

## 第13回共同ワーキング・チーム（独立行政法人会計基準に係る論点のたたき台）

## 1. 前回までの議論及び今回のワーキング・チームにおける検討内容

- ✓ これまで、第6回会計基準等部会及び第11回及び第12回共同ワーキング・チームにおいて、「独立行政法人の財務報告に関する基本的な指針」（平成29年9月1日。以下「基本的な指針」という。）を前提に、独立行政法人会計基準の改訂が必要な箇所（案）について、法人の実態調査の結果等も踏まえて検討を進めてきた。
- ✓ 第12回共同ワーキング・チーム終了後、引き続き法人訪問を実施するなど、法人の実態調査を実施し、予定通り全ての独立行政法人（87法人）を対象としたアンケート及び法人への訪問（8法人）を完了している。
- ✓ なお、第12回共同ワーキング・チームでは、「改訂が必要な箇所（案）」のうち、以下を今後の検討課題として示した。（**黄色塗りした論点が本日の検討課題**）

（参考）第6回会計基準等部会【資料2】「基本的な指針」を踏まえた独立行政法人会計基準の改訂～改訂が必要な箇所（案）～

## 1. 第1章 一般原則

## 1.1 「第2 正規の簿記の原則」の修正

- ⇒ 「〈注3〉行政サービス実施コスト計算書の整合性」を削除
- ⇒ 誘導法による財務諸表の作成の徹底

## 1.2 「第5 資本取引・損益取引区分の原則」の修正

- ⇒ 「会計上の財産的基礎」と「業務に関連し発生した剰余金」に着目して記載
- ⇒ 損益計算の仕組みのみならず、行政コストに関する説明も追加

論点①：一般原則の記載要否

## 12. 第10章 附属明細書及び注記

## 12.1 「第●章 純資産変動計算書」の新設による明細の修正

- ⇒ 「第79(10)資本金及び資本剰余金の明細」の修正/削除
- ⇒ 「第79(11)積立金等の明細及び目的積立金の取崩しの明細」の修正/削除

論点②：附属明細書への影響（純資産変動計算書の新設、セグメント情報の取扱いなど）

論点③：注記への影響（国民の負担に帰せられるコストの取扱いなど）

## 13. 第11章 独立行政法人固有の会計処理

## 13.1 現行の損益外項目の取扱い

- ⇒ 「基本的な指針」を踏まえた損益外項目の対象の拡大
- ⇒ バスケット条項の新設（詳細のQ&A移行など）

論点④：損益外項目の対象

## 13.2 現行の引当外項目の取扱い

- ⇒ 「基本的な指針」を踏まえた簿外処理の廃止（退職給付債務、賞与）

⇒ 第17のバスケット条項を記載修正の上で受入(詳細の Q&A 移行など)

論点⑤：引当外項目の取扱い

#### 14. 第12章 区分経理の会計処理

##### 14.1 「第4章 財務諸表の体系」を踏まえた修正

⇒ 法人単位行政コスト計算書、法人単位純資産変動計算書の要否

⇒ 勘定別行政コスト計算書、勘定別純資産変動計算書の要否

論点⑥：区分経理における財務諸表の表示

#### 15. 第13章 連結財務諸表

##### 15.1 「第4章 財務諸表の体系」を踏まえた修正

⇒ 連結純資産変動計算書&連結剰余金計算書の要否

⇒ 連結財務諸表における科目名の変更要否

論点⑦：連結財務諸表の表示

論点⑧：区分経理における連結財務諸表の表示

- ✓ 「改訂が必要な箇所(案)」及び第12回共同ワーキング・チームにおける議論を踏まえると、以下も本日の検討課題として含めてはどうか。

論点⑨：「非交換取引から生じた負債」の表示

論点⑩：現行の独立行政法人会計基準第94「退職共済年金に係る共済組合への負担金の会計処理」について、関連する法改正等を踏まえた修正

論点⑪：業務達成基準の適用後、運用実態を踏まえて生じている論点

- ✓ 論点ごとの関連性や検討の都合を踏まえると、上記の論点について、以下の順番に組み替えて検討してはどうか。

- ・ 論点①：一般原則
- ・ 論点②：独立行政法人固有の会計処理に伴う勘定科目の表示
- ・ 論点③：損益外項目の対象
- ・ 論点④：引当外項目の取扱い
- ・ 論点⑤：区分経理の純資産変動計算書
- ・ 論点⑥：附属明細書
- ・ 論点⑦：注記(国民の負担に帰せられるコストなど)
- ・ 論点⑧：独立行政法人会計基準第94

- ✓ なお、連結財務諸表及び業務達成基準に関する論点については、今後の継続的な検討課題(「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」に関するQ&Aにおける検討を含む)として取扱うことが想定される。

## 2. 論点①： 一般原則

### <一般原則の要否>

- ✓ 独立行政法人会計基準の演繹的な検討にあたっては、「基本的な指針」を新たに設けたことから、一般原則の要否に関してまず検討が必要ではないか。

(参考)「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」(平成 27 年1月 27 日改訂)  
(下線部は事務局が加筆)

#### 第1 真実性の原則

独立行政法人の会計は、独立行政法人の財政状態及び運営状況に関して、真実な報告を提供するものでなければならない。(注1)

#### 第2 正規の簿記の原則

- 1 独立行政法人の会計は、独立行政法人の財政状態及び運営状況に関するすべ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。(注2)
- 2 会計帳簿は、独立行政法人の財政状態及び運営状況に関するすべての取引及び事象について、網羅的かつ検証可能な形で作成されなければならない。
- 3 独立行政法人の財務諸表は、正確な会計帳簿に基づき作成し、相互に整合性を有するものでなければならない。(注3)

#### 第3 明瞭性の原則

独立行政法人の会計は、財務諸表によって、国民その他の利害関係者に対し必要な会計情報を明瞭に表示し、独立行政法人の状況に関する判断を誤らせないようにしなければならない。(注4)

#### 第4 重要性の原則

- 1 独立行政法人の会計は、国民その他の利害関係者の独立行政法人の状況に関する判断を誤らせないようにするため、取引及び事象の金額的側面及び質的側面の両面からの重要性を勘案して、適切な記録、計算及び表示を行わなければならない。
- 2 質的側面の考慮においては、独立行政法人の会計の見地からの判断に加え、独立行政法人の公共的性格に基づく判断も加味して行わなければならない。
- 3 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正規の簿記の原則及び明瞭性の原則に従った処理として認められる。(注5)

#### 第5 資本取引・損益取引区分の原則

独立行政法人の会計においては、資本取引と損益取引とを明瞭に区別しなければならない。(注6)

#### 第6 継続性の原則

独立行政法人の会計においては、その処理の原則及び手続を毎期継続して適用し、みだりにこれを変更してはならない。(注7)

#### 第7 保守主義の原則

- 1 独立行政法人の会計は、予測される将来の危険に備えて慎重な判断に基づく会計処理を行わなければならない。
- 2 独立行政法人の会計は、過度に保守的な会計処理を行うことにより、独立行政法人の財政状態及び運営状況の真実な報告をゆがめてはならない。

