

**「地方独立行政法人会計基準及び
地方独立行政法人会計基準注解」
に関するQ & A**

**平成16年3月
(令和6年3月改訂)**

**総務省自治行政局
総務省自治財政局
日本公認会計士協会**

今般、地方独立行政法人会計基準等研究会により、「地方独立行政法人会計基準及び地方独立行政法人会計基準注解報告書」が取りまとめられ、さらに、これが総務省令に位置付けられ、地方独立行政法人に係る会計基準が策定されたところである。

この「地方独立行政法人会計基準及び地方独立行政法人会計基準注解」に関するQ&Aは、地方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、平成16年3月に取りまとめ、平成21年3月、平成23年4月、平成24年4月、平成26年7月、平成29年5月、令和4年9月及び令和6年3月に改訂を行い、今般、その後の状況の変化等のため改訂を行ったものである。

Q&Aの文中「法」とあるのは地方独立行政法人法（平成15年法律第118号）を、「会計基準」とあるのは地方独立行政法人会計基準を、「注解」とあるのは地方独立行政法人会計基準注解を指している。また、「Q15-1」等のQ番号は、地方独立行政法人会計基準の番号に対応している。

なお、本Q&Aにおいても、会計基準と同様、公営企業型については別に整理しているところである。

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	22
第4章	財務諸表の体系	38
第5章	貸借対照表	42
第6章	行政コスト計算書（公立大学法人を除く。）	44
第7章	損益計算書	51
第8章	純資産変動計算書	58
第9章	キャッシュ・フロー計算書	61
第10章	利益の処分又は損失の処理に関する書類	62
第11章	附属明細書及び注記	63
第12章	地方独立行政法人固有の会計処理	145
第13章	区分経理の会計処理	217
第14章	設立団体の数の変更に伴う会計処理	218
第15章	連結財務諸表	222
第16章	合併に関する会計処理	226

「地方独立行政法人会計基準及び 地方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 地方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 法第33条では、「地方独立行政法人の会計は、総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、地方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地方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、地方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ている企業会計原則に従うことになる（「地方独立行政法人会計基準の設定について」（平成15年12月19日地方独立行政法人会計基準等研究会）4参照）。
- 2 また、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。
- 3 なお、地方独立行政法人会計基準については、独立行政法人会計基準及び国立大学法人会計基準を基礎として作成しているものであり、会計処理に当たっては、それらの会計基準等に関するQ & Aも参考となる。

Q0-2 「地方独立行政法人の財務報告に関する基本的な指針」（令和4年8月31日地方独立行政法人会計基準等研究会）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のか。

A

「地方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、地方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、今後の地方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、地方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。

これを受けて令和4年8月31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、「地方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。

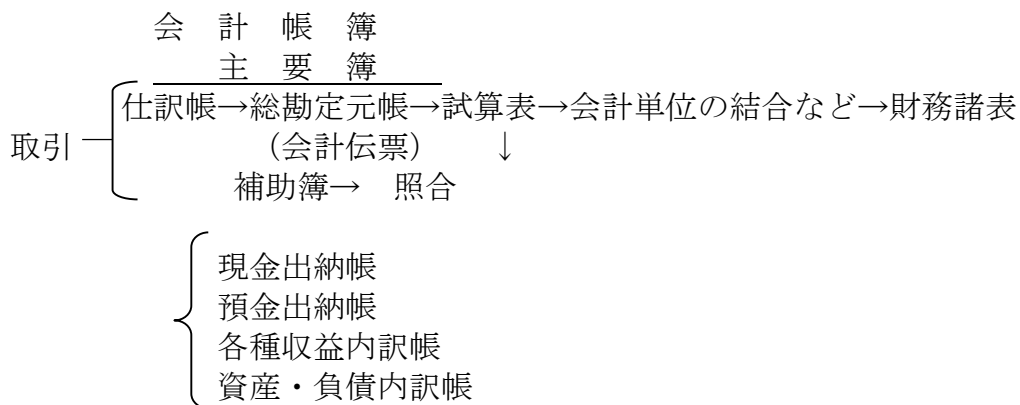
したがって、基本的な指針は会計基準及び注解の改訂に当たって参照されるも

のであるが、法第 33 条に基づく地方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。

Q 2—1 地方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、地方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。



Q 4—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良いか。

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、地方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。会計基準においても、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。

Q 4—2 統一的取扱いをする必要がある「一定の事項」とはどういったものか。

A

- 1 「一定の事項」とは、法人間の比較可能性を確保するため、統一した会計処理等を必要とする事項である。したがって、「一定の事項」に該当する場合、個々

の法人の判断で重要性がないことを理由に簡便な会計処理をすることは認められない。

- 2 具体的には、公立大学法人の基本構造に関する会計情報の事項のうち、特に法人間の比較可能性を確保するために必要と判断される事項である。例えば、教育・研究の基礎を形成する、図書、美術品・収蔵品等に関する事項（注解36、注解37参照）、棚卸資産の評価基準及び評価方法（会計基準第30参照）等が挙げられる。

第2章 概念

Q8-1 地方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。その場合、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79 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。一部改正平成20年12月26日 企業会計基準委員会）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。
- 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、地方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」（最終改正平成26年11月28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、地方独立行政法人の定款において「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。

Q 8-1-2 公立大学法人においては、受託研究費により固定資産を取得した場合の取扱いはどうするのか。また、受託研究費による費用の取扱いはどうするのか。

A

受託研究費により固定資産を取得した場合の会計処理を簡単な例で示すと次のとおり。なお、1年契約で初年度期首に器具備品90（耐用年数3年）を取得したものとし、当該固定資産の取得に係る会計処理のみを例示する。なお、当該資産は、当該受託研究契約終了後も使用する予定である。

（1年目）

受領時

（借）現金	90	（貸）前受受託研究費	90
-------	----	------------	----

取得時

（借）器具備品	90	（貸）現金	90
---------	----	-------	----

減価償却時

（借）受託研究費	30	（貸）減価償却累計額	30
----------	----	------------	----

収益化時

（借）前受受託研究費	90	（貸）受託研究収益	90
------------	----	-----------	----

（2年目）

減価償却時

（借）受託研究費	30	（貸）減価償却累計額	30
----------	----	------------	----

（3年目）

減価償却時

（借）受託研究費	29	（貸）減価償却累計額	29
----------	----	------------	----

このように当該事業のみに着目すると、単年度契約の場合、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。なお、受託研究契約による収入を財源として取得した固定資産であることから、受託研究契約終了後の使用目的が受託研究期間に係る使用目的と明らかに異なる場合を除き、受託研究契約終了後の減価償却費は受託研究費に計上することとする。

また、上記仕訳例では、損益計算書上の表示科目を用いているが減価償却費等の勘定科目の使用を妨げるものではない。

Q 8-2 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」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、公立大学法人以外の地方独立行政法人においては、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。
- 3 公立大学法人においては、ある研究のために受託研究収入によって償却資産を

購入し、当該資産が当該研究の終了後に他の目的に使用することが困難な場合には、購入時において当該受託研究期間を耐用年数として償却し費用化することになる。当該研究が終了するまでの予定の期間が1年未満の場合には、資産計上した後に償却し費用化することとなる。当該取扱いについては、共同研究や受託事業等についても同様である。

- 4 一方、公立大学法人において、当該資産を当該研究の終了後も使用する予定である場合は、税法上の法定耐用年数とし、残存価額は備忘価額（1円）とする。
- 5 なお、公立大学法人においては、A4の耐用年数の取扱いは、当該受託研究の契約開始日に関わらず令和5事業年度以降に取得する固定資産から適用することとし、それ以前に取得した固定資産の耐用年数を修正する必要はない。

Q8-3 公立大学法人においては、受託研究収入により図書を取得した場合の取扱いはどうするのか。

A

公立大学法人における図書とは、附属図書館が組織として管理する教育・研究の用に供される図書とされており、取得財源や金額のいかんにかかわらず取得価額をもって資産計上することとしている。受託研究収入により図書を取得した場合についても同様に資産計上する取扱いとなる。研究期間終了後、なお他の目的に使用予定の場合は、各公立大学法人における図書の管理の実態に応じ、以下の(ア)又は(イ)のいずれかにより会計処理を行うものとする。

- (ア) 受託研究期間終了時に備忘価額を残して償却する取扱い。これは、受託研究収入により取得した償却資産は、備忘価額を残し償却する（Q8-2 参照）取扱いと同様である。
- (イ) 受託研究期間終了時に全額償却せずに除却時に償却する取扱い。なお、当初の取得価額とするのは、図書については除却時までその効用が減少するとは考えにくいいためである。

Q8-4 固定性配列法としたのはどうしてか。

A

地方独立行政法人の主要な財産は、建物、土地、機械装置等の固定資産から構成されることが想定され、これらが住民等から地方独立行政法人に付託された経済資源の基礎を形成することから、企業会計の貸借対照表における「流動性配列法」とは異なる「固定性配列法」を採用している。

なお、企業会計においても、電力、ガス、鉄道等で、また、国立大学法人会計で固定性配列法が採用されている。

Q9-1 地方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とするか。

（関連項目：第4 重要性の原則）

A

- 1 地方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、加工又は売却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10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個または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の判断は、地方独立行政法人移行前の組織である設立団体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、地方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ものである。
- 3 なお、出資対象資産の中に基準となる一定金額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、金額に関わらず固定資産に計上することとする。

Q13-1 地方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」とした理由如何。

A

- 1 企業会計において、一般に「通常取引に基づいて発生した営業上の未収金又は未払金」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。以下「財務諸表等規則」という。）第15条第3号及び第47条第2号参照）。
ただ、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金や未払金について、「××未収金」「××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。
- 2 そこで、営利を目的としない地方独立行政法人の会計基準においては「未収金」、「未払金」としたほうが適切であると考えたものである。また、地方独立行政法人においては、企業会計における「通常取引」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ている。ただし、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。
- 3 なお、通常の業務活動には、地方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。

Q13-2 地方独立行政法人がその出先機関に一定期間（1カ月）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い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、出先機関を支店ととらえ、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。

Q15-1 公立大学法人以外の地方独立行政法人においては、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79 運営費交付金の会計処理、第81 補助金等の会計処理、第83 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設立団体から譲与を受けた場合

設立団体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79第7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設立団体以外の者から贈与された場合

設立団体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83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地方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地方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、寄附者若しくは地方独立行政法人のいずれにおいてもあらかじめ用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。

Q15-2 公立大学法人においては、償却資産を無償取得した場合の会計処理として、貸方科目は物品受贈益となるのか。

(関連項目：第26 無償取得資産の評価、第83 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。なお、科学研究費助成事業等を財源とした資産について寄附を受けた場合は、「設立団体以外の者から贈与された場合」に該当することとなる。

①設立団体から承継された場合

設立団体からの承継については、寄附ではないことから、承継時に物品受贈益を計上することとする。

②設立団体以外の者から贈与された場合

設立団体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、寄附者がその用途を特定した場合又は公立

大学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、その寄附財産の時価に相当する額を寄附金収益として計上することとする。

Q15-3 公立大学法人においては、資産見返負債の会計処理の変更に伴う初年度の会計処理はどのように行えばよいか。

A

- 1 令和4事業年度末の資産見返負債は、令和5事業年度期首に全て収益化し、臨時利益の資産見返負債戻入に計上する。建設仮勘定見返運営費交付金等や建設仮勘定見返寄附金（特許権仮勘定見返運営費交付金等など無形固定資産に係る仮勘定の資産見返負債も含む）は法的な返還義務等はないと考えられることから、同様に収益化する。ただし、次のものについては、この限りでない。

資産見返補助金等は、令和5事業年度期首残高を固定負債の長期繰延補助金等へ振り替える。

建設仮勘定見返補助金等（特許権仮勘定見返補助金等など無形固定資産に係る仮勘定の資産見返補助金等を含む）も長期繰延補助金等へ振り替える。その後、現実に引渡しを受けたときに、非償却資産の場合は資本剰余金に振り替え、償却資産の場合は毎事業年度、減価償却相当額を取り崩して補助金等収益に振り替える。

建設仮勘定見返施設費は預り施設費へ振り替え、現実に引渡しを受けたときに資本剰余金又は施設費収益に振り替える。

- 2 当該会計基準の変更に係る資産見返負債の戻入は臨時利益に計上し、損益計算書及び公立大学法人の業務運営に関する住民等の負担に帰せられるコストの注記にその内容を注記することとする。

<例示>

令和4事業年度末時点の資産見返負債の残高は以下のとおりである。

資産見返運営費交付金等	50
資産見返寄附金	30
建設仮勘定見返施設費	20

令和5事業年度期首（資産見返負債の振替）

資産見返運営費交付金等	50	資産見返運営費交付金等戻入（臨時利益）	50
資産見返寄附金	30	資産見返寄附金戻入（臨時利益）	30
建設仮勘定見返施設費	20	預り施設費	20

注記

（損益計算書関係）

臨時利益のうち、資産見返運営費交付金等戻入50、資産見返寄附金戻入30は会計基準改訂に伴い期首に計上した資産見返負債の収益化額である。

（公立大学法人の業務運営に関する住民等の負担に帰せられるコストの注記関係）

（控除）自己収入には、会計基準改訂に伴い期首に臨時利益に計上した資産見返寄附金戻入30が含まれている。

- 3 令和5事業年度期首に収益化した資産見返負債戻入のうち、公立大学法人の業務運営に関する住民等の負担に帰せられるコストの注記において、損益計算書上の費用から控除する自己収入等として扱う対象は以下のとおりとする。

収入の区分	損益計算上の費用から控除することの可否
資産見返運営費交付金等戻入のうち運営費交付金を財源とするもの	控除できない。
資産見返運営費交付金等戻入のうち授業料を財源とするもの	控除できる。
資産見返寄附金戻入	控除できる。
資産見返物品受贈額戻入	控除できない。

Q15—4 公立大学法人以外の地方独立行政法人においては、会計基準第15では、資産見返負債（中期計画又は事業計画（申請等関係事務処理法人が法第87条の12第1項の規定による関係市町村申請等関係事務を行う場合は、事業計画又は関係市町村事業計画。以下同じ。）（以下「中期計画等」という。）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地方独立行政法人があらかじめ特定した用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、ここで言う「特定した用途」とは、具体的にどのようなことを考えているのか。地方独立行政法人の業務の用途に供することでよいのか。

（関連項目：第14 負債の定義、第83 寄附金の会計処理）

A

- 1 寄附金は、寄附者が地方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、地方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寄附金債務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寄附金債務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場合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、「地方独立行政法人の負債とは、過去の事象の結果として地方独立行政法人に生じている現在の義務であり、その履行により地方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。地方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地方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)寄附者がその用途を特定した場合及び(イ)寄附者が特定していなくとも地方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、寄附金を受領した時点では寄附金債務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83参照）。（なお、設問の資産見返負債とは、この寄附金債務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83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、地方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、地方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。

Q 15-5 受託研究及び共同研究、受託事業及び共同事業のそれぞれの定義は何か。

A

- 1 「受託研究」とは、公立大学法人において外部からの委託を受けて法人の業務として行う研究で、これに要する経費を原則として委託者が負担するものことである。
- 2 「共同研究」とは、
 - ① 公立大学法人において、民間等外部の機関から研究者及び研究経費等を受け入れて、当該法人の教員が民間等外部の機関の研究者と共通の課題について共同して行う研究
 - ② 公立大学法人及び民間等外部の機関において共通の課題について分担して行う研究で、当該法人において、民間等外部の機関から研究者及び研究経費等、又は研究経費等を受け入れるものことである。
- 3 「受託事業」とは、公立大学法人において外部からの委託を受けて法人の業務として行う諸活動のうち、受託研究を除くものであり、これに要する経費を原則として委託者が負担するものことである。公立大学法人は、契約に基づき当該業務の成果を委託者に報告する等の義務を負う。
- 4 「共同事業」とは、公立大学法人において民間等外部の機関と特定の業務について法人の業務として共同して行う諸活動のうち、共同研究を除くものであり、これに要する経費は原則として民間等外部の機関が負担するものことである。

Q 15-6 次の科目は、具体的にはどのようなものか。

- (1) 長期借入金
- (2) 公立大学法人債
- (3) 長期未払金

A

- (1) 長期借入金

地方独立行政法人が行う返済期限が1年を超える借入金のことであり、借入時に当該金額を負債計上する。返済したときに借記する。分割返済の約定のある長

期借入金で、1年以内に返済期限の到来する金額については、流動負債へ表示する。また、支払利息の計上は発生主義により行なう。

(2) 公立大学法人債

公立大学法人が資金調達のために債券を発行した場合の負債額。一般的には、債券を発行し、引受けがあった時点で当該額面金額を負債計上する。返済したときに借記する。なお、公立大学法人債を額面金額と異なる金額で発行した場合の発行差額は債券発行差額の科目にて負債の部に計上することとなる。(Q88-1参照)

(3) 長期未払金

地方独立行政法人が長期契約等に基づき一定の金額を支払う義務を負う場合の未払い残高をいう。例えばファイナンス・リース契約に基づく債務のうち1年超のものが該当すると考えられる。

契約締結時に当該契約に基づく金額を負債計上する。返済したときに借記する。

Q16-1 公立大学法人においては、次の科目は、具体的にはどのようなものか。

- (1) 授業料債務
- (2) 預り補助金等
- (3) 科学研究費助成事業等預り金
- (4) 預り金
- (5) 未払消費税等

A

(1) 授業料債務

教育の対価として学生より受領した授業料の未経過分のこと。学生に教育というサービスを提供する義務という意味で負債計上される。

【処理例】

授業料受領時（前年度3月に次年度前期分を受領）

（借）現金預金 1,000 （貸）前受金 1,000

当年度4月1日付で前受金を授業料債務に振り替え

（借）前受金 1,000 （貸）授業料債務 1,000

当年度中に授業料債務を授業料収益に収益化（期間進行基準）

（借）授業料債務 1,000 （貸）授業料収益 1,000

期間（学期）の経過とともに収益化されるべきものであるため、原則として期末に負債残高が残ることはない。

(2) 預り補助金等

公立大学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た補助金等の未使用額のこと。

(3) 科学研究費助成事業等預り金

研究費等を補助する目的で国から交付された科学研究費助成事業等による補助金等の未使用額のこと。研究者に渡すべき一時的な預り金という意味で負債計上される。

(4) 預り金

寄宿寮における私費負担光熱水料、学内宿泊施設雑費等の、寄宿寮または学内宿泊施設等における経費の対価として学生、研究者等より受領した個人負担に係る負担金等のこと。

(5) 未払消費税等

納付すべき消費税等のうち未納付額のこと。消費税等の処理方法は、税込方式によるので、年度末においては、消費税申告作業時に認識された未払消費税額を計上する。なお、還付消費税がある場合には未収消費税を流動資産の部に計上する。

Q 1 6 - 3 公立大学法人においては、科学研究費助成事業等による補助金等に係る間接経費相当額の取扱いは具体的にどうするのか。また、受託研究費に係る間接経費の取扱いはどうするのか。

A

1 科学研究費助成事業等による補助金等に係る間接経費とは、科学研究費助成事業等による研究を行う際に、補助事業者（研究代表者）が所属する研究機関が研究遂行に関連して必要とする経費であり、科学研究費助成事業等の資金を効果的・効率的に活用できるよう、研究の実施に伴い研究機関において必要となる管理等に係る経費を直接経費に上積して措置されるものである。

科学研究費助成事業等に係る間接経費は、の直接経費と合わせて補助事業者又は当該研究機関の代表者（以下「補助事業者等」という。）に交付されることになるから、会計処理は、科学研究費助成事業等預り金として地方独立行政法人の会計を経由して補助事業者等に納付することとなり、その後、補助事業者等は間接経費を所属する地方独立行政法人に納付することとなる。したがって、地方独立行政法人は、補助事業者等から納付された間接経費について、収入として地方独立行政法人の会計に計上する必要がある。この場合、科学研究費助成事業等の間接経費については、これを負債計上し直接経費の使用に伴い収益化する取扱いとなるが、単年度での執行を要する科学研究費助成事業等の間接経費については、直接経費の使用に伴い当該間接経費を収益化していくことは煩雑であるため、当該間接経費の受入時において当該間接経費を一括して収益化（その受入科目は雑益の小科目「研究関連収入」として処理）し、返還義務が生じた場合には収益を戻入する取扱いとする。

なお、科学研究費助成事業等のうち、複数年度にわたる使用が可能な間接経費については、研究期間中において翌事業年度以降に執行する金額を、原則として、前受金として翌事業年度以降に繰り越すこととなる。

2 受託研究については、科学研究費助成事業等の間接経費相当額と異なり、受託研究の権利義務主体が地方独立行政法人であるので、受託研究費の直接経費については前受受託研究費、間接経費については受託研究収益として処理し、間接経費の返還義務が生じる場合には収益を戻入する取扱いとする。なお、複数年度にわたる受託研究契約に係る受託研究費の間接経費については、原則として、翌事業年度以降に係る間接経費を前受受託研究費として翌事業年度以降に繰り越す取扱いとする。

Q 1 7 - 1

- (1) 地方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) 地方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 地方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、地方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、各地方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、地方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。

Q 17-2

- (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(Q79-1)や未収財源措置予定額(会計基準第82)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地方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 設立団体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Q79-1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82参照)。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、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82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、地方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い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 令和4年8月31日の会計基準の改訂により、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、令和4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

令和4年8月31日の会計基準の改訂は令和4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、令和4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>

令和3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令和5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〇〇引当金繰入	50	/	〇〇引当金	50
------------------	----	---	-------	----

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、令和3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、令和3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。

Q17-4 公立大学法人以外の地方独立行政法人においては、会計基準第79第8項について、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。

Q19-1

- (1) 注解12第2項(1)にいう「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償却資産を取得した場合」とは、地方公共団体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12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80 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12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87 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12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12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、公立大学法人以外の地方独立行政法人においては、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、減価償却額を取り崩し、公立大学法人においては、その金額を運営費交付金債務から運営費交付金収益に振り替える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。また、図書を購入はできないのか。

- (6) 公立大学法人が有価証券や消耗品を現物寄附で受け入れた場合の会計処理はどうするのか。

(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80 施設費の会計処理)

A

- 1 地方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、地方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項参照）。
- 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「地方公共団体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にいう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。同様に、図書についても、剰余金の使途として定めれば、目的積立金を財源に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、地方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、以下の表ようになる。

①公立大学法人以外の地方独立行政法人

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 (中期計画等の想定の範囲内)	資産見返
補助金等	資本剰余金	資産見返
設立団体からの譲与	資本剰余金	資産見返
使途特定寄附金	資本剰余金 (中期計画等の想定の範囲内)	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	

②公立大学法人

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
運営費交付金及び授業料	資本剰余金 (中期計画等の想定範囲内)	運営費交付金収益及び授業料収益
補助金等	資本剰余金	長期繰延補助金等
設立団体からの譲与	資本剰余金	受入時に物品受贈益
使途特定寄附金	資本剰余金 (中期計画等の想定範囲内)	寄附金収益
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	受入時に寄附金収益
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設立団体の長の認可(法第26条)を経ており、拠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、後者の場合は地方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。
- 7 公立大学法人が有価証券の現物寄附を受けたとき、寄附者がその使途を特定した場合又は公立大学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ける貸方科目は原則として寄附金債務とする。また、固定資産以外の物品(消耗品を含む)の現物寄附を受けたとき、寄附者がその使途を特定した場合又は公立大学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は受入時に寄附金収益を計上し、使途が特定されていない場合は物品受贈益を計上する。

Q20-1 公立大学法人以外の地方独立行政法人においては、

- (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、今後は住民等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14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 地方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14第2項（5））

② 「第97 出資等に係る不要財産の出資等団体への納付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14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) 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地方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、地方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、従来行政サービス実施コストは、地方独立行政法人の業務運営に関して、住民等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、従来行政サービス実施コストは住民等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、住民等の負担に帰せられるコストは、会計基準第60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、地方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、地方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14第1項）。

このため、注解14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97 出資等に係る不要財産の出資等団体への納付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（出資等団体への納付差額）、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「地方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 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、地方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14第1項におけるその他行政コストの定義のうち、地方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 公立大学法人以外の地方独立行政法人においては、

- (1) 注解14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55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14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」で構成される地方独立行政法人の行政コストは、地方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、地方独立行政法人の業務運営に関して住民等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13参照）ため、住民等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、地方独立行政法人においては、固定資産を取得した際、拠出者の意図や取得資産の内容等を勘案し、地方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。(Q27-5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 3 - 1

- (1) なぜ地方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地方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、地方独立行政法人法の取扱いを踏まえた目的積立金取崩額を想定している。ただし、地方独立行政法人法第 40 条第 1 項に基づく積立金については利益処分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 2 3 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。

第 3 章 認識及び測定

Q 2 6 - 1 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、地方独立行政法人設立時に地方公共団体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地方公共団体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、地方公共団体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 地方独立行政法人設立時に地方公共団体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とは認められるものとする。

Q 2 6 - 2 地方独立行政法人設立時に、設立団体から承継する資産に係る評価はどうか。

A

- 1 法第66条の2第3項においては、地方独立行政法人が設立団体から承継する資産の価額は、地方独立行政法人の成立の現在における時価を基準として設立団体が評価した価額とすると規定している。
- 2 さらに、当該資産の評価に当たっては、評価に関して学識経験を有する者の意見を聴かなければならないとされているところである。（地方独立行政法人法施行令（平成15年12月3日政令第486号）第19条参照）

Q 2 6 - 3 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26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83 寄附金の会計処理」及び注解66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、公立大学法人以外の地方独立行政法人においては、資産見返寄附金の科目で整理し、公立大学法人においては、寄附金収益の科目で整理する。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 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27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。

Q 2 7 - 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もとに計算する方法などがあ

るが、具体的な評価方法はどうなるのか。

(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、地方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地方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、公示価格や路線価による方法などが適当と考えられる。

Q 27-3 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

地方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。

Q 27-4 有形固定資産は何時の時点で除却されるのか。

(関連項目：第8 資産の定義)

A

「地方独立行政法人の資産とは、過去の事象の結果として地方独立行政法人が支配している現在の資源あり、地方独立行政法人の、サービス提供能力又は将来の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。したがって、当該有形固定資産がこ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、除却されるべきである。

Q 27-5 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38 費用配分の原則、第53 減価償却累計額の表示方法、第87 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、地方独立行政法人においては、固定資産を取得した際、拠出者の意図や取得資産の内容等を勘案し、地方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。なお、公立大学法人においては、

特定の償却資産の減価償却取引について、貸借対照表上の勘定科目と「資本剰余金を減額したコスト等の注記」で使用する項目が異なることから、「減価償却相当累計額（減価償却相当額）」といった形式で、会計処理に係る勘定科目の後に注記に係る勘定科目を括弧書きで記載することとする。

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

① 公立大学法人以外の地方独立行政法人において、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）

(売却時処理) 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）

(売却時処理) 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 20 / 減価償却累計額 20
(減価償却相当額)

イ 120で売却した場合（現金取引とする）

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

ロ 60で売却した場合（現金取引とする）

(売却時処理) 現金 60 / 資産 100
減価償却累計額 20 /
除売却差額相当累計額 20
(除売却差額相当額)
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（会計基準第87第1項の適用がある場合）で、かつ、法第42条の2第3項ただし書による出資等に係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出資等団体に納付しないことについて設立団体の長の認可を受けた場合（注）

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

イ 120で売却した場合(現金取引とする)

(売却時処理)	現金	120	/	資産	100
	減価償却累計額	20	/	除売却差額相当累計額	20
				(除売却差額相当額)	
				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 公立大学法人において、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)

(売却時処理)	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)

(売却時処理)	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	20	/	減価償却累計額	20
	(減価償却相当額)				

イ 120で売却した場合(現金取引とする)

(売却時処理)	現金	120	/	資産	100
	減価償却累計額	20	/	減価償却相当累計額	20
				資本剰余金(除売却差額相当累計額)	20

ロ 60で売却した場合(現金取引とする)

(売却時処理)	現金	60	/	資産	100
	減価償却累計額	20	/	減価償却相当累計額	20
	資本剰余金(除売却差額相当累計額)	40			

c 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、かつ、法第42条の2第3項ただし書による出資等に係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出資等団体に納付しないことについて設立団体の長の認可を受けた場合(注)

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

イ 120で売却した場合（現金取引とする）

(売却時処理)	現金	120	/	資産	100
	減価償却累計額	20	/	減価償却相当累計額	20
				固定資産売却益	20

③ 施設費や目的積立金等による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	/	資本金	100
	預り施設費	100	/	資本剰余金	100
	(又は目的積立金など)	100			

以下の処理は①に同じ。

施設費又は目的積立金により償却資産を取得し、当該資産が、特定の償却資産に該当する場合の売却時処理は、①及び②b、cに、特定の償却資産に該当しない場合には、①及び②aの処理に従う。

一方、施設費又は目的積立金により、非償却資産を取得した場合の売却時処理は、①及び②b、cに従う。

また、補助金又は設立団体からの譲与により非償却資産を取得した場合、中期計画等の想定範囲内で運営費交付金又は使途特定寄附金により非償却資産を取得した場合及び使途特定寄附財産として非償却資産を受け入れた場合の売却時処理は、当該財源措置の性質から、①及び②b、cの処理に従う。

④ 公立大学法人以外の地方独立行政法人において、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等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
	寄附金債務	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）

(売却時処理)	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）

(売却時処理)	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

⑤ 公立大学法人において、取得時に長期繰延補助金等を計上している場合（補助金等で償却資産を購入した場合）

(取得時)	資産	100	/	現金	100
	預り補助金等	100	/	長期繰延補助金等	100

(減価償却)	減価償却費	20	/	減価償却累計額	20
	長期繰延補助金等	20	/	補助金等収益	20

イ 除却した場合（補助金交付元に80を返還するとする。）

(除却時処理)	減価償却累計額	20	/	資産	100
	固定資産除却損	80			
	長期繰延補助金等	80	/	現金	80

⑥ 取得時に特に貸方の処理がない場合（例えば自己収入、公立大学法人における運営費交付金や寄附金の場合）

(取得時)	資産	100	/	資本金	100
	(財源の収益化の処理は省略)				

(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			

⑦ 非償却資産の場合（取得時に、公立大学法人以外の地方独立行政法人においては、資産見返勘定を計上している場合、公立大学法人においては、財源を収益計上している場合を除く）

Q96-1を参照

(注) ①及び②のb、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21第2項(2)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、地方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、法第42条の2第3項ただし書により出資等に係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出資等団体に納付しないことについて設立団体の長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言えることから、売却に伴う差額については、注解21第2項(2)でいうところの「特定の償却資産の売却に直接起因したもの」とはならず、売却に伴う差額については損益取引として処理されることになる。

Q27-5-2 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なになるのか。

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として処理する必要がある。

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)	減価償却相当累計額 (減価償却相当額)	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
(売却時処理)	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 2 7—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、それで良いのか。
（関連項目：第 5 5 純資産の表示項目、第 7 9 運営費交付金の会計処理、第 8 0 施設費の会計処理、第 8 1 補助金等の会計処理、第 8 3 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 2 7—5 及び Q 2 7—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 7 9 に、施設費の場合には会計基準第 8 0 に、補助金等の場合には会計基準第 8 1 に、寄附金の場合には会計基準第 8 3 に沿った会計処理が行われることとなる。また、財源が地方公共団体出資の場合には、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 5 参照）。

Q 2 7—7 償却資産に関する残存価額（ないし備忘価額）は、具体的にはどのように決定するのか。また、当該残存価額を変更した場合の取扱いはどうなるのか。

A

- 1 償却資産の耐用年数が地方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地方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。
- 2 地方独立行政法人における残存価額の変更については、Q 7 8—7 に従い、以下の取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該当する。
 - ② 残存価額の変更が、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 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。

Q 2 8—1 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

地方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 2 8—2

- (1) 注解 2 1 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、「地方独立行政法人のサービス提供能力」を伴うものは、地方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。
- ・ 試験研究機関における研究用コンピュータは、その導入により 1 日あたりの計画処理量が増加し、結果として研究の効率化が可能となる。
- (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に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 で規定する地方独立行政法人における資産の定義からは、地方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、試験研究機関において、研究用コンピュータを導入し計画処理量の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にある場合又は地方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、当該コンピューター・ソフトウェアは、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 なお、公立大学法人において利用されるソフトウェアには、法人の効率的な運営等に資する目的で利用する事務用ソフトウェアと教育研究の質的向上等を目的に利用する教育・研究用ソフトウェアがあるが、教育・研究用ソフトウェアについては、その利用に伴い、相当額の利用料を徴収するなどの例外的なものを除き、無形固定資産には当たらないことに留意が必要である。
- 3 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に認められるとき、又は地方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。
- 4 地方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源は地方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 2 1 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るべきであることを改めて明確にした。

