

独法会計基準改訂に関する検討事項

1. 損益均衡に係る事項の検討

[第31回共同ワーキング・チームで出された意見]

- ・ 損益均衡の必要性や考え方を国民に伝えるため、概念や定義の整理が必要。
- ・ 「資産見返」を「繰延収益」として計上することにより、独法会計基準は費用収益アプローチが主であることを明確に示すべき。
- ・ ユーザー目線（国民に対する独法の財務情報の分かり易さ）も重要。
- ・ 独法会計基準は費用収益アプローチと資産負債アプローチを併用しており、完全な損益均衡を実現することは不可能。どこまで損益均衡を確保すべきかについては、一定の見極めも必要。
- ・ 損益均衡の確保については、独法通則法第44条に基づいて計算される利益を通じたインセンティブ（経営努力認定制度）が、どのような形で、どの程度機能しているのかといった実情も見ながら検討すべき。
- ・ 現場の負担にも配慮し、複雑になり過ぎないようにすべき。そのためには、損益均衡を図るための手立てとして、見返ではなく、業務達成基準を活用することも検討すべき。
- ・ 業務達成基準に期待されてきた業績評価の機能も重要。損益均衡を確保するために見返を用いて収益の計上時期を調整してしまうと、収益が業務の達成状況を表さなくなる（業務達成基準に基づく収益ではなくなる）ことにも留意が必要。
- ・ （前中期目標等期間繰越積立金の取り崩しに伴う過大な利益計上（2－3）について）独法の理事長の目線も重要。
- ・ 独法の自己収入については、独法通則法に基づいて企業会計が適用され、損益均衡を確保することとはされていないことも踏まえて検討する必要。

[事務局からの補足説明]

- （参考1－1）独立行政法人の財務報告に関する基本的指針（平成29年9月）
- （参考1－2）独法通則法第44条に基づく利益を通じたインセンティブの状況

[改訂案]

- （1）独法会計基準における損益均衡の考え方や財務情報を解釈する上での留意点が広く国民に伝わるよう、総務省ホームページ上の特定の場所にこれらの基本情報を掲載し、当該アドレスを独法の財務諸表又は事業報告書に記載する（当該掲載する基本情報は、委員の皆様の御意見をいただきながらとりま

とめる)。

また、独法の会計処理が損益均衡という固有の考え方(損益均衡の考え方に基づき、収益を繰り延べて計上することにより独法通則法第 44 条に基づく損益を計算することが可能となる)に拠っていることを踏まえ、「資産見返負債」を「繰延運営費交付金(資産)」として計上することとする(別紙 1)。

「資産見返負債」

：運営費交付金等を用いて取得した資産に対応する負債

(将来、当該資産を用いて活動した(受領した運営費交付金等に対応する義務を果たした)結果として、その償却費と同額の収益を計上する*。)



「繰延運営費交付金(資産)」

：運営費交付金等を用いて資産を取得した際にその全額を収益に計上せず、未償却残高相当の運営費交付金等を繰り延べて、将来償却する際に同額の収益を計上する(*の点は変更無し。名称に損益均衡を図るための会計処理が現れる)。

- (2) 運営費交付金を財源とする前払費用等を要する取引の損益均衡を図るため、業務達成基準を活用した対応方法(個別の収益化単位を設け、業務の進行状況を費用の発生額で測定する方法)を Q&A に明記する。

[アンケート結果]

- ・運営費交付金を財源とする前払費用又は前渡金を計上 : 60/81 法人
その合計金額が 1 億円を超える法人 : 17/81 法人
その合計金額 : 22 円 ~ 1,230 億円

- (3) 基金補助金を財源とする前払費用等を要する取引の損益均衡を図るため、翌年度以降への支出が認められる補助金について、費用の計上に応じて収益を認識することができる旨を Q&A に明記する。

[アンケート結果]

- ・補助金を財源とする前払費用又は前渡金を計上 : 19/81 法人
その合計金額が 1 億円を超える法人 : 6/81 法人
その合計金額 : 1 万円 ~ 931 億円

- (4) 退職給付引当金の処理(前払年金費用の計上)に伴う損益不均衡を是正するため、前払年金費用の計上に伴う「前払年金費用見返」の計上を認める(別紙 2)。

- (5) 前中期目標等期間繰越積立金の取り崩しに伴う過大な利益計上を是正するため、自己収入から生じた資金の裏付けがない前中期目標等期間繰越積立金に対応する費用(自己収入を財源として取得した償却資産の減価償却費等)