- ✓ 一般原則の内容については、真実性の原則や正規の簿記の原則、明瞭性の原則など、独立行政法人の会計のあるべき姿を示しているところ、「基本的な指針」が独立行政法人の財務報告の基礎にある前提や概念を体系化したものであることとの対比で、役割が重複しているようにも見える。
- ✓ ただし、「基本的な指針」では、財務報告利用者、財務諸表の役割及び体系等を整理したものの、目的適合性や検証可能性など、一般原則に関連する記載は明示的に示さなかった。
- ✓ なお、独立行政法人会計基準は、独立行政法人がその会計を処理するに当たって従わなければならない基準とされている。

(参考)独立行政法人会計基準の改訂について(平成 27 年1月27 日)(下線部は事務局が加筆)

#### 4 改訂会計基準の性格と取扱い等

##### (1)改訂会計基準の性格と取扱い

改訂後の基準及び注解は、現行の基準及び注解と同様に、独立行政法人がその会計を処理するに当たって従わなければならない基準であるとともに、会計監査人が独立行政法人の財務諸表等の監査をする場合において依拠しなければならない基準であって、独立行政法人の会計に関する認識、測定、表示及び開示の基準を定めるものである。(以下、省略)

- ✓ 一般原則については、引き続き記載の有用性が認められることから、改訂後の独立行政法人会計基準にも記載を残すべきではないか。

#### <一般原則の記載内容>

- ✓ 第 12 回共同ワーキング・チームでは、独立行政法人会計基準の検討にあたり、現行の取扱いと同様に、会計処理の包括的な体系を踏まえた検討が必要なことが示された。
- ✓ 一般原則の内容については、「企業会計原則」を基礎に検討することにより変わらないことから、「基本的な指針」を踏まえた検討として、現行の独立行政法人会計基準における一般原則について、必要な箇所のみ修正すれば足りるのではないか。
- ✓ 以下のような対応が必要ではないか。
  - ・ 財務報告利用者について「国民その他の利害関係者」に記載を統一
  - ・ 正規の簿記の原則について、行政サービス実施コスト計算書の廃止を踏まえて記載を修正

- ・ 資本取引・損益取引区分の原則について、「基本的な指針」における資本概念を踏まえて、「会計上の財産的基礎」及び「業務に関連し発生した剰余金」に着目した記載に修正 など

✓ 具体的には、以下のような独立行政法人会計基準に影響するのではないか。

(参考)「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」(平成27年1月27日改訂)  
(下線部は事務局が加筆)

## 第2 正規の簿記の原則

### <注3> 行政サービス実施コスト計算書の整合性について

- 1 行政サービス実施コスト計算書は、独立行政法人の財務諸表を構成する書類の一つであり、基本的には正確な会計帳簿に基づき作成されるべきものである。
- 2 しかし、行政サービス実施コスト計算書には、その性格上一定の仮定計算に基づく機会費用を含むことから、会計帳簿によらないで作成される部分が存することに留意する必要がある。その場合には、当該部分の作成根拠等を注記等により開示しなければならない。

## 第5 資本取引・損益取引区分の原則

### <注6> 資本取引・損益取引区分の原則について

- 1 独立行政法人は、公共的な性格を有し、本来的には利益の獲得を目的とせず、公的なサービスの提供を行うことを目的としており、運営費交付金及び補助金等による国からの財源措置が行われることが一般的である。このような独立行政法人においては、第一に、経営成績ではなく運営状況を明らかにするために損益計算を行うこととしている。このような観点から行われる損益計算においては、独立行政法人が中期計画、中長期計画及び事業計画(以下「中期計画等」という。)に沿って通常の運営を行った場合、運営費交付金及び補助金等の財源措置との関係においては損益が均衡するように損益計算の仕組みが構築されることとなる。また、政策の企画立案主体としての国との関係において、独立行政法人の独自判断では意思決定が完結し得ない行為に起因する収支等独立行政法人の業績を評価する手段としての損益計算に含めることが合理的ではない収支は、独立行政法人の損益計算には含まれないものとする。
- 2 また、独立行政法人においては、第二に、独立行政法人通則法(平成11年法律第103号。以下「通則法」という。)第44条にいう利益又は損失を確定するために損益計算を行うこととしている。
- 3 このように独立行政法人においては、その運営状況を適正に示すという観点及び通則法第44条にいう利益又は損失の確定を適切に行うという観点から、その会計において、資本取引と損益取引とを明瞭に区別しなければならない。

### 3. 論点②： 独立行政法人固有の会計処理に伴う勘定科目の表示

- ✓ 独立行政法人固有の会計処理に伴う勘定科目の表示として、財務諸表上の表示方法が論点となる。

#### <表示例1>

- ✓ 例えば、以下のような勘定科目を活用することで、独立行政法人固有の会計処理に伴い生じた勘定科目であることを示せるのではないか。

- ・ 独立行政法人固有の会計処理に伴う勘定科目

- ① その他負債
- ② 独立行政法人固有の会計処理に伴う負債

- ✓ この場合、以下の表示例が考えられるのではないか。

貸借対照表（現行）	貸借対照表（新）
負債の部 I 流動負債 運営費交付金債務 預り施設費 預り補助金等 預り寄附金 短期借入金 未払金  II 固定負債 資産見返負債 資産見返運営費交付金 資産見返補助金等 資産見返寄附金 建設仮勘定見返運営費交付金 長期預り補助金等 長期預り寄附金 長期借入金 引当金 退職給付引当金 (何) 引当金	負債の部 I 流動負債 <u>その他負債</u> 運営費交付金債務 預り施設費 預り補助金等 預り寄附金 短期借入金 未払金  II 固定負債 <u>その他負債</u> 資産見返負債 資産見返運営費交付金 資産見返補助金等 資産見返寄附金 建設仮勘定見返運営費交付金 長期預り補助金等 長期預り寄附金 長期借入金 引当金 退職給付引当金 (何) 引当金

<表示例 2 >

- ✓ そもそも、これらの勘定科目を活用せずとも、独立行政法人固有の会計処理に伴い生じた勘定科目であることは明白ではないか。
- ✓ または、独立行政法人固有の勘定科目であることを示す何らかの印を付ける方法（例：(注)を付けて説明する方法）もあるのではないか。
- ✓ この場合、以下の表示例が考えられるのではないか。

貸借対照表（現行）	貸借対照表（新）
負債の部	負債の部
I 流動負債	I 流動負債
運営費交付金債務	運営費交付金債務 <u>(注)</u>
預り施設費	預り施設費 <u>(注)</u>
預り補助金等	預り補助金等 <u>(注)</u>
預り寄附金	預り寄附金 <u>(注)</u>
短期借入金	短期借入金
未払金	未払金
II 固定負債	II 固定負債
資産見返負債	資産見返負債 <u>(注)</u>
資産見返運営費交付金	資産見返運営費交付金
資産見返補助金等	資産見返補助金等
資産見返寄附金	資産見返寄附金
建設仮勘定見返運営費交付金	建設仮勘定見返運営費交付金
長期預り補助金等	長期預り補助金等 <u>(注)</u>
長期預り寄附金	長期預り寄附金 <u>(注)</u>
長期借入金	長期借入金
引当金	引当金
退職給付引当金	退職給付引当金
(何) 引当金	(何) 引当金

(注) これらは、独立行政法人固有の会計処理に伴う勘定科目です。

- ✓ <表示例 1 >では、「その他負債」に関する追加の説明が必要となってしまう一方で、<表示例 2 >では、独立行政法人固有の会計処理に伴う勘定科目であることが明確になることから、<表示例 2 >のように何らかの印を付ける方法（例：(注)を付けて説明する方法）が良いのではないか。