Q 2 8—3 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。

A

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。

Q 2 9—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 地方独立行政法人が固定資産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、地方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 2 9—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（たとえばコンピュータ機器）が、地方公共団体における現状では、単年度契約方式を採っており、かつ契約解除等の制約条項も記載されていないケースもある。仮にこのような契約が地方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22）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 地方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、地方独立行政法人は、複数年にわたるリース契約も可能である。

Q 2 9—3 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 地方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
- 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 29-4 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。

（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 30-1

- (1) 会計基準第30第2項で、「時価が取得原価よりも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、時価と比較すべき原価とは何か（低価基準の適用に際しては、「切り放し法」と「洗い替え法」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ぐらいか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り下げ前の帳簿価額と時価に切り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、地方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 3 0 - 2 公立大学法人について、原則として移動平均法を適用する理由は何か。

A

公立大学法人は、税金を原資とする財源投入を受けるため、住民に対して説明責任を果たす必要があり、この観点から資産の適正な管理が求められる。したがって、移動平均法により評価することを原則としている。

ただし、金額に重要性がないものについては最終仕入原価法によることも認められる。

移動平均法は、事務処理がやや煩雑であるが、常に平均をとって評価していくことから随時評価が行える点で他の評価方法（個別法、先入先出法、総平均法、最終仕入原価法等）と比較して公立大学法人のたな卸資産の評価方法に適しているものである。

Q 3 1 - 1 地方独立行政法人は、売買目的有価証券を取得することは可能なのか。

A

- 1 地方独立行政法人の余裕資金の運用先については、法第43条の規定により、その運用先を次のものに限定している。
- ① 国債、地方債、政府保証債（その元本の償還及び利息の支払について政府が保証する債券をいう。）その他総務省令で定める有価証券の取得
 - ② 銀行その他総務省令で定める金融機関への預金
 - ③ 信託業務を営む金融機関（金融機関の信託業務の兼営等に関する法律（昭和18年法律第43号）第1条第1項の認可を受けた金融機関をいう。）への金銭信託
- 2 地方独立行政法人は、利益の獲得を目的とせず、業務運営の財源として運営費交付金等の交付を受け、原則として独立採算を前提とするものではない。したがって、地方独立行政法人においては、売買目的有価証券による資産運用は想定されていない。
- 3 会計基準において、売買目的有価証券の取扱いを規定しているのは、注解27において、一定の事由に該当する場合を除き「満期保有目的の債券を償還期限前に売却した場合には、（略）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。」とされていることから、当初、満期保有目的として購入した債券について、売買目的有価証券へと保有目的の変更が結果的に生じる可能性があるためである。

Q 3 1 - 2 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26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、地方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 このように地方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して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地方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、地方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。

Q 3 1 - 3 関係会社株式について、持分相当額が下落した場合には、持分相当額をもって貸借対照表価額とし、差額は当期の損失に計上す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31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を時価とみなして、低価基準により評価する趣旨であり、下落割合は考慮する必要がない。

Q 3 1 - 4 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が取得原価よりも下落した場合には、当該算定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31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、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「評価額」という。）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31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、翌期首には洗い替えによる戻入益を認識することとなる
- 2 翌期末の評価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い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（Q 2 0 - 1 A 2参照）。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。

Q 3 7 - 1 地方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37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、地方独立行政法人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、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原則に従うことになるという考え方は、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、地方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」（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。

Q37-2 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なになる。

- 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に基づき設立団体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。

Q38-1 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。

Q38-2 償却資産の耐用年数は、地方独立行政法人側で独自に決めてよいか。また、当該耐用年数を変更する場合の取扱いはどのようになるのか。

A

- 1 耐用年数は減価償却費又は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、地方独立行政法人が、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、地方独立行政法人は、自主的に個別的耐用年数を採用すべきであるが、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、地方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）が公表されており、その要旨は以下のとおりである。地方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使用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 地方独立行政法人における耐用年数の変更については、Q78-7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。

Q38-3 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、地方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ることとなった場合、減価償却計算を修正すべく臨時償却を行うことが認められていた。

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に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行われている。

地方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り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、Q38-2参照。

Q 3 9—1 当年度契約の地方公共団体からの受託研究収入 1 0 0 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 6 0

② その他経費支出 4 0

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、会計基準第 8 4 に従い、履行義務を充足した時に又は充足するにつれて収益認識されることになる。したがって、収益を分割計上することは出来ない。

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。

当年度 受託収入 1 0 0 研究経費 4 0 減価償却費 2 0

(残存価額 0 とした場合)

+ 1 年度

減価償却費 2 0

+ 2 年度

減価償却費 2 0

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地方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 6 8）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地方公共団体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。

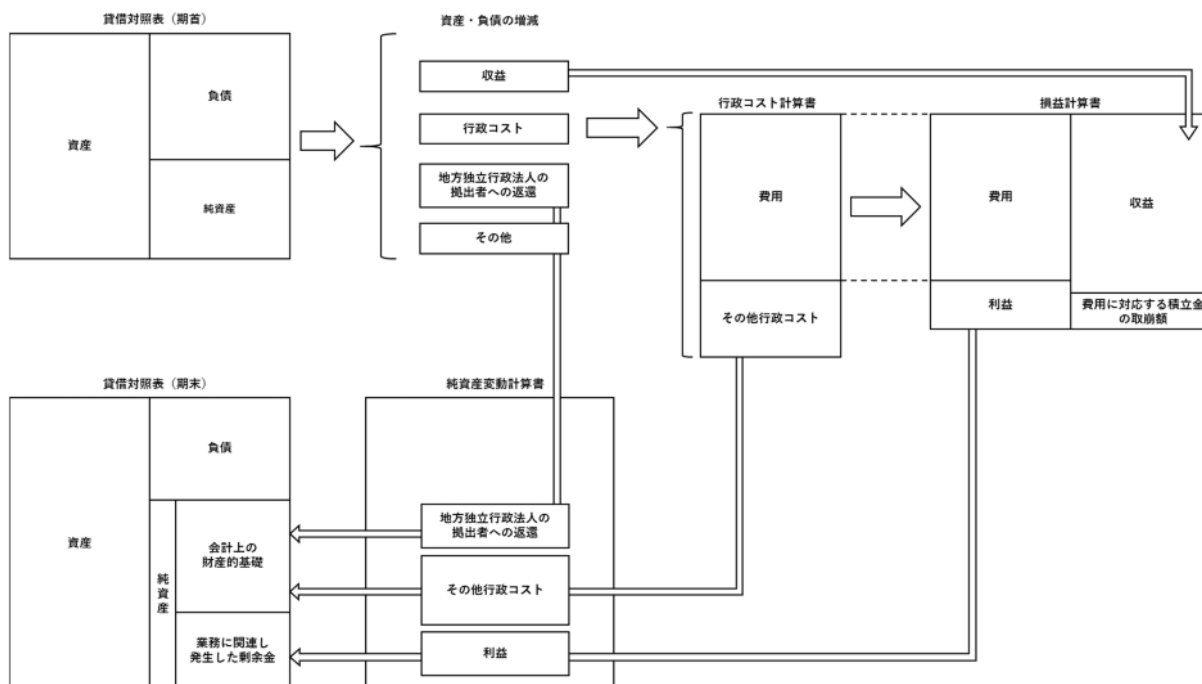
第 4 章 財務諸表の体系

Q 4 0—1 地方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。

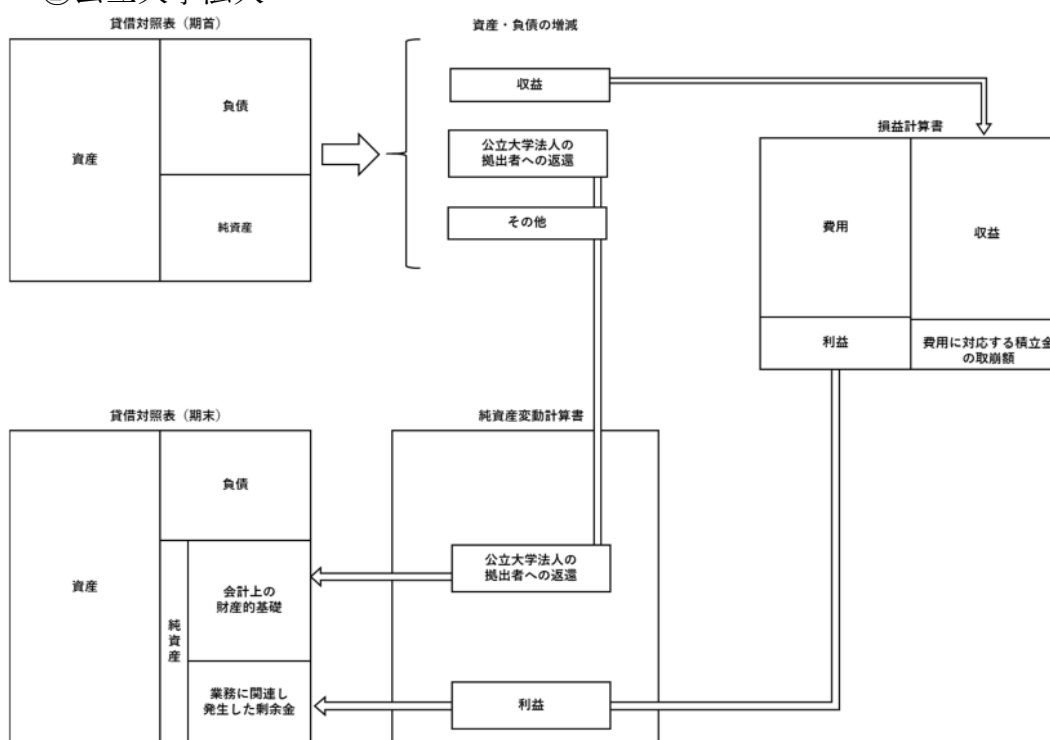
A

以下のとおりである。

① 公立大学法人以外の地方独立行政法人



②公立大学法人



Q41-1 公立大学法人以外の地方独立行政法人が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、中期目標等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、住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 1—2

- (1) 会計基準第41第2項において「事業内容等に応じた適切な区分」に基づき、また、注解37第1項において「業務の内容が多岐にわたる場合」にはセグメント情報の開示が必要とされているが、公立大学法人においては、具体的にどのような考え方・目的で区分すればよいのか。
- (2) 複数の業務を統合した公立大学法人を設置した場合、従来の業務ごとにセグメント情報を作成・開示しなければならないのか。
- (3) 財源がもっぱら自己収入に依存する業務と運営費交付金に依存する業務とがある場合に、必ず両者を区分して、セグメント情報を開示しなければならないのか。
- (4) 業務の内容に応じてセグメントを区分した場合は、運営費交付金、受託収入及び移替え経費(科学技術振興調整費)など財源が異なる収益であっても、同一のセグメントの事業収益として計上されることになるかと解してよいか。

A

- 1 地方独立行政法人が作成する財務報告は、当該法人の透明性の向上、正しいコストの認識、弾力的・効率的・効果的な業務運営に資するものでなければならない(「地方独立行政法人会計基準の設定について」参照)。そこに盛り込まれた財務情報を一つの重要な判断材料として、評価委員会は各事業年度及び中期目標の期間における公立大学法人の業務の実績を評価し、中期目標期間の終了時に組織及び業務の全般にわたる検討が行われることになると考えられる(法第78条の2参照)。
- 2 このような観点にたつて、各公立大学法人は「当該法人の事業内容等に応じた適切な区分に基づくセグメント情報」(会計基準第41第2項)を開示しなければならない。例えば、業務の内容が多岐にわたる公立大学法人においては、業務全般に係る財務情報に加えて個々の業務に係る財務情報を開示する必要があるかを、上記1の観点にたつて十分に検討し、適切なセグメント情報を自主的に開示することが望まれる。
- 3 複数の業務を統合した公立大学法人にあっては、統合後の業務について、上記1の観点にたつて検討し、適切なセグメント情報を決定することになる。なお、必ずしも統合前の従来の業務ごとにセグメント情報を作成・開示しなければならないものではない。
- 4 公立大学法人の業務内容が財源がもっぱら自己収入に依存する業務と運営費交付金に依存する業務に一定の合理性をもって区分し得る場合には、それぞれに係る情報が適切なセグメント情報であると推定される。
- 5 業務の内容に応じてセグメントを区分する公立大学法人にあって、ある業務の財源が運営費交付金、受託収入等異なる場合には、それらの収入は同一のセグメントの事業収益として計上されることになる。

Q 4 1 - 3 会計基準第 4 1 第 3 項に規定する「その他の財務情報」とは何か。

A

設立団体からの運営費交付金の交付状況などの財源措置の状況等が考えられる。

Q 4 1 - 4 注解 3 9 第 4 項の「一定のセグメント情報」とは具体的に何を示すのか。その開示は具体的にどうするのか。

A

1 公立大学法人においては、各法人間における比較可能性の確保の観点から、「一定のセグメント情報」については共通に開示することに留意する必要があるものとされている。

なお、「一定のセグメント情報」を開示した上で、さらに、各法人固有のセグメントを設定して表示することを妨げるものではなく、むしろ、注解 3 9 第 2 項の趣旨に鑑み、各法人がそれぞれ適切と考えるセグメント区分を設定し、積極的に開示していく必要がある。

2 公立大学法人に共通に開示すべきセグメント区分として学部、研究科、附属病院、附属学校等が考えられるところであるが、学内の資源配分（予算・人員配置・資産等）の可視化を促進する観点等から、「一定のセグメント情報」として、附属病院を有する全ての公立大学法人において共通にセグメント情報を開示する取扱いとする。なお、附属学校は、複数の学校がある場合、それらを一括して「附属学校セグメント」とすることも差し支えない。

また、2 以上の公立大学を設置する公立大学法人における、共通に開示すべき「一定のセグメント情報」は、上記セグメント区分と同様であり、原則として大学ごとに開示する取扱いとする。なお、2 以上の大学が共同で実施する共同事業部門等について、大学ごとの開示とは別に共通のセグメントを設けて開示することも差し支えない。

3 セグメント情報を開示する場合は、当該セグメントにおいて行われる一切の活動に係る損益及び帰属資産について表示することとする。ただし、社会通念上、当該セグメントに当然にあるべき施設以外の施設がある場合には、合理的な基準により当該施設に係るものを除外する等、当該セグメントにおける活動の実態を開示するため実情に即した補正を行う必要がある。

4 特に、附属病院に係るセグメント情報を開示する場合、附属病院の業務範囲としては、診療業務、診療業務を基礎として行われる教育業務、臨床試験（治験）、病理部やプロジェクト研究等の附属病院において実施することが組織として意思決定され、組織又はプロジェクトとして実施される研究業務及び附属病院における管理業務を対象とする。なお、学内予算が附属病院以外に計上されていても、附属病院セグメントの業務に要する経費などは対象となる。

Q 4 1 - 5 附属病院セグメントを記載する場合、人件費の配分等においてどのような点に留意すべきか。

A

1 附属病院セグメントを記載する場合、人件費は、勤務実態により記載するが附属病院帰属の教員、コ・メディカル、職員の人件費は、帰属により計上し、必要に応じ補正する。医学部臨床系帰属教員の人件費は、勤務時間に相当する人件費を附属病院セグメントと医学部等のその他のセグメントに区分するが、把握不能

な時間がある場合は、医学部等のその他セグメントに計上する。

医学部基礎系、研究所等附属教員の人件費は、帰属するセグメントに区分するが、病院における勤務時間に相当する人件費は附属病院セグメントに計上する。

- 2 附属病院セグメントにおける教育経費は、卒後臨床研修、専門医研修、附属病院において企画立案管理される公開講座及びOJT以外の研修に要する経費とする。研究経費は、病理部における臨床研究やプロジェクト研究など、附属病院として組織又はプロジェクトとして実施されている研究に要する経費とする。また、一般管理費は、管理業務を行う管理課・総務課等（医事課を除く。）に要する経費、病院運営会議の運営に要する経費等の管理経費及び附属病院の業務経費のうち、他の区分に属さない業務経費を対象とする。
- 3 附属病院セグメントにおける運営費交付金収益は、附属病院において使用されると考えられるものに関する収益化額を計上する。学内プロジェクト又は運営財源の不足などにより附属病院に関する学内予算がこれと異なる場合は、その差異の理由及び金額について注記する。また、次年度以降に繰り越して使用する相当額がある場合は、その金額及び概要を注記する。

Q43-1 公立大学法人以外の地方独立行政法人においては、行政コスト計算書1は、法第34条第1項に規定する「その他設立団体の規則で定める書類」として財務諸表の一部となるのか。

（関連項目：第40 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、住民等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、法第34条第1項に規定する「その他設立団体の規則で定める書類」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40では、行政コスト計算書を地方独立行政法人の財務諸表の体系の中に位置付けている。

Q46-1 キャッシュ・フロー計算書は、法第34条第1項に規定する「その他設立団体の規則で定める書類」として財務諸表の一部となるのか。

（関連項目：第40 財務諸表の体系）

A

キャッシュ・フロー計算書は、地方独立行政法人の一会計期間におけるキャッシュ

・フローの状況を報告するため、一定の活動区分別に表示するものであり、住民等から見た情報の重要度は極めて高いものと考えられる。したがって、法第34条第1項の「その他設立団体の規則で定める書類」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40では、キャッシュ・フロー計算書を地方独立行政法人の財務諸表の体系のなかに位置付けている。

第5章 貸借対照表

Q55-1

- (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55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87 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87第1項にいう特定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額がマイナスになる場合もあり得る。

Q55-2 会計基準第55第2項及び第56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14第2項(4)では、「承継資産」を「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55第2項及び第56「承継資産に係る費用相当累計額」は、会計基準第87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87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55第2項及び第56の「減価償却相当累計額」に含めて表示される。

Q55-3 公立大学法人以外の地方独立行政法人においては、会計基準第55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」の令和4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 令和4事業年度の除売却差額相当累計額の期首残高は、平成30年5月改訂Q&AのQ77-2「10 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」の令和3事業年度における期末残高から、令和3事業年度までに計上された資本剰余金（設立団体納付差額）を控除した額となる。なお、控除した資本剰余金（設立団体納付差額）は狭義の資本剰余金に含まれ、Q77-2「10 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 30 年 5 月改訂 Q&A の Q 7 7 - 2 「10 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（設立団体納付差額）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（設立団体納付差額）が含まれているが、令和 4 年 8 月 31 日の会計基準の改訂により、資本剰余金（設立団体納付差額）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 6 - 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の方法になるのか。（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 5 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 公立大学法人以外の地方独立行政法人においては、その他行政コスト累計額のうち、地方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、地方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 9 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 地方独立行政法人が法第42条の2の規定により不要財産を出資等団体に納付した場合において、当該納付に係る不要財産が設立団体からの出資に係るものであるときは、当該地方独立行政法人は、当該地方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設立団体の長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96第1項）。そのため、通常、各地方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地方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、地方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、地方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。

Q57-2 公立大学法人以外の地方独立行政法人においては、その他行政コスト累計額のうち、地方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（公立大学法人を除く。）

Q60-1 会計基準第60第1項に基づく「地方独立行政法人の業務運営に関して住民等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「地方独立行政法人の業務運営に関して住民等の負担に帰せられるコスト」の算定方法は会計基準第60第2項のとおりである。また、その内容は注解42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. 地方独立行政法人の業務運営に関して住民等の負担に帰せられるコスト	
行政コスト	×××円
自己収入等	△×××円
設立団体納付額	△×××円
機会費用	×××円

地方独立行政法人の業務運営に関して
住民等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算方法
近隣の地代や賃貸料等を参考に計算しております。
- (2) 地方公共団体出資等から生ずる機会費用の計算に使用した利率
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算に使用した利率
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算方法
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、地方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。

Q60-2 無償使用資産については、会計基準第29の適用はないと考えてよいか。

(関連項目：第29 リース取引の会計処理、第60 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算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算を行い、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29の適用はない。

Q60-3 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地方公共団体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地方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地方公共団体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」の問題は生じない。

Q60-4 会計基準第60第1項に基づく「地方独立行政法人の業務運営に関して住民等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、住民等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つては、地方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、住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 0 — 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り、国又は地方公共団体を退職後、引き続いて特定の地方独立行政法人の職員となる者のうち、当該法人での勤務期間終了後、従前勤務していた国又は地方公共団体に復帰することが予定される職員等、退職給付の支給にかかる在職期間の通算規定を定めている等の理由で、地方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職員については、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 このような職員の退職給与は、当該職員が従前勤務していた国又は地方公共団体に復帰後退職する際に地方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、他の地方独立行政法人や公立大学法人との人事交流による退職出向職員に係る退職給与は、出向元において地方公共団体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、地方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（Q 6 0 — 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る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 なお、国又は地方公共団体を退職せずに派遣される出向職員等についても、退職給付の対象とならないため、1のとおり退職給付引当金の計上は要しないこととなり、2及び3に記載のとおり、機会費用を算定する必要がある。

Q60-6 地方公共団体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4 2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。

Q60-7 以下に掲げる収入は、地方独立行政法人の業務運営に関して住民等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 地方公共団体からの物品受贈益
- ⑥ 地方公共団体からの受託収入
- 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考え。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考え。

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。

収入の区分	行政コストから控除することの可否
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 地方公共団体からの物品受贈益	控除できない。
⑥ 地方公共団体からの受託収入	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。

Q60-8 地方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、例えば地方独立行政法人間における資産の無償貸借などの場合に、地方独立行政法人の業務運営に関して住民等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 2 第2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」、「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、地方独立行政法人においてはその制度趣旨に鑑み、地方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、地方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地方独立行政法人の業務運営に関して住民等の負担に帰せられるコストに計上する必要はない。

Q60-9 「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 2 第3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 2 第4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 0 - 1 0 地方独立行政法人の業務運営に関して住民等の負担に帰せられるコストにおける「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、各地方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 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 2 第4項(2)参照）が、地方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、各地方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 0 - 1 1 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、住民等から見た場合には既に負担が発生しているため、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 0 - 1 2 地方公共団体出資等の額が、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地方公共団体出資等の額とする。

Q 6 0 - 1 3 資本金200億円（全額現物出資）で、4月1日に設立された地方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地方公共団体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
地方公共団体出資金	200	200
資本剰余金	0	50
減価償却相当累計額	0	△12

地方公共団体出資等の機会費用 = $(200 + 238) / 2 \times 2\% = 4.38$ 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 0 - 1 4 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42第4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地方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地方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によるものとする。

Q 6 0 - 1 5

- (1) 注解42第4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地方公共団体出資等に含まれていない趣旨は何か。
- (2) 注解42第4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地方公共団体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地方公共団体出資等から控除する額（注解42第4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、地方公共団体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地方公共団体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地方公共団体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地方公共団体出資等に含まれていないことから、注解42第4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地方公共団体出資等から控除する額（注解4 2第4項(2)ア～ウ）から除外する。

第7章 損益計算書

Q 6 4—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、地方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。

Q 6 4—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

過去における見積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。

Q 6 4—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のか。人件費はどのように表示すればよいのか。（配賦する必要がないか。）また、法第34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65 損益計算書の様式）

A

- 1 地方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住民等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勘案して、各地方独立行政法人がそれぞれにふさわしい項目のあり方を十分に検討すべきである。（地方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、中期目標等や中期計画等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、法第34条第2項に規定する決算報告書は、地方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 4 - 4 科学研究費助成事業の資金に係るの会計処理は、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、それとも当該資金に基づき実施される研究は地方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

科学研究費助成事業（科研費）はいわゆる競争的研究費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資金であり、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。一方、科研費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、科研費の事務取扱を公正に実施する観点から、科研費については地方独立行政法人において預り金として処理し、科研費に含まれる事務取扱に要する間接経費相当額は法人の収益として整理することとする。

なお、科研費で購入した固定資産を地方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。

また、公立大学法人の研究関連の金額規模を明らかにするため、科研費等の直接経費の当期受入額と当期支出額を損益計算書の直下に注記する。

Q 6 5 - 1 公立大学法人における業務費及び一般管理費を区分する基準は何か。

A

- 1 地方独立行政法人会計基準によると、損益計算書の表示は、光熱水料、消耗品費、旅費、減価償却費等の形態別分類によることとされているが、公立大学法人においては、説明責任をより適切に果たすという観点とともに、各法人における特色ある発展に向けての検討に寄与するという観点から、損益計算書の業務費は、教育、研究等の目的別分類により表示した上で、附属明細書において形態別分類により内訳を表示することとした。
- 2 業務費の目的別分類の内訳としては、教育経費、研究経費、診療経費、教育研究支援経費、受託研究費、共同研究費、受託事業費等、役員人件費、教員人件費、職員人件費に区分して表示することとする。当該区分による理由は、
 - ① 教育経費及び研究経費については、公立大学法人の主たる業務は教育、研究であるが、その業務内容について、住民等に対する説明責任を十分に果たすためには、両者を一体として表示するのではなく、教育、研究の別に表示することがより適切であると考えられること
 - ② 診療経費については、附属病院においては相当の規模をもって診療が行われ、相応の収入もあること
 - ③ 教育研究支援経費については、公立大学法人の組織には、図書館や大型計算機センター等のように、教育・研究の双方の支援を目的として法人全体に資するために設置されており、かつ、管理目的として区分することが適当ではないものがある。そうした組織のうち、他から相当の独立性を有しており、按分等

して教育経費や研究経費等に配分することが適当とは考えられないものがあること

- ④ 受託研究費、共同研究費及び受託事業費等については、その業務が外部資金によって行われ、かつ、収入と支出の対応関係が明確であること
- ⑤ 役員人件費については、教員人件費及び職員人件費として区分して開示することが適当と考えられること
- ⑥ 教員人件費については、個々の教員毎に客観的な基準により教育・研究等の区分へ配分することは困難であること
- ⑦ 職員人件費については、個々の職員毎に客観的な基準により教育・研究等の区分へ配分することは困難であること

また、管理運営業務については、公立大学法人全体の業務に対してなされるものであり、客観的な基準により教育経費等の区分へ適正に配分することは困難であることから、業務費の区分によるのではなく、一般管理費として表示することとする。

3 業務費及び一般管理費の各区分における対象経費は以下のとおりである。

区 分	対象経費
教育経費	公立大学法人の業務として学生等に対し行われる教育に要する経費を対象とする。 具体的には、入学試験、正課教育、特別授業、進学（就職）準備、入卒業式等、補習及び個別指導教育、学生納付金免除、学生に対する保健サービス、課外活動、教育目的の附属施設、公開講座等に要する経費をいう。 ただし、診療経費、教育研究支援経費、受託研究費、共同研究費、受託事業費等、役員人件費、教員人件費、職員人件費及び一般管理費に属するものは除く。
研究経費	公立大学法人の業務として行われる研究に要する経費を対象とする。ただし、診療経費、教育研究支援経費、受託研究費、共同研究費、受託事業費等、役員人件費、教員人件費、職員人件費及び一般管理費に属するものは除く。
診療経費	附属病院における診療報酬の獲得が予定される行為に要する経費を対象とする。ただし、教育経費、研究経費、教育研究支援経費、受託研究費、共同研究費、受託事業費等、役員人件費、教員人件費、職員人件費及び一般管理費に属するものは除く。
教育研究支援経費	附属図書館、大型計算機センター等の特定の学部等に所属せず、法人全体の教育及び研究の双方を支援するために設置されている施設又は組織であって学生及び教員の双方が利用するものの運営に要する経費を対象とする。ただし、教育経費、研究経費、受託研究費、共同研究費、受託事業費等、役員人件費、教員人件費、職員人件費及び一般管理費に属するものは除く。
受託研究費	受託研究の実施に要する経費を対象とする。ただし、当該受託研究費により支弁される給与等を含む。
共同研究費	共同研究の実施に要する経費を対象とする。 ただし、当該共同研究費により支弁される給与等を含む。
受託事業費等	受託事業及び共同事業の実施に要する経費を対象とする。ただし、当該受託事業費等により支弁される給与等を含む。
役員人件費	公立大学法人において役員に対し支払われる報酬、賞与、退職給付又はこれに類する経費を対象とする。
教員人件費	公立大学法人において教員に対し支払われる給与、賞与、諸手当、退職給付又はこれに類する経費を対象とし、役員人件費は含まない。

	ただし、受託研究費、共同研究費及び受託事業費等に属するものは除く。(※1)
職員人件費	公立大学法人において役員及び教員を除く一切の者に対し支払われる給与、賞与、諸手当、退職給付又はこれに類する経費を対象とする。 ただし、受託研究費、共同研究費及び受託事業費等に属するものは除く。(※1)
一般管理費	公立大学法人全体の管理運営を行うために要する経費を対象とする。次の各号に該当することが明らかな経費は、これを一般管理費とする。①役員会、経営審議機関及び教育研究審議機関のために要する経費、②総務、人事、財務、経理その他これに準ずる業務に要する経費、③教職員の福利厚生に要する経費、④学生募集に要する経費、⑤教育研究診療活動以外に供する施設、設備の修繕、維持、保全に要する経費。 その他、他の区分に属さない業務経費は本区分に属することとする。(※2)

(※1) 教員人件費及び職員人件費の対象者は、法人に雇用される一切の者であり、受託研究費、共同研究費及び受託事業費等に属するものを除き、常勤職員、非常勤職員、パート、アルバイト等の雇用形態を問わない。また、社会保険料、雇用保険料等の事業主負担分も含まれる。

なお、役員について、役員人件費以外に人件費が支払われ、役員人件費と区分が可能な場合は、当該区分に計上することとする。

(※2) 学生部、教務部及び留学生部等学生に対し直接サービスの提供を行い管理業務を従として行う(おおむね3割未満)部署における費用は、教育経費として処理することができる。

また、産学連携に係る業務、競争的研究資金等の獲得及び地域貢献に係る業務の費用は一般管理費に含まない。

4 大学における人件費を除く業務費及び一般管理費は、3における定義等による区分を原則とするが、上記3による区分が困難である場合は、下記の例示を踏まえ、当該業務が実施される場所を基に区分することができる。業務が実施される場所の判断にあたっては、当該場所(部屋等)の主たる使用目的によることとし、複数の使用目的をもって設置された場所については、主たる使用目的により区分する。(5参照)

区 分	場所(例示)
教育経費	<ul style="list-style-type: none"> ○講義室等 <ul style="list-style-type: none"> ・講義室、演習室、一般教室、ゼミ室、普通教室 ○学生実験室等 <ul style="list-style-type: none"> ・実験実習室、製図室、学生自習室、実習工場、特別教室、日常生活訓練施設 ○教育目的附属施設 ○アドミッションセンター ○附属学校等 ○留学生会館 ○学生寄宿舎 ○大学会館等 <ul style="list-style-type: none"> ・学生食堂、学生集会室 ○保健管理センター ○体育指導センター ○学内共同利用合宿施設 ○課外活動施設 <p style="text-align: right;">等</p>
研究経費	○教員研究室、教員実験室

	○研究目的附属施設 ○附置研究所 等
診療経費	○附属病院の中央診療棟、病棟、外来棟 ○看護師宿舎 等
教育研究支援経費	○附属図書館 ○大型計算機センター 等
一般管理費	○福利厚生施設 ・職員会館、職員食堂 ○管理部 ・役員室、監事室、学部長室、事務長室、一般事務室、会議室、倉庫、教職員 ・エレベーター機械室、受変電機器室、ポンプ室、冷暖房機械室等の設備室 ○その他共用部分（※） ・便所、洗面所、廊下、渡り廊下、階段、玄関、講堂等の共用部分 等

（※） 便所や洗面所等の共用部分について、複数の使用目的を有する建物等にある場合、主たる使用目的（全業務の概ね7割）の区分とするなど、実態に応じて合理的な基準によることができる。

5 共用される建物等に係る減価償却費及びあらかじめ経費区分を行うことが困難であるもので上記3及び4によって区分することが困難であるものに係る経費区分の考え方は以下のとおりとする。

