係る受取保険金 100 により新たな建物 95 を取得した。

① 滅失資産の仕訳

資本剰余金	100	建物	100
減価償却累計額	60	減価償却相当累計額	60

② 保険金入金の仕訳

現金預金	100	未決算勘定	100
------	-----	-------	-----

③ 代替資産取得時の仕訳

建物	95	現金預金	95
未決算勘定	100	資本剰余金	95
		保険差益（臨時利益）	5

**Q 8 7 - 7** 会計基準第 8 7 第 1 項の特定の償却資産に運営費交付金財源で改修を行い資本的支出があった場合、当該資本的支出に係る減価償却の会計処理はどのようなのか。

**A**

特定の償却資産の減価をその他行政コストに計上する処理は、その減価に対応すべき収益の獲得が予定されない場合に限られている。設問の場合には、資本的支出を行ったときに当該資本的支出相当額を運営費交付金債務から資産見返運営費交付金に振り替え、当該資本的支出に係る資産の減価償却に相当する額を取り崩して資産見返運営費交付金戻入として収益に振り替える。

**Q 8 7 - 8** 会計基準第 8 7 第 2 項の有形固定資産及び無形固定資産を除く承継資産のうち特定された資産に係る費用相当額についてはどのように会計処理を行うのか。また、過年度に費用処理された承継資産が新たに特定された場合、どのように会計処理を行うのか。

**A**

1 会計基準第 8 7 第 2 項では「独立行政法人が取得した有形固定資産及び無形固定資産を除く承継資産のうち、その費用相当額に対応すべき収益の獲得が予定されないものとして特定された資産については、当該資産の費用相当額は、損益計算上の費用には計上せず、資本剰余金を減額するものとする。」とされている。具体的には、費用相当額についてその他行政コストに計上することと同時に、貸借対照表においてその他行政コスト累計額として資本剰余金を減額することとなる（Q 2 0 - 2 参照）。

<例示>

特定された承継資産である貯蔵品について、当期において 50 費消した。

承継資産に係る費用相当累計額 （承継資産に係る費用相当額）	50	貯蔵品	50
----------------------------------	----	-----	----

2 承継資産に係る費用が過年度に計上されており、当期において取得前に特定されたとみなされた場合は、過年度に計上された費用の合計額を「承継資産の特定に伴う利益」の科目で臨時利益に振り替えるとともに、その他行政コストを計上することとする。この場合も、A1と同様に、その他行政コストの計上と同時に、その他行政コスト累計額を計上することとなる（Q20-2参照）。この金額に重要性がある場合には、行政コスト計算書及び損益計算書にその内容を注記することとする。また、「承継資産の特定に伴う利益」は、独立行政法人の業務運営に関して国民の負担に帰せられるコストの計算上、運営費交付金収益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として控除しない。なお、承継資産の特定の要件や手続の規定については、主務省令で定める必要があることに留意する。

<例示>

承継資産である棚卸資産について、当期において取得前に特定されたとみなされた。過年度に計上した当該資産に係る費用は70である。

承継資産に係る費用相当累計額 (承継資産に係る費用相当額)	70	承継資産の特定に伴う利益	70
----------------------------------	----	--------------	----

<注記例>

(行政コスト計算書関係) 承継資産に係る費用相当額のうち、70は過年度に計上した費用分であります。
(損益計算書関係) 臨時利益に計上した承継資産の特定に伴う利益70は、過年度に計上した費用に見合う収益であります。

**Q88-1** 会計基準第88「賞与引当金に係る会計処理」は具体的にどのように行えばよいか。

**A**

- 1 賞与について、会計基準第88の要件に該当する場合には、賞与引当金を計上することに加えて、賞与引当金見返を計上するとともに、賞与引当金見返に係る収益を計上する必要がある。
- 2 また、引当金の取崩時には会計基準第81第7項に基づき、引当金見返とそれに見合う運営費交付金債務とを相殺する必要がある。
- 3 これらの財源措置が運営費交付金により行われることが明らかな場合の賞与の会計処理について、以下に具体的な事例に則して、説明を加える。

前提条件

法人の全職員の賞与に充てるべき財源措置が運営費交付金によってなされることが中期計画で明らかにされている。

X1年3月31日における賞与引当金残高及び賞与引当金見返残高は180である。

X1年5月1日に運営費交付金が1,000入金された。

X1年6月30日に賞与320を支給した。

X1年12月10日に賞与290を支給した。

X2年3月31日において、X2年6月30日に支給すると見込まれる賞与は300であった。

(1) X1年5月1日

運営費交付金の入金

現金	1,000	運営費交付金債務	1,000
----	-------	----------	-------

(2) X1年6月30日

賞与の支給①

賞与引当金	180	現金	320
賞与	140		

引当金の取崩し（賞与の支給）に伴う、引当金見返と運営費交付金債務の相殺

運営費交付金債務	180	賞与引当金見返	180
----------	-----	---------	-----

(3) X1年12月10日

賞与の支給②

賞与	290	現金	290
----	-----	----	-----

(4) X2年3月31日

賞与引当金の計上

X2年6月30日に支給すると見込まれる賞与300のうち、X2事業年度発生分を引当金に計上する。

賞与引当金繰入	200	賞与引当金(*1)	200
---------	-----	-----------	-----

(\*1) X2年6月30日支給見込額300 ÷ 6か月(支給対象期間X1年12月～X2年5月) × 4か月(X1年12月～X2年3月) = 200

賞与引当金見返の計上

賞与引当金見返	200	賞与引当金見返に係る収益	200
---------	-----	--------------	-----

運営費交付金債務の収益化（賞与に係る部分のみ）

運営費交付金債務	430	運営費交付金収益(*2)	430
----------	-----	--------------	-----

(\*2) 賞与の支給① 140 + 賞与の支給② 290 = 430

**Q88-2** 会計基準第88「賞与引当金に係る会計処理」について、平成31事業年

度の期首時点で発生している金額に係る会計処理はどのように行えばよいか。

**A**

- 1 Q88-1に示した会計処理について、平成30年9月改訂の会計基準が適用される初年度である平成31事業年度においては、期首時点で発生している賞与引当金を計上する必要がある。
- 2 このため、以下に具体的な事例に則して説明を加える。

＜例示＞

平成31事業年度の6月に支給される賞与270の支給対象期間は平成30年12月から翌年5月である。なお、当該賞与については、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で明らかにされている。

会計基準改訂に伴う賞与	180	賞与引当金(*1)	180
引当金繰入（臨時損失）			
賞与引当金見返	180	賞与引当金見返に係る収益	180
		（臨時利益）	

(\*1) 平成31事業年度6月支給見込額270÷6か月(支給対象期間平成30年12月～翌年5月)×4か月(平成30年12月～平成31年3月) = 180

**Q89-1** 会計基準第89「退職給付に係る会計処理」は具体的にどのように行えばよいか。

**A**

- 1 退職給付債務について、会計基準第89第1項の要件に該当する場合には、退職給付引当金を計上することに加えて、退職給付引当金見返を計上するとともに、退職給付引当金見返に係る収益を計上する必要がある。
- 2 また、引当金の取崩時には会計基準第81第7項に基づき、引当金見返とそれに見合う運営費交付金債務とを相殺する必要がある。
- 3 これらの財源措置が運営費交付金により行われることが明らかな場合の退職給付の会計処理について、以下に具体的な事例に則して、説明を加える。

前提条件

法人は退職一時金制度を採用しており、全職員の退職一時金に充てるべき財源措置が運営費交付金によってなされることが中期計画で明らかにされている。

X1年3月31日における退職給付引当金残高及び退職給付引当金見返残高は500である。

X1年5月1日に運営費交付金が1,000入金された。

X1年9月30日付で職員Aが退職したため、同日に退職金200を支給した。

X2年3月31日における退職一時金の期末要支給額は700であった。

(1) X1年5月1日

運営費交付金の入金

現金	1,000	運営費交付金債務	1,000
----	-------	----------	-------

(2) X1年9月30日

職員Aへの退職金の支払

退職給付引当金	200	現金	200
---------	-----	----	-----

引当金の取崩し（退職金の支払）に伴う、引当金見返と運営費交付金債務の相殺

運営費交付金債務	200	退職給付引当金見返	200
----------	-----	-----------	-----

(3) X2年3月31日

退職給付引当金の計上

法人は退職一時金制度を採用しているため、会計基準第89第2項に基づき、退職給付債務の見積額の計算に当たって、退職一時金の期末要支給額を用いた計算によることができる。

退職給付費用	400	退職給付引当金(*1)	400
--------	-----	-------------	-----

(\*1) 期末要支給額700－(X1年3月31日残高500－X1年9月30日取崩し200)＝400

退職給付引当金見返の計上

退職給付引当金見返	400	退職給付引当金見返に係る収益	400
-----------	-----	----------------	-----

4 なお、確定給付企業年金等に係る掛金に充てるべき財源措置が運営費交付金によって行われること等が明らかな場合の会計処理は以下のとおりである。

前提条件

法人は確定給付企業年金制度を採用しており、掛金に充てるべき財源措置及び、積立不足の場合の積立不足額の解消のために必要となる財源措置が運営費交付金によって行われることが中期計画で明らかにされている。また、過去勤務費用及び数理計算上の差異について遅延認識していない。

X1年3月31日における退職給付債務、年金資産及び引当金見返の額は、それぞれ900、400、500である。

X1年5月1日に運営費交付金が1,000入金された。

X1年9月30日に年金給付が200行われた。

X1年10月1日に年金資産への掛金500が拠出された。

X2年3月31日における退職給付債務の額は1,100、年金資産の額は700であった。

(1) X1年5月1日

運営費交付金の入金

現金	1,000	運営費交付金債務	1,000
----	-------	----------	-------

(2) X1年9月30日

年金給付

仕訳なし (*1)
-----------

(\*1) 年金給付200により、退職給付債務及び年金資産の額はそれぞれ、700、200となっている。

(3) X1年10月1日

年金資産への掛金の拠出

退職給付引当金	500	現金	500
---------	-----	----	-----

引当金の取崩し（掛金の拠出）に伴う、引当金見返と運営費交付金債務の相殺

運営費交付金債務	500	退職給付引当金見返	500
----------	-----	-----------	-----

(4) X2年3月31日

退職給付引当金の計上

退職給付費用 (*2)	400	退職給付引当金 (*3)	400
-------------	-----	--------------	-----

(\*2) 期末退職給付債務1,100 - X1年9月30日残高700 = 400

(\*3) 期末退職給付債務1,100 - (X1年9月30日年金資産200 + 掛金拠出額500) = 400

退職給付引当金見返の計上

退職給付引当金見返	400	退職給付引当金見返に係る収益	400
-----------	-----	----------------	-----

**Q 8 9 - 2** 会計基準第 8 9 「退職給付に係る会計処理」について、平成 31 事業年度より前の事業年度に発生した金額に係る会計処理はどのように行えばよいか。

**A**

1 Q 8 9 - 1 に示した会計処理について、平成 30 年 9 月改訂の会計基準が適用される初年度である平成 31 事業年度においては、平成 30 事業年度以前に発生した退職給付に係る金額についても計上する必要がある。

2 このため、以下に具体的な事例に則して説明を加える。

<例示>

平成 30 事業年度以前に発生した、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で明らかにされている退職一時金に係る退職給付債務は 500 である。

会計基準改訂に伴う退職給付費用（臨時損失）	500	退職給付引当金	500
-----------------------	-----	---------	-----

退職給付引当金見返	500	退職給付引当金見返に係る収益（臨時利益）	500
-----------	-----	----------------------	-----



**Q 8 9 - 3** 会計基準第 8 9 第 2 項では、退職一時金に係る退職給付債務の見積額の計算に当たっては、退職一時金の期末要支給額を用いた計算によることができるがあるが、期末要支給額を用いた計算とは具体的にどうするのか、またその他の方法によることも可能なのか。

**A**

「期末要支給額を用いた計算」とは、当該独立行政法人の職員が、期末において、全員自己都合により退職した場合に支払われるべき退職一時金の総額を計算する方法をいう。なお、上記の基準の趣旨は、会計基準「第 3 8 退職給付引当金の計上方法」に規定する原則法によって計算することを妨げるものではない。

**Q 8 9 - 4** 運営費交付金により掛金及び年金積立不足額に対して財源措置がなされる確定給付企業年金等について、平成 30 事業年度までの「行政サービス実施コスト計算書」上、過去勤務費用及び数理計算上の差異を考慮した遅延認識を行わず、「引当外退職給付増加見積額」を計上していた場合（平成 28 年 2 月改訂 Q & A Q 8 9 - 5 A ②参照）において、平成 31 事業年度からの退職給付引当金の計上に当たり、過去勤務費用及び数理計算上の差異を認識すべきか。

**A**

平成 30 事業年度までの貸借対照表上、運営費交付金により掛金及び年金積立不足額に対して財源措置がなされない確定給付企業年金等について、過去勤務費用及び数理計算上の差異を認識した上で、退職給付引当金の計上を行っていた場合には、当該方針に合わせ、過去勤務費用及び数理計算上の差異を加減算した上で、平成 31 事業年度期首における退職給付引当金を計上する必要がある。

なお、平成 31 事業年度の行政コスト計算書上、平成 31 事業年度期首における過去勤務費用及び数理計算上の差異相当額について加減算を行う必要はない。

**Q 8 9 - 5** 自己収入を財源とする退職一時金に係る退職給付債務の計算対象となる職員数が 300 人未満であるため、従来、会計基準第 3 8 第 8 項に基づき、期末要支給額による退職給付債務の見積額の計算（簡便法）を行っていた。平成 31 事業年度より、財源措置が運営費交付金により行われることが明らかな退職一時金に係る債務を退職給付引当金として計上する結果、退職給付債務の計算対象となる職員数が 300 人以上となるが、この場合も簡便法によることは認められるか。

**A**

財源措置が運営費交付金により行われることが明らかな退職一時金に係る退職給付債務の見積額の計算については、当該計算の対象となる職員数が 300 人以上の場合でも、退職一時金の期末要支給額を用いた計算によることができる（会計基準第 8 9 第 2 項参照）。

また、自己収入を財源とする退職一時金に係る退職給付債務の計算対象となる職員数が300人未満である場合には、財源措置が運営費交付金によることが明らかな退職一時金に係る退職給付債務の計算対象となる職員数と合算した職員数が300人以上となっても、簡便法によることが認められる。

**Q90-1** 債券発行差額を償却する会計処理はどうか。

**A**

償却原価法（注解21を参照）による。すなわち、当該差額に相当する金額を償還期に至るまで毎期一定の方法で債券の貸借対照表価額に加減する方法であり、この場合には、当該加減額を支払利息に含めて処理する。なお、一定の方法とは、利息法（注1）が原則であるが、簡便的な方法である定額法（注2）も継続適用を前提として、合理的な基準として認められる。

（注1）利息法とは、債券のクーポン利率による債券利息の総額と金利調整差額の合計額を債券の発行価額に対し一定率となるように、複利をもって各期の損益に配分する方法をいい、当該配分額とクーポン利率による債券利息との差額を債券発行差額の帳簿価額から減ずる。

（注2）定額法とは、債券発行差金の額を取得日又は受渡日から償還日までの期間で除して各期の損益に配分する方法をいい、当該配分額を債券発行差額の帳簿価額から減ずる。

**Q91-1** 会計基準第87に定める特定の資産や運営費交付金により取得した償却資産に係る資産除去債務に対応する除去費用等は全て、会計基準第91に定める資産除去債務に係る特定の除去費用等に該当することになると考えてよいか。

**A**

- 1 会計基準第91（資産除去債務に係る特定の除去費用等の会計処理）が適用される資産除去債務に係る除去費用等は、主務大臣が当該独立行政法人の財務構造等を勘案して、当該除去費用等の発生期間において当該費用に対応すべき収益の獲得が予定されないものとして、個別に除去費用等を特定していることが必要である。したがって、会計基準第87に定める特定の資産及び運営費交付金により取得した償却資産に係る資産除去債務に対応する除去費用等が直ちに会計基準第91に定める特定の除去費用等に該当するという事にはならない。
- 2 主務大臣においては、当該除去費用等に関連する償却資産の状況、当該除去費用等の金額、除去債務が建物等の賃借契約に係る場合にあっては敷金計上の有無等を勘案し、当該除去費用等の発生期間において当該費用に対応すべき収益を獲得することが可能かどうかについて判断の上、特定することになると考えられる。
- 3 なお、主務大臣による特定の手続等については、会計基準第87（特定の資産に係る費用相当額の会計処理）が適用される資産の特定の手続に準ずることが適当と

考えられる。

**Q 9 1 - 2** 運営費交付金や施設費で取得した資産に係る資産除去債務について、会計基準第 9 1 による特定の除去費用等とせず、毎年度発生する除去費用等を費用計上した場合、これに対応して毎年度の運営費交付金債務の収益化を行う会計処理は認められるか。

**A**

- 1 運営費交付金は、通常、独立行政法人に負託された業務に係る支出額に対応する形で措置されることから、費用は発生するが支出を伴わない除去費用等については運営費交付金の算定対象に含まれていない。
- 2 運営費交付金の収益化の考え方は、注解 6 1 第 1 項に示されているところであるが、支出を伴わない費用に対応させた運営費交付金債務の収益化は想定していない。
- 3 また、仮に、支出を伴わない除去費用等について運営費交付金債務を収益化した場合には、将来の資産除去債務の履行時まで、当該収益化相当額が独立行政法人に留保されることとなるため、予算の効率的な執行の観点からも適当ではないと考えられる。

