

地方独立行政法人会計基準の現状

平成23年9月29日

総務省自治行政局

1. 地方独立行政法人制度の概要

○ 地方独立行政法人とは

●地方独立行政法人法(平成15年法律第118号)(抜粋)

(定義)

第二条 この法律において「地方独立行政法人」とは、住民の生活、地域社会及び地域経済の安定等の公共上の見地からその地域において確実に実施されることが必要な事務及び事業であつて、地方公共団体が自ら主体となつて直接に実施する必要のないもののうち、民間の主体にゆだねた場合には必ずしも実施されないおそれがあるものと地方公共団体が認めるものを効率的かつ効果的に行わせることを目的として、この法律の定めるところにより地方公共団体が設立する法人をいう。

(業務の範囲)

第二十一条 地方独立行政法人は、次に掲げる業務のうち定款で定めるものを行う。

- 一 試験研究を行うこと。
- 二 大学又は大学及び高等専門学校の設置及び管理を行うこと。
- 三 主として事業の経費を当該事業の経営に伴う収入をもって充てる事業で、次に掲げるものを経営すること。
 - イ 水道事業(簡易水道事業を除く。)
 - ロ 工業用水道事業
 - ハ 軌道事業
 - ニ 自動車運送事業
 - ホ 鉄道事業
 - ヘ 電気事業
 - ト ガス事業
 - チ 病院事業
 - リ その他政令で定める事業
- 四 社会福祉事業を営むこと。
- 五 公共的な施設で政令で定めるものの設置及び管理を行うこと(前三号に掲げるものを除く。)
- 六 前各号に掲げる業務に附帯する業務を行うこと。

【参考】●独立行政法人通則法(平成11年法律第103号)(抜粋)

(定義)

第二条 この法律において「独立行政法人」とは、国民生活及び社会経済の安定等の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であつて、国が自ら主体となつて直接に実施する必要がないもののうち、民間の主体にゆだねた場合には必ずしも実施されないおそれがあるもの又は一の主体に独占して行わせることが必要であるものを効率的かつ効果的に行わせることを目的として、この法律及び個別法の定めるところにより設立される法人をいう。

(業務の範囲)

第二十七条 各独立行政法人の業務の範囲は、個別法で定める。

※国立大学法人

⇒国立大学法人法(平成15年法律第112号)による

○ 平成23年4月現在:93法人(試験研究機関7、公立大学56、公営企業(病院)29、社会福祉1)

1. 地方独立行政法人制度の概要

○ 地方独立行政法人の財務及び会計

- ・ 地方独立行政法人の会計制度は「原則として企業会計原則によるものとする」とされている。(地方独立行政法人法第33条)
- ・ 地方独立行政法人は、毎事業年度、財務諸表(貸借対照表、損益計算書、利益の処分又は損失の処理に関する書類その他設立団体の規則で定める書類及びこれらの附属明細書)を作成し、当該事業年度の終了後3月以内に設立団体の長に提出し、その承認を受けなければならない。(法第34条)

○ 公立大学法人に関する特例

- ・ 設立団体は、公立大学法人に係るこの法律の規定に基づく事務を行うに当たっては、公立大学法人が設置する大学における教育研究の特性に常に配慮しなければならない。(法第69条)

○ 公営企業型地方独立行政法人に関する特例

- ・ 地方独立行政法人で第二十一条第三号に掲げる業務を行うもの(以下この章において「公営企業型地方独立行政法人」という。)は、住民の生活の安定並びに地域社会及び地域経済の健全な発展に資するよう努めるとともに、常に企業の経済性を発揮するよう努めなければならない。(法第81条)

2. 地方独立行政法人会計基準

○ 地方独立行政法人会計基準の位置づけ

- ・ 地方独立行政法人の会計制度は「原則として企業会計原則によるものとする。」(法第33条)
- ・ 地方独立行政法人の会計については、(中略)この省令に定めのないものについては、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従うものとする(施行規則第1条第1項)
- ・ 地方独立行政法人に適用する会計の基準として総務大臣が別に公示する地方独立行政法人会計基準は、第一項に規定する一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に優先して適用される(施行規則第1条第3項)

