

**「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
【公営企業型版】**

**平成16年4月
(平成30年5月改訂)**

**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4月に取りまとめ、平成21年3月、平成23年4月、平成26年7月及び平成29年5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」とあるのは公営企業型地方独立行政法人に適用される会計基準を、「注解」とあるのは公営企業型地方独立行政法人に適用される会計基準注解を指している。また、「Q15-1」等のQ番号は、公営企業型地方独立行政法人に適用される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、公営企業型以外の地方独立行政法人については別に整理しているところである。

目次

第1節	一般原則	1
第2節	概念	4
第3節	認識及び測定	15
第4節	財務諸表の体系	34
第6節	損益計算書	36
第7節	キャッシュ・フロー計算書	37
第8節	利益の処分又は損失の処理に関する書類	39
第9節	行政サービス実施コスト計算書	39
第10節	附属明細書及び注記	42
第11節	公営企業型地方独立行政法人固有の会計処理	74
第12節	区分経理の会計処理	128
第13節	設立団体の数の変更に伴う会計処理	136
第14節	連結財務諸表	141
第15節	合併に関する会計処理	145

※第5節のQ&Aは、なし。

○ 「移行型地方独立行政法人である公営企業型地方独立行政法人における地方独立行政法人法第66条の2第3項に基づき設立団体が行う承継時の資産評価基準について（通知）」に関するQ&A	164
---	-----

**「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
【公営企業型版】**

第1節 一般原則

Q0-1 公営企業型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でよいか。

A

- 1 公営企業型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、公営企業型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公営企業型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、公営企業型地方独立行政法人会計基準は、公営企業型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」(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」、「退職給付に係る会計基準」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、会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」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、公営企業型地方独立行政法人会計基準については、国の独立行政法人会計基準及び公営企業型以外の地方独立行政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。

Q1-1 「運営状況」を「経営成績」とした理由は、何か。

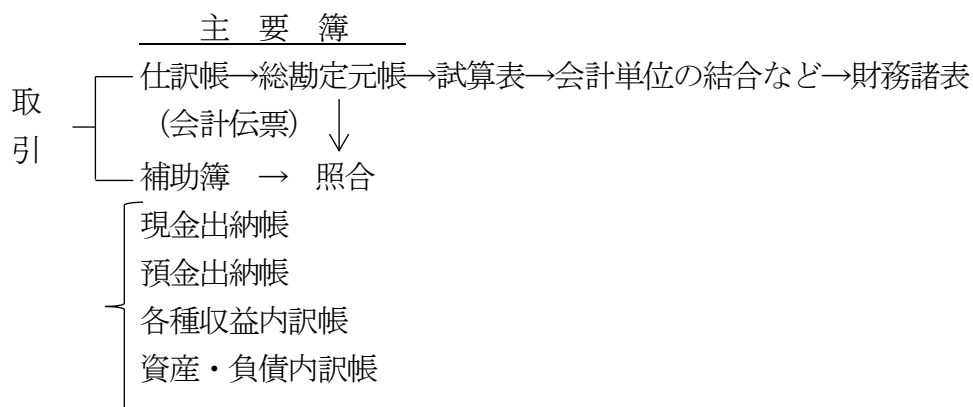
A

公営企業型地方独立行政法人は、公営企業型以外の地方独立行政法人と異なり、常に企業の経済性を発揮するよう努めなければならないとされていること(法第81条)、また、独立採算原則に基づいて経営されなければならないとされていること(法第85条)を踏まえ、「運営状況」ではなく、「経営成績」とするものである。

Q 2-1 公営企業型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、公営企業型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、その財政状態及び経営成績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。



- 3 上記の帳簿体系に関する補足説明は、以下のとおり。

① 取引

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

② 仕訳帳

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

③ 総勘定元帳

取引の発生順に仕訳された仕訳帳から、各勘定科目別に整理するために、総勘定元帳に転記する。そのため、総勘定元帳には各勘定口座が設けられており、仕訳をした時の勘定科目を勘定科目ごとに再集計するために、総勘定元帳の各勘定口座に転記しその増減及び残高を記録する。

④ 補助簿

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

⑤ 会計単位の結合など

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

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、公営企業型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 5 - 1 資本取引・損益取引区分の原則における注解6について、公営企業型以外の地方独立行政法人会計基準の内容と異なっている理由は何か。

A

公営企業型地方独立行政法人は、公営企業型以外の地方独立行政法人と異なり、一定の経費を除き、独立採算原則に基づき経営されるものであることを踏まえ、損益計算の持つ意味が公営企業型以外の地方独立行政法人とは異なることを明確にするためである。

Q 5 - 2 中期計画において、運営費負担金、運営費交付金、補助金等及び工事負担金等について設立団体が負担又は交付する事由、項目及び金額と積算の基礎を明確に定めることとしている趣旨は何か。

A

- 1 公営企業型地方独立行政法人は、独立採算原則に基づいて経営されることから、法第85条第1項に基づく運営費負担金をはじめ、設立団体等が負担することとしている経費と、公営企業型地方独立行政法人が料金収入等の独自収入によって賄う

べき経費を明確に区分し、公営企業型地方独立行政法人の責任の範囲を明確にする必要がある。

- 2 設立団体の認可及び議会の議決を要する中期計画において、予めこうした積算の基礎等を明確にすることにより、対外的にも公営企業型地方独立行政法人の責任の範囲を明確にするとともに、運営結果との対比を可能とすることにより、公営企業型地方独立行政法人の効率的な経営を促そうとする趣旨である。

第2節 概念

Q8-1 公営企業型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 運営費負担金及び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。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、公営企業型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、公営企業型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 - 2 公営企業型地方独立行政法人における受託研究収入はどのようなものが想定されるか。

A

研究受託収入の事例としては、水道事業において、契約に基づき、民間企業（電力会社やガス会社）と共同で自動検針システムの開発を行う場合、知事部局内の環境保全関係部局から太陽光発電システムの開発委託を受けて研究を行う場合、病院事業において、契約に基づき民間企業（製薬会社等）から委託を受けて研究を行う場合の収入等が考えられる。

Q 8 - 3 資産に係る控除対象外消費税額の取扱いは、どのようにすればよいか。

A

資産に係る控除対象外消費税額（※）については、「消費税の会計処理について（中間報告）」（平成元年1月日本公認会計士協会）の考え方に従い、次の①又は②のいずれかにより処理するものとする。

①資産に計上する方法として次のア又はイに掲げる方法

ア、資産の取得原価に算入する方法

イ、資産に係るものを一括して長期前払消費税として費用配分する方法

②発生事業年度の期間費用とする方法

※ 資産に係る控除対象外消費税額とは、消費税法第19条第1項に規定する課税期間につき同法第30条第1項の規定の適用を受ける場合で、同条第2項に規定する課税仕入れ等の税額うち、同条第1項の規定による控除をすることができない額で資産に係るものの合計額をいう。

Q 8 - 4 固定性配列法としたのはどうしてか。

A

公営企業型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公営企業型地方独立行政法人に負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 公営企業型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か。(関連項目：第4 重要性の原則)

A

1 公営企業型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、本来は、公営企業型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であるが、公営企業型地方独立行政法人移行前の組織である地方公営企業での当該資産についての物品管理の状況等も参考にしながら、特段の事由のない場合の判断基準として、例えば、1個または1組の金額について、法人が取得した時の価額が10万円未満の償却資産については重要性の乏しいものとして貸借対照表に計上しないとする取扱いが考えられる。

Q 13 - 1 公営企業型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「通常の取引に基づいて発生した営業上の未収入金又は未払金」を「売掛金」「買掛金」という勘定科目で表示している(「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」(昭和38年大蔵省令第59号。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、通常の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公営企業型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」とした方が適切であると考えたものである。また、公営企業型地方独立行政法人においては、企業会計における「通常の取引」よりは「通常の業務活動」という表現が適切と考えられることから、そのように表現を修正している。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、公営企業型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 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 2 6 無償取得資産の評価、第 7 9 運営費負担金及び運営費交付金の会計処理、第 8 1 補助金等及び工事負担金等の会計処理、第 8 3 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、寄附金や運営費負担金、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、運営費負担金又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 7 9 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 8 3 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、寄附者がある用途を特定した場合又は公営企業型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公営企業型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、寄附者若しくは公営企業型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。

Q 1 5 - 2 会計基準第 1 5 に規定する資産見返負債の定義中、「寄附金により～公営企業型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」とあるが、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。

(関連項目：第 1 4 負債の定義、第 8 3 寄附金の会計処理)

A

- 1 寄附金は、寄附者が公営企業型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、公営企業型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出えん金にも該当しない場合には、企業会計の慣行に立ち返り、受領時点で寄附金相当額を収益に計上することになる。
- 2 会計基準第14第1項では、「公営企業型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、その履行が公営企業型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。公営企業型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公営企業型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公営企業型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 用途の特定の程度については、この趣旨に従い、公営企業型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、公営企業型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。

Q15-3 補助金等、工事負担金等は具体的にどのようなものが想定されるか。

A

- 1 補助金等としては、例えば、建設費に対する財源として国から交付される水道水

源開発等施設整備費補助金、医療施設等施設整備費補助金等が、管理運営費に対する財源として国から交付される医療施設運営費補助金等が考えられる。また、設立団体以外の他の地方公共団体が任意に交付する補助金等も該当する。

- 2 工事負担金等としては、例えば、水道事業を行う公営企業型地方独立行政法人がガス事業を行う法人から管渠の共同埋設に係る工事負担金として収受するもの、受益者（ニュータウン開発を行う開発業者等）から当該受益に係る工事負担金として収受するもの等が考えられる。

なお、当該工事負担金等のうち、受益者から収受するものについては、一般的には、会計基準第78に規定する「資本助成のための運営費負担金・補助金等」に該当するものと考えられる。

Q15-4 移行前地方債償還債務として具体的にどのようなものが想定されるか。長期借入金とは異なるのか。

A

移行前地方債償還債務とは、法第86条第1項の規定により移行型地方独立行政法人が負う債務である。具体的には、当該移行型地方独立行政法人の成立前に設立団体が当該業務（移行型地方独立行政法人の行う業務）に相当する業務に関して起こした地方債のうち当該公営企業型地方独立行政法人の成立の日までに償還されていないものに相当する額の債務である。

また、長期借入金とは、法第41条第4項に規定する当該公営企業型地方独立行政法人が（移行後に）新たに設立団体から借り入れるものである。

Q16-1 特定施設費は、具体的にはどのようなものが想定されるか。

A

- 1 特定施設とは、中期計画等の想定の範囲内で、設立団体から委託等を受け、当該設立団体等に替わって一般行政サービス（公営企業型地方独立行政法人の業務に附帯する業務に限る。）の提供を行うため、当該設立団体等から取得費全額に対する財源措置を受けて取得する固定資産であり、当該固定資産の取得に充てた長期借入金の元利償還金の全額を法第86条第1項の規定に基づく運営費負担金として設立団体から交付されるものを含む。
- 2 特定施設としては、例えば、設立団体の要請を受けて、水道事業を行う公営企業型地方独立行政法人が設置する消火栓や、当該法人の敷地内の空きスペース（浄水場の上部等）を利用して一般行政サービスの提供を行うために整備するスポーツ広場、病院事業を行う公営企業型地方独立行政法人が整備する看護師養成所などが考えられる。
- 3 特定施設費とは、こうした特定施設の取得に充てるために予め交付されるものである。

Q 1 6 - 2 一般行政サービスの提供を行うため、設立団体等から取得費全額に対する財源措置を受けて取得する固定資産であれば、必ず特定施設として会計基準第 8 5 に規定する会計処理を行うことになるのか。

A

特定施設としての会計処理を行うためには、原則として取得時までには別途特定された資産である必要がある。(注解第 6 4 第 1 項及び Q 8 5 - 1 参照)

なお、特定施設の定義に該当する施設であっても、上記の特定を行わないことにより、一般の資産と同様の会計処理を行うことは差し支えない。

Q 1 6 - 3 科学研究費補助金の間接経費相当額の取扱いは具体的にどうするのか。また、受託研究費の間接経費相当額の取扱いはどうするのか。

A

1 科学研究費補助金(科学研究費助成事業による補助金等をいう。以下同じ。)の間接経費相当額とは、科学研究費補助金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として手当てされるものであり、科学研究費補助金を効果的・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相当額を直接経費相当額に上積して措置されるものである。

科学研究費補助金の間接経費相当額は、科学研究費補助金の直接経費相当額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、預り科学研究費補助金等として公営企業型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、補助事業者等は科学研究費補助金の間接経費相当額を所属する公営企業型地方独立行政法人に納付することとなる。したがって、公営企業型地方独立行政法人は、補助事業者等から納付された科学研究費補助金の間接経費相当額について、収入として公営企業型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、科学研究費補助金の間接経費相当額については、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補助金の間接経費相当額については、直接経費の使用に伴い当該間接経費相当額を収益化していくことは煩雑であるため、当該間接経費相当額の受入時において当該間接経費相当額を一括して収益化し、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、複数年度にわたる使用が可能な科学研究費補助金の間接経費相当額については、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、科学研究費補助金の間接経費相当額と異なり、受託研究の権利義務主体が公営企業型地方独立行政法人であるので、受託研究費の直接経費相

当額については前受金として処理、受託研究費の間接経費相当額については受入時において収益化し、当該間接経費相当額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相当額については、原則として、翌事業年度以降に係る間接経費相当額を前受金として翌事業年度以降に繰り越す取扱いとする。

Q19-1

公営企業型地方独立行政法人会計基準第19により、固定資産の取得と財源別の貸方科目との関係は、具体的にどのようなものとなるか。

また、中期計画に定める「剰余金の使途である目的積立金」で、固定資産の取得のために充てた長期借入金を返済した場合にも、資本剰余金に計上してよいか。

A

- 1 公営企業型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
特定施設費※1	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
運営費負担金・運営費交付金※2	資本剰余金 (中期計画の想定範囲内)	資本剰余金(資本助成のためのものである場合)
		資産見返(経常費助成のためのものである場合)
補助金等※2	資本剰余金	資本剰余金(資本助成のためのものである場合)
		資産見返(経常費助成のためのものである場合)
工事負担金等※2	資本剰余金	資本剰余金(資本助成のためのものである場合)
		資産見返(経常費助成のためのものである場合)
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

※1 長期借入金により特定施設である固定資産を取得した場合であって、当該長期借入金を運営費負担金により返済した場合の当該返済相当額を含む。

※2 長期借入金により特定施設以外の固定資産を取得した場合であって、当該長期借入金を運営費負担金等により返済した場合の当該返済相当額を含む。

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	

2 目的積立金で、固定資産の取得のために充てた長期借入金を返済した場合には、目的積立金で固定資産を取得した場合と同様の効果（長期借入金による取得は、固定資産の先行取得にすぎない。）が得られることから、目的積立金で固定資産を取得した場合と同様、資本剰余金に計上するものとする。

Q19-2 償却資産の取得に充てた借入金の返済に係る運営費負担金（予め当該償却資産に係る借入金の元利償還金の一定割合を交付するものとして中期計画に積算の基礎が明確に定められているものとする。）を資産見返負債として積み立て、当該償却資産の減価に応じて収益に戻入する場合、借入金に据置期間の設定があると、据置期間中は運営費負担金の交付がない一方で、減価は発生することから、減価に応じて取り崩すべき資産見返負債が確保できない場合がある。このような場合、減価に応じた資産見返負債の戻入等の会計処理はどのように行うべきか。

A

1. 減価に応じて戻入すべき資産見返負債が総額として不足する場合、当該不足分については、損失計上されることとなる。
2. 借入金の据置期間が終了し、運営費負担金の交付が開始された後は、資産見返負債に計上されるべき運営費負担金の交付見込額の総額（設例では120）を当該償却資産の残存償却期間（設例では8年）で除して得た額を毎期収益に振り替える（従って、据置期間がなく均等に運営費負担金の交付及び当該負担金を振り替えた資産見返負債の戻入を行う場合と比較すると、据置期間終了後の損益はプラスになり、1. で計上された損失（繰越欠損金）の解消要素となる）。

（具体例）取得原価 240、耐用年数 10 年、残存価額 0、減価償却方法：定額法
借入金 240（返済期限 8 年、据置 2 年）、運営費負担金（償還補助） 120

