

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

(1) 前払年金費用に係る損益均衡を図る処理

[第 32 回共同ワーキング・チームで出された意見]

- ・ 前払年金費用に係る損益均衡を確保するため、片手落ちとなっていた部分を手当てする改訂について賛成する。
- ・ 第 32 回共同ワーキング・チーム（別紙 2）で示された事例の会計処理案において、運用により年金資産が増加したことに伴い、一度計上した退職給付費用を減額する際は過去に計上した収益を減額する仕訳を行っている。一方で、過去に計上した退職給付引当金を超える年金資産の増加分については、取り消すべき収益がないのに突然マイナスの収益を計上している。後者の処理は分かりにくい。
- ・ 本件は、行政コスト計算書、P/L、純資産変動計算書、B/S との関係において、退職給付に係る処理の性格をどのように示すのかという問題。職員が業務に携わった労働の対価を払う必要があるという意味で、退職給付費用に重要な意味がある。行政コスト計算書と P/L のそれぞれにおいて、退職給付費用としていくらを認識するのか、考え方を整理しておく必要がある。
- ・ 行政コストなどの費用に与える影響は重要。改訂により大きな影響を伴う場合は、どの程度のインパクトがあるのかを説明し、国民に対する説明責任を確保する必要がある。

[事務局からの補足説明]

（別紙 1）前払年金費用に係る損益均衡を図る処理（修正提案）

（別紙 2）今般の損益均衡に係る改訂の影響（インパクト）

(2) 損益均衡の概念等の基本情報の掲載、勘定の名称変更（国民に対する説明）

[第 32 回共同ワーキング・チームで出された意見]

- ・ 損益均衡の考え方を掲載することは国民への説明責任という点で非常によい。正確に、かつ、分かり易くなるよう工夫してほしい。
- ・ 損益均衡は収益を繰り延べる考え方をとっていることを総務省ホームページなどで示した上で、「見返」という名称を変更し、「繰延」という勘定が負債に出てくる形は分かり易く、望ましい。賛成する。
- ・ 独法の損益計算書は損益均衡を前提としたものであり、企業の損益計算書とは異なること、独法の総コストを把握すること（行政コスト計算書）が

非常に重要であることを、いま一度、国民をはじめとする外部利用者にし
っかりと分かり易く伝えてほしい。

- ・できるだけ専門的になり過ぎず、かつ、実務に沿った形で対応してほしい。
- ・「繰延」は費用・収益アプローチの下で出てくる科目であると位置付ける
必要があるのではないか。また、「まだ受領していない運営費交付金」に
ついて、敢えて「見返」という名称を維持するのであれば、説明が必要で
はないか。「繰延」という行為に着目すれば、「繰延運営費交付金」（資産見
返負債の名称変更後の勘定）等と同じ区分に整理することも考えられる。

[事務局からの補足説明]

(別紙 3) 総務省ホームページに掲載する基本情報（骨格案）

(別紙 4) 「資産見返負債」の名称変更（案）

(3) 経営努力認定制度の利用促進

[第 32 回共同ワーキング・チームで出された意見]

- ・ 経営努力認定制度の周知とともに、実際に申請する手続きに関する質問の
受け付け、フォローもしっかりとお願いしたい。
- ・ 独法が経営努力認定の手続きを経て、それによって得られた独自財源を活
用していく中で、さらにインセンティブを感じることができる、そのよう
な本来制度に期待された役割が果たせるように努めてほしい。
- ・ 経営努力認定制度が利用されない背景としては、法人にとってのインセン
ティブが見えないところが大いではないか。
- ・ 臨時に多額の予算がついたときにどう対応するかという問題が法人にと
って重たい課題になってきている傾向も見受けられる。

(4) 総論、その他

[第 32 回共同ワーキング・チームで出された意見]

