

地方独立行政法人会計基準の改訂について（案）

令和 4 年 ● 月 ● 日
地方独立行政法人会計基準等研究会

1 会計基準改訂の経緯

(1) 「地方独立行政法人の財務報告に関する基本的な指針」の策定

地方独立行政法人会計基準等研究会（以下、「研究会」という。）は「地方独立行政法人の財務報告に関する基本的な指針」（以下、「基本的な指針」という。）を取りまとめた。

独立行政法人評価制度委員会会計基準等部会と財政制度等審議会財政制度分科会法制・公会計部会が平成 29 年 9 月 1 日に公表した「独立行政法人の財務報告に関する基本的な指針」を参考にしつつ、地方独立行政法人の特性や、会計制度を取り巻く環境の変化に伴う課題も踏まえ、地方独立行政法人制度の根幹に立ち返った理論的・体系的な整理を行い、財務情報のみならず、非財務情報も含めた地方独立行政法人の「財務報告」の在り方として「基本的な指針」を示した。当該指針は、地方独立行政法人の財務報告の基礎にある前提や概念を体系化したものであることから、今後の「地方独立行政法人会計基準」及び関係通知の改訂等に当たって参照されるものとした。

(2) 企業会計基準、独立行政法人会計基準等及び国立大学法人会計基準等の改訂を踏まえた検討

企業会計の領域においては、新たに開発された会計基準や改正後の会計基準が順次公表され、適用されている。具体的には、企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」（改正令和 2 年 3 月 31 日企業会計基準委員会）及び企業会計基準第 30 号「時価の算定に関する会計基準」（令和元年 7 月 4 日企業会計基準委員会）が令和 3 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用され、企業会計基準第 31 号「会計上の見積りの開示に関する会計基準」（令和 2 年 3 月 31 日企業会計基準委員会）が、令和 3 年 3 月 31 日以後終了する連結会計年度及び事業年度の年度末に係る連結財務諸表及び個別財務諸表から適用されている。また、これらの会計基準の開発に伴い、他の会計基準について改正等がなされている。

独立行政法人の会計は「原則として企業会計原則によるものとする」（独立行政法人通則法第37条）としつつ、「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等独立行政法人の特殊性を考慮して必要な修正を加える」（「中央省庁等改革の推進に関する方針」平成11年4月27日中央省庁等改革推進本部決定）こととされていることから、独立行政法人に適用される会計基準について、総務省の独立行政法人会計基準研究会と財務省の財政制度等審議会財政制度分科会法制・公会計部会の下に設置された共同ワーキング・チームにおいて検討され、令和3年9月21日に「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」（以下、「独立行政法人会計基準等」という。）が改訂された。

国立大学法人においては、令和2年12月、国立大学法人の戦略的経営実現に向けた検討会議において、「国立大学法人の戦略的な経営実現に向けて～社会変革を駆動する真の経営体へ～」が取りまとめられ、その中で、「産業界目線からも理解しやすい」財務諸表等の在り方を検討すること等が提言された。この提言や「独立行政法人会計基準等」の改訂を受け、「国立大学法人会計基準」及び「国立大学法人会計基準注解」（以下、「国立大学法人会計基準等」という。）について、教育研究を主たる業務としている等の国立大学法人等の特性も踏まえ、国立大学法人会計基準検討会議において検討され、令和4年3月●日に改訂した。

以上のような、「基本的な指針」の策定、企業会計基準、「独立行政法人会計基準等」及び「国立大学法人会計基準等」の改訂を受け、地方独立行政法人の特性も踏まえ、研究会において検討し、「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」（以下、「基準及び注解」という。）及び「固定資産の減損に係る地方独立行政法人会計基準及び固定資産の減損に係る地方独立行政法人会計基準注解」（以下、「減損基準及び注解」という。）の改訂を行うこととした。

公立大学法人においては、国立大学法人と同様に、教育研究を主たる業務としており、理解しやすい財務諸表等の重要性が高まっていることから、「国立大学法人会計基準等」を参考に、「基準及び注解」等の改訂を行うこととした。

（3）第10次地方分権一括法による制度見直しを踏まえた改訂

「地域の自主性及び自立性を高めるための改革の推進を図るための関係法律の整備に関する法律」（令和2年法律第41号）（第10次一括法）において、地方独立行政法人法の一部が改正された。この改正によって、試験研究地方独立行政法人による成果活用事業者及び成果活用促進事業者への出資を行うこと等が可能となったため、出資や株式配当に関する会計処理が必要となる法人

として、試験研究地方独立行政法人を追加した。

2 会計基準改訂の基本的考え方

(1) 「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」について

① 「行政コスト計算書」の創設

「基本的な指針」における財務諸表の構成要素及びその関連概念を踏まえて基準及び注解の改訂を検討し、公立大学法人以外の地方独立行政法人においては、新たに行政コストに関する規定を追加して「行政コスト計算書」を創設するとともに、行政サービス実施コストに関する規定を削除し、「行政サービス実施コスト計算書」を廃止することとした。併せて、法人単位財務諸表の体系を見直した。