#### 4. 論点③：損益外項目の対象

- ✓ 第6回会計基準等部会では、「改訂が必要な箇所（案）」として以下のように現行の損益外項目の取扱いに関する論点を示した。

##### 13. 第11章 独立行政法人固有の会計処理

##### 13.1 現行の損益外項目の取扱い

- ⇒ 「基本的な指針」を踏まえた損益外項目の対象の拡大
- ⇒ バスケット条項の新設（詳細の Q&A 移行など）

#### <法人訪問及びアンケートの結果を踏まえた検討>

- ✓ これを踏まえて、現行の「損益外項目」に関する拡大要望について、全ての独立行政法人（87 法人）を対象としたアンケートを実施したところ、4 法人から以下のような意見等が寄せられた。

- ① 現行の損益外項目の対象は固定資産を対象とするものが多いが、流動資産のうち独立行政法人化する際に旧法人から承継した貯蔵品についても収益の獲得が予定されておらず、会計上費用のみが計上され、法人の運営とは関係なく欠損金を生み出す構造となっていることから、損益外項目の対象になるのではないか。
- ② 当機構に限らず特殊法人から独法移行時、あるいは法人統合等による資産の承継時において、償却資産以外にも流動資産等がかつ財源が資本金に整理されたものの中には、当該資産の減価等に対応すべき収益の獲得が予定されず、減価等が実質的な財産的基礎の減少に相当するものが存在する。しかし、現行基準では「特定」の対象が償却資産に限られているため、これらの資産の減価等相当は損益外処理することが出来ず、解消困難な欠損要因となっている。このような欠損は法人の業務運営の結果発生したものでなく、償却資産同様に損益外項目として取り扱うことで損益均衡させることが望ましいと考えられる。
- ③ 個別法の附則により、独法移行時に承継した流動資産等については国から出資されたものとして整理しており、その費用化にあたっては解消困難な欠損として整理せざるを得ない状況にある。これら費用化は、国からの出資を原資としていること、法人の本来業務に供するものであること等から「損益外項目」の対象とするとともに、同要因で過去に発生した欠損についても「損益外項目」の対象として欲しい。
- ④ 承継資産の費用化にあたっては、見返負債や前中期目標期間繰越積立金により中期目標期間外の要因等に基づく損益の影響を除いた独法会計基準の趣旨にあわないことから、損益計上とならない仕組みとして欲しい。（たな卸資産の費用化、敷金などの投資その他の資産の雑損計上など、現金を伴わない費用。また、これらは結果として留保金の発生に繋がる。）

- ✓ アンケート結果では、損益外項目の拡大対象として、「現物出資見合いの承継資産から生じた費用」に焦点が当てられている。



- ✓ 今回の検討では、バスケット・クローズ的に損益外項目に関する規定を設けるのではなく、特定の損益外項目に関する規定を設けることとしてはどうか。
- ✓ なお、バスケット・クローズ的な取扱いについては、独立行政法人会計基準の前文に、今後の課題が存在する旨、示しておけば良いのではないか。

(参考)独立行政法人会計基準の改訂について(平成 23 年6月28 日)(下線部は事務局が加筆)

#### 4 今後の課題について

国際財務報告基準(IFRS)とのコンバージェンスに伴う企業会計基準の改定の独立行政法人会計基準における適用については、逐次、必要な改訂を行ってきたところであり、当面の課題に対しては概ね対応を行ったものとする。

今後とも、企業会計基準の改定の動向を注視するとともに、必要に応じ、独立行政法人の会計基準の見直しについても検討していくこととする。

### <認識要件>

- ✓ 「現物出資見合いの承継資産から生じた費用」について、特定の償却資産に係る損益外処理と同様の認識要件を設けることとしてはどうか。
- ✓ この場合、以下のような認識要件（3要件）が考えられるのではないか。
  - ・ 費用に対応すべき収益の獲得が予定されないと認められること
  - ・ 会計上の財産的基礎の実質的な減少に相当すること
  - ・ 主務大臣による指定があること
- ✓ 現行の損益外項目の取扱いを踏まえると、新たな規定を設ける場合には、「主務省令」によりこれらの定めを置くべきことに留意すべきではないか。
- ✓ また、独法会計基準が一般的かつ標準的な会計基準を示すものであることにも留意すべきである。
- ✓ なお、現行の主務省令では、例えば以下のように規定（3要件）されている。

(参考)国立研究開発法人宇宙航空研究開発機構の会計の原則及び短期借入金の認可の申請手続等に関する省令(平成十五年文部科学省令第五十号)(下線部は事務局が加筆)

(会計処理)

第二条 文部科学大臣は、機構が業務のため取得しようとしている償却資産についてその減価に対応すべき収益の獲得が予定されないと認められる場合には、その取得までの間に限り、当該償却資産を指定することができる。

2 前項の指定を受けた資産の減価償却については、減価償却費は計上せず、資産の減価額と同額を資本剰余金に対する控除として計上するものとする。

(対応する収益の獲得が予定されない資産除去債務に係る除去費用等)

第二条の二 文部科学大臣は、機構が業務のため保有し又は取得しようとしている有形固定資産に

係る資産除去債務に対応する除去費用に係る費用配分額及び時の経過による資産除去債務の調整額(以下この条において「除去費用等」という。)についてその除去費用等に対応すべき収益の獲得が予定されないと認められる場合には、当該除去費用等を指定することができる。

### <過年度の取扱い>

- ✓ 「現物出資見合いの承継資産から生じた費用」により生じていた「繰越欠損金」について、主務省令に定めを置くことで、過年度の会計処理分も含めて損益外処理を認める場合には、会計上の財産的基礎の実質的な減少に相当するとして「資本剰余金の減少」として取り扱うことになる。
- ✓ この場合、現行の独立行政法人会計基準において、いわゆる過年度遡及会計基準を採用していないこととの関係上、繰越欠損金を解消するために臨時利益（前期損益修正）を計上する必要があるのではないか。

仕訳例) 資本剰余金（損益外項目） ×× / 臨時利益 ××

(参考)「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」に関するQ&A(平成28年2月最終改訂)(下線部は事務局が加筆)

Q38-5 企業会計では、「退職給付に関する会計基準」(企業会計基準第26号)第35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(「退職給付に関する会計基準」第37項)が、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

独立行政法人においては、通則法第44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、独立行政法人通則法では、損益計算について以下のとおり規定されている。

(参考)独立行政法人通則法(下線部は事務局が加筆)

(利益及び損失の処理)

第四十四条 独立行政法人は、毎事業年度、損益計算において利益を生じたときは、前事業年度から繰り越した損失を埋め、なお残余があるときは、その残余の額は、積立金として整理しなければならない。ただし、第三項の規定により同項の用途に充てる場合は、この限りでない。

2 独立行政法人は、毎事業年度、損益計算において損失を生じたときは、前項の規定による積立金を減額して整理し、なお不足があるときは、その不足額は、繰越欠損金として整理しなければならない。

- ✓ また、通則法第 44 条の「損益計算」に関連して、「基本的な指針」では以下のとおり整理されている。

(参考)基本的な指針(下線部は事務局が加筆)  
インセンティブを与える仕組みに基づく独立行政法人の経営努力を反映する利益情報  
BC3.8

第1章では、独立行政法人の自律的な業務運営を確保するため、経営努力を促進するインセンティブを与える仕組みが存在するとしており、**本章では、損益計算を通じて算定された「独立行政法人通則法第 44 条の利益処分の対象となる利益」にその経営努力が反映されるものと考えた。**