(1) 共用される建物等に係る減価償却費

事案	経費区分計上の考え方
建物	<ul style="list-style-type: none"> ・複数の経費区分において共用される建物は、部屋を単位に使用する経費区分へ計上。廊下等の共用部分は、一般管理費へ計上。 ・講堂（多目的ホールを含む。）は、一般管理費へ計上。 ・教職員宿舎及び教職員福利厚生施設は、一般管理費へ計上。 ・看護師宿舎は、診療経費へ計上。
構築物	<ul style="list-style-type: none"> ・門、囲障、舗床、立木竹、築庭等土地そのものの管理運営のため設置され土地と一体として使用されるものは、当該土地を使用する主たる経費区分へ計上。 ・設置目的又は利用の実態が建物と一体として使用されるものは、当該建物と同一の経費区分へ計上。 ・従たる構築物は、主たる構築物と同一の経費区分へ計上。
機械装置	<ul style="list-style-type: none"> ・設置される部屋の経費区分へ計上。
工具器具備品等	<ul style="list-style-type: none"> ・主に保管される部屋の経費区分へ計上。工具器具を保管庫に管理している場合等、場所によることが適当ではない場合は、利用状況等に応じ按分のうえ各経費区分へ計上。
船舶	<ul style="list-style-type: none"> ・複数の経費区分で共用している船舶は、航海日数等の利用状況に応じ按分の上、各経費区分へ計上。
車輛運搬具	<ul style="list-style-type: none"> ・特定の経費区分においてのみ使用されるものを除き、一般管理費へ計上。

特許権等	・主に利用する経費区分へ計上。
ソフトウェア	・ソフトウェアを使用する経費区分へ計上。

(※) 利用状況等の判断は、前年実績や適宜の一定期間における利用実態調査等合理性を有する方法によることとする。なお、教育及び研究用の備品等、複数の使用目的がある場合、重要性を勘案のうえ、主な使用目的の区分により計上することも認められる。

(2) あらかじめ経費区分を行うことが困難であるもの

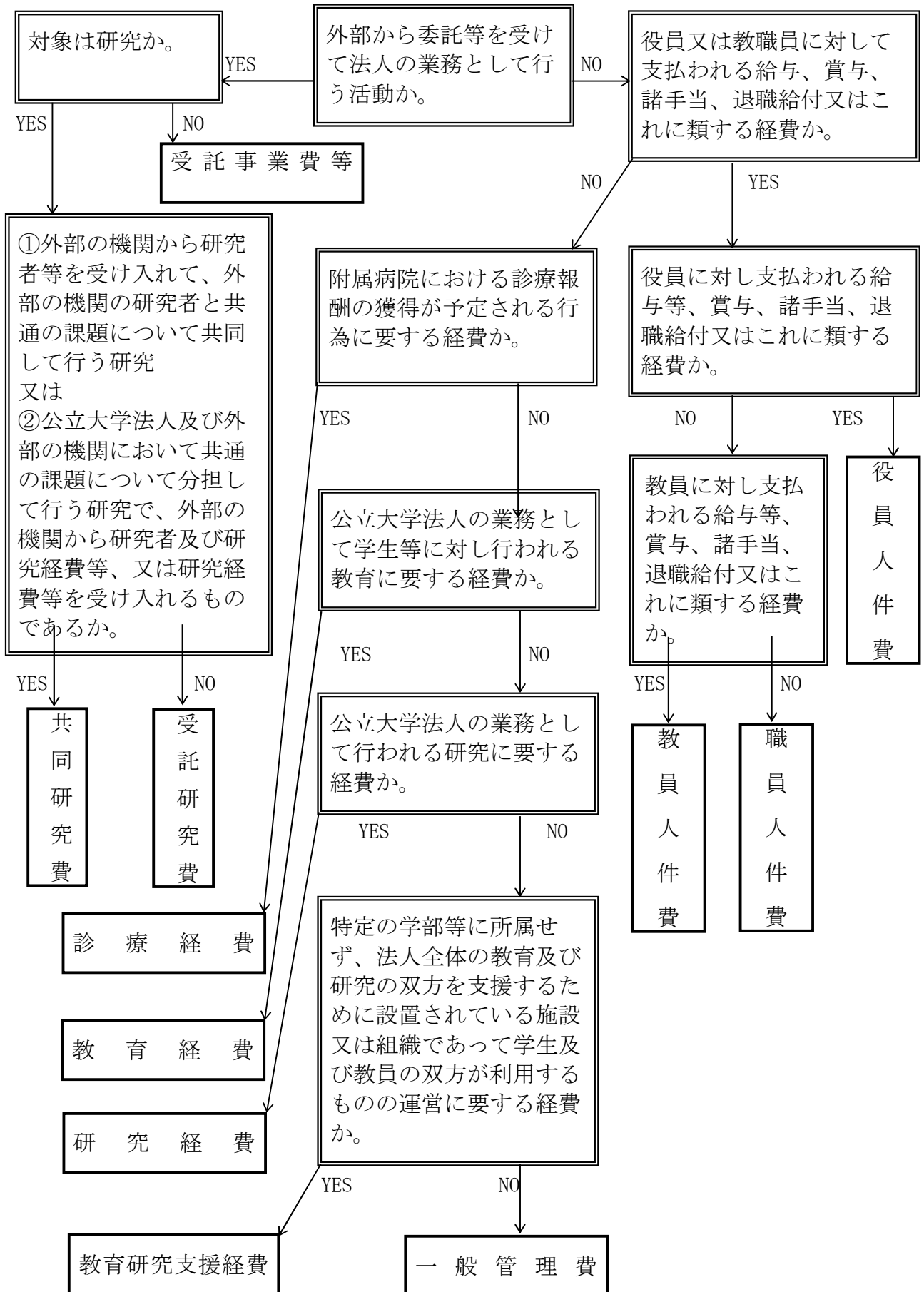
(ア) 光熱水料

複数の経費区分において使用される光熱水料で、個別の計測メーターがない等により、計上すべき経費の内訳が不明である場合等は、例えば使用電力料を理論値で算定し、又は前年実績や適宜の一定期間における利用実態調査による等合理性を有する方法により、各経費区分へ計上することとする。

(イ) 在庫支給を行う消耗品等

コピー用紙等の消耗品を在庫として管理している場合で、複数の経費区分において使用するが、その内訳についてあらかじめ経費の区分を行うことが困難である場合等は、前年実績や適宜の一定期間における利用実態調査による等合理性を有する方法により、各経費区分へ計上することとする。

(参考) 経費区分に係るフローチャート



第8章 純資産変動計算書

Q67-1 会計基準第67の純資産変動計算書及び会計基準第99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。

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）					IV 評価・換算差額等			純資産合計		
	設立団体 出資金 (2)	その他 地方公 共団体 出資金	資本金 合計 (1)	資本剰 余金 (3)	公立・私立大学等以外の地方独立行政法人においては、 その他行政コスト累計額を表す						前中 期目 繰越 積立金	(4) 積立金	当 期 未 地 分 利 益 (又 は 当 期 未 処 理 損 失)	うち 当 期 純 利 益 (又 は 当 期 純 損 失) (7)	利益剰 余金 (又 は 繰 越 欠 損 金) 合計 (1)	その他 評価 差 額 金	評 価 ・ 換 算 差 額 等 合 計			
					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 (-)	除売却 差額相 当累計 額 (-)	資本剰 余金 合計 (1)									前中 期目 繰越 積立金	(4) 積立金
当期首残高	1,000	200	1,200	600	-200	-100	-10	-	-80	210	50	40	300	100	-	490	21		21	1,921
当期変動額(4)																				
I 資本金の当期変動額																				
出資金の受入	100	15	115																	115
出資等に係る不要財産の出資等団体への 納付による減資	-20		-20																	-20
II 資本剰余金の当期変動額																				
固定資産の取得				50						50										50
固定資産の除売却					15				-20	-5										-5
減価償却					-40					-40										-40
固定資産の減損						-30				-30										-30
時の経過による資産除去債務の増加							-2			-2										-2
資産除去債務の履行に伴う取り崩し																				
承継資産の使用等								-150		-150										-150
出資等に係る不要財産の出資等団体への 納付				-40						-40										-40
.....																				
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																				
(1) 利益の処分又は損失の処理																				
利益処分による積立											20	80	-100							
利益処分（又は損失処理）による取り崩し 積立金への振替																				
前中期目標期間からの繰越し(6)																				
設立団体等納付金の納付(8)																				
.....																				
(2) その他																				
当期純利益（又は当期純損失）													50	50	50					50
前中期目標期間繰越積立金取崩額																				
目的積立金取崩額				20						20		-50	30	30	-20					
.....																				
その他の利益剰余金の当期変動額（純額）																				
IV 評価・換算差額等の当期変動額（純額）(5)																		3		1
当期変動額合計	80	15	95	30	-25	-30	-2	-150	-20	-197	-	-30	80	-20	80	30	3		1	-71
当期末残高	1,080	215	1,295	630	-225	-130	-12	-150	-100	13	50	10	380	80	80	520	24		22	1,850

- 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第1項）
- ② 資本金の内訳項目について、その他地方公共団体出資金がない場合には設立団体出資金を地方公共団体出資金と記載することができる。
- ③ 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純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第2項）。
- ④ 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第6項）。
- ⑤ 評価・換算差額等の当期変動額は、当期変動額の純額を表示するものとする（会計基準第6第4項）。
- ⑥ 前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設立団体等納付等の会計処理についてはQ94-1参照。
- ⑦ うち当期純利益（又は当期純損失）は、当期首残高を「-」とし、当期純利益（又は当期純損失）、前中期目標期間繰越積立金取崩額、目的積立金取崩額、当期変動額合計及び当期末残高を記載するものとする。

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)合計				IV 評価・換算差額等			純資産合計
	設立団体出資金(②)	その他地方公共団体出資金	資本金合計(①)	資本剰余金(③)	公立大学法人以外の地方独立行政法人においては、その施行規程等により異なるときは、							資本剰余金合計(①)	利益剰余金(又は繰越欠損金)合計(②)	その他の有価証券評価差額金	・・・	評価・換算差額等合計			
					減価償却相当累計額(一)	減損損失相当累計額(一)	利息費用相当累計額(一)	承継資産に係る費用相当累計額(一)	除売却差額相当累計額(一)	減価償却相当累計額(一)	減損損失相当累計額(一)						利息費用相当累計額(一)	承継資産に係る費用相当累計額(一)	
当期末残高	1,000	200	1,200	600	-200	-100	-10	—	-80	210	490	21			21	1,921			
当期末残高	1,000	200	1,200	600	-200	-100	-10	—	-80	210	490	21			21	1,921			
当期変動額(④)																			
I 資本金の当期変動額																			
出資金の受入	100	15	115													115			
出資等に係る不要財産の出資等団体への納付による減資	-20		-20													-20			
II 資本剰余金の当期変動額																			
固定資産の取得				50						50						50			
固定資産の除売却										-5						-5			
減価償却					15					-40						-40			
固定資産の減損					-40					-30						-30			
時の経過による資産除去債務の増加						-30				-30						-30			
資産除去債務の履行に伴う取り崩し										-2						-2			
承継資産の使用等								-2		-2						-2			
出資等に係る不要財産の出資等団体への納付				-40						-150						-150			
・・・										-40						-40			
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)(⑦、⑧)				20						20	30					50			
IV 評価・換算差額等の当期変動額(純額)(⑨)												3			1	1			
当期変動額合計	80	15	95	30	-25	-30	-2	-150	-20	-197	30	3			1	-71			
当期末残高	1,080	215	1,295	630	-225	-130	-12	-150	-100	13	520	24			22	1,850			

- 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 4第1項)
- ② 資本金の内訳項目について、その他地方公共団体出資金がない場合には設立団体出資金を地方公共団体出資金と記載することができる。
- ③ 資本剰余金の内訳項目を表示し、各内訳項目ごとに当期末残高、当期変動額及び当期末残高の各金額を純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 4第2項)。
- ④ 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第6項)。
- ⑤ 評価・換算差額等の当期変動額は、当期変動額の純額を表示するものとする(会計基準第6第6項)。
- ⑥ 中期目録期間の最終年度における目的剰余金残額の確立金への振替及び確立金の設立団体等納付等の会計処理についてはQ 9 4-1参照。
- ⑦ 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、内訳科目を設けず合計額のみを表示し、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9第2項)。
- ⑧ 法人単位純資産変動計算書における純資産の部の利益剰余金(又は繰越欠損金)については、規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む当期変動額の純額が表示されることとなる(注4 7第2項)。

Q 6 7-2 令和4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 令和4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、令和3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、令和3事業年度までに計上された資本剰余金(設立団体納付差額)は控除する額から除外する。なお、当該資本剰余金(設立団体納付差額)は、狭義の資本剰余金に含め、Q 7 7-2「10 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 5-3参照)。

以上から、令和3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、令和4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、令和4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、令和3事業年度の資本金及び資本剰余金の明細の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。

令和3事業年度の表示項目	令和4事業年度の表示項目	令和4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	令和3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	—

令和3事業年度の 表示項目	令和4事業年度の 表示項目	令和4事業年度の 当期首残高
	計額（公立大学法人以外の 地方独立行政法人に限る）	
損益外除売却差額相当額	除売却差額相当累計額	Q55-3参照

- 3 上記以外の当期首残高については、令和3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

Q70-1

- (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良いのか。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 地方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3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もと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ので、そのキャッシュの調達方法に関係なく、すべ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ので、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ので、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3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。）

- Q70-2** 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のと同様の

金融取引であり、当該取引から生じる支払利息相当額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相当額を含むものとする。なお、リース料の支払額は、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 1—1 地方公共団体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 1—2 注解 5 0 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等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、地方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 1 0 章 利益の処分又は損失の処理に関する書類

Q 7 4—1 損益計算上の損失が発生した場合、法第 4 0 条第 1 項に基づく積立金（1 項積立金）を充当し、その次に法第 4 0 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、設立団体の長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 7 - 1 公立大学法人以外の地方独立行政法人における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、地方独立行政法人の業務運営に関して住民等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、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。

Q 7 7 - 2 地方独立行政法人（公立大学法人及び申請等関係事務処理法人を除く。）が作成する附属明細書の各明細は、具体的にどのような内容のものか。

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なら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、住民その他の利害関係者の理解可能性を高めるために、附属明細書の情報を補足・補完することが有用なことがある。例えば、地方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、住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 固定資産の取得及び処分、減価償却費（「第87 特定の資産に係る費用相当額の会計処理」及び「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額も含む。）並びに減損損失の明細

(単位：千円)

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10に掲げられている資産）、無形固定資産（会計基準第11に掲げられている資産）、投資その他の資産（会計基準第12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項及び第91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

資産にあっ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っ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っ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った場合、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った場合（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 (単位：千円)

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13(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 有価証券の明細

4-1 流動資産として計上された有価証券 (単位：千円)

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						

4-2 投資その他の資産として計上された有価証券 (単位：千円)

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	純資産に持分割合を乗じた価額	貸借対照表計上額	当期損益に含まれた評価差額	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31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31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

(単位：千円)

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

(単位：千円)

区 分	期首残高	当期増加額	当期減少額	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15第1項(4)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 引当金の明細

(単位：千円)

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。

8 資産除去債務の明細

(単位：千円)

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会計基準第91特定の有無を「摘要」欄に記載すること。

9 保証債務の明細

(単位：件、千円)

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

(記載上の注意)

- ① 本表は、債務の保証業務を行う全ての地方独立行政法人が記載すること。

② 保証債務損失引当金の明細は、「7 引当金の明細」に記載すること。

1 0 資本剰余金の明細

(単位：千円)

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					
設立団体納付差額					
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 1 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地方独立行政法人において金額的に非常に重要な項目と言えるばかりでなく、設立団体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、設立団体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、地方独立行政法人は、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いる。
- (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、運営費交付金が收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、引当金の取崩し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用途
 - ・ 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地方独立行政法人においては、当該明細の作成は必要ない。

【様式及び記載例】 運営費交付金債務及び当期振替額等の明細

1 1 - 1 運営費交付金債務の増減の明細 (単位：千円)

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

1 1 - 2 運営費交付金債務の当期振替額及び主な用途の明細

① 運営費交付金収益への振替額及び主な用途の明細 (単位：千円)

区 分	運営費交付金収益	運営費交付金の主な用途	
		費用	主な用途
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79第5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79第5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 Q79-10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まない。

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
(単位：千円)

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	

1 1 - 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	

1 1 - 4 運営費交付金債務残高の明細 (単位：千円)

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 いずれも翌事業年度に使用する見込みである。
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 発的に発生した〇〇業務である。 ○ 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79第5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)

- ① 「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。
- ② また、Q79-27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、Q79-27A3、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。

1.2 地方公共団体等からの財源措置の明細

1.2-1 施設費の明細

(単位：千円)

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
よる設立団体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。

1.2-2 補助金等の明細

(単位：千円)

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

よる設立団体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 2 - 3 長期預り補助金等の明細 (単位：千円)

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 2 - 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 3 役員及び職員の給与の明細

- (1) 地方独立行政法人においては、法第48条、第49条及び第51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。
 - ・ 理事長、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
 - ・ 法第48条（第56条において準用するものを含む。）により設立団体の長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
 - ・ 法第51条により設立団体の長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法第57条により設立団体の長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) 地方独立行政法人の役員等の報酬等及び職員の給与の水準について、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：役員等の報酬月額、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:一般職地方公務員に準拠、退職手当の計算方法)を脚注すること。
- 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、人とすること。
- 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。

1.4 科学研究費助成事業等の明細 (単位:千円、件)

種 目	当期受入	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助成事業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「科学研究費助成事業等」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助成事業等の明細を記載すること。
- ③ 種目は、科学研究費助成事業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。

1.5 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、各地方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会計基準第77(1)から(5), (7)から(10), (12)から(15), (21)に示しているが、地方独立行政法人の様態のみならず、特定時点のその地方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(5), (7)から(10), (12)から(15), (21)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(24)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(24)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、各地方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、又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「地方独立行政法人の業務の遂行状況についての的確な把握」又は「地方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。

Q77-3 公立大学法人が作成する附属明細書の各明細は、具体的にどのような内容のものか。

A

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。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なら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。

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は重要な情報が十分に開示されないおそれがあるため、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。

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。

2 固定資産の取得及び処分、減価償却費（「第87 特定の資産に係る費用相当額の会計処理」及び「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額も含む。）並びに減損損失の明細

(単位：千円)

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 損損失	当期減 損損失 相当額			
有形固定資産 (特定償 却資産)	建 物									
	構築物									
	計									
有形固定資	建 物									

産（特定償却資産以外）	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10に掲げられている資産）、無形固定資産（会計基準第11に掲げられている資産）、投資その他の資産（会計基準第12に掲げられている資産）について記載すること。
- ② 減価償却費が損益計算書に計上される有形固定資産と、会計基準第87及び第91の規定により減価償却費に相当する額が資本剰余金から減額されるものがある場合には、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及び第91の規定により減価償却費に相当する額が資本剰余金から減額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累計額を、会計基準第87及び第91に定める特定の償却資産及び特定の除去費用にあつては減価償却相当累計額を、無形固定資産及び投資その他の資産にあつては減価償却累計額を記載すること。
- ⑦ 「減損損失累計額」の欄には、減損損失の累計額を計上することとし、減損損失を損益計算書に計上する場合は「当期減損損失」の欄に、減損損失を資本剰余金から減額する場合には「当期減損損失相当額」の欄にそれぞれ記載すること。
- ⑧ 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。
- ⑨ 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 (単位：千円)

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13(6)から(11)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 有価証券の明細

4-1 流動資産として計上された有価証券 (単位：千円)

売買目的 有価証券	銘 柄	取得総額	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	当期損益に含ま れた評価差額	摘 要
	計					
貸借対照表 計上額						

4-2 投資その他の資産として計上された有価証券 (単位：千円)

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	純資産に 持分割合 を乗じた価 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						
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	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31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31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

(単位：千円)

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		
関係法人長期貸付金						
その他長期貸付金						
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、関係法人長期貸付金とその他の貸付金に区分し、更に、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

(単位：千円)

区 分	期首残高	当期増加額	当期減少額	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15第1項(4)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 公立大学法人債の明細 (単位：千円)

銘柄	期首残高	当期増加額	当期減少額	期末残高	利率 (%)	償還期限	摘要
計							

(記載上の注意)

当該公立大学法人が発行している債券（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 (単位：千円)

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		
合計						

(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 資産除去債務の明細 (単位：千円)

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会計基準第91の特定の有無を「摘要」欄に記載すること。

10 保証債務の明細 (単位：件、千円)

区分	期首残高	当期増加	当期減少	期末残高	保証料収益
----	------	------	------	------	-------

	件数	金額	件数	金額	件数	金額	件数	金額	金額

(記載上の注意)

- ① 本表は、債務の保証業務を行う全ての公立大学法人が記載すること。
- ② 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。

1 1 資本剰余金の明細

(単位：千円)

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						
設立団体納付 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 2 目的積立金の取崩しの明細

(単位：千円)

積立金の名称 及び事業名	〇〇積立金			計
	〇〇事業	〇〇事業	〇〇事業	
土地				
建物				
構築物				
機械装置				
工具器具備品				
図書				
美術品・収蔵品				
・・・				
小 計				
教育経費				
消耗品費				
備品費				
修繕費				
報酬・委託・手数料				

・・・				
研究経費				
消耗品費				
備品費				
修繕費				
報酬・委託・手数料				
・・・				
診療経費				
材料費				
委託費				
設備関係費				
研修費				
経費				
消耗品費				
備品費				
修繕費				
報酬・委託・手数料				
・・・				
教育研究支援経費				
消耗品費				
備品費				
修繕費				
報酬・委託・手数料				
・・・				
役員人件費				
教員人件費				
職員人件費				
一般管理費				
消耗品費				
備品費				
修繕費				
報酬・委託・手数料				
・・・				
小 計				
中期目標期間終了時の積立金への振替額				
合 計				

(記載上の注意)

- ① 金額は、積立金の名称ごとに、当該積立金の目的となった事業別に記載す

ること。

- ② 「事業名」欄は、目的積立金の目的となった事業の名称を記載すること。
- ③ 「中期目標期間終了時の積立金への振替額」は、「事業名」をその他として記載すること。

1.3 運営費交付金債務及び運営費交付金収益の明細

1.3-1 運営費交付金債務 (単位：千円)

交付年度	期首残高	交付金当期交付額	当期振替額			期末残高
			運営費交付金収益	資本剰余金	小計	
合計						

(記載上の注意)

- ① 運営費交付金収益の合計額が損益計算書の運営費交付金収益の額と一致しない場合には、その旨、その理由及びその金額を注記する。

1.3-2 運営費交付金収益 (単位：千円)

業務等区分	X0年度交付分	X1年度交付分	X2年度交付分	合計
合計				

(記載上の注意)

- 運営費交付金収益の合計額が損益計算書の運営費交付金収益の額と一致しない場合には、その旨、その理由及びその金額を注記する。

1.4 地方公共団体等からの財源措置の明細

1.4-1 施設費の明細 (単位：千円)

区分	期首残高	当期交付額	左の会計処理内訳			期末残高	摘要
			資本剰余金	施設費収益	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（精算による設立団体返還額を含まず、出納整理期間における精算交付予定額を含む。）。

- 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 「期末残高」の額に建設仮勘定へ充当済の額が含まれている場合は、その旨及びその金額を注記すること。

1 4 - 2 補助金等の明細

(単位：千円)

名称	交付元	経費の別	期首残高	当期交付額	当期振替額					期末残高	摘要
					長期繰延補助金等	資本剰余金	長期預り補助金等	補助金等収益	その他		
合 計		直接経費									
		間接経費									
		計									

(記載上の注意)

- ① 「名称」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。
 ② 「経費の別」欄には、直接経費、間接経費の別を記載すること。
 ③ 「当期交付額」欄には、当期に交付された補助金等の額を記載すること(未収金計上額を含む。)
 ④ 「その他」欄には、補助金等の返還がある場合等、当期振替額の各項目に該当しない項目の金額を記載するとともに、その内容について摘要欄に記載すること。
 ⑤ 長期繰延補助金等の収益化がある場合等、収益計上の合計額が損益計算書の補助金等収益の額と一致しない場合には、その旨、その理由及びその金額を注記すること。

1 5 役員及び教職員の給与の明細

(単位：千円、人)

区 分		報酬又は給料等		退職給付	
		金額	支給人員	金額	支給人員
役 員	常 勤				
	非常勤				

	計				
教 員	常 勤				
	非常勤				
	計				
職 員	常 勤				
	非常勤				
	計				
合 計	常 勤				
	非常勤				
	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）並びに教職員に対する給与及び退職手当の支給の基準の概要（例：一般職地方公務員に準拠、退職手当の計算方法）を注記すること。
- ② 役員について期末現在的人数と上表の支給人員とが相違する場合には、その旨を注記すること。
- ③ 支給人員数は、年間平均支給人員数によることとし、その旨を注記すること。
- ④ 金額、支給人員の単位は千円、人とする。
- ⑤ 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注記すること。
- ⑥ 「金額」欄は、損益計算書の役員人件費、教員人件費及び職員人件費の計上額に基づいて記載すること。
- ⑦ 「報酬又は給料等」は、「賞与」及び「賞与引当金繰入額」を含めること。

1.6 開示すべきセグメント情報

(単位：千円)

区 分	附属病院	△△研 究所	附属 学校		小 計	法人共通	合 計
業務費用 業務費 教育経費 研究経費 診療経費 教育研究支援経費 受託研究費 共同研究費 受託事業費 人件費 一般管理費							

財務費用 雑損								
小 計								
業務収益 運営費交付金収益 学生納付金収益 附属病院収益 受託研究収益 共同研究収益 受託事業等収益 寄附金収益 財務収益 雑益								
小 計								
業務損益								
土地 建物 構築物 ： その他 帰属資産								

(記載上の注意)

- ① 業務費用は各セグメントの業務実施により発生した業務費用合計とする。
業務収益は各セグメントの業務実施により発生した業務収益合計とする。
- ② 業務損益は業務収益と業務費用の差額を記載するものとする。業務損益の合計は損益計算書の経常損益と一致する。
- ③ 各セグメントの主な区分方法を注記すること。
- ④ 帰属資産は各セグメントの業務実施に必要な資産の額を記載すること。
また、その内訳として土地、建物、構築物のほか、法人全体としての科目残高が貸借対照表の総資産の10%を超える資産科目について記載すること。
- ⑤ 業務費用及び業務収益のうち各セグメントに配賦しなかったもの及び各セグメントへ配賦不能な一般管理費については、法人共通の欄に記載し、その金額及び主な内容を注記すること。財務費用は、関連するセグメントが特定できる場合は、当該セグメントに計上すること。
- ⑥ 帰属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注記すること。現金預金は、原則として法人共通に計上するが、当該資産を管理するセグメントに計上することができる。
- ⑦ 目的積立金の取崩しを財源とする費用が発生した場合は、その旨及び各セグメント別の金額を注記すること。
- ⑧ 減価償却費、減価償却相当額、減損損失相当額、利息費用相当額及び除売却差額相当額並びに賞与引当増加見積額及び退職給付引当増加見積額は、各

セグメント別の金額を注記すること。

- ⑨ セグメント情報の記載に当たっては、業務費用の配分方法、資産の配分方法等について継続性が維持されるように配慮する。なお、記載対象セグメント、業務費用の配分方法、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。
- ⑩ 附属病院セグメントを記載する場合、人件費は、勤務実態により記載するが、附属病院帰属の教員、コ・メディカル、職員の人件費は、帰属により計上し、必要に応じ補正する。
- ⑪ 附属病院セグメントを記載する場合、附属病院セグメントにおける教育経費は、卒後臨床研修、専門医研修、附属病院において企画立案管理される公開講座及び OJT 以外の研修に要する経費等とする。研究経費は、例えば病理部における臨床研究やプロジェクト研究など、附属病院として組織又はプロジェクトとして実施される研究に要する経費とする。また、一般管理費は、管理業務を行う管理課・総務課等に要する経費（医事課を除く。）、病院運営会議の運営に要する経費等の管理経費及び附属病院の業務経費のうち、他の区分に属さない業務経費を対象とする。
- ⑫ 附属病院セグメントを記載する場合、附属病院セグメントにおける運営費交付金収益は、運営費交付金、教育研究診療経費及び特別経費などのうち附属病院において使用されると考えられるものに関する収益化額を計上する。学内プロジェクト又は運営財源の不足などにより附属病院に関する学内予算がこれと異なる場合は、その差異の理由及び金額について注記する。
- ⑬ 上記セグメントに加えて、学部・研究科別セグメントを記載することもできる。
- ⑭ 2以上の公立大学を設置する公立大学法人におけるセグメント情報は、原則として次の様式により開示する。

区 分	A大学		B大学			法人 共通	合計
	附属 病院	△△ 研究所	小計	附属 病院	附属 学校		
業務費用							
業務費							
教育経費							
研究経費							
診療経費							
教育研究支援経費							
受託研究費							
共同研究費							
受託事業費等							
人件費							
一般管理費							

財務費用							
雑損							
小計							
業務収益							
運営費交付金収益							
学生納付金収益							
附属病院収益							
受託研究収益							
共同研究収益							
受託事業等収益							
寄附金収益							
財務収益							
雑益							
小計							
業務損益							
土地							
建物							
構築物							
：							
その他							
帰属資産							

1 7 業務費及び一般管理費の明細

(単位：千円)

教育経費	
消耗品費	×××
備品費	×××
印刷製本費	×××
水道光熱費	×××
旅費交通費	×××
通信運搬費	×××
賃借料	×××
車両燃料費	×××
福利厚生費	×××
保守費	×××
修繕費	×××
損害保険料	×××
広告宣伝費	×××
行事費	×××
諸会費	×××

会議費		×××	
報酬・委託・手数料		×××	
奨学費		×××	
減価償却費		×××	
貸倒損失		×××	
徴収不能引当金繰入額		×××	
雑費		×××	×××
研究経費			
消耗品費		×××	
備品費		×××	
印刷製本費		×××	
水道光熱費		×××	
旅費交通費		×××	
通信運搬費		×××	
賃借料		×××	
車両燃料費		×××	
福利厚生費		×××	
保守費		×××	
修繕費		×××	
損害保険料		×××	
広告宣伝費		×××	
行事費		×××	
諸会費		×××	
会議費		×××	
報酬・委託・手数料		×××	
減価償却費		×××	
貸倒損失		×××	
貸倒引当金繰入額		×××	
雑費		×××	×××
診療経費			
材料費			
医薬品費	×××		
診療材料費	×××		
医療消耗器具備品費	×××		
給食用材料費	×××	×××	
委託費			
検査委託費	×××		
給食委託費	×××		
寝具委託費	×××		
医事委託費	×××		
清掃委託費	×××		
保守委託費	×××		
その他の委託費	×××	×××	
設備関係費			
減価償却費	×××		
機器賃借料	×××		
地代家賃	×××		
修繕費	×××		
機器保守費	×××		
機器設備保険料	×××		

車両関係費	×××	×××	
研修費		×××	
経費			
消耗品費	×××		
備品費	×××		
印刷製本費	×××		
水道光熱費	×××		
旅費交通費	×××		
通信運搬費	×××		
賃借料	×××		
福利厚生費	×××		
保守費	×××		
損害保険料	×××		
広告宣伝費	×××		
行事費	×××		
諸会費	×××		
会議費	×××		
報酬・委託・手数料	×××		
奨学費	×××		
職員被服費	×××		
貸倒損失	×××		
徴収不能引当金繰入額	×××		
雑費	×××	×××	×××
教育研究支援経費			
消耗品費		×××	
備品費		×××	
印刷製本費		×××	
水道光熱費		×××	
旅費交通費		×××	
通信運搬費		×××	
賃借料		×××	
車両燃料費		×××	
福利厚生費		×××	
保守費		×××	
修繕費		×××	
損害保険料		×××	
広告宣伝費		×××	
行事費		×××	
諸会費		×××	
会議費		×××	
報酬・委託・手数料		×××	
減価償却費		×××	
貸倒損失		×××	
貸倒引当金繰入額		×××	
雑費		×××	×××
受託研究費			
教員人件費			
常勤教員給与			
給料	×××		
賞与	×××		

賞与引当金繰入額	×××			
退職給付費用	×××			
法定福利費	×××	×××		
非常勤教員給与				
給料	×××			
賞与	×××			
賞与引当金繰入額	×××			
退職給付費用	×××			
法定福利費	×××	×××	×××	
職員人件費				
常勤職員給与				
給料	×××			
賞与	×××			
賞与引当金繰入額	×××			
退職給付費用	×××			
法定福利費	×××	×××		
非常勤職員給与				
給料	×××			
賞与	×××			
賞与引当金繰入額	×××			
退職給付費用	×××			
法定福利費	×××	×××	×××	
消耗品費				×××
備品費				×××
印刷製本費				×××
水道光熱費				×××
旅費交通費				×××
通信運搬費				×××
賃借料				×××
車両燃料費				×××
福利厚生費				×××
保守費				×××
修繕費				×××
損害保険料				×××
広告宣伝費				×××
行事費				×××
諸会費				×××
会議費				×××
報酬・委託・手数料				×××
減価償却費				×××
貸倒損失				×××
貸倒引当金繰入額				×××
雑費				×××
共同研究費				
教員人件費				
常勤教員給与				
給料	×××			
賞与	×××			
賞与引当金繰入額	×××			
退職給付費用	×××			

