

独立行政法人会計基準の改訂について（案）

平成30年●月●●日
独立行政法人評価制度委員会
会計基準等部会
財政制度等審議会
財政制度分科会
法制・公会計部会

1 会計基準改訂の経緯

独立行政法人評価制度委員会会計基準等部会と財政制度等審議会財政制度分科会法制・公会計部会は、「独立行政法人の財務報告に関する基本的な指針」（以下「基本的な指針」という。）を取りまとめ、平成29年9月1日に公表した。

PDCAサイクルの強化、自律的なマネジメントといった「独立行政法人改革等に関する基本的な方針」（平成25年12月24日閣議決定）の改革の成果を十分に発揮するためには、国民その他の利害関係者が独立行政法人の財務報告をより一層活用することが求められていることから、独立行政法人の会計制度を取り巻く環境の変化に伴う課題も踏まえ、「基本的な指針」の策定に当たって、独立行政法人制度の根幹に立ち返った理論的・体系的な整理を行い、財務情報のみならず、非財務情報も含めた独立行政法人の「財務報告」の在り方を示した。したがって、「基本的な指針」は、独立行政法人の財務報告の基礎にある前提や概念を体系化したものであることから、今後の独立行政法人会計基準及び関係通知の改訂等に当たって参照されるものとした。

今般、独立行政法人の会計に関する課題等について、「基本的な指針」を踏まえ、独立行政法人評価制度委員会会計基準等部会と財政制度等審議会財政制度分科会法制・公会計部会の下に設置された共同ワーキング・チームにおいて、平成29年11月17日から平成30年6月22日までの合計4回の会合を開催し検討を重ね、「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」（以下「基準及び注解」という。）の改訂案として取りまとめ、独立行政法人評価制度委員会会計基準等部会において平成30年●月●日に、財政制度等審議会財政制度分科会法制・公会計部会において平成30年●月●日にそれぞれ了承を得た。

2 会計基準改訂の背景

（1）財務諸表の役割及び体系

「基本的な指針」では、独立行政法人の特性、財務報告利用者及び財務報告

の目的、財務諸表の構成要素を示した。また、独立行政法人の財務報告の基本的な情報である財務諸表の構成要素とその関連概念を導出するに当たり、財務諸表の役割及び体系、その背後にある会計観を示した。

具体的には、独立行政法人の特性として、独立行政法人が政策実施機能を発揮する上で、主務大臣の下での政策のP D C Aサイクルを十分に機能させるための目標管理の仕組みや独立行政法人が法人の長のリーダーシップの下で、自主的・戦略的な業務運営を行い最大限の成果を上げていくための財源措置や経営努力を促す仕組みが設けられているとした。

これらのほか、国が公共性の高い事務・事業の確実な実施に必要な財源措置を実施すること、財務情報だけでは成果情報が提供されないといった株式会社等の営利企業と比較した独立行政法人の特徴も踏まえることにより財務諸表の役割及び体系を示したところである。

以上を踏まえ、独立行政法人の業績の適正な評価に資する情報を提供する観点から、独立行政法人が提供したサービスであるアウトプット情報と対比するインプット情報であるフルコスト情報の提供源として新たに「行政コスト計算書」を作成することとした。

また、独立行政法人通則法（平成11年法律第103号。以下「通則法」という。）第38条に基づき作成される損益計算書を、通則法第44条の利益処分の対象となる利益を算定する計算書として位置付けるとともに、法人の主体的な経営努力が促進されるようなインセンティブを与える仕組みに基づく、独立行政法人の経営努力を反映する利益情報を提供する計算書でもあると位置付けた。

独立行政法人の財務報告では、財政状態及び運営状況の適切な把握に資する情報が提供され、その基本的な情報として財務諸表が位置付けられることから、独立行政法人の財政状態は貸借対照表で表され、独立行政法人の運営状況は行政コスト計算書及び損益計算書で表されるとした。さらに、ある一会計期間に属する独立行政法人の純資産の変動のうち、政府からの出資の変動部分といった行政コスト計算書及び損益計算書の両者に反映されない項目が存在すること等も踏まえ、独立行政法人の財政状態及び運営状況の関係を表すものとして、新たに「純資産変動計算書」を作成することとした。

