

独立行政法人会計基準の改訂について（案）

令和 7 年 ● 月 ● 日
独立行政法人評価制度委員会
会計基準等部会
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

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（平成 11 年法律第 103 号。以下「通則法」という。）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。以下「中央省庁等改革の推進に関する方針」という。））こととされている。

このような観点から、独立行政法人には、企業会計原則における期間損益計算に合理的な修正を加えた損益計算が導入されており、この修正の考え方は、これまでの独立行政法人会計基準に係る議論において、損益均衡（損益ニュートラル）と呼ばれ、平成 25 年度の独立行政法人改革以降も維持されてきた（「法人の会計基準について、損益均衡の仕組みを維持しつつ、事業等のまとまりごとに区分された情報を充実するとともに、原則として業務達成基準を採用するなどの見直しを行う。また、法人における管理会計の活用等により自律的マネジメントの実現を図る。」（独立行政法人改革等に関する基本的な方針（平成 25 年 12 月 24 日閣議決定）））。

その第一のポイントは、「利益の獲得を目的としない独法においては、経営成績ではなく運営状況を明らかにするため、損益計算を行う」（独立行政法人会計基準中間的論点整理（平成 11 年 9 月 20 日独立行政法人会計基準研究会。以下「中間的論点整理」という。））点にある。このため、「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、かつ、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」（中央省庁等改革の推進に関する方針）とともに、「利益の獲得や独立採算制を前提としない独法制度における損益計算の仕組みは、独法が中期計画に沿って通常の運営を行った場合、損益がニュートラルになるように構築することが必要」（中間的論点整理）とされている。

第二のポイントは、「独法は政策の実施主体であり、政策の企画立案主体としての国と密接不可分の関係に立つ」ことから、「独法の独自判断では意思決定が完結しないような行為に起因する収益や費用を独法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妥当か」という観点から、独法が主体的に意思決定可能な

損益のみを含める」(同上)点にある。

通則法第44条に規定される利益を算定するための独立行政法人の損益計算においては、以上のような損益均衡の考え方に基づく計算が採用されており、その上で、独立行政法人の損益計算書は、「インセンティブを与える仕組みに基づく独立行政法人の経営努力を反映する利益情報」を提供する計算書でもある」(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日独立行政法人評価制度委員会会計基準等部会、財政制度等審議会財政制度分科会法制・公会計部会。以下「基本的な指針」という。))と位置付けられている。中期目標管理法及び国立研究開発法人については、損益計算の結果残余があるときは、主務大臣の承認を受けて、その残余の額の全部又は一部をあらかじめ中期計画及び中長期計画で定めた剰余金の使途に充てることができるとされており、以上のような損益計算と利益処分の仕組みが、独立行政法人に対するインセンティブとして機能することが期待されてきた。

しかしながら、近年、独立行政法人を取り巻く環境の変化や取引内容の多様化等により、本来は損益均衡を確保すべき取引であるにもかかわらず損益均衡が確保されていない等の状況が見受けられていたことから、今般、損益均衡の観点から必要と考えられる独立行政法人会計基準の改訂について検討を行った。

また、リースに係る会計基準について、企業会計基準第34号「リースに関する会計基準」(令和6年9月13日企業会計基準委員会)が公表され、企業会計において、借手リースの費用配分の方法として、全てのリースを借手に対する金融の提供と捉え、使用権資産に係る減価償却費及びリース負債に係る金利費用を別個に認識する単一の会計処理モデルを導入することとされた。独立行政法人会計基準について、このような借手リースに係る単一の会計処理モデルを導入すべきか否かについて検討を行った。

これらの課題について、総務省の独立行政法人評価制度委員会会計基準等部会と財務省の財政制度等審議会財政制度分科会法制・公会計部会の下に設置された共同ワーキング・チームにおいて、令和7年2月27日から同年7月4日までの合計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。))の改訂案を取りまとめ、独立行政法人評価制度委員会会計基準等部会において令和7年●月●日に、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令和7年●月●日にそれぞれ了承を得た。

2 会計基準改訂の主な内容

(1) 損益均衡に関する会計処理

ア 「資産見返負債」の名称変更等

損益均衡の観点から必要と考えられる独立行政法人会計基準の改訂について検討を行う中で、独立行政法人の財務情報については、独立行政法人の運営状況を明らかにするために、企業会計原則に修正を加えた方法によって損益計

算が行われていることや、その修正が損益均衡の考え方に基づく固有の会計処理を通じて実現されていることを認識することが重要であることを踏まえ、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、解説していく必要性があるとの認識で一致した。

あわせて、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やす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こととした。具体的には、独立行政法人が執行した運営費交付金等を業務の達成状況等に応じて収益認識するために設定されている「資産見返負債」について、損益均衡を図る目的で収益の計上を繰り延べている機能に着目し、その名称を、収益となる財源に応じて「繰延運営費交付金（資産）」等に変更することとした（勘定科目の名称に「繰延」という表現を用いることで、業務を達成した段階又は費用を計上した段階で収益を計上することによって損益均衡を図っていることを表すこととした。）。

