

**「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 1 6 年 3 月
(平成 2 3 年 4 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	14
第4章	財務諸表の体系	27
第5章	貸借対照表	30
第6章	損益計算書	31
第7章	キャッシュ・フロー計算書	39
第8章	利益の処分又は損失の処理に関する書類	40
第9章	行政サービス実施コスト計算書	41
第10章	附属明細書及び注記	43
第11章	地方独立行政法人固有の会計処理	56
第12章	連結財務諸表	79

「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依拠した会計処理及び表示によることによいか。

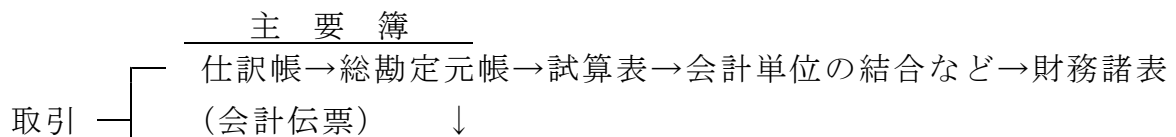
A

- 1 地方独立行政法人の会計は、原則として、企業会計原則によること(法第33条)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。また、地方独立行政法人会計基準は、地方独立行政法人に共通に適用される一般的かつ標準的な基準を示すものであり、この基準に定められていない事項については、一般に公正妥当と認められ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、「金融商品に係る会計基準」、「退職給付に係る会計基準」等の企業会計審議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」、「退職給付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。

Q2—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及び事象について、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(会計基準第2参照)。
- 2 複式簿記における基本的帳簿体系は以下のとおり。



└ 補助簿→ 照合
 { 現金出納帳
 預金出納帳
 各種収益内訳帳
 資産・負債内訳帳

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5において、以下のとおり記載されている。

- ① 取引及び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。基準においても、上記④で述べられるように、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35、注解36参照）、たな卸資産の評価基準及び評価方法（基準30参照）等が挙げられる。

第2章 概念

Q 8—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。そうだとすると、特定の研究開発目的のみに使用され、他の目的に使用できない有形固定資産は研究期間が複数年にわたる場合でも、取得時に費用処理するのか。

(関連項目：第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、企業会計原則に従う(地方独立行政法人会計基準の設定について4参照)こととされているほか、注解8において「研究開発費等に係る会計基準」(平成10年3月13日企業会計審議会)を引用していることから、研究開発費等に係る会計基準に準拠した会計処理を求めているものと考えられる。
- 2 研究開発費等に係る会計基準では、研究開発費は、すべ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」(平成11年9月29日日本公認会計士協会会計制度委員会)参照。)
- 4 また、「特定の研究開発目的」とは、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、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、3年契約で初年度期首に器具備品90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。

(1年目)

受領時

(借) 現金	90	(貸) 前受受託研究費等	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
前受受託研究費等	30	受託研究等収益	30

(2年目)

減価償却時

(借) 受託研究費	30	(貸) 減価償却累計額	30
前受受託研究費等	30	受託研究等収益	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
前受受託研究費等	30	受託研究等収益	30

公立大学法人における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（Q84-1参照）ため、費用発生の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。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。

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

A

- 1 設問のような受託研究は受託収入として収益を獲得することが確実な活動であるため、「研究開発費等に係る会計基準」（平成10年3月13日企業会計審議会）が適用される研究活動には当たらないものと考えられる。
- 2 したがって、受託研究収入によって償却資産を購入した場合には、購入時において当該資産を使用する予定の期間を耐用年数として償却し費用化することになる。

- 3 なお、当該資産が当該研究の終了後に他の研究目的等に使用する予定である場合であっても、当該研究期間を耐用年数とし、残存価額は備忘価額（1円）とする。仮に、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、受託事業等についても同様である。

Q 8—3 固定性配列法としたのはどうか。

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。

Q 9—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、加工若しく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9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るべきものである。

- 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。

Q 13—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「未収入金」、「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入金又は未払金」を「売掛金」「買掛金」という勘定科目で表示している（財務諸表等規則（財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則（昭和38年大蔵省令第59号。）第15条第3号及び第47条第2号参照））。

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入金や未払金について、「××未収入金」「××未払金」などという勘定科目に置き換えて表示されることも広く行われるなど、弾力的な取扱いが認められているところである。

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「未収入金」、「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。

Q 1 3—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、あ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。

Q 1 5—1 償却資産を無償取得した場合の会計処理として、貸方項目に資産見返負債を計上することになるのか。

（関連項目：第26 無償取得資産の評価、第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4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、減価償却相当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、減価償却相当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 会計基準第15では、資産見返負債（中期計画の想定範囲内で、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 寄付金の会計処理）

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預り寄附金として負債に計上するためには、会計基準が規定する負債の定義に合致することが必要であって、受領した寄附金のすべてについて預り寄附金として負債計上できるとするものではない。負債の定義に合致せず、かつ、資本剰余金に計上すべき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の第1項では、「地方独立行政法人の負債とは、過去の取引又は事象に起因する現在の義務であって、その履行が地方独立行政法人に対して、将来、サービスの提供又は経済的便益の減少を生じさせるもの」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、寄付金を受領した時点では預り寄付金として負債に計上すると規定したところである(会計基準第83参照)。(なお、設問の資産見返負債とは、この預り寄附金を負債に計上し得る場合で、かつ、当該寄附金を財源として、会計基準第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 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、中期計画において定めることを想定しているが、中期計画において特定することが客観的に難しいと判断される場合には、寄附金受領後使用するまでに当該寄附金の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 15-3 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のことである。

Q16-1 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) 預り科学研究費補助金等
- (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, 0 0 0 （貸）前受金 1, 0 0 0

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, 0 0 0 （貸）授業料債務 1, 0 0 0

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, 0 0 0 （貸）授業料収益 1, 0 0 0

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) 預り科学研究費補助金等

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 9—1

- (1) 注解 1 2 第 2 項(1)にいう「第 8 5 特定の償却資産の減価に係る会計処理」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 1 2 第 2 項(1)に該当して資本剰余金が計上される場合とは、施設費による償却資産(会計基準第 8 0 施設費の会計処理)を取得した場合となると考えられる。だとすると、注解 1 2 第 2 項(1)で「施設費により非償却資産」と規定し、施設費により手当てされる事例を非償却資産に限定したのは何故か。
- (2) 施設費による償却資産で、「第 8 5 特定の償却資産の減価に係る会計処理」に該当しないことがあるのか。
- (3) 注解 1 2 第 2 項(3)の「固定資産」とは、非償却資産及び償却資産の全てが該当することとなるのか。
- (4) 注解 1 2 第 2 項(5)は、無償取得資産の非償却資産を取得した場合も、該当するものと考えてよいのか。
- (5) 中期計画に定める「剰余金の使途である目的積立金」で「機械・装置」等の償却資産を購入した場合も同様の取扱いとなるのか。(目的積立金で取得した「機械・装置」の減価償却額が損益計算書に反映されないこととなる。)運営費交付金で「機械・装置」などの償却資産を購入した場合は、その金額を別の負債項目である「資産見返運営費交付金」に振り替え減価償却額を取り崩すこととなっているが、それと矛盾することにならないか。それとも目的積立金では、「機械・装置」などの固定資産は購入できないのか。

(関連項目：第 8 5 特定の償却資産の減価に係る会計処理、第 8 0 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、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財産的基礎を構成すると認められる場合には、相当額を資本剰余金として計上することとしている（注解12第1項）。
- 2 注解12第2項(1)は、国からの施設費を財源とする事例において、資本剰余金を計上するのは、非償却資産又は会計基準第85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85特定の償却資産の減価に係る会計処理」を行うとされた償却資産」にもかか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85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85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。
- 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、以下の表のようになる。

取得財源	貸方科目	
	非償却資産の場合	償却資産の場合
出資 (現物出資も含む)	資本金	資本金
施設費	資本剰余金	資本剰余金 (会計基準第85適用の場合)
目的積立金	資本剰余金	資本剰余金
運営費交付金	資本剰余金 (中期計画の想定範囲内)	資産見返
補助金等	資本剰余金	資産見返
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 (中期計画の想定範囲内)	資産見返

取得財源	貸方科目	
	非償却資産の場合	償却資産の場合
使途不特定寄附金	受入時に収益（受贈益）計上	
使途特定寄附財産	資本剰余金	資産見返
使途不特定寄附財産	受入時に収益（受贈益）計上	
自己収入	受入時に収益計上	