**Q 9 1 - 3** 資産除去債務に係る特定の除去費用等に係る会計処理（仕訳）はどのように行うのか。

**A**

- 1 独立行政法人が保有する有形固定資産に係る資産除去債務に対応する除去費用等のうち、当該費用に対応すべき収益の獲得が予定されていないものとして特定された除去費用等については、損益計算上の費用には計上せず、その他行政コストに計上することとなる。
- 2 以下に、具体的な事例に則して、説明を加える。

前提条件

X1 年 4 月 1 日に設備 A を取得し、使用を開始した。当該設備の取得原価は 10,000、耐用年数は 5 年であり、法人には当該設備を使用後に除去する法的義務が発生している。当該設備の除去時の支出見積額は 1,000。なお、当該資産除去債務に対応する除去費用等は、当該費用に対応すべき収益の獲得が予定されていないものとして特定されている。

X6 年 3 月 31 日に施設 A を除去したが、実際の除去に係る支出額は 1,050 であった（財源は施設費とする。）。

資産除去債務は取得時にのみ発生するものとし、法人は当該設備について残存価額ゼロで定額法により減価償却を行っている。割引率は 3.0% とする。

① 設備 A が会計基準第 8 7 第 1 項の特定の償却資産の場合（設備 A の財源は施設

費とする。)

(1) X1年4月1日

設備Aの取得と関連する資産除去債務の計上

有形固定資産（施設A）	10,863	現金預金	10,000
		資産除去債務(*1)	863

(\*1) 将来キャッシュ・フロー見積額1,000 / (1.03)<sup>5</sup> = 863

預り施設費の資本剰余金への振替

預り施設費	10,000	資本剰余金	10,000
-------	--------	-------	--------

(2) X2年3月31日

時の経過による資産除去債務の増加

利息費用相当累計額 (利息費用相当額)	26	資産除去債務(*2)	26
------------------------	----	------------	----

(\*2) X1年4月1日における資産除去債務863 × 3.0% = 26

設備Aと資産計上した除去費用の減価償却

減価償却相当累計額 (減価償却相当額) (*3)	2,173	減価償却累計額	2,173
-----------------------------	-------	---------	-------

(\*3) 施設Aの減価償却費10,000 / 5年 + 除去費用資産計上額863 / 5年 = 2,173

(3) X3年3月31日

時の経過による資産除去債務の増加

利息費用相当累計額 (利息費用相当額)	27	資産除去債務(*4)	27
------------------------	----	------------	----

(\*4) X2年3月31日における資産除去債務(863 + 26) × 3.0% = 27

設備Aと資産計上した除去費用の減価償却

減価償却相当累計額 (減価償却相当額) (*5)	2,173	減価償却累計額	2,173
-----------------------------	-------	---------	-------

(\*5) 施設Aの減価償却費10,000 / 5年 + 除去費用資産計上額863 / 5年 = 2,173

(4) X4年3月31日

時の経過による資産除去債務の増加

利息費用相当累計額 (利息費用相当額)	27	資産除去債務(*6)	27
------------------------	----	------------	----

(\*6) X3年3月31日における資産除去債務(863 + 26 + 27) × 3.0% = 27

設備Aと資産計上した除去費用の減価償却

減価償却相当累計額	2,173	減価償却累計額	2,173
-----------	-------	---------	-------

(減価償却相当額) (*7)	
----------------	--

(\*7) 施設Aの減価償却費10,000 / 5年 + 除去費用資産計上額863 / 5年 = 2,173

(5) X5年3月31日

時の経過による資産除去債務の増加

利息費用相当累計額 (利息費用相当額)	28	資産除去債務(*8)	28
------------------------	----	------------	----

(\*8) X4年3月31日における資産除去債務(863+26+27+27) × 3.0% = 28

設備Aと資産計上した除去費用の減価償却

減価償却相当累計額 (減価償却相当額) (*9)	2,173	減価償却累計額	2,173
-----------------------------	-------	---------	-------

(\*9) 施設Aの減価償却費10,000 / 5年 + 除去費用資産計上額863 / 5年 = 2,173

(6) X6年3月31日

時の経過による資産除去債務の増加

利息費用相当累計額 (利息費用相当額)	29	資産除去債務(*10)	29
------------------------	----	-------------	----

(\*10) X5年3月31日における資産除去債務(863+26+27+27+28) × 3.0% = 29

設備Aと資産計上した除去費用の減価償却

減価償却相当累計額 (減価償却相当額) (*11)	2,171	減価償却累計額	2,171
------------------------------	-------	---------	-------

(\*11) 施設Aの減価償却費10,000 / 5年 + 除去費用資産計上額863 - 173 × 4 = 2,171

設備Aの除去及び資産除去債務の履行

設備Aを使用終了に伴い除去することとする。特定された除去費用等については、資産除去の実行時において、その実際の発生額を損益計算上の費用に計上するものとする。また、注解69第3項に基づき、資産除去債務の実行時まで計上した資産除去に係る減価償却相当累計額及び利息費用相当累計額を、その他行政コストにてそれぞれ減価償却相当額及び利息費用相当額の科目でマイナス計上する。なお、この処理を行う理由は、資産除去の実行時にその実際の発生額を損益計算書の費用に計上すると、これまで行政コスト計算書に表示されていた資産除去コストの累計額が資産除去を実行した期の行政コスト計算書にも表示されてしまうことから、行政コスト計算書において当該累計額を調整し資産除去コストの重複認識を避ける必要があるためである。

減価償却累計額	10,863	有形固定資産(施設A)	10,863
除去費用	1,050	現金預金	1,050

資産除去債務(*12)	1,000	利息費用相当累計額	137
-------------	-------	-----------	-----

	(利息費用相当額) (*13)	
	減価償却相当累計額	863
	(減価償却相当額) (*14)	

(\*12) X6年3月31日における資産除去債務 $863+26+27+27+28+29=1,000$

(\*13) 利息費用相当額累計額 $26+27+27+28+29=137$

(\*14) 資産除去に係る減価償却相当累計額=除去費用資産計上額

除売却差額相当累計額(*15)	10,000	減価償却相当累計額	10,000
-----------------	--------	-----------	--------

(\*15) 陳腐化等のために除却処分する場合を想定 (関連Q31-5)

財源として措置された預り施設費の振替 (収益化)

預り施設費	1,050	施設費収益	1,050
-------	-------	-------	-------

② 設備Aが取得時に資産見返勘定が計上されている償却資産の場合 (設備Aの財源は運営費交付金であった。)

(1) X1年4月1日

設備Aの取得と関連する資産除去債務の計上

有形固定資産 (施設A)	10,863	現金預金	10,000
		資産除去債務(*1)	863

(\*1) 将来キャッシュ・フロー見積額 $1,000/(1.03)^5=863$

運営費交付金債務を資産見返運営費交付金へ振替

運営費交付金債務	10,000	資産見返運営費交付金	10,000
----------	--------	------------	--------

(2) X2年3月31日

時の経過による資産除去債務の増加

利息費用相当累計額	26	資産除去債務(*2)	26
(利息費用相当額)			

(\*2) X1年4月1日における資産除去債務 $863 \times 3.0\% = 26$

設備Aと資産計上した除去費用の減価償却

減価償却費(*3-1)	2,000	減価償却累計額	2,173
減価償却相当累計額	173		
(減価償却相当額) (*3-2)			

(\*3-1) 施設Aの減価償却費 $10,000/5年=2,000$

(\*3-2) 除去費用資産計上額 $863/5年=173$

設備Aの減価償却費相当額について資産見返運営費交付金から資産見返運営費交付金戻入として収益振替

資産見返運営費交付金	2,000	資産見返運営費交付金戻入	2,000
------------	-------	--------------	-------

(3) X3年3月31日

時の経過による資産除去債務の増加

利息費用相当累計額 (利息費用相当額)	27	資産除去債務(*4)	27
------------------------	----	------------	----

(\*4) X2年3月31日における資産除去債務  $(863+26) \times 3.0\% = 27$

設備Aと資産計上した除去費用の減価償却

減価償却費(*5-1)	2,000	減価償却累計額	2,173
減価償却相当累計額 (減価償却相当額) (*5-2)	173		

(\*5-1) 施設Aの減価償却費  $10,000 / 5 \text{年} = 2,000$

(\*5-2) 除去費用資産計上額  $863 / 5 \text{年} = 173$

設備Aの減価償却費相当額について資産見返運営費交付金から資産見返運営費交付金戻入として収益振替

資産見返運営費交付金	2,000	資産見返運営費交付金戻入	2,000
------------	-------	--------------	-------

(4) X4年3月31日

時の経過による資産除去債務の増加

利息費用相当累計額 (利息費用相当額)	27	資産除去債務(*6)	27
------------------------	----	------------	----

(\*6) X3年3月31日における資産除去債務  $(863+26+27) \times 3.0\% = 27$

設備Aと資産計上した除去費用の減価償却

減価償却費(*7-1)	2,000	減価償却累計額	2,173
減価償却相当累計額 (減価償却相当額) (*7-2)	173		

(\*7-1) 施設Aの減価償却費  $10,000 / 5 \text{年} = 2,000$

(\*7-2) 除去費用資産計上額  $863 / 5 \text{年} = 173$

設備Aの減価償却費相当額について資産見返運営費交付金から資産見返運営費交付金戻入として収益振替

資産見返運営費交付金	2,000	資産見返運営費交付金戻入	2,000
------------	-------	--------------	-------

(5) X5年3月31日

時の経過による資産除去債務の増加

利息費用相当累計額 (利息費用相当額)	28	資産除去債務(*8)	28
------------------------	----	------------	----

(\*8) X4年3月31日における資産除去債務  $(863+26+27+27) \times 3.0\% = 28$

設備Aと資産計上した除去費用の減価償却

減価償却費 (*9-1)	2,000	減価償却累計額	2,173
減価償却相当累計額	173		
(減価償却相当額) (*9-2)			

(\*9-1) 施設Aの減価償却費10,000 / 5年 = 2,000

(\*9-2) 除去費用資産計上額863 / 5年 = 173

設備Aの減価償却費相当額について資産見返運営費交付金から資産見返運営費交付金戻入として収益振替

資産見返運営費交付金	2,000	資産見返運営費交付金戻入	2,000
------------	-------	--------------	-------

(6) X6年3月31日

時の経過による資産除去債務の増加

利息費用相当累計額	29	資産除去債務 (*10)	29
(利息費用相当額)			

(\*10) X5年3月31日における資産除去債務(863+26+27+27+28) × 3.0% = 29

設備Aと資産計上した除去費用の減価償却

減価償却費 (*11-1)	2,000	減価償却累計額	2,171
減価償却相当累計額	171		
(減価償却相当額) (*11-2)			

(\*11-1) 施設Aの減価償却費10,000 / 5年 = 2,000

(\*11-2) 除去費用資産計上額863 - 173 × 4 = 171

設備Aの減価償却費相当額について資産見返運営費交付金から資産見返運営費交付金戻入として収益振替

資産見返運営費交付金	2,000	資産見返運営費交付金戻入	2,000
------------	-------	--------------	-------

設備Aの除去及び資産除去債務の履行

設備Aを使用終了に伴い除去することとする。特定された除去費用等については、資産除去の実行時において、その実際の発生額を損益計算上の費用に計上するものとする。また、注解6 9第3項に基づき、資産除去債務の実行時まで計上した資産除去に係る減価償却相当累計額及び利息費用相当累計額を、その他行政コストにてそれぞれ減価償却相当額及び利息費用相当額の科目でマイナス計上する。なお、この処理を行う理由は、資産除去の実行時にその実際の発生額を損益計算書の費用に計上すると、これまで行政コスト計算書に表示されていた資産除去コストの累計額が資産除去を実行した期の行政コスト計算書にも表示されてしまうことから、行政コスト計算書において当該累計額を調整し資産除去コストの重複認識を避ける必要があるためである。

減価償却累計額	10,863	有形固定資産 (施設A)	10,863
除去費用	1,050	現金預金	1,050



資産除去債務(*12)	1,000	利息費用相当累計額	137
		(利息費用相当額) (*13)	
		減価償却相当累計額	863
		(減価償却相当額) (*14)	

(\*12) X6年3月31日における資産除去債務 $863+26+27+27+28+29=1,000$

(\*13) 利息費用相当額累計額 $26+27+27+28+29=137$

(\*14) 資産除去に係る減価償却相当累計額=除去費用資産計上額

財源として措置された預り施設費の振替 (収益化)

預り施設費	1,050	施設費収益	1,050
-------	-------	-------	-------

### Q92-1

- (1) 法令に基づく引当金等にはどのようなものが想定されるのか。
- (2) 法令に基づく引当金等の引当て及び取崩しはどのような基準で行うのか。
- (3) 注解70第3項で、法令に基づく引当金等の計上が認められないとされている「独立行政法人の責任に帰すべき損益を調整すること等」は、具体的にはどのような場合か。

#### A

- 1 法令に基づく引当金等としては、独立行政法人日本スポーツ振興センターの「スポーツ振興投票事業準備金」(独立行政法人日本スポーツ振興センター法第22条第2項)がある。なお、法令に基づく引当金等は、主務省令で定められることもある。
- 2 法令に基づく引当金等の引当て及び取崩しの方法は、法令によって、その基準が定められることになる。

(スポーツ振興投票事業準備金の例)

独立行政法人日本スポーツ振興センター法第22条第2項

センターは、前項に規定する収益から同項の規定により国庫に納付しなければならない金額を控除した金額を、翌事業年度以後の事業年度における投票法第21条第1項から第4項までに規定する業務の財源に充てるため、スポーツ振興投票事業準備金として整理しなければならない。

- 3 「独立行政法人の責任に帰すべき損益を調整すること等」とは、通常の会計処理を行った場合には当期純利益又は当期総利益が計上される場合に、当該当期純利益又は当期総利益相当額を翌事業年度以降の損失の発生に備え引当金等として留保するようなことをいう。

**Q93-1** 信用の供与を主たる業務としている独立行政法人の判定に用いる信用供与の業務の割合とは、何をもって測るのか。

A

- 1 信用の供与を主たる業務としている独立行政法人とは、民間企業又は個人に対して、資金の貸付、債務保証の実施等の信用の供与の業務を主たる業務として実施しており、信用の供与の業務以外の業務としては、信用の供与に必要となる調査等の業務に限られる独立行政法人をいう。
- 2 したがって、産業の振興等の目的で助成事業、指導事業等の業務と併せて、当該産業の振興に資する資金の貸付、債務保証の実施を行っている独立行政法人は、含まれない。

Q 9 6 - 1 個別法において積立金を次の中期目標等期間に繰り越す旨の規定が設けられている独立行政法人において作成が求められる「国庫納付金計算書」の様式とはどのようなになるか。

A

中期計画期間終了時に利益剰余金が存在する場合においては、「例えば半額を積み立て半額を国庫納付する等別に法令で定めることとする。」（中央省庁等改革に係る大綱（平成 11 年 1 月 26 日 中央省庁等改革推進本部決定））と規定され、個別法において国庫納付金に関する規定が具体的に定められている。

この場合、中期目標期間の最終事業年度における「国庫納付金計算書」の様式は、例えば、次のようになるものと考えられる。

国庫納付金計算書		
I	積立金	×××
II	次期中期目標期間繰越額	×××
III	差引国庫納付金額	×××

Q 9 6 - 2 中期目標期間の最終年度においては目的積立金残額の積立金への振替が行われ、積立金の国庫納付等が行われることになるが、これらの会計処理は具体的にはどのような処理となるのか。

A

- 1 中期目標期間最終年度における会計処理は次のようになる。
  - (1) 中期目標期間最終年度に生じた当期末処分利益については、積立金に振り替える（会計基準第 9 6）。この会計処理は、利益の処分に関する書類に表示され、翌事業年度に振替処理が行われることになる。
  - (2) 中期目標期間の最終年度に目的積立金及び個別法の規定による前期中期目標期間繰越積立金が残っている場合には、積立金に振り替える（会計基準第 9 6）。

この会計処理についても、利益の処分に関する書類に表示され、翌事業年度に振替処理が行われることになる。

(3) 上記(1)及び(2)の処理を行った後の積立金の残高については、個別法の規定に従い、国庫納付又は次期中期目標期間に繰り越すことになる。

2 具体的な事例に基づき会計処理を説明すると、次のとおりである。

<前提>

● 中期目標期間最終年度の前年度（X 1 年度）

積立金期末残高 25,000 目的積立金期末残高 950

前中期目標期間繰越積立金期末残高 0

（第一期の中期目標期間のため該当なし）

当期利益 1,000 （積立金への積立て 650、目的積立金への積立て 350）

● 中期目標期間最終年度（X 2 年度）

当期利益 500 目的積立金当期取崩額 1,000

国庫納付額 19,950 次期中期目標期間繰越額 6,500

○ X 2 年度（中期目標期間最終年度）

（仕訳）

前年度の当期利益の振替処理

未処分利益	1,000	積立金	650
		目的積立金	350

（利益の処分に関する書類）

利益の処分に関する書類		
I	当期未処分利益	<u>500</u>
	当期総利益	500
II	積立金振替額	<u>300</u>
	目的積立金	300
III	利益処分量	
	積立金	<u><u>800</u></u>

（純資産変動計算書（関連部分を抜粋））

	II 資本剰余金	III 利益剰余金(又は繰越欠損金)					純資産合計
	資本剰余金	目的積立金	積立金	当期末処分利益	うち当期総利益	利益剰余金合計	
当期首残高	—	950	25,000	1,000	—	26,950	26,950
当期変動額							
III 利益剰余金の当期変動額							
(1) 利益の処分							
利益処分による積立		350	650	-1,000		—	—
(2) その他							
当期純利益				500	500	500	500
目的積立金取崩額	1,000	-1,000				-1,000	—
当期変動額合計	1,000	-650	650	-500	500	-500	500
当期末残高	1,000	300	25,650	500	500	26,450	27,450