このため、本章では、独立行政法人通則法第 38 条における財務諸表として作成が求められる**「損益計算書」を、「独立行政法人通則法第 44 条の利益処分の対象となる利益」を算定する計算書として位置付ける**とともに、「インセンティブを与える仕組みに基づく独立行政法人の経営努力を反映する利益情報」を提供する計算書でもあると位置付けることとした。

#### <行政コスト計算書における「費用」の表示>

- ✓ 第 12 回共同ワーキング・チームでは、行政コスト計算書と損益計算書の役割等を踏まえて想定される両計算書の様式が以下のように示された。

- 行政コスト計算書において、「費用」と「独立行政法人の損益計算書の役割に照らして費用として扱うべきでない資源消費額」とに 2 区分して表示する様式【A 案】
- 行政コスト計算書では何ら区分を設けずに、「行政コスト」から「費用」が抽出される情報の流れを踏まえた様式（この場合、損益計算書に行政コスト総額を記載して両計算書の情報を繋げることとなる）【B 案】

- ✓ その結果、A 案によるとされたことから、この場合、行政コスト計算書に「費用」が表示されるとともに、損益計算書にも「費用」が表示されるため、以下のような論点が生じているのではないか。

- 案①：損益計算書には、費用・収益の対応の観点から「費用の詳細」を提供すべきものの、行政コスト計算書には、アウトプットに対比するフルコストを提供する観点から「費用の概要」を提供すれば足りると考える方法
- 案②：両計算書に同様の「費用」に関する情報が表示されることを許容する方法

- ✓ 【資料 1】第 13 回共同ワーキング・チーム（事業報告書に係る論点のたたき台）では、標準的な様式について、「業務運営の財源の大部分を国からの運営費交付金が占める独立行政法人」を念頭に作成してはどうかと記載しており、行政コスト計算書の標準的な様式についても同様の考え方によるのではないか。

- ✓ 以上を踏まえた対応案については、以下の表示例が考えられるところ、案②の場合には、第12回共同ワーキング・チームにおいてA案（2区分）によると整理したこととの対比で、整理が異なってしまうのではないか。

行政コスト計算書（案①）		行政コスト計算書（案②）	
I 損益計算書上の費用		I 経常費用	
(何)業務費		(何)業務費	
一般管理費		減価償却費	
財務費用		貸倒引当金繰入	
雑損		(何)引当金繰入	
臨時損失		一般管理費	
法人税、住民税及び事業税		減価償却費	
II その他コスト（仮称）		財務費用	
損益外減価償却相当額		支払利息	
		債券発行費	
		雑損	
III 行政コスト	×××	経常費用合計	
		II 臨時損失	
		固定資産除却損	
		減損損失	
		III 法人税、住民税及び事業税	
		IV その他コスト（仮称）	
		損益外減価償却相当額	
		V 行政コスト	×××

- ✓ この表示例では「業務運営の財源の大部分を国からの運営費交付金が占める独立行政法人」を念頭に置いているが、そもそも「業務運営の財源の大部分を交換取引の対価収入が占める独立行政法人」では、損益外減価償却相当額が生じないと考えられることから、行政コスト計算書における「行政コスト」と、損益計算書における「費用」がほとんど同じ情報を表すことがある。
- ✓ 案②を採用した場合には、行政コスト計算書と損益計算書に全く同じコスト情報が表示されることになってしまうのではないか。
- ✓ 以上を踏まえると、案①により行政コスト計算書上の「費用」を取り扱うこととしてはどうか。

- ✓ なお、現行の独立行政法人会計基準では、以下のように行政サービス実施コスト計算書上で「費用」が表示されている。

(参考)「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」(平成 27 年1月 27 日改訂) (下線部は事務局が加筆)	
第77 行政サービス実施コスト計算書の様式	
行政サービス実施コスト計算書の標準的な様式は、次のとおりとする。	
行政サービス実施コスト計算書	
(平成〇〇年4月1日～平成〇〇年3月31日)	
I 業務費用	
(1) <u>損益計算書上の費用</u>	
<u>(何)業務費 ×××</u>	
<u>一般管理費 ××× ×××</u>	
(2) (控除)自己収入等	
(何)手数料収入 -×××	
(何)入場料収入 -××× -×××	
業務費用合計	×××
II 損益外減価償却相当額	×××
III～IX (略)	
X 行政サービス実施コスト	×××

#### <行政コスト計算書における「その他コスト (仮称)」の表示>

- ✓ 第 12 回共同ワーキング・チームでは、「独立行政法人の損益計算書の役割に照らして費用として扱うべきでない資源消費額」について「その他の行政コスト」(仮称)や「資本性コスト」(仮称)のように短縮した区分表示名を検討する必要があることを示した。
- ✓ なお、「基本的な指針」では以下のとおり「その他コスト (仮称)」に関連する記載がなされている。

(参考)基本的な指針(下線部は事務局が加筆)
成果情報の考え方の修正を踏まえた行政コストと費用との関係
BC3.11
本章では、政府からの出資を財源として取得した固定資産に係る <u>減価償却相当額</u> のように、「インセンティブを与える仕組みに基づく独立行政法人の経営努力を反映する利益情報」を提供するという損益計算書の役割に照らせば、独立行政法人の費用として扱うべきでないと考えられる項目(資源消費額)については、 <u>フルコスト情報の提供源としての行政コスト計算書には含まれるものの</u> 、損益計算書には含めるべきではないと考えた。

なお、本章では、政府からの出資を財源として取得した固定資産に係る減価償却相当額が、**実質的には、政府からの出資の価値減少の程度を表すことに着目すれば、「会計上の財産的基礎が減少する取引」として扱うべきもの**と考えた。

以上を踏まえ、行政コスト計算書と損益計算書は、それぞれ異なる役割を有することを明確にする観点から、両者を明確に分けて作成する必要があると考えた。

- ✓ このような「基本的な指針」の整理を踏まえると、以下に着目して勘定科目を検討することとしてはどうか。
  - ・ フルコストとしての行政コストに着目（フロー情報）する考え方
  - ・ 資本剰余金の実質的な減少に相当することに着目（ストック情報）する考え方
  
- ✓ この場合、例えば以下のような区分表示名又は勘定科目名が考えられるのではないか。
  - ① その他行政コスト
  - ② 資本見返コスト
  - ③ 資本性コスト
  
- ✓ これらに対応した現行の「損益外減価償却相当額」については、以下のような勘定科目名が考えられるのではないか。
  - ① 減価償却相当額
  - ② 資本見返減価償却相当額
  - ③ 資本性減価償却コスト
  
- ✓ 上記のうち「資本見返コスト」については、「資本（ストック概念）」と「コスト（フロー概念）」が見返りの関係に無いと考えられ、また「資本性コスト」については馴染みの無い勘定科目であって「資本コスト」と混同しかねないことから、「その他行政コスト」を採用することとしてはどうか。
  
- ✓ また、「基本的な指針」では現行の損益外減価償却相当額を「減価償却相当額」と記載しており、「その他行政コスト（減価償却相当額）」と表示する場合には冗長であることから、単に「減価償却相当額」を採用することとしてはどうか。
  