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

なお、独立採算原則に基づいて経営される公営企業型地方独立行政法人においては、「行政コスト計算書」を補足的な財務諸表として位置付けることと整理した。

公立大学法人においては、「国立大学法人会計基準等」を参考に、「行政コスト計算書」は創設せず、従来の行政サービス実施コストに相当する情報は、公立大学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として財務諸表に注記することとした。この新たな注記により、内容が重複する「行政サービス実施コスト計算書」を廃止する。

② 「純資産変動計算書」の創設、「連結剰余金計算書」の廃止

新たに「純資産変動計算書」を作成することとした。「純資産変動計算書」の表示区分、分類及び表示項目を検討するに当たっては、企業会計における「株主資本等変動計算書」や独立行政法人の「純資産変動計算書」を参考にするとともに、地方独立行政法人の資本概念や利益処分の仕組み等を踏まえたものとして、「純資産変動計算書」の様式を含め規定を設けることとした。なお、「純資産変動計算書」の新設に伴い附属明細書（「資本金及び資本剰余金の

明細」及び「積立金等の明細」)を廃止することとした。

また、「連結純資産変動計算書」を新設し、「連結剰余金計算書」を廃止した。

③ 賞与引当金に係る会計処理及び退職給付に係る会計処理

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

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

よって、公立大学法人以外の地方独立行政法人においては、賞与又は退職一時金等に充てるべき財源措置が運営費交付金により行われることが、中期計画等で明らかにされている場合には、賞与引当金又は退職給付引当金を負債に計上するとともに、当該引当金に対応する賞与引当金見返又は退職給付引当金見返を資産に計上することとした。その際には、当該引当金の計上に伴う引当金繰入を損益計算書上の費用に計上するとともに、引当金見返に係る収益を損益計算書上の収益に計上することとした。

また、公営企業型地方独立行政法人においては、中期計画に照らして客観的に財源が措置されていると明らかに見込まれる引当金に見合う将来の収入については、引当金見返を計上することとした。

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

公立大学法人においては、「国立大学法人会計基準等」を参考に、運営費交付金等で措置される賞与及び退職給付に関する記載は、従前のとおり、財務諸表に注記することとした。

④ 収益認識

企業会計の領域では、収益認識に関する包括的な会計基準はこれまで開発されていなかったが、国際的な動向等を踏まえ、我が国における収益認識に関する包括的な会計基準として、企業会計基準が開発された。

企業会計基準開発の経緯等を踏まえ、基準及び注解の改訂の必要性について検討を行った結果、基準及び注解において、「実現主義の原則に従い」とされている「地方独立行政法人がそのサービスの提供等により得た収入」に関連する取引を対象に、改訂を行うこととした。具体的な改訂内容は以下のとおり。

ア 適用範囲

地方独立行政法人がそのサービスの提供等により得た収入のうち、企業会計基準の考え方を参考に、金融商品に係る取引、リース取引等を除く、「顧客との契約」から生じた取引に対して、改訂後の会計処理及び開示を適用する。ここで、企業会計基準との表現の整合性の観点から、基準及び注解において「顧客」と表現したが、「基本的な指針」を参考に、地方独立行政法人に対して対価を支払い、サービス等を直接的に受益する者が該当する旨を明確にした。したがって、「顧客との契約」から生じた取引に該当しない運営費交付金等に関する会計処理及び開示は、本改訂の適用範囲に含まれない。

イ 基本となる原則

基本となる原則は、企業会計基準の考え方を参考に、①顧客との契約を識別する、②契約における履行義務を識別する、③取引価格を算定する、④契約における履行義務に取引価格を配分する、⑤履行義務を充足した時に又は充足するにつれて収益を認識する、という5つのステップを適用することとした。ここで、企業会計基準において、取引価格は「財又はサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ると見込む対価の額（ただし、第三者のために回収する額を除く。）」と定義され、第三者のために回収される額（例えば、消費税等）を除いて取引価格を算定することから、消費税等の税込方式による会計処理は認められない、とされている。

地方独立行政法人は、多種多様な業務の実施が予定されているほか、現在、それぞれの法人の実態に応じて、消費税等の会計処理が選択されているものと考えられる。研究会では、消費税等の会計処理について、消費税等に関する実務に加え、上記のような地方独立行政法人における実態を踏まえ、税抜方式に限らないこととした。その上で、基準及び注解において、取引価格を「サービス等の顧客への移転と交換に地方独立行政法人が権利を得ると見込む対価の額」と定義した。

ウ 開示

開示は、地方独立行政法人における財務報告の目的や機能、企業会計基準の考え方等に照らし、関連する基準及び注解の改訂を行った。

⑤ 時価の算定

企業会計基準開発の経緯等を踏まえ、基準及び注解の改訂の必要性について検討を行った結果、財務報告利用者に対して時価情報を提供することで、地方独立行政法人の財政状態及び運営状況の適切な把握に資する情報を提供できると考えられることから、改訂を行うこととした。