○ X3年度(次期中期目標期間の初年度)

(仕訳)

前年度の当期利益及び目的積立金残額の積立金への振替処理

未処分利益	500	積立金	800
目的積立金	300		

国庫納付金、次期中期目標期間繰越積立金の処理

積立金	26,450	未払国庫納付金	19,950
		前中期目標期間繰越積立金	6,500

(純資産変動計算書(関連部分を抜粋))

	II 資本剰余金	III 利益剰余金(又は繰越欠損金)					純資産合計	
	資本剰余金	前中期目標期間繰越積立金	目的積立金	積立金	当期末処分利益	うち当期総利益		利益剰余金合計
当期首残高	1,000	—	300	25,650	500	—	26,450	27,450
当期変動額								
III 利益剰余金の当期変動額								
(1) 利益の処分								
前中期目標期間からの繰越し		6,500		-6,500				—
積立金への振替			-300	800	-500		—	—
国庫納付金の納付				-19,950			-19,950	-19,950
当期変動額合計	—	6,500	-300	-25,650	—	—	-19,950	-19,950
当期末残高	1,000	6,500	—	—	—	—	6,500	7,500

**Q97-1** 目的積立金を財源に固定資産を取得した場合に取得原価を目的積立金から資本剰余金に振り替えることになっているが、この場合利益処分に関する書類を通さずに直接振替処理で行うと理解してよいか。

**A**

1 利益の処分に関する書類は、会計年度終了時における独立行政法人の当期末処分

利益を求め、その処分の内容を明らかにするものであるもので、利益処分として目的積立金を積み立てた旨を表示すれば書類として完結し、その後の目的積立金の取崩しについてまで記載する必要はない。

- 2 目的積立金を財源として固定資産を取得した場合には、その取得時に当該資産の取得価額と同額を目的積立金から資本剰余金へ振り替えることになるが、これは貸借対照表の利益剰余金と資本剰余金との振替を意味する会計処理である。
- 3 なお、当該会計処理は、純資産変動計算書の当期変動額に表示されることとなる（Q 6 9 - 1 及び Q 9 6 - 2 参照）。

**Q 9 7 - 2** 目的積立金を中期計画に定める「剰余金の使途」に従って固定資産を取得したときは、当該積立金は資本剰余金に振り替えることとなるが、その場合、減価償却に相当する額は資本剰余金を減額することになるのか。

**A**

目的積立金を元に「剰余金の使途」に従って取得した固定資産の減価償却についても、他の資産の減価償却と同様である。すなわち、「その減価に対応すべき収益の獲得が予定されないもの」であるかの判断が行われ、これに該当するものとして特定された場合には、会計基準第 8 7 第 1 項による会計処理が行われることになる。

**Q 9 7 - 3** 通則法第 44 条第 3 項の剰余金の使途として機械装置のようなものも購入可能か。

**A**

中期計画において当該装置を剰余金の使途として記載した上で、購入することは可能である。この場合、機械装置購入額について目的積立金を取り崩して資本剰余金に振り替えることとなる。その後の減価償却の扱いについては、当該機械装置が会計基準第 8 7 第 1 項の特定の償却資産の減価に係る会計処理に該当するか否かにより、行政コスト計算書上の減価償却相当額となるか損益計算書上の減価償却費となるかの処理に分かれる。

**Q 9 7 - 4** 前中期目標期間繰越積立金を使用する際の会計処理はどうなるのか。

**A**

前中期目標期間繰越積立金については、それが積み立てられている時点で効力を有している中期計画において、その使途が定められているはずであるので、その使途に照らして目的積立金の会計処理（会計基準第 9 7）と同様の処理が行われることになる。

**Q 9 7 - 5** 目的積立金を使用して固定資産を取得した場合には、その取得に要した額を取り崩して資本剰余金に振り替える会計処理を行うこととされているが、この

会計処理は、取得した資産が償却資産の場合には、会計基準第87第1項に規定する特定の償却資産に指定され、減価償却費相当額を費用には計上せず、資本剰余金を減額する処理を行うことを前提として設定されていると考えられる。国からの財源措置に依存せず独立採算型の業務運営が予定されており、会計基準第87第1項に規定する特定の償却資産の指定が予定されない独立行政法人においても、同様の会計処理を行う必要があるのか。

**A**

- 1 会計基準第87第1項に規定する特定の償却資産とは、「その減価に対応すべき収益の獲得が予定されないもの」である場合に特定されるものであって、目的積立金を使用して取得した固定資産であるか否かとは直接関係するものではない。したがって、一般的には目的積立金を使用して償却資産を取得した場合は、会計基準第97による会計処理が行われることになる。
- 2 しかしながら、特定の償却資産の指定が全く予定されず、会計基準第97の会計処理を行うことが合理的ではないと認められる独立行政法人については、これと異なる会計処理を主務省令で定めることが考えられる。その場合の具体的な会計処理としては、例えば、償却資産の取得に要した額の目的積立金を取り崩して資産見返負債に振り替え、毎事業年度、減価償却費相当額を取り崩して、資産見返負債戻入として収益に計上する会計処理が考えられる。

**Q98-1** 政府出資に係る不要財産に係る国庫納付を行った場合の資本金の減少の会計処理はどのようなになるのか。

**A**

独立行政法人が通則法第46条の2の規定により不要財産に係る国庫納付を行った場合において、当該不要財産が政府からの出資に係るものであるときは、当該独立行政法人の資本金のうち当該納付に係る部分として主務大臣が定める金額を減少することとなる。

以下、政府出資に係る不要財産に係る国庫納付に伴う資本金の減少の会計処理について事例に則して説明する。

**前提条件**

償却資産については、取得時の価額100の資産（耐用年数5年で定額法、残存価額ゼロ）を1年後に現物又は売却して納付した場合、非償却資産については、取得時の価額100の資産をその後に現物又は売却して納付した場合とする。

なお、①売却金額、②国庫納付額等及び③独立行政法人の資本金のうち当該納付に係る部分として主務大臣が定める金額は、それぞれ以下のとおりとする。

		③独立行政法人の資本金のうち当該納付
--	--	--------------------

納付方法・①売却金額		②国庫納付額等	に係る部分として主務大臣が定める金額	
			現物出資の場合	金銭出資の場合
現物納付の場合		現物	100	100
売却して納付の場合	120で売却	120	100	100
	60で売却	60	100	60

(1) 現物出資の場合

取得時

資産	100	資本金	100
----	-----	-----	-----

① 現物納付した場合

a 通常の償却資産の場合（会計基準第87第1項の適用がない場合）

減価償却

減価償却費	20	減価償却累計額	20
-------	----	---------	----

返納時

資本金	100	資産	100
減価償却累計額	20	資本剰余金（減資差益）	20

b 特定の償却資産の場合（会計基準第87第1項の適用がある場合）

減価償却

減価償却相当累計額 （減価償却相当額）	20	減価償却累計額	20
------------------------	----	---------	----

返納時

資本金	100	資産	100
減価償却累計額	20	減価償却相当累計額	20

c 非償却資産の場合

返納時

資本金	100	土地	100
-----	-----	----	-----

② 資産を売却し、現金で納付した場合

a 通常の償却資産の場合（会計基準第87第1項の適用がない場合）

減価償却

減価償却費	20	減価償却累計額	20
-------	----	---------	----

イ 120 で売却した場合（現金取引とする。）

売却時

現金	120	資産	100
減価償却累計額	20	固定資産売却益	40

返納時

資本金	100	現金	120
国庫納付金（臨時損失）	20		

ロ 60 で売却した場合（現金取引とする。）

売却時

現金	60	資産	100
減価償却累計額	20		
固定資産売却損	20		

返納時

資本金	100	現金	60
		資本剰余金（減資差益）	40

b 特定の償却資産の場合（会計基準第87第1項の適用がある場合）

減価償却

減価償却相当累計額 （減価償却相当額）	20	減価償却累計額	20
------------------------	----	---------	----

イ 120 で売却した場合（現金取引とする。）

売却時

現金	120	資産	100
減価償却累計額	20	除売却差額相当累計額 （除売却差額相当額）	40

除売却差額相当累計額	20	減価償却相当累計額	20
------------	----	-----------	----

返納時

資本金	100	現金	120
資本剰余金（国庫納付差額）	20		

ロ 60 で売却した場合（現金取引とする。）

売却時

現金	60	資産	100
----	----	----	-----



減価償却累計額	20		
除売却差額相当累計額 (除売却差額相当額)	20		

除売却差額相当累計額	20	減価償却相当累計額	20
------------	----	-----------	----

返納時

資本金	100	現金	60
		資本剰余金 (減資差益)	40

c 非償却資産の場合

イ 120 で売却した場合 (現金取引とする。)

売却時

現金	120	土地	100
		除売却差額相当累計額 (除売却差額相当額)	20

返納時

資本金	100	現金	120
資本剰余金 (国庫納付差額)	20		

ロ 60 で売却した場合 (現金取引とする。)

売却時

現金	60	土地	100
除売却差額相当累計額 (除売却差額相当額)	40		

返納時

資本金	100	現金	60
		資本剰余金 (減資差益)	40

(2) 金銭出資の場合

出資時

現金	100	資本金	100
----	-----	-----	-----

取得時

資産	100	現金	100
----	-----	----	-----

① 現物納付した場合

a 通常の償却資産の場合 (会計基準第87第1項の適用がない場合)

減価償却

減価償却費	20	減価償却累計額	20
-------	----	---------	----

返納時

資本金	100	資産	100
減価償却累計額	20	資本剰余金 (減資差益)	20

b 特定の償却資産の場合 (会計基準第87第1項の適用がある場合)

減価償却

減価償却相当累計額 (減価償却相当額)	20	減価償却累計額	20
------------------------	----	---------	----

返納時

資本金	100	資産	100
減価償却累計額	20	減価償却相当累計額	20

c 非償却資産の場合

返納時

資本金	100	土地	100
-----	-----	----	-----

② 資産を売却し、現金で納付した場合

a 通常の償却資産の場合 (会計基準第87第1項の適用がない場合)

減価償却

減価償却費	20	減価償却累計額	20
-------	----	---------	----

イ 120で売却した場合 (現金取引とする。)

売却時

現金	120	資産	100
減価償却累計額	20	固定資産売却益	40

返納時

資本金	100	現金	120
国庫納付金 (臨時損失)	20		

ロ 60で売却した場合 (現金取引とする。)

売却時

現金	60	資産	100
減価償却累計額	20		
固定資産売却損	20		

返納時

資本金	60	現金	60
-----	----	----	----

b 特定の償却資産の場合（会計基準第87第1項の適用がある場合）

減価償却

減価償却相当累計額 (減価償却相当額)	20	減価償却累計額	20
------------------------	----	---------	----

イ 120で売却した場合（現金取引とする。）

売却時

現金	120	資産	100
減価償却累計額	20	除売却差額相当累計額 (除売却差額相当額)	40

除売却差額相当累計額	20	減価償却相当累計額	20
------------	----	-----------	----

返納時

資本金	100	現金	120
資本剰余金（国庫納付差額）	20		

ロ 60で売却した場合（現金取引とする。）

売却時

現金	60	資産	100
減価償却累計額	20		
除売却差額相当累計額 (除売却差額相当額)	20		

除売却差額相当累計額	20	減価償却相当累計額	20
------------	----	-----------	----

返納時

資本金	60	現金	60
-----	----	----	----

c 非償却資産の場合

イ 120で売却した場合（現金取引とする。）

売却時

現金	120	土地	100
		除売却差額相当累計額 (除売却差額相当額)	20

返納時

資本金	100	現金	120
資本剰余金（国庫納付差額）	20		

ロ 60 で売却した場合（現金取引とする。）

売却時

現金	60	土地	100
除売却差額相当累計額 （除売却差額相当額）	40		

返納時

資本金	60	現金	60
-----	----	----	----

**Q98-2** 取得時において資本剰余金として計上された資産を不要財産として国庫納付した場合の資本剰余金の減少の会計処理はどのようなになるのか。

**A**

独立行政法人が政府からの支出により取得した固定資産の中には、取得原資拠出者の意図や取得資産の内容等を勘案し、独立行政法人の会計上の財産的基礎を構成すると認められる場合に、相当額を資本剰余金として計上する資産が存在する。このため、会計基準第98第3項において、取得時に資本剰余金として計上された資産を不要財産として国庫納付した場合は、資本金の減少に係る会計処理に準じて、当該納付に係る部分の金額を資本剰余金から減少することとされている。

以下、施設費等により取得し、資本剰余金に計上された資産を不要財産として国庫納付した場合の会計処理について、事例に則して説明を加える。

#### 前提条件

償却資産については、取得時の価額100の資産（耐用年数5年で定額法、残存価額ゼロ）を1年後に現物又は売却して納付した場合、非償却資産については、取得時の価額100の資産をその後現物又は売却して納付した場合とする。

なお、売却して納付した場合の国庫納付額については、120で売却した場合は120、60で売却した場合は60とする。

取得時

資産	100	現金	100
預り施設費	100	資本剰余金（施設費）	100

#### ① 現物納付した場合

a 通常の償却資産の場合（会計基準第87第1項の適用がない場合）

減価償却

減価償却費	20	減価償却累計額	20
-------	----	---------	----

返納時

資本剰余金（施設費）	80	資産	100
減価償却累計額	20		

b 特定の償却資産の場合（会計基準第87第1項の適用がある場合）

減価償却

減価償却相当累計額 （減価償却相当額）	20	減価償却累計額	20
------------------------	----	---------	----

返納時

資本剰余金（施設費）	100	資産	100
減価償却累計額	20	減価償却相当累計額	20

c 非償却資産の場合

返納時

資本剰余金（施設費）	100	土地	100
------------	-----	----	-----

② 資産を売却し、現金で納付した場合

a 通常の償却資産の場合（会計基準第87第1項の適用がない場合）

減価償却

減価償却費	20	減価償却累計額	20
-------	----	---------	----

イ 120で売却した場合（現金取引とする。）

売却時

現金	120	資産	100
減価償却累計額	20	固定資産売却益	40

返納時

資本剰余金（施設費）	100	現金	120
国庫納付金（臨時損失）	20		

ロ 60で売却した場合（現金取引とする。）

売却時

現金	60	資産	100
減価償却累計額	20		
固定資産売却損	20		

返納時

資本剰余金（施設費）	60	現金	60
------------	----	----	----

b 特定の償却資産の場合（会計基準第87第1項の適用がある場合）

減価償却

減価償却相当累計額 （減価償却相当額）	20	減価償却累計額	20
------------------------	----	---------	----

イ 120 で売却した場合（現金取引とする。）

売却時

現金	120	資産	100
減価償却累計額	20	除売却差額相当累計額 （除売却差額相当額）	40

除売却差額相当累計額	20	減価償却相当累計額	20
------------	----	-----------	----

返納時

資本剰余金（施設費）	100	現金	120
資本剰余金（国庫納付差額）	20		

ロ 60 で売却した場合（現金取引とする。）

売却時

現金	60	資産	100
減価償却累計額	20		
除売却差額相当累計額 （除売却差額相当額）	20		

除売却差額相当累計額	20	減価償却相当累計額	20
------------	----	-----------	----

返納時

資本剰余金（施設費）	60	現金	60
------------	----	----	----

c 非償却資産の場合

イ 120 で売却した場合（現金取引とする。）

売却時

現金	120	土地	100
		除売却差額相当累計額 （除売却差額相当額）	20

返納時

資本剰余金（施設費）	100	現金	120
------------	-----	----	-----

資本剰余金（国庫納付差額）	20	/	
---------------	----	---	--

ロ 60 で売却した場合（現金取引とする。）

売却時

現金	60	/	土地	100
除売却差額相当累計額 （除売却差額相当額）	40			

返納時

資本剰余金（施設費）	60	/	現金	60
------------	----	---	----	----

**Q 9 8 - 3** 取得時において資産見返負債が計上された資産を不要財産として国庫納付した場合の会計処理はどのようになるのか。

**A**

独立行政法人が運営費交付金や補助金等により償却資産又は非償却資産（運営費交付金により中期計画の想定範囲外として取得した場合）を取得した場合には、相当額を資産見返負債として計上することとされている。

以下、資産見返負債を計上している固定資産を不要財産として国庫納付した場合の会計処理について、運営費交付金で取得した資産を例として説明する。

前提条件

償却資産については、取得時の価額 100 の資産（耐用年数 5 年で定額法、残存価額ゼロ）を 1 年後に現物又は売却して納付した場合、非償却資産については、中期計画の想定範囲外において取得したものであり、取得時の価額 100 の資産をその後現物又は売却して納付した場合とする。