- ✓ なお、「包括利益の表示に関する会計基準（企業会計基準第25号）」における連結包括利益計算書では以下のような表示例が示されている。

連結包括利益計算書	
当期純利益	1, 300
その他の包括利益	
その他有価証券評価差額金	530
繰延ヘッジ損益	300
為替換算調整勘定	△180
持分法適用会社に対する持分相当額	50
その他の包括利益合計	<u>700</u>
包括利益	<u><u>2, 000</u></u>

- ✓ 「その他の包括利益」を参考にした場合には、「その他の行政コスト」と表示することが考えられるものの、独立行政法人会計基準では企業会計と異なり、その他有価証券評価差額金等を貸借対照表において「評価・換算差額等」として表示する都合上、「その他の行政コスト」とした場合にはその他有価証券評価差額金等を含む勘定科目であると誤解しかねないのではないか。
- ✓ また、「その他の行政コスト」では、「行政コスト」の他に別途、「その他の行政コスト」があると誤解しかねないのではないか。
- ✓ よって、行政コスト計算書において「その他行政コスト」を表示した上で、独立行政法人固有の会計処理に伴う勘定科目であることを明示した、以下のような表示例が考えられるのではないか。

行政コスト計算書（案）	
I 損益計算書上の費用	1, 300
(何)業務費	900
一般管理費	400
II その他行政コスト <u>(注)</u>	
減価償却相当額	530
減損損失相当額	100
利息費用相当額	20
除売却差額相当額	50
その他行政コスト合計	<u>700</u>
III 行政コスト	<u><u>2, 000</u></u>

(注) これらは、独立行政法人固有の会計処理に伴う勘定科目です。

## 5. 論点④：引当外項目の取扱い

- ✓ 第6回会計基準等部会では、「改訂が必要な箇所（案）」として以下のように現行の損益外項目の取扱いに関する論点を示した。

### 13. 第11章 独立行政法人固有の会計処理

#### 13.2 現行の引当外項目の取扱い

⇒ 「基本的な指針」を踏まえた簿外処理の廃止（退職給付債務、賞与）

⇒ 第17のバスケット条項を記載修正の上で受入（詳細のQ&A移行など）

### <法人訪問及びアンケートの結果を踏まえた検討>

- ✓ 現行の引当外項目の取扱いの変更について、以下のような意見等が見受けられた。

- ・ 資産、負債、収益、費用の表示内容が複雑になるのではないか
- ・ 簿内処理に変わること、業務達成基準との関係が生じるのか
- ・ 退職給付に係る注記が複雑になるのではないか
- ・ 簿外のため適宜管理していたが、仕訳に反映されるため随時管理になるため負担が増える
- ・ 勘定科目の新設や仕訳処理の追加など、システム対応が必要になる
- ・ これまで行っていなかった全職員分の個別の退職給付引当金管理が必要になるため負担が増える など

### <測定方法>

- ✓ 現行の行政サービス実施コスト計算書では、退職一時金に係る退職給付債務の見積額の計算に当たって、退職一時金の期末要支給額を用いた計算（簡便法）によることができる。
- ✓ 引当外項目の取扱い変更後、貸借対照表の負債として計上する場合にも、この取扱いを継続すべきか論点となる。

（参考）「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」（平成27年1月27日改訂）  
（下線部は事務局が加筆）

#### 第89 退職給付に係る会計処理

1（略）

2 退職給付債務について、次の要件に該当する場合には退職給付引当金は計上しない。なお、その場合は次の要件に該当しない場合に計上したであろう退職給付引当金の見積額を貸借対照表の注記において表示するとともに、退職給付債務に係る毎事業年度の増加額は行政サービス実施コスト計算書に表示する。

(1)～(3)（略）

3（略）

4 上記2の見積額のうち、退職一時金に係る退職給付債務の見積額の計算に当たっては、退職一時金の期末要支給額を用いた計算によることができる。



- ✓ そもそも、引当外項目の性質からして、「基本的な指針」における「業務運営の財源の大部分を国からの運営費交付金が占める独立行政法人」を念頭に検討すべきである。
- ✓ このような法人では、交換取引による対価収入により費用を回収することを前提としておらず、「業務運営の財源の大部分を交換取引の対価収入が占める独立行政法人」ほどには、厳格な損益計算及び財政状態の明示が求められないのではないか。
- ✓ また、国の財務書類の取扱い（退職手当に係る退職給付引当金については、自己都合による期末要支給額により計上）も参考にした検討が有用ではないか。
- ✓ 以上に加えて、法人訪問及びアンケートの結果も踏まえれば、現行の行政サービス実施コスト計算書の取扱いと同様に、いわゆる「簡便法」を認めておくべきではないか。

#### <仕訳及び勘定科目>

- ✓ 今後、引当外項目の取扱いを変更して、貸借対照表に退職給付引当金（又は賞与引当金）を計上する場合には、以下のような仕訳が考えられるのではないか。

仕訳例)	退職給付引当金繰入	××	/	退職給付引当金	××
	見返資産（仮称）	××	/	見返資産計上益（仮称）	××

- ✓ 他にも以下のような名称が考えられるのではないか。（賞与引当金については、随時、読み替え）
  - ・ 見返資産（仮称）について
    - ① 退職給付引当金見返
    - ② 退職給付見返資産
    - ③ 退職給付見返
  - ・ 見返資産計上益（仮称）について
    - ① 退職給付引当金見返収益（または、退職給付引当金見返益）
    - ② 退職給付見返資産計上益
    - ③ 退職給付見返収益

- ✓ 以下のような表示例が考えられるのではないか。

貸借対照表 (案)	
資産の部 I 流動資産 . . . . II 固定資産 1 有形固定資産 . . . . 2 無形固定資産 . . . . 3 投資その他の資産 関係会社株式 <u>退職給付引当金見返 (注)</u> . . . .	負債の部 I 流動負債 . . . . II 固定負債 . . . . <u>退職給付引当金</u>  純資産の部 I 資本金 II 資本剰余金 III 利益剰余金 (又は繰越欠損金) IV 評価・換算差額等

損益計算書 (案)
経常費用 (何) 業務費 . . . . 減価償却費 <u>退職給付引当金繰入</u> 一般管理費 . . . . 減価償却費  経常収益 運営費交付金収益 補助金等収益 寄附金収益 <u>退職給付引当金見返収益 (注)</u>  臨時損失 臨時利益  当期純利益 目的積立金取崩額 当期総利益

(注) これらは、独立行政法人固有の会計処理に伴う勘定科目です。

### <過年度の取扱い>

- ✓ 引当外項目の取扱い変更により、過年度の会計処理に関する論点を検討する必要があるのではないか。
- ✓ この場合、「論点③： 損益外項目の対象」と同様に、現行の独立行政法人会計基準において、いわゆる過年度遡及会計基準を採用していないこととの関係上、過去の引当外項目に係る会計処理については、臨時損益（前期損益修正）を計上する必要があるのではないか。

仕訳例)

会計基準改訂に伴う〇〇（臨時損失）×× / 退職給付引当金 ××  
退職給付引当金見返 ×× / 退職給付引当金見返収益（臨時利益）××

## 6. 論点⑤：区分経理の純資産変動計算書

- ✓ 純資産変動計算書の新設に伴い、個別法の区分経理がある法人では、法人単位純資産変動計算書及び勘定別純資産変動計算書の新設に伴う論点が生じる(赤字部分)。
- ✓ 第12回共同ワーキング・チームでは、以下のように財務諸表の体系を整理した。