具体的には、金融商品の時価を、算定日において市場参加者間で秩序ある取引が行われると想定した場合の、当該取引における資産の売却によって受け取る価格又は負債の移転のために支払う価格、と定義した。また、企業会計基準において、時価を把握することが極めて困難と認められる有価証券の記載を削除したことに関連して、「市場価格のない株式等」の定めがなされたことに伴い、関連する基準及び注解の改訂を行った。

⑥ 会計上の見積りの開示

企業会計基準開発の経緯等を踏まえ、基準及び注解の改訂の必要性について検討を行った結果、地方独立行政法人の財務報告利用者に対して会計上の見積りの情報を提供することに意義があると考えられることから、改訂を行うこととした。

具体的には、当該事業年度の財務諸表に計上した金額が会計上の見積りによるもののうち、翌事業年度の財務諸表に重要な影響を及ぼすリスクがある項目における会計上の見積りの内容について、住民その他の利害関係者の理解に資する情報を開示する、という開示目的を示した。

⑦ 地方独立行政法人法の改正に伴う改訂

「地域の自主性及び自立性を高めるための改革の推進を図るための関係法律の整備に関する法律」(令和2年法律第41号)(第10次一括法)において、地方独立行政法人法の一部が改正された。この改正によって、試験研究地方独立行政法人による成果活用事業者等への出資等が可能となったため、出資や株式配当に関する会計処理が必要となる法人として、試験研究地方独立行政法人を追加した。

⑧ 資産見返負債の会計処理の廃止

公立大学法人においては、従前、運営費交付金、授業料及び寄附金等を財源として償却資産を取得した場合、負債に計上していた財源を資産見返負債に振り替えるとともに、減価償却に応じて収益化することで損益均衡を図る処理が行われていた。「国立大学法人会計基準等」を参考に、運営費交付金や自

己収入である授業料や寄附金については、当該資金を財源として償却資産を取得した後も引き続き何らかの義務を負うものではなく、償却資産を取得した時点で資金拠出者からの負託に応えたとみなし、償却資産の取得時に、その財源である運営費交付金債務等を一括で収益化することとし、資産見返負債の会計処理を廃止した。

一方、補助金等については、取得後一定期間内に当該固定資産を処分した場合等に補助金交付元への返還義務が生じる場合があること、国際会計基準においても資産の耐用年数にわたって収益として認識するとされていること等から、即時に収益化せず、財源相当額を長期繰延補助金等として負債に計上し、償却資産の減価償却に応じて每期収益化することとした。

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

公立大学法人以外の地方独立行政法人においては、「行政コスト計算書」の新設及び「行政サービス実施コスト計算書」の廃止等、基準及び注解を踏まえた改訂を行うこととした。

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

公立大学法人においては、国立大学法人会計基準等を参考に、長期繰延補助金等を計上している固定資産に係る減損額については、当期の臨時損失として計上するとともに、長期繰延補助金等を補助金等収益に振り替えることとした。

3 適用時期

改訂後の「基準及び注解」及び「減損基準及び注解」は、「基本的な指針」の適用時期と整合させる必要があることから、令和4事業年度から適用することが適切である。

ただし、収益認識基準の導入による改訂内容（下表）については、令和6事業年度から適用する。

【地方独立行政法人（公営企業型を除く。）に適用される会計基準及び注解】

改訂前	改訂後	令和6事業年度から適用する内容 (令和5事業年度まで改訂前の 内容を適用)
基準第13(3)	基準第13(3)	受取手形の定義の改訂
基準第13(4)	基準第13(4)	未収金の定義の改訂
—	基準第13(5)	契約資産の追加
—	基準第16(9)	契約負債の追加
—	基準第52第4項(5)	契約資産の追加
—	基準第54第2項(17)	契約負債の追加
基準第84	基準第84第1項	「サービスの提供等による収益の 会計処理」に関する定義の改訂
—	基準第84第2項	収益認識の考え方の追加
注解62	注解68	上記改訂内容に係る新たな注解で ある、改訂後注解68第1項～第 4項の追加

【公営企業型地方独立行政法人に適用される会計基準及び注解】

改訂前	改訂後	令和6事業年度から適用する内容 (令和5事業年度まで改訂前の 内容を適用)
基準第13(3)	基準第13(3)	受取手形の定義の改訂
基準第13(4)	基準第13(4)	未収金の定義の改訂
—	基準第13(5)	契約資産の追加
—	基準第16(9)	契約負債の追加
—	基準第52第4項(5)	契約資産の追加
—	基準第54第2項(11)	契約負債の追加
基準第84	基準第84第1項	「サービスの提供等による収益の 会計処理」に関する定義の改訂
—	基準第84第2項	収益認識の考え方の追加
注解63	注解63	上記改訂内容に係る新たな注解で ある、改訂後注解63第1項～第 4項の追加