

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

**平成16年3月  
(平成30年5月改訂)**

**総務省自治行政局  
総務省自治財政局  
日本公認会計士協会**

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

この「地方独立行政法人会計基準及び地方独立行政法人会計基準注解」に関するQ&Aは、地方独立行政法人会計基準等に関して、その実務上の留意点をQ&Aの形式で記述し、平成16年3月に取りまとめ、平成21年3月、平成23年4月、平成24年4月、平成26年7月及び平成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」とあるのは地方独立行政法人会計基準を、「注解」とあるのは地方独立行政法人会計基準注解を指している。また、「Q15-1」等のQ番号は、地方独立行政法人会計基準の番号に対応している。

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

## 目次

第1章	一般原則	1
第2章	概念	2
第3章	認識及び測定	13
第4章	財務諸表の体系	26
第5章	貸借対照表	30
第6章	損益計算書	31
第7章	キャッシュ・フロー計算書	39
第8章	利益の処分又は損失の処理に関する書類	40
第9章	行政サービス実施コスト計算書	40
第10章	附属明細書及び注記	42
第11章	地方独立行政法人固有の会計処理	106
第12章	区分経理の会計処理	164
第13章	設立団体の数の変更に伴う会計処理	165
第14章	連結財務諸表	169
第15章	合併に関する会計処理	173

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

## 第1章 一般原則

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

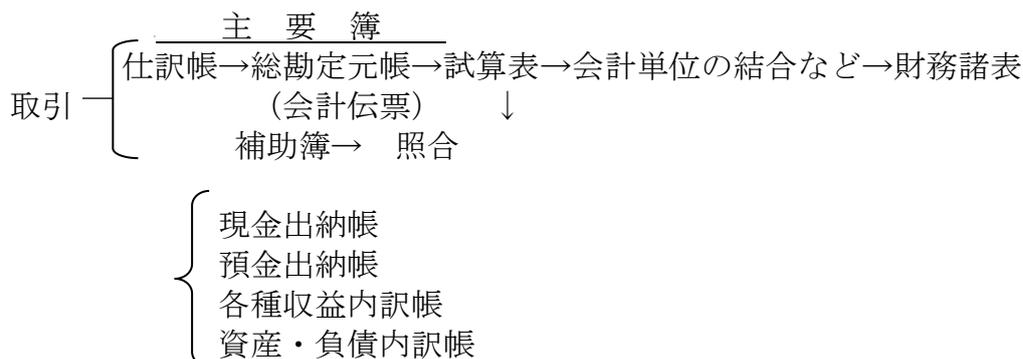
**A**

- 1 地方独立行政法人の会計は、原則として、企業会計原則によること（法第33条）とされており、地方独立行政法人会計基準は、企業会計原則に準拠しつつ、公的な性格を有する等の地方独立行政法人の特性を考慮し、必要な修正を加えたものである。また、地方独立行政法人会計基準は、地方独立行政法人に共通に適用される一般的かつ標準的な基準を示すものであり、この基準に定められていない事項については、一般に公正妥当と認められている企業会計原則に従うことになる（「地方独立行政法人会計基準の設定について」（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、「金融商品に係る会計基準」、「退職給付に係る会計基準」等の企業会計審議会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、地方独立行政法人会計基準については、独立行政法人会計基準及び国立大学法人会計基準を基礎として作成しているものであり、会計処理に当たっては、それらの会計基準等に関するQ & Aも参考となる。

**Q2—1** 地方独立行政法人が備えるべき会計帳簿の体系は何か。

**A**

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



**Q 4—1** 重要性の原則の適用の仕方については、企業会計原則の注解で例示されているような取扱いと同じと考えて良いか。

**A**

重要性の原則については、会計基準第4及び注解5において、以下のとおり記載されている。

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

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

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

**A**

- 1 「一定の事項」とは、法人間の比較可能性を確保するため、統一した会計処理等を必要とする事項である。したがって、「一定の事項」に該当する場合、個々の法人の判断で重要性がないことを理由に簡便な会計処理をすることは認められない。
- 2 具体的には、公立大学法人の基本構造に関する会計情報の事項のうち、特に法人間の比較可能性を確保するために必要と判断される事項である。例えば、教育・研究の基礎を形成する、図書、美術品・収蔵品等に関する事項（注解35、注解36参照）、たな卸資産の評価基準及び評価方法（会計基準第30参照）等が挙げられる。

## 第2章 概念

**Q 8—1** 地方独立行政法人における研究開発費は、企業会計審議会が公表した「研究開発費等に係る会計基準」に従って処理すべきか。その場合、特定の研究開発目的のみに使用され、他の目的に使用できない有形固定資産は研究期間が複数年にわたる場合でも、取得時に費用処理するのか。  
(関連項目：第79 運営費交付金の会計処理)

**A**

- 1 会計基準は、研究開発費の会計処理について基準を設けていないが、会計基準に定められていない事項については、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する。

- 2 研究開発費等に係る会計基準では、研究開発費は、全て発生時に費用として処理することを原則としており、特定の研究開発目的のみに使用され、他の目的に使用できない機械装置等は研究期間が複数年にわたる場合でも、取得時に即時償却することとなる。なお、受託研究は受託収入を獲得することが確実な活動であり、受託収入で購入した償却資産については、このような即時償却の会計処理は適用されない。
- 3 なお、ある特定の研究開発目的に使用された後、他の目的に使用できる場合には、機械装置等として資産に計上することとなるが、この場合、他の目的に使用できる場合とは、地方独立行政法人の他の業務に使用できる場合のほか、他の研究開発目的に使用できる場合を含むほか、必ずしも判定の時点において他の目的への使用予定・計画が明確になっている場合に限ることなく、使用予定が明らかでなくても、汎用性があり他の目的に使用することが容易な場合には、当該機械装置等を資産に計上することが認められる（「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関するQ&A」（最終改正平成26年11月28日日本公認会計士協会会計制度委員会）参照。）。
- 4 また、「特定の研究開発目的」とは、地方独立行政法人の定款において「業務の範囲」として規定されているような大きな目的ではなく、「個々の具体的な研究開発目的」を意味している。したがって、長期的な研究プロジェクトの研究テーマAに使用する目的で購入した償却資産を同一プロジェクトの研究テーマBで使用することが想定されるような場合には、資産に計上することとなる。

**Q8-1-2** 公立大学法人において、受託研究費により固定資産を取得した場合の取扱いはどうするのか。また、受託研究費による費用の取扱いはどうするのか。

A

受託研究費により固定資産を取得した場合の会計処理を簡単な例で示すと次のとおり。なお、3年契約で初年度期首に器具備品90を取得したものとし、当該固定資産の取得に係る会計処理のみを例示する。

(1年目)

受領時

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

取得時

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

減価償却時

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

(2年目)

減価償却時

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

(3年目)

#### 減価償却時

(借) 受託研究費	29	(貸) 減価償却累計額	29
前受託研究費	30	受託研究収益	30

公立大学法人における受託研究収入に係る会計処理は、当該研究のための費用化額を限度として収益化することを原則としている（Q84-1参照）ため、費用発生都度受託研究費で計上し、費用を繰り延べる必要はないため、仕掛品等の計上の必要はない。また、上記仕訳例では、損益計算書上の表示科目を用いているが減価償却費等の勘定科目の使用を妨げるものではない。

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

#### A

- 1 設問のような受託研究は受託収入として収益を獲得することが確実な活動であるため、「研究開発費等に係る会計基準」が適用される研究活動には当たらないものと考えられる。
- 2 したがって、受託研究収入によって償却資産を購入した場合には、購入時において当該資産を使用する予定の期間を耐用年数として償却し費用化することになる。
- 3 なお、当該資産が当該研究の終了後に他の研究目的等に使用する予定である場合であっても、当該研究期間を耐用年数とし、残存価額は備忘価額（1円）とする。仮に当該研究が終了するまでの予定の期間が1年未満の場合には、資産計上後に償却し費用化することとなる。当該取扱いについては、受託事業等についても同様である。

**Q8-3** 固定性配列法としたのはどうしてか。

#### A

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

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

**Q9-1** 地方独立行政法人の貸借対照表における固定資産の計上基準は何万円以上とするか。

（関連項目：第4 重要性の原則）

#### A

- 1 地方独立行政法人においては、その業務目的を達成するために所有し、かつ、加工若しくは売却を予定しない財貨で、耐用年数が1年以上の財貨は固定資産に計上することになる（注解9第5項参照）。

ただし、償却資産のうち、この条件を満たすものであっても、1個または1組の金額が一定金額以下で、重要性の乏しいものについては、貸借対照表の固定資

産には計上せず、消耗品費等その性格を表す適切な費用科目を付して損益計算書に計上することも認められる（会計基準第4参照）。

- 2 貸借対照表上の固定資産に計上するか損益計算書において適切な費用科目で処理するかの判断は、地方独立行政法人移行前の組織である設立団体での当該資産についての物品管理の状況等も参考にしながら、地方独立行政法人の業務の性格や当該資産の利用状況及び管理状況等により法人ごとに判断すべきものである。
- 3 なお、出資対象資産の中に基準となる一定金額未満の償却資産がある場合には、当該資産は貸借対照表に計上されることに留意しなければならない。  
また、非償却資産については、金額に関わらず固定資産に計上することとする。

**Q13—1** 地方独立行政法人の通常の業務活動において発生した取引を「未収入金」、「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地方独立行政法人の会計基準においては「未収入金」、「未払金」としたほうが適切であると考えたものである。また、地方独立行政法人においては、企業会計における「通常の取引」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、地方独立行政法人の経常的な業務活動は全て含まれる。したがって、経常的な業務活動である限り、当該法人の業務目的に直接関連する活動のみならず、間接的な活動も含まれると解する。

**Q13—2** 地方独立行政法人がその出先機関に一定期間（1カ月）の資金をあらかじめ交付する場合、「流動資産」の勘定科目「前渡金」として整理し、精算報告をもって該当勘定科目に振り替えることになるのか。

**A**

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

（参考）

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

ある。

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

(関連項目：第 2 6 無償取得資産の評価、第 7 9 運営費交付金の会計処理、第 8 1 補助金等の会計処理、第 8 3 寄附金の会計処理)

**A**

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

① 設立団体から譲与を受けた場合

設立団体からの譲与については、運営費交付金で償却資産を購入した場合と同様に考えられることから、会計基準第 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、寄附者がその用途を特定した場合又は地方独立行政法人が使用に先立ってあらかじめ計画的に用途を特定した場合においては、資産見返の負債項目を計上し、毎事業年度、減価償却相当額を取り崩して収益に振り替えることが適当である。また、客観的に寄附財産の属性や地方独立行政法人の業務目的等を総合的に判断すると当該財産を換金し無目的の寄附金として管理せざるを得ない場合など、寄附者若しくは地方独立行政法人のいずれにおいてもあらかじめ用途が特定したと認められない場合には、取得資産の時価に相当する額を受贈益として計上することが適当である。

**Q 1 5—2** 会計基準第 1 5 では、資産見返負債（中期計画又は事業計画（申請等関係事務処理法人が法第 8 7 条の 1 2 第 1 項の規定による関係市町村申請等関係事務を行う場合は、事業計画又は関係市町村事業計画。以下同じ。）（以下「中期計画等」という。）の想定範囲内で、運営費交付金により、又は国若しくは地方公共団体からの補助金等により補助金等の交付の目的に従い、若しくは寄附金により寄附者の意図に従い若しくは地方独立行政法人があらかじめ特定した用途に従い償却資産を取得した場合に計上される負債をいう。）が固定負債に属するとされているが、ここで言う「特定した用途」とは、具体的にどのようなことを考えているのか。地方独立行政法人の業務の用途に供することでよいのか。

(関連項目：第 1 4 負債の定義、第 8 3 寄附金の会計処理)

**A**

1 寄附金は、寄附者が地方独立行政法人の業務の実施を財政的に支援する目的で出えんするものであって、その本来的な性格は、地方独立行政法人にとって直ちに会計的な意味での負債に該当するものとはいえない。したがって、法人が寄附金を受領した時点で寄附金債務として負債に計上するためには、会計基準が規定する負債の定義に合致することが必要であって、受領した寄附金の全てについて

寄附金債務として負債計上できるとするものではない。負債の定義に合致せず、かつ、資本剰余金に計上すべき場合にも該当しない場合には、企業会計の慣行に立ち返り、受領時点で寄附金相当額を収益に計上することになる。

- 2 会計基準第14第1項では、「地方独立行政法人の負債とは、過去の取引又は事象に起因する現在の義務であって、その履行が地方独立行政法人に対して、将来、サービスの提供又は経済的便益の減少を生じさせるもの」と規定している。地方独立行政法人の会計において負債に計上するには、その前提として、当該寄附金の受領が地方独立行政法人に何らかの義務をその時点において生じさせていることが必要である。
- 3 このような観点から、会計基準では、(ア)寄附者がその用途を特定した場合及び(イ)寄附者が特定していなくとも地方独立行政法人が使用に先立ってあらかじめ計画的に用途を特定した場合において、寄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、地方独立行政法人において寄附金を何らかの特定の事業のために計画的に充てなければならない責務が生じていると判断できる程度、すなわち、法人に対して当該寄附金の使用状況について管理責任が問える程度に特定されていることが必要である。
- 5 具体的には、地方独立行政法人の業務に使用するといった漠とした程度では不十分であり、当該法人の業務に関連した用途の種類、使用金額、使用時期などが明確になっていることが必要と考える。
- 6 特定の方法については、典型的には、中期計画等において定めることを想定しているが、中期計画等において特定することが客観的に難しいと判断される場合には、寄附金受領後使用するまでに当該寄附金の用途を定めた事実が事後的に検証可能な事例においても、中期計画等において特定した場合に準じた取扱いも認められるものとする。

**Q15-3** 受託研究及び共同研究、受託事業及び共同事業のそれぞれの定義は何か。

**A**

- 1 「受託研究」とは、公立大学法人において外部からの委託を受けて法人の業務として行う研究で、これに要する経費を原則として委託者が負担するものことである。
- 2 「共同研究」とは、
  - ① 公立大学法人において、民間等外部の機関から研究者及び研究経費等を受け入れて、当該法人の教員が民間等外部の機関の研究者と共通の課題について共同して行う研究
  - ② 公立大学法人及び民間等外部の機関において共通の課題について分担して行う研究で、当該法人において、民間等外部の機関から研究者及び研究経費等、又は研究経費等を受け入れるものことである。
- 3 「受託事業」とは、公立大学法人において外部からの委託を受けて法人の業務

として行う諸活動のうち、受託研究を除くものであり、これに要する経費を原則として委託者が負担するものことである。公立大学法人は、契約に基づき当該業務の成果を委託者に報告する等の義務を負う。

- 4 「共同事業」とは、公立大学法人において民間等外部の機関と特定の業務について法人の業務として共同して行う諸活動のうち、共同研究を除くものであり、これに要する経費は原則として民間等外部の機関が負担するものことである。

**Q 1 5 - 4** 次の科目は、具体的にはどのようなものか。

- (1) 長期借入金
- (2) 公立大学法人債
- (3) 長期未払金

**A**

- (1) 長期借入金

地方独立行政法人が行う返済期限が1年を超える借入金のことであり、借入時に当該金額を負債計上する。返済したときに借記する。分割返済の約定のある長期借入金で、1年以内に返済期限の到来する金額については、流動負債へ表示する。また、支払利息の計上は発生主義により行なう。

- (2) 公立大学法人債

公立大学法人が資金調達のために債券を発行した場合の負債額。一般的には、債券を発行し、引受けがあった時点で当該額面金額を負債計上する。返済したときに借記する。なお、公立大学法人債を額面金額と異なる金額で発行した場合の発行差額は債券発行差額の科目にて負債の部に計上することとなる。(Q 8 8 - 1 参照)

- (3) 長期未払金

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

契約締結時に当該契約に基づく金額を負債計上する。返済したときに借記する。

**Q 1 6 - 1** 次の科目は、具体的にはどのようなものか。

- (1) 授業料債務
- (2) 預り補助金等
- (3) 預り科学研究費補助金等
- (4) 預り金
- (5) 未払消費税等

**A**

- (1) 授業料債務

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

**【処理例】**

授業料受領時（前年度3月に次年度前期分を受領）

（借）現金預金 1, 0 0 0 （貸）前受金 1, 0 0 0

当年度4月1日付で前受金を授業料債務に振り替え

(借) 前受金 1,000 (貸) 授業料債務 1,000  
当年度中に授業料債務を授業料収益に収益化(期間進行基準)

(借) 授業料債務 1,000 (貸) 授業料収益 1,000

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

(2) 預り補助金等

公立大学法人が行う業務のうち、特定の事務事業に対して交付された補助金等の未使用額のこと。

(3) 預り科学研究費補助金等

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

(4) 預り金

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

(5) 未払消費税等

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

**Q16-2** 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地方独立行政法人に納付することとなる。したがって、地方独立行政法人は、補助事業者等から納付された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を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受託研究費、間接経費相当額については受託研究収益として処理し、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受託研究費として翌事業年度以降に繰り越す取扱いとする。

#### Q19-1

- (1) 注解12第2項(1)にいう「「第87 特定の償却資産の減価に係る会計処理」を行うこととされた償却資産を取得した場合」とは、地方公共団体による現物出資財産及び施設費による償却資産を取得した場合が該当すると思われるが、現物出資財産の場合は資本金が計上されることとなるため、結局、注解12第2項(1)に該当して資本剰余金が計上される場合とは、施設費による償却資産（会計基準「第80 施設費の会計処理」）を取得した場合となると考えられる。そうであるならば、注解12第2項(1)で「施設費により非償却資産」と規定し、施設費により手当てされる事例を非償却資産に限定したのは何故か。
- (2) 施設費による償却資産で、「第87 特定の償却資産の減価に係る会計処理」に該当しないことがあるのか。
- (3) 注解12第2項(3)の「固定資産」とは、非償却資産及び償却資産の全てが該当することとなるのか。
- (4) 注解12第2項(5)は、無償取得資産の非償却資産を取得した場合も、該当するものと考えてよいのか。
- (5) 中期計画に定める「剰余金の使途である目的積立金」で「機械・装置」等の償却資産を購入した場合も同様の取扱いとなるのか。（目的積立金で取得した「機械・装置」の減価償却額が損益計算書に反映されないこととなる。）運営費交付金で「機械・装置」などの償却資産を購入した場合は、その金額を別の負債項目である「資産見返運営費交付金」に振り替え、減価償却額を取り崩すこととなっているが、それと矛盾することにならないか。それとも目的積立金では、「機械・装置」などの固定資産は購入できないのか。  
（関連項目：第87 特定の償却資産の減価に係る会計処理、第80 施設費の会計処理）

#### A

- 1 地方独立行政法人が固定資産（非償却資産及び償却資産を包含する概念）を取得した場合において、取得原資拠出者の意図や取得資産の内容等を勘案し、地方独立行政法人の財産的基礎を構成すると認められる場合には、相当額を資本剰余金として計上することとしている（注解12第1項参照）。
- 2 注解12第2項(1)は、国からの施設費を財源とする事例において、資本剰余金を計上するのは、非償却資産又は会計基準第87の適用される償却資産を取得した場合とすることを規定するものである。したがって、この注解12第2項(1)の文言の「地方公共団体からの施設費により」は、「非償却資産」のみならず、

「第87 特定の償却資産の減価に係る会計処理」を行うとされた償却資産」にも係ると解釈すべきである。

- 3 施設費を財源とする償却資産については、通常、会計基準第87に従って減価償却の処理を行うことが想定されるが、理論上は、会計基準第87にいう特定がされないこともあり得る。
- 4 中期計画において機械・装置を剰余金の使途として定めれば、目的積立金を財源に当該機械・装置を購入することは可能である。
- 5 このような考え方を基本にして、地方独立行政法人による固定資産の取得と財源別の貸方科目との関係を整理すると、以下の表のようになる。

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

- 6 運営費交付金で償却資産を購入した場合と目的積立金で償却資産を購入した場合の貸方の整理が異なるのは、前者においては、当該資産を購入するかどうかは法人の裁量に委ねられているのに対して、後者においては、中期計画に定める剰余金の使途についての設立団体の長の認可(法第26条)を経ており、取得原資拠出者の意図や取得資産の内容等を勘案した結果差異が認められるためであり、後者の場合は地方独立行政法人の財産的基礎を構成すると考えるためである。

**Q23-1** 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、地方独立行政法人の行う業務に関して住民等の負担に帰せられるコストを集約して表示するものである。この場合、地方独立行政法人の業務に要する納税者が負担するコスト全体を把握するためには、当該地方公共団体の住民はもとより、その他の地方公共団体、国の補助金等がある場合には、その他の地方公共団体の住民及び国民の負担に係るコストも存在するものであり、「住民等」と整理したものである。

**Q 2 4—1** 無償使用資産については、リース会計基準の適用はないと考えて良いか。（関連項目：第 2 9 リース資産の会計処理、第 6 8 注記事項）

**A**

会計基準においては、行政サービス実施コスト計算書において、国又は地方公共団体の財産の無償又は減額使用から生じる機会費用について表示することが記載されている。

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

したがって、無償又は減額使用資産については、リース会計の適用はない。

**Q 2 4—2** 委託費の交付を受けて研究を行う場合、従来の委託研究のやり方だと、研究のために購入した資材は法人が委託期間中に地方公共団体等から無償で使用している形になる。このようなものも無償使用コストとして「行政サービス実施コスト計算書」に表示しなければならないのか。

**A**

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

例えば、購入した資材の所有権が地方独立行政法人に帰属するとされている場合には、（委託期間経過後に当該資材の地方公共団体等への返還義務がある場合であっても、）その資材の使用は委託契約の一部であり、自らの財産を使用しているため、「無償使用」の問題は生じない。

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

**A**

1 退職給付増加見積額を機会費用として行政サービス実施コスト計算書に計上するのは、「第 8 9 退職給付に係る会計処理」により退職給付引当金の計上を要しない場合である。設問の趣旨は、運営費交付金に依存しない業務運営が予定される地方独立行政法人（又は勘定）において、国又は地方公共団体からの出向職員が存在する場合の取扱いと考える。

2 退職給付引当金の計上が必要な場合の計上額は、地方独立行政法人の給与規則等において定められている退職給付支給基準等を基に算定することとなるが、国又は地方公共団体との人事交流による出向職員であり国又は地方公共団体に復帰することが予定される職員であって、地方独立行政法人での勤務に係る退職給与は支給しない条件で採用している場合は、退職給付に係る将来の費用は発生しないことから、退職給付引当金の計上は要しないこととなる。

3 このような出向職員退職給与は、当該職員が復帰後退職する際に地方独立行政法人での勤務期間分を含め、国又は地方公共団体において支払われることとなるため、行政サービス実施コストとして認識する必要がある。行政サービス実施コスト計算書における表示区分については、引当外退職給付増加見積額とし、国又は地方公共団体からの出向職員の係るものであることを注記することとする。

### 第3章 認識及び測定

**Q 2 6—1** 会計基準第26では、「譲与、贈与その他無償で取得した資産については、公正な評価額をもって取得原価とする」と規定されているが、

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

#### A

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

**Q 2 6—2** 地方独立行政法人設立時に、設立団体から承継する資産に係る評価はどうすればよいか。

#### A

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

**Q 2 6—3** 民間等から、固定資産の寄附を受けた場合にはどのような会計処理を行えばよいか。

#### A

- 1 民間等からの寄附により取得した資産については、会計基準第26の規定により、公正な評価額をもって貸借対照表に資産として計上することになる。
- 2 貸方の処理については、会計基準「第83 寄附金の会計処理」及び注解60の考え方を踏まえ、寄附を受けた資産の用途が特定されていると認められる場合は、資産見返寄附金の科目で整理し、用途が特定されていない場合は、当該資産の貸借対照表計上価額と同額を受贈益として計上することとなる。

**Q 2 7—1** 償却終了後の簿価が資産計上基準以下であれば、重要物品であっても資産に計上しなくてよいか。

#### 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。

**Q27-2** 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）しなければならないが、有形固定資産の取得原価は、その取得時点における取引価額により測定されるが、現物出資や寄附などのような金銭取引以外の取引により取得された場合には、その資産の「公正な評価額をもって取得原価とする」（会計基準第26）こととなる。この場合において、不動産の「公正な評価額」をどのように考えるかという点が問題となる。
- 2 不動産の場合には、種々の評価方法があるが、地方独立行政法人の場合には、法人が営利を目的とする事業を営むものではないため、将来収益や将来キャッシュ・フローに基づく評価方法は通常適当ではないといえる。そのように考えると地方独立行政法人における不動産の評価方法としては、不動産鑑定評価額をもつてする方法、公示価格や路線価による方法などが適当と考えられる。

**Q27-3** 有形固定資産の時価が取得原価より下落した場合にはどのような会計処理を行うのか。

**A**

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

**Q27-4** 有形固定資産は何時の時点で除却されるのか。

（関連項目：第8 資産の定義）

**A**

「地方独立行政法人の資産とは、過去の取引又は事象の結果として地方独立行政法人が支配する資源であって、それによりサービス提供能力又は将来の経済的便益が期待されるもの」（会計基準第8）である。したがって、当該有形固定資産がこの定義に該当しなくなった時点で、仮に物理的には存在する場合であっても、除却されるべきである。

**Q27-5** 有形固定資産が処分（売却）された場合にはどのような会計処理を行うのか。

（関連項目：第38 費用配分の原則、第54 減価償却累計額の表示方法、第87 特定の償却資産の減価に係る会計処理）

**A**

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

2 以下、具体的な事例に則して、説明を加える。

取得時の価額100の償却資産（耐用年数5年で定額法、残存価額をゼロ）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87の適用がない場合）

(減価償却) 減価償却費 20 / 減価償却累計額 20

イ 120で売却した場合（現金取引とする）

(売却時処理) 現金 120 / 資産 100

減価償却累計額 20 / 固定資産売却益 40

ロ 60で売却した場合（現金取引とする）

(売却時処理) 現金 60 / 資産 100

減価償却累計額 20

固定資産売却損 20

b 特定の償却資産の場合（会計基準第87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 特定の償却資産の場合（会計基準第87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 20 / 減価償却累計額 20

額

イ 120で売却した場合（現金取引とする）

(売却時処理) 現金 120 / 資産 100

減価償却累計額	20	/	損益外減価償却累計額	20
			固定資産売却益	20

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

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

以下の処理は①に同じ。

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

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

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

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

(取得時)	資産	100	/	現金	100
	寄附金債務	100	/	資産見返寄附金	100
(減価償却)	減価償却費	20	/	減価償却累計額	20
	資産見返寄附金	20	/	資産見返寄附金戻入	20

イ 120で売却した場合（現金取引とする）

(売却時処理)	現金	120	/	資産	100
	減価償却累計額	20	/	固定資産売却益	40
	資産見返寄附金	80	/	資産見返寄附金戻入	80

ロ 60で売却した場合（現金取引とする）

(売却時処理)	現金	60	/	資産	100
	減価償却累計額	20			
	固定資産売却損	20			
	資産見返寄附金	80	/	資産見返寄附金戻入	80

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	/	資本金	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）

Q 9 6 - 1 を参照

(注) ①の b 及び c の会計処理について

特定の償却資産の売却においては、注解 1 3 (2) 又は注解 1 4 より、当該売却により生じた差額は、特定の償却資産の売却に直接起因した資産の増減であることから、地方独立行政法人の費用、収益の定義からは除外され、資本取引として整理される。

ただし、特定の償却資産であっても、法第 4 2 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 1 3 (2) 又は注解 1 4 でいうところの「特定の償却資産の売却に直接起因したもの」とはならず、売却に伴う差額については損益取引として処理されることになる。

**Q 2 7 - 5 - 2** 特定の償却資産（会計基準第 8 7 の適用がある場合）及び非償却資産について、減損会計基準「第 6 減損額の会計処理」を踏まえ、「中期計画等又は年度計画で想定した業務運営を行ったにもかかわらず」減損が生じたとして、過去に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 特定の償却資産（会計基準第 8 7 の適用がある場合）及び非償却資産について、減損会計基準「第 6 減損額の会計処理」を踏まえ、「中期計画等又は年度計画で想定した業務運営を行ったにもかかわらず」減損が生じたとして、過去に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 1 0 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 1 0 0 の特定の償却資産（耐用年数 5 年で定額法、残存価額ゼロ）について、初年度に「中期計画等又は年度計画で想定した業務運営を行ったにもかかわらず」減損が生じたとして、損益外減損損失累計額を 3 0 計上し、一年後に 4 0 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	2 0	/	減価償却累計額	2 0
(減損)	損益外減損損失累計額	3 0	/	減損損失累計額	3 0
(売却時処理)	現金	4 0	/	資産	1 0 0
	減価償却累計額	2 0		損益外減価償却累計額	2 0
	減損損失累計額	3 0		損益外減損損失累計額	3 0
	資本剰余金（損益外除	6 0			

売却差額相当額)

- ② 取得時の価額100の非償却資産について、初年度に「中期計画等又は年度計画で想定した業務運営を行ったにもかかわらず」減損が生じたとして、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)	損益外減損損失累計額	30	/	減損損失累計額	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—6**

- (1) 現物出資された有形固定資産（建物等の償却資産）が除却され、さらに代替資産が購入された場合、どのような会計処理を行うのか。
- (2) この場合において代替資産が購入されない場合は、資本剰余金がマイナス（借方残）として残ることになると思うが、それで良いのか。
- （関連項目：第56 純資産の表示項目、第79 運営費交付金の会計処理、第80 施設費の会計処理、第81 補助金等の会計処理、第83 寄附金の会計処理、第87 特定の償却資産の減価に係る会計処理）

**A**

- 1 有形固定資産（建物等の償却資産）の除却の会計処理については、Q 2 7—5 及びQ 2 7—5—2を参照。
- 2 代替資産が購入された場合、当該代替資産の財源によってそれぞれの処理を行う。すなわち、財源が運営費交付金の場合には会計基準第79に、施設費の場合には会計基準第80に、補助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、財源が地方公共団体出資の場合には、資本金に組み入れられることとなる。
- 3 現物出資資産あるいは施設費を財源とする会計基準第87の特定の償却資産が除却された後代替資産が手当されない場合には、設問にあるように、法人の貸借対照表における資本剰余金がマイナスになる可能性はある（会計基準第56参照）。

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

**A**

- 1 償却資産の耐用年数が地方独立行政法人により自主的に決定することが原則であると同様に、残存価額についても地方独立行政法人により自主的に見積もることが原則である。
- 2 地方独立行政法人における残存価額の変更については、Q 7 8—6に従い、以下の取扱いとすることが適当である。
- ① 残存価額の変更について、過去に定めた残存価額が、これを定めた時点での合理的な見積りに基づくものであり、それ以降の変更も合理的な見積りによる

ものであれば、当該変更は、会計上の見積りの変更に該当する。

- ② 残存価額の変更が、会計上の見積りの変更に該当する場合、当該変更の影響は、当事業年度及びその資産の残存耐用年数にわたる将来の期間の損益で認識する。
- ③ 残存価額の変更について、過去に定めた残存価額がその時点での合理的な見積りに基づくものではなく、これを事後的に合理的な見積りに基づいたものに変更する場合、当該変更に伴う過年度の損益修正額は、原則として臨時損益として処理する。

**Q 2 8—1** 無形固定資産の時価が取得原価より下落した場合にはどのような会計処理を行うのか。

**A**

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

**Q 2 8—2**

(1) 注解 2 0 において、無形固定資産として計上しなければならないソフトウェアについて、将来の収益獲得が確実に認められる場合とあるが、「収益性が認められる」とはどのような趣旨なのか。また、会計基準第 8 において、「地方独立行政法人のサービス提供能力」が期待されるものは、地方独立行政法人の資産を構成するものとされているが、ソフトウェアの資産性の判断とどのように関係するのか。

(2) 以下のような事例は、収益性が認められるのか。

- ・ 試験研究機関における研究用コンピュータは、その導入により 1 日あたりの計画処理量が増加し、結果として研究の効率化が可能となる。  
(関連項目：第 8 資産の定義)

**A**

1 法人内利用のソフトウェアについては、完成品を購入した場合のように、その利用により将来の収益獲得又は費用削減が確実に認められる場合には、無形固定資産に計上する。また、会計基準第 8 で規定する地方独立行政法人における資産の定義からは、地方独立行政法人のサービス提供能力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、設問の事例で、試験研究機関において、研究用コンピュータを導入し計画処理量の増が確実に認められる場合、その導入により事務処理等が著しく効率化し、収入に対する費用の削減が確実である場合又は地方独立行政法人のサービス提供能力の増加が期待される場合には、当該コンピューター・ソフトウェアは、法人内利用のソフトウェアとして、無形固定資産に計上すべきである。

2 なお、公立大学法人において利用されるソフトウェアには、法人の効率的な運営等に資する目的で利用する事務用ソフトウェアと教育研究の質的向上等を目的に利用する教育・研究用ソフトウェアがあるが、教育・研究用ソフトウェアについては、その利用に伴い、相当額の利用料を徴収するなどの例外的なものを除き、無形固定資産には当たらないことに留意が必要である。

3 ソフトウェアを用いて外部に業務処理等のサービスを提供する場合、その提供

により将来の収益獲得が確実であると認められるとき、又は地方独立行政法人のサービス提供能力の増加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。

- 4 地方独立行政法人の資産を定義している会計基準第8では、サービス提供能力が期待される資源は地方独立行政法人の資産を構成するものとされている。一方、資産計上するソフトウェアについて記述されている注解20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。

**Q28-3** 工業所有権、ソフトウェア以外で、無形固定資産に該当するものとしては、どのようなものがあるか。

**A**

無形固定資産に該当するものとしては、工業所有権（特許権、実用新案権、商標権、意匠権）、著作権、鉱業権、借地権、地役権等がある。

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

**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地方独立行政法人移行後もとられた場合においては、実質判断でファイナンス・リース契約として処理することになるのか。

**A**

- 1 「ファイナンス・リース取引とは、リース契約に基づくリース期間の中途において当該契約を解除することができないリース取引又はこれに準ずるリース取引で、借り手が、当該契約に基づき使用する物件（以下「リース物件」という。）からもたらされる経済的便益を実質的に享受することができ、かつ、当該リース