- ・ 費用・収益アプローチと資産・負債アプローチを併用しながら完全な損益
均衡を実現していくことは難しい。今後数年間の経営努力認定制度の利用
実績をよく見ながら、独法会計基準の今後の方向性について考える必要が
あるのではないか。
- ・ 独法会計基準を企業会計に合わせていく形を続けていくべきなのかどう
か、考える段階にきているのではないか。
- ・ 運営費交付金及び補助金を財源とする前払費用の取扱い（本体資料の 1.
(2) 及び (3)）について、Q&A で対応することは望ましい。

[改訂案]

① 「資産見返負債」の名称変更等

- ・ 財務情報の利用者に対して、独立行政法人会計基準における損益均衡の考え方を伝えていく、解説していく（総務省ホームページに情報を掲載）。
- ・ 損益均衡を確保するために置かれている独立行政法人に固有の勘定科目について、財務情報の利用者の分かり易さを確保する観点から、よりその機能を表す名称に変更する。

（中分類）資産見返負債	→	（中分類）資産に係る繰延収益
資産見返運営費交付金	→	繰延運営費交付金（資産）
資産見返補助金等	→	繰延補助金等（資産）
資産見返寄附金	→	繰延寄附金（資産）
資産見返物品受贈額	→	繰延物品受贈額（資産）
建設仮勘定見返施設費	→	繰延施設費（建設仮勘定）

- ・ 前払費用について、業務達成基準により損益均衡に配意した収益計上ができる旨の説明を Q&A に追記する。
- ・ 補助金を財源とする取引については、翌年度以降に費用計上される取引の執行が制度上認められている補助金を財源とする場合に限り、費用の認識時点で収益を認識することができる旨の説明を Q&A に追記する。

② 前払年金費用計上時の損益均衡の確保

- ・ 年金資産が退職給付債務を超過したことに伴い前払年金費用を計上する場合において、過去に退職給付引当金の計上に伴い、将来受領する運営費交付金に係る収益を前倒しして計上した「退職給付引当金見返に係る収益」を前払年金費用と同額取り消すとともに、これに対応する運営費交付金債務を将来に繰り延べるための「繰延運営費交付金（前払年金費用）」の計上を認める。

③ 自己収入を財源とする取引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の取扱い

- ・ 自己収入を財源とする取引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ついては、その財源が対価性を伴う自己収入であることから、損益均衡を図る対象とはならず、本来はその取崩額を当期純利益に加算する必要性はないことから、自己収入を財源とする資金の裏付けがない前中期目標等期間繰越積立金について中期目標等計画に定めた使途に沿った費用が発生した場合に限っては、前中期目標等期間繰越積立金の取り崩しを行わないこととする。

2. 改正リース基準の反映に係る事項の検討

[第 32 回共同ワーキング・チームで出された意見]

- ・ 独法の将来リスクを考えれば、リース取引について負債計上する範囲を拡大することは必要。基準を独法に適用することに賛成。負債に重点を置く考え方は独法においても重要。実質的な負債をきちんと認識する必要。
- ・ 企業会計における改正リース基準を独法にも取り込んでいく、ただし、独法独自の事情も踏まえて反映する、そのような形がとられており賛成。
- ・ 利息費用の配分方法を定額法に変えることは、独法に固有の処理として賛成。一定の準備期間を置くことに異議はない。
- ・ 財務情報の利用者の観点からは費用の情報が非常に重要。情報公開、説明が非常に重要。費用の費目が変わる場合は慎重な検討と説明が必要。
- ・ 損益不均衡の拡大に係る手当てが積み重なることに伴い、分かりにくさが生じることに留意すべき。

[改訂案]