なお、売却して納付した場合の国庫納付額については、120 で売却した場合は 120、60 で売却した場合は 60 とする。

取得時

資産	100	/	現金	100
運営費交付金債務	100		資産見返運営費交付金	100

① 現物納付した場合

a 償却資産の場合

減価償却

減価償却費	20	/	減価償却累計額	20
資産見返運営費交付金	20		資産見返運営費交付金戻入	20

返納時

国庫納付金（臨時損失）	80	資産	100
減価償却累計額	20		
資産見返運営費交付金	80	資産見返運営費交付金戻入	80

b 非償却資産の場合

返納時

国庫納付金（臨時損失）	100	土地	100
資産見返運営費交付金	100	資産見返運営費交付金戻入	100

② 資産を売却し、現金で納付した場合

a 償却資産の場合

減価償却

減価償却費	20	減価償却累計額	20
資産見返運営費交付金	20	資産見返運営費交付金戻入	20

イ 120 で売却した場合（現金取引とする。）

売却時

現金	120	資産	100
減価償却累計額	20	固定資産売却益	40
資産見返運営費交付金	80	資産見返運営費交付金戻入	80

返納時

国庫納付金（臨時損失）	120	現金	120
-------------	-----	----	-----

ロ 60 で売却した場合（現金取引とする。）

売却時

現金	60	資産	100
減価償却累計額	20		
固定資産売却損	20		
資産見返運営費交付金	80	資産見返運営費交付金戻入	80

返納時

国庫納付金（臨時損失）	60	現金	60
-------------	----	----	----

b 非償却資産の場合

イ 120 で売却した場合（現金取引とする。）

売却時



現金	120	土地	100
		固定資産売却益	20
資産見返運営費交付金	100	資産見返運営費交付金戻入	100

返納時

国庫納付金（臨時損失）	120	現金	120
-------------	-----	----	-----

ロ 60 で売却した場合（現金取引とする。）

売却時

現金	60	土地	100
固定資産売却損	40		
資産見返運営費交付金	100	資産見返運営費交付金戻入	100

返納時

国庫納付金（臨時損失）	60	現金	60
-------------	----	----	----

**Q98-4** 政府からの金銭出資により満期保有目的の債券を購入している場合において、当該債券の一部について不要財産として国庫納付を行った場合の会計処理はどのようなになるのか。

**A**

独立行政法人が通則法第 46 条の 2 の規定により不要財産に係る国庫納付を行った場合において、当該不要財産が政府からの出資に係るものであるときは、当該独立行政法人は、当該独立行政法人の資本金のうち当該納付に係る部分として主務大臣が定める金額を減少することとなる。

以下、事例に則して説明する。

**前提条件**

政府から 100 の金銭出資を受け満期保有目的で取得した債券（額面 100、取得時の価額 100）について、不要財産として償還期限前に国庫納付した場合とする。

当該債券については、通則法第 46 条の 2 の規定に基づく不要財産の国庫納付の対象となった時点において、その他有価証券に保有目的の変更を行っている。

なお、①売却金額、②国庫納付額等及び③独立行政法人の資本金のうち当該納付に係る部分として主務大臣が定める金額は、それぞれ以下のとおりとし、年度を越えて売却した場合における当該債券の X 年度末の時価は 90 とする（評価差額については、その全額を純資産の部にその他有価証券評価差額金として計上する（Q27-8 参照）。）。また、税効果会計は適用されていないものとする。

納付方法・①売却金額	②国庫納付額等	③独立行政法人の資本金のうち当該納付に係る部分として主務大臣が定める金額
------------	---------	--------------------------------------

現物納付の場合		現物	100
売却して納付の場合	105 で売却	105	100
	95 で売却	95	100

出資時

現金	100	資本金	100
----	-----	-----	-----

取得時

投資有価証券	100	現金	100
--------	-----	----	-----

(1) 債券の保有目的変更年度と同一年度において国庫納付した場合

① 現物納付した場合

返納時

資本金	100	投資有価証券	100
-----	-----	--------	-----

② 資産を売却し、現金で納付した場合

イ 105 で売却した場合（現金取引とする。）

売却時

現金	105	投資有価証券	100
		投資有価証券売却益（臨時利益）	5

返納時

資本金	100	現金	105
国庫納付金（臨時損失）	5		

ロ 95 で売却した場合（現金取引とする。）

売却時

現金	95	投資有価証券	100
投資有価証券売却損（臨時損失）	5		

返納時

資本金	100	現金	95
		資本剰余金（減資差益）	5

(2) 債券の保有目的変更年度の翌年度において国庫納付した場合

X年度

年度末

有価証券	100	投資有価証券	100
その他有価証券評価差額金	10	有価証券	10

① 現物納付した場合

X + 1 年度

年度初

有価証券	10	その他有価証券評価差額金	10
------	----	--------------	----

返納時

資本金	100	有価証券	100
-----	-----	------	-----

② 資産を売却し、現金で納付した場合

X + 1 年度

年度初

有価証券	10	その他有価証券評価差額金	10
------	----	--------------	----

イ 105 で売却した場合（現金取引とする。）

売却時

現金	105	有価証券	100
		有価証券売却益（臨時利益）	5

返納時

資本金	100	現金	105
国庫納付金（臨時損失）	5		

ロ 95 で売却した場合（現金取引とする。）

売却時

現金	95	有価証券	100
有価証券売却損（臨時損失）	5		

返納時

資本金	100	現金	95
		資本剰余金（減資差益）	5

**Q 9 8 - 5** 不要財産に係る譲渡取引と当該不要財産に係る国庫納付等が年度をまたがった場合には、不要財産に係る国庫納付等に係る注記はどちらの年度において行うことになるか。

**A**

不要財産に係る国庫納付等に係る注記は、独立行政法人が不要財産に係る譲渡取

引を行った年度及び実際に当該不要財産に係る国庫納付等を行った年度において記載することとなる。なお、譲渡取引が行われた年度における注記について、国庫納付等が行われないと記載できない事項については、財務諸表作成時点において判明している事項を可能な限り取り込んで記載することとなる。

**Q98-6** 不要財産を譲渡し、この譲渡収入の範囲内で国庫納付する場合において、通則法第46条の2第3項ただし書きに規定する主務大臣の認可があった場合の会計処理はどのようになるのか。

**A**

通則法第46条の2第3項ただし書きにおいては、不要財産の譲渡により生じた簿価（取得時の簿価）超過額がある場合において、その全部又は一部の金額について国庫に納付しないことについて主務大臣の認可を受けた場合においては、当該認可額については国庫に納付することを要しないとされている。

以下、政府出資に係る不要財産について国庫納付する場合で、通則法第46条の2第3項ただし書きにより簿価（取得時の簿価）超過額のうち一部の金額を国庫納付しないことについて主務大臣が認可した場合の会計処理について、事例に則して説明する。

前提条件

政府からの現物出資に係る会計基準第87第1項の適用がある特定償却資産（取得価額100、耐用年数5年で定額法、残存価額ゼロ）について1年後に不要財産として売却し、その収入をもって国庫納付した場合で、簿価（取得時の簿価）超過額の一部の金額については国庫納付しないことについて主務大臣の認可がある場合とする。

なお、①売却金額、②通則法第46条の2第3項ただし書きにより主務大臣が認可した金額、③国庫納付額及び④独立行政法人の資本金のうち当該納付に係る部分として主務大臣が定める金額は、それぞれ以下のとおりとする。

①売却金額	②通則法第46条の2第3項ただし書きにより主務大臣が認可した金額	③国庫納付額 (①-②)	④独立行政法人の資本金のうち当該納付に係る部分として主務大臣が定める金額
120	15	105	100

出資時

資産	100	資本金	100
----	-----	-----	-----

減価償却

減価償却相当累計額 (減価償却相当額)	20	減価償却累計額	20
------------------------	----	---------	----

売却時

現金	120	資産	100
減価償却累計額	20	除売却差額相当累計額 (除売却差額相当額)	20
		固定資産売却益	20

除売却差額相当累計額	20	減価償却相当累計額	20
------------	----	-----------	----

返納時

資本金	100	現金	105
国庫納付金(臨時損失)	5		

**Q98-7** 注解74で求められている不要財産に係る国庫納付等に係る注記については、どのような様式で記載することとなるのか。

**A**

以下のようなものが考えられる。

①	資産種類				
②	資産名称				
③	帳簿価額	(1)取得価額			
		(2)減価償却			
		(3)帳簿価額			
④	不要財産となった理由				
⑤	国庫納付等の方法				
⑥	譲渡収入の額				
⑦	控除費用				
⑧	国庫納付等の額 納付等年月日	(1)国庫納付額 納付年月日			
		(2)地方公共団体への払戻額 納付年月日			
		(3)その他民間等への払戻額 納付年月日			
⑨	減資額				
⑩	備考				

**Q99-1** 政府出資に係る不要財産を譲渡し、この譲渡収入の範囲内で国庫納付する場合において、当該譲渡取引が主務大臣により必要なものとして指定された場合の国庫納付に伴う資本金の減少の会計処理はどのようなになるのか。

**A**

独立行政法人が通則法第46条の2の規定により不要財産として国庫に納付した場合において、主務大臣が必要なものとして指定した譲渡取引に係る譲渡差額については、損益計算上の損益には計上せず、資本剰余金を減額又は増額することとなる。

以下、政府出資に係る不要財産の国庫納付に伴う資本金の減少の会計処理について事例に則して説明する。

### 前提条件

償却資産については、取得時の価額 100 の資産（耐用年数 5 年で定額法、残存価額ゼロ）を 1 年後に売却して納付した場合、非償却資産については、取得時の価額 100 の資産をその後に売却して納付した場合とする。

なお、①売却金額、②国庫納付額及び③独立行政法人の資本金のうち当該納付に係る部分として主務大臣が定める金額は、それぞれ以下のとおりとする。

①売却金額	②国庫納付額	③独立行政法人の資本金のうち当該納付に係る部分として主務大臣が定める金額	
		現物出資の場合	金銭出資の場合
120	120	100	100
60	60	100	60

#### (1) 現物出資の場合

取得時

資産	100	資本金	100
----	-----	-----	-----

#### a 通常の償却資産の場合（会計基準第 8 7 第 1 項の適用がない場合）

減価償却

減価償却費	20	減価償却累計額	20
-------	----	---------	----

#### イ 120 で売却した場合（現金取引とする。）

売却時

現金	120	資産	100
減価償却累計額	20	除売却差額相当累計額 (除売却差額相当額)	40

返納時

資本金	100	現金	120
資本剰余金（国庫納付差額）	20		

#### ロ 60 で売却した場合（現金取引とする。）

売却時

現金	60	資産	100
減価償却累計額	20		

除売却差額相当累計額 (除売却差額相当額)	20		
--------------------------	----	--	--

返納時

資本金	100	現金	60
		資本剰余金 (減資差益)	40

b 特定の償却資産の場合 (会計基準第87第1項の適用がある場合)

減価償却

減価償却相当累計額 (減価償却相当額)	20	減価償却累計額	20
------------------------	----	---------	----

イ 120で売却した場合 (現金取引とする。)

売却時

現金	120	資産	100
減価償却累計額	20	除売却差額相当累計額 (除売却差額相当額)	40

除売却差額相当累計額	20	減価償却相当累計額	20
------------	----	-----------	----

返納時

資本金	100	現金	120
資本剰余金 (国庫納付差額)	20		

ロ 60で売却した場合 (現金取引とする。)

売却時

現金	60	資産	100
減価償却累計額	20		
除売却差額相当累計額 (除売却差額相当額)	20		

除売却差額相当累計額	20	減価償却相当累計額	20
------------	----	-----------	----

返納時

資本金	100	現金	60
		資本剰余金 (減資差益)	40

c 非償却資産の場合

イ 120で売却した場合 (現金取引とする。)

売却時

現金	120	土地	100
		除売却差額相当累計額 (除売却差額相当額)	20

返納時

資本金	100	現金	120
資本剰余金 (国庫納付差額)	20		

ロ 60 で売却した場合 (現金取引とする。)

売却時

現金	60	土地	100
除売却差額相当累計額 (除売却差額相当額)	40		

返納時

資本金	100	現金	60
		資本剰余金 (減資差益)	40

(2) 金銭出資の場合

出資時

現金	100	資本金	100
----	-----	-----	-----

取得時

資産	100	現金	100
----	-----	----	-----

a 通常の償却資産の場合 (会計基準第87第1項の適用がない場合)

減価償却

減価償却費	20	減価償却累計額	20
-------	----	---------	----

イ 120 で売却した場合 (現金取引とする。)

売却時

現金	120	資産	100
減価償却累計額	20	除売却差額相当累計額 (除売却差額相当額)	40

返納時

資本金	100	現金	120
資本剰余金 (国庫納付差額)	20		

ロ 60 で売却した場合 (現金取引とする。)



売却時

現金	60	資産	100
減価償却累計額	20		
除売却差額相当累計額 (除売却差額相当額)	20		

返納時

資本金	60	現金	60
-----	----	----	----

b 特定の償却資産の場合（会計基準第87第1項の適用がある場合）

減価償却

減価償却相当累計額 (減価償却相当額)	20	減価償却累計額	20
------------------------	----	---------	----

イ 120で売却した場合（現金取引とする。）

売却時

現金	120	資産	100
減価償却累計額	20	除売却差額相当累計額 (除売却差額相当額)	40

除売却差額相当累計額	20	減価償却相当累計額	20
------------	----	-----------	----

返納時

資本金	100	現金	120
資本剰余金（国庫納付差額）	20		

ロ 60で売却した場合（現金取引とする。）

売却時

現金	60	資産	100
減価償却累計額	20		
除売却差額相当累計額 (除売却差額相当額)	20		

除売却差額相当累計額	20	減価償却相当累計額	20
------------	----	-----------	----

返納時

資本金	60	現金	60
-----	----	----	----

c 非償却資産の場合

イ 120で売却した場合（現金取引とする。）

売却時

現金	120	土地	100
		除売却差額相当累計額 (除売却差額相当額)	20

返納時

資本金	100	現金	120
資本剰余金 (国庫納付差額)	20		

ロ 60 で売却した場合 (現金取引とする。)

売却時

現金	60	土地	100
除売却差額相当累計額 (除売却差額相当額)	40		

返納時

資本金	60	現金	60
-----	----	----	----

**Q99-2** 取得時に資本剰余金として計上された資産を不要財産として国庫納付した場合において、当該不要財産の譲渡取引が主務大臣により必要なものとして指定された場合の国庫納付に伴う資本剰余金の減少の会計処理はどのようなものか。

**A**

会計基準第99の第1項において、取得時に資本剰余金として計上された資産を、独立行政法人が通則法第46条の2の規定により不要財産として国庫に納付した場合において、主務大臣が必要なものとして指定した譲渡取引に係る譲渡差額については、損益計算上の損益には計上せず、資本剰余金を減額又は増額することとなる。

以下、施設費等により取得し、資本剰余金に計上された資産を不要財産として国庫納付した場合の会計処理について、事例に則して説明を加える。

#### 前提条件

償却資産については、取得時の価額100の資産(耐用年数5年で定額法、残存価額ゼロ)を1年後に売却して納付した場合、非償却資産については、取得時の価額100の資産をその後に売却して納付した場合とする。

なお、売却して納付した場合の国庫納付額については、120で売却した場合は120、60で売却した場合は60とする。

取得時

資産	100	現金	100
預り施設費	100	資本剰余金（施設費）	100

a 通常の償却資産の場合（会計基準第87第1項の適用がない場合）

減価償却

減価償却費	20	減価償却累計額	20
-------	----	---------	----

イ 120 で売却した場合（現金取引とする。）

売却時

現金	120	資産	100
減価償却累計額	20	除売却差額相当累計額 （除売却差額相当額）	40

返納時

資本剰余金（施設費）	100	現金	120
資本剰余金（国庫納付差額）	20		

ロ 60 で売却した場合（現金取引とする。）

売却時

現金	60	資産	100
減価償却累計額	20		
除売却差額相当累計額 （除売却差額相当額）	20		

返納時

資本剰余金（施設費）	60	現金	60
------------	----	----	----

b 特定の償却資産の場合（会計基準第87第1項の適用がある場合）

減価償却

減価償却相当累計額 （減価償却相当額）	20	減価償却累計額	20
------------------------	----	---------	----

イ 120 で売却した場合（現金取引とする。）

売却時

現金	120	資産	100
減価償却累計額	20	除売却差額相当累計額 （除売却差額相当額）	40

除売却差額相当累計額	20	減価償却相当累計額	20
------------	----	-----------	----

返納時

資本剰余金（施設費）	100	現金	120
資本剰余金（国庫納付差額）	20		

ロ 60 で売却した場合（現金取引とする。）

売却時

現金	60	資産	100
減価償却累計額	20		
除売却差額相当累計額 （除売却差額相当額）	20		

除売却差額相当累計額	20	減価償却相当累計額	20
------------	----	-----------	----

返納時

資本剰余金（施設費）	60	現金	60
------------	----	----	----

c 非償却資産の場合

イ 120 で売却した場合（現金取引とする。）

売却時

現金	120	土地	100
		除売却差額相当累計額	20
		（除売却差額相当額）	

返納時

資本剰余金（施設費）	100	現金	120
資本剰余金（国庫納付差額）	20		

ロ 60 で売却した場合（現金取引とする。）

売却時

現金	60	土地	100
除売却差額相当累計額	40		
（除売却差額相当額）			

返納時

資本剰余金（施設費）	60	現金	60
------------	----	----	----

**Q99-3** 政府からの金銭出資により取得した満期保有目的債券を不要財産として売却して国庫納付した場合において、主務大臣が必要なものとして当該譲渡取引を指定した場合の会計処理はどのようになるのか。

**A**

独立行政法人が通則法第 46 条の 2 の規定により不要財産として国庫に納付した場合において、主務大臣が必要なものとして指定した譲渡取引に係る譲渡差額については、損益計算上の損益には計上せず、資本剰余金を減額又は増額することとなる。

以下、事例に則して説明する。

**前提条件**

政府から 100 の金銭出資を受け満期保有目的で取得した債券（額面 100、取得時の価額 100）について、不要財産として償還期限前に売却し、売却収入を国庫納付した場合とする。

当該債券については、通則法第 46 条の 2 に基づく不要財産の国庫納付の対象となった時点において、その他有価証券に保有目的の変更を行っている。

なお、①売却金額、②国庫納付額及び③独立行政法人の資本金のうち当該の納付に係る部分として主務大臣が定める金額は、それぞれ以下のとおりとする。また、年度を越えて売却した場合における当該債券の X 年度末の時価は 90 とする（評価差額については、その全額を純資産の部にその他有価証券評価差額金として計上する（Q 2 7－8 参照）。）。また、税効果会計は適用されていないものとする。