6 運営費交付金で償却資産を購入した場合と目的積立金で償却資産を購入した場合の貸方の整理が異なるのは、前者においては、当該資産を購入するかどうかは法人の裁量に委ねられているのに対して、後者においては、中期計画に定める剰余金の使途についての設立団体の長の認可（法第26条）を経ており、取得原資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財産的基礎を構成すると考えるためである。

Q 2 3—1 行政サービス実施コストについて、「住民等」の負担に帰せられるものとしたのはどうしてか。

A

行政サービス実施コスト計算書は、地方独立行政法人の行う業務に関して住民等の負担に帰せられるコストを集約して表示するものである。この場合、地方独立行政法人の業務に要する納税者が負担するコスト全体を把握するためには、当該地方公共団体の住民はもとより、その他の地方公共団体、国の補助金等がある場合には、その他の地方公共団体の住民及び国民の負担に係るコストも存在するものであり、「住民等」と整理したものである。

Q 2 4—1 無償使用資産については、リース会計基準の適用はないと考えて良いか。
（関連項目：第29 リース資産の会計処理、第68 注記事項）

A

会計基準においては、行政サービス実施コスト計算書において、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表示することが記載されている。

この規定に従って、例えば、近隣の地代や賃貸料などを参考にして無償又は減額使用資産に係わる機会費用の計算を行い行政サービス実施コスト計算書に記載するとともに、計算方法を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、リース会計の適用はない。

Q 2 4—2 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等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「行政サービス実施コスト計算書」に表示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等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。

Q 2 4—3 国又は地方公共団体からの出向職員に係る退職給付の増加見積額は、機会費用の対象となるのか。また、その場合、表示区分はどのようになるのか。

A

- 1 退職給付増加見積額を機会費用として行政サービス実施コスト計算書に計上するのは、「第 8 7 退職給付に係る会計処理」により退職給付引当金の計上を要しない場合である。設問の趣旨は、運営費交付金に依存しない業務運営が予定される地方独立行政法人(又は勘定)において、国又は地方公共団体からの出向職員が存在する場合の取扱いと考える。
- 2 退職給付引当金の計上が必要な場合の計上額は、地方独立行政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、国又は地方公共団体との人事交流による出向職員であり国又は地方公共団体に復帰することが予定される職員であって、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。
- 3 このような出向職員退職給与は、当該職員が復帰後退職する際に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、行政サービス実施コストとして認識する必要がある。行政サービス実施コスト計算書における表示区分については、引当外退職給付増加見積額とし、国又は地方公共団体からの出向職員の係るものであることを注記することとする。

第3章 認識及び測定

Q 2 6 - 1 会計基準第26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格なのか。
- (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格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格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すればよいか。

A

- 1 法第67条第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10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59の考え方を踏まえ、寄附を受けた資産の用途が特定されていると認められる場合は、資産見返寄附金の科目で整理し、用途が特定されていない場合は、当該資産の貸借対照表計上価

額と同額を受贈益として計上することとなる。

Q 2 7—1 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 2 7 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 1 0 %）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か。

（関連項目：第 2 5 取得原価主義、第 2 6 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 2 5）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 2 6）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 2 7—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 2 7—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、過去の取引又は事象の結果として地方独立行政法人が支配する資源であって、それによりサービス提供能力又は将来の経済的便益が期待されるもの」(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54 減価償却累計額の表示方法、第85 特定の償却資産の減価に係る会計処理)

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、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のか、損益計算に属するののかによって、対応が異なってくる。

2 以下、具体的な事例に則して、説明を加える。

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

① 現物出資の場合

(取得時) 資産 100 / 資本金 100

a 通常の資産の場合(会計基準85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 特定の資産の場合(会計基準85の適用があり、当該資産の処分収入をもって代替資産の取得を予定している場合)(注)

- (減価償却) 損益外減価償却累計額 20 / 減価償却累計額 20
- イ 120で売却した場合(現金取引とする)
- (売却時処理) 現金 120 / 資産 100
減価償却累計額 20 / 損益外減価償却累計額 20
資本剰余金 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 / 損益外減価償却累計額 20
資本剰余金 40
- c 特定の資産の場合(会計基準85の適用があり、当該資産の処分収入により代替資産を取得することが予定されない場合)(注)
- (減価償却) 損益外減価償却累計額 20 / 減価償却累計額 20
- イ 120で売却した場合(現金取引とする)
- (売却時処理) 現金 120 / 資産 100
減価償却累計額 20 / 損益外減価償却累計額 20
固定資産売却益 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 / 損益外減価償却累計額 20
固定資産売却損 40
- ② 施設費や目的積立金等取得時において資本剰余金に振り替えられた取引の場合
- (取得時) 資産 100 / 現金 100
預り施設費 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
- ③ 取得時に資産見返勘定を計上している場合(例えば使途特定寄附金で中期計画の想定内で償却資産を購入した場合)
- (取得時) 資産 100 / 現金 100
預り寄附金 100 / 資産見返寄附金 100
- (減価償却) 減価償却費 20 / 減価償却累計額 20
資産見返寄附金 20 / 資産見返寄附金戻入 20
- イ 120で売却した場合(現金取引とする)
- (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
④	取得時に特に貸方の処理がない場合（例えば自己収入の場合）			
	（取得時）	資産	100 / 現金	100
	（減価償却）	減価償却費	20 / 減価償却累計額	20
イ	120で売却した場合（現金取引とする）			
	（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	

（注）①のb及びcの会計処理について

(1) ①のb及びcの会計処理は、固定資産の処分収入をもって代替資産の取得を予定しているか否かにより会計処理が異なることになる。

すなわち、代替資産の取得を予定している場合（例えば、事務所、事業所等の移転等のため、土地及び建物等の固定資産を処分し、当該処分収入をもって移転先事務所の整備を行うことが予定されている場合等。）には、bに示すように処分収入のうち固定資産の取得原価を超える部分は資本剰余金の増（処分収入が固定資産の取得原価に不足する場合の当該不足額は資本剰余金の減）として整理し、

代替資産の取得が予定されない場合（例えば、地方公共団体の道路事業等により事務所又は事業所等の敷地の一部を分割して売払うような場合等。）には、cに示すように処分収入のうち固定資産の取得原価を超える部分は固定資産売却益（処分収入が固定資産の取得原価に不足する場合の当該不足額は固定資産売却損）として整理することになる。

(2) 固定資産の処分収入をもって代替資産の取得を予定している場合とは、事務所、事業所等に移転又は集約化（高層化）すること及びその財源に固定資産の処分収入を充てることが、中期計画の施設・設備に関する計画において明らかにされている場合をいい、公共事業等に伴い、事務所敷地の一部を処分するような場合は、含まれない。

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、さら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 6 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 5 特定の償却資産の減価に係る会計処理）

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 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 5 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がマイナスになる可能性はある（会計基準第 5 6 参照）。

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 注解 2 0 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。

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。例えば、病院において、医事情報システムを導入し予約増による収益増が確実に認められる場合、又は、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には、病院における医事情報システムは、法人内利用のソフトウェアとして、無形固定資産に計上すべきである。

2 ソフトウェアを用いて外部に業務処理等のサービスを提供する場合、その提供により将来の収益獲得が確実であると認められるときは、そのソフトウェアは無形固定資産に計上される。収益獲得が確実であると認められる場合には、サービス提供能力が確実に期待される場合も含まれる（会計基準第8参照）。

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、減価償却は損益外処理になるのか。

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、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あくまでも貸手に帰属しており、当該資産を法人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損益外処理になるかどうかの判断は、当該資産が財産的基礎に相当するかどうかではなく、会計基準第85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、単年度契約方式をとっており、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と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21)をいい、また、「これに準ずる取引」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。

Q29-3 リース資産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考えるが、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として計上しなければならないこととされている。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すべ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、平成19年度までは、「リース取引の会計処理及び開示に関する実務指針」(平成6年1月18日 日本公認会計士協会会計制度委員会)を、平成20年度以降は、「リース取引に関する会計基準の適用指針」(平成19年3月30日 企業会計基準委員会)を参考にされたい。

Q29-4 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。

Q30-1

- (1) 会計基準第30第2項で、「時価が取得原価より下落した場合には時価をもって貸借対照表価額としなければならない。」とあるが、ここでいう取得原価と比較すべき時価とは何か。
- (2) また、時価と比較すべき原価とは何か(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、たな卸資産について、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2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、当該たな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 たな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、直接販売するたな卸資産、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、前者を洗い替え法、後者を切り放し法という。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、切り放し法が望ましい。