		期首	1期目	2期目	3期目	4期目	5期目	6期目	7期目	8期目	9期目	10期目
CF	料金収入（減価償却前）		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	運営費負担金（償還補助）		0	0	20	20	20	20	20	20	0	0
	借入金償還		0	0	▲ 40	▲ 40	▲ 40	▲ 40	▲ 40	▲ 40	0	0
	合計		12	12	▲ 8	▲ 8	▲ 8	▲ 8	▲ 8	▲ 8	12	12
PL	収益		12	12	27	27	27	27	27	27	27	27
	料金収入		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	資産見返運営費負担金戻入		0	0	15	15	15	15	15	15	15	15
	費用		24	24	24	24	24	24	24	24	24	24
	減価償却費		24	24	24	24	24	24	24	24	24	24
	損益		▲ 12	▲ 12	3	3	3	3	3	3	3	3
BS	固定資産	240	216	192	168	144	120	96	72	48	24	0
	現金	0	12	24	16	8	0	0	0	0	0	0
	資産	240	228	216	184	152	120	96	72	48	24	0
	長期借入金	240	240	240	200	160	120	80	40	0	0	0
	短期借入金	0	0	0	0	0	0	8	16	24	12	0
	資産見返負債	0	0	0	5	10	15	20	25	30	15	0
	利益剰余金（▲繰越欠損金）	0	▲ 12	▲ 24	▲ 21	▲ 18	▲ 15	▲ 12	▲ 9	▲ 6	▲ 3	0
負債＋純資産	240	228	216	184	152	120	96	72	48	24	0	

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か。

A

行政サービス実施コスト計算書は、公営企業型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、公営企業型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 3 - 2 行政サービス実施コストの定義において、「当期時点でコストが発生しているもので、将来的には料金による回収が予定されているが未だ受益者により負担されていないものを含む。」ことを規定した理由は何か。

A

行政サービス実施コストのうち業務費用については、損益計算上の費用から料金等の自己収入等を控除して算定することとなるが、当該損益計算上の費用と自己収入等の差は、住民等が負担することとなるコストである。

しかしながら、当該コストのうち当該年度の減価償却充当補助金相当額は、住民等の負担が確定したものであるが、当該補助金相当額以外については、直ちに納税者が負担するコストとはならず、翌年度以降に受益者からの料金回収の対象として公営企業型地方独立行政法人の自らの収益で賄うことが想定されるものであることから、この趣旨を明記したものである。

(具体例) 固定資産Aを1000億円で取得(財源は、補助金300億円(資本助成的性格)、長期借入金700億円)。なお、当該資産Aの耐用年数は、10年

○ 行政サービス実施コスト計算書の業務費用の内数として減価償却充当対象補助金を表示

[貸借対照表]

資産 1000億円	負債 ・長期借入金 700億円
	純資産 ・資本剰余金 300億円

[損益計算書]

減価償却費 100億円	料金収入 140億円
営業費用 100億円	運営費負担金 50億円

[行政サービス実施コスト計算書]

○損益計算上の費用

業務費	200億円
△自己収入等	140億円
業務費用	60億円

(内数)

減価償却充当補助金

0億円

回収すべき料金(150億円)のうち140億円収入
⇒10億円は、将来料金回収予定

Q24-1 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75 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。

Q24-2 地方公共団体からの現物出資に係る還付消費税は、行政サービス実施コストから控除する収益には該当しない旨注解21第2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。

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 「第 8 7 退職給付に係る会計処理」により、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は、退職給付引当金の計上を要しない。
- 2 退職給付引当金の計上が必要な場合の計上額は、公営企業型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、公営企業型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の退職給与は、当該職員が復帰後退職する際に公営企業型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に係るものであることを注記することとする。

第 3 節 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格なのか。
- (2) また、公営企業型地方独立行政法人設立時に設立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設立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、設立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 公営企業型地方独立行政法人設立時に設立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 公営企業型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66条の2第3項においては、公営企業型地方独立行政法人が設立団体から承継する資産の価格は、公営企業型地方独立行政法人の成立の日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（ただし、法第87条第2項においては、財産の種類、用途その他の事項を勘案して時価によることが適当でないと認めるときは、時価によらないことができることとされている。）。
- 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）
- 3 法令に基づく評価の詳細については、「移行型地方独立行政法人である公営企業型地方独立行政法人における地方独立行政法人法第66条の2第3項に基づき設立団体が行う承継時の資産評価基準について」（平成30年5月31日付け総財公第98号総務省自治財政局公営企業課長通知）を参照のこと。

Q 2 6 - 3

設立団体から譲与を受ける予定の物品については、承継時点で、評価額が固定資産の計上基準額（例えば10万円）以上のものが固定資産の要件に合致する物品という前提のもとで、簿価（台帳価格）10万円以上の物品について、地方公営企業法施行規則で定める耐用年数を参考として、減価償却を行い、承継時点での未償却残高が固定資産の計上基準額（例えば10万円）以上となったものを固定資産として計上するという評価方法が実務的な取扱いと考えてよいか。

A

公営企業型地方独立行政法人の会計実務上の取扱いとしては、承継時点で評価額が固定資産の計上基準額（例えば10万円）以上の物品が貸借対照表能力を有する償却資産の要件に合致するという前提のもとで、物品管理簿の簿価（台帳価格）10万円以上の物品について、地方公営企業法施行規則で定める耐用年数を参考として、定額法による減価償却を行い、承継時点での未償却残高が固定資産の計上基準

額(例えば10万円)以上で、かつ使用予定期間1年超のものをその価額で固定資産として計上し、新たに設定した残存価額、残存耐用年数において償却するのが原則である。

Q26-4 公営企業型地方独立行政法人設立時に設立団体から承継する事業用資産(移行前に設立団体が補助金等を充当して取得した償却資産に限る。)の会計処理は、どのようなものとなるか。

A

1 「移行型地方独立行政法人である公営企業型地方独立行政法人における地方独立行政法人法第66条の2第3項に基づき設立団体が行う承継時の資産評価基準について」(平成30年5月31日付け総財公第98号総務省自治財政局公営企業課長通知)に従い、処理することとなるが、その具体の処理は次のようなものとなる。

ア 設立団体での会計処理

取得原価100,000(補助金等50,000、起債50,000充当)、耐用年数20年、減価償却方法:定額法(残存価額は10%)
 経過年数10年、減価償却累計額45,000、未償却残高55,000、
 起債残高25,000、長期前受金50,000、長期前受金収益化累計額22,500

イ 公営企業型地方独立行政法人での会計処理

取得価額55,000、耐用年数10年、減価償却方法:定額法(残存価額は10%)
 移行前地方債償還債務25,000、資産見返負債27,500、純資産2,500
 初年度の会計処理(仕訳)

減価償却費	4,950	/	減価償却累計額	4,950
移行前地方債償還債務	2,500	/	預金	2,500
資産見返負債	2,475	/	資産見返負債戻入	2,475

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

(移行前：地方公営企業)		(移行後：公営企業型地方独法)	
資産	負債	資産	負債
・減価償却対象 100,000 (償却累計額△45,000)	○企業債(固定) 22,500	・減価償却対象 55,000 (毎期△4,950)	○移行前地方債償還債務 25,000 (毎期△2,500)
	○企業債(流動) 2,500		○資産見返負債 27,500 (毎期△2,475)
	○長期前受金 50,000		

		(収益化累計額△22,500)				○純資産	
		資本				2,500	
		○利益剰余金					
		2,500					
計	55,000	計	55,000	計	55,000	計	55,000

※ 補助金等充当資産は、設立団体からの譲与となる。また、当該資産は設立時に時価を基準として設立団体が評価した額が資産及び資産見返負債に計上されることとなる。

2 設立団体が評価した価額（償却後再調達原価）が、償却後残存価額（簿価）を下回っている場合、「移行型地方独立行政法人である公営企業型地方独立行政法人における地方独立行政法人法第66条の2第3項に基づき設立団体が行う承継時の資産評価基準について」（平成30年5月31日付け総財公第98号総務省自治財政局公営企業課長通知）に従えば、設立団体の貸借対照表に計上されている繰延収益は、設立団体が評価した資産の価額に見合う分に再評価され、資産見返負債に計上されることとなるが、その具体の処理は次のようなものとなる。

ア 設立団体での会計処理

取得原価 100,000（補助金等 50,000、起債 50,000 充当）、耐用年数 20 年、
減価償却方法：定額法（残存価額は 10%）
経過年数 10 年、減価償却累計額 45,000、未償却残高 55,000、
起債残高 25,000、長期前受金 50,000、長期前受金収益化累計額 22,500

イ 公営企業型地方独立行政法人での会計処理

取得価額 45,000、耐用年数 10 年、減価償却方法：定額法（残存価額は 10%）
移行前地方債償還債務 25,000、資産見返負債 22,500 ※1
初年度の会計処理（仕訳）

減価償却費	4,050	／	減価償却累計額	4,050
移行前地方債償還債務	2,500	／	預金	2,500
資産見返負債	2,025	／	資産見返負債戻入	2,025

減価償却額の計算： $(45,000 \times 0.9) \times 1/10 = 4,050$

(移行前：地方公営企業)

資産	負債
・減価償却対象 100,000 (償却累計額△45,000)	○企業債（固定） 22,500
	○企業債（流動） 2,500
	○長期前受金 50,000 (収益化累計額△22,500)
	資本
	○利益剰余金 2,500
計 55,000	計 55,000

(移行後：公営企業型地方独法)

資産	負債
・減価償却対象 45,000 (毎期△4,050)	○移行前地方債償還債務 25,000 (毎期△2,500)
	○資産見返負債 22,500 ※1 (毎期△2,025)
・資金その他の財産 3,000 ※2	○純資産 500
計 48,000	計 48,000

※1 設立時の評価額×補助率（1／2）

※2 権利に係る財産の評価額<義務に係る負債の評価額となった場合、法第66条の2第2項に基づき一定の純資産を維持するための追加出資が必要

Q 2 6 - 5 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」及び同注解61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。

※「寄附」とは、金銭その他の財産又は経済的利益を贈与又は無償の供与として支出又は移転することをいう。

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 特定施設である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、公営企業型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、公営企業型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、固定資産の取得が資本計算に属するものと損益計算に属するものとに区別される。したがって、当該固定資産の処分時の会計処理は、取得時の会計処理が資本計算に属するのか、損益計算に属するのかによって、対応が異なってくる。
- 2 以下、具体的な事例に則して、説明を加える。

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

① 現物出資の場合

（取得時）	資産	100	／	資本金	100
-------	----	-----	---	-----	-----

a 通常の償却資産の場合（会計基準第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 特定施設である償却資産の場合（会計基準第85の適用がある場合）で、以下のcの場合を除く（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（損益外除

売却差額相当額） 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 / 損益外減価償却累計額 20

資本剰余金（損益外除売

却差額相当額） 40

c 特定施設である償却資産の場合（会計基準第85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） 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

② 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 / 土地 100

目的積立金 100 / 資本剰余金 100

以下の処理は、①のaと同じ

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
	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

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			

⑤ 非償却資産の場合（取得時に資産見返勘定を計上している場合を除く。）

Q93-1を参照

(注) ①のb及びcの会計処理について

特定施設である償却資産の売却においては、注解16又は注解17(2)より、当該売却により生じた差額は、特定施設である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、公営企業型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、特定施設である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16又は注解17(2)でいうところの「特定施設である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。

Q 2 7 - 3 - 2 特定施設である固定資産について、減損が生じたとして、過去に損益外減損損失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 特定施設である固定資産について、減損が生じたとして、過去に損益外減損損失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、損益外減損損失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、損益外減損損失累計額は、当該資産の処分（売却）時において、相当額を資本剰余金（損益外除売却差額相当額）として処理する必要がある。

なお、これによる資本剰余金（損益外除売却差額相当額）への振替は、減損会計基準第11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の特定施設である償却資産（耐用年数5年で定額法、残存価額ゼロ）について、初年度に減損が生じたとして、損益外減損損失累計額を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)	損益外減価償却累計額	20	/	減価償却累計額	20
(減損)	損益外減損損失累計額	30	/	減損損失累計額	30
(売却時処理)	現金	40	/	資産	100
	減価償却累計額	20		損益外減価償却累計額	20
	減損損失累計額	30		損益外減損損失累計額	30
	資本剰余金（損益外除売却差額相当額）	60			

② 取得時の価額100の特定施設である非償却資産について、初年度に減損が生じたとして、損益外減損損失累計額を30計上し、一年後に40で売却した場合（現金取引とする。）

(減損)	損益外減損損失	30	/	減損損失累計額累計額	30
(売却時処理)	現金	40	/	土地	100
	減損損失累計額	30		損益外減損損失累計額	30
	資本剰余金（損益外除売却差額相当額）	60			

Q 2 7 - 4

(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56 純資産の表示項目、第79 運営費負担金及び運営費交付金の会計処理、第80 特定施設費の会計処理、第81 補助金等及び工事負担金等の会計処理、第83 寄附金の会計処理、第85 特定施設である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、Q27-3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79に、特定施設費の場合には会計基準第80に、補助金等及び工事負担金等の場合には会計基準第81に、寄附金の場合には会計基準第83に沿った会計処理が行われることとなる。また、財源が設立団体等出資の場合には、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特定施設費を財源とする会計基準第85の特定施設である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56参照）。

Q27-5 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公営企業型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公営企業型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。
なお、地方公営企業法施行規則に定める残存価額の考え方（取得価額の1割）及び備忘価額（1円）を参考としても差し支えないものである。
- 2 公営企業型地方独立行政法人における残存価額の変更については、Q77-7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 7 - 6

建設中の支払利息を資産計上することは可能か。

A

1 地方公営企業会計においては、①費用として計上する方法、②支払利息を建設原価に加算して計上する方法のいずれを採用してもよいこととされている。

ただし、建設工事が長期にわたり、完成前に一部稼働し営業を開始する場合には、当該稼働資産に係る利子は、費用として損益計算に反映させなければならないこととされている。

2 公営企業型地方独立行政法人においても、上記と同様の取扱いとする。

Q 2 8 - 1

(1) 注解 2 4 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、「公営企業型地方独立行政法人のサービス提供能力」が期待されるものは、公営企業型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。

① 病院における医事情報システムは、その導入により事務処理等が著しく効率化し、結果として患者の大幅受入増が可能となる。

② インターネットによる予約システムを構築すると、民間の事例によれば予約増による収益増が見込まれる。

(関連項目：第 8 資産の定義)

A

1 法人内利用のソフトウェアについては、完成品を購入した場合のように、その利用により将来の収益獲得又は費用削減が確実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 で規定する公営企業型地方独立行政法人における資産の定義からは、公営企業型地方独立行政法人のサービス提供能力が期待される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、病院において、医事情報システムを導入し予約増による収益増が確実に認められる場合、その導入により事務処理等が著しく効率化し、収入に対する費用の削減が確実にある場合、又は公営企業型地方独立行政法人のサービス提供能力の増加が期待される場合には、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、又は公営企業型地方独立行政法人のサービス提供能力の増加が期待されるときは、そのソフトウェアは無形固定資産に計上される。設問にあるインターネット予約システムは、収益増が見込まれるのであれば、無形固定資産に計上されると考える。

3 公営企業型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、サービス提供能力が期待される資源は公営企業型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24ではサービス提供能力について明確に記述されていない。

このため、当該Q&Aにおいて、ソフトウェアの資産性の有無は会計基準第8の規定に基づいて判断するべきであることをあらためて明確にした。

なお、平成29年4月1日より前に支出し、費用処理を行った法人内利用のソフトウェアについて、あらためて資産計上を行う会計処理は不要である。

Q28-2 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、水利権、ダム使用権等がある。

Q29-1 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 公営企業型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、公営企業型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にいう特定施設である償却資産に該当するかどうかで判断すべきものである。

Q29-2 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公営企業型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25）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 公営企業型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、公営企業型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 公営企業型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）と運営費負担金債務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、「切放し法」と「洗替え法」のどちらを用いるのか。）

A

- 1 会計基準では、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、前者を洗替え法、後者を切放し法という。それぞれ合理性があるが、公営企業型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 1 - 1 公営企業型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 公営企業型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 公営企業型地方独立行政法人は、利益の獲得を目的としない。したがって、公営企業型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29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

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、公営企業型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。

Q 3 6 - 1

- (1) 会計基準第36第5項の規定の趣旨はなにか。
- (2) また、勘定別に区分して経理する公営企業型地方独立行政法人における300人未満の判断は、事業別に行うのか、それとも法人全体として行うのか。