①売却金額	②国庫納付額	③独立行政法人の資本金のうち当該納付に係る部分として主務大臣が定める金額
105	105	100
95	95	100

**出資時**

現金	100	資本金	100
----	-----	-----	-----

**取得時**

投資有価証券	100	現金	100
--------	-----	----	-----

(1) 債券の保有目的変更年度と同一年度において国庫納付した場合

イ 105 で売却した場合（現金取引とする。）

**売却時**

現金	105	投資有価証券	100
		除売却差額相当累計額 (除売却差額相当額)	5

**返納時**

資本金	100	現金	105
-----	-----	----	-----

資本剰余金（国庫納付差額）	5	/	
---------------	---	---	--

ロ 95 で売却した場合（現金取引とする。）

売却時

現金	95	/	投資有価証券	100
除売却差額相当累計額 （除売却差額相当額）	5			

返納時

資本金	100	/	現金	95
			資本剰余金（減資差益）	5

(2) 債券の保有目的変更年度の翌年度において国庫納付した場合

X年度

年度末

有価証券	100	/	投資有価証券	100
その他有価証券評価差額金	10		有価証券	10

X + 1年度

年度初

有価証券	10	/	その他有価証券評価差額金	10
------	----	---	--------------	----

イ 105 で売却した場合（現金取引とする。）

売却時

現金	105	/	有価証券	100
			除売却差額相当累計額 （除売却差額相当額）	5

返納時

資本金	100	/	現金	105
資本剰余金（国庫納付差額）	5			

ロ 95 で売却した場合（現金取引とする。）

売却時

現金	95	/	有価証券	100
除売却差額相当累計額 （除売却差額相当額）	5			

返納時

資本金	100	現金	95
		資本剰余金（減資差益）	5

**Q99-4** 政府出資に係る不要財産を譲渡し、この譲渡収入の範囲内で国庫納付する場合において、主務大臣が国庫納付額から控除を認める費用がある場合の資本金の減少の会計処理はどのようになるのか。

**A**

独立行政法人が通則法第 46 条の 2 の規定により不要財産として国庫に納付した場合において、主務大臣が必要なものとして指定した譲渡取引に係る譲渡費用については、損益計算上の損益には計上せず、資本剰余金を減額することとなる。

以下、事例に則して説明する。

#### 前提条件

政府からの金銭出資により取得した特定償却資産（取得価額 100）について 1 年後に不要財産として売却し、その収入をもって国庫納付した場合（当該譲渡取引は主務大臣の指定を受けている。）において、当該国庫納付に際し控除対象となる費用 10 について主務大臣の指定がある場合を例とする。当該資産については、耐用年数 5 年、残存価額ゼロで減価償却を行っているものとする。

なお、①売却金額、②控除を認められた費用の額、③国庫納付額及び④独立行政法人のうち当該納付に係る部分として主務大臣が定める金額は、それぞれ以下のとおりとする。

①売却金額	②控除を認められた費用の額	③国庫納付額 (①-②)	④独立行政法人の資本金のうち当該納付に係る部分として主務大臣が定める金額
120	10	110	100
60	10	50	50

#### 出資時

現金	100	資本金	100
----	-----	-----	-----

#### 取得時

資産	100	現金	100
----	-----	----	-----

#### 減価償却

減価償却相当累計額 (減価償却相当額)	20	減価償却累計額	20
------------------------	----	---------	----

イ 120 で売却した場合（現金取引とする。）

売却時

現金	120	資産	100
減価償却累計額	20	除売却差額相当累計額 (除売却差額相当額)	40

除売却差額相当累計額	20	減価償却相当累計額	20
------------	----	-----------	----

譲渡費用

除売却差額相当累計額 (除売却差額相当額)	10	現金	10
--------------------------	----	----	----

返納時

資本金	100	現金	110
資本剰余金 (国庫納付差額)	10		

ロ 60 で売却した場合 (現金取引とする。)

売却時

現金	60	資産	100
減価償却累計額	20		
除売却差額相当累計額 (除売却差額相当額)	20		

除売却差額相当累計額	20	減価償却相当累計額	20
------------	----	-----------	----

譲渡費用

除売却差額相当累計額 (除売却差額相当額)	10	現金	10
--------------------------	----	----	----

返納時

資本金	50	現金	50
-----	----	----	----

**Q99-5** 不要財産に係る国庫納付等に関し、その不要財産を売却した年度と国庫納付等をする年度が異なる場合の会計処理はどのようになるか。

**A**

資本金の減額の処理は、実際の国庫納付時に行うことになるが、国庫納付等予定額が減少する資本金額を上回る場合においては、譲渡取引終了後、遅滞なく国庫に納付することが求められており (通則法第46条の2第2項)、その時点より国庫納付義務は発生していることに鑑みて、決算書作成時までに国庫納付額が確定しているようであれば、国庫納付等予定額のうち減少する資本金額を上回る額について負債計上を行っておくこととなる。なお、会計基準第99第1項の規定に基づき資本剰余金を減額又は増額した額についても同様の処理となる。

以下、具体的な事例に則して説明を加える (なお、減損処理については省略して



いる。)

### 前提条件

X年度初に取得した取得時の価額100の償却資産（会計基準第87第1項の適用がなく、耐用年数5年で定額法、残存価額ゼロ）をX年度末の3月に120で売却（現金取引とし、売却に当たっての費用はゼロ）し、翌年度4月上旬に主務大臣より国庫納付等すべき金額120の通知を受けた例とする。

なお、独立行政法人の資本金のうち当該納付に係る部分として主務大臣が定める金額については、100とする。

< X年度 >

取得時

資産	100	資本金	100
----	-----	-----	-----

減価償却

減価償却費	20	減価償却累計額	20
-------	----	---------	----

売却時

現金	120	資産	100
減価償却累計額	20	固定資産売却益	40

年度末

国庫納付金（臨時損失）	20	国庫納付未払金	20
-------------	----	---------	----

< X + 1年度 >

返納時

資本金	100	現金	120
国庫納付未払金	20		

## 第13章 区分経理の会計処理

**Q100-1** 区分経理に係る会計処理の原則及び手続は、独立行政法人単位で統一し、合理的な理由がない限り勘定ごとに異なる会計処理の原則及び手続を適用することは認められないとされているが、合理的な理由とはどのような場合か。

**A**

合理的な理由があり、勘定ごとに異なる会計処理及び手続によることが認められる場合としては、独立採算で製造等の業務を行うA勘定とその他のB勘定とに区分経理を行っている独立行政法人が所有する機械の減価償却方法について、A勘定所属の機械については定率法をB勘定所属の機械については定額法を適用する場合は

考えられる。

**Q100-2** 注解77により、主務省令により区分して経理することが要請されている場合はセグメント情報として整理することとされているが、各経理単位の共通経費を特定の経理単位で経理している場合、そのままセグメント情報として開示してよいか。

**A**

主務省令等により区分して経理することが要請される場合の各経理単位の財務諸表は勘定別財務諸表には該当せず、セグメント情報として位置付けられる。したがって、共通経費が特定の勘定に集約して経理することとされている場合には、各セグメントの事業内容やそのコストが適切に判断できるように、共通経費を適切に配賦した上で開示する必要がある。

なお、当該セグメント情報は、注解39第3項にいう追加的に開示されるセグメント情報である。

(関連項目：第103 共通経費等配賦の原則)

**Q100-3** 区分経理が要請されている場合において、運営費交付金を特定の勘定で受け入れた場合の収益を他の勘定へ付け替えることはできるか。

**A**

運営費交付金を特定の勘定で受け入れた場合、当該特定の勘定のみにおいて渡し切り交付金としての性格を持つものであり、個別法において特別の規定が設けられていない限り、他の勘定への付け替えは認められない。

**Q100-4** 区分経理を行っている場合、各勘定との内部取引時に使用する科目名は何か。本支店会計の本店勘定のように「〇〇勘定」として表示して問題はないか。

**A**

期末時点で他の勘定に対する未清算の債権・債務は勘定別財務諸表の上では、未収金、未払金に含めて表示することになると考える。損益計算書及びキャッシュ・フロー計算書における勘定相互間の取引については、対価性が認められる取引については、通常の科目名（形態別）により表示されることになるが、法律に「繰り入れる」べき旨が規定されており、当該規定に従った繰入れである場合は、法律の規定に従い「〇〇勘定へ繰入」等の科目名によることとなる。

なお、法人単位財務諸表の表示では勘定相互間の債権・債務及び勘定相互間の損益取引における費用・収益並びに勘定相互間のキャッシュ・フローは相殺されることになる。

**Q100-5** 共通経費を各勘定に配賦した場合、各勘定のキャッシュ・フロー計算

書の上で、当該共通経費の支払額を開示するのか。

**A**

各勘定での実際支払額を開示する。

**Q100-6** 区分経理を行っている独立行政法人において、勘定間で職員等の異動がある場合、各勘定における退職給付引当金の合理的計算は、どのような方法が考えられるか。

**A**

複数の勘定間において共通する退職金制度を採用している場合には、原則として勘定単位に帰属する職員等に係る退職給付債務を個別に計算した上で退職給付引当金を算出すること、及び勘定間で職員等の異動がある場合には、個別職員ごとに計算された退職給付債務を異動させることにより、勘定別に設定された退職給付引当金の取崩し及び繰入れを行うことが原則である。

しかしながら、複数の勘定間において過去からの職員異動等に係る履歴との対応関係が不明確な状態になっていたこと等を起因として退職給付引当金の個別職員別の帰属関係が特定し得ない場合等においては、費用対効果の観点から保険数理計算等を詳細に実施することは経済合理性を欠く場合が想定される。この場合には、退職給付債務及び年金資産の配分を各勘定の人員比等により行うことも容認し得る処理と考えられる。

**Q103-1** 注解80第1項に、「共通経費の配賦基準は、主務省令等で定められる必要がある」旨定められているが、共通経費の配賦基準は必ず主務省令で定める必要があり、独立行政法人が定めることは出来ないのか。

**A**

- 1 会計基準「第13章 区分経理の会計処理」は、独立行政法人独自の判断により経理を区分するのではなく、法律の要請による独立行政法人外部からの要請に基づくものであり、区分された勘定ごとに利益処分の方法が異なる場合も多い。共通経費の配賦は、勘定ごとの利益の額にも影響を与えるため、その配賦基準は、区分経理を規定している独立行政法人個別法等の趣旨を踏まえ、国側で定める必要があるとの観点から注解80第1項は設けられている。
- 2 したがって、注解80第1項の趣旨は、共通経費の配賦基準は国の関与の下で定められる必要があるということであり、例えば、主務省令において共通経費の配賦基準の基本的な考え方を示し、具体的な配賦基準は独立行政法人が作成の上、主務大臣の承認に係らしめる方法等も認められる。
- 3 なお、主務省令や主務大臣の承認を経た内規等で定められる配賦基準は、合理的な基準であることが必要なほか、会計担当者の恣意的判断により配賦額が増減することのない程度に具体的に定められる必要がある。

**Q103-2** 例えばA、B、Cの三つの勘定に区分されている独立行政法人において、各勘定に共通的な経費である理事長の人件費がA勘定に手当されている場合、当該費用はA勘定の費用として処理してよいのか。

**A**

- 1 共通経費の配賦は、配賦基準に従って行うことが必要であり、予算手当を基準として配賦することは認められない。
- 2 なお、配賦基準は、個々の共通経費の各勘定への寄与度や予算手当の方法等を総合的に勘案し、合理的な基準として定められる必要があるが、例えば、三つの勘定に区分され、業務量がA勘定：40%、B勘定30%、C勘定30%の割合であり、理事長、甲理事及び乙理事の3人の理事体制となっている独立行政法人において、「理事長の人件費：A勘定に配賦、理事甲の人件費：B勘定に配賦、理事乙の人件費：C勘定に配賦」といった配賦基準を定めることも合理的な配賦基準として認められるものとする。

**Q103-3** A勘定において当該勘定の業務に使用する目的で購入した資産を、他のB勘定の業務に使用させる場合には、どのような会計処理を行うのか。

**A**

- 1 当該資産はA勘定で購入したものであり、その所有権もA勘定にあることから、当該資産はA勘定に係る勘定別財務諸表に計上され、これに係る減価償却費についてもA勘定で会計処理される。
- 2 設問のケースでは、A勘定の資産をB勘定で一時使用した事実を勘定相互間の取引として整理する必要があるかについて検討する必要がある。勘定区分を法律が要請していること、また、共通経費については合理的基準により配賦すべきこと（会計基準第103第2項）とされていることから、原則として、勘定相互間の取引として適切に処理する必要がある。
- 3 なお、当該資産のB勘定における使用状況が、一時的であり、かつ、A勘定の業務に支障を与えない範囲である場合には、重要性の原則を適用して勘定相互間の取引に該当しないものとして整理することも認められるものとする。

**Q103-4** A勘定で購入した固定資産をB勘定でも使用する場合、勘定区分別財務諸表の適正性の観点から、固定資産をA勘定に計上し、減価償却費を共通経費として配分する方法を採用することは可能か。また、可能であるとした場合、この固定資産が会計基準第87第1項による特定化された固定資産であっても、減価償却費相当額を配分すべきか。

**A**

Q103-3にあるとおり、資産帰属と減価償却は一体で処理すべきであって共

通経費として取り扱うことはできない。配賦・請求する場合、一時使用している勘定では減価償却費ではなく賃借料に計上することが適切と考える。以上は特定の償却資産とされた場合も同様である。

**Q103-5** 特定の勘定でファイナンス・リース取引によるリース料を負担し、他の勘定と常時共用している場合に、これに伴う減価償却費や支払利息については、共通経費として配賦すべきか否か。財源は運営費交付金とする。

**A**

設問の場合、リース料を負担した勘定で固定資産が計上されることになる。資産計上された固定資産が、他の勘定と共同利用されている場合にはQ103-3に従って勘定間の賃貸借料として処理することになる。

**Q104-1** 会計基準第104第4項(1)の「勘定相互間の関係を明らかにする書類」とは、具体的にはどのような書類か。

**A**

- 1 区分して経理することが要請されている場合の各勘定は、あたかも別の法人であるかのように厳格に区分した会計処理が要請される場所であるが、資金やその他の経済資源の効率的使用の観点等から、勘定相互間での取引が予定されており、法令の規定による贈与としての性格を有する資金の繰入れや対価性のある取引等が行われ、補助金等の受入勘定と実際に使用する勘定が異なる場合も想定される。
- 2 このため、法人単位財務諸表においては、補助金等の公的な資金が法人内部でどのように流れ、国民等に対するサービスの提供のためにどのように使用されているのかを明らかにすることが必要であり、このような観点から勘定相互間の関係を明らかにする書類の作成が求められるものである。
- 3 「勘定相互間の関係を明らかにする書類」の形式や内容は、個々の独立行政法人において、各勘定が経理する業務の内容、勘定相互間の資金の流れを踏まえ、上記2の趣旨に合致するものを工夫して作成することとなるが、例えば、勘定相互間の資金の流れをフローチャート形式で示したものが考えられる。

**Q104-2** 会計基準第79ではセグメント情報は附属明細書の中で明らかにすることとされているが、会計基準第104では複数の勘定で経理される業務を一括してセグメント情報として開示する必要がある場合の当該セグメント情報は法人単位財務諸表に添付することとされている。両者の関係如何。

**A**

- 1 会計基準第43第1項において、「独立行政法人が開示すべきセグメント情報は、当該法人の中期目標等における一定の事業等のまとまりごとの区分に基づくセグメント情報とする。」とされている。「中期目標等における一定の事業等のまとまり」

は、「独立行政法人の目標の策定に関する指針」（平成 31 年 3 月 12 日 総務大臣決定）において、「法人の内部管理の観点や財務会計との整合性を確保した上で、少なくとも、目標及び評価において一貫した管理責任を徹底し得る単位」とされていることから、複数の勘定をまたいで設定されることは通常想定されない。

ただし、法人の事務・事業の特性から、複数の勘定をまたいで設定されている場合、勘定別財務諸表にセグメント情報を開示した上で、法人単位財務諸表におけるセグメント情報の開示に当たっては、財務諸表利用者に誤解を与えないよう、勘定別財務諸表におけるセグメント情報との関係性を明らかにした上で、区分経理をまたいだ事業等のまとまりごとに開示することが求められる。

2 会計基準第 104 第 3 項にいう「独立行政法人の事業内容等の実態から複数の勘定で経理される業務を一括してセグメント情報として開示する必要がある場合」のセグメント情報は、注解 39 第 3 項において「各法人において適切と考えられるセグメント情報を追加で開示することを妨げない」とされているセグメント情報である。

3 前項におけるセグメントは、勘定ごとに区分経理を行っている独立行政法人においては、各勘定をセグメントに区分する場合と、法人全体を勘定区分にかかわらずセグメントに区分する場合とが想定される。

前者については、勘定別財務諸表の附属明細書となるが、後者については、勘定区分をまたがるセグメントであるため、法人単位財務諸表の附属明細書となる。

4 前者と後者の関係は、民間企業のセグメント情報に地域別セグメントと製品別セグメントが存在し得るように、セグメントの切り口の相違によるものであり、矛盾するものではない。

**Q104-3** 法人単位財務諸表の附属明細書のうち、法人単位の計算書と勘定別計算書の関係を明らかにする書類の様式はどのようなになるのか。

**A**

法人単位の計算書と勘定別計算書の関係を明らかにする書類の様式は、次のとおりである。

1 貸借対照表

科 目	A勘定	B勘定	C勘定	調整	法人単位
資産の部					
Ⅰ 流動資産					
.....					
Ⅱ 固定資産					
1 有形固定資産					
.....					
2 無形固定資産					
.....					
3 投資その他の資産					

投資有価証券 長期貸付金 他勘定長期貸付金 ・ ・ ・ ・ ・ 資産合計  負債の部 I 流動負債 ・ ・ ・ ・ ・ II 固定負債 資産見返負債 ・ ・ ・ ・ ・ 長期借入金 他勘定長期借入金 引当金 ・ ・ ・ ・ ・ 負債合計  純資産の部 I 資本金 政府出資金 地方公共団体出資金 ・ ・ ・ ・ ・ II 資本剰余金 資本剰余金 その他行政コスト累計額 ・ ・ ・ ・ ・ III 利益剰余金 ・ ・ ・ ・ ・ IV 評価・換算差額等 ・ ・ ・ ・ ・ 純資産合計 負債純資産合計					
--	--	--	--	--	--

## 2 行政コスト計算書

科 目	A勘定	B勘定	C勘定	調整	法人単位
I 損益計算書上の費用 (何) 業務費 一般管理費 財務費用 雑損 臨時損失 法人税、住民税及び事業税 法人税等調整額 損益計算書上の費用合計					
II その他行政コスト 減価償却相当額 減損損失相当額 利息費用相当額 承継資産に係る費用相当額 除売却差額相当額					

その他行政コスト合計					
Ⅲ 行政コスト					

### 3 損益計算書

科 目	A勘定	B勘定	C勘定	調整	法人単位
経常費用					
(何) 業務費					
減価償却費					
(何) 引当金繰入					
.....					
一般管理費					
.....					
減価償却費					
.....					
財務費用					
支払利息					
債券発行費					
.....					
雑 損					
経常費用合計					
経常収益					
運営交付金収益					
(何) 手数料収入					
受託収入					
補助金等収益					
財務収益					
.....					
雑 益					
経常収益合計					
経常利益					
臨時損失					
.....					
臨時利益					
.....					
当期純利益					
目的積立金取崩額					
当期総利益					

### 4 キャッシュ・フロー計算書

科 目	A勘定	B勘定	C勘定	調整	法人単位
I 業務活動による.....					
原材料、商品.....					
人件費支出					
その他業務支出					
運営費交付金収入					
.....					