Q30-2 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又は郵便貯金
- ③ 信託業務を営む銀行又は信託会社への金銭信託

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、注解第26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25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権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 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 3 7 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、「資産除去債務に関する会計基準」（企業会計基準第 1 8 号 平成 2 0 年 3 月 3 1 日 企業会計基準委員会）、「資産除去債務に関する会計基準の適用指針」（企業会計基準適用指針第 2 1 号 平成 2 0 年 3 月 3 1 日 企業会計基準委員会）に定めるところを参照することとなる。

Q 3 7 - 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85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、損益外減価償却累計額及び損益外利息費用累計額として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、いくらなのか。(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良いか。

A

- 1 耐用年数は減価償却費ないし損益外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、わが国の各企業は、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時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、「耐用年数の適用、変更及び表示と監査上の取扱い」(監査第一委員会報告第32号)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可能予測期間とのかい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。
 - ③ 耐用年数が変更された時は、軽微であるときを除き、変更の旨、変更の内容及び変更の財務諸表に及ぼす影響を注記する。

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、年度終了により精算報告又は研究成果の報告によって収益が実現するので当該収益実現の時期に収益計上されることになる。したがって、収益を分割計上することは出来ない。

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 1）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

Q41-1

- (1) 会計基準第41第1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、地方独立行政法人においては、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と解して良いか。

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22条及び第26条参照)。
- 2 このような観点にたつて、各法人は「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1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法人にあつては、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 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法人にあつて、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 - 2 第4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 - 3 注解37第3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い。

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大学、学部、研究科、附属病院等が考えられるところであるが、附属病院については、固有かつ多額の診療収入があること、医学部及び歯学部を有する全ての公立大学法人に置かれていること等から、「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。

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則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 - 4 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、研究所等帰属教員の人件費は、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。
- 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。

Q 4 4—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、住民等からみ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。

Q 4 6—1 行政サービス実施コスト計算書は、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

行政サービス実施コスト計算書は、地方独立行政法人の行う業務に関して住民等が負担するコストを集約して表示するものであり、住民等からみ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、行政サービス実施コスト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

Q56-1

- (1) 施設費で購入した償却資産に係る減価償却相当額は、会計基準第56第2項にいう損益外減価償却累計額に表示するという理解で良いのか。
- (2) 現物出資財産の減価償却相当額はどこに表示することとなるのか。
- (3) 施設費の損益外減価償却累計額とあわせて表示することで資本剰余金がマイナスになることも想定しているのか。

(関連項目：第85 特定の償却資産の減価に係る会計処理)

A

- 1 施設費で購入した償却資産に係る各期の減価償却相当額は、当該償却資産が会計基準第85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損益外減価償却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相当額も、施設費で購入した償却資産の場合と同様である。
- 3 控除項目である損益外減価償却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。

Q57-1

- (1) 現物出資された無形固定資産の減価償却の会計処理はどうなるのか。次の方法のうちいずれか。(無形固定資産は減価償却累計額を控除した未償却残高を表示することとなっているから、②の方法となるのか。)

- ① (借) 損益外減価償却累計額 / (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、それで良いのか。

(関連項目：第56 純資産の表示項目、第85 特定の償却資産の減価に係る会計処理)

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

5 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) 損益外減価償却累計額 / (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 85 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相当額は実質的に資本価値の減少と考えられるため、損益外減価償却累計額が借方残として残ることは資本価値の減少を表わし、広義の「資本剰余金」(狭義の資本剰余金と損益外減価償却累計額の合計) がマイナスになる場合もあり得る。

第 6 章 損益計算書

Q 6 1—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 2—1 損益計算書の様式に「(何) 業務費」とあるが、どのように費用項目を立てるべきか。例えば、業務費について形態別の科目を示さなくてよいか。人件費はどのように表示すればよいか。(配賦する必要がないか。) また、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 6 4 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すべての費用とこれに対応するすべ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、当然にすべての法人に共通に適用されるべき業務費の項目はないものと認識する。)

- 3 一般的には、中期目標や中期計画の業務運営の効率化に関する項や業務の質の向上に関する項において具体的に記載される業務内容との対応関係をも考慮して定めるのが望ましい。
- 4 例えば、(ア)業務の質の向上に関する項において、一定の業務ごとに達成すべき成果が規定されている場合には、その項立てと対応させて定める。また、(イ)業務運営の効率化に関する項において、特に、一定の業務に関する人件費、物件費等に関する計画等が定められている場合には、それに対応して、当該業務に係る人件費、物件費等を項立てする。
- 5 なお、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 3 - 1 科学研究費補助金の会計処理は、研究者個人に対して支給されるものとして預り金処理すべきか、それとも当該補助金に基づき実施される研究は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

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

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

なお、補助金で購入した固定資産を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。

Q 6 4 - 1 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うえで、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、受託研究費等、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 受託研究費等や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、受託研究費等、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、受託研究費等、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、受託研究費等、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、受託研究費等、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。
受託研究費等	受託研究及び共同研究の実施に要する経費を対象とする。ただし、当該受託研究費等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、受託研究費等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、受託研究費等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、受託研究費等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(概ね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

	<ul style="list-style-type: none"> ○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	<ul style="list-style-type: none"> ○教員研究室、教員実験室 ○研究目的附属施設 ○附置研究所 <p style="text-align: right;">等</p>
診療経費	<ul style="list-style-type: none"> ○附属病院の中央診療棟、病棟、外来棟 ○看護師宿舎 <p style="text-align: right;">等</p>
教育研究支援経費	<ul style="list-style-type: none"> ○附属図書館 ○大型計算機センター <p style="text-align: right;">等</p>
一般管理費	<ul style="list-style-type: none"> ○福利厚生施設 <ul style="list-style-type: none"> ・職員会館、職員食堂 ○管理部 <ul style="list-style-type: none"> ・役員室、監事室、学部長室、事務長室、一般事務室、会議室、倉庫、教職員宿舎 ・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（※） <ul style="list-style-type: none"> ・便所、洗面所、廊下、渡り廊下、階段、玄関、講堂等の共用部分 <p style="text-align: right;">等</p>

（※） 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関す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うえ各経費区分へ計上。
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	<ul style="list-style-type: none"> ・主に利用する経費区分へ計上。
ソフトウェア	<ul style="list-style-type: none"> ・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