A

- 1 会計基準第36第5項は、企業会計の「退職給付に係る会計基準」と同様に職員数300人未満の公営企業型地方独立行政法人について、簡便法による退職給付引

当金の計上を認める趣旨である。

- 2 年金債務について簡便法が認められないのは、合理的な簡便法が考えられないことによる。
- 3 事業別の経理が要請される公営企業型地方独立行政法人については、職員数300人の判断は事業別に行う。ただし、法人単位財務諸表を作成することとの関係から、ある事業で本来の方法による必要がある場合は、全ての事業において本来の方法により計算することが必要である。

Q 3 6 - 2 移行時における退職給付引当金の経過措置を認めた理由は何か。また、平成30年3月改訂の会計基準及び注解において、当該経過措置について、移行前の未経過の分割計上期間を引き継いだ期間内とした理由は何か。
(退職給付については、Q 8 7 - 1 ~ 5 で記述)

A

当該経過措置は、基準に基づき計上すべき引当金の額と移行前に負債に計上していた引当金の額との差額を一時に処理することが、経営成績に関する期間比較を損ない期間損益を歪めるおそれがある場合に限り認められている。

当該措置について、平成30年3月改訂前の会計基準で移行当初の中期目標期間内の措置とされたのは、地方独立行政法人が、中期目標期間を単位に事務事業を行う性格の法人であることを重視したためである。

しかし、地域の自主性及び自立性を高めるための改革の推進を図るための関係法律の整備に関する法律（平成23年法律第37号）による地方公営企業法の改正等により、地方公営企業会計において退職給付引当金の計上が義務化された際に、地方公営企業法施行規則等の一部を改正する省令（平成24年総務省令第6号。以下「平成24年地方公営企業法施行規則改訂規則」という。）附則第5条により、最初適用事業年度の初日において新規規則第22条の規定により計上されるべき退職給付引当金の引当不足額について、最初適用事業年度以降15事業年度を限度として同日における全企業職員の平均残余勤務期間で分割することを認めたため、現に同条に基づいて分割計上を行っている地方公営企業においては、移行の前後で会計処理の均衡を図ることを重視し、移行前の未経過の分割計上期間を引き継いだ期間内で処理することを認めるものである。なお、分割計上の期間及び処理方法については、設立団体及び公営企業型地方独立行政法人相互の了解の下、中期計画において明示することとなる。

Q 3 6 - 3 平成30年3月改訂前の注解33に従い、移行当初の中期目標期間内で費用として処理しており、改訂時にその期間が終了していない法人においても、平成30年3月改訂後の注解33の期間に変更することが可能か。

A

平成30年3月改訂後の注解33は、平成30年4月1日以降に移行した法人に対して適用される。

なお、平成30年4月1日以降に移行した法人において、平成24年地方公営企業法施行規則改正規則附則第5条に基づく分割計上期間の未経過期間があるにもかかわらず、設立の認可を受ける段階で平成30年3月改訂の会計基準が公表されていなかったことにより、平成30年3月改訂前の注解33に基づいた収支計画に拠らざるを得なかった場合には、移行初年度において法第26条第1項後段の規定に基づいて、中期計画を変更することにより、平成30年3月改訂後の注解33に基づいた会計処理をすることができる。

Q36-4 地方公営企業会計においては、企業職員数の多寡にかかわらず簡便法による退職給付引当金の計上が認められているが、公営企業型地方独立行政法人の会計基準第36では、職員数300人未満の法人のみ簡便法による退職給付引当金の計上が認められている。したがって、簡便法を採用していた地方公営企業が公営企業型地方独立行政法人に移行することにより、原則法に変更したために引当不足額が生じる場合があるが、以下の場合には、原則法に変更したことによる差額を分割計上することができるか。

- (1) 平成26年度の地方公営企業会計制度改正時において簡便法による退職給付引当金の引当不足額を一括計上している場合や簡便法による退職給付引当金の引当不足額について分割計上を選択しているが公営企業型地方独立行政法人に移行する前に分割計上期間が終了している場合など、移行時点において未経過の分割計上期間が存在しない場合
- (2) 地方公営企業において分割計上期間の途中で公営企業型地方独立行政法人に移行した場合（移行により原則法に変更したことによる差額が追加的に発生した場合）

A

簡便法から原則法に変更した場合の差異は会計基準変更時差異に該当せず、(1)、(2)ともに分割計上することは認められない。

平成30年3月改訂後の注解33において、移行前の未経過の分割計上期間を引き継いだ期間内の一定の年数で費用として処理することを認めたのは、地方公営企業において分割計上を選択していた場合に移行の前後で均衡を図ることを重視したものであるから、(2)の場合において分割計上ができるのは、地方公営企業において引当不足となっている部分に対して認められる。

Q37-1 公営企業型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、公営企業型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、公営企業型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」（改正平成23年3月25日 企業会計基準委員会）に定めるところを参照することとなる。

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に基づく特定施設に係る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。

Q 3 8 - 1 年度途中で償却資産を取得した場合、初年度への減価償却費の配分額は、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、月割りで計算を行うことが望ましい。

Q 3 8 - 2 償却資産の耐用年数は、公営企業型地方独立行政法人側で独自に決めるよいか。また、当該耐用年数を変更する場合の取扱いはどのようなになるのか。

A

- 1 耐用年数は減価償却費又は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 なお、耐用年数の決定の際は、地方公営企業法施行規則を参考にして定めても支障はないものである。
- 3 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。公営企業型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。
- 4 公営企業型地方独立行政法人における耐用年数の変更については、Q 7 7 - 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。

Q 3 8 - 3 会計基準第38第3項による定率法の減価償却が考えられるのはどのような場合なのか。

A

機械、車両、OA機器等初期に能率が高く耐用年数の途中で機能的減価の生じやすい資産の場合である。

Q 3 8 - 4 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、公営企業型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。

公営企業型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、Q 3 8 - 2 参照。

第 4 節 財務諸表の体系

Q 4 1 - 1 セグメント情報は、「所在地別セグメント情報等当該法人の事業内容等に応じた適切な区分」に基づき開示されることとなっているが、具体的にはどのような区分により行うことが考えられるか。

A

水道事業であれば水系別、鉄道事業であれば路線別、病院事業であれば、施設別に行うこと等が考えられる。

Q 4 1 - 2

(1) 会計基準第 4 1 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 3 9 第 1 項において「業務の内容が多岐にわたる場合、区分及び開示内容について企業会計で求められるよりも詳細なセグメントに係る財務情報を開示することが求められる」とあるが、公営企業型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) セグメント情報における区分と区分経理する際の区分は、必ずしも一致しないと

解して良いか。

- (3) 財源がもっぱら自己収入に依存する業務と運営費負担金及び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、運営費負担金、運営費交付金及び受託収入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 公営企業型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 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負担金及び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。
- 4 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負担金、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 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負担金、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 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、公営企業型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・フロー計算書を公営企業型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、公営企業型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公営企業型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6節 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、公営企業型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 1 - 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 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公営企業

型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。一方、科学研究費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公営企業型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、補助金で購入した固定資産を公営企業型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 損益計算書の様式に関して、「営業収益、営業費用」を「営業費用、営業収益」の順に変えることは可能か。

A

公営企業型地方独立行政法人会計基準は、全ての公営企業型地方独立行政法人に共通に適用される会計処理の基準であり、損益計算書の様式についても、原則として基準に準拠した様式とすることが必要である。

第7節 キャッシュ・フロー計算書

Q 6 7 - 1

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

A

- 1 公営企業型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、運営費負担金又は運営費交付金による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、2に加え、運営費負担金又は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、固定資産の取得等に係るものは投資活動によるキャッシュ・フローに、それ以外のもは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ぬ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49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、公営企業型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。

第8節 利益の処分又は損失の処理に関する書類

Q72-1 損益計算上の損失が発生した場合、法第40条第1項に基づく積立金（以下「積立金」という。）を充当し、その次に法第40条第3項により中期計画で定める用途にあてるために、用途ごとに適当な名称を付した積立金（以下「目的積立金」という。）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積立金と目的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すれば足り、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節 行政サービス実施コスト計算書

Q73-1 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、「公営企業型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21参照）

Q73-2 「減価償却充当補助金」を計上する趣旨如何。

A

「減価償却充当補助金」とは、損益計算書上において、減価償却費を賄うための収益としての性格を有する補助金等を指すが、公営企業型地方独立行政法人については、独立採算原則に基づき、業務に要する費用を料金収入により賄うことを基本とすることから、行政サービス実施コスト計算書における「業務費用」についても料金により賄うことが原則となるが、独立採算原則の例外として経常費助成のための運営費負担金や補助金等が設立団体等から支給されることが想定される。当該運営費負担金及び補助金等を業務費用の内数として明示し、減価償却費のうち補助金等充当対象部分を計上することで独立採算原則外の費用であることを明示しようとするものである。これにより、料金により賄うべき費用に対する料金の回収状況を確認することができる。

(具体例) 固定資産Aを1000億円で取得(財源は、補助金300億円、長期借入金700億円)。なお、当該資産Aの耐用年数は10年、残存価額は10%〇行政サービス実施コスト計算書の業務費用の内数として減価償却充当対象補助金を表示

[貸借対照表]		[損益計算書]	
資産 1000億円	負債 ・長期借入金 700億円 ・資産見返補助金等 300億円	減価償却費 100億円	料金収入 70億円
			資産見返 補助金等戻入 30億円

[行政サービス実施コスト計算書]	
○損益計算上の費用	
業務費	100億円
△自己収入等	70億円
<hr/>	
業務費用	30億円

(内数)
減価償却充当補助金
30億円

回収すべき料金(70億円)を
全額収入

Q73-3 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「運営費負担金及び運営費交付金に基づく収益並びに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資産見返運営費負担金戻入
- ②資産見返運営費交付金戻入
- ③資産見返補助金等戻入
- ④資産見返工事負担金等戻入
- ⑤資産見返寄附金戻入
- ⑥設立団体からの受託収入
- ⑦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 行政サービス実施コストは、「公営企業型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、運営費交付金等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、③及び⑦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。⑤の寄附金戻入財源は税金からの拠出でないこと、④の工事負担金等及び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資産見返運営費負担金戻入	控除できない
②資産見返運営費交付金戻入	控除できない
③資産見返補助金等戻入	控除できない
④資産見返工事負担金等戻入	控除できる
⑤資産見返寄附金戻入	控除できる
⑥設立団体からの受託収入	控除できる
⑦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

Q75-1 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、各公営企業型地方独立行政法人に通知するなど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が考えられる。

- 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)などが考えられる。

Q75-2 特定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特定施設費又は建設仮勘定見返特定施設費が存在する場合、当該預り特定施設費又は建設仮勘定見返特定施設費も地方公共団体出資等に含めて計算するのか。

A

預り特定施設費又は建設仮勘定見返特定施設費は、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。

第10節 附属明細書及び注記

Q76-1 附属明細書を作成する各明細書には、具体的にどのような内容を考えているのか。

A

1 附属明細書の意義

- (1) 財務報告及び財務諸表において遵守されるべき基本的観点は基準の一般原則に記述されているところであるが、一般的に「理解可能性」といった観点についても財務報告及び財務諸表には強く求められているところである。
 - (2) この理解可能性からして、貸借対照表や損益計算書等についてはいたずらに複雑としないことが求められ、あま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。以下、各附属明細書の様式等を例示する。
- 2 固定資産の取得、処分、減価償却費（「第85 特定施設である償却資産の減価

に係る会計処理」及び「第 8 8 特定施設である有形固定資産の除去費用等の会計処理」による損益外減価償却相当額も含む。) 及び減損損失累計額の明細

資産の種類	期首 残高	当期 増加 額	当期 減少 額	期末 残高	減価償却		減損損失累計額		差引当 期末残 高	摘要	
					累 計 額	当期償 却額	当期損 益内	当期損 益外			
有形固定資 産(償却費損 益内)	建 物										
	構築物										
	計										
有形固定資 産(償却費損 益外)	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	営業権										
	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 1 0 に掲げられている資産)、無形固定資産(会計基準第 1 1 に掲げられている資産)、投資その他の資産(会計基準第 1 2 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 8 5 及び第 8 8 の規定により減価償却費相当額が損益外となる有形固定資産各々について記載すること。
- ③ 「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。
- ④ 「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。

- ⑤ 「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85に定める特定施設である償却資産及び第88に定める特定施設の除去費用等に係る償却資産にあっては損益外減価償却相当額の累計額を、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。
- ⑥ 「減損損失累計額」の欄には、減損損失相当額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「当期損益内」の欄に、公営企業型地方独立行政法人に適用される固定資産の減損に係る会計基準第15により減損損失を損益計算書に計上しない場合は「当期損益外」の欄にそれぞれ記載すること。
- 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こと。

3 たな卸資産の明細

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

(記載上の注意)

- ① 会計基準第13(5)から(10)に掲げられているたな卸資産を対象として、たな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たな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、たな卸資産の売却・利用による払出又は他勘定への振替以外の理由によるたな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

(1) 流動資産として計上された有価証券

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

(2) 投資その他の資産として計上された有価証券

満期保有目的債券	種類及び銘柄	取得価額	券面総額	貸借対照表計上額	当期費用に含まれた評価差額	摘要	
	計						
関係会社株式	銘柄	取得価額	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

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、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

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

(記載上の注意)

- ① 会計基準第15(5)に定める長期借入金について記載すること。
- ② 「平均利率」の欄は、加重平均利率を記載すること。

7 移行前地方債償還債務の明細

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

(記載上の注意)

当該公営企業型地方独立行政法人が移行前に発行した地方債（当該事業年度中に償還済となったものを含む。）について記載すること。

8 引当金の明細

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

(記載上の注意)

- ① 前期末及び当期末貸借対照表に計上されている引当金について、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

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 特定施設である固定資産に係る資産除去債務については、その旨を「摘要」欄に記載すること。

10 資本金及び資本剰余金の明細

区 分		期首残高	当期増加額	当期減少額	期末残高	摘 要
資本金						
	計					
資本剰余金	資本剰余金					
	特定施設費					
	運営費負担金					
	運営費交付金					
	補助金等					
	工事負担金等					
	寄附金等					
	目的積立金					
	損益外除売却差額相当額					
	計					
	損益外減価償却累計額					
	損益外減損損失累計額					
	損益外利息費用累計額					
差引計						

(記載上の注意)

- ① 資本金について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。
- ② 資本金の「区分」欄には、設立団体出資金・その他地方公共団体出資金の別を記載すること。
- ③ 資本剰余金は、その発生源泉の区分に分けて記載すること。
- ④ 資本剰余金について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。
- ⑤ 損益外減価償却累計額について当期減少額がある場合には、除却等発生の理由を「摘要」欄に記載すること。
- ⑥ 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こと。

1 1 積立金等の明細及び目的積立金の取り崩しの明細

1 1-1 積立金及び目的積立金の明細

区 分	期首残高	当期増加額	当期減少額	期末残高	摘 要

(記載上の注意)

- ① 「区分」欄は、「法第40条1項積立金」「〇〇(目的)積立金」等当該積立金の名称を記載すること。
- ② 「摘要」欄は、積立金等の当期増減額の理由を記載すること。

1 1-2 目的積立金の取崩しの明細

区 分	金 額	摘 要
目的積立金取崩額		
	計	
そ の 他		
	計	

(記載上の注意)

- ① 「目的積立金取崩額」の欄は、損益計算書に表示された目的積立金取崩額の明細となるように記載すること。
- ② 「区分」欄は、「〇〇積立金」等当該積立金の名称を記載すること
- ③ 「摘要」欄は、目的積立金積立の目的となった費用の発生、資産の購入等、取崩しの理由を記載すること。
- ④ 「その他」の欄には、中期目標期間終了時の積立金への振替等、損益計算書に表示されない目的積立金の取崩しを記載すること。

1 2 運営費負担金債務及び運営費負担金収益の明細

(運営費交付金債務及び運営費交付金収益の明細についても同様に作成するものとする)

- (1) 運営費負担金債務及び運営費負担金収益は多くの公営企業型地方独立行政法人において金額的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) しかも運営費負担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負担金収益のみならず、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。

