

「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12年2月16日
(平成22年3月30日改訂)

目 次

独立行政法人会計基準の設定について.....	i
独立行政法人会計基準の改訂について.....	vi
固定資産の減損に係る独立行政法人会計基準の設定及び 独立行政法人会計基準の改訂について.....	x
独立行政法人会計基準の改訂について.....	xvii
独立行政法人会計基準の改訂について.....	xx

「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」

第1章 一般原則.....	1
第2章 概念.....	4
第3章 認識及び測定.....	13
第4章 財務諸表の体系.....	23
第5章 貸借対照表.....	25
第6章 損益計算書.....	33
第7章 キャッシュ・フロー計算書.....	36
第8章 利益の処分又は損失の処理に関する書類.....	41
第9章 行政サービス実施コスト計算書.....	43
第10章 附属明細書及び注記.....	45
第11章 独立行政法人固有の会計処理.....	48
第12章 区分経理の会計処理.....	58
第13章 連結財務諸表	
第1節 連結財務諸表の作成目的及び一般原則.....	61
第2節 連結貸借対照表の作成基準.....	65
第3節 連結損益計算書の作成基準.....	68
第4節 連結キャッシュ・フロー計算書の作成基準.....	69
第5節 連結剰余金計算書の作成基準.....	69
第6節 関連公益法人等の取扱い.....	70
第7節 連結財務諸表の附属明細書、連結セグメント情報及び注記 ..	71

(別冊)

「固定資産の減損に係る独立行政法人会計基準」及び 「固定資産の減損に係る独立行政法人会計基準注解」	74
--	----

独立行政法人会計基準の設定について

平成12年2月16日
独立行政法人会計基準研究会

1 「独立行政法人会計基準」設定の経緯

独立行政法人会計基準研究会（以下「研究会」と略称。）は、総務庁長官の委嘱を受けた会計、財政等の学識経験者によって構成され、総務総括政務次官主宰のもと、平成11年3月30日の初会合から月1回、平成12年2月16日まで合計12回の会合を開催した。

独立行政法人の会計は、中央省庁等改革基本法（平成10年法律第103号。以下「基本法」と略称。）第38条第3号及び独立行政法人通則法（平成11年法律第103号。以下「通則法」と略称。）第37条において、原則として企業会計原則によることとされている。これを受け、研究会では、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の独立行政法人の特殊性を踏まえつつ、その財務情報を国民その他の利害関係者にわかりやすい形で適切に開示するため、独立行政法人にふさわしい会計基準について、専門的な見地から包括的かつ詳細に検討を加えてきた。

研究会は、平成11年9月20日に中間的論点整理をとりまとめ、議論の方向性について公表したところであるが、その後さらに検討を進め、平成12年2月16日の第12回会合においてとりまとめを行い、その成果を「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」（以下「基準及び注解」と略称。）として公表することとした。

なお、基準及び注解における独立行政法人とは、通則法及び個別法（各独立行政法人の名称、目的、業務の範囲等に関する事項を定める法律）の定めるところにより設立される法人をいう。

2 「独立行政法人会計基準」設定の趣旨

独立行政法人とは、国民の需要に即応した効率的な行政サービスの提供を実現する、という行政改革の基本理念に立って、政策の企画立案機能と実施機能とを分離し、国の事務及び事業のうち一定のものの実施主体として創設された制度である。独立行政法人が行う業務は、「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って、国が自ら主体となって直接に

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(通則法第2条第1項)であり、独立行政法人はそのような業務を「効率的かつ効果的に行わせるにふさわしい自律性、自発性及び透明性を備えた法人」(基本法第36条)として制度設計が行われている。

このような制度設計の趣旨を考慮するならば、独立行政法人はその業務の実施に関して負託された経済資源に関する財務情報を負託主体である国民に対して開示する責任を負うものと位置付けられる。また、独立行政法人により作成される財務報告は、その利用者である国民その他の利害関係者に対して利用目的に適合した有用な内容を提供するものでなければならない。

このような観点から、研究会は、独立行政法人の財務報告の目的は以下の諸点にあると認識する。

第一は、独立行政法人による業務の遂行状況についての適確な把握に資することである。すなわち、独立行政法人に負託された経済資源を情報開示の対象とし、独立行政法人の運営状況のみならず財政状態についても捕捉し得るものでなければならない。

第二は、独立行政法人の業績の適正な評価に資することである。すなわち、独立行政法人の業務運営については、その自律性、自発性の発揮の観点から、国による事前統制から事後チェックへの移行が特徴であるが、事後チェックを行うためには業績評価が正しく行われるための情報が提供されなければならない。

また、独立行政法人は、通則法第44条にいう利益又は損失を確定するため、損益計算を行わなければならない。

研究会は、このような目的に資する財務報告を作成するためには、包括的かつ詳細な会計基準が必要不可欠であるという基本的認識にたち、基準及び注解を策定した。研究会は、通則法第37条に従い主務大臣が個別の独立行政法人の会計基準を規定する主務省令を策定するに当たって、基準及び注解の趣旨を十分に踏まえることを希望するものである。

3 企業会計原則の位置付け

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」(通則法第37条)とされ、「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の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)ことになっている。すなわち、基準及び注解の具体的な内容は、合理的な理由がな

い限り、企業会計原則に従うこととなるが、企業会計原則は、株式会社等の営利企業を直接の適用対象とすることを前提に、企業会計の実務において慣習として発達したもののうちから、一般に公正妥当と認められたところを要約したものであって、営利企業と制度の前提や財務構造等を異にする独立行政法人にそのままの形で適用すると、本来伝達されるべき会計情報が伝達されない、あるいはゆがめられた形で提供されることになりかねない。そのため、独立行政法人に企業会計原則を導入するに際しては、営利企業との制度の前提や財務構造等の違いを十分に考慮することが求められる。研究会は、これらの違いが主に以下の諸点に存すると認識する。

第一は、独立行政法人は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という点である。営利企業において支出がなされるのは、その業務活動のなかで収入を獲得するために必要と思われる財貨等を取得するためであり、ある期間の費用の合計は、その期の収益を獲得するために犠牲となった財貨等の価値の合計で、いわば収益獲得のための原価部分と言える。これに対して、独立行政法人では、支出は国の公共的な事務及び事業を確実に実施するためになされるものであり、より多くの収入をあげるためになされるものではない。国は独立行政法人の業務運営のために必要な財源措置を講ずることとしている。したがって、独立行政法人の収益とは、独立行政法人が業務を実施するために必要な財源に充てるための国からの交付金に由来するものと独立行政法人の自己収入に由来するものの合計額と捉えることができるのである（なお、国からの交付金としては運営費交付金が予定されている。）。国の財源措置に頼る独立行政法人の会計における収益と費用の対応関係は、営利企業のそれとは基本的に異なるものと認識する。

第二は、独立行政法人は政策の実施主体であり、政策の企画立案の主体としての国と密接不可分の関係にあることから独立行政法人独自の判断では意思決定が完結し得ない場合が存するという点である。したがって、その意思決定のみでは完結し得ない独立行政法人の活動については、これらに起因する収入や支出を独立行政法人の業績を評価する手段としての収益や費用、すなわち損益計算に含めることは妥当でない場合があると認識する。

第三は、独立行政法人には、毎事業年度における損益計算上の利益（剰余金）の獲得を目的として出資する資本主を制度上予定していないということである。すなわち、独立行政法人は、その業務を確実に実施するために必要な資本金その他の財産的基礎を有しなければならないが、政府は、その業務を確実に実施させるために必要があるときは、独立行政法人に出資することができる（通則法第8条参照）。また、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、なお剰余があるときは、中期計画に定める剰余金の使

途に充てる場合を除き、その残余の額は、積立金として整理しなければならない（通則法第44条第1項及び第3項参照）のであって、基本的に、企業会計のように利益配当を行うことを制度上予定していないのである。したがって、資本取引及び損益取引が意味する内容は、このような独立行政法人の制度上の特性に応じて、必要な修正を加えて理解しなければならないと認識する。

第四は、独立行政法人に対する動機付けの要請と財政上の観点の調整を図る必要があるということである。すなわち、独立行政法人は「極力自律性、自発性を与えるような制度設計とする」というのが、行政改革会議の最終報告（平成9年12月3日公表）以来の基本的な考え方であり、この観点に立って独立行政法人の動機付けを重視する必要がある。他方、業務運営の財源を運営費交付金に依存する独立行政法人にあっては、その運営費交付金の財源は税金であり、その扱いは厳格であるべきであるとする考え方にも合理的な論拠がある。独立行政法人の会計においても、このような制度設計の趣旨を十分に生かされなければならないと認識する。

なお、独立行政法人の制度設計の特徴の一つとして、中期目標・計画の仕組みを導入したことを付言しておきたい。すなわち、独立行政法人は3年以上5年以下の期間において定められた中期目標を達成するための中期計画を定め（通則法第30条参照）、毎事業年度における業務の実績について評価を受けることになる（通則法第32条参照）とともに、その中期目標の期間の終了後、中期目標の期間における業務の実績について評価を受け（通則法第34条参照）、さらに、「当該独立行政法人の業務を継続させる必要性、組織の在り方その他その組織及び業務の全般にわたる検討」（通則法第35条第1項）を受けることになる。このような中期目標や中期計画の仕組みは、会計制度に直接反映させるべき性格のものではないが、基準及び注解を設定する際における企業会計原則の取扱いに関して、このような観点も十分に踏まえる必要があると認識する。

研究会においては、上記のような独立行政法人の制度の前提や財務構造等の特性を十分に考慮して、独立行政法人の会計基準に係る個々の論点について包括的かつ詳細な検討を行った上で、基準及び注解を設定した。

4 「独立行政法人会計基準」の性格と取扱い

基準及び注解は、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（通則法第39条参照）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。

基準及び注解は、業務運営の財源を運営費交付金に依存する独立行政法人を念頭

において策定したものであり、独立行政法人に共通に適用される一般的かつ標準的な会計基準を示すものである。独立行政法人は他に合理的な理由がない限り、この基準及び注解に定めるところに従わなければならないが、そこに定められていない事項については一般に公正妥当と認められている企業会計原則に従うこととなる。なお、基準及び注解の趣旨を踏まえる限りにおいては、主務省令において個別の独立行政法人の特殊性に基づく会計処理を定めることも排除するものではない。

基準及び注解は、独立行政法人単体の会計処理の基準として策定している。これは、行政改革会議の最終報告以来、そもそも独立行政法人の制度設計が、その「業務や関連組織等が、資本関係、取引関係、人的関係を通じて、国民のニーズとは無関係に自己増殖的に膨張することに対して、厳しい歯止めをかけることとする」という基本的認識に立って行われており、現時点で連結情報が必要とされる場面が想定できないからである。ただし、将来仮に連結情報の開示が必要とされる状況が発生した場合においては、一般に公正妥当と認められている会計原則に準じて会計処理が行われるべきことはいうまでもない。

研究会は、基準及び注解がよりどころとする企業会計原則そのものが、企業会計審議会等の場で、会計基準の国際的調和を図るべく議論されており、現在その内容を大きく変容しつつあることを認識している。また、独立行政法人会計に関する理論及び実務が今後より一層進展することも想定される。これらの観点から、基準及び注解は今後とも充実と改善を図る必要がある。なお、基準及び注解を適用する場合の具体的な指針等については、今後、関係者が協議の上で適切に措置することが必要と考える。

独立行政法人会計基準の改訂について

平成15年3月3日
独立行政法人会計基準研究会
財政制度等審議会 財政制度
分科会 法制・公会計部会
公企業会計小委員会

1 会計基準改訂の経緯

独立行政法人に適用される会計基準は、「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）を受けて開催された「独立行政法人会計基準研究会」において、平成12年2月に「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」として策定された。他方、「特殊法人等整理合理化計画」（平成13年12月19日閣議決定）に基づき、特殊法人等から独立行政法人化するものがあることを踏まえ、同計画において「国の予算措置の手法の多様化に伴い、『独立行政法人会計基準』について所要の見直しを行う。」との決定がなされた。

このため、独立行政法人会計基準の改訂作業を行うこととし、それに際しては、総務省が開催している独立行政法人会計基準研究会と、従来、「特殊法人等会計処理基準」や「特殊法人等に係る行政コスト計算書作成指針」の策定に携わってきた財務省に設置されている財政制度等審議会財政制度分科会法制・公会計部会公企業会計小委員会との連携を図りつつ、両者の共同ワーキング・チーム（以下「共同ワーキング・チーム」という。）を立ち上げ、検討を行うこととした。

共同ワーキング・チームは会計、財政等の学識経験者、実務者を中心に構成されており、平成14年7月25日の初会合から平成15年1月14日まで、週1～2回のペースで合計31回の検討会を開催した。その間、昨年10月には中間論点整理を取りまとめ、議論の方向性について、独立行政法人会計基準研究会及び財政制度等審議会財政制度分科会法制・公会計部会公企業会計小委員会に報告したところであるが、その後更に検討を進め、「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」の改訂案として取りまとめ、独立行政法人会計基準研究会において平成15年2月28日に、財政制度等審議会財政制度分科会法制・公会計部会公企業会計小委員会において平成15年3月3日にそれぞれ了承を得た。

2 会計基準改訂の必要性

共同ワーキング・チームでは、まず、「特殊法人等整理合理化計画」に基づき、独

独立行政法人化が予定される特殊法人等の業務及び会計処理の実態を通じ、新たに独立行政法人となる法人の行うこととなる業務の内容の把握に努めたところ、公共事業を実施する法人、保険・共済事業のために多額の資金運用を行っている法人、研究開発資金を供給する目的で民間企業等に出資を行う法人、国の財源措置に依存せず独立採算で業務を実施する法人等、多種多様な業務の実施が予定されているほか、国から多様な財源措置の方法が予定されていることを認識するに至った。現行の「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」（以下「基準及び注解」という。）は、国の機関から独立行政法人に移行し、主に研究開発や検査等の業務を行う独立行政法人を念頭に策定されているため、国からの多様な財源措置が採られることを前提としておらず、また、貸付金等の金融資産に対する貸倒引当金の計上基準が明示されていない、連結会計の基準が導入されていない等により、財務報告目的が十分には達せられない場合も生じることが確認された。

現行の基準及び注解は、平成13年4月に設立された独立行政法人から適用され、これに準拠した最初の決算財務諸表が作成されたところであり、運用面において定着した状況ではないが、上述のように、今後設立が予定されている独立行政法人においては多種多様な業務が実施されることとなること、及び独立行政法人制度の今後の発展も視野に入れ、全ての独立行政法人の会計処理に必要な会計基準を整備する必要があるとの観点から、基準及び注解の改訂の検討を行った。

3 会計基準改訂に対する基本的認識

共同ワーキング・チームは、独立行政法人の多種多様な会計取引及び事象に対応するため、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の最新の基準の考え方を取り込むとともに、連結情報についても、企業会計の連結財務諸表原則に準拠した基準を整備する等、包括的、網羅的な会計基準に改訂する必要があると認識する。

他方、独立行政法人は公共的な性格を有し、利益の獲得を本来の目的とはしておらず、営利企業とは制度の前提や財務構造が異なっており、費用と収益の対応関係も営利企業のそれとは基本的に異なること、その意思決定のみでは完結し得ない独立行政法人の活動については、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適当でない場合があること等が、現行の基準及び注解を策定した「独立行政法人会計基準研究会」より指摘されているところであり、共同ワーキング・チームの認識も同様である。

改訂される基準及び注解は、多種多様な業務を行う独立行政法人の全てに適用可能な網羅的な会計基準とする必要があり、また、企業会計の最新の基準の考え方を

取り入れ、これに公的な主体としての特性に基づく理論的な修正を加えることにより、独立行政法人に負託された業務及び責任の範囲内でその財政状態及び運営状況を適切に表示する会計基準とする必要があると認識する。

4 会計基準改訂の主な内容

共同ワーキング・チームにおいては、上記のような基本的認識に立ち、かつ独立行政法人化が予定される特殊法人等の会計処理の現状を踏まえ、包括的かつ詳細な検討を行い、現行の基準及び注解の改訂を行った。

改訂の主な内容は、まず、先行の独立行政法人では想定されなかった会計取引及び事象に対応するため、有価証券の評価基準及び評価方法、販売用不動産の評価基準及び評価方法、貸倒引当金の計上方法、外貨建取引の会計処理、退職給付引当金の計上方法等について、企業会計の最新の基準の考え方を可能な限り取り込むとともに、国からの財源措置の多様化等を踏まえ、補助金等に係る会計処理、国の財源措置が事後に行われる場合の会計処理、法令により計上が要請されている引当金又は準備金に係る会計処理等の独立行政法人固有の会計処理を新たに整備する等、公的な主体である独立行政法人の特性にも配慮した会計基準に改訂することとした。

また、現行の基準及び注解は、実際に運用されて一年程度ではあるが、第一期の決算を踏まえ、実務上その解釈に疑義を生じた会計処理等についても、注解を加える等の見直しを行った。

更に、民間企業等に対する出資を業務として実施する独立行政法人が設立されることから、独立行政法人とその出資先の会社等を公的な資金が供給されている一つの会計主体として捉え、公的な主体である独立行政法人の説明責任を果たす観点から、連結財務諸表に関する基準を新たに設定することとした。

なお、独立行政法人が行う出資は主として政策目的の資金供給であり、独立行政法人と出資先企業との関係は民間企業における親子会社の関係とは基本的に異なっている。このため、独立行政法人の評価に資する財務諸表は個別財務諸表とし、連結財務諸表は、公的な主体としての説明責任の観点から作成される財務諸表と位置付けることとした。このため、独立行政法人の連結財務諸表は企業会計のそれとはその性格を異にしている。

5 改訂会計基準の性格と取扱い

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

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

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

なお、主務省令において個別の独立行政法人の特殊性に基づく会計処理を定める場合には、基準及び注解の趣旨を十分に踏まえた慎重な検討が行われることを特に希望するものである。

6 今後の発展について

独立行政法人会計基準は、今回の改訂により、企業会計の最新の基準と同程度の会計処理基準を網羅した基準となり、現時点で想定し得る全ての独立行政法人の会計取引及び事象に対応可能な会計基準であると考ええる。

他方、公的な主体の会計基準については、近年その研究が活発に行われるようになってきているほか、企業会計についても、会計基準の国際的調和を図るべく議論されており、平成14年8月には固定資産の減損に係る会計基準が公表されたところである。共同ワーキング・チームは、このような公的な主体の会計基準に関する研究や企業会計の動向を踏まえ、独立行政法人会計に関する理論及び実務が今後より一層進展することを期待するとともに、基準及び注解は今後とも充実改善が図られる必要があると認識する。

7 適用時期等

改訂後の基準及び注解は、今後新たに設立される独立行政法人を念頭に策定したものであるが、先行して設立されている独立行政法人に対しても適用される。先行して設立された独立行政法人については、平成15年4月1日以降開始する事業年度から適用することが適切である。

固定資産の減損に係る独立行政法人会計基準の設定 及び独立行政法人会計基準の改訂について

平成17年6月29日

独立行政法人会計基準研究会
財政制度等審議会
財政制度分科会
法制・公会計部会
公企業会計小委員会

1 会計基準の設定及び改訂の経緯

企業会計では、平成14年8月9日に企業会計審議会より公表された「固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書」において、「固定資産の減損に係る会計基準」が設定されるとともに、平成17年4月1日以後開始する事業年度から実施されるよう措置されることが適当であるとされた。

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の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、独立行政法人の固定資産の減損に係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 公企業会計小委員会の下に設置された共同ワーキング・チーム（以下「共同ワーキング・チーム」という。）において検討を行った。

また、前回の改訂作業から2年が経過し、実務的観点から見直す必要が認められた箇所についても検討を行った。

共同ワーキング・チームは、平成17年2月10日から同年6月3日まで合計14回の会合を開催し検討を重ね、「固定資産の減損に係る独立行政法人会計基準」及び「固定資産の減損に係る独立行政法人会計基準注解」の設定案並びに「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」の改訂案として取りまとめ、財政制度等審議会 財政制度分科会 法制・公会計部会 公企業会計小委員会において平成17年6月27日に、独立行政法人会計基準研究会において同年6月29日にそれぞれ了承を得た。

2 独立行政法人の固定資産の減損に関する基本的考え方

(1) 減損会計基準の整備の目的

共同ワーキング・チームでは、独立行政法人に対して固定資産の減損に係る会計基準を適用するにあたり、まず、その目的について議論を行った。企業会計における「固定資産の減損に係る会計基準」では、収益性の低下等により投資額の回収が見込めなくなった固定資産について、その帳簿価額を回収可能価額まで減額し、損失を将来に繰り延べないために行われる会計処理であるとされている。しかしながら、公共的な性格を有し、利益の獲得を本来の目的とはしない独立行政法人について、固定資産への投資額の回収可能性によって減損を認識する企業会計の目的をそのまま適用することは困難であると考えられる。

この点について、独立行政法人はその業務の実施に関して負託された経済資源に関する財務情報を負託主体である国民に対して開示する責任を負うものであり、また、独立行政法人により作成される財務報告は、その利用者である国民その他の利害関係者に対して利用目的に適合した有用な内容を提供するものでなければならぬことに鑑みれば、独立行政法人の固定資産について減損会計を適用する目的は以下の諸点にあるものと認識する。

第一は、貸借対照表に計上される固定資産の過大な帳簿価額を減額することである。独立行政法人の財政状態を明らかにするという独立行政法人の貸借対照表の作成目的に鑑みれば、固定資産の帳簿価額が著しく過大となった場合には、これを適正な価額まで減額する必要があると認識する。

第二は、独立行政法人が適切な業務遂行を行わなかった結果生じた減損損失を損益計算書に計上することにより、独立行政法人の業績評価に資することである。独立行政法人会計においては、業務の運営状況を明らかにするために損益計算が行われることから、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ある減損損失については、損益計算に含める必要があると認識する。

第三は、固定資産の減損に係る会計基準の適用によって、独立行政法人の固定資産の有効利用を促進することである。固定資産に減損又はその兆候が生じたことを明らかにすることにより、独立行政法人に対し、その有効利用を促すことが期待されるものと認識する。

共同ワーキング・チームにおいては、このような目的に適合した会計基準を設定する必要があるとの認識で一致した。

(2) 減損の定義について

我が国における固定資産の減損処理については、企業会計において「固定資産の減損に係る会計基準」が適用されたばかりであり、また、公共的主体が保有する投資額の回収を予定しない固定資産に係る減損処理の基準及び実務慣行は存在しないことから、共同ワーキング・チームでは、非資金生成資産に係る減損処理を規定している国際公会計基準第21号等を参考にして検討を進めた。

減損処理の目的は、帳簿価額が著しく過大となった場合にこれを修正することにある。独立行政法人の資産については、通常、市場原理に基づいたキャッシュ・フローの獲得が想定されないことから、どのような基準に基づいて帳簿価額の適否を判断すべきかが問題となる。