物件の使用に伴って生じるコストを実質的に負担することとなるリース取引」（注解21）をいい、また、「これに準ずる取引」とは、法的形式上は解約可能であるとしても、解約に際し相当の違約金を支払わなければならない等の理由から事実上解約不能と認められるリース取引をいう。

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

**Q29-3** リース資産の会計処理についても会計基準第4第3項が適用されるものとするが、同項に定める「簡便な方法」が認められるのはどのような場合か。

**A**

- 1 地方独立行政法人におけるファイナンス・リース取引については、通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行うこととされており、リース物件をリース資産に計上しなければならないこととされている。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。

**Q29-4** ファイナンス・リース取引が損益に与える影響額等を財務諸表に注記する場合、どのような内容とすべきか。

**A**

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

（注記例）

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

### Q 3 0 - 1

- (1) 会計基準第30第2項で、「時価が取得原価よりも下落した場合には時価をもって貸借対照表価額としなければならない。」とあるが、ここでいう取得原価と比較すべき時価とは何か。
- (2) また、時価と比較すべき原価とは何か（低価基準の適用に際しては、「切り放し法」と「洗い替え法」のどちらを用いるのか。）

#### A

- 1 会計基準では、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、地方独立行政法人の損益計算の考え方からは、切放し法が望ましい。

### Q 3 0 - 2 公立大学法人について、原則として移動平均法を適用する理由は何か。

#### A

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

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

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

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

#### A

- 1 地方独立行政法人の余裕資金の運用先については、法第43条の規定により、その運用先を次のものに限定している。
  - ① 国債、地方債、政府保証債（その元本の償還及び利息の支払について政府が保証する債券をいう。）その他総務省令で定める有価証券の取得
  - ② 銀行その他総務省令で定める金融機関への預金

③ 信託業務を営む金融機関（金融機関の信託業務の兼営等に関する法律（昭和18年法律第43号）第1条第1項の認可を受けた金融機関をいう。）への金銭信託

2 地方独立行政法人は、利益の獲得を目的とせず、業務運営の財源として運営費交付金等の交付を受け、原則として独立採算を前提とするものではない。したがって、地方独立行政法人においては、売買目的有価証券による資産運用は想定されていない。

3 会計基準において、売買目的有価証券の取扱いを規定しているのは、注解26において、一定の事由に該当する場合を除き「満期保有目的の債券を償還期限前に売却した場合には、（略）当該売却した債券と同じ事業年度に購入した残りの満期保有目的の債券の全てについて、保有目的の変更があったものとして売買目的有価証券に振り替えなければならない。」とされていることから、当初、満期保有目的として購入した債券について、売買目的有価証券へと保有目的の変更が結果的に生じる可能性があるためである。

**Q 3 1 - 2** その他有価証券とは、具体的にどのような有価証券が該当するのか。

**A**

1 その他有価証券とは、売買目的有価証券、満期保有目的の債券及び関係会社株式以外の有価証券であるが、注解25で利息収入を得る目的で長期保有の意思をもって取得した債券は長期的には売却の可能性が見込まれる場合であっても、満期保有目的の債券に区分することとなっており、地方独立行政法人においてその他有価証券を保有することは極めて限定的になるものと考えられる。

2 このように地方独立行政法人会計基準が、その他有価証券の範囲を限定的なものとして位置付けているのは、資金の運用は法令が定める運用範囲の枠内では地方独立行政法人の裁量に委ねられていることから、運用の目的で保有する有価証券については、その評価差額を損益計算書に適切に反映する必要があるとの考えによるものである。したがって、地方独立行政法人の会計実務においても、会計基準設定の趣旨を踏まえ、その他有価証券への区分は限定的なものとして取り扱われる必要がある。

**Q 3 1 - 3** 関係会社株式について、持分相当額が下落した場合には、持分相当額をもって貸借対照表価額とし、差額は当期の損失に計上することとされているが、下落割合は考慮する必要がないのか。

**A**

会計基準第31第2項(3)に規定する関係会社株式の評価基準は、関係会社の財務諸表を基礎とした純資産額に持分割合を乗じて算定した額を時価とみなして、低価基準により評価する趣旨であり、下落割合は考慮する必要がない。

**Q 3 7 - 1** 地方独立行政法人会計基準における資産除去債務の定義、会計処理及び開示についてはどのように考えればよいか。

**A**

1 会計基準第37において資産除去債務に係る会計処理が定められているところであるが、地方独立行政法人会計基準及び注解は、一般的かつ標準的な会計基準

を示すものであり、この基準に定められていない事項については、一般に公正妥当と認められる企業会計原則に従うことになるという考え方は、資産除去債務に関する会計についても該当する。

- 2 したがって、設問の件については、地方独立行政法人会計基準等に定めのない事項については、企業会計基準第18号「資産除去債務に関する会計基準」（平成20年3月31日 企業会計基準委員会）、企業会計基準適用指針第21号「資産除去債務に関する会計基準の適用指針」（平成23年3月25日 企業会計基準委員会）に定めるところを参照することとなる。

**Q37-2** 資産除去債務に係る会計基準の適用初年度において、既に保有している有形固定資産に係る資産除去債務の計上を行う場合の会計処理はどのように行えばよいか。

**A**

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

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

なお、当該既存資産に係る除去費用等が会計基準第87に基づき設立団体により特定されたものである場合には、当該差額は損益計算上の費用に計上せず、損益外減価償却累計額及び損益外利息費用累計額として資本剰余金を減額するものとする。

**Q38-1** 年度途中で償却資産を取得した場合、初年度への原価の配分額は、いくらなのか。（1年分とするのか、月割りや日割りで計算するのか。）

**A**

原則として、月割り又は日割りで計算を行うことが望ましい。

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

**A**

- 1 耐用年数は減価償却費又は損益外減価償却相当額の総額を各年度に配分する場

合の基礎となる期間であり、耐用年数の決定には、物理的減価と機能的減価の双方を考慮して決定する必要がある。

- 2 耐用年数には、一般的耐用年数と個別的耐用年数がある。一般的耐用年数は、固定資産の種類が同じ場合には個々の資産の置かれた条件に関わりなく、画一的に定められた耐用年数である。また、個別的耐用年数は、地方独立行政法人が、自己の固定資産につき操業度の大小や技術革新の程度などの条件を勘案し自主的に決定するものである。
- 3 本来、地方独立行政法人は、自主的に個別的耐用年数を採用すべきであるが、我が国の各企業は、現在、税法上の耐用年数を一般的耐用年数として通常採用しており、個別的な耐用年数の決定の困難性を考えると、地方独立行政法人でもこれを採用することは認められよう。ただし、一般的耐用年数を採用している場合でも、それが実態とかけ離れたものである時は妥当な耐用年数としなければならない。
- 4 なお、日本公認会計士協会から、監査・保証実務委員会実務指針第81号「減価償却に関する当面の監査上の取扱い」（最終改正平成24年2月14日）が公表されており、その要旨は以下のとおりである。地方独立行政法人会計における耐用年数の取扱いにおいても、この趣旨を十分に考慮されなければならないと考える。
  - ① 耐用年数は経済的使用可能予測期間に見合ったものでなければならない。
  - ② 資産の使用状況、環境の変化等により、当初予定による残存耐用年数と現在以降の経済的使用可能予測期間との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。
- 5 地方独立行政法人における耐用年数の変更については、Q78-6に従い、以下の取扱いとすることが適当である。
  - ① 耐用年数の変更について、過去に定めた耐用年数が、これを定めた時点での合理的な見積りに基づくものであり、それ以降の変更も合理的な見積りによるものであれば、当該変更は、会計上の見積りの変更に該当する。
  - ② 耐用年数の変更が、会計上の見積りの変更に該当する場合、当該変更の影響は、当事業年度及びその資産の残存耐用年数にわたる将来の期間の損益で認識する。
  - ③ 耐用年数の変更について、過去に定めた耐用年数が、これを定めた時点での合理的な見積りに基づくものではなく、これを事後的に合理的な見積りに基づいたものに変更する場合、当該変更に伴う過年度の損益修正額は、原則として臨時損益として処理する。

**Q38-3** 固定資産が機能的に陳腐化した場合の臨時償却は認められるのか。

**A**

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

一方、企業会計においては、上記による固定資産の耐用年数の変更については、会計上の見積りの変更に該当することとされ、当期以降の費用配分に影響させる

方法のみを認める改正が行われている。

地方独立行政法人においても、企業会計基準との調和を図る観点から、臨時償却の考え方が廃止された企業会計基準と同様な取り扱いが採られるため、固定資産の耐用年数の変更については、当期以降の費用配分に影響させる方法を採用することとなる。なお、耐用年数の変更の具体的な取扱いについては、Q38-2参照。

**Q39-1** 当年度契約の地方公共団体からの受託研究収入100の使用状況は次のとおりであった。

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

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

**A**

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

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

+1年度	減価償却費20
+2年度	減価償却費20

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

国又は地方公共団体からの受託研究収入は地方独立行政法人の自己収入であり、民間からの受託収入と同様の処理を行う（注解62）こととされている。すなわち、資産見返負債を用いて損益を均衡させるような会計処理は、運営費交付金や補助金等の地方公共団体の財源措置との関係で認められるものであり、自己収入に該当する受託研究収入を財源として購入した償却資産について、資産見返負債を設定することは認められない。

## 第4章 財務諸表の体系

**Q41-1** 平成30年3月改訂の会計基準及び注解では、平成29年に改正された法（以下「平成29年改正法」という。）の附則第4条第7項により、経過措置が適用される地方独立行政法人においては、経過措置終了まで改訂前の注解37を適用することも容認するとされている。公立大学法人以外の地方独立行政法人が、平成30年改訂前の注解37を適用する場合、新たに開示すべき情報に加えられた総損益、行政サービス実施コストの開示は不要になるのか。また、一定

の事業等のまとまり（セグメント）ごとの決算報告書の作成も不要になるのか。

**A**

- 1 会計基準第41第1項において、「公立大学法人以外の地方独立行政法人における開示すべきセグメント情報は、当該法人の中期目標等における一定の事業等のまとまりごとの区分に基づくセグメント情報」とされている。
- 2 平成29年改正法の附則第4条第7項は、施行日において法人に指示している中期目標について、改正法における中期目標とみなすと規定している。そのため、会計基準第41の改訂の趣旨を踏まえつつ、「独立行政法人の目標の策定に関する指針（平成26年9月2日総務大臣決定）」も参考とした中期目標等が策定されない法人もあり得ることから、平成29年改正法の附則第4条第7項が適用される法人においては、経過措置終了まで現行セグメントの区分に基づくセグメント情報の開示を容認する経過措置を設けている。  
この場合、現行セグメントは、事業等のまとまりとみなされることになる。
- 3 業績評価に資する財務情報の提供、地方独立行政法人間の比較可能性の観点から、平成30年3月改訂前の注解37を適用する場合においても、セグメント情報として現行セグメントの区分に基づく総損益、行政サービス実施コストを開示することが望ましい。  
セグメントごとの決算報告書については、事業等のまとまりごとに予算の見積り及び執行実績を明らかにすることが求められていること、セグメントごとの決算報告書についても、業績評価に資する情報提供、地方独立行政法人間の比較可能性に資することや、開示するセグメント情報と異なり特段の経過措置は設けられていないことから、平成30事業年度の決算報告書から現行のセグメント区分に基づく決算報告書の作成が求められることになる。
- 4 なお、平成29年改正法の附則第4条第7項に規定されているとおり、平成29年改正法の施行に併せ、平成30年度から新たな中期目標の策定が求められているわけではない。ただし、例えば、設立団体の長の下でのPDCAサイクルの機能強化や適正かつ厳正な評価の実施、目標設定・評価・財務情報が一体となつての機能等の観点から、設立団体の長が現行の中期目標ではなく新たな中期目標を策定する必要があると認める場合等には、会計基準第41の改訂の趣旨を踏まえつつ、「独立行政法人の目標の策定に関する指針（平成26年9月2日総務大臣決定）」も参考として、新たな中期目標を策定することになる。新たな中期目標が策定された場合、開示すべきセグメント情報は、事業等のまとまりごとの区分に基づく情報になる。

**Q41-2** 公立大学法人以外の地方独立行政法人が財務諸表上開示すべきセグメントについて、事業内容に応じて目標の単位を集約した単位としても差し支えないか。

**A**

- 1 会計基準は、目標設定・評価における参考情報としての財務情報の有用性を担保する観点から、中期目標等における事業等のまとまりごとの区分に基づくセグメント情報と一体として、目標・評価単位と整合したセグメント情報を開示させることを求めている。そのため、開示するセグメント情報は、事業等のまとまりごとの区分に基づく情報であり、目標の単位を集約した単位に基づく情報とする

ことは認められない。

- 2 なお、法人が、住民等への情報提供に資するとの判断から、事業等のまとまりを更に細分化したセグメント情報を追加的に開示することは妨げない。

#### Q 4 1—3

- (1) 会計基準第 4 1 第 2 項において「事業内容等に応じた適切な区分」に基づき、また、注解 3 7 第 1 項において「業務の内容が多岐にわたる場合」にはセグメント情報の開示が必要とされているが、公立大学法人においては、具体的にどのような考え方・目的で区分すればよいのか。
- (2) 複数の業務を統合した公立大学法人を設置した場合、従来の業務ごとにセグメント情報を作成・開示しなければならないのか。
- (3) 財源がもっぱら自己収入に依存する業務と運営費交付金に依存する業務とがある場合に、必ず両者を区分して、セグメント情報を開示しなければならないのか。
- (4) 業務の内容に応じてセグメントを区分した場合は、運営費交付金、受託収入及び移替え経費(科学技術振興調整費)など財源が異なる収益であっても、同一のセグメントの事業収益として計上されることになると解してよいか。

#### A

- 1 地方独立行政法人が作成する財務報告は、当該法人の透明性の向上、正しいコストの認識、弾力的・効率的・効果的な業務運営に資するものでなければならない(「地方独立行政法人会計基準の設定について」参照)。そこに盛り込まれた財務情報を一つの重要な判断材料として、評価委員会は各事業年度及び中期目標の期間における公立大学法人の業務の実績を評価し、中期目標期間の終了時に組織及び業務の全般にわたる検討が行われることになると考えられる(法第 7 8 条の 2 参照)。
- 2 このような観点にたつて、各公立大学法人は「当該法人の事業内容等に応じた適切な区分に基づくセグメント情報」(会計基準第 4 1 第 2 項)を開示しなければならない。例えば、業務の内容が多岐にわたる公立大学法人においては、業務全般に係る財務情報に加えて個々の業務に係る財務情報を開示する必要があるかを、上記 1 の観点にたつて十分に検討し、適切なセグメント情報を自主的に開示することが望まれる。
- 3 複数の業務を統合した公立大学法人にあっては、統合後の業務について、上記 1 の観点にたつて検討し、適切なセグメント情報を決定することになる。なお、必ずしも統合前の従来の業務ごとにセグメント情報を作成・開示しなければならないものではない。
- 4 公立大学法人の業務内容が財源がもっぱら自己収入に依存する業務と運営費交付金に依存する業務に一定の合理性をもって区分し得る場合には、それぞれに係る情報が適切なセグメント情報であると推定される。
- 5 業務の内容に応じてセグメントを区分する公立大学法人にあって、ある業務の財源が運営費交付金、受託収入等異なる場合には、それらの収入は同一のセグメントの事業収益として計上されることになる。

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

#### A

設立団体からの運営費交付金の交付状況などの財源措置の状況等が考えられる。

**Q 4 1 - 5** 注解 3 7 第 4 項の「一定のセグメント情報」とは具体的に何を示すのか。その開示は具体的にどうするのか。

**A**

- 1 公立大学法人においては、各法人間における比較可能性の確保の観点から、「一定のセグメント情報」については共通に開示することに留意する必要があるものとされている。  
なお、「一定のセグメント情報」を開示した上で、さらに、各法人固有のセグメントを設定して表示することを妨げるものではなく、むしろ、注解 3 7 第 2 項の趣旨に鑑み、各法人がそれぞれ適切と考えるセグメント区分を設定し、積極的に開示していく必要がある。
- 2 公立大学法人に共通に開示すべきセグメント区分として大学、学部、研究科、附属病院、附属学校等が考えられるところであるが、附属病院については、固有かつ多額の診療収入があること、医学部及び歯学部を有する全ての公立大学法人に置かれていること等、附属学校については、学内の資源配分（予算・人員配置・資産等）の可視化を促進する観点等から、「一定のセグメント情報」として、附属病院を有する全ての公立大学法人において共通にセグメント情報を開示する取扱いとする。なお、附属学校は、複数の学校がある場合、それらを一括して「附属学校セグメント」とすることも差し支えない。
- 3 セグメント情報を開示する場合は、当該セグメントにおいて行われる一切の活動に係る損益及び帰属資産について表示することとする。ただし、社会通念上、当該セグメントに当然にあるべき施設以外の施設がある場合には、合理的な基準により当該施設に係るものを除外する等、当該セグメントにおける活動の実態を開示するため実情に則した補正を行う必要がある。
- 4 特に、附属病院に係るセグメント情報を開示する場合、附属病院の業務範囲としては、診療業務、診療業務を基礎として行われる教育業務、臨床試験（治験）、病理部やプロジェクト研究等の附属病院において実施することが組織として意思決定され、組織又はプロジェクトとして実施される研究業務及び附属病院における管理業務を対象とする。なお、学内予算が附属病院以外に計上されていても、附属病院セグメントの業務に要する経費などは対象となる。

**Q 4 1 - 6** 附属病院セグメントを記載する場合、人件費の配分等においてどのような点に留意すべきか。

**A**

- 1 附属病院セグメントを記載する場合、人件費は、勤務実態により記載するが附属病院帰属の教員、コ・メディカル、職員の人件費は、帰属により計上し、必要に応じ補正する。医学部臨床系帰属教員の人件費は、勤務時間に相当する人件費を附属病院セグメントと医学部等のその他のセグメントに区分するが、把握不能な時間がある場合は、医学部等のその他セグメントに計上する。  
医学部基礎系、研究所等帰属教員の人件費は、帰属するセグメントに区分するが、病院における勤務時間に相当する人件費は附属病院セグメントに計上する。
- 2 附属病院セグメントにおける教育経費は、卒後臨床研修、専門医研修、附属病

院において企画立案管理される公開講座及びO J T以外の研修に要する経費とする。研究経費は、病理部における臨床研究やプロジェクト研究など、附属病院として組織又はプロジェクトとして実施されている研究に要する経費とする。また、一般管理費は、管理業務を行う管理課・総務課等（医事課を除く。）に要する経費、病院運営会議の運営に要する経費等の管理経費及び附属病院の業務経費のうち、他の区分に属さない業務経費を対象とする。

- 3 附属病院セグメントにおける運営費交付金収益は、附属病院において使用されると考えられるものに関する収益化額を計上する。学内プロジェクト又は運営財源の不足などにより附属病院に関する学内予算がこれと異なる場合は、その差異の理由及び金額について注記する。また、次年度以降に繰り越して使用する相当額がある場合は、その金額及び概要を注記する。

**Q 4 4—1** キャッシュ・フロー計算書は、法第34条第1項に規定する「その他設立団体の規則で定める書類」として財務諸表の一部となるのか。

（関連項目：第40 財務諸表の体系）

**A**

キャッシュ・フロー計算書は、地方独立行政法人の一会計期間におけるキャッシュ

・フローの状況を報告するため、一定の活動区分別に表示するものであり、住民等からみた情報の重要度は極めて高いものと考えられる。したがって、法第34条第1項の「その他設立団体の規則で定める書類」として財務諸表を構成する書類の一つに位置付けるべきものである。なお、会計基準第40では、キャッシュ・フロー計算書を地方独立行政法人の財務諸表の体系のなかに位置付けている。

**Q 4 6—1** 行政サービス実施コスト計算書は、法第34条第1項に規定する「その他設立団体の規則で定める書類」として財務諸表の一部となるのか。

（関連項目：第40 財務諸表の体系）

**A**

行政サービス実施コスト計算書は、地方独立行政法人の行う業務に関して住民等が負担するコストを集約して表示するものであり、住民等からみた情報の重要度は極めて高いものと考えられる。したがって、法第34条第1項の「その他設立団体の規則で定める書類」として財務諸表を構成する書類の一つに位置付けるべきものである。なお、会計基準第40では、行政サービス実施コスト計算書を地方独立行政法人の財務諸表の体系のなかに位置付けている。

## 第5章 貸借対照表

**Q 5 6—1**

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

になることも想定しているのか。

(関連項目：第87 特定の償却資産の減価に係る会計処理)

**A**

- 1 施設費で購入した償却資産に係る各期の減価償却相当額は、当該償却資産が会計基準第87にいう特定資産に該当する場合において、期末の貸借対照表の純資産の部における損益外減価償却累計額に控除項目として蓄積されることとなる。
- 2 現物出資財産の減価償却相当額も、施設費で購入した償却資産の場合と同様である。
- 3 控除項目である損益外減価償却累計額が狭義の資本剰余金を上回り、広義の資本剰余金合計額がマイナスになる場合もあり得る。

### **Q57-1**

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

- ① (借) 損益外減価償却累計額 / (貸) 無形固定資産
- ② (借) 資本剰余金 / (貸) 無形固定資産

(2) 償却完了後は、「資本剰余金」がマイナス(借方残)として残ることになるが、それでよいのか。

(関連項目：第56 純資産の表示項目、第87 特定の償却資産の減価に係る会計処理)

**A**

- 1 現物出資された無形固定資産については、各事業年度にその取得原価を減価償却の方法により配分することになるが、現物出資された有形固定資産と同様、会計基準第87の特定の償却資産に該当する限り、減価償却費については損益計算上の費用として計上しない。貸借対照表上無形固定資産については、減価償却累計額を控除した未償却残高を記載するとされているため、その会計処理として、「(借) 損益外減価償却累計額 / (貸) 無形固定資産」の処理を行うこととなる。なお、会計基準第87の特定の償却資産に該当しない場合においては、減価償却費を損益計算上の費用として計上する。この場合の会計処理は、「(借) 減価償却費 / (貸) 無形固定資産」となる。
- 2 現物出資された無形固定資産の減価償却相当額は実質的に資本価値の減少と考えられるため、損益外減価償却累計額が借方残として残ることは資本価値の減少を表し、広義の「資本剰余金」(狭義の資本剰余金と損益外減価償却累計額の合計)がマイナスになる場合もあり得る。

## **第6章 損益計算書**

**Q61-1** 臨時損益と企業会計の特別損益とは同じと考えてよいのか。

**A**

企業会計における特別損益は、「特別」という用語が広く解釈されがちであるため、地方独立行政法人会計基準ではできるだけ限定しようという趣旨から「臨

時損益」としたところである。したがって、「臨時損益」は「特別損益」と同一内容のものではなく、限定的に使用されるべきものである。

**Q 6 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 2—1** 損益計算書の様式に「(何) 業務費」とあるが、どのように費用項目を立てるべきか。例えば、業務費について形態別の科目を示さなくてよいか。人件費はどのように表示すればよいか。(配賦する必要がないか。) また、法第34条第2項で提出する決算報告書での項目の立て方とは一緒になるのか。

(関連項目：第64 損益計算書の様式)

**A**

- 1 地方独立行政法人は公共上の見地から確実に実施されることが必要な事務及び事業の実施主体であって、その業務の実施に関して負託された経済資源に関する情報を負託主体である住民等に開示する責任を負っており、説明責任の観点から、その財政状態及び運営状況を明らかにし、適切に情報開示を行うことが要請される。この観点から、主に運営状況を明らかにするため、一会計期間に属する法人の全ての費用とこれに対応する全ての収益とを記載し、当期純利益及び当期総利益を表示するために導入された書類が損益計算書である。
- 2 損益計算書にどのような費用項目を立てるかの判断に当たっては、このような損益計算書を作成する趣旨を勘案して、各地方独立行政法人がそれぞれにふさわしい項目のあり方を十分に検討すべきである。(地方独立行政法人の業務の多様性を考慮すると、当然に全ての法人に共通に適用されるべき業務費の項目はないものと認識する。)
- 3 一般的には、中期目標等や中期計画等の業務運営の効率化に関する項や業務の質の向上に関する項において具体的に記載される業務内容との対応関係をも考慮して定めるのが望ましい。
- 4 例えば、(ア)業務の質の向上に関する項において、一定の業務ごとに達成すべき成果が規定されている場合には、その項立てと対応させて定める。また、(イ)業務運営の効率化に関する項において、特に、一定の業務に関する人件費、物件費等に関する計画等が定められている場合には、それに対応して、当該業務に係る人件費、物件費等を項立てする。
- 5 なお、法第34条第2項に規定する決算報告書は、地方独立行政法人の予算に対応するものなので、予算での項目の立て方に連動することになる。

**Q 6 3—1** 科学研究費補助金の会計処理は、研究者個人に対して支給されるものとして預り金処理すべきか、それとも当該補助金に基づき実施される研究は地方独立行政法人の業務の一環として行うと考え、収益として処理すべきか。

**A**

科学研究費補助金はいわゆる競争的資金として一人又は複数の研究者により行

われる研究計画の研究代表者に交付される補助金であり、研究機関に交付されるものではない。したがって、研究機関では当該補助金を機関収入に算入することはできないものとされている。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。

#### Q64-1 公立大学法人における業務費及び一般管理費を区分する基準は何か。

##### A

- 1 地方独立行政法人会計基準によると、損益計算書の表示は、光熱水料、消耗品費、旅費、減価償却費等の形態別分類によることとされているが、公立大学法人においては、説明責任をより適切に果たすという観点とともに、各法人における特色ある発展に向けての検討に寄与するという観点から、損益計算書の業務費は、教育、研究等の目的別分類により表示した上で、附属明細書において形態別分類により内訳を表示することとした。
- 2 業務費の目的別分類の内訳としては、教育経費、研究経費、診療経費、教育研究支援経費、受託研究費、共同研究費、受託事業費等、役員人件費、教員人件費、職員人件費に区分して表示することとする。当該区分による理由は、
  - ① 教育経費及び研究経費については、公立大学法人の主たる業務は教育、研究であるが、その業務内容について、住民等に対する説明責任を十分に果たすためには、両者を一体として表示するのではなく、教育、研究の別に表示することがより適切であると考えられること
  - ② 診療経費については、附属病院においては相当の規模をもって診療が行われ、相応の収入もあること
  - ③ 教育研究支援経費については、公立大学法人の組織には、図書館や大型計算機センター等のように、教育・研究の双方の支援を目的として法人全体に資するために設置されており、かつ、管理目的として区分することが適当ではないものがある。そうした組織のうち、他から相当の独立性を有しており、按分等して教育経費や研究経費等に配分することが適当とは考えられないものがあること
  - ④ 受託研究費、共同研究費及び受託事業費等については、その業務が外部資金によって行われ、かつ、収入と支出の対応関係が明確であること
  - ⑤ 役員人件費については、教員人件費及び職員人件費として区分して開示することが適当と考えられること
  - ⑥ 教員人件費については、個々の教員毎に客観的な基準により教育・研究等の区分へ配分することは困難であること
  - ⑦ 職員人件費については、個々の職員毎に客観的な基準により教育・研究等の区分へ配分することは困難であることまた、管理運営業務については、公立大学法人全体の業務に対してなされるも

のであり、客観的な基準により教育経費等の区分へ適正に配分することは困難であることから、業務費の区分によるのではなく、一般管理費として表示することとする。

### 3 業務費及び一般管理費の各区分における対象経費は以下のとおりである。

区 分	対象経費
教育経費	公立大学法人の業務として学生等に対し行われる教育に要する経費を対象とする。 具体的には、入学試験、正課教育、特別授業、進学（就職）準備、入卒業式等、補習及び個別指導教育、学生納付金免除、学生に対する保健サービス、課外活動、教育目的の附属施設、公開講座等に要する経費をいう。 ただし、診療経費、教育研究支援経費、受託研究費、共同研究費、受託事業費等、役員人件費、教員人件費、職員人件費及び一般管理費に属するものは除く。
研究経費	公立大学法人の業務として行われる研究に要する経費を対象とする。ただし、診療経費、教育研究支援経費、受託研究費、共同研究費、受託事業費等、役員人件費、教員人件費、職員人件費及び一般管理費に属するものは除く。
診療経費	附属病院における診療報酬の獲得が予定される行為に要する経費を対象とする。ただし、教育経費、研究経費、教育研究支援経費、受託研究費、共同研究費、受託事業費等、役員人件費、教員人件費、職員人件費及び一般管理費に属するものは除く。
教育研究支援経費	附属図書館、大型計算機センター等の特定の学部等に所属せず、法人全体の教育及び研究の双方を支援するために設置されている施設又は組織であって学生及び教員の双方が利用するものの運営に要する経費を対象とする。ただし、教育経費、研究経費、受託研究費、共同研究費、受託事業費等、役員人件費、教員人件費、職員人件費及び一般管理費に属するものは除く。
受託研究費	受託研究の実施に要する経費を対象とする。ただし、当該受託研究費により支弁される給与等を含む。
共同研究費	共同研究の実施に要する経費を対象とする。 ただし、当該共同研究費により支弁される給与等を含む。
受託事業費等	受託事業及び共同事業の実施に要する経費を対象とする。ただし、当該受託事業費等により支弁される給与等を含む。
役員人件費	公立大学法人において役員に対し支払われる報酬、賞与、退職給付又はこれに類する経費を対象とする。
教員人件費	公立大学法人において教員に対し支払われる給与、賞与、諸手当、退職給付又はこれに類する経費を対象とし、役員人件費は含まない。 ただし、受託研究費、共同研究費及び受託事業費等に属するものは除く。（※1）
職員人件費	公立大学法人において役員及び教員を除く一切の者に対し支払われる給与、賞与、諸手当、退職給付又はこれに類する経費を対象とする。 ただし、受託研究費、共同研究費及び受託事業費等に属するものは除く。（※1）
一般管理費	公立大学法人全体の管理運営を行うために要する経費を対象とする。次の各号に該当することが明らかな経費は、これを一般管理費とする。①役員会、経営審議機関及び教育研究審議機関のために要する経費、②総務、人事、財務、経理その他これに準ずる業務に要する経費、③教職員の福利厚生に要する経費、④学生募集に要する経費、⑤教育研究診療活動以外に供する施設、設備の修繕、維持、保全に要する経費。

その他、他の区分に属さない業務経費は本区分に属することとする。（※2）

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

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

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

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

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

区 分	場 所（例示）
教育経費	<ul style="list-style-type: none"> <li>○講義室等 <ul style="list-style-type: none"> <li>・講義室、演習室、一般教室、ゼミ室、普通教室</li> </ul> </li> <li>○学生実験室等 <ul style="list-style-type: none"> <li>・実験実習室、製図室、学生自習室、実習工場、特別教室、日常生活訓練施設</li> </ul> </li> <li>○教育目的附属施設</li> <li>○アドミッションセンター</li> <li>○附属学校等</li> <li>○留学生会館</li> <li>○学生寄宿舎</li> <li>○大学会館等 <ul style="list-style-type: none"> <li>・学生食堂、学生集会室</li> </ul> </li> <li>○保健管理センター</li> <li>○体育指導センター</li> <li>○学内共同利用合宿施設</li> <li>○課外活動施設</li> </ul> <p style="text-align: right;">等</p>
研究経費	<ul style="list-style-type: none"> <li>○教員研究室、教員実験室</li> <li>○研究目的附属施設</li> <li>○附置研究所</li> </ul> <p style="text-align: right;">等</p>
診療経費	<ul style="list-style-type: none"> <li>○附属病院の中央診療棟、病棟、外来棟</li> <li>○看護師宿舎</li> </ul> <p style="text-align: right;">等</p>
教育研究支援経費	<ul style="list-style-type: none"> <li>○附属図書館</li> <li>○大型計算機センター</li> </ul> <p style="text-align: right;">等</p>
一般管理費	<ul style="list-style-type: none"> <li>○福利厚生施設 <ul style="list-style-type: none"> <li>・職員会館、職員食堂</li> </ul> </li> <li>○管理部 <ul style="list-style-type: none"> <li>・役員室、監事室、学部長室、事務長室、一般事務室、会議室、倉庫、教職員</li> </ul> </li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>・エレベーター機械室、受変電機器室、ポンプ室、冷暖房機械室等の設備室</li> <li>○その他共用部分（※）</li> <li>・便所、洗面所、廊下、渡り廊下、階段、玄関、講堂等の共用部分等</li> </ul>
--	--

