

○地方独立行政法人会計基準及び地方独立行政法人会計基準注解 (抄)

平成16年3月24日総務省告示第221号

(最終改定 平成26年3月31日)

第8節 利益の処分又は損失の処理に関する書類

第69 表示区分

- 1 利益の処分に関する書類は、当期末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、当期末処理損失、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70 利益の処分に関する書類の科目

- 1 当期末処分利益は、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71 損失の処理に関する書類の科目

- 1 当期末処理損失は、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、当期末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末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72 法第40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、「地方独立行政法人法第40条第3項により設立団体の長の承認を受けた額」（承認前には「地方独立行政法人法第40条第3項により設立団体の長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「法第40条第3項により設立団体の長の承認を受けた額」（承認前には「法第40条第3項により設立団体の長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地方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、地方独立行政法人自体の動機付け確保の観点から、設立団体の長の承認を得て中期計画で定められることとなるが、地方独立行政法人の公共性等の性質により、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 「法第40条第3項により設立団体の長の承認を受けた額」が、地方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、地方独立行政法人が自らその根拠を示すものとする。

4 具体的には、以下の考え方によるものとする。

- (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、当該利益が当該地方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、当該利益が地方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) その他地方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73 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。

(略)

第11節 地方独立行政法人固有の会計処理

第79 運営費交付金の会計処理

- 1 地方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。なお、公立大学法人については、当該年度に係る授業料を受領したときは、相当額を授業料債務として、運営費交付金債務同様に整理するものとする。
- 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。なお、公立大学法人については、運営費交付金債務及び授業料債務は、中期目標の期間中は原則として業務の進行が期間の進行に対応するものとして収益化を行うものとするが、他の方法により収益化することがより適当であると認められる場合には、当該方法により収益化することができる。
- 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 地方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（公立大学法人については、運営費交付金又は授業料）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（公立大学法人については、運営費交付金又は当該年度に係る授業料）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（公立大学法人については、運営費交付金債務又は授業料債務）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（公立大学法人については、運営費交付金債務又は授業料債務）から別の負債項目である資産見返運営費交付金（公立大学法人については資産見返運営費交付金等。以下同じ。）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（公立大学法人については、資産見返運営費交付金等戻入）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（公立大学法人については、運営費交付金又は当該年度に係る授業料）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（公立大学法人については、運営費交付金債務又は授業料債務）から収益に振り替える。（注55）

<注55> 運営費交付金（公立大学法人については、運営費交付金等）の会計処理について

- 1 運営費交付金は地方独立行政法人に対して地方公共団体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。また、公立大学法人については、授業料は、学生から負託された教育の経済資源であり、一定の負債性が認められることから、会計処理上運営費交付金と同様の取扱いをする。
- 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。この場合に別途用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51>「重要な会計方針等の開示について」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) 公立大学法人における教育・研究という業務の実施に関しては、一般に進行度の客観的な測定が困難であるため、中期計画及びこれを具体化する年度計画等において、業務の実施と運営費交付金及び授業料財源とが期間的に対応しているものとして、一定の期間の経過を業務の進行とみなし、運営費交付金及び授業料債務を収益化することを原則とする。
 - (5) 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80 施設費の会計処理

- 1 地方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85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56)

<注56> 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 地方独立行政法人における施設費は、地方公共団体から拠出された対象資産の購入を行うまでは、その使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85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、地方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85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81 補助金等の会計処理

- 1 地方独立行政法人が国又は地方公共団体等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57)
 - (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。

<注57> 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82 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 地方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、地方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。(注58)
- 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58> 財源措置予定額収益の計上が認められる場合について

財源措置予定額収益の計上が認められるのは、地方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地方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。

第83 寄附金の会計処理

- 1 地方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59)
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地方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寄附金債務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寄附金債務から収益に振り替えなければならない。
- 2 上記1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、その金額を寄附金債務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、その金額を寄附金債務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60)
- 3 上記1に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59> 寄附金の負債計上について

地方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、寄附者が地方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せ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、あるいは地方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、地方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地方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60> 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 地方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、地方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84 サービスの提供等による収益の会計処理

地方独立行政法人がそのサービスの提供等により得た収入については、その実施によって実現したもののみを各期の収益として計上する。(注61)

<注61> 国又は地方公共団体からの委託費の扱いについて

地方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、地方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85 特定の償却資産の減価に係る会計処理

地方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62)

<注62> 減価償却の会計処理について

- 1 地方独立行政法人が固定資産を取得するに当たっては、地方公共団体は、公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地方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、出資者たる地方公共団体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、地方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、地方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、地方独立行政法人の運営状況の測定を誤らせることとなり、法第40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85 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、地方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。

- 4 公立大学法人の附属病院における一定の償却資産に係る減価償却については、当該減価に対応すべき附属病院収入の獲得が予定されていると考えられるため、当該収入をもって充当することが適当と考える。よって、附属病院における上記資産の減価償却相当額は、損益計算上の費用に計上し、それ以外については損益外減価償却を行うこととする。

第86 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翌期以降の運営費交付金により行われることが、中期計画等で明らかにされている場合には賞与引当金は計上しない。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、引当外賞与増加見積額を行政サービス実施コスト計算書に表示する。

第87 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36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、退職給付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には退職給付引当金は計上しない。なお、その場合は運営費交付金から充当されるべき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。
- 3 地方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88 資産除去債務に係る特定の除去費用等の会計処理

地方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37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63）

<注63> 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地方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、地方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、地方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88 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。
- 3 当該特定された除去費用等については、資産除去の実行時において、その実際の発生額を損益計算書上の費用に計上するものとする。

第89 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90 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91 中期目標の期間の最後の事業年度の利益処分

地方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64）

<注64> 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 地方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。そのような地方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法第40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を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 法第40条第4項に基づいて積立金を次の中期目標の期間に繰り越すこととされている地方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、設立団体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設立団体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92 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。