イ 前払年金費用計上時の損益均衡の確保

現行の独立行政法人会計基準においては、退職給付費用が運営費交付金により財源措置されることが中期計画等により明らかにされている場合には、退職給付引当金の計上に伴い、運営費交付金の受領に先立って退職給付引当金見返（見返収益）を計上することとされており、これにより退職給付費用に係る損益均衡が図られている。しかしながら、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は、損益均衡を図るための勘定科目が設定されておらず、損益均衡が確保されていない状況となっていた。

このため、年金資産の増加は過去に拠出済みの運営費交付金から生じているとみなせることから、前払年金費用を計上する際において、過去に退職給付引当金見返の計上に伴い計上した「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「繰延運営費交付金（前払年金費用）」の計上を認めることとした。

ウ 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

現行の独立行政法人会計基準においては、目的積立金について中期計画及び中長期計画に定めた用途に沿った費用が発生したときは、その同額を目的積立金から取り崩すとともに、その取崩額を当期純利益に加算して当期総利益を算定することとされている。これは、目的積立金を取り崩して使用する際に収益が計上されず損益が均衡しないため、その取崩額を当期純利益に加算することにより、目的積立金を財源とする取引の損益均衡を図る措置がとられているものである。また、中期目標等期間をまたいで繰り越される前中期目標等期間繰越積立金についても、目的積立金の会計処理と同様の処理を行うこととされている。

このような中、前中期目標等期間繰越積立金については、経営努力で得られた利益のほか、自己収入を財源として取得した償却資産の未償却残高等に相当する資金の裏付けがない積立金を含めて繰り越すこととされているところ、翌中期目標等期間においてその減価償却費の計上に伴い前中期目標等期間繰越積立金を取り崩した場合、その取崩額が当期純利益に加算されることにより、資金の裏付けがない積立金を当期純利益に加算して当期総利益が算定される状況が生じていた。しかしながら、自己収入は対価性を伴うことから、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、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ものと考えられる。

以上の点を踏まえ、前中期目標等期間繰越積立金のうち、自己収入を財源とする資金の裏付けがないものについては、中期計画及び中長期計画に定めた使途に沿った費用が発生した場合であっても、前中期目標等期間繰越積立金の取崩しを行わないこととした。

(2) リースに関する会計処理

リースに係る単一の会計処理モデルを導入すべきか否かについて検討を行い、独立行政法人が行うリース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、使用権資産とリース負債を貸借対照表に計上し、使用権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損益計算書に計上することとした。

ただし、現行の独立行政法人会計基準においては、リースに係る利息費用が原則として利息法により配分することとされていること、また、単一の会計処理モデルを導入することに伴い、新たに計上することとなるリース負債が増加し、損益に与える影響額が増加すること（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こととした。具体的には、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）」の計上を認めることとした。

また、現行の独立行政法人会計基準においてリース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、引き続きリースの対象外とし、一方で、減額された使用料による貸借取引については、リースの定義に該当すると考えられることから、リースとして計上することとした。

なお、適用時期については、リースに係る新たな会計処理の導入が事務運営に及ぼす影響や当該作業に従事する態勢が独立行政法人によって様々であること、また、システム改修等を含む企業会計における実務面の対応が一定程度定着した際の状況も参考としつつ態勢を整えていくことも有効と考えられること等を踏まえ、一定の準備期間を設けた上で、準備が整い次第早期に適用することを可能とすることとした。

3 適用時期

改訂後の基準及び注解は、令和7事業年度から適用する。ただし、「独立行政法人会計基準」第33（注解25、注解26）の規定については、令和11事業年度から適用することを原則とし、より早期に適用することも認められるものとする。

4 今後の課題について

公共的な性格を有し、利益の獲得を目的としない独立行政法人については、経営成績ではなくその運営状況を明らかにすることを目的として、企業会計原則における期間損益計算に合理的な修正を加えた損益計算が採用されている。今般の独立行政法人会計基準の改訂に際しては、近年における独立行政法人を取り巻く環境の変化や取引内容の多様化等を踏まえ、独立行政法人の運営状況を明らかにするために加えられている修正（損益均衡）の観点から必要と考えられる会計基準の改訂について検討を行った。

このような検討の過程において、損益均衡を図るために機能している独立行政法人に固有の会計処理が、主に収益費用アプローチに基づいて設定されていること、また、その勘定科目の名称が、必ずしも財務情報の利用者の理解を促す名称となっていないことが確認された。あわせて、財務情報の利用者に対して、損益均衡の概念そのものを分かりやすく伝えていく必要性が確認された。

また、企業会計基準に生じた改正を独立行政法人会計基準に反映する際、例えばそれが資産負債アプローチを重視した内容であった場合、反映に伴って生じる損益不均衡を抑制するために固有の会計処理を追加することによって、独立行政法人の会計処理が複雑化し、利用者にとって財務情報を理解することが困難な状況をもたらしてしまうことが課題として認識された。

今後の検討に当たっては、企業会計基準に改正が生じた場合であっても、以上のような課題を踏まえた上で、これまで以上に独立行政法人制度の特性を踏まえつつ、独立行政法人会計基準の在り方について検討していく姿勢が有効と考えられる。