よって、独立行政法人の財務諸表の体系は、貸借対照表、行政コスト計算書、損益計算書、純資産変動計算書、キャッシュ・フロー計算書、利益の処分又は損失の処理に関する書類及び附属明細書とした。

(2) 財務諸表の構成要素等

「基本的な指針」は、財務諸表の役割及び体系等を踏まえ、財務諸表の構成要素を資産、負債、純資産、行政コスト、費用、収益及び利益とした。

具体的には、新たに導入することとした「行政コスト」については、行政コスト計算書の役割を踏まえ、独立行政法人が提供したサービスであるアウトプットを産み出すために使用したフルコストであって、独立行政法人の業務運営に関して国民の負担に帰せられるコストの算定基礎を示す指標としての性格を有するものとした。行政コストは、損益計算書上の費用を含む概念である。

また、独立行政法人の「利益」については、損益計算書の役割を踏まえ、財務面の経営努力の算定基礎を示す指標としての性格を有するものとした。

純資産については、資産から負債を控除した額に相当するものであり、独立行政法人の資本概念として示した会計上の財産的基礎及び独立行政法人の業務に関連し発生した剰余金から構成されるものとした。

今回の改訂では、行政コストを損益計算書上の費用及びその他行政コストに分類しており、その他行政コストの累計額については、資本剰余金の総額から控除して表示するものとした。

(3) 退職等年金給付等の取扱い

平成27年10月から被用者年金制度が一元化され、公務員等の公的年金制度である退職共済年金のうち2階部分については厚生年金となり、3階部分である職域部分については廃止された。あわせて、民間の企業年金に相当する新たな公務員等の3階部分の年金として退職等年金給付が創設された。

退職等年金給付は、国家公務員共済組合制度が適用される独立行政法人の役員も対象となることから、独立行政法人会計基準上の論点となっていたものの、これまでは「原則として企業会計原則」によることから、企業会計の基準を踏まえた会計処理がなされてきた。

今回、「基本的な指針」を踏まえ、独立行政法人の財務諸表の役割及び体系、財務諸表の構成要素のみならず、独立行政法人固有の会計処理も含めて検討したところであり、退職等年金給付に係る共済組合への負担金の会計処理について、経過的な年金である退職共済年金等の取扱いも含め、併せて規定することとした。

(4) 税効果会計に関する取扱い

企業会計基準においては、財務諸表作成者の負担等の観点から、国際的な会

計基準と整合性を図るなど、税効果会計に関する表示及び注記事項の改正がなされ、企業会計基準第28号「税効果会計に係る会計基準」の一部改正（平成30年2月16日企業会計基準委員会）が公表されたところであり、例えば、繰延税金資産は投資その他の資産の区分に表示し、繰延税金負債は固定負債の区分に表示すること等としている。

今般、当該企業会計基準の改正の経緯等を踏まえ、法人税その他利益に関連する金額を課税標準とする税金が課される独立行政法人を踏まえた基準及び注解の改訂の必要性について検討を行った結果、国民その他の利害関係者の理解促進等の観点から改訂を行うこととした。

3 会計基準改訂の主な内容

(1) 「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」について

第1章 一般原則

「基本的な指針」は、主要な財務報告利用者をサービス受益者、資金提供者、外部評価・監督者及び法人内部利用者に4分類しており、今回の改訂ではこれらを「国民その他の利害関係者」と総称することとした。

また、独立行政法人の財務報告の目的、財務報告の範囲及び財務諸表の体系等の整理を踏まえ、注解を簡潔に規定する方向で見直すこととした。

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

第2章 概念

「基本的な指針」における財務諸表の構成要素及びその関連概念を踏まえて基準及び注解の改訂を検討し、新たに行政コスト及び利益に関する規定を追加するとともに、行政サービス実施コストに関する規定を削除することとした。