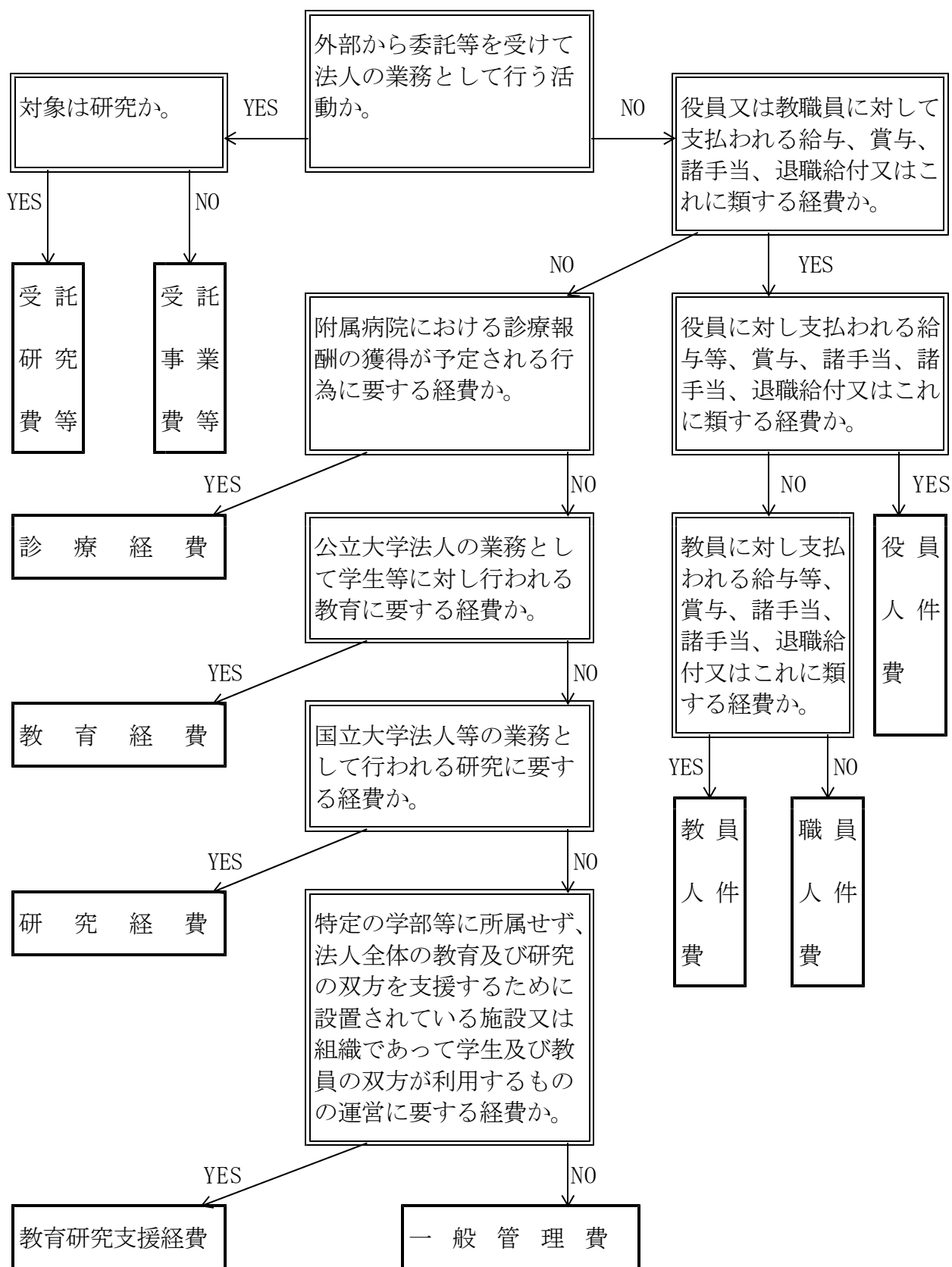
(ア) 光熱水料

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7章 キャッシュ・フロー計算書

Q 6 7-1

- (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ため、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によるキャッシュの増加については、運営費交付金は法人の業務活動のための財源として交付され、基本的には最終的に収益化されるべきものとして受け入れられるものであるため、その全額を業務活動によるキャッシュ・フローに計上することになる。
- 4 同じく寄附金の受入によるキャッシュの増加についても、寄附金は法人の一定の業務活動に充てることを期待されて交付されるものであり、基本的には最終的に収益化されるべきものとして受け入れられるものであるため、その全額を業務活動によるキャッシュ・フローの区分に表示することになる。
- 5 なお、これらの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。)

Q 6 7-2 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

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 6 8—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 6 8—2 注解 4 7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 8 章 利益の処分又は損失の処理に関する書類

Q 7 1—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用途に充てるために、用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良いのか。

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あ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9章 行政サービス実施コスト計算書

Q74-1 行政サービス実施コスト計算書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

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」を意味するものであり、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、これに含めて計算する。（注解18第1項参照）

Q74-2 以下に掲げる収入は、行政サービス実施コスト計算書の作成上「運営費交付金に基づく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」として損益計算書における費用相当額から控除できるのか。

- 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

A

- 1 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」を意味するものであるため、損益計算書における費用相当額から運営費交付金に基づく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を控除する。
- 2 したがって、設問中の①、②、④、⑤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及び国又は地方公共団体からの補助金等に基づく収益以外の収益として取り扱うことはできないものとする。③の寄附金戻入財源は税金からの拠出でないこと、⑥の受託収入は対価性があることから、それぞれ控除できるものとする。

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 資産見返運営費交付金戻入	控除できない
② 資産見返補助金等戻入	控除できない
③ 資産見返寄附金戻入	控除できる
④ 資産見返物品受贈額戻入	控除できない
⑤ 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

Q 7 6—1 行政サービス実施コスト計算書における地方公共団体出資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。

A

- 1 地方公共団体出資の機会費用は、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、国債の利回り等を参考に決定することとなる。
- 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)の利回り等が考えられる。

Q 7 6—2 施設費は固定資産を取得したときに資本剰余金に振り替えられるが、決算日において負債として整理される預り施設費又は建設仮勘定見返施設費が存在する場合、当該預り施設費又は建設仮勘定見返施設費も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ので、行政サービス実施コストの計算対象と考えるのが適当である。

Q 7 6—3 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

「通常の調達利率」とは、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)

場合は直前の営業日)における10年もの国債(新発債)の利回り等当該地方独立行政法人の実情に応じて決定するものとする。

第10章 附属明細書及び注記

Q77-1 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なになるのか。

- ① 目的積立金の取崩し
- ② 一般管理費の取扱い
- ③ 損益外減価償却相当額

A

- 1 セグメント情報における事業費用、事業収益の開示は、損益計算書における経常費用及び経常収益を事業単位で按分した内訳表と捉えることができる。目的積立金の取崩しを財源とする費用が発生した場合、当該費用はセグメント情報の事業費用に含めて記載され、目的積立金取崩額は損益計算書の経常収益に含まれず、当期純利益の次に記載されることとなる。目的積立金取崩額をセグメント情報へ加えることは明瞭な表示を損ねるおそれがあることから、目的積立金の取崩しがある場合はセグメント情報の脚注として記載する。
- 2 セグメント情報作成にあたっては、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すべ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。
- 3 損益外減価償却相当額及び損益外減損損失相当額並びに引当外賞与増加見積額及び引当外退職給付増加見積額は損益計算上、費用として計上されないことから、損益情報としてセグメント情報には記載ができない。しかしながら、損益外減価償却相当額及び引当外退職給付増加見積額は一般的に金額的にも質的にも重要性があり、かつ、セグメントの発生コストを把握する上では重要であるため、セグメント情報の脚注に各セグメント別の金額を記載する。

Q77-2 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。

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とあわせて設立団体の長に提出され、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。

Q78—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。

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 7 8 第 1 項、注解 5 2 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 1 8 年法務省令第 1 3 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また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（日本公認会計士協会監査・保証実務委員会報告第 7 6 号「後発事象に関する監査上の取扱い」参照）。このように、後発事象の開示目的を鑑みれば、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また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—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、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 3 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 - 4 - 2 貸付金等の金銭債権債務の時価は、どのような方法により算定したらよいか。

A

- 1 貸付金は、一般に貸手と借手の相対取引として行われ、市場価格を入手することが困難とされることから、合理的に算定された価額をもって時価とすることとなる。
- 2 時価の算定方法としては、対象金融資産から発生する将来キャッシュ・フローを見積もり、適切な市場利子率で割り引いて現在価値にする方法（割引現在価値法）が一般的と考えられる。その際、原則として信用リスク等のリスクを将来キャッシュ・フローに反映させるか、又は、割引率をリスク要因で補正することが望ましいとされている（「金融商品会計に関する実務指針」（平成12年1月31日 日本公認会計士協会会計制度委員会報告第14号））。なお、信用リスク等のリスクを将来キャッシュ・フローに反映させることができる場合には、割引率は、リスク・フリーに近い市場利子率を使用する。
- 3 例えば、貸付金の時価について、割引率をリスク要因で調整する方法により算定する場合には、原則として、比較可能な金融資産の市場利子率を割引率として用いることとなる。しかしながら、貸付金は一般に、市場で取引されないため、貸付金のキャッシュ・フローに固有の不確実性（信用リスク等）を負担するための対価（リスク・プレミアム）を法人において算定し、無リスクの利子率に加算する方法が考えられる。具体的には、貸付金の種類及び内部格付、期間に基づく区分に応じて、評価日現在において同様の新規貸付を行った場合に想定される利率が市場金利や信用リスク等を適正に反映して決定されている場合には、当該利率を基礎として割引率を算定することが考えられる。
- 4 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。
- 5 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 - 4 - 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

貸付金の時価評価は、個々の貸付金の時価を割引現在価値法によって個別に算定し、当該時価を集計することにより貸付金全体の時価を算定することが原則的方法であるが、時価の算定が合理的に行われる限りにおいて、一定のグルーピングを行った上で時価を算定する方法も許容される。