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

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

(1) 共用される建物等に係る減価償却費

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

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

(2) あらかじめ経費区分を行うことが困難であるもの

(ア) 光熱水料

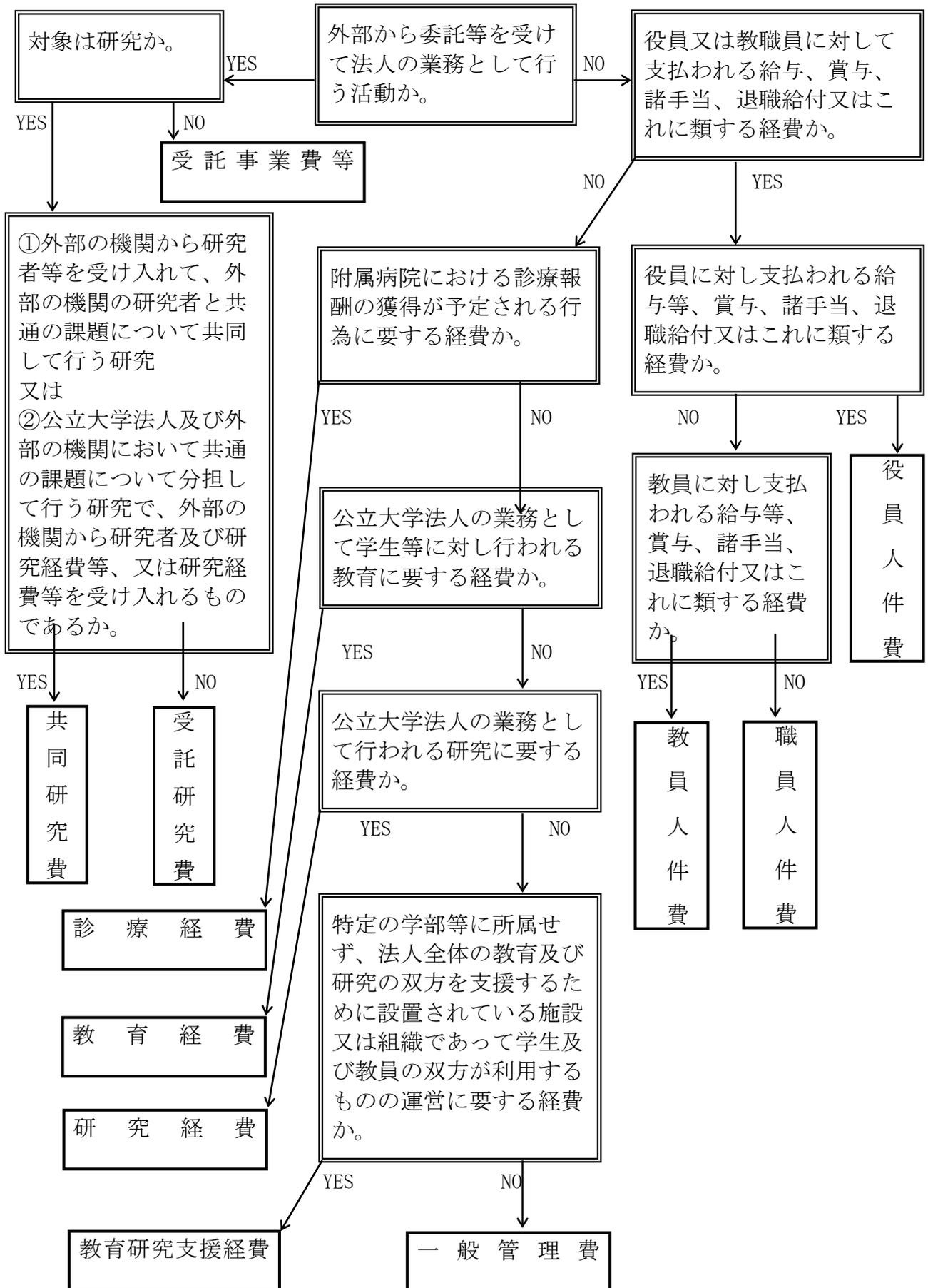
複数の経費区分において使用される光熱水料で、個別の計測メーターがない等

により、計上すべき経費の内訳が不明である場合等は、例えば使用電力料を理論値で算定し、又は前年実績や適宜の一定期間における利用実態調査による等合理性を有する方法により、各経費区分へ計上することとする。

(イ) 在庫支給を行う消耗品等

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

(参考) 経費区分に係るフローチャート



## 第7章 キャッシュ・フロー計算書

### Q67-1

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

### A

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

### Q67-2 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 4 7において、キャッシュ・フロー計算書に注記すべき重要な非資金取引の例として、現物出資の受入による資産の取得等が掲げられているが、減価償却費等の非資金費用は含まれないのか。

**A**

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

## 第 8 章 利益の処分又は損失の処理に関する書類

**Q 7 1—1** 損益計算上の損失が発生した場合、法第 4 0 条第 1 項に基づく積立金（1 項積立金）を充当し、その次に法第 4 0 条第 3 項により中期計画で定める使途に充てるために、使途ごとに適当な名称を付した積立金（3 項積立金）を充当するという考え方でよいのか。

**A**

ある事業年度に生じた損失に関し、当該事業年度末において設問にいう 1 項積立金と 3 項積立金が共に残っている場合、会計基準等ではどちらの積立金を優先的に損失の補填に充てるかについては定められていない。これは当該事業年度に係る損失処理計算書において、生じた損失をどの積立金から補填するかについて個別にその額を明らかにし、設立団体の長の承認を得ることにより行えば足り、あらかじめその優先順位について一義的に定めておく必要はないという趣旨である。

## 第 9 章 行政サービス実施コスト計算書

**Q 7 4—1** 行政サービス実施コスト計算書で表示される業務費用には、損益計算書上の臨時損益も含まれるのか。

**A**

行政サービス実施コストは、「地方独立行政法人の業務運営に関して住民等の負担に帰せられるコスト」を意味するものであり、損益計算書の臨時損益も最終

的に住民等の負担に帰するものである以上、これに含めて計算する。（注解18第1項参照）

**Q74-2** 以下に掲げる収入は、行政サービス実施コスト計算書の作成上「運営費交付金に基づく収益及び国又は地方公共団体からの補助金等に基づく収益以外の収益」として損益計算書における費用相当額から控除できるのか。

- ① 資産見返運営費交付金戻入
- ② 資産見返補助金等戻入
- ③ 資産見返寄附金戻入
- ④ 資産見返物品受贈額戻入
- ⑤ 地方公共団体からの物品受贈益
- ⑥ 地方公共団体からの受託収入
- 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、「地方独立行政法人の業務運営に関して住民等の負担に帰せられるコスト」を意味するものであるため、損益計算書における費用相当額から運営費交付金に基づく収益及び国又は地方公共団体からの補助金等に基づく収益以外の収益を控除する。
- 2 したがって、設問中の①、②、④、⑤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。③の寄附金戻入財源は税金からの拠出でないこと、⑥の受託収入は対価性があることから、それぞれ控除できるものとする。
- 3 以上を整理すると次のとおりである。

収入の区分	損益計算上の費用から控除することの可否
① 資産見返運営費交付金戻入	控除できない
② 資産見返補助金等戻入	控除できない
③ 資産見返寄附金戻入	控除できる
④ 資産見返物品受贈額戻入	控除できない
⑤ 地方公共団体からの物品受贈益	控除できない
⑥ 地方公共団体からの受託収入	控除できる
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

**Q76-1** 行政サービス実施コスト計算書における地方公共団体出資の機会費用算定に用いる「一定利率」はどのように決定するのか。

**A**

- 1 地方公共団体出資の機会費用は、当該出資額を市場で運用したならば得られたであろう金額として計算すべきものであり、「一定利率」の数値としては、国債の利回り等を参考に決定することとなる。
- 2 具体的に使用すべき「一定利率」については、決算日における10年もの国債の利回り（具体的には、決算日（当日が土・日曜日の場合は直前の営業日）における10年国債（新発債）の利回り等が考えられる。

**Q 7 6—2** 施設費は固定資産を取得したときに資本剰余金に振り替えられるが、決算日において負債として整理される預り施設費又は建設仮勘定見返施設費が存在する場合、当該預り施設費又は建設仮勘定見返施設費も地方公共団体出資等を含めて計算するのか。

**A**

預り施設費又は建設仮勘定見返施設費は、資本剰余金に転換する前段階のものであり、住民等から見た場合には既に負担が発生しているので、行政サービス実施コストの計算対象と考えるのが適当である。

**Q 7 6—3** 国又は地方公共団体からの無利子又は低利融資を受けている場合の機会費用の算定について、「通常の調達利率」とはどのような金利を用いればよいのか。また、通常の調達利率は、期末時点での金利なのか、あるいは年間の平均金利なのか。

**A**

「通常の調達利率」とは、借入金により資金調達を行っている地方独立行政法人にあっては、当該借入金の調達金利の年平均利率によることとし、無利子又は低利融資以外に資金調達を行っていない地方独立行政法人にあっては、決算日（当日が土・日曜日の場合は直前の営業日）における10年もの国債（新発債）の利回り等当該地方独立行政法人の実情に応じて決定するものとする。

## 第10章 附属明細書及び注記

**Q 7 7—1** 公立大学法人以外の地方独立行政法人におけるセグメント情報について、以下の事項の取扱いはどのようなになるのか。

- ① 一般管理費の取扱い
- ② 機会費用

**A**

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

また、同様に、機会費用についても各セグメントに配賦することが望ましい。しかしながら、機会費用のうち、地方公共団体出資等の機会費用については、各セグメントへの出資額等不明確な場合も多いと考えられる。このような場合には、配賦不能行政サービス実施コストとして法人共通の欄に記載することとなる。

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

**A**

1 附属明細書の意義

- (1) 財務報告及び財務諸表において遵守されるべき基本的観点は基準の一般原則に記述されているところであるが、一般的に「理解可能性」といった観点についても財務報告及び財務諸表には強く求められているところである。
- (2) この理解可能性からして、貸借対照表や損益計算書等についてはいたずらに複雑とならないことが求められ、余りにも詳細な情報は貸借対照表や損益計算書等には表示されないこととなる。
- (3) しかし、そのような貸借対照表や損益計算書等の表示だけであると重要な情報が十分に開示されなくなるおそれがあるため、これを補うために附属明細書及び注記として詳細な情報が開示される。そのうち明細書形式が適切と判断されるものが附属明細書である。
- (4) 附属明細書の作成に当たっては、このような附属明細書の意義を十分に考慮することが必要である。

2 固定資産の取得及び処分、減価償却費（「第87 特定の償却資産の減価に係る会計処理」及び「第91 資産除去債務に係る特定の除去費用等の会計処理」による損益外減価償却相当額も含む。）並びに減損損失の明細

(単位：千円)

資産の種類	期首残高	当期増加額	当期減少額	期末残高	減価償却累計額		減損損失累計額		差引当期末残高	摘要
					当期償却額	当期減損額				
有形固定資産（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	特許権									
	借地権									
	計									
投資その他の資産										
	計									

(記載上の注意)

- ① 有形固定資産（会計基準第10に掲げられている資産）、無形固定資産（会計基準第11に掲げられている資産）、投資その他の資産（会計基準第12に

掲げられている資産) について記載すること。

- ② 減価償却費が損益計算書に計上される有形固定資産と、会計基準第87及び第91の規定により減価償却費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 「無形固定資産」、「投資その他の資産」についても、会計基準第87及び第91の規定により減価償却費相当額が損益外となるものがある場合には、「有形固定資産」に準じた様式により記載すること。
- ④ 「有形固定資産」、「無形固定資産」、「投資その他の資産」の欄は、貸借対照表に掲げられている科目の区別により記載すること。
- ⑤ 「期首残高」、「当期増加額」、「当期減少額」、及び「期末残高」の欄は、当該資産の取得原価によって記載すること。
- ⑥ 「減価償却累計額」の欄には、減価償却費を損益計算書に計上する有形固定資産にあつては減価償却費の累計額を、会計基準第87及び第91に定める特定の償却資産及び特定の除去費用にあつては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つては償却累計額を記載すること。
- ⑦ 期末残高から減価償却累計額及び減損損失累計額を控除した残高を、「差引当期末残高」の欄に記載すること。
- ⑧ 災害による廃棄、滅失等の特殊な理由による増減があつた場合、又は同一の種類のものについて貸借対照表の総資産の1%を超える額の増加若しくは減少があつた場合(ただし、建設仮勘定の減少のうち各資産科目への振替によるものは除く。)は、その理由及び設備等の具体的な金額を脚注する。

### 3 たな卸資産の明細

(単位：千円)

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

(記載上の注意)

- ① 会計基準第13(5)から(10)に掲げられている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・利用による払出し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

#### 4-1 流動資産として計上された有価証券

(単位：千円)

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

#### 4-2 投資その他の資産として計上された有価証券 (単位：千円)

満期保有目 的債券	種類及び 銘柄	取得価額	券面総額	貸借対照 表計上額	当期費用に含ま れた評価差額	摘 要	
	計						
関係会社株 式	銘柄	取得価額	純資産に持 分割合を乗 じた価額	貸借対照 表計上額	当期費用に含ま れた評価差額	摘 要	
	計						
その他有価 証券	種類及び 銘柄	取得価額	時価	貸借対照 表計上額	当期費用に含ま れた評価差額	その他有 価証券評 価差額	摘 要
	計						
貸借対照表 計上額合計							

(記載上の注意)

- ① 会計基準第31に定める有価証券で貸借対照表に計上されているものについて記載すること。
- ② 流動資産に計上した有価証券と投資その他の資産に計上した有価証券を区分し、売買目的有価証券、満期保有目的債券、関係会社株式及びその他有価証券に区分して記載すること。
- ③ 為替差損益については、当期費用に含まれた評価差額の欄に( )内書で記載すること。
- ④ その他有価証券の「当期費用に含まれた評価差額」の欄には、会計基準第31第3項により評価減を行った場合の評価差額を記載すること。

#### 5 長期貸付金の明細 (単位：千円)

区 分	期首残高	当期増加額	当期減少額		期末残高	摘 要
			回収額	償却額		
関係会社長期貸付金						
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 (単位：千円)

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

(記載上の注意)

- ① 会計基準第15第1項(4)に定める長期借入金について記載すること。
- ② 「平均利率」の欄は、加重平均利率を記載すること。

7 引当金の明細 (単位：千円)

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

(記載上の注意)

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

8 資産除去債務の明細 (単位：千円)

区 分	期首残高	当期増加額	当期減少額	期末残高	摘 要
計					

(記載上の注意)

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

9 保証債務の明細 (単位：件、千円)

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

(記載上の注意)

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

10 資本金及び資本剰余金の明細 (単位：千円)

区 分		期首残高	当期増加額	当期減少額	期末残高	摘 要
金 資 本						
	計					
資 本 剰 余 金	資本剰余金					
	施設費					
	運営費交付金					
	補助金等					
	寄附金等					
	目的積立金					
	減資差益					
	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。

11 積立金等の明細及び目的積立金の取崩しの明細

11-1 積立金の明細

(単位：千円)

区 分	期首残高	当期増加額	当期減少額	期末残高	摘 要
計					

(記載上の注意)

- ① 「区分」欄は、「法第40条第1項積立金」等当該積立金の名称を記載すること。
- ② 「摘要」欄は、積立金の当期増減額の理由を記載すること。積立金等の増加理由として、目的積立金の根拠となる経営努力の内容や、前中期目標等期間からの積立金の繰越内容を明らかにしなければならない。

#### 1 1 - 2 目的積立金の取崩しの明細 (単位：千円)

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、中期目標等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 運営費交付金債務及び当期振替額等の明細

- (1) 運営費交付金債務及び運営費交付金収益は多くの地方独立行政法人において金額的に非常に重要な項目と言えるばかりでなく、設立団体から受領することから判断して質的にも重要な項目と考えられる。
- (2) 運営費交付金は補助金とは異なり、設立団体が事前に用途を特定しないという意味でのいわば渡し切りの交付金であることから、地方独立行政法人は、運営費交付金をどのように使用したかを説明する責任を有している。
- (3) 運営費交付金は受入時に全て負債として認識されるが、その後の振替処理は運営費交付金収益のみならず、固定資産取得原資とされた場合の他の負債等への振替処理もあるように、複数の項目への振替処理が行われることになる。
- (4) また、運営費交付金収益への振替処理は「業務の進行に応じて収益化」されるため、運営費交付金が収受された年度に必ずしも収益化されるわけではなく、複数年度にわたることも考えられる。
- (5) 運営費交付金債務及び当期振替額等の明細は、以上のような項目の重要性とその処理の多様性から要請されている訳であるが、このため明細書の作成に当

たつ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。

(6) 具体的には次の内容が明細書に開示されることが必要と考える。

- ・ 運営費交付金債務の期首残高
- ・ 運営費交付金の当期交付額
- ・ 運営費交付金債務の当期振替額
- ・ 運営費交付金収益への振替額及びその内訳
- ・ 資産見返運営費交付金への振替額及びその内訳
- ・ 資本剰余金への振替額及びその内訳
- ・ 運営費交付金の主な用途
- ・ 運営費交付金債務の期末残高及び使用見込み

(7) なお、運営費交付金が交付されない地方独立行政法人においては、当該明細の作成は必要ない。

【様式及び記載例】 運営費交付金債務及び当期振替額等の明細

1 2 - 1 運営費交付金債務の増減の明細 (単位：千円)

期首残高	交付金 当期交付額	当期振替額				期末残高
		運営費 交付金収益	資産見返 運営費交付 金	資本 剰余金	小計	
5,000	10,000	5,950	550	0	6,500	8,500

1 2 - 2 運営費交付金債務の当期振替額及び主な用途の明細

① 運営費交付金収益への振替額及び主な用途の明細 (単位：千円)

区 分	運営費交付金収益	運営費交付金の主な用途	
		費用	主な用途
業務達成基準による振替額			
A事業	2,600	2,500	人件費：500、〇〇費：300、△△費：200、その他：1,500
B事業	1,100	1,000	人件費：200、〇〇費：100、△△費：50、その他：650
C事業	550	500	人件費：100、〇〇費：100、△△費：70、その他：230
期間進行基準による振替額	1,150	990	人件費：400、〇〇費：300、△△費：100、その他：190
費用進行基準による振替額	550	550	人件費：50、〇〇費：200、△△費：200、その他：100
会計基準第79第5項による振替額	0	—	
合 計	5,950	5,540	

(記載上の注意)

- ① 「業務達成基準による振替額」の区分は、セグメントごとに記載すること。  
ただし、それよりも細かい、例えば収益化単位の業務を記載することを妨げる

ものではない。

- ② 「主な用途」には、人件費が含まれている場合には、人件費は金額の多寡によらず記載すること。人件費以外の用途については、法人の判断で記載すること。ただし、「人件費」と「その他」のみの記載は許容されない。開示した「主な用途」の合計額は、「費用」欄の金額と整合させること。
- ③ 会計基準第79第5項による振替額の欄は、中期目標期間の最終年度以外は設けないことができる。

② 資産見返運営費交付金及び資本剰余金への振替額並びに主な用途の明細  
(単位：千円)

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

12-3 運営費交付金債務残高の明細  
(単位：千円)

運営費交付金債務残高		使用見込み
業務達成基準を採用した業務に係る分	8,000	○ 翌事業年度に繰り越した運営費交付金債務残高と使用見込みは以下のとおりである。 A事業のXプロジェクトが、プロジェクトの見直しのため、翌期以降に再度実施することとされたことから、翌期に4,000収益化予定。 B事業のY計画が、・・・翌期に3,000収益化予定 C事業のZ業務が、・・・翌期に1,000収益化予定 いずれも翌事業年度に使用する見込みである。
期間進行基準を採用した業務に係る分	-	○ 翌事業年度への繰越額はない。
費用進行基準を採用した業務に係る分	500	○ 費用進行基準を採用した業務は、期中に震災対応のために突発的に発生した〇〇業務である。 ○ 繰り越した運営費交付金債務残高については、翌事業年度において収益化する予定である。
計	8,500	

(記載上の注意)

- ① 「使用見込み」には、債務残高の今後の使用見込みを具体的に記載するとともに、繰越事由を具体的に記載すること。
- ② また、Q79-27で解説されている不測の事態に備える必要性等のために次年度に繰り越した額は、「費用進行基準を採用した業務に係る分」と「計」の間に、「その他」の欄を設け、債務残高の今後の使用見込みについて、その繰越事由とその必要性を具体的に記載すること。

### 1.3 運営費交付金以外の設立団体等からの財源措置の明細

#### 1.3-1 施設費の明細

(単位：千円)

区 分	当期交付額	左の会計処理内訳			摘 要
		建設仮勘定 見返施設費	資本剰余金	その他	
計					

(記載上の注意)

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

#### 1.3-2 補助金等の明細

(単位：千円)

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

(記載上の注意)

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

#### 1.3-3 長期預り補助金等の明細

(単位：千円)

区 分	期首残高	当期増加額	当期減少額	期末残高	摘 要
計					

(記載上の注意)

- ① 当期増加額は、「1.3-2 補助金等の明細」の長期預り補助金等の額と一致する。
- ② 「区分」欄は、補助金等の交付決定の区分ごとにその名称を記載すること。
- ③ 「摘要」欄には、当期減少額の内訳（長期預り補助金等を使用した経費の内訳）を記載すること。

### 1.4 役員及び職員の給与の明細

- (1) 地方独立行政法人においては、法第48条、第49条及び第51条においてそれぞれ役員等の報酬及び職員の給与に関する規定が設けられている。
- (2) したがって、具体的には次の内容が明細書に開示されることが必要と考える。
  - ・ 理事長、役員及び監事に対する支給報酬額（退職手当が支給されている場

合には退職手当も含む。)及び支給人員数

- ・ 職員に対する支給給与額（退職手当が支給されている場合には退職手当も含む。）及び支給人員数
- ・ 法第48条（第56条において準用するものを含む。）により設立団体の長に届け出られている役員に対する報酬等の支給の基準についての概要
- ・ 法第51条により設立団体の長に届け出られている職員に対する給与の支給の基準又は法第57条により設立団体の長に届け出られている職員に対する給与及び退職手当の支給の基準についての概要

(3) 地方独立行政法人の役員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：一般職地方公務員に準拠、退職手当の計算方法）を脚注すること。
- ② 役員について期末現在の人数と上表の支給人員とが相違する場合には、その旨を脚注すること。
- ③ 支給人員数は、年間平均支給人員数によることとし、その旨を脚注すること。
- ④ 非常勤の役員又は職員がいる場合は、外数として( )で記載することとし、その旨を脚注すること。
- ⑤ 支給額、支給人員の単位は千円、人とする。
- ⑥ 中期計画において損益計算書と異なる範囲で予算上の人件費が定められている場合は、その旨及び差異の内容を脚注すること。

1 5 科学研究費補助金等の明細

(単位：千円、件)

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

(記載上の注意)

- ① 本明細は、文部科学省又は独立行政法人日本学術振興会から交付される科学研究費補助金及び以下の条件を満たすもの及びこれと同等のもの（以下「科学研究費補助金等」という。）を記載対象とする。
  - (ア) 「補助金等に係る予算の執行の適正化に関する法律」が適用されること。

- (イ) 補助事業者が個人又はグループであること。
- (ウ) 補助事業者が公募により決定されること。
- (エ) 補助事業者の属する機関等により経理を行うことが義務付けられていること。
- ② 当該年度において受け入れた科学研究費補助金等の明細を記載すること。
- ③ 種目は、科学研究費補助金等の研究種目等に従い記載すること。
- ④ 間接経費相当額を記載し、直接経費相当額については、外数として（ ）内に記載すること。

#### 1 6 上記以外の主な資産、負債、費用及び収益の明細

- (1) 会計基準では、附属明細書により開示することが適当と判断される事項のうち、各地方独立行政法人において共通して質的又は金額的に重要な事項を会計基準第77(1)から(23)に示しているが、地方独立行政法人の様態のみならず、特定時点のその地方独立行政法人の置かれている状況如何によっては、(1)から(23)に示した事項以外の事項についても附属明細書として開示することが適当と判断される場合が考えられる。
- (2) この様な場合に備えて基準に盛り込まれたのが(24)の「上記以外の主な資産、負債、費用及び収益の明細」である。したがって、必ずしもこの(24)の明細書を作成しなければならないというわけではないが、各地方独立行政法人においては年度ごとに記載の必要性を慎重に吟味することが求められる。
- (3) 記載の必要性の判断に当たっては、
  - ① 金額的に重要な事項であるか、又は質的に重要な事項（金額が僅少な事項は多くの場合に除かれる。）であるか否か。
  - ② 貸借対照表等の諸表における表示のみでは、財務報告の利用者の「地方独立行政法人の業務の遂行状況についての的確な把握」又は「地方独立行政法人の業績の適正な評価」に資すると言えず、このため補足的な情報開示が必要と判断されるか否か。
  - ③ 明細書の形式による開示が適当と判断されるか否か。
 という観点について吟味されるべきであり、以上の観点全てから必要と判断される事項が、附属明細書として開示されることとなる。  
 なお、上記の①及び②の観点から必要とされた事項であって、③の観点から不要となる場合には、注記として開示されることとなる。

**Q 7 7 - 3** 公立大学法人が作成する附属明細書の各明細は、具体的にどのような内容のものか。

**A**

- 1 財務報告及び財務諸表において遵守されるべき基本的観点は基準の一般原則に記述されているところであるが、一般的に「理解可能性」といった観点についても財務報告及び財務諸表には強く求められている。この理解可能性からして、貸借対照表や損益計算書等についてはいたずらに複雑とならないことが求められ、余りにも詳細な情報は貸借対照表や損益計算書等には表示されないこととなる。  
 しかし、そのような貸借対照表や損益計算書等の表示だけでは重要な情報が十分に開示されないおそれがあるため、これを補うために附属明細書及び注記とし

て詳細な情報が開示される。そのうち明細書形式が適切と判断されるものが附属明細書である。

附属明細書の作成に当たっては、このような附属明細書の意義を十分に考慮することが必要である。

- 2 固定資産の取得及び処分、減価償却費（「第87 特定の償却資産の減価に係る会計処理」及び「第91 資産除去債務に係る特定の除去費用等の会計処理」による損益外減価償却相当額も含む。）並びに減損損失の明細

(単位：千円)

資産の種類	期首 残高	当期 増加 額	当期 減少 額	期末 残高	減価償却累計額		減損損失累計額		差引 当期末 残高	摘要
					当期 償却額	当期損 益内	当期損 益外			
有形固定資産 (特定償却資 産)	建 物									
	構築物									
	計									
有形固定資産 (特定償却資 産以外)	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	特許権									
	借地権									
	計									
その他の資産										
	計									

(記載上の注意)

- ① 有形固定資産（会計基準第10に掲げられている資産）、無形固定資産（会計基準第11に掲げられている資産）、投資その他の資産（会計基準第12に掲げられている資産）について記載すること。
- ② 減価償却費が損益計算書に計上される有形固定資産と、会計基準第87及び第91の規定により減価償却費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 「無形固定資産」、「投資その他の資産」についても、会計基準第87及び第91の規定により減価償却費相当額が損益外となるものがある場合には、「有形固定資産」に準じた様式により記載すること。

- ④ 「有形固定資産」、「無形固定資産」、「投資その他の資産」の欄は、貸借対照表に掲げられている科目の区別により記載すること。
- ⑤ 「期首残高」、「当期増加額」、「当期減少額」、及び「期末残高」の欄は、当該資産の取得原価によって記載すること。
- ⑥ 「減価償却累計額」の欄には、減価償却費を損益計算書に計上する有形固定資産にあつては減価償却費の累計額を、会計基準第87及び第91に定める特定の償却資産及び特定の除去費用にあつては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つては償却累計額を記載すること。
- ⑦ 期末残高から減価償却累計額及び減損損失累計額を控除した残高を、「差引当期末残高」の欄に記載すること。
- ⑧ 災害による廃棄、滅失等の特殊な理由による増減があつた場合、又は同一の種類のものについて貸借対照表の総資産の1%を超える額の増加若しくは減少があつた場合（ただし、建設仮勘定の減少のうち各資産科目への振替によるものは除く。）は、その理由及び設備等の具体的な金額を脚注する。

### 3 たな卸資産の明細

(単位：千円)

種 類	期首残高	当期増加額		当期減少額		期末残高	摘 要
		当期購入・製造・振替	その他	払出・振替	その他		
計							

(記載上の注意)

- ① 会計基準第13(5)から(10)に掲げられている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・利用による払出し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

4-1 流動資産として計上された有価証券

(単位：千円)

売買目的 有価証券	銘柄	取得総額	時 価	貸借対照 表計上額	当期損益に含ま れた評価損益	摘 要
	計					
満期保有 目的債券	種類及び 銘柄	取得価額	券面総額	貸借対照 表計上額	当期損益に含ま れた評価差額	摘 要
	計					
貸借対照表 計上額						

4-2 投資その他の資産として計上された有価証券

(単位：千円)

満期保有目 的債券	種類及び 銘柄	取得価額	券面総額	貸借対照表 計上額	当期費用に含ま れた評価差額	摘 要	
	計						
関係会社株 式	銘柄	取得価額	純資産に 持分割合を 乗じた価額	貸借対照表 計上額	当期費用に含ま れた評価差額	摘 要	
	計						
その他有価 証券	種類及び 銘柄	取得価額	時 価	貸借対照表 計上額	当期費用に含ま れた評価差額	その他有価証 券評価差額	摘 要
	計						
貸借対照表 計上額合計							

(記載上の注意)

- ① 会計基準第31に定める有価証券で貸借対照表に計上されているものについて記載すること。
- ② 流動資産に計上した有価証券と投資その他の資産に計上した有価証券を区分し、売買目的有価証券、満期保有目的債券、関係会社株式及びその他有価証券に区分して記載すること。
- ③ 為替差損益については、当期費用に含まれた評価差額の欄に（ ）内書で記載すること。
- ④ その他有価証券の「当期費用に含まれた評価差額」の欄には、会計基準第31第3項により評価減を行った場合の評価差額を記載すること。

5 長期貸付金の明細

(単位：千円)

区 分	期首残高	当期増加額	当期減少額	期末残高	摘 要
-----	------	-------	-------	------	-----

			回収額	償却額		
関係法人長期貸付金						
その他長期貸付金						
〇〇貸付金						
××貸付金						
計						

(記載上の注意)

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

## 6 長期借入金の明細

(単位：千円)

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

(記載上の注意)

- ① 会計基準第15第1項(4)に定める長期借入金について記載すること。
- ② 「平均利率」の欄は、加重平均利率を記載すること。

## 7 公立大学法人債の明細

(単位：千円)

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

(記載上の注意)

当該公立大学法人が発行している債券（当該事業年度中に償還済となったものを含む。）について記載すること。

## 8 引当金の明細

(単位：千円)

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

(記載上の注意)

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

## 9 資産除去債務の明細

(単位：千円)

区 分	期首残高	当期増加額	当期減少額	期末残高	摘 要
計					

(記載上の注意)

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

## 10 保証債務の明細

(単位：件、千円)

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

(記載上の注意)

- ① 本表は、債務の保証業務を行う全ての公立大学法人が記載すること。
- ② 保証債務損失引当金の明細は、「8 引当金の明細」に記載すること。

## 11 資本金及び資本剰余金の明細

(単位：千円)

区 分		期首残高	当期増加額	当期減少額	期末残高	摘 要
資本金						
	計					
資本剰余金	資本剰余金					
	施設費					
	運営費交付金					
	授業料					
	補助金等					
	寄附金等					

目的積立金					
減資差益					
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（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 2 積立金等の明細及び目的積立金の取崩しの明細

### 1 2 - 1 積立金の明細

(単位：千円)

区 分	期首残高	当期増加額	当期減少額	期末残高	摘 要
計					

(記載上の注意)

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

### 1 2 - 2 目的積立金の取崩しの明細

(単位：千円)

積立金の名称 及び事業名	〇〇積立金			
	〇〇事業	〇〇事業	〇〇事業	計
土地				
建物				
構築物				
機械装置				

工具器具備品				
図書				
美術品・收藏品				
・・・				
小計				
教育経費				
消耗品費				
備品費				
修繕費				
報酬・委託・手数料				
・・・				
研究経費				
消耗品費				
備品費				
修繕費				
報酬・委託・手数料				
・・・				
診療経費				
材料費				
委託費				
設備関係費				
研修費				
経費				
消耗品費				
備品費				
修繕費				
報酬・委託・手数料				
・・・				
教育研究支援経費				
消耗品費				
備品費				
修繕費				
報酬・委託・手数料				
・・・				
役員人件費				
教員人件費				
職員人件費				
一般管理費				
消耗品費				

備品費				
修繕費				
報酬・委託・手数料				
・・・				
小計				
中期目標期間終了時の積立金への振替額				
合計				

(記載上の注意)

- ① 金額は、積立金の名称ごとに、当該積立金の目的となった事業別に記載すること。
- ② 「事業名」欄は、目的積立金の目的となった事業の名称を記載すること。
- ③ 「中期目標期間終了時の積立金への振替額」は、「事業名」をその他として記載すること。

### 1.3 運営費交付金債務及び運営費交付金収益の明細

#### 1.3-1 運営費交付金債務

(単位：千円)

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

(記載上の注意)

- ① 運営費交付金収益の合計額が損益計算書の運営費交付金収益の額と一致しない場合には、その旨、その理由及びその金額を注記する。
- ② 資産見返運営費交付金には、運営費交付金債務から振り替えられたもののみを記載し、授業料債務から振り替えられたものを除くこと。

#### 1.3-2 運営費交付金収益

(単位：千円)

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

(記載上の注意)

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

### 1.4 運営費交付金以外の設立団体等からの財源措置の明細

#### 1.4-1 施設費の明細

(単位：千円)

区分	当期交付額	左の会計処理内訳	摘要

		建設仮勘定見返施設費	資本剰余金	その他	
計					

(記載上の注意)

- ① 当期交付額は、補助金等の額の確定が行われた額を記載すること（精算による設立団体返還額を含まず、出納整理期間における精算交付予定額を含む。）。
- ② 「区分」欄は、補助金等の交付決定の区分ごとにその名称を記載すること。

#### 1 4 - 2 補助金等の明細

(単位：千円)

名称	交付元	経費の別	期首残高	当期交付額	当期振替額					期末残高	摘要
					建設仮勘定見返補助金等	資産見返補助金等	資本剰余金	長期預り補助金等	収益		
合計		直接経費									
		間接経費									
		計									

(記載上の注意)

- ① 当期交付額は、補助金等の額の確定が行われた額を記載すること（精算による設立団体返還額を含まず、出納整理期間における精算交付予定額を含む。）。
- ② 収益計上の合計額が損益計算書の補助金等収益の額と一致しない場合には、その旨、その理由及びその金額を注記する。
- ③ 「名称」欄は、補助金等の交付決定の区分ごとにその名称を記載すること。
- ④ 「経費の別」欄には、直接経費、間接経費の別を記載すること。
- ⑤ 「摘要」欄には、当期交付決定額を記載すること。

#### 1 5 役員及び教職員の給与の明細

(単位：千円、人)

区分		報酬又は給料等		法定福利費		退職給付
		金額	支給人員	金額	金額	支給人員
役員	常勤	( )	( )	( )	( )	( )
	非常勤	( )	( )	( )	( )	( )
	計	( )	( )	( )	( )	( )

教 員	常 勤	( )	( )	( )	( )	( )
	非常勤	( )	( )	( )	( )	( )
	計	( )	( )	( )	( )	( )
職 員	常 勤	( )	( )	( )	( )	( )
	非常勤	( )	( )	( )	( )	( )
	計	( )	( )	( )	( )	( )
合 計	常 勤	( )	( )	( )	( )	( )
	非常勤	( )	( )	( )	( )	( )
	計	( )	( )	( )	( )	( )

(記載上の注意)