法人単位財務諸表	勘定別財務諸表
・ 法人単位貸借対照表	・ 貸借対照表
・ 法人単位行政コスト計算書	・ 行政コスト計算書
・ 法人単位損益計算書	・ 損益計算書
・ <b>法人単位純資産変動計算書</b>	・ <b>純資産変動計算書</b>
・ 法人単位キャッシュ・フロー計算書	・ キャッシュ・フロー計算書
・ <b>—</b>	・ <b>利益の処分又は損失の処理に関する書類</b>
・ 法人単位附属明細書	・ 附属明細書

### <法人単位純資産変動計算書における利益剰余金>

- ✓ 第12回共同ワーキング・チームでは、法人単位の「利益の処分又は損失の処理に関する書類」について、法律の規定により、区分して経理することが要請されている独立行政法人においては、勘定ごとに利益の処分又は損失の処理を行う必要があるため「不要」と整理した。
- ✓ これに関連して、現行の法人単位貸借対照表では、以下に記載のとおり、純資産の部の利益剰余金については、内訳科目を設けず合計額のみを表示している。

(参考)「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」(平成27年1月27日改訂)

(下線部は事務局が加筆)

#### 第101 法人単位財務諸表の体系及び様式

1 (略)

2 法人単位財務諸表の様式については、原則として「第4章 財務諸表の体系」から「第10章 附属明細書及び注記」に定めるところによる。**ただし、法人単位貸借対照表の純資産の部の利益剰余金については、内訳科目を設けず合計額のみを表示することとする。**

- ✓ なお、法人訪問及びアンケートの結果、以下のような意見が見受けられた。

・ 法定勘定により、利益剰余金と繰越欠損金、また、当期末処分利益と当期末処理損失が混在する場合、法人単位の純資産変動計算書においては、特に利益剰余金(又は繰越欠損金)について表示方法を整理する必要がある。単純合算すれば当然勘定単位と数字は合うが、非常にわかりにくい表になる

- ✓ 以上を踏まえると、「法人単位純資産変動計算書の表示」については、ある程度の簡略化など、現状を踏まえた対応を取るべきではないか。

- ✓ よって、法人単位貸借対照表において「利益剰余金の内訳科目」が設けられない理由を踏まえれば、法人単位純資産変動計算書の「利益剰余金の変動事由」についても示す必要は無いと考えられるのではないか。
- ✓ このため、利益剰余金の変動事由については、「当期変動額（純額）」を示すこととしてはどうか。

#### <資本金見合いの損益外項目の表示>

- ✓ 純資産変動計算書は、貸借対照表の「純資産の部」の表示に整合させるように作成してはどうか。

貸借対照表（現行）	
純資産の部	
II	資本剰余金
	資本剰余金
	損益外減価償却累計額（－）
	損益外減損損失累計額（－）
	損益外利息費用累計額（－）
	民間出えん金
	資本剰余金合計

- ✓ この場合、損益外項目（赤字部分）の中には、「資本金見合いで取得した償却資産から生じた損益外減価償却相当額」が含まれている。
- ✓ 当該相当額については、純資産変動計算書に注記することとしてはどうか。

#### <純資産変動計算書の新設に伴う附属明細書>

- ✓ 純資産変動計算書について、貸借対照表の「純資産の部」の表示に整合させるように作成した場合には、資本剰余金（赤字部分）が、施設費や目的積立金等から生じているにも関わらず、これらの内訳情報が提供されないことになる。

貸借対照表（現行）	
純資産の部	
II	資本剰余金
	資本剰余金
	損益外減価償却累計額（－）
	損益外減損損失累計額（－）
	損益外利息費用累計額（－）
	民間出えん金
	資本剰余金合計

- ✓ このため、当該内訳情報については、引き続き附属明細書により情報提供してはどうか。

(参考)「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」に関するQ&A(平成28年2月最終改訂)(下線部は事務局が加筆)

Q79—1 附属明細書を作成する各明細には、具体的にどのような内容を考えているのか。

A

1～13 (略)

14 資本金及び**資本剰余金の明細**

	区 分	期首残高	当期増加額	当期減少額	期末残高	摘 要
資本金						
	計					
資 本 剰余金	資本剰余金					
	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					
	民間出えん金					
差 引 計						

<純資産の部>

- ✓ なお、「論点③： 損益外項目の対象」までの整理を踏まえた「貸借対照表（純資産の部）」については、次頁のような表示例が考えられるのではないかと。 (赤字部分が現行の貸借対照表の表示と異なる箇所)

## 貸借対照表（案）

### 純資産の部

#### I 資本金

政府出資金  
 地方公共団体出資金  
 (何)出資金  
 資本金合計

#### II 資本剰余金 (注)

資本剰余金  
その他行政コスト累計額  
減価償却相当累計額  
減損損失相当累計額  
利息費用相当累計額  
 民間出えん金  
 資本剰余金合計

#### III 利益剰余金（又は繰越欠損金） (注)

前中期目標期間繰越積立金  
 (何)積立金  
 積立金  
 当期末処分利益（又は当期末処理損失）  
 （うち当期総利益（又は当期総損失））  
 利益剰余金（又は繰越欠損金）合計

#### IV 評価・換算差額等

その他有価証券評価差額金  
 . . .  
 評価・換算差額等合計  
 純資産合計

(注) これらは、独立行政法人固有の会計処理に伴う勘定科目等です。

### <純資産変動計算書（案）>

✓ これらを踏まえた純資産変動計算書（案）について、以下を参考。

- 資料7 勘定別純資産変動計算書（案）
- 資料8 法人単位純資産変動計算書（案）

## 7. 論点⑥： 附属明細書

### <附属明細書で提供される情報の整理>

- ✓ 第12回共同ワーキング・チームで示した純資産変動計算書（案）では、現行の附属明細書で開示されている「資本金及び資本剰余金の明細」、「積立金等及び目的積立金の取崩しの明細」を統合したイメージで作成していた。
- ✓ 純資産変動計算書の新設により、附属明細書を一部省略できるのではないか。
- ✓ また、今回の検討では、他にも以下のような論点が検討されている。
  - ・ 行政コスト計算書の新設
  - ・ 損益外項目の対象拡大、引当外項目の取扱い変更
  - ・ 区分経理の純資産変動計算書 など
- ✓ 現行の独立行政法人会計基準に照らすと、例えば以下の下線部について検討が必要になるのではないか。

(参考)「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」(平成27年1月27日改訂)  
(下線部は事務局が加筆)

#### 第79 附属明細書

独立行政法人は、貸借対照表及び損益計算書等の内容を補足するため、次の事項を明らかにした附属明細書を作成しなければならない。(注53)

- (1) 固定資産の取得及び処分並びに減価償却費(「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。)の明細並びに減損損失累計額
- (2) たな卸資産の明細
- (3) 有価証券の明細
- (4) 長期貸付金の明細
- (5) 長期借入金及び(何)債券の明細
- (6) 引当金の明細
- (7) 資産除去債務の明細
- (8) 法令に基づく引当金等の明細
- (9) 保証債務の明細
- (10) 資本金及び資本剰余金の明細
- (11) 積立金等の明細及び目的積立金の取崩しの明細
- (12) 運営費交付金債務及び運営費交付金収益の明細
- (13) 国等からの財源措置の明細
- (14) 役員及び職員の給与の明細
- (15) 開示すべきセグメント情報