今回の改訂に当たっては、行政コストを損益計算書上の費用及びその他行政コストに分類するとともに、損益計算書上の費用が、利益の算定を通じて独立行政法人の業務に関連し発生した剰余金の変動に関連し、その他行政コストが会計上の財産的基礎の変動に関連することとした。

純資産は、資本金、資本剰余金及び利益剰余金に分類するとともに、会計上の財産的基礎が資本金及び資本剰余金に関連し、独立行政法人の業務に関連し発生した剰余金が利益剰余金に関連することとした。

利益は、行政コストに含まれる損益計算書上の費用と収益との差額に、費用に対応する積立金の取崩額を加えたものとして算定され、独立行政法人の業務

に関連し発生した剰余金を変動させることから、利益剰余金の変動に関連する
とした。

本章の改訂に当たっては、「第12章 独立行政法人固有の会計処理」のうち、
特定の資産に係る費用相当額の会計処理、賞与引当金に係る会計処理、退職給
付に係る会計処理、退職等年金給付及び退職共済年金等に係る共済組合への負
担金の会計処理に関する改訂の影響等も踏まえることとした。

第3章 認識及び測定

今回、「基本的な指針」を踏まえた独立行政法人の会計に関する課題等として、
特に「第2章 概念」及び「第12章 独立行政法人固有の会計処理」におい
て認識及び測定に関連する規定を改訂したところであり、本章では、当該規定
を踏まえた改訂を行うこととした。

なお、「基本的な指針」では、主に「業務運営の財源の大部分を国からの運営
費交付金が占める独立行政法人」を念頭に、独立行政法人の財務報告の基礎に
ある前提や概念を整理した一方で、独立行政法人の財源構造の違いに着目して、
「業務運営の財源の大部分を交換取引の対価収入が占める独立行政法人」の存
在も踏まえることとした。

本章には、有価証券の評価基準及び評価方法、貸付金等の貸借対照表価額及
び債務保証の会計処理等の規定を設けているが、これらの法人の存在を踏まえ
たものとなっている。

第4章 財務諸表の体系

本章では、「基本的な指針」における財務諸表の役割及び体系を踏まえた改訂
を行うこととした。

独立行政法人における開示すべきセグメント情報には、これまで行政サービ
ス実施コストを含めて表示することとしていたが、行政サービス実施コスト計
算書の廃止に伴い当該コスト情報が表示されないこととなるため、今後は「第
6章 行政コスト計算書」の規定に従って財務諸表に注記される独立行政法人
の業務運営に関して国民の負担に帰せられるコストを含めて表示することと
した。

第5章 貸借対照表

貸借対照表の純資産の部における資本剰余金には、資本剰余金の総額を表示
するとともに、その他行政コストに含まれる取引の累計額を控除して表示しな

ければならないこととした。

貸借対照表の純資産の部におけるその他行政コスト累計額のうち、独立行政法人に対する出資を財源に取得した資産に係る金額については、これまで情報提供されていなかったところであるが、今回の改訂では、国民その他の利害関係者に有用な情報を提供する観点から、注記を求めることとした。

また、上記「2 会計基準改訂の背景（4）税効果会計に関する取扱い」を踏まえ、貸借対照表の表示項目及び様式のうち、繰延税金資産及び繰延税金負債の表示を見直すこととした。

本章の改訂に当たっては、「第12章 独立行政法人固有の会計処理」のうち、特定の資産に係る費用相当額の会計処理、賞与引当金に係る会計処理及び退職給付に係る会計処理に関する改訂の影響等も踏まえることとした。

第6章 行政コスト計算書

行政サービス実施コスト計算書を廃止し、新たに「行政コスト計算書」を作成することから、本章を新設した。

行政コスト計算書の様式は、コストの発生原因ごとに、損益計算書上の費用及びその他行政コストに分類して、行政コストを表示するものとした。

今回の改訂により、従来、作成が求められていた行政サービス実施コスト計算書は廃止されることとなるが、行政サービス実施コストに相当する、独立行政法人の業務運営に関して国民の負担に帰せられるコストについては、財務諸表の注記として取り扱うこととした。