- ① 役員に対する報酬等の支給の基準の概要（例：役員の報酬月額、退職手当の計算方法）並びに教職員に対する給与及び退職手当の支給の基準の概要（例：一般職地方公務員に準拠、退職手当の計算方法）を注記すること。
- ② 役員について期末現在の人数と上表の支給人員とが相違する場合には、その旨を注記すること。
- ③ 支給人員数は、年間平均支給人員数によることとし、その旨を注記すること。
- ④ 金額、支給人員の単位は千円、人とする。
- ⑤ 上段括弧内には、承継職員等に係る金額及び支給人員を内数で記載すること。
- ⑥ 中期計画において損益計算書と異なる範囲で予算上の人件費が定められている場合は、その旨及び差異の内容を注記すること。
- ⑦ 「金額」欄は、損益計算書の役員人件費、教員人件費及び職員人件費の計上額に基づいて記載すること。
- ⑧ 「報酬又は給料等」は、「賞与」及び「賞与引当金繰入額」を含めること。

#### 1.6 開示すべきセグメント情報

(単位：千円)

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

人件費 一般管理費 財務費用 雑損								
小 計								
業務収益 運営費交付金収益 学生納付金収益 附属病院収益 受託研究収益 共同研究収益 受託事業等収益 寄附金収益 財務収益 雑益								
小 計								
業務損益								
土地 建物 構築物 ： その他 帰属資産								

(記載上の注意)

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

- ⑧ 減価償却費、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並びに引当外賞与増加見積額及び引当外退職給付増加見積額は、各セグメント別の金額を注記すること。
- ⑨ セグメント情報の記載に当たっては、業務費用の配分方法、資産の配分方法等について継続性が維持されるように配慮する。なお、記載対象セグメント、業務費用の配分方法、資産の配分方法等を変更した場合には、その旨、変更の理由及び当該変更がセグメント情報に与えている影響を記載する。ただし、セグメント情報に与える影響が軽微な場合には、これを省略することができる。
- ⑩ 附属病院セグメントを記載する場合、人件費は、勤務実態により記載するが、附属病院帰属の教員、コ・メディカル、職員の人件費は、帰属により計上し、必要に応じ補正する。
- ⑪ 附属病院セグメントを記載する場合、附属病院セグメントにおける教育経費は、卒後臨床研修、専門医研修、附属病院において企画立案管理される公開講座及び OJT 以外の研修に要する経費等とする。研究経費は、例えば病理部における臨床研究やプロジェクト研究など、附属病院として組織又はプロジェクトとして実施される研究に要する経費とする。また、一般管理費は、管理業務を行う管理課・総務課等に要する経費（医事課を除く。）、病院運営会議の運営に要する経費等の管理経費及び附属病院の業務経費のうち、他の区分に属さない業務経費を対象とする。
- ⑫ 附属病院セグメントを記載する場合、附属病院セグメントにおける運営費交付金収益は、運営費交付金、教育研究診療経費及び特別経費などのうち附属病院において使用されると考えられるものに関する収益化額を計上する。学内プロジェクト又は運営財源の不足などにより附属病院に関する学内予算がこれと異なる場合は、その差異の理由及び金額について注記する。

## 1.7 業務費及び一般管理費の明細

(単位：千円)

教育経費	
消耗品費	×××
備品費	×××
印刷製本費	×××
水道光熱費	×××
旅費交通費	×××
通信運搬費	×××
賃借料	×××
車両燃料費	×××
福利厚生費	×××
保守費	×××
修繕費	×××
損害保険料	×××
広告宣伝費	×××
行事費	×××
諸会費	×××
会議費	×××
報酬・委託・手数料	×××
奨学費	×××
減価償却費	×××

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

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

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

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

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

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

(記載上の注意)

- ① 大項目及び中項目における金額は、損益計算書における業務費の表示科目の金額に一致する。
- ② 内訳科目については、必要に応じ適当な科目を追加し、又は重要性の乏しい科目については合算して表示することができる。重要性の乏しい科目とは、その金額が、業務費にあつては教育経費等の目的別分類科目ごとの合計額について、一般管理費にあつてはその合計額について百分の一を下回る科目をいう。

## 1 8 寄附金の明細

(単位：千円、件)

区 分	当期受入額	件数	摘 要
合 計			

(記載上の注意)

- ① 当事業年度において受け入れた寄附金（現物寄附を含む。）の明細を記載すること。
- ② 区分は、上記16のセグメント区分に従い記載すること。当期受入額が70%になるまで金額が多い順に記載し、それ以外のセグメント区分についてはその他として一括して記載すること。セグメント情報の開示を行っていない場合は、区分の必要はない。
- ③ 現物寄附がある場合には、摘要欄にその金額、件数などの概要を記載すること。

## 1 9 受託研究の明細

(単位：千円)

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

(記載上の注意)

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

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

## 20 共同研究の明細

(単位：千円)

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

(記載上の注意)

- ① 貸借対照表に計上された前受共同研究費及び損益計算書に計上された共同研究収益に係る明細を記載すること。
- ② 「共同研究の相手方」は、地方公共団体（設立団体）、地方独立行政法人等（設立団体）、地方公共団体等（設立団体以外）、国、独立行政法人・国立大学法人、株式会社等、その他の別を記載すること。
- ③ 「経費の別」欄には、直接経費、間接経費の別を記載すること。
- ④ 「地方独立行政法人等（設立団体）」は、設立団体である地方公共団体が資本金、基本金その他これらに準ずるものの四分の一以上を出資している法人（地方自治法施行令第 140 条の 7 第 1 項）を指す。これらには地方独立行政法人、地方三公社、第三セクター等がある。

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

## 2.1 受託事業等の明細

(単位：千円)

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

(記載上の注意)

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

## 2.2 科学研究費補助金等の明細

(単位：千円、件)

種 目	当期受入額	件 数	摘 要
-----	-------	-----	-----

	( )		
	( )		
	( )		
合 計	( )		

(記載上の注意)

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

### 2 3 上記以外の主な資産、負債、費用及び収益の明細

- (1) 基準では、附属明細書により開示することが適当と判断される事項のうち、各公立大学法人において共通して質的又は金額的に重要な事項を会計基準第77(1)から(23)までに示しているが、公立大学法人の様態のみならず、特定時点のその公立大学法人の置かれている状況如何によっては、(1)から(23)までに示した事項以外の事項についても附属明細書として開示することが適当と判断される場合が考えられる。
- (2) この様な場合に備えて基準に盛り込まれたのが(24)の「上記以外の主な資産、負債、費用及び収益の明細」である。したがって、必ずしもこの(24)の明細書を作成しなければならないというわけではないが、各公立大学法人においては年度ごとに記載の必要性を慎重に吟味することが求められる。
- (3) 記載の必要性の判断に当たっては、
  - ① 金額的に重要な事項であるか、又は質的に重要な事項（金額が僅少な事項は多くの場合に除かれる。）であるか否か。
  - ② 貸借対照表等の諸表における表示のみでは、財務報告の利用者の「公立大学法人の業務の遂行状況についての的確な把握」又は「公立大学法人の業績の適正な評価」に資すると言えず、このため補足的な情報開示が必要と判断されるか否か。
  - ③ 明細書の形式による開示が適当と判断されるか否か。  
 という観点について吟味されるべきであり、以上の観点全てから必要と判断される事項が、附属明細書として開示されることとなる。  
 なお、上記の①及び②の観点から必要とされた事項であって、③の観点から不要となる場合には、注記として開示されることとなる。

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

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

**A**

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

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

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

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

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

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

**A**

1 附属明細書の意義

(1) 財務報告及び財務諸表において遵守されるべき基本的観点は基準の一般原則に記述されているところであるが、一般的に「理解可能性」といった観点についても財務報告及び財務諸表には強く求められているところである。

(2) この理解可能性からして、貸借対照表や損益計算書等についてはいたずらに複雑とならないことが求められ、余りにも詳細な情報は貸借対照表や損益計算書等には表示されないこととなる。

(3) しかし、そのような貸借対照表や損益計算書等の表示だけであると重要な情報が十分に開示されなくなるおそれがあるため、これを補うために附属明細書及び注記として詳細な情報が開示される。そのうち明細書形式が適切と判断されるものが附属明細書である。

(4) 附属明細書の作成に当たっては、このような附属明細書の意義を十分に考慮することが必要である。

2 固定資産の取得及び処分、減価償却費（「第87 特定の償却資産の減価に係る会計処理」及び「第91 資産除去債務に係る特定の除去費用等の会計処理」による損益外減価償却相当額も含む。）並びに減損損失の明細

(単位：千円)

資産の種類	期首 残高	当期増 加額	当期減 少額	期末 残高	減価償却累計額		減損損失累計額		差引当期 末残高	摘要
					当期 償却額	当期 減損額				
有形固定 資産（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	特許権									
	借地権									
	計									
投資その 他の資産										
	計									

(記載上の注意)

- ① 有形固定資産（会計基準第10に掲げられている資産）、無形固定資産（会計基準第11に掲げられている資産）、投資その他の資産（会計基準第12に掲げられている資産）について記載すること。
- ② 減価償却費が損益計算書に計上される有形固定資産と、会計基準第87及び第91の規定により減価償却費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 「無形固定資産」、「投資その他の資産」についても、会計基準第87及び第91の規定により減価償却費相当額が損益外となるものがある場合には、「有形固定資産」に準じた様式により記載すること。

- ④ 「有形固定資産」、「無形固定資産」、「投資その他の資産」の欄は、貸借対照表に掲げられている科目の区別により記載すること。
- ⑤ 「期首残高」、「当期増加額」、「当期減少額」、及び「期末残高」の欄は、当該資産の取得原価によって記載すること。
- ⑥ 「減価償却累計額」の欄には、減価償却費を損益計算書に計上する有形固定資産にあっては減価償却費の累計額を、会計基準第87及び第91に定める特定の償却資産及び特定の除去費用にあ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。
- ⑦ 期末残高から減価償却累計額及び減損損失累計額を控除した残高を、「差引当期末残高」の欄に記載すること。
- ⑧ 災害による廃棄、滅失等の特殊な理由による増減があった場合、又は同一の種類のものについて貸借対照表の総資産の1%を超える額の増加若しくは減少があった場合（ただし、建設仮勘定の減少のうち各資産科目への振替によるものは除く。）は、その理由及び設備等の具体的な金額を脚注する。

### 3 たな卸資産の明細

(単位：千円)

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

(記載上の注意)

- ① 会計基準第13(5)から(10)に掲げられている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・利用による払出し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

#### 4-1 流動資産として計上された有価証券

(単位：千円)

売買目的 有価証券	銘 柄	取得価額	時 価	貸借対照表 計上額	当期損益に含ま れた評価損益	摘 要
	計					

満期保有 目的債券	種類及び 銘柄	取得価額	券面総額	貸借対照表 計上額	当期費用に含 まれた評価差額	摘 要
	計					
貸借対照表 計上額合計						

4-2 投資その他の資産として計上された有価証券 (単位：千円)

満期保有 目的債券	種類及び 銘柄	取得価額	券面総額	貸借対照表 計上額	当期費用に 含まれた評価 差額	摘 要	
	計						
関係会社 株式	銘柄	取得価額	純資産に持 分割合を乗 じた価額	貸借対照表 計上額	当期費用に 含まれた評価 差額	摘 要	
	計						
その他有価 証券	種類及び 銘柄	取得価額	時価	貸借対照表 計上額	当期費用に 含まれた評価 差額	その他有価証 券評価差額	摘 要
	計						
貸借対照 表計上額 合計							

(記載上の注意)

- ① 会計基準第31に定める有価証券で貸借対照表に計上されているものについて記載すること。
- ② 流動資産に計上した有価証券と投資その他の資産に計上した有価証券を区分し、売買目的有価証券、満期保有目的債券、関係会社株式及びその他有価証券に区分して記載すること。
- ③ 為替差損益については、当期費用に含まれた評価差額の欄に( )内書で記載すること。
- ④ その他有価証券の「当期費用に含まれた評価差額」の欄には、会計基準第31第3項により評価減を行った場合の評価差額を記載すること。

5 長期貸付金の明細 (単位：千円)

区 分	期首残高	当期 増加額	当期減少額		期末残高	摘 要
			回収額	償却額		

関係会社長期貸付金						
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 (単位：千円)

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

(記載上の注意)

- ① 会計基準第15(4)に定める長期借入金について記載すること。
- ② 「平均利率」の欄は、加重平均利率を記載すること。

7 引当金の明細 (単位：千円)

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

(記載上の注意)

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

8 資産除去債務の明細 (単位：千円)

区 分	期首残高	当期増加額	当期減少額	期末残高	摘 要

計					
---	--	--	--	--	--

(記載上の注意)

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

## 9 保証債務の明細

(単位：件、千円)

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

(記載上の注意)

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

## 10 資本金及び資本剰余金の明細

(単位：千円)

区 分		期首残高	当期増加額	当期減少額	期末残高	摘 要
資本金						
	計					
資本剰余金	資本剰余金					
	施設費					
	運営費交付金					
	補助金等					
	寄附金等					
	目的積立金					
	減資差益					
	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 積立金の明細

(単位：千円)

区 分	期首残高	当期増加額	当期減少額	期末残高	摘 要
計					

(記載上の注意)

- ① 「区分」欄は、「法第 40 条第 1 項積立金」等当該積立金の名称を記載すること。
- ② 「摘要」欄は、積立金の当期増減額の理由を記載すること。積立金等の増加理由として、目的積立金の根拠となる経営努力の内容や、前中期目標等期間からの積立金の繰越内容を明らかにしなければならない。

### 1 2 運営費交付金債務及び当期振替額等の明細

- (1) 運営費交付金債務及び運営費交付金収益は多くの地方独立行政法人において金額的に非常に重要な項目と言えるばかりでなく、設立団体から受領することから判断して質的にも重要な項目と考えられる。
- (2) 運営費交付金は補助金とは異なり、設立団体が事前に用途を特定しないという意味でのいわば渡し切りの交付金であることから、地方独立行政法人は、運営費交付金をどのように使用したかを説明する責任を有している。
- (3) 運営費交付金は受入時に全て負債として認識されるが、その後の振替処理は運営費交付金収益のみならず、固定資産取得原資とされた場合の他の負債等への振替処理もあるように、複数の項目への振替処理が行われることになる。
- (4) また、運営費交付金収益への振替処理は「業務の進行に応じて収益化」されるため、運営費交付金が収受された年度に必ずしも収益化されるわけではなく、複数年度にわたることも考えられる。
- (5) 運営費交付金債務及び当期振替額等の明細は、以上のような項目の重要性とその処理の多様性から要請されている訳であるが、このため明細書の作成に当たっては多様な処理の内容について記述することが要請されることとなる。
- (6) 具体的には次の内容が明細書に開示されることが必要と考える。
  - ・ 運営費交付金債務の期首残高
  - ・ 運営費交付金の当期交付額
  - ・ 運営費交付金債務の当期振替額

- ・ 運営費交付金収益への振替額及びその内訳
- ・ 資産見返運営費交付金への振替額及びその内訳
- ・ 資本剰余金への振替額及びその内訳
- ・ 運営費交付金の主な用途
- ・ 運営費交付金債務の期末残高及び使用見込み

(7) なお、運営費交付金が交付されない地方独立行政法人においては、当該明細の作成は必要ない。

【様式及び記載例】 運営費交付金債務及び当期振替額等の明細

1 2 - 1 運営費交付金債務

(単位：千円)

期首残高	交付金 当期交付額	当期振替額				期末残高
		運営費 交付金収益	資産見返 運営費交付 金	資本 剰余金	小計	
5,000	10,000	5,950	550	0	6,500	8,500

1 2 - 2 運営費交付金債務の当期振替額及び主な用途の明細

① 運営費交付金収益への振替額及び主な用途の明細

(単位：千円)

区 分	運営費交付金収益	運営費交付金の主な用途	
		費用	主な用途
業務達成基準による振替額			
A事業	2,600	2,500	人件費：500、〇〇費：300、△△費：200、その他：1,500
B事業	1,100	1,000	人件費：200、〇〇費：100、△△費：50、その他：650
C事業	550	500	人件費：100、〇〇費：100、△△費：70、その他：230
期間進行基準による振替額	1,150	990	人件費：400、〇〇費：300、△△費：100、その他：190
費用進行基準による振替額	550	550	人件費：50、〇〇費：200、△△費：200、その他：100
会計基準第79第5項による振替額	0	—	
合 計	5,950	5,540	

(記載上の注意)

- ① 「業務達成基準による振替額」の区分は、セグメントごとに記載すること。ただし、それよりも細かい、例えば収益化単位の業務を記載することを妨げるものではない。
- ② 「主な用途」には、人件費が含まれている場合には、人件費は金額の多寡に

よらず記載すること。人件費以外の用途については、法人の判断で記載すること。ただし、「人件費」と「その他」のみの記載は許容されない。開示した「主な用途」の合計額は、「費用」欄の金額と整合させること。

③ 会計基準第79第5項による振替額の欄は、中期目標期間の最終年度以外は設けないことができる。

② 資産見返運営費交付金及び資本剰余金への振替額並びに主な用途の明細

(単位：千円)

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

12-3 運営費交付金債務残高の明細

(単位：千円)

運営費交付金債務残高	使用見込み
業務達成基準を採用した業務に係る分 8,000	○ 翌事業年度に繰り越した運営費交付金債務残高と使用見込みは以下のとおりである。 A事業のXプロジェクトが、プロジェクトの見直しのため、翌期以降に再度実施することとされたことから、翌期に4,000収益化予定。 B事業のY計画が、・・・翌期に3,000収益化予定 C事業のZ業務が、・・・翌期に1,000収益化予定 いずれも翌事業年度に使用する見込みである。
期間進行基準を採用した業務に係る分 -	○ 翌事業年度への繰越額はない。
費用進行基準を採用した業務に係る分 500	○ 費用進行基準を採用した業務は、期中に震災対応のために突発的に発生した○○業務である。 ○ 繰り越した運営費交付金債務残高については、翌事業年度において収益化する予定である。
計 8,500	

(記載上の注意)

① 「使用見込み」には、債務残高の今後の使用見込みを具体的に記載するとともに、繰越事由を具体的に記載すること。

② また、Q79-27で解説されている不測の事態に備える必要性等のために次年度に繰り越した額は、「費用進行基準を採用した業務に係る分」と「計」の間に、「その他」の欄を設け、債務残高の今後の使用見込みについて、その繰越事由とその必要性を具体的に記載すること。

### 1 3 運営費交付金以外の設立団体等からの財源措置の明細

#### 1 3 - 1 施設費の明細

(単位：千円)

区 分	当期交付額	左の会計処理内訳			摘 要
		建設仮勘定 見返施設費	資本剰余金	その他	
計					

(記載上の注意)

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

#### 1 3 - 2 補助金等の明細

(単位：千円)

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

(記載上の注意)

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

#### 1 3 - 3 長期預り補助金等の明細

(単位：千円)

区 分	期首残高	当期増加額	当期減少額	期末残高	摘 要
計					

(記載上の注意)

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

### 1 4 役員及び職員の給与の明細

- (1) 地方独立行政法人においては、法第48条、第49条及び第51条においてそれぞれ

れ役員等の報酬及び職員の給与に関する規定が設けられている。

- (2) したがって、具体的には次の内容が明細書に開示されることが必要と考える。
- ・ 理事長、役員及び監事に対する支給報酬額（退職手当が支給されている場合には退職手当も含む。）及び支給人員数
  - ・ 職員に対する支給給与額（退職手当が支給されている場合には退職手当も含む。）及び支給人員数
  - ・ 法第48条（法第56条において準用するものを含む。）により設立団体の長に届け出られている役員に対する報酬等の支給の基準についての概要
  - ・ 法第51条により設立団体の長に届け出られている職員に対する給与の支給の基準又は法第57条により設立団体の長に届け出られている職員に対する給与及び退職手当の支給の基準についての概要
- (3) 地方独立行政法人の役員等の報酬等及び職員の給与の水準について、明細書に併せて公表することとする。

役員及び職員の給与の明細

(単位：千円、人)

区 分	報酬又は給与		退職手当	
	支 給 額	支給人員	支 給 額	支給人員
役 員	( )	( )	( )	( )
職 員	( )	( )	( )	( )
合 計	( )	( )	( )	( )

(記載上の注意)

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

1 5 科学研究費補助金等の明細

(単位：千円)

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

(記載上の注意)

- ① 本明細は、文部科学省又は独立行政法人日本学術振興会から交付される科学研究費補助金及び以下の条件を満たすもの及びこれと同等のもの（以下「科学

研究費補助金等」という。)を記載対象とする。

(ア) 「補助金等に係る予算の執行の適正化に関する法律」が適用されること。

(イ) 補助事業者が個人又はグループであること。

(ウ) 補助事業者が公募により決定されること。

(エ) 補助事業者の属する機関等により経理を行うことが義務付けられていること。

② 当該年度において受け入れた科学研究費補助金等の明細を記載すること。

③ 種目は、科学研究費補助金等の研究種目等に従い記載すること。

④ 間接経費相当額を記載し、直接経費相当額については、外数として( )内に記載すること。

#### 1 6 預り手数料の明細

(単位：千円)

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

#### 1 7 預り手当財源等の明細

(単位：千円)

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

#### 1 8 上記以外の主な資産、負債、費用及び収益の明細

(1) 会計基準では、附属明細書により開示することが適当と判断される事項のうち、各地方独立行政法人において共通して質的又は金額的に重要な事項を会計基準77(1)から(23)に示しているが、地方独立行政法人の様態のみならず、特定時点のその地方独立行政法人の置かれている状況如何によっては、(1)から(23)に示した事項以外の事項についても附属明細書として開示することが適当と判断される場合が考えられる。

(2) この様な場合に備えて基準に盛り込まれたのが(24)の「上記以外の主な資産、負債、費用及び収益の明細」である。したがって、必ずしもこの(24)の明細書を作成しなければならないというわけではないが、各地方独立行政法人においては年度ごとに記載の必要性を慎重に吟味することが求められる。

(3) 記載の必要性の判断に当たっては、

① 金額的に重要な事項であるか、又は質的に重要な事項(金額が僅少な事項は多くの場合に除かれる。)であるか否か。

② 貸借対照表等の諸表における表示のみでは、財務報告の利用者の「地方独立行政法人の業務の遂行状況についての的確な把握」又は「地方独立行政法人の業績の適正な評価」に資すると言えず、このため補足的な情報開示が必要と判断されるか否か。

③ 明細書の形式による開示が適当と判断されるか否か。

という観点について吟味されるべきであり、以上の観点全てから必要と判断される事項が、附属明細書として開示されることとなる。

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

**Q77-4-2** 公立大学法人以外の地方独立行政法人のセグメント情報の開示様式はどのようなになるか。

**A**

- 1 会計基準第41第3項において、公立大学法人以外の地方独立行政法人がセグメント情報として開示すべき事項は、事業収益、事業損益、総損益、行政サービス実施コスト及び当該セグメントに属する総資産額その他の財務情報とされている。また、注解37第2項において、地方独立行政法人は、業績評価のための情報提供等による住民、設立団体等の長その他の利害関係者に対する説明責任を果たす観点から、開示すべき情報についても、主要な資産項目、主要な費用及び収益（国又は地方公共団体による財源措置等を含む。）の内訳を積極的に開示する必要があるとされている。
- 2 セグメント情報の作成に当たっては、以上の点を踏まえつつ各地方独立行政法人の判断により必要と認められる情報を開示することになるが、参考として以下に記載例及び記載上の留意事項の例を示すこととする。

**【記載例】**

(単位：千円)

	A事業	B事業	・・・	計	法人共通	合計
I 事業費用、事業収益及び事業損益						
事業費用	××	××	××	××	—	××
××業務費	××	××	××	××	—	××
△△業務費	××	××	××	××	—	××
・・・	××	××	××	××	—	××
・・・	××	××	××	××	—	××
・・・	××	××	××	××	—	××
その他	××	××	××	××	—	××
一般管理費	××	××	××	××	××	××
財務費用	××	××	××	××	××	××
雑損	××	××	××	××	××	××
計	××	××	××	××	××	××
事業収益						
運営費交付金収益	××	××	××	××	××	××
△△収入	××	××	××	××	××	××
・・・	××	××	××	××	××	××
・・・	××	××	××	××	××	××
・・・	××	××	××	××	××	××
その他	××	××	××	××	××	××
計	××	××	××	××	××	××
事業損益	××	××	××	××	××	××

II 臨時損益等						
臨時損失	××	××	××	××	××	××
・・・	××	××	××	××	××	××
計	××	××	××	××	××	××
臨時利益	××	××	××	××	××	××
・・・	××	××	××	××	××	××
計	××	××	××	××	××	××
当期純損益	××	××	××	××	××	××
目的積立金取崩額	××	××	××	××	××	××
当期総損益	××	××	××	××	××	××
III 行政サービス実施コスト						
業務費用						
損益計算書上の費用	××	××	××	××	××	××
(控除) 自己収入	-××	-××	-××	-××	-××	-××
業務費用合計	××	××	××	××	××	××
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	××	××	××	××	××	××
損益外除売却差額相当額	××	××	××	××	××	××
引当外賞与見積額	××	××	××	××	××	××
引当外退職給付増加見積額	××	××	××	××	××	××
機会費用	××	××	××	××	××	××
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賃借取引の機会費用	××	××	××	××	××	××
地方公共団体出資等の機会費用	××	××	××	××	××	××
無利子又は通常よりも有利な条件による融資取引の機会費用	××	××	××	××	××	××
(控除) 設立団体納付額	-××	-××	-××	-××	-××	-××
行政サービス実施コスト	××	××	××	××	××	××
IV 総資産						
土地	××	××	××	××	××	××
建物	××	××	××	××	××	××
構築物	××	××	××	××	××	××
・・・	××	××	××	××	××	××
その他	××	××	××	××	××	××
計	××	××	××	××	××	××

(記載上の留意事項)

- ① 事業費用は各セグメントの事業実施により発生した事業費用合計とし、主要な事業費用の内訳を開示する。
- ② 事業収益は各セグメントの事業実施により発生した事業収益合計とし、主要な事業収益（国又は地方公共団体による財源措置等を含む。）の内訳を開示する。

- ③ 事業損益は事業収益と事業費用の差額を記載するものとする。事業損益の合計は損益計算書の経常損益と一致する。
- ④ 事業の種類区分方法及び事業の内容を脚注する。
- ⑤ 総資産は各セグメントの事業実施に必要な資産の額を記載し、主要な資産項目の内訳を開示する。
- ⑥ 費用及び収益等のうち各セグメントに配賦しなかったものは、配賦不能費用及び配賦不能収益等として法人共通の欄に記載し、その金額及び主な内容を脚注する。
- ⑦ 総資産のうち各セグメントに配賦しなかったものは、法人共通の欄に記載し、その金額及び主な内容を脚注する。
- ⑧ 目的積立金を財源とする事業費用が含まれている場合は、その旨、金額を脚注する。
- ⑨ セグメント情報の記載に当たっては、記載対象セグメント、事業費用等の配分方法、資産の配分方法等について継続性が維持されるよう配慮する。
- なお、記載対象セグメント、事業費用等の配分方法、資産の配分方法等を変更した場合には、その旨、変更の理由及び当該変更がセグメント情報に与えている影響を記載する。ただし、セグメント情報に与える影響が軽微な場合には、これを省略することができる。

3 なお、注解37第3項に基づき、追加的セグメント情報を開示する場合、当該セグメント情報は、会計基準第41第1項にいう一定の事業等のまとまりごとの区分に基づくセグメント情報とは異なる。そのため、開示する情報は会計基準第41第2項によらないことから、会計基準第41第2項を参考にしつつ、各法人が判断することになる。ただし、従前から開示してきたセグメント情報との整合性を踏まえると、「I 事業費用、事業収益及び事業損益」及び「IV 総資産」は、少なくとも開示する必要がある。

**Q77-5** 地方独立行政法人の決算報告書の開示様式はどのようになるか。

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

(単位：千円)

区分	A事業				B事業				共通				合計			
	予算額	決算額	差額	備考												
収入																
運営費交付金																
〇〇補助金等																
施設整備費補助金																
受託収入																
計																
支出																
業務経費																
〇〇補助金等事業費																

施設整備費 受託経費 一般管理費 人件費 計																			
------------------------------------	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

(記載上の留意事項)

- ① 決算報告書における区分は、年度計画に記載されている予算に従う。当該予算の作成単位については、「独立行政法人の中期計画、中長期計画及び事業計画に係る予算等について」（平成12年4月 中央省庁等改革推進本部事務局（平成27年3月 総務省行政管理局修正））の記載を参照することが望ましい。平成29年改正法の附則第4条により経過措置が適用される法人は、経過措置期間中においては現行のセグメントを事業等のまとまりとみなして対応されていることを前提とする。
- ② 予算額は当該年度の年度計画に記載されている予算金額とする。
- ③ 年度計画の変更により予算額に変更があった場合は、変更後の金額を予算額とする。
- ④ 決算額は、収入については現金預金の収入額に期首期末の未収金額等を加減算したものを記載し、支出については、現金預金の支出額に期首期末の未払金額等を加減算したものを記載する。
- ⑤ 予算額と決算額の差額を記載し、著しい乖離が生じた場合には「備考」欄に差額の生じた理由を簡潔に記載する。
- ⑥ 損益計算書の計上額と決算額の集計区分に差がある場合には、その相違の概要を「備考」欄に記載する。

**Q77-5-2** 地方独立行政法人の決算報告書について、以下の事項の取扱いはどのようなになるか。

- ① 決算報告書に記載される予算とは年度計画（申請等関係事務処理法人においては、法第87条の9の規定に基づく事業計画。以下同じ。）に記載している予算と同一と解してよいか。
- ② 予算執行の段階で予算を変更した場合に、当該事項を決算報告書に反映させる必要があるか。
- ③ 決算報告書に記載される決算はどのように解すればよいか。
- ④ 予算額と決算額に「著しい乖離」が生じた場合における、「著しい乖離」はどのように判断すればよいか。

**A**

- 1 地方独立行政法人においては、法第27条第1項の規定に基づく年度計画の一項目として、予算が公表されている。決算報告書は当該予算の執行状況を表すものであると想定されることから、決算報告書に記載される予算は年度計画に記載されている予算と同一のものである。
- 2 年度計画自体を変更せずに、例えば、一般管理費として割り当てられた予算を合理的な理由に基づき業務経費として執行した場合、決算報告書の予算区分は変更せず、決算額を業務経費として処理する。この処理により生じる差額の発生理由は備考欄において簡潔に記載することとなる。
- 3 決算報告書は割当予算に対してその執行状況を報告する準拠性報告であるから、

決算額は予算執行した金額を記載すべきである。

決算報告書は財務諸表と併せて設立団体の長に提出され、承認を受けた後、一般の閲覧に供されることとなる。そのため、財務諸表に記載されている数値と予算執行額との関係を明確に開示することが、財務諸表及び決算報告書の利用者の理解可能性を高めることになる。しかしながら、会計基準第39の規定により、地方独立行政法人の財務諸表は発生主義により処理することが定められており、必ずしも財務諸表上の数値と予算執行額が一致するものではない。

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

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

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

**Q77-5-3** Q77-5において「決算額は、収入については現金預金の収入額に期首期末の未収金額等を加減算したものを記載し、支出については、現金預金の支出額に期首期末の未払金額等を加減算したものを記載する。」と記載されているが、これらの「等」には何が含まれるのか。

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

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

**Q77-5-4** 決算報告書における決算額には各区分における前年度からの繰越額は反映させるのか否か。また、前年度からの繰越額を決算額に反映させる場合には別記して表示するのか。

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

**Q77-5-5** 区分経理のある地方独立行政法人においては、勘定別決算報告書及び法人単位決算報告書の双方を作成するのか。

**A** 決算報告書は割当予算に対する執行状況を報告する準拠性報告書であると位置付けられることから、予算を区分経理ごとに割当てられている法人においては勘

定別決算報告書の作成は当然に必要であり、勘定別決算報告書は事業等のまとまりごとの予算と決算を明らかにするよう作成する必要がある。

収支予算書はコントロールのためのものであり規範性が求められるが、勘定別収支予算書と法人単位収支予算書を作成した結果、何らかの事由で相互に矛盾した場合に、勘定別と法人単位のどちらに規範性が与えられるか不明確となるおそれがある。したがって、勘定区分のある地方独立行政法人については、一般的には法人単位収支予算を作成する必要はない。

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

**Q 7 8—1** 重要な債務負担行為とは、具体的にどのような事象を指しているのか。

**A**

- 1 債務負担行為とは、地方独立行政法人が金銭の納付を内容とする債務を負担する行為であって、当該会計年度内に契約は結ぶが、実際の支出の全部又は一部が翌期以降になるものをいう。債務負担行為は建物あるいは施設の工事請負契約あるいは重要な物品購入契約のような将来確実に支出がなされるものと、損失補償及び保証契約のように偶発債務であるものと2つに分類される。
- 2 重要な債務負担行為とはこれらの債務負担行為のうち地方独立行政法人の事業に照らし、内容的又は金額的に重要なものをさしている。

**Q 7 8—2** 会計基準では、「財務諸表には、その作成日までに発生した重要な後発事象を注記しなければならない」（会計基準第78第1項及び注解52第1項参照）とあるが、ここでいう財務諸表の作成日とはいつなのか。

**A**

- 1 財務諸表の作成日とは、文理解釈上は、監事の監査を受けるための財務諸表を地方独立行政法人が作成した日、また、会計監査人の監査を受けなければならない地方独立行政法人にあつては、会計監査人及び監事の監査を受けるための財務諸表を地方独立行政法人が作成した日が財務諸表作成日となると考えられる。
- 2 しかしながら、企業会計においては、後発事象は「会社計算規則」（平成18年法務省令第13号）に定める計算書類に記載されるが、民間企業は計算書類を監査役または監査委員会に提出する日までに発生した後発事象を計算書類に記載している。  
また、会計監査人の監査を受ける会社法上の会計監査人設置会社においては、計算書類受領日以降会計監査人の監査報告日までに発生した後発事象に関しても、計算書類上記載することとされている（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、地方独立行政法人においても、監事の監査を受けるための財務諸表を法人が作成した日までのみならず、法人による財務諸表の作成日以降監事の監査報告日又は会計監査人の監査報告日までに発生した後発事象に関しても、財務諸表に注記を行うことが望ましいと考える。

**Q 7 8—3** 会計基準第78第1項におけるその他地方独立行政法人の状況を適切

に開示するために必要な会計情報とは具体的にはどのような注記が考えられるか。

**A**

具体的には、民間企業が実務上において財務諸表に開示している、有価証券関係、退職給付関係等の注記をいう。その他、各地方独立行政法人の状況に応じて、財務諸表等規則などを参考の上適切な開示を行うものとする。