まず、固定資産のサービス提供能力に着目して、固定資産の減損を認識・測定することについて検討を行った。この点について、減損会計が業務に着目したものではなく、資産に着目したものであることから、固定資産のサービス提供能力とは、固定資産を使ってどのような業務が行えるかではなく、固定資産についてどの程度の使用が想定されているか、すなわち、固定資産をどの程度使用する予定であるか、と考えることが適当である。そして、固定資産について現在期待される使用の程度が固定資産の取得時に想定された使用の程度に著しく満たなくなつた場合には、当該資産の帳簿価額は過大であると認められることから、減損を認識することとした。

次に、資産は売却等によって収入を得られるという経済的便益があり、この側面から減損の認識・測定について検討を行った。この点については、取得原価主義の下、固定資産の市場価格が著しく下落し、その回復が見込めない場合には、これを早期に帳簿価額に反映させることが、独立行政法人の財政状態を明らかにするという減損会計の目的や国民経済的観点からの資産の含み損の先送り防止という要請に合致するものと考えられる。また、市場価格が存在する固定資産については、その資産が一般的に提供しうる将来にわたる経済的便益を現在価値に割り引いたものが市場価格に表象されていると考えることもできる。このことから、固定資産の将来の経済的便益が著しく減少した場合についても、減損を認識することとした。

以上により、固定資産の減損とは、固定資産に現在期待されるサービス提供能力が当該資産の取得時に想定されたサービス提供能力に比べ著しく減少し将来にわたりその回復が見込めない状態又は固定資産の将来の経済的便益が著しく減少した状態をいうものと考えられる。

共同ワーキング・チームでは、以上のような基本的考え方に立ち、「固定資産の

減損に係る独立行政法人会計基準」及び「固定資産の減損に係る独立行政法人会計基準注解」（以下「減損基準及び注解」という。）の設定を行うこととした。

3 「固定資産の減損に係る独立行政法人会計基準」の主な内容

「固定資産の減損に係る独立行政法人会計基準」では、まず、独立行政法人の固定資産の減損に関する基本的考え方を明示するため、当該基準の目的及び減損の定義を規定することとした。

次に、当該基準の適用対象となる固定資産を、その性格及び重要性の観点から限定した。

また、対象資産すべてについて減損が生じているかどうかの判断を行うことが、実務上過大な負担となるおそれがあることから、固定資産に減損が生じている可能性を示す事象（減損の兆候）がある場合には、当該資産について減損を認識するかどうかの判定を行うこととした。

減損の認識を行うかどうかの判定は、固定資産の全部又は一部について使用が想定されているかどうか等により判断することとした。

そして、減損を認識すべきであると判定された固定資産については、その帳簿価額を回収可能サービス価額（正味売却価額と使用価値相当額のいずれか高い額）まで減額するとともに、当該減損が、独立行政法人が中期計画等で想定した業務運営を行わなかったことにより生じたものである場合には、減損損失として当期の臨時損失とすることとし、中期計画等で想定した業務運営を行ったにもかかわらず生じたものであるときは、損益計算には含めないこととした。

また、利害関係者である国民等が独立行政法人の財務諸表の理解をより深められるよう、減損が認識された固定資産に関し、当該資産の概要、認識するに至った経緯、回収可能サービス価額の算定方法等の事項について、注記することとした。更に、減損の兆候が認められたにもかかわらず減損を認識するには至らなかった資産についても、独立行政法人の評価に資するとの観点や資産の有効利用を促すとの観点から、当該資産及び減損の兆候の概要、減損を認識しなかった根拠等の事項について、注記することとした。

4 「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」の改訂

「固定資産の減損に係る独立行政法人会計基準」の設定に伴い、「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」（以下「基準及び注解」という。）についても、所要の整備を行うこととした。

また、「基準及び注解」は前回の改訂作業から2年が経過し、実務上その解釈・適

用に疑義が生じるおそれのある規定が見受けられたことから、これを明確にするため、文言等の整理を行うこととした。

5 「固定資産の減損に係る独立行政法人会計基準」及び改訂後の「独立行政法人会計基準」の性格と取扱い

「減損基準及び注解」は、「基準及び注解」の基本構造の下での固定資産の減損に係る会計上の取扱いを定めたものであり、「基準及び注解」の一部を構成するものであるが、固定資産の取得から処分までのライフサイクル全般に関わる会計処理の基準であり、また、主に固定資産のサービス提供能力に着目してその会計処理を規定していること等から、減損に係る会計基準を体系的に示すことが適切と考えられるため、「基準及び注解」の別冊として設定することとした。

また、「減損基準及び注解」並びに改訂後の「基準及び注解」は、

- ① 独立行政法人がその会計処理を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こと、
 - ② 独立行政法人における一般的かつ標準的な基準を示すものであり、独立行政法人は他に合理的な理由がない限りこれらの基準の定めるところに従わなければならないが、そこに定められていない事項については、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従うこととなるほか、「基準及び注解」並びに「減損基準及び注解」の趣旨を踏まえる限りにおいて、主務省令において個別の独立行政法人の特殊性に基づく会計処理を排除するものではないこと、
- については、現行の「基準及び注解」と同様である。

なお、「減損基準及び注解」は、国からの財源措置に依存した業務運営を行っておりその保有する固定資産について自己収入による投資額の回収が予定されていない独立行政法人を念頭に設定したものである。したがって、固定資産からキャッシュ・フローが生み出され、独立採算型等の運営が予定されている業務については、当該業務の性格及び環境等を総合的に判断し、企業会計における固定資産の減損会計基準等を適用することが適切であると認められる場合には、主務省令においてその旨の定めを行うこと等により、本基準の趣旨を踏まえた会計処理が望まれることを特に付言しておく。

6 今後の発展について

独立行政法人の固定資産の減損に関する検討においては、固定資産によって提供

されるサービスの需要又は必要性の減少をどのように考えるべきかについて多くの時間を費やした。この点につき、固定資産によって提供されるサービスの需要又は必要性の減少を把握するためには定量的な指標が必要となるが、現段階では独立行政法人の業務の実績の評価に用いる指標は必ずしも定量的に明確なものとはなっていない。しかしながら、独立行政法人の業務の実績の評価に用いる指標を減損の兆候を判断する指標として使用することにより、その定量化を促進させていくべきであると考え、「減損基準及び注解」においては、固定資産が使用されている業務の実績の著しい低下を減損の兆候とすることとした。もっとも、中期目標や業務の実績の評価に用いる指標が抽象的・定性的である限りは、精度の高い判断を行うことは困難である。このことから、共同ワーキング・チームとしては、各独立行政法人の主務大臣及び独立行政法人評価委員会に対し、「中央省庁等改革の推進に関する方針」及び「特殊法人等の廃止・民営化等及び独立行政法人の設立等にあたっての基本方針について」（平成14年10月18日特殊法人等改革推進本部決定）等の趣旨に則り、中期目標、中期計画及び業務の実績の評価に用いる指標等を定量的かつ高水準のものとされるよう強く要望するとともに、今後、減損の兆候を判断する指標の定量化を進め、その精度を向上させることにより、資産の有効利用がなお一層図られることを強く希望するものである。

また、「減損基準及び注解」においては、独立行政法人の業績の適正な評価に資するべく、減損の兆候が認められた固定資産について、減損の兆候の概要等の定性的な情報を注記することとしたが、独立行政法人が保有する資産は国民共有の資産であり、有効利用が図られるべきものであることから、独立行政法人が保有する固定資産について減損の兆候が認められる場合には、事業報告書においても記載を行うことにより、主務大臣や独立行政法人評価委員会等での資産の有効利用を図るための検討に資することを期待する。

更に、近年、公的な主体の会計基準についてはその研究が活発に行われるようになっており、このような研究の動向等を踏まえ、独立行政法人会計に関する理論及び実務が今後より一層進展することを期待するとともに、「独立行政法人会計基準」及び「固定資産の減損に係る独立行政法人会計基準」について、今後とも充実改善が図られる必要があると認識する。

7 適用時期

「固定資産の減損に係る独立行政法人会計基準」及び当該基準の設定に伴い改訂する「独立行政法人会計基準」の規定の適用に当たっては、その設定及び改訂後速やかに適用されるべきであると考え、関係各方面の準備作業、独立行政法人側

の受入準備も必要であることから、平成18事業年度から適用することが適切である。

また、「独立行政法人会計基準」のうち、実務的観点から見直した「第73 通則法第44条第3項による承認の額」及び「第93 目的積立金を取り崩す場合の会計処理」の規定については、改訂前の基準では必ずしも明らかでなかった処理を明確にするものであることから、平成17事業年度から適用することが適切である。

独立行政法人会計基準の改訂について

平成19年11月19日

独立行政法人会計基準研究会
財政制度等審議会
財政制度分科会
法制・公会計部会
公企業会計小委員会

1 会計基準改訂の経緯

独立行政法人に適用される会計基準は、「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)を受けて開催された「独立行政法人会計基準研究会」において、平成12年2月に「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」として策定された。また、「特殊法人等整理合理化計画」(平成13年12月19日閣議決定)に基づき、特殊法人等から独立行政法人化する法人に対処するため、会計基準の改訂が行われた。さらに、平成17年6月には企業会計に準拠して「固定資産の減損に係る独立行政法人会計基準」及び「固定資産の減損に係る独立行政法人会計基準注解」を設定するとともに「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」の改訂を行った。一方、平成18年5月1日から施行された会社法(平成17年法律第86号)においては、会計処理や表示の問題に関して、一般に公正妥当と認められている会計慣行に従う方向で規定の整備が行われた。このため、独立行政法人会計基準の改訂作業を行うこととし、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・公会計部会公企業会計小委員会の下に設置された共同ワーキング・チーム(以下「共同ワーキング・チーム」という。)において検討を行った。

また、前回の改訂作業から2年が経過するとともに、13年4月に設立された独立行政法人の第一期中期目標期間が終了したことから、実務的観点より見直す必要が認められた箇所についても検討を行った。

共同ワーキング・チームは、「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」の改訂案として取りまとめ、独立行政法人会計基準研究会及び財政制度等審議会財政制度分科会法制・公会計部会公企業会計小委員会において平成19年11月19日にそれぞれ了承を得た。

2 会計基準改訂に対する基本的認識

共同ワーキング・チームは、独立行政法人の多種多様な会計取引及び事象に対応するため、会社法及び会社計算規則(平成18年2月法務省令第13号)、金融商品

に関する会計基準、棚卸資産の評価に関する会計基準等の企業会計の最新の基準の考え方を取り込むため、包括的、網羅的な会計基準に改訂する必要があると認識する。

また、企業会計の最新の基準の考え方を取り入れ、これに公的な主体としての特性に基づく理論的な修正を加えることにより、独立行政法人に負託された業務及び責任の範囲内でその財政状態及び運営状況を適切に表示する会計基準とする必要があると認識する。

他方、「経済財政改革の基本方針2007」（平成19年6月19日閣議決定）により定められた「独立行政法人整理合理化計画の策定に係る基本方針」（平成19年8月10日閣議決定）においては、独立行政法人の運営には多額の財政支出が充てられていることを踏まえ、事務・事業の内容や必要性、法人の運営状況等について国民に対して十分の説明責任を果たすことが求められている。したがって、今回の会計基準を改訂するに当たっては、このような要請があることに配慮する必要があると認識する。

3 会計基準改訂の主な内容

共同ワーキング・チームにおいては、これまでの独立行政法人の会計処理の現状等を踏まえ、包括的かつ詳細な検討を行い、現行の基準及び注解の改訂を行った。

改訂の主な内容は、まず、会社計算規則に規定する計算関係書類に対応するため、貸借対照表の表示区分の見直し、金銭債務の評価方法、販売用不動産の評価基準及び評価方法等について企業会計の最新の基準の考え方を可能な限り取り込み改訂することとした。

また、現行の基準及び注解は、前回の改訂作業から2年が経過するとともに、13年4月に設立された独立行政法人の第一期中期目標期間が終了したことから、実務上の観点から要請された会計処理等について補足を行った。

さらに、独立行政法人における説明責任を一層推進させる観点から、セグメント情報、運営費交付金の収益化基準及び関連公益法人等の情報について、その開示内容の充実を図るため基準の見直しを行った。

4 改訂会計基準の性格と取扱い

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

ものである。

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

なお、主務省令において個別の独立行政法人の特殊性に基づく会計処理を定める場合には、基準及び注解の趣旨を十分に踏まえた慎重な検討が行われることを特に希望するものである。

5 今後の課題について

独立行政法人会計基準は、その適用から概ね6年を経過し、その間に、特殊法人等から独立行政法人への移行、独立行政法人の統廃合が行われたこと等から、今後予想される企業会計の基準の動きも踏まえつつ、独立行政法人会計基準の本格的見直しについても検討を深めていくことが重要と考えられる。

なお、会計基準の見直しの検討に当たっては、各省庁において「省庁別財務書類の作成について」（平成16年6月17日財政制度等審議会）に基づき、平成15年度決算分の「省庁別財務書類」から、省庁の業務に関連する事務・事業を行っている独立行政法人等を連結した連結財務書類を作成していることから、当該作成基準と独立行政法人会計基準との調整を図りつつ行っていくことが重要である。

6 適用時期

改訂後の「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」の適用に当たっては、平成19事業年度から適用することが適切である。

なお、「独立行政法人会計基準」第8、第13、第28、第80及び第89の規定の適用に当たっては、平成20事業年度から適用することができる。

独立行政法人会計基準の改訂について

平成22年3月30日
独立行政法人会計基準研究会
財政制度等審議会
財政制度分科会
法制・公会計部会

1 会計基準改訂の経緯

企業会計の領域においては、わが国の企業会計基準と国際財務報告基準（IFRS）とのコンバージェンスに向けた取組みの一環として、従来の会計規範の見直しが進められており、新たに設定された会計基準や改正後の会計基準が平成21年4月以降開始事業年度から適用されている。

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の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（以下「共同ワーキング・チーム」という。）において検討を行った。

共同ワーキング・チームは、平成22年3月5日から同年3月16日まで合計3回の会合を開催し検討を重ね、「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」（以下「基準及び注解」という。）の改訂案として取りまとめ、独立行政法人会計基準研究会及び財政制度等審議会財政制度分科会法制・公会計部会において平成22年3月30日にそれぞれ了承を得た。

2 会計基準改訂に対する基本的認識

共同ワーキング・チームは、独立行政法人の多種多様な会計取引及び事象に対応するため、企業会計の最新の基準について検討を加え、包括的、網羅的な会計基準に改訂する必要があると認識する。

なお、企業会計の最新の基準の考え方を取り入れる際には、これに公的な主体としての特性に基づく理論的な修正を加えることにより、独立行政法人に負託された業務及び責任の範囲内でその財政状態及び運営状況を適切に表示する会計基準とする必要があると認識する。

3 会計基準改訂の主な内容

共同ワーキング・チームにおいては、上記のような基本的認識に立ち、かつ独立

行政法人の会計処理の現状等を踏まえ、包括的かつ詳細な検討を行い、現行の基準及び注解の改訂を行った。

改訂の主な内容は、金融商品及び賃貸等不動産の時価等の開示に関する注記、資産除去債務の会計処理、連結財務諸表作成時の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について、企業会計の最新の基準の考え方を可能な限り取り込み改訂を行うこととした。

また、企業会計基準において、所有権移転外ファイナンス・リースの賃貸借取引に準ずる会計処理が廃止されたことに伴い、所要の見直しを行うこととした。

4 会計基準改訂の基本的考え方

(1) 金融商品の時価等の開示に関する注記

企業会計においては、金融取引を巡る環境が変化する中で、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て、金融商品の状況やその時価等に関する事項の開示の充実を図ることが求められたところであるが、独立行政法人の金融資産については、その有効活用を図る観点等から時価等を開示することが必要であると考えられる。

(2) 賃貸等不動産の時価等の開示に関する注記

企業会計においては、一定の不動産について、その時価を開示することが投資情報として一定の意義があるとの考え方から、賃貸等不動産の時価等に関する事項の開示の充実を図ることが求められたところである。独立行政法人の賃貸等不動産の中には、政策目的に基づき保有するものもあり、必ずしも賃貸収益やキャピタルゲインの獲得自体を目的としないものも存在するが、このような不動産についても、その有効活用を図る観点等から時価等を開示することが必要であると考えられる。

(3) 資産除去債務に関する会計基準

企業会計においては、将来の有形固定資産の除去のための債務に関する支出を有形固定資産の取得時にあらかじめ見積り、その割引現在価値を負債として計上するとともに有形固定資産の取得原価に算入し、資産の耐用年数にわたって費用処理することが求められたところであるが、独立行政法人の有形固定資産の除去費用等についても、企業会計基準と同様の会計処理を行うことが必要と考えられる一方、当該除去費用等の中には、対応する収益の獲得が予定されないものが存在することから、このようなものとして主務大臣により特定された除去費用等については、損益計算上の費用に計上せず、資本剰余金を減額することが適当と考えられる。

5 改訂会計基準の性格と取扱い

改訂後の基準及び注解は、現行の基準及び注解と同様に、独立行政法人がその会

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

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

なお、主務省令において個別の独立行政法人の特殊性に基づく会計処理を定める場合には、基準及び注解の趣旨を十分に踏まえた慎重な検討が行われることを特に希望するものである。

6 今後の課題について

企業会計基準においては、セグメントの区分方法や測定方法に、経営上の意思決定及び業績評価のために経営者が企業を事業の構成単位に分別した方法を基礎としてセグメント情報の開示を行うという「マネジメント・アプローチ」を採用することとされた。

共同ワーキング・チームにおいては、独立行政法人についても、中期目標等に記載された事務・事業単位で区分されたセグメント情報の作成・開示などを含め、どのような情報が法人の適切なマネジメントや国民等に対する説明責任を果たす観点から有効かについて議論を行っているところであり、可及的速やかに結論を得る所存である。

7 適用時期

改訂後の基準及び注解は、平成22事業年度から適用することが適切である。

ただし、「独立行政法人会計基準」第80の規定については、平成21事業年度から適用することが適切である。

「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12年2月16日設定
平成15年3月3日改訂
平成17年6月29日改訂
平成19年11月19日改訂
平成22年3月30日改訂

第1章 一般原則

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)

<注1> 真実性の原則について

- 1 独立行政法人は国の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国民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。
- 2 独立行政法人の業務運営については、その自律性及び自発性の発揮の観点から、国による事前統制を極力排除し、事後チェックに重点を置くこととされているが、適切に事後チェックを行うためには、業績評価が適正に行われなければならない。
- 3 このような説明責任の観点及び業績の適正評価の観点から、独立行政法人の会計は、そ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。

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)

<注2> 複式簿記について

独立行政法人においては、そ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捕捉しうる合理的な会計処理及び記録の仕組みとして、複式簿記

を導入するものとする。

＜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)

＜注4＞ 明瞭性の原則について

- 1 独立行政法人においては、国民の需要に即応した効率的な行政サービスの提供を実現することが求められており、その行政サービスの提供のために負託された経済資源に関する会計情報を負託主体である国民を始めとする利害関係者に対し報告する責任を負っている。
- 2 国民その他の利害関係者にわかりやすい形で適切に情報開示するため、独立行政法人の財務諸表は明瞭に表示されなければならない。

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)

＜注5＞ 重要性の原則について

- 1 公共的な性格を有する独立行政法人の会計は、独立行政法人会計基準に定めるところに従った会計処理及び表示が求められるものである。
- 2 ただし、独立行政法人の会計が目的とするところは、独立行政法人の財政状態及び運営状況を明らかにし、国民その他の利害関係者の判断を誤らせないようにすることにあることから、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他の簡便な方法によることも、正規の簿記の原則に従った処理として認められる。

- 3 重要性の原則は、財務諸表の表示に関しても適用され、本来の財務諸表の表示方法によらないで合理的な範囲で他の簡便な方法によることも、明瞭性の原則に従った表示として認められる。

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)

<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。

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每期継続して適用し、みだりにこれを変更してはならない。(注7)

<注7> 継続性の原則について

- 1 独立行政法人はその公共的な性格から適切に情報開示を行わなければならない、その会計処理の原則及び手続に関する選択性は原則として排除される。
- 2 しかしながら、一つの会計事実について二つ以上の会計処理の原則又は手続の選択適用が認められる場合は皆無とはいえない。そのような場合において、独立

行政法人が選択した会計処理の原則又は手続を継続して適用しないときは、同一の会計事実について異なる計算結果が算出されることになる。その結果、財務諸表の期間比較を困難ならしめ、独立行政法人の財政状態及び運営状況に関する国民その他の利害関係者の判断を誤らしめるおそれがある。したがって、いったん採用した会計処理の原則及び手続は、正当な理由により変更を行う場合を除き、財務諸表を作成する各事業年度を通じて継続して適用しなければならない。

- 3 正当な理由によって、会計処理の原則又は手続に変更を加えたときは、これを財務諸表に注記しなければならない。
- 4 財務諸表の表示方法について変更を加えたときは、これを財務諸表に注記しなければならない。

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。

第2章 概念

第8 資産の定義

- 1 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独立行政法人が支配する資源であって、それにより独立行政法人の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をいう。
- 2 資産は、流動資産及び固定資産に分類される。
- 3 独立行政法人においては、繰延資産を計上してはならない。(注8)

<注8> 繰延資産について

- 1 独立行政法人においては、一般的に国からの財源措置が行われるが、その額は、通常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となる。また、研究開発費等を資産として貸借対照表に計上することは適当でないとする「研究開発費等に係る会計基準」の考え方を勘案すると、独立行政法人においては繰延資産を計上することは適当ではなく、支出した当該事業年度の費用として処理すべきものである。
- 2 債券発行に要した費用は、当該費用が発生した事業年度の費用として処理しなければならない。

第9 流動資産

次に掲げる資産は、流動資産に属するものとする。(注9)

- (1) 現金及び預金。ただし、貸借対照表日の翌日から起算して一年以内（以下この章において「一年以内」という。）に期限の到来しない預金を除く。
- (2) 有価証券で、「第27 有価証券の評価基準及び評価方法」において定める売買目的有価証券及び一年以内に満期の到来するもの
- (3) 受取手形（独立行政法人の通常の業務活動において発生した手形債権をいう。ただし、破産債権、再生債権、更生債権その他これらに準ずる債権で一年以内に回収されないことが明らかなものを除く。以下同じ。）
- (4) 売掛金（独立行政法人の通常の業務活動において発生した未収入金をいう。ただし、破産債権、再生債権、更生債権その他これらに準ずる債権で一年以内に回収されないことが明らかなものを除く。以下同じ。）
- (5) 製品、副産物及び作業くず
- (6) 半製品
- (7) 原料及び材料（購入部分品を含む。）
- (8) 仕掛品及び半成工事
- (9) 商品（販売の目的をもって所有する土地、建物その他の不動産（以下「販売用不動産」という。）を含む。以下同じ。）
- (10) 消耗品、消耗工具、器具及び備品その他の貯蔵品で相当価額以上のもの
- (11) 前渡金（原材料、商品等の購入のための前渡金をいう。ただし、破産債権、再生債権、更生債権その他これらに準ずる債権で一年以内に回収されないことが明らかなものを除く。以下同じ。）
- (12) 前払費用で一年以内に費用となるべきもの（注10）
- (13) 未収収益で一年以内に対価の支払を受けるべきもの（注10）
- (14) 繰延税金資産で、流動資産に属する資産又は流動負債に属する負債に関連するもの、及び特定の資産又は負債に関連しないもののうち、一年以内に取り崩されると認められるもの
- (15) その他の資産で一年以内に現金化できると認められるもの

