

独立行政法人会計基準に係る
中長期課題に関する論点
(課題と現状を踏まえたたたき台)

独立行政法人会計基準に係る中長期課題 検討事項一覧

1. 財務報告に関する基礎的前提論点

- 主要な財務報告利用者(利害関係者)の整理
- 独立行政法人の財務報告の目的・機能の整理
- 整理された財務報告の目的と機能を踏まえた財務報告の構成
 - ・ 非財務情報を取り入れた財務報告
 - ・ 「損益計算書」と「行政サービス実施コスト計算書」の関係性の整理

2. 財務諸表の構成要素(資産、負債等)の定義の整理

- 「利益」の概念整理
- 「利益」に関連する構成要素の概念整理
 - ・ 収益、費用、資産、負債、純資産の概念整理
 - ・ 純資産の概念に関連する財産的基礎の概念整理

3. 国際的な会計動向を踏まえた課題

- IFRSに収斂する企業会計と企業会計原則を原則とする独立行政法人会計基準との関係整理
- 独立行政法人会計基準改訂時におけるIPSASの規定の斟酌
- IPSASの適用可能性の整理

第4回、第5回の論点

目次

1. 財務諸表の構成要素等に関する論点と、その背景と現状
2. 利益(又は損失)の概念整理
3. 収益及び費用の概念整理
4. 資産及び負債の概念整理
5. 純資産・財産的基礎・資本取引の概念整理

(事務局注)

- 本資料において、「経営努力」という用語を用いているが、飽くまで会計上の概念整理に当たっての表現であり、通則法第44条第3項の目的積立金に係る経営努力認定を指すものではない。
- 上記論点は、「共同ワーキング・チームにおける中長期課題の進め方」(第1回共同ワーキング・チーム。平成27年11月9日開催)において、独立行政法人会計基準に係る中長期課題のうち「3. 国際的な会計動向を踏まえた課題」の取扱いについては、「各論点に幅広く関係するものであることから、随時、検討・整理する性質のもの」とされたことを踏まえ、各論点ごとに国際公会計基準審議会(IP SASB)や企業会計基準委員会(ASBJ)の概念フレームワークとも比較しながら随時検討・整理している。

1. 財務諸表の構成要素等に関する 論点と、その背景と現状

1. 財務諸表の構成要素等に関する論点と、その背景と現状

独立行政法人会計における背景と現状

- 独立行政法人会計基準は、利益(当期純利益)は損益計算書の収益と費用の差額として計算されるが、基本的には損益均衡するように設計されている。
- この設計の下でも、独立行政法人に求められる効率的な業務運営の結果(費用進行基準を採用している場合を除く)や、自己収入等を要因として損益は発生していた。しかしながら当該損益が生じていることが、どのような意味を持つのか会計基準等では明確に整理されてこなかった。
- 「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)に基づき、独立行政法人会計基準において運営費交付金の収益化方法として業務達成基準が原則であることが明文化され、運営費交付金で賄う費用の節減により、運営費交付金が措置される全ての法人で利益が生じることとなった。



論点①

- 財務諸表における「利益(又は損失)」がどのような意味を持つのか、従来と比べて重要となっていると考えられる。そのため、独立行政法人会計における「利益(又は損失)」の概念やその意味するところは何か。
⇒ 「2. 利益(又は損失)の概念整理」で検討する。

1. 財務諸表の構成要素等に関する論点と、その背景と現状

独立行政法人会計における背景と現状

- 「利益(又は損失)」の概念は、「資産」、「負債」、「純資産」、「収益」、「費用」、「行政サービス実施コスト」の概念と密接に関連する。これら構成要素の定義は、独立行政法人会計基準上、基準設定時から基本的に変更されていない。
- しかしながら、独立行政法人会計基準が設定されて10年以上が経過する中で、特殊法人等の移行など独立行政法人改革が行われたほか、基準設定当時参考にした企業会計や公会計を取り巻く環境も大きく変わっている。

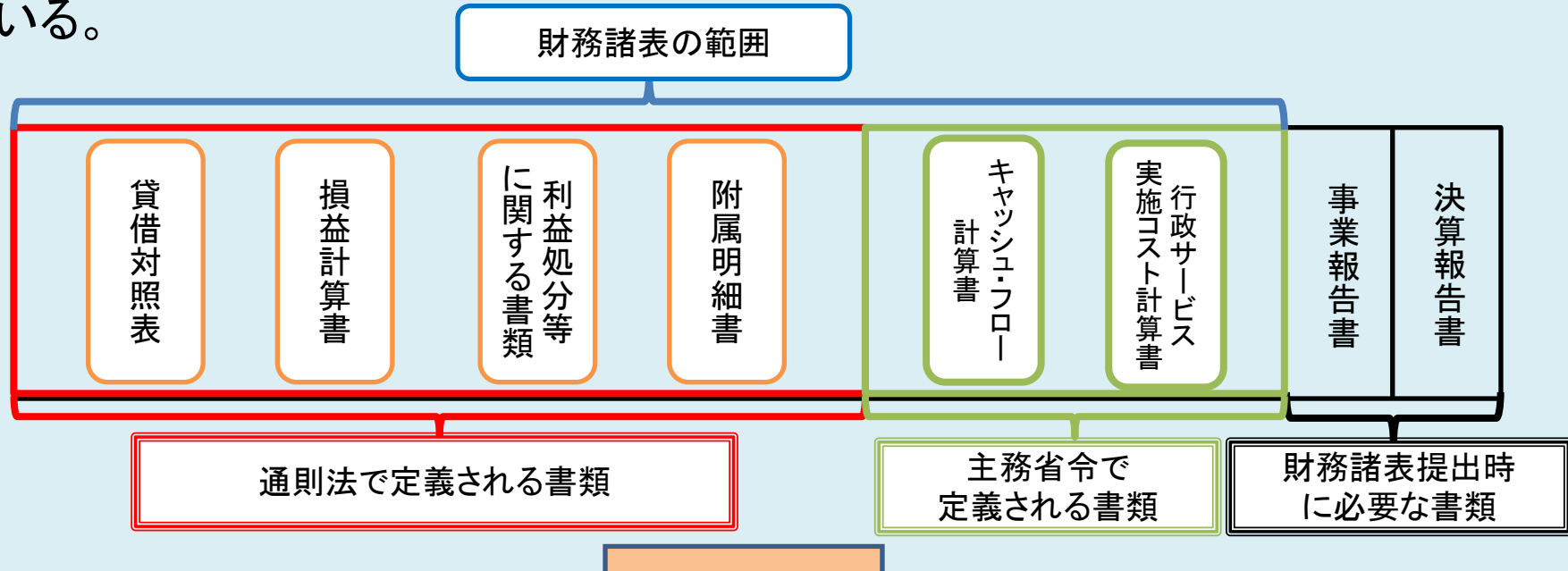
論点②

- 利益(又は損失)の概念整理に併せて、利益(又は損失)に関連する構成要素の概念を再整理する必要があるのではないか。
- ⇒ 「3. 収益及び費用の概念整理」、「4. 資産及び負債の概念整理」、「5. 純資産・財産的基礎・資本取引の概念整理」、次回共同ワーキング・チームで扱う予定の「行政サービス実施コストの概念整理」で検討。

1. 財務諸表の構成要素等に関する論点と、その背景と現状

独立行政法人会計における背景と現状

- 現行の独立行政法人会計において、財務諸表等の構成は以下のとおりとなっている。



論点③

- 「資産」、「負債」といった財務諸表の構成要素の概念整理やこれまでの共同ワーキング・チームでの議論を踏まえ、財務諸表等を構成する財務書類、特に行政サービス実施コスト計算書及び決算報告書について整理してはどうか。
- ⇒ 財務諸表の構成要素の各論点の検討結果や、予算及び決算の対比の整理の検討結果を踏まえて整理されることになるのではないか。

2. 利益(又は損失)の概念整理

2. 利益(又は損失)の概念整理

IPSASB及びASBJにおける利益(又は損失)の概念について

- 現行の独立行政法人会計基準において、利益(又は損失)は定義されていない。
- IPSASBは、収益と費用の差額で計算されると定義し、その意味については特に整理していない。
- ASBJは、純資産の変動のうち報告主体の所有者に帰属する部分と定義し、利益の意味として、リスクから解放された投資の成果と整理されている。