第7章 損益計算書

本章を検討するに当たっては、「第12章 独立行政法人固有の会計処理」のうち、賞与引当金に係る会計処理及び退職給付に係る会計処理に関する改訂の影響等を踏まえることとした。

第8章 純資産変動計算書

新たに「純資産変動計算書」を作成することから、本章を新設した。

純資産変動計算書の表示区分、分類及び表示項目を検討するに当たっては、企業会計における株主資本等変動計算書等を参考にするとともに、独立行政法人の資本概念や利益処分の仕組み等を踏まえたものとして、純資産変動計算書の様式を含め規定を設けることとした。

第9章 キャッシュ・フロー計算書

「基本的な指針」では、独立行政法人のキャッシュ・フローの状況はキャッシュ・フロー計算書で表されるものであるが、その取扱いは本指針の考え方を踏まえて設定される独立行政法人会計基準の定めに委ねるとしており、今回は、キャッシュ・フロー計算書について、「基本的な指針」を踏まえた見直しは特段要しないこととした。

第10章 利益の処分又は損失の処理に関する書類

本章では、参考として経営努力認定の考え方が示されていたが、現在では、独立行政法人における経営努力の促進とマネジメントの強化について、別途、通知が出されており、基準及び注解において当該考え方を示す規定は不要となっていることから、削除することとした。

第11章 附属明細書及び注記

本章では、純資産変動計算書の新設に伴い、資本金の明細、積立金等の明細及び目的積立金の取崩の明細を廃止することとした。

また、財務諸表に表示する「第12章 独立行政法人固有の会計処理」に伴う科目等については、国民その他の利害関係者の理解促進の観点から、財務諸表上に注記すること等により明瞭に表示することとした。

第12章 独立行政法人固有の会計処理

① 特定の資産に係る費用相当額の会計処理

本章では、特定の償却資産の減価に係る会計処理が定められていたが、今般、「基本的な指針」による独立行政法人の資本概念等を踏まえ、損益計算書上の費用には計上せず、資本剰余金を減額するものについて改めて検討したところ、有形固定資産及び無形固定資産を除く承継資産（個別法の権利義務承継の根拠規定に基づく資産をいう。以下同じ。）のうち、その費用相当額に対応すべき収益の獲得が予定されていないものとして特定された資産に係る費用相当額については、独立行政法人の利益の性格及びこれまでの特定の償却資産の減価に係る会計処理の取扱い等に照らして、特定の償却資産の減価と同様の会計処理をすべきとしたことから、「特定の資産に係る費用相当額の会計処理」とすることとした。

したがって、これまでの特定の償却資産の減価に係る会計処理の取扱いと同様、当該承継資産の特定に当たっては、主務省令による定めを設ける等の

手続きを経る必要があることに変わりない。

これらの取扱いは過年度の会計処理も含めて見直す必要があることから、今後、主務省令等による取扱いを検討するなど、今回の改訂の趣旨を踏まえた対応を関係各部署等において実施する必要がある。

② 賞与引当金に係る会計処理及び退職給付に係る会計処理

「基本的な指針」では、資産概念の理解に資するために、独立行政法人の特性から生じる固有の取引について、その考え方を例示している。

独立行政法人の退職給付債務については、財源措置が運営費交付金等により行われることが中期計画、中長期計画又は事業計画（以下、「中期計画等」という。）により明らかにされている場合であり、独立行政法人の負債として計上された退職給付債務に対応して財源措置されるものは、独立行政法人が支配している現在の資源であり、独立行政法人のサービス提供能力又は経済的便益を生み出す能力を伴うものとなる。

よって、賞与又は退職一時金等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、中期計画等又は年度計画で明らかにされている場合には、賞与引当金又は退職給付引当金を負債に計上するとともに、当該引当金に対応する賞与引当金見返又は退職給付引当金見返を資産に計上することとした。その際には、当該引当金の計上に伴う引当金繰入を損益計算書上の費用に計上するとともに、引当金見返に係る収益を損益計算書上の収益に計上することとした。