○ 地方独立行政法人会計基準の概要

- ・ 「独立行政法人会計基準」及び「国立大学法人会計基準」を参考として作成

1 効率的、効果的な業務の実施に資するため企業会計原則の導入

○ 企業会計の複式簿記を導入

○ 財務諸表を体系的に作成

- ① 貸借対照表
- ② 損益計算書
- ③ キャッシュ・フロー計算書
- ④ 利益の処分又は損失の処理に関する書類
- ⑤ 行政サービス実施コスト計算書
- ⑥ 附属明細書

- 資産及び負債の状態が一覧でき、また、業務実施のためにどのように費用を負担し収益をあげたかの把握が可能
- ・ 行政サービス実施のために住民等が負担するコスト全体の情報も提供

2. 地方独立行政法人会計基準

2 地方独立行政法人の特性に応じた会計処理の工夫

○運営費交付金、補助金等の会計処理を規定

→・会計基準は、ほとんど企業会計原則によっているが、原則として独立採算性を前提とせず、運営費交付金の交付を受けるなどしている独立行政法人特有の会計処理に対応

3 企業会計の最新の基準に対応

○キャッシュ・フロー計算書の作成

○有価証券の評価方法

→・国際会計基準等を踏まえ企業会計にも最近導入された基準も積極的に採用

4 公立大学法人の特性を踏まえて一定の会計基準を追加

○収益化の進行基準に、原則として期間進行基準を採用

○授業料の負債計上

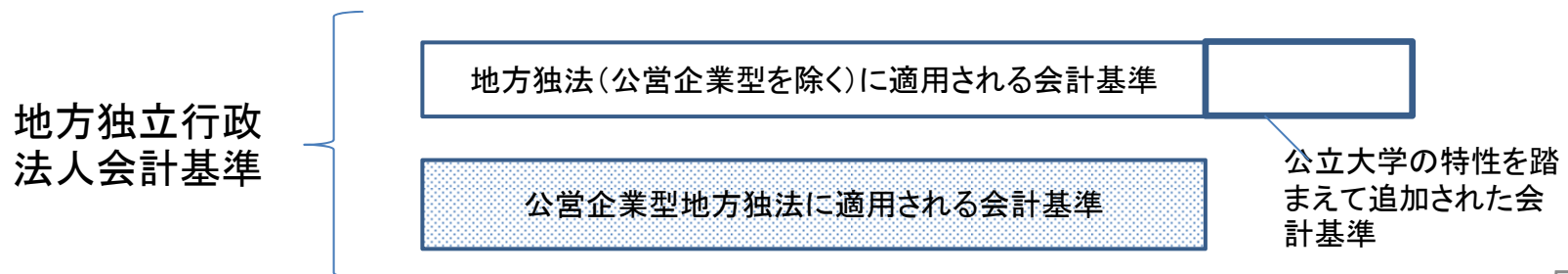
→・主たる業務内容が教育・研究であること等、大学の特性を踏まえて、一定の会計基準を追加

2. 地方独立行政法人会計基準

5 公営企業型の特性を踏まえて公営企業型に適用される会計基準を体系的に整理

- 財務諸表の体系は公営企業型以外と同様に整理
- 地方公営企業と同様、独立採算原則に立ちつつ経費の負担の原則により設立団体に負担義務が生じるという特性を踏まえた基準として整理。ともすれば曖昧になりがちな設立団体と地方独法との責任分担を中期計画において事前に明確にすることを求め、その計画に沿った会計処理を行うこととする仕組みとしたことで、事後的に適切な地方独法の業績評価が可能
- 特に補助金、負担金等に関し、料金助成又は資本助成という性格を事前に確認した上で、それぞれに対応した会計処理を整理
- 実質資本の維持が必要な公営企業型の特性を踏まえ、利益剰余金(積立金)から資本剰余金への移行を進めることにより、継続的かつ安定的サービス提供を確保
- 複数の事業を行う地方独法において、各事業ごとの独立採算原則に立って運営されることを踏まえ、事業ごとに区分経理を導入

→ 原則として独立採算制を採ること等の特性を踏まえるとともに、地方公営企業との整合性にも考慮し、公営企業型に適用される会計基準を公営企業型以外に適用されるものとは分けて整理