法定福利費	×××	×××		
非常勤教員給与				
給料	×××			
賞与	×××			
賞与引当金繰入額	×××			
退職給付費用	×××			
法定福利費	×××	×××	×××	
職員人件費				
常勤職員給与				
給料	×××			
賞与	×××			
賞与引当金繰入額	×××			
退職給付費用	×××			
法定福利費	×××	×××		
非常勤職員給与				
給料	×××			
賞与	×××			
賞与引当金繰入額	×××			
退職給付費用	×××			
法定福利費	×××	×××	×××	
消耗品費			×××	
備品費			×××	
印刷製本費			×××	
水道光熱費			×××	
旅費交通費			×××	
通信運搬費			×××	
賃借料			×××	
車両燃料費			×××	
福利厚生費			×××	
保守費			×××	
修繕費			×××	
損害保険料			×××	
広告宣伝費			×××	
行事費			×××	
諸会費			×××	
会議費			×××	
報酬・委託・手数料			×××	
減価償却費			×××	
貸倒損失			×××	
貸倒引当金繰入額			×××	
雑費			×××	×××
受託事業費				
教員人件費				
常勤教員給与				
給料	×××			
賞与	×××			
賞与引当金繰入額	×××			
退職給付費用	×××			
法定福利費	×××	×××		
非常勤教員給与				

給料	×××		
賞与	×××		
賞与引当金繰入額	×××		
退職給付費用	×××		
法定福利費	×××	×××	×××
職員人件費			
常勤職員給与			
給料	×××		
賞与	×××		
賞与引当金繰入額	×××		
退職給付費用	×××		
法定福利費	×××	×××	
非常勤職員給与			
給料	×××		
賞与	×××		
賞与引当金繰入額	×××		
退職給付費用	×××		
法定福利費	×××	×××	×××
消耗品費			×××
備品費			×××
印刷製本費			×××
水道光熱費			×××
旅費交通費			×××
通信運搬費			×××
賃借料			×××
車両燃料費			×××
福利厚生費			×××
保守費			×××
修繕費			×××
損害保険料			×××
広告宣伝費			×××
行事費			×××
諸会費			×××
会議費			×××
報酬・委託・手数料			×××
減価償却費			×××
貸倒損失			×××
貸倒引当金繰入額			×××
雑費			×××
役員人件費			×××
報酬		×××	
賞与		×××	
賞与引当金繰入額		×××	
退職給付費用		×××	
法定福利費		×××	×××
教員人件費			
常勤教員給与			
給料	×××		
賞与	×××		
賞与引当金繰入額	×××		

退職給付費用	×××		
法定福利費	×××	×××	
非常勤教員給与			
給料	×××		
賞与	×××		
賞与引当金繰入額	×××		
退職給付費用	×××		
法定福利費	×××	×××	×××
職員人件費			
常勤職員給与			
給料	×××		
賞与	×××		
賞与引当金繰入額	×××		
退職給付費用	×××		
法定福利費	×××	×××	
非常勤職員給与			
給料	×××		
賞与	×××		
賞与引当金繰入額	×××		
退職給付費用	×××		
法定福利費	×××	×××	×××
一般管理費			
消耗品費		×××	
備品費		×××	
印刷製本費		×××	
水道光熱費		×××	
旅費交通費		×××	
通信運搬費		×××	
賃借料		×××	
車両燃料費		×××	
福利厚生費		×××	
保守費		×××	
修繕費		×××	
損害保険料		×××	
広告宣伝費		×××	
行事費		×××	
諸会費		×××	
会議費		×××	
報酬・委託・手数料		×××	
租税公課		×××	
減価償却費		×××	
貸倒損失		×××	
貸倒引当金繰入額		×××	
雑費		×××	×××

(記載上の注意)

- ① 大項目及び中項目における金額は、損益計算書における業務費の表示科目の金額に一致する。
- ② 内訳科目については、必要に応じ適当な科目を追加し、又は重要性の乏しい科目については合算して表示することができる。重要性の乏しい科目とは、

その金額が、業務費にあつては教育経費等の目的別分類科目ごとの合計額について、一般管理費にあつてはその合計額について百分の一を下回る科目をいう。

1 8 寄附金の明細 (単位：千円、件)

区 分	当期受入額	件数	摘 要
合 計			

(記載上の注意)

- ① 当事業年度において受け入れた寄附金（現物寄附を含む。）の明細を記載すること。
- ② 区分は、上記16のセグメント区分に従い記載すること。当期受入額が70%になるまで金額が多い順に記載し、それ以外のセグメント区分についてはその他として一括して記載すること。セグメント情報の開示を行っていない場合は、区分の必要はない。
- ③ 現物寄附（固定資産、有価証券、消耗品等の現物寄附のうちQ19-1のA5②で受入時に物品受贈益として扱う用途不特定のものを除く。）がある場合には、摘要欄にその金額、件数などの概要を記載すること。

1 9 受託研究の明細 (単位：千円)

委託者	経費の別	期首残高	当期受入額	受託研究収益	期末残高
地方公共団体 (設立団体)	直接経費				
	間接経費				
地方独立行政法人 等 (設立団体)	直接経費				
	間接経費				
地方公共団体等 (設立団体以外)	直接経費				
	間接経費				
国	直接経費				
	間接経費				
独立行政法人 ・国立大学法人	直接経費				
	間接経費				
株式会社等	直接経費				
	間接経費				
その他	直接経費				
	間接経費				
合 計	直接経費				
	間接経費				

(記載上の注意)

- ① 貸借対照表に計上された前受受託研究費及び損益計算書に計上された受託研究収益に係る明細を記載すること。

- ② 「委託者」は、地方公共団体（設立団体）、地方独立行政法人等（設立団体）、地方公共団体等（設立団体以外）、国、独立行政法人・国立大学法人、株式会社等、その他の別を記載すること。
- ③ 「経費の別」欄には、直接経費、間接経費の別を記載すること。
- ④ 「地方独立行政法人等（設立団体）」は、設立団体である地方公共団体が資本金、基本金その他これらに準ずるものの四分の一以上を出資している法人（地方自治法施行令第140条の7第1項）を指す。これらには地方独立行政法人、地方三公社、第三セクター等がある。
- ⑤ 「地方公共団体等（設立団体以外）」には、設立団体以外の地方公共団体が資本金、基本金その他これらに準ずるものの四分の一以上を出資している法人（地方自治法施行令第140条の7第1項）を含む。
- ⑥ 「独立行政法人・国立大学法人」には、大学共同利用機関法人を含めること。
- ⑦ 「株式会社等」は、会社法に規定する株式会社及び持分会社を指すが、④及び⑤に含まれる第三セクターは含めない。

20 共同研究の明細

(単位：千円)

共同研究契約の相手方	経費の別	期首残高	当期受入額	共同研究収益	期末残高
地方公共団体 (設立団体)	直接経費				
	間接経費				
地方独立行政法人 等(設立団体)	直接経費				
	間接経費				
地方公共団体等 (設立団体以外)	直接経費				
	間接経費				
国	直接経費				
	間接経費				
独立行政法人 ・国立大学法人	直接経費				
	間接経費				
株式会社等	直接経費				
	間接経費				
その他	直接経費				
	間接経費				
合計	直接経費				
	間接経費				

(記載上の注意)

- ① 貸借対照表に計上された前受共同研究費及び損益計算書に計上された共同研究収益に係る明細を記載すること。
- ② 「共同研究の相手方」は、地方公共団体（設立団体）、地方独立行政法人等（設立団体）、地方公共団体等（設立団体以外）、国、独立行政法人・国立大学法人、株式会社等、その他の別を記載すること。
- ③ 「経費の別」欄には、直接経費、間接経費の別を記載すること。

- ④ 「地方独立行政法人等（設立団体）」は、設立団体である地方公共団体が資本金、基本金その他これらに準ずるものの四分の一以上を出資している法人（地方自治法施行令第140条の7第1項）を指す。これらには地方独立行政法人、地方三公社、第三セクター等がある。
- ⑤ 「地方公共団体等（設立団体以外）」には、設立団体以外の地方公共団体が資本金、基本金その他これらに準ずるものの四分の一以上を出資している法人（地方自治法施行令第140条の7第1項）を含む。
- ⑥ 「独立行政法人・国立大学法人」には、大学共同利用機関法人を含めること。
- ⑦ 「株式会社等」は、会社法に規定する株式会社及び持分会社を指すが、④及び⑤に含まれる第三セクターは含めない。

2.1 受託事業等の明細

(単位：千円)

委託者等	経費の別	期首残高	当期受入額	受託事業等収益	期末残高
地方公共団体 (設立団体)	直接経費				
	間接経費				
地方独立行政法人 等(設立団体)	直接経費				
	間接経費				
地方公共団体等 (設立団体以外)	直接経費				
	間接経費				
国	直接経費				
	間接経費				
独立行政法人 ・国立大学法人	直接経費				
	間接経費				
株式会社等	直接経費				
	間接経費				
その他	直接経費				
	間接経費				
合 計	直接経費				
	間接経費				

(記載上の注意)

- ① 貸借対照表に計上された前受受託事業費等及び損益計算書に計上された受託事業等収益の明細を記載すること。
- ② 「委託者等」は、地方公共団体（設立団体）、地方独立行政法人等（設立団体）、地方公共団体等（設立団体以外）、国、独立行政法人・国立大学法人、株式会社等、その他の別を記載すること。
- ③ 「経費の別」欄には、直接経費、間接経費の別を記載すること。
- ④ 「地方独立行政法人等（設立団体）」は、設立団体である地方公共団体が資本金、基本金その他これらに準ずるものの四分の一以上を出資している法人（地方自治法施行令第140条の7第1項）を指す。これらには地方独立行政法人、地方三公社、第三セクター等がある。
- ⑤ 「地方公共団体等（設立団体以外）」には、設立団体以外の地方公共団体が資本金、基本金その他これらに準ずるものの四分の一以上を出資している法人（地方自治法施行令第140条の7第1項）を含む。
- ⑥ 「独立行政法人・国立大学法人」には、大学共同利用機関法人を含めるこ

と。

- ⑦ 「株式会社等」は、会社法に規定する株式会社及び持分会社を指すが、④及び⑤に含まれる第三セクターは含めない。

2.2 科学研究費助成事業等の明細 (単位：千円、件)

種 目	当期受入額	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助成事業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「科学研究費助成事業等」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) 補助事業者を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を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助成事業等の明細を記載すること。
- ③ 種目は、科学研究費助成事業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。

2.3 上記以外の主な資産、負債、費用及び収益の明細

- (1) 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、各公立大学法人において共通して質的又は金額的に重要な事項を会計基準第77(1)から(21)、(24)までに示しているが、公立大学法人の様態のみならず、特定時点のその公立大学法人の置かれている状況如何によっては、(1)から(21)、(24)まで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) この様な場合に備えて基準に盛り込まれたのが(24)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(24)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、各公立大学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、又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「公立大学法人の業務の遂行状況についての的確な把握」又は「公立大学法人の業績

の適正な評価」に資すると言えず、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。

Q 7 7 - 3 - 2 公立大学法人の附属明細書の「運営費交付金債務及び運営費交付金収益の明細」において、運営費交付金債務は交付年度ごとに「期首残高」「交付金当期交付額」「当期振替額」「期末残高」を記載することとされている。一方で、運営費交付金は使途を定めない渡し切りの交付金であることから、第2事業年度以降において、繰り越された運営費交付金と当年度に交付された運営費交付金のいずれを優先的に使うのかは各公立大学法人の判断になると考えられる。このような観点から、当該附属明細書における第2事業年度以降は具体的にどのように記載すればよいのか。

また、同様式における「業務等区分」は、具体的にどのように記載すればよいのか。

A

1 「運営費交付金債務及び運営費交付金収益の明細」への記載方法としては以下の二つの方法が考えられる。

(第1法) 運営費交付金が交付年度ごとに区分されているものとして支出した結果を記載する方法

(第2法) 各年度に交付された運営費交付金につき、前年度繰越分と当年度交付額を合算した上で、例えば、前年度に交付された運営費交付金を先に充当するとみなして記載する方法

公立大学法人の内部における運営費交付金に係る予算配分の方法の相違により、それぞれの事業等の実態に応じて採用すべきものであり、いずれの方法を採用するかは各公立大学法人の判断によるものである。

2 また、公立大学法人の業務は多岐多様にわたるため、運営費交付金の状況を把握するためには、一定の観点ごとにその状態を示す必要があると考えられる。運営費交付金債務は、おおむねその使途の特性や特定性により収益化方法が異なることから、当該事業等区分については、当該収益化基準ごとによることを基本とし、必要に応じて業務内訳を記載するなどの取扱いも認容される。

Q 7 7 - 4 申請等関係事務処理法人が作成する附属明細書の各明細には、具体的にどのような内容を考えているか。

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なら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、住民その他の利害関係者の理解可能性を高めるために、附属明細書の情報を補足・補完することが有用なことがある。例えば、地方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、住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87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 固定資産の取得及び処分、減価償却費（「第87 特定の資産に係る費用相当額の会計処理」及び「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額も含む。）並びに減損損失の明細（単位：千円）

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10に掲げられている資産）、無形固定資産（会計基準第11に掲げられている資産）、投資その他の資産（会計基準第12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項及び第91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項及び第91に定める特定の償却資産及び特定の除去費用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

(単位：千円)

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13(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 有価証券の明細

4-1 流動資産として計上された有価証券 (単位：千円)

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						

4-2 投資その他の資産として計上された有価証券 (単位：千円)

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	純資産に持分割合を乗じた価額	貸借対照表計上額	当期損益に含まれた評価差額	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	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31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31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 (単位：千円)

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 (単位：千円)

区 分	期首残高	当期増加額	当期減少額	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15(4)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 引当金の明細 (単位：千円)

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。

8 資産除去債務の明細 (単位：千円)

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会計基準第91特定の有無を「摘要」欄に記載すること。

9 保証債務の明細 (単位：件、千円)

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

(記載上の注意)

- ① 本表は、債務の保証業務を行う全ての地方独立行政法人が記載すること。
- ② 保証債務損失引当金の明細は、「7 引当金の明細」に記載すること。

10 資本剰余金の明細 (単位：千円)

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。

11 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地方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、設立団体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、設立団体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、地方独立行政法人は、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いる。

- (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、引当金の取崩し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用途
 - ・ 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地方独立行政法人においては、当該明細の作成は必要ない。

【様式及び記載例】 運営費交付金債務及び当期振替額等の明細

1 1 - 1 運営費交付金債務

(単位：千円)

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

1 1 - 2 運営費交付金債務の当期振替額及び主な用途の明細

① 運営費交付金収益への振替額及び主な用途の明細

(単位：千円)

区分	運営費交付金収益	運営費交付金の主な用途	
		費用	主な用途
業務達成基準による振替額	A事業	2,600	2,500
	B事業	1,100	1,000
			人件費：500、〇〇費：300、△△費：200、その他：1,500
			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79第5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 「主な用途」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。人件費以外の用途については、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「主な用途」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79第5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 Q79-10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用途には、引当金見返に係る収益に見合う費用は含まない。

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用途の明細

(単位：千円)

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	主な用途	振替額	主な用途
A事業	130	業務用器具备品：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	

11-3 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 退職給付引当金見返 △△引当金見返	400 200 100
B事業	0		
C事業	0		
共通	300	賞与引当金見返 退職給付引当金見返	100 200
合計	1,000		

1 1 - 4 運営費交付金債務残高の明細 (単位：千円)

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 いずれも翌事業年度に使用する見込みである。
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)

- ① 「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。
- ② また、Q79-27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、Q79-27A3、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 2 運営費交付金以外の設立団体等からの財源措置の明細

1 2 - 1 施設費の明細 (単位：千円)

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（精算による設立団体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 2 - 2 補助金等の明細 (単位：千円)

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（精算による設立団体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 2 - 3 長期預り補助金等の明細 (単位：千円)

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 2 - 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 3 役員及び職員の給与の明細

- (1) 地方独立行政法人においては、法第48条、第49条及び第51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。
 - ・ 理事長、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
 - ・ 法第48条（法第56条において準用するものを含む。）により設立団体の長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
 - ・ 法第51条により設立団体の長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法第57条により設立団体の長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) 地方独立行政法人の役員報酬等及び職員の給与の水準について、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：一般職地方公務員に準拠、退職手当の計算方法）を脚注すること。
- 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 4 科学研究費助成事業等の明細

(単位：千円)

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助成事業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「科学研究費助成事業等」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助成事業等の明細を記載すること。
- ③ 種目は、科学研究費助成事業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 5 預り手数料の明細 (単位：千円)

設立団体又は関係市町村	期首残高	当期受入額	当期減少額	期末残高
合 計				

1 6 預り手当財源等の明細 (単位：千円)

設立団体又は関係市町村	期首残高	当期受入額	当期減少額	期末残高
合 計				

1 7 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、各申請等関係事務処理法人において共通して質的又は金額的に重要な事項を会計基準77(1)から(5), (7)から(10), (12)から(15), (21)から(23)に示しているが、申請等関係事務処理法人の様態のみならず、特定時点のその申請等関係事務処理法人の置かれている状況如何によっては、(1)から(5), (7)から(10), (12)から(15), (21)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) この様な場合に備えて基準に盛り込まれたのが(24)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(24)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、各申請等関係事務処理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、又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「地方独立行政法人の業務の遂行状況についての的確な把握」又は「地方独立行政法人の業績の適正な評価」に資すると言えず、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。

Q77-4-2 公立大学法人以外の地方独立行政法人の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41第3項において、公立大学法人以外の地方独立行政法人がセグメント情報として開示すべき事項は、行政コスト、「第60注記事項」の地方独立行政法人の業務運営に関して住民等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その他の財務情報とされている。また、注解39第2項において、地方独立行政法人は、業績評価のための情報提供等による住民、設立団体等の長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地方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】

(単位：千円)

	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 地方独立行政法人の業務運営に関して住民等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	××	××	××	××	××	××
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 事業の種類区分方法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な資産の額を記載し、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41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41第3項によらないことから、会計基準第41第3項を参考にしつつ、各法人が判断することになる。ただし、住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。

Q77-5 地方独立行政法人の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。

(単位：千円)

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																
〇〇補助金等																
施設整備費補助金																
受託収入																
計																
支出																
業務経費																
〇〇補助金等事業費																
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。当該予算の作成単位については、「独立行政法人の中期計画、中長期計画及び事業計画に係る予算等について」(平成12年4月 中央省庁等改革推進本部事務局(平成27年3月 総務省行政管理局修正))の記載を参照することが望ましい。平成29年改正法の附則第4条により経過措置が適用される法人は、経過

措置期間中においては現行のセグメントを事業等のまとまりとみなして対応されていることを前提とする。

- 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。

Q 7 7 - 5 - 2 地方独立行政法人の決算報告書について、以下の事項の取扱いはどのようなになるか。

- ① 決算報告書で記載される予算とは年度計画（申請等関係事務処理法人においては、法第 87 条の 9 の規定に基づく事業計画。以下同じ。）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」が生じた場合における、「著しい乖離」はどのように判断すればよいか。

A

- 1 地方独立行政法人においては、法第 27 条第 1 項の規定に基づく年度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設立団体の長に提出するときに添付され、財務諸表について設立団体の長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 39 の規定により、地方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 「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。

Q 7 7 - 5 - 3 Q 7 7 - 5 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、設立団体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地方公共団体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。

Q 7 7 - 5 - 4 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。

Q 7 7 - 5 - 5 区分経理のある地方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ま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、勘定区分のある地方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、勘定区分のある地方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 7 8—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、地方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2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地方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さしている。
- 3 なお、地方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、地方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 7 8—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78第1項及び注解55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地方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地方独立行政法人にあつては、会計監査人及び監事の監査を受けるための財務諸表を地方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、地方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 7 8—2—2 注解54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54第2項に例示されている。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、地方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必要である。

(公立大学法人以外の地方独立行政法人)

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（地方独立行政法人会計基準第 87）及び資産除去債務に対応する特定の除去費用等（地方独立行政法人会計基準第 91）に係る減価償却相当額については、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います。

(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. 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。

4. 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(○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(○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(○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。

5. 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

移動平均法による原価法(持分相当額が下落した場合は、持分相当額)

(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)

6. 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

7. 収益及び費用の計上基準

(1) 受託研究に係る収益

受託研究に係る収益は、主に国又は地方公共団体から支出された委託費であり、委託契約等に基づいてサービス等を引き渡す義務を負っております。当該履行義務は、サービス等を引き渡す一時点において、顧客が当該サービス等に対する支配を獲得して充足されると判断し、引渡時点で収益を認識しております。

(2) ○○のサービスに係る収益

○○のサービスに係る収益は、主に○○事業に係る収益であり、顧客との契約に基づいて○○サービスを提供する履行義務を負っております。当該履行義務は、当法人が顧客との契約における義務を履行するにつれて、顧客が便益を享受することで充足されると判断し、履行義務の充足に係る進捗度を見積もり、当該進捗度に基づき収益を一定の期間にわたり認識しております。

(3) 製品の販売に係る収益

製品の販売に係る収益は、主に製造による販売収益であり、顧客との販売契約に基づいて製品を引き渡す履行義務を負っております。当該履行義務は、製品を引き渡す一時点において、顧客が当該製品に対する支配を獲得して充足されると判断し、引渡時点で収益を認識しております。

8. 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。

9. 消費税等の会計処理

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。

(公立大学法人)

重要な会計方針

1. 運営費交付金収益及び授業料収益の計上基準

期間進行基準を採用しています。

なお、退職一時金については費用進行基準を、また、プロジェクト研究の一部については業務達成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。）

定額法を採用しています。

耐用年数については、法人税法上の耐用年数を基準としており、主な資産の耐用年数は以下のとおりです。

建物○○～○○年

機械装置〇〇～〇〇年

・・・・・・・・・・・・・・・・

また、特定の償却資産（地方独立行政法人会計基準第 87）及び資産除去債務に対応する特定の除去費用等（地方独立行政法人会計基準第 91）に係る減価償却相当額については、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います。

(2) 無形固定資産定額法を採用しています。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. 賞与引当金及び見積額の計上基準

(賞与引当金を計上しない場合)

賞与については、翌期以降の運営費交付金により財源措置がなされるため、賞与引当金は計上していません。なお、資本剰余金を減額したコスト等の注記における賞与引当増加相当額は、当事業年度末の賞与引当相当額から前事業年度末の同相当額を控除した額を計上しております。

(賞与引当金を計上する場合)

賞与引当金は、翌期以降の運営費交付金により財源措置がなされない教職員への賞与の支払に備えるため、当該教職員に対する賞与支給見込額のうち、当事業年度に帰属する額を計上しております。

4. 退職給付に係る引当金及び見積額の計上基準並びに退職給付費用の処理方法

(退職給付引当金を計上しない場合)

退職一時金については、運営費交付金により財源措置がなされるため、退職給付に係る引当金は計上していません。

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、運営費交付金により確定給付企業年金等への掛金及び年金基金積立不足額に関して財源措置がなされるため、退職給付に係る引当金は計上していません。

なお、資本剰余金を減額したコスト等の注記における退職給付引当増加相当額は、基準第 36 に基づき計算された退職一時金及び年金給付に係る退職給付引当金の当期増加額を計上しております。

(退職給付引当金を計上する場合)

(1) 全ての制度を原則法で処理している場合

教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の翌事業年度から費用処理しております。

(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の翌事業年度から費用処理しております。

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。

5. 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

移動平均法による原価法(持分相当額が下落した場合は、持分相当額)

(4) その他の関係会社有価証券

投資事業有限責任組合契約に基づき取得した有価証券(金融商品取引法第2条第2項により有価証券とみなされるもの)については、組合契約に規定される決算報告日に応じて入手可能な最近の決算書を基礎とし、持分相当額を純額で取り込む方法によっております。

(5) 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)

6. 棚卸資産の評価基準及び評価方法

評価基準 低価法

評価方法 移動平均法

ただし、医薬品及び診療材料については、評価方法は最終仕入原価法によっております。

7. 収益及び費用の計上基準

(1) 附属病院の診療に係る収益

附属病院の診療に係る収益は、主に健康保険組合等の保険者又は患者から支出された医療費(診療費)であり、当法人は患者に対して診療行為等のサービス等を引き渡す義務を負っております。当該履行義務は、診療行為等のサービス等を実施した一時点において充足されると判断し、収益を認識しております。

(2) 〇〇のサービスに係る収益

〇〇のサービスに係る収益は、主に〇〇事業に係る収益であり、顧客との契約に基づいて〇〇サービスを提供する履行義務を負っております。当該履行義務

は、当法人が顧客との契約における義務を履行するにつれて、顧客が便益を享受することで充足されると判断し、履行義務の充足に係る進捗度を見積もり、当該進捗度に基づき収益を一定の期間にわたり認識しております。

8. 債券発行差額の償却基準

債券発行差額は、債券の償還期間にわたって利息法により償却しております。

9. 外貨建資産及び負債の本邦通貨へ換算基準

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。

10. 消費税等の会計処理

消費税等の会計処理消費税及び地方消費税の会計処理方法は、税込方式によりしております。

Q 7 8—3 会計基準第 7 8 第 1 項におけるその他地方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 2 に定められている「財務諸表の表示に関する注記」（Q 7 8—4 参照）、民間企業が実務上において財務諸表に開示している、有価証券関係、退職給付関係等の注記をいう。その他、各地方独立行政法人の状況に応じて、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 7 8—4 注解 5 2 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 2 のとおり、財務諸表に表示する会計基準の第 1 2 節の「地方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、地方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「地方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 6、第 5 9 及び第 6 5 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。

（公立大学法人以外の地方独立行政法人）

- (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

(公立大学法人)

- (1) 未収財源措置予定額
- (2) 長期繰延補助金等
- (3) 長期寄附金債務
- (4) 運営費交付金債務
- (5) 授業料債務
- (6) 預り施設費
- (7) 預り補助金等
- (8) 寄附金債務
- (9) 減価償却相当累計額
- (10) 減損損失相当累計額
- (11) 利息費用相当累計額
- (12) 除売却差額相当累計額
- (13) 前中期目標期間繰越積立金
- (14) (何) 積立金
- (15) 運営費交付金収益
- (16) 授業料収益
- (17) 入学金収益
- (18) 受託研究収益
- (19) 共同研究収益
- (20) 受託事業等収益
- (21) 寄附金収益
- (22) 補助金等収益

- (23) 施設費収益
- (24) 目的積立金取崩額

Q 7 8 - 5 注解 5 6 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。

一方、地方独立行政法人においては、投資家は存在しないことから、投資情報としての意義は求められないが、地方独立行政法人の会計が「原則として企業会計原則による」とされていること、及び地方独立行政法人が保有している金融商品は住民等の共通の財産であり、その有効活用を図る観点等から、住民等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、地方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 7 8 - 5 - 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 企業会計基準第 30 号「時価の算定に関する会計基準」（令和元年 7 月 4 日 企業会計基準委員会）では、時価の算定に当たっては、状況に応じて、十分なデータが利用できる評価技法を用い、関連性のある観察可能なインプットを最大限利用し、観察できないインプットの利用を最小限にするとされている。
- 2 時価を算定するに当たって用いる評価技法には、例えば、次の三つのアプローチがある。
 - ① マーケット・アプローチ
マーケット・アプローチとは、同一又は類似の資産又は負債に関する市場取引による価格等のインプットを用いる評価技法をいう。
 - ② インカム・アプローチ
インカム・アプローチとは、利益やキャッシュ・フロー等の将来の金額に関する現在の市場の期待を割引現在価値で示す評価技法をいう。
 - ③ コスト・アプローチ
コスト・アプローチとは、資産の用役能力を再調達するために現在必要な金額に基づく評価技法をいう。
- 3 貸付金の時価は、インカム・アプローチに含まれる、現在価値技法により算定する方法が一般的と考えられる。現在価値技法を用いる場合、リスクの調整方法及び用いるキャッシュ・フローの種類により、例えば、次の方法がある。
 - ① 割引率調整法
リスク調整後の割引率と、契約上の若しくは約束された、又は最も可能性の高いキャッシュ・フローを用いる方法
 - ② 期待現在価値法（確実性等価法）
リスク調整後の期待キャッシュ・フローと信用リスクフリーレートを用いる方法

③ 期待現在価値法（リスク調整法）

リスク調整を行わない期待キャッシュ・フローと、市場参加者が要求するリスク・プレミアムを含めるように調整した割引率（①で用いる割引率とは異なる。）を用いる方法

- 4 例えば、貸付金のキャッシュ・フローとして契約上のキャッシュ・フローを用いる場合には、割引率は将来の債務不履行に関する予想を反映する（割引率調整法）。一方、期待キャッシュ・フローを用いる場合には、当該期待キャッシュ・フローに将来の債務不履行に関する不確実性に係る仮定が既に反映されているため、割引率調整法と同じ割引率ではなく、当該期待キャッシュ・フローに固有のリスクと整合的な割引率を用いる（期待現在価値法）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、も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。

Q 7 8 - 5 - 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。

A

企業会計基準第 30 号「時価の算定に関する会計基準」（令和元年 7 月 4 日 企業会計基準委員会）では、資産又は負債の時価を算定する単位は、それぞれの対象となる資産又は負債に適用される会計処理又は開示によるものと定められ、金融商品においては、通常、個々の金融商品が時価の算定の対象となるとされている。貸付金の時価を算定する場合も、個々の貸付金ごとに時価を算定することが原則と考えられるが、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考えられる。

Q 7 8 - 5 - 4 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 地方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 3 債務保証の会計処理」に基づき、決算日における債務保証の総額を注記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 1 9 号「金融商品の時価等の開示に関する適用指針」（最終改正令和 2 年 3 月 31 日 企業会計基準委員会）第 2 3 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（金融商品実務指針第 1 5 項及び第 1 3 7 項）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、地方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、このような評価技法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市場参加者の観点から適切に反映されており、算定日の出口価格を表すことができると判断されることを条件に、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。

Q78-5-5 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56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」（最終改正令和2年3月31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
 - ③ 金融商品の時価のレベルごとの内訳等に関する事項
- 2 「金融商品の時価等に関する事項」のうち、現金及び短期間で決済されるため時価が帳簿価額に近似するものについては、注記を省略することができる。
- 3 市場価格のない株式等については、時価を注記しないこととする。この場合、当該金融商品の概要及び貸借対照表計上額を注記する。4 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】 地方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並びに国債、地方債及び政府保証債等に限定し、設立団体からの長期借入及び金融機関からの短期借入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、地方独立行政法人法第43条の規定等に基づき、国債、地方債、政府保証債その他総務省令で定める有価証券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）及び事業投資資金（長期）であり、設立団体の長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、市場価格のない株式等は、次表には含めておりません。また、現金は注記を省略しており、預金、未収金、未払金及び短期借入金 は短期間で決済されるため時価が帳簿価額に近似することから、注記を省略しております。

(単位：百万円)

	貸借対照表計上額(*)	時価(*)	差額(*)

(1) 投資有価証券及び有価証券	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
(2) 長期性預金	xxx	xxx	xxx
(3) 長期借入金	(xxx)	(xxx)	(xxx)
(4) リース債務	(xxx)	(xxx)	(xxx)

(*) 負債に計上されているものは、() で示しております。

(注1) 市場価格のない株式等は次のとおりです。

(単位：百万円)

区分	貸借対照表計上額
非上場株式	xxx

(注2) 時価の算定に用いた評価技法及びインプットの説明

金融商品の時価を、時価の算定に用いたインプットの観察可能性及び重要性に応じて、以下の三つのレベルに分類しております。

レベル1の時価： 同一の資産又は負債の活発な市場における（無調整の）相場価格により算定した時価

レベル2の時価： レベル1のインプット以外の直接又は間接的に観察可能なインプットを用いて算定した時価

レベル3の時価： 重要な観察できないインプットを使用して算定した時価

時価の算定に重要な影響を与えるインプットを複数使用している場合には、それらのインプットがそれぞれ属するレベルのうち、時価の算定における優先順位が最も低いレベルに時価を分類しております。

有価証券及び投資有価証券

国債は相場価格を用いて評価しており、活発な市場で取引されているため、その時価をレベル1の時価に分類しております。

地方債及び社債は取引先金融機関から提示された価格を用いて評価しております。これらは市場での取引頻度が低く、活発な市場における相場価格とは認められないため、レベル2の時価に分類しております。