<注9> 流動資産又は流動負債と固定資産又は固定負債とを区別する基準について

- 1 独立行政法人の通常の業務活動により発生した受取手形、売掛金、前渡金、買掛金、前受金等の債権及び債務は、流動資産又は流動負債に属するものとする。ただし、これらの債権のうち、破産債権、再生債権、更生債権及びこれに準ずる債権で一年以内に回収されないことが明らかなものは、固定資産たる投資その他の資産に属するものとする。
- 2 借入金、差入保証金、当該独立行政法人の通常の業務活動以外によって発生した未収金、未払金等の債権及び債務で、一年以内に入金又は支払の期限が到来す

- るものは、流動資産又は流動負債に属するものとし、入金又は支払の期限が一年を超えて到来するものは、投資その他の資産又は固定負債に属するものとする。
- 3 現金及び預金は、原則として、流動資産に属するが、預金については、一年以内に期限が到来するものは、流動資産に属するものとし、期限が一年を超えて到来するものは、投資その他の資産に属するものとする。
 - 4 売買目的有価証券及び一年以内に満期の到来する国債、地方債、政府保証債その他の債券は流動資産に属するものとし、それ以外の有価証券は投資その他の資産に属するものとする。
 - 5 製品、半製品、原材料、仕掛品等のたな卸資産は、流動資産に属するものとし、独立行政法人がその業務目的を達成するために所有し、かつ、その加工又は販売を予定しない財貨は、固定資産に属するものとする。
 - 6 なお、固定資産のうち残存耐用年数が一年以下となったものも流動資産とせず固定資産に含ませ、たな卸資産のうち恒常在庫品として保有するもの又は余剰品として長期間にわたって所有するものも固定資産とせず流動資産に含ませるものとする。

<注10> 経過勘定項目について

1 前払費用

- (1) 前払費用は、一定の契約に従い、継続して役務の提供を受ける場合、いまだ提供されていない役務に対し支払われた対価をいう。
- (2) したがって、前払費用として対価を支払った独立行政法人においては、いまだ提供されていない役務の提供を受けるという経済的便益が期待されるものであるため、前払費用は資産に属するものとする。

2 前受収益

- (1) 前受収益は、一定の契約に従い、継続して役務の提供を行う場合、いまだ提供していない役務に対し支払を受けた対価をいう。
- (2) したがって、前受収益として対価の支払を受けた独立行政法人においては、いまだ提供していない役務の提供をしなければならず、経済的便益の減少を生じさせるものであるため、前受収益は負債に属するものとする。

3 未払費用

- (1) 未払費用は、一定の契約に従い、継続して役務の提供を受ける場合、既に提供された役務に対していまだその対価の支払が終らないものをいう。
- (2) したがって、既に提供された役務に対していまだ対価の支払を終えていない独立行政法人においては、その対価の支払を行わなければならず、経済的便益の減少を生じさせるものであるため、未払費用は負債に属するものとする。

4 未収収益

- (1) 未収収益は、一定の契約に従い、継続して役務の提供を行う場合、既に提供した役務に対していまだその対価の支払を受けていないものをいう。

- (2) したがって、既に提供した役務に対していまだ対価の支払を受けていない独立行政法人においては、その対価の支払を受けるという経済的便益が期待されるものであるため、資産に属するものとする。

第10 固定資産

固定資産は、有形固定資産、無形固定資産及び投資その他の資産に分類される。(注9)

第11 有形固定資産

次に掲げる資産(ただし、(1)から(7)までに掲げる資産については、独立行政法人の通常の業務活動の用に供するものに限る。)は、有形固定資産に属するものとする。
(注11)

- (1) 建物及び附属設備
- (2) 構築物(土地に定着する土木設備又は工作物をいう。以下同じ。)
- (3) 機械及び装置並びにその他の附属設備
- (4) 船舶及び水上運搬具
- (5) 車両その他の陸上運搬具
- (6) 工具、器具及び備品。ただし、耐用年数一年以上のものに限る。
- (7) 土地
- (8) 建設仮勘定(前各号に掲げる資産で通常の業務活動の用に供することを前提として、建設又は製作途中における当該建設又は製作のために支出した金額及び充当した材料をいう。以下同じ。)
- (9) その他の有形資産で流動資産又は投資たる資産に属しないもの

<注11> 備蓄資産について

供給途絶や価格高騰等の事態が生じた場合の安定供給を確保する目的で備蓄している資産は、将来売却されることが見込まれる場合であっても有形固定資産に属するものとする。

第12 無形固定資産

特許権、借地権、地上権、商標権、実用新案権、意匠権、鉱業権、漁業権、ソフトウェアその他これらに準ずる資産は、無形固定資産に属するものとする。

第13 投資その他の資産

- 1 流動資産、有形固定資産又は無形固定資産に属するもの以外の長期資産は、投資その他の資産に属するものとする。
- 2 次に掲げる資産は、投資その他の資産に属するものとする。
 - (1) 投資有価証券。ただし、関係会社(「第105 連結の範囲」及び「第116 関連

会社等に対する持分法の適用」において定める特定関連会社及び関連会社をいう。以下同じ。) 有価証券を除く。

- (2) 関係会社株式
- (3) その他の関係会社有価証券
- (4) 長期貸付金。ただし、役員、職員又は関係法人（「第103 連結財務諸表の作成目的」において定める関係法人をいう。以下同じ。）に対する長期貸付金を除く。
- (5) 役員又は職員に対する長期貸付金
- (6) 関係法人長期貸付金
- (7) 破産債権、再生債権、更生債権その他これらに準ずる債権
- (8) 長期前払費用
- (9) 繰延税金資産。ただし、流動資産として計上されるものを除く。
- (10) 未収財源措置予定額（「第84 事後に財源措置が行われる特定の費用に係る会計処理」により計上される未収財源措置予定額をいう。以下同じ。）
- (11) その他

第14 負債の定義

- 1 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をいう。
- 2 負債は法律上の債務に限定されるものではない。
- 3 負債は、流動負債及び固定負債に分類される。

第15 流動負債

次に掲げる負債は、流動負債に属するものとする。（注9）

- (1) 運営費交付金債務
- (2) 預り施設費
- (3) 預り補助金等。ただし、一年以内に使用されないと認められるものを除く。
- (4) 預り寄附金。ただし、一年以内に使用されないと認められるものを除く。
- (5) 短期借入金
- (6) 買掛金（独立行政法人の通常の業務活動において発生した未払金をいう。以下同じ。）
- (7) 独立行政法人の通常の業務活動に関連して発生する未払金又は預り金で一般の取引慣行として発生後短期間に支払われるもの
- (8) 未払費用で一年以内に対価の支払をすべきもの（注10）
- (9) 未払法人税等
- (10) 繰延税金負債で、流動資産に属する資産又は流動負債に属する負債に関連するもの、及び特定の資産又は負債に関連しないもののうち、一年以内に取り崩されると認められるもの

- (11) 前受金（受注工事、受注品等に対する前受金をいう。以下同じ。）
- (12) 前受収益で一年以内に収益となるべきもの（注10）
- (13) 引当金（資産に係る引当金及び固定負債に属する引当金を除く。）
- (14) 資産除去債務で一年以内に履行が見込まれるもの
- (15) その他の負債で一年以内に支払又は返済されると認められるもの

第16 固定負債

次に掲げる負債は、固定負債に属するものとする。（注9）

- (1) 資産見返負債（中期計画の想定範囲内で、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（補助金、負担金、交付金及び補給金等の名称をもって交付されるものであって、相当の反対給付を求められないもの（運営費交付金及び施設費を除く。）をいう。以下同じ。）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（これらに関し、長期の契約により固定資産を取得する場合であって、当該契約に基づき前払金又は部分払金を支払った場合を含む。）に計上される負債をいう。）
- (2) 長期預り補助金等
- (3) 長期預り寄附金
- (4) (何)債券（事業資金等の調達のため独立行政法人が発行する債券をいう。）
- (5) 長期借入金
- (6) 繰延税金負債。ただし、流動負債として計上されるものを除く。
- (7) 退職給付（独立行政法人の役員及び職員の退職を事由として支払われる退職一時金、厚生年金基金から支払われる年金給付、国家公務員共済年金に係る整理資源及び恩給負担金をいう。以下同じ。）に係る引当金
- (8) 退職給付に係る引当金及び資産に係る引当金以外の引当金であって、一年以内に使用されないと認められるもの
- (9) 資産除去債務。ただし、流動負債として計上されるものを除く。
- (10) その他の負債で流動負債に属しないもの

第17 引当金

- 1 将来の支出の増加又は将来の収入の減少であって、その発生が当期以前の事象に起因し、発生の可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積もることができる場合には、当該金額を引当金として流動負債又は固定負債に計上するとともに、当期の負担に帰すべき金額を費用に計上する。ただし、引当金のうち資産に係る引当金の場合は、資産の控除項目として計上する。
- 2 法令、中期計画等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将来の支出については、引当金を計上しない。
- 3 発生の可能性の低い偶発事象に係る費用又は損失については、引当金は計上するこ

とができない。

第18 純資産の定義

- 1 独立行政法人の純資産とは、独立行政法人の業務を確実に実施するために拠出された財産的基礎及びその業務に関連し発生した剰余金から構成されるものであって、資産から負債を控除した額に相当するものをいう。
- 2 純資産は、資本金、資本剰余金及び利益剰余金に分類される。

第19 資本金等

- 1 資本金とは、独立行政法人に対する出資を財源とする払込資本に相当する。
- 2 資本剰余金とは、資本金及び利益剰余金以外の純資産であって、贈与資本及び評価替資本が含まれる。(注12)(注13)
- 3 利益剰余金とは、独立行政法人の業務に関連し発生した剰余金であって、稼得資本に相当する。

<注12> 資本剰余金を計上する場合について

- 1 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、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。
- 2 具体的には、以下のような場合が想定される。
 - (1) 国からの施設費により非償却資産又は「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
 - (2) 国又は地方公共団体からの補助金等により非償却資産を取得した場合
 - (3) 中期計画に定める「剰余金の使途」として固定資産を取得した場合
 - (4) 中期計画の想定範囲内で、運営費交付金により非償却資産を取得した場合
 - (5) 中期計画の想定範囲内で、寄附金により、寄附者の意図に従い又は独立行政法人があらかじめ特定した使途に従い、非償却資産を取得した場合
- 3 なお、上記2(2)、(4)及び(5)の場合において償却資産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。

<注13> 民間出えん金について

- 1 中期計画等において、独立行政法人の財産的基礎に充てる目的で民間からの出えんを募ることが明らかにされている場合であって、当該中期計画等に従って出えんを募った場合には、当該民間出えん金は、独立行政法人の財産的基礎を構成すると認められることから、資本剰余金として計上する。
- 2 資本剰余金として計上した民間出えん金は、出えんに係る事業が終了した場合等、出えんを募った際の条件に基づき出えん者に払い戻す場合を除き、取り崩すことはできない。

第20 費用の定義

独立行政法人の費用とは、サービスの提供、財貨の引渡又は生産その他の独立行政法人の業務に関連し、その資産の減少又は負債の増加（又は両者の組合せ）をもたらす経済的便益の減少であって、独立行政法人の財産的基礎を減少させる資本取引によってもたらされるものを除くものをいう。（注14）

<注14> 独立行政法人の費用の定義から除かれる事例について

資本取引として独立行政法人の費用から除外されるものの例は、以下のとおり。

- (1) 「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の減価償却相当額
- (2) 上記(1)の償却資産の売却、交換又は除却等に直接起因する資産の減少又は負債の増加（又は両者の組合せ）
- (3) 固定資産の減損に係る独立行政法人会計基準の規定により、独立行政法人が中期計画等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
- (4) 「第91 資産除去債務に係る特定の除去費用等の会計処理」を行うこととされた除去費用等に係る減価償却相当額及び利息費用相当額

第21 収益の定義

独立行政法人の収益とは、サービスの提供、財貨の引渡又は生産その他の独立行政法人の業務に関連し、その資産の増加又は負債の減少（又は両者の組合せ）をもたらす経済的便益の増加であって、独立行政法人の財産的基礎を増加させる資本取引によってもたらされるものを除くものをいう。（注15）

<注15> 独立行政法人の収益の定義から除かれる事例について

資本取引として独立行政法人の収益から除外されるものの例として、「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の売却、交換又は除却等に直接起因する資産の増加又は負債の減少（又は両者の組合せ）がある。

第22 キャッシュ・フロー計算書の資金

独立行政法人のキャッシュ・フロー計算書が対象とする資金の範囲は、手元現金及び要求払預金とする。（注16）（注17）

<注16> 貸借対照表との関連性について

キャッシュ・フロー計算書の資金の期末残高と貸借対照表上の科目との関連性については注記するものとする。

<注17> 要求払預金について

要求払預金には、例えば、当座預金、普通預金、通知預金及びこれらの預金に相当する郵便貯金が含まれる。

第23 行政サービス実施コストの定義

独立行政法人の行政サービス実施コストとは、独立行政法人の業務運営に関して、国民の負担に帰せられるコストをいう。

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) 「第87 特定の償却資産に係る減価の会計処理」を行うこととされた償却資産の減価償却相当額
- (3) 「第88 賞与引当金に係る会計処理」により、引当金を計上しないこととされた場合の賞与見積額
- (4) 「第89 退職給付に係る会計処理」により、引当金を計上しないこととされた場合の退職給付の増加見積額
- (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）
 - ア 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機会費用
 - イ 政府出資又は地方公共団体出資等から生ずる機会費用
 - ウ 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機会費用
- (6) 固定資産の減損に係る独立行政法人会計基準の規定により、独立行政法人が中期計画等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
- (7) 「第91 資産除去債務に係る特定の除去費用等の会計処理」を行うこととされた除去費用等に係る減価償却相当額及び利息費用相当額

<注18> 行政サービス実施コスト計算における損益計算上の費用及び控除すべき収益の範囲について

- 1 損益計算上の費用には、納付すべき法人税等の額に法人税等調整額を加減した額及び損益計算書上の費用に計上された国庫納付額も含まれる。
- 2 法令に基づく引当金等は、独立行政法人における収入と当該収入が充てられるべき支出が異なる事業年度となるため、当該収入と支出を対応させるための会計処理であることから、当該引当金等への繰入に係る費用は行政サービス実施コストには含まれない。
- 3 行政サービス実施コストとは、独立行政法人の業務運営に関して、国民の負担

に帰せられるコストであることから、損益計算上の費用から控除すべき収益は、国民負担に帰せられない自己収入に限られる必要があり、例えば、次のような収益は控除すべき収益には含まれない。

- (1) 特殊法人又は他の独立行政法人等から交付される補助金又は助成金等に係る収益のうち、当該交付法人が国又は地方公共団体から交付された補助金等を財源とするもの
- (2) 国からの現物出資が、消費税の課税仕入とみなされることによって生じた還付消費税に係る収益
- (3) 法令に基づく引当金等の戻入収益
- (4) 財源措置予定額収益

<注19> 機会費用について

- 1 国又は地方公共団体の財産の減額された使用料による貸借とは、貸主である国又は地方公共団体が法令の規定に従い減額して貸し付けている場合の当該貸借をいう。
- 2 国又は地方公共団体からの有利な条件による融資とは、貸主である国又は地方公共団体が政策的に低利融資を行っている場合の当該融資をいう。

第3章 認識及び測定

第25 取得原価主義

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しなければならない。

第26 無償取得資産の評価

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。

第27 有価証券の評価基準及び評価方法

- 1 有価証券の取得原価は、購入代価に手数料等の付随費用を加算し、これに平均原価法等の方法を適用して算定した金額とする。
- 2 有価証券は、独立行政法人が保有する目的により、次のように区分し、評価差額等について処理した上、それぞれ区分ごとの評価額をもって貸借対照表価額としなければならない。
 - (1) 売買目的有価証券
時価の変動により利益を得ることを目的として保有する有価証券（以下「売買目

的有価証券」という。)は、時価をもって貸借対照表価額とし、評価差額は当期の損益として処理する。(注20)

(2) 満期保有目的の債券

満期まで所有する意図をもって保有する国債、地方債、政府保証債、その他の債券(以下「満期保有目的の債券」という。)は、取得原価をもって貸借対照表価額とする。ただし、債券を債券金額より低い価額又は高い価額で取得した場合において、取得価額と債券金額との差額の性格が金利の調整と認められるときは、償却原価法に基いて算定された価額をもって貸借対照表価額としなければならない。(注21)(注22)(注23)

(3) 関係会社株式

関係会社株式は、取得原価をもって貸借対照表価額とする。ただし、当該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が取得原価よりも下落した場合には、当該算定額をもって貸借対照表価額とし、評価差額は当期の費用として処理するとともに、翌期首に取得原価に洗い替えなければならない。

(4) その他有価証券

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(以下「その他有価証券」という。)は、時価をもって貸借対照表価額とし、評価差額はその全額を純資産の部に計上し、翌期首に取得原価に洗い替えなければならない。なお、純資産の部に計上されるその他有価証券の評価差額については、純資産の部に計上される他の剰余金と区分して記載しなければならない。(注20)

3 満期保有目的の債券及びその他有価証券のうち市場価格のあるものについて時価が著しく下落したときは、回復する見込があると認められる場合を除き、時価をもって貸借対照表価額とし、評価差額は当期の費用として処理しなければならない。

市場価格のない株式については、発行会社の財政状態の悪化により実質価額が著しく低下したときは、相当の減額をなし、評価差額は当期の費用として処理しなければならない。

<注20> 時価について

時価とは、公正な評価額をいい、市場において形成されている取引価格、気配又は指標その他の相場に基づく価額をいう。市場において形成されている取引価格、気配又は指標その他の相場がない場合には、合理的に算定された価額を公正な評価額とする。

<注21> 償却原価法について

償却原価法とは、債券を債券金額より低い価額又は高い価額で取得した場合において、当該差額に相当する金額を償還期に至るまで每期一定の方法で貸借対照表価額に加減する方法をいう。なお、この場合には、当該加減額を受取利息に含めて処理する。

<注22> 満期保有目的の債券とその他の有価証券との区分

- 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り、長期的な時価の変動により利益を得ることを目的として保有する有価証券や、政策的な目的から保有する有価証券が含まれることになる。
- 2 余裕資金等の運用として、利息収入を得ることを主たる目的として保有する国債、地方債、政府保証債、その他の債券であって、長期保有の意思をもって取得した債券は、資金繰り等から長期的には売却の可能性が見込まれる債券であっても、満期保有目的の債券に区分するものとする。

<注23> 満期保有目的の債券の保有目的の変更について

満期保有目的の債券を償還期限前に売却した場合には、次に掲げる場合を除き、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。

- (1) 満期保有目的の債券を購入した中期目標期間後の中期目標期間において、中期計画上の資金計画において、満期保有目的の債券の売却収入を財源とした事業計画が策定されている場合であって、当該事業計画に従って売却した場合
- (2) 満期保有目的の債券を購入した中期目標期間後の中期目標期間において、金利情勢の変化に対応して、より運用利回りの高い債券に切り換えるため、又は独立行政法人が定める信用上の運用基準に該当しなくなったことに伴い、運用基準に該当する他の債券に切り換えるために売却した場合

第28 たな卸資産の評価基準及び評価方法

- 1 製品、半製品、原材料、仕掛品、商品等のたな卸資産については、原則として購入代価又は製造原価に引取費用等の付随費用を加算し、これに個別法、先入先出法、平均原価法等のうちあらかじめ定めた方法を適用して算定した取得原価をもって貸借対照表価額とする。
- 2 ただし、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。
- 3 なお、たな卸資産の評価方法は毎事業年度継続して適用しなければならないが、みだりに変更してはならない。

第29 貸付金等の貸借対照表価額

- 1 売掛金、貸付金、割賦元金等の債権の貸借対照表価額は、取得価額から貸倒引当金を控除した金額とする。なお、貸倒引当金は、資産の控除項目として貸借対照表に計上するものとする。

- 2 貸倒引当金は、債務者の財政状態及び経営成績等に応じて、次のように区分し、それぞれ区分ごとの貸倒見積高をもって計上しなければならない。
 - (1) 一般債権（経営状態に重大な問題が生じていない債務者に対する債権をいう。）については、債権全体又は同種・同類の債権ごとに、債権の状況に応じて求めた過去の貸倒実績率等合理的な基準により算定する。
 - (2) 貸倒懸念債権（経営破綻の状態には至っていないが、債務の弁済に重大な問題が生じているか又は生じる可能性の高い債務者に対する債権をいう。）については、債権の状況に応じて、次のいずれかの方法により貸倒見積高を算定する。ただし、同一の債権については、債務者の財政状態及び経営成績の状況等が変化しない限り、同一の方法を継続して適用する。
 - ア 債権額から担保の処分見込額及び保証による回収見込額を減額し、その残額について債務者の財政状態及び経営成績を考慮して貸倒見積高を算定する方法
 - イ 債権の元本の回収及び利息の受取りに係るキャッシュ・フローを合理的に見積もることができる債権については、債権の元本及び利息について元本の回収及び利息の受取りが見込まれるときから当期末までの期間にわたり当初の約定利率で割り引いた金額の総額と債権の帳簿価額との差額を貸倒見積高とする方法
 - (3) 破産更生債権等（経営破綻又は実質的に経営破綻に陥っている債務者に対する債権をいう。）については、債権額から担保の処分見込額及び保証による回収見込額を減額し、その残額を貸倒見積高とする。

第30 債務保証の会計処理

- 1 独立行政法人が民間企業等の債務の保証を行っている場合は、債務保証の履行によって損失が生じると見込まれる額を保証債務損失引当金として計上しなければならない。
- 2 保証債務損失引当金の額は、主たる債務者の財政状態、担保価値の評価、プロジェクトの損益の見込、他の保証人の負担能力等を総合的に判断して見積もらなければならない。
- 3 決算日における債務保証の総額は注記しなければならない。また、保証債務の明細、増減、保証料収益との関係並びに保証債務損失引当金の増減を附属明細書において明らかにしなければならない。