IPSASBにおける利益(又は損失)の概念

- IPSASBの概念フレームワークにおいては、「余剰又は欠損」は財務諸表の構成要素に含まれていないが、定義はなされている。
- 同概念フレームワークでは、当期の主体の「余剰又は欠損」は、財務業績計算書に報告される収益から費用を差し引いた金額をいう、とされている。
- 「余剰又は欠損」の解釈については、検討(※)がなされたものの最終的にはガイダンスとして概念フレームワークには含まれていない。

※ 余剰は、以下に関する主体の能力の指標を提供するのではないかとされていた(欠損はその逆)。

- ・ 資源提供者からの資源に対する需要を減少させる。
- ・ サービス受領者に対するサービスの量を増やす、及び(又は)質を高める。
- ・ 債務を減少させる(主体が債務発行力を有している場合)
- ・ これらの要素の組合せ

ASBJにおける利益(又は損失)の概念

- 民間企業(株式会社)は、対外的な経営活動によって利益を獲得し、獲得した利益を出資者である株主に分配することを目的としている。
- そのため、利益(純利益)は、しばしば経営成績の測定値として、または、投下資本利益率、1株当たりの利益などの測定値の基礎として用いられる。
- また、ASBJの概念フレームワークにおいては、純利益は、財務諸表の構成要素として位置づけられており、特定期間の期末までに生じた純資産の変動額(株主等との直接的な取引による部分を除く。)のうち、その期間中にリスクから解放された投資の成果であって、報告主体の所有者に帰属する部分をいう、とされている。

2. 利益(又は損失)の概念整理

利益(又は損失)に関連する独立行政法人制度の特徴

- 現行の独立行政法人会計基準の前文において、独立行政法人と営利企業との制度の前提や財務構造等の違いとして「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(※)」と整理されている。

※ 独立行政法人会計基準設定時(平成12年2月16日)の前文において以下のとおり整理されている。

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つては、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なければならぬと認識する。

- 法人に対する自律性、自発性の動機付けについては、通則法第44条及び中央省庁等改革の推進に関する方針の19.において、損益計算書の利益のうち経営努力により生じた部分については、中期計画等にあらかじめ記載した用途に充てることができるとされている。

(通則法第44条)

- 1 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、なお残余があるときは、その残余の額は、積立金として整理しなければならない。ただし、第三項の規定により同項の用途に充てる場合は、この限りでない。
- 3 中期目標管理法及び国立研究開発法人は、第一項に規定する残余があるときは、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中期計画(又は中長期計画)の第三十五条の五第二項第七号の剰余金の用途に充てることができる。

(中央省庁等改革の推進に関する方針19.)

- (1) 主務大臣の承認により中期計画に定めた剰余金の用途に充てることができる額は、独立行政法人の経営努力により生じた額とする。

- 上記の特徴を踏まえれば、独立行政法人が中期計画等に沿って通常の運営を行った場合、損益均衡するように通則法第44条の損益計算は設計される必要があるのではないか。(通常の運営を行えば損益が均衡するが、例えば通常よりも効率的(又は非効率)な運営を行うと利益(又は損失)が発生し、利益の一部は動機付けの要請から独立行政法人の業務に充てられる。)
- 損益均衡から外れる取引(独立行政法人の運営に責めを帰すべきではない取引)については、損益計算から排除する必要があるのではないか。

2. 利益(又は損失)の概念整理

独立行政法人会計における利益の定義について(整理)

- 独立行政法人会計における利益(又は損失)は、IPSASBとASBJの利益(又は損失)の定義と対比して、次のとおり整理できるのではないか。
 - ⇒ 独立行政法人の制度設計上、報告主体の所有者の持分概念が明確でない(※)ことから、ASBJが定義しているように純資産の変動から利益を定義することは困難ではないか。
 - ⇒ 独立行政法人会計における利益(又は損失)(通則法第44条にいう損益計算の結果生じた利益(又は損失))は、IPSASBが定義しているように「収益と費用の差額で計算されるもの」として定義できるのではないか。

※ 所有者(出資者としての株主)に利益分配請求権や残余財産分配請求権が法律上認められている民間企業において、純資産は所有者の持分を表すものと考えられている。

一方、独立行政法人においては、利益剰余金の国庫納付や不要財産の国庫納付あるいは民間払戻等の規定が通則法上設けられているが、これは出資者としての権利に基づくものではない。また、民間出資を受け入れている独立行政法人もあるが、利益剰余金の国庫納付は民間出資者には行われぬ。

そのため、独立行政法人会計において、純資産が所有者あるいは出資者の持分を表すという整理はできないのではないか。

現行の独立行政法人会計における利益の性格について

- 前述の独立行政法人制度の特徴(自律性、自発性を与えるための動機付け)に鑑みれば、収益と費用の差額の性格を整理することができるのではないか。
- 現行の独立行政法人会計においては、独立行政法人の業務運営の主な財源と考えられる運営費交付金、補助金及び自己収入のそれぞれについて、利益が生じるケースとその性格は、次ページ以降のように整理できるのではないか(損失はその反対の性格を有するのではないか)。

2. 利益(又は損失)の概念整理

利益が生じる場合とその利益の性格についての財源別の整理①

【運営費交付金財源】

利益が生じる場合	考えられる利益の性格
<p>【各事業年度】</p> <ul style="list-style-type: none">○ 業務達成基準や期間進行基準の場合、収益化単位の業務(又は管理部門の活動)に係る運営費交付金配分額(見積り費用)よりも実績費用が少なかった場合に利益が生じる。 <p>※ 業務達成基準は、業務の進行に応じて収益化する方法。</p> <p>※ 期間進行基準は、業務が完了したか否かに関わらず、一定の期間の経過に応じて収益化する方法。</p>	<p>利益が生じる場合は、次のようなものが考えられるのではないか。</p> <p>※その利益の性格に関する詳細な検討は、次ページ参照。</p> <ul style="list-style-type: none">○ 費用が適切に見積もられたうえで運営費交付金配分額が決定されているという前提を置けば、生じた利益は<u>効率的な業務運営(費用節減)の結果</u>といえるのではないか。○ 運営費交付金配分額見積りの精度が低い場合、生じた利益は、<u>見積り誤りの結果生じたもの</u>に過ぎないのではないか。○ 当初予定していた業務の一部を実施しなかったことによって生じた利益は、効率的な業務運営(費用節減)の結果とはいえず、<u>単に業務未実施の結果生じたもの</u>に過ぎないのではないか。○ 意図的に過大な運営費交付金配分額を決定した場合、生じた利益は、<u>意図的に創られた利益</u>となるのではないか。
<ul style="list-style-type: none">○ 費用進行基準の場合、費用と同額が収益化されるため、利益は生じない。	<ul style="list-style-type: none">○ 利益は生じない。
<p>【中期目標等期間最終年度】</p> <ul style="list-style-type: none">○ 運営費交付金債務は、次の中期目標等期間に繰り越すことはできず、中期目標等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る必要がある。対応する費用がないことから、当該振替額全額が利益となる。	<ul style="list-style-type: none">○ 運営費交付金の<u>使い残し</u>の振替によって生じた利益に過ぎないのではないか。 <p>※平成27年1月の独立行政法人会計基準の改訂の際に、費用節減によって生じた利益と区別する観点から、当該使い残しによって生じた利益は、臨時利益として計上されることとされた。</p>

2. 利益(又は損失)の概念整理

業務達成基準を採用した場合に生じる各事業年度の利益の性格について

以下の理由から、必要な運営費交付金配分額の見直しを行わないこと、また、特定の業務の運営費交付金配分額を意図的に過大に決定することの誘因は働かないため、運営費交付金配分額は適切に見積もられているという前提を置いてよいのではないかと考えられる。