3. 地方独立行政法人会計基準の基本的な考え方

○ 地方独立行政法人会計基準の一般原則

- (1) 真実性の原則
- (2) 正規の簿記の原則
- (3) 明瞭性の原則
- (4) 重要性の原則
- (5) 資本取引・損益取引区分の原則
- (6) 継続性の原則
- (7) 保守主義の原則

○ 地方独立行政法人の財務諸表の体系

- (1) 貸借対照表
- (2) 損益計算書
- (3) キャッシュ・フロー計算書
- (4) 利益の処分又は損失の処理に関する書類
- (5) 行政サービス実施コスト計算書
- (6) 附属明細書

【参考】

○ 独立行政法人会計基準の一般原則

- (1) 真実性の原則
- (2) 正規の簿記の原則
- (3) 明瞭性の原則
- (4) 重要性の原則
- (5) 資本取引・損益取引区分の原則
- (6) 継続性の原則
- (7) 保守主義の原則

○ 独立行政法人の財務諸表の体系

- (1) 貸借対照表
- (2) 損益計算書
- (3) キャッシュ・フロー計算書
- (4) 利益の処分又は損失の処理に関する書類
- (5) 行政サービス実施コスト計算書
- (6) 附属明細書

4. 地方独立行政法人会計基準固有の会計処理

○ 地方独立行政法人の制度上の特性(原則として独立採算制を前提としない)に応じた会計処理の工夫

- ① 運営費交付金(公立大学法人は運営費交付金等)の会計処理
- ② 施設費の会計処理
- ③ 補助金等の会計処理
- ④ 事後に財政措置が行われる特定の費用に係る会計処理
- ⑤ 寄付金の会計処理
- ⑥ サービスの提供等による収益の会計処理
- ⑦ 特定の償却資産の減価に係る会計処理
- ⑧ 賞与引当金に係る会計処理
- ⑨ 退職給付に係る会計処理

- ⑩ 資産除去債務に係る特定の除去費用等の会計処理

- ⑪ 退職共済年金に係る共済組合への負担金の会計処理
- ⑫ 毎事業年度の利益処分
- ⑬ 中期目標の期間の最後の事業年度の利益処分
- ⑭ 目的積立金を取り崩す場合の会計処理

○ 公立大学法人の特性に応じた一定の会計基準の追加

- ① 収益の進行基準に、原則として期間進行基準を採用
- ② 授業料の負債計上

【参考】 独立行政法人の制度上の特性(利益を目的とせず、独立採算制を前提としない)に応じて、企業会計原則に必要な修正

- ① 運営費交付金の会計処理
- ② 施設費の会計処理
- ③ 補助金等の会計処理
- ④ 事後に財政措置が行われる特定の費用に係る会計処理
- ⑤ 寄付金の会計処理
- ⑥ サービスの提供等による収益の会計処理
- ⑦ 特定の償却資産の減価に係る会計処理
- ⑧ 賞与引当金に係る会計処理
- ⑨ 退職給付に係る会計処理
- ⑩ 債券発行差額の会計処理
- ⑪ 資産除去債務に係る特定の除去費用等の会計処理
- ⑫ 法令に基づく引当金等
- ⑬ 信用の供与を主たる業務としている独立行政法人における債務保証の会計処理
- ⑭ 退職共済年金に係る共済組合への負担金の会計処理
- ⑮ 毎事業年度の利益処分
- ⑯ 中期目標の期間の最後の事業年度の利益処分
- ⑰ 目的積立金を取り崩す場合の会計処理
- ⑱ 不要財産に係る国庫納付等に伴う資本金等の減少に係る会計処理
- ⑲ 不要財産に係る国庫納付等に伴う譲渡取引に係る会計処理

※国立大学法人会計基準に同様の基準あり

5. 地方独立行政法人会計基準固有の会計処理例①

○ 運営費交付金の会計処理＜地方独立行政法人会計基準第79＞

- ・ 運営費交付金は地方独立行政法人に対して地方公共団体から負託された業務の財源であり、交付金の交付をもって直ちに収益と認識することは適当ではないため、交付された運営費交付金は相当額を負債に計上し、業務の進行に応じて収益化を行う。
- ・ 公立大学法人の授業料は、学生から負託された教育の経済資源であり、一定の負債性が認められることから、会計処理上運営費交付金と同様の取扱いをするが、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。