第31 有形固定資産の評価

- 1 有形固定資産については、その取得原価から減価償却累計額及び減損損失累計額（固定資産の減損に係る独立行政法人会計基準「第9 貸借対照表における表示」1に規定する減損損失累計額をいう。以下同じ。）を控除した価額をもって貸借対照表価額とする。
- 2 有形固定資産の取得原価には、原則として当該資産の引取費用等の付随費用を含めて算定した金額とする。

- 3 政府からの現物出資として受入れた固定資産及び特殊法人等から承継した固定資産については、個別法の現物出資又は権利義務承継の根拠規定に基づき評価委員が決定した価額を取得原価とする。
- 4 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。

第32 無形固定資産の評価

無形固定資産については、当該資産の取得のために支出した金額から減価償却累計額及び減損損失累計額を控除した価額をもって貸借対照表価額とする。(注24)

<注24> ソフトウェアについて

- 1 ソフトウェア（コンピュータを機能させるように指令を組み合わせて表現したプログラム等をいう。以下同じ。）を用いて外部に業務処理等のサービスを提供する契約等が締結されている場合のように、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場合には、適正な原価を集計した上、当該ソフトウェアの制作に要した費用に相当する額を無形固定資産として計上しなければならない。
- 2 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であると認められる場合には、当該ソフトウェアの取得に要した費用に相当する額を無形固定資産として計上しなければならない。
- 3 機械装置等に組み込まれているソフトウェアについては、当該機械装置等を含めて処理する。

第33 リース資産の会計処理

リース取引に係る会計基準については、リース取引をファイナンス・リース取引とオペレーティング・リース取引の二種類に分け、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い、かつ、当該ファイナンス・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。オペレーティング・リース取引については、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行い、かつ、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るオペレーティング・リース取引を除き、次に掲げる事項を財務諸表に注記する。(注25)

- (1) 貸借対照表日後一年以内のリース期間に係る未経過リース料
- (2) 貸借対照表日後一年を超えるリース期間に係る未経過リース料

<注25> リース取引について

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をいう。オペレーティング・リース取引とは、ファイナンス・リース取引以外のリース取引をいう。

第34 外貨建取引の会計処理

- 1 外貨建取引は、原則として、当該取引発生時の為替相場による円換算額をもって記録する。(注26)(注27)
- 2 在外事務所における外貨建取引については、原則として、主たる事務所と同様に処理する。ただし、外国通貨で表示されている在外事務所の財務諸表に基づき独立行政法人の財務諸表を作成する場合には、在外事務所の財務諸表の費用及び収益(費用性資産の費用化額及び収益性負債の収益化額を除く。)の換算については、期中平均相場によることができる。
- 3 外国通貨、外貨建金銭債権債務及び外貨建有価証券については、決算時において、次の区分ごとの換算額をもって貸借対照表価額とする。
 - (1) 外国通貨については、決算時の為替相場による円換算額
 - (2) 外貨建金銭債権債務については、決算時の為替相場による円換算額
 - (3) 外貨建有価証券の換算額については、保有目的による区分に応じ、次により換算した額
 - ア 満期保有目的の外貨建債券については、決算時の為替相場による円換算額
 - イ 売買目的有価証券及びその他有価証券については、外国通貨による時価を決算時の為替相場により円換算した額
 - ウ 関係会社株式については、取得時の為替相場による円換算額。ただし、当該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外国通貨により算定した額が外国通貨による取得原価よりも下落した場合には、当該算定額を決算時の為替相場により円換算した額
- 4 外貨建有価証券について時価の著しい下落又は実質価額の著しい低下により評価額の引下げが求められる場合には、当該有価証券の時価又は実質価額は、外国通貨による時価又は実質価額を決算時の為替相場により円換算した額とする。
- 5 決算時における換算によって生じた換算差額は、当期の為替差損益として処理する。ただし、外貨建有価証券換算差額については、時価の著しい下落又は実質価額の著しい低下により、決算時の為替相場による換算を行ったことによって生じた換算差額は、当期の有価証券の評価損として処理するほか、次に定めるところにより処理するものとする。
 - (1) 満期保有目的の外貨建債券について決算時の為替相場による換算を行うことによって生じた換算差額は、当期の為替差損益として処理する。
 - (2) 売買目的の外貨建債券について決算時の為替相場による換算を行うことによって生じた換算差額は、当期の有価証券評価損益として処理する。
 - (3) 外貨建の関係会社株式について決算時の為替相場による換算を行うことによって

生じた換算差額は、当期の有価証券評価損益として処理する。

- (4) 外貨建のその他有価証券について決算時の為替相場による換算を行うことによって生じた換算差額は、純資産の部に計上し、翌期首に取得原価に洗い替える。

<注26> 取引発生時の為替相場について

取引発生時の為替相場とは、取引が発生した日における直物為替相場又は合理的な基準に基づいて算定された平均相場、例えば取引の行われた月又は週の前月又は前週の直物為替相場を平均したもの等、直近の一定期間の直物相場に基づいて算出されたものとする。ただし、取引が発生した日の直近の一定の日における直物為替相場、例えば取引の行われた月若しくは週の前月若しくは前週の末日又は当月若しくは当週の初日の直物為替相場によることも認められる。

<注27> 外国通貨による記録について

外貨建債権債務及び外国通貨の保有状況並びに決済方法等から、外貨建取引について当該取引発生時の外国通貨により記録することが合理的であると認められる場合には、取引発生時の外国通貨の額をもって記録する方法を採用することができる。この場合には、外国通貨の額をもって記録された外貨建取引は、各月末等一定の時点において、当該時点の直物為替相場又は合理的な基礎に基づいて算定された一定期間の平均相場による円換算額を付するものとする。

第35 法人税等の期間配分に係る会計処理

- 1 法人税その他利益に関連する金額を課税標準とする税金(以下「法人税等」という。)が課される独立行政法人において、一時差異等(貸借対照表に計上されている資産又は負債の額と課税所得計算上の資産又は負債の額との差額及び将来の課税所得と相殺可能な繰越欠損金等をいう。以下同じ。)があるときは、次の各号に定めるところにより法人税等の額を適切に期間配分しなければならない。(注28)(注29)
 - (1) 一時差異等に係る税金の額は、将来の会計期間において回収又は支払が見込まれない税金の額を除き、繰延税金資産又は繰延税金負債として貸借対照表に計上しなければならない。
 - (2) 繰延税金資産又は繰延税金負債の金額は、回収又は支払が行われるものと見込まれる期の税率に基づいて計算するものとする。
 - (3) 繰延税金資産と繰延税金負債の差額を期首と期末で比較した増減額は、当期に納付すべき法人税等の調整額として計上しなければならない。
- 2 繰延税金資産及び繰延税金負債の発生原因別の主な内訳については、注記しなければならない。

<注28> 法人税等の範囲

法人税等には、法人税のほか、都道府県民税、市町村民税及び利益に関連する

金額を課税標準とする事業税が含まれる。

<注29> 繰越欠損金の扱い

繰越欠損金に係る繰延税金資産は法人の運営状況から近い将来課税所得が発生することが確実に見込まれる場合に限り計上することができることに留意する。

第36 原価計算の基準

製造等の業務を行う独立行政法人における製品等の製造原価は、適正な原価計算基準に従って算定されなければならない。(注30)

<注30> 原価計算の基準について

製造等の業務を行う独立行政法人は、製造等の業務の種類、業務の規模等を勘案し、一般に公正妥当と認められた原価計算の基準に従い、合理的な原価計算手続を定めなければならない。

第37 責任準備金の計上基準

- 1 保険事業又は共済事業等を運営する独立行政法人は、保険契約又は共済契約等に基づく将来における債務の履行に備えるため、責任準備金を積み立てなければならない。
- 2 責任準備金は、保険数理等に基づいた合理的な基準に従って積み立てなければならない。(注31)

<注31> 責任準備金の積立ての基準について

責任準備金の積立ての基準は、独立行政法人が運営する保険事業又は共済事業等に係る将来給付見込額、予定運用利回り等のほか、想定されるリスクを適切に反映した合理的な基準として定めなければならない。

第38 退職給付引当金の計上方法

- 1 退職給付引当金は、退職給付債務に未認識過去勤務債務及び未認識数理計算上の差異を加減した額から年金資産の額を控除した額を計上しなければならない。
- 2 退職給付債務は、独立行政法人の役員及び職員の退職時に見込まれる退職給付の総額のうち、期末までに発生していると認められる額を一定の割引率及び予想される退職時から現在までの期間に基づき割り引いて計算する。(注32)(注33)
- 3 退職給付債務には、退職一時金のほか、厚生年金基金から支給される年金給付、退職共済年金に係る整理資源負担及び恩給負担金に係る債務が含まれる。(注34)
- 4 未認識過去勤務債務とは、退職給付水準の改訂等に起因して発生した退職給付債務の増加又は減少部分のうち、費用処理(費用の減額処理又は費用を超過して減額した場合の利益処理を含む。次において同じ。)されていないものをいう。未認識過去勤務債務は、平均残存勤務期間内の一定年数で均等償却することができる。

- 5 未認識数理計算上の差異とは、年金資産の期待運用収益と実際の運用収益との差異、退職給付債務の数理計算に用いた見積数値と実績との差異及び見積数値の変更等により発生した差異のうち、費用処理されていないものをいう。未認識数理計算上の差異は、平均残存勤務期間内の一定年数で均等償却することができる。
- 6 年金資産の額は、厚生年金基金が運用している年金資産を期末における公正な評価額により計算する。
- 7 複数の事業主により設立された厚生年金基金に加入している場合においては、退職給付債務の比率その他合理的な基準により、独立行政法人の負担に属する年金資産等の計算を行うものとする。
- 8 職員数三百人未満の独立行政法人については、退職給付債務のうち、退職一時金に係る債務については、期末要支給額によることができる。（注35）

<注32> 退職給付の総額のうち期末までに発生していると認められる額

退職給付の総額のうち期末までに発生していると認められる額は、退職給付見込額について全勤務期間で除した額を各期の発生額とする方法その他役員及び職員の勤務の対価を合理的に反映する方法を用いて計算しなければならない。

<注33> 割引率について

退職給付債務の計算における割引率は、安全性の高い長期の債券の利回りを基礎として決定しなければならない。

<注34> 整理資源について

整理資源に係る退職給付債務の額については、退職共済年金の給付等の事務を行っている国家公務員共済組合連合会において、年金の財政再計算の際に見積もられた額を基礎として計算する。

<注35> 簡便法による退職給付債務の見積について

職員数三百人未満の独立行政法人については、退職一時金に係る債務については、期末要支給額によることができるが、年金債務については、簡便法によることは認められない。

第39 資産除去債務に係る会計処理

- 1 資産除去債務は、有形固定資産の取得、建設、開発又は通常の使用によって発生した時に負債として計上する。なお、資産除去債務の発生時に、当該債務の金額を合理的に見積もることができない場合には、これを計上せず、当該債務額を合理的に見積もることができるようになった時点で負債として計上するものとする。（注36）（注37）（注38）
- 2 資産除去債務はそれが発生した時に、有形固定資産の除去に要する割引前の将来キ

キャッシュ・フローを見積り、割引後の金額（割引価値）で算定する。

- 3 資産除去債務に対応する除去費用は、資産除去債務を負債として計上した時に、当該負債の計上額と同額を、関連する有形固定資産の帳簿価額に加える。資産計上された資産除去債務に対応する除去費用は、減価償却を通じて、当該有形固定資産の残存耐用年数にわたり、各期に費用配分するものとする。
- 4 時の経過による資産除去債務の調整額は、その発生時の費用として処理する。当該調整額は、期首の負債の帳簿価額に当初負債計上時の割引率を乗じて算定するものとする。

<注36> 資産除去債務について

- 1 資産除去債務とは、有形固定資産の取得、建設、開発又は通常の使用によって生じ、当該有形固定資産の除去に関して法令又は契約で要求される法律上の義務及びそれに準ずるものをいう。この場合の法律上の義務及びそれに準ずるものには、有形固定資産を除去する義務のほか、有形固定資産の除去そのものは義務でなくとも、有形固定資産を除去する際に当該有形固定資産に使用されている有害物質等を法律等の要求による特別の方法で除去するという義務も含まれる。
- 2 有形固定資産の除去とは、有形固定資産を用役提供から除外することをいう（一時的に除外する場合を除く。）。除去の具体的な態様としては、売却、廃棄、リサイクルその他の方法による処分等が含まれるが、転用や用途変更は含まれない。

<注37> 除去費用等の損益計算書上の表示について

- 1 資産計上された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は、当該資産除去債務に関連する有形固定資産の減価償却費と同じ区分に含めて計上する。
- 2 資産除去債務の履行時に認識される資産除去債務残高と資産除去債務の決済のために実際に支払われた額との差額は、原則として、当該資産除去債務に対応する除去費用に係る費用配分額と同じ区分に含めて計上する。

<注38> 資産除去債務に係る注記について

資産除去債務の会計処理に関連して、次の事項を注記する。

- (1) 資産除去債務の内容についての簡潔な説明
- (2) 支出発生までの見込期間、適用した割引率等の前提条件
- (3) 資産除去債務の総額の期中における増減内容
- (4) 資産除去債務の見積りを変更したときは、その変更の概要及び影響額
- (5) 資産除去債務は発生しているが、その債務を合理的に見積もることができないため、貸借対照表に資産除去債務を計上していない場合には、当該資産除去債務の概要、合理的に見積もることができない旨及びその理由

第40 費用配分の原則

- 1 資産の取得原価は、資産の種類に応じた費用配分の原則によって、各事業年度に配分しなければならない。
- 2 有形固定資産は、当該資産の耐用年数にわたり、無形固定資産は、当該資産の有効期間にわたり、減価償却の方法によって、その取得原価を各事業年度に配分しなければならない。
- 3 減価償却の方法は、有形固定資産及び無形固定資産のいずれについても定額法によるものとする。

ただし、国からの財源措置が予定されない独立採算の業務運営が行われる独立行政法人において、製造業務に使用される機械装置等については、定率法によることができる。

第41 発生主義の原則

- 1 独立行政法人に発生したすべての費用及び収益は、その支出及び収入に基づいて計上し、その発生した期間に正しく割り当てられるように処理しなければならない。
- 2 なお、未実現収益は、原則として、当期の損益計算に計上してはならない。

第4章 財務諸表の体系

第42 財務諸表の体系

独立行政法人の財務諸表の体系は、次のとおりである。

- (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

第43 セグメント情報の開示

- 1 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とする。
- 2 開示すべき情報は、事業収益、事業損益及び当該セグメントに属する総資産額とする。(注39)

<注39> セグメント情報の開示について

- 1 独立行政法人は、業績評価のための情報提供等による国民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、その業務の内容が多岐にわたる場合、区分及び開示内容について企業会計で求められるよりも詳細なセグメントに係る財務情報を開示することが求められる。
- 2 このため、開示すべき情報についても、主要な資産項目、主要な事業費用及び主要な事業収益（国又は地方公共団体による財源措置等を含む。）の内訳を積極的に開示する必要がある。
- 3 セグメントの区分については、区分経理によるもののほか、運営費交付金に基づく収益以外の収益の性質や複数の業務を統合した法人における業務の区分を参考にしつつ、例えば、施設の機能別セグメント、研究分野別セグメントなど、各法人において個々に定めていくこととする。

第44 貸借対照表の作成目的

貸借対照表は、独立行政法人の財政状態を明らかにするため、貸借対照表日におけるすべての資産、負債及び純資産を記載し、国民その他の利害関係者にこれを正しく表示するものでなければならない。

第45 損益計算書の作成目的

- 1 損益計算書は、独立行政法人の運営状況を明らかにするため、一会計期間に属する独立行政法人のすべての費用とこれに対応するすべての収益とを記載して当期純利益を表示しなければならない。
- 2 損益計算書は、通則法第44条にいう利益又は損失を確定するため、当期純利益に必要な項目を加減して、当期総利益を表示しなければならない。

第46 キャッシュ・フロー計算書の作成目的

キャッシュ・フロー計算書は、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、キャッシュ・フローを一定の活動区分別に表示しなければならない。（注40）

<注40> キャッシュ・フロー計算書の位置付けについて

キャッシュ・フロー計算書は、一会計期間におけるキャッシュ・フローの状況を一定の活動区分別に表示するものであり、貸借対照表及び損益計算書と同様に独立行政法人の活動の全体を対象とする重要な情報を提供するものである。このようなキャッシュ・フロー計算書の重要性にかんがみ、独立行政法人の財務諸表の一つに位置付けられる。

第47 利益の処分又は損失の処理に関する書類の作成目的

利益の処分又は損失の処理に関する書類は、独立行政法人の当期末処分利益の処分

又は当期末処理損失の処理の内容を明らかにするために作成しなければならない。

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> 行政サービス実施コスト計算書について

- 1 行政サービス実施コスト計算書は、独立行政法人の業務運営に関して国民が負担するコストを集約し、情報開示の徹底を図り、納税者である国民の行政サービスに対する評価・判断に資するための書類である。独立行政法人の損益計算書は法人の運営状況を表示する書類であり、ここに計上される損益は、法人の業績を示す損益であって必ずしも納税者にとっての負担とは一致しない。例えば、運営費交付金収益が増えると、独立行政法人の損益にはプラスにはたらくが、納税者の負担は逆に増加する。また、損益計算を通じない場合の減価償却相当額、引当金を計上しない場合の退職給付増加見積額、国又は地方公共団体の財産や出資等を利用することから生じる機会費用等、独立行政法人の損益計算書等には計上されないが、広い意味で最終的に国民の負担に帰すべきコストも存在する。行政サービス実施コスト計算書は、これらのコストを集約表示する書類である。
- 2 なお、表示すべき行政サービス実施コストには、政府内の企画立案部門の費用等までは含まないものとし、「第24 行政サービス実施コスト」で示した項目に限定する。
- 3 行政サービス実施コスト計算書は、独立行政法人独自の計算書類であり、独立行政法人の財務諸表の一つに位置付けられるものとする。

第5章 貸借対照表

第49 表示区分

貸借対照表は、資産の部、負債の部及び純資産の部の三区分に分かち、更に資産の部を流動資産及び固定資産に、負債の部を流動負債及び固定負債に区分しなければならない。

第50 資産、負債及び純資産の記載の基準

資産、負債及び純資産は、適切な区分、配列、分類及び評価の基準に従って記載しなければならない。

第5 1 総額主義の原則

資産、負債及び純資産は、総額によって記載することを原則とし、資産の項目と負債又は純資産の項目とを相殺することによって、その全部又は一部を貸借対照表から除去してはならない。

第5 2 資産と負債・純資産の均衡

貸借対照表の資産の合計金額は、負債と純資産の合計金額に一致しなければならない。

第5 3 配列

資産及び負債の項目の配列は、この基準に定めるもののほか、流動性配列法によるものとする。

第5 4 貸借対照表科目の分類

- 1 資産、負債及び純資産の各科目は、一定の基準に従って明瞭に分類しなければならない。
- 2 資産は、流動資産に属する資産及び固定資産に属する資産に分類しなければならない。
- 3 負債は、流動負債に属する負債及び固定負債に属する負債に分類しなければならない。
- 4 純資産は、資本金に属するもの、資本剰余金に属するもの及び利益剰余金に属するものに分類しなければならない。

第5 5 資産の表示項目

- 1 流動資産に属する資産は、次に掲げる項目の区分に従い、当該資産を示す名称を付した科目をもって表示しなければならない。
 - (1) 現金及び預金
 - (2) 有価証券
 - (3) 受取手形
 - (4) 売掛金
 - (5) たな卸資産（「第9 流動資産」(5)から(10)までに掲げる資産をいう。以下同じ。）
 - (6) 前渡金
 - (7) 前払費用
 - (8) 未収収益
 - (9) 繰延税金資産
 - (10) その他
- 2 有形固定資産に属する資産は、次に掲げる項目の区分に従い、当該資産を示す名称を付した科目をもって表示しなければならない。

- (1) 建物（その附属設備を含む。以下同じ。）
 - (2) 構築物
 - (3) 機械及び装置（その附属設備を含む。以下同じ。）
 - (4) 船舶（水上運搬具を含む。以下同じ。）
 - (5) 車両その他の陸上運搬具
 - (6) 工具、器具及び備品
 - (7) 土地
 - (8) 建設仮勘定
 - (9) その他
- 3 無形固定資産に属する資産は、次に掲げる項目の区分に従い、当該資産を示す名称を付した科目をもって表示しなければならない。
- (1) 特許権
 - (2) 借地権（地上権を含む。）
 - (3) 商標権
 - (4) 実用新案権
 - (5) 意匠権
 - (6) 鉱業権
 - (7) 漁業権
 - (8) ソフトウェア
 - (9) その他
- 4 投資その他の資産に属する資産は、次に掲げる項目の区分に従い、当該資産を示す名称を付した科目をもって表示しなければならない。
- (1) 投資有価証券（関係会社株式及びその他の関係会社有価証券を除く。）
 - (2) 関係会社株式
 - (3) その他の関係会社有価証券
 - (4) 長期貸付金（役員、職員及び関係法人に対する長期貸付金を除く。）
 - (5) 役員、職員及び関係法人に対する長期貸付金
 - (6) 破産債権、再生債権、更生債権その他これらに準ずる債権
 - (7) 長期前払費用
 - (8) 繰延税金資産
 - (9) 未収財源措置予定額
 - (10) その他
- 5 「第93 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」により計上される保証債務見返は、固定資産の次に別の区分を設け、保証債務見返の科目をもって表示しなければならない。

第56 減価償却累計額の表示方法

- 1 有形固定資産に対する減価償却累計額は、その資産が属する科目ごとに取得原価か

ら控除する形式で記載する。(注4 2)

2 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。

<注4 2> 減価償却累計額について

減価償却累計額には、各年度の損益計算書に計上された減価償却費の累計額だけでなく、損益外減価償却相当額の累計額が含まれる。

第5 7 負債の表示項目

1 流動負債に属する負債は、次に掲げる項目の区分に従い、当該負債を示す名称を付した科目をもって表示しなければならない。

- (1) 運営費交付金債務
- (2) 預り施設費
- (3) 預り補助金等
- (4) 預り寄附金
- (5) 短期借入金
- (6) 買掛金
- (7) 未払金
- (8) 未払費用
- (9) 未払法人税等
- (10) 繰延税金負債
- (11) 前受金
- (12) 預り金
- (13) 前受収益
- (14) 引当金
- (15) 資産除去債務
- (16) その他

2 固定負債に属する負債は、次に掲げる項目の区分に従い、当該負債を示す名称を付した科目をもって表示しなければならない。

- (1) 資産見返負債
- (2) 長期預り補助金等
- (3) 長期預り寄附金
- (4) (何)債券
- (5) 長期借入金
- (6) 繰延税金負債
- (7) 引当金
- (8) 資産除去債務
- (9) その他