- 他の業務の停滞を招くほか、法人全体の利益は計上されない可能性がある。
⇒ 運営費交付金配分額は、交付された運営費交付金を法人内で各収益化単位の業務に配分したものであり、特定の収益化単位の業務の運営費交付金配分額を恣意的(意図的)に大きくすることは、他の業務の予算を削り、他の業務を停滞させることとなる。また、会計上の利益は、法人全体(区分経理をしている場合には勘定ごと)で計算されるため、一部の業務の運営費交付金配分額を大きくして利益を計上したとしても、運営費交付金配分額を削った他の業務において損失が生じ、法人全体では利益が相殺される可能性がある。
- 他の業務の停滞を招いた場合、独立行政法人にとって不利益な評価結果が下される可能性がある。
⇒ 運営費交付金の使途については、国による事前の統制等は行われていないものの、その当不当は事後の評価に委ねられており、経営努力のために予算配分を見直し、他の業務を停滞させた結果、法人にとって不利益な評価結果が下される可能性がある。
- 恣意的な利益を計上した場合、独立行政法人が業務に使用できる資金の額は減る可能性がある。
⇒ 事業年度開始時に収益化単位の業務に配分しなかった運営費交付金を一部の業務に配分し、利益を確保することも考えられるが、経営努力により生じた利益として主務大臣に認定されなかった部分は、基本的に中期目標等期間終了後に国庫納付の対象となることから、恣意的な操作によって利益を大きくした結果、当該利益の分独立行政法人が業務に使用できる資金の額も減ることになる。

- 法人が恣意的(意図的)に過大な利益を出す誘因は排除されることから、業務達成基準を採用した場合に生じる各事業年度の運営費交付金配分額と実績費用の差額は、**効率的な業務運営の結果生じたものとして整理**することができるのではないかと考えられる。

2. 利益(又は損失)の概念整理

利益が生じる場合とその利益の性格についての財源別の整理②

【補助金財源】

利益が生じる場合	考えられる利益の性格
<ul style="list-style-type: none">○ 補助金事業は、一般的に、事業完了後に未執行分を清算し、還付することから、当該事業から利益が生じることは想定されない。	<ul style="list-style-type: none">○ 利益は生じない。
<ul style="list-style-type: none">○ 建設費の一定割合が補助金で財源措置される事業も存在する。施設完成後、法人の自主財源で事業を行い、その結果利益が生じる場合も考えられる。	<ul style="list-style-type: none">○ 施設完成後の事業実施の結果生じた利益は、補助金財源から生じた利益ではなく、自己収入財源から生じた利益として整理されるのではないかと(補助金から生じる利益はないと考えられる。)

【自己収入(受託収入、賃貸収入、診療報酬収入、基金運用収益等)財源】

利益が生じる場合	考えられる利益の性格
<ul style="list-style-type: none">○ 事業に係る収益と費用の差額が利益であり、収益が増加もしくは、費用が節減されると利益が増加する。	次ページ参照

2. 利益(又は損失)の概念整理

自己収入から生じる利益の性格について

- 通則法第2条において、独立行政法人の実施する事業は、「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、民間の主体に委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」とされている。
- そのため、独立行政法人は、利益の最大化を目的として事業を実施するのではなく、事務・事業の実施機能の最大化を目的として事業を行うことが求められている。
- また、基本的には独立行政法人の実施する事業が市場競争にさらされているわけではないことを踏まえると、自己収入財源の事業であっても、長期的な(あるいは毎事業年度の)法人全体の損益は均衡する形で事業スキームは構築されているものと考えられる。
- ただし、利益の最大化が目的とはされていないものの、自己収入の増大等によって利益を獲得することは、少なからず独立行政法人に求められているものである。

- 以上を踏まえれば、「利益」は自己収入の増大、あるいは費用を節減したという財務面の経営努力を表す指標として整理することも考えられるのではないか。

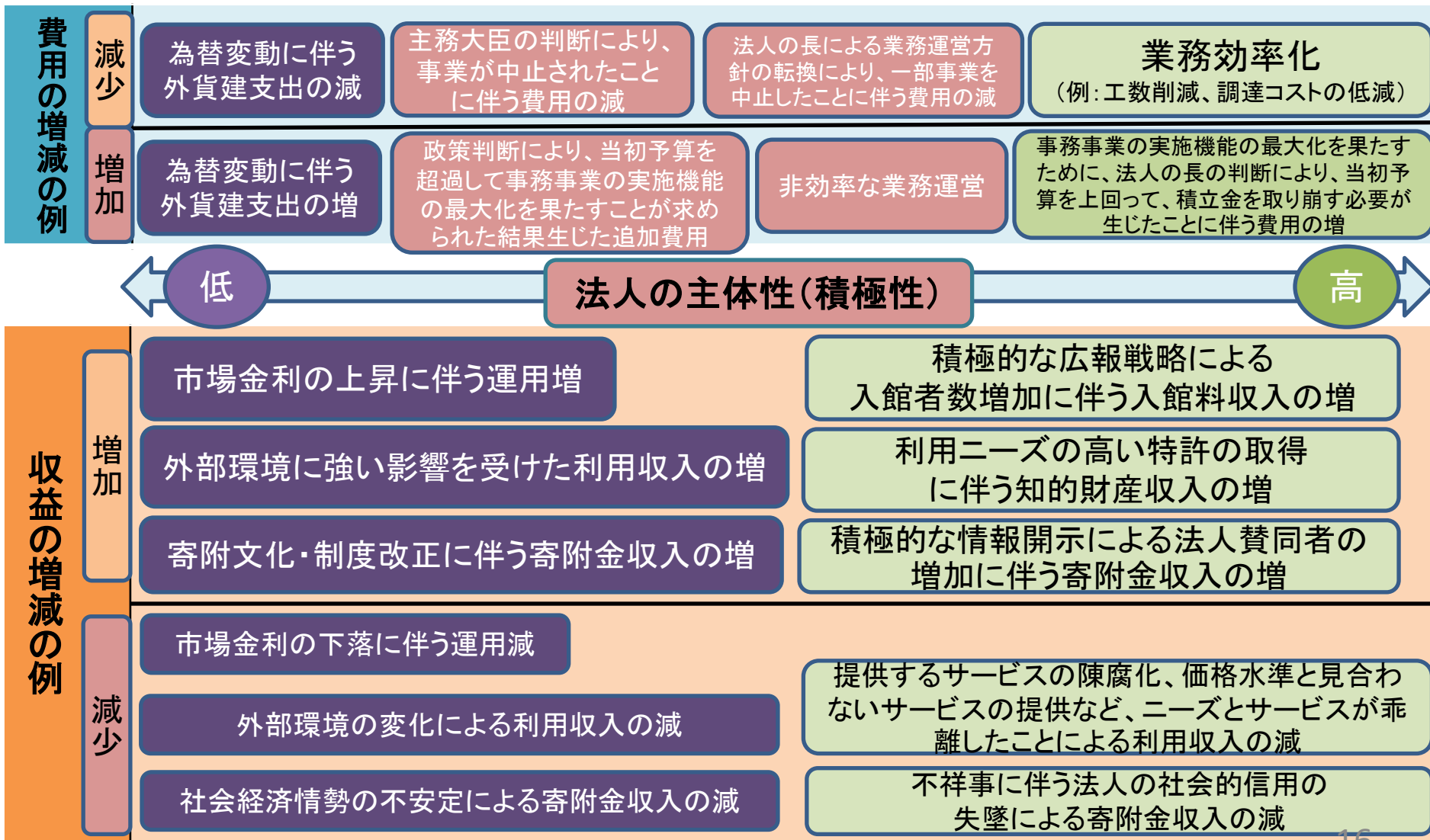
- ただし、損益均衡を前提とする独立行政法人制度の中でも、「利益」を獲得することが求められるセグメント(事業)も存在する。
例えば特定の勘定区分で獲得した利益を他の勘定区分に繰り入れることが規定されている法人も存在する。この場合、法人のミッションとして利益の最大化が求められているわけではないが、法人全体として、事業実施機能の最大化を果たすため、特定の勘定区分における稼得利益の最大化に努める場合もある。

- このような場合、「利益」が生じることが通常想定されるため、収入増加、費用節減といった財務面の経営努力が行われたかどうかは、当初想定した「利益」を上回ったかどうかを踏まえて判断される必要があるのではないか。