が生じる場合は前中期目標等期間繰越積立金を取り崩さないこととする。

[アンケート結果]

- ・ 資金の裏付けがない前中期目標等期間繰越積立金を計上 (B/S)
: 45/81 法人
- 当該積立金の金額が 1 億円を超える法人 : 33/81 法人
- 当該積立金の金額 : 5 円 ~ 3,230 億円
- ・ 直近の目標等期間の初年度に、資金の裏付けがない前中期目標等期間繰越積立金の取崩を行っている (P/L) : 34/81 法人
- 当該積立金の金額が 1 億円を超える法人 : 16/81 法人
- 当該積立金の金額 : 1 円 ~ 25 億円

2. 改正リース基準の反映に係る事項の検討

[第 31 回共同ワーキング・チームで出された意見]

- ・ 改正リース基準を独法会計基準に反映すべき。
- ・ 反映しないという選択肢も考えられる。
- ・ 改正リース基準だけを反映しないという整理は難しい。
- ・ 独法も資産効率や利益率といった効率性を一定程度踏まえた業務運営が必要。
- ・ 独法固有の事情に配慮した形で反映すべき。
- ・ 使用権の有効性・重要性を踏まえ、独法会計基準をより良くするために導入するという形をとるべき。
- ・ 独法の様態は様々。一定の簡便な方法や準備期間を設けるべき。
- ・ 損益不均衡の拡大への対応として利息費用の配分方法を定額法に変更する、国、自治体等から無償で物件を借受けている取引を対象外とするといった提案は、独法固有の事情に配慮した対応として適当。

[事務局からの補足説明]

(参考 2) 独法におけるリース取引の状況

[改訂案]

- (1) 法人の支払義務を適切に認識するとともに、使用権等を含む法人のサービス提供能力を適切に開示する観点から、オペレーティング・リースを含むすべてのリース取引について、使用権資産及びリース負債を計上することとする。
- (2) ただし、独法に固有の事情を踏まえ、以下の手立てを講じる。
 - ① 損益不均衡の拡大への対応として、利息費用の配分方法を定額法に変更す

るとともに、敷金、定期借地権、付随費用等の「使用権資産を構成する支出が費用に先行して生じる取引」について、繰延勘定（従来の資産見返負債）の計上を認めることとする（別紙３）。

- ② 国、自治体等から無償で物件を借受けている取引及び、独法が無償で物件を貸し付けている取引をリース基準適用の対象外とする。
- ③ 改正リース基準の適用開始時期を令和 11 年 4 月からとする（早期適用可）。なお、企業会計における「リースに関する会計基準」は令和 6 年 9 月に公表され、令和 9 年 4 月以後に開始する事業年度から適用開始とされている。

[アンケート結果]

- ・ 令和 11 年 4 月から適用可能と見込まれる：46/81 法人
- ・ 令和 10 年 4 月から適用可能と見込まれる：12/81 法人

3. その他の事項の検討

[事務局からの説明]

（参考 3）非公開企業の新株予約権に係る会計処理（時価評価）

[検討・改訂案]

- ・ 現行基準においては、無償で取得した新株予約権については、時価を取得原価とし、期末に時価評価することが求められている。
- ・ しかしながら、非上場の新株予約権については、確立された時価評価の手法が存在せず、時価の測定が困難であること、また、独法はその公共的な位置付けの下で、法人発ベンチャー（スタートアップ）に対して提供した支援の対価として新株予約権を受領していることを踏まえ、無償で取得した新株予約権の取得価額を備忘価額とするとともに、提供した支援（役務・サービスの概要）を注記することとする。
- ・ なお、期末評価は原価評価とする。ただし、対象会社が上場した場合には、本源的価値（株式の時価と新株予約権の行使価額との差額）により期末評価を行うこととする。

（ 以 上 ）

■ 損益均衡を図るために置かれている**負債**(「資産**見返**負債」)の名称変更

独法の会計処理が**損益均衡**という**固有の考え方**(損益均衡の考え方に基づき、収益を繰り延べて計上することにより独法通則法第44条に基づく損益を計算することが可能となる)に拠っていることを踏まえ、「資産**見返**負債」を「**繰延**運営費交付金(資産)」として計上することとしたい。