3 「第9 2 法令に基づく引当金等」により計上される法令に基づく引当金等及び「第

93 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により計上される保証債務は、固定負債の次に、それぞれ別の区分を設けて記載しなければならない。なお、法令に基づく引当金等は当該引当金等を示す適切な名称を付した科目をもって表示し、保証債務については当該区分に債務保証の金額を記載しなければならない。

第58 純資産の表示項目

- 1 資本金は、政府出資金、地方公共団体及びそれ以外の者からの出資金（出資者等により適切な名称を付することを要する。）とに区分して表示しなければならない。
- 2 資本剰余金は、資本剰余金の総額を表示するとともに、「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の損益外減価償却相当額の累計額又は損益外減損損失相当額の累計額及び「第91 資産除去債務に係る特定の除去費用等の会計処理」を行うこととされた除去費用等に係る損益外減価償却相当額の累計額及び損益外利息費用相当額の累計額を、それぞれ損益外減価償却累計額、損益外減損損失累計額及び損益外利息費用累計額として控除して表示しなければならない。（注43）
- 3 利益剰余金は、通則法第44条第1項に基づく積立金（以下「積立金」という。）、個別法において定められている場合における前中期目標期間繰越積立金、通則法第44条第3項により中期計画で定める用途に充てるために、用途ごとに適切な名称を付した積立金（以下「目的積立金」という。）及び当期末処分利益に区分して表示する。なお、当期末処分利益の内訳として、当期総利益を表示するものとする。
- 4 その他有価証券の評価差額は、利益剰余金の次に別に区分を設け、その他有価証券評価差額金の科目により表示しなければならない。

<注43> 資本剰余金に含まれる民間出えん金の表示方法

資本剰余金として民間出えん金を計上する場合は、民間出えん金の科目により、他の資本剰余金と区分して表示しなければならない。

第59 貸借対照表の様式

貸借対照表の標準的な様式は、次のとおりとする。

貸借対照表
(平成〇〇年3月31日)

資産の部

I 流動資産

現金及び預金	×××
有価証券	×××

受取手形	×××	
貸倒引当金	×××	×××
売掛金	×××	
貸倒引当金	×××	×××
たな卸資産		×××
前渡金		×××
前払費用		×××
未収収益		×××
繰延税金資産		×××
•••		×××
流動資産合計		×××

II 固定資産

1 有形固定資産

建物	×××	
減価償却累計額	×××	
減損損失累計額	×××	×××
構築物	×××	
減価償却累計額	×××	
減損損失累計額	×××	×××
機械装置	×××	
減価償却累計額	×××	
減損損失累計額	×××	×××
船舶	×××	
減価償却累計額	×××	
減損損失累計額	×××	×××
車両運搬具	×××	
減価償却累計額	×××	
減損損失累計額	×××	×××
工具器具備品	×××	
減価償却累計額	×××	
減損損失累計額	×××	×××
土地		×××
減損損失累計額	×××	×××
建設仮勘定		×××
•••		×××
有形固定資産合計		×××

2	無形固定資産			
	特許権	×	×	×
	借地権	×	×	×
	・・・	×	×	×
	無形固定資産合計	×	×	×
3	投資その他の資産			
	投資有価証券	×	×	×
	関係会社株式	×	×	×
	長期貸付金	×	×	×
	関係法人長期貸付金	×	×	×
	長期前払費用	×	×	×
	繰延税金資産	×	×	×
	未収財源措置予定額	×	×	×
	・・・	×	×	×
	投資その他の資産合計	×	×	×
	固定資産合計		×	×
	資産合計			×

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	×	×	×
買掛金	×	×	×
未払金	×	×	×
未払費用	×	×	×
未払法人税等	×	×	×
繰延税金負債	×	×	×
前受金	×	×	×
預り金	×	×	×
前受収益	×	×	×
引当金			
(何) 引当金	×	×	×
・・・	×	×	×
資産除去債務	×	×	×

・・・		×××	
流動負債合計			×××
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	×××		
建設仮勘定見返 施設費	×××		
建設仮勘定見返 補助金等	×××	×××	
長期預り補助金等		×××	
長期預り寄附金		×××	
(何) 債券		×××	
債券発行差額 (一)		－×××	
長期借入金		×××	
繰延税金負債		×××	
引当金			
退職給付引当金	×××		
追加退職給付引当金	×××		
(何) 引当金	×××		
・・・	×××	×××	
資産除去債務		×××	
・・・		×××	
固定負債合計			×××
負債合計			×××
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			
資本剰余金		×××	

損益外減価償却累計額（一）	－×××	
損益外減損損失累計額（一）	－×××	
損益外利息費用累計額（一）	－×××	
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）		
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 その他有価証券評価差額金		
純資産合計		×××
負債純資産合計		×××

第6章 損益計算書

第60 表示区分

損益計算書には、経常損益計算及び純損益計算の区分を設けなければならない。

第61 総額主義の原則

費用及び収益は、総額によって記載することを原則とし、費用の項目と収益の項目とを直接に相殺することによってその全部又は一部を損益計算書から除去してはならない。

第62 費用収益対応の原則

費用及び収益は、その発生源泉に従って明瞭に分類し、各費用項目とそれに関連する収益項目とを損益計算書に対応表示しなければならない。

第63 損益計算書科目の分類

- 1 経常損益計算の区分は、当該独立行政法人の業務活動から生じた費用及び収益を記載して、経常利益を計算する。

- 2 純損益計算の区分は、経常損益計算の結果を受けて、固定資産売却損益、減損損失、災害損失等の臨時損益を記載し、当期純利益を計算する。(注44)(注45)
- 3 純損益計算の結果を受けて、目的積立金取崩額等を記載し、当期総利益を計算する。

＜注44＞ 臨時損益項目について

臨時損益に属する項目であっても、金額の僅少なもの又は毎期経常的に発生するものは、経常損益計算に含めることができる。

＜注45＞ 当期純利益の計算について

独立行政法人において、法人税等の納付義務が発生する場合又は「第35 法人税等の期間配分に係る会計処理」による会計処理を行う場合には、経常損益計算の結果を受けて臨時損失及び臨時利益を記載して税引前当期純利益を示し、これに法人税、住民税及び事業税の額並びに法人税等調整額を加減して当期純利益を示すものとする。

第64 費用の表示項目

業務費及び一般管理費については、これらを構成する費用の内容に応じて区分し、それぞれにその内容を表す適切な名称を付して表示するものとする。

第65 収益の表示項目

- 1 運営費交付金収益は、「第81 運営費交付金の会計処理」による会計処理を行った結果、当期の収益として認識された額を表示する。
- 2 受託収入、手数料収入、売上高等については、実現主義の原則に従い、サービスの提供又は商品等の販売によって実現したもののみをそれぞれ適切な名称を付して表示する。
- 3 補助金等収益は、「第83 補助金等の会計処理」による会計処理を行った結果、当期の収益として認識された額を表示する。なお、補助金等収益は、補助金等の交付決定区分ごとに適切な名称を付して表示する。
- 4 寄附金収益は、「第85 寄附金の会計処理」による会計処理を行った結果、当期の収益として認識された額を表示する。

第66 損益計算書の様式

損益計算書の標準的な様式は、次のとおりとする。

損益計算書

(平成〇〇年4月1日～平成〇〇年3月31日)

經常費用			
(何)業務費			
•••	×××		
減価償却費	×××		
貸倒引当金繰入	×××		
(何)引当金繰入	×××		
•••	×××	×××	
一般管理費			
•••	×××		
減価償却費	×××		
•••	×××	×××	
財務費用			
支払利息	×××		
債券発行費	×××		
•••	×××	×××	
雑 損		×××	
經常費用合計			×××
經常収益			
運営費交付金収益		×××	
(何)手数料収入		×××	
(何)入場料収入		×××	
受託収入		×××	
補助金等収益		×××	
財源措置予定額収益		×××	
寄附金収益		×××	
財務収益			
受取利息	×××		
•••	×××	×××	
雑益		×××	
經常収益合計			×××
經常利益			×××
臨時損失			
固定資産除却損		×××	
減損損失		×××	
•••		×××	×××

臨時利益		
固定資産売却益	×××	
(何)引当金戻入益	×××	
・・・	×××	×××
税引前当期純利益		×××
法人税、住民税及び事業税	×××	
法人税等調整額	×××	×××
当期純利益		×××
目的積立金取崩額		×××
当期総利益		×××

第7章 キャッシュ・フロー計算書

第67 表示区分

- 1 キャッシュ・フロー計算書には、業務活動によるキャッシュ・フロー、投資活動によるキャッシュ・フロー及び財務活動によるキャッシュ・フローの区分を設けなければならない。(注46)
- 2 業務活動によるキャッシュ・フローの区分には、投資活動及び財務活動以外の取引によるキャッシュ・フローを記載する。(注47)
- 3 投資活動によるキャッシュ・フローの区分には、固定資産の取得及び売却、投資資産の取得及び売却等によるキャッシュ・フローを記載する。(注48)
- 4 財務活動によるキャッシュ・フローの区分には、資金の調達及び返済によるキャッシュ・フローを記載する。(注49)
- 5 国庫納付及び法人税等に係るキャッシュ・フローは、業務活動によるキャッシュ・フローの区分に記載する。
- 6 受取利息、受取配当及び支払利息に係るキャッシュ・フローは、いずれも業務活動によるキャッシュ・フローの区分に記載する。(注50)

<注46> キャッシュ・フロー計算書の表示区分について

- 1 キャッシュ・フロー計算書においては、一会計期間におけるキャッシュ・フローを業務活動によるキャッシュ・フロー、投資活動によるキャッシュ・フロー及び財務活動によるキャッシュ・フローの三つに区分して表示する。
- 2 業務活動によるキャッシュ・フローの区分には、独立行政法人の通常の業務の実施に係る資金の状態を表すため、サービスの提供等による収入、原材料、商品又はサービスの購入による支出等、投資活動及び財務活動以外の取引によるキャ

ッシュ・フローを記載する。

- 3 独立行政法人に対して国から交付される運営費交付金については、法人がその業務を行うことを前提に、そのための財源として交付される資金であり、損益計算においても法人の業務の遂行によって最終的に収益計上されるものであるので、その収入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。
- 4 国又は地方公共団体から交付される補助金等については、独立行政法人が行う業務の財源として交付される資金であり、損益計算書においても法人の業務の遂行によって最終的に収益計上されるものもあるので、その収入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。
- 5 なお、サービスの提供等により取得した手形の割引による収入等、業務活動に係る債権・債務から生ずるキャッシュ・フローは、業務活動によるキャッシュ・フローの区分に表示する。
- 6 投資活動によるキャッシュ・フローの区分には、固定資産の取得等、将来に向けた運営基盤の確立のために行われる投資活動に係る資金の状態を表すため、独立行政法人の通常の業務活動の実施の基礎となる固定資産の取得及び売却、投資資産の取得及び売却等によるキャッシュ・フローを記載する。
- 7 独立行政法人に対して国から交付される施設費については、その収入額を投資活動によるキャッシュ・フローの区分に表示する。
- 8 財務活動によるキャッシュ・フローの区分には、増減資による資金の収入・支出、債券の発行・償還及び借入れ・返済による収入・支出等、資金の調達及び返済によるキャッシュ・フローを記載する。
- 9 独立行政法人が行う出資は、主として政策目的の資金供給として行われるほか、債券発行、長期借入れによる資金の調達も法人の業務財源として必要性が認められる場合に限られている。また、通則法第47条で余裕金の運用先を安全資産に限る等、本来実施すべき業務以外の資産運用等によって収益を上げることは期待されておらず、これらの活動から生ずる受取利息、受取配当及び支払利息はいずれも法人の業務に起因するものである。このため、損益の算定に含まれる受取利息、受取配当及び支払利息はいずれも業務活動によるキャッシュ・フローの区分に記載する方法に限定する。

<注47> 業務活動によるキャッシュ・フローの区分について

業務活動によるキャッシュ・フローの区分には、例えば、次のようなものが記載される。

- (1) 原材料、商品又はサービスの購入による支出
- (2) 人件費支出（職員及び役員に対する報酬の支出）
- (3) その他の業務支出
- (4) 運営費交付金収入
- (5) 受託収入、手数料収入等サービスの提供等による収入（(4)、(6)及び(8)に掲

- げるものを除く。)
- (6) 補助金等収入
 - (7) 補助金等の精算による返還金の支出
 - (8) 寄附金収入(「第85 寄附金の会計処理」により資本剰余金として計上されるものを除く。)
 - (9) 利息及び配当金の受取額
 - (10) 利息の支払額
 - (11) 国庫納付金の支払額
 - (12) 法人税等の支払額

<注48> 投資活動によるキャッシュ・フローの区分について

- 1 投資活動によるキャッシュ・フローの区分には、例えば、次のようなものが記載される。
 - (1) 有価証券の取得による支出
 - (2) 有価証券の売却による収入
 - (3) 有形固定資産及び無形固定資産の取得による支出
 - (4) 有形固定資産及び無形固定資産の売却による収入
 - (5) 施設費による収入
 - (6) 施設費の精算による返還金の支出
 - (7) 資産除去債務の履行による支出
- 2 ただし、独立行政法人の通常の業務活動として実施される、例えば、次のようなものは業務活動によるキャッシュ・フローの区分に記載される。
 - (1) 資金の貸付けを業務とする独立行政法人が行う貸付けによる支出
 - (2) 出資及び貸付けにより民間企業に研究資金を供給することを業務とする独立行政法人が行う出資及び貸付けによる支出

<注49> 財務活動によるキャッシュ・フローの区分について

- 財務活動によるキャッシュ・フローの区分には、例えば、次のようなものが記載される。
- (1) 短期借入れによる収入
 - (2) 短期借入金の返済による支出
 - (3) 債券の発行による収入
 - (4) 債券の償還による支出
 - (5) 長期借入れによる収入
 - (6) 長期借入金の返済による支出
 - (7) 金銭出資の受入による収入
 - (8) 民間出えん金(「第85 寄附金の会計処理」により、資本剰余金に計上される寄附金に限る。)の受入による収入

<注50> 利息の表示について

利息の受取額及び支払額は、総額で表示するものとする。

第68 表示方法

- 1 業務活動によるキャッシュ・フローは、主要な取引ごとにキャッシュ・フローを総額表示する方法により表示しなければならない。
- 2 投資活動によるキャッシュ・フロー及び財務活動によるキャッシュ・フローは、主要な取引ごとにキャッシュ・フローを総額表示しなければならない。
- 3 資金に係る換算差額は、他と区別して表示する。

第69 キャッシュ・フロー計算書の様式

キャッシュ・フロー計算書の標準的な様式は、次のとおりとする。

キャッシュ・フロー計算書

(平成〇〇年4月1日～平成〇〇年3月31日)

I 業務活動によるキャッシュ・フロー

原材料、商品又はサービスの購入による支出	－×××
人件費支出	－×××
その他の業務支出	－×××
運営費交付金収入	×××
受託収入	×××
手数料収入	×××
.....	×××
補助金等収入	×××
補助金等の精算による返還金の支出	－×××
寄附金収入	×××
小計	×××
利息及び配当金の受取額	×××
利息の支払額	－×××
.....	×××
国庫納付金の支払額	－×××
法人税等の支払額	－×××
業務活動によるキャッシュ・フロー	×××

II 投資活動によるキャッシュ・フロー

有価証券の取得による支出	－×××
--------------	------

有価証券の売却による収入	×××
有形固定資産の取得による支出	-×××
有形固定資産の売却による収入	×××
施設費による収入	×××
施設費の精算による返還金の支出	-×××
資産除去債務の履行による支出	-×××
.....	×××
投資活動によるキャッシュ・フロー	×××
III 財務活動によるキャッシュ・フロー	
短期借入れによる収入	×××
短期借入金の返済による支出	-×××
債券の発行による収入	×××
債券の償還による支出	-×××
長期借入れによる収入	×××
長期借入金の返済による支出	-×××
金銭出資の受入による収入	×××
民間出えん金の受入による収入	×××
.....	×××
財務活動によるキャッシュ・フロー	×××
IV 資金に係る換算差額	×××
V 資金増加額(又は減少額)	×××
VI 資金期首残高	×××
VII 資金期末残高	×××

第70 注記事項

キャッシュ・フロー計算書については、次の事項を注記しなければならない。

- (1) 資金の期末残高の貸借対照表科目別の内訳
- (2) 重要な非資金取引(注51)
- (3) 各表示区分の記載内容を変更した場合には、その内容

<注51> 重要な非資金取引について

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には、例えば、次のようなものがある。

- (1) 現物出資の受入による資産の取得
- (2) 資産の交換
- (3) ファイナンス・リースによる資産の取得

(4) 重要な資産除去債務の計上

第8章 利益の処分又は損失の処理に関する書類

第71 表示区分

- 1 利益の処分に関する書類は、当期未処分利益と利益処分量に分けて表示しなければならない。中期目標の期間の最後の事業年度においては、積立金振替額も加えて表示しなければならない。
- 2 損失の処理に関する書類は、当期未処理損失、損失処理額及び次期繰越欠損金に分けて表示しなければならない。

第72 利益の処分に関する書類の科目

- 1 当期未処分利益は、前期繰越欠損金が存在するときは、当期総利益から前期繰越欠損金の額を差し引いて表示しなければならない。
- 2 利益処分量の区分には、積立金及び目的積立金を内容ごとに表示するものとする。

第73 損失の処理に関する書類の科目

- 1 当期未処理損失は、前期繰越欠損金が存在し、当期総損失を生じた場合は当期総損失に前期繰越欠損金を加えて表示し、前期繰越欠損金が存在し、その額よりも小さい当期総利益を生じた場合は、前期繰越欠損金から当期総利益を差し引いて表示しなければならない。
- 2 損失処理額の区分には、当期未処理損失を埋めるための各積立金の取崩額を積立金ごとに表示しなければならない。
- 3 各積立金を取り崩しても当期未処理損失が埋まらないときは、その額は繰越欠損金として整理しなければならない。

第74 通則法第44条第3項による承認の額

利益の処分に関する書類において、目的積立金として整理しようとするときは、「独立行政法人通則法第44条第3項により主務大臣の承認を受けた額」(承認前にあつては「独立行政法人通則法第44条第3項により主務大臣の承認を受けようとする額」)としてその総額を表示しなければならない。(参考)

<参考> 経営努力認定の考え方について

- 1 利益の処分に関する書類における「独立行政法人通則法第44条第3項により主務大臣の承認を受けた額」(承認前にあつては「独立行政法人通則法第44条第3項により主務大臣の承認を受けようとする額」)は、当該事業年度における利益のうち独立行政法人の経営努力により生じたとされる額である。

- 2 上記1の額の処分先としては、独立行政法人自体の動機付け確保の観点から、主務大臣の承認を得て中期計画で定められることとなるが、独立行政法人の公的な性格により、その処分内容についてはいかなるものであっても認められるというものではなく、合理的な用途でなければならない。
- 3 「独立行政法人通則法第44条第3項により主務大臣の承認を受けた額」が、独立行政法人の経営努力により生じたものであることについては、独立行政法人が自らその根拠を示すものとする。
- 4 「独立行政法人通則法第44条第3項により主務大臣の承認を受けようとする額」は、以下のようなものであることが必要である。
- (1) 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（「第24 行政サービス実施コスト」に定める、業務費用から控除すべき収入をいう。）から生じた利益であって、当該利益が独立行政法人の経営努力によるものであること。
 - (2) 費用が減少したことによって生じた利益であって、当該利益が独立行政法人の経営努力によるものであること（中期計画等の記載内容に照らして本来行うべき業務を行わなかったために費用が減少したと認められる場合を除く。）。
 - (3) その他独立行政法人において経営努力によることを立証した利益であること。

第75 利益の処分に関する書類及び損失の処理に関する書類の様式

利益の処分に関する書類及び損失の処理に関する書類の標準的な様式は、次のとおりとする。

利益の処分に関する書類 (平成〇〇年〇月〇日)

I	当期未処分利益	×××	
	当期総利益	×××	
	前期繰越欠損金	×××	
II	利益処分類		
	積立金	×××	
	独立行政法人通則法第44条第3項により 主務大臣の承認を受けた額		
	(何) 積立金	×××	
	×××	×××

損失の処理に関する書類 (平成〇〇年〇月〇日)

I 当期未処理損失		×××
当期総損失	×××	
(当期総利益)		(×××)
前期繰越欠損金	×××	
II 損失処理額		
(何) 積立金取崩額	×××	
.....	×××	
積立金取崩額	×××	×××
III 次期繰越欠損金		×××

第9章 行政サービス実施コスト計算書

第76 表示区分

- 1 行政サービス実施コスト計算書は、コストの発生原因ごとに、業務費用、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、引当外賞与見積額、引当外退職給付増加見積額、機会費用、(控除)法人税等及び国庫納付額に区分して表示しなければならない。
- 2 業務費用は、損益計算書における費用相当額を計上し、更にこれより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差し引いて業務費用を計上する。
- 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 (控除)法人税等及び国庫納付額は、業務費用に計上されている法人税等の額に法人税等調整額を加減した額及び国庫納付額を控除項目として計上する。

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) 損益計算書上の費用			
	(何) 業務費	×××		
	一般管理費	×××	×××	
	(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	損益外減損損失相当額			×××
IV	損益外利息費用相当額			×××
V	引当外賞与見積額			×××
VI	引当外退職給付増加見積額			×××
VII	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貸借取引の機会費用	×××		
	政府出資又は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	×××		×××
VIII	(控除) 法人税等及び国庫納付額			-×××
IX	行政サービス実施コスト			×××

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5 2＞ 機会費用計算の注記について

機会費用の計算に当たっては、一定の仮定計算を行うものとする。

- (1) 国又は地方公共団体の財産を無償又は減額された使用料による貸借取引の機会費用は、例えば近隣の地代や賃貸料等を参考に計算を行い、その計算方法を注記する。
- (2) 政府出資又は地方公共団体出資等の機会費用は、資本金のうち政府出資金及び地方公共団体出資金の合計額に「第8 1 運営費交付金の会計処理」、「第8 2 施設費の会計処理」及び「第8 3 補助金等の会計処理」による会計処理を行った結果資本剰余金に計上された額を加算し、「第8 7 特定の償却資産の減価に係る会計処理」による損益外減価償却累計額（目的積立金を財源として取得した償却資産に係る損益外減価償却累計額を除く。）、損益外減損失累計額及び「第9 1 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累計額及び損益外利息費用累計額を控除した政府出資及び地方公共団体出資等の純額に一定の利率を乗じて計算する。一定利率については、国債の利回り等を参考にしつつ、簡明な数値を用いることとし、その計算方法を注記する。
- (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は、当該融資の各事業年度における平均残高に通常の調達利率と実際の融資利率との差の利率を乗じて計算することとし、その計算方法を注記する。

第10章 附属明細書及び注記

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5 3）

- (1) 固定資産の取得及び処分並びに減価償却費（「第8 7 特定の償却資産の減価に係る会計処理」及び「第9 1 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) 上記以外の主な資産、負債、費用及び収益の明細