2. 利益(又は損失)の概念整理

利益(又は損失)が生じる場合の具体例

○ 費用の増減や収益の増減が生じる場合は、例えば以下のようなケースがあるのではないか。



2. 利益(又は損失)の概念整理

独立行政法人会計における利益の性格

- 独立行政法人会計における利益の性格は、財源構造の違いに関わらず、「利益」は財務面の経営努力を表す指標となると整理できるのではないか。
 - ⇒ ただし、運営費交付金を財源とする事業の場合、費用の節減という財務面の経営努力を表すのに対し、自己収入を財源とする事業の場合、費用の節減又は収益の増大という財務面の経営努力を表すものであるという違いがある。
 - ⇒ また、例えば以下のように財務面の経営努力によって生じたものと言えない「利益」が含まれることに留意が必要である。
 - ・運営費交付金財源の場合には、目標期間終了に伴う精算収益化額
 - ・自己収入財源の場合には、事業スキーム上、通常想定される「利益」の額

※ 第1回から第3回までの共同ワーキング・チームで整理したとおり、独立行政法人は、財務情報だけで適正に評価できるものではなく、「業績」と対比するなどして評価する必要がある。そのため、「利益」は自己収入の増大、あるいは費用を節減したという経営努力を表す一つの指標にすぎないことに留意が必要と考える。

3. 収益及び費用の概念整理

3. 収益及び費用の概念整理

IPSASB、ASBJの収益概念との比較

○ 収益の定義

独法会計	IPSASB	ASBJ
<ul style="list-style-type: none"> ○ 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<u>資産の増加又は負債の減少</u>(又は両者の組合せ)をもたらす<u>経済的便益の増加</u>であって、独立行政法人の<u>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</u>をいう。(会計基準第21) ○ 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、「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。(会計基準注解15) 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 収益とは、<u>所有者による拠出から生じた増加を除いた、主体の正味財政状態の増加</u>をいう。(5.29) ○ 所有者による拠出とは、<u>所有者としての地位</u>にある外部当事者により拠出される、主体への<u>資源のインフロー</u>をいい、<u>主体の正味財政状態に対する持分を設定する又は増加</u>させる。(5.33) 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 収益とは、<u>純利益または少数株主損益を増加させる項目</u>であり、特定期間の期末までに生じた<u>資産の増加や負債の減少に見合う額のうち、投資のリスクから解放された部分</u>である。(13項) ○ 投入要素に投下された資金は、<u>将来得られるキャッシュ・フローが不確実であるというリスクにさらされている。キャッシュが獲得されることにより、投資のリスクがなくなったり、得られたキャッシュの分だけ投資のリスクが減少したりする。</u>(13項) ○ 一般に、<u>キャッシュとは現金及びその同等物</u>をいうが、投資の成果がリスクから解放されるという判断においては、<u>実質的にキャッシュの獲得とみなされる事態も含まれる。</u>(13項)

- 実質的な違いはないと考えられるが、独法会計とIPSASBは、資産、負債(あるいは正味財政状態)といった貸借対照表に着目した定義となっているのに対し、ASBJは純利益等といった損益計算書に着目した定義となっている。
- 独法会計、IPSASB、ASBJ、いずれもいわゆる資本取引による経済的便益の増加は収益から除かれている。

3. 収益及び費用の概念整理

収益についての概念整理

- 現行の独立行政法人会計において、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、とされている。

- ①経済的便益の増加であること、②資本取引によるものを除くこと、という二点において、現行の独立行政法人会計における考え方は、IPSASBやASBJの概念フレームワークにおける収益の概念と異なるものではなく、定義について見直しは不要ではないか。
- ただし、経済的便益の増加については、運営費交付金など独立行政法人特有の非交換取引に基づく収入があることから、ASBJの概念フレームワークとは異なる整理を行う必要があるのではないか。
- また、独立行政法人会計における資本取引の範囲は、IPSASBやASBJとは異なるため、整理する必要があるのではないか。具体的には、運営費交付金と出資金について、その取引の性質に起因する会計処理の違い(損益取引と資本取引の違い、純資産及び財産的基礎の概念)について整理する必要があるのではないか。(5. 純資産・財産的基礎・資本取引の概念整理参考)

○ 国は、通則法第8条及び個別法に基づき、運営費交付金だけでなく「出資」の形で財産的基礎を独立行政法人に提供する場合がある。

○ 運営費交付金と出資のいずれも、「事業運営に必要な財産の提供」という意味では同じである。

3. 収益及び費用の概念整理

独立行政法人の収益に関連する取引の特性について

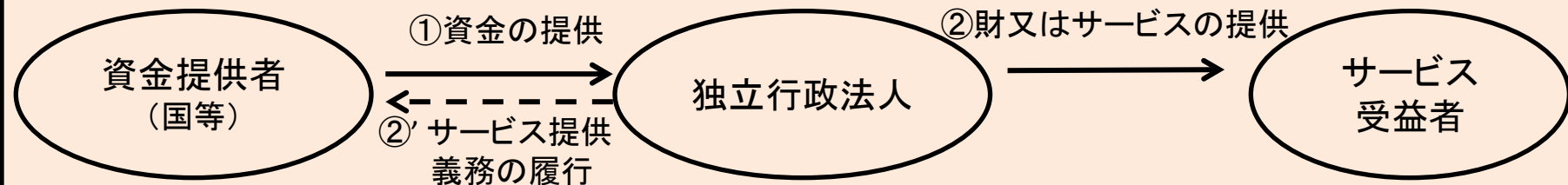
- 独立行政法人は、業務実施の財源の大部分が非交換取引に基づく収入(例: 運営費交付金)に依存している。
- 収益に関連する経済的便益の増加とは、一般的に、キャッシュ・インフローの増加又はキャッシュ・アウトフローの減少をいうとされており、非交換取引に基づく収入も経済的便益の増加(収益)に含まれる。
- 企業会計においては、非交換取引は、交換取引と異なり、財又はサービス提供といった反対給付を伴わないため、一般的にキャッシュ・インフローが生じた時点で収益が認識される。
- なお、非交換取引は、交換取引と比較して以下の特徴を有する。
 - ⇒ 交換取引の場合は、サービスの提供先と資金の提供元は一致するが、非交換取引の多くは、反対給付は伴わずサービスの提供先と資金の提供元が異なる。
 - ⇒ 交換取引の場合、収益獲得のための投資がまず行われ、その後投下資本の回収が行われる。そのため、先に費用が計上され、その後に収益が獲得される。
一方、非交換取引の場合、先に交付された財源を用いて事業が行われるため、費用と収益の対応関係(キャッシュ・インフローのタイミング)が逆になる。

3. 収益及び費用の概念整理

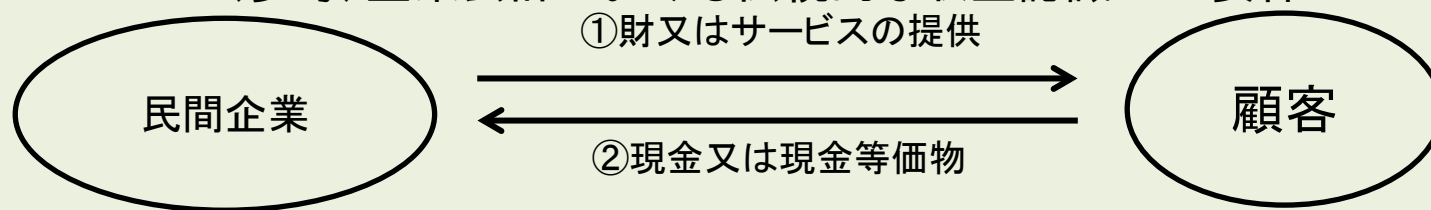
独立行政法人会計における非交換取引の収益についての概念整理

- 非交換取引には、収入に対するサービスの提供(反対給付)が予定されていないのが一般的である。
- 一方、独立行政法人の非交換取引には、運営費交付金や補助金のように、収入に対して、独立行政法人が国から与えられた義務を履行(行政サービスを提供)することが予定される取引も存在する。
- 独立行政法人特有の非交換取引は、キャッシュ・インフローが生じた時点で収益を認識する企業会計とは異なる方法で収益認識するべきではないか。
- 企業会計において交換取引は、「①財又はサービスの提供」と「②現金又は現金等価物の受領」という二要件で収益を認識するが、独立行政法人特有の非交換取引について、これら二要件を整理すると、以下のとおり整理できるのではないか。