(16) 科学研究費補助金の明細

(17) 上記以外の主な資産、負債、費用及び収益の明細

<注53> 附属明細書による開示について

1～6 (略)

7 積立金等の明細においては、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し内容を明らかにしなければならない。

- ✓ ただし、附属明細書の様式や記載上の注意については、以下のとおり「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」に関するQ&Aにおいて示していることから、今回の検討では附属明細書で提供される情報の大枠部分を検討すれば足りるのではないか。

(参考)「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」に関するQ&A(平成28年2月最終改訂)

Q79—1 附属明細書を作成する各明細には、具体的にどのような内容を考えているのか。

A

1 附属明細書の意義

(1) (略)

(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) (略)

2～14 (略)

15 積立金の明細

(様式及び記載例)

区 分	期首残高	当期増加額	当期減少額	期末残高	摘 要
通則法第44条第1項の積立金	500	1,000	0	1,500	(注1)
前中期目標期間繰越し積立金	250	0	100	150	
目的積立金A	0	100	0	100	(注2)
目的積立金B	0	50	0	50	(注2)

(注1) 前期末処分利益からの積立てにより増加した。

(注2) 前期末処分利益のうち、150について以下の理由で経営努力認定を受けたため、目的積立金を積み立てた。

- ① ○○事業における新たな取組みを実施したことによる収入の増加によって生じた利益 70
- ② △△事業における新たな工夫による費用の削減によって生じた利益 50
- ③ □□特許等による知的財産収入に基づく利益 30

(記載上の注意)

- ① 「区分」欄は、「通則法44条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、前中期目標期間からの積立金の繰越し内容を明らかにしなければならない。

<区分経理を踏まえた附属明細書>

- ✓ 個別法の区分経理を有する法人では、以下のように法人単位財務諸表及び勘定別財務諸表が作成されるため、今後、赤字で記載した財務諸表が新設される。

法人単位財務諸表	勘定別財務諸表
・ 法人単位貸借対照表	・ 貸借対照表
・ <b>法人単位行政コスト計算書</b>	・ <b>行政コスト計算書</b>
・ 法人単位損益計算書	・ 損益計算書
・ <b>法人単位純資産変動計算書</b>	・ <b>純資産変動計算書</b>
・ 法人単位キャッシュ・フロー計算書	・ キャッシュ・フロー計算書
・ —	・ 利益の処分又は損失の処理に関する書類
・ 法人単位附属明細書	・ 附属明細書

- ✓ 現行の独立行政法人会計基準に照らすと、法人単位財務諸表と各勘定別財務諸表の関係を明らかにする書類を作成することになる。

<p>(参考)「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」(平成 27 年1月 27 日改訂) (下線部は事務局が加筆)</p> <p>第104 財務諸表の開示方法等</p> <p>4 法人単位財務諸表には、「第79 附属明細書」に定めるもののほか、次の事項を明らかにした法人単位附属明細書を添付しなければならない。(注81)</p> <p>(1) 各勘定の経理の対象と勘定相互間の関係を明らかにする書類</p> <p>(2) <u>貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書及び行政サービス実施コスト計算書のそれぞれについて、勘定ごとの金額を表示する欄、勘定相互間の取引を相殺消去するための調整欄及び法人単位の額を示す欄を設け、法人単位財務諸表と各勘定別財務諸表の関係を明らかにする書類</u></p> <p>(3) 勘定別の利益の処分又は損失の処理に関する書類について、勘定ごとの金額を示す欄及び合計額を示す欄を設け、勘定ごとの利益の処分又は損失の処理の状況と全ての勘定を合算した額を並列的に示す書類</p> <p>(4)、(5) (略)</p>
--

- ✓ よって、以下の関係を明らかにする書類を作成することになるのではないかと。

- ・ 法人単位行政コスト計算書と各勘定別行政コスト計算書
- ・ 法人単位純資産変動計算書と各勘定別純資産変動計算書

- ✓ 法人単位行政コスト計算書と各勘定別行政コスト計算書との関係を明らかにする書類は作成すべきと考えられる一方で、法人単位純資産変動計算書と各勘定別純資産計算書との関係を明らかにする書類については検討の余地があるのではないか。

#### <法人単位純資産変動計算書と各勘定別純資産変動計算書>

- ✓ 純資産変動計算書は、期首と期末の純資産額（ストック情報）を表すとともに、当期変動額（フロー情報）も表す計算書として作成される。
- ✓ このため、法人単位純資産変動計算書と各勘定別純資産変動計算書との関係を明らかにする書類を作成する場合には、法人単位と各勘定別の観点も踏まえた計算書として作成されることになり、理解困難な計算書となってしまうのではないか。
- ✓ そもそも、「基本的な指針」では、以下のように整理していることも踏まえれば、法人単位純資産変動計算書と各勘定別純資産変動計算書との関係を明らかにする書類は作成しなくても良いのではないか。

(参考)基本的な指針(下線部は事務局が加筆)

#### 3.3

独立行政法人の財政状態と運営状況との関係は、純資産変動計算書で表される。

## 8. 論点⑦：注記（国民の負担に帰せられるコストなど）

- ✓ 今回の検討では、以下のような論点が検討されている。
  - ・ 行政コスト計算書、純資産変動計算書の新設
  - ・ 損益外項目の対象拡大、引当外項目の取扱い変更
  - ・ 区分経理の純資産変動計算書 など
- ✓ 現行の独立行政法人会計基準に照らすと、例えば以下の下線部について検討が必要になるのではないか。

(参考)「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」(平成 27 年1月 27 日改訂)  
(下線部は事務局が加筆)

### 第80 注記

1 独立行政法人の財務諸表には、重要な会計方針、重要な債務負担行為、税効果会計、その作成日までに発生した重要な後発事象、固有の表示科目の内容その他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を注記しなければならない。

2 (略)

<注55> 重要な会計方針等の開示について

1 (略)

2 会計方針とは、独立行政法人が財務諸表の作成に当たって、その会計情報を正しく示すために採用した会計処理の原則及び手続をいう。

なお、会計方針の例としては次のようなものがある。

(1) 運営費交付金収益の計上基準

(2) 減価償却の会計処理方法

(3) 退職給付に係る引当金及び見積額の計上基準

(4) 法令に基づく引当金等の計上根拠及び計上基準

(5) 有価証券の評価基準及び評価方法

(6) たな卸資産の評価基準及び評価方法

(7) 債券発行差額の償却基準

(8) 外貨建資産及び負債の本邦通貨への換算基準

(9) 未収財源措置予定額の計上基準

(10) 行政サービス実施コスト計算書における機会費用の計上方法

3、4 (略)

- ✓ ただし、重要な会計方針その他の注記については、以下のとおり「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」に関するQ&Aにおいて示していることから、今回の検討では注記で提供される情報の大枠部分を検討すれば足りるのではないか。

(参考)「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」に関するQ&A(平成28年2月最終改訂)(下線部は事務局が加筆)

Q80—3 注解55第2項に、開示すべき会計方針が定められているが、具体的にどのように記載すればよいか。

A

財務諸表に注記すべき会計方針は注解55第2項に例示されているが、それ以外にも消費税の会計処理などを重要な会計方針として注記することになる。会計方針の具体的な記載方法は各法人の判断に基づくことが原則であるが、標準的な例を示すと次のようになる。なお、注記については明瞭性の原則の観点から、独立行政法人が採用した固有の会計処理についても記載することが望ましい。