<注5 3> 附属明細書による開示について

- 1 安定供給を確保する目的で保有する備蓄資産については、備蓄量、貸借対照表価額及び時価を明らかにしなければならない。
- 2 セグメント情報との関係、国民に対する情報開示等の観点から、独立行政法人が実施する業務の目的ごとに固定資産をグルーピングして表示することが適切な場合は、業務の目的ごとに固定資産の状況を明らかにしなければならない。
- 3 有価証券については、流動資産に計上した有価証券と投資有価証券を区分し、さらに売買目的有価証券、満期保有目的の債券、関係会社株式及びその他有価証券に区分して記載するほか、その他の関係会社有価証券を保有する場合は当該有価証券は区分して記載しなければならない。
- 4 長期貸付金については、関係法人長期貸付金とその他の貸付金に区分して記載しなければならない。
- 5 債務保証基金等、他の資産と区分して運用することが、当該資金を拠出(出資、出えんを含む。)した者から要請されている特定の運用資産については、当該資産の運用状況を明らかにしなければならない。
- 6 引当金の明細において、資産の控除項目として計上される引当金については、当該資産の総額との関係を明らかにしなければならない。

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 重要な会計方針に係る注記事項は、まとめて記載するものとする。その他の注記事項についても、重要な会計方針の注記の次に記載することができる。(注5 4) (注5 5) (注5 6) (注5 7) (注5 8) (注5 9)

<注5 4> 附属明細書及び注記における開示について

独立行政法人の財務諸表は、広く国民にとってわかりやすい形で会計情報を開示するものでなければならないが、一方で、各種専門家にとって高度な分析に耐

えられるような詳細な情報が含まれていなければならない。このため、貸借対照表や損益計算書等はいたずらに複雑なものとならないように留意しつつ、詳細な情報を附属明細書及び注記によって、開示していくものとする。

<注5 5> 重要な会計方針の開示について

- 1 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並びに表示の方法をいう。
- 2 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 なお、重要な会計方針を変更した場合には、次の各号に掲げる事項を前項による記載の次に記載しなければならない。
 - (1) 会計処理の原則又は手続を変更した場合には、その旨、変更の理由及び当該変更が財務諸表に与えている影響の内容
 - (2) 表示方法を変更した場合には、その内容

<注5 6> 重要な後発事象の開示について

- 1 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。後発事象とは、貸借対照表日後に発生した事象で、次期以降の財政状態及び運営状況に影響を及ぼすものをいう。重要な後発事象を注記事項として開示することは、当該独立行政法人の将来の財政状態や運営状況を理解するための補足情報として有用である。
- 2 重要な後発事象の例としては、次のようなものがある。
 - (1) 独立行政法人の主要な業務の改廃
 - (2) 中期計画の変更
 - (3) 国又は地方公共団体からの財源措置の重大な変更
 - (4) 火災、出水等による重大な損害の発生

<注5 7> 税効果会計に関する注記

税効果会計に関する注記は、次に掲げるもの（重要でないものを除く。）の発

生の主な原因とする。

- 1 繰延税金資産（その算定に当たり繰延税金資産から控除される金額がある場合における当該金額を含む。）
- 2 繰延税金負債

<注58> 金融商品の時価等に関する注記

保有する金融商品については、期末の時価等について注記する。

<注59> 賃貸等不動産の時価等に関する注記

賃貸等不動産を保有している場合には、期末の時価等について注記する。

第11章 独立行政法人固有の会計処理

第81 運営費交付金の会計処理

- 1 独立行政法人が運営費交付金を受領したときは、相当額を運営費交付金債務として整理するものとする。運営費交付金債務は、流動負債に属するものとする。
- 2 運営費交付金債務は中期目標の期間中は業務の進行に応じて収益化を行うものとする。
- 3 運営費交付金債務は、次の中期目標の期間に繰り越すことはできず、中期目標の期間の最後の事業年度の期末処理において、これを全額収益に振り替えなければならない。
- 4 独立行政法人が固定資産等を取得した際、その取得額のうち運営費交付金に対応する額については、次のように処理するものとする。
 - (1) 取得固定資産等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においては、
 - ア 当該資産が非償却資産であって、その取得が中期計画の想定範囲内であるときに限り、その金額を運営費交付金債務から資本剰余金に振り替える。
 - イ 当該資産が非償却資産であって上記アに該当しないとき又は当該資産が償却資産若しくは重要性が認められるたな卸資産（通常の業務活動の過程において販売するために保有するものを除く。以下、この項において同じ。）であるときは、その金額を運営費交付金債務から別の負債項目である資産見返運営費交付金に振り替える。資産見返運営費交付金は、償却資産の場合は毎事業年度、減価償却相当額を、たな卸資産の場合は消費した際に、当該消費した相当額を、それぞれ取り崩して、資産見返運営費交付金戻入として収益に振り替える。
 - (2) 取得固定資産等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においては、相当とする金額を運営費交付金債務から収益に振り替える。（注60）

<注60> 運営費交付金の会計処理について

- 1 運営費交付金は独立行政法人に対して国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。したがって、交付された運営費交付金は相当額を運営費交付金債務として負債に計上し、業務の進行に応じて収益化を行うものとする。
- 2 運営費交付金の収益化については、具体的には以下のような考え方によるものとする。
 - (1) 中期計画及びこれを具体化する年度計画等において、一定の業務等と運営費交付金との対応関係が明らかにされている場合には、当該業務等の達成度に応じて、財源として予定されていた運営費交付金債務の収益化を進行させることができる。例えば、一定のプロジェクトの実施（未了のプロジェクトについて投入費用に対応して業務の達成度を測定する方法を含む。）や退職一時金の支払について、交付金財源との対応関係が明らかにされている場合等がこれに該当する。
 - (2) 上記の場合において、業務の実施と運営費交付金財源とが期間的に対応している場合には、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ができる。例えば、管理部門の活動等がこれに該当する。
 - (3) 上記(1)、(2)のような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する。この場合に別途使途が特定されない運営費交付金に基づく収益以外の収益がある場合には、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されたものとみなす等の適切な処理を行い、運営費交付金の収益化を行うものとする。

なお、当該収益化の考え方を採用した理由を、<注55>「重要な会計方針の開示について」第2項(1)「運営費交付金収益の計上基準」に注記しなければならない。
 - (4) 運営費交付金が既に実施された業務の財源を補てんするために交付されたことが明らかといえる場合においては、交付時において収益計上するものとする。
- 3 中期目標の期間の終了時点においては、期間中に交付された運営費交付金を精算するものとする。このため、中期目標の期間の最後の事業年度においては、当該事業年度の業務の進行に応じて交付金を収益化し、なお、運営費交付金債務が残る場合には、当該残額は、別途、精算のための収益化を行うものとする。
- 4 運営費交付金の収益化に関する会計方針については、適切な開示を行わなければならない。
- 5 長期の契約により固定資産を取得する場合であって、当該契約に基づき前払金又は部分払金を支払うときは、当該支出額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には、その金額を運営費交付金債務から建設仮勘定見返運営費交付金に振り替え、現実に引渡しを受けたときに建設仮勘定見返運営費交付

金を本来の科目（資本剰余金又は資産見返運営費交付金）に振り替えるものとする。

- 6 資産見返運営費交付金を計上している固定資産を売却、交換又は除却した場合には、これを全額収益に振り替えるものとする。

第82 施設費の会計処理

- 1 独立行政法人が施設費を受領したときは、相当額を預り施設費として整理するものとする。預り施設費は、流動負債に属するものとする。
- 2 施設費によって固定資産を取得した場合は、当該資産が非償却資産であるとき又は当該資産の減価償却について「第87 特定の償却資産の減価に係る会計処理」に定める処理が行われることとされたときは、当該固定資産の取得費に相当する額を、預り施設費から資本剰余金に振り替えなければならない。（注61）

<注61> 施設費を財源に固定資産を取得した場合の会計処理について

- 1 独立行政法人における施設費は、国から拠出された対象資産の購入を行うまでは、その用途が特定された財源として、預り施設費として負債に整理する。
- 2 施設費を財源とする償却資産については、通常、「第87 特定の償却資産の減価に係る会計処理」にしたがって減価償却の処理を行うことが想定される。そのような場合には、当該資産の購入時において、預り施設費を資本剰余金に振り替えることとし、独立行政法人の財産的基礎を構成するものとする。資本剰余金は、「第87 特定の償却資産の減価に係る会計処理」により、減価償却の進行に応じて実質的に減価していくこととなる。
- 3 長期の契約により固定資産を取得する場合であって、当該契約に基づき前払金又は部分払金を支払うときは、その金額を預り施設費から建設仮勘定見返施設費に振り替え、現実に引渡しを受けたときに建設仮勘定見返施設費を資本剰余金に振り替えるものとする。

第83 補助金等の会計処理

- 1 独立行政法人が国又は地方公共団体から補助金等の概算交付を受けたときは、相当額を預り補助金等として整理するものとする。預り補助金等は流動負債に属するものとする。
- 2 預り補助金等は、補助金等の交付の目的に従った業務の進行に応じて収益化を行うものとする。
- 3 補助金等が、翌事業年度以降の特定の事業に充てるため特別の資金として保有することを目的として交付されたときは、相当額を長期預り補助金等として整理するものとする。長期預り補助金等は、固定負債に属するものとする。
- 4 補助金等を財源の全部又は一部として固定資産等を取得したときは、次のように処理するものとする。（注62）

- (1) 当該資産が非償却資産であるときは、取得に充てられた補助金等の金額を預り補助金等から資本剰余金に振り替える。
- (2) 当該資産が償却資産であるときは、取得に充てられた補助金等の金額を預り補助金等から資産見返補助金等に振り替える。資産見返補助金等は、毎事業年度、当該資産の減価償却額に取得価額に占める補助金等の割合を乗じて算定した額を取り崩して、資産見返補助金等戻入として収益に振り替える。
- (3) 当該資産が販売用不動産であるときは、取得に充てられた補助金等の金額を預り補助金等から資産見返補助金等に振り替える。資産見返補助金等は、当該資産の販売を行ったときに取り崩して、資産見返補助金等戻入として収益に振り替える。

<注6 2> 補助金等の会計処理について

- 1 補助金等が既に実施された業務の財源を補てんするために精算交付された場合においては、補助金等の交付を受けたときに収益計上するものとする。
- 2 長期の契約により固定資産を取得する場合であって、当該契約に基づき前払金又は部分払金を支払うときは、その金額を預り補助金等から建設仮勘定見返補助金等に振り替え、現実に引渡しを受けたときに建設仮勘定見返補助金等を本来の科目（資本剰余金又は資産見返補助金等）に振り替えるものとする。また、当該固定資産が償却資産の場合は毎事業年度、減価償却相当額を取り崩して、資産見返補助金等戻入として収益に振り替える。
- 3 資産見返補助金等を計上している固定資産を売却、交換又は除却した場合には、これを全額収益に振り替えるものとする。

第84 事後に財源措置が行われる特定の費用に係る会計処理

- 1 独立行政法人の業務運営に要する費用のうち、その発生額を後年度において財源措置することとされている特定の費用が発生したときは、財源措置が予定される金額を財源措置予定額収益の科目により収益に計上するとともに、未収財源措置予定額の科目により資産として計上する。
- 2 後年度において財源措置することとされている特定の費用は、独立行政法人が負担した特定の費用について、事後に財源措置を行うこと及び財源措置を行う費用の範囲、時期、方法等が、例えば中期計画等で明らかにされていなければならない。なお、当該特定の費用が、貸倒引当金繰入額の場合は、独立行政法人が保有する貸付金等の金銭債権に係る貸倒損失について、国と独立行政法人の責任範囲が、例えば中期計画等で明らかにされていなければならない。（注6 3）
- 3 なお、財源措置予定額収益は、行政サービス実施コスト計算書に計上される業務費用から控除すべき収益には含まれない。

<注6 3> 財源措置予定額収益の計上が認められる場合について

- 1 財源措置予定額収益の計上が認められるのは、例えば、事後に財源措置が行わ

れることが法令の規定により定められている場合や、独立行政法人が行う資金の貸付けに係る貸倒損失のうち独立行政法人の責任の範囲外の部分の補てん等、運営費交付金等による事前の財源措置を困難とする合理的な理由がある場合に限られる。

- 2 なお、当該特定の費用が、貸倒引当金繰入額の場合における国と独立行政法人の責任範囲は、例えば、債権の種類ごとに債権額の一定割合までは国がその貸倒損失を負担し、これを上回る部分は独立行政法人が負担する等、具体的に定められる必要がある。

第85 寄附金の会計処理

- 1 独立行政法人が受領した寄附金については、次により処理するものとする。(注64)
 - (1) 中期計画等において、独立行政法人の財産的基礎に充てる目的で民間からの出えんを募ることを明らかにしている場合であって、当該計画に従って出えんを募った場合には、民間出えん金の科目により資本剰余金として計上する。
 - (2) 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預り寄附金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預り寄附金から収益に振り替えなければならない。
- 2 上記1(2)の寄附金によって固定資産を取得した場合は、次のように処理するものとする。
 - (1) 当該資産が非償却資産であって、その取得が中期計画の想定範囲内であるときに限り、その金額を預り寄附金から資本剰余金に振り替える。
 - (2) 当該資産が非償却資産であって、上記(1)に該当しないとき及び当該資産が償却資産であるときは、その金額を預り寄附金から別の負債項目である資産見返寄附金に振り替える。償却資産の場合は毎事業年度、減価償却相当額を取り崩して、資産見返寄附金戻入として収益に振り替える。(注65)
- 3 上記1の(1)又は(2)のいずれにも該当しない寄附金については、当該寄附金に相当する額を受領した期の収益として計上する。

<注64> 寄附金の負債計上について

独立行政法人においては、その性格上、様々な趣旨の寄附金を受けることが想定される。寄附金は、寄附者が独立行政法人の業務の実施を財産的に支援する目的で出えんするものであるが、寄附者があらかじめその用途を特定したり、あるいは独立行政法人の側で用途を示して計画的に管理支出することが想定され、独立行政法人が通常はこれを何らかの特定の事業のための支出に計画的に充てなければならないという責務を負っているものと考えられる。このため、受領した寄附金の会計的な性格として、あらかじめ用途が特定されて管理されている寄附金

に関しては、その未使用額と同額の負債の存在を認め、受領した期の終了後も引き続き独立行政法人に留保することとしている。これは、中期計画期間の終了時においても同様であり、運営費交付金とは異なり、精算のための収益化は不要である。

<注65> 寄附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

- 1 独立行政法人が用途を特定した寄附金によって非償却資産を取得した場合においては、これが中期計画の想定範囲内である場合には、独立行政法人の財産的基礎を構成するものと考えられることから、資本剰余金に振り替えるものとする。
- 2 資産見返寄附金を計上している固定資産を売却、交換又は除却した場合は、これを全額収益に振り替えるものとする。

第86 サービスの提供等による収益の会計処理

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ついては、これを実現主義の原則に従い、各期の収益として計上する。(注66)

<注66> 国又は地方公共団体からの委託費の扱いについて

独立行政法人に対して国又は地方公共団体から支出された委託費については、独立行政法人のサービスの提供等の対価に該当するものであるため、他の主体からの受託収入と同様の会計処理を行う。ただし、国又は地方公共団体からの受託による収益と他の主体からの受託による収益とは区別して表示しなければならない。

第87 特定の償却資産の減価に係る会計処理

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、資本剰余金を減額するものとする。(注67)

<注67> 減価償却の会計処理について

- 1 独立行政法人が固定資産を取得するに当たっては、国は、国有財産の現物出資あるいは施設費の交付等を行うことができるものとされている。ところで、業務運営の財源を運営費交付金に依存することになる独立行政法人においては、資産の減価部分については通常は運営費交付金の算定対象とはならず、また、運営費交付金に基づく収益以外の収益によって充当することも必ずしも予定されていない。更に資産の更新に当たっては、出資者たる国により改めて必要な措置が講じられることになるものと想定される。このような場合においては、減価償却に相当する額は、むしろ実質的には財産的基礎の減少と考えるべきであることから、損益計算上の費用には計上せず、独立行政法人の資本剰余金を直接に減額するこ

とによって処理するものとする。この取扱いは、取得時までには別途特定された資産に限り行うものとする。

- 2 このような資産に係る減価償却相当額は、各期間に対応させるべき収益が存在するものではなく、また、独立行政法人の運営責任という観点からも、その範囲外にあると考えることができる。これを損益計算上の費用としてとらえることは、独立行政法人の運営状況の測定を誤らせることとなり、通則法44条を適用する上での計算方法として適当ではない。
- 3 貸借対照表の資本剰余金の区分においては、「第87 特定の償却資産の減価に係る会計処理」に基づく損益外減価償却相当額の累計額を表示しなければならない。この累計額は、独立行政法人の実質的な財産的基礎の減少の程度を表示し、当該資産の更新に係る情報提供の機能を果たすこととなる。

第88 賞与引当金に係る会計処理

- 1 賞与のうち、運営費交付金に基づく収益以外の収益によってその支払財源が手当されることが予定されている部分については、「第17 引当金」により賞与引当金を計上する。
- 2 賞与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、翌期以降の中期計画等で明らかにされている場合には賞与引当金は計上しない。なお、この場合において、当期の運営費交付金により財源措置が手当されない引当外賞与見積額を貸借対照表の注記において表示するとともに、行政サービス実施コスト計算書に表示する。

第89 退職給付に係る会計処理

- 1 退職給付債務のうち、運営費交付金に基づく収益以外の収益によってその支払財源が手当されることが予定されている部分については、「第38 退職給付引当金の計上方法」により退職給付引当金を計上する。
- 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) 退職一時金（役員及び職員の退職時に支払われる退職手当をいう。）については、退職一時金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、例えば中期計画等で明らかにされている場合
 - (2) 年金債務のうち厚生年金基金から支給される年金給付については、厚生年金基金に払い込むべき掛金に充てるべき財源措置が運営費交付金によって行われること、及び厚生年金基金に積立不足がある場合には、当該積立不足額とその解消のために必要となる財源措置が運営費交付金によって行われることが、例えば中期計画等で明らかにされている場合
 - (3) 年金債務のうち退職共済年金に係る整理資源及び恩給負担金については、整理資

源及び恩給負担金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、例えば中期計画等で明らかにされている場合

- 3 独立行政法人が中期計画等で想定した運営を行わなかったことにより将来の追加的な退職給付債務が発生した場合には、当期において負担すべき追加的費用を追加退職給付引当金に繰り入れ、貸借対照表の固定負債の部に表示するものとする。なお、その場合に当該年度中に追加的な退職一時金が支給されている場合には、当該追加分を当期の損益に反映させるものとする。
- 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。

第90 債券発行差額の会計処理

- 1 独立行政法人が事業資金等の調達のために債券を発行する場合には、債券の額面金額をもって貸借対照表価額とする。
- 2 債券の額面金額と異なる金額で発行したときは、当該額面額と異なる金額は、収入金額と額面金額との差額を債券発行差額として貸借対照表に表示するものとする。
- 3 債券発行差額は、毎事業年度、債券の償還期間にわたり合理的な基準で計算した額を償却しなければならない。期限前に債券を償還した場合には、債券発行差額の未償却残高のうち、償還した債券に対応する部分を当該事業年度に償却するものとする。

第91 資産除去債務に係る特定の除去費用等の会計処理

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（「第39 資産除去債務に係る会計処理」において定め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をいう。以下同じ。）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ものとする。（注68）

<注68> 特定の除去費用等の会計処理について

- 1 業務の財源を運営費交付金等に依存する独立行政法人においては、除去費用等の発生期間における当該費用については、通常は運営費交付金等の算定対象とはならず、また、運営費交付金等に基づく収益以外の収益によって充当することも必ずしも予定されていない。このような除去費用等については、各期間に対応させるべき収益が存在するものではなく、また、独立行政法人の運営責任という観点からも、その範囲外にあると考えることもできる。このため、このような除去費用等は損益計算上の費用には計上せず、独立行政法人の資本剰余金を直接減額することによって処理するものとする。この取扱いは、資産除去債務の負債計上時までには別途特定された除去費用等に限り行うものとする。
- 2 貸借対照表の資本剰余金の区分においては、「第91 資産除去債務に係る特定

の除去費用等の会計処理」に基づく除去費用に係る減価償却の費用配分額は損益外減価償却相当額の累計額を、時の経過による資産除去債務の調整額は損益外利息費用相当額の累計額をそれぞれ表示しなければならない。

第9 2 法令に基づく引当金等

独立行政法人の業務のうち、特定の業務について法令により計上が要請されている引当金又は準備金については、法令に基づく引当金等として貸借対照表の負債の部に計上するものとする。(注6 9)

<注6 9> 法令に基づく引当金等について

- 1 法令に基づく引当金等の計上が認められるのは、法令の規定により強制的に徴収される納付金等を財源として、法令の規定による特定の事業を実施する場合等であって、当該強制徴収された資金を他の事業に使用することが認められないことが法令の規定により明らかな場合等の合理的な理由があり、独立行政法人の独自判断では意思決定が完結し得ない場合に限られる。
- 2 また、法令に基づく引当金等の引当て及び取崩しは客観的な基準によって行われる必要があり、恣意的な引当て及び取崩しは認められないことに留意する必要がある。
- 3 独立行政法人が行う業務の特殊性に起因するものであっても、独立行政法人の責任に帰すべき損益を調整すること等を目的とする引当金等の計上は認められない。
- 4 法令に基づく引当金等は、法令の規定に従って使用した額を収益に計上することとし、当該引当金等を直接減額する会計処理は行わないものとする。また、法令に基づく引当金等への繰入及び戻入収益は、臨時損益の区分に表示するものとする。
- 5 なお、法令に基づく引当金等への繰入及び当該引当金の戻入収益は、行政サービス実施コスト計算書に計上される業務費用及び業務費用から控除すべき収益には含まないものとする。

第9 3 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

民間企業等に対して信用の供与を行うことを主たる業務としている独立行政法人においては、「第3 0 債務保証の会計処理」に定める会計処理に代え、次の会計処理を行うものとする。(注7 0) (注7 1)

- (1) 債務保証の額を保証債務の科目により負債に、保証債務見返の科目により資産に、それぞれ計上するとともに、債務保証の履行によって損失が生じると見込まれる額を保証債務損失引当金として計上しなければならない。
- (2) 保証債務損失引当金は、「第2 9 貸付金等の貸借対照表価額」に定める貸倒引当

金の計上方法と同様の方法により見積もらなければならない。

- (3) 保証債務については、その明細、増減、保証料収益との関係並びに保証債務損失引当金の増減を附属明細書において明らかにしなければならない。

<注70> 債務保証の取扱いについて

民間企業等に対して信用の供与を行うことを主たる業務としている独立行政法人においては、債務保証は資金の貸付け等と同様に信用の供与の方法であることから、その受託責任の遂行状況を明らかにするため、債務保証の額を貸借対照表に計上するものとする。