独立行政法人における非交換取引の関係性



(参考) 企業会計における伝統的な収益認識の二要件



- 運営費交付金や補助金といった独立行政法人特有の非交換取引は、サービス受益者に対して財又はサービスの提供をすることによって、資金提供者に対して負っているサービス提供義務を履行したと考えられるのではないか。
- 独立行政法人に行政サービス提供の義務を生じさせる非交換取引は、独立行政法人にとって、「①現金又は現金等価物の受領」と「②サービス提供義務の履行」の二要件を満たした場合に収益認識すると整理してはどうか。

3. 収益及び費用の概念整理

IPSASB、ASBJの費用概念との比較

○ 費用の定義

独法会計	IPSASB	ASBJ
<p>○ 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無に関連し、その<u>資産の減少又は負債の増加</u>(又は両者の組合せ)をもたらす<u>経済的便益の減少</u>であって、独立行政法人の<u>財産的基礎を減少させる資本取引</u>によってもたらされるものを除くものをいう。(会計基準第20)</p>	<p>○ 費用とは、<u>所有者への分配</u>から生じる減少を除いた、主体の<u>正味財政状態の減少</u>をいう。(5.30)</p> <p>○ 所有者による分配とは、<u>所有者としての地位にある外部当事者に分配される、主体からの資源のアウトフロー</u>をいい、主体の<u>正味財政状態に対する持分を返還又は減少</u>させる。(5.34)</p>	<p>○ 費用とは、<u>純利益または少数株主損益を減少させる項目</u>であり、特定期間の期末までに生じた<u>資産の減少や負債の増加に見合う額のうち、投資のリスクから解放された部分</u>である。(15項)</p> <p>○ 投入要素に投下された資金は、<u>キャッシュが獲得されたとき、または、もはやキャッシュを獲得できないと判断されたとき</u>に、その役割を終えて消滅し、<u>投資のリスクから解放</u>される。(15項)</p>

収益の定義と同様に、

- 実質的な違いはないと考えられるが、独法会計とIPSASBは、資産、負債(あるいは正味財政状態)といった貸借対照表に着目した定義となっているのに対し、ASBJは純利益等といった損益計算書に着目した定義となっている。
- 独法会計、IPSASB、ASBJ、いずれもいわゆる資本取引による経済的便益の減少は費用から除かれている。

3. 収益及び費用の概念整理

費用についての概念整理

○ 現行の独立行政法人会計において、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、とされている。

- ①経済的便益の減少であること、②資本取引によるものを除くこと、という二点において、現行の独立行政法人会計における考え方は、IPSASBやASBJの概念フレームワークにおける費用の概念と異なるものではなく、定義について見直しは不要ではないか。
- ただし、独立行政法人会計における資本取引の範囲には、IPSASBやASBJとは異なり、独立行政法人会計特有の概念である損益外費用が存在することから、その必要性和範囲を整理する必要があるのではないか。
- 現行の独立行政法人会計基準においては、第3回共同ワーキング・チームで定義した「アウトプットを提供するために使用した資源」としてのコスト情報が財務諸表において表れてこないため、財務諸表において開示する必要性や、その内容、開示方法などを整理する必要があるのではないか。

3. 収益及び費用の概念整理

損益外費用について

- 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損益に関連する取引が存在する。
- 現行の独立行政法人会計基準において、以下のような取引は損益計算書の費用から除かれ、「損益外費用」として整理し、行政サービス実施コスト計算書の行政サービス実施コストに含まれ、開示されている。
 - 「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
 - 同資産の売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)
 - 同資産及び非償却資産について、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
 - 「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
 - 引当外賞与見積額
 - 引当外退職給付増加見積額

※ 主務大臣が、当該資産の使用目的等に照らし合わせ、減価に対応する収益を獲得することが可能であるかどうかを個々に判断して特定することになる(Q&A Q87-1)。

3. 収益及び費用の概念整理

損益外費用が求められる理由

- 独立行政法人制度の特徴を踏まえれば、損益計算書で計算される利益(又は損失)については以下の通り整理した。(スライドP.10参照)
 - ⇒ 上記の特徴を踏まえれば、独立行政法人が中期計画等に沿って通常の運営を行った場合は損益均衡するように、通則法44条の損益計算は設計される必要があるのではないか。(通常の運営を行えば損益が均衡するが、例えば効率的(又は非効率)な運営を行うと利益(又は損失)が発生し、利益の一部は動機付けの要請から独立行政法人の業務に充てられる。)
 - ⇒ 損益均衡から外れる取引(独立行政法人の運営に責めを帰すべきではない取引)については、損益計算から排除する必要があるのではないか。



- 上記の利益(又は損失)の整理を前提とすれば、損益計算書の費用に含めない支出(損益外費用)が存在する現行の独立行政法人会計基準の整理は維持されると考えられる。
- なお、損益外費用については、通常の運営を行った場合は損益均衡するという事業スキームから外れるもの、例えば、出資金見合いのたな卸資産の費用化額や、出資金見合いの有価証券(運用型基金)の評価損益については、損益外費用とすることも考えられるのではないか。

損益外費用を設けない場合の整理

- 現行の独立行政法人会計では、損益外費用を求めているが、損益計算書の費用は、法人において生じた費用を明らかにするべきとする考え方に立てば、損益外費用も含めて計上することが求められるのではないか。

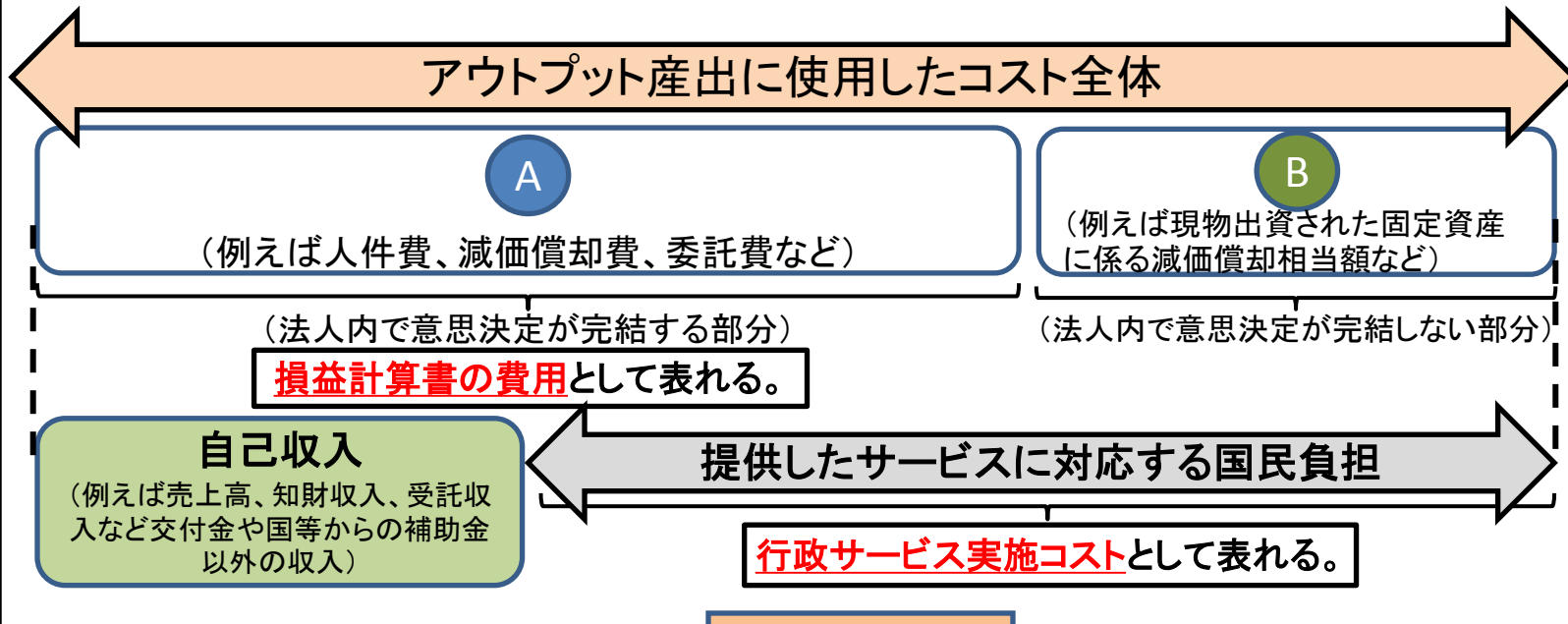
※ 現行の独立行政法人会計においては、一部の償却資産の取得取引について、資本取引(資本剰余金)として整理されているが、資本剰余金ではなく、資産見返負債を計上することとすれば、損益外費用を設けずとも、前述の「損益外費用が求められる理由」を達成できるのではないかと(例外として、現物出資された償却資産に係る減価償却相当額等を除く)。