**Q 7 8 - 4** 注解 5 3 において、金融商品の時価等について開示を行う理由は何か。

**A**

企業会計においては、国際財務報告基準とのコンバージェンスを図ることに加え、金融取引を巡る環境が変化の中で、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、地方独立行政法人においては、投資家は存在しないことから、投資情報としての意義は求められないが、地方独立行政法人の会計が「原則として企業会計原則による」とされていること、及び地方独立行政法人が保有している金融商品は住民等の共通の財産であり、その有効活用を図る観点等から、住民等に対して時価情報を提供することに一定の意義があると認められることから、地方独立行政法人会計基準においても金融商品の時価等について開示を求めるものである。

**Q 7 8 - 4 - 2** 貸付金等の金銭債権債務の時価は、どのような方法により算定したらよいか。

**A**

- 1 貸付金は、一般に貸手と借手の相対取引として行われ、市場価格を入手することが困難とされることから、合理的に算定された価額をもって時価とすることとなる。
- 2 時価の算定方法としては、対象金融資産から発生する将来キャッシュ・フローを見積もり、適切な市場利子率で割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 1 4 号「金融商品会計に関する実務指針」（最終改正平成 3 0 年 3 月 1 6 日日本公認会計士協会会計制度委員会報告第 1 4 号））。なお、信用リスク等のリスクを将来キャッシュ・フローに反映させることができる場合には、割引率は、リスク・フリーに近い市場利子率を使用する。
- 3 例えば、貸付金の時価について、割引率をリスク要因で調整する方法により算定する場合には、原則として、比較可能な金融資産の市場利子率を割引率として用いることとなる。しかしながら、貸付金は一般に、市場で取引されないため、貸付金のキャッシュ・フローに固有の不確実性（信用リスク等）を負担するための対価（リスク・プレミアム）を法人において算定し、無リスクの利子率に加算する方法が考えられる。具体的には、貸付金の種類及び内部格付、期間に基づく区分に応じて、評価日現在において同様の新規貸付を行った場合に想定される利率が市場金利や信用リスク等を適正に反映して決定されている場合には、当該利率を基礎として割引率を算定することが考えられる。

- 4 なお、新規貸付がない場合及び新規貸付金利が市場利子率に比較して著しく低い、もしくは無利息である場合については、市場性を織り込む観点から、同種の貸付金の金利又はリスク・フリーに近い市場利子率を基礎として割引率を算定し、貸付金の将来キャッシュ・フローの割引計算を行うことが必要と考えられる。
- 5 上記の貸付金の時価の算定に関する取扱いは、借入金など貸付金以外の金銭債権債務についても同様に適用されるものと考えられる。

**Q 7 8 - 4 - 3** 貸付金の時価評価をグループ単位で行うことは認められるか。

**A**

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

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

**A**

貸付金の算定方法については、信用リスク等を将来キャッシュ・フローに反映させるか、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 8 - 4 - 5** 債務保証契約も注記対象となるのか。注記対象となる場合、時価はどのような方法により算定したらよいか。

**A**

- 1 地方独立行政法人における債務保証契約については、会計基準「第33 債務保証の会計処理」に基づき、決算日における債務保証の総額を注記することとされている。
- 2 企業会計における債務保証契約については、企業会計基準適用指針第19号「金融商品の時価等の開示に関する適用指針」（最終改正平成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、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。

**Q78-4-6** 金融商品に関する注記については、具体的にどのような内容を記載することとなるのか。

**A**

- 1 注解53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】地方独立行政法人の場合**

1. 金融商品の状況に関する事項

当法人は、資金運用については短期的な預金並びに国債、地方債及び政府保証債等に限定し、設立団体からの長期借入及び金融機関からの短期借入により資金を調達しております。

未収債権等に係る顧客の信用リスクは、債権管理規程等に沿ってリスク低減を図っております。また、投資有価証券は、地方独立行政法人法第43条の規定等に基づき、国債、地方債、政府保証債その他総務省令で定める有価証券のみを保有しており株式等は保有しておりません。

借入金等の用途は運転資金（主として短期）及び事業投資資金（長期）であり、設立団体の長により認可された資金計画に従って、資金調達を行っております。

2. 金融商品の時価等に関する事項

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

(単位：百万円)

	貸借対照表 計上額(*)	時価(*)	差額(*)
(1) 投資有価証券及び有価証券	xxx	xxx	xxx
① 満期保有目的の債券	xxx	xxx	xxx
② その他有価証券	xxx	xxx	xxx
(2) 長期性預金	xxx	xxx	xxx
(3) 現金及び預金	xxx	xxx	—
(4) 未収入金	xxx	xxx	—
(5) 長期借入金	(xxx)	(xxx)	(xxx)
(6) リース債務	(xxx)	(xxx)	(xxx)

(7) 短期借入金	(xxx)	(xxx)	(-)
(8) 未払金	(xxx)	(xxx)	(-)

(\*) 負債に計上されているものは、( ) で示しております。

(注) 金融商品の時価の算定方法

(1) 投資有価証券及び有価証券

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

(2) 長期性預金

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

(3) 現金及び預金、(4) 未収入金

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

(5) 長期借入金

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

(6) リース債務

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

(7) 短期借入金

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

(8) 未払金

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

## 【記載例2】 公立大学法人の場合

### 1. 金融商品の状況に関する事項

当法人は、資金運用については短期的な預金並びに国債、地方債及び政府保証債等に限定し、設立団体からの長期借入及び金融機関からの短期借入により資金を調達しております。

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

借入金等の用途は運転資金（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	時価(*1)	差額(*1)

	計上額(*1)		
(1) 投資有価証券及び有価証券	XXX	XXX	XXX
満期保有目的の債券	XXX	XXX	XXX
(2) 長期性預金	XXX	XXX	—
(3) 現金及び預金	XXX		
(4) 未収附属病院収入	△XXX		
徴収不能引当金 (*2)	XXX	XXX	—
(5) 長期借入金	(XXX)	(XXX)	(XXX)
(6) リース債務	(XXX)	(XXX)	(XXX)
(7) 短期借入金	(XXX)	(XXX)	—
(8) 未払金	(XXX)	(XXX)	—

(\*1) 負債に計上されているものは、( ) で示しております。

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

(注1) 金融商品の時価の算定方法

(1) 投資有価証券及び有価証券

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

(2) 長期性預金

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

(3) 現金及び預金、(4) 未収附属病院収入

これらは短期間で決済されるため、時価は帳簿価額にほぼ等しいことから、当該帳簿価額によっております。なお、未収附属病院収入のうち貸倒懸念債権については、担保又は保証による回収見込額等により、時価を算定しております。

(5) 長期借入金

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

(6) リース債務

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

(7) 短期借入金

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

(8) 未払金

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

(注2) 非上場株式(貸借対照表計上額XXX百万円)は、市場価格がなく、かつ将来キャッシュ・フローを見積もることなどができず、時価を把握することが極めて困難と認められるため、「(1) 投資有価証券及び有価証券」には含め

ておりません。

(注3) 関係会社株式及びその他の関係会社有価証券は時価を把握することが極めて困難と認められるため注記しておりません。

**Q78-4-7** Q78-4-6の記載例では、短期借入金など短期間で決済される金融商品の時価は帳簿価額に近似している旨記載されているが、「短期間」とはどの程度の期間と考えればよいか。

**A**

- 1 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。

**Q78-5** 注解54において、賃貸等不動産の時価等について開示を行う理由は何か。

**A**

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

一方、地方独立行政法人においては、投資家は存在しないことから、投資情報としての意義は求められないが、地方独立行政法人の会計が「原則として企業会計原則による」とされていること、及び地方独立行政法人が保有している賃貸等不動産は住民等の共通の財産であり、その有効活用を図る観点等から、住民等に対して時価情報を提供することに一定の意義があると認められることから、地方独立行政法人会計基準においても賃貸等不動産の時価等について開示を求めるものである。

**Q 7 8 - 5 - 2** 注解 5 4 では賃貸等不動産の定義、範囲等が示されていないが、地方独立行政法人が保有する不動産のうち、どのような不動産が賃貸等不動産に該当することとなるのか。

**A**

- 1 注解 5 4 においては、賃貸等不動産の定義及び範囲が明示されていないため、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」ものと定義され、第 5 項において、賃貸等不動産には、(1) 貸借対照表において投資不動産（投資の目的で所有する土地、建物その他の不動産）として区分されている不動産、(2) 将来の使用が見込まれていない遊休不動産及び(3) 上記以外で賃貸されている不動産が含まれると規定されていることから、地方独立行政法人が保有する不動産のうちこれらの不動産に該当するものは、賃貸等不動産の範囲に含まれることとなる。
- 3 なお、地方独立行政法人が保有し、賃貸している不動産の中には、一定の政策目的を遂行するために保有しているものがあり、当該不動産については、賃貸料が近隣の類似不動産と比較して廉価に設定されているものがある。このような政策目的により地方独立行政法人が賃貸する不動産については、必ずしも賃貸収益又はキャピタル・ゲインの獲得自体を目的として保有されているとは言い難いものの、地方独立行政法人の資産の有効活用の観点等から、賃貸収益を得ている不動産については、原則として企業会計と同様に時価等の開示を行うことが適当と考えられる。

**Q 7 8 - 5 - 3** 注解 5 4 においては注記の省略に関する規定がないが、賃貸等不動産の総額に重要性がない場合も注記を行う必要があるのか。また、重要性が乏しいかどうかの判断を行う際の賃貸等不動産の時価を基礎とした金額は、どのように算定するのか。

**A**

- 1 重要性については、会計基準第 4 が適用されるため、注解 5 4 には改めて規定していないが、賃貸等不動産についても、その総額に重要性が乏しい場合には、当該賃貸等不動産について処分等を行うことが予定されている場合等、地方独立行政法人の公共的性格に基づく質的側面からの重要性が認められる場合を除き、注記を省略することができる。当該賃貸等不動産の総額に重要性が乏しいかどうかは、賃貸等不動産の貸借対照表日における時価を基礎とした金額と当該時価を基礎とした総資産の金額との比較をもって判断することとなる。
- 2 なお、重要性の判断を行う際に用いる時価を基礎とした金額の把握に当たっては、実勢価格や査定価格などの容易に入手できる評価額や適切に市場価格を反映していると考えられる指標（公示価格、固定資産税評価額、都道府県基準地価格、路線価による相続税評価額）に基づく価額等を用いることができる。また、建物等の償却資産については、適正な帳簿価額をもって時価とみなすことが認められ

る。

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

**Q 7 8 - 5 - 4** 地方独立行政法人が保有する賃貸等不動産の中には、民間が保有する賃貸等不動産とは性格が異なるものがあると考えられるが、そのような賃貸等不動産の時価はどのように算定したらよいか。

**A**

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

**Q 7 8 - 5 - 5** 企業会計基準適用指針第 2 3 号「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準の適用指針」（平成 2 0 年 1 1 月 2 8 日 企業会計基準委員会）においては、賃貸等不動産の時価を把握することが極めて困難な場合は時価を注記せず、その事由及び当該賃貸等不動産の概要等を記載することとされているが、地方独立行政法人の賃貸等不動産については、どのような場合がこれに該当するのか。

**A**

- 1 企業会計基準適用指針第 2 3 号「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準の適用指針」の第 1 4 項において、「賃貸等不動産の時価を把握することが極めて困難な場合は、時価を注記せず、重要性が乏しいものを除き、その事由、当該賃貸等不動産の概要及び貸借対照表計上額を他の賃貸等不動産とは別に記載する」こととされている。さらに、同適用指針第 3 4 項において、賃貸等不動産の時価を把握することが極めて困難な場合について、「例えば、現在も将来も使用が見込まれておらず売却も容易にできない山林や着工して間もない大規模開発中の不動産などが考えられるが、賃貸等不動産の状況は一様ではないため、状況に応じて適切に判断する必要があると考えられる」との考え方が示されている。

2 地方独立行政法人が保有する賃貸等不動産についても、Q78-5で示しているとおおり、企業会計と同様に時価等の開示を行うことが原則であるが、政策目的を遂行するために地方独立行政法人が保有している賃貸等不動産が、規模、構造、使用方法等の多くの側面において、民間企業には全くみられない特異性を有する場合については、時価を把握することが極めて困難な場合も想定される。このような場合には、当該賃貸等不動産の状況に応じて各法人において適切に判断する必要があると考えられる。

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

**A**

- 1 注解54においては、賃貸等不動産に関する具体的な注記内容を定めていない。このため、企業会計基準第20号「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準」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、△△地区に寄宿舎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。

**Q78—6** 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、地方独立行政法人にこれを導入することなく、従前の取扱いを継続することとされているが、地方独立行政法人において、会計方針の変更、会計上の見積りの変更、表示方法の変更及び過去の誤謬は、具体的にどのような取扱いとなるのか。

**A**

地方独立行政法人会計における会計方針の変更、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、その変更に当たっては、注解51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	財務諸表の作成に当たって採用した会計

る変動	処理の原則及び手続に該当しないため、 会計方針の変更には該当しない。
-----	---------------------------------------

## (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、表示方法の変更には該当する。

## (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 8 - 7** 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	<u>6,500</u>
未認識数理計算上の差異	△1,170
未認識過去勤務費用	△90
退職給付引当金	<u>5,240</u>

(3) 退職給付に関連する損益

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

(4) 数理計算上の計算基礎に関する事項

期末における主要な数理計算上の計算基礎（加重平均で表している。）  
割引率 5.0%

【記載例2】簡便法で会計処理している場合

(退職給付に係る注記)

1. 採用している退職給付制度の概要

当法人は、職員の退職給付に充てるため、非積立型の退職一時金制度を採用している。当該制度では、給与と勤務期間に基づいた一時金を支給している。

2. 確定給付制度

(1) 簡便法を適用した制度の、退職給付引当金の期首残高と期末残高の調整表

期首における退職給付引当金	3,000
退職給付費用	700

退職給付の支払額	△ 4 0 0
期末における退職給付引当金	3, 3 0 0

- (2) 数理計算上の計算基礎に関する事項  
 簡便法で計算した退職給付費用 7 0 0

## 第 1 1 章 地方独立行政法人固有の会計処理

Q 7 9—1 運営費交付金を未収計上する会計処理は認められるのか。

A

運営費交付金について未収計上することは認められない。

Q 7 9—2

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

A

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

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

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

Q 7 9—3 公立大学法人について、運営費交付金債務等を「原則として業務の進行が期間の進行に対応するものとして収益化を行う」とは、具体的にどのように行うことになるのか。また、「他の方法により収益化することがより適当であると認められる場合」とはどのような場合か。

A

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

これは、公立大学法人の業務である教育・研究については、それぞれが相互に複雑に関連し合いながら実施されているため区分けが困難、かつ、個々の業務の

達成度の客観的な把握が困難であると考えられることから、当該業務の達成度に  
応じて、財源として予定されていた運営費交付金債務等の収益化を進行させるこ  
とが適当でなく、また、単に業務のための支出額を限度として収益化しては、剰  
余金が生じる余地がなく、公立大学法人に業務の効率化のインセンティブが働か  
ないためである。

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

- 2 但し、当該進行基準によることとしても、運営費交付金等に固有の会計処理で  
ある中期計画の想定範囲内で償却資産を取得した場合に資産見返運営費交付金  
等への振替を行う必要があり、交付金の収益化の時期によっては、資産見返負債  
に振り替えるべき交付金債務が残らないことも考えられるため、各法人の実情に  
合わせ収益化の時期を工夫する必要がある。
- 3 また、公立大学法人におけるいわゆるプロジェクト研究等の中には、達成度の  
測定が可能である場合も想定される。そうした業務においては、あらかじめ法人  
の達成すべき成果を定め、これに対応する収益化額を設定しておいて、成果を達  
成するごとに当該額を収益化していく手法によることも適当と考えられる。こう  
した場合、会計監査が適切に行えるような客観的な基準をもって業務を特定し、  
適用する進行基準を定めるべきことに留意する必要がある。

**Q 7 9—4** 地方独立行政法人が固定資産を取得した際、その固定資産が運営費交  
付金により支出されたと合理的に特定できる場合、できない場合とはどのような  
場合を指すのか。

**A**

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

**Q 7 9—5**

- (1) あらかじめ中期計画等において、固定資産の取得が運営費交付金を財源とする  
ことが記載されていれば、「運営費交付金により支出されたと合理的に特定でき  
る」場合と考えられるが、このような場合においては、当該取得の対象となった  
固定資産が「非償却資産で中期計画等の想定外」であることは想定されないの  
ではないか。
- (2) Q 7 9—4 回答中の「その固定資産の取得についてあらかじめ中期計画等やそ  
の添付書類等において運営費交付金を財源とするということが記載されている」  
について、固定資産の記載は、予算の事項レベルでの記載でよいのか。

**A**

- 1 確かに中期計画等で運営費交付金を財源とするということが記載されている場  
合には、「中期計画等の想定外」ということは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、中期計画等で記載されている場合だけに限られず、「その添付書類等」において特定できる場合や期末において事後的に初めて合理的に特定できるような場合、さらには全額を運営費交付金で賄うような地方独立行政法人において中期計画等において資産を特定していないような場合も想定される。（なお、念のため、何故中期計画等で区別するかについては、中期計画等は設立団体の長の認可を要するという点で出資者たる地方公共団体の意思が反映されている度合いが高いと考えられるためであって、非償却資産で中期計画等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。中期計画等においては、個々の財産一つ一つを特定することまでは要せず、ある程度その資産が属する用途や案件ごとのカテゴリーなど概括的に記載することによってよいと考えられる。言い換えると、取得した資産を見た場合、中期計画等に記載されている括りの中に入るのか入らないのかを明確に認識できる程度まで、中期計画等で特定されている必要はあると考える。

**Q 7 9—6** 会計基準第 7 9 第 7 項(1)イにいう「非償却資産であって上記アに該当しないとき」（すなわち、中期計画等の想定範囲外）とは、当該非償却資産に相当する額を資産見返運営費交付金に計上したままとしておくのか、それともいずれかの時点で収益化を行うのか。

**A**

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

**Q 7 9—7**

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

**A**

- 1 「運営費交付金により支出されたと合理的に特定」できる場合とは、中期計画等、中期計画等に添付された書類、年度計画その他により資産の取得が運営費交付金からなされたということが明らかである場合であり、それ以外の場合が「運営費交付金により支出されたと合理的に特定できない場合」である。したがって、「運営費交付金により支出されたと合理的に特定できない場合」は運営費交付金以外の収入により固定資産を取得した場合も当然入り得るものであるが、会計基準第 7 9 においては運営費交付金債務からの振替について記述されているものであり、運営費交付金以外の収入により固定資産を取得した場合についての処理に

直接関心があるわけではない。ここでは、中期計画等又は年度計画により運営費交付金によって支出されたということが合理的に特定できない場合であっても、一定の按分計算によって運営費交付金によって支出されたとみなす額を「相当とする額」とし、この額について運営費交付金債務から収益に振り替える処理を定めている。

- 2 この結果、設問の中にもあるように、取得年度は収益が立ち、次年度以降は減価償却費が計上されることとなる。
- 3 なお、このような資産についての減価償却の処理を会計基準第87により行うことができるか否かの問題は、会計基準第87にいう「その減価に対応すべき収益の獲得が予定されないものとして特定された資産」となるかどうかの問題であり、このような資産とすることを否定する記述はないが、取得について資本剰余金に計上されないにもかかわらず、減価償却を資本剰余金の減額によって行うことは結果的に損益のバランスを欠くこととなるので、認められないものと解する。

### Q79-8

- (1) 運営費交付金を財源としてリース料を支払う場合で、当該リース取引をファイナンス・リース取引と整理し、リース資産を資産計上する場合、どのような会計処理を行うのか。
- (2) 当該運営費交付金の会計処理は、一旦運営費交付金債務に計上した後、リース料支払を業務の進行と認識してリース料支払に応じて当該運営費交付金債務を収益化するのか、それともリース資産を償却資産の取得と認識し、当該運営費交付金債務を資産見返運営費交付金に振り替えるのか。  
(関連項目：第29 リース資産の会計処理)

#### A

- 1 ファイナンス・リースの場合は、通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行う（会計基準第29参照）のであるから、リース契約時に借方にリース資産、貸方にリース債務が計上される。毎年度におけるリース料の支払いは、会計上はリース債務の減少と支払利息を意味することになり、運営費交付金を財源としてリース料を支払う場合は、その額（自己収入等がある場合は運営費交付金に相当する額）が収益化されることになる。この際、会計上費用として認識されるのは、支払利息相当分と当該資産の減価償却費のみである。
- 2 具体的な会計処理のイメージは以下のとおり。なお、貸手側のリース物件購入額〇〇〇円、減価償却額×××円、毎年のリース料△△△円、リース料は運営費交付金により手当されるとする。

<契約時> (借) リース資産	〇〇〇	(貸) リース債務	〇〇〇
<毎年度> (借) 減価償却費	×××	(貸) 減価償却累計額	×××
現金	△△△	運営費交付金債務	△△△
運営費交付金債務	△△△	運営費交付金収益	△△△
リース債務	▲▲▲		
支払利息	▼▼▼	現金	△△△

- Q79-9** 注解55第3項において、「「収益化単位の業務及び管理部門の活動と運営費交付金の対応関係を明確にする」とは、理事長が事業年度開始時点にお

いて、収益化単位の業務及び管理部門の活動に対応する運営費交付金の配分額を示すことをいう。」とされているが、具体的にはどのような方法で示せばよいのか。

**A**

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

**Q 7 9—1 0** 業務達成基準による運営費交付金の収益振替は、当初の予算を満額使い切って、収益化単位の業務の進行状況を客観的に測定するアウトプット指標として当初設定した数値の120%の成果を出しても、利益は出ないと考えてよいのか。

**A**

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

**Q 7 9—1 1** 運営費交付金を財源として「重要性が認められるたな卸資産」を取得した場合は、資産見返運営費交付金に振り替えることとされているが、重要性が認められるたな卸資産とはどのようなものか。

**A**

- 1 運営費交付金は、地方独立行政法人の支出ベースでその所要額が算定され交付されるものである（運営費交付金が支出ベースで交付されることを前提として、会計基準第79 運営費交付金の会計処理も規定されている。）。したがって、たな卸資産を取得した場合と役職員の給与等を支払った場合とで異なる取扱いを行う必要性は基本的にはないものとする。
- 2 しかしながら、損益計算書は地方独立行政法人の業務運営の状況を適切に表示する必要があるとの観点から、会計基準第79は、固定資産及び重要性が認められるたな卸資産を取得した場合には、当該資産が費用化される時点において運営費交付金の収益化を行う会計処理を認めているものである。
- 3 「重要性が認められるたな卸資産」とは、地方独立行政法人の業務の性格や貸借対照表におけるたな卸資産の占める割合等を総合的に勘案して決定すべきものであるが、例えば、プロジェクト等の業務に必要なたな卸資産であって、当該業務との関係から、年度末の保有高が事業年度ごとに大きく変動するようなものが該当する。

なお、事務用の消耗品等、経常的な事務処理を円滑に行うため通常一定量を保管しているものについては「重要性が認められるたな卸資産」には該当しないものとして取り扱う。

**Q79-12** 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24「国庫補助金等によって資産を取得した場合の圧縮記帳」を適用するののか。

(参考) 企業会計原則注解24

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

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

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

**A**

- 1 運営費交付金を財源として固定資産を取得した場合の会計処理については、会計基準第79に定められているため、企業会計原則注解24「国庫補助金等によって資産を取得した場合の圧縮記帳」は適用されない。
- 2 さらに、貸借対照表によって地方独立行政法人の財政状態、行政サービス実施コスト計算書によって行政サービス実施コストを表示するという目的に照らしても、圧縮記帳は認められるべきものではないと考えられる。
- 3 なお、同様に、施設費及び補助金等を財源として固定資産を取得した場合においても、圧縮記帳は認められない。

**Q79-13** 注解55第3項において、「「収益化単位の業務及び管理部門の活動と運営費交付金の対応関係を明確にする」とは、理事長が事業年度開始時点において、収益化単位の業務及び管理部門の活動に対応する運営費交付金の配分額を示すことをいう。」とされている。事業年度開始時点で示された運営費交付金配分額について、事業年度途中において見直すことは認められないののか。

**A**

- 1 理事長は、法人に対して課された運営費交付金を適切かつ効率的に使用する責務を果たすために、事業年度開始時点までに、当該事業年度に交付される運営費交付金（前事業年度から繰り越された運営費交付金債務額を含む。）について、収益化単位の業務及び管理部門の活動に配分しなければならない。
- 2 運営費交付金を適切かつ効率的に使用する責務が課されている一方で、地方独立行政法人には、業務効率化だけではなく政策効果の最大化も求められている。そのため、必要に応じて、事業年度途中において運営費交付金配分額の見直しを行うことも認められる。
- 3 適切かつ計画的な業務実施の観点からは、運営費交付金配分額の見直しは第3四半期末までに確定されるべきである。なお、当該見直しについても理事長が行う必要がある。
- 4 ただし、地方独立行政法人の業務の特性を踏まえると、法人の責めに帰さないコントロール不可能な業務を取り巻く環境の変化、例えば、設立団体の補正予算の編成に伴う業務の追加、民間受託等の外部資金獲得に伴う業務の大幅な追加、社会情勢の変化による業務の縮小など、通常想定することが困難な事象に伴う業務の大幅な追加又は縮小が第4四半期中に生じた場合には、更なる運営費交付金

配分額の見直しを行うことが適切な場合も想定される。この場合には、当該見直し後の交付金配分額をもって運営費交付金債務の収益化を行うことになる。

- 5 第4四半期に運営費交付金配分額を見直す場合においても、理事長が見直しを行うのはもちろんのこと、第4四半期に運営費交付金配分額の見直しを行う理由や合理性を設立団体の長や住民、監事や会計監査人等に対して説明できるようにする必要がある。
- 6 収益化単位の業務が複数年にわたって実施される業務の場合、各事業年度の第3四半期末から期末日までの間、運営費交付金配分額の見直しは認められないが、翌事業年度の期首から第3四半期末までの間は、運営費交付金配分額の見直しを行うことが認められる。
- 7 なお、地方独立行政法人の経営改善・合理化努力のインセンティブを最大限機能させることを期待して、原則として業務達成基準により運営費交付金債務を収益化することとしている会計基準の趣旨を踏まえれば、収益化単位の業務及び業務達成基準を採用している管理部門の活動の運営費交付金配分額については、業務又は活動が完了した時点以降見直しの対象とすることは認められない。
- 8 また、地方独立行政法人は政策実施機能の最大化を図る観点から、理事長の判断の下、各収益化単位の業務の運営費交付金配分額を超過して支出することができる。その当不当の判断は事後の評価によることとなる。

**Q79-14** 注解55第3項において、「収益化単位の業務に対応する運営費交付金の配分額を示すに当たっては、業務費のうち、収益化単位の業務に横断的、共通的に発生する費用（人件費や修繕費等）については、原則として一定の基準を用いて各収益化単位の業務に配分する必要がある。」とされているが、配分しないことも認められるのか。

**A**

- 1 業務達成基準の原則適用は、理事長による収益化単位の業務ごとの予算と実績の比較分析を通じたPDCAを可能にし、会計情報を用いたマネジメントの実現に貢献することを目的としている。収益化単位の業務ごとのPDCAを徹底する観点から、業務費のうち、収益化単位の業務に横断的、共通的に発生する費用（以下「間接業務費」という。）について、原則として一定の基準を用いて各収益化単位の業務に配分する必要がある、とされている。
- 2 地方独立行政法人は、一般的に人的資源投入型の業務を実施している法人が多いと考えられるため、人件費をはじめとする間接業務費についても可能な限り各収益化単位の業務に配分することが必要である。なお、人件費等の間接業務費を各収益化単位の業務に配分する体制が整っていないために、当分の間、間接業務費を各収益化単位の業務に配分しないことも認められるが、この場合、できるだけ早期に間接業務費を配分する体制を整えることが必要である。
- 3 一方、一般的に管理会計は内部利用目的の会計であることから、会計基準及び注解で一律に方法を定めるべきものではなく、当該法人の業務の特性を踏まえたマネジメントを機能させる観点から、理事長が決定すべきものである。そのため、理事長の判断により、間接業務費を各収益化単位の業務に配分しないことも許容される。
- 4 間接業務費を各収益化単位の業務に配分しない場合であっても、各セグメント

における業務損益を適切に表示するため、間接業務費は、一定の基準を用いて各セグメントに配分する必要がある。したがって、セグメント情報における「法人共通」欄には、業務費用は記載されないことになる。

**Q79-15** 間接業務費を各収益化単位の業務に配分する際の「一定の基準」とはどのような基準か。

**A**

- 1 理事長が間接業務費を各収益化単位の業務に配分する際の「一定の基準」は、実態を適切に反映する合理的な基準でなければならない。
- 2 合理的な基準は、理事長が間接業務費の発生態様に応じて定めるものであり、会計基準及び注解あるいは本Q&Aで一律に示すべきものではない。
- 3 そのため、費目ごとに配分基準を設けることも認められるし、一つの配分基準で間接業務費を配分することも認められると考えられる。
- 4 ただし、一旦採用した配分基準は、原則として、継続的に適用しなければならない。

**Q79-16** 会計基準第79第2項において、収益化単位の業務は、「中期目標等における一定の事業等のまとまりを細分化して設定される。」とされているが、平成29年改正法の附則第4条の適用を受け、新たな中期目標の策定が平成31事業年度以後となる公立大学法人以外の地方独立行政法人においては、収益化単位の業務はどのように設定されるのか。

(関連項目：第41 セグメント情報の開示)

**A**

- 1 平成29年改正法の附則第4条は、施行日において法人に指示している中期目標について、改正法における中期目標とみなすと規定している。そのため、会計基準第41の改訂の趣旨を踏まえつつ、「独立行政法人の目標の策定に関する指針（平成26年9月2日総務大臣決定）」も参考とした中期目標が策定されない法人もあり得る。
- 2 会計基準第79において、収益化単位の業務は、法人の事務・事業など継続的に実施される活動を示し、運営費交付金予算が配分され、投入費用の管理が行われている業務とされ、具体的には「中期目標等における一定の事業等のまとまりを細分化して設定される。」とされている。
- 3 平成29年改正法の附則第4条の適用を受ける公立大学法人以外の地方独立行政法人においても、収益化単位の業務が、法人の事務・事業など継続的に実施される活動であり、運営費交付金予算が配分され、投入費用の管理が行われている業務であることには変わりはない。ただし、中期目標において「事業等のまとまり」の概念が示されていないことから、経過措置終了まで現行のセグメント区分を「事業等のまとまり」とみなし、当該区分を細分化して収益化単位の業務は設定されることになる。
- 4 なお、会計基準第41において、「公立大学法人以外の地方独立行政法人の開示すべきセグメント情報は、当該法人の中期目標等における一定の事業等のまとまりごとの区分に基づくセグメント情報とする」とされているが、平成29年改正法の附則第4条の適用を受ける公立大学法人以外の地方独立行政法人において

は、中期目標において「事業等のまとまり」の概念が示されていないことから、経過措置終了まで現行のセグメント区分を「事業等のまとまり」とみなし、当該区分に基づくセグメント情報を開示することが容認される。

**Q79-17** 完了までに複数年要することがあらかじめ見込まれる業務の場合、運営費交付金配分額の設定と収益化はどのように行うのか。

**A**

- 1 理事長は各収益化単位の業務の見積費用総額等を基に、各事業年度の運営費交付金配分額を設定することになる。この運営費交付金配分額の設定に当たっては、各収益化単位の業務に配分された運営費交付金の総額が、当該事業年度に国から法人に交付された運営費交付金の総額及び前事業年度からの繰越額の合計額を超えてはならないことに留意する必要がある。
- 2 各事業年度の収益化については、各事業年度末時点において確定している運営費交付金配分額に未交付の運営費交付金を財源として支出する予定の見積額を加えた額（以下「運営費交付金配分予定額」という。）を各事業年度末の業務の進行状況に応じて行うことになる。ただし、一事業年度の収益化額は、当該年度の運営費交付金配分額（前事業年度からの繰越額を含めて配分された額）を上回ってはならない。  
なお、運営費交付金配分予定額は、収益化額算定のための計算上の概念であり、法人は、運営費交付金配分予定額を根拠に、運営費交付金が必ずしも交付されるわけではないことに留意する。
- 3 完了までに複数年要することがあらかじめ見込まれる業務の、運営費交付金配分額の設定と収益化については、A1、A2を踏まえ、例えば以下のような方法が考えられる。

<具体例>

2事業年度にわたり業務を実施する予定であり、2事業年度全体で2,500の費用が見込まれた。X1事業年度に1,000、X2事業年度に1,500の費用を見込んだことから、X1事業年度においては、設立団体から法人に交付された運営費交付金1,000を当該業務に係る運営費交付金配分額として設定した。

この場合、X1事業年度の収益化は、運営費交付金配分予定額2,500（＝X1事業年度末に確定した運営費交付金配分額1,000＋X2事業年度の支出見積額1,500）をX1事業年度末の業務の進行状況に応じて行うことになる。ただし、収益化額は、X1事業年度の運営費交付金配分額1,000を上回ってはならない。

- 4 なお、収益化単位の業務については、理事長が当該業務を開始する際、当然に業務完了の考え方を明確化する必要がある。当該業務完了の考え方については、設立団体の長や住民、監事や会計監査人等が客観的に判断できる必要があるため、業務の全体像を客観的に明らかにしたもの、例えば業務計画やロードマップ、工程表等を用いた上で、業務完了の考え方を明確にするとともに、その考え方を説明できるようにする必要がある。
- 5 また、理事長が「完了までに複数年を要する」ことを合理的に説明できない場合には、運営費交付金が毎年度措置されているものであることに鑑み、収益化単

位の業務は単年度で業務完了するとみなした上で会計処理を行う必要がある。

なお、単に中期目標期間中において毎事業年度継続して業務を行っているという漠とした理由では不十分であり、「完了までに複数年を要する」ことの合理的な説明とはならないことに留意する必要がある。