長期性預金

期間に基づく区分ごとに、将来キャッシュ・フローを市場金利で割り引いて時価を算定しており、レベル2の時価に分類しております。

長期借入金及びリース債務

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

【記載例2】 公立大学法人の場合

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並びに国債、地方債及び政府保証債等に限定し、設立団体からの長期借入及び金融機関からの短期借入により資金を調達しております。

投資有価証券は、地方独立行政法人法第43条の規定等に基づき、国債、地方債、政府保証債その他総務省令で定める有価証券のみを保有しており株式等は保有しておりません。また、未収附属病院収入は、債権管理細則に沿ってリスク管理を行っております。

借入金等の使途は運転資金（主として短期）及び事業投資資金（長期）であり、設立団体の長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、市場価格のない株式等は、次表には含めておりません。また、現金は注記を省略しており、預金、未収入金、未払金及び短期借入金は短期間で決済されるため時価が帳簿価額に近似することから、注記を省略しております。

(単位：百万円)

	貸借対照表計上額(*1)	時価(*1)	差額(*1)
(1) 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	—
(2) 長期性預金	xxx	xxx	xxx
(3) 未収附属病院収入	xxx	xxx	xxx
徴収不能引当金 (*2)	△xxx	xxx	xxx
	xxx	xxx	xxx
(5) 長期借入金	(xxx)	(xxx)	(xxx)
(6) リース債務	(xxx)	(xxx)	(xxx)

(*1) 負債に計上されているものは、()で示しております。

(*2) 未収附属病院収入に個別に計上している徴収不納引当金を控除しております。

(注1) 市場価格のない株式等は次のとおりです。

(単位：百万円)

区分	貸借対照表計上額
非上場株式	xxx

(注2) 時価の算定に用いた評価技法及びインプットの説明

金融商品の時価を、時価の算定に用いたインプットの観察可能性及び重要性に応じて、以下の三つのレベルに分類しております。

レベル1の時価： 同一の資産又は負債の活発な市場における（無調整の）相場価格により算定した時価

レベル2の時価： レベル1のインプット以外の直接又は間接的に観察可能

なインプットを用いて算定した時価
レベル3の時価： 重要な観察できないインプットを使用して算定した時価

時価の算定に重要な影響を与えるインプットを複数使用している場合には、それらのインプットがそれぞれ属するレベルのうち、時価の算定における優先順位が最も低いレベルに時価を分類しております。

有価証券及び投資有価証券

国債は相場価格を用いて評価しており、活発な市場で取引されているため、その時価をレベル1の時価に分類しております。

地方債及び社債は取引先金融機関から提示された価格を用いて評価しております。これらは市場での取引頻度が低く、活発な市場における相場価格とは認められないため、レベル2の時価に分類しております。

長期性預金

期間に基づく区分ごとに、将来キャッシュ・フローを市場金利で割り引いて時価を算定しており、レベル2の時価に分類しております。

未収附属病院収入

未収附属病院収入のうち貸倒懸念債権については、担保又は保証による回収見込額等を用いた割引現在価値法により時価を算定しており、レベル3の時価に分類しております。その他の未収附属病院収入は短期間で決済されるため、時価が帳簿価額に近似することから、帳簿価額をもって時価としております。

長期借入金及びリース債務

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

Q 7 8 - 6 注解5 6 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、地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、地方独立行政法人が保有している賃貸等不動産は住民等の共通の財産であり、その有効活用を図る観点等から、住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、地方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。

Q 7 8 - 6 - 2 注解5 6 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、地方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56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）及び範囲（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」ものと定義され、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、地方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、地方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地方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、地方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。

Q78-6-3 注解56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56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処分等を行うことが予定されている場合等、地方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（地方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。

Q 7 8 - 6 - 4 地方独立行政法人が保有する賃貸等不動産の中には、民間が保有する賃貸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 地方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地方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、各地方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、地方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切と考えられる。
- 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 7 8 - 6 - 5 企業会計基準適用指針第 2 3 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 2 0 年 1 1 月 2 8 日 企業会計基準委員会）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、地方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 2 3 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」の第 1 4 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 3 4 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 地方独立行政法人が保有する賃貸等不動産についても、Q 7 8 - 6 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地方独立行政法人が保有している賃貸等不動産が、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

場合については、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。

Q78-6-6 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 注釈56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、△△地区に寄宿舍等を有しております。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、取得原価額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通りであります。

(単位：百万円)

賃貸収益	賃貸費用	その他 (売却損益等)

×××	×××	×××
-----	-----	-----

(記載上の注意)

- ① 「貸貸費用」には減価償却相当累計額、「その他」には減損損失相当累計額も含まれる。
- ② 「貸貸費用」の額に減価償却相当累計額が含まれる場合及び「その他」の額に減損損失相当累計額が含まれる場合は、当該金額を各欄においてそれぞれ内書として記載する。
- ③ 実務上把握することが困難なため、貸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。

Q 7 8 - 7 消費税等の会計処理は税込経理方式、税抜経理方式ともに認められるか。

A

- 1 地方独立行政法人は、多種多様な業務の実施が予定されており、現在、それぞれの法人の実態に応じて、消費税等の会計処理が選択されているものと考えられるため、消費税等の会計処理について、税抜方式に限らないこととして、注解68第2項において、取引価格を「サービス等の顧客への移転と交換に地方独立行政法人が権利を得ると見込む対価の額」と定義している。
- 2 したがって、公立大学法人以外の地方独立行政法人においては、税込方式又は税抜方式の双方の処理が認められる。
- 3 一方、公立大学法人においては、公立大学法人間の比較可能性を考慮し、統一した会計処理を採用すべきである。

いずれの方法を選択すべきかについては、予算との整合性を重視する会計であることを考慮すると税込方式の方が優れている。中期計画等の予算は税込で作成され、これをもとに作成される各事業年度の予算も税込で作成されることから、損益計算書と予算の実績である決算報告書との整合性を持たせるには税込方式の方がよいということである。

また、公立大学法人は運営費交付金を運営の主な財源とする法人であることから、公立大学法人以外の地方独立行政法人と同様、特定収入調整が必要であると考えられる。これにより、支出した消費税等のうち控除対象となる金額が限定される可能性があり、会計処理の簡便性からも税込方式の方が望ましい。特に、現物出資については課税取引ということで、出資財産の評価と資本金との関係を考えて場合、税込方式の方が分かりやすく、また、実務上も固定資産の入力において資産評価額をそのまま固定資産システムに入力できるという利便性がある(税抜方式の場合、税抜の評価額も合わせて算定する必要がある。)。したがって、公立大学法人においては税込方式で統一することとする。

Q 7 8 - 8 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)(企業会計基準第24号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」(改正令和2年3月31日企業会計基準委員会)に改正)については、地方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とされているが、地方独立行政法人において、会計方針の開示、会計方針の変更、表示方法の変更、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

地方独立行政法人会計における会計方針の開示、会計方針の変更、表示方法の変更、会計上の見積り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) 会計方針の開示

重要な会計方針に関する注記の開示目的は、財務諸表を作成するための基礎となる事項を住民その他の利害関係者が理解するために、採用した会計処理の原則及び手続の概要を示すことにある。この開示目的は、会計処理の対象となる会計事象等に関連する会計基準等の定めが明らかでない場合に、会計処理の原則及び手続を採用するときも同じである。なお、関連する会計基準等の定めが明らかでない場合とは、特定の会計事象等に対して適用し得る具体的な会計基準等の定めが存在しない場合をいう。

(2) 会計方針の変更

新たな会計方針を過去の期間のすべ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5 4 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。

(3) 表示方法の変更

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、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。

(4) 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合理的な見積りを行った場合、すなわち、当該時点における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。

(5) 過去の誤謬

Q 6 4 - 2 の A 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。

Q 7 8 - 9 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 2 5 号「退職給付に関する会計基準の適用指針」(最終改正平成 2 7 年 3 月 2 6 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
- (2) 退職給付債務の期首残高と期末残高の調整表
- (3) 退職給付債務と貸借対照表に計上された退職給付引当金の調整表
- (4) 退職給付に関連する損益
- (5) 数理計算上の計算基礎に関する事項
- (6) 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】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、非積立型の退職一時金制度を採用している。当該制度では、給与と勤務期間に基づいた一時金を支給している。

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

期首における退職給付債務	5,000
勤務費用	500
利息費用	200
数理計算上の差異の当期発生額	900
退職給付の支払額	△200
過去勤務費用の当期発生額	100
期末における退職給付債務	<u>6,500</u>

(2) 退職給付債務と貸借対照表に計上された退職給付引当金の調整表

非積立型制度の未積立退職給付債務	6,500
未認識数理計算上の差異	△1,170
未認識過去勤務費用	△90
退職給付引当金	<u>5,240</u>

(3) 退職給付に関連する損益

勤務費用	500
利息費用	200
数理計算上の差異の当期の費用処理額	30
過去勤務費用の当期の費用処理額	10
臨時に支払った割増退職金	50
合計	<u>790</u>

(4) 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%

【記載例2】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、非積立型の退職一時金制度を採用している。当該制度では、給与と勤務期間に基づいた一時金を支給している。

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	<u>3,300</u>

(2) 数理計算上の計算基礎に関する事項

簡便法で計算した退職給付費用 700

Q78-10 公立大学法人の業務運営に関して住民等の負担に帰せられるコスト

の注記で表示される業務費用には、損益計算書上の臨時損益も含まれるのか。

A

損益計算書の臨時損益も最終的に住民等の負担に帰するものである以上、「公立大学法人の業務運営に関して住民等の負担に帰せられるコスト」に含めて計算する。

Q 7 8 - 1 1 以下に掲げる収入は、公立大学法人の業務運営に関して住民等の負担に帰せられるコストの注記において「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」（注解 4 2）として損益計算書における費用相当額から控除できるか。

- (1) 地方公共団体からの物品受贈益
- (2) 地方公共団体からの受託事業収入
- (3) 科学研究費助成事業その他の補助金に係る間接経費相当額
- (4) 科学研究費助成事業等で取得した固定資産や消耗品等の現物寄附による寄附金収益

A

- 1 公立大学法人の業務運営に関して住民等の負担に帰せられるコストの注記に当たっては、損益計算書における費用相当額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を控除する。
- 2 したがって、設問中の (1), (4) はその取得原資が税金であることから運営費交付金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。(3) については、直接の対価性がないことから、補助金等に基づく収益以外の収益として取扱うことはできない。(2) については、対価性があることから控除できるものとする。
- 3 以上を整理すると次のとおりである。

収入の区分	損益計算上の費用から控除することの可否
(1) 地方公共団体からの物品受贈益	控除できない
(2) 地方公共団体からの受託事業収入	控除できる
(3) 科学研究費助成事業等その他の補助金に係る間接経費相当額	控除できない
(4) 科学研究費助成事業等で取得した固定資産や消耗品等の現物寄附による寄附金収益	控除できない

Q 7 8 - 1 2 地方公共団体からの現物出資に係る還付消費税は、公立大学法人の業務運営に関して住民等の負担に帰せられるコストの注記から控除する収益には該当しない旨注解 5 9 に規定されているが、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。(Q 7 1 - 7 参照)

Q 7 8 - 1 3 国又は地方公共団体から委託費の交付を受けて研究を行う場合、研究のために購入した資材は法人が委託期間中に国又は地方公共団体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、公立大学法人の

業務運営に関して住民等に帰せられるコストの注記に含めなければならないのか。

A

公立大学法人の業務運営に関して住民等に帰せられるコストは、設立団体からの運営費交付金や施設費といった直接の財源措置をもって行われる教育・研究が対象と考えられるため、委託費の交付を受けて行う研究については、委託者が設立団体等であっても、公立大学法人の業務運営に関して住民等の負担に帰せられるコストの対象とはならないこととする。

Q78-14 公立大学法人の業務運営に関して住民等の負担に帰せられるコストの注記で表示すべき「国又は地方公共団体の無償又は減額された使用料による賃貸取引から生ずる機会費用」とは、国有財産法上の国有財産についてのみ計算すればよいのか。（関連項目：基準第4 重要性の原則）

A

- 1 公立大学法人の業務運営に関して住民等の負担に帰せられるコストの注記を義務付けた趣旨を勘案すると、当該注記において表示すべき「国又は地方公共団体の資産の無償又は減額された使用料による賃貸取引から生ずる機会費用」には、住民等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資産の無償又は減額された使用料による賃貸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つては、公立大学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、住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資産の無償又は減額された使用料による賃貸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。（基準第4参照）

Q78-15 地方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、例えば公立大学法人間における資産の無償賃借などは、公立大学法人の業務運営に関して住民等の負担に帰せられるコストの注記に計上する必要があるか。

A

注解42では機会費用を「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」「地方公共団体出資等の機会費用」「国又は地方公共団体からの利子又は通常よりも有利な条件による融資取引の機会費用」の3種類と限定している。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、公立大学法人においてはその制度趣旨に鑑み、公立大学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、地方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公立大学法人の業務運営に関して住民等の負担に帰せられるコストの注記に計上する必要はない。

Q78-16 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。

A

- 1 減額された使用料による貸借取引とは、国有財産法、物品の無償貸付け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。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の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、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 合理的な仮定計算とは、具体的には以下のとおりとし、特段の事由があれば、その他適切な方法によることとする。

(1) 土地の機会費用

計算式

使用を許可された面積

機会費用＝無償使用財産の相続税評価額 a × 利回り b × 当該資産の全面積

a = 使用許可期間の初日の直近における相続税評価額（使用許可期間の初日が9月1日以降であるものはその年の相続税評価額を用いる。）

b = 設立団体の長が各公立大学法人に通知する機会費用算定に係る利回り

(注) 相続税評価額とは、土地の現状地目に応じて「財産評価基本通達」（昭和39年4月25日付直資産56直審（資）17国税庁長官通達）の規定に基づく路線価方式又は倍率方式によって算定された平方メートル当たりの価格に当該使用又は収益の許可に係る部分の面積を乗じて得た額をいう。

(2) 建物の機会費用

計算式 機会費用＝A＋B

A＝当該建物の国有財産 法上の使用料 × 当該建物のうち使用を許可された面積
当該建物の延べ面積

B＝当該建物の建て面積に 相当する土地の使用料 × 当該建物のうち使用を許可された面積
当該建物の延べ面積

(注)

1 土地の使用料は、(1)により算定する。

2 一棟の建物の延面積の5割以上の無償使用を受ける場合は、上記算式中「当該建物の建て面積」を「当該建物に通常必要な敷地面積」に読替えて適用する。

3 建物の一部の無償使用を受ける場合において、占有部分のほか共用部分についても専ら使用するときは、共用部分を含めて機会費用を算定する。

(3) 土地又は建物以外のものの使用料

当地におけるリース料等を参考に、実情に応じて機会費用を算定する。

- 4 仮定計算の方法については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 7 8 - 1 7 公立大学法人の業務運営に関して住民等の負担に帰せられるコストの注記における地方公共団体出資等の機会費用算定に用いる「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、各公立大学法人に通知するなどの周知は行わないのか。

A

- 1 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が、公立大学法人間の比較可能性が重要であるため、「一定利率」については、各公立大学法人が共通の数値を使用することとする。
- 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こととする。

Q 7 8 - 1 8 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が存在する場合、当該預り施設費も地方公共団体出資等に含めて計算するのか。

A

預り施設費は、資本剰余金に転換する前段階のものであり、住民等から見た場合には既に負担が発生しているため、公立大学法人の業務運営に関して住民等の負担に帰せられるコストの計算対象と考えるのが適当である。

Q 7 8 - 1 9 注解42の地方公共団体出資等の機会費用の計算において、地方公共団体出資等の額には寄附金又は授業料で取得した非償却資産等を含め全ての資本剰余金の額を計上することとなるのか。

A

地方公共団体出資等の機会費用も納税者たる住民等の負担に帰せられるコストの一部を構成する。したがって、計算の対象となる地方公共団体出資等とは、地方公共団体出資金及びその他の地方公共団体拠出に由来する資本剰余金であり、寄附金又は授業料で非償却資産を取得した場合に計上される資本剰余金については、これに含める必要はない。

Q 7 8 - 2 0

- (1) 注解42にいう「地方公共団体出資等」の「等」にはどこまで含まれるのか。
- (2) 運営費交付金又は授業料を原資とする目的積立金による資本剰余金も含めて計算するのか。

A

- 1 資本剰余金は、寄附金、授業料又は寄附財産に基づいて計上された場合を除いて、地方公共団体からの財源措置を原資として発生したものと考えられることから、原則として地方公共団体出資に準じて扱うこととし、注解42の「等」に含めて考える。（Q78-19参照）

2 運営費交付金を財源とした目的積立金を原資とする資本剰余金については、地方公共団体からの財源措置によるものではあるが、剰余金となり経営努力認定を受けたことから他の寄附金等の自己収入に準じて考え、地方公共団体出資「等」には含めて考えないこととなる。

また、授業料は、地方公共団体からの財源措置ではないことから、機会費用の算定対象

Q 7 8 - 2 1 地方公共団体出資等の額が、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）と期末の平均をとって地方公共団体出資等の額とする。

Q 7 8 - 2 2 資本金 2 0 0 億円（全額現物出資）で、4 月 1 日に設立された公立大学法人において、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地方公共団体等の機会費用はいくらになるのか。

- ① 現物出資財産の減価償却により、資本剰余金が△ 1 0 億円発生した場合
- ② さらに、施設費により 9 月末日に 5 0 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た場合

A

計算例

	前年度末	当年度末
地方公共団体出資金	2 0 0	2 0 0
資本剰余金	0	5 0
減価償却相当累計額	0	△ 1 2
資本剰余金合計		3 8

地方公共団体出資等の機会費用

$$= (200 + 238) / 2 \times 2\% = 4.38 \text{ 億円}$$

注：公立大学法人の業務運営に関して住民等の負担に帰せられるコストとしては、減価償却相当額が、別途、1 2 億円発生している。

Q 7 8 - 2 3 資本剰余金を減額したコスト等に関する注記において、施設費を財源に取得した特定償却財産の除却損はコストを構成することになるのか。

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に影響する。しかし、公立大学法人においては、固定資産を取得した際、取得原資拠出者の意図や取得資産の内容等を勘案し、公立大学法人の財政的基盤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場合もある。そのため、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 施設費を財源として取得した固定資産は、財政的基盤を構成するものであり、取得時に資本計算に属する会計処理を行うものであるため、当該特定償却資産を除却した場合、除却損相当額は資本剰余金から減額されることになる。ただし、

会計処理においては、取得財源全額を資本剰余金から控除するが、資本剰余金を減額したコスト等の計算においては、過去において当該コストとして計上された金額を除くことになる。

3 特定償却財産（取得価額100、減価償却相当累計額80）の資産を除却した場合を例示すれば、

(借) 資本剰余金	100	(貸) 固定資産	100
減価償却累計額	80	減価償却相当累計額	80

となるが、資本剰余金を減額したコスト等に計上すべき金額は20となる。

Q78-24 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、又は年間の平均金利なのか。

A

「通常の調達利率」とは、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によるものとする。

Q78-25 資本剰余金を減額したコスト等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

当期総利益の次に、当事業年度に資本剰余金を増減させた減価償却相当額、減損損失相当額、利息費用相当額、除売却差額相当額、賞与引当増加相当額及び退職給付引当増加相当額を注記する。また、預り施設費のうち当期資本剰余金に振り替えられた額（過年度交付額から資本剰余金に振り替えられた額を含む。）を施設費収益相当額、運営費交付金債務や授業料債務、寄附金債務等のうち当期資本剰余金に振り替えられた額をその他として注記する。

なお、損益計算書の直下に注記することとし、資本剰余金を減額する場合（コストに相当する場合）は負の値で表記する。

資本剰余金を減額したコスト等に関する注記

当期総利益		×××
減価償却相当額	-×××	
減損損失相当額	-×××	
利息費用相当額	-×××	
除売却差額相当額	-×××	
賞与引当増加相当額	-×××	
退職給付引当増加相当額	-×××	
小計		-×××
施設費収益相当額		×××
その他		×××
資本剰余金を減額したコスト等を含めた損益相当額		×××

Q78-26 公立大学法人において、科学研究費助成事業等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

研究経費や受託研究費等とあわせて法人内で発生する研究費の総額を明らかにするため、科学研究費助成事業等の直接経費相当額の当期受入額と当期支出額を注記する。当期受入額は附属明細書（21）科学研究費助成事業等の明細の当期受入額と一致する。なお、当該注記は資本剰余金を減額したコスト等に関する注記の次に注記するものとする。

科学研究費助成事業等に関する注記

当期受入額	×××
当期支出額	×××

Q78-27 公立大学法人の業務運営に関して住民等の負担に帰せられるコスト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 損益計算書に計上されているコストから自己収入等を控除したうえで、損益計算書に計上されていないコストや機会費用を加味することで、公立大学法人の業務運営に関して住民等の負担に帰せられるコストを注記する。
- 2 具体的には以下の表形式で注記し、その下に機会費用の計上方法を記載することとする（注解60）。表中の「Ⅱ 資本剰余金を減額したコスト等」は、資本剰余金を減額したコスト等に関する注記の中の「小計」の額（当該小計の額がマイナスであれば、下記注記のⅡではプラスの額）となる。

公立大学法人の業務運営に関して住民等の負担に帰せられるコスト			
Ⅰ	業務費用		
	（1）損益計算書上の費用	×××	
	（2）（控除）自己収入等	-×××	
	業務費用合計		×××
Ⅱ	資本剰余金を減額したコスト等		×××
Ⅲ	機会費用		
	国又は地方公共団体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	×××	
	地方公共団体出資の機会費用	×××	
	無利子又は通常よりも有利な条件による融資取 引の機会費用	×××	×××
Ⅳ	（控除）設立団体納付額		×××
Ⅴ	公立大学法人の業務運営に関して住民等の負担に 帰せられるコスト		×××

公立大学法人の業務運営に関して住民等の負担に帰せられるコストの注記における機会費用の計上方法

- (1) 国等の財産の無償又は減額された使用料による賃借取引の機会費用の計算方法
近隣の地代や賃借料を参考に計算している。
- (2) 地方公共団体出資等の機会費用の計算に使用した利率
10年利付政府保証債の××年3月末利回りを参考に××%で計算している。
- (3) 国等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の機会費用の計算に使用した利率
10年利付政府保証債の××年3月末利回りを参考に××%で計算している。

Q78-28 収益認識に関する開示については、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、収益認識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29号「収益認識に関する会計基準」（改正令和2年3月31日 企業会計基準委員会）及び企業会計基準適用指針第30号「収益認識に関する会計基準の適用指針」（最終改正令和3年3月26日 企業会計基準委員会）を参考とする。
- 2 収益認識に関する開示は、表示（Q84-7参照）と注記事項に区分され、注記事項は、重要な会計方針の注記と収益認識に関する注記に区分される。
- 3 重要な会計方針の注記は、次の事項を注記する。
 - (1) 会計基準第84における主な履行義務の内容
 - (2) 地方独立行政法人が当該履行義務を充足する通常の時点（収益を認識する通常の時点）
- 4 A3の項目以外にも、重要な会計方針に含まれると判断した内容については、重要な会計方針として注記する。
- 5 収益認識に関する注記における開示目的は、顧客との契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性を住民その他の利害関係者が理解できるようにするための十分な情報を地方独立行政法人が開示することである。
- 6 収益認識に関する注記は、次の事項を注記する。
 - (1) 収益の分解情報
 - (2) 収益を理解するための基礎となる情報
 - (3) 当該事業年度及び翌事業年度以降の収益の金額を理解するための情報
- 7 A3及びA4に従って、重要な会計方針として注記している内容は、収益認識に関する注記として記載しないことができる。
- 8 収益認識に関する注記として記載する内容について、財務諸表における他の注記事項に含めて記載している場合には、当該他の注記事項を参照することができる。
- 9 会計基準第84における収益に重要性が乏しい場合には、重要な会計方針の注記及び収益認識に関する注記を省略することができる。
- 10 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。
- 11 収益認識に関する注記を記載するに当たり、どの注記事項にどの程度の重点を

置くべきか、また、どの程度詳細に記載するのかをA5の開示目的に照らして判断することになるが、参考として以下に記載例を示すこととする。

【記載例1】

当法人は、以下に記載する内容を除き、会計基準第84における収益に重要性が乏しいため、注記を省略しております。

(1) 収益の分解情報

当法人の一定の事業等のまとまりごとの区分は、A事業、B事業及びC事業であり、各事業の主なサービス等の種類は〇〇委託に係るサービス成果、〇〇サービス、〇〇製品であります。上記に係る一定の事業等のまとまりごとの区分における収益は、〇〇百万円、〇〇百万円及び〇〇百万円であります。

(2) 収益を理解するための基礎となる情報

「重要な会計方針に係る事項に関する注記」の「収益及び費用の計上基準」に記載のとおりであります。

(3) 当該事業年度及び翌事業年度以降の収益の金額を理解するための情報

当該事業年度末における残存履行義務に配分された取引価格の総額は、〇〇百万円であり、当法人は、当該残存履行義務について、履行義務の充足につれて〇年から〇年までの間で収益を認識することを見込んでいます。

【記載例2】

当法人は、以下に記載する内容を除き、会計基準第84における収益に重要性が乏しいため、注記を省略しております。

(1) 収益の分解情報

当法人は教育・研究・診療業務及びその他の事業を実施しており、基準第84を適用する取引に係る主なサービス等の種類と収益の額は、附属病院の診療による附属病院収益〇〇百万円、地方独立行政法人法第79条の5における土地等の貸付等による財産貸付料収益〇〇百万円、特許実施許諾契約の締結時に受け取る一時金等による特許料収益〇〇百万円であります。

(2) 収益を理解するための基礎となる情報

「重要な会計方針に係る事項に関する注記」の「収益及び費用の計上基準」に記載のとおりであります。

(3) 当該事業年度及び翌事業年度以降の収益の金額を理解するための情報

当該事業年度末における残存履行義務に配分された取引価格の総額は、〇〇百万円であり、当法人は、当該残存履行義務について、履行義務の充足につれて〇年から〇年までの間で収益を認識することを見込んでいます。

Q78-29 会計上の見積りの開示に関する考え方は、注解54第4項に規定されているが、具体的にどのような項目を記載することとなるのか。

A

- 1 会計基準においては、会計上の見積りの開示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31号「会計上の見積りの開示に関する会計基準」（令和2年3月31日 企業会計基準委員会）を参考とする。
- 2 会計上の見積りの開示を行うに当たり、当該事業年度の財務諸表に計上した金

額が会計上の見積りによるもののうち、翌事業年度の財務諸表に重要な影響を及ぼすリスクがある項目を識別する。識別する項目は、通常、当該事業年度の財務諸表に計上した資産及び負債である。なお、翌事業年度の財務諸表に重要な影響を及ぼすリスクがある場合には、当該事業年度の財務諸表に計上した行政コスト、収益及び費用、並びに会計上の見積りの結果、当該事業年度の財務諸表に計上しないこととした負債を識別することを妨げない。また、注記において開示する金額を算出するに当たって見積りを行ったものについても、翌事業年度の財務諸表に重要な影響を及ぼすリスクがある場合には、これを識別することを妨げない。

翌事業年度の財務諸表に与える影響を検討するに当たっては、影響の金額的大きさ及びその発生可能性を総合的に勘案して判断する。なお、直近の市場価格により時価評価する資産及び負債の市場価格の変動は、項目を識別する際に考慮しない。

- 3 当該事業年度の財務諸表に計上した金額が会計上の見積りによるもののうち、翌事業年度の財務諸表に重要な影響を及ぼすリスク（有利となる場合及び不利となる場合の双方が含まれる。）がある項目における会計上の見積りの内容について、住民その他の利害関係者の理解に資する情報として、次の事項を注記する。
 - (1) 会計基準に基づき識別した会計上の見積りの内容を表す項目名
 - (2) (1)に掲げる項目に係る当該事業年度の財務諸表に計上した金額
 - (3) (1)に掲げる項目に係る会計上の見積りの内容について住民その他の利害関係者の理解に資するその他の情報
- 4 A 3 (2)及び(3)の事項の具体的な内容や記載方法（定量的情報若しくは定性的情報又はこれらの組合せ）については、A 3の開示目的に照らして判断する。また、A 3 (2)及び(3)の事項について、会計上の見積りの開示以外の注記に含めて財務諸表に記載している場合には、会計上の見積りに関する注記を記載するに当たり、当該他の注記事項を参照することにより当該事項の記載に代えることができる。
- 5 A 3における、会計上の見積りの内容について住民その他の利害関係者の理解に資する「その他の情報」には、例えば、次のようなものがある。
 - (1) 当該事業年度の財務諸表に計上した金額の算出方法
 - (2) 当該事業年度の財務諸表に計上した金額の算出に用いた主要な仮定
 - (3) 翌事業年度の財務諸表に与える影響
- 6 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。

Q 7 8 - 3 0 事業報告書に記載されるリスク情報と会計上の見積りの開示に関する注記に記載されるリスク情報の関係は何か。

A

地方独立行政法人は、公共性の高いサービスが持続的に提供されるかの判断に影響する業務運営上の課題に加えて、中期目標等及び中期計画等の達成を阻害する要因となるリスクや財務に係るリスク等に関する情報を、その対応策も含めて提供することが望ましい（基本的な指針参照）。地方独立行政法人の事業報告書に記載される「業務運営上の課題・リスク及びその対応策」には、例えば、リスク管理の状況と業務運営上の課題・リスク及びその対応策の状況が含まれる。

一方、会計上の見積りの開示に関する注記は、当該事業年度の財務諸表に計上

した金額が会計上の見積りによるもののうち、翌事業年度の財務諸表に重要な影響を及ぼすリスクがある項目における会計上の見積りの内容について、住民その他の利害関係者の理解に資する情報を開示するものである（「地方独立行政法人会計基準の改訂について」（令和4年8月31日地方独立行政法人会計基準等研究会）2 会計基準改訂の基本的考え方 ⑥会計上の見積りの開示 参照）。

両者の内容は重複することもあるが、一般的には事業報告書において提供されるリスク情報の方が、会計上の見積りの開示に関する注記と比べて、その対象範囲が広いと考えられる。

Q78-31 「会計上の見積りの開示に関する会計基準」第8項において具体的に例示された事項であったとしても、各法人の実情を踏まえ、財務諸表において当該事項の注記を要しないと合理的に判断される場合には、当該事項について注記しないことも認められるか。

A

企業会計基準第31号「会計上の見積りの開示に関する会計基準」（令和2年3月31日 企業会計基準委員会）第8項において具体的に例示された事項であったとしても、会計上の見積りの開示に関する注記事項が、各法人に適用される情報公開条例における不開示情報に相当する場合等、各法人の実情を踏まえ、財務諸表において当該事項の注記を要しないと合理的に判断される場合には、注記しないことも認められる。

第12章 地方独立行政法人固有の会計処理

Q79-1 公立大学法人以外の地方独立行政法人において、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

運営費交付金は、使途の内訳を特定しないという意味でのいわば「渡し切りの交付金」として運用することとなるため、地方独立行政法人の運営上の判断により、法人が予算上見込んでいた使途とは別の使途に充てる場合でも、流用のための特別の手続きをとる必要がないとされている。

さらに、平成29年の制度改正に際して規定された法第42条第2項において、「地方独立行政法人は、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、住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、この法律、他の法令、設立団体の条例及び規則、定款並びに認可中期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法において明らかにすることで、地方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。

以上を踏まえ、会計基準第79第2項において、経営改善・合理化努力のインセンティブを最大限機能させる運営費交付金の収益化基準として、業務達成基準によ

る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、会計情報を用いた設立団体の長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 7 9—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、議会議決を経たものの年度内に入金されず、出納整理期間に入金されるものを除き、未収計上することは認められない。

Q 7 9—3 公立大学法人以外の地方独立行政法人において、第79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39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。

「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、地方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、P D C A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、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、理事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設立団体の長や住民、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、理事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 7 9—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

公立大学法人以外の地方独立行政法人については、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。

なお、公立大学法人については、運営費交付金債務及び授業料債務は、中期目標の期間中は原則として業務の進行が期間の進行に対応するものとして収益化を行うものとされているが、上記と同様、業務ごとに異なる基準を採用することは可能である。

Q 7 9 - 5 公立大学法人においては、運営費交付金債務等を「原則として業務の進行が期間の進行に対応するものとして収益化を行う」とは、具体的にどのようなことになるのか。また、「他の方法により収益化することがより適当であると認められる場合」とはどのような場合か。

A

1 運営費交付金債務等の収益化の基準については、公立大学法人においては、中期計画及びこれを具体化する年度計画等において、業務の実施と運営費交付金及び授業料財源とが期間的に対応しているものとして、一定の期間の経過を業務の進行とみなし、運営費交付金及び授業料債務を収益化することを原則としている。