リースに関する会計処理

- ・ リース取引の将来リスクをより適切に開示する観点から、借手リースの費用について、オペレーティング・リースとファイナンス・リースの別にかかわらず、使用权資産に係る減価償却費とリース負債に係る利息相当額を計上することとする（リースに係る単一の会計処理モデルを導入する）。
- ・ これに伴い、損益に与える影響額の増加（損益不均衡の拡大）が見込まれることから、この影響に対処する必要な手当てを設ける。利息費用は定額法により費用配分することを原則とするとともに、リース料の支払いが費用計上に先行する部分については、「繰延運営費交付金（資産）」の計上を認める。
- ・ 現行の独立行政法人会計基準においてリース取引の対象外とされている無償借受資産については、単一の会計処理モデルにおけるリース取引の定義に該当しないと考えられることから、引き続きリース取引の対象外とする。減額された使用料による貸借取引については、当該リース取引の定義に該当すると考えられることから、リース取引として計上することとする。

3. 非上場会社の新株予約権に係る会計処理に係る検討

[第 32 回共同ワーキング・チームで出された意見]

- ・ 評価が難しいという理由だけでは提案のような形をとることはできないのではないかと。例えば時価評価すると損益均衡と折り合いがつかなくなる

とか、独法であるからこそこのような形が必要であるという理由を整理する必要がある。

- ・ 独法の評価に耐え得る情報（支援実績の概要の注記）をしっかりと書き込むことが重要。
- ・ 長期保有目的の場合、相手会社が上場したとすると、取得した新株予約権がまだ有価証券になっていない段階で時価の変動が法人の損益に反映されることになる。適切か。
- ・ 時価評価する場合、損益均衡に影響するのか、B/S だけで完結させるという形をとり得るのか、あるいは行政コスト計算書や費用のマイナスなどとして認識するのか。
- ・ 株式の売却益は経営努力と考えるのか、国庫返納の対象となるのか。

[事務局からの補足説明]

（別紙 5）非上場会社の新株予約権に係る会計処理（修正案）

[改訂案]

無償で取得した非上場会社の新株予約権の評価方法

- ・ 無償で取得した非上場会社の新株予約権については、備忘価額をもって取得原価とするとともに、新株予約権を期末に保有している場合の会計処理として、取得原価をもって貸借対照表価額とする。ただし、発行会社が上場した場合には、時価をもって貸借対照表価額とする。
- ・ あわせて、科学技術・イノベーション創出の活性化に関する法律に基づく支援の際に取得した非上場会社の新株予約権については、新株予約権の取得の要因となった法人発スタートアップに提供した支援の実績を注記することとする。

（ 以 上 ）

(別紙 1) 前払年金費用に係る損益均衡を図る処理 (修正提案)

1. 仕訳例 (前回の提案)

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	引当金 700	退職給付 債務 1,000
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	年金資産 300	

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	引当金 200	退職給付 債務 1,000
退職給付引当金	500	現金	500	年金資産 800	
運営費交付金債務	500	退職給付引当金見返	500		

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	年金資産が400増加 退職給付費用を400減額	前払年金 費用 200
前払年金費用 (②)	200	退職給付引当金見返	200		退職給付 債務 1,000
前払年金費用見返に係る収益	200	前払年金費用見返	200		

取り消す過去の収益がないのに、突然マイナスの収益が計上される処理が分かりにくい

収益の繰り延べではないか？「引当金見返」を維持することとの関係を整理する必要がある

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	年金資産 1,000	退職給付 債務 1,000
前払年金費用見返	200	前払年金費用見返に係る収益	200		

(別紙 1) 前払年金費用に係る損益均衡を図る処理 (修正提案)

2. 仕訳例 (修正提案)

段階 3 における前払年金費用200の計上に伴う独法固有の会計処理について、以下のように整理したい。

- ① 段階 2 で受領済みの運営費交付金500に係る見返収益200 (= 段階 1 で計上した見返収益700のうち200) を取り消す。
- ② 段階 2 で義務を果たし終えた運営費交付金債務500のうち200の義務を復活させる (義務の再認識)。
- ③ この復活させた運営費交付金債務200を繰延運営費交付金 (前払年金費用) 200に振り替えて将来に繰り延べる。