小 計 利息及び配当金の受取額 ・ ・ ・ ・ ・ 業務活動による ・ ・ ・ ・ ・ II 投資活動による ・ ・ ・ ・ ・ 有価証券の取得 ・ ・ ・ ・ ・ ・ ・ ・ 施設費による収入 ・ ・ ・ ・ ・ 投資活動による ・ ・ ・ ・ ・ III 財務活動による ・ ・ ・ ・ ・ 短期借入れによる収入 ・ ・ ・ ・ ・ 金銭出資の受入れ ・ ・ ・ ・ ・ ・ ・ ・ 財務活動による ・ ・ ・ ・ ・ IV 資金に係る換算差額 V 資金増加額（又は減少額） VI 資金期首残高 VII 資金期末残高					
---	--	--	--	--	--

**Q104-4** 勘定ごとの会計処理の原則及び手続が同一の場合であっても、財務諸表の注記は、法人単位財務諸表及び全ての勘定別財務諸表のそれぞれに必要なのか。

**A**

独立行政法人個別法が作成を要請している財務諸表は、勘定別財務諸表である。このため、法人単位財務諸表及び個々の勘定別財務諸表はそれぞれが、個別に利用される場合も想定される。このため、たとえ同一内容の注記であるとしても、全ての財務諸表にそれぞれ注記をすることが必要である。

## 第14章 特定関連会社、関連会社及び関連公益法人等の情報

**Q105-1** 会計基準第105(1)アの「独立行政法人との関係」については具体的にどのような記載を行う必要があるのか。

**A**

特定関連会社、関連会社又は関連公益法人等のいずれかを記載する。このうち、関連会社の場合は、会計基準第120第2項(1)に該当する関連会社か、同項(2)に該当する関連会社かを併せて記載することとする。

**Q105-2** 関連公益法人等のうち、公益法人会計基準の適用がない法人の開示内容はどうすればよいか。

**A**

公益法人会計基準の適用がない法人については、正味財産増減計算書の内容については、開示の必要はない。

**Q105-3** 関連公益法人等の財務状況の附属明細書における開示様式はどのようになるか。

**A**

様式は以下を参考にされたい。

一般正味財産増減の部							指定正味財産増減の部						正味財産 期末残高				
収益	収益の内訳		費用	費用の内訳			当期増減額	一般正味財産 前期首残高	一般正味財産 期末残高	収益	収益の内訳			費用等	当期増減額	指定正味財産 前期首残高	指定正味財産 期末残高
	受取補助金等	その他の収益		事業費	管理費	その他の費用					受取補助金等	その他の収益					
A			B				C=A-B	D	E=D+D	F				G	H=F-G	I	J=H+I

**Q105-4** 附属明細書で明らかにしなければならない、関連公益法人等の収支計算書に計上されている「当期収入合計額」及び「当期支出合計額」はどのような内容か。

**A**

収支計算書の、事業活動、投資活動、財務活動及び予備費の各々の収入額及び支出額の合計額とする。

適用している会計基準等により、関連公益法人等が収支計算書を作成していない場合には、「収支計算書に計上されている当期収入合計額、当期支出合計額及び当期収支差額」の記載を行う必要はないが、記載を行っていない旨及びその理由について、附属明細書上で注記する必要がある。

**Q106-1** 会計基準第106第2項(1)における、独立行政法人の役職員経験者とは、過去に一度でも役職員を経験した者と解してよいか。若しくは、過去のどの時点までの役職員の経験を含めるのか。

**A**

- 1 会計基準第106第2項(1)に定める「独立行政法人の役職員経験者」とは、独立行政法人設立に際し、権利義務を承継した特殊法人等での役職員経験者を含む概念である。
- 2 同基準は公益法人が独立行政法人に対して重要な影響を受けるか否かの判断要素としての基準であるため、相当期間前に独立行政法人に役職員であった以降役職員でない場合には、該当しないとの解釈も妥当性があるものと考えるが、他方、国民ニーズとは無関係な自己増殖を防止することや、徹底的な情報開示を行うことは、

独立行政法人制度の基本的な枠組みの一つでありこれらの要請も考慮することが必要となる。

- 3 具体的な運用基準としては、国、地方公共団体又は他の特殊法人等からの出向により独立行政法人での勤務経験がある者であって、当該独立行政法人での役職が課長相当職以下であった者については、独立行政法人での役職員経験者には含めない取扱いとすることも合理的と考えられる。

**Q106-2** 注解83の「公益法人等とは、一般社団法人、一般財団法人、公益社団法人、公益財団法人のほか、社会福祉法人、特定非営利活動法人、技術研究組合等の」にある等には他にどのような法人が想定されているのか。

**A**

- 1 注解83で列挙している以外では、例えば個別の法律により法人格を与えられた団体が想定される。
- 2 なお、関連公益法人等に該当するかどうかについては、独立行政法人の業務やその関連組織等が国民ニーズとは無関係な自己増殖を防止する観点から、徹底的な情報開示を行うことが求められていることを踏まえ、その判断を行うべきものとする。

**Q106-3** 第106における関連公益法人等に該当するか否かは、各年度末で判断するのか。また、第2項(2)における「事業収入に占める独立行政法人との取引に係る額が三分の一以上」であるかどうかは公益法人等の決算が終了してからでなければ判断できず、6月末までに主務大臣に決算書類を提出することができなくなるが、どうするのか。

**A**

- 1 原則として、監査・保証実務委員会実務指針第52号「連結の範囲及び持分法の適用範囲に関する重要性の原則の適用に係る監査上の取扱い」（最終改正平成26年1月14日 日本公認会計士協会）を参考に判断することが適当である。すなわち、関連公益法人等に該当するか否かの判断に当たって「事業収入に占める独立行政法人との取引に係る額が三分の一以上」であるかは、連結財務諸表作成会計期間と同時期の各公益法人等の事業年度に係る正味財産増減計算書等によるものとする。ただし、公益法人等の事業年度の末日が連結決算日と異なる場合においてその差異が3か月を超えないときは、当該公益法人等の事業収入の額は、当該事業年度に係るものによることができる。仮に前事業年度の決算数値を用いた場合、当事業年度において取引額が増加した場合や新規設立が反映されなくなり、適切ではないことになる。
- 2 このように、関連公益法人等の判定に当たっては同時期の取引金額により行うことになるが、公益法人等側の決算完了時期との関係から、独立行政法人の決算の主

務大臣提出に間に合わない場合には前事業年度の実績により判断することもやむを得ないものとする。前事業年度の実績により判断した場合には、その旨を附属明細書に記載することが必要である。

- 3 なお、当該事業年度における公益法人等と独立行政法人との取引額は独立行政法人において把握が可能であり、公益法人の事業収入について仮決算額等を入手する等の方法により、関連公益法人等に該当するかどうかの判断も可能であり、公益法人等にも協力を要請すること等により、できる限り当該年度の実績により判断することが要請される。

**Q106-4** 関連公益法人等への該当を判断するに当たり、会計基準第106において「事業収入」とあるが、その範囲はどこまでなのか。

**A**

原則として、会計基準第106にいう「事業収入」とは、判断される公益法人等に適用される会計基準により適正に作成された正味財産増減計算書等の財務諸表における事業収入を指す。

## 第15章 連結財務諸表

**Q108-1** 「注解85 重要性の原則の適用について」により、連結財務諸表を作成するに当たっては重要性の原則の適用があることを示しているが、連結の範囲、連結のための個別財務諸表の修正、特定関連会社の資産及び負債の評価、未実現利益の消去、連結財務諸表の表示等に関する重要性の具体的な判断基準はどのようなものか。

**A**

重要性の原則が適用されるのは、連結財務諸表の利用者の判断を誤らせることがない程度であれば、ある程度簡便な方法で作成することができることを示すものであり、一律に具体的な数値を用いて判断基準を制定することはできない。例えば連結対象会社が多数存在する場合においては、連結対象会社間の少額の取引までを全て相殺することは困難であり、そのような場合に重要性の原則を用いて処理することになる。重要性の原則は、法人集団の財政状態、運営状況及び公的資金の使用状況等に関する合理的な判断を妨げないかどうかという観点から、各法人の状況に応じて適切に適用されるべきである。

**Q109-1** 特定関連会社がなく、関連会社がある場合連結財務諸表を作成する必要があるか。

**A**

- 1 企業会計では、財務諸表等規則第8条の9において、連結財務諸表を作成していない会社にあつては持分法損益等の注記を行う旨の規定があるように、連結子会社がなく、関連会社のみがある場合には連結財務諸表を作成する必要はない。独立行政法人においても特定関連会社がない場合には、連結財務諸表を作成しないことができると考えられる。
- 2 なお、その場合において、企業会計における持分法損益等の注記と同様の注記を行うことは不要である。当該関連会社に対する出資については個別財務諸表において出資先持分額(会計基準第27第2項(3)参照)による評価がなされるためである。

**Q109-2** 連結の範囲及び持分法の適用範囲の重要性の判定基準はあるのか。例えば資産に占める割合を勘案する場合、特定関連会社に出資している勘定ごとにその勘定の総資産額等により判断するのか、法人全体の総資産等により判断するのか。

**A**

企業会計では、監査・保証実務委員会実務指針第52号「連結の範囲及び持分法の適用範囲に関する重要性の原則の適用に係る監査上の取扱い」(最終改正平成26年1月14日 日本公認会計士協会)において、資産基準、売上高基準、利益基準及び剰余金基準によって連結の範囲及び持分法の適用範囲を判断することが規定されている。独立行政法人においても同規程を適用することが合理的であると考えられる。

**Q109-3** 連結財務諸表における特定関連会社及び関連会社の範囲の判定基準はあるのか。

**A**

会計基準第107にあるとおり、連結財務諸表は全ての特定関連会社を連結の範囲に含めることが原則である。しかし、会計基準109第5項の場合や、注解86の重要性が乏しい場合には連結の範囲から除外することが可能である。関連会社の持分法適用基準も同様である。

**Q109-4** 会計基準「第109 連結の範囲」第5項で「独立行政法人が、会社の議決権の過半数を所有する場合であっても、当該議決権が、独立行政法人の出資によるものではなく」とは、どのようなケースを指すのか。また、この取扱いから連結の範囲から除外される場合に持分法の適用範囲及び会計基準第105の情報開示の対象に含めないと理解してよいか。

**A**

- 1 独立行政法人化された特殊法人等では、独立行政法人鉄道建設・運輸施設整備支援機構が保有するJR会社株式が該当する。JR会社株式は、同機構が承継したものであり、特殊法人等の出資によるものでなく、かつ、同機構が承継した旧日本国

有鉄道の債務の償還財源に充てられることとされている。

- 2 このような出資に係る権利は、投資先に対する経営権はないと想定されるため、連結の範囲から除外したものである。その場合には当然に持分法の適用範囲及び会計基準第105の情報開示の対象からも除外となる。

**Q109-5** 会計基準第109第2項の業務一体性の定義における「業務を実施していること」については、過去の事業年度において業務を実施していた場合も該当することとなるのか。

**A**

独立行政法人の個別法に規定されている業務を行う根拠である「業務委託契約、協定又はこれに類するもの」における「業務の実施期間」に基づき判断を行うこととなる。すなわち、「業務の実施期間」が、当該事業年度に含まれる場合には、「業務を実施していること」に該当するものと考えられる。

**Q109-6** 再委託により法人の個別法に規定されている業務を行っている会社は、会計基準第109第2項の業務一体性を有することとなるのか。

**A**

独立行政法人の個別法に規定されている業務の再委託先は、独立行政法人との間に「業務一体性」を有するとみなすべきものと考えられる。

**Q110-1** 独立行政法人となるのが10月1日であるため、独法最初の決算は半年分となるが、半期決算を行っていない特定関連会社との連結は、どのような方法で行うのか（注解87に規定している決算日の差異が3か月を超えてしまう場合）。

**A**

連結損益計算書は、当該期間における運営状況を示すもののため、半年決算を作成し連結することが望ましい。

**Q111-1** 独立行政法人においては、会計方針の変更及び過去の誤謬の訂正に伴う過年度の財務諸表の遡及修正は行わないこととされているが（Q80-9参照）、連結あるいは持分法の対象となる関係会社の決算において、過年度の財務諸表の遡及修正が行われている場合、連結財務諸表の作成に当たり、どのような処理を行うべきか。

**A**

- 1 同一環境下で行われた同一の性質の取引等について、独立行政法人及び関係会社が採用する会計処理の原則及び手続は、会計基準の「第12章 独立行政法人固有の会計処理」に定めるものを除き、原則として独立行政法人の会計処理に統一しなければならないものとされている（会計基準第111第1項参照）。

2 過年度の財務諸表の遡及修正を行わないとする取扱いは、独立行政法人固有の会計処理に該当するため、独立行政法人と会計処理を統一する必要はなく、当該関係会社の決算数値をそのまま利用して、連結財務諸表を作成することとなる。

ただし、連結純資産変動計算書における連結剰余金の表示については、以下の取扱いとすることが適当である。

① 当期首残高

前年度の連結剰余金期末残高と同額を記載する。

② 関係会社における過年度財務諸表の遡及修正による影響額

会計方針の変更による前年度以前の遡及適用の累積的影響額及び過去の誤謬による前年度以前の修正再表示による累積的影響額を合計し、純額を「関係会社における過年度財務諸表の遡及修正による影響額」として、上記①の次に区分記載する。

③ 上記影響額を反映した当期首残高

上記①に上記②の影響額を反映した金額を「上記影響額を反映した当期首残高」として上記②の次に記載する。

**Q 1 1 5 - 1** 特定関連会社に該当することになった日が特定関連会社の決算日以外の日である場合の取扱いについてはどうすべきか。

**A**

企業会計においては、みなし取得日として、株式の取得日の前後いずれか近い決算日に株式の取得が行われたものとして連結財務諸表の作成をすることが認められている。独立行政法人においても、原則としては特定関連会社に該当することになった日をもって連結を行うことが望まれるが、みなし取得日として株式の取得日の前後いずれか近い決算日に株式の取得が行われたものとして連結を行うことも妨げない。

**Q 1 2 0 - 1** 「注解 8 9 持分法適用の範囲からの除外について」で、「重要な影響を与えない場合」の基準は必要ないか。

**A**

- 1 持分法の適用範囲から除いても連結財務諸表に重要な影響を与えない特定関連会社及び関連会社（以下「非特定関連会社等」という。）か否かは、法人集団における個々の非特定関連会社等の特性並びに、少なくとも純損益及び連結剰余金に与える影響をもって判断すべきものとする。
- 2 独立行政法人の公的性格に鑑みて統一的な数量基準を示すことも考えられるが、かえって形式的な持分法適用除外を助長する恐れもあるため、示さないこととした。

**Q 1 2 1 - 1** 独立行政法人において繰延資産を計上してはならないとされている

一方で連結貸借対照表には特定関連会社の繰延資産を計上することが認められていることは、会計基準第111の会計処理の統一と矛盾しないのか。

**A**

会計基準「第8 資産の定義」の注解7に記載のとおり、独立行政法人において繰延資産の計上を認めていないのは、独立行政法人制度では、通常、負託された業務に係る支出額に対応する形で財源措置がなされること等から、企業会計において繰延資産に計上される取引が想定されないためである。すなわち独立行政法人の特定関連会社において企業会計原則等に従って計上された繰延資産そのものを否定するものではない。したがって、独立行政法人における繰延資産計上禁止と、特定関連会社における繰延資産計上は、組織形態の違いによるものであり、会計処理の統一上の問題とはならない。