Q 7 8 - 4 - 4 個別に貸倒引当金が計上されている貸付金の評価方法についてはどのようなものが考えられるか。

A

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

Q 7 8 - 4 - 5 債務保証契約も注記対象となるのか。注記対象となる場合、時価はどのような方法により算定したらよいか。

A

- 1 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33 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、「金融商品の時価等の開示に関する適用指針」（企業会計基準適用指針第19号）第23項において、「金融商品の会計基準等の対象であり、保証先ごとに総額で注記するため、貸借対照表に計上されていない場合であっても、その注記額が資産の総額に対して重要な割合を占め、かつ、その時価に重要性がある場合には、その時価及び当該時価の算定方法を注記することが適当である」とされていることから、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、このような評価モデルによる算定に必要な情報を入手することが現実的でない場合には、保証料を決定するに当たり、債務者の信用リスク、担保による回収可能性等が適正に反映されていることを条件に、契

約上の保証料の将来キャッシュ・フローと、同様の新規契約を実行した場合に想定される保証料の将来キャッシュ・フローとの差額を割り引いて現在価値を算定する方法が考えられる。

Q 7 8 - 4 - 6 金融商品に関する注記については、具体的にどのような内容を記載することとなるのか。

A

- 1 注解 5 3 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、「金融商品の時価等の開示に関する適用指針」（企業会計基準適用指針第 1 9 号）を参考とし、重要性の乏しいものを除き、次の事項を注記する。
 - (1) 金融商品の状況に関する事項
 - (2) 金融商品の時価等に関する事項
- 2 時価を把握することが極めて困難と認められるため、時価を注記していない金融商品については、当該金融商品の概要、貸借対照表計上額及びその理由を注記する。
- 3 なお、注記は、全ての財務諸表にそれぞれ記載することが必要である。

【記載例 1】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 4 3 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。

(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) 現金及び預金	xxx	xxx	—
(4) 未収入金	xxx	xxx	—
(5) 長期借入金	(xxx)	(xxx)	(xxx)
(6) リース債務	(xxx)	(xxx)	(xxx)
(7) 短期借入金	(xxx)	(xxx)	(—)
(8) 未払金	(xxx)	(xxx)	(—)

(*) 負債に計上されているものは、() で示しております。

(注) 金融商品の時価の算定方法

(1) 投資有価証券及び有価証券

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

(2) 長期性預金

長期性預金の時価については、期間に基づく区分毎に、新規に預金を行った場合に想定される預金金利で割り引いた現在価値によっております。

(3) 現金及び預金、(4) 未収入金

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

(5) 長期借入金

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

(6) リース債務

リース債務の時価については、リース取引を行った場合に想定される利率で割り引いて算定する方法によっております。

(7) 短期借入金

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

(8) 未払金

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

【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。

(単位：百万円)

	貸借対照表計上額 (*1)	時価(*1)	差額(*1)
(1) 投資有価証券及び有価証券	xxx	xxx	xxx
満期保有目的の債券	xxx	xxx	xxx
(2) 長期性預金	xxx	xxx	—
(3) 現金及び預金	xxx		
(4) 未収附属病院収入 徴収不能引当金 (*2)	△xxx		
	xxx	xxx	—
(5) 長期借入金	(xxx)	(xxx)	(xxx)
(6) リース債務	(xxx)	(xxx)	(xxx)
(7) 短期借入金	(xxx)	(xxx)	—
(8) 未払金	(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) 金融商品の時価の算定方法

(1) 投資有価証券及び有価証券

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

(2) 長期性預金

長期性預金の時価については、期間に基づく区分毎に、新規に預金を行った場合に想定される預金金利で割り引いた現在価値によっております。

(3) 現金及び預金、(4) 未収附属病院収入

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

(5) 長期借入金

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

(6) リース債務

リース債務の時価については、リース取引を行った場合に想定される利率で割り引いて算定する方法によっております。

(7) 短期借入金

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

(8) 未払金

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

Q 7 8 - 4 - 7 Q 7 8 - 4 - 6 の記載例では、短期借入金など短期間で決済される金融商品の時価は帳簿価額に近似している旨記載されているが、「短期間」とはどの程度の期間と考えればよいか。

A

1 「金融商品の時価等の開示に関する適用指針」（企業会計基準適用指針第 1 9 号）の開示例において、短期間で決済される金融商品の時価は帳簿価額に近似している旨記載されている。これは、金融商品の当初認識時点から短期間で決済される場合には、通常、市場金利及び債務者の信用状態の当初認識後の変動が時価に与える影響については重要性が乏しいことを想定しているものと考えられる。

当該開示例では、当該金融商品の内容説明において「1 年以内」という記載がみられるものの、適用指針においては具体的な期間については明確に定められていない。一方、「金融商品会計に関する Q & A」（平成 2 0 年 3 月 2 5 日 日本公認会計士協会会計制度委員会）Q 1 9 の A においては、投資信託及び合同運用の金銭の信託のうち、時価で評価しなくても実務上の弊害がないものの考慮事項として「短期間（おおむね 3 カ月以内）に運用成果が分配等されること」

という記載もある。

- 2 このように、「短期間」の概念については、会計基準等において一義的に定められるものではなく、各法人において、時価の算定における合理性を勘案した上で「短期間」に該当する期間を定めることとなる。なお、各法人が定めた「短期間」に該当する期間については、時価の算定精度をより高める場合を除き、毎期継続して運用することが求められる。
- 3 なお、当初認識時点から短期間で決済される場合に加え、貸借対照表日から短期間で決済される場合にも、時価の算定における割引計算による影響が小さく、時価が帳簿価額に近似することがあると考えられる。

Q 7 8 - 5 注解 5 4 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。

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 - 5 - 2 注解 5 4 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 5 4 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、「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準」（企業会計基準第 2 0 号）における賃貸等不動産の定義（第 4 項）、範囲（第 5 項）を基準に判断することとなる。
- 2 同会計基準第 4 項（2）において、「賃貸等不動産」とは、「棚卸資産に分類されている不動産以外のものであって、賃貸収益又はキャピタル・ゲインの獲得を目的として保有されている不動産（ファイナンス・リース取引の貸手における不動産を除く。）をいう」と定義され、第 5 項において、賃貸等不動産

には、(1) 貸借対照表において投資不動産（投資の目的で所有する土地、建物その他の不動産）として区分されている不動産、(2) 将来の使用が見込まれていない遊休不動産及び(3) 上記以外で賃貸されている不動産が含まれると規定されていることから、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。

Q 7 8 - 5 - 3 注解 5 4 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 5 4 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 - 5 - 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、注記事項にあわせて開示することが適当と考えられる。
- 3 また、開示対象となる賃貸等不動産のうち重要性が乏しいものについては、実勢価格や査定価格などの容易に入手できる評価額や適切に市場価格を反映していると考えられる指標（固定資産税評価額や路線価による相続税評価額等）に基づく価額、償却資産については、適正な帳簿価額をもって時価とみなすことも認められるものと考えられる。

Q 7 8 - 5 - 5 「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準の適用指針」においては、賃貸等不動産の時価を把握することが極めて困難な場合は時価を注記せず、その事由及び当該賃貸等不動産の概要等を記載することとされているが、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 「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」（企業会計基準適用指針第23号）の第14項において、「賃貸等不動産の時価を把握することが極めて困難な場合は、時価を注記せず、重要性が乏しいものを除き、その事由、当該賃貸等不動産の概要及び貸借対照表計上額を他の賃貸等不動産とは別に記載する」こととされている。さらに、同適用指針第34項において、賃貸等不動産の時価を把握することが極めて困難な場合について、「例えば、現在も将来も使用が見込まれておらず売却も容易にできない山林や着工して間もない大規模開発中の不動産などが考えられるが、賃貸等不動産の状況は一様ではな

いため、状況に応じて適切に判断する必要があると考えられる」との考え方が示されている。

- 2 地方独立行政法人が保有する賃貸等不動産についても、Q78-5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。

Q78-5-6 賃貸等不動産に関する注記については、具体的にどのような内容を記載することとなるのか。

A

- 1 注解54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、「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準」（企業会計基準第20号）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 「賃貸費用」には期間外損益減価償却相当額、「その他」には損益外減損損失相当額も含まれる。
- ② 「賃貸費用」の額に損益外減価償却が含まれる場合及び「その他」の額に損益外減損損失相当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、賃貸費用に計上していない費用がある場合には、その旨明記する。

第11章 地方独立行政法人固有の会計処理

Q79-1 運営費交付金を未収計上する会計処理は認められるのか。

A

運営費交付金について未収計上することは認められない。

Q79-2 運営費交付金債務を「業務の進行に応じて収益化を行う」とは、具体的にどのように行うことになるのか。

A

運営費交付金債務の収益化の基準については、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き、成果を達成するごとに当該額を収益化していく手法が考えられる。また、業務の性質上このような設定が困難な場合や合理的でない場合には、地方独立行政法人の業務の進行に伴い費用が発生したときに、その同