**重要な会計方針**

1、2 (略)

3. 退職給付に係る引当金及び見積額の計上基準並びに退職給付費用の処理方法  
(退職給付引当金を計上しない場合)

退職一時金については、運営費交付金により財源措置がなされるため、退職給付に係る引当金は計上していません。

厚生年金基金から支給される年金給付については、運営費交付金により厚生年金基金への掛金および年金基金積立不足額に関して財源措置がなされるため、退職給付に係る引当金は計上していません。

なお、行政サービス実施コスト計算書における引当外退職給付増加見積額は、会計基準第38に基づき計算された退職一時金及び年金給付に係る退職給付引当金の当期増加額を計上しております。

<行政コスト計算書の新設(国民の負担に帰せられるコストの取扱い)>

- ✓ 「基本的な指針」では、行政コスト計算書がフルコスト情報の提供源であることを示した上で、フルコスト情報に自己収入や機会費用等を別途、調整することで「国民の負担に帰せられるコスト情報」が算定されることを示した。
- ✓ これまで、「国民の負担に帰せられるコスト情報」については、以下のような方法を念頭に議論してきた。

案①：行政コスト計算書に「国民の負担に帰せられるコスト」を表示しないものの、行政コスト計算書の注記として示す方法  
案②：「国民の負担に帰せられるコスト」は、アウトプットとの対比で活用することが有用なため、事業報告書に表示する方法

- ✓ なお、第12回共同ワーキング・チームにおける事業報告書の検討では、以下のように議論した。

事業報告書において、一般目的財務報告として網羅的に「財務報告で提供される情報」を記載するとともに、財務諸表及び決算報告書の概要情報（又は要約情報）を記載する形で両者の繋がりを持たせることで、報告書間の役割分担をすることが考えられるのではないか。

- ✓ 以上を踏まえると、事業報告書で提供される情報との対比で、財務諸表には詳細な財務情報が提供されるべきことから、「国民の負担に帰せられるコスト」は財務諸表の注記として記載すべきではないか。
- ✓ ただし、アウトプットとの対比で「国民の負担に帰せられるコスト」を活用することの有用性もあるのではないか。
- ✓ よって、案①を採用することとし、必要に応じて案②も採用すると整理してはどうか。

#### <行政コスト計算書の新設（国民の負担に帰せられるコストの注記など）>

- ✓ 「国民の負担に帰せられるコスト」を行政コスト計算書の注記として表示する場合には、現行の独立行政法人会計基準における「行政サービス実施コスト」の算定に関する規定については、「行政コスト計算書の注記」として集約すべきではないか。
- ✓ この場合、独立行政法人会計基準上に集約するのではなく、「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」に関するQ&Aに規定する方法も考えられるが、「国民の負担に帰せられるコスト」に関するこれまでの議論を踏まえると、その重要性からして独立行政法人会計基準に規定すべきではないか。
- ✓ なお、現行の独立行政法人会計基準では、以下のような規定が見受けられる。

(参考)「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」(平成 27 年1月 27 日改訂)

#### 第24 行政サービス実施コスト

次に掲げるコストは、行政サービス実施コストに属するものとする。

- (1) 独立行政法人の損益計算上の費用から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く収益以外の収益を控除した額(注18)
- (2)～(4) (略)
- (5) 国又は地方公共団体の資産を利用することから生ずる機会費用(注19)
  - <注18> (略)
  - <注19> (略)

#### 第48 行政サービス実施コスト計算書の作成目的

行政サービス実施コスト計算書は、納税者である国民の行政サービスに対する評価・判断に資するため、一会計期間に属する独立行政法人の業務運営に関し、行政サービス実施コストに係る情報を一元的に集約して表示する。(注41)

<注41> (略)

#### 第76 表示区分

1、2 (略)

3 機会費用は、国又は地方公共団体の財産の無償又は減額された使用料による貸借取引から生ずるものと、政府出資又は地方公共団体出資等から生ずるもの、国又は地方公共団体からの無利子又は通常よりも有利な条件による融資取引から生ずるものとを区別して表示する。

4 (略)

#### 第78 注記事項

行政サービス実施コスト計算書には、次の事項を注記しなければならない。(注52)

(1) 国又は地方公共団体の財産の無償又は減額された使用料による貸借取引の機会費用があるときは、その計算方法

(2) 政府出資又は地方公共団体出資等の機会費用があるときは、計算に使用した利率

(3) 政府又は地方公共団体からの無利子又は通常よりも有利な条件による融資取引の機会費用があるときは、計算に使用した利率

<注52> (略)

## 9. 論点⑧：独立行政法人会計基準第94

- ✓ 平成27年10月から被用者年金制度が一元化され、公務員等の公的年金制度である退職共済年金のうち2階部分については厚生年金となり、3階部分である職域部分については廃止された。あわせて、民間の企業年金に相当する新たな公務員等の3階部分の年金として退職等年金給付が創設された。
- ✓ 退職等年金給付は、国家公務員共済組合制度が適用される独立行政法人の役職員も対象となることから、独立行政法人会計基準上の論点となっていたものの、これまでは「原則として企業会計原則」によることを踏まえて、企業会計の基準を参考にした会計処理がなされてきた。
- ✓ 今回、「基本的な指針」を踏まえて現行の引当外項目を含む独立行政法人固有の会計処理を改めて検討しているところ、退職等年金給付に係る独立行政法人固有の会計処理の観点から独立行政法人会計基準第94を改めて検討することとしてはどうか。

(参考)「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」(平成27年1月27日改訂)  
(下線部は事務局が加筆)

### 第94 退職共済年金に係る共済組合への負担金の会計処理

退職共済年金に係る共済組合への負担金(整理資源を除く。)は、拠出時に費用として認識するものとし、特別の引当金は計上しない。

- ✓ 以下の論点について検討すべきではないか。
  - ・ 確定給付制度と確定拠出制度とのどちらに相当するのか
  - ・ 複数事業主制度に類似するのか
  - ・ 独立行政法人固有の取扱い(確定拠出制度に準じた会計処理及び開示)

#### <確定給付制度>

- ✓ 将来の負担金の拠出額は、国家公務員共済組合連合会の定款の変更により、国家公務員共済組合法が定める、法人の役職員の標準報酬の月額及び標準期末手当等の0.75%を上限として変動する可能性がある。

#### <複数事業主制度に類似>

- ✓ 政府の関与の下、省庁(独法含む)の職員等が組織する共済組合によって組織された国家公務員共済組合連合会が退職等年金給付の支払、退職等年金給付積立金の管理及び運用等の業務を行っている。
- ✓ 省庁(独法含む)は、各共済組合に負担金を拠出する義務を負っており、拠出された負担金を各共済組合は国家公務員共済組合連合会に払い込み、国家公務員共済組合連合会が一括して、当該負担金による積立金を管理及び運用している制度である。



### <改訂案>

- ✓ 例えば、以下のように独立行政法人会計基準第94を改訂すべきではないか。

第94 厚生年金保険給付及び退職等年金給付に係る共済組合への負担金の会計処理

厚生年金保険給付及び退職等年金給付に係る共済組合への負担金（整理資源を除く。）は、拠出時に費用として認識するものとし、特別の引当金は計上しない。

### 10. 今後の検討課題

- ✓ 今回の成果物の検討
  - ・ 独立行政法人会計基準の改訂（案）
  - ・ 各府省意見照会
  - ・ パブリック・コメント など

以上