**Q129-1** 会計基準「第129 表示区分及び表示方法」により、連結キャッシュ・フロー計算書の表示方法は直接法によるものと考えられるが、一般事業会社は間接法で作成していることが多く、一般事業会社に過度の事務負担をかけることにならないか。

**A**

連結キャッシュ・フロー計算書においては、多くの一般事業会社において間接法が採用されている実務慣行と、直接法による連結キャッシュ・フロー計算書の作成負担に鑑みて、間接法による開示も認められるものとする。

**Q131-1** 連結セグメント情報の開示に際しての重要性基準はあるのか。

**A**

事業等のまとまりごとに従ったセグメント区分の情報は、重要性にかかわらず連結の情報を開示すべきと考える。



## 「固定資産の減損に係る独立行政法人会計基準」及び「固定資産の減損に係る独立行政法人会計基準注解」に関するQ & A

**Q減損0-1** 「固定資産の減損に係る独立行政法人会計基準の設定及び独立行政法人会計基準の改訂について」(平成17年6月29日 独立行政法人会計基準研究会 財政制度等審議会財政制度分科会法制・公会計部会公企業会計小委員会)において、「企業会計における固定資産の減損会計基準等を適用することが適切であると認められる場合には、主務省令においてその旨の定めを行うこと等により、本基準の趣旨を踏まえた会計処理が望まれる」と記述されているが、この趣旨は何か。

### A

- 1 減損会計基準は、国からの財源措置に依存した業務運営を行っておりその保有する固定資産について自己収入による投資額の回収が予定されていない独立行政法人を念頭に設定されたものである。このため、固定資産からキャッシュ・フローが生み出され、独立採算型の業務運営が行われているような独立行政法人について、固定資産に投下された資本を市場を通じて回収することが予定されているような場合には、企業会計における固定資産の減損会計基準を適用することが適切であると考えられる。
- 2 もっとも、固定資産に投下された資本が市場を通じて回収されることが予定されている場合であっても、当該固定資産や業務の特性から、企業会計における固定資産の減損会計基準を適用することが必ずしも適切ではない独立行政法人においては、固定資産の有効利用の促進及び市場価格が著しく下落した場合の帳簿価額への反映といった減損会計基準の趣旨を踏まえ、企業会計における固定資産の減損会計基準を一部修正して適用することが適切な場合も考えられる。
- 3 このように、企業会計における固定資産の減損会計基準等を適用すべき場合を特定して基準化することが困難なことから、その判断を主務省令等に委ねることにしたものである。

**Q減損0-2** 企業会計における固定資産の減損会計基準を適用することが適切であると認められる場合とは、具体的にどのような場合か。

### A

独立行政法人が行っている業務内容は多様であり、企業会計における固定資産の減損会計基準を適用することが適切な場合を一律かつ統一的に示すことは困難であるが、以下のような観点から、減損会計基準の設定の趣旨を踏まえ、総合的に判断することが必要であると考えられる。

(1) 独立採算型等の観点

国からの財源措置に依存しない業務運営を行っている場合や、事業費の一部について補助金等の交付を受けているがその金額が比較的小さい場合等が該当する。

(2) 業務の性格及び環境等の観点

市場から収益を得ている場合のように、業務の性格及び環境等が民間企業の活動に類似していると認められる場合であって、投資額の回収が予定されている場合が該当する。

**Q減損0-3** 企業会計における固定資産の減損会計基準を適用することが適切かどうかの判断は、法人単位で行うのか

**A**

企業会計の減損会計基準の適用の要否の判断は、法人又は法定の勘定区分を単位として行うことを原則とする。

なお、法人又は同一の勘定内に独立採算型の業務と国の財源措置に依存した業務がある場合等であって、独立採算型の業務がその他の業務と明確に区分できるような場合には、当該業務に係る固定資産についてのみ企業会計の減損会計基準を適用することも認められる。

**Q減損0-4** 企業会計の減損会計基準を適用する場合には、財務諸表における表示や注記等の全てについて企業会計の減損会計基準に準拠することになるのか。

**A**

財務諸表の利用者である国民及び主務大臣にできるだけ分かりやすい情報を提供するとの観点から判断することが必要であり、このような観点から、企業会計の減損会計基準を適用する範囲は、減損の兆候、認識、測定に関する部分とし、減損を認識した場合の財務諸表における表示や注記の記載事項等については、できる限り減損会計基準に準じて開示することが適切である。

**Q減損1-1** 固定資産のサービス提供能力とは、具体的にどのようなものをいうのか。

**A**

- 1 固定資産のサービス提供能力とは、「固定資産の減損に係る独立行政法人会計基準の設定及び独立行政法人会計基準の改訂について」（平成17年6月29日 独立行政法人会計基準研究会 財政制度等審議会財政制度分科会法制・公会計部会公企業会計小委員会）において述べられているように、「固定資産についてどの程度の使用が想定されているか、すなわち、固定資産をどの程度使用する予定であるか」という観点からみた場合の固定資産の能力である。

2 具体的事例を用いて説明すれば、以下のとおり。

(1) 専ら宿泊の用に使用する目的で取得した研修宿泊施設のサービス提供能力は、何人の研修生を宿泊させることが予定されているかという観点からサービス提供能力が測定されることになる。

なお、サービス提供能力は、取得時の計画を基礎として測定されることになり、物理的には200人収容可能な施設であっても、取得時の計画が、通常業務においては180人の収容（繁忙時対応等のバッファ20人分）を予定していた場合のサービス提供能力は180人と測定される。

（注）取得時の計画収容者数が、物理的な収容可能者数を大きく下回る場合であって、合理的な理由がない場合には、取得計画の妥当性が問われ、減損の認識に至ることもあり得る。

また、取得時においては100人収容、その後の業務の進展に応じ5年後には180人の収容を計画して取得される場合もあり、この場合のサービス提供能力は取得時には100人であり、その後計画に従って増加し、5年後には180人と測定される。

(2) インターネットを利用して情報提供のサービスを行うことを目的に取得したコンピュータシステムのサービス提供能力は、その計画処理量の観点からサービス提供能力が測定される。

すなわち、5,000件/日の処理が見込まれることから、バックアップ機能等を考慮して7,000件/日の処理能力を有するコンピュータシステムを取得した場合の当該コンピュータシステムのサービス提供能力は、5,000件/日と測定される。

**Q減損2-1** 減損会計基準を適用しないことができる重要性の乏しい固定資産とは、どのようなものが考えられるか。

**A**

1 減損会計基準を適用しないことができる重要性の乏しい固定資産とは、注解1に示されているように、固定資産の金額的側面及び質的側面を勘案して独立行政法人ごとに判断する必要があるが、例えば、以下の全ての要件に該当するものは、重要性が乏しいものとして減損会計基準を適用しないことができる。

(1) 「機械及び装置並びにその他の附属設備」、「船舶及び水上運搬具」、「車両その他の陸上運搬具」、「工具、器具及び備品」又は「無形固定資産」（償却資産に限る。）であること。

(2) 取得価額が5,000万円未満であること。

(3) 耐用年数が10年未満であること。

2 上記1の要件は減損会計基準を適用すべき独立行政法人の全てに当てはまるものとして示しているものであり、この要件に該当しない固定資産であっても、各独立行政法人固有の状況に鑑みて重要性が乏しいと認められる固定資産については減損

会計基準を適用しないことができる。具体的な取扱いとしては、例えば、取得価額が少額の「器具及び備品」であって、耐用年数が10年以上である（金属製の事務机、金庫等が該当する。）ことから、上記1の要件に該当しないが、独立行政法人の資産総額に占める割合が極めて小さいことから重要性が低いと認められる固定資産を減損会計基準の適用対象としないこと等が考えられる。

なお、減損会計基準を適用しない固定資産の範囲について、上記1の要件と異なる取扱いとする場合には、会計処理の透明性を確保し恣意的な運用を避けるため、取扱いの基準をあらかじめ定めておくことが適切である。

**Q減損2-2** 電話加入権、敷金・保証金及びソフトウェア等の無形固定資産についても、減損会計基準を適用する必要があるか。

**A**

1 電話加入権については、非償却資産であり、Q&A減損2-1で示す要件に該当しないため減損会計基準を適用することになる。

他方、敷金・保証金については、企業会計の金融商品に関する会計基準が適用される資産（会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」（最終改正平成28年3月25日 日本公認会計士協会）第133項参照）であり、減損会計基準の適用はない。また、ソフトウェアについては、償却資産たる無形固定資産であることから、その取得価額が5,000万円未満であり、かつ、耐用年数が10年未満である場合には、減損会計基準を適用しないことが認められる。

2 なお、Q&A減損2-1で示す要件とは異なる取扱いを独自に定めており、電話加入権が減損会計基準を適用しない固定資産に該当する独立行政法人であっても、電話加入権は、全ての独立行政法人に共通して計上されている固定資産であることと、及び先行独立行政法人における計上の経緯から、電話加入権については、減損会計基準が統一的に実施されることが適切である。

**Q減損3-1** 「固定資産が使用されている業務の実績が、中期計画、中長期計画及び事業計画の想定に照らし、著しく低下したか、あるいは、低下する見込みであること」とは、どのような場合が考えられるか。

**A**

業務実績が以前に比べ低下した場合だけでなく、中期計画又は年度計画に照らして当初から低い場合も該当するものとする。また、資産から入場料や使用料等の収入が生み出される場合には、その業務活動から生ずる損益又は収入が中期計画又は年度計画における想定に比し著しく悪化している場合も該当する。

**Q減損3-2** 「固定資産が使用されている範囲又は方法について、当該資産の使用可能性を著しく低下させる変化が生じたか、あるいは、生ずる見込みであること」

とは、具体的にどのような場合が考えられるか。

**A**

例えば、以下のような場合が考えられる。

- (1) 固定資産が使用されている業務を廃止又は再編成すること。業務の再編成には、業務規模の大幅な縮小などが含まれる。
- (2) 固定資産が遊休状態になっていること。
- (3) 固定資産の稼働率が著しく低下した状態が続いていること。
- (4) 固定資産に著しい機能的減価が観察できること。
- (5) 建設仮勘定に計上している建設途中の固定資産について、建設の大幅な延期が決定されたことや当初の計画に比べ著しく滞っていること。

**Q減損3-3** 「固定資産が使用されている業務に関連して、業務運営の環境が著しく悪化したか、あるいは、悪化する見込みであること」とは、具体的にどのような場合が考えられるか。

**A**

例えば、以下のような場合が考えられる。

- (1) 技術革新による著しい陳腐化や特許期間の終了による重要な関連技術の拡散などの技術的環境が著しく悪化していること。
- (2) 業務に関連する重要な法律改正、規制緩和や規制強化、重大な法令違反の発生などの法律的環境が著しく悪化していること。

**Q減損3-4** 減損会計基準「第3 減損の兆候」第2項の(1)～(3)でいう「著しく低下」及び「著しい悪化」の「著しい」とは、具体的にどのような場合をいうのか。

**A**

- 1 「著しい」とは、固定資産が使用されている業務の実績、固定資産の使用可能性及び業務運営の環境について数量化できる場合には、50%を基準として判断することになる。

固定資産が使用されている業務の実績について例示すれば、取得時（独立行政法人設立に伴う承継時）の想定が、年間50,000人の利用を予定していた研修宿泊施設について、実績利用人数が年間20,000人の場合は、 $20,000 \text{ 人} \div 50,000 \text{ 人} = 40\%$ となり、減損の兆候に該当することになる。

- 2 なお、直接的に数量化することが困難な場合であっても、関連する各種のデータ等を参考にして、取得時の想定と比しておおむね50%であるか否かで判断することになる。

**Q減損3-5** 市場価格とは、何を指すのか。また、毎期末に固定資産の市場価格を調査し、著しく下落しているかの判定を行う必要があるのか。

## A

- 1 「市場価格」とは、市場性を有する資産について、現実の社会経済情勢の下で合理的と考えられる条件を満たす市場で形成されるであろう市場価値を表示する適正な価格をいう。例えば、独立した第三者間において公正な取引条件下で成立し得る資産の売却価額は、通常、市場価格であるといえる。
- 2 固定資産の市場価格が帳簿価額に比して著しく下落しているかの判断については、次に例示するように、毎期末、一定の評価額や適切に市場価格を反映していると考えられる指標を減損の兆候を把握するための市場価格とみなして使用することができる。
  - (1) 固定資産が土地の場合  
当該土地の相続税評価額（路線価）、近傍に所在する地価公示価格又は都道府県地価調査における基準地価格のいずれかの指標を採用し、当該土地の取得時におけるこれらの価格と期末におけるこれらの価格とを比較し、減損の兆候の有無を判断する方法
  - (2) 固定資産が建物等の場合  
国土交通省が公表している建設工事費デフレーターを採用し、当該建物の取得時における指数と期末における指数を比較し、減損の兆候の有無を判断する方法
  - (3) 固定資産が機械装置、器具備品等の場合  
当該機械装置又は器具備品等の定価又はカタログ価格等（同じ製品の製造が行われていない場合には同等の性能を有すると認められるものの定価又はカタログ価格等）を指標として採用し、取得時におけるこれらの価格と期末におけるこれらの価格とを比較し、減損の兆候の有無を判断する方法

**Q減損3-6** 資産等の市場価格がない場合にはどのような取扱いをするのか。

## A

- 1 資産等の市場価格がない場合には、合理的と考えられる価額を算定する必要は必ずしもないと考えられる。したがって、資産等の市場価格がない場合には、他の兆候があるかどうかを判断することとなる。
- 2 博物館の収蔵品や美術品等のように、歴史的・美術的な価値を有し、他の物で代替することが困難な固定資産については、その保有目的に鑑み、市場価格の変動がたとえあったとしても、それを考慮すべきではないことから、市場価格の著しい下落が見られるかどうかを判断する必要はない。したがって、市場価格については変動がなかったものとみなすのと同じ結果となる。

**Q減損3-7** 独立行政法人自らが使用しないという決定を行ったことには、閣議決定や主務大臣の決定等により固定資産を使用しないこととなった場合も含まれるのか。

## A

閣議決定等により独立行政法人の業務の廃止が決定され、固定資産が使用されないこととなった場合には、通常独立行政法人は、当該決定を受け、業務廃止計画の策定等固定資産を使用しないという決定を行うことになることから、その場合には独立行政法人自らが使用しないという決定を行ったものと解すべきである。なお、主務大臣が未だ明示的な決定を行っていない等、固定資産が使用されないことが確実ではない場合であっても、固定資産を使用しないこととなる可能性が高くなった場合には、固定資産が使用されている範囲又は方法について当該資産の使用可能性を著しく低下させる変化が生ずる見込みがあるものとして、減損会計基準「第3 減損の兆候」第2項(2)に該当する場合がある。

**Q減損3-8** 複数の固定資産が一体となってそのサービスを提供するものと認められる場合には、減損の兆候の有無について、これらの資産を一体として判定することができることとされているが、一体となってサービスを提供する場合とはどのような場合をいうのか。

## A

- 1 固定資産の減損については、原則として個々の固定資産ごとに、兆候の有無の判定、認識、測定を行うことになるが、減損の兆候の有無の判定については、複数の固定資産が一体となってサービスの提供を行っているとは認められる場合には、これらの資産を一体のものとして判定することができることとされている。
- 2 一体となってサービスを提供する場合とは、複数の固定資産が一体として使用されることが通常想定されているものであって、具体的には、次のような事例が考えられる。
  - (1) 印刷機と、印刷物を自動的に帳合するソーターが一体として使用されている場合
  - (2) 研修用の教室（建物）と、専ら当該教室で使用するために設置されている放送設備（講師用のマイクロフォンと、アンプ、スピーカー等の音響機器）
  - (3) コンピュータシステムと、当該コンピュータシステムのために設置されている無停電電源装置
  - (4) 研究用の船舶と、当該船舶に設置されている研究用機器類

**Q減損3-9** 減損の兆候の有無について、土地と建物を一体のものとして判定してよいか。

## A

土地と建物は、根源的なサービス提供の内容が異なることから、減損の兆候の有無について、これらを一体のものとして判定することは妥当ではない。

したがって、例えば、土地の上の建物について、その半分を使用しないという決

定が行われた場合、建物については使用しない部分につき減損の兆候が存在することとなるが、土地については、必ずしも半分を使用しないこととなるわけではないため、別途、どの程度使用しないという決定が行われたかにより判断することとなる。

**Q減損4-1** 資産の全部又は一部の使用が想定されないときと規定されているが、固定資産の一部が減損する場合とはどのような場合を想定しているのか。また、機械装置や器具備品等のようなものについても、一部減損があり得るのか。

**A**

- 1 固定資産の一部の減損とは、例えば、100人収容可能な研修宿泊施設について、ピーク時の利用を見込んでも恒常的に30人収容施設で対応可能と認められるような場合であり、このような場合は利用が予定されない70人分の施設について減損を認識することになる。
- 2 機械装置や器具備品等については、これらの固定資産は、印刷機であれば印刷のため、測定機であれば、計測のために、通常一つの目的のために保有しており、このような場合には一部が減損するという概念は存在し得ず、固定資産の全部について減損の有無を判定することになる。

なお、複数の機能を有しており、複数の目的のために保有している機械装置や器具備品がある場合には、一部減損ということもあり得る。

**Q減損4-2** 市場価格の回復の見込みがあると認められないときとは、例えばどのような場合か。

**A**

価格設定主体による価格の引き下げ（例えば、電話加入権）や技術進歩による旧式機器の陳腐化によって市場価格が下落したような場合は、通常、回復可能性は認められないと考えられる。