額を収益化する手法も考えられる。両者を組み合わせることも考えられる。いずれにせよ、法人の業務内容からみてその業務の進捗状況を最も適切に反映し、法人にできるだけ成果達成へのインセンティブを与える手法を法人ごとに定める必要がある。

Q 7 9 - 3

- (1) 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。
- (2) 複数の基準を採用する場合は、運営費交付金を性質及び用途に基づき分類し、適切な基準を設定することとなるのか。例えば、
 - ① 運営費交付金を予定用途別に分類し、それぞれに適当な収益化基準を設ける。
 - ② 業務別に分類し、それぞれに適当な収益化基準を設ける。 など

A

業務の進行に応じて収益化を行う場合、進行の基準の設定は各地方独立行政法人に委ねられているところであり、設問(2)の①及び②のように行うことも可能である。ただし、会計監査が適切に行えるような客観的な基準を設定しなければならないことに留意する必要がある。

Q 7 9 - 4 公立大学法人について、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、具体的にどのように行うことになるのか。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、天変地変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 但し、当該進行基準によることとしても、運営費交付金等に固有の会計処理である中期計画の想定範囲内で償却資産を取得した場合に資産見返運営費交付金等への振替を行う必要があり、交付金の収益化の時期によっては、資産見返負債に振り替えるべき交付金債務が残らないことも考えられるため、各法人の実情に合わせ収益化の時期を工夫する必要がある。
- 3 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—5 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」されているものと考え。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—6

- (1) あらかじめ中期計画等において、固定資産の取得が運営費交付金を財源とすることが記載されていれば、「運営費交付金により支出されたと合理的に特定できる」場合と考えられるが、このような場合においては、当該取得の対象となった固定資産が「非償却資産で中期計画の想定外」であることは想定されないのではないか。
- (2) Q 7 9—5 回答中の「その固定資産の取得についてあらかじめ中期計画やその添付書類等において運営費交付金を財源とするということが記載されている」について、固定資産の記載は、予算の事項レベルでの記載でよいのか。

A

- 1 確かに中期計画で運営費交付金を財源とするということが記載されている場合には、「中期計画の想定外」ということは有り得ないと考えられるが、「合理的に特定できる場合」とは、中期計画で記載されている場合だけに限られず、「その添付書類等」に

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、さら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、何故中期計画で区別するかについては、中期計画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で想定しているものについては財産的基礎である資本剰余金へ振り替えるという考え方に基づいているからである。)

- 2 固定資産の記載の程度は、必ずしも予算の事項レベルとはリンクしない。中期計画においては、個々の財産一つ一つを特定することまでは要せず、ある程度その資産が属する用途や案件ごとのカテゴリーなど概括的に記載することでよいと考えられる。言い換えると、取得した資産を見た場合、中期計画に記載されている括りの中に入るのか入らないのかを明確に認識できる程度まで、中期計画で特定されている必要はあると考える。

Q 7 9—7 会計基準第 7 9 第 4 項(1)イにいう「非償却資産であって上記アに該当しないとき」(すなわち、中期計画の想定範囲外)とは、当該非償却資産に相当する額を資産見返運営費交付金に計上したままとしておくのか、それともいずれかの時点で収益化を行うのか。

A

当該非償却資産を保有している間は、資産見返運営費交付金に計上したままとするが、注解 5 5 第 6 項により、当該資産を売却、交換又は除却した場合には、その時点で全額収益化する。

Q 7 9—8

- (1) 会計基準第 7 9 第 4 項(2)にいう「運営費交付金により支出されたと合理的に特定できない場合」とは、運営費交付金以外の収入により固定資産を取得した場合を想定しているのか。
- (2) ここでいう「相当とする金額」とはどのような金額か。
- (3) また、「相当とする金額」を収益に振り替える結果、2 年目以降は減価償却費のみが計上されることになると思われるが、それで良いのか。この場合、減価償却相当額が損益計算書上の費用ではなく、資本剰余金の減額とする整理はないのか。

A

- 1 「運営費交付金により支出されたと合理的に特定」できる場合とは、中期計画、中期計画に添付された書類、年度計画その他により資産の取得が運営費交付金からなされたということが明らかである場合であり、それ以外の場合が「運営費交付金により支出されたと合理的に特定できない場合」である。したがって、「運営費交付金により支出

されたと合理的に特定できない場合」は運営費交付金以外の収入により固定資産を取得した場合も当然入り得るものであるが、会計基準第79においては運営費交付金債務からの振替について記述されているものであり、運営費交付金以外の収入により固定資産を取得した場合についての処理に直接関心があるわけではない。ここでは、中期計画等により運営費交付金によって支出された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85により行うことができるか否かの問題は、会計基準第85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。

Q79-9

- (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〇〇〇〇円、減価償却額×××円、毎年のリース料△△△円、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>	(借) リース資産	〇〇〇	(貸) リース債務	〇〇〇
<毎年度>	(借) 減価償却費	×××	(貸) 減価償却累計額	×××
	現金	△△△	運営費交付金債務	△△△
	運営費交付金債務	△△△	運営費交付金収益	△△△
	リース債務	▲▲▲		
	支払利息	▼▼▼	現金	△△△

Q 7 9—1 0 運営費交付金の収益化において業務達成型を採用した場合、業務の達成度はどのように測定し、収益化するのか。

A

業務の達成度としては「予定された成果の達成度」がまず考えられるが、「業務実施の進捗度」もここで言う業務の達成度を含めて考えられる。成果の達成度が収益化の基準としてはもっとも望ましいものと言えるが、成果の把握が明確に定量化できない場合は業務実施の進捗が生み出される成果と一定の相関関係をもつことは容易に想定されるものであり、「業務実施の進捗度」をもって業務の達成度を示すこととすることもできると思われる。「業務実施の進捗度」について具体的に見てみると、業務の進行状態を定量的、客観的に把握することができる場合は当該進捗をもって計測し、進捗度について明確な外形的測定を行うことが困難な場合等ではコスト面に着目する方法も考えられる。すなわち、業務実施の進捗はコストの発生と比例的な場合が多く、この場合は予定されたコストに対する発生したコストの比率を基礎として「業務実施の進捗度」とすることも可能と思われる。

Q 7 9—1 1 運営費交付金の収益振替を「業務達成型」とした場合（注解5 5第2項(1)に該当する場合）に、当初の予算を満額使い切って120%の成果を出しても、利益は出ないと考えて良いのか。すなわち、経費を浮かして当初予定していた成果を達成した場合のみ現金の裏付けのある利益が計上できるため、「剰余金の使途」としての財源となり得ると考えて良いのか。

A

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。

Q 7 9—1 2 運営費交付金を財源として「重要性が認められるたな卸資産」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たな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、たな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たな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たな卸資産」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たな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たな卸資産であって、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たな卸資産」には該当しないものとして取り扱う。

Q 7 9—1 3 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、企業会計原則注解2 4 国庫補助金等によって資産を取得した場合の圧縮記帳を適用するのか。

(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額を控除する方式で記載する方法
- 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79に定められているため、企業会計原則注解2 4「国庫補助金等によって資産を取得した場合の圧縮記帳」は適用されない。
- 2 さらに、貸借対照表によって地方独立行政法人の財政状態、行政サービス実施コスト計算書によって行政サービス実施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。

Q80-1 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、含まないようにすることが要請される。

Q80-2 施設費を財源にして取得した特定償却資産の除却損は、行政サービス実施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、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場合がある。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。このことから、施設費を財源にして取得した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。
- 2 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」を意味するものであるため、資本剰余金を減額して整理された特定償却資産に係る除却損相当額は行政サービス実施コストを構成することになる。ただ

し、下記の例のように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、行政サービス実施コストの計算においては、過去において行政サービス実施コストとして計上された部分を除くことに注意が必要となる。

<例示>

特定償却資産（取得価額100、損益外減価償却累計額80）の資産を除却した場合

会計処理は、

資本剰余金	100	／	固定資産	100
減価償却累計額	80	／	損益外減価償却累計額	80

となるが、行政サービス実施コストに計上すべき額は20となる。

なお、この場合の行政サービス実施コスト計算書の表示は次のようになる。

行政サービス実施コスト計算書（抜粋）		
Ⅱ	損益外減価償却等相当額	×××
	損益外減価償却相当額	×××
	損益外固定資産除却相当額	<u>20</u>

Q 8 1 - 1 補助金等を財源として会計基準第 8 5 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 8 5 の特定の償却資産を取得することは予定されていない。