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	退職給付 債務 1,000
年金資産 300	

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	退職給付 債務 1,000
年金資産 800	

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) 資産	200	退職給付引当金見返	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
退職給付引当金見返に係る収益	200	運営費交付金債務 義務の復活	200
運営費交付金債務 義務の繰延	200	繰延運営費交付金 (前払年金費用)	200

年金資産 1,200	前払年金 費用 200
	退職給付 債務 1,000

年金資産の増加が
過去に受領済みの
運営費交付金から
生じているとみなす

(別紙 1) 前払年金費用に係る損益均衡を図る処理 (修正提案)

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	繰延運営費交付金 (前払年金費用)	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 に係る収益	△400
		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	繰延運営費交付金 (前払年金費用) 戻入	200
		損益	0

(別紙2) 今般の損益均衡に係る改訂の影響 (インパクト)

(1) 運営費交付金を財源とする前払費用・前渡金

【合計額】

10億円以上	:	5法人
1億円～10億円	:	12法人
1千万円～1億円	:	20法人
1円～1千万円	:	23法人
該当なし・0円	:	21法人

※ 最も大きい法人 : 1,230.4億円

(注) R5年度の取引に関する法人アンケート結果

(2) 補助金を財源とする前払費用・前渡金

【合計額】

10億円以上	:	4法人
1億円～10億円	:	2法人
1千万円～1億円	:	2法人
1円～1千万円	:	11法人
該当なし・0円	:	62法人

※ 最も大きい法人 : 931.3億円

(注) R5年度の取引に関する法人アンケート結果

(3) 前払年金費用

【合計額】

10億円以上	:	5法人
1億円～10億円	:	3法人
1千万円～1億円	:	3法人
1円～1千万円	:	0法人
該当なし・0円	:	76法人

※ 最も大きい法人 : 63.8億円

(注) 各法人のR5年度財務諸表の確認結果

1. 「独立行政法人の財務報告に関する基本的な指針」 (平成29年9月1日) のポイント
2. 損益均衡の概念の解説
3. 独立行政法人の財務諸表の体系のイメージ
(貸借対照表、損益計算書、行政コスト計算書、純資産変動計算書の連関図)
4. 損益均衡を図っている取引の一覧・解説
5. 独立行政法人に固有の勘定科目の一覧・解説
6. 行政コスト計算書についての解説
7. 経営努力認定制度についての解説

(別紙 4) 「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 (資産)	繰延物品受贈額 (資産) 戻入

- 「基本的な指針」について検討した当時(平成29年2月第8回共同WT)の「非交換取引の取扱い(特に運営費交付金・施設費補助金の受入れ)」に係る検討において、以下のような考え方の下、**非交換取引(運営費交付金・施設費補助金の受入れ)を負債の定義に含める**と整理されている。
 - ・ **資産**：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。
 - ・ **負債**：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。
 - ・ 独立行政法人の会計においては、「サービスの提供を生じさせる義務」を負債の定義に含めれば、「その他の債務」という抽象的な概念を持ち出す必要がないことや、企業会計原則を原則とする独法会計基準において、資産・負債・純資産に分類できない概念を新たに設ける積極的な理由がないのではないか。
 - ・ 運営費交付金は独立行政法人が国から負託された業務の財源であることから、独立行政法人は当該財源を用いてサービス受益者に対してサービスを提供する義務を負っていると考えられる。そのため、運営費交付金債務は、未履行の当該サービス提供の義務を表すものと整理できるのではないか。これは資産見返運営費交付金においても変わらないのではないか。
- また、その**財源受入れの表示**に係る検討においては、以下のような考え方が示されている。
 - ・ ただし、このような整理の場合には、通常の返済義務を負う負債とは性格が異なるものが負債に計上され、財務報告利用者の理解を防げる可能性があることから、貸借対照表上、負債の部に「繰延収益」等の科目名により表示することも有用ではないか。これにより、独法の財源構造の理解にも役立つという利点もあるのではないか。
 - ・ 「繰延収益」等の科目名により表示する点については、会計基準の改訂等の際に検討すれば足りるのではないか。