**Q 7 9 - 1 8** 収益化単位の業務の運営費交付金配分額として、投入費用のほか、当該業務で使用する固定資産（重要性が認められるたな卸資産を含む。）取得見込額も含めて算定している場合の会計処理はどのようになるのか。

**A**

1 運営費交付金を配分した時点では、特定の支出が、費用計上されるのか固定資産計上されるのかは、不明確なケースが多いと想定される。そのため、収益化単位の業務の運営費交付金配分額として、投入費用のほか、当該業務で使用する固定資産取得見込額も含めて算定している場合の会計処理としては、例えば、以下のような処理が考えられる。

- ① 収益化単位の業務の進行状況を測定し、当該業務の運営費交付金配分額（完了までに複数年要することがあらかじめ見込まれる業務の場合には、Q 7 9 - 1 7 を参照。）に進行状況を乗じた金額を算定する。
- ② ①の金額のうち、固定資産取得額について、運営費交付金債務から資産見返運営費交付金あるいは資本剰余金に振り替える。
- ③ ①の金額から②の金額を差し引いた額について、運営費交付金債務から運営費交付金収益に振り替える。

2 以下、具体的事例を示す。

(1) X1 事業年度

- ① 2 事業年度にわたり業務を実施する予定であり、X1 事業年度当初で支出総額は 2,500 (X1 事業年度 2,000、X2 事業年度 500) と見込まれた。
- ② X1 事業年度においては、交付された運営費交付金から 2,000 を当該業務に係る運営費交付金配分額として設定し、X2 事業年度の見積費用 500 と合わせて運営費交付金配分予定額を 2,500 とした。
- ③ 業務の進行状況を測定する指標として、資金の投入割合（資金投入額／運営費交付金配分予定額）を選択した。当事例において資金投入額とは、当該事業年度の損益計算書に計上される業務費用（減価償却費を除く。）に固定資産の当該事業年度の取得額を加えたものとする。
- ④ X1 事業年度における費用発生額は 1,400、固定資産取得額は 200 であった（減価償却費は省略）。

<X1 事業年度における処理>

(期中)	現金預金	2,000	／	運営費交付金債務	2,000
	業務費用	1,400	／	現金預金	1,400
	固定資産	200	／	現金預金	200

(期末)	運営費交付金債務	200	／	資産見返運営費交付金	200
	運営費交付金債務	1,400	／	運営費交付金収益	1,400

- X1 事業年度末進行状況 = 64% (業務費用 1,400 + 固定資産取得額 200) / 運営費交付金配分予定額 2,500

- 収益化額の計算：運営費交付金配分予定額 2,500×X1 事業年度末進行状況 64%－資産見返運営費交付金振替額 200＝1,400
- 運営費交付金債務の繰越額：運営費交付金配分額 2,000－収益化額 1,400－資産見返運営費交付金振替額 200＝400

(2) X2 事業年度

- ① X2 事業年度においては、当該事業年度に交付された運営費交付金から新たに当該業務に係る運営費交付金配分額として 500 を設定した（X1 事業年度からの繰越額 400 と合わせて X2 事業年度の運営費交付金配分額は 900）。これにより、当該業務に係る運営費交付金配分予定額の全額について運営費交付金が配分された。
- ② X2 事業年度における費用発生額は 700、固定資産取得額は 150 であった（減価償却費は省略）。

<X2 事業年度における処理>

(期中)	現金預金	500	／	運営費交付金債務	500
	業務費用	700	／	現金預金	700
	固定資産	150	／	現金預金	150
(期末)	運営費交付金債務	150	／	資産見返運営費交付金	150
	運営費交付金債務	750	／	運営費交付金収益	750

- X2 事業年度末進行状況：100%（業務完了のため）
- 収益化額の計算：運営費交付金配分額 2,500（X1 事業年度 2,000＋X2 事業年度 500）×X2 事業年度末進行状況 100%－X1 事業年度収益化額 1,400－X1 事業年度資産見返運営費交付金振替額 200－X2 事業年度資産見返運営費交付金振替額 150＝750

<各事業年度の費用、収益、損益額>

	X1 事業年度	X2 事業年度	合計
業務費用	1,400	700	2,100
運営費交付金収益	1,400	750	2,150
損益	0	50	50

- 3 管理部門の活動に係る運営費交付金配分額を財源に固定資産が取得された場合も同様の考え方で処理を行うことが考えられる。すなわち、運営費交付金配分額から固定資産取得相当額を控除した残額について、運営費交付金債務から運営費交付金収益に振り替える。

**Q79-19** 「地方独立行政法人会計基準の改訂について」（平成 30 年 3 月 30 日 地方独立行政法人会計基準等研究会）において、経営改善・合理化努力のインセンティブを最大限機能させる運営費交付金の収益化基準として、収益化単位の業務（運営費交付金予算が配分され、投入費用の管理が行われる最小の単位の業務）と運営費交付金の対応関係を明確にし、年度末時点の業務の進行状況を測

定する必要がある業務達成基準によることを原則とした、とされている。

収益化の方法として業務達成基準を採用した場合、本来行うべき業務を一部行わなかったために費用が減少し、利益が生じた場合にも経営努力が認められることになるのか。

#### A

1 地方独立行政法人の経営努力の概念は、法人が新規性・自主性のある活動により、運営費交付金及び国又は地方公共団体からの補助金等に基づかない収入を増加させること、費用を節減させること、を通じ、当該事業年度において利益を増加させるもの、と考えられる。

そのため、地方独立行政法人が本来行うべき業務を一部行わなかったことによって生じた利益は、法人の新規性・自主性のある活動に基づくものとは言えず、一般的に経営努力に当たらない。

2 なお、本来行うべき業務を一部行わないことを決定した場合、当該業務の実施に要する費用の縮小が見込まれることから、通常、その時点で運営費交付金配分額の見直しが行われるものとする。ただし、Q79-13に記述があるとおり、法人の責めに帰さないコントロール不可能な業務を取り巻く環境の変化に対応するために見直す場合を除き、第4四半期中における運営費交付金配分額の見直しは認められないことに留意が必要である。

#### Q79-20

(1) 注解56第2項(3)において公立大学法人以外の地方独立行政法人は「収益化単位の業務の進行状況を客観的に測定するため、客観的、定量的な指標を設定する必要がある。」とされているが、客観的、定量的な指標とは具体的にどのような指標が考えられるか。

(2) また、収益化単位の業務の進行状況を客観的に測定するに当たり、制約はあるのか。

#### A

1 地方独立行政法人の業務の多様性を前提とすると、収益化単位の業務の進行状況を測定する指標は、様々なものが想定されるため、一概に示すことはできない。各法人の業務の性質や実態を踏まえつつ、合理性や実現性等を考慮して定めることになる。

2 事業等のまとまりごとに定量的な目標又は指標を設定し、当該目標又は指標を収益化単位の業務の進行状況を客観的に測定する指標とすることも考えられる。ただし、以下のような場合があることから、指標として適切なものか十分に検討する必要がある。

- ・ 収益化単位の業務は、事業等のまとまりを細分化して設定されるものであるため、事業等のまとまりとは大きさが異なり、事業等のまとまりごとに設定された目標又は指標が、収益化単位の業務の進行状況を客観的に測定する指標として適当でない場合
- ・ 事業等のまとまりごとに設定された目標又は指標がアウトカムに着目して設定されているため、収益化単位の業務の進行状況を客観的に測定する指標として適当でない場合（なお、事業等のまとまりごとに設定された目標又は指標がアウトプットに着目して設定されていても、収益化単位の業務の進行状況を客

観的に測定する指標として適当でない場合も当然ある。)

- 3 また、業務の進行状況を測定する客観的、定量的指標として、投入資源（例えば作業時間、投入費用）などのインプット情報で進行状況を測定できる場合、業務の進行状況と密接に関連するなどの理由から、投入資源に着目した指標を設定することも考えられる。
- 4 なお、収益化単位の業務の進行状況を客観的に測定する指標は、理事長のリーダーシップに基づく自主的・戦略的な運営の結果を財務情報に適切に反映するものが選択されると考えられる。

そのため、理事長は、住民等に対する説明責任を果たすため、採用した指標が、進行状況を測定するための指標として適切であると判断した理由を説明できなければならない。

**Q 7 9 - 2 1** Q 7 9 - 2 0において、業務の進行状況を測定する客観的、定量的指標として、投入資源（例えば作業時間、投入費用）などのインプット情報で進行状況を測定できる場合、業務の進行状況と密接に関連するなどの理由から投入資源に着目した指標を設定することも考えられる、とされている。

地方独立行政法人が収益化単位の業務の進行状況を客観的に測定する指標として投入費用を設定することも考えられるが、その場合、費用進行基準と同じではないか。

**A**

- 1 収益化単位の業務の進行状況を客観的に測定する指標は、地方独立行政法人が業務の性質や実態を踏まえつつ、合理性や実現性等を考慮して定めるものであり、投入費用を設定することもあり得る。しかしながら、その場合でも、業務達成基準と費用進行基準は明確に異なるものである。
- 2 費用進行基準を採用する場合、業務ごとの見積り費用、実績費用の管理を行う必要がないために、地方独立行政法人において業務ごとに着目した管理が適切に行われず、また、法人全体で支出した費用と同額を収益計上する方法であることから、効率化（費用節減）のインセンティブが働きにくいとされてきたところである。
- 3 一方、業務達成基準を採用する場合には、収益化単位の業務ごとの見積り費用と実績費用の管理体制を構築することが必要となる。当該管理体制を構築することは、理事長による収益化単位の業務ごとの予算と実績の比較分析を通じたPDCAを可能にし、これにより効率化（費用節減）のインセンティブを高め、会計情報を用いたマネジメントの実現に貢献するものである。

**Q 7 9 - 2 2** 費用進行基準は「期中に震災対応のための突発的な業務が複数発生し、当該業務の予算、期間等を見積もることができないなど」とあるが、例えば、災害対応業務であっても、業務の予算や期間等を見積もることができる場合でも費用進行基準を採用することは可能か。

**A**

- 1 法第42条第2項で、地方独立行政法人は運営費交付金を適切かつ効率的に使用する責務があることが明確化された趣旨を踏まえるならば、突発的に業務が発生した場合にも当該業務の予算を見積もるよう努力することが必要である。

- 2 災害対応業務であっても、業務の予算や期間等を見積もることができる場合には、業務と運営費交付金の対応関係が明らかであることから、業務達成基準に基づいて収益化することになる。また、当該業務の発生によっても運営費交付金配分額を見直さなかった業務や、見直し後の配分額が明らかな業務についても同様に、業務と運営費交付金の対応関係が明らかであることから、業務達成基準によって収益化を行うことになる。
- 3 費用進行基準は極めて限定的な場合にのみ採用できる収益化方法であり、突発的な業務の発生等を理由に、安易に費用進行基準を採用することは適切ではない。

**Q 7 9 - 2 3** 注解 5 5 第 2 項で、「収益化単位の業務は、P D C A サイクル等の内部管理が機能するよう、原則として、運営費交付金予算が配分され、投入費用の管理が行われる最小の単位の業務とする。管理部門の活動についても、例えば部門別などの細かい単位に細分化することとする。」とされているが、具体的にどのような単位なのか。

**A**

- 1 収益化単位の業務の設定については、会計基準第 7 9 第 2 項で、「「一定の事業等のまとまり」は、収益化単位の業務を集積したものであり、収益化単位の業務より一定の事業等のまとまりの方が大きいのが通常であるが、法人によっては、一定の事業等のまとまりの中で単一の業務のみを行っている場合など、両者が同一である場合もあり得る。」とされているとおり、法人の業務の特性に応じて定められるものであり、会計基準及び注解又は本 Q & A で一律に示すべきものではない。
- 2 収益化単位の業務ごとの見積費用と実績費用の管理体制を構築することが、理事長による収益化単位の業務ごとの予算と実績の比較分析を通じた P D C A を可能にし、会計情報を用いたマネジメントの実現に貢献することとなる。そのため、収益化単位の業務の設定に当たっては、会計基準の趣旨を踏まえ、予算と実績の比較分析を通じた P D C A サイクルを機能させ、会計情報を用いたマネジメントの実現に貢献する単位を設定することが求められる。
- 3 収益化単位の業務の設定は、理事長のマネジメントの考え方によっては複数の業務から構成されるグループ単位で設定されることもある。
- 4 また、「管理部門の活動についても、例えば部門別などの細かい単位に細分化することとする。」とされているが、管理費についても、理事長による内部管理を徹底する観点から、適切な単位（例えば、部、課、グループといった組織単位）に細分化するべき、という趣旨である。なお、管理部門の組織構造の細分化を求めているものではない。例えば複数の業務が有機的に関連しながら業務完了を目指しており、当該業務の全体像が客観的に資料等（例えば、業務計画やロードマップ、工程表等）で明確にされている場合には、理事長の判断でこれら複数の業務を一体として設定することも考えられる。

ただし、複数の業務を一体として設定することの合理性について、設立団体の長や住民、監事や会計監査人等に対して説明できるようにする必要がある。

なお、会計基準第 7 9 第 2 項において、法人によっては、一定の事業等のまとまりの中で単一の業務のみを行っている場合など、一定の事業等のまとまりと収

益化単位の業務が同一である場合もあり得るとしているが、当該記述は、一定の事業等のまとまりが「目標に対応したプログラム単位」で設定される場合があることに配慮した記述であり、会計基準の設定経緯や趣旨を踏まえれば、通常、収益化単位の業務は一定の事業等のまとまりを細分化して設定されるべきものである。

**Q79-24** 会計基準第79第6項において、「中期目標の期間の最後の事業年度（申請等関係事務処理法人は毎事業年度）の期末処理において精算のために収益に振り替えられた金額については、臨時利益として計上する。」とあるが、具体的にはどのような勘定科目名称で表示すればよいか。

**A**

「運営費交付金精算収益化額」という名称を用いて表示することが望ましい。

**Q79-25** 特定の収益化単位の業務が、運営費交付金と自己収入を財源に行われる場合、会計処理はどのように行えばよいか。

**A**

1 特定の収益化単位の業務が運営費交付金と自己収入を財源に行われる場合、当該収益化単位の業務の運営費交付金配分額は、見積費用総額から自己収入見込額を控除して決定されると考えられる。この場合の会計処理としては、例えば、以下のような処理が考えられる。以下、具体的事例に則して説明する。

(1) X1 事業年度

- ① 2事業年度にわたり業務を実施する予定であり、X1 事業年度当初で費用総額は2,500（X1 事業年度2,000、X2 事業年度500）と見込まれた。
- ② X1 事業年度には自己収入が300見込まれたため、当該事業年度に交付される運営費交付金から、1,700（当該事業年度の見積費用2,000－自己収入300）を運営費交付金配分額として設定した。
- ③ また、X2 事業年度の自己収入として200が見込まれたため、X2 事業年度の見積費用500から自己収入200を控除した300と合わせ、運営費交付金配分予定額を2,000とした。
- ④ 運営費交付金収益化のための業務の進行状況を測定する指標として、資金の投入割合（資金投入額／運営費交付金配分予定額）を選択した。
- ⑤ X1 事業年度における費用発生額は1,400、自己収入は300であった。

< X1 事業年度における処理 >

(期中)	現金預金	1,700	／	運営費交付金債務	1,700
	業務費用	1,400	／	現金預金	1,400
	現金預金	300	／	自己収入	300

(期末) 運営費交付金債務 1,190 / 運営費交付金収益 1,190

- 運営費交付金と自己収入の収入額割合に応じて支出額の財源に充当する。
- 運営費交付金で充当する費用額の算定：業務費用1,400×運営費交付金配分額1,700/(運営費交付金配分額1,700+自己収入300) =1,190
- X1 事業年度末進行状況（運営費交付金財源分）：59.5% = 業務費用1,190

／運営費交付金配分予定額 2,000

- 収益化額の計算：運営費交付金配分予定額 2,000×X1 事業年度末進行状況 59.5%=1,190
- 運営費交付金債務繰越額：運営費交付金配分額 1,700－収益化額 1,190＝510

(2) X2 事業年度

- ① X2 事業年度においては、交付された運営費交付金から 300 (X2 事業年度の見積費用 500－自己収入見込額 200) を当該業務に係る運営費交付金配分額として設定した (X1 事業年度からの繰越額 510 と合わせて X2 事業年度の運営費交付金配分額は 810)。これにより、当該業務に係る運営費交付金配分予定額の全額について運営費交付金が配分された。
- ② X2 事業年度における費用発生額は 700、自己収入は 100 であった。

<X2 事業年度における処理>

(期中)	現金預金	300	／	運営費交付金債務	300
	業務費用	700	／	現金預金	700
	現金預金	100	／	自己収入	100
(期末)	運営費交付金債務	810	／	運営費交付金収益	810

- X2 事業年度末進行状況：100% (業務完了のため)
- 収益化額の計算：運営費交付金配分額 2,000 (X1 事業年度 1,700＋X2 事業年度 300) ×X2 事業年度末進行状況 100%－X1 事業年度収益化額 1,190＝810

<各事業年度の費用、収益、損益額>

	X1 事業年度	X2 事業年度	合計
業務費用	1,400	700	2,100
運営費交付金収益	1,190	810	2,000
自己収入	300	100	400
損益	90	210	300

2 運営費交付金と自己収入を財源に業務が行われ、固定資産取得のための支出が行われる場合の会計処理としては、例えば、以下のような処理が考えられる。以下、具体的事例に則して説明する。

前提条件

(1) X1 事業年度

- ① 2 事業年度にわたり業務を実施する予定であり、X1 事業年度当初で支出総額は 2,500 (X1 事業年度 2,000、X2 事業年度 500) と見込まれた。
- ② X1 事業年度には自己収入が 300 見込まれたため、当該事業年度に交付される運営費交付金から、1,700 (当該事業年度の見積費用等 2,000－自己収入 300) を運営費交付金配分額として設定した。

- ③ また、X2 事業年度の自己収入として 200 が見込まれたため、X2 事業年度の支出見積額 500 から自己収入 200 を控除した 300 と合わせ、運営費交付金配分予定額を 2,000 とした。
- ④ 運営費交付金収益化のための業務の進行状況を測定する指標として、資金の投入割合（資金投入額／運営費交付金配分予定額）を選択した。
- ⑤ X1 事業年度における費用発生額は 1,400、固定資産取得額は 200（減価償却費は省略）、自己収入は 300 であった。

<X1 事業年度における処理>

(期中)	現金預金	1,700	／	運営費交付金債務	1,700
	業務費用	1,400	／	現金預金	1,400
	固定資産	200	／	現金預金	200
	現金預金	300	／	自己収入	300
(期末)	運営費交付金債務	170	／	資産見返運営費交付金	170
	運営費交付金債務	1,190	／	運営費交付金収益	1,190

- 運営費交付金と自己収入の収入額割合に応じて支出額の財源に充当する。
- 運営費交付金で充当する固定資産取得額の算定：固定資産取得額 200×運営費交付金配分額 1,700/（運営費交付金配分額 1,700+自己収入 300）=170
- 運営費交付金で充当する費用額の算定：業務費用 1,400×運営費交付金配分額 1,700/（運営費交付金配分額 1,700+自己収入 300）=1,190
- X1 事業年度末進行状況（運営費交付金財源分）：68%=資金投入額 1,360/運営費交付金配分予定額 2,000
- 収益化額の計算：運営費交付金配分予定額 2,000×X1 事業年度末進行状況 68%-資産見返運営費交付金振替額 170=1,190
- 運営費交付金債務の繰越額：運営費交付金配分額 1,700-収益化額 1,190-資産見返運営費交付金振替額 170=340

(2) X2 事業年度

- ① X2 事業年度においては、交付された運営費交付金から 300（X2 事業年度の支出見積額 500-自己収入見込額 200）を当該業務に係る運営費交付金配分額として設定した（X1 事業年度からの繰越額 340 と合わせて X2 事業年度の運営費交付金配分額は 640）。これにより、当該業務に係る運営費交付金配分予定額の全額について運営費交付金が配分された。
- ② X2 事業年度における費用発生額は 700、固定資産取得額は 150（減価償却費は省略）、自己収入は 200 であった。

<X2 事業年度における処理>

(期中)	現金預金	300	／	運営費交付金債務	300
	業務費用	700	／	現金預金	700
	固定資産	150	／	現金預金	150
	現金預金	200	／	自己収入	200

(期末) 運営費交付金債務 114 / 資産見返運営費交付金 114

(期末) 運営費交付金債務 526 / 運営費交付金収益 526

- 運営費交付金と自己収入の収入額割合に応じて支出額の財源に充当する。
- 運営費交付金で充当する固定資産取得額の算定：固定資産取得額 150×運営費交付金債務残高 640/（運営費交付金債務残高 640+自己収入 200）=114
- X2 事業年度末進行状況：100%（業務完了のため）
- 収益化額の計算：運営費交付金配分額 2,000（X1 事業年度 1,700+X2 事業年度 300）×X2 事業年度末進行状況 100%－X1 事業年度収益化額 1,190－X1 事業年度資産見返運営費交付金振替額 170－X2 事業年度資産見返運営費交付金振替額 114=526

<各事業年度の費用、収益、損益、資産見返勘定振替額>

	X1 事業年度	X2 事業年度	合計
業務費用	1,400	700	2,100
運営費交付金収益	1,190	526	1,716
自己収入	300	200	500
損益	90	26	116
資産見返運営費交付金	170	114	284

3 上記 A 2 の事例では、運営費交付金と自己収入の収入額割合に応じて支出額の財源に充当する方法を示したが、例えば、固定資産取得額について、運営費交付金又は自己収入を優先的に充当する方法も考えられる。

いずれの充当方法を採用するかは理事長の運営上の判断によるが、充当方法によっては損益計算書の利益額が影響を受けることから、事後的に財源の充当の優先順位を決定するのではなく、地方独立行政法人の内部において業務実施以前に充当財源を明確にしておくとともに、事業の性質等によって処理方法を明確にしておく必要がある。

4 また、A 1、A 2 の事例では、運営費交付金収益化のための業務の進行状況を資金の投入割合（資金投入額/運営費交付金配分予定額）で測定する方法を示したが、支出見積額を基礎とした資金の投入割合（資金投入額/支出見積総額）で測定する方法なども考えられる。

例えば、以下のような処理が考えられる。以下、具体的事例に則して説明する。

(1) X1 事業年度

- ① 2 事業年度にわたり業務を実施する予定であり、X1 事業年度当初で費用総額は 2,500（X1 事業年度 2,000、X2 事業年度 500）と見込まれた。
- ② X1 事業年度には自己収入が 300 見込まれたため、当該事業年度に交付される運営費交付金から、1,700（当該事業年度の見積費用 2,000－自己収入 300）を運営費交付金配分額として設定した。
- ③ また、X2 事業年度の自己収入として 200 が見込まれたため、X2 事業年度の見積費用 500 から自己収入 200 を控除した 300 と合わせ、運営費交付金配分予定額を 2,000 とした。

- ④ 運営費交付金収益化のための業務の進行状況を測定する指標として、資金の投入割合（資金投入額／支出見積総額）を選択した。
- ⑤ X1 事業年度における費用発生額は 1,400、自己収入は 300 であった。

<X1 事業年度における処理>

(期中)	現金預金	1,700	／	運営費交付金債務	1,700
	業務費用	1,400	／	現金預金	1,400
	現金預金	300	／	自己収入	300

(期末)	運営費交付金債務	1,120	／	運営費交付金収益	1,120
------	----------	-------	---	----------	-------

- 運営費交付金と自己収入の収入額割合に応じて支出額の財源に充当する。
- X1 事業年度末進行状況：56%＝業務費用 1,400／支出見積総額 2,500
- 収益化額の計算：運営費交付金配分予定額 2,000×X1 事業年度末進行状況 56%＝1,120
- 運営費交付金債務繰越額：運営費交付金配分額 1,700－収益化額 1,120＝580

(2) X2 事業年度

- ① X2 事業年度においては、交付された運営費交付金から 300（X2 事業年度の見積費用 500－自己収入見込額 200）を当該業務に係る運営費交付金配分額として設定した（X1 事業年度からの繰越額 580 と合わせて X2 事業年度の運営費交付金配分額は 880）。これにより、当該業務に係る運営費交付金配分予定額の全額について運営費交付金が配分された。
- ② X2 事業年度における費用発生額は 700、自己収入は 100 であった。

<X2 事業年度における処理>

(期中)	現金預金	300	／	運営費交付金債務	300
	業務費用	700	／	現金預金	700
	現金預金	100	／	自己収入	100

(期末)	運営費交付金債務	880	／	運営費交付金収益	880
------	----------	-----	---	----------	-----

- X2 事業年度末進行状況：100%（業務完了のため）
- 収益化額の計算：運営費交付金配分額 2,000（X1 事業年度 1,700＋X2 事業年度 300）×X2 事業年度末進行状況 100%－X1 事業年度収益化額 1,120＝880

<各事業年度の費用、収益、損益額>

	X1 事業年度	X2 事業年度	合計
業務費用	1,400	700	2,100
運営費交付金収益	1,120	880	2,000
自己収入	300	100	400
損益	20	280	300

5 財源の充当方法と同様に、業務の進行状況の測定方法によっては損益計算書の

利益額が影響を受けることから、業務の進行状況の測定方法及び運営費交付金の収益化方法については、事業等の性質などを勘案し、地方独立行政法人において明確に定めておく必要がある。

**Q 7 9—2 6** 収益化単位の業務が、予定していた業務完了時期までに完了しなかった場合の会計処理はどうなるのか。

**A**

- 1 注解5 6第2項において、公立大学法人以外の地方独立行政法人は、目的が完了した収益化単位の業務は、運営費交付金配分額を収益化し、未了の収益化単位の業務については、運営費交付金配分額を収益化単位の業務の進行状況に応じて収益化することとされている。
- 2 また、理事長は、業務を開始する際に、業務の全体像を客観的に明らかにしたもの、例えば業務計画やロードマップ、工程表等を用いて収益化単位の業務完了の考え方を明確化するものとされているため、業務の実施に必要不可欠な行為が行えなかったことにより、年度末までに当該業務計画等で明らかにされている「業務完了」とならない場合には、当然に未了の収益化単位の業務として会計処理を行うことになる。
- 3 業務の実施に必要不可欠な行為が行えず、業務が未了となった場合、明確になっている業務完了の考え方を基に、業務未了であることを設立団体の長や住民、監事や会計監査人等に対して説明できるようにする必要がある。
- 4 なお、理事長が「完了までに複数年を要する」ことを合理的に説明できないため、当該収益化単位の業務を、単年度で完了するとみなしている場合（Q 7 9—1 7 A 5参照）には、業務完了時期の延長は認められず、年度末の到来を業務完了とみなして会計処理を行う。

**Q 7 9—2 7** 運営費交付金は、事業年度開始時点にその全額を収益化単位の業務及び管理部門の活動に配分することなく、その一部を運営費交付金債務のまま留保することはできるのか。

**A**

- 1 注解5 5において、理事長は事業年度開始時点に、収益化単位の業務及び管理部門の活動に対応する運営費交付金の配分額を示すことが定められている。
- 2 理事長が運営費交付金の配分額を示す過程において、理事長のマネジメントの考え方によっては、例えば不測の事態に備える必要性が認められる場合には、当該事項のために必要な額を運営費交付金債務のまま留保しておくことも認められると考えられる。
- 3 当該事項のために留保した必要な額は、適切な時期に収益化単位の業務として配分することや、次年度に繰り越すことも当然に考えられる。
- 4 ただし、地方独立行政法人の経営改善・合理化努力のインセンティブを最大限機能させることを期待して、原則として業務達成基準により運営費交付金債務を収益化することとしている会計基準の趣旨や、地方独立行政法人には効果的かつ効率的な業務運営が求められ、必要最小限の財務基盤で質の高い業務を確保していく必要があることを踏まえれば、当該事項のために留保した必要な額に対し、運営費交付金配分額の見直しに伴う増額を行うことは認められない。

- 5 また、当該事項のために留保した必要な額を収益化単位の業務に配分する場合には、第3四半期末までに確定することが求められ、第4四半期に見直す場合には、法人の責めに帰さないコントロール不可能な業務を取り巻く環境の変化など、通常想定することが困難な事象に伴う業務の大幅な追加あるいは縮小が生じた場合に限られる（Q79-13参照）。
- 6 なお、次年度に繰り越すことになった場合、附属明細書の運営費交付金債務残高の明細には、債務残高の今後の使用見込みについて、その繰越事由と必要性を具体的に記載することになる。

**Q79-28** 注解56第4項において、「管理部門の活動は運営費交付金財源と期間的に対応していると考えられる。そのため、公立大学法人以外の地方独立行政法人においては、管理部門の活動に限り、一定の期間の経過を業務の進行とみなし、運営費交付金債務を収益化することを認める。」とあるが、管理部門の活動に業務達成基準を適用することは認められるか。

**A**

注解56は、一般的に管理部門の活動は、運営費交付金財源と期間的に対応していることを前提としたものである。したがって、管理部門の活動のうち、業務の進行状況と運営費交付金の対応関係を明確に示すことができる部分については、原則どおり業務達成基準を採用することは認められる。この場合、業務完了については、業務の全体像を客観的に明らかにしたもの、例えば業務計画やロードマップ、工程表等を用いた上で、業務完了の考え方の合理性を設立団体の長や住民、監事や会計監査人等に対して説明できるようにする必要がある（Q79-17参照）。

**Q80-1** 施設費により受け入れた金額は、全額地方独立行政法人の資産計上の対象となるべきものか。施設費で執行する固定資産の取得に関連して、固定資産の取得原価を構成しない支出についてはどのような会計処理となるのか。

**A**

- 1 施設費を財源として固定資産を取得した場合であって、当該支出のうち固定資産の取得原価を構成しない支出については、当期の費用として処理することとなるが、この場合の施設費の会計処理については、費用相当額は、施設費収益の科目により収益認識を行い、資本剰余金への振り替えは行わないことになる。
- 2 上記1に関連して、施設費を財源として支出することが可能な経費の範囲は、当該施設費の交付決定や交付要綱の内容により判断することとなるが、附帯事務費として支出することが認められる経費は、設計料、検査・監督等の資産取得のために直接必要となる経費に限られ、地方独立行政法人職員の人件費等の間接的な経費は含まれないものと考えられる。
- 3 また、施設費は原則として、公債発行対象経費である施設整備に係る補助金として予算に計上されるが、その計上額は、地方独立行政法人の要望を基礎として地方公共団体において予算措置されることから、地方独立行政法人が、施設費の要望額を計算するに際しては、固定資産の原価を構成するものに限り施設費に計上し、費用処理すべき項目については、含まないようにすることが要請される。

**Q80-2** 施設費を財源にして取得した特定償却資産の除却損は、行政サービス

実施コストを構成することになるのか。

**A**

- 1 企業会計においては、有形固定資産の処分時の会計処理は全て損益計算の範疇となる。他方、地方独立行政法人においては、固定資産を取得した際、取得原資拠出者の意図や取得資産の内容等を勘案し、地方独立行政法人の財産的基礎を構成すると認められる場合には、相当額を資本剰余金として計上することとなる場合がある。そのため、当該固定資産の処分時の会計処理は、取得時の会計処理が資本計算に属するのか、損益計算に属するのかによって、対応が異なってくる。このことから、施設費を財源にして取得した特定償却資産を除却した場合、除却損相当額は資本剰余金から減額されることになる。
- 2 行政サービス実施コストは「地方独立行政法人の業務運営に関して、住民等の負担に帰せられるコスト」を意味するものであるので、資本剰余金を減額して整理された特定償却資産に係る除却損相当額は行政サービス実施コストを構成することになる。ただし、下記の例のように会計処理においては取得財源全額を資本剰余金から控除するが、行政サービス実施コストの計算においては、過去において行政サービス実施コストとして計上された部分を除くことに注意が必要となる。  
<例示>

特定償却資産（取得価額100、損益外減価償却累計額80、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、損益外徐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87の特定の償却資産を取得することは可能か。

**A**

地方独立行政法人制度の基本的な仕組みとして、地方独立行政法人の財産的基礎となる固定資産の取得については、出資による方法と施設費による方法が予定されており、補助金等による方法は予定されていない。したがって、補助金等により会計基準第87の特定の償却資産を取得することは予定されていない。

**Q83-1** 会計基準第83第1項にいうところの寄附金を寄附金債務として計上するための「使途の特定」とは、具体的にどのように行えばよいのか。

（関連項目：第14 負債の定義）

**A**

- 1 寄附金は、寄附者が地方独立行政法人の業務の実施を財政的に支援する目的で出えんするものであって、その本来的な性格は、地方独立行政法人にとって直ちに会計的な意味での負債に該当するものとはいえない。したがって、法人が寄附金を受領した時点で寄附金債務として負債に計上するためには、会計基準が規定する負債の定義に合致することが必要であって、受領した寄附金の全てについて

寄附金債務として負債計上できるとするものではない。負債の定義に合致しない場合には、企業会計の慣行に立ち返り、受領時点で寄附金相当額を収益に計上することになる。

- 2 会計基準第14第1項では、「地方独立行政法人の負債とは、過去の取引又は事象に起因する現在の義務であって、その履行が地方独立行政法人に対して、将来、サービスの提供又は経済的便益の減少を生じさせるもの」と規定している。会計基準における負債に計上するには、その前提として、当該寄附金の受領が地方独立行政法人に何らかの現在の義務を生じさせていることが必要である。
- 3 このような観点から、会計基準では、①寄附者がその用途を特定した場合及び②寄附者が特定していなくとも地方独立行政法人が使用に先立ってあらかじめ計画的に用途を特定した場合において、負債に計上すると規定したところ。
- 4 用途の特定の程度については、この趣旨に従い、地方独立行政法人において寄附金を何らかの特定の事業のために計画的に充てなければならない責務が生じていると判断できる程度、すなわち、法人に対して当該寄附金の使用状況について管理責任が問える程度に特定されていることが必要である。
- 5 具体的には、地方独立行政法人の業務に使用するといった漠とした程度では不十分であり、当該法人の業務に関連した用途の種類、使用金額、使用時期などが明確になっていることが必要と考える。
- 6 特定の方法については、典型的には、中期計画等において定めることを想定しているが、中期計画等において特定することが客観的に難しいと判断される場合には、寄附金受領後使用するまでに当該寄附金の用途を定めた事実が事後的に検証可能な事例においても、中期計画等において特定した場合に準じた取扱いも認められるものとする。