これは、公立大学法人の業務である教育・研究については、それぞれが相互に複雑に関連し合いながら実施されているため区分けが困難、かつ、個々の業務の達成度の客観的な把握が困難であると考えられることから、当該業務の達成度に応じて、財源として予定されていた運営費交付金債務等の収益化を進行させることが適当でなく、また、単に業務のための支出額を限度として収益化しては、剰余金が生じる余地がなく、公立大学法人に業務の効率化のインセンティブが働かないためである。

当該進行基準によると、天変地異等による業務の中断等、予定された業務が実施されていないと明らかに認められる場合を除き、期間の進行に伴って運営費交付金債務等を収益化することとなる。

2 また、公立大学法人におけるいわゆるプロジェクト研究等の中には、達成度の測定が可能である場合も想定される。そうした業務においては、あらかじめ法人の達成すべき成果を定め、これに対応する収益化額を設定しておいて、成果を達成するごとに当該額を収益化していく手法によることも適当と考えられる。こうした場合、会計監査が適切に行えるような客観的な基準をもって業務を特定し、適用する進行基準を定めるべきことに留意する必要がある。

Q 7 9 - 6 公立大学法人以外の地方独立行政法人においては、

- (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、理事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、理事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、理事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、理事長は速やかに、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、設立団体の長や住民、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 7 9 - 7 地方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

地方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等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 7 9 - 8

- (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等の想定外」であることは想定されないのではないか。
- (2) Q 7 9 - 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等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 確かに中期計画等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、「中期計画等の想定外」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、中期計画等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地方独立行政法人において中期計画等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、何故中期計画等で区別するかについては、中期計画等は設立団体の長の認可を要するという点で出資者たる地方公共団体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等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。中期計画等においては、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、中期計画等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、中期計画等で特定されている必要はあると考える。

Q79—9 会計基準第79第7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、中期計画等の想定範囲外)とは、当該非償却資産に相当する額を、公立大学法人以外の地方独立行政法人においては、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。また、公立大学法人においては、いずれ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、公立大学法人以外の地方独立行政法人においては、資産見返運営費交付金に計上したままとする。また、公立大学法人においては、当該非償却資産を取得した時点で全額収益化する。

Q79—10

- (1) 会計基準第79第7項(2)にいう「運営費交付金(公立大学法人においては、運営費交付金又は当該年度に係る授業料。以下本Q&Aにおいて同じ。)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、中期計画等、中期計画等に添付された書類、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79においては運営費交付金債務(公立大学法人においては、運営費交付金債務又は授業料債務。以下本Q&Aにおいて同じ。)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、中期計画等又は年度計画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、一定の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。

Q79-11

- (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29 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29参照）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いは、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円、減価償却額24円（耐用年数5年で定額法、残存価額ゼロ）、毎年のリース料45円（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 支払利息	40 5	／	現金	45
---------------	---------	---	----	----

Q79-12 公立大学法人以外の地方独立行政法人においては、注解61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、理事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

公立大学法人以外の地方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。

Q79-13 公立大学法人以外の地方独立行政法人においては、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%の成果を出しても、利益は出ないと考えてよいのか。

A

- 1 運営費交付金の収益化において「業務達成型」を採った場合、当初の予定した金額を満額使い切って120%の成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。

Q79-14 公立大学法人以外の地方独立行政法人においては、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。

A

- 1 運営費交付金は、地方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79 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、損益計算書は地方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79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、地方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。

Q 7 9 — 1 5 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 2 4 「国庫補助金等によつて取得資産について」を適用するのか。

(参考) 企業会計原則注解 2 4

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 7 9 に定められているため、企業会計原則注解 2 4 「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 さらに、貸借対照表によつて地方独立行政法人の財政状態、公立大学法人以外の地方独立行政法人においては、行政コスト計算書によつて行政コスト、公立大学法人においては、注記によつて公立大学法人の業務運営に関して住民等の負担に帰せられる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 7 9 — 1 6 公立大学法人以外の地方独立行政法人において、注解 6 1 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、理事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。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 理事長は、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、地方独立行政法人には、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理事長が行う必要がある。

- 4 ただし、地方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、設立団体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又は縮小が第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、理事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設立団体の長や住民、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、地方独立行政法人の経営改善・合理化努力のインセンティブを最大限機能させることを期待して、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、業務又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、地方独立行政法人は政策実施機能の最大化を図る観点から、理事長の判断の下、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。

Q79-17 公立大学法人以外の地方独立行政法人において、注解61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、理事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 地方独立行政法人は、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、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、理事長が決定すべきものである。そのため、理事長の判断により、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 7 9 - 1 8 公立大学法人以外の地方独立行政法人において、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 理事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、理事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 7 9 - 1 9 公立大学法人以外の地方独立行政法人においては、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 7 9 - 1 6 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 9 - 1 9 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 7 9 - 2 7 参照）とは異なる点に留意が必要である。

Q 7 9 - 2 0 公立大学法人以外の地方独立行政法人においては、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 理事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、A 1、A 2を踏まえ、例えば以下のような方法が考えられる。

<具体例>

2事業年度にわたり業務を実施する予定であり、2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、設立団体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、理事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、設立団体の長や住民、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、理事長が「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。

Q 7 9 - 2 1 公立大学法人以外の地方独立行政法人において、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、Q 7 9 - 1 9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 2 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) / 運営費交付金配分予定額 2,500
- 収益化額の計算: 運営費交付金配分予定額 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 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拠出見込額）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。

Q79-22

- (1) 注解6 2 第2項(3)において公立大学法人以外の地方独立行政法人は「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 地方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 事業等のまとまりごとにできる限り定量的な目標又は指標を設定し、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、理事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、理事長は、住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 7 9 - 2 3 公立大学法人以外の地方独立行政法人においては、Q 7 9 - 2 1 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。

地方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、地方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、地方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、理事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 7 9 - 2 4 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、公立大学法人以外の地方独立行政法人において、例えば、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費用進行基準を採用することは可能か。

A

- 1 法第42条第2項で、地方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。

Q 7 9 - 2 5 会計基準第 7 9 第 6 項において、「中期目標の期間の最後の事業年度（申請等関係事務処理法人は毎事業年度）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。

Q 7 9 - 2 6 公立大学法人以外の地方独立行政法人において、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 2 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 2 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

(期末)	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、運営費交付金又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理事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、地方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 2 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、地方独立行政法人において明確に定めておく必要がある。

Q 7 9—2 7 公立大学法人以外の地方独立行政法人においては、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のようなのか。

A

- 1 注解6 2第2項において、公立大学法人以外の地方独立行政法人は、目的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、理事長は、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設立団体の長や住民、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、理事長が「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 7 9—1 9 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 7 9—2 8 公立大学法人以外の地方独立行政法人においては、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 1において、理事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 理事長が運営費交付金の配分額を示す過程において、理事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、地方独立行政法人の経営改善・合理化努力のインセンティブを最大限機能させることを期待して、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、地方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（Q79-15参照）。

「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（Q79-19A5参照）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、A4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62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、理事長の判断の下、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（Q79-15A8参照）が、第4四半期において、当該超過支出を、配分留保額（A5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、A6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。

Q79-29 公立大学法人以外の地方独立行政法人においては、注解62第4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、公立大学法人以外の地方独立行政法人においては、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56第4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

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設立団体の長や住民、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 79-19参照）。

Q 80-1 施設費により受け入れた金額は、全額地方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、資本剰余金への振り替え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こととなるが、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、地方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、施設費は原則として、公債発行対象経費である施設整備に係る補助金として予算に計上されるが、その計上額は、地方独立行政法人の要望を基礎として地方公共団体において予算措置されることから、地方独立行政法人が、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 81-1 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

地方独立行政法人制度の基本的な仕組みとして、地方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 81-2 公立大学法人においては、長期繰延補助金等に係る会計処理はどのようなになっているか。

- ① 長期の契約により固定資産を取得し、建設仮勘定を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。
- ② 建設仮勘定を計上すべき長期の契約であって、補助金等が交付（公立大学法人から見て入金）される前に前金払等を行った場合にはどのような会計処理を行うのか。

A

- ① 補助金等を財源に固定資産を取得した場合、預り補助金等を長期繰延補助金等に振り替える。

長期の契約により固定資産を取得する場合、支出が発生した事業年度において建設仮勘定を計上するとともに、財源である預り補助金等を長期繰延補助金等に振り替える。建設仮勘定を本勘定に振り替える際に、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長期繰延補助金等から補助金等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際には、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。

- ② 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」については、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の前金払を行った時>

(借) 建設仮勘定	500	(貸) 現金	500
-----------	-----	--------	-----

<補助金等の概算払700の交付を受けた時>

(借) 現金	700	(貸) 預り補助金等	700
--------	-----	------------	-----

(借) 預り補助金等	500	(貸) 長期繰延補助金等	500
------------	-----	--------------	-----

<200の部分払を行った時>

(借) 建設仮勘定	200	(貸) 現金	200
-----------	-----	--------	-----

(借) 預り補助金等	200	(貸) 長期繰延補助金等	200
------------	-----	--------------	-----

Q83—1 会計基準第83第1項にいうところの寄附金を寄附金債務として計上するための「使途の特定」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、寄附者が地方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、地方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寄附金債務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寄附金債務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、「地方独立行政法人の負債とは、過去の事象の結果として地方独立行政法人に生じている現在の義務であり、その履行により地方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。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地方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地方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、地方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、地方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用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。

Q 8 3—2 ある事業の実施の財源として用途が特定された寄附金 1 5 百万円を受入れ、当該事業を実施したが、当該事業には間接費も含め 1 3 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 8 3 第 1 項では、「寄附者がその用途を特定した場合又は寄附者が用途を特定していなくとも地方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、寄附金を受領した時点では寄附金債務として負債に計上し、当該用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寄附金債務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り寄附者から用途特定されたものであるため、受け入れた 1 5 百万円は寄附金債務として処理し、当該費用の発生した時点で当該費用相当額について寄附金債務を取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考えられるが、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、寄附金債務全額を取り崩し、寄附金収益として処理するものと考えられる。

Q 8 3—3

- (1) 寄附金で購入した償却資産の耐用年数が中期計画等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等期間を繰り越せるのか。
- (2) 寄附金を財源として、中期計画等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等期間を繰り越せるのか。

A

- 1 地方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 8 3 第 1 項により、その用途を定めた寄附金の額と同額を寄附金債務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83第2項(2)により、資産取得額と同額を寄附金債務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 このような使途の定めがある寄附金については、その特定された使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等の期間とは関係がないので、寄附金債務は中期計画等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、寄附金債務は中期計画等期間が終了しても、当該使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、中期計画等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寄附金債務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等期間を越えて存続することになる。
- 3 なお、寄附金の使途に基づいて実施していた業務が終了した場合には、新たに別の使途が定められない限り、その時点で残っている寄附金債務や資産見返寄附金は収益化されることになる。

Q 8 3—4 会計基準第83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、中期計画等の想定範囲外）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、公立大学法人以外の地方独立行政法人においては、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83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、地方独立行政法人が寄附金を受け、寄附者又は地方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、このような使途が設立団体の長の認可を受けた中期計画等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寄附金債務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、設立団体の長の監督の下で行う計画的な資本増強とは言えないため、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、中期計画等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 4—1 公立大学法人においては、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、各年度の収益及び費用についてはどのように考えるのか。

A 1 受託研究等は、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いるものの、大半の受託研究等において客観的な成果の測定が困難である。加えて、受託研究等は通常大量にあることが想定されることから、事務処理上の便宜も勘案し、当該研究のための費用化額を限度として収益化することを原則とする。

ただし、契約の最終年度には相手方に全てのサービス提供義務を果たすことから、最終年度においては当該年度の費用化額に関わらず、未収益化額の全額を収益化する（受託研究収入の未使用額を返金する場合等は全額を収益化することはできない）。当該取扱いについては、共同研究や受託事業等についても同様である。これにより、毎事業年度の地方独立行政法人の研究活動の状況を、費用及び収益として財務諸表で明らかにすることができる。

なお、研究の進行状況が客観的に把握可能であり、金額に重要性がある受託研究等については、研究の進行程度に応じて収益を認識する方法により収益化することも妨げない。

- 2 数値例でA1の原則的な基準を適用した場合を示すと以下のとおり。なお、3年契約で、1年目に受託研究収入100を現金で受領、初年度期首に固定資産40（耐用年数5年。当該研究の終了後に他の目的に使用する予定である）を取得し、毎年度の費用20は現金で払うものと仮定する。

(1年目)	(借)	現金	100	(貸)	前受受託研究費	100
		固定資産	40		現金	40
		受託研究費	20		現金	20
		受託研究費	8		減価償却累計額	8
		前受受託研究費	28		受託研究収益	28
(2年目)	(借)	受託研究費	20	(貸)	現金	20
		受託研究費	8		減価償却累計額	8
		前受受託研究費	28		受託研究収益	28
(3年目)	(借)	受託研究費	20	(貸)	現金	20
		受託研究費	8		減価償却累計額	8
		前受受託研究費	44		受託研究収益	44
(4年目)	(借)	受託研究費	8		減価償却累計額	8
(5年目)	(借)	受託研究費	7		減価償却累計額	7

3年目の費用価額は合計28であるが、契約の最終年度であることからその時点での前受受託研究費残高である44を全額収益化する。

4年目以降は減価償却費のみが計上されることになる。なお、固定資産を取得した場合の耐用年数の変更については、令和5事業年度以降に取得した固定資産から適用する（Q8-2A4参照）。また、受託研究収入に係る会計処理は、当該研究のための費用化額を限度として収益化することを原則としているため、費用発生都度受託研究費で計上し、費用を繰り延べる必要はないため、仕掛品等の計上の必要はない。

- 3 簡単な数値例でA1の研究の進行程度に応じて収益を認識する方法を適用した場合を示すと以下のとおり。なお、5年契約で、1年目に受託研究収入100を現金で受領、毎年の費用は現金で払い、サービスは均等に進行するものと仮定する。

(1年目)	(借)	現金	100	(貸)	前受受託研究費	100
		受託研究費	15		現金	15
		前受受託研究費	20		受託研究収益	20

(2年目)	(借)	受託研究費	20	(貸)	現金	20
		前受受託研究費	20		受託研究収益	20
(3年目)	(借)	受託研究費	25	(貸)	現金	25
		前受受託研究費	20		受託研究収益	20
(4年目)	(借)	受託研究費	30	(貸)	現金	30
		前受受託研究費	20		受託研究収益	20
(5年目)	(借)	受託研究費	10	(貸)	現金	10
		前受受託研究費	20		受託研究収益	20

Q84-2 どのような取引に対して、会計基準第84第2項に規定されている5つのステップを適用するのか。

A

- 1 地方独立行政法人がそのサービスの提供等により得た収入のうち、企業会計基準の考え方を参考に、金融商品に係る取引、リース取引、保険法（平成20年法律第56号）における定義を満たす保険契約等を除く、「顧客との契約」から生じた取引に対して、会計基準第84第2項に規定されている5つのステップ（以下「5ステップ」という。）を適用する。
- 2 5ステップを適用するか否かは、会計基準第84第1項に規定されている「顧客」及び「契約」の定義に照らして判断することとなるが、例を示すと以下のとおりである。

①公立大学法人以外の地方独立行政法人

5ステップを適用する例	5ステップを適用しない例
<ul style="list-style-type: none"> ・受託収入 ・手数料収入 ・入場料収入 ・財産賃貸等収入（リース取引除く） ・売上高 	<ul style="list-style-type: none"> ・運営費交付金収益 ・施設費収益 ・補助金等収益 ・財源措置予定額収益 ・寄附金収益 ・賞与引当金見返に係る収益 ・退職給付引当金見返に係る収益 ・資産見返負債戻入 ・負担金 ・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 ・地方独立行政法人の通常の業務活動により生じたアウトプットではない固定資産の売却

②公立大学法人

5ステップを適用する例	5ステップを適用しない例
<ul style="list-style-type: none"> ・検定料収益 ・附属病院収益 ・財産貸付料収入（リース取引除く） ・入場料収入 ・版權料・特許料収入 ・手数料収入 	<ul style="list-style-type: none"> ・運営費交付金収益 ・授業料収益 ・入学金収益 ・受託研究収益 ・共同研究収益 ・受託事業等収益 ・寄附金収益 ・施設費収益

	<ul style="list-style-type: none"> ・補助金等収益 ・財源措置予定額収益 ・引当金戻入益 ・科学研究費助成事業その他の補助金に係る間接経費相当額 ・公立大学法人の通常の業務活動により生じたアウトプットではない固定資産の売却
--	---

3 地方独立行政法人の収益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取引は、5ステップの適用対象としないことができる。

Q 8 4 - 3 注解 6 8 第 2 項に取引価格の定義が示されているが、税込方式及び税抜方式それぞれにおける取引価格の算出方法はどのように行えばよいか。

A

税抜方式を採用している地方独立行政法人においては、サービス等の顧客への移転と交換に地方独立行政法人が権利を得ると見込む対価の額から消費税等を除いた額を取引価格とする。一方、税込方式を採用している地方独立行政法人においては、消費税等を含めた額を取引価格とする。なお、消費税等の会計処理については、Q 7 8 - 7 参照。

Q 8 4 - 4 履行義務が一定の期間にわたり充足される又は一時点で充足されるというのは、どのような要件により判断するのか。

A

- 1 会計基準第 8 4 に従い、地方独立行政法人は約束したサービス等（顧客との契約の対象となるサービス等について、Q 8 4 - 4 において「資産」という。）を顧客に移転することにより履行義務を充足した時に又は充足するにつれて、収益を認識する。資産が移転するのは、顧客が当該資産に対する支配を獲得した時又は獲得するにつれてである。
- 2 契約における取引開始日に、A 3 及び A 4 に従って、識別された履行義務のそれぞれが、一定の期間にわたり充足されるものか又は一時点で充足されるものかを判定する。
- 3 次の(1)から(3)までの要件のいずれかを満たす場合、資産に対する支配を顧客に一定の期間にわたり移転することにより、一定の期間にわたり履行義務を充足し収益を認識する。一定の期間にわたり充足される履行義務については、履行義務の充足に係る進捗度を見積もり、当該進捗度に基づき収益を一定の期間にわたり認識する。
 - (1) 地方独立行政法人が顧客との契約における義務を履行するにつれて、顧客が便益を享受すること
 - (2) 地方独立行政法人が顧客との契約における義務を履行することにより、資産が生じる又は資産の価値が増加し、当該資産が生じる又は当該資産の価値が増加するにつれて、顧客が当該資産を支配すること
 - (3) 次の要件のいずれも満たすこと
 - ① 地方独立行政法人が顧客との契約における義務を履行することにより、別の用途に転用することができない資産が生じること

② 地方独立行政法人が顧客との契約における義務の履行を完了した部分について、対価を収受する強制力のある権利を有していること

- 4 A 3 (1)から(3)までの要件のいずれも満たさず、履行義務が一定の期間にわたり充足されるものではない場合には、一時点で充足される履行義務として、資産に対する支配を顧客に移転することにより当該履行義務が充足される時に、収益を認識する。

Q 8 4 - 5 企業会計基準適用指針第 30 号「収益認識に関する会計基準の適用指針」（最終改正令和 3 年 3 月 26 日 企業会計基準委員会）第 80 項には「契約において合意された仕様に従っていることにより財又はサービスに対する支配が顧客に移転されたことを客観的に判断できる場合には、顧客の検収は、形式的なものであり、顧客による財又はサービスに対する支配の時点に関する判断に影響を与えない」とあるが、公立大学法人以外の地方独立行政法人ではどのような場合が考えられるか。

A

例えば、受託研究において、研究期間終了後に成果物報告書の提出が求められる場合があるが、研究の遂行自体が主な目的である契約にあつては、研究期間満了により履行義務が充足するものもある、と考えられる。

Q 8 4 - 6 契約資産、契約負債及び顧客との契約から生じた債権の具体例は何か。

A

- 1 例えば、複数のサービス（サービス A 及びサービス B）を提供し、サービス A を提供し、サービス A の提供に対する支払はサービス B の提供を条件とすると契約で定められている場合、地方独立行政法人は、サービス A とサービス B の両方が顧客に移転されるまで、対価に対する無条件の権利（顧客との契約から生じた債権）を有さない。この場合、サービス A に関する履行義務を充足した際に契約資産を認識し、サービス B に関する履行義務を充足した際に顧客との契約から生じた債権を認識する。その際、サービス A に関する契約資産は顧客との契約から生じた債権に振り替える。
- 2 例えば、公立大学法人以外の地方独立行政法人においては、受託研究契約において履行義務を充足する前に顧客から研究費の概算払を受けたとき等に、契約負債を認識する。

Q 8 4 - 7 注解 6 8 第 3 項に「契約資産、契約負債又は顧客との契約から生じた債権は、適切な科目をもって貸借対照表に表示する。」とあるが、具体的にどのように表示すればよいか。

A

- 1 契約資産は、例えば、契約資産、受託研究未収金（公立大学法人以外の地方独立行政法人に限る。）として表示する。契約負債は、例えば、契約負債、前受金として表示する。顧客との契約から生じた債権は、例えば、受取手形、売掛金、未収金として表示する。
- 2 顧客との契約に基づくサービスの提供等の対価として当該顧客から支払を受ける権利のうち、当該顧客に対する法的な請求権を有するものを「売掛金」以外の

勘定科目に整理している場合（Q9-1の回答参照）、当該「売掛金」以外の勘定科目は「契約資産」ではなく、「顧客との契約から生じた債権」として整理されることに留意が必要である。

- 3 契約資産と顧客との契約から生じた債権のそれぞれについて、貸借対照表に他の資産と区分して表示しない場合には、それぞれの残高を注記する。また、契約負債を貸借対照表において他の負債と区分して表示しない場合には、契約負債の残高を注記する。
- 4 例えば、公立大学法人以外の地方独立行政法人においては、受託研究の進行途上において計上される未収額（契約資産）と委託者に対する法的な請求権として計上される未収額（顧客との契約から生じた債権）を同じ「未収金」として表示する場合、契約資産と顧客との契約から生じた債権のそれぞれの残高を注記することになる。

Q84-8 地方独立行政法人が契約負債を「前受金」として表示する場合、顧客との契約から生じたものとそうでないものが混在することになると思われるが、契約負債の残高の注記は必要か。

A

契約負債と他の負債を合算して「前受金」として貸借対照表において表示している場合には、契約負債を他の負債と区分して貸借対照表に表示していないため、契約負債の残高を注記する。

Q84-9 「契約資産」がほとんどないために、重要性から「顧客との契約から生じた債権」と区分せず合算表示した場合であっても、契約資産と顧客との契約から生じた債権のそれぞれの残高の注記は必要なのか。また、「契約負債」がほとんどないために、貸借対照表において他の負債と区分していない場合に残高の注記は必要なのか。

A

重要性が乏しい契約資産について、貸借対照表に他の資産と区分して表示しない場合に、それぞれの残高を注記しないことができる。また、重要性が乏しい契約負債について、貸借対照表に他の負債と区分して表示しない場合に、契約負債を注記しないことができる。

Q84-10 収益認識の適用に伴う会計方針の変更の影響額については、どのような取扱いとなるのか。

A

- 1 地方独立行政法人においては、法第40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。
- 2 したがって、収益認識適用初年度の期首より前に新たな会計方針を適用した場合の適用初年度の影響額を、当事業年度の財務諸表において認識し、当該事業年度開始時点から新たな会計方針を適用することができる取扱いとすることが適当である。
- 3 A2において、収益認識適用初年度の期首より前までに従前の取扱いに従ってほとんど全ての収益の額を認識した契約に、新たな会計方針を適用しないことが

できる。

Q84-11 公立大学法人において、自己収入で計上された原価と運営費交付金の原価をどのように振り分けるのか。例えば、運営費交付金と業務との対応関係を明らかにすることが困難な場合、地方独立行政法人が次のような収入・支出を行った場合、会計処理はどうなるのか。また、附属病院収入について、特に留意すべき取扱いには何があるか。

[ケース1]

収入	運営費交付金	500	
	自己収入	300	
支出	給与等	600	
	固定資産購入	200	(耐用年数5年、残存価額ゼロ)

[ケース2]

収入	運営費交付金	500	
	自己収入	400	
支出	給与等	600	
	固定資産購入	200	(耐用年数5年、残存価額ゼロ)

[ケース3]

収入	運営費交付金	500	
	自己収入	250	
支出	給与等	600	
	固定資産購入	200	(耐用年数5年、残存価額ゼロ)

A

1 いずれのケースにおいても、共通する処理は以下のとおり。なお、ここでは、資産購入、自己収入、給与等の取引は現金によって行われたものと仮定する。

(借方)			(貸方)	
資産	200	/	現金	200
現金	XXX	/	〇〇収入	XXX
人件費	YYY	/	現金	YYY

また、取得後における当該資産の減価償却の処理も共通であるが、当該資産が会計基準第87第1項の適用をうけるか否かにより処理が異なる。ここでは、会計基準第87第1項の適用を受けないとすると、

減価償却費	40	/	減価償却累計額	40
-------	----	---	---------	----

の処理が基本的に毎年度行われる。以下ではこの減価償却の処理は省略する。

2 ここでのポイントは、受け入れた運営費交付金を収益化する額はいくらになるかという点である。設問では、取得資産が運営費交付金より支出されたと合理的に特定できるかどうかについての記述がないので、まずここで処理が異なる。すなわち、合理的に特定できる場合は、その額を固定資産取得財源として先に充当することになる。

3 なお、附属病院における診療行為に係る償却資産を取得した場合については、むしろ、その取得額の一定部分については、附属病院収入を充てるべきであると考えられることから、一定の割合をもって、附属病院収入と運営費交付金とに振り分けることとする。

4 いずれの場合においても、受け入れる運営費交付金の額を超えた収益化はできないことに注意する必要がある。(Q79-2参照)

5 以下、設問に沿って整理すれば以下のとおり。

① 当該資産が運営費交付金より支出されたと合理的に特定できる場合

[ケース1]

現金	500	/	運営費交付金債務	500
資産	200	/	現金	200
現金	300	/	〇〇収入	300
人件費	600	/	現金	600
運営費交付金債務	200	/	運営費交付金収益	200
運営費交付金債務	300(※)	/	運営費交付金収益	300

※ この場合、「運営費交付金債務残高」は300(=500-200)であり、自己収入は300であるから、費用額の600のうち、運営費交付金から支出されたとみなされる額は、

$$600 \times 300 / (300 + 300) = 300$$

が運営費交付金債務から運営費交付金収益に振り替えられる額である。

[ケース2]

現金	500	/	運営費交付金債務	500
資産	200	/	現金	200
現金	400	/	〇〇収入	400
人件費	600	/	現金	600
運営費交付金債務	200	/	運営費交付金収益	200
運営費交付金債務	257(※)	/	運営費交付金収益	257

※ 同様に、 $600 \times 300 / (300 + 400) = 257$

[ケース3]

現金	500	/	運営費交付金債務	500
資産	200	/	現金	200
現金	250	/	〇〇収入	250
人件費	600	/	現金	600
運営費交付金債務	200	/	運営費交付金収益	200
運営費交付金債務	300(※)	/	運営費交付金収益	300

※ この場合は、

$$600 \times 300 / (300 + 250) = 327$$

であるが、合計527となり、運営費交付金の受入額を超えてしまうため、限度である300を収益化する。

② 当該資産が運営費交付金から支出されたと合理的に特定できない場合

[ケース1]

現金	500	/	運営費交付金債務	500
資産	200	/	現金	200
現金	300	/	〇〇収入	300
人件費	600	/	現金	600

運営費交付金債務 125 (※)	／	運営費交付金収益	125
運営費交付金債務 375 (※※)	／	運営費交付金収益	375

※ 取得した固定資産に係る額 200のうち、その財源が運営費交付金に帰するものとして求められる「相当とする額」は、
 $200 \times 500 / (500 + 300) = 125$ である。

※※ 費用額の 600のうち、運営費交付金から支出されたとみなされる額は、 $600 \times 500 / (500 + 300) = 375$ である。

[ケース 2]

現金	500	／	運営費交付金債務	500
資産	200	／	現金	200
現金	400	／	〇〇収入	400
人件費	600	／	現金	600
運営費交付金債務 111 (※)	／		運営費交付金収益	111
運営費交付金債務 333 (※※)	／		運営費交付金収益	333

※ 同様に、 $200 \times 500 / (500 + 400) = 111$

※※ 同様に、 $600 \times 500 / (500 + 400) = 333$

[ケース 3]

現金	500	／	運営費交付金債務	500
資産	200	／	現金	200
現金	250	／	〇〇収入	250
人件費	600	／	現金	600
運営費交付金債務 133 (※)	／		運営費交付金収益	133
運営費交付金債務 367 (※※)	／		運営費交付金収益	367

※ 同様に、 $200 \times 500 / (500 + 250) = 133$

※※ この場合、同様の計算を行えば、
 $600 \times 500 / (500 + 250) = 400$
を収益化したいところであるが、これに 133 を足すと 533 となり、運営費交付金の受入額を超えてしまうので、限度である合計 500 を収益化することとなる。

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、当該地方独立行政法人の財務構造等を勘案して設立団体の長が、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地方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、設立団体の長が、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、設立団体の規則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）と地方公共団体出資金（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（一）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 5 純資産の表示項目）

A

- 1 地方独立行政法人が地方公共団体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、またその同額が地方公共団体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）。
- 2 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 5 5 第 2 項及び第 8 7 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。

Q 8 7—3 取得後償却終了以前の途中の段階で、会計基準第 8 7 **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 8 7 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 8 7 による減価償却の会計処理は、運営費交付金に依存する地方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 6 9 では会計基準第 8 7 のルールが適用される資産の特定を資産の取得時まで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

は設立団体の長により法人の外部から行われることを想定しているため、設立団体の長がこのような指定の解除又は追加を行うためには、別途設立団体の規則の規定の整備を行う必要がある。

Q 8 7 - 4 公立大学法人以外の地方独立行政法人においては、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「地方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、A 1 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（Q 2 0 - 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、地方独立行政法人の業務運営に関して住民等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、設立団体の規則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。

Q 8 8—1 公立大学法人においては、会計基準第 8 8 第 3 項について、会計基準第 1 7 第 2 項の規定により賞与引当金を計上しない場合には、「賞与引当相当額」を貸借対照表に注記し、「賞与引当増加相当額」を損益計算書に注記しているが、「賞与引当相当額」と「賞与引当増加相当額」との違いは何か。

A

- 1 貸借対照表に注記する「賞与引当相当額」は、期末時点における引当金を計上していない賞与相当額（賞与の支給見込額のうち、当事業年度に帰属する額）をいい、損益計算書に注記する「賞与引当増加相当額」は、当事業年度末における「賞与引当相当額」から、前事業年度末における「賞与引当相当額」を差し引いたものをいう。
- 2 したがって、「賞与引当増加相当額」はマイナスとなることもあるが、その場合においても、表示科目は「賞与引当増加相当額」として、マイナス表示するものとする。
- 3 なお、令和 4 事業年度においては、前年度においても、同様の処理がとられていたと仮定し計算するものとする。

Q 8 8—2 会計基準第 8 8 「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 8 8 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 7 9 第 8 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

Q88-3 会計基準第88「賞与引当金に係る会計処理」について、令和4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 Q88-2に示した会計処理について、令和4年8月改訂の会計基準が適用される初年度である令和4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>

令和4事業年度の6月に支給される賞与270の支給対象期間は令和3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引当金繰入（臨時損失）	180	賞与引当金(*1)	180
------------------------	-----	-----------	-----

賞与引当金見返	180	賞与引当金見返に係る収益（臨時利益）	180
---------	-----	--------------------	-----

(*1) 令和4事業年度6月支給見込額270 ÷ 6か月（支給対象期間令和3年12月～翌年5月）× 4か月（令和3年12月～令和4年3月）= 180

Q 8 9 - 1 公立大学法人以外の地方独立行政法人においては、会計基準第 8 9 「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 8 9 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 7 9 第 8 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等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 8 9 第 5 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等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 公立大学法人以外の地方独立行政法人においては、会計基準第 8 9

「退職給付に係る会計処理」について、令和 4 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、令和 4 年 8 月改訂の会計基準が適用さ

れる初年度である令和4事業年度においては、令和4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>

令和4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
-----------	-----	--------------------------	-----

Q89-3 会計基準第89第5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とあるが、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、当該地方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36 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。

Q89-4 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（同会計基準第37項）が、地方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

地方独立行政法人においては、地方独立行政法人法第40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29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29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 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 6 第 5 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。令和 4 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 5 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。