<注71> 信用の供与を行うことを主たる業務としている独立行政法人について

- 1 民間企業等に対して信用の供与を行うことを主たる業務としている独立行政法人とは、法人の全ての業務に対する信用供与の業務の割合が民間金融機関のそれと同程度であると認められる法人をいう。
- 2 上記の判断は、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ついても法人全体として行い、区分した経理単位ごとには判断しない。
- 3 なお、信用供与の業務とは、資金の貸付並びに債務の保証及び保険の業務をいい、出資及び無利子貸付による資金の供給は含まない。

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。

第95 毎事業年度の利益処分

- 1 当期末処分利益は、毎事業年度、積立金として整理するもののほか、中期目標の期間の最後の事業年度を除く毎事業年度、目的積立金として整理するものとする。
- 2 当期末処理損失は、毎事業年度、積立金（目的積立金が残っている場合は当該目的積立金を含む。）を減額して整理し、なお不足がある場合は繰越欠損金として整理するものとする。

第96 中期目標の期間の最後の事業年度の利益処分

独立行政法人の中期目標の期間の最後の事業年度においては、当期末処分利益は、積立金として整理しなければならない。目的積立金及び個別法の規定に基づく前中期目標期間繰越積立金が残っている場合は、積立金に振り替えなければならない。（注72）

<注72> 中期目標の期間の最後の事業年度の利益処分について

- 1 独立行政法人制度においては、中期目標による運営・評価のシステムが導入さ

れており、運営費交付金のルール設定等財務関係においても一の中期目標及びそれに基づく中期計画の期間を一つの区切りとしているところである。実際に多くの個別法においても、この中期目標の期間を一つの区切りとして積立金の次の中期目標の期間への繰越についての規定が設けられているのもその表れである。そのような独立行政法人においては、運営費交付金等をこの中期目標の期間の終了時に精算するという考え方に立っていることから、最終年度に損益計算上の利益が生じた場合であっても通則法第44条第3項の処理は行わないほか、目的積立金や前中期目標期間繰越積立金が使用されずに残っていた場合は、中期目標の期間の最後の事業年度の利益処分時において、積立金に振り替えることを要するものである。

- 2 個別法において積立金を次の中期目標の期間に繰り越す旨の規定が設けられている独立行政法人においては、利益の処分又は損失の処理に関する書類のほか、国庫納付金の計算書の作成を要する。当該計算書においては、中期目標の期間の最後の事業年度に係る利益処分を行った後の積立金の総額並びにその処分先である国庫納付金の額及び前中期目標期間繰越積立金として次の中期目標の期間に繰り越される金額を記載するものとする。

第97 目的積立金を取り崩す場合の会計処理

目的積立金について、中期計画であらかじめ定めた「剰余金の使途」に沿った費用が発生したときは、その同額を取り崩して目的積立金取崩額に振り替えなければならない。また、「剰余金の使途」に沿って固定資産を取得した場合には、その取得に要した額を取り崩して資本剰余金に振り替えなければならない。

第12章 区分経理の会計処理

第98 区分経理に係る会計処理の原則

- 1 法律の規定により、区分して経理し、区分した経理単位（以下「勘定」という。）ごとに財務諸表の作成が要請されている独立行政法人にあつては、それぞれの勘定ごとの財務諸表（以下「勘定別財務諸表」という。）と、独立行政法人全体の財務諸表（以下「法人単位財務諸表」という。）を作成しなければならない。（注73）
- 2 同一環境下で行なわれた同一の性質の取引等に係る会計処理の原則及び手続きは、原則として独立行政法人単位で統一するものとし、合理的な理由がない限り勘定ごとに異なる会計処理の原則及び手続きを適用することは認められない。

<注73> 区分経理に係る会計処理について

主務省令等により区分して経理することが要請されている場合の、各経理単位の

財務諸表はセグメント情報として整理し、勘定別財務諸表には該当しないものとする。

第99 法人単位財務諸表の体系及び様式

- 1 法人単位財務諸表の体系は、次のとおりである。(注74)
 - (1) 法人単位貸借対照表
 - (2) 法人単位損益計算書
 - (3) 法人単位キャッシュ・フロー計算書
 - (4) 法人単位行政サービス実施コスト計算書
 - (5) 法人単位附属明細書
- 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。

<注74> 法人単位財務諸表の体系について

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り、法人単位損益計算書に表示される当期総利益をもとにした利益の処分又は損失の処理は予定されていない。このため、法人単位財務諸表には、利益の処分又は損失の処理に関する書類は含めないものとする。

第100 法人単位財務諸表作成の基準

法人単位財務諸表は、全ての勘定別財務諸表を合算するほか、次により作成しなければならない。

- (1) 法人単位貸借対照表及び法人単位損益計算書においては、勘定相互間の債権と債務及び勘定相互間の損益取引に係る費用と収益とを相殺消去し、独立行政法人としての資産、負債及び純資産の額並びに費用、収益及び損益の額を示さなければならない。
- (2) 勘定相互間の取引によって取得したたな卸資産、固定資産その他の資産に含まれる未実現損益は、その全額を消去しなければならない。ただし、譲渡した勘定の帳簿価額のうち回収不能と認められる部分は消去しないものとする。
- (3) 法人単位キャッシュ・フロー計算書においては、勘定相互間のキャッシュ・フローは相殺消去し、独立行政法人としてのキャッシュ・フローの額を示さなければならない。
- (4) 法人単位行政サービス実施コスト計算書については、勘定相互間の取引に係る費用と収益とを相殺消去し、独立行政法人としての行政サービス実施コストを表示しなければならない。(注75)

<注75> 法人単位行政サービス実施コスト計算書における勘定相互間の取引の相殺消去について

- 1 勘定相互間の取引が例えば、物品の売買、有償での役務の提供等対価性のある取引である場合は、費用と収益とを相殺消去する。
- 2 勘定相互間の取引が、贈与と認められる取引である場合、当該贈与に係る費用又は収益は、そもそも勘定別行政サービス実施コスト計算書において、損益計算書の費用又は控除すべき収益には含まれないことに留意する。

第101 共通経費等配賦の原則

- 1 各勘定の費用及び収益は、各勘定が経理すべき業務に基づき合理的に帰属させ、政策の考慮のために事実の真実な表示をゆがめてはならない。
- 2 各勘定に直接賦課することが困難な共通経費については、合理的な配賦基準に従って配賦しなければならない。また、配賦基準は、每期継続して適用する必要があり、みだりに変更してはならない。なお、配賦基準を変更した場合は、その内容、変更の理由及び当該変更が財務諸表に与えている影響の内容を注記しなければならない。(注76)

<注76> 共通経費の配賦基準について

- 1 共通経費の配賦基準は、主務省令等で定められる必要がある。
- 2 各勘定に直接賦課することが困難な共通経費には、総務部門、経理部門等独立行政法人全体の業務を所掌している部門の経費のほか、これらの部門に関連して生じた雑益、法人全体として課税される消費税等が含まれる。
- 3 共通経費の具体的な配賦基準としては、例えば、次のような基準が考えられる。
 - (1) 共通部門の給与費について、各勘定に属する職員に支給する給与総額の割合により配賦する方法
 - (2) 事務所借料について、各勘定に属する部門の占有面積の割合により配賦する方法
 - (3) 納付消費税について、勘定別に算定した納付消費税額の割合により配賦する方法

第102 財務諸表の開示方法等

- 1 法律の規定により区分して経理することが要請される独立行政法人においては、法人単位財務諸表の後に勘定別財務諸表を作成し、これらを一体のものとして開示しなければならない。
- 2 財務諸表の注記は、法人単位財務諸表及び勘定別財務諸表のそれぞれに適切な注記を行わなければならない。
- 3 独立行政法人の事業内容等の実態から複数の勘定で経理される業務を一括してセグ

メント情報として開示する必要がある場合には、勘定区分に係わらずセグメント情報を作成するものとする。この場合には、当該セグメント情報は、法人単位財務諸表に添付するものとする。

- 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77)
- (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
 - (2) 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
 - (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
 - (4) 法人単位貸借対照表及び損益計算書において、相殺消去された勘定相互間の債権と債務及び勘定相互間の損益取引に係る費用と収益並びに消去された勘定相互間の取引に係る未実現損益の内訳
 - (5) 法人単位キャッシュ・フロー計算書において相殺消去された、勘定相互間のキャッシュ・フローの内訳

<注77> 附属明細書について

勘定別財務諸表に添付すべき附属明細書は、法人単位財務諸表に一括して添付することにより、重複するものについては省略することができる。なお、この場合、法人単位財務諸表に添付する法人単位附属明細書には勘定別の内訳を明らかにしなければならない。

第13章 連結財務諸表

第1節 連結財務諸表の作成目的及び一般原則

第103 連結財務諸表の作成目的

連結財務諸表は、独立行政法人とその出資先の会社等（以下「関係法人」という。）を公的な資金が供給されている一つの会計主体として捉え、独立行政法人が関係法人集団（独立行政法人及び関係法人の集団をいう。以下同じ。）の財政状態及び運営状況を総合的に報告するために作成するものである。(注78)

<注78> 連結財務諸表の作成目的及び性格について

- 1 独立行政法人が行う出資等は、法人の設立目的を達成するために業務として行われるものであり、独立行政法人と関係法人の間に必ずしも支配従属関係が認められるわけではないが、独立行政法人と関係法人を公的な資金が供給されている一つの会計主体とみなして、公的な主体としての説明責任を果たす観点から、連結財務諸表の作成、開示を行うものである。
- 2 このような観点から作成される連結財務諸表は、公的な資金がどのように使用されているかを示すことを主たる目的としており、独立行政法人の評価は、個別財務諸表により行われる必要がある。
- 3 関係法人には、独立行政法人が出資を行っている民間企業のほか、法人と一定の関係を有する公益法人等が含まれる。

第104 連結財務諸表一般原則

- 1 連結財務諸表は、関係法人集団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。
- 2 連結財務諸表は、関係法人集団に属する独立行政法人及び関係法人が準拠すべき一般に公正妥当と認められる会計基準に準拠して作成された個別財務諸表を基礎として作成されなければならない。
- 3 独立行政法人の会計は、連結財務諸表によって、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、関係法人集団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79)
- 4 連結財務諸表作成のために採用した基準及び手続は、每期継続して適用し、みだりにこれを変更してはならない。

<注79> 重要性の原則の適用について

- 1 連結財務諸表を作成するに当たっては、国民その他の利害関係者の関係法人集団の状況に関する判断を誤らせないようにするため、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、適切な会計処理及び表示を行わなければならない。
- 2 なお、連結財務諸表は、関係法人集団の財政状態及び運営状況を国民その他の利害関係者に総合的に報告するために作成するものであることから、その判断を誤らせない限り、連結の範囲、特定関連会社の決算日が連結決算日と異なる場合の仮決算の手続、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他の簡便な方法によることも認められる。

第105 連結の範囲

- 1 独立行政法人は、原則としてすべての特定関連会社を連結の範囲に含めなければならない。(注80)

- 2 特定関連会社とは、独立行政法人が政策目的のため法令等で定められた業務として出資する会社であって、次のいずれかに該当する場合には、当該会社は特定関連会社に該当するものとする。
- (1) 会社の議決権の過半数を所有しているという事実が認められる場合
 - (2) 会社に対する議決権の所有割合が百分の五十以下であっても、高い比率の議決権を保有している場合であって、次のような事実が認められる場合
 - ア 議決権を行使しない株主が存在することにより、株主総会において議決権の過半数を継続的に占めることができるものと認められる場合
 - イ 役員、関連会社等の協力的な株主の存在により、株主総会において議決権の過半数を継続的に占めることができるものと認められる場合
 - ウ 役員若しくは職員である者又はこれらであった者が、取締役会の構成員の過半数を継続的に占めている場合
 - エ 重要な財務及び営業の方針決定に関し独立行政法人の承認を要する契約等が存在する場合
- 3 独立行政法人及び特定関連会社が、他の会社に出資又は投資を行い、多大な影響力を与えていると認められる場合における当該他の会社も、また、特定関連会社とみなすものとする。
- 4 独立行政法人が、会社の議決権の過半数を所有する場合であっても、当該議決権が、独立行政法人（独立行政法人の設立等に際し、その権利義務を承継した特殊法人等を含む。）の出資によるものでなく、かつ、特定の債務の償還財源に充てるため計画的に売却することが明らかである場合には、当該会社は連結の範囲に含めないものとする。

<注80> 連結の範囲からの除外について

特定関連会社であって、その資産、収益等を考慮して、連結の範囲から除いても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程度に重要性が乏しいものは、連結の範囲に含めないことができる。

第106 連結決算日

- 1 連結財務諸表の作成に関する期間は一年とし、独立行政法人の会計期間に基づき、毎年三月三十一日をもって連結決算日とする。
- 2 特定関連会社の決算日が連結決算日と異なる場合には、特定関連会社は、連結決算日に正規の決算に準ずる合理的な手続により決算を行わなければならない。（注81）

<注81> 決算日に差異がある場合の取扱いについて

決算日の差異が三か月を超えない場合には、特定関連会社の正規の決算を基礎として、連結決算を行うことができる。ただし、この場合には、決算日が異なることから生ずる独立行政法人及び連結される特定関連会社間の取引に係る会計記

録の重要な不一致について、必要な整理を行うものとする。

第107 会計処理の原則及び手続

1 同一環境下で行われた同一の性質の取引等について、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、「第11章 独立行政法人固有の会計処理」に定めるものを除き、原則として独立行政法人の会計処理に統一しなければならない。

(注82)

2 会計処理の原則及び手続で独立行政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、その概要を注記しなければならない。

<注82> 会計処理の統一について

1 資産の評価方法及び固定資産の減価償却の方法についても、本来統一することが望ましいが、事務処理に多大の時間と労力を要するため、統一が困難な場合には、統一をしないことができる。

2 関係会社に対する独立行政法人の出資が、当該関係会社が行う研究開発事業等に要する資金の供給として他の民間会社と共同して実施される場合であって、当該関係会社が、当該他の民間会社の持分法適用会社に該当するため、当該関係会社の会計処理が当該他の民間会社の会計処理に統一されており、独立行政法人の会計処理に統一することが困難な場合等合理的理由がある場合には、関係法人集団の財政状態及び運営状況に関する国民その他の利害関係者の判断を誤らせない限りにおいて、会計処理の統一を行わないことができる。

3 上記の場合においては、会計処理の統一が困難な理由、統一されていない会計処理の概要を注記しなければならない。

第108 連結財務諸表の体系

独立行政法人の連結財務諸表は、次のとおりとする。

- (1) 連結貸借対照表
- (2) 連結損益計算書
- (3) 連結キャッシュ・フロー計算書
- (4) 連結剰余金計算書
- (5) 連結附属明細書

第109 区分経理が要請される独立行政法人の連結財務諸表

1 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あつては、勘定別に連結財務諸表を作成し、勘定別の連結財務諸表を合算して法人単位の連結財務諸表を作成するものとする。

2 法人単位の連結財務諸表の作成については、「第100 法人単位財務諸表作成の基準」に準ずるほか、次によるものとする。

- (1) 特定関連会社に対する出資を行っている勘定以外の勘定と当該特定関連会社相互間（以下この項において「連結勘定相互間」という。）の債権と債務は相殺消去の処理を行う。
- (2) 連結勘定相互間の損益取引に係る、費用と収益は相殺消去の処理を行う。
- (3) 連結勘定相互間の取引によって取得したたな卸資産、固定資産その他の資産に含まれる未実現損益は、譲渡した勘定の帳簿価額のうち回収不能と認められる部分を除き、その全額を消去する。

第2節 連結貸借対照表の作成基準

第110 連結貸借対照表作成の基本原則

連結貸借対照表は、独立行政法人及び特定関連会社の個別貸借対照表における資産、負債及び純資産の金額を基礎とし、特定関連会社の資産及び負債の評価並びに連結される特定関連会社（以下「連結法人」という。）に対する出資とこれに対応する当該連結法人の資本との相殺消去その他必要とされる独立行政法人及び連結法人相互間の項目を消去して作成する。

第111 特定関連会社の資産及び負債の評価

- 1 連結貸借対照表の作成に当たっては、特定関連会社に該当することとなった日において、特定関連会社の資産及び負債のすべてを、特定関連会社に該当することとなった日の時価により評価しなければならない。（注83）
- 2 特定関連会社の資産及び負債の時価による評価額と当該資産及び負債の個別貸借対照表上の金額との差額は、特定関連会社の純資産とする。

<注83> 特定関連会社に該当することとなった日が、特定関連会社の決算日以外の日である場合の取扱いについて

特定関連会社に該当することとなった日が特定関連会社の決算日以外の日であるときは、当該日の前後いずれか近い決算日において特定関連会社に該当することとなったものとみなして処理することができる。

第112 出資と資本の相殺消去

- 1 独立行政法人の特定関連会社に対する出資とこれに対応する特定関連会社の資本は、相殺消去しなければならない。
- 2 独立行政法人の特定関連会社に対する出資とこれに対応する特定関連会社の資本との相殺消去に当たり、差額が生ずる場合には、当該差額は発生した事業年度の損益として処理しなければならない。
- 3 特定関連会社相互間の投資とこれに対応する資本とは、独立行政法人の特定関連会社に対する出資とこれに対応する特定関連会社の資本との相殺消去に準じて相殺消去

しなければならない。

第113 少数株主持分

- 1 特定関連会社の純資産のうち独立行政法人に帰属しない部分は、少数株主持分とする。
- 2 特定関連会社の欠損のうち、当該特定関連会社に係る少数株主持分に割り当てられる額が、当該少数株主の負担すべき額を超える場合には、当該超過額については、当該特定関連会社との関係を勘案して処理するものとする。(注84)

<注84> 特定関連会社の欠損が当該特定関連会社に係る少数株主持分に割り当てられるべき額を超える場合の処理について

- 1 例えば、特定関連会社に対する独立行政法人の出資が、当該特定関連会社が行う研究開発事業等に要する資金の供給として他の民間会社と共同して実施される場合等であって、特定関連会社の欠損金について独立行政法人と当該他の民間会社が出資割合に応じて負担することが合理的な場合には、次のように処理することが考えられる。
 - (1) 独立行政法人が当該特定関連会社の債務保証を行っている等、契約等による義務を負っている場合には、特定関連会社の欠損のうち、当該特定関連会社に係る少数株主の負担すべき額を超える額（以下「少数株主持分超過欠損額」という。）のうち、独立行政法人が負担すべき義務の金額の範囲内で独立行政法人の持分に負担させる。
 - (2) 独立行政法人が契約等による義務を負っていない場合の少数株主持分超過欠損額及び少数株主持分超過欠損額が契約等により独立行政法人が負担すべき義務の金額を超える場合の当該超過欠損額は、少数株主持分に割り当てるものとする。
- 2 上記1(1)の場合において、その後特定関連会社に利益が計上されたときは、独立行政法人が負担した欠損が回収されるまで、その利益の金額を独立行政法人の持分に加算するものとする。

第114 債権と債務の相殺消去

- 1 連結法人相互間の債権と債務とは、相殺消去しなければならない。
- 2 連結法人相互間での債務保証に関し計上されている保証債務損失引当金は、その全額を消去しなければならない。また、民間企業等に対して信用の供与を行うことを主たる業務としている独立行政法人においては、特定関連会社に対する債務保証に関し計上されている保証債務と保証債務見返とは相殺消去しなければならない。

第115 法人税等の期間配分に係る会計処理

- 1 連結法人の法人税等については、一時差異等に係る税金の額を期間配分しなければならない。

ならない。

- 2 一時差異等に係る税金の額は、「第35 法人税等の期間配分に係る会計処理」に準じ、繰延税金資産又は繰延税金負債として計上しなければならない。

第116 関連会社等に対する持分法の適用

- 1 連結の範囲に含めない特定関連会社及び関連会社に対する出資については、原則として持分法を適用しなければならない。(注85)
- 2 関連会社とは、独立行政法人及び特定関連会社が、出資、人事、資金、技術、取引等の関係を通じて、特定関連会社以外の会社の財務及び営業の方針決定に対して重要な影響を与えることができる場合における当該会社をいう。
- 3 次の場合には、特定関連会社以外の会社の財務及び事業運営の方針決定に重要な影響を与えることができないことが明らかに示されない限り、当該会社は関連会社に該当するものとする。
 - (1) 特定関連会社以外の会社の議決権の百分の二十以上を実質的に所有している場合
 - (2) 会社に対する議決権の所有割合が百分の二十未満であっても、一定の議決権を有しており、かつ、次のような事実が認められる場合
 - ア 独立行政法人の役員若しくは職員である者又はこれらであった者（独立行政法人の設立に際し、権利義務を承継した特殊法人等の役員若しくは職員であった者を含む。）であって、財務及び営業又は事業の方針決定に関して影響を与えることができる者が、代表取締役又はこれに準ずる役職に就任している場合
 - イ 独立行政法人が、重要な融資（債務保証又は担保の提供を含む。）を行っている場合
 - ウ 独立行政法人が、重要な技術を提供している場合
 - エ 独立行政法人との間に、重要な販売、仕入その他の営業上又は事業上の取引がある場合
 - オ 独立行政法人が、財務及び営業又は事業の方針決定に対して重要な影響を与えることができることが推測される事実が存在する場合
- 4 関連会社株式の売却等により当該会社が関連会社に該当しなくなった場合には、残存する当該会社の株式は、個別貸借対照表上の帳簿価額をもって評価する。

なお、特定関連会社株式の売却等により当該会社が特定関連会社及び関連会社に該当しなくなった場合には、上記に準じて処理する。

<注85> 持分法適用の範囲からの除外について

持分法の適用により、連結財務諸表に重要な影響を与えない場合には、持分法の適用会社としないことができる。

第117 表示区分

- 1 連結貸借対照表は、資産の部、負債の部及び純資産の部に区分するものとする。

資産の部は、流動資産、固定資産及び繰延資産に区分し、固定資産は、有形固定資産、無形固定資産及び投資その他の資産に区分して記載するものとする。

負債の部は、流動負債及び固定負債に区分して記載するものとする。

純資産の部は、資本金、資本剰余金、連結剰余金、少数株主持分に区分して記載するものとする。

- 2 流動資産、有形固定資産、無形固定資産、投資その他の資産、繰延資産、流動負債及び固定負債は一定の基準に従い、その性質を示す適切な名称を付した科目に明瞭に分類して記載するものとする。(注8 6)

<注8 6> 繰延資産について

- 1 「第8 資産の定義」により、独立行政法人においては、繰延資産を計上してはならないことにされており、連結貸借対照表に計上される繰延資産は、特定関連会社の貸借対照表に計上されている繰延資産に限られる。
- 2 特定関連会社の貸借対照表に社債発行差金が繰延資産として計上されているときは、当該社債発行差金は、投資その他の資産として連結貸借対照表に計上するものとする。