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

**A**

- 1 会計基準第83では、「寄附者がその用途を特定した場合又は寄附者が用途を特定していなくとも地方独立行政法人が使用に先立ってあらかじめ計画的に用途を特定した場合において、寄附金を受領した時点では寄附金債務として負債に計上し、当該用途に充てるための費用が発生した時点で当該費用に相当する額を寄附金債務から収益に振り替えなければならない。」とされている。
- 2 したがって、受け入れた寄附金は〇〇事業の実施に当り寄附者から用途特定されたものであるため、受け入れた15百万円は寄附金債務として処理し、当該費用の発生した時点で当該費用相当額について寄附金債務を取崩して寄附金収益として収益計上されることになる。なお、「当該費用に相当する額」には、管理部門などの費用も含めることができると考えられるが、これらを含めてもなお、当該費用に相当する額が受け入れた寄附金の額よりも下回った場合については、用途が特定された事業が終了した時点で、受け入れた寄附金に対する負債性はなくなると考えられるので、寄附金債務全額を取り崩し、寄附金収益として処理するものと考えられる。

### Q 8 3—3

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

#### A

- 1 地方独立行政法人が寄附金を受け、寄附者又は法人が当該寄附金の用途を特定したときには、まず、会計基準第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中期計画等で想定していない非償却資産を購入した場合や、②償却資産を購入した場合には、会計基準第83第2項(2)により、資産取得額と同額を寄附金債務から別の負債項目である資産見返寄附金へ振り替えることになる。
- 2 このような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等の期間とは関係がないので、寄附金債務は中期計画等期間には連動しない負債としての性格を持つことになる。したがって、寄附金債務は中期計画等期間が終了しても、当該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59参照)。この、中期計画等期間と連動しない負債としての性格は、資産の取得に伴って寄附金債務から振り替えられた負債である資産見返寄附金についても同様なので、購入した資産が貸借対照表に資産として計上されている間は、資産見返寄附金も中期計画等期間を超えて存続することになる。
- 3 なお、寄附金の用途に基づいて実施していた業務が終了した場合には、新たに別の用途が定められない限り、その時点で残っている寄附金債務や資産見返寄附金は収益化されることになる。

**Q 8 3—4** 会計基準第83第2項(2)にいう「当該資産が非償却資産であって、上記(1)に該当しないとき」(すなわち、中期計画等の想定範囲外)とは、具体的にどのような状況を想定しているのか。この場合においては、当該非償却資産に相当する額を資産見返寄附金に計上したままとしておくのか、それともいずれかの時点で収益化を行うのか。

#### A

- 1 会計基準第83第2項(2)の「当該資産が非償却資産であって、上記(1)に該当しないとき」とは、地方独立行政法人が寄附金を受け、寄附者又は地方独立行政法人によって当該寄附金の用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、このような用途が設立団体の長の認可を受けた中期計画等に記載されていなかったような場合を指している。この場合には、用途が定められた時点でまず寄附金と同額が寄附金債務として負債計上されることになるが、資産を取得した際の扱いとしては、設立団体の長の監督の下で行う計画的な資本増強とは言えないため、資本剰余金ではなく資産見返寄附金へ振り替えることになる。
- 2 この場合には、取得資産が非償却資産であるので、当該資産を保有している限り、中期計画等期間の終了とは関係なく、資産見返寄附金として計上され続ける

ことになる。

#### Q 8 4—1

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

#### A

- 1 設問の例にあるような受託研究収入など、いわゆる自己収入の会計処理は、会計基準第84によることになる。すなわち、「地方独立行政法人がそのサービス提供等により得た収入については、その実施によって実現したもののみを各期の収益として計上する。」ことになる。（実現主義）
- 2 問題は実現主義における実現とは何かということであるが、会計学の通説では、①財貨を引渡し又は役務を提供し、②それと引き換えに流動性ある対価を獲得することを指すとされ、具体的には、販売基準として適用されているところである。
- 3 この観点に立って販売基準を原則的な収益認識基準とみなせば、設問の例のような事案においては、最終年度においてサービス（研究）成果が得られ、当該サービス成果を委託者に引き渡した時点で、一括して収益を計上し、それにあわせて、それまでの年度に発生した費用は最終年度まで計上を繰り延べる会計処理を行うのが原則と考えられる。したがって、設問の事例では原則②のような会計処理を行うのが適切と考える。（なお、費用を繰り延べるための勘定科目は、仮勘定科目ではなく、仕掛品が適切ではないかと考える。）
- 4 なお、請負契約の場合であって、契約締結の段階で総収益と総原価が当事者間で合意されており、かつ、契約の結果を信頼性をもって見積ることができるような場合には、サービス（研究）の進行程度に応じて収益を認識する進行基準的な考え方も採り得るものと考えられる。ただし、公立大学法人における受託研究等は、契約締結の段階で総収益と総原価が当事者間で合意されてはいるものの、大半の受託研究等において客観的な成果の測定が困難であること、加えて、受託研究等は通常大量にあることが想定されることから、事務処理上の便宜も勘案し、当該研究のための費用化額を限度として収益化することを原則とする。なお、研究の進行状況が客観的に把握可能であり、金額に重要性がある受託研究等については、研究の進行程度に応じて収益を認識する進行基準により収益化することも妨げない。
- 5 簡単な数値例で完成基準を適用した場合と進行基準を適用した場合の違いを示すと以下のとおり。なお、5年契約で、1年目に受託収入100を現金で受領、毎年の費用は15で現金払い、サービスは均等に進行すると仮定する。

	完成基準	進行基準
--	------	------

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

**Q84-2** 自己収入で計上された原価と運営費交付金の原価をどのように振り分けるのか。例えば、運営費交付金と業務との対応関係を明らかにすることが困難な場合、地方独立行政法人が次のような収入・支出を行った場合、会計処理はどうなるのか。

[ケース1]

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

[ケース2]

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

[ケース3]

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

**A**

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

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

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

87の適用を受けないとすると、

減価償却費 40 / 減価償却累計額 40

の処理が基本的に毎年度行われる。以下ではこの減価償却の処理は省略する。

ところで、ここでのポイントは、受け入れた運営費交付金を収益化する額はいくらになるかという点である。設問では、取得資産が運営費交付金より支出されたと合理的に特定できるかどうかについての記述がないので、まずここで処理が異なる。すなわち、合理的に特定できる場合は、その額を会計基準第79第7項(1)イにより運営費交付金債務から資産見返運営費交付金に振り替えることとなり、合理的に特定できない場合は、同(2)により「相当とする金額」を計算により求め、その額を運営費交付金債務から運営費交付金収益に振り替える。また自己収入も計上されているので、運営費交付金と業務との対応関係を明らかにすることが困難な場合は、注解56第2項(3)により、運営費交付金債務残高と当該収益とで財源を按分して支出したものとみなす等の適切な処理を行った上で収益化する。なお、受け入れる運営費交付金の額を超えた収益化はできないことに注意する必要がある。

① 当該資産が運営費交付金より支出されたと合理的に特定できる場合

[ケース1]

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

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

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

が運営費交付金債務から運営費交付金収益に振り替えられる額である。

[ケース2]

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

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

[ケース3]

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

※ この場合は、

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

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

② 当該資産が運営費交付金から支出されたと合理的に特定できない場合

[ケース1]

現金	500	/	運営費交付金債務	500
資産	200	/	現金	200
現金	300	/	〇〇収入	300
人件費	600	/	現金	600
運営費交付金債務125(※)		/	運営費交付金収益	125
運営費交付金債務375(※※)		/	運営費交付金収益	375

※ 取得した固定資産に係る額200のうち、その財源が運営費交付金に帰するものとして求められる「相当とする額」は、

$$200 \times 500 / (500 + 300) = 125 \text{ である。}$$

※※ 費用額の600のうち、運営費交付金から支出されたとみなされる額は、

$$600 \times 500 / (500 + 300) = 375 \text{ である。}$$

[ケース2]

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

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

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

[ケース3]

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

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

※※ この場合、同様の計算を行えば、

$$600 \times 500 / (500 + 250) = 400$$

を収益化したいところであるが、これに133を足すと533となり、運営費交付金の受入額を超えてしまうので、限度である合計500を収益化することとなる。

### Q87-1

(1) 会計基準「第87 特定の償却資産の減価に係る会計処理」に該当する資産の

範囲如何。

(2) 資本剰余金に計上されている償却資産及び現物出資の償却資産が該当するのか。

A

- 1 会計基準「第87 特定の償却資産の減価に係る会計処理」が適用される資産に該当すると判断するには、当該地方独立行政法人の財務構造等を勘案して設立団体の長が、その減価に対応すべき収益の獲得が予定されないものとして、あらかじめ取得時までに地方独立行政法人の外から個別に資産を特定していることが必要であって、直ちに資本剰余金に計上されている償却資産や現物出資の償却資産が該当するものではない。したがって、設立団体の長が、当該資産の使用目的等に照らし合わせ、減価に対応する収益を獲得することが可能であるかどうかを個々に判断して特定することになる。
- 2 また、ここでいう特定の償却資産とは、当該資産に投下された資本を当該資本から獲得される収益によって回収できない資産のことを指すものである。したがって、当該資産の稼動によって生じる販売物の価格設定において当該資産の減価分を織り込まず、それが資産の保有目的から妥当である場合には、ここでいう特定の償却資産に該当するものと考えられる。
- 3 なお、外側から特定する方法としては、具体的には、設立団体の規則において対象資産あるいは特定の要件や手続を規定することが適当と考えられる。

#### Q 8 7—2

- (1) 現物出資財産のうち、減価に対応すべき収益の獲得が予定されていない固定資産は、①貸借対照表上において、有形固定資産（資産の部）と地方公共団体出資金（純資産の部）に計上するのか、②貸借対照表上において、有形固定資産（資産の部）と資本剰余金（純資産の部）に計上するのか。
- (2) 上記①の場合には、現物出資の償却資産で、収益の獲得が予定されない償却資産の減価償却相当額は資本剰余金の損益外減価償却累計額（一）に計上されるので、資本剰余金がマイナスになることもあり得るのか、それでもよいのか。  
（関連項目：第56 純資産の表示項目）

A

- 1 地方独立行政法人が地方公共団体から有形固定資産の現物出資を受けた場合には、貸借対照表上、当該資産の評価額が有形固定資産に、またその同額が地方公共団体出資金に計上される（譲与でなく現物「出資」である以上、資本剰余金となることはあり得ない）。
- 2 当該資産が、「その減価に対応すべき収益の獲得が予定されないもの」として特定された場合には、当該資産の減価償却相当額は、資本剰余金の控除項目である損益外減価償却累計額として計上することになるが（会計基準第56第2項及び第87参照）、他に資本剰余金がない場合には、控除後の資本剰余金合計（広義の資本剰余金）がマイナスとなることもある。

Q 8 7—3 取得後償却終了以前の途中の段階で、会計基準第87による特定資産に変更することはできるのか。また、一旦会計基準第87による特定がされた償却資産を、途中で変更し、通常の減価償却を行うものとすることは可能か。

A

- 1 会計基準第87による減価償却の会計処理は、運営費交付金に依存する地方独立行政法人については、資産の減価分が通常は運営費交付金の算定対象とならず、また減価分を運営費交付金以外の収益によって充当することも考えられないなどといった状況にあることから、このような資産に限った例外的な扱いとして行われるものである。一般的には、資産を取得する際にその資産による収益獲得可能性を推定することが可能と考えられ、また、資産の取得後にその見通しを安易に変更することは好ましくないと考えられることから、注解63では会計基準第87のルールが適用される資産の特定を資産の取得時までに行うこととしている。
- 2 しかしながら、理論的には、取得後の事情の変更により収益構造が大幅に変化し、更新のための財源の負担者を変更することが決定している場合に、指定の解除又は追加指定を行うことが排除されているわけではない。ただし、資産の特定は設立団体の長により法人の外部から行われることを想定しているので、設立団体の長がこのような指定の解除又は追加を行うためには、別途設立団体の規則の規定の整備を行う必要がある。

**Q88—1** 会計基準第88第2項において、会計基準第17第2項の規定により賞与引当金を計上しない場合には、「引当外賞与見積額」を貸借対照表に注記し、「引当外賞与増加見積額」を行政サービス実施コスト計算書に表示しているが、「引当外賞与見積額」と「引当外賞与増加見積額」との違いは何か。

**A**

- 1 貸借対照表に注記する「引当外賞与見積額」は、期末時点における引当外の賞与見積額（賞与の支給見込額のうち、当事業年度に帰属する額）をいい、行政サービス実施コスト計算書に表示する「引当外賞与増加見積額」は、当事業年度末における「引当外賞与見積額」から、前事業年度末における「引当外賞与見積額」を差し引いたものをいう。
- 2 したがって、「引当外賞与増加見積額」はマイナスとなることもあるが、その場合においても、表示科目は「引当外賞与増加見積額」として、マイナス表示するものとする。

**Q89—1** 退職給与については、国又は地方公共団体との交流人事によって地方独立行政法人外に移籍する職員がいる場合にはどうなるのか。

**A**

- 1 会計基準第89にあるとおり、地方独立行政法人の職員の退職給与については、自己収入を財源とするものについては「退職給付引当金」を貸借対照表の本体に、運営費交付金を財源とするものについては「退職給付引当金の見積額」を貸借対照表の注記に表示すべきものとされている。したがって、地方独立行政法人に勤務する全職員について、原則として、上記いずれかの形で退職給付に関する計上が行われるものとする。
- 2 仮に、国又は地方公共団体との交流人事によって、職員が法人外に移籍する場合には、上記の「引当金又は見積額」が取り崩されるが、一方、交流人事で迎える職員については、「引当金又は見積額」を積み増す必要が生ずることとなる。
- 3 国又は地方公共団体との人事交流による出向職員であり国又は地方公共団体に復帰することが予定される職員について、地方独立行政法人での勤務に係る退職

給与は支給しない条件で採用しており、退職給与を支給しないことが地方独立行政法人の給与規則等において明らかな場合は、退職給付に係る将来の費用は発生しないことから、退職給付引当金の計上は要しないこととなる。

#### Q 8 9—2

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

#### A

- 1 会計基準第 8 9 第 2 項に該当する場合には、退職給与の支給額全額を損益計算書に計上する。
- 2 地方独立行政法人が設立団体の職員を引き継いだ場合には、設立団体での勤務期間も通算して退職給与の支払いを行わねばならない。その際、設立団体と地方独立行政法人との間では、退職給与の期間配分を行うという考え方に立っておらず、最終的に地方独立行政法人で退職した場合には、当該地方独立行政法人が退職給与の全額を支払うこととなる。運営費交付金による財源措置は「地方独立行政法人の業務運営」のためであって、設立団体の勤務期間に相当する退職給与を精算するためではない。
- 3 したがって、損益計算書においては、支払われた退職給与全額を「費用」として計上し、財源となる運営費交付金全額を「収益」として計上することが適当である。なお、行政サービス実施コスト計算書においては、当該支払額は「業務費用」として計上される。

Q 8 9—3 退職一時金に係る退職給付引当金の計上に関して、地方公共団体の職員であった期間の過去勤務分については、どのように考えればよいのか。

#### A

設立団体の職員を地方独立行政法人が引き継いだ結果、会計基準第 1 7 第 1 項及び第 8 9 第 1 項に該当するならば、設立団体の職員であった期間の勤務分も含めて引当金に計上する。

Q 8 9—4 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、地方独立行政法人においては、当該変更の影響額をどのように会計処理するのか。

#### A

地方独立行政法人においては、地方独立行政法人法第 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、割引率変更の要否を判定する際に、これまで重要性基準を考慮してきた

が、平成29事業年度の期首において重要性基準を考慮せずに企業会計基準適用指針第25号「退職給付に関する会計基準の適用指針」第24項に基づいて決定された割引率を使用する場合がある。割引率の変更により発生した差異は、通常は、当該年度に発生する数理計算上の差異に含めて、法人の採用する費用処理方法及び費用処理年数に従って処理されるが、この平成29事業年度の期首における場合には、会計基準等の適用に伴う会計方針の変更の影響額に含めて臨時損益とする取扱いも認められる。また、この場合でも、翌年度以後の割引率の決定において再度重要性基準を考慮することも認められる。

**Q90-1** 債券を額面金額と異なる金額で発行した場合の会計処理はどうか。

**A**

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

**Q90-2** 債券発行差額を償却する会計処理はどうか。

**A**

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

なお、一定の方法とは、利息法（注1）が原則であるが、簡便的な方法である定額法（注2）も継続適用を前提として、合理的な基準として認められる。

（注1）利息法とは、債券のクーポン利率による債券利息の総額と金利調整差額の合計額を債券の発行価額に対し一定率となるように、複利をもって各期の損益に配分する方法をいい、当該配分額とクーポン利率による債券利息との差額を債券発行差額の帳簿価額から減ずる。

（注2）定額法とは、債券発行差額を取得日又は受渡日から償還日までの期間で除して各期の損益に配分する方法をいい、当該配分額を債券発行差額の帳簿価額から減ずる。

**Q91-1** 会計基準第87に定める特定の償却資産や運営費交付金により取得した償却資産に係る資産除去債務に対応する除去費用等は全て、会計基準第89に定める資産除去債務に係る特定の除去費用等に該当することになると考えてよいか。

**A**

- 1 会計基準「第91 資産除去債務に係る特定の除去費用等の会計処理」が適用

される資産除去債務に係る除去費用等は、設立団体の長が当該地方独立行政法人の財務構造等を勘案して、当該除去費用等の発生期間において当該費用に対応すべき収益の獲得が予定されないものとして、個別に除去費用等を特定していることが必要である。したがって、会計基準第87に定める特定の償却資産及び運営費交付金により取得した償却資産に係る資産除去債務に対応する除去費用等が直ちに会計基準第91に定める特定の除去費用等に該当するというにはならない。

- 2 設立団体の長においては、当該除去費用等に関連する償却資産の状況、当該除去費用等の金額、除去債務が建物等の賃借契約に係る場合にあっては敷金計上の有無等を勘案し、当該除去費用等の発生期間において当該費用に対応すべき収益を獲得することが可能かどうかについて判断の上、特定することになると考えられる。
- 3 なお、設立団体の長による特定の手續等については、会計基準第87が適用される資産の特定の手續に準ずることが適当と考えられる。

**Q91-2** 運営費交付金や施設費で取得した資産に係る資産除去債務について、会計基準第91による特定の除去費用等とせずに、毎年度発生する除去費用等を費用計上した場合、これに対応して毎年度の運営費交付金債務の収益化を行う会計処理は認められるか（運営費交付金収益の計上基準として費用進行基準を採用している場合とする。）。

**A**

- 1 運営費交付金は、通常、地方独立行政法人に負託された業務に係る支出額に対応する形で措置されることから、費用は発生するが支出を伴わない除去費用等については運営費交付金の算定対象に含まれていない。
- 2 運営費交付金の収益化の考え方は、注解56第1項に示されているところであるが、業務と交付金との対応関係が示されない場合には、運営費交付金債務は業務のための支出額を限度として収益化するものとされており、支出を伴わない費用に対応させた運営費交付金債務の収益化は想定していない。
- 3 また、仮に、支出を伴わない除去費用等について運営費交付金債務を収益化した場合には、将来の資産除去債務の履行時まで、当該収益化相当額が地方独立行政法人に留保されることとなるため、予算の効率的な執行の観点からも適当ではないと考えられる。

**Q91-3** 資産除去債務に係る特定の除去費用等に係る会計処理（仕訳）はどのように行うのか。

**A**

- 1 地方独立行政法人が保有する有形固定資産に係る資産除去債務に対応する除去費用等のうち、当該費用に対応すべき収益の獲得が予定されていないものとして特定された除去費用等については、損益計算上の費用には計上せず、資本剰余金を減額することとなる。
- 2 以下に、具体的な事例に則して、説明を加える。

前提条件

X1年4月1日に設備Aを取得し、使用を開始した。当該設備の取得原価は10,000、耐用年数は5年であり、法人には当該設備を使用後に除去する法的義務が発生している。

当該設備の除去時の支出見積額は1,000。なお、当該資産除去債務に対応する除去費用等は、当該費用に対応すべき収益の獲得が予定されていないものとして特定されている。

X6年3月31日に設備Aを除去したが、実際の除去に係る支出額は1,050であった（財源は施設費とする。）。

資産除去債務は取得時にのみ発生するものとし、法人は当該設備について残存価額ゼロで定額法により減価償却を行っている。割引率は3.0%とする。

(1) X1年4月1日

設備Aの取得と関連する資産除去債務の計上

有形固定資産（設備A）	10,863	現金預金	10,000
		資産除去債務(*1)	863

(\*1) 将来キャッシュ・フロー見積額  $1,000 / (1.03)^5 = 86$

預り施設費の資本剰余金への振替

預り施設費	10,000	／	資本剰余金	10,000
-------	--------	---	-------	--------

(2) X2年3月31日

時の経過による資産除去債務の増加

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

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

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

(3) X3年3月31日

時の経過による資産除去債務の増加

損益外利息費用累計額	27	／	資産除去債務(*4)	27
------------	----	---	------------	----

(\*4) X2年3月31日における資産除去債務  $(863 + 26) \times 3.0\% = 27$

設備Aと資産計上した除去費用の減価償却

損益外減価償却累計額(*5)	2,173	／	減価償却累計額	2,173
----------------	-------	---	---------	-------

(\*5) 設備Aの減価償却費  $10,000 / 5$ 年 + 除去費用資産計上額  $863 / 5$ 年 = 2,173

(4) X4年3月31日

時の経過による資産除去債務の増加

損益外利息費用累計額	27	／	資産除去債務(*6)	27
------------	----	---	------------	----

(\*6) X3年3月31日における資産除去債務  $(863 + 26 + 27) \times 3.0\% = 27$

設備Aと資産計上した除去費用の減価償却

損益外減価償却累計額(*7)	2,173	／	減価償却累計額	2,173
----------------	-------	---	---------	-------

(\*7) 設備Aの減価償却費  $10,000/5$ 年+除去費用資産計上額  $863/5$ 年  
 $=2,173$

(5) X5年3月31日

時の経過による資産除去債務の増加

損益外利息費用累計額  $28$  / 資産除去債務(\*8)  $28$

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

設備Aと資産計上した除去費用の減価償却

損益外減価償却累計額(\*9)  $2,173$  / 減価償却累計額  $2,173$

(\*9) 設備Aの減価償却費  $10,000/5$ 年+除去費用資産計上額  $863/5$ 年  
 $=2,173$

(6) X6年3月31日

時の経過による資産除去債務の増加

損益外利息費用累計額  $29$  / 資産除去債務(\*10)  $29$

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

設備Aと資産計上した除去費用の減価償却

損益外減価償却累計額(\*11)  $2,171$  / 減価償却累計額  $2,171$

(\*11) 設備Aの減価償却費  $10,000/5$ 年+除去費用資産計上額  $863-173 \times 4$   
 $=2,171$

設備Aの除去及び資産除去債務の履行

設備Aを使用終了に伴い除去することとする。特定された除去費用等については、資産除去の実行時において、その実際の発生額を損益計算上の費用に計上するものとする。

減価償却累計額  $10,863$  有形固定資産(設備A)  $10,863$

資産除去債務(\*12)  $1,000$  現金預金  $1,050$

除去費用  $1,050$  損益外利息費用累計額  $137$

資本剰余金(\*13)  $10,000$  損益外減価償却累計額  $10,863$

(\*12) X6年3月31日における資産除去債務  $863+26+27+27+28+29=$   
 $1,000$

(\*13) 陳腐化等のために除却処分する場合を想定

財源として措置された預り施設費の振替(収益化)

預り施設費  $1,050$  / 施設費収益  $1,050$

**Q95—1** 目的積立金を財源に固定資産を取得した場合に取得原価を目的積立金から資本剰余金に振り替えることになっているが、この場合利益処分に関する書類を通さずに直接振替処理で行うと理解してよいか。

**A**

1 利益の処分に関する書類は、会計年度終了時における地方独立行政法人の当期未処分利益を求め、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。

**Q95-2** 目的積立金を中期計画等に定める「剰余金の使途」に従って固定資産を取得したときは、当該積立金は資本剰余金に振り替えることとなるが、その場合、減価償却相当額は資本剰余金を減額することになるのか。

**A**

目的積立金を基に「剰余金の使途」に従って取得した固定資産の減価償却についても、他の資産の減価償却と同様である。すなわち、「その減価に対応すべき収益の獲得が予定されないもの」であるかの判断が行われ、これに該当するものとして特定された場合には、会計基準第87による会計処理が行われることになる。

**Q95-3** 前中期目標等期間繰越積立金を使用する際の会計処理はどうなるのか。

**A**

前中期目標等期間繰越積立金については、それが積み立てられている時点で効力を有している中期計画等において、その使途が定められているはずであるので、その使途に照らして目的積立金の会計処理（会計基準第95）と同様の処理が行われることになる。

**Q96-1** 出資等に係る不要財産の出資等団体への納付を行った場合の資本金の減少の会計処理はどのようなになるのか。

**A**

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

以下、出資等に係る不要財産の出資等団体への納付に伴う資本金の減少の会計処理について事例に則して説明する。

前提条件

償却資産については、取得時の価額100の資産（耐用年数5年で定額法、残存価額ゼロ）を1年後に現物又は売却して納付した場合、非償却資産については、取得時の価額100の資産をその後に現物又は売却して納付した場合とする。

なお、①売却金額、②出資等団体への納付額及び③地方独立行政法人の資本金のうち当該納付に係る部分として設立団体の長が定める金額は、それぞれ以下のとおりとする。

納付方法・①売却金額	②出資等団体への納付額等	③地方独立行政法人の資本金のうち当該納付に係る部分として設立団体の長が定める金額	
		現物出資の場合	金銭出資の場合
現物納付の場合	現物	100	100

売却して 納付の場 合	120で売却	120	100	100
	60で売却	60	100	100

(1) 現物出資の場合

(取得時) 資産 100 / 資本金 100

① 現物納付した場合

a 通常の償却資産の場合(会計基準第87の適用がない場合)

(減価償却) 減価償却費 20 / 減価償却累計額 20

(返納時) 資本金 100 / 資産 100  
減価償却累計額 20 / 資本剰余金(減資差益) 20

b 特定の償却資産の場合(会計基準第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87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(臨時損失) 20

ロ 60で売却した場合(現金取引とする)

(売却時) 現金 60 / 資産 100  
減価償却累計額 20

固定資産売却損 20  
(返納時) 資本金 100 / 現金 60  
資本剰余金(減資差益) 40

b 特定の償却資産の場合(会計基準第87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) 20

			除売却差額相当額)	
(返納時)	資本金	100	現金	120
	資本剰余金(出資等 団体納付差額)	20		
	□ 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		
	□ 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87の適用がない場合)			
(減価償 却)	減価償却費	20	減価償却累計額	20
(返納時)	資本金	100	資産	100
	減価償却累計額	20	資本剰余金(減価差 益)	20
	b 特定の償却資産の場合(会計基準第87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87の適用がない場合)				
(減価償却)	減価償却費	20	減価償却累計額	20
イ 120で売却した場合(現金取引とする)				
(売却時)	現金	120	資産	100
	減価償却累計額	20	固定資産売却益	40
(返納時)	資本金	100	現金	120
	出資等団体納付金	20	(臨時損失)	
ロ 60で売却した場合(現金取引とする)				
(売却時)	現金	60	資産	100
	減価償却累計額	20	固定資産売却損	20
(返納時)	資本金	60	現金	60
b 特定の償却資産の場合(会計基準第87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

**Q96-2** 取得時において資本剰余金として計上された資産を出資等に係る不要財産として出資等団体へ納付した場合の資本剰余金の減少の会計処理はどのようなになるのか。

**A**

地方独立行政法人が出資等団体からの支出により取得した固定資産の中には、取得原資拠出者の意図や取得資産の内容等を勘案し、地方独立行政法人の財産的基礎を構成すると認められる場合に、相当額を資本剰余金として計上する資産が存在する。このため、会計基準第96第2項において、取得時に資本剰余金として計上された資産を出資等に係る不要財産として出資等団体へ納付した場合は、資本金の減少に係る会計処理に準じて、当該納付に係る部分の金額を資本剰余金から減少することとされている。

以下、施設費等により取得し、資本剰余金に計上された資産を出資等に係る不要財産として出資等団体へ納付した場合の会計処理について、事例に則して説明を加える。

前提条件

償却資産については、取得時の価額100の資産（耐用年数5年で定額法、残存価額ゼロ）を1年後に現物又は売却して納付した場合、非償却資産については、取得時の価額100の資産をその後に現物又は売却して納付した場合とする。

なお、売却して納付した場合の出資等団体への納付額については、120で売却した場合は120、60で売却した場合は60とする。

(取得時)	資産	100	/	現金	100
	預り施設費	100	/	資本剰余金(施設費)	100

① 現物納付した場合

a 通常の償却資産の場合（会計基準第87の適用がない場合）

(減価償却)	減価償却費	20	/	減価償却累計額	20
(返納時)	資本剰余金(施設費)	80	/	資産	100
	減価償却累計額	20			

b 特定の償却資産の場合（会計基準第87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(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(施設費)	100	/	土地	100
-------	------------	-----	---	----	-----

② 資産を売却し、現金で納付した場合

a 通常の償却資産の場合（会計基準第87の適用がない場合）

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

イ 120で売却した場合（現金取引とする）

(売却時)	現金	120	/	資産	100
	減価償却累計額	20		固定資産売却益	40
(返納時)	資本剰余金(施設費)	100	/	現金	120
	出資等団体納付金	20			

(臨時損失)

ロ 60で売却した場合（現金取引とする）

(売却時)	現金	60	/	資産	100
	減価償却累計額	20			
	固定資産売却損	20			
(返納時)	資本剰余金(施設費)	60	/	現金	60
b	特定の償却資産の場合(会計基準第87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(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(施設費)	60	/	現金	60
c	非償却資産の場合				
イ	120で売却した場合(現金取引とする)				
(売却時)	現金	120	/	土地	100
		0		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(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(施設費)	60	/	現金	60

**Q96-3** 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**

地方独立行政法人が運営費交付金や補助金等により償却資産又は非償却資産(運営費交付金により中期計画等の想定範囲外として取得した場合)を取得した場合には、相当額を資産見返負債として計上することとされている。

以下、資産見返負債を計上している固定資産を出資等に係る不要財産として出資等団体へ納付した場合の会計処理について、運営費交付金で取得した資産を例

として説明する。

前提条件

償却資産については、取得時の価額100の資産（耐用年数5年で定額法、残存価額ゼロ）を1年後に現物又は売却して納付した場合、非償却資産については、中期計画等の想定範囲外において取得したものであり、取得時の価額100の資産をその後に現物又は売却して納付した場合とする。

なお、売却して納付した場合の出資等団体への納付額については、120で売却した場合は120、60で売却した場合は60とする。

(取得時)	資産	100	/	現金	100
	運営費交付金債務	100	/	資産見返運営費交付金	100

① 現物納付した場合

a 償却資産の場合

(減価償却)	減価償却費	20	/	減価償却累計額	20
	資産見返運営費交付金	20	/	資産見返運営費交付金戻入	20
(返納時)	出資等団体納付金(臨時損失)	80	/	資産	100
	減価償却累計額	20	/		
	資産見返運営費交付金	80	/	資産見返運営費交付金戻入	80

b 非償却資産の場合

(返納時)	出資等団体納付金(臨時損失)	100	/	土地	100
	資産見返運営費交付金	100	/	資産見返運営費交付金戻入	100

② 資産を売却し、現金で納付した場合

a 償却資産の場合

(減価償却)	減価償却費	20	/	減価償却累計額	20
	資産見返運営費交付金	20	/	資産見返運営費交付金戻入	20

イ 120で売却した場合(現金取引とする)

(売却時)	現金	120	/	資産	100
	減価償却累計額	20	/	固定資産売却益	40
	資産見返運営費交付金	80	/	資産見返運営費交付金戻入	80
(返納時)	出資等団体納付金(臨時損失)	120	/	現金	120

ロ 60で売却した場合(現金取引とする)

(売却時)	現金	60	/	資産	100
	減価償却累計額	20	/		
	固定資産売却損	20	/		
	資産見返運営費交付金	80	/	資産見返運営費交付金戻入	80
(返納時)	出資等団体納付金(臨時損失)	60	/	現金	60

			時損失)	/		
b	非償却資産の場合					
	イ 120で売却した場合(現金取引とする)					
(売却時)	現金	120	/	土地	100	
				固定資産売却益	20	
	資産見返運営費交付金	100	/	資産見返運営費交付金戻入	100	
(返納時)	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戻入	100	
(返納時)	出資等団体納付金	60	/	現金	60	
	(臨時損失)					

**Q96-4** 出資等団体からの金銭出資により満期保有目的の債券を購入している場合において、当該債券の一部について出資等に係る不要財産として出資等団体へ納付した場合の会計処理はどのようなになるのか。

**A**

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

以下、事例に則して説明する。

前提条件

出資等団体から100の金銭出資を受け満期保有目的で取得した債券（額面100、取得時の価額100）について、出資等に係る不要財産として償還期限前に出資等団体へ納付した場合とする。

当該債券については、法第42条の2の規定に基づく出資等に係る不要財産の出資等団体への納付の対象となった時点において、その他有価証券に保有目的の変更を行っている。

なお、①売却金額、②出資等団体への納付額等及び③地方独立行政法人の資本金のうち当該納付に係る部分として設立団体の長が定める金額は、それぞれ以下のとおりとし、年度を越えて売却した場合における当該債券のX年度末の時価は90とする（評価差額については、その全額を純資産の部にその他有価証券評価差額金として計上する）。

納付方法・①売却金額	②出資等団体への納付額等	③地方独立行政法人の資本金のうち当該納付に係る部分として設立団体の長が定める金額
------------	--------------	--

現物納付の場合		現物	100
売却して納付の場合	105で売却	105	100
	95で売却	95	100

(出資時)	現金	100	/	資本金	100
(取得時)	投資有価証券	100	/	現金	100

(1) 債券の保有目的変更年度と同一年度において出資等団体へ納付した場合

① 現物納付した場合

(返納時)	資本金	100	/	投資有価証券	100
-------	-----	-----	---	--------	-----

② 資産を売却し、現金で納付した場合

イ 105で売却した場合(現金取引とする)

(売却時)	現金	105	/	投資有価証券	100
			/	投資有価証券売却益 (臨時利益)	5

(返納時)	資本金	100	/	現金	105
	出資等団体納付金	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 (臨時損失)	5	/		
(返納時)	資本金	100	/	現金	95
		5		資本剰余金 (減資差益)	5