Q 8 9 - 6 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退職給付の増加相当額は、公立大学法人においては、「資本剰余金を減額したコスト等」の対象となるのか。また、その場合、表示区分はどのようになるのか。

A

1 退職給付引当金の計上が必要な場合の計上額は、公立大学法人の給与規則等において定められている退職給付支給基準等を基に算定することとなるが、「会計基準第 8 9 退職給付に係る会計処理」による場合や、国又は地方公共団体との人事交流により、国又は地方公共団体を退職後、引き続いて特定の公立大学法人の職員となる者のうち、当該法人での勤務期間終了後、従前勤務していた国又は地方公共団体に復帰することが予定される職員等、退職給付の支給にかかる在職期間の通算規定を定めている等の理由で、公立大学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 このように、退職給付引当金の計上を要しない出向職員退職給与は、当該職員が復帰後退職する際に公立大学法人での勤務期間分を含め、出向元の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、資本剰余金を減額したコスト等として認識する必要がある。「資本剰余金を減額したコスト等」の注記における表示区分については、退職給付引当増加相当額とし、国又は地方公共団体からの出向職員に係るものであることを併せて注記することとする。

なお、他の地方独立行政法人や公立大学法人との人事交流による退職出向職員に係る退職給与は、出向元において地方公共団体からの財源で負担される場合には、「資本剰余金を減額したコスト等」に含めるべきとも考えられるが、地方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（Q78-15参照）を踏まえ、含めないこととする。

- 3 なお、国又は地方公共団体を退職せずに派遣される出向職員等についても、退職給付の対象とならないため、1のとおり退職給付引当金の計上は要しないこととなり、2に記載のとおり、資本剰余金を減額したコスト等として認識する必要がある。

Q90-1 公立大学法人においては、債券を額面金額と異なる金額で発行した場合の会計処理はどうなるのか。

A

- 1 債券を額面金額と異なる金額で発行した場合、当該債券の額面金額は「公立大学法人債」として、額面金額と収入金額との差額は「債券発行差額」として負債の部に計上する。債券発行差額は、債券を割引発行した場合にはマイナス残高として表示され、債券を打歩発行（額面金額よりも高い金額で発行）した場合にはプラス残高として表示される。
- 2 なお、「公立大学法人債」と「債券発行差額」とは、公立大学法人においては、企業会計において一科目として計上される債務を情報開示に資するよう二つの科目に区分したものであるから、貸借対照表上、両科目は列記し、ワン・イヤー・ルールの適用により「公立大学法人債」が流動負債に振り替わった場合には、同時に対応する「債券発行差額」も流動負債に振り替えることとする。

Q90-2 公立大学法人においては、債券発行差額を償却する会計処理はどうなるのか。

A

債券発行差額は、每期一定の方法で償却し、償却額を支払利息に加減する必要がある。

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89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、設立団体の長が当該地方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 設立団体の長においては、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、設立団体の長による特定の手續等については、会計基準第87が適用される資産の特定の手續に準ずることが適当と考えられる。

Q91-2 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91による特定の除去費用等とせずに、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（運営費交付金収益の計上基準として費用進行基準を採用している場合とする。）。

A

- 1 運営費交付金は、通常、地方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62第1項に示されているところであるが、業務と交付金との対応関係が示されない場合には、運営費交付金債務は業務のための支出額を限度として収益化するものとされており、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地方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。

Q91-3 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 地方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、公立大学法人以外の地方独立行政法人においてはその他行政コストに計上、公立大学法人においては資本剰余金を減額することとなる。
- 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日に設備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) 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(設備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 $1,000 / (1.03)^5 = 86$

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 $863 \times 3.0\% = 26$

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) 設備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 $(863 + 26) \times 3.0\% = 27$

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) 設備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 $(863 + 26 + 27) \times 3.0\% = 27$

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) 設備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 28 / 資産除去債務(*8) 28
(利息費用相当額)

(*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

減価償却相当累計額 2,173 / 減価償却累計額 2,173
(減価償却相当額) (*9)

(*9) 設備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 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 $(863+26+27+27+28) \times 3.0\%$
=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 2,171 / 減価償却累計額 2,171
(減価償却相当額) (*11)

(*11) 設備Aの減価償却費 $10,000/5$ 年 + 除去費用資産計上額 $863-173 \times 4$
=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、公立大学法人以外の地方独立行政法人においては、注解70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(設備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

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

Q94-1 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、積立金の設立団体等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94)。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94)。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、法第40条第3項の規定に従い、設立団体等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 (X1年度)

積立金期末残高 25,000 目的積立金期末残高 950

前期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 (X2年度)

当期利益 500 目的積立金当期取崩額 1,000

設立団体等納付額 19,950 次期中期目標期間繰越額 6,500

○ X2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	当期末処分利益	<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	利益処分額	
	積立金	<u>800</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	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	-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		

設立団体等納付金、次期中期目標期間繰越積立金の処理

積立金	26,450	未払設立団体等納付金	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	—	—	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			—
設立団体等納付金の納付				-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	75,000

Q95—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地方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ため、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（Q67—1参照）。

Q95—2 目的積立金を中期計画等に定める「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

目的積立金を基に「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87第1項による会計処理が行われることになる。

Q95—3 前中期目標等期間繰越積立金を使用する際の会計処理はどうか。

A

前中期目標等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等において、その使途が定められているはずであるため、その使途に照らして目的積立金の会計処理（会計基準第95）と同様の処理が行われることになる。

Q96-1 出資等に係る不要財産の出資等団体への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になるのか。

A

地方独立行政法人が法第42条の2の規定により出資等に係る不要財産の出資等団体への納付を行った場合において、当該出資等に係る不要財産が出資等団体からの出資に係るものであるときは、当該地方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設立団体の長が定める金額を減少することとなる。

以下、出資等に係る不要財産の出資等団体への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出資等団体への納付額及び③地方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設立団体の長が定める金額は、それぞれ以下のとおりとする。

納付方法・①売却金額		②出資等団体への納付額等	③地方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設立団体の長が定める金額	
			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	100

(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 20 / 減価償却累計額 20
(減価償却相当額)

(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
	出資等団体納付金	20			
	(臨時損失)				
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	20	/	減価償却累計額	20
	(減価償却相当額)				
イ	120で売却された場合(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	40
				(除売却差額相当額)	
	除売却差額相当累計額	20		減価償却相当累計額	40
(返納時)	資本金	100	/	現金	120
	資本剰余金(出資等団体納付差額)	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	20			
	(除売却差額相当額)				
	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	20
				(除売却差額相当額)	
(返納時)	資本金	100	/	現金	120
	資本剰余金(出資等団体納付差額)	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(減価差益)	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	20	／	減価償却累計額	20
	(減価償却相当額)		／		
(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
	出資等団体納付金	20			
	(臨時損失)				

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	20	／	減価償却累計額	20
	(減価償却相当額)		／		

イ 120で売却された場合(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	40
			／	(除売却差額相当額)	
	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(出資等団体納付差額)	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	20			

		(除売却差額相当額)		
	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	20
			(除売却差額相当額)	
(返納時)	資本金	100	現金	120
	資本剰余金(出資等	20		
	団体納付差額)			
	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)	資本金	60	現金	60

Q96-2 取得時において資本剰余金として計上された資産を出資等に係る不要財産として出資等団体へ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

地方独立行政法人が出資等団体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、地方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96第2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出資等に係る不要財産として出資等団体へ納付した場合は、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出資等に係る不要財産として出資等団体へ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の資産をその後に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出資等団体への納付額については、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	20	/	減価償却累計額 20
	(減価償却相当額)			
(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
	出資等団体納付金	20		(臨時損失)
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	20	/	減価償却累計額 20
	(減価償却相当額)			
イ	120で売却された場合(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 40
				(除売却差額相当額)
	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(出資等団体納付差額)	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	20		
	(除売却差額相当額)			
	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

		0	/		
				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)	10	/	現金	120
		0			
	資本剰余金(出資等団体納付差額)	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

Q96-3 公立大学法人以外の地方独立行政法人においては、取得時において資産見返負債が計上された資産を出資等に係る不要財産として出資等団体へ納付した場合の会計処理はどのようなになるのか。

A

地方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等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出資等に係る不要財産として出資等団体へ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、中期計画等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の資産をその後に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出資等団体への納付額については、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)	出資等団体納付金(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)	出資等団体納付金(臨時損失)	100	/	土地	100
-------	----------------	-----	---	----	-----

時損失)			
資産見返運営費交付金	100	/	資産見返運営費交付金戻入

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)	出資等団体納付金(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)	出資等団体納付金(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
			/	<u>固定資産売却益</u>	<u>20</u>
	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)	出資等団体納付金(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)	出資等団体納付金(臨時損失)	60	/	現金	60

Q96-4 出資等団体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出資等に係る不要財産として出資等団体へ納付した場合の会計処理はどのようになるのか。

A

地方独立行政法人が法第42条の2の規定により出資等に係る不要財産に係る出資等団体への納付を行った場合において、当該出資等に係る不要財産が出資等

団体からの出資に係るものであるときは、当該地方独立行政法人は、当該地方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設立団体の長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

出資等団体から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、出資等に係る不要財産として償還期限前に出資等団体へ納付した場合とする。

当該債券については、法第42条の2の規定に基づく出資等に係る不要財産の出資等団体への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出資等団体への納付額等及び③地方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設立団体の長が定める金額は、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）。

納付方法・①売却金額		②出資等団体への納付額等	③地方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設立団体の長が定める金額
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出資等団体へ納付した場合

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
	出資等団体納付金 (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	5	/		

	(臨時損失)			
(返納時)	資本金	100	現金	95
		5	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出資等団体へ納付した場合

X年度

(年度末)	有価証券	100	投資有価証券	100
	其他有価証券 評価差額金	10	有価証券	10

① 現物納付した場合

X + 1年度

(売却時)	有価証券	10	其他有価証券 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

(年度末)	有価証券	10	其他有価証券 評価差額金	10
-------	------	----	-----------------	----

イ 105で売却された場合(現金取引とする。)

(売却時)	現金	105	有価証券 有価証券売却益 (臨時利益)	100 5
(返納時)	資本金 出資等団体納付金 (臨時損失)	100 5	有価証券	100

ロ 95で売却した場合(現金取引とする。)

(売却時)	現金 有価証券売却損 (臨時損失)	95 5	有価証券	100
(返納時)	資本金	100	有価証券 資本剰余金(減資差益)	95 5

Q96-5 出資等に係る不要財産に係る譲渡取引と当該出資等に係る不要財産の出資等団体への納付が年度を跨った場合には、出資等に係る不要財産の出資等団体への納付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

出資等に係る不要財産の出資等団体への納付に係る注記は、地方独立行政法人が出資等に係る不要財産に係る譲渡取引を行った年度及び実際に当該出資等に係る不要財産の出資等団体への納付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、出資等団体への納付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。

Q 9 6 - 6 出資等に係る不要財産を譲渡し、この譲渡収入の範囲内で出資等団体へ納付する場合において、法第42条の2第3項ただし書に規定する設立団体の長の認可があった場合の会計処理はどのようなになるのか。

A

法第42条の2第3項ただし書においては、出資等に係る不要財産の譲渡により生じた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出資等団体に納付しないことについて設立団体の長の認可を受けた場合においては、当該認可額については出資等団体に納付することを要しないとされている。

以下、出資等に係る不要財産について出資等団体へ納付する場合で、法第42条の2第3項ただし書により簿価超過額のうち一部の金額を出資等団体へ納付しないことについて設立団体の長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

出資等団体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、その収入をもって出資等団体へ納付した場合で、簿価超過額の一部の金額については出資等団体へ納付しないことについて設立団体の長の認可がある場合とする。

なお、①売却金額、②法第42条の2第3項ただし書により設立団体の長が認可した金額、③出資等団体への納付額及び④地方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設立団体の長が定める金額は、それぞれ以下のとおりとする。

①売却金額	②法第42条の2第3項ただし書により設立団体の長が認可した金額	③出資等団体への納付額 (①-②)	④地方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設立団体の長が定める金額
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
	除売却差額相当累計額	20	／	固定資産売却益	20
(返納時)	資本金	100	／	減価償却相当累計額	20
	出資等団体納付金 (臨時損失)	5	／	現金	105

Q 9 6 - 7 出資等に係る不要財産の譲渡収入を2以上の出資等団体へ納付する場

合の会計処理はどのようになるのか。

A

地方独立行政法人が法第42条の2の規定により出資等に係る不要財産に係る出資等団体への納付を行った場合において、当該出資等に係る不要財産が2以上の出資等団体からの出資に係るものであるときは、取得時の出資等割合を基礎に出資等団体への納付額を算定する。

以下、事例に則して説明する。

前提条件

A出資等団体から60、B出資等団体から40の金銭出資を受けて資産を取得し、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、②A出資等団体に係る出資等割合及び納付額、③B出資等団体に係る出資等割合及び納付額並びに④地方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設立団体の長が定める金額は、それぞれ以下のとおりとする。

①売却金額	②A出資等団体		③B出資等団体		④地方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設立団体の長が定める金額
	出資等割合	納付額	出資等割合	納付額	
120で売却	0.6 (=60/100)	72	0.4 (=40/100)	48	100
60で売却	0.6 (=60/100)	36	0.4 (=40/100)	24	60

※A出資等団体（又はB出資等団体）に係る出資等割合

$$= \frac{\text{不要財産の取得の日における帳簿価額のうち、B出資等団体（又はB出資等団体）からの出資又は支出の額に相当する額}}{\text{不要財産の取得の日における帳簿価額のうち、全ての出資等団体からの出資又は支出の額に相当する額}}$$

(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 固定資産売却益 40

(A出資等団体返納時) 資本金 60 / 現金 72
 出資等団体納付金(臨時損失) 12

(B出資等団体返納時) 資本金 40 / 現金 48
 出資等団体納付金(臨時損失) 8

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			
(A出資等団 体返納時)	資本金	36	/	現金	36
(B出資等団 体返納時)	資本金	24	/	現金	24
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	20	/	減価償却累計額	20
	(減価償却相当額)				
イ 120で売却された場合(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	40
				(除売却差額相当額)	
	除売却差額相当累 計額	20		減価償却相当累計額	20
(A出資等団 体返納時)	資本金	60	/	現金	72
	資本剰余金(出資 等団体納付差額)	12			
(B出資等団 体返納時)	資本金	40	/	現金	48
	資本剰余金(出資 等団体納付差額)	8			
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	20			
	(除売却差額相当額)				
	除売却差額相当累計額	20		減価償却相当累計額	20
(A出資等団 体返納時)	資本金	36	/	現金	36
(B出資等団 体返納時)	資本金	24	/	現金	24
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)	
(A出資等団 体返納時)	資本金	60	/	現金	72
	資本剰余金(出資 等団体納付差額)	12			
(B出資等団 体返納時)	資本金	40	/	現金	48
	資本剰余金(出資 等団体納付差額)	8			
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)				

(A出資等団 体返納時)	資本金	36 / 現金	36
(B出資等団 体返納時)	資本金	24 / 現金	24

Q96-8 取得後に資本的支出があった出資等に係る不要財産について、譲渡収入を2以上の出資等団体へ納付する場合の会計処理はどのようになるのか。

A

地方独立行政法人が法第42条の2の規定により出資等に係る不要財産に係る出資等団体への納付を行った場合において、当該出資等に係る不要財産が2以上の出資等団体からの出資に係るものであり、当該財産の取得後に資本的支出があるときは、資本的支出を行った時点における出資等割合を基礎に出資等団体への納付額を算定する。

以下、事例に則して説明する。

前提条件

A出資等団体からの金銭出資を受けて取得した償却資産（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B出資等団体から20の金銭出資を受けて資本的支出を行い、さらに1年後に売却して納付した場合とする。また、資本的支出による当該償却資産の耐用年数の延長はないものとする。

なお、①売却金額、②A出資等団体に係る出資等割合及び納付額、③B出資等団体に係る出資等割合及び納付額、並びに④地方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設立団体の長が定める金額は、それぞれ以下のとおりとする。

①売却金額	②A出資等団体		②B出資等団体		③地方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設立団体の長が定める金額
	出資等割合	納付額	出資等割合	納付額	
140で売却	0.8 (=80/100)	112	0.2 (=20/100)	28	120
60で売却	0.8 (=80/100)	48	0.2 (=20/100)	12	60

※A出資等団体に係る出資等割合

$$= \frac{\text{資本的支出があった日における不要財産の帳簿価額のうち、A出資等団体からの出資又は支出の額に相当する額}}{\text{資本的支出があった日における不要財産の帳簿価額のうち、全ての出資等団体からの出資又は支出の額に相当する額}}$$

=0.8 (80 ÷ (100 - 減価償却費 20 + 資本的支出 20))

B出資等団体に係る出資等割合

$$\frac{\text{資本的支出があった日における不要財産の帳簿価額のうち、}}$$

$$= \frac{\text{B出資等団体からの出資又は支出の額に相当する額}}{\text{資本的支出があった日における不要財産の帳簿価額のうち、
全ての出資等団体からの出資又は支出の額に相当する額}}$$

=0.2 (20 ÷ (100 - 減価償却費 20 + 資本的支出 20))

(A出資等団 体出資時)	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)					
(1年目の減 価償却)	減価償却費	20	/	減価償却累計額	20
(B出資等団 体出資時)	現金	20	/	資本金	20

(資本的支出 時)	資産	20	/	現金	20
(2年目の減 価償却)	減価償却費	25	/	減価償却累計額	25

※A出資等団体からの金銭出資を受けて取得した償却資産
取得価額 100 ÷ 5年 = 20

B出資等団体からの金銭出資を受けて取得した償却資産
取得価額 20 ÷ 4年 = 5 (耐用年数の延長がない前提)
計 25

イ 140で売却した場合(現金取引とする)

(売却時)	現金	140	/	資産	120
	減価償却累計額	45		固定資産売却益	65
(A出資等団 体返納時)	資本金	100	/	現金	112
	出資等団体納付金 (臨時損失)	12			
(B出資等団 体返納時)	資本金	20	/	現金	28
	出資等団体納付金 (臨時損失)	8			

ロ 60で売却した場合(現金取引とする)

(売却時)	現金	60	/	資産	120
	減価償却累計額	45			
	固定資産売却損	15			
(A出資等団 体返納時)	資本金	48	/	現金	48
(B出資等団 体返納時)	資本金	12	/	現金	12

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
(B出資等団 体出資時)	現金	20	/	資本金	20
(資本的支出時)	資産	20	/	現金	20

(2年目の減価償却) 減価償却相当累計額 25 / 減価償却累計額 25
(減価償却相当額)

イ 140で売却された場合(現金取引とする)

(売却時) 現金 140 / 資産 120
減価償却累計額 45 / 除売却差額相当累計額 45
(除売却差額相当額)

除売却差額相当累計額 20 減価償却相当累計額 20

(A出資等団 資本金 100 / 現金 112
体返納時) 資本剰余金(出資等団 12

体納付差額)

(B出資等団 資本金 20 / 現金 28
体返納時) 資本剰余金(出資等団 8

体納付差額)

ロ 60で売却した場合(現金取引とする)

(売却時) 現金 60 / 資産 120
減価償却累計額 45 /

除売却差額相当累計額 15
(除売却差額相当額)

除売却差額相当累計額 20 減価償却相当累計額 20

(A出資等団 資本金 48 / 現金 48
体返納時)

(B出資等団 資本金 12 / 現金 12
体返納時)

Q96-9 注解72で求められている出資等に係る不要財産の出資等団体への納付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	出資等団体への納付の方法				
⑥	譲渡収入の額				
⑦	控除費用				
⑧	出資等団体への納付の額	出資等団体への払戻額			
	納付年月日	納付年月日			
⑨	減資額				
⑩	備考				

Q97-1 出資等に係る不要財産を譲渡し、この譲渡収入の範囲内で出資等団体

へ納付する場合において、当該譲渡取引が設立団体の長により必要なものとして指定された場合の出資等団体への納付に伴う資本金の減少の会計処理はどのようなものか。

A

地方独立行政法人が法第42条の2の規定により出資等に係る不要財産として出資等団体に納付した場合において、設立団体の長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、出資等に係る不要財産の出資等団体への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出資等団体への納付額及び③地方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設立団体の長が定める金額は、それぞれ以下のとおりとする。

①売却金額	②出資等団体への納付額	③地方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設立団体の長が定める金額	
		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	40
	(損益外除売却差額相当額)			(除売却差額相当額)	
(返納時)	資本金	100	/	現金	120
	資本剰余金(出資等団体納付金)	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	20			
	(除売却差額相当額)				
(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	20	減価償却累計額	20
	(減価償却相当額)			
イ 120で売却された場合(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	40
			(除売却差額相当額)	
	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(出資等団 体納付差額)	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	20		
	(除売却差額相当額)			
	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	20
			(除売却差額相当額)	
(返納時)	資本金	100	現金	120
	資本剰余金(出資等 団体納付差額)	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	40
			(除売却差額相当額)	
(返納時)	資本金	100	現金	120
	資本剰余金(出資等 団体納付差額)	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	20			
	(除売却差額相当額)				
(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	20	/	減価償却累計額	20
	(減価償却相当額)				
イ 120で売却された場合(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	40
				(除売却差額相当額)	
(返納時)	資本金	100	/	現金	120
	資本剰余金(出資等	20	/		
	団体納付差額)				
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	20			
	(除売却差額相当額)				
	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	20
				(除売却差額相当額)	
(返納時)	資本金	100	/	現金	120
	資本剰余金(出資等	20			
	団体納付差額)				
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)	資本金	60	/	現金	60

Q97-2 取得時に資本剰余金として計上された資産を出資等に係る不要財産として出資等団体へ納付した場合において、当該出資等に係る不要財産の譲渡取引が設立団体の長により必要なものとして指定された場合の出資等団体への納付に伴う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

会計基準第97第1項の規定により、取得時に資本剰余金として計上された資産を、地方独立行政法人が法第42条の2の規定により出資等に係る不要財産として出資等団体に納付した場合において、設立団体の長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出資等に係る不要財産として出資等団体へ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出資等団体への納付額については、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	40	
					(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(出資等団体納付差額)	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	20				
					(除売却差額相当額)		
	(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	20	/	減価償却累計額	20	
		(減価償却相当額)					
イ	120で売却された場合(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	40	
					(除売却差額相当額)		
		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(出資等団体納付差額)	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	20				
					(除売却差額相当額)		
		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(出資等 団体納付差額)	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

Q97-3 出資等団体からの金銭出資により取得した満期保有目的債券を出資等に係る不要財産として売却して出資等団体へ納付した場合において、設立団体の長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なものか。

A

地方独立行政法人が法第42条の2の規定により出資等に係る不要財産として出資等団体に納付した場合において、設立団体の長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

設立団体から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、出資等に係る不要財産として償還期限前に売却し、売却収入を出資等団体に納付した場合とする。

当該債券については、法第42条の2に基づく出資等に係る不要財産の出資等団体への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出資等団体への納付額及び③地方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設立団体の長が定める金額は、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)。

① 売却額	② 出資等団体への給付	③ 地方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設立団体の長が定める金額
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出資等団体へ納付した場合
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
減価償却累計額 20 / 除売却差額相当累計額 5
(除売却差額相当額)

(返納時) 資本金 100 / 現金 105
資本剰余金(出資等 5
団体納付差額)

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 5
(除売却差額相当額)

(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出資等団体へ納付した場合
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 10 / 有価証券 10
評価差額金

X+1年度

(年度初) 有価証券 10 / その他有価証券 10
評価差額金

イ 105で売却された場合(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 5
(除売却差額相当額)

(返納時) 資本金 100 / 現金 105
資本剰余金(出資等 5
団体納付差額)

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 5
(除売却差額相当額)

(返納時) 資本金 100 / 現金 95
資本剰余金(減資差益) 5

Q97-4 出資等に係る不要財産を譲渡し、この譲渡収入の範囲内で出資等団体へ納付する場合において、設立団体の長が出資等団体への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

地方独立行政法人が法第42条の2の規定により出資等に係る不要財産として

出資等団体に納付した場合において、設立団体の長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

出資等団体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年後に出資等に係る不要財産として売却し、その収入をもって出資等団体納付した場合（当該譲渡取引は設立団体の長の指定を受けている）において、当該納付に際し控除対象となる費用10について設立団体の長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出資等団体への納付額及び④地方独立行政法人のうち当該納付に係る部分として設立団体の長が定める金額は、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 出資等団体への納付額	④ 地方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設立団体の長が定める金額
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で売却された場合(現金取引とする。)

(売却時)	現金	120	／	資産	100
				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(出資等団体納付差額)	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

Q 9 7 - 5 出資等に係る不要財産に係る出資等団体への納付に関し、その出資等に係る不要財産を売却した年度と出資等団体への納付をする年度が異なる場合の会計処理はどのようになるのか。

A

資本金の減額の処理は、実際の出資等団体への納付時に行うことになるが、出資等団体への納付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、遅滞なく出資等団体に納付することが求められており（法第42条の2第2項）、その時点より出資等団体への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出資等団体納付額が確定しているようであれば、出資等団体への納付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97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月上旬に設立団体の長より出資等団体へ納付すべき金額120の通知を受けた例とする。なお、地方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設立団体の長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)	出資等団体納付金	20	/	出資等団体納付未払金	20
				(臨時損失)	

< X + 1年度 >

(返納時)	資本金	100	/	現金	120
	出資等団体納付未払金	20			

第13章 区分経理の会計処理

Q 9 8 - 1 勘定間を職員が異動したことにより、退職給付債務及び年金資産を取り崩し又は計上する場合において、当該取崩額又は計上額は退職給付費用に加減算することとしてよいか。また、退職給付費用から減算した場合において、当該勘定の退職給付費用がマイナスの金額となる場合があるが、このような場合どのように処理するのが適切か。

A

職員の勘定間の異動によって生じた退職給付債務及び年金資産の増減額は退職

給付費用に加減算する。その結果、特定の勘定で退職給付費用がマイナスとなった場合には、当該勘定において、退職給付費用のマイナス金額で処理する。

Q 1 0 3—1 設立団体が二以上である地方独立行政法人が設立団体ごとに区分して経理する場合は、具体的にどのように行うこととなるのか。

A

- 1 設立団体が二以上である地方独立行政法人が設立団体ごとに区分して経理する場合は、設立団体ごとの勘定別財務諸表を作成する方法と、設立団体単位の財務諸表をセグメント情報として開示する方法が考えられる。
- 2 設立団体ごとの勘定別財務諸表を作成する方法による場合には、法第 123 条第 2 項に基づき、設立団体が協議し、各設立団体は、当該方法による旨を規則で定められなければならない。
当該方法による場合の会計処理としては、申請等関係事務処理法人の区分経理の会計処理に準じ、法人単位財務諸表及び設立団体ごとの勘定別財務諸表を作成することとなる。
- 3 設立団体ごとの財務諸表をセグメント情報として開示する方法による場合には、各設立団体の規則にその旨を定める必要はなく、また、勘定別財務諸表にも該当しないこととなる。
なお、公立大学法人以外の地方独立行政法人において、当該セグメント情報が「中期目標等における一定の事業等のまとめりごとの区分に基づくセグメント情報」と整合的でないと考えられる場合には、注解 3 9 第 3 項に規定されている追加的なセグメント情報として整理する。
また、公立大学法人において、当該セグメント情報が既存のセグメント情報と整合的でない場合、追加的なセグメント情報として開示する必要がある。

第 1 4 章 設立団体の数の変更に伴う会計処理

Q 1 0 4—1 会計基準第 1 0 4 が定める注記事項は、具体的にどのように行うのか。

A

以下の記載例を参考に注記を行う。

【記載例】

(1) 加入した設立団体の概要

- ① 加入設立団体の名称
加入設立団体の名称 ○○市
- ② 加入した主な理由
×××のため。
- ③ 加入日
平成 30 年 10 月 1 日

(2) 設立団体の増加により受け入れた資産及び負債の内訳と金額、資本金額

固定資産	×××	百万円
流動資産	×××	百万円
資産合計	×××	百万円
固定負債	×××	百万円
流動負債	×××	百万円
負債合計	×××	百万円
資本金	×××	百万円
純資産合計	×××	百万円

Q104-2 設立団体の数の変更に伴う措置により受け入れた加入設立団体の資金残高については、キャッシュ・フロー計算書上どのように表示するのか。

(関連項目：第68 表示区分)

A

設立団体の数の変更により受け入れた加入設立団体の資金残高については、「資金期首残高」に加算する形式で「設立団体の数の変更に伴う措置による資金の増加額」を、以下のとおり独立表示する。

VI 資金期首残高	×××
VII 設立団体の数の変更に伴う措置による資金の増加額	×××
VIII 資金期末残高	×××

Q104-3 注解50「重要な非資金取引について」において注記が求められている「設立団体の数の変更に伴う措置により承継した資産、負債及び資本金並びにその主な内訳」は、具体的にどのように記載するのか。

(関連項目：第71 注記事項)

A

以下のように「設立団体の数の変更に伴う措置により承継した資産及び負債の額並びにその主な内訳」を記載する。

【記載例】

(キャッシュ・フロー計算書関係)

重要な非資金取引の内容

設立団体の数の変更に伴う措置

当事業年度に設立団体に加入したB団体より承継した資産及び負債の主な内訳は次のとおりです。また、設立団体の数の変更に伴う措置により増加した資本金は×××百万円です。

設立団体の数の変更に伴う措置により承継した資産及び負債の額並びにその主な内訳

固定資産	×××	百万円
流動資産	×××	百万円
資産合計	×××	百万円
固定負債	×××	百万円
流動負債	×××	百万円
負債合計	×××	百万円

Q104-4 設立団体の数の変更に伴う措置による資産、負債及び資本金の計上額について、附属明細書上どのように記載するのか。

(関連項目：第77 附属明細書)

A

附属明細書の当期増加額に設立団体の数の変更に伴う措置による計上額を記載するとともに、必要に応じて増加理由等を記載する。

Q105-1 設立団体の数の変更に伴う具体的な会計処理例はどのようなものか。

A

以下に、具体的な事例に則して、説明を加える。

前提条件

B市（以下「加入設立団体B」という。）は平成30年4月1日付けでA地方独立行政法人（設立団体はA県）に設立団体として加入した。

なお、加入直前日（平成30年3月31日）のA地方独立行政法人の貸借対照表は、次のとおりである。

固定資産	1,500	固定負債	300
流動資産	500	流動負債	200
		負債合計	500
		資本金	1,000
		資本剰余金	300
		利益剰余金	200
		純資産合計	1,500
資産合計	2,000	負債純資産合計	2,000

(A地方独立行政法人における加入時の仕訳) 平成30年4月1日

法第66条の2第3項の規定により、加入設立団体Bより承継される資産及び負債を加入日現在における時価を基準として加入設立団体Bが評価した価額を基礎として計上し、その差額については資本金に計上する。

固定資産	900	／	固定負債	200
流動資産	100	／	流動負債	100
			資本金	700

この結果、平成30年4月1日時点における設立団体の数の増加後のA地方独立行政法人の貸借対照表は、次のようになる。

固定資産	2,400	固定負債	500
流動資産	600	流動負債	300
		負債合計	800
		資本金	1,700

		資本剰余金	300
		利益剰余金	200
		純資産合計	2,200
資産合計	3,000	負債純資産合計	3,000

Q106-1 会計基準第106が定める注記事項は、具体的にどのように行うのか。

A

以下の記載例を参考に注記を行う。ただし、会計基準第105により出資等に係る不要財産の納付を行った場合には、これに加え、注解72に準じて注記を行うことに留意する。

【記載例】

脱退した設立団体の概要

- ① 脱退設立団体の名称
脱退設立団体の名称 ○○市
- ② 脱退した主な理由
×××のため。
- ③ 脱退日
平成30年10月1日

Q107-1 会計基準第107が定める重要な後発事象等の注記は、具体的にどのように行うのか。

A

貸借対照表日後、監査報告書日までの間に設立団体の数の変更に係る定款の変更の効力が生じた場合、貸借対照表日後、監査報告書日までの間に設立団体の数の変更に係る法第8条第2項の議決が行われた場合、又は当事業年度中に設立団体の数の変更に係る法第8条第2項の議決が行われたが、貸借対照表日までに当該定款の変更の効力が生じていない場合、以下の記載例を参考に注記を行う。なお、当該記載例は、会計基準第104に準じた注記であり、会計基準第106に準じた注記を行う場合、適宜必要な修正を加えるものとする。

【記載例】 (1) 貸借対照表日後、監査報告書日までの間に設立団体の数の変更に係る定款の変更の効力が生じた場合
(重要な後発事象)

設立団体の数の増加による○○市の設立団体への加入

平成31年2月28日に、○○市の設立団体への加入に係る地方独立行政法人法第8条第2項の議決が行われ、平成31年5月1日付で○○市が設立団体に加入する定款の効力が生じました。