◎ 通常の業務運営において損益は均衡

◎ 運営費交付金の適当な収益化により、業務の効率化が行われた場合に損益計算の差額として利益が発生

○ 特定の償却資産の減価に係る会計処理＜地方独立行政法人会計基準第85＞

- ・ 地方独立行政法人が保有する償却資産のうち、その減価に対応すべき収益の獲得が予定されないものとして設立団体の長により特定された資産については、当該資産の減価償却相当額は、損益計算上の費用には計上せず、資本剰余金の減額を実施。
- ・ 公立大学法人の附属病院における一定の償却資産に係る減価償却については、当該減価に対応すべき附属病院収入の獲得が予定されていると考えられるため、当該収入をもって充当することが適当と考える。よって、附属病院における上記資産の減価償却相当額は、損益計算上の費用に計上し、それ以外については損益外減価償却を行う

◎ 投下資本の回収が予定されない資産と関連する損益(減価償却)を損益外処理

5. 地方独立行政法人会計基準固有の会計処理例②

○ 寄附金の会計処理〈地方独立行政法人会計基準第83〉

・ 寄附金については、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、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る。

◎ 何らかの特定の事業のための支出に計画的に充当する責務が生じている場合、負債計上

◎ 寄附金債務は受領した期の終了後も引き続き地方独立行政法人に留保(中期計画期間の終了時も同様)

◎ 運営費交付金とは異なり、精算のための収益化は不要

6. 地方独立行政法人会計基準の主な改訂経緯

- 平成16年3月24日総務省告示第221号
〈地方独立行政法人会計基準の設定〉
- 平成20年11月27日総務省告示第618号
〈会計基準の改訂〉
 - ・固定資産の減損会計基準の設定等
 - ・会社法の施行等に伴う基準改訂
 - ・情報開示の充実
- 平成23年 3月31日総務省告示第124号
〈会計基準の改訂〉
 - ・企業会計基準の改正(資産除去債務に係る会計処理など)
等に伴う基準改訂

【参考】独立行政法人会計基準の主な改訂経緯

- 平成12年 2月16日:独立行政法人会計基準の設定
- 平成15年 3月 3日:会計基準の改訂
 - ・特殊法人等から独立行政法人化された法人への会計基準措置等に伴う基準改訂
- 平成17年 6月29日:会計基準の改訂
 - ・固定資産の減損会計基準の設定等
- 平成19年11月19日:会計基準の改訂
 - ・会社法の施行等に伴う基準改訂
- 平成22年 3月30日:会計基準の改訂
 - ・企業会計基準の改正(資産除去債務に係る会計処理など)
等に伴う基準改訂
- 平成22年10月25日:会計基準の改訂
 - ・独立行政法人通則法の一部改正(不要財産の国庫納付)等
に伴う基準改訂
- 平成23年 6月28日:会計基準の改訂
 - ・企業会計基準の改正(会計上の変更及び誤謬の訂正など)
等に伴う基準改訂

7. 最近の国際会計基準(IFRS)への対応

○ 企業会計原則……国際会計基準(IFRS)とのコンバージェンスに伴う改正

- ・ 地方独立行政法人の会計制度は、「原則として企業会計原則によるものとする。」(地方独立行政法人法第33条)
- ・ 地方独立行政法人特有の制度や財政構造の側面から、改正された企業会計基準の適用を検討(総務省「地方独立行政法人会計基準等研究会」において検討。※実質的には、研究会及び部会(公立大学法人部会、公営企業型地方独立行政法人部会)から構成するワーキング・チームで詳細が検討されている。)

← 地方独立行政法人会計基準に規定されない基準は、企業会計基準が自動適用

○ 検討結果(適用状況)

□ 適用した企業会計基準(一部修正適用も含む。)

- ・ 金融商品の時価等の開示に関する注記
- ・ 賃貸等不動産の時価等の開示に関する注記
- ・ 資産除去債務に関する会計基準
- ・ 地方独立行政法人及び持分法適用会社の会計処理の統一
- ・ 連結損益計算書における表示区分の追加(少数株主損益調整前当期純利益の表示)
- ・ リース取引に関する会計基準の改正に伴う注解記載事項の削除