- (3) また、運営費負担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、運営費負担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が考えられる。さらに運営費負担金の収益化に当たっては「一定の業務等と運営費負担金との対応関係が明らかにされている場合には」同一年度に収受した運営費負担金であってもそれを公営企業型地方独立行政法人の業務等の単位に区分して収益化することとなるので、収益化される時点は業務等の進行状況によって全て異なることとなる。
- (4) 運営費負担金債務及び運営費負担金収益の明細は、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。
- (5) 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。
- ・ 運営費負担金債務の期首残高（中期計画期間内における交付年度別）
 - ・ 運営費負担金の当期交付額
 - ・ 運営費負担金債務の当期振替額（中期計画期間内における交付年度別）
 - ・ 運営費負担金収益への振替額
 - ・ 資産見返運営費負担金への振替額
 - ・ 資本剰余金への振替額
 - ・ 運営費負担金債務の期末残高（中期計画期間内における交付年度別）
 - ・ 運営費負担金収益の業務等区分別及び交付年度別内訳（注：業務等の区分がされない場合には当該内訳の記載は要しない。）

【記載例】

(1) 運営費負担金債務

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
			運営費負 担金収益	資産見返運 営費負担金	資本剰余金	小計	
合計							

(2) 運営費負担金収益

業務等区分	X0年度 支給分	X1年度 支給分	X2年度 支給分	合 計
合 計				

なお、運営費負担金が交付されない公営企業型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。

1 3 (運営費負担金及び運営費交付金以外の) 地方公共団体等からの財源措置の明細

1 3 - 1 特定施設費の明細

区 分	当期交付額	左の会計処理内訳			摘 要
		建設仮勘定見 返特定施設費	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 3 - 2 補助金等の明細

区 分	当期交付額	左の会計処理内訳					摘 要
		建設仮勘定 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。

13-3 工事負担金等の明細

区 分	当期交付額	左の会計処理内訳					摘 要
		建設仮勘定工 事負担金等	資産見返工 事負担金等	資本剰余金	長期預り工 事負担金等	収益計上	
計							

(記載上の注意)

- ① 当期交付額は、工事負担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、工事負担金等の交付決定の区分ごとにその名称を記載すること。

13-4 長期預り補助金等の明細

区 分	期首残高	当期増加額	当期減少額	期末残高	摘 要
計					

(記載上の注意)

- ① 当期増加額は、「13-2 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。

13-5 長期預り工事負担金等の明細

区 分	期首残高	当期増加額	当期減少額	期末残高	摘 要
計					

(記載上の注意)

- ① 当期増加額は、「13-3 工事負担金等の明細」の長期預り工事負担金等の額と一致する。

- ② 「区分」欄は、工事負担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(長期預り工事負担金等を使用した経費の内訳)を記載すること。

1.4 役員及び職員の給与の明細

- (1) 公営企業型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。
 - ・法人の長、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) 公営企業型地方独立行政法人の役員の報酬等及び職員の給与の水準について明細書に併せて公表することとする。

役員及び職員の給与の明細

(単位：千円、人)

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

(記載上の注意)

- ① 役員に対する報酬等の支給の基準の概要(例：役員の報酬月額、退職手当の計算方法)並びに職員に対する給与及び退職手当の支給の基準の概要(例：一般職国家公務員に準拠、退職手当の計算方法)を脚注すること(特定地方独立行政法人にあっては職員に対する退職手当の支給の基準についての概要の記載は要しない。)
- ② 役員について期末現在の人数と上表の支給人員とが相違する場合には、その旨

を脚注すること。

- ③ 支給人員数は、年間平均支給人員数によることとし、その旨を脚注すること。
- ④ 非常勤の役員又は職員がいる場合は、外数として()で記載することとし、その旨を脚注すること。
- ⑤ 支給額、支給人員の単位は千円、人とする。
- ⑥ 中期計画において損益計算書と異なる範囲で予算上の人件費が定められている場合は、その旨及び差異の内容を脚注すること。

1 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、各公営企業型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基準第76(1)から(16)に示しているが、公営企業型地方独立行政法人の様態のみならず、特定時点のその公営企業型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(16)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(17)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(17)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、各公営企業型地方独立行政法人においては各年度ごとに記載の必要性を慎重に吟味することが求められる。
- (3) 記載の必要性の判断に当たっては
 - ① 金額的に重要な事項であるか、あるいは質的に重要な事項（金額が僅少な事項は多くの場合に除かれる）であるか否か
 - ② 貸借対照表等の諸表における表示のみでは、財務報告の利用者の「公営企業型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」あるいは「公営企業型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。

Q76-2 セグメント情報の開示様式はどのようになるか。

A

- 1 会計基準第41において、セグメント情報として開示すべき事項は、事業収益、事業損益及び当該セグメントに属する総資産額とされている。また注解39では住民等に対する説明責任の観点から、セグメント情報の積極的な情報開示が要請され

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公営企業型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、参考として以下に標準的な記載内容及び記載上の留意事項の例を示すこととする。

	A	B	C	計	法人共通	合計
事業収益						
事業費用						
事業損益						
総資産						

(記載上の留意事項)

- ① 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。
- ② 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。
- 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 セグメントの区分方法及びその内容を脚注する。
- ⑤ 総資産は各セグメントの事業実施に必要となる資産の額を記載し、主要な資産項目の内訳を開示する。
- ⑥ 事業費用及び事業収益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、営業費用の配分方法、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。但し、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。

Q 7 6 - 3 セグメント情報について、以下の事項の取扱いはどのようなになるのか。

- 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、損益外減損損失相当額等

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、損益外減損損失相当額、損益外利息費用相当額及び損益外除売却差額相当額は、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、これら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。

Q76-4 決算報告書の開示様式はどのようなになるのか。

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

区分	予算額	決算額	差額	備考
収入				
事業収入				
運営費負担金				
運営費交付金				
〇〇補助金等				
受託収入				
計				
支出				
業務経費				
〇〇補助金等事業費				
受託経費				
一般管理費				

人件費 計				
----------	--	--	--	--

(記載上の留意事項)

- ① 決算報告書における区分は、年度計画に記載されている予算に従う。
- ② 予算額は当該年度の年度計画に記載されている予算金額とする。
- ③ 年度計画の変更により予算額に変更があった場合は、変更後の金額を予算額とする。
- ④ 決算額は、収入については現金預金の収入額に期首期末の未収金額等を加減算したものを記載し、支出については、現金預金の支出額に期首期末の未払金額等を加減算したものを記載する。なお、「未収金額等」及び「未払金額等」については、年度計画の予算に計上されているものとする。
- ⑤ 予算額と決算額の差額を記載し、以下の例を参考に、「備考」欄に差額の生じた理由を簡潔に記載する。
 (例) 予算額のうち××円は、翌年度に繰り越し。
 決算額のうち〇〇円は、前事業年度からの繰り越しが含まれている。
- 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 6 - 5 決算報告書について、以下の事項の取扱いはどのようになるか。

- ① 決算報告書で記載される予算とは年度計画に記載している予算と同一と解してよいか。
- ② 予算執行の段階で予算を変更した場合に、当該事項を決算報告書に反映させる必要があるか。
- ③ 決算報告書で記載される決算はどのように解すればよいか。

A

- 1 公営企業型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38の規定により、公営企業型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。

Q77-1 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、公営企業型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公営企業型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。

Q77-2 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77第1項、注解54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公営企業型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公営企業型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公営企業型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を鑑みれば、公営企業型地方独立行政法人

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。

Q77-3 注解5-3第2項に、開示すべき会計方針が定められているが、具体的にどのように記載すればよいか。

A

財務諸表に注記すべき会計方針は注解5-3第2項に例示されているが、それ以外にもリース取引や消費税の会計処理などを重要な会計方針として注記することになる。会計方針の具体的な記載方法は各法人の判断に基づくことが原則であるが、標準的な例を示すと次のようになる。なお、注記については明瞭性の原則の観点から、公営企業型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望ましい。

重要な会計方針

1. 運営費負担金収益及び運営費交付金収益の計上基準

〇〇進行基準を採用しております。

××業務については費用進行基準を採用しておりますが、これは業務達成基準及び期間進行基準を採用することが〇〇の理由により困難であり、費用進行基準を採用する必要があるためです。

2. 減価償却の会計処理方法

(1) 有形固定資産

定額法を採用しております。

なお、主な資産の耐用年数は以下のとおりであります。

建物 〇〇～〇〇年

機械装置 〇〇～〇〇年

・・・・・・・・・・・・・・・・

また、特定施設である償却資産（公営企業型地方独立行政法人会計基準第85）及び特定施設である有形固定資産の除却費用等（公営企業型地方独立行政法人会計基準第88）に係る減価償却相当額については、損益外減価償却累計額として資本剰余金から控除して表示しております。

(2) 無形固定資産

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

(○年)に基づいております。

3. 退職給付に係る引当金の計上基準

(1) 原則法で会計処理している場合

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の翌事業年度から費用処理することとしております。

なお、行政サービス実施コスト計算書における引当外退職給付増加見積額は、会計基準第87により引当対象外とされた出向職員に関して、会計基準第36に基づき計算された退職給付引当金の当期増加額を計上しております。

(2) 簡便法で会計処理している場合

職員の退職給付に備えるため、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。

なお、行政サービス実施コスト計算書における引当外退職給付増加見積額は、会計基準第87により引当対象外とされた出向職員に関して、会計基準第36に基づき計算された退職給付引当金の当期増加額を計上しております。

4. 引当金等の計上根拠及び計上基準

○○引当金

○○○○○の費用に充てる(損失に備える)ため、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

(評価差額は資本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. たな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. 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。

8. 行政サービス実施コスト計算書における機会費用の計上方法

(1) 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の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) 政府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平成××年3月末利回りを参考に××%で計算しております。

9. リース取引の処理方法

リース料総額が××円以上のファイナンス・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た会計処理によっております。

リース料総額が××円未満のファイナンス・リース取引については、通常の賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理によっております。

10. 消費税等の会計処理

消費税等の会計処理は、税込方式によっております。

Q 7 7 - 4 運営費負担金又は運営費交付金の収益振替を「費用進行型」とした場合（注解 5 7 第 2 項 (3) に該当する場合）、当該収益化の考え方を採用した理由を「運営費負担金及び運営費交付金収益の計上基準」に注記することとなるが、その内容はどのようなものか。

A

業務の実施と運営費負担金又は運営費交付金との対応関係が示されていないあるいは業務の実施と運営費負担金財源又は運営費交付金財源とが期間的に対応していないという理由について、中期計画及びこれを具体化する年度計画等（これらの業務書類を含む）において対応関係が不明確である、業務の性質上、年度計画等において、個別の業務ごとの予算管理がなされていない（又は必要がない）、など具体的に示す必要がある。

Q 7 7 - 4 - 2 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のか。

A

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

Q 7 7 - 5 注解 5 5 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の中で、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、公営企業型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、公営企業型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、公営企業型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、公営企業型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 7 - 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 貸付金は、一般に貸手と借手の相対取引として行われ、市場価格を入手すること

が困難とされることから、合理的に算定された価額をもって時価とすることとなる。

- 2 時価の算定方法としては、対象金融資産から発生する将来キャッシュ・フローを見積もり、適切な市場利子率で割り引いて現在価値にする方法（割引現在価値法）が一般的と考えられる。その際、原則として信用リスク等のリスクを将来キャッシュ・フローに反映させるか、又は、割引率をリスク要因で補正することが望ましいとされている（会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」（最終改正平成30年2月16日 日本公認会計士協会））。なお、信用リスク等のリスクを将来キャッシュ・フローに反映させることができる場合には、割引率は、リスク・フリーに近い市場利子率を使用する。
- 3 例えば、貸付金の時価について、割引率をリスク要因で調整する方法により算定する場合には、原則として、比較可能な金融資産の市場利子率を割引率として用いることとなる。しかしながら、貸付金は一般に、市場で取引されないため、貸付金のキャッシュ・フローに固有の不確実性（信用リスク等）を負担するための対価（リスク・プレミアム）を法人において算定し、無リスクの利子率に加算する方法が考えられる。具体的には、貸付金の種類及び内部格付、期間に基づく区分に応じて、評価日現在において同様の新規貸付を行った場合に想定される利率が市場金利や信用リスク等を適正に反映して決定されている場合には、当該利率を基礎として割引率を算定することが考えられる。
- 4 なお、新規貸付がない場合及び新規貸付金利が市場利子率に比較して著しく低い、若しくは無利息である場合については、市場性を織り込む観点から、同種の貸付金の金利又はリスク・フリーに近い市場利子率を基礎として割引率を算定し、貸付金の将来キャッシュ・フローの割引計算を行うことが必要と考えられる。
- 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 7 - 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

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 7 - 5 - 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、若しくは、割引率に信用リスク等を反映させた上で、割引計算を行うことが原則であるが、個別に計上される貸倒引当金は、担保及び保証による回収見込額等を考慮して算定されていることから、貸借対照表価額から現在の貸倒見積高を控除して算定する簡便な方法も認められるものと考えられる。

Q 7 7 - 5 - 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 公営企業型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19号「金融商品の時価等の開示に関する適用指針」（改正平成23年3月25日 企業会計基準委員会）第23項において、「金融商品の会計基準等の対象であり、保証先ごとに総額で注記する（金融商品実務指針第15項及び第137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、公営企業型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 7 - 5 - 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55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」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. 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。

(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。

Q77-5-7 Q77-5-6の記載例では、短期借入金など短期間で決済される金融商品の時価は帳簿価額に近似している旨記載されているが、「短期間」とはどの程度の期間と考えればよいか。

A

1 企業会計基準適用指針第19号「金融商品の時価等の開示に関する適用指針」の開示例において、短期間で決済される金融商品の時価は帳簿価額に近似している旨記載されている。これは、金融商品の当初認識時点から短期間で決済される場合には、通常、市場金利及び債務者の信用状態の当初認識後の変動が時価に与える影響については重要性が乏しいことを想定しているものと考えられる。

当該開示例では、当該金融商品の内容説明において「1年以内」という記載がみられるものの、適用指針においては具体的な期間については明確に定められていない。一方、「金融商品会計に関するQ&A」（最終改正平成27年4月14日 日本公認会計士協会会計制度委員会）Q19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か月以内）に運用成果が分配等されること」という記載もある。

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

用することが求められる。

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

Q 7 7 - 6 注解 5 6 では賃貸等不動産の定義、範囲等が示されていないが、公営企業型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 6 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 2 0 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 2 3 年 3 月 2 5 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」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、公営企業型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、公営企業型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公営企業型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、公営企業型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 7 - 6 - 2 注解 5 6 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 6 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、公営企業型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（公営企業型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 7 - 6 - 3 公営企業型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 公営企業型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公営企業型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、各公営企業型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、公営企業型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 7 - 6 - 4 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、公営企業型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」とこととされている。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 公営企業型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 7 - 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公営企業型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。

Q 7 7 - 6 - 5 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 5 6 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 2 0 号「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準」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」には損益外減価償却相当額、「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相当額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。

Q77-7 企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」(平成21年12月4日企業会計基準委員会)については、公営企業型地方独立行

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、公営企業型地方独立行政法人において、会計方針の変更、会計上の見積りの変更、表示方法の変更及び過去の誤謬は、具体的にどのような取扱いとなるのか。

A

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

(1) 会計方針の変更

新たな会計方針を過去の期間の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、その変更にあつては、注解5 3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	財務諸表の作成にあつて採用した会計処理の原則及び手続に該当しないため、会計方針の変更に該当しない。

(2) 表示方法の変更

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。

(3) 会計上の見積りの変更

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

なお、過去の財務諸表作成時において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。

(4) 過去の誤謬

Q 6 1 - 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 7 - 8 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おり、簡便法により退職給付引当金及び退職給付費用を計算している。

2. 確定給付制度

(1) 簡便法を適用した制度の、退職給付引当金の期首残高と期末残高の調整表

期首における退職給付引当金	3, 0 0 0
退職給付費用	7 0 0
退職給付の支払額	<u>△4 0 0</u>
期末における退職給付引当金	<u>3, 3 0 0</u>

(2) 退職給付に関連する損益

簡便法で計算した退職給付費用 7 0 0

第 1 1 節 公営企業型地方独立行政法人固有の会計処理

Q 7 9 - 1 運営費負担金と運営費交付金の性格の違いにより会計処理に違いは無いのか。

A

運営費負担金は、独立採算原則の例外として「その性質上地方独法の事業の経営に伴う収入をもって充てることが適当でない経費」及び「地方独法の性質上能率的な経営を行ってもなおその事業の経営に伴う収入のみをもって充てることが客観的に困難であると認められる経費」に対する設立団体の義務的な負担をいう（法第 8 5 条第 1 項）。一方、運営費交付金は、公営企業型地方独立行政法人の業務の財源に充てるため、設立団体が任意に交付するものをいう（法第 4 2 条）。