以上の検討経緯や、今般の名称変更の考え方を踏まえ、中分類を「**資産に係る繰延収益**」としたい。

(別紙4) 「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 ★ 前払年金費用 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 資産に係る繰延収益 繰延運営費交付金(資産) ★ 繰延補助金等(資産) ★ 繰延寄附金(資産) ★ 繰延物品受贈額(資産) ★ 繰延施設費(建設仮勘定) ★ 繰延運営費交付金(前払年金費用) ★ 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		

(別紙 4) 「資産見返負債」の名称変更 (案) <独法の損益計算書 (一例) >

費用	収益
経常費用 (何) 業務費 材料費 人件費 業務委託費 減価償却費 備品消耗品費 ・ ・ ・ 一般管理費 人件費 業務委託費 減価償却費 備品消耗品費 貸倒引当金繰入額 ・ ・ ・ ・ 財務費用 支払利息 経常費用合計	経常収益 運営費交付金収益 受託収入 研究収入 補助金等収益 施設費収益 寄付金収益 資産に係る繰延収益戻入 繰延運営費交付金 (資産) 戻入 ★ 繰延補助金等 (資産) 戻入 ★ 繰延寄附金 (資産) 戻入 ★ 繰延物品受贈額 (資産) 戻入 ★ 繰延運営費交付金 (前払年金費用) 戻入 ★ 賞与引当金見返に係る収益 ★ 退職給付引当金見返に係る収益 ★ 財務収益 受取利息 雑益 経常収益合計
(注) ★印を付した勘定科目は独法に固有の勘定科目	

(別紙5) 無償で取得した非上場会社の新株予約権に係る会計処理 (修正案)

1. 考え方

- 「科学技術・イノベーション創出の活性化に関する法律」における研究開発独立行政法人については、法人発スタートアップに対し必要な支援を行うことが求められており、その支援を無償等とし得るとともに、その支援を行う際に株式や新株予約権を取得・保有することができることとされている。このような形で取得する非上場会社の新株予約権については、その時価評価を行うための業務負担が法人発スタートアップに対する支援の実施を妨げる要因とはならぬよう、一定の配慮が必要と考えられる。
- 無償で取得した新株予約権については、取得価額の減少（評価損）が生じることは想定されない。また、独立行政法人においては、基本的に売却益の獲得を主たる目的として新株予約権を取得・保有するものではないと考えられる。このため、保有期間にその時価を每期把握する必要性は、利益の獲得を目的とする企業ほどには大きなものではないものと考えられる。

2. 改訂案（修正案）

- 非上場会社の新株予約権を 科技イノベ活性化法に基づく支援の際に無償で取得した場合には、取得原価は備忘価額（1円）により評価する こととし、期末評価額は原価評価とする。ただし、対象会社が 上場した場合には、時価により、期末評価を行う。

		現行の処理（その他有価証券）			改訂案		
取得方法	予約権の対価	取得原価	期末帳簿価額（上場前）	期末帳簿価額（上場後）	取得原価	期末帳簿価額（上場前）	期末帳簿価額（上場後）
支援による取得	無償	時価評価	時価評価	時価評価	備忘価額	取得原価	時価評価
寄附	無償				時価評価	時価評価	時価評価
購入/出資	有償	取得価額			取得価額		

- 併せて、科技イノベ活性化法に基づく支援の際に取得した非上場会社の新株予約権については、新株予約権の取得の要因となった法人発スタートアップに対する 支援の実績を注記することとする。

【注記イメージ】「新株予約権の無償取得の要因となった法人発スタートアップに対する支援の実績」

法人名	支援の実績（知的財産の移転・設定又は許諾、施設・設備の共用、技術指導等）
××社	・ ○○に係る知的財産の使用を許諾（○年×月～△年×月） ・ ○○棟の居室（○㎡）及び、××に係る研究機器の貸与 等