Q 8 3 - 1 会計基準第 8 3 第 1 項にいうところの寄附金を預り寄附金として計上するための「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 1 4 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

で預り寄附金として負債に計上するためには、基準が規定する負債の定義に合致することが必要であって、受領した寄附金のすべてについて預り寄附金として負債計上できるとするものではない。負債の定義に合致しない場合には、企業会計の慣行に立ち返り、受領時点で寄附金相当額を収益に計上することになる。

- 2 会計基準第14第1項では、「地方独立行政法人の負債とは、過去の取引又は事象に起因する現在の義務であって、その履行が地方独立行政法人に対して、将来、サービスの提供又は経済的便益の減少を生じさせるもの」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したところ。
- 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、中期計画において定めることを想定しているが、中期計画において特定することが客観的に難しいと判断される場合には、寄附金受領後使用するまでに当該寄附金の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。

Q83-2 ある事業の実施の財源として用途が特定された寄附金15百万円を受入れ、当該事業を実施したが、当該事業には間接費も含め13百万円の支出となった。この場合の会計処理はどのようになるのか。

A

- 1 会計基準第83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15百万円は預り寄附金として処理し、当該費用の発生した時点で当該費用相当額について預り寄附金を取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、使途が特定された事業が終了した時点で、受け入れた寄附金に対する負債性はなくなると考えられるので、預り寄附金全額を取り崩し、寄附金収益として処理するものと考えられる。

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の期間より長い場合、当該資産及び資産見返負債は中期計画期間を繰り越せるのか。
- (2) 寄附金を財源として、中期計画の想定範囲外で非償却資産を取得した場合、当該資産及び資産見返負債は中期計画期間を繰り越せるのか。

A

- 1 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使途を特定したときには、まず、会計基準第83第1項により、その使途を定めた寄附金の額と同額を預り寄附金として負債に計上する。次に、その特定された使途として、①中期計画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預り寄附金から別の負債項目である資産見返寄附金へ振り替えることになる。
- 2 このような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の期間とは関係がないので、預り寄附金は中期計画期間には連動しない負債としての性格を持つことになる。したがって、預り寄附金は中期計画期間が終了しても、当該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59参照)。この、中期計画期間と連動しない負債としての性格は、資産の取得に伴って預り寄附金から振り替えられた負債である資産見返寄附金についても同様なので、購入した資産が貸借対照表に資産として計上されている間は、資産見返寄附金も中期計画期間を超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預り寄附金や資産見返寄附金は収益化されることになる。

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、中期計画の想定範囲外)とは、具体的にどのような状況を想定しているのか。この場合においては、当該非償却資産に相当する額を資産見返寄附金に計上したままとしておくのか、それともいずれかの時点で収益化を行うのか。

A

- 1 会計基準第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に記載されていなかったような場合を指している。この場合には、使途が定められた時点でまず寄附金と同額が預り寄附金として負債計上されることになるが、資産を取得した際の扱いとしては、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。

Q84-1

- 1 受託研究収入のように、初年度に受託収入を得て、複数年度にわたってサービス(研究)を行う場合、最終年度にサービス(研究)成果が得られることから、サービスの実現がなされた場合、各年度に発生している費用についてはどのように考えるのか。
- 2 例えば、次のような処理案が考えられるのか。
 - ① 各年度の費用をサービスとして認識して、費用に対応する受託収入を収益化する。(一種の費用進行)
 - ② 各年度の費用を建設仮勘定のような仮勘定科目を設け最終年度において、サービスの実現時に費用と収益を対応させる。

A

- 1 設問の例にあるような受託研究収入など、いわゆる自己収入の会計処理は、会計基準第84によることになる。すなわち、「地方独立行政法人がそのサービス提供等により得た収入については、その実施によって実現したもののみを各期の収益として計上する。」ことになる。(実現主義)
- 2 問題は実現主義における実現とは何かということであるが、会計学の通説では、①財貨を引渡し又は役務を提供し、②それと引き換えに流動性ある対価を獲得することを指すとされ、具体的には、販売基準として適用されているところである。
- 3 この観点に立って販売基準を原則的な収益認識基準とみなせば、設問の例のような事案においては、最終年度においてサービス(研究)成果が得られ、当該サービス成果を委託者に引き渡した時点で、一括して収益を計上し、それにあわせて、それまでの年度に発生した費用は最終年度まで計上を繰り延べる会計処理を行うのが原則と考えられる。したがって、設問(2)の事例では原則②のような会計処理を行うのが適切と考える。(なお、費用を繰り延べるための勘定科目は、仮勘定科目ではなく、仕掛品が適切

ではないかと考える。)

- 4 なお、請負契約の場合であって、契約締結の段階で総収益と総原価が当事者間で合意されており、かつ、契約の結果を信頼性をもって見積ることができるような場合には、サービス(研究)の進行程度に応じて収益を認識する進行基準的な考え方も採り得るものとする。ただし、公立大学法人における受託研究等は、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はいるものの、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こと、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。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進行基準により収益化することも妨げない。
- 5 簡単な数値例で完成基準を適用した場合と進行基準を適用した場合の違いを示すと以下のとおり。なお、5年契約で、1年目に受託収入100を現金で受領、毎年の費用は15で現金払い、サービスは均等に進行すると仮定する。

	完成基準				進行基準			
1年目	(借)仕掛品 15	(貸)現金 15	現金 100	前受金 100	(借)費用 15	(貸)現金 15	現金 100	前受金 80
								収益 20
2年目	仕掛品 15	現金 15			費用 15	現金 15	前受金 20	収益 20
3年目	仕掛品 15	現金 15			費用 15	現金 15	前受金 20	収益 20
4年目	仕掛品 15	現金 15			費用 15	現金 15	前受金 20	収益 20
5年目	仕掛品 15	現金 15	前受金 100	収益 100	費用 15	現金 15	前受金 20	収益 20
			費用 75	仕掛品 75				

Q84-2 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。

[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

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85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85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。

ところで、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、その額を会計基準第79第4項(1)イにより運営費交付金債務から資産見返運営費交付金に振り替えることとなり、合理的に特定できない場合は、同(2)により「相当とする金額」を計算により求め、その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。また自己収入も計上されているので、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は、注解55第2項(3)により、運営費交付金債務残高と当該収益とで財源を按分して支出したものとみなす等の適切な処理を行った上で収益化する。なお、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。

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	/	資産見返運営費交付金	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	/	資産見返運営費交付金	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	/	資産見返運営費交付金	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。

Q85-1

- (1) 会計基準第85（特定の償却資産の減価に係る会計処理）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否。

A

- 1 会計基準第85（特定の償却資産の減価に係る会計処理）が適用される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 5—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相当額は資本剰余金の損益外減価償却累計額(一)に計上されるので、資本剰余金がマイナスになることもあり得るのか、それでも良いのか。(関連項目：第56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相当額は、資本剰余金の控除項目である損益外減価償却累計額として計上することになるが(会計基準第56第2項、第85参照)、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 5—3 取得後償却終了以前の途中の段階で、会計基準第85による特定資産に変更することはできるのか。また、いったん会計基準第85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85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62では会計基準第85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。

- 3 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ので、設立団体の長がこのような指定の解除また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。

Q86-1 基準第86第2項において、基準第17第2項の規定により賞与引当金を計上しない場合には、「引当外賞与見積額」を貸借対照表に注記し、「引当外賞与増加見積額」を行政サービス実施コスト計算書に表示するとしているが、「引当外賞与見積額」と「引当外賞与増加見積額」との違いは何か。

A

- 1 貸借対照表に注記する「引当外賞与見積額」は、期末時点における引当外の賞与見積額（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、行政サービス実施コスト計算書に表示する「引当外賞与増加見積額」は、当事業年度末における「引当外賞与見積額」から、前事業年度末における「引当外賞与見積額」を差し引いたものをいう。
- 2 したがって、「引当外賞与増加見積額」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「引当外賞与増加見積額」として、マイナス表示するものとする。

Q87-1 退職給与については、国又は地方公共団体との交流人事によって地方独立行政法人外に移籍する職員がいる場合にはどうなるのか。

A

- 1 会計基準第87にあるとおり、地方独立行政法人の職員の退職給与については、自己収入を財源とするものについては「退職給付引当金」を貸借対照表の本体に、運営費交付金を財源とするものについては「退職給付引当金の見積額」を貸借対照表の注記に表示すべきものとされている。したがって、地方独立行政法人に勤務する全職員について、原則として、上記いずれかの形で退職給付に関する計上が行われるものとする。
- 2 仮に、国又は地方公共団体との交流人事によって、職員が法人外に移籍する場合に