運営費負担金及び運営費交付金は、上記のとおりその性格を異にするものの、交付を受ける公営企業型地方独立行政法人における会計処理に違いはない。ただし、その性質に応じ、両者を適切に区分して会計処理を行うことが必要である。なお、補助金等及び工事負担金等についても、運営費負担金等と性格は異なるものの、基本的に同様の会計処理を行うものである。

Q 7 9 - 2 会計基準第 7 8 に規定する「経常費助成のための運営費負担金・補助金等」にあたる運営費負担金により償却資産を取得した場合、減価償却費と料金収入との関係はどうなるのか。また、会計基準第 7 8 に規定する「資本助成のための運営費負担金・補助金等」にあたる運営費負担金の場合はどうか。

A

- 1 償却資産の取得に充当される運営費負担金・補助金等（同会計基準第 7 8 に規定するものをいう。以下同じ。）については、公営企業型地方独立行政法人の財産的基礎を構成するもの、すなわち、「資本助成のための運営費負担金・補助金等」と

法人の財産的基礎を構成しないもの、すなわち「経常費助成のための運営費負担金・補助金等」とで、償却資産を取得した場合の会計処理が異なる。

2 「経常費助成のための運営費負担金・補助金等」の支給を受けて償却資産を取得した場合、

- ① 運営費負担金債務、預り補助金等として流動負債に計上
- ② ①の流動負債により償却資産を取得した際、固定負債である資産見返運営費負担金、資産見返補助金等に振り替え
- ③ 以後、各事業年度において固定負債から減価償却費相当額を取り崩して、資産見返運営費負担金戻入、資産見返補助金戻入として収益化。すなわち、当該減価償却費は資産見返運営費負担金戻入、資産見返補助金戻入収益により賄われる。

(図1)

3 一方、「資本助成のための運営費負担金・補助金等」の支給を受けて償却資産を取得した場合、

- ① 運営費負担金債務、預り補助金等として流動負債に計上
- ② ①の流動負債により償却資産を取得した際、資本剰余金に振り替え
- ③ 以後、毎事業年度の減価償却費は全額料金収入により賄われる。(図2)

(具体例) 固定資産Aを1000億円で取得(財源は、補助金300億円、長期借入金700億円)。なお、当該資産Aの耐用年数は、10年

(図1) : 当該補助金が「経常費助成のための運営費負担金・補助金等」である場合

貸借対照表		損益計算書	
資産	負債	減価償却費	料金収入
1000億円	・長期借入金 700億円	100億円	70億円
	・資産見返補助 金等	収益化	資産見返
	300億円		補助金戻入 30億円

(図2) : 当該補助金が「資本助成のための運営費負担金・補助金等」である場合

貸借対照表		損益計算書	
資産 1000億円	負債 長期借入金 700億円	減価償却費 100億円	料金収入 100億円
	純資産 資本剰余金 300億円		

4 なお、上記のとおり、運営費負担金・補助金等の性格により、取得した償却資産に係る減価償却費のうち料金により賄う範囲が決定され、また、損益計算による経営成績の評価に影響が生じることから、あらかじめ中期計画において、設立団体、公営企業型地方独立行政法人双方により運営費負担金・補助金等の性格を明らかにしておくものとする。

Q79-3 設立団体が法第85条第1項に基づき、公営企業型地方独立行政法人の建設改良に要する長期借入金の元利償還金の一部を負担する場合、当該運営費負担金を「経常費助成のための運営費負担金」として処理することは可能か。

A

- 1 運営費負担金・補助金等については、取得原資拠出者の意図や取得資産の内容等を勘案し、公営企業型地方独立行政法人の財産的基礎を構成するもの、すなわち、「資本助成のための運営費負担金・補助金等」であるのか、法人の財産的基礎を構成しないもの、すなわち「経常費助成のための運営費負担金・補助金等」であるのか、あらかじめ中期計画において決定することとなるものである。
- 2 具体例としては、以下のような分類が考えられる。

(分類例)

非償却資産の建設改良に要する長期借入金の元金償還金の一部を負担するための運営費負担金	資本助成のためのもの
償却資産の建設改良に要する長期借入金の元金償還金の一部を負担するための運営費負担金	経常費助成のためのもの
建設改良に要する長期借入金の利子償還金の一部を負担するための運営費負担金	経常費助成のためのもの
通常の業務に要する経費（維持管理費、減価償却費）	経常費助成のためのもの

Q 7 9 - 4 運営費負担金及び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

運営費負担金及び運営費交付金について未収計上することは認められない。

Q 7 9 - 5 運営費負担金債務及び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

運営費負担金債務及び運営費交付金債務については、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、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 - 6

- (1) 運営費負担金及び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、運営費負担金及び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 運営費負担金及び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公営企業型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 - 7 公営企業型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負担金又は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

公営企業型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負担金又は運営費交

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、運営費負担金又は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負担金又は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負担金または運営費交付金を財源とすることが記載されていれば、「運営費負担金（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 - 7 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負担金または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負担金又は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議会の議決を経て設立団体の長の認可を要するという点で出資者たる設立団体の意思が反映されている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 - 9 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負担金（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、資産見返運営費負担金（運営費交付金）に計上したままとするが、注解57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。

Q79-10

- (1) 会計基準第79第4項(2)にいう「運営費負担金により支出されたと合理的に特定できない場合」とは、運営費負担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、業務の実施と運営費負担金財源とが期間的に対応していない場合に「相当とする金額」を固定資産を取得した年度に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 「運営費負担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負担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「運営費負担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、「運営費負担金により支出されたと合理的に特定できない場合」は運営費負担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においては運営費負担金債務からの振替について記述されているものであり、運営費負担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負担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負担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負担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特定施設とされた資産」となるかどうかの問題であり、このような資産とすることを否定する記述はないが、取得について資本剰余金に計上されないにもかかわらず、減価償却を資本剰余金の減額によって行うことは結果的に損益のバランスを欠くこととなるので、認められないものと解する。

Q 7 9 - 1 1 運営費負担金及び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 2 運営費負担金及び運営費交付金の収益振替を「業務達成型」とした場合(注解57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よいのか。

A

- 1 運営費負担金及び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。

Q 7 9 - 1 3 運営費負担金又は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、資産見返運営費負担金(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

「重要性が認められるたな卸資産」とは、公営企業型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、事務用の消耗品や燃料等、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 4 運営費負担金又は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 運営費負担金又は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公営企業型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、特定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 5 建設仮勘定見返負債に係る次の会計処理如何。また、その財源が、運営費負担金、運営費交付金、特定施設費、補助金等、工事負担金等である場合に会計処理に異なるところはあるか。

- ① 建設仮勘定見返運営費負担金の計上が認められる長期の契約とはどのような契約か。
- ② 当初契約では年度内竣工の計画であったが、諸事情で工期を延長することとなり、工期が翌事業年度までとなった場合においても、建設仮勘定見返運営費負担金を計上すると解してよいか。
- ③ 固定資産を取得し、建設仮勘定見返負債から本来の科目に振り替える際に、費用処理されるものが判明した場合はどのような会計処理を行うのか。
- ④ 建設仮勘定見返負債を計上すべき長期の契約であって、特定施設費や補助金等、工事負担金等が交付(公営企業型地方独立行政法人から見て入金)される前に前金払等を支払った場合にはどのような会計処理を行うのか。

A

- ① 長期の契約とは、契約期間が2以上の事業年度にわたる契約である。
- ② 契約変更により契約期間が2以上の事業年度にわたることとなった場合の取扱いも同様である。
- ③ 固定資産を取得し、建設仮勘定見返負債から本来の科目に振り替える際に、費用処理されるものが判明した場合には、当該費用の額に相当する額を建設仮勘定見返負債から収益に振り替えることとなる。

なお、各事業年度において建設仮勘定を計上するに際しては、契約内容から、資産に計上すべき部分と費用処理すべき部分とを適切に管理し、当初から費用認識できるような経費については、その発生した事業年度において費用認識を行う必要があり、費用処理すべきことが明らかな経費を建設仮勘定に計上することは認められない。

- ④ 特定施設費及び補助金等は、通常、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＞

会計処理はない

＜500の前金払を行った時＞

建設仮勘定	500	／	現金	500
-------	-----	---	----	-----

＜補助金等の概算払700の交付を受けた時＞

現金	700	／	預り補助金等	700
----	-----	---	--------	-----

預り補助金等	500	／	建設仮勘定見返補助金等	500
--------	-----	---	-------------	-----

＜200の部分払を行った時＞

建設仮勘定	200	／	現金	200
-------	-----	---	----	-----

預り補助金等	200	／	建設仮勘定見返補助金等	200
--------	-----	---	-------------	-----

Q 7 9 - 1 6 会計基準第79第4項において、中期目標の期間の最後の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

「運営費負担金精算収益化額」又は「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 8 0 - 1 特定施設費を財源にして取得した特定施設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、公営企業型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、公営企業型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、特定施設費を財源にして取得した特定施設を除却した場合、除却損相当額は資本剰余金から減額されることになる（Q27-3参照）。
- 2 行政サービス実施コストは「公営企業型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」を意味するものであるので、資本剰余金を減額して整理された特定施設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＞

特定施設（取得価額100、損益外減価償却累計額80、損益外減損損失累計額15）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
減損損失累計額	15	／	損益外減損損失累計額	15

となるが、行政サービス実施コストに計上すべき額は5となり、損益外除売却差額相当額の区分に計上することになる。

Q81-1 補助金等を財源として会計基準第85の特定施設である償却資産を取得することは可能か。

A

公営企業型地方独立行政法人が会計基準第85の特定施設である償却資産を取得する場合としては、本来の業務以外の業務で、一般行政サービスとしての観点から設立団体等の要請を受けて実施する業務の用に供する償却資産を取得するような場合が想定される。このような償却資産を取得する場合においては、設立団体等より特定施設費が交付されることが想定されるが、設問の補助金等がこの特定施設費に該当することも考えられ、その場合、特定施設費として会計処理されることになる。

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 1 4 負債の定義)

A

- 1 寄附金は、寄附者が公営企業型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、公営企業型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、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 1 4 第 1 項では、「公営企業型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、その履行が公営企業型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公営企業型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寄附者がその使途を特定した場合及び②寄附者が特定していなくとも公営企業型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使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 使途の特定の程度については、この趣旨に従い、公営企業型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、公営企業型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使途を定めた事実が事後的に検証可能な事例においても、中期計画において特定した場合に準じた取扱いも認められるものとする。

Q 8 3 - 2 ある事業の実施の財源として使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公営企業型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 公営企業型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83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 このような用途の定めがある寄附金については、その特定された用途に沿って計画的に業務を行っていくことが寄附者の意思を反映した法人の責務であると考えられ、この責務は中期計画の期間とは関係がないので、寄附金債務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、寄附金債務は中期計画期間が終了しても、当該用途に沿った費用が発生するまで負債のまま計上される(注解61参照)。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 8 3 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 8 3 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、公営企業型地方独立行政法人が寄附金を受け、寄附者又は公営企業型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

- 1 初年度に受託収入を得て、複数年度にわたって受託業務を行う場合、最終年度に成果が得られる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 各年度の費用を受託業務として認識して、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、受託業務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収入の会計処理は、会計基準第 8 4 によることになる。すなわち、「公営企業型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、サービスの進行程度に応じて収益を認識する進行基準的な考え方も採り得るものと考ええる。
- 5 簡単な数値例で完成基準を適用した場合と進行基準を適用した場合の違いを示すと以下のとおり。なお、5年契約で、1年目に受託収入100を現金で受領、毎年の費用は15で現金払い、サービスは均等に進行すると仮定する。

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

Q 8 5 - 1

- (1) 会計基準第85(特定施設である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、現物出資の償却資産及び無償譲渡された償却資産について(1)の処理が行われることはあるか。

A

- 1 公営企業型地方独立行政法人は、独立採算原則により運営されるものであることから、本来の業務の用に供する償却資産については、その減価償却費を損益計算上の費用に計上することとなる。しかしながら、設立団体等から委託等を受け、当該設立団体等に替わって一般行政サービス（公営企業型地方独立行政法人の業務に附帯する業務に限る。）の提供を行うため、当該設立団体等から取得費全額に対する財源措置を受けて取得する償却資産（当該償却資産の取得に充てた長期借入金の元利償還金の全額を設立団体から交付されるものを含む。）については、その減価に対応すべき収益の獲得が予定されないものであり、減価償却費を損益計算上の費用に計上しないものとする。具体的には、水道事業を行う公営企業型地方独立行政法人が消火栓を設置するケースや、設立団体からの要請で、必要経費の交付を受けて敷地を利用したスポーツ広場を整備するようなケース、病院事業を行う公営企業型地方独立行政法人が看護師養成所を設置するケース等が考えられる。
- 2 現物出資を受けた償却資産及び無償譲渡された償却資産についても、直ちに特定施設である償却資産に該当するものではなく、上記の要件に沿って特定施設であるかどうかを個々に判断することとなる。なお、現物出資を受けた償却資産については、出資である以上、純資産の部においては資本剰余金ではなく資本金に計上されることとなることに留意する必要がある。
- 3 なお、会計基準第85に基づく取扱いは、原則としてその取得時までに公営企業型地方独立行政法人の外側から別途特定された資産に限り行うこととなるが、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。また、例えば施設の使用目的の変更等により、非特定施設から特定施設に該当することとなる場合等も考えられるが、その場合も、同様に公営企業型地方独立行政法人の外側から特定されることが必要である。

Q 85-2 会計基準第16及び注解12の改正に伴い、長期借入金により取得した施設で従来非特定施設として扱っていた施設を特定施設に区分変更した場合、過年度の減価償却費等に係る会計処理や決算は遡って修正するのか。

A

- 1 特定施設の区分変更が行われた場合でも、過去の確定決算の遡及訂正及び過年度修正益の計上等は行わず、変更後の事業年度から損益外減価償却を行う。
- 2 なお、特定施設の残存価額と、資本剰余金計上額の対応関係を明確にするため、以下のような会計処理を行う。
 - (1) 期末において資産見返負債が計上されている場合、翌事業年度の期首において、当該資産見返負債を資本剰余金に振り替える。また、翌年度以降の減価償却

費に充てるための運営費負担金債務が計上されている場合、翌事業年度の期首において、当該翌年度以降の減価償却費に充てるための運営費負担金債務を資本剰余金に振り替える。

<想定ケース>

- ・長期借入金100（償還期間5年）により資産100（耐用年数10年、残存簿価0）を取得
- ・1期目に減価償却10を行うとともに借入金20を返済
- ・借入金返済に対応し運営費負担金20を減価償却費に充てるための経常費助成として受領
- ・1期目は、運営費負担金収益10と減価償却費10が損益計算書に計上される。
- ・2期目の期首より特定施設へ区分変更

[変更前]

資産	100	借入金	80
減価償却累計額	▲10	資産見返負債	10

(減価償却・借入金返済終了後) ※(1)の調整を行わない場合

資産	100	資本剰余金	80
償却累計額	▲100	資産見返負債	10
		損益外減価償却累計額	▲90

↓

[変更後]（2期目の期首）

資産	100	借入金	80
減価償却累計額	▲10	資本剰余金	10

(減価償却・借入金返済終了後)

資産	100	資本剰余金	90
減価償却累計額	▲100	損益外減価償却累計額	▲90

- (2) 期末の特定施設に係る借入金残高が減価償却後の特定施設の貸借対照表価額を上回っている場合には、翌事業年度の期首において、当該借入金残高に減価償却後の特定施設の貸借対照表価額を特定施設に係る借入金残高で除して得た割合を乗じて得た額が減価償却後の特定施設に係る借入金残高であるものとして、当期以後の借入金返済時の資本剰余金計上（注解15(2)参照）を行う。

<想定ケース>

- ・借入金100で資産100を取得
- ・1期目に減価償却20を行うとともに借入金10を返済
- ・借入金返済に対応し運営費負担金10を減価償却費に充てるための経常費助成として受領

- ・ 2期目の期首より特定施設へ区分変更

[変更前]

資産	100	借入金	90
減価償却累計額	▲20	利益剰余金	▲10

(減価償却・借入金返済終了後) ※(2)の調整を行わない場合

資産	100	資本剰余金	90
減価償却累計額	▲100	損益外減価償却累計額	▲80
		利益剰余金	▲10

↓

[変更後] (2期目の期首)