**Q減損4-3** 固定資産の市場価格の回復の見込み並びに将来の使用見込及び使用目的に従った機能を現に有していることについては、誰が根拠を示すのか。また、どの程度の合理性が必要か。

**A**

固定資産の市場価格の回復の見込み並びに将来の使用見込及び使用目的に従った機能を現に有していることについては、独立行政法人がその根拠を示さなければならない。また、独立行政法人が示す回復可能性が認められるとの根拠が明らかに合理性に欠ける場合には、回復可能性がないものとする。



**Q減損4-4** 注解6において、「相当の期間内」とは、どの程度の期間か。また、「相当程度まで回復する」とは、どの程度をいうのか。

**A**

1 「相当の期間内」については、当該固定資産が独立行政法人において使用されているものであることから、その使用予定期間内に市場価格が回復することが必要である。したがって、当該資産の残存耐用年数期間となる。

また、非減価償却資産や鉄筋コンクリート造の建物等のように耐用年数が永久又は長期間に及ぶ固定資産については、独立行政法人制度の基本的枠組みである中期目標期間を考慮すれば、次の中期目標期間までに回復しないような場合には、価格回復の見込みがないと判断せざるを得ないことから、最大で10年程度とするのが妥当である。

2 「相当程度まで回復する」とは、帳簿価額のおおむね80%程度まで回復することが見込まれることである。

**Q減損4-5** 複数の勘定で共有する固定資産について減損の兆候の有無を判定した結果、特定の勘定だけが減損の認識をしなければならない場合の取扱いはどのようにするのか。

**A**

1 固定資産の減損は、原則として個々の固定資産ごとに、兆候の有無の判定、認識及び測定を行うこととされている。この原則は、複数の勘定で共有する固定資産についても同様であり、物理的に1個の固定資産については、当該固定資産が複数の勘定で共有している場合であっても、物理的な1個の固定資産を単位として、減損の兆候の判定、認識及び測定を行うことになる。

2 例えば、A勘定とB勘定で共用する本部事務所建物については、当該建物が事務所として使用されているか否かの観点から、減損の兆候の有無の判定、認識を行うことになる。判定の結果、その一部が事務所として使用されていないと判定され、減損を認識した場合の減損損失額については、使用されないこととなった原因がA、Bいずれの勘定の業務に起因するのかの判断を行い、①専らA勘定の業務の整理統合に起因するものである場合には、減損額はA勘定に計上することになり、②A、B両方の勘定の業務に起因するものである場合には、減損額についても、両勘定に計上することになる。

**Q減損5-1** 「減価償却後再調達価額を算出することが困難である場合」とは、どのような場合が考えられるか。

**A**

1 減損が認識された固定資産がもはや市場に存在しない場合や、再調達価額の算出に著しく費用が掛かる場合などが考えられる。

2 また、減損が認識された固定資産が建物等であって、独立行政法人自らが再調達価額を算定することが困難であって委託費等の外注経費が必要となるような場合にもこれに該当し、減損が認識された固定資産の帳簿価額に、当該資産につき使用が想定されていない部分（使用しないという決定を行った部分を含む。）以外の部分の割合を乗じて算出した額を減価償却後再調達価額とする方法を用いることができる。

**Q減損5-2** 市場価格の著しい下落があり、減損を認識した場合であって、次のようなケースにおける減損後の帳簿価額は、減価償却後再調達価額とするのか。

また、この場合には、減損処理後の年度においても減損の兆候（市場価格の著しい下落）に該当することになるが、財務諸表の注記が必要となるのか。

帳簿価額	100,000	市場価格	30,000
正味売却価額	28,000	減価償却後再調達原価	70,000
(売却に要する費用 2,000)			

**A**

- 1 減損額の測定は、正味売却価額と使用価値（減価償却後再調達原価）のいずれか高い額を基準として行うことから、質問のケースでは減損処理後の帳簿価額は70,000となり、減損前の帳簿価額との差額30,000が減損額となる。
- 2 質問のようなケースには電話加入権が該当することになるが、電話加入権については、減損処理後の会計年度の財務諸表において注記する必要はない。
- 3 電話加入権以外の固定資産については、減損処理後の年度においても財務諸表の注記を行うことが必要である。これは、減価償却後再調達原価と市場価格との間に乖離があることを国民及び主務大臣に開示することによって、当該固定資産を使用した業務の必要性等の議論を喚起することにその目的がある。

**Q減損6-1** 「中期計画等又は年度計画で定めた施設の利用促進方策を講じなかったこと等経営上必要な措置を採らなかった」とは、具体的にどのような場合をいうのか。

**A**

中期計画等又は年度計画において施設の利用促進方策等を具体的に定めることが必要であり、例えば、施設の利用率、利用収入等が当初の想定以下（例えば施設の入場者数1,000人/日と中期計画等又は年度計画で定めたのに対して、実績は500人/日となっている場合）であるにもかかわらず、経営者が具体的に経営改善方策（例えば展示内容の変更、広告宣伝の実施及び営業時間の延長等）の策定及び指示を実行していない場合などが想定される。

**Q減損7-1** 減損会計基準「第7 資産見返負債を計上している固定資産に係る減損額の会計処理」(2)は具体的にどのような会計処理となるのか。

## A

- 1 資産見返負債を計上している固定資産に係る減損額については、行政コスト計算書がフルコスト情報の提供源となることを踏まえて、行政コストとして認識すべきである。このため、独立行政法人が中期計画等又は年度計画で想定した業務運営を行ったかどうかにかかわらず、減損額を減損損失として臨時損失に計上する必要がある。
- 2 また、当該減損が、独立行政法人が中期計画等又は年度計画で想定した業務運営を行ったにもかかわらず生じたものであるときは、資産見返負債を臨時利益に振り替えることとしている。
- 3 なお、平成 30 事業年度以前に認識された当該減損額の取扱いについては、減損額と資産見返負債の減額が同額であったため純損益への影響がないこと及び貸借対照表においてこれまでの減損損失累計額が把握されていることから、特段の取扱いは不要である。

**Q減損 9-1** 「固定資産の減損に係る会計基準」(平成 14 年 8 月 9 日 企業会計審議会)を適用した場合、固定資産(無形固定資産を除く)の貸借対照表における表示は、直接控除方式でよいか。

## A

『固定資産の減損に係る独立行政法人会計基準』及び『固定資産の減損に係る独立行政法人会計基準注解』を適用した場合と同様、当該資産に対する減損損失累計額を、取得価額から間接控除する形式で行うものとする。

なお、間接控除を行わない場合は、附属明細書の「固定資産の取得及び処分並びに減価償却費(「第 8 7 特定の資産に係る費用相当額の会計処理」及び「第 9 1 資産除去債務に係る特定の除去費用等の会計処理」による減価償却相当額も含む。)の明細」に減損損失累計額を脚注することも認められる。

**Q減損 10-1** 減損処理後の固定資産の減価償却は、減損処理前と同様に行うのか。

## A

減損処理後の減価償却については、減損処理前の減価償却計算に適用されていた耐用年数や残存価格を検証し、必要があれば見直しを行わなければならない。

なお、耐用年数や残存価格の見直しが必要な場合とは、例えば、

- ① 固定資産の用途を変更した場合
- ② 複数の用途に使用されている固定資産について、その主要な用途の部分について減損を認識し、残存部分が減損後の主たる用途となった場合  
等が考えられる。

(別紙)

## 固定資産の減損に係る独立行政法人会計基準の適用事例

### 【事例 1】

A独立行政法人は、美術品を展示することを目的として、2005年に5階建ての建物（耐用年数50年、残存価格10%）を10億円で取得した。A独立行政法人の中期計画では、年間1万人が来場することが想定されていたが、2010年度の入場者数は4,000人であり、今後も入場者数の増加は見込めない状況であった。入場者数は低下しているものの、A独立行政法人は年度計画において、引き続き建物全てを使用する計画を立てており、経常的な保守管理を行うなど、建物としての機能を維持している。

### <事例の検証>

#### (1) 減損の兆候

中期計画において想定された業務実績（年間1万人）に比べ、60%低下していることから、減損会計基準「第3 減損の兆候」第2項(1)に該当し、減損の兆候が認められる。

#### (2) 減損の認識

当該建物については、入場者数は減少しているものの、その全部について、使用する合理的な計画を有し、また、その使用目的に従った機能を現に有していることから、当該資産の全部の使用が想定されていると認められるため、減損を認識しない。

#### (3) 注記

減損の兆候が認められることから、減損会計基準「第1 1 注記」第2項に従い注記する。

### 【事例 2】

公共的な施設の整備及び管理の業務を行っているB独立行政法人では、主務大臣が策定する整備計画に基づきY施設の整備を行うため、補助金を財源として平成17事業年度及び平成18事業年度に総額20億円を支出して地質調査を実施した。当該調査費は、Y施設の原価を構成することから、建設仮勘定に計上している。

その後、平成20年に、整備計画の見直しが行われ、Y施設については計画の中止が決定された。

地質調査の結果はY施設の整備にのみ利用可能なものであることから、他の用途への転用及び売却処分は困難と認められる。

### <事例の検証>

#### (1) 減損の兆候

建設仮勘定に係る建設について、工事の中止が決定されたことから、減損会計基準「第3 減損の兆候」第2項(2)に該当し、減損の兆候が認められる。

#### (2) 減損の認識

当該施設の建設工事の再開予定が客観的に存在していないことから、減損を認識する。

#### (3) 減損額の測定

当該資産の正味売却価額は0円である。また、使用価値相当額は、建設工事が再開される予定がないことから、0円である。したがって、回収可能サービス価額は0円であり、減損額は2,000,000千円－0円＝2,000,000千円である。

#### (4) 減損額の会計処理

当該資産については、建設仮勘定見返補助金等が計上されており、また、減損が、独立行政法人が中期計画等で想定した業務運営を行わなかったことによって生じたものではないことから、減損会計基準「第7 資産見返負債を計上している固定資産に係る減損額の会計処理」(2)に従い、以下のような処理を行う。

減損損失	2,000,000 千円	建設仮勘定	2,000,000 千円
------	-----------------	-------	-----------------

建設仮勘定見返補助金等	2,000,000 千円	資産見返補助金等戻入 (臨時利益)	2,000,000 千円
-------------	-----------------	----------------------	-----------------

#### (5) 注記

減損を認識したことから、減損会計基準「第11 注記」第1項に従い注記する。

### 【事例3】

C独立行政法人は、平成17事業年度末に運営費交付金を財源として75,000千円のソフトウェア（耐用年数5年、残存価格なし）を取得した。当該ソフトウェアには機能Xと機能Yがあるが、技術革新により機能Xの部分が著しく陳腐化し、高性能な機能Xを有するソフトウェアが廉価で販売された。平成19年にC独立行政法人はその高性能なソフトウェアを新たに取得したため、これまで有していたソフトウェアは機能Yのみを使用することとした。ソフトウェアの陳腐化及び新たに高性能のソフトウェアを取得したことは、C独立行政法人が中期計画で想定した業務運営を行わなかったことによって生じたものであることが明確であるとまではいえないものであった。また、平成19年時点において機能Yの

みを有するソフトウェアは 30,000 千円で取得可能であり、これまで有していたソフトウェアの正味売却価額は 15,000 千円である。

### <事例の検証>

#### (1) 減損の兆候

当該ソフトウェアの機能Xの部分につき、著しい陳腐化が見られることから、減損会計基準「第3 減損の兆候」第2項(3)に該当し、減損の兆候が認められる。

#### (2) 減損の認識

C独立行政法人は機能Xを有する高性能なソフトウェアを新たに取得し、従来使用していたソフトウェアは機能Yのみを使用することとしていることから、機能Xの部分につき、減損を認識することとなる。

#### (3) 減損額の測定

- 平成 19 事業年度末のソフトウェアの帳簿価額：75,000 千円×3/5=45,000 千円
- 機能Yのみのソフトウェアの減価償却後再調達価額：30,000 千円×3/5=18,000 千円
- 当該資産の正味売却価額：15,000 千円
- したがって、回収可能サービス価額：18,000 千円
- 減損額：45,000 千円－18,000 千円=27,000 千円

#### (4) 減損額の会計処理

当該資産については、資産見返運営費交付金が計上されており、また、減損が、独立行政法人が中期計画等で想定した業務運営を行ったにもかかわらず生じたものであることから、減損会計基準「第7 資産見返負債を計上している固定資産に係る減損額の会計処理」(2)に従い、以下のような処理を行う。

減損損失	27,000千円	ソフトウェア	27,000千円
資産見返運営費交付金	27,000千円	資産見返運営費交付金	27,000千円
		戻入 (臨時利益)	

(無形固定資産であるため、固定資産の帳簿価額からの減損額を直接控除する。)

#### (5) 注記

減損を認識したことから、減損会計基準「第1 1 注記」第1項に従い注記する。

### 【事例4】

D独立行政法人では、研修業務を実施しており、研修施設を東京及び大阪に所有しているが、中期計画では、研修業務の効率化及び研修内容の充実等を図るため、早期に研修業務を東京に集中することとし、大阪の施設については廃止することが決定されている。

D独立行政法人は、平成 17 事業年度末に大阪の研修施設を廃止することを決定し、当該施設については、倉庫に転用することを決定した。

大阪の研修施設の概要

構造	RC造 5階建	数量	延 2,800 m <sup>2</sup>
耐用年数	20年(平成36年9月30日まで)	D独立行政法人の取得価額	2,450,000千円
取得事由	独立行政法人設立時(平成16年10月1日)に旧法人より承継	旧法人での取得時期等	昭和49年10月1日(1974年10月1日)建設、耐用年数50年
平成17事業年度末帳簿価額	2,284,625千円	平成17事業年度末減価償却累計額	165,375千円
残存価額	10%	減価償却方法	定額法

なお、研修施設は会計基準第87第1項の特定償却資産であり、同規模の倉庫の調達価格は3,000,000千円、その耐用年数は38年と見積られる。また、研修施設の時価は1,000,000千円、処分費用は20,000千円と見積られる。

<事例の検証>

(1) 減損の兆候

減損の兆候：独立行政法人自らが、大阪の施設について廃止することを決定したものであり、減損会計基準「第3 減損の兆候」第2項(5)に該当し、減損の兆候が認められる。

(2) 減損の認識

独立行政法人自らが施設の廃止及び倉庫に転用するという決定を行っており、減損会計基準「第4 減損の認識」第1項(3)に該当し、減損を認識することになる。

(3) 減損額の測定

- ・ 当該施設の使用価値相当額：倉庫としての減価償却後再調達価格は、3,000,000千円－(3,000,000千円×0.9×31.5/50)＝1,299,000千円となる。
- ・ 当該施設の正味売却価額：時価1,000,000千円－処分費用は20,000千円＝980,000千円となる。
- ・ したがって、回収可能サービス価額は1,299,000千円、減損額は2,284,625千円－1,299,000千円＝985,625千円と測定される。

(4) 会計処理

中期計画に従った施設の廃止であることから、減損会計基準「第6 減損額の会計処理」(2)に該当し、以下の処理を行うことになる。

減損損失相当累計額 985,625千円 (減損損失相当額)	減損損失累計額 985,625千円
----------------------------------	-------------------

なお、減損損失相当額985,625千円については、行政コスト計算書に計上し、

減損損失相当累計額 985,625 千円を資本剰余金から控除することになる。

(5) 注記

減損を認識したことから、減損会計基準「第11 注記」第1項に従い注記する。

(6) 減損後の会計処理

施設の廃止が決定され、用途変更が行われていることから、減損後の帳簿価額：1,299,000 千円、減損後の耐用年数：6年6月（38年—経過年数31年6月）を基礎として、減価償却を実施することになる。

【事例5】

E独立行政法人では、電話加入権を20回線所有しており、業務用に使用している。この電話加入権については、市場価格が下落している状況にある。

電話加入権の概要

数量	20回線	取得時期	平成13年4月1日
取得価額	1,440千円 (72千円×20回線)	取得事由	独立行政法人設立時に国から承継
平成17事業年度末帳簿価額	1,440千円	市場価格	200千円 (10千円×20回線)

<事例の検証>

(1) 減損の兆候

固定資産の使用状況等からの減損の兆候は見られないが、市場価格が帳簿価額の50%以上下落しており、減損会計基準「第3 減損の兆候」第2項(4)に該当し、減損の兆候が認められる。

(2) 減損の認識

電話加入権については、NTTの公定価格が37,800円となっており、市場価格の回復は見込まれないことから、減損会計基準「第4 減損の認識」第1項(2)に該当し、減損を認識することになる。

(3) 減損額の測定

- 電話加入権の使用価値相当額：再調達価額の756千円となる。  
(36,000円×1.05×20回線=756,000円)
- 当該施設の正味売却価額：時価は200千円であり、処分費用は特に生じないものと見積もられることから、200千円となる。
- したがって、回収可能サービス価額は756千円、減損額は1,440千円－756千円=684千円と測定される。

(4) 会計処理

電話加入権は取得時の想定どおりに使用されており、市場価格の下落による減損であることから、減損会計基準「第6 減損額の会計処理」(2)に該当し、以下



の処理を行うことになる。

減損損失相当累計額 (減損損失相当額)	684千円	電話加入権	684千円
------------------------	-------	-------	-------

(無形固定資産であるため、固定資産の帳簿価額からの減損額を直接控除する。)

なお、減損損失相当額 684 千円については、行政コスト計算書に計上し、減損損失相当累計額 684 千円を資本剰余金から控除することになる。

(5) 注記

減損を認識したことから、減損会計基準「第 1 1 注記」第 1 項に従い注記する。