3. 収益及び費用の概念整理

「アウトプットを提供するために使用した資源」としてのコスト情報について

- これまでの共同ワーキング・チームでは、「業績の適正な評価に資する情報」として、一般目的財務報告においてセグメントごとのアウトプット情報とインプット情報の対比が必要と整理した。
- また、インプットは「独立行政法人がアウトプットを提供するために使用した資源」として定義し、コスト情報による測定と、アウトプット産出に使用した数量による測定が可能と整理した。
- さらに、アウトプットを測定するインプットは、アウトプット産出に使用したコスト全体(A+B)ではないかと整理した。

○ コストで測定される独立行政法人のインプット情報のイメージ(参考)



- アウトプット産出に使用したコスト全体に含まれる「B」の範囲について検討する必要があるのではないか。
- アウトプットと対比されるインプット情報としてのアウトプット産出に使用したコストは、財務情報であり、財務諸表の中で表されることが必要ではないか(開示の仕方は、「行政サービス実施コストの概念整理」と合わせて検討してはどうか)。

3. 収益及び費用の概念整理

アウトプットを提供するために使用したコストの範囲について

- アウトプット産出に使用したコストの範囲を検討するにあたっては、企画立案機能と事務事業の実施機能の分離や、業務運営にあたって基本的には国から財源が措置される独立行政法人制度の前提を踏まえれば、損益計算書に計上される「費用」に加え、以下のようなものが含まれるのではないか。
 - ① 収益として扱われる財源及び目的積立金以外の財源(例えば出資)からの支出に関連する独立行政法人において生じたコスト(いわゆる損益外費用として整理されるもの)。
 - ② 企画立案主体である国において生じた企画立案に関連するコスト。
 - ③ 国が、独立行政法人に対して資金を提供するために発生した、国における資金調達コスト(例えば国債に係る支払利息や税金の徴収コスト)。

- 独立行政法人の財務諸表に取り込む情報は、以下の3点を考慮して、次のページのとおり整理できるのではないか。
 - ・ 独立行政法人の責任において把握可能であること
 - ・ 金額算定にあたって過大な負担が掛からないこと
 - ・ 財務報告利用者にとって有用な情報となること

3. 収益及び費用の概念整理

アウトプットを提供するために使用したコストの範囲について

- 上記のうち②のコストについては、独立行政法人において合理的に金額を把握・算定することが不可能であり、アウトプット産出に使用したコストに含めるのは困難ではないか。
- 上記のうち③のコストについては、独立行政法人において網羅的に金額を把握・算定することは不可能であるが、範囲を限定し、一定の仮定を置けば、独立行政法人において合理的に金額を把握・算定することが可能ではないか。

例えば独立行政法人への出資に係る国における資本調達コスト(支払利息)は、出資額に一定の利率を乗じれば合理的に算定可能であり、アウトプット産出に使用したコストに含めることができるのではないかと考えられる。

一方、支払利息を除く、国債発行に関連する全てのコスト(例えば国債発行費)や、運営費交付金や補助金の財源と考えられる税金の徴収コストを網羅的・合理的に算定することは不可能であり、アウトプット産出に使用したコストに含めるのは困難ではないか。

上記の整理に基づけば、以下の案1と案2のパターンが考えられるのではないかと考えられる。

【案1】①と③の一部を含める整理

アウトプット情報と対比させるインプット情報を把握、開示する観点からは、国において生じたコストであっても、独立行政法人が合理的に金額を把握・算定することが可能な部分は極力含めて「アウトプット産出に使用したコスト」を計算する必要があると整理してはどうか。

すなわち、アウトプット産出に使用したコストには、損益計算書上の費用に上記①のコストを加えるほか、③のうち、独立行政法人が合理的に金額を把握・算定することが可能な、国における資本調達コスト(支払利息)を加える整理としてはどうか。

【案2】①のみを含める整理

独立行政法人が公表する財務情報に含めるコストは、独立行政法人において生じたコストだけを含めるべきとする観点や、国において生じたコストは、独立行政法人の責任において合理的に金額を把握することは困難であり、また、仮定計算によって金額を算定したとしても飽くまで仮定計算にすぎないため、財務報告利用者にとって有用な情報といえるか疑念が残るとする観点からは、②、③のコストは独立行政法人の財務諸表における「アウトプット産出に使用したコスト」に含めないと整理してはどうか。

4. 資産及び負債の概念整理

4. 資産及び負債の概念整理

IPSASB、ASBJの資産概念との比較

○ 資産の定義

独法会計	IPSASB	ASBJ
<ul style="list-style-type: none"> ○ 独立行政法人の資産とは、<u>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</u>であって、それにより独立行政法人の<u>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</u>をいう。(会計基準第8) ○ サービス提供能力とは、「<u>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</u>」という観点からみた場合の固定資産の能力である。(減損QA1-1) 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 主体が<u>過去の事象の結果として現在支配する資源</u>をいう。(5.6) ○ 資源とは、<u>サービス提供能力又は経済的便益を創出する能力</u>を伴う項目をいう。(5.7) ○ サービス提供能力とは、<u>主体の目的の達成に寄与するサービスを提供する能力</u>をいう。サービス提供能力により、主体は、必ずしも<u>正味キャッシュ・インフローを創出することなくその目的を達成できる</u>。(5.8) ○ 経済的便益とは、<u>キャッシュ・インフロー、もしくはキャッシュ・アウトフローの減少</u>をいう。(5.20) 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 資産とは、<u>過去の取引または事象の結果として、報告主体が支配している経済的資源</u>をいう。(4項) ○ 支配とは、所有権の有無にかかわらず、<u>報告主体が経済的資源を利用し、そこから生み出される便益を享受</u>できる状態をいう。(脚注(2)) ○ 経済的資源とは、<u>キャッシュの獲得に貢献する便益の源泉</u>をいい、実物財に限らず、金融資産及びそれらとの同等物を含む。(脚注(2))

- サービス提供能力、将来の経済的便益が期待されるものを資産として計上するという意味で、現行の独立行政法人会計とIPSASBの考え方は同じと考えられるのではないか。
- なお、ASBJの中では、独立行政法人会計とIPSASBと異なり、サービス提供能力については整理されていない。

4. 資産及び負債の概念整理

独立行政法人の資産について

独立行政法人特有の資産取引として、以下のような取引がある。

- 現行の独立行政法人会計においては、将来の経済的便益が期待されなくとも、サービス提供能力があるものは資産として計上される。例えば、運営費交付金や補助金等の非交換取引を財源に取得した固定資産は、将来のキャッシュ・インフローの獲得を期待できないが、法人は当該資産を使用して国民生活及び社会経済の安定等のためのサービスを提供することから、資産として計上される(※)。

※ 独立行政法人会計にも固定資産の減損に係る会計は導入されている。ただし、民間企業と異なり、資産の定義から、独立行政法人会計における固定資産の減損は、「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」とされている。

資産についての概念整理

- 公共的なサービスを提供する、利益の獲得を最大の目的としないなどの独立行政法人の特性を踏まえれば、資産は経済的便益(将来のキャッシュ・インフロー若しくはキャッシュ・アウトフローの減少)だけではなくサービス提供能力が期待されるものも資産として計上されるという現状の整理について、特段の見直しは不要ではないか。
- サービス提供能力に着目した資産計上を認めることにより、サービスの提供に応じた費用化が可能となり、サービス受益者が受けた便益(アウトプット)とインプットとしてのコストが対応するのではないか。