資産	100	借入金(特定施設に係るもの)	80
減価償却累計額	▲20	借入金(特定施設以外に係るもの)	10
		利益剰余金	▲10

(減価償却・借入金返済終了後)

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

Q86-1 公営企業型地方独立行政法人において、賞与給付債務のうち、賞与支給時に設立団体が運営費負担金等により措置することを設立団体と法人との間であらかじめ決めた範囲については、引当金を引き当てる必要はないのではないか。

A

1 公営企業型地方独立行政法人以外の地方独立行政法人については、賞与の給付に充てるべき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等で明らかな場合には、その金額について賞与引当金を計上せず、「引当外賞与見積額」として貸借対照表の注記に表示することとされている。

一方、公営企業型地方独立行政法人は、独立採算原則に基づき経営を行う法人であることから、役職員の賞与の給付についても、本来、提供するサービスの対価としての料金収入等により賄うべきであり、賞与の財源を設立団体からの運営費交付金に求めることは想定されていない。従って、賞与引当所要額全額について引当金を計上することとする。

2 なお、行政サービス実施コスト計算書上の取扱い、設立団体等との交流人事に係る取扱い、設立団体等から役職員を迎える際の取扱い等については、Q87-2～4の退職給付の場合と同様である。

Q87-1 公営企業型地方独立行政法人において、退職給付債務のうち、退職給付支給時に設立団体が運営費負担金等により措置することを設立団体と法人との間であらかじめ決めた範囲については、引当金を引き当てる必要はないのではないか。

か。

A

公営企業型地方独立行政法人以外の地方独立行政法人については、退職給付に充てるべき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等で明らかな場合には、その金額について退職給付引当金を計上せず、「退職給付引当金の見積額」を貸借対照表の注記に表示することとされている。

一方、公営企業型地方独立行政法人は、独立採算原則に基づき経営を行う法人であることから、役職員の退職給付についても、本来、提供するサービスの対価としての料金収入等により賄うべきであり、退職給付の財源を設立団体からの運営費交付金に求めることは想定されていない。したがって、退職給付引当所要額全額について引当金を計上することとする（例外として、Q24-3、Q36-2、Q87-3及びQ87-5参照）。

Q87-2 公営企業型地方独立行政法人においては、行政サービス実施コスト計算書上の「引当外退職給付増加見積額」は計上しないのか。

A

独立採算の原則に基づき経営を行う公営企業型地方独立行政法人においては、退職給付の財源を設立団体からの運営費交付金に求めるべきではなく、退職給付引当所要額全額について引当金を計上することとなる。ただし、会計基準第87第2項に基づき退職給付引当金を計上しない出向職員に対する退職給付債務の増加見積額に限り、「引当外退職給付増加見積額」として行政サービス実施コスト計算書に計上する（Q87-3参照）。

Q87-3 退職給与については、設立団体等との交流人事によって公営企業型地方独立行政法人外に移籍する職員がいる場合、若しくは、公営企業型地方独立行政法人に迎える職員がいる場合にはどうなるのか。

A

- 1 公営企業型地方独立行政法人においては、退職給付引当所要額全額について引当金を計上することとなるが、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、上記の引当金を取り崩され、交流人事で迎える職員については、引当金を積み増す必要が生ずることとなる。この交流人事に伴う引当金の額の調整は、当該交流人事が行われた各年度において行うものとする。
- 2 交流人事で国又は地方公共団体から職員を迎える場合については、上記のとおり退職給付引当金を積み増す必要があるが、当該職員の国又は地方公共団体での在籍期間に対応する分については、公営企業型地方独立行政法人が負担すべきではなく、当該職員が在籍した国又は地方公共団体が負担すべきものである。

3 なお、会計基準第87第2項のとおり、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、公営企業型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公営企業型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。

Q87-4 設立団体等から役職員を迎える際、設立団体に在籍した期間に係る引当金相当額を設立団体から公営企業型地方独立行政法人に交付された場合において、設立団体から移籍した役職員の当該設立団体に在籍した期間に係る引当金相当額の処理はどのようなものか。また、引当金を取り崩して退職給付を支給する場合の処理はどのようなものか。

A

設立団体から移籍した役職員の当該設立団体に在籍した期間に係る引当金相当額を当該設立団体から交付された場合は貸借対照表の退職給付引当金に計上することになる。

退職給付引当金を取り崩すことにより退職給付を支給する場合には、損益計算上の処理は行うものとする。

Q87-5 退職給付については、退職給与の水準や退職者数の見通しについても、中期計画等において規定することが必要か。

A

退職給与の水準や退職者数の見通しについては、中期計画の中で定めることとなっている「予算（人件費の見積りを含む。）、収支計画及び資金計画」等の内容と整合的なものでなければならない。また、大規模な勧奨退職等に備え、所要額を引当金として計上する場合に、中期計画の「業務運営の改善及び効率化に関する目標を達成するためとるべき措置」等において、大規模な勧奨退職等が発生する要因となる組織の整理・合理化等に係る計画等が示されていることが想定される。

なお、移行型の公営企業型地方独立行政法人においては、移行前に平成24年地方公営企業法施行規則改正規則附則第5条に従い退職給付引当金を分割計上し、かつ、その分割計上が終了していない場合であって、移行前に負債に計上していた退職給付引当金の額が基準に従って計上すべき退職給付引当金の額を下回っている場合において、その差額について移行前の未経過の分割計上期間を引き継いだ期間内の一定の年数で費用として処理することが認められる場合（注解33）においても、処理方法を中期計画において明示しておくことが必要となる。

Q 8 7 - 6 企業会計では、企業会計基準第 2 6 号「退職給付に関する会計基準」（最終改正平成 2 8 年 1 2 月 1 6 日 企業会計基準委員会）第 3 5 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 3 7 項）が、公営企業型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

公営企業型地方独立行政法人においては、地方独立行政法人法第 4 0 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、割引率変更の可否を判定する際に、これまで重要性基準を考慮してきたが、平成 2 9 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 2 5 号「退職給付に関する会計基準の適用指針」第 2 4 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 2 9 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 8 - 1 運営費負担金で取得した資産に係る資産除去債務について、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負担金債務の収益化を行う会計処理は認められるか（運営費負担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 運営費負担金は、通常、公営企業型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負担金の算定対象に含まれていない。
- 2 運営費負担金の収益化の考え方は、注解 5 7 第 2 項に示されているところであるが、業務と負担金との対応関係が示されない場合には、運営費負担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負担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負担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 - 2 特定施設である有形固定資産の除却費用等に係る会計処理（仕訳）はどのように行うのか。

A

1 公営企業型地方独立行政法人が保有する特定施設である有形固定資産の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、当該設備は、特定施設である。

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、特定施設費とする。）。

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 $1,000 / (1.03)^5 = 863$

預り特定施設費の資本剰余金への振替

預り特定施設費	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 $863 \times 3.0\% = 26$

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 $10,000 / 5 \text{年} + \text{除去費用資産計上額 } 863 / 5 \text{年} = 2,173$

(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 $10,000 / 5 \text{年} + \text{除去費用資産計上額 } 863 / 5 \text{年} = 2,173$

(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 $10,000 / 5 \text{年} + \text{除去費用資産計上額 } 863 / 5 \text{年} = 2,173$

(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 $10,000 / 5 \text{年} + \text{除去費用資産計上額 } 863 / 5 \text{年} = 2,173$

(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 × 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特定施設費の振替（収益化）

預り特定施設費 1,050 / 特定施設費収益 1,050

Q91-1 積立金のうち法第40条第4項に基づき設立団体の長の承認を受けた金額を次の中期目標期間に繰り越す場合に作成が求められる「設立団体納付金計算書」の様式とはどのようなになるか。

A

中期計画期間終了時に利益剰余金が存在する場合において、法40条第6項において設立団体納付金に関する規定が具体的に定められている。

この場合、中期目標期間の最終事業年度における「設立団体納付金計算書」の様式は、例えば、次のようになるものと考えられる。

設立団体納付金計算書		
I	積立金	×××
II	次期中期目標期間繰越額	×××
III	差引設立団体納付金額	×××

Q 9 2 - 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公営企業型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 目的積立金について、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、又は、固定資産の取得に充てた長期借入金（移行前地方債償還債務を含む。）を返済したときは、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」に従って固定資産を取得し、又は、固定資産の取得に充てた長期借入金（移行前地方債償還債務を含む。）を返済した場合において、当該固定資産の減価償却については、その減価に対応すべき収益の獲得が予定されることから、減価償却相当額の資本剰余金を減額する処理は行われない。

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92）と同様の処理が行われることになる。

Q 9 3 - 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なになるのか。

A

公営企業型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、当該公営企業型地方独立行政法

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公営企業型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公営企業型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	60

(1) 現物出資の場合

(取得時) 資産 100 / 資本金 100

① 現物納付した場合

a 通常の償却資産の場合（会計基準第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

(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 特定施設である償却資産の場合（会計基準第85の適用がある場合）

(減価償却) 損益外減価償却累計額 20 / 減価償却累計額 20

(返納時) 資本金 100 / 資産 100

減価償却累計額 20 / 損益外減価償却累計額 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) 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 特定施設である償却資産の場合(会計基準第85の適用がある場合)

(減価償却) 損益外減価償却累 20 / 減価償却累計額 20

計額

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 / 損益外減価償却累計額 20

資本剰余金(損益外除

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)

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 / 損益外減価償却累計額 20

資本剰余金(損益外除

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

c 通常の新償却資産の場合

イ 120で売却した場合(現金取引とする)

(売却時) 現金 120 / 土地 100

固定資産売却益 20

(返納時)	資本金	100	/	現金	120
	出資等団体納付金(臨時損失)	20			

ロ 60で売却した場合(現金取引とする)

(売却時)	現金	60	/	土地	100
	固定資産売却損	40			
(返納時)	資本金	100	/	現金	60
				資本剰余金(減資差益)	40

d 特定施設である非償却資産の場合

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
				資本剰余金(損益外除売却差額相当額)	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	/	土地	100
	資本剰余金(損益外除売却差額相当額)	40			
(返納時)	資本金	100	/	現金	60
				資本剰余金(減資差益)	40

(2) 金銭出資の場合

(出資時)	現金	100	/	資本金	100
(取得時)	資産	100	/	現金	100

① 現物納付した場合

a 通常の償却資産の場合(会計基準第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
(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 特定施設である償却資産の場合(会計基準第85の適用がある場合)

(減価償却)	損益外減価償却累計額	20	/	減価償却累計額	20
(返納時)	資本金	100	/	資産	100
	減価償却累計額	20	/	損益外減価償却累計額	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) 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 特定施設である償却資産の場合(会計基準第85の適用がある場合)

(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) 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(損益外除

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)

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 / 損益外減価償却累計額 20

資本剰余金(損益外除

売却差額相当額)

(返納時) 資本金 60 / 現金 60

c 通常の非償却資産の場合

イ 120で売却した場合(現金取引とする)

(売却時) 現金 120 / 土地 100

固定資産売却益 20

(返納時) 資本金 100 / 現金 120

出資等団体納付金(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	土地	100
	固定資産売却損	40		
(返納時)	資本金	60	現金	60
d 特定施設である非償却資産の場合				
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
			資本剰余金(損益外除 売却差額相当額)	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	土地	100
	資本剰余金(損益外除 売却差額相当額)	40		
(返納時)	資本金	60	現金	60

Q93-2 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になるのか。

A

公営企業型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、公営企業型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、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93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、特定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
	預り特定施設費	100	/	資本剰余金(特定施設費)	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
(返納時)	資本剰余金(特定施設費)	80	/	資産	100
	減価償却累計額	20			

b 特定施設である償却資産の場合(会計基準第85の適用がある場合)

(減価償却)	損益外減価償却累計額	20	/	減価償却累計額	20
(返納時)	資本剰余金(特定施設費)	100	/	資産	100
	減価償却累計額	20	/	損益外減価償却累計額	20

c 非償却資産の場合

(返納時)	資本剰余金(特定施設費)	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)	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(特定施設費)	100	/	現金	120
	出資等団体納付金(臨時損失)	20			

ロ 60で売却した場合(現金取引とする)

(売却時)	現金	60	/	資産	100
	減価償却累計額	20			
	固定資産売却損	20			
(返納時)	資本剰余金(特定施設費)	60	/	現金	60

b 特定施設である償却資産の場合(会計基準第85の適用がある場合)

(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) 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(損益外除
 売却差額相当額) 20

(返納時) 資本剰余金(特定施設
 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 / 損益外減価償却累計額 20
 資本剰余金(損益外除
 売却差額相当額) 40

(返納時) 資本剰余金(特定施設
 費) 60 / 現金 60

c 通常の非償却資産の場合

イ 120 で売却した場合(現金取引とする)

(売却時) 現金 120 / 土地 100
 固定資産売却益 20

(返納時) 資本剰余金(特定施設
 費) 100 / 現金 120
 出資等団体納付金(臨
 時損失) 20

ロ 60 で売却した場合(現金取引とする)

(売却時) 現金 60 / 土地 100
 固定資産売却損 40

(返納時) 資本剰余金(特定施設
 費) 60 / 現金 60

d 特定施設である非償却資産の場合

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
 資本剰余金(損益外除
 売却差額相当額) 20

(返納時) 資本剰余金(特定施設
 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
		資本剰余金(損益外除 売却差額相当額)	40	
	(返納時)	資本剰余金(特定施設 費)	60	/ 現金 60

Q93-3 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

公営企業型地方独立行政法人が運営費負担金、運営費交付金、補助金等や工事等負担金により償却資産（経常費助成のための補助金等により取得した場合）又は非償却資産（運営費負担金、運営費交付金により中期計画の想定範囲外として取得した場合）を取得した場合には、相当額を資産見返負債として計上することとされている。

以下、資産見返負債を計上している固定資産を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、経常費助成のための運営費交付金により取得したものであり、取得時の価額100の資産（耐用年数5年で定額法、残存価額ゼロ）を1年後に現物又は売却して納付した場合、非償却資産については、中期計画の想定範囲外において取得したものであり、取得時の価額100の資産をその後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	20
					戻入	

(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	80
				戻入	

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
	資産見返運営費交付金	100	/	資産見返運営費交付金	100
				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	20
				戻入	

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	80
				戻入	
(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	80
				戻入	
(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
				固定資産売却益	20
	資産見返運営費交付金	100	/	資産見返運営費交付金	100
				戻入	
(返納時)	出資等団体納付金	120	/	現金	120

(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	/ 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	100
			/ 戻入	
(返納時)	出資等団体納付金	60	/ 現金	60
	(臨時損失)			

Q93-4 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

公営企業型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、当該公営企業型地方独立行政法人は、当該公営企業型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公営企業型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公営企業型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 5
(臨時利益)

(返納時) 資本金 100 / 現金 105
出資等団体納付金 5 /
(臨時損失)

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
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
その他有価証券評価 10 / 有価証券 10
価差額金

① 現物納付した場合

X+1年度

(年度初) 有価証券 10 / その他有価証券評価 10
差額金
(返納時) 資本金 100 / 有価証券 100

② 資産を売却し、現金で納付した場合

X+1年度

(年度初) 有価証券 10 / その他有価証券評価 10
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
				有価証券売却益	5
				(臨時利益)	
(返納時)	資本金	100	／	現金	105
	出資等団体納付金	5			
	(臨時損失)				
ロ 95で売却した場合(現金取引とする)					
(売却時)	現金	95	／	有価証券	100
	有価証券売却損	5			
	(臨時損失)				
(返納時)	資本金	100	／	現金	95
				資本剰余金(減資差益)	5

Q93-5 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、公営企業型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。

Q93-6 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85の適用がある特定施設である償却資産（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公営企業型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公営企業型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)	損益外減価償却累計額	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	／	損益外減価償却累計額	20
				固定資産売却益	20
(返納時)	資本金	100	／	現金	105
	出資等団体納付金(臨時損失)	5			

Q93-7 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した場合の会計処理はどのようになるのか。

A

公営企業型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公営企業型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公営企業型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

不要財産の取得の日における帳簿価額のうち、A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

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

(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) 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 資本金 60 / 現金 72
団体返納時) 出資等団体納付金 12

(臨時損失)

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

(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		
(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 特定施設である償却資産の場合(会計基準第85の適用がある場合)				
(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)	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(損益外除 売却差額相当額)	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	/ 損益外減価償却累計額	20
	資本剰余金(損益外除 売却差額相当額)	40		
(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 通常の非償却資産の場合				
イ 120で売却した場合(現金取引とする)				
(売却時)	現金	120	/ 土地	100
			固定資産売却益	20
(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	8		