(現行基準) 「資産**見返**負債」

: **運営費交付金等**を用いて取得した**資産に対応する負債**

(将来、当該資産を用いて活動した(受領した運営費交付金等に対応する義務を果たした)結果として、その償却費と同額の収益を計上する*。)

(改訂案) 「**繰延**運営費交付金(資産)」

: **運営費交付金等**を用いて**資産**を取得した際にその全額を収益に計上せず、未償却残高相当の運営費交付金等を**繰り延べて**、将来償却する際に同額の収益を計上する(*の点は変更無し。名称に損益均衡を図るための会計処理が現れる)。

■ 損益均衡を図るために置かれている**資産**(「引当金**見返**」)の名称の取扱い

「引当金**見返**」(将来の賞与や退職給付の支払いに充てるために、将来交付されることが確実と見込まれる運営費交付金を、まだ交付されていない段階で資産に計上しているもの)の名称を「未収金」とするか否かについては、

(i) 現行の独法会計基準においては、基本的に、国から交付される運営費交付金については、**未収計上を認めない**こととされていること(独法会計基準Q&A81-2)

(ii) 法令等、中期計画等又は年度計画に照らして客観的に財源が措置されていると明らかに見込まれる引当金に見合う将来の収入については、「引当金**見返**」として計上することとされていること(独法会計基準第17)

といった**現行基準**における「未収金」計上に対する消極的な姿勢を踏まえ、名称は変更せず、引き続き「引当金**見返**」として計上することとしたい。

(別紙 1) 「資産見返負債」の名称変更 (案)

財源	取引	現行基準		改訂案	
		B/S	振替先	B/S	振替先
●● 運営費交付金	受領	●●債務	●●収益	●●債務	●●収益
	資産取得	資産見返●●	資産見返●●戻入	繰延●●(資産)	繰延●●(資産) 戻入
	建設仮勘定取得	建設仮勘定見返●●	建設仮勘定見返●●戻入 資本剰余金	繰延●●(建設仮勘定)	繰延●●(建設仮勘定) 戻入 資本剰余金
■■ 補助金 等	受領	預り■■	■■収益	預り■■	■■収益
	資産取得	資産見返■■	資産見返■■戻入	繰延■■(資産)	繰延■■(資産) 戻入
	建設仮勘定取得	建設仮勘定見返■■	建設仮勘定見返■■戻入 資本剰余金	繰延■■(建設仮勘定)	繰延■■(建設仮勘定) 戻入 資本剰余金
施設費	受領	預り施設費	施設費収益 資本剰余金	預り施設費	施設費収益 資本剰余金
	建設仮勘定取得	建設仮勘定見返施設費		繰延施設費(建設仮勘定)	
▲▲ 寄附金 (使途特定)	受領	預り▲▲	▲▲収益	預り▲▲	▲▲収益
	資産取得	資産見返▲▲	資産見返▲▲戻入	繰延▲▲(資産)	繰延▲▲(資産) 戻入
	建設仮勘定取得	建設仮勘定見返▲▲	建設仮勘定見返▲▲戻入	繰延▲▲(建設仮勘定)	繰延▲▲(建設仮勘定) 戻入
物品受贈額	償却資産受贈時	資産見返物品受贈額	資産見返物品受贈額戻入	繰延物品受贈額	繰延物品受贈額戻入

(別紙1) 「資産見返負債」の名称変更(案) <独法の貸借対照表(一例)>

資産の部	負債の部	純資産の部
I 流動資産 預金及び現金 未収金 前払費用 賞与引当金見返 ★ その他 II 固定資産 1 有形固定資産 建物 減価償却累計額(以下略) 構築物 機械装置 車両運搬具 工具器具備品 土地 建設仮勘定 2 無形固定資産 産業財産権 ソフトウェア 電話加入権 産業財産権仮勘定 施設利用権仮勘定 3 投資その他の資産 関係会社株式 敷金 退職給付引当金見返 ★ 長期前払費用 その他	I 流動負債 運営費交付金債務 ★ 預かり補助金等 ★ 預かり寄附金 ★ 未払金 未払消費税等 短期リース債務 契約負債 預り金 賞与引当金 II 固定負債 資産見返負債 資産見返運営費交付金 ★ 資産見返補助金等 ★ 資産見返寄附金 ★ 資産見返物品受贈額 ★ 建設仮勘定見返施設費 ★ 長期リース債務 退職給付引当金 資産除去債務	I 資本金 政府出資金 II 資本剰余金 資本剰余金 その他行政コスト累計額 減価償却相当累計額 ★ 減損損失相当累計額 ★ 利息費用相当累計額 ★ 除売却差額相当累計額 ★ III 利益剰余金 前中期目標期間繰越積立金 ★ 当期末処分利益 うち当期総利益
(注) ★印を付した勘定科目は独法に固有の勘定科目(次頁参照)		