は、上記の「引当金または見積額」が取り崩されるが、一方、交流人事で迎える職員については、「引当金または見積額」を積み増す必要が生ずることとなる。

- 3 国又は地方公共団体との人事交流による出向職員であり国又は地方公共団体に復帰することが予定される職員について、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おり、退職給与を支給しないことが地方独立行政法人の給与規則等において明らかな場合は、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。

Q 8 7—2

- (1) 退職給付が運営費交付金で措置されている場合において、退職給与を支給したときにその支給額は当該年度の損益計算書に計上されるのか。
- (2) その場合、その支給額には当該地方独立行政法人に所属していない期間に対応する退職給与が含まれていることは不合理ではないか。

A

- 1 会計基準第87第2項に該当する場合には、退職給与の支給額全額を損益計算書に計上する。
- 2 地方独立行政法人が設立団体の職員を引き継いだ場合には、設立団体での勤務期間も通算して退職給与の支払いを行わねばならない。その際、設立団体と地方独立行政法人との間では、退職給与の期間配分を行うという考え方に立っておらず、最終的に地方独立行政法人で退職した場合には、当該地方独立行政法人が退職給与の全額を支払うこととなる。運営費交付金による財源措置は「地方独立行政法人の業務運営」のためであって、設立団体の勤務期間に相当する退職給与を精算するためではない。
- 3 したがって、損益計算書においては、支払われた退職給与全額を「費用」として計上し、財源となる運営費交付金全額を「収益」として計上することが適当である。なお、行政サービス実施コスト計算書においては、当該支払額は「業務費用」として計上される。

Q 8 7—3 退職一時金に係る退職給付引当金の計上に関して、地方公共団体の職員であった期間の過去勤務分については、どのように考えればよいのか。

A

設立団体の職員を地方独立行政法人が引き継いだ結果、会計基準第17第1項及び第87第1項に該当するならば、設立団体の職員であった期間の勤務分も含めて引当金に計上する。

Q 8 8—1 会計基準第85に定める特定の償却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8

8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88（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85に定める特定の償却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88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続等については、会計基準第85（特定の償却資産の減価に係る会計処理）が適用される資産の特定の手続に準ずることが適当と考えられる。

Q 8 8 — 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88による特定の除去費用等とせず、毎年度発生する除去費用等を費用計上した場合、これに対応して毎年度の運営費交付金債務の収益化を行う会計処理は認められるか（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55第2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。

Q 8 8 - 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、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

損益外利息費用累計額	26	／	資産除去債務(*2)	26
------------	----	---	------------	----

(*2) X1年4月1日における資産除去債務 863 × 3.0% = 26

設備 A と資産計上した除去費用の減価償却

損益外減価償却累計額(*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

損益外利息費用累計額 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

損益外減価償却累計額(*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

損益外利息費用累計額 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

損益外減価償却累計額(*7) 2,173 / 減価償却累計額 2,173

(*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

損益外利息費用累計額 28 / 資産除去債務(*8) 28

(*8) X4年3月31日における資産除去債務 $(863 + 26 + 27 + 27) \times 3.0\% = 28$

設備 A と資産計上した除去費用の減価償却

損益外減価償却累計額(*9) 2,173 / 減価償却累計額 2,173

(*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

損益外利息費用累計額 29 / 資産除去債務(*10) 29

(*10) X5年3月31日における資産除去債務 $(863 + 26 + 27 + 27 + 28) \times 3.0\% = 29$

設備Aと資産計上した除去費用の減価償却

損益外減価償却累計額(*11) 2,171 / 減価償却累計額 2,171

(*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。

減価償却累計額	10,863	有形固定資産(設備A)	10,863
資産除去債務(*12)	1,000	現金預金	1,050
除去費用	1,050	損益外利息費用累計額	137
資本剰余金(*13)	10,000	損益外減価償却累計額	10,863

(*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) 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

Q92-1 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。

Q 9 2—2 目的積立金を中期計画に定める「剰余金の使途」に従って固定資産を取得したときは、当該積立金は資本剰余金に振り替えることとなるが、その場合、減価償却相当額は資本剰余金を減額することになるのか。

A

目的積立金をもとに「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85による会計処理が行われることになる。

Q 9 2—3 前中期目標期間繰越積立金を使用する際の会計処理はどうなるのか。

A

前中期目標期間繰越積立金については、それが積み立てられている時点で効力を有している中期計画において、その使途が定められているはずであるので、その使途に照らして目的積立金の会計処理（会計基準第92）と同様の処理が行われることになる。

第12章 連結財務諸表

Q 9 4—1 「注解66 重要性の原則の適用について」により、連結財務諸表を作成するに当たっては重要性の原則の適用があることを示しているが、連結の範囲、連結のための個別財務諸表の修正、特定関連会社の資産及び負債の評価、未実現利益の消去、連結財務諸表の表示等に関する重要性の具体的な判断基準はどのようなものか。

A

重要性の原則が適用されるのは、連結財務諸表の利用者の判断を誤らせることがない程度であれば、ある程度簡便な方法で作成することができることを示すものであり、一律に具体的な数値を用いて判断基準を制定することはできない。例えば連結対象会社が多数存在する場合においては、連結対象会社間の少額の取引までを全て相殺することは困難であり、そのような場合に重要性の原則を用いて処理することになる。重要性の原則は、関係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 9 5—1 特定関連会社がなく、関連会社がある場合連結財務諸表を作成する必要があるか。

A

- 1 企業会計では、財務諸表等規則第8条の9において、連結財務諸表を作成していない会社にあつては持分法損益等の注記を行う旨の規定があるように、連結子会社がなく、関連会社のみがある場合には連結財務諸表を作成する必要はない。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。ただしその場合においては、同規定を踏まえ、持分法損益等の注記を行うことが必要である。
- 2 注記の内容としては「個別財務諸表における関連会社に持分法を適用した場合の投資損益等の注記に関する監査上の取扱い（監査委員会報告第58号）」を準用し、(1) 関連会社に対する投資の金額、(2) 持分法を適用した場合の投資の金額、及び(3) 持分法を適用した場合の投資利益（又は投資損失）の金額を記載する。

Q95-2 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114による開示は不要となると理解してよいか。

A

注解74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。

Q105-1 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97の会計処理の統一と矛盾しないのか。

A

会計基準「第8 資産の定義」の注解8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。

Q114-1 関連公益法人等の正味財産増減計算書がストック式で作成されている場合の記載方法はどうか。

A

ストック式の場合は、増加額、減少額及び当期正味財産増減額を記載する。

なお、公益法人会計基準の改訂に伴い、正味財産増減計算書はフロー式に統一されており、平成18年4月1日以降開始する事業年度からできるだけ速やかに実施するこ

ととされている。

Q 1 1 4 - 2 関連公益法人等のうち、公益法人会計基準の適用がない法人の開示内容はどうすればよいか。

A

公益法人会計基準の適用がない法人については、正味財産増減計算書の内容については、開示の必要はない。

Q 1 1 4 - 3 関連公益法人等の財務状況の附属明細書における開示様式はどのようになるか。

A

様式は下記を参考にされたい。

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 K=E+J				
収益 A	収益の内訳		費用 B	費用の内訳			当期増減額 C=A-B	一般正味 財産 期首残高 D	一般正味 財産 期末残高 E=C+D	収益 F	収益の内訳			費用等 G	当期増減額 H=F-C	指定正味 財産 期首残高 I	指定正味 財産 期末残高 J=H+I
	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					

Q 1 1 4 - 4 附属明細書で明らかにしなければならない、関連公益法人等の収支計算書に計上されている「当期収入合計額」及び「当期支出合計額」はどのような内容か。

A

収支計算書の、事業活動、投資活動、財務活動及び予備費の各々の収入額及び支出額の合計額とする。

Q 1 1 5 - 1 会計基準第 1 1 5 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、2 (2) における「事業収入に占める取引の額が 3 分の 1 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、日本公認会計士協会監査・保証実務委員会報告第 5 2 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」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あたって「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 3 分の 1 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あ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。

Q 1 1 5—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 1 1 5 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 1 1 5 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財務諸表における事業収入を指す。