(2) 債券の保有目的変更年度の翌年度において出資等団体へ納付した場合

X年度

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

① 現物納付した場合

X+1年度

(売却時)	有価証券	10	/	その他有価証券 評価差額金	10
(返納時)	資本金	100	/	有価証券	100

② 資産を売却し、現金で納付した場合

X+1年度

(年度末)	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
			/	有価証券売却益 (臨時利益)	5

(返納時)	資本金	100	/	有価証券	100
	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	/	有価証券	95
			/	資本剰余金(減資差益)	5

**Q96-5** 出資等に係る不要財産に係る譲渡取引と当該出資等に係る不要財産の出資等団体への納付が年度を跨った場合には、出資等に係る不要財産の出資等団体への納付に係る注記はどちらの年度において行うことになるか。

**A**

出資等に係る不要財産の出資等団体への納付に係る注記は、地方独立行政法人が出資等に係る不要財産に係る譲渡取引を行った年度及び実際に当該出資等に係る不要財産の出資等団体への納付を行った年度において記載することとなる。なお、譲渡取引が行われた年度における注記について、出資等団体への納付が行われないと記載できない事項については、財務諸表作成時点において判明している事項を可能な限り取り込んで記載することとなる。

**Q96-6** 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の適用がある特定償却資産(取得価額100、耐用年数5年で定額法、残存価額ゼロ)について1年後に不要財産として売却し、その収入をもって出資等団体へ納付した場合で、簿価超過額の一部の金額については出資等団体へ納付しないことについて設立団体の長の認可がある場合とする。

なお、①売却金額、②法第42条の2第3項ただし書により設立団体の長が認可した金額、③出資等団体への納付額及び④地方独立行政法人の資本金のうち当該納付に係る部分として設立団体の長が定める金額は、それぞれ以下のとおりとする。

①売却金額	②法第42条の2第3項ただし書により設立団体の長が認可した金額	③出資等団体への納付額 (①-②)	④地方独立行政法人の資本金のうち当該納付に係る部分として設立団体の長が定める金額
120	15	105	100

(出資時)	資産	100	/	資本金	100
(減価償却)	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			

**Q96-7** 出資等に係る不要財産の譲渡収入を2以上の出資等団体へ納付する場合の会計処理はどのようなになるのか。

**A**

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

以下、事例に則して説明する。

前提条件

A出資等団体から60、B出資等団体から40の金銭出資を受けて資産を取得し、償却資産については取得時の価額100の資産（耐用年数5年で定額法、残存価額ゼロ）を1年後に売却して納付した場合、非償却資産については取得時の価額100の資産をその後に売却して納付した場合とする。

なお、①売却金額、②A出資等団体に係る出資等割合及び納付額、③B出資等団体に係る出資等割合及び納付額並びに④地方独立行政法人の資本金のうち当該納付に係る部分として設立団体の長が定める金額は、それぞれ以下のとおりとする。

①売却金額	②A出資等団体		③B出資等団体		④地方独立行政法人の資本金のうち当該納付に係る部分として設立団体の長が定める金額
	出資等割合	納付額	出資等割合	納付額	
120で売却	0.6 (=60/100)	72	0.4 (=40/100)	48	100
60で売却	0.6 (=60/100)	36	0.4 (=40/100)	24	60

※A出資等団体（又はB出資等団体）に係る出資等割合

不要財産の取得の日における帳簿価額のうち、

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

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

a 通常の償却資産の場合(会計基準第87の適用がない場合)

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

イ 120で売却した場合(現金取引とする)

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

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

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

ロ 60で売却した場合(現金取引とする)

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

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

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

b 特定の償却資産の場合(会計基準第87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
--	--	--	--	------------------------	----

(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)	40			
--	------------	----	--	--	--

		除売却差額相当額)		
(A出資等団 体返納時)	資本金	36	/ 現金	36
(B出資等団 体返納時)	資本金	24	/ 現金	24
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
(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

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

**A**

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

以下、事例に則して説明する。

前提条件

A出資等団体からの金銭出資を受けて取得した償却資産(取得価額100、耐用年数5年で定額法、残存価額ゼロ)について、1年後にB出資等団体から20の金銭出資を受けて資本的支出を行い、さらに1年後に売却して納付した場合とする。また、資本的支出による当該償却資産の耐用年数の延長はないものとする。

なお、①売却金額、②A出資等団体に係る出資等割合及び納付額、③B出資等団体に係る出資等割合及び納付額、並びに④地方独立行政法人の資本金のうち当該納付に係る部分として設立団体の長が定める金額は、それぞれ以下のとおりとする。

①売却金額	②A出資等団体		②B出資等団体		③地方独立行政法人の資本金のうち当該納付に係る部分として設立団体の長が定める金額
	出資等割合	納付額	出資等割合	納付額	
140で売却	0.8 (=80/100)	112	0.2 (=20/100)	28	120
60で売却	0.8 (=80/100)	48	0.2 (=20/100)	12	60

※A出資等団体に係る出資等割合

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

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

B出資等団体に係る出資等割合

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

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

(A出資等団体出資時)	現金	100	/	資本金	100
(取得時)	資産	100	/	現金	100
a 通常の償却資産の場合(会計基準第87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 出資等団体納付金 (臨時損失)	100 12	/	現金	112
(B出資等団 体返納時)	資本金 出資等団体納付金 (臨時損失)	20 8	/	現金	28
ロ 60で売却した場合(現金取引とする)					
(売却時)	現金 減価償却累計額 固定資産売却損	60 45 15	/	資産	120
(A出資等団 体返納時)	資本金	48	/	現金	48
(B出資等団 体返納時)	資本金	12	/	現金	12
b 特定の償却資産の場合(会計基準第87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 減価償却累計額	140 45	/	資産 損益外減価償却累計 額 資本剰余金(損益外 除売却差額相当額)	120 45 20
(A出資等団 体返納時)	資本金 資本剰余金(出資等 団体納付差額)	100 12	/	現金	112
(B出資等団 体返納時)	資本金 資本剰余金(出資等 団体納付差額)	20 8	/	現金	28
ロ 60で売却した場合(現金取引とする)					
(売却時)	現金 減価償却累計額 資本剰余金(損益外 除売却差額相当額)	60 45 60	/	資産 損益外減価償却累計 額	120 45
(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

**Q96-9** 注解66で求められている出資等に係る不要財産の出資等団体への納付に係る注記については、どのような様式で記載することとなるのか。

**A**

以下のようなものが考えられる。

①	資産種類		××	△△	□□
②	資産名称				
③	帳簿価額	(1)取得価額			
		(2)減価償却			
		(3)帳簿価額			
④	不要財産となった理由				
⑤	出資等団体への納付の方法				
⑥	譲渡収入の額				
⑦	控除費用				
⑧	出資等団体への納付の額	出資等団体への払戻額			
	納付年月日	納付年月日			
⑨	減資額				
⑩	備考				

**Q97-1** 出資等に係る不要財産を譲渡し、この譲渡収入の範囲内で出資等団体へ納付する場合において、当該譲渡取引が設立団体の長により必要なものとして指定された場合の出資等団体への納付に伴う資本金の減少の会計処理はどのようなになるのか。

**A**

地方独立行政法人が法第42条の2の規定により出資等に係る不要財産として出資等団体に納付した場合において、設立団体の長が必要なものとして指定した譲渡取引に係る譲渡差額については、損益計算上の損益には計上せず、資本剰余金を減額又は増額することとなる。

以下、出資等に係る不要財産の出資等団体への納付に伴う資本金の減少の会計処理について事例に則して説明する。

前提条件

償却資産については、取得時の価額100の資産（耐用年数5年で定額法、残存価額ゼロ）を1年後に売却して納付した場合、非償却資産については、取得時の価額100の資産をその後に売却して納付した場合とする。

なお、①売却金額、②出資等団体への納付額及び③地方独立行政法人の資本金のうち当該納付に係る部分として設立団体の長が定める金額は、それぞれ以下のとおりとする。

①売却金額	②出資等団体への納付額	③地方独立行政法人の資本金のうち当該納付に係る部分として設立団体の長が定める金額
-------	-------------	--

		現物出資の場合	金銭出資の場合
120	120	100	100
60	60	100	60

(1) 現物出資の場合

- (取得時) 資産 100 / 資本金 100
- a 通常の償却資産の場合(会計基準第87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 40  
(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 20  
団体納付金)
- 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 20  
除売却差額相当額)
- (返納時) 資本金 100 / 現金 60  
資本剰余金(減資差 40  
益)
- b 特定の償却資産の場合(会計基準第87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 20  
額  
資本剰余金(損益外 20  
除売却差額相当額)
- (返納時) 資本金 100 / 現金 120  
資本剰余金(出資等 20  
団体納付差額)
- ロ 60で売却した場合(現金取引とする)
- (売却時) 現金 60 / 資産 100  
減価償却累計額 20 / 損益外減価償却累計 20  
額  
資本剰余金(損益外 40  
除売却差額相当額)
- (返納時) 資本金 100 / 現金 60  
資本剰余金(減資差 40  
益)
- 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87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 特定の償却資産の場合(会計基準第87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	40			

		売却差額相当額)		
(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 20 除売却差額相当額)
(返納時)	資本金	100	/	現金 120
	資本剰余金(出資等	20		
	団体納付差額)			
ロ	60で売却した場合(現金取引とする)			
(売却時)	現金	60	/	土地 100
	資本剰余金(損益外	40		
	除売却差額相当額)			
(返納時)	資本金	60	/	現金 60

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

**A**

会計基準第97第1項の規定により、取得時に資本剰余金として計上された資産を、地方独立行政法人が法第42条の2の規定により出資等に係る不要財産として出資等団体に納付した場合において、設立団体の長が必要なものとして指定した譲渡取引に係る譲渡差額については、損益計算上の損益には計上せず、資本剰余金を減額又は増額することとなる。

以下、施設費等により取得し、資本剰余金に計上された資産を出資等に係る不要財産として出資等団体へ納付した場合の会計処理について、事例に則して説明を加える。

前提条件

償却資産については、取得時の価額100の資産(耐用年数5年で定額法、残存価額ゼロ)を1年後に売却して納付した場合、非償却資産については、取得時の価額100の資産をその後に売却して納付した場合とする。

なお、売却して納付した場合の出資等団体への納付額については、120で売却した場合は120、60で売却した場合は60とする。

(取得時)	資産	100	/	現金 100
	預り施設費	100	/	資本剰余金(施設 100 費)
a	通常の償却資産の場合(会計基準第87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 40)

				除売却差額相当額)	
(返納時)	資本剰余金(施設費)	100	/	現金	120
	資本剰余金(出資等)	20			
	団体納付差額)				
ロ	60で売却した場合(現金取引とする)				
(売却時)	現金	60	/	資産	100
	減価償却累計額	20			
	資本剰余金(損益外除)	20			
	売却差額相当額)				
(返納時)	資本剰余金(施設費)	60	/	現金	60
b	特定の償却資産の場合(会計基準第87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	20
				計額	
				資本剰余金(損益外	20
				除売却差額相当額)	
(返納時)	資本剰余金(施設費)	100	/	現金	120
	資本剰余金(出資等)	20			
	団体納付差額)				
ロ	60で売却した場合(現金取引とする)				
(売却時)	現金	60	/	資産	100
	減価償却累計額	20		損益外減価償却累	20
				計額	
	資本剰余金(損益外除)	40			
	売却差額相当額)				
(返納時)	資本剰余金(施設費)	60	/	現金	60
c	非償却資産の場合				
イ	120で売却した場合(現金取引とする)				
(売却時)	現金	120	/	土地	100
				資本剰余金(損益外	20
				除売却差額相当額)	
(返納時)	資本剰余金(施設費)	100	/	現金	120
	資本剰余金(出資等)	20			
	団体納付差額)				
ロ	60で売却した場合(現金取引とする)				
(売却時)	現金	60	/	土地	100
	資本剰余金(損益外除)	40			
	売却差額相当額)				
(返納時)	資本剰余金(施設費)	60	/	現金	60

**Q 9 7 - 3** 出資等団体からの金銭出資により取得した満期保有目的債券を出資等に係る不要財産として売却して出資等団体へ納付した場合において、設立団体の長が必要なものとして当該譲渡取引を指定した場合の会計処理はどのようなになるのか。

**A**

地方独立行政法人が法第42条の2の規定により出資等に係る不要財産として出資等団体に納付した場合において、設立団体の長が必要なものとして指定した譲渡取引に係る譲渡差額については、損益計算上の損益には計上せず、資本剰余金を減額又は増額することとなる。

以下、事例に則して説明する。

前提条件

設立団体から100の金銭出資を受け満期保有目的で取得した債券（額面100、取得時の価額100）について、出資等に係る不要財産として償還期限前に売却し、売却収入を出資等団体に納付した場合とする。

当該債券については、法第42条の2に基づく出資等に係る不要財産の出資等団体への納付の対象となった時点において、その他有価証券に保有目的の変更を行っている。

なお、①売却金額、②出資等団体への納付額及び③地方独立行政法人の資本金のうち当該納付に係る部分として設立団体の長が定める金額は、それぞれ以下のとおりとする。また、年度を越えて売却した場合における当該債券のX年度末の時価は90とする（評価差額については、その全額を純資産の部にその他有価証券評価差額金として計上する）。

① 売却額	② 出資等団体への給付	③ 地方独立行政法人の資本金のうち当該納付に係る部分として設立団体の長が定める金額
105	105	100
95	95	100

(出資時)	現金	100	/	資本金	100
(取得時)	投資有価証券	100	/	現金	100

(1) 債券の保有目的変更年度と同一年度において出資等団体へ納付した場合

イ 105で売却した場合(現金取引とする)

(売却時)	現金	105	/	投資有価証券	100
	減価償却累計額	20		資本剰余金(損益外除売却差額相当額)	5

(返納時)	資本剰余金	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(損益外除売却差額相当額)	5

(返納時)	資本剰余金	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
	其他有価証券	10	/	有価証券	10
	評価差額金				

X+1年度

(年度初)	有価証券	10	/	其他有価証券	10
				評価差額金	

イ 105で売却された場合(現金取引とする)

(売却時)	現金	105	/	有価証券	100
				資本剰余金(損益外)	5
				除売却差額相当額	
(返納時)	資本金	100	/	現金	105
	資本剰余金(出資等団体納付差額)	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)	5	/		
	除売却差額相当額				
(返納時)	資本金	100	/	現金	95
				資本剰余金(減資差益)	5

**Q97-4** 出資等に係る不要財産を譲渡し、この譲渡収入の範囲内で出資等団体へ納付する場合において、設立団体の長が出資等団体への納付額から控除を認める費用がある場合の資本金の減少の会計処理はどのようになるのか。

**A**

地方独立行政法人が法第42条の2の規定により出資等に係る不要財産として出資等団体に納付した場合において、設立団体の長が必要なものとして指定した譲渡取引に係る譲渡費用については、損益計算上の損益には計上せず、資本剰余金を減額することとなる。

以下、事例に則して説明する。

前提条件

出資等団体からの金銭出資により取得した特定償却資産(取得価額100)について1年後に出資等に係る不要財産として売却し、その収入をもって出資等団体納付した場合(当該譲渡取引は設立団体の長の指定を受けている)において、当該納付に際し控除対象となる費用10について設立団体の長の指定がある場合を例とする。当該資産については、耐用年数5年、残存価額ゼロで減価償却を行

っているものとする。

なお、①売却金額、②控除を認められた費用の額、③出資等団体への納付額及び④地方独立行政法人のうち当該納付に係る部分として設立団体の長が定める金額は、それぞれ以下のとおりとする。

① 売却金額	② 控除を認められた費用の額	③ 出資等団体への納付額	④ 地方独立行政法人の資本金のうち当該納付に係る部分として設立団体の長が定める金額
120	10	110	100
60	10	50	50

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

**Q97-5** 出資等に係る不要財産に係る出資等団体への納付に関し、その出資等に係る不要財産を売却した年度と出資等団体への納付をする年度が異なる場合の会計処理はどのようになるのか。

**A**

資本金の減額の処理は、実際の出資等団体への納付時に行うことになるが、出資等団体への納付予定額が減少する資本金額を上回る場合においては、譲渡取引終了後、遅滞なく出資等団体に納付することが求められており(法第42条の2第2項)、その時点より出資等団体への納付義務は発生していることに鑑みて、決算書作成時までに出資等団体納付額が確定しているようであれば、出資等団体への納付予定額のうち減少する資本金額を上回る額について負債計上を行ってお

くこととなる。なお、会計基準第97第1項の規定に基づき資本剰余金を減額又は増額した額についても同様の処理となる。

以下、具体的な事例に則して説明を加える（なお、減損処理については省略している。）。

#### 前提条件

X年度初に取得した取得時の価額100の償却資産（会計基準第87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、地方独立行政法人の資本金のうち当該納付に係る部分として設立団体の長が定める金額については、100とする。

##### < X年度 >

(取得時)	資産	100	/	資本金	100
(減価償却)	減価償却費	20		減価償却累計額	20
(売却時)	現金	120	/	資産	100
	減価償却累計額	20		固定資産売却益	40
(年度末)	出資等団体納付金	20	/	出資等団体納付未払金	20
				(臨時損失)	

##### < X + 1年度 >

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

## 第12章 区分経理の会計処理

**Q103—1** 設立団体が二以上である地方独立行政法人が設立団体ごとに区分して経理する場合は、具体的にどのように行うこととなるのか。

### A

- 1 設立団体が二以上である地方独立行政法人が設立団体ごとに区分して経理する場合は、設立団体ごとの勘定別財務諸表を作成する方法と、設立団体単位の財務諸表をセグメント情報として開示する方法が考えられる。
- 2 設立団体ごとの勘定別財務諸表を作成する方法による場合には、法第123条第2項に基づき、設立団体が協議し、各設立団体は、当該方法による旨を規則で定められなければならない。  
当該方法による場合の会計処理としては、申請等関係事務処理法人の区分経理の会計処理に準じ、法人単位財務諸表及び設立団体ごとの勘定別財務諸表を作成することとなる。
- 3 設立団体ごとの財務諸表をセグメント情報として開示する方法による場合には、各設立団体の規則にその旨を定める必要はなく、また、勘定別財務諸表にも

該当しないこととなる。

なお、公立大学法人以外の地方独立行政法人において、当該セグメント情報が「中期目標等における一定の事業等のまとめりごとの区分に基づくセグメント情報」と整合的でないと考えられる場合には、注解37第3項に規定されている追加的なセグメント情報として整理する。

また、公立大学法人において、当該セグメント情報が既存のセグメント情報と整合的でない場合、追加的なセグメント情報として開示する必要がある。

## 第13章 設立団体の数の変更に伴う会計処理

**Q104-1** 会計基準第104が定める注記事項は、具体的にどのように行うのか。

**A**

以下の記載例を参考に注記を行う。

### 【記載例】

(1) 加入した設立団体の概要

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

(2) 設立団体の増加により受け入れた資産及び負債の内訳と金額、資本金額

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

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

(関連項目：第65 表示区分)

**A**

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

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

**Q104-3** 注解47「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68 注記事項)

**A**

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

**【記載例】**

(キャッシュ・フロー計算書関係)

重要な非資金取引の内容

設立団体の数の変更に伴う措置

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

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

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

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

(関連項目：第77 附属明細書)

**A**

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

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

**A**

以下に、具体的な事例に則して、説明を加える。

前提条件

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

なお、加入直前日(平成30年3月31日)のA地方独立行政法人の貸借対照表

は、次のとおりである。

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

(A 地方独立行政法人における加入時の仕訳) 平成 30 年 4 月 1 日

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

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

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

A 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

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

**A**

以下の記載例を参考に注記を行う。ただし、会計基準第 105 により出資等に係る不要財産の納付を行った場合には、これに加え、注解 66 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

**Q 1 0 7 - 1** 会計基準第 1 0 7 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 1 0 4 に準じた注記であり、会計基準第 1 0 6 に準じた注記を行う場合、適宜必要な修正を加えるものとする。

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

(重要な後発事象)

設立団体の数の増加による〇〇市の設立団体への加入

平成 31 年 2 月 28 日に、〇〇市の設立団体への加入に係る地方独立行政法人法第 8 条第 2 項の議決が行われ、平成 31 年 5 月 1 日付で〇〇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 〇〇市

② 加入の主な理由

×××のため。

③ 加入日

平成 31 年 5 月 1 日

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

(重要な後発事象)

設立団体の数の増加による〇〇市の設立団体への加入

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

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

**【加入した設立団体の概要】**

① 加入設立団体の名称

- 加入設立団体の名称 ○○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章 連結財務諸表

Q109-1 「注解7-4 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、運営状況及び公的資金の使用状況等に関する合理的な判断を妨げないかどうかという観点から、各法人の状況に応じて適切に適用されるべきである。

Q109-2 法第21条第2項に基づく出資事業において、特定大学技術移転事業を実施する者が消費税の会計処理に関して税抜方式を採用している場合、重要

性の原則を適用して、それぞれの個別財務諸表を税込方式に修正しないで連結することは許容されるか。

**A**

注解74に規定するとおり、連結のための個別財務諸表の修正に関して重要性の乏しいものについては、本来の会計処理によらないで合理的な範囲で簡便な方法によることも認められる。消費税の会計処理については、その重要性は乏しいと考えられるため、それぞれの個別財務諸表を税込方式に修正しないで連結することは許容される。

**Q110-1** 特定関連会社がなく、関連会社がある場合連結財務諸表を作成する必要はあるか。

**A**

- 1 企業会計では、財務諸表等規則第8条の9において、連結財務諸表を作成していない会社にあつては持分法損益等の注記を行う旨の規定があるように、連結子会社がなく、関連会社のみがある場合には連結財務諸表を作成する必要はない。地方独立行政法人においても特定関連会社がない場合には、連結財務諸表を作成しないことができると考えられる。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。

**Q110-2** 特定関連会社がなく、関連公益法人が該当ある場合、会計基準第130による開示は不要となると理解してよいか。

**A**

注解82において、公的な会計主体である地方独立行政法人は関連公益法人等との関係を開示し説明する責任を有していると規定している。このため特定関連会社がなく連結財務諸表を作成していない場合には、個別財務諸表の附属明細書として開示することが求められる。

**Q112-1** 地方独立行政法人においては、会計方針の変更及び過去の誤謬の訂正に伴う過年度の財務諸表の遡及修正は行わないこととされているが（Q78-6参照）、連結又は持分法の対象となる関係会社の決算において、過年度の財務諸表の遡及修正が行われている場合、連結財務諸表の作成に当たり、どのような処理を行うべきか。

**A**

- 1 同一環境下で行われた同一の性質の取引等について、地方独立行政法人及び関係会社が採用する会計処理の原則及び手続は、会計基準の「第11節地方独立行政法人固有の会計処理」に定めるものを除き、原則として地方独立行政法人の会計処理に統一しなければならないものとされている（会計基準第112第1項参照）。
- 2 過年度の財務諸表の遡及修正を行わないとする取扱いは、地方独立行政法人固

有の会計処理に該当するため、地方独立行政法人と会計処理を統一する必要はなく、当該関係会社の決算数値をそのまま利用して、連結財務諸表を作成することとなる。

ただし、連結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、連結剰余金増加高又は連結剰余金減少高に区分記載する。

**Q 1 1 2—2** 会計処理の原則及び手続で公立大学法人及び関係会社との間で特に異なるものがあるときは、その概要を注記することとされているが、地方独立行政法人法第21条第2項に基づく出資事業における特定大学技術移転事業を実施する者を連結している場合において、重要性の観点から消費税の会計処理や固定資産の減価償却方法について注記しないとするは許容されるか。

**A**

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

**Q 1 2 1—1** 地方独立行政法人において繰延資産を計上してはならないとされている一方で連結貸借対照表には特定関連会社の繰延資産を計上することが認められていることは、会計基準第112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、地方独立行政法人において繰延資産の計上を認めていないのは、企業会計において繰延資産に計上される取引が想定されないためである。すなわち地方独立行政法人の特定関連会社において企業会計原則等に従って計上された繰延資産そのものを否定するものではない。したがって、地方独立行政法人における繰延資産計上禁止と、特定関連会社における繰延資産計上は、組織形態の違いによるものであり、会計処理の統一上の問題とはならない。

**Q 1 2 7—1** 会計基準「第127 表示区分及び表示方法」により、連結キャッシュ・フロー計算書の表示方法は直接法によるものと考えられるが、一般事業会社は間接法で作成していることが多く、一般事業会社に過度の事務負担をかけることにならないか。

**A**

連結キャッシュ・フロー計算書においては、多くの一般事業会社において間接法が採用されている実務慣行と、直接法による連結キャッシュ・フロー計算書の作成負担に鑑みて、間接法による開示も認められるものとする。

**Q 1 3 0—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。

**Q 1 3 0 - 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なになるか。

**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					
収益	収益の内訳		費用	費用の内訳			当期増減額	一般正味 財産 期首残高	一般正味 財産 期末残高	収益	収益の内訳		費用等	当期増減額	指定正味 財産 期首残高	指定正味 財産 期末残高	
	受取 補助金等	その他の 収益		事業費	管理費	その他の 費用					受取 補助金等						その他の 収益
A			B				C=A-B	D	E=C+D	F			G	H=F-C	I	J=H+I	K=E+J

**Q 1 3 0 - 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。

**Q 1 3 1 - 1** 会計基準第 1 3 1 における関連公益法人等に該当するか否かは、各年度末で判断するのか。また、第 2 項(2)における「事業収入に占める取引の額が 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**

- 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等に係る監査上の取扱い」（最終改正平成 26 年 1 月 1 4 日 日本公認会計士協会）を援用して判断することが適当である。すなわち、関連公益法人等に該当するか否かの判断に当たって「事業収入に占める地方独立行政法人との取引に係る額が 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、地方独立行政法人の決算の設立団体の長への提出に間に合わない場合には前事業年度の実績により判断することもやむを得ないものとする。前事業年度の実績により判断した場合には、その旨を附属明細書に記載することが必要である。
- 3 なお、当該事業年度における公益法人等と地方独立行政法人との取引額は地方独立行政法人において把握が可能であり、公益法人の事業収入について仮決算額等入手する等の方法により、関連公益法人等に該当するかどうかの判断も可能であり、公益法人等にも協力を要請すること等により、できる限り当該年度の実績により判断することが要請される。

**Q131-2** 関連公益法人等への該当を判断するに当たり、会計基準第131において「事業収入」とあるが、その範囲はどこまでなのか。

**A**

原則として、会計基準第131にいう「事業収入」とは、判断される公益法人等に適用される会計基準により適正に作成された正味財産財源計算書等の財務諸表における事業収入を指す。

## 第15章 合併に関する会計処理

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

**A**

- 1 地方独立行政法人の会計については、原則として企業会計原則によることとされている（法第33条）一方で、公共的な性格を有し、利益の獲得を目的とせず、独立採算制を前提としないなどの地方独立行政法人の特殊性も考慮して、地方独立行政法人会計基準が定められている。このため、地方独立行政法人の合併に関する会計処理についても、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準である企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」（最終改正平成25年9月13日 企業会計基準委員会）を基礎とし、これに地方独立行政法人の特殊性を考慮して修正を加えるアプローチを採用している。
- 2 企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」においては、一方の企業による他の企業の「支配」（ある企業の活動から便益を享受するために、その企業の財務及び経営方針を左右する能力を有していること）の獲得の有無を基準として、合併を「取得」、「共同支配企業の形成」、「共通支配下の取引」に以下のように分類した上で、各々の会計処理を定めている。

合併の種類	定義	会計処理
取得	ある企業が他の企業に対する支配を獲得すること	パーチェス法（被取得企業から受け入れる資産負債の取得原価を、対価として交付する現金及び株式等の時価とする方法）

共同支配企業の形成	複数の独立した企業が契約等に基づき共同支配企業（複数の独立した企業により共同で支配される企業）を形成すること	簿価引継処理（合併の前後で帳簿価額を同一とする方法）
共通支配下の取引	合併当時企業の全てが、合併の前後で同一の株主により最終的に支配され、かつ、その支配が一時的でない場合の合併	簿価引継処理（合併の前後で帳簿価額を同一とする方法）

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

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

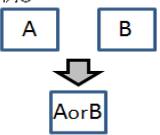
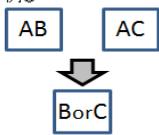
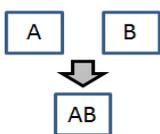
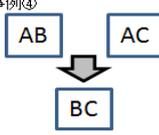
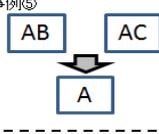
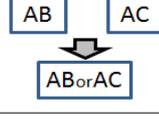
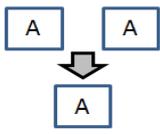
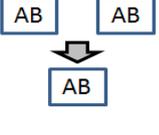
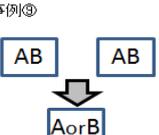
「支配」概念を「設立団体としての地位」を有することと整理した結果、地方独立行政法人においては、「設立団体としての地位」に断絶がある合併を「取得」、「設立団体としての地位」に断絶がない合併を「設立関係の継続」に以下のように分類した上で、企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」に準じ、各々の会計処理を行うこととした。

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

**Q135-2** 合併の種類区分は、具体的にどのように行われるのか。

**A**

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

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

(注) A, B, Cは設立団体を指す。

### 【取得】

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

### 【設立関係の継続】

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

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

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

**Q 1 3 5 - 3** 設立団体が異なる地方独立行政法人の合併で、それぞれの合併前法

人の設立団体の一部のみが、合併後法人の設立団体となるケース（Q135-2の事例④、⑤、⑥）においては、出資団体となる地方公共団体に帰属する部分を「取得」とみなすことはしないのか。

**A**

企業会計においては、合併前企業の株主の中に、合併後企業において重要な役割を担わない者が含まれている場合には、承継される資産・負債のうち、当該株主の持分に相当する部分についてはパーチェス法を適用することとされている。地方独立行政法人の合併においては、合併前法人の設立団体の一部のみが、合併後法人の設立団体となるQ135-2の事例④、⑤、⑥のケースがこの例に相当する。このため、このような場合において承継される資産・負債の一部をパーチェス法で処理する必要があるかどうかは問題となる。

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

**Q136-1** 地方独立行政法人における取得の会計処理は、企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」と同様であるか。

**A**

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

- 1) 取得原価の算定（取得の対価となる財の時価で算定した額を取得原価とする）
- 2) 取得原価の配分（取得原価を被取得企業から受け入れた資産及び負債の時価を基礎として配分する）
- 3) のれんの確定（取得原価が被取得企業から受け入れた資産及び負債に配分された純額を上回る場合には、その超過額をのれんとして、下回る場合には、その不足額を負ののれんとして会計処理する）

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

企業会計基準適用指針第10号「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」（最終改正平成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、地方独立行政法人の出資金自体には、株式の概念を前提とした「市場価格に基づく価額」及び「合理的に算定された価額」は存在しないため、地方独立行政法人の合併においては、4) に準じて扱うものと整理した。この結果、地方独立行政法人の合併においては、のれんは発生しないこととなる。

2 次に、増加資本の会計処理をどのように行うかが問題となる。

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

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

**Q136-2** 取得の会計処理において、被取得法人から移転する資産及び負債を時価で計上することとされているが、具体的にどのような価額で計上するのか。

**A**

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

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

**Q136-3** 「取得」とされた合併において、吸収合併消滅法人の最終事業年度

の会計処理は、時価に基づく必要があるか。

**A**

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

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

**Q 1 3 6 - 4** 「取得」とされた合併の具体的な会計処理例はどのようなものか。

**A**

以下に、具体的な事例に則して、説明を加える。

前提条件

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

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

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

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

固定資産	900	固定負債	200
流動資産	100	流動負債	100
		負債合計	300
		資本金	500
		資本剰余金	100
		利益剰余金	100
		純資産合計	700

資産合計	1,000	負債純資産合計	1,000
------	-------	---------	-------

(A地方独立行政法人における合併仕訳) 平成27年4月1日

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

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

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

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

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

(A地方独立行政法人における時価評価時の仕訳) 平成27年4月1日

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

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

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

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

(関連項目：第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	×××

Q 1 3 6 - 6 注解 4 7 「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 6 8 注記事項)

A

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

**【記載例】**

(キャッシュ・フロー計算書関係)

重要な非資金取引の内容

② 合併

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

(単位：百万円)

合併により承継した資産及び負債

固定資産 ×××

流動資産 ×××

資産合計 ×××

固定負債 ×××

流動負債 ×××

負債合計 ×××

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

(関連項目：第 7 7 附属明細書)

A

1 「取得」又は「設立関係の継続」に該当する新設合併においては、附属明細書

の期首残高に合併による受入額を記載する。

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

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

(関連項目：第 7 8 注記)

**A**

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

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

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

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

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

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

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

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

(関連項目：第 8 7 特定の償却資産の減価に係る会計処理)

**A**

会計基準第 8 7 の特定の償却資産は、地方独立行政法人の財務構造等を勘案してその減価に対応すべき収益の獲得が予定されないものとして、あらかじめ取得時まで設立団体の長が個別に資産を特定しているものである。取得とされた合併を行い、特定の償却資産を承継した場合には、合併後法人の設立団体の長が法人合併日までに償却資産の特定を行い、会計基準第 8 7 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91の資産除去債務に係る特定の除去費用等についても、同様の取り扱いとすることが適当である。

**Q136-10** 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**

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

**Q137-1** 会計基準第137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

**Q 1 3 8 - 1** 「設立関係の継続」とされた合併の具体的な会計処理例はどのようなものか。

**A**

以下に、具体的な事例に則して、説明を加える。

前提条件

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

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

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

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

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

（A 地方独立行政法人における合併仕訳）平成 27 年 4 月 1 日

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

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

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

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

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

**A**

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

**【記載例】**

(合併関係)

設立関係の継続による合併

(1) 合併の概要

① 消滅法人の名称及び事業の内容

消滅法人の名称 地方独立行政法人〇〇〇

事業の内容 ×××事業

② 消滅法人の設立団体の名称 〇〇市

③ 合併を行った主な理由

×××のため。

④ 法人合併日

平成26年7月1日

⑤ 合併の法的形式

地方独立行政法人法第108条に基づく吸収合併

⑥ 合併後法人の名称 地方独立行政法人△△△

⑦ 合併後法人の設立団体の名称 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

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

**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