なお、今回の改訂によっても、退職一時金に係る退職給付債務の見積額の計算の取扱いについては、これまでと変わるものではなく、また賞与引当金又は退職給付引当金に対応して計上する賞与引当金見返又は退職給付引当金見返は、国と独立行政法人との間における財源措置に係る従前の取扱いに変更を生じさせるものではない。

③ 退職等年金給付及び退職共済年金等に係る共済組合への負担金の会計処理

上記「2 会計基準改訂の背景（3）退職等年金給付等の取扱い」を踏まえた検討を行った結果、企業会計における確定給付制度及び複数事業主制度の取扱いに類するものとした。

したがって、これまでの退職共済年金に係る共済組合への負担金の会計処理と同様、退職等年金給付及び退職共済年金等に係る共済組合への負担金（整理資源を除く。）は、拠出時に費用として認識するものとし、特別の引当金は

計上しないこととした。

第13章 区分経理の会計処理

本章では、行政コスト計算書及び純資産変動計算書の新設、行政サービス実施コスト計算書の廃止に伴い、法人単位財務諸表の体系を見直すこととした。

なお、これまで法律の規定により、区分して経理することが要請されている独立行政法人においては、勘定ごとに利益の処分又は損失の処理を行う必要があり、法人単位損益計算書に表示される当期総利益をもとにした利益の処分又は損失の処理は予定されていないことから、法人単位財務諸表には、利益の処分又は損失の処理に関する書類は含めないこととされていた。

このため、今回の改訂により新設される法人単位純資産変動計算書については、法人単位貸借対照表の純資産の部の表示に合わせ、利益剰余金（又は繰越欠損金）の合計額のみを表示するとともに、当該合計額に関する当期変動額の純額のみを表示することとした。

第14章 連結財務諸表

今回の改訂では、連結財務諸表について、「基本的な指針」を踏まえた見直しを特段要しないこととした。

(2) 「固定資産の減損に係る独立行政法人会計基準」及び「固定資産の減損に係る独立行政法人会計基準注解」について

行政コスト計算書の新設及び行政サービス実施コスト計算書の廃止など、基準及び注解を踏まえた改訂を行うこととした。

また、資産見返負債を計上している固定資産に係る減損額の会計処理のうち、独立行政法人が中期計画等又は年度計画で想定した業務運営を行ったにもかかわらず生じた減損額であるときの取扱いについては、行政コスト計算書がフルコスト情報の提供源となること等を踏まえ、減損が生じたときに資産見返負債を減額するのではなく、当該減損額を臨時損失として計上するとともに、資産見返負債を臨時利益に振り替えることとした。

4 改訂会計基準の性格と取扱い

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

であって、独立行政法人の会計に関する認識、測定、表示及び開示の基準を定めるものである。

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

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

5 適用時期

改訂後の基準及び注解は、「独立行政法人の事業報告に関するガイドライン」（平成●●年●月●日。以下「事業報告ガイドライン」という。）の適用時期と整合させる必要があり、改訂後の基準及び注解は平成31事業年度から適用する。

6 今後の課題について

今回の改訂により、「基本的な指針」を踏まえた財務諸表が作成されるとともに、今後、事業報告ガイドラインを参照すること等により、各独立行政法人が作成する事業報告書には、業務の成果と使用した資源との対比に関する情報として、行政コストを含めた情報が提供されるなど、財務諸表がより一層活用されることが期待される。

基準及び注解は、国民その他の利害関係者に有用な情報を提供する観点から、独立行政法人を取り巻く環境の変化に伴う課題等を踏まえ、継続的に見直しを行っていく必要がある、また今後の事業報告書の作成・公表の実務も踏まえ、必要に応じて見直すこととする。

なお、「基本的な指針」では、独立行政法人の財務報告のうち、連結財務諸表の取扱いについては、独立行政法人会計基準において定めることとした。

今回の改訂では、連結財務諸表に関して「基本的な指針」を踏まえた必要な改訂を行うにとどめ、役割及び体系等の検討を行っていないが、今後の独立行政法人による出資等の状況を注視し、基準及び注解の見直しについても検討していくこととする。