第3節 連結損益計算書の作成基準

第118 連結損益計算書作成の基本原則

連結損益計算書は、独立行政法人及び特定関連会社の個別損益計算書における費用、収益等の金額を基礎とし、連結法人相互間の取引高の相殺消去及び未実現損益の消去等の処理を行って作成する。

第119 連結法人相互間の取引高の相殺消去

連結法人相互間における役務の提供その他の取引に係る項目は、相殺消去しなければならない。

第120 未実現損益の消去

- 1 連結法人相互間の取引によって取得したたな卸資産、固定資産その他の資産に含まれる未実現利益は、その全額を消去しなければならない。
- 2 未実現損益の金額に重要性が乏しい場合には、これを消去しないことができる。
- 3 売手側の特定関連会社に少数株主が存在する場合には、未実現損益は独立行政法人と少数株主の持分比率に応じて、独立行政法人の持分と少数株主持分に配分するものとする。

第121 表示区分

- 1 連結損益計算書は、経常損益計算及び純損益計算の区分を設けなければならない。

経常損益計算の区分は、連結法人の業務活動から生じた費用及び収益等を記載して経常損益を表示するものとする。

純損益計算の区分は、経常損益計算の結果を受けて、臨時利益及び臨時損失を記載して税金等調整前当期純利益を表示し、これに法人税、住民税及び事業税、法人税等調整額を加減して、少数株主損益調整前当期純利益を表示する。これに、少数株主持分損益を加減して当期純損益を表示するものとする。

純損益計算の結果を受けて、目的積立金取崩額等を表示し、当期総利益を表示するものとする。

- 2 業務活動から生じた費用及び収益、臨時利益及び臨時損失は、一定の基準に従い、その性質を示す適切な名称を付した科目に明瞭に分類して記載しなければならない。

第4節 連結キャッシュ・フロー計算書の作成基準

第122 連結キャッシュ・フロー計算書作成の基本原則

連結キャッシュ・フロー計算書は、独立行政法人及び特定関連会社の個別キャッシュ・フロー計算書を基礎として、連結法人相互間のキャッシュ・フローの相殺消去の処理を行って作成する。

第123 表示区分及び表示方法

- 1 連結キャッシュ・フロー計算書の資金の範囲、表示区分及び表示方法については、「第22 キャッシュ・フロー計算書の資金」及び「第7章 キャッシュ・フロー計算書」に準じるものとする。
- 2 なお、連結範囲の変動を伴う特定関連会社株式の取得又は売却に係るキャッシュ・フローは、「投資活動によるキャッシュ・フロー」の区分に独立の項目として記載する。この場合、新たに特定関連会社となった会社の資金の額は、株式の取得による支出額から控除し、特定関連会社でなくなった会社の資金の額は株式の売却による収入額から控除して記載するものとする。

第5節 連結剰余金計算書の作成基準

第124 連結剰余金計算書作成の基本原則

- 1 連結貸借対照表に示される連結剰余金については、その増減を示す連結剰余金計算書を作成する。
- 2 連結剰余金の増減は、独立行政法人及び特定関連会社の損益計算書及び利益処分に係る金額を基礎とし、連結法人相互間の配当に係る取引を消去して計算する。
- 3 独立行政法人及び特定関連会社の利益処分については、連結会計期間において確定した利益処分を基礎として連結決算を行う方法による。

第125 表示方法

- 1 連結剰余金計算書は、連結剰余金期首残高、連結剰余金増加高、連結剰余金減少高及び当期総利益を示して、連結剰余金期末残高を表示しなければならない。
- 2 連結剰余金減少高は、国庫納付及び役員賞与に区分して記載するものとする。

第6節 関連公益法人等の取扱い

第126 関連公益法人等の情報開示

関連公益法人等については、独立行政法人との出えん、人事、資金、技術、取引等の関係を「第7節 連結財務諸表の附属明細書、連結セグメント情報及び注記」に定めるところにより開示するものとする。(注87)

<注87> 関連公益法人等について

独立行政法人と関連公益法人等との間には資本関係が存在しないが、独立行政法人を通じて公的な資金が供給されている場合も多いことから、公的な会計主体である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。

第127 関連公益法人等の範囲

- 1 関連公益法人等とは、独立行政法人が出えん、人事、資金、技術、取引等の関係を通じて、財務及び事業運営の方針決定に対して重要な影響を与えることができるか又は独立行政法人との取引を通じて公的な資金が供給されており、独立行政法人の財務情報として、重要な関係を有する当該公益法人等をいう。(注88)
- 2 次の場合には、公益法人等の財務及び事業運営の方針決定に重要な影響を与えることができないことが明らかに示されない限り、当該公益法人等は関連公益法人等に該当するものとする。
 - (1) 理事等のうち、独立行政法人の役職員経験者の占める割合が三分の一以上である公益法人等
 - (2) 事業収入に占める独立行政法人との取引に係る額が三分の一以上である公益法人等
 - (3) 基本財産の五分之一以上を独立行政法人が出えんしている財団法人
 - (4) 会費、寄附等の負担額の五分之一以上を独立行政法人が負担している公益法人等
- 3 関連公益法人等の特定関連会社又は関連会社である会社は関連公益法人等とみなすものとする。
- 4 独立行政法人が交付する助成金等の収入が事業収入の三分の一を占めることにより、上記2(2)に該当することとなるが、上記2の(1)、(3)及び(4)に該当しない公益法人等であって、当該助成金等が、独立行政法人の審査に付された上で、継続的、恒常的でない形態で交付される場合は、関連公益法人等に該当しないものとするができる。

<注88> 公益法人等の範囲について

公益法人等とは、財団法人、社団法人のほか、社会福祉法人、特定非営利活動法人、技術研究組合等の法人も含まれる。

第7節 連結財務諸表の附属明細書、連結セグメント情報及び注記

第128 連結財務諸表の附属明細書

独立行政法人は、連結貸借対照表及び連結損益計算書等の内容を補足するため、附属明細書を作成しなければならない。なお、附属明細書は、「第79 附属明細書」に準じるほか、次の事項を明らかにしなければならない。

(1) 特定関連会社、関連会社及び関連公益法人等の概要

ア 名称、業務の概要、独立行政法人との関係及び役員の氏名(独立行政法人(独立行政法人設立に際し、権利義務を承継した特殊法人等を含む。以下同じ。)の役員経験者については、独立行政法人での最終職名を含む。)

イ 特定関連会社、関連会社及び関連公益法人等と独立行政法人の取引の関連図

(2) 特定関連会社、関連会社及び関連公益法人等の財務状況

ア 特定関連会社及び関連会社の当該事業年度の、資産、負債、資本金及び剰余金の額、並びに営業収入、経常損益、当期損益及び当期末処分利益又は当期末処理損失の額

イ 関連公益法人等の当該事業年度の、貸借対照表に計上されている資産、負債及び正味財産の額、正味財産増減計算書に計上されている当期正味財産増減額、正味財産期首残高及び正味財産期末残高(一般正味財産増減の部、指定正味財産増減の部に区分したうえ、各々収益と費用に区分し、収益には内訳で受取補助金等(国、独立行政法人、特殊法人及び地方公共団体の補助金等)とその他の収益の金額を記載する。)並びに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

(3) 特定関連会社及び関連会社株式並びに関連公益法人等の基本財産等の状況

ア 独立行政法人が保有する特定関連会社及び関連会社の株式について、所有株式数、取得価額及び貸借対照表計上額(前事業年度末からの増加額及び減少額を含む。)

イ 関連公益法人等の基本財産に対する出えん、拠出、寄附等の明細並びに関連公益法人の運営費、事業費等に充てるため当該事業年度において負担した会費、負担金等の明細

(4) 特定関連会社、関連会社及び関連公益法人等との取引の状況

ア 特定関連会社、関連会社及び関連公益法人等に対する債権債務の明細

イ 独立行政法人が行っている関連会社及び関連公益法人等に対する債務保証の明細

ウ 特定関連会社及び関連会社の総売上高並びに関連公益法人等の事業収入の金額とこれらのうち独立行政法人の発注等に係る金額及びその割合（内訳で、競争契約、企画競争・公募及び競争性のない随意契約の金額及び割合を記載する。ただし、内訳には、予定価格が国の基準（予算決算及び会計令（昭和22年勅第165号）第99条に定める基準）を超えないものは含めない。）

第129 連結セグメント情報の開示

- 1 連結法人における開示すべきセグメント情報は、当該連結法人が異なる事業を運営している場合には、そ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とする。
- 2 開示すべき情報は、連結法人の事業収益、事業損益及び当該セグメントに属する資産総額とする。（注89）

<注89> 連結セグメント情報の開示について

- 1 独立行政法人は、業績評価のための情報提供等による国民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、その業務の内容が多岐にわたる場合、区分及び開示内容について企業会計で求められるよりも詳細なセグメントに係る財務情報を開示することが求められる。
- 2 このため、開示すべき情報についても、主要な資産項目、主要な事業費用及び主要な事業収益（国又は地方公共団体による財源措置等を含む。）の内訳を積極的に開示する必要がある。
- 3 セグメントの区分については、区分経理によるもののほか、運営費交付金に基づく収益以外の収益の性質や複数の業務を統合した法人における業務の区分を参考にしつつ、例えば、施設の機能別セグメント、研究分野別セグメントなど、各法人において個々に定めていくこととする。

第130 連結財務諸表の注記

連結財務諸表には、次の事項を注記しなければならない。

(1) 連結の範囲等

連結の範囲に含めた特定関連会社、関連会社に関する事項その他連結の方針に関する重要事項及びこれらに重要な変更があったときは、その旨及び変更の理由

(2) 決算日の差異

特定関連会社の決算日が連結決算日と異なるときは、当該決算日及び連結のため当該特定関連会社について特に行った決算手続の概要

(3) 会計処理の原則及び手続等

ア 重要な資産の評価基準及び減価償却の方法並びにこれらについて変更があったときは、その旨、変更の理由及び当該変更が連結財務諸表に与えている影響の内容

イ 関係会社の採用する会計処理の原則及び手続で独立行政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

ウ 特定関連会社の資産及び負債の評価方法

(4) その他の重要な事項

関係法人集団の財政状態及び運営状況を判断するために重要なその他の事項

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

平成17年6月29日設定
平成19年11月19日改訂
平成22年3月30日改訂

第1 本基準の目的及び減損の定義

- 1 固定資産の減損に係る独立行政法人会計基準（以下「本基準」という。）及び固定資産の減損に係る独立行政法人会計基準注解は、貸借対照表に計上される固定資産の過大な帳簿価額を適正な金額まで減額すること及び独立行政法人の業務運営状況を明らかにすることを目的とする。
- 2 固定資産の減損とは、固定資産に現在期待されるサービス提供能力が当該資産の取得時に想定されたサービス提供能力に比べ著しく減少し将来にわたりその回復が見込めない状態又は固定資産の将来の経済的便益が著しく減少した状態をいう。

第2 対象資産

本基準は、次に掲げるもの以外の固定資産に適用する。なお、重要性の乏しいものについては、本基準を適用しないことができる。（注1）

- (1) 「固定資産の減損に係る会計基準」（平成14年8月9日企業会計審議会）を適用すべき独立行政法人の業務に係る固定資産
- (2) 独立行政法人会計基準において減損処理に関する定めがある固定資産（注2）
- (3) 供給途絶や価格高騰等の事態が生じた場合の安定供給を確保する目的で備蓄している固定資産

<注1>重要性の乏しい固定資産について

本基準を適用しないことができる固定資産に係る重要性の判断については、固定資産の金額的側面及び質的側面を勘案する必要があり、独立行政法人の業務運営における主要な固定資産については、重要性が乏しいものとしてはならない。

<注2>独立行政法人会計基準において減損処理に関する定めがある固定資産について

独立行政法人会計基準において減損処理に関する定めがある固定資産とは、次に掲げるものをいう。

- (1) 投資有価証券（関係会社株式又は関係会社有価証券を除く。）
- (2) 関係会社株式
- (3) その他の関係会社有価証券

- (4) 長期貸付金（役員、職員又は関係法人に対する長期貸付金を除く。）
- (5) 役員又は職員に対する長期貸付金
- (6) 関係法人長期貸付金
- (7) 破産債権、再生債権、更生債権その他これらに準ずる債権
- (8) 長期前払費用
- (9) 繰延税金資産
- (10) 未収財源措置予定額

第3 減損の兆候

- 1 固定資産に減損が生じている可能性を示す事象（以下「減損の兆候」という。）がある場合には、当該資産について、減損を認識するかどうかの判定を行わなければならない。
- 2 減損の兆候とは、次に掲げる事象をいう。
 - (1) 固定資産が使用されている業務の実績が、中期計画の想定に照らし、著しく低下しているか、あるいは、低下する見込みであること。
 - (2) 固定資産が使用されている範囲又は方法について、当該資産の使用可能性を著しく低下させる変化が生じたか、あるいは、生ずる見込みであること。（注3）
 - (3) 固定資産が使用されている業務に関連して、業務運営の環境が著しく悪化したか、あるいは、悪化する見込みであること。
 - (4) 固定資産の市場価格が著しく下落したこと。（注4）
 - (5) 独立行政法人自らが、固定資産の全部又は一部につき、使用しないという決定を行ったこと。（注5）
- 3 複数の固定資産が一体となってそのサービスを提供するものと認められる場合には、減損の兆候の有無について、これらの資産を一体として判定することができる。

<注3>当該資産の使用可能性を著しく低下させる変化について

当該資産の使用可能性の著しい低下については、当該資産の取得時に想定した使用可能性を基準として判断する。なお、当該資産が政府からの現物出資又は特殊法人等からの承継により取得されたものである場合には、現物出資時又は承継時に想定した使用可能性を基準として判断する。

<注4>市場価格が著しく下落したことについて

固定資産の市場価格について、帳簿価額からの下落割合が50%未満であるときは、著しく下落していないものとして判断することができる。

<注5>使用しないという決定について

使用しないという決定には、固定資産を全く使用しないという決定のみならず、固定資産の取得時に想定した使用目的に従って使用しないという決定、すなわち、

用途変更の決定も含む。なお、固定資産が政府からの現物出資又は特殊法人等からの承継により取得されたものである場合には、現物出資時又は承継時に想定した使用目的を基準に判断する。

第4 減損の認識

- 1 次に掲げる場合に該当するときは、減損を認識しなければならない。
 - (1) 「第3 減損の兆候」2(1)から(3)までに該当する場合であって、当該資産の全部又は一部の使用が想定されていないとき。
 - (2) 「第3 減損の兆候」2(4)に該当する場合であって、当該資産の市場価格の回復の見込みがあると認められないとき。(注6)
 - (3) 「第3 減損の兆候」2(5)に該当する場合であって、使用しないという決定が当該決定を行った日の属する事業年度内における一定の日以後使用しないという決定であるとき。(注7)
- 2 上記1(1)において、当該資産の全部又は一部の使用が想定されていないときは、次に掲げる要件を満たしていない場合をいう。
 - (1) 当該資産の全部又は一部について、将来の使用の見込みが客観的に存在すること。(注8)
 - (2) 当該資産がその使用目的に従った機能を現に有していること。

<注6>市場価格の回復可能性に関する判断基準について

市場価格の回復可能性については、経済全体の状況や固定資産の性質に照らし、相当の期間内に固定資産の市場価格が帳簿価額の相当程度まで回復する可能性があるかどうかを判断することとする。

<注7>固定資産について、翌事業年度以降の特定の日以後使用しないという決定を行った場合について

固定資産について、翌事業年度以降の特定の日以後使用しないという決定を行った場合には、使用しなくなる日において減損を認識することとし、その決定が将来の財務諸表に重要な影響を及ぼすと認められる場合には、それまでの間、当該資産の概要等について注記しなければならない。

<注8>固定資産の全部又は一部について、将来の使用の見込みが客観的に存在することについて

- 1 固定資産の全部又は一部について、将来の使用の見込みが客観的に存在することとは、例えば、保守管理が経常的に行われており、かつ、独立行政法人の年度計画等においても将来の使用稼働が確実に見込まれている場合をいう。
- 2 固定資産の全部又は一部の使用が想定されるか否かの判断は、すべて実態によって行わなければならない。

第5 減損額の測定

減損が認識された固定資産について、帳簿価額が回収可能サービス価額を上回るときは、帳簿価額を回収可能サービス価額まで減額しなければならない。(注9)

<注9>回収可能サービス価額について

- 1 回収可能サービス価額とは、当該資産の正味売却価額と使用価値相当額のいずれか高い額をいう。
- 2 正味売却価額とは、固定資産の時価から処分費用見込額を控除して算定される額をいう。
- 3 時価とは、公正な評価額をいう。通常、それは観察可能な市場価格をいう。
- 4 使用価値相当額とは、減価償却後再調達価額をいう。ただし、減価償却後再調達価額を算出することが困難である場合には、当該資産の帳簿価額に、当該資産につき使用が想定されていない部分(使用しないという決定を行った部分を含む。以下同じ。)以外の部分の割合を乗じて算出した価額を用いることができる。
- 5 減価償却後再調達価額とは、固定資産の全部又は一部につき使用が想定されていない部分以外の部分が有するサービス提供能力と同じサービス提供能力を有する資産を新たに取得した場合において見込まれる取得価額から、減価償却累計額(当該資産を減損が認識された資産の使用期間と同じ期間使用した場合に計上される額をいう。)を控除した価額をいう。

第6 減損額の会計処理

固定資産の帳簿価額と回収可能サービス価額との差額(以下「減損額」という。)については、次のように処理するものとする。

- (1) 減損が、独立行政法人が中期計画等で想定した業務運営を行わなかったことにより生じたものであるときは、当該減損額を減損損失の科目により当期の臨時損失として計上する。(注10)
- (2) 減損が、独立行政法人が中期計画等で想定した業務運営を行ったにもかかわらず生じたものであるときは、当該減損額は損益計算書上の費用には計上せず、損益外減損損失累計額の科目により資本剰余金の控除項目として計上する。

<注10>中期計画等で想定した業務運営を行わなかったことについて

中期計画等で想定した業務運営を行わなかったことについては、固定資産に減損が生じた原因が、独立行政法人が中期計画等の想定範囲内の業務運営を行わなかったこと又は中期計画等の想定範囲外の業務運営を行ったことにより生じたものであることが明確である場合とし、それ以外の場合は、中期計画等で想定した業務運営が行われたものとする。

中期計画等で想定した業務運営を行わなかったこと及び想定範囲外の業務運

営を行ったこととは、例えば、中期計画等で定めた施設の利用促進方策を講じなかったこと等経営上必要な措置を採らなかったため、中期計画等で定めた年間利用予定者数を確保できなかった場合などが該当する。

なお、独立行政法人は、その経営資源を最大限活用して、業務運営の効率化やサービスその他の業務の質の向上に具体的にどのように取り組むか、できる限り定量的な中期計画を設定すべきであり、中期目標で掲げられた目標の水準を更に具体化することも積極的に検討する必要があるとされていることに留意する（独立行政法人の中期目標等の策定指針（平成15年4月18日 特殊法人等改革推進本部事務局）を参照）。

第7 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

独立行政法人会計基準の「第81 運営費交付金の会計処理」、「第83 補助金等の会計処理」及び「第85 寄附金の会計処理」の規定により資産見返負債を計上している固定資産に係る減損額については、次のように処理するものとする。

- (1) 減損が、独立行政法人が中期計画等で想定した業務運営を行わなかったことにより生じたものであるときは、当該減損額を減損損失の科目により当期の臨時損失として計上するとともに、資産見返負債を利益剰余金（独立行政法人通則法第44条第1項に規定する積立金）に振り替える。
- (2) 減損が、独立行政法人が中期計画等で想定した業務運営を行ったにもかかわらず生じたものであるときは、当該減損額は損益計算書上の費用には計上せず、資産見返負債を減額する。

第8 行政サービス実施コスト

独立行政法人が中期計画等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は、行政サービス実施コストに属するものとし、行政サービス実施コスト計算書において、損益外減損損失相当額の科目により、損益外減価償却相当額の次に区分して表示しなければならない。

第9 貸借対照表における表示

- 1 減損が認識された固定資産（無形固定資産を除く）の貸借対照表における表示は、当該資産に対する減損損失累計額を、取得原価から間接控除する形式で行うものとする。（注11）
- 2 減損が認識された無形固定資産の貸借対照表における表示は、減損処理前の帳簿価額から減損額を直接控除し、控除後の金額をその後の帳簿価額とする形式で行うものとする。

<注11>減損損失累計額について

減損損失累計額には、損益計算書に計上された減損損失の累計額だけでなく、

行政サービス実施コスト計算書に計上された損益外減損損失相当額の累計額が含まれる。

第10 減損処理後の会計処理

- 1 減損処理を行った固定資産については、減損後の帳簿価額に基づき減価償却を行わなければならない。
- 2 減損の戻入は、行ってはならない。

第11 注記

- 1 減損を認識した場合には、次に掲げる事項について注記するものとする。
 - (1) 減損を認識した固定資産の用途、種類、場所、帳簿価額等の概要
 - (2) 減損の認識に至った経緯
 - (3) 減損額のうち損益計算書に計上した金額と計上していない金額の主要な固定資産ごとの内訳
 - (4) 減損の兆候の有無について、「第3 減損の兆候」3に基づき、複数の固定資産を一体として判定した場合には、当該資産の概要及び当該資産が一体としてそのサービスを提供するものと認めた理由
 - (5) 回収可能サービス価額が、
 - ア 正味売却価額である場合には、その旨及び算定方法の概要
 - イ 使用価値相当額である場合には、その旨、採用した理由及び算定方法の概要
- 2 「第3 減損の兆候」2(1)から(4)までに掲げる減損の兆候が認められた場合（減損を認識した場合を除く。）には、次に掲げる事項について注記するものとする。
 - (1) 減損の兆候が認められた固定資産の用途、種類、場所、帳簿価額等の概要
 - (2) 認められた減損の兆候の概要
 - (3) 減損の兆候の有無について、「第3 減損の兆候」3に基づき、複数の固定資産を一体として判定した場合には、当該資産の概要及び当該資産が一体としてそのサービスを提供するものと認めた理由
 - (4) 「第4 減損の認識」2に掲げる要件を満たしている根拠又は固定資産の市場価格の回復の見込みがあると認められる根拠
- 3 「第3 減損の兆候」2(5)に規定する使用しないという決定を行った場合であって、その決定が翌事業年度以降の特定の日以後使用しないという決定である場合には、次に掲げる事項について注記するものとする。
 - (1) 使用しないという決定を行った固定資産の用途、種類、場所等の概要
 - (2) 使用なくなる日
 - (3) 使用しないという決定を行った経緯及び理由
 - (4) 将来の使用なくなる日における帳簿価額、回収可能サービス価額及び減損額の見込額