【加入した設立団体の概要】

- ① 加入設立団体の名称
加入設立団体の名称 ○○市
- ② 加入の主な理由

×××のため。

- ③ 加入日
平成 31 年 5 月 1 日

【記載例】(2) 貸借対照表日後、監査報告書日までの間に設立団体の数の変更に係る法第 8 条第 2 項の議決が行われた場合
(重要な後発事象)

設立団体の数の増加による〇〇市の設立団体への加入

平成 31 年 4 月 30 日に、〇〇市の設立団体への加入に係る地方独立行政法人法第 8 条第 2 項の議決が行われました。

なお、平成 31 年 7 月 1 日に定款の効力が生じ、〇〇市が設立団体に加入する予定です。

【加入した設立団体の概要】

- ① 加入設立団体の名称
加入設立団体の名称 〇〇市
- ② 加入の主な理由
×××のため。
- ③ 加入日
平成 31 年 7 月 1 日 (予定)

【記載例】(3) 当事業年度中に設立団体の数の変更に係る法第 8 条第 2 項の議決が行われたが、貸借対照表日までに当該定款の変更の効力が生じていない場合
(重要な後発事象等)

設立団体の数の増加による〇〇市の設立団体への加入

平成 31 年 2 月 28 日に、〇〇市の設立団体への加入に係る地方独立行政法人法第 8 条第 2 項の議決が行われました。

なお、平成 31 年 7 月 1 日に定款の効力が生じ、〇〇市が設立団体に加入する予定です。

【加入した設立団体の概要】

- ① 加入設立団体の名称
加入設立団体の名称 〇〇市
- ② 加入の主な理由
×××のため。
- ③ 加入日
平成 31 年 7 月 1 日 (予定)

第 15 章 連結財務諸表

Q109-1 「注解 80 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

困、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。

Q 1 0 9 - 2 法第 2 1 条第 2 項に基づく出資事業において、特定大学技術移転事業を実施する者が消費税の会計処理に関して税抜方式を採用している場合、重要性の原則を適用して、それぞれの個別財務諸表を税込方式に修正しないで連結することは許容されるか。

A

注解 8 0 に規定するとおり、連結のための個別財務諸表の修正に関して重要性の乏しいものについては、本来の会計処理によらないで合理的な範囲で簡便な方法によることも認められる。消費税の会計処理については、その重要性は乏しいと考えられるため、それぞれの個別財務諸表を税込方式に修正しないで連結することは許容される。

Q 1 1 0 - 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はあるか。

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。地方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 3 1 第 2 項(3)参照）による評価がなされるためである。

Q 1 1 0 - 2 特定関連会社がなく、関連公益法人が該当ある場合、会計基準第 1 3 0 による開示は必要となるのか。

A

注解 8 8 において、公的な会計主体である地方独立行政法人は関連公益法人等との関係を開示し説明する責任を有していると規定している。このため特定関連会社がなく連結財務諸表を作成していない場合には、個別財務諸表の附属明細書として開示することが求められる。

Q 1 1 2—1 地方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（Q 7 8—7 参照）、連結又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、地方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 1 2 節地方独立行政法人固有の会計処理」に定めるものを除き、原則として地方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 1 1 2 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、地方独立行政法人固有の会計処理に該当するため、地方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 2—2 会計処理の原則及び手続で公立大学法人及び関係会社との間で特に異なるものがあるときは、その概要を注記することとされているが、地方独立行政法人法第 2 1 条第 2 項に基づく出資事業における特定大学技術移転事業を実施する者を連結している場合において、重要性の観点から消費税の会計処理や固定資産の減価償却方法について注記しないことは許容されるか。

A

消費税の会計処理や固定資産の減価償却方法については、重要性が乏しいと考えられることから、その内容を注記しないこととする。

Q 1 2 1—1 地方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 1 1 2 の会計処理の統一と矛盾しないのか。

A

注解 7 に記載のとおり、地方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、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。すなわち地方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、地方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。

Q130-1 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。

Q130-2 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 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 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=C+D	F			G	H=F-C	I	J=H+I	K=E+J

Q130-3 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無いが、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。

Q131-1 会計基準第131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「事業収入に占める取引の額が

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月末までに設立団体の長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等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）を援用して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「事業収入に占める地方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損益計算書によるものとする。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、地方独立行政法人の決算の設立団体の長への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地方独立行政法人との取引額は地方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。

Q131-2 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131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131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財源計算書等の財務諸表における事業収入を指す。

第16章 合併に関する会計処理

Q135-1 地方独立行政法人の合併に関する基本的な考え方は、どのようなものか。

A

- 1 地方独立行政法人の会計については、原則として企業会計原則によることとされている（法第33条）一方で、公共的な性格を有し、利益の獲得を目的とせず、独立採算制を前提としないなどの地方独立行政法人の特殊性も考慮して、地方独立行政法人会計基準が定められている。このため、地方独立行政法人の合併

に関する会計処理についても、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準である企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」（最終改正平成31年1月16日 企業会計基準委員会）を基礎とし、これに地方独立行政法人の特殊性を考慮して修正を加えるアプローチを採用している。

- 2 企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」においては、一方の企業による他の企業の「支配」（ある企業の活動から便益を享受するために、その企業の財務及び経営方針を左右する能力を有していること）の獲得の有無を基準として、合併を「取得」、「共同支配企業の形成」、「共通支配下の取引」に以下のように分類した上で、各々の会計処理を定めている。

合併の種類	定義	会計処理
取得	ある企業が他の企業に対する支配を獲得すること	パーチェス法（被取得企業から受け入れる資産負債の取得原価を、対価として交付する現金及び株式等の時価とする方法）
共同支配企業の形成	複数の独立した企業が契約等に基づき共同支配企業（複数の独立した企業により共同で支配される企業）を形成すること	簿価引継処理（合併の前後で帳簿価額を同一とする方法）
共通支配下の取引	合併当時企業の全てが、合併の前後で同一の株主により最終的に支配され、かつ、その支配が一時的でない場合の合併	簿価引継処理（合併の前後で帳簿価額を同一とする方法）

- 3 企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」における「支配」の有無は、具体的には合併に伴う対価の種類や、議決権比率の大きさ、取締役会等の構成などがその判断基準とされているが、地方独立行政法人においては、合併に伴う対価の交付を前提としていないことや議決権概念が存在しないこと等の特殊性を有することから、「設立団体としての地位」を有するか否かを「支配」の判断基準として採用することとした。

これは、地方独立行政法人においては、法人運営に係る重要事項（中期目標等の設定、理事長の任命、重要財産の処分における認可など）は設立団体が決定することとなっているため、「設立団体としての地位」を有することが、他の地方独立行政法人を「支配」していることを意味していると考えられるためである。

「支配」概念を「設立団体としての地位」を有することと整理した結果、地方独立行政法人においては、「設立団体としての地位」に断絶がある合併を「取得」、「設立団体としての地位」に断絶がない合併を「設立関係の継続」に以下のように分類した上で、企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」に準じ、各々の会計処理を行うこととした。

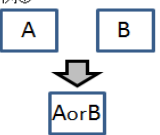
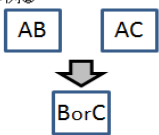
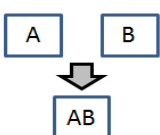
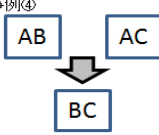
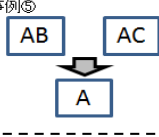
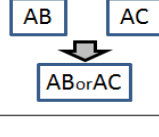
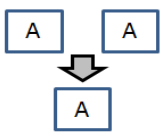
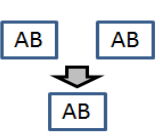
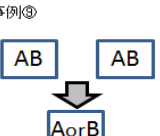
合併の種類	定義	会計処理
-------	----	------

取得	合併後法人の設立団体以外の地方公共団体のみによって設立された地方独立行政法人を合併前法人に含む（設立団体としての地位に断絶がある）合併	パーチェス法（被取得法人から受け入れた資産及び負債の時価を取得原価とする方法）
設立関係の継続	合併後法人の設立団体の一又は二以上によって設立された地方独立行政法人のみを合併前法人とする（設立団体としての地位に断絶がない）合併	簿価引継処理（合併の前後で帳簿価額を同一とする方法）

Q135-2 合併の類型区分は、具体的にどのように行われるのか。

A

「取得」、「設立関係の継続」の主なパターンは以下のとおりである。また、特に想定される事例について説明を加える。

類型		設立団体が異なる法人同士の合併		設立団体が同じ法人同士の合併	
		A + B	AB + AC	A + A	AB + AB
設立団体の地位に断絶があるケース	取得	事例① 	事例② 		
		事例③ 	事例④  事例⑤  事例⑥ 	事例⑦ 	事例⑧  事例⑨ 
設立団体の地位に断絶がないケース	設立関係の継続				

(注) A, B, Cは設立団体を指す。

【取得】

事例①：設立団体が異なる地方独立行政法人の合併で、いずれかの合併前法人の設立団体の全てが、合併後法人の出資団体となるケースである。合併後法人について、A地方公共団体が設立団体となり、B地方公共団体が出資団体となる場合には、B地方公共団体が設立団体であった合併前法人について設立団体の地位に断絶が発生するため、A地方公共団体が設立団体であった合併前法人によるB地方公共団体が設立団体であった合併前法人の取得となる。また、合併後法人について、B地方公共団体が設立団体となり、A地方公共団体が出資団体となる場合には、B地方公共団体が設立していた合併前法人について設立団体の地位に断絶が発生するため、B地方公共団体が設立していた合併前法人によるA地方公共団体が設立していた合併前法人の取得となる。

【設立関係の継続】

事例③：設立団体が異なる地方独立行政法人の合併で、それぞれの合併前法人の設立団体が、合併後法人の設立団体となるケースである。A地方公共団体が設立団体である合併前法人及びB地方公共団体が設立団体である合併前法人のいずれにおいても設立団体の地位に断絶が発生しないため、設立関係の継続となる。

事例⑦、⑧：合併前法人の設立団体と合併後法人の設立団体が同一となる合併であるため、設立関係の継続となる。

事例⑨：設立団体が同じである共同設立形態の地方独立行政法人の合併であり、合併前法人の設立団体の一部のみが、合併後法人の設立団体となるケースである。合併前法人のいずれにおいても、設立団体の地位に断絶が発生しないため（合併前法人のA設立団体ないしB設立団体は、引き続き合併後法人の設立団体となる）、設立関係の継続となる。

Q 1 3 5 - 3 設立団体が異なる地方独立行政法人の合併で、それぞれの合併前法人の設立団体の一部のみが、合併後法人の設立団体となるケース（Q 1 3 5 - 2の事例④、⑤、⑥）においては、出資団体となる地方公共団体に帰属する部分を「取得」とみなすことはしないのか。

A

企業会計においては、合併前企業の株主の中に、合併後企業において重要な役割を担わない者が含まれている場合には、承継される資産・負債のうち、当該株主の持分に相当する部分についてはパーチェス法を適用することとされている。地方独立行政法人の合併においては、合併前法人の設立団体の一部のみが、合併後法人の設立団体となるQ 1 3 5 - 2の事例④、⑤、⑥のケースがこの例に相当する。このため、このような場合において承継される資産・負債の一部をパーチェス法で処理する必要があるかどうか問題となる。

この点、地方独立行政法人制度においては、株式会社における持分に相当する概念はなく（例えば、設立団体が2以上ある地方独立行政法人について、出資額の多寡により設立団体間で権限行使等において差が生じることはない。）、出資団体となる地方公共団体の持分相当額を算定することはできない。また、合併前法人の一部の設立団体による支配が合併後法人においても継続している以上、設立団体の地位に断絶が発生しているとはいえない。したがって、この場合においても、設立団体の地位に断絶がないとして設立関係の継続に該当することとしている。

Q 1 3 6 - 1 地方独立行政法人における取得の会計処理は、企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」と同様であるか。

A

1 企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」では、取得の会計処理は以下の手順で行うこととされている。

- 1) 取得原価の算定（取得の対価となる財の時価で算定した額を取得原価とする）
- 2) 取得原価の配分（取得原価を被取得企業から受け入れた資産及び負債の時価を基礎として配分する）
- 3) のれんの確定（取得原価が被取得企業から受け入れた資産及び負債に配分さ

れた純額を上回る場合には、その超過額をのれんとして、下回る場合には、その不足額を負ののれんとして会計処理する)

地方独立行政法人の合併は対価の支払を前提とするものではないため、取得価額の算定が問題となるが、地方独立行政法人の合併では、法第109条及び第113条により、合併消滅法人と当該合併消滅法人に出資している地方公共団体との出資関係は合併後の法人に承継されると解されていることから、取得とされた地方独立行政法人の合併の会計処理については、企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」における支払対価が取得企業の株式である場合の合併の扱いに準じて整理することとした。

企業会計基準適用指針第10号「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」（最終改正平成31年1月16日 企業会計基準委員会）では、支払対価が取得企業の株式である場合、

- 1) 取得企業の株式に市場価格がある場合には、企業結合日における株価に交付株式数を乗じた額
- 2) 1) がない場合において、取得企業の株式に合理的に算定された価額を得られるときは、企業結合日における当該価額に交付株式数を乗じた額
- 3) 2) が得られない場合において、被取得企業の株式に合理的に算定された価額があるときは、企業結合日における当該価額に交付株式数を乗じた額
- 4) 3) が得られない場合には、被取得企業から受け入れた資産及び負債の企業結合日の時価を基礎とした正味の評価額

を取得原価とすることとされているが、地方独立行政法人の出資金自体には、株式の概念を前提とした「市場価格に基づく価額」及び「合理的に算定された価額」は存在しないため、地方独立行政法人の合併においては、4) に準じて扱うものと整理した。この結果、地方独立行政法人の合併においては、のれんは発生しないこととなる。

2 次に、増加資本の会計処理をどのように行うかが問題となる。

企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」では、企業結合の対価として取得企業が新株を発行した場合には、増加資本を払込資本（資本金又は資本剰余金）の増加として会計処理するとされていることから、地方独立行政法人の合併においても、被取得法人から受け入れた資産及び負債の時価の差額を資本取引として、全て資本金又は資本剰余金として処理することも考えられる。しかしながら、法第119条第6項及び第120条第6項により、合併消滅法人の最終年度の利益及び損失の処理については合併後法人が行うこととされていることから、利益剰余金については、合併消滅法人の最終年度の利益及び損失の処理を適切に行うために、合併後法人に移転直前に付されていた適正な帳簿価額で引き継ぐこととすることが適当である。また、法第109条及び第113条により、合併消滅法人と当該合併消滅法人に出資している地方公共団体との出資関係は合併後法人に承継されると解されているため、資本金及び資本剰余金についても移転直前に付されていた適正な帳簿価額で引き継ぐこととなる。

なお、被取得法人より移転する資産及び負債の時価と移転直前に付されていた適正な帳簿価額との差額は、資本取引として整理することが適当であるため、これを資本剰余金として整理することとした。

Q136-2 取得の会計処理において、被取得法人から移転する資産及び負債を

時価で計上することとされているが、具体的にどのような価額で計上するのか。

A

地方独立行政法人法では、移行型地方独立行政法人の成立の際に、現に設立団体が有する権利及び義務のうち政令で定めるところにより設立団体の長が定めるものを当該移行型地方独立行政法人が承継する場合、承継される権利に係る財産の価額は、移行型地方独立行政法人の成立の日における時価を基準として設立団体が評価した価額とするとされている（法第66条の2第3項）。

取得とされた合併における被取得法人の資産及び負債の時価評価については、法令の定めはないが、移行型地方独立行政法人の設立の際の資産及び負債の時価評価と同様の方法によることが適当である。

Q136-3 「取得」とされた合併において、吸収合併消滅法人の最終事業年度の会計処理は、時価に基づく必要があるか。

A

「設立関係の継続」の場合、吸収合併消滅法人は消滅するものの、会計上は設立関係が継続しているため、吸収合併消滅法人は、最終事業年度に資産及び負債の適正な帳簿価額を算定し、その額が吸収合併存続法人に引き継がれることになる。

これに対して、「取得」の場合、吸収合併消滅法人は、会計上清算されたとみなせるため、吸収合併消滅法人の最終事業年度の財務諸表は、時価に基づくことが考えられる。しかしながら、実務における費用対効果を勘案して、吸収合併消滅法人の最終事業年度の財務諸表は、吸収合併消滅法人が継続すると仮定した場合の適正な帳簿価額によることとする。

Q136-4 「取得」とされた合併の具体的な会計処理例はどのようなものか。

A

以下に、具体的な事例に則して、説明を加える。

前提条件

A地方独立行政法人（設立団体はA県）はB地方独立行政法人（設立団体B市）を平成27年4月1日付けで吸収合併した。吸収合併存続法人であるA地方独立行政法人の設立団体は、A県となる。

以上より、A地方独立行政法人とB地方独立行政法人の吸収合併は、「取得」に該当する。

なお、合併直前日（平成27年3月31日）のA地方独立行政法人及びB地方独立行政法人の貸借対照表は、それぞれ次のとおりである。

A地方独立行政法人貸借対照表			
固定資産	1,500	固定負債	300
流動資産	500	流動負債	200
		負債合計	500
		資本金	1,000
		資本剰余金	300
		利益剰余金	200

		純資産合計	1,500
資産合計	2,000	負債純資産合計	2,000

B 地方独立行政法人貸借対照表			
固定資産	900	固定負債	200
流動資産	100	流動負債	100
		負債合計	300
		資本金	500
		資本剰余金	100
		利益剰余金	100
		純資産合計	700
資産合計	1,000	負債純資産合計	1,000

(A 地方独立行政法人における合併仕訳) 平成 27 年 4 月 1 日

会計基準第 136 第 1 項に従い、A 地方独立行政法人は、消滅法人である B 地方独立行政法人の純資産の内訳項目（資本金、資本剰余金、利益剰余金）、資産及び負債を移転直前に付されていた適正な帳簿価額で引き継ぐ。

固定資産	900	固定負債	200
流動資産	100	流動負債	100
		資本金	500
		資本剰余金	100
		利益剰余金	100

その後、会計基準第 136 第 2 項に従い、被取得法人より移転された資産及び負債を時価で評価し、評価差額については資本剰余金を増減する。

なお、B 被取得法人より移転する資産及び負債の時価評価額及び評価差額は、それぞれ次のとおりである。

項目	帳簿価額	時価	差額
固定資産	900	2,000	1,100
流動資産	100	600	500
固定負債	(200)	(300)	(100)
流動負債	(100)	(200)	(100)
評価差額	—	—	1,400

(A 地方独立行政法人における時価評価時の仕訳) 平成 27 年 4 月 1 日

固定資産	1,100	固定負債	100
流動資産	500	流動負債	100
		資本剰余金(合併による評価差額)	1,400

この結果、平成 27 年 4 月 1 日時点における合併後の A 地方独立行政法人の貸借対照表は、次のようになる。

A 地方独立行政法人貸借対照表	
-----------------	--

固定資産	3,500	固定負債	600
流動資産	1,100	流動負債	400
		負債合計	1,000
		資本金	1,500
		資本剰余金	1,800
		利益剰余金	300
		純資産合計	3,600
資産合計	4,600	負債純資産合計	4,600

Q136-5 合併により受け入れた吸収合併消滅法人の資金残高については、キャッシュ・フロー計算書上どのように表示するのか。

(関連項目：第68 表示区分)

A

合併により受け入れた吸収合併消滅法人の資金残高については、「資金期首残高」に加算する形式で「合併に伴う資金の増加額」を、以下のとおり独立表示する。

なお、これは「取得」に該当する吸収合併及び「設立関係の継続」に該当する吸収合併に適用され、新設合併については、資金期首残高に含めて表示することとなる。

VI 資金期首残高	×××
VII 合併に伴う資金の増加額	×××
VIII 資金期末残高	×××

Q136-6 注解50「重要な非資金取引について」において注記が求められている「合併により承継した資産、負債及び純資産の額並びにその主な内訳」は、具体的にどのように記載するのか。

(関連項目：第71 注記事項)

A

「取得」に該当する吸収合併又は「設立関係の継続」に該当する吸収合併の場合、以下のように「合併により承継した資産、負債及び純資産の額並びにその主な内訳」を記載する。

【記載例】

(キャッシュ・フロー計算書関係)

重要な非資金取引の内容

② 合併

当事業年度に合併した A 地方独立行政法人より承継した資産及び負債の主な内訳は次のとおりである。また、合併により増加した資本金、資本剰余金及び利益剰余金は、それぞれ×××百万円、×××百万円及び×××百万円である。

(単位：百万円)

合併により承継した資産及び負債

固定資産 ×××
流動資産 ×××
資産合計 ×××
固定負債×××
流動負債 ×××
負債合計 ×××

Q 1 3 6 - 7 合併による資産、負債及び純資産の受入額について、附属明細書上どのように記載するのか。

(関連項目：第 7 7 附属明細書)

A

- 1 「取得」又は「設立関係の継続」に該当する新設合併においては、附属明細書の期首残高に合併による受入額を記載する。
- 2 「取得」又は「設立関係の継続」に該当する吸収合併においては、附属明細書の当期増加額に合併による受入額を記載するとともに、必要に応じて増加理由等を記載する。

Q 1 3 6 - 8 吸収合併の場合、吸収合併存続法人と吸収合併消滅法人の会計処理方法を統一する必要があるか。

(関連項目：第 7 8 注記)

A

- 1 吸収合併存続法人と吸収合併消滅法人との間で会計処理方法に違いがある場合には、同一の環境下で行われた同一の性質の取引等については会計処理方法の変更に準じて、適切と考えられる方法に統一する。会計処理方法の統一は、監査・保証実務委員会実務指針第 5 6 号「親子会社間の会計処理の統一に関する監査上の取扱い」（最終改正平成 2 6 年 1 月 1 4 日 日本公認会計士協会）に準じて行う。

なお、退職給付引当金に係る会計基準変更時差異の費用処理年数が吸収合併存続法人と吸収合併消滅法人の間で異なっても、当該差異は「同一の環境下で行われた同一の性質の取引等」には該当せず、会計処理方法の統一は求められないと解される。

したがって、合併後においても各合併前法人が採用していた費用処理年数をそのまま引き継ぐものとする。

- 2 会計処理方法の統一のための会計処理の変更は、原則として、法人合併日に、吸収合併存続法人（合併後法人）が行う。

会計処理方法の統一は、吸収合併存続法人又は吸収合併消滅法人が合併計画の中で法人合併日前に行うことも正当な理由に基づく会計方針の変更として認められる。

また、複数の会計処理方法を統一する必要がある場合には、原則として、同一の事業年度に行うこととする。同一の事業年度に会計処理方法を統一できない場合には、その旨及び理由を開示する。

- 3 固定資産の残存価額及び耐用年数については、合併後に取得したものについては統一する必要があるが、合併前に取得したものについては、実務における費用対効果を勘案して、従前の方法を引き続き採用することも許容されるが、この場

合には、その旨を注記するものとする。

Q 1 3 6 - 9 取得とされた合併を行った場合、被取得法人が保有していた特定の償却資産の特定手続は再度必要となるのか。

(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

会計基準第 8 7 第 1 項の特定の償却資産は、地方独立行政法人の財務構造等を勘案して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設立団体の長が個別に資産を特定しているものである。取得とされた合併を行い、特定の償却資産を承継した場合には、合併後法人の設立団体の長が法人合併日までに償却資産の特定を行い、会計基準第 8 7 第 1 項が適用される償却資産の範囲を明確にすることが適当である。

なお、会計基準第 9 1 の資産除去債務に係る特定の除去費用等についても、同様の取り扱いとすることが適当である。

Q 1 3 6 - 1 0 取得関連費用（外部者に対して支払う特定の報酬・手数料等）は、いつの時点での費用となるのか。

A

地方独立行政法人の合併を行うかどうかについての判断を行うのは設立団体であるため、取得関連費用は設立団体の支出として処理されることが想定される。ただし、運営費交付金等により地方独立行政法人が支出する場合には、発生年度の費用として処理することとなる。

Q 1 3 7 - 1 会計基準第 1 3 7 が定める取得とされた合併に係る注記事項は、具体的にどのように行うのか。

A

以下の記載例を参考に注記を行う。なお、新設合併においては、(3)の記載は不要である。

【記載例】

(合併関係)

取得による合併

(1) 合併の概要

① 被取得法人の名称及び事業の内容

被取得法人の名称 地方独立行政法人〇〇〇

事業の内容 ×××事業

② 被取得法人の設立団体の名称 〇〇市

③ 合併を行った主な理由

×××のため。

④ 法人合併日

平成 2 6 年 7 月 1 日

⑤ 合併の法的形式

地方独立行政法人法第 1 0 8 条に基づく吸収合併

⑥ 合併後法人の名称 地方独立行政法人△△△

- ⑦ 合併後法人の設立団体の名称 ○○県
- (2) 財務諸表に含まれている被取得法人の業績の期間
平成26年7月1日から平成27年3月31日まで
- (3) 法人合併日に受け入れた資産、負債及び純資産の額並びにその主な内訳
- | | | |
|-------|-----|-----|
| 固定資産 | ××× | 百万円 |
| 流動資産 | ××× | 百万円 |
| 資産合計 | ××× | 百万円 |
| 固定負債 | ××× | 百万円 |
| 流動負債 | ××× | 百万円 |
| 負債合計 | ××× | 百万円 |
| 資本金 | ××× | 百万円 |
| 資本剰余金 | ××× | 百万円 |
| 利益剰余金 | ××× | 百万円 |
| 純資産合計 | ××× | 百万円 |

Q138-1 「設立関係の継続」とされた合併の具体的な会計処理例はどのようなものか。

A

以下に、具体的な事例に則して、説明を加える。

前提条件

A地方独立行政法人（設立団体はA県）はB地方独立行政法人（設立団体B市）を平成27年4月1日付けで吸収合併した。吸収合併存続法人であるA地方独立行政法人の設立団体は、A県及びB市となる。

以上より、A地方独立行政法人とB地方独立行政法人の吸収合併は、「設立関係の継続」に該当する。

なお、合併直前日（平成27年3月31日）のA地方独立行政法人及びB地方独立行政法人の貸借対照表は、それぞれ次のとおりである。

A地方独立行政法人貸借対照表			
固定資産	1,500	固定負債	300
流動資産	500	流動負債	200
		負債合計	500
		資本金	1,000
		資本剰余金	300
		利益剰余金	200
		純資産合計	1,500
資産合計	2,000	負債純資産合計	2,000

B地方独立行政法人貸借対照表			
固定資産	900	固定負債	200
流動資産	100	流動負債	100
		負債合計	300

		資本金	500
		資本剰余金	100
		利益剰余金	100
		純資産合計	700
資産合計	1,000	負債純資産合計	1,000

(A地方独立行政法人における合併仕訳) 平成27年4月1日

会計基準第138に従い、A地方独立行政法人は、消滅法人であるB地方独立行政法人の純資産の内訳項目(資本金、資本剰余金、利益剰余金)及び資産、負債を移転直前に付されていた適正な帳簿価額で引き継ぐ。

固定資産	900	固定負債	200
流動資産	100	流動負債	100
		資本金	500
		資本剰余金	100
		利益剰余金	100

この結果、平成27年4月1日時点における合併後のA地方独立行政法人の貸借対照表は、次のようになる。

固定資産	2,400	固定負債	500
流動資産	600	流動負債	300
		負債合計	800
		資本金	1,500
		資本剰余金	400
		利益剰余金	300
		純資産合計	2,200
資産合計	3,000	負債純資産合計	3,000

Q139-1 会計基準第139が定める設立関係の継続とされた合併に係る注記事項は、具体的にどのように行うのか。

A

以下の記載例を参考に注記を行う。なお、新設合併においては、(3)の記載は不要である。

【記載例】

(合併関係)

設立関係の継続による合併

(1) 合併の概要

① 消滅法人の名称及び事業の内容

消滅法人の名称 地方独立行政法人〇〇〇

事業の内容 ×××事業

② 消滅法人の設立団体の名称 〇〇市

③ 合併を行った主な理由

×××のため。

- ④ 法人合併日
平成26年7月1日
- ⑤ 合併の法的形式
地方独立行政法人法第108条に基づく吸収合併
- ⑥ 合併後法人の名称 地方独立行政法人△△△
- ⑦ 合併後法人の設立団体の名称 ○○県
- (2) 財務諸表に含まれている消滅法人の業績の期間
平成26年7月1日から平成27年3月31日まで
- (3) 法人合併日に受け入れた資産、負債及び純資産の額並びにその主な内訳
- | | | |
|-------|-----|-----|
| 固定資産 | ××× | 百万円 |
| 流動資産 | ××× | 百万円 |
| 資産合計 | ××× | 百万円 |
| 固定負債 | ××× | 百万円 |
| 流動負債 | ××× | 百万円 |
| 負債合計 | ××× | 百万円 |
| 資本金 | ××× | 百万円 |
| 資本剰余金 | ××× | 百万円 |
| 利益剰余金 | ××× | 百万円 |
| 純資産合計 | ××× | 百万円 |

Q140-1 会計基準第140が定める重要な後発事象等の注記は、具体的にどのような行うのか。

A

貸借対照表日後、監査報告書日までに合併が完了した場合、貸借対照表日後、監査報告書日までに法第108条第1項各号又は第112条第1項各号に掲げる事項が協議により定められた場合、又は当事業年度中に法第108条第1項各号又は第112条第1項各号に掲げる事項が協議により定められたが、貸借対照表日までに合併が完了していない場合には、以下の記載例を参考に注記を行う。

【記載例】 (1) 貸借対照表日後、監査報告書日までに合併が完了した場合
(重要な後発事象)

地方独立行政法人○○○との合併

平成27年1月30日に、地方独立行政法人○○○との合併について、地方独立行政法人法第108条第1項各号に掲げる事項が定められました。その後、平成27年2月28日付で同法第108条第1項の総務大臣（○○県知事）の認可を受け、平成27年5月1日付で地方独立行政法人○○○と合併いたしました。

【合併の概要（設立関係の継続による合併）】

- ① 消滅法人の名称及び事業の内容
消滅法人の名称 地方独立行政法人○○○
事業の内容 ×××事業
- ② 消滅法人の設立団体の名称 ○○市
- ③ 合併を行った主な理由

- ×××のため。
- ④ 法人合併日
平成27年5月1日
 - ⑤ 合併の法的形式
地方独立行政法人法第108条に基づく吸収合併
 - ⑥ 合併後法人の名称 地方独立行政法人△△△
 - ⑦ 合併後法人の設立団体の名称 ○○県

【記載例】(2) 貸借対照表日後、監査報告書日までに法第108条第1項各号又は第112条第1項各号に掲げる事項が協議により定められた場合
(重要な後発事象)

地方独立行政法人○○○との合併

平成27年4月30日に、地方独立行政法人○○○との合併について、地方独立行政法人法第108条第1項各号に掲げる事項が定められました。なお、合併は平成27年10月1日を予定しています。

【合併の概要（取得による合併）】

- ① 被取得法人の名称及び事業の内容
被取得法人の名称 地方独立行政法人○○○
事業の内容 ×××事業
- ② 被取得法人の設立団体の名称 ○○市
- ③ 合併を行う主な理由
×××のため。
- ④ 法人合併日
平成27年10月1日（予定）
- ⑤ 合併の法的形式
地方独立行政法人法第108条に基づく吸収合併
- ⑥ 合併後法人の名称 地方独立行政法人△△△
- ⑦ 合併後法人の設立団体の名称 ○○県

【記載例】(3) 当事業年度中に法第108条第1項各号又は第112条第1項各号に掲げる事項が協議により定められたが、貸借対照表日までに合併が完了していない場合

(重要な後発事象等)

地方独立行政法人○○○との合併

平成27年3月31日に、地方独立行政法人○○○との合併について、地方独立行政法人法第108条第1項各号に掲げる事項が定められました。

なお、平成27年4月30日付で地方独立行政法人法第108条第1項の総務大臣（○○県知事）の認可を受けており、平成27年7月1日に合併を行う予定です。

【合併の概要（設立関係の継続による合併）】

- ① 消滅法人の名称及び事業の内容
消滅法人の名称 地方独立行政法人○○○

事業の内容 ×××事業

② 消滅法人の設立団体の名称 ○○市

③ 合併を行う主な理由

×××のため。

④ 法人合併日

平成27年7月1日（予定）

⑤ 合併の法的形式

地方独立行政法人法第108条に基づく吸収合併

⑥ 合併後法人の名称 地方独立行政法人△△△

⑦ 合併後法人の設立団体の名称 ○○県