(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	/	土地	100
	固定資産売却損	40			
(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

d 特定施設である非償却資産の場合

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
				資本剰余金(損益外除 売却差額相当額)	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	/	土地	100
	資本剰余金(損益外除 売却差額相当額)	40			
(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

Q93-8 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した場合の会計処理はどのようなになるのか。

A

公営企業型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公営企業型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公営企業型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

$$\begin{aligned}
 & \text{資本的支出があった日における不要財産の帳簿価額のうち、A出資等団体からの出資又は支出の額に相当する額} \\
 = & \frac{\text{資本的支出があった日における不要財産の帳簿価額のうち、A出資等団体からの出資又は支出の額に相当する額}}{\text{資本的支出があった日における不要財産の帳簿価額のうち、全ての出資等団体からの出資又は支出の額に相当する額}} \\
 = & 0.8 \left(80 \div (100 - \text{減価償却費 } 20 + \text{資本的支出 } 20) \right)
 \end{aligned}$$

B出資等団体に係る出資等割合

$$\begin{aligned}
 & \text{資本的支出があった日における不要財産の帳簿価額のうち、B出資等団体からの出資又は支出の額に相当する額} \\
 = & \frac{\text{資本的支出があった日における不要財産の帳簿価額のうち、B出資等団体からの出資又は支出の額に相当する額}}{\text{資本的支出があった日における不要財産の帳簿価額のうち、全ての出資等団体からの出資又は支出の額に相当する額}} \\
 = & 0.2 \left(20 \div (100 - \text{減価償却費 } 20 + \text{資本的支出 } 20) \right)
 \end{aligned}$$

(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85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	12	(臨時損失)
(B出資等団体返納時)	資本金	20 /	現金 28
	出資等団体納付金	8	(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 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 特定施設である償却資産の場合(会計基準第85の適用がある場合)

(減価償却)	損益外減価償却累計額	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)	損益外減価償却累計額	25	/	減価償却累計額	25
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	/	損益外減価償却累計額	45
				資本剰余金(損益外除売却差額相当額)	20
(A出資等団体返納時)	資本金	100	/	現金	112
	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	20	/	現金	28
	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	120
	減価償却累計額	45	/	損益外減価償却累計額	45
	資本剰余金(損益外除売却差額相当額)	60			
(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

Q93-9 注解67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				

Q94-1 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になるのか。

A

公営企業型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公営企業型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公営企業型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	120
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) 現金 120 資産 100

	減価償却累計額	20	/	資本剰余金(損益外 除売却差額相当額)	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			
	資本剰余金(損益外除 売却差額相当額)	20			
(返納時)	資本金	100	/	現金	60
				資本剰余金(減資差益)	40
	b 特定施設である償却資産の場合(会計基準第85の適用がある場合)				
(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	/	損益外減価償却累計額	20
				資本剰余金(損益外除 売却差額相当額)	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	/	損益外減価償却累計額	20
	資本剰余金(損益外 除売却差額相当額)	40			
(返納時)	資本金	100	/	現金	60
				資本剰余金(減資差益)	40
	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
				資本剰余金(損益外除 売却差額相当額)	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	土地 100
	資本剰余金(損益外除 売却差額相当額)	40	
(返納時)	資本金	100	現金 60
			資本剰余金(減資差益) 40
(2) 金銭出資の場合			
(出資時)	現金	100	資本金 100
(取得時)	資産	100	現金 100
a 通常の償却資産の場合(会計基準第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)	現金	120	資産 100
	減価償却累計額	20	資本剰余金(損益外除 売却差額相当額) 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	
	資本剰余金(損益外除 売却差額相当額)	20	
(返納時)	資本金	60	現金 60
b 特定施設である償却資産の場合(会計基準第85の適用がある場合)			
(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	損益外減価償却累計額 20
			資本剰余金(損益外除 売却差額相当額) 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	損益外減価償却累計額 20

	資本剰余金(損益外除 売却差額相当額)	40		
(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 資本剰余金(損益外除 売却差額相当額) 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	/	土地 100 資本剰余金(損益外除 売却差額相当額) 40
(返納時)	資本金	60	/	現金 60

Q94-2 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になるのか。

A

会計基準第94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、公営企業型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、特定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
	預り特定施設費	100	/	資本剰余金(特定施設費)	100
a 通常の償却資産の場合(会計基準第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)	現金	120	/	資産	100
	減価償却累計額	20	/	資本剰余金(損益外除売却差額相当額)	40
(返納時)	資本剰余金(特定施設費)	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			
	資本剰余金(損益外除売却差額相当額)	20			
(返納時)	資本剰余金(特定施設費)	60	/	現金	60
b 特定施設である償却資産の場合(会計基準第85の適用がある場合)					
(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	/	損益外減価償却累計額	20
				資本剰余金(損益外除売却差額相当額)	20
(返納時)	資本剰余金(特定施設費)	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	/	損益外減価償却累計額	20
	資本剰余金(損益外除売却差額相当額)	40			

(返納時)	資本剰余金(特定施設費)	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
				資本剰余金(損益外除売却差額相当額)	20
(返納時)	資本剰余金(特定施設費)	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
	資本剰余金(損益外除売却差額相当額)	40			
(返納時)	資本剰余金(特定施設費)	60	/	現金	60

Q94-3 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になるのか。

A

公営企業型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公営企業型地方独立行政法人

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売却金額	②出資等団体への納付額	③公営企業型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
				資本剰余金(損益外売却差額相当額)除	5
(返納時)	資本金	100	／	現金	105
	資本剰余金(出資等団体納付差額)	5			
ロ 95で売却した場合(現金取引とする)					
(売却時)	現金	95	／	投資有価証券	100
	資本剰余金(損益外売却差額相当額)	5			
(返納時)	資本金	100	／	現金	95
				資本剰余金(減資差益)	5
(2) 債券の保有目的変更年度の翌年度において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
	その他有価証券評価差額金	10	／	有価証券	10
X+1年度					
(年度初)	有価証券	10	／	その他有価証券評価差額金	10
イ 105で売却された場合(現金取引とする)					
(売却時)	現金	105		有価証券	100

			資本剰余金(損益外除 売却差額相当額)	5
(返納時)	資本金	100	現金	105
	資本剰余金(出資等団 体納付差額)	5		
	ロ 95で売却した場合(現金取引とする)			
(売却時)	現金	95	有価証券	100
	資本剰余金(損益外除 売却差額相当額)	5		
(返納時)	資本金	100	現金	95
			資本剰余金(減資差益)	5

Q94-4 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なになるのか。

A

公営企業型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施設である償却資産(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公営企業型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 (①-②)	④公営企業型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)	損益外減価償却累計額	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
	減価償却累計額	20	/	損益外減価償却累計額	20
				資本剰余金(損益外除 売却差額相当額)	20
(譲渡費用)	資本剰余金(損益外除 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	/	損益外減価償却累計額	20
	資本剰余金(損益外除 売却差額相当額)	40			
(譲渡費用)	資本剰余金(損益外除 売却差額相当額)	10	/	現金	10
(返納時)	資本金	50	/	現金	50

Q94-5 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94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85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、売却にあ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、公営企業型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 (臨時損失)	20	/	出資等団体納付未払金	20

< 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			

Q94-6 出資等に係る不要財産の出資等団体への納付について、Q94-1では、不要財産の取得財源が全て資本金であることを前提としているが、借入金等の他の取得財源が含まれている場合には、会計処理はどのようになるのか。

A

- 1 会計帳簿等から不要となった財産の取得財源を特定し、取得財源別に会計処理を行うことを原則とする。この場合、借入金等の負債、出資等団体以外からの補助金、法人の積立金を取得財源とするものは、不要財産には該当しない。
- 2 会計帳簿等から不要となった財産の取得財源を特定できない場合もあり得るが、このような場合には当該財産の取得の時点における貸借対照表に基づいて当該財産の取得財源となり得る負債及び資本の科目を抽出し、これらの科目が当該財産の原資であるとして、負債及び資本の額に基づいた按分計算により、不要財産に該当するかを判断する。

【不要財産の処分の具体例】

法人が保有する土地（取得価額100）が不要となった場合、

- ① 土地が出資等団体から現物出資されたものであるときは、当該土地を設立団体に返納することに伴い、貸借対照表の資産の部から当該土地に相当する額（100）を除き、出資等団体からの資本金の額から同額を除くこととなる。
- ② 土地の取得原資は特定できないが、当該土地の取得時において、出資等団体（A）から300、出資等団体（B）から100の金銭出資を受けており、また、貸借対照表の負債の部に借入金100計上されているときに、当該土地の譲渡収入が80である場合には、返納額及び資本金の減少額は下表のように整理することとなる。

	取得時の 貸借対照表計上額	取得時の財源	資本金の減少額 ＝不要財産の額	返納額
Aからの資本金	300(60%)	60	60	48
Bからの資本金	100(20%)	20	20	16
借入金	100(20%)	20	—	—
計	500(100%)	100	80	64

出資等団体Aに係る不要財産の額＝土地の取得価額 $100 \times 60\%$ （Aからの資本金割合）＝60

出資等団体Aに対する返納額＝譲渡収入 $80 \times 60\%$ （Aからの資本金割合）＝48

出資等団体Bに係る不要財産の額＝土地の取得価額 $100 \times 20\%$ （Bからの資本金割合）＝20

出資等団体Bに対する返納額＝譲渡収入 $80 \times 20\%$ （Bからの資本金割合）＝16

なお、移行前地方債の返済原資として受領した運営費負担金について、資本助成処理を行っている場合、対象財産の取得財源割合の算定上、当該処理を考慮し、資本剰余金を財源として取得したと仮定することが適切である。

- 3 第2項の具体例のように、財産の取得財源が、一の出資等団体からの出資金でない場合や負債を含む場合には、当該財産の全てを一の出資等団体に返納することはできない。したがって、このような場合には、通常対象となる財産を譲渡し、その収入の一部をそれぞれの出資等団体に納付することになると考えられる。
- 4 財産の取得財源に負債を含んでいるものの、特別の事情により当該財産の全てを一の出資等団体に返納する場合、負債を取得財源とする財産部分（2【不要財産の処分の具体例】における借入金を取得財源とする財産価額20）の返納は、無償譲渡と同様の性質を有するため、損益取引として会計処理することが適切であると考えられる。

第 1 2 節 区分経理の会計処理

Q 9 5 - 1 公営企業型地方独立行政法人において、「法第 2 1 条第 3 号イからりまでに掲げる事業のうち、二以上の事業を行う」場合以外に、区分経理を行うことは認められないのか。

(関連項目：第 1 0 0 設立団体が二以上である公営企業型地方独立行政法人における区分経理の原則)

A

1 区分経理は、セグメント情報の開示と異なり、当該区分が一律かつ統一的に設定され、また、利益の処分又は損失の処理が当該区分ごとにされることから、法人全体の経営の自由度及び柔軟性が制約されることとなる。さらに、法人の長等のマネジメントに対する評価においても区分経理の単位が基礎となり、法人全体の評価が困難となるものである。これを踏まえ、当該区分は必要最小限のものとするべきである。

しかしながら、公営企業型地方独立行政法人については、経営成績及び財政状況を明確に把握する必要があること、また、受益者負担の原則に基づき各事業ごとに料金を決定する必要があることから、法第 8 5 条第 2 項において、運営する事業単位ごとの独立採算原則を規定しているところである。

これを踏まえ、法第 2 1 条第 3 号イからりまでに掲げる事業のうち、二以上の事業を行う場合について区分経理を行うこととしたものである。

- 2 ただし、会計基準第 1 0 0 に従い、設立団体が二以上である公営企業型地方独立行政法人において設立団体ごとに区分して経理することとした場合は、設立団体ごとの財務諸表（以下「勘定別財務諸表」という。）を作成する（Q 1 0 0 - 1 参照）。
- 3 なお、区分経理を行う場合においても、法人の業績の評価に当たっては、法人全体の財務諸表を基本とするものである。

Q 9 8 - 1 注解 7 2 第 1 項に、「共通経費の配賦基準は、設立団体の規則で定める必要がある」旨定められているが、共通経費の配賦基準は必ず設立団体の規則で定める必要があり、公営企業型地方独立行政法人が定めることは出来ないのか。

A

1 会計基準「第 1 2 節 区分経理の会計処理」は、公営企業型地方独立行政法人独自の判断により経理を区分するのではなく、実施する事業ごとに区分され、当該区分ごとに利益処分の方法が異なる場合も考えられる。共通経費の配賦は、当該区分ごとの利益の額にも影響を与えるため、その配賦基準は、設立団体の規則で定める必要があるとの観点から注解 7 2 第 1 項は設けられている。

2 したがって、注解 7 2 第 1 項の趣旨は、共通経費の配賦基準は設立団体の関与の

下で定められる必要があるということであり、例えば、設立団体の規則において共通経費の配賦基準の基本的な考え方を示し、具体的な配賦基準は公営企業型地方独立行政法人が作成の上、設立団体の長の承認に係らしめる方法等も認められる。

- 3 なお、設立団体の規則や設立団体の長の承認を経た内規等で定められる配賦基準は、合理的な基準であることが必要なほか、会計担当者の恣意的判断により配賦額が増減することのない程度に具体的に定められる必要がある。

Q 9 8 - 2 例えばA、B、Cの3つの事業に区分されている公営企業型地方独立行政法人において、各事業に共通的な経費である理事長の人件費がA事業に手当されている場合、当該費用はA事業の費用として処理してよいのか。

A

- 1 共通経費の配賦は、配賦基準に従って行うことが必要であり、予算手当を基準として配賦することは認められない。
- 2 なお、配賦基準は、個々の共通経費の各事業への寄与度や予算手当の方法等を総合的に勘案し、合理的な基準として定められる必要があるが、例えば、3つの事業に区分され、業務量がA事業：40%、B事業30%、C事業30%の割合であり、理事長、甲理事及び乙理事の3人の理事体制となっている公営企業型地方独立行政法人において、「理事長の人件費：A事業に配賦、理事甲の人件費：B事業に配賦、理事乙の人件費：C事業に配賦」といった配賦基準を定めることも合理的な配賦基準として認められるものとする。

Q 9 8 - 3 A事業において当該事業の業務に使用する目的で購入した資産を、他のB事業の業務に使用させる場合には、どのような会計処理を行うのか。

A

- 1 当該資産はA事業で購入したものであり、その所有権もA事業にあることから、当該資産はA事業に係る事業別財務諸表に計上され、これに係る減価償却費についてもA事業で会計処理される。
- 2 設問のケースでは、A事業の資産をB事業で一時使用した事実を事業相互間の取引として整理する必要があるかについて検討する必要がある。事業区分が独立採算原則、受益者負担原則等公営企業型地方独立行政法人が依るべき原則から要請されていること、また共通経費については合理的基準により配賦すべきこと(会計基準第98第2項)とされていることから、原則として、事業相互間の取引として適切に処理する必要がある。
- 3 なお、当該資産のB事業における使用状況が、一時的であり、かつ、A事業の業務に支障を与えない範囲である場合には、重要性の原則を適用して事業相互間の取引に該当しないものとして整理することも認められるものとする。

Q 9 9 - 1 会計基準第 9 9 第 4 項(1)の「事業相互間の関係を明らかにする書類」とは、具体的にはどのような書類か。

A

- 1 区分して経理することが要請されている場合の各事業は、あたかも別の法人であるかのように厳格に区分した会計処理が要請される場所であるが、資金やその他の経済資源の効率的使用の観点等から、事業相互間での取引が予定されており、法令の規定による贈与としての性格を有する資金の繰入れや対価性のある取引等が行われ、補助金等の受け入れ事業と実際に使用する事業が異なる場合も想定される。
- 2 このため、法人単位財務諸表においては、補助金等の公的な資金が法人内部でどのように流れ、住民等に対するサービスの提供のためにどのように使用されているのかを明らかにすることが必要であり、このような観点から事業相互間の関係を明らかにする書類の作成が求められるものである。
- 3 「事業相互間の関係を明らかにする書類」形式や内容は、個々の公営企業型地方独立行政法人において、各事業が経理する業務の内容、事業相互間の資金の流れを踏まえ、上記 2 の趣旨に合致するものを工夫して作成することとなるが、例えば、事業相互間の資金の流れをフローチャート形式で示したものが考えられる。