4. 資産及び負債の概念整理

サービス提供能力の測定について

- 独立行政法人のサービス提供能力を貸借対照表において適切に表すのが望ましいという観点からは、当該資産のサービス提供能力を評価し、当該評価額をもって貸借対照表に計上する考え方があるのではないか。
- しかしながら、将来のキャッシュ・インフローを期待できない独立行政法人のサービスにおいて、「サービス提供能力」を貨幣価値で客観的に測定することは困難ではないか。
- ただし、独立行政法人の長は、投資(資産の取得)に当たっては、想定(期待)するアウトプット(サービス提供能力)があるはずであり、当該アウトプットに見合うインプット(支出)であるかどうかを踏まえた上で意思決定を行うものと考えられる。そのため、取得原価は、取得時におけるサービス提供能力を法人の長が貨幣価値で評価した額と擬制できることから、資産の測定基礎は取得原価としてよいのではないか。
- この場合、取得時に想定したサービス提供能力が著しく損なわれた場合、例えば想定(期待)したアウトプットが見込まれないことが明らかとなった場合には、損なわれたサービス提供能力に応じて資産の評価額も見直す必要があるのではないか。
- また、償却資産を取得原価で測定することは、実際に投入された資金に基づいて減価償却費(あるいは相当額)を計算することになるため、アウトプットに対応するインプット情報としてのコストを把握するうえではより適切な測定基礎といえるのではないか。
- なお、IPSASBの概念フレームワークにおいて、資産の測定基礎の一つとして「使用価値(※1)」について整理を行っている(※2)が、「非資金生成資産」について使用価値を用いるのは困難と整理(※3)している。

※1: 使用価値とは、継続して使用した場合に主体の資産の残存するサービス提供能力又は経済的便益を生じさせる能力に対する現在価値、及び耐用年数終了時に資産の処分により主体が受け取る正味金額の主体に対する現在価値である(7.58)

※2: 概念フレームワークのレベルで測定目的を最も適切に達成する単一の測定基礎を特定することは可能ではない。そのため概念フレームワークは、すべての取引、事象、状況に対する単一の測定基礎(又は基礎の組合せ)を提案せず、測定目的を満たすための資産及び負債に対する測定基礎の選択に関するガイダンスを提案する(7.5)。

※3: 公的部門では、大半の資産は商業的リターン¹の生成ではなくサービス提供への寄与を主な目的として保有される。そうした資産は「非資金生成資産」と呼ばれる。使用価値は通常、期待キャッシュ・フローから生ずるため、そうした環境で使用価値を運用するのは困難になり得る。期待キャッシュ・フローに基づく測定は主体に対するそうした資産の使用価値を忠実に表現することにはならないため、期待キャッシュ・フローに基づき使用価値を算定するのは不適切な可能性がある。したがって、財務報告目的のため、代用として再調達原価を使用することが必要となる(7.67)。

4. 資産及び負債の概念整理

IPSASB、ASBJの負債概念との比較

○ 負債の定義

独法会計	IPSASB	ASBJ
<ul style="list-style-type: none">○ 独立行政法人の負債とは、<u>過去の取引又は事象に起因する現在の義務</u>であって、その履行が独立行政法人に対して、<u>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</u>をいう。(会計基準第14)	<ul style="list-style-type: none">○ <u>過去の事象の結果として生じる資源のアウトフロー</u>に対する<u>主体の現在の債務</u>をいう。(5.14)○ 現在の債務とは、法的に拘束力を有する債務(法的債務)又は<u>法的ではないが拘束力を有する債務をいい、主体は当該債務を回避するための現実的な選択肢をほとんど、あるいは全く有しない</u>。(5.15) <div style="border: 1px solid black; border-radius: 15px; padding: 10px; margin-top: 10px;"><ul style="list-style-type: none">○ 財務報告の目的をより良く達成するのに必要となる場合には、本章で特定する構成要素の定義を満たさない資源や債務(以下「その他の資源」又は「その他の債務」と称す)の認識を、IPSASBが要求、または容認することを妨げるものではない。(5.4)○ 「繰延インフロー」とは、特定の将来の報告期間において使用するために主体に提供されるサービス提供能力又は経済的便益のインフローであり、非交換取引から生じ正味資産を増加させるものをいう。(BC5.43)</div>	<ul style="list-style-type: none">○ 負債とは、<u>過去の取引または事象の結果として、報告主体が支配している経済的資源を放棄もしくは引き渡す義務</u>、またはその同等物をいう。(5項)○ 義務の同等物には、法律上の義務に準じるものが含まれる。(脚注(4))

- IPSASBとASBJは経済的資源の減少をもたらす義務、債務に着目した定義となっている。
- 現行の独立行政法人会計は、経済的便益の減少だけではなく、サービスの提供を生じさせる義務にも着目した定義となっている。
- なお、IPSASBにおいては、サービスの提供を生じさせる義務について、個別の会計基準の中で「その他の債務」として認識される可能性を否定していない。

4. 資産及び負債の概念整理

負債についての概念整理

- 「3. 収益及び費用の概念整理」において、非交換取引の一般的な性格として事業実施前に資金が交付されること、また、独立行政法人の非交換取引には、運営費交付金や補助金のように、収入に対して、独立行政法人が国から与えられた義務を履行(行政サービスの提供)することが予定される取引が存在することを踏まえ、このような非交換取引の場合には、資金提供者とサービス受益者が一致しないという違いはあるが、サービス受益者に対して財又はサービスを提供した事実に基づいて収益を認識してはどうかと整理した。
- 現行の独立行政法人会計においては、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とされている。



- 運営費交付金や補助金のように行政サービスの提供前に受ける収入については、サービス提供義務の履行まで収益として認識することができないため、負債として計上する必要があるのではないか。
- そのため、IPSASBやASBJのように「経済的便益の減少を生じさせる義務」だけでなく、「サービスの提供を生じさせる義務」についても負債として計上するという現行の独立行政法人会計の整理について、特段の見直しは不要ではないか。
- なお、IPSASBでは、負債の定義を満たさないものも「その他の債務」として計上する余地を残しており、「サービスの提供を生じさせる義務」は、IPSASBの負債には含まれず、「その他の債務」の中に含まれると考えられる。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立行政法人会計において、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。

4. 資産及び負債の概念整理

独立行政法人特有の負債の概念整理

- 現行の独立行政法人会計においては、独立行政法人特有の負債として以下の取引がある。
 - ・ 運営費交付金債務(※1)
 - ・ 資産見返負債(※2)

※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、運営費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、業務達成基準により収益化を行うことを原則とする。

※2: 現行の独立行政法人会計においては、運営費交付金、補助金(施設整備費補助金を除く)及び(寄附者あらかじめ用途を特定した場合又は法人があらかじめ計画的に用途を特定した場合)の寄附金を財源に償却資産を取得した場合、固定資産の取得額に相当する額を資産見返負債(負債科目)に計上し、当該資産見返負債は減価償却に相当する額を資産見返戻入(収益科目)に計上する。そのため、収益と費用が同額計上されることになり、損益が均衡する。

これらの負債取引について、上記の定義と照らせば以下のとおり整理できるのではないか。

- 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。
- 現行の独立行政法人会計において、運営費交付金を財源に償却資産を取得した場合、運営費交付金債務から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、毎事業年度、減価償却相当額を収益(資産見返運営費交付金戻入)に振り替える。
独立行政法人は、サービス提供能力を期待して償却資産を取得すると考えられるが、償却資産の取得によってサービス提供がなされる(義務が履行される)わけではなく、償却資産の使用に応じてサービスの提供がなされ、その提供が減価償却として表れると考えられる。
そのため、資産見返運営費交付金は、独立行政法人が未履行のサービス提供義務を表すものと整理できるのではないか。
- したがって、いずれも負債の概念を満たしており、現行の取扱いの見直しは不要ではないか。

4. 資産及び負債の概念整理

財源措置が見込まれる賞与引当金、退職給付引当金について

- 現行の独立行政法人会計においては、貸借対照表の負債から除かれる以下のような取扱いがある。
- ⇒ 法令等や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(基準第17第2項)。例えば運営費交付金によって財源措置されることが客観的に見込まれる退職給付債務相当額(※1)や賞与引当金。
- なお、当該退職給付債務相当額等については、貸借対照表の注記や、行政サービス実施コスト計算書において開示されている。