(別紙1) 「資産見返負債」の名称変更(案) <独法に固有の勘定科目>

独法に固有の勘定科目 (代表的なもの)		運営費交付金 の受領	本勘定科目を通じた固有の会計処理	資産・負債の考え方
賞与引当金見返	流動 資産	未受領	- 賞与・退職金の財源(運営費交付金)は、引当金計上時ではなく、その後、賞与を支給する段階、年金基金に資金を拠出する段階等に交付を受ける - この将来交付される運営費交付金の収益を、引当金見返(資産)に対応する収益という形で前倒しして認識し、引当金計上時の損益均衡を確保している	引当金に対応して財源措置される見返(資産)は、 - 独法が支配している現在の資源であり - 独法のサービス提供能力又は経済的便益を生み出す能力を持つ 【基本的な指針 BC3.26】
退職給付引当金見返	固定 資産			
運営費交付金債務 預り補助金 預り寄附金	流動 負債	受領済み (未執行)	- 受領済みの運営費交付金の収益を、業務の進捗に応じて計上する 完了していない業務に対応する運営費交付金は、収益計上せず、運営費交付金債務(負債)として認識する - 必ず損益均衡となるものではなく、業務の進捗が遅れば、費用が収益に先行して生じること等も生じ得る	独法は、運営費交付金の受領により、 - 運営費交付金を用いてサービス受益者にサービスを提供する義務を負う その義務が未履行の場合は、独法に現在の義務が生じている 【基本的な指針 BC3.28】
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 資産見返物品受贈額 建設仮勘定見返施設費 (注2)	固定 負債	受領済み (執行済み)	運営費交付金を用いて取得した資産に対応する義務として、その未償却残高を資産見返運営費交付金と認識する - その後、当該資産を用いてサービスを提供することで義務を果たしたと認識し、償却費と同額の収益を計上して損益均衡を確保している	

(注1) 運営費交付金を財源とする勘定科目の説明のみを記載している。

(注2) 建設仮勘定見返施設費に計上された施設は、完成した段階で、予め「収益の獲得が予定されない資産」と特定された部分が「資本剰余金」に、それ以外の部分が「収益」に振り替えられる。

(別紙2) 退職給付引当金の処理 (前払年金費用の計上) に伴う損益不均衡 (案)

1. 勘定科目の名称

時価評価に伴い年金資産の運用の結果生じた年金資産の増加を認識する場合等が必要となる、

① (当該増加額に対応する) 退職給付引当金の取り崩し、②前払年金費用の計上 (当該増加額のうち①で取り崩し切れなかった額を計上) のうち、②については、現状、損益均衡を図る手立てが置かれていない。

(*) 退職給付引当金を計上する場合については、現行の独法会計基準上、「退職給付引当金見返」を調整勘定として計上することが認められており、これによって、将来、年金基金に資金を拠出する段階で交付される運営費交付金を、当該退職給付引当金に対応する収益として認識することで損益均衡が図られている。

上記のような年金資産の増加等を認識する際の損益均衡を図るため、「前払年金費用見返」という調整勘定を新たに設けることとしたい。

退職給付に係る勘定科目		財源処理側の勘定科目 (案)	
B/S	P/L	B/S	P/L
退職給付引当金	退職給付費用	退職給付引当金見返	退職給付引当金見返に係る収益
前払年金費用		前払年金費用見返	前払年金費用見返に係る収益

(注) 今般の改訂により、赤字の勘定科目を新設したい。

【名称の考え方】

- 独法に固有の特別な事情がない限り、企業会計において定着している名称をベースに考えてはどうか。
(個別企業) 「退職給付引当金」 「前払年金費用」
(連結財務諸表) 「退職給付に係る負債」 「退職給付に係る資産」
- 「前払年金費用」に係る損益均衡を図る調整勘定の名称については、それと対応する勘定 (現行基準上設定されている退職給付引当金に係る損益均衡を図る調整勘定) が「退職給付引当金見返」であることから、これと同じ「見返」という名称を用いた勘定を用いて損益均衡を図る形が分かりやすいのではないかと。