Q 9 9 - 2 会計基準第 7 6 ではセグメント情報は附属明細書の中で明らかにすることとされているが、会計基準第 9 9 では複数の事業で経理される業務を一括してセグメント情報として開示する必要がある場合は当該セグメント情報は法人単位財務諸表に添付することとされている。両者の関係如何。

A

- 1 事業ごとに区分した経理を行っている公営企業型地方独立行政法人においては、各事業をセグメントに区分する場合と、法人全体を事業区分に係わずセグメントに区分する場合とが想定される。
前者については、事業別財務諸表の附属明細書となるが、後者については、事業区分を跨るセグメントであるため、法人単位財務諸表の附属明細書となる。
- 2 前者と後者の関係は、民間企業のセグメント情報に地域別セグメントと製品別セグメントが存在し得るように、セグメントの切り口の相違によるものであり、矛盾するものではない。

Q 9 9 - 3 法人単位財務諸表の附属明細書のうち、法人単位の計算書と事業別計算書の関係を明らかにする書類の様式はどのようなになるのか。

A

法人単位の計算書と事業別計算書の関係を明らかにする書類の様式を例示すれば、次のとおりである。

1 貸借対照表

科 目	A事業	B事業	C事業	調整	法人単位
資産の部					
I 固定資産					
1 有形固定資産					
.....					
2 無形固定資産					
.....					
3 投資その他の資産					
投資有価証券					
長期貸付金					
他事業長期貸付金					
.....					
II 流動資産					
.....					
資産合計					
負債の部					
I 固定負債					
資産見返負債					
.....					
長期借入金					
他事業長期借入金					
引当金					
.....					
II 流動負債					
.....					
負債合計					
純資産の部					
I 資本金					
設立団体出資金					
その他地方公共団体出資金					
.....					
II 資本剰余金					
資本剰余金					

損益外減価償却累計額					
損益外減損損失累計額					
.....					
Ⅲ利益剰余金					
.....					
純資産合計					
負債純資産合計					

2 損益計算書

科 目	A事業	B事業	C事業	調整	法人単位
営業収益					
(何) 事業収益					
運営費負担金収益					
運営交付金収益					
(何) 手数料収入					
受託収入					
雑益					
営業収益合計					
営業費用					
(何) 事業費					
減価償却費					
(何) 引当金繰入					
.....					
一般管理費					
.....					
減価償却費					
.....					
雑支出					
営業費用合計					
営業利益 (又は営業損失)					
営業外収益					
運営費負担金収益					
運営交付金収益					
補助金等収益					
財務収益					
.....					
雑益					

営業外収益合計					
営業外費用					
財務費用					
支払利息					
.....					
雑支出					
営業外費用合計					
経常利益（又は経常損失）					
臨時利益					
.....					
臨時損失					
.....					
当期純利益					
目的積立金取崩額					
当期総利益					

3 キャッシュ・フロー計算書

科 目	A事業	B事業	C事業	調整	法人単位
I 業務活動による.....					
原材料、商品.....					
人件費支出					
その他業務支出					
運営費負担金収入					
運営費交付金収入					
.....					
小 計					
利息及び配当の受取額					
.....					
業務活動による.....					
II 投資活動による.....					
有価証券の取得.....					
.....					
特定施設費による収入					
.....					
投資活動による.....					

III 財務活動による・・・ 短期借入による収入 ・・・・・・・・ 金銭出資の受入・・・ ・・・・・・・・ 財務活動による・・・ IV 資金による換算差額 V 資金増加額(又は減少額) VI 資金期首残高 VII 資金期末残高					
--	--	--	--	--	--

4 行政サービス実施コスト計算書

科 目	A事業	B事業	C事業	調整	法人単位
I 業務費用					
(1) 損益計算上の費用					
・・・・・・・・					
(2) (控除) 自己収入等					
・・・・・・・・					
業務費用合計					
II 損益外減価償却相当額					
III 損益外減損損失相当額					
IV 損益外利息費用相当額					
V 機会費用					
国又は地方公共団体・・・					
地方公共団体出資又は・・・					
無利子又は通常より・・・					
VI (控除) 設立団体納付額					
VII 行政サービス実施コスト					

Q 9 9 - 4 事業ごとの会計処理の原則及び手続きが同一の場合であっても、財務諸表の注記は、法人単位財務諸表及び全ての事業別財務諸表のそれぞれに必要なのか。

A

地方独立行政法人法が作成を要請している財務諸表は、事業別財務諸表である。このため、法人単位財務諸表及び個々の事業別財務諸表はそれぞれが、個別に利用される場合も想定される。このため、例え同一内容の注記であるとしても、全ての財務諸表にそれぞれ注記をすることが必要である。

Q 1 0 0 - 1 設立団体が二以上である公営企業型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公営企業型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、設立団体単位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 設立団体単位の勘定別財務諸表を作成する方法による場合には、法第 1 2 3 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、地方独立行政法人（公営企業型を除く。）に適用される会計基準及び注解で定める、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単位の勘定別財務諸表を作成することとなる。

- 3 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、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は、追加的なセグメント情報として開示する必要がある。

Q 1 0 0 - 2 設立団体が二以上である公営企業型地方独立行政法人が、二以上の事業を行う場合、事業別財務諸表と勘定別財務諸表との関係はどのようなものか。

A

二以上の事業を行う場合は、運営する事業単位ごとの独立採算が求められていること、事業ごとに受益者負担の原則に基づいて料金を決定する必要があることから、事業別財務諸表は必ず作成することが求められる（Q 9 5 - 1 参照）。

一方、設立団体が二以上あることにより区分経理を行う場合は、必ずしも勘定別財務諸表の作成が求められるものではなく、法第 123 条第 2 項に基づいて、設立団体ごとに経理を区分し勘定別財務諸表を作成する旨を設立団体の規則に定めた場合に限り、勘定別財務諸表の作成が必要となる。この場合事業別財務諸表の次に勘

定別財務諸表を表示することになると考えられる。

なお、Q100-1のとおり設立団体単位の情報をセグメント情報として開示する場合には、事業別財務諸表の附属明細書として事業単位で設立団体別の情報を開示することが望ましいが、注解73に従い、法人単位財務諸表に一括して添付することを妨げるものではない。

第13節 設立団体の数の変更に伴う会計処理

Q101-1 会計基準第101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

Q101-2 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73 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	×××

Q101-3 注解49「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75 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ある。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×××百万円である。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

Q101-4 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76 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。

Q102-1 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公営企業型地方独立行政法人（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公営企業型地方独立行政法人の貸借対照表は、次のとおりである。

A公営企業型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

（A公営企業型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公営企業型地方独立行政法人の貸借対照表は、次のようになる。

A公営企業型地方独立行政法人貸借対照表			
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

Q103-1 会計基準第103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102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67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

Q104-1 会計基準第104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101に準じた注記であり、会計基準第103に準じた注記を行う場合、適宜必要な修正を加えたい。

【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○○市の設立団体への加入

平成31年4月30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項の議決が行われました。

なお、平成31年7月1日に定款の効力が生じ、○○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 ○○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○○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項の議決が行われました。

なお、平成31年7月1日に定款の効力が生じ、○○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 ○○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14節 連結財務諸表

Q106-1 「注解75 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、経営成績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。

Q107-1 「会社に対する議決権の所有割合が百分の五十以下であっても、当該会社の業務の二分の一が当該公営企業型地方独立行政法人からの受託によるものである場合など、当該会社の業務の運営に極めて大きな影響を与えるという事実が認められる場合」に特定関連会社とする趣旨如何。

A

現在、地方公営企業の業務の一部について委託を受けている会社が存在するが、これらの会社の中には、地方公営企業会計からの出資比率は高くないものの、その業務の大半を地方公営企業からの受託事業が占めるといった会社も見受けられる。公営企業型地方独立行政法人においても、地方公営企業同様、自ら出資した会社に業務を委託する場合は考えられ、当該会社においては、業務の運営に当た

り公営企業型地方独立行政法人との関係が極めて強いことが想定できるため、特定関連会社として取り扱うものとする。

なお、「当該会社の業務の二分の一」であるか否かの判断基準は、当該会社の総収入のうち当該公営企業型地方独立行政法人からの受託業務による収入が二分の一である場合とする。

Q107-2 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。公営企業型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監査・保証実務委員会実務指針第58号「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」（最終改正平成26年1月14日 日本公認会計士協会）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。

Q107-3 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127による開示は不要となると理解してよいか。

A

注解83において、公的な会計主体である公営企業型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。

Q107-4 連結の範囲及び持分法の適用範囲の重要性の判定基準はあるのか。例えば資産に占める割合を勘案する場合、特定関連会社に出資している事業区分毎にその事業区分の総資産額等により判断するのか、法人全体の総資産等により判断するのか。

A

企業会計では、監査・保証実務委員会実務指針第52号「連結の範囲及び持分法の適用範囲に関する重要性の原則の適用に係る監査上の取扱い」（最終改正平成26年1月14日 日本公認会計士協会）において、資産基準、売上高基準、利益基

準及び剰余金基準によって連結の範囲及び持分法の適用範囲を判断することが規定されている。公営企業型地方独立行政法人においても同規程を適用することが合理的であると考えられる。

Q 1 0 9 - 1 公営企業型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 7 - 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、公営企業型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 1 章 公営企業型地方独立行政法人固有の会計処理」に定めるものを除き、原則として公営企業型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 9 9 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、公営企業型地方独立行政法人固有の会計処理に該当するため、公営企業型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、連結剰余金計算書における表示については、以下の取扱いとすることが適当である。

① 連結剰余金期首残高

前年度の連結剰余金期末残高と同額を記載する。

② 連結剰余金増加高又は連結剰余金減少高

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、連結剰余金増加高あるいは連結剰余金減少高に区分記載する。

Q 1 1 9 - 1 公営企業型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 0 9 の会計処理の統一と矛盾しないのか。

A

注解 8 に記載のとおり、公営企業型地方独立行政法人においては、公営企業型地方独立行政法人以外の地方独立行政法人との均衡等を考慮し、また、開発費、試験研究機関等については資産計上又は費用計上により対応することにより繰延資産の計上を認めていない。すなわち公営企業型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、公営企業型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。

Q 1 2 9 - 1 会計基準第 1 2 9 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、監査・保証実務委員会実務指針第 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当たって「事業収入に占める公営企業型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、公営企業型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公営企業型地方独立行政法人との取引額は公営企業型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 2 9 - 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 2 9 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 2 9 にいう「事業収入」とは、判断される公益法人等に適用される会計基準により適正に作成された正味財産増減計算書等の財務諸表

における事業収入を指す。

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					

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。

第15節 合併に関する会計処理

Q133-1 公営企業型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 公営企業型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、独立採算制を前提としつつも公共的な性格を有するなどの公営企業型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、公営企業型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 25 年 9 月 13 日 企業会計基準委員会）を基礎とし、これに公営企業型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、公営企業型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、公営企業型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、他の公営企業型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、公営企業型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公営企業型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公営企業型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）

Q133-2 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 A B ↓ AorB	事例② AB AC ↓ BorC		
		事例③ A B ↓ AB	事例④ AB AC ↓ BC ----- 事例⑤ AB AC ↓ A ----- 事例⑥ AB AC ↓ ABorAC	事例⑦ A A ↓ A	事例⑧ AB AB ↓ AB ----- 事例⑨ AB AB ↓ AorB

(注) A, B, Cは設立団体を指す。

【取得】

事例①：設立団体が異なる公営企業型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、A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：設立団体が異なる公営企業型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公営企業型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 3 - 3 設立団体が異なる公営企業型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 3 - 2の事例⑨）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。公営企業型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 3 - 2の事例⑨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以上ある公営企業型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 4 - 1 公営企業型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)

公営企業型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、取得原価の算定が問題となるが、公営企業型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、取得とされた公営企業型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25年9月13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、公営企業型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、公営企業型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、公営企業型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、公営企業型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7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の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。

Q134-2 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。

Q134-3 「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。

Q134-4 「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 公営企業型地方独立行政法人（設立団体は A 県）は B 公営企業型地方独立行政法人（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 公営企業型地方独立行政法人の設立団体は、A 県となる。

以上より、A 公営企業型地方独立行政法人と B 公営企業型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 公営企業型地方独立行政法人及び B 公営企業型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 公営企業型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 公営企業型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公営企業型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134第1項に従い、A公営企業型地方独立行政法人は、消滅法人であるB公営企業型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134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公営企業型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公営企業型地方独立行政法人の貸借対照表は、次のようになる。

A 公営企業型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

Q134-5 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65 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	×××

Q134-6 注解49「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68 注記事項)

A

「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公営企業型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 ×××

Q134-7 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76 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。

Q134-8 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77 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56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26年1月14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。

Q134-9 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施設である償却資産の特定手続は再度必要となるのか。

（関連項目：第85 特定施設である償却資産の減価に係る会計処理）

A

会計基準第85の特定施設である償却資産は、公営企業型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、特定施設である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85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88の特定施設である有形固定資産の除却費用等についても、同様の取り扱いとすることが適当である。

Q134-10 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

公営企業型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公営企業型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。

Q134-11 取得とされた合併を行い、設立団体の地位の断絶がされた場合、出資団体となった地方公共団体の移行前地方債はそのまま合併後法人の負債として計上してよいのか。

A

設立団体の地位が断絶されても出資団体としての地位は継続され、移行前地方債の償還義務はそのまま当該出資団体が有している。なお、当該出資団体に対する負担義務は合併後法人が引き継いでおり、移行前地方債は合併後法人における負債として計上される。

Q135-1 会計基準第135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 〇〇県

(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

Q136-1 「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公営企業型地方独立行政法人（設立団体はA県）はB公営企業型地方独立行政法人（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公営企業型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公営企業型地方独立行政法人とB公営企業型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公営企業型地方独立行政法人及びB公営企業型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公営企業型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公営企業型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公営企業型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に従い、A公営企業型地方独立行政法人は、消滅法人であるB公営企業型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公営企業型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

Q137-1 会計基準第132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 〇〇県

(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

Q138-1 会計基準第138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）

地方独立行政法人〇〇〇との合併

平成27年1月30日に、地方独立行政法人〇〇〇との合併について、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（〇〇県知事）の認可を受け、平成27年5月1日付で地方独立行政法人〇〇〇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 〇〇県

【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）

地方独立行政法人〇〇〇との合併

平成27年4月30日に、地方独立行政法人〇〇〇との合併について、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 〇〇県

【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）

地方独立行政法人〇〇〇との合併

平成27年3月31日に、地方独立行政法人〇〇〇との合併について、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（〇〇県知事）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

○ 「移行型地方独立行政法人である公営企業型地方独立行政法人における地方独立行政法人法第66条の2第3項に基づき設立団体が行う承継時の資産評価基準について（通知）」に関するQ&A

Q1-1 移行型の公営企業型地方独立行政法人においては、設立団体から承継される権利に係る資産の価額について、原則、「時価」を基準に設立団体が評価することとされているが、「時価」を基準とする趣旨如何。

A

地方公営企業から移行する形で公営企業型地方独立行政法人を創設するに当たり地方公営企業から承継される権利に係る資産は、原則として、時価を基準に設立団体により評価されることとなるが、これは、資産の評価を、当該資産の取得価額（取得原価）によるのではなく、評価時点での購入市場又は販売市場の価格によることで、現在の価値をより適正に評価しようとする趣旨である。

Q3-1 償却後再調達原価は、どのように算出すればよいのか。

A

再調達原価とは、「同一の資産を現在において再度購入したならばその価額はいくらになるか」を意味し、償却後再調達原価とは、再調達原価を取得後評価時点までの期間減価償却したものとして計算した原価をいう。

償却後再調達原価の算定が「実務的に困難な場合等」とは、当該資産に係る販売市場または購入市場が存在しない場合などを指す。

Q3-2 「減損が生じていると認められる場合は…回収可能価額によることが適当である」としているが、回収可能価額によらず、償却後再調達原価によることも可能なのか。

A

「適当である」としている趣旨は、地方独立行政法人法において、時価を基準として設立団体が評価した価額をもって貸借対照表価額としなければならないとされていること（法第66条の2第3項）及び時価によることが適当でない認めるときは…時価によらないことが「できる」とされていること（法第87条第2項）を踏まえたものである。減損が生じていると認められるにもかかわらず、回収可能価額によらず償却後再調達原価で評価した場合、当該公営企業型地方独立行政法人の設立直後に当該法人の経営責任に関わらない減損損失が発生することとなり、そのような評価は適切ではない。