(別紙2) 退職給付引当金の処理 (前払年金費用の計上) に伴う損益不均衡 (案)

2. 仕訳例

段階1
退職給付引当金の計上
 ー 運営費交付金は未受領

退職給付費用	700	退職給付引当金	700
退職給付引当金見返	700	退職給付引当金見返に係る収益	700

引当金 700
年金資産 300

退職給付 債務 1,000

段階2
年金基金への資金の拠出
 ー 運営費交付金を受領し、当該資金を年金基金に拠出したことをもって義務を果たしたとみなす

現金	500	運営費交付金債務	500
退職給付引当金	500	現金	500
運営費交付金債務	500	退職給付引当金見返	500

引当金 200
年金資産 800

退職給付 債務 1,000

段階3
年金資産の増加 (時価評価)に伴う
 ① 退職給付引当金の取崩し
 ② 前払年金費用の計上

退職給付引当金 (①)	200	退職給付費用	400
前払年金費用 (②)	200		
退職給付引当金見返に係る収益	200	退職給付引当金見返	200
前払年金費用見返に係る収益	200	前払年金費用見返	200

年金資産 1,200

前払年金 費用 200
退職給付 債務 1,000

段階4
年金資産の減少 (時価評価)

退職給付費用	200	前払年金費用	200
前払年金費用見返	200	前払年金費用見返に係る収益	200

年金資産 1,000

退職給付 債務 1,000

(別紙 2) 退職給付引当金の処理 (前払年金費用の計上) に伴う損益不均衡 (案)

B/S

P/L

段階 1 退職給付引当金の計上

退職給付引当金見返	700	退職給付引当金	700
		利益剰余金	0

費用		収益	
退職給付費用	700	退職給付引当金見返に係る収益	700
		損益	0

段階 2 年金基金への資金の拠出

退職給付引当金見返	200	退職給付引当金	200
		利益剰余金	0

費用	—	収益	—
		損益	—

段階 3 年金資産の増加 (時価評価) に伴う ① 退職給付引当金の取崩し ② 前払年金費用の計上

前払年金費用	200	前払年金費用見返	200
		利益剰余金	0

費用		収益	
退職給付費用	△400	退職給付引当金見返にに係る収益	△200
		前払年金費用見返にに係る収益	△200
		損益	0

段階 4 年金資産の減少 (時価評価)

資産	—	負債	—
		利益剰余金	—

費用		収益	
退職給付費用	200	前払年金費用見返にに係る収益	200
		損益	0

1. (現行基準) 利息費用を原則「利息法」で配分 → (反映後) 原則「定額法」で配分 (案)

- 現行基準における借手リース取引に係る会計処理 (独法会計基準Q&A81-11)

費用 = 減価償却費 + 利息費用 (原則「利息法」で配分)	を計上
収益 = リース料の支払額	を計上

⇒ 「利息法」により、契約期間の前半は費用 > 収益、後半は費用 < 収益 ⇒ **損益不均衡**

- 改正リース基準を反映した場合、新たに認識するリース取引が増加し、**損益不均衡の拡大**が見込まれる。
- この影響を低減するため、利息費用の配分方法を「定額法」に変更してはどうか。

2. (現行基準) 見返計上不可 → (反映後) 「費用に先行する支出」に係る見返計上可 (案)

- 現行基準における借手リース取引に係る会計処理 (独法会計基準第16、Q&A81-11)

償却資産の取得	: 見返負債の計上可 (会計基準)	⇒ 損益均衡
リース取引	: 見返負債の <u>計上不可</u> (Q&A)	⇒ 概ね 損益均衡 (利息部分を除く)

- 改正リース基準を反映した場合、リース取引における「費用に先行する支出」に該当する、
 - 返還を要しない敷金 (現行基準上、非償却資産として**損益外取引**に該当)
 - 定期借地権 (現行基準上、償却資産として**見返負債計上可**)
 - 付随費用 (現行基準上、リース取引に該当し損益不均衡)

等が、リース取引 (使用権資産 : 見返負債計上不可)として認識され、**損益不均衡の拡大**が見込まれる。

- この影響を低減するため、リース取引における「費用に先行する支出」について、見返負債 (繰延運営費交付金) を計上することができることとしてはどうか。