※ 1「独立行政法人会計」(岡本ほか、2001年、東洋経済新報社)によれば会計基準設定時の整理は以下のとおり。

- ・ 運営費交付金は退職金等の支給時に交付されると考えられるため、引当金を計上した場合、費用・収益の認識タイミングの違いによって損益が生じ、運営状況を適切に表すものとはいえない。
- ・ また、引当金を計上し、相当する将来の国からの財源措置を資産として計上するとした場合、貸借対照表の中に仮想的な資産を計上することとなるという懸念があり、さらに、将来の交付金措置に資産性があるというのであれば、退職手当相当分だけに限定する根拠に乏しく、計上範囲が明確に確定できないという問題がある。

- 賞与引当金、退職給付引当金は、その財源措置が客観的に見込まれるか否かに関わらず、将来の経済的便益の減少を生じさせる義務と考えられるため、負債の定義を満たすのではないか。
- また、前述のとおり、会計基準設定時の整理は、「退職手当に係る引当金を企業と同様に計上する一方で、それに相当する将来の国からの財源措置を独立行政法人の資産として計上する」という考え方を取った場合、「貸借対照表の中に仮想的な資産を計上することとなるという懸念があり、さらに、将来の交付金措置に資産性があるというのであれば、退職手当相当分だけに限定する根拠に乏しく、計上範囲が明確に確定できないという問題がある」と整理されたが、引当金を計上しない根拠となる「財源措置が客観的に見込まれる」ならば、客観的に見込まれる部分に限り、資産計上することも考えられる(※)のではないか。

- 負債の概念整理に従い、財源措置が客観的に見込まれる賞与引当金、退職給付債務相当額についても、負債として計上すべきではないか。

※ 資産計上せず、負債を計上することとした場合、例えば引当金相当額について、損益計算書を通さずに純資産に直入する方法も考えられるのではないか。

5. 純資産・財産的基礎・資本取引 の概念整理

5. 純資産・財産的基礎・資本取引の概念整理

IPSASB、ASBJの純資産概念との比較

○ 純資産の定義

独法会計	IPSASB	ASBJ
<ul style="list-style-type: none"> ○ 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、<u>資産から負債を控除した額に相当するもの</u>をいう。(会計基準第18) ○ 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。(会計基準第18) 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 正味財政状態とは、財政状態計算書に認識された<u>その他の資源を加え、その他の債務を控除した後の資産と負債との差額</u>である。(5.28)※ ※定義はされているが、構成要素とはされていない。 ○ 収益とは、<u>所有者による拠出から生じる増加を除いた、主体の正味財政状態の増加</u>をいう。(5.29) ○ 所有者による拠出とは、<u>所有者としての地位</u>にある外部当事者により拠出される、主体への資源のインフローをいい、主体の正味財政状態に対する<u>持分を設定する又は増加させる</u>。(5.33) ○ 費用とは、<u>所有者への分配から生じる減少を除いた、主体の正味財政状態の減少</u>をいう。(5.30) ○ 所有者に対する分配とは、<u>所有者としての地位</u>にある外部当事者に分配される、主体からの資源のアウトフローをいい、主体の正味財政状態に対する<u>持分を返還又は減少させる</u>。(5.34) 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 純資産とは、<u>資産と負債の差額</u>をいう。(6項) ○ 株主資本とは、純資産のうち報告主体の所有者である<u>株主に帰属する部分</u>をいう。(7項)

- いずれも資産と負債の差額であると整理しており、現行の独立行政法人会計の定義を見直す必要はないのではないか。
- 独立行政法人会計における純資産の性格については、その構成(分類)を踏まえて整理できるのではないか。IPSASBにおいては所有者による拠出から生じるものとそれ以外のもの、ASBJにおいては株主資本とそれ以外のものとに分類されている。
現行の独立行政法人会計における資本概念として、次のページのとおり整理する考え方もある。

5. 純資産・財産的基礎・資本取引の概念整理

制度設計当時の独立行政法人会計における資本概念の整理

- 「独立行政法人会計」(岡本ほか、2001年、東洋経済新報社)において、「独立行政法人における資本概念は**広義の資本**、**狭義の資本**、**最狭義の資本**の概念が存在すると解することができる」としている。

【独立行政法人における資本概念】

純資産 (広義 の資本)	財産的基礎 (狭義 の資本)	資本金(最狭義 の資本) = 払込資本
		資本剰余金 = 贈与資本、評価替資本
	業務に関連して発生した剰余金	利益剰余金 = 稼得資本

(「独立行政法人会計」(岡本ほか、2001年、東洋経済新報社)から抜粋)

5. 純資産・財産的基礎・資本取引の概念整理

現行の独立行政法人会計における純資産について

○ また、現行の独立行政法人会計における純資産の構成は、以下のように整理されている。

勘定科目	内容
資本金 (政府出資金、地方公共団体出資金等)	<ul style="list-style-type: none">○ 独立行政法人に対する<u>出資</u>を財源とする払込資本に相当する(会計基準第19)。○ 「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)に基づき、個別法で政府以外の者から出資を受ける旨規定されている法人もある。
資本剰余金 (資本剰余金、損益外減価償却累計額(一)、民間出えん金等)	<ul style="list-style-type: none">○ 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(会計基準第19)。○ 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<u>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</u>(会計基準注解12)。 具体的には、以下のような場合が想定される。<ul style="list-style-type: none">(1) <u>国からの施設費により非償却資産</u>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) <u>国又は地方公共団体からの補助金等により非償却資産</u>を取得した場合(3) 中期計画及び中長期計画に定める「剰余金の使途」として固定資産を取得した場合(4) <u>中期計画等の想定の範囲内で、運営費交付金により非償却資産</u>を取得した場合(5) <u>中期計画等の想定の範囲内で、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</u>を取得した場合○ 中期計画等又は年度計画において、独立行政法人の<u>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</u>であって、当該中期計画等又は年度計画に従って出えんを募った場合には、<u>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</u>。(会計基準注解13)○ 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」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等を控除して表示する。(会計基準第58)
利益剰余金	<ul style="list-style-type: none">○ 独立行政法人の業務に関連し発生した剰余金であって、<u>稼得資本</u>に相当する。(会計基準第19)
その他	<ul style="list-style-type: none">○ 損益計算に含まれないその他有価証券評価差額金等は純資産の部に表示する(会計基準第58)。

5. 純資産・財産的基礎・資本取引の概念整理

純資産の概念整理にあたって検討すべき論点について

○ 独立行政法人の純資産(特に資本金及び資本剰余金)の性格については、以下の論点があるのではないか。

① 現行の独立行政法人会計では、前述のとおり、負債は**債務**(例えば借入金やリース債務)と**サービス提供義務**(例えば運営費交付金債務)に分けられるが、見合いの資産を用いて**サービスを提供する義務を独立行政法人が負っているという意味では、運営費交付金債務と資本金(最狭義の資本概念)は同じ性格を有していると考えられるため、負債と資本金の違いを整理する必要があるのではないか。**

② 現行の独立行政法人会計基準の注解12では、「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」とされており、「財産的基礎を構成すると認められる場合」が列挙されているが、独立行政法人会計の財産的基礎(狭義の資本概念)がどのような概念なのか明確に整理されていない。

資本剰余金に分類される取引を整理するにあたっては、会計上の財産的基礎(狭義の資本概念)を整理する必要があるのではないか。

ASBJでは純資産のうち特に株主資本は株主に帰属する部分を表すとされているが、独立行政法人制度では、議決権、利益分配請求権や残余財産分配請求権等の**出資者の権利**について、**通則法上規定されていないため、出資者に帰属する部分として整理することはできない。**

○ 上記の論点について、次ページ以降のとおり、純資産・財産的基礎・資本取引の概念を整理することとしてはどうか。

5. 純資産・財産的基礎・資本取引の概念整理

運営費交付金と資本金(最狭義の資本概念)の違いについて

- 独立行政法人制度において、目標期間最終年度末における未使用の運営費交付金は原則として国庫に納付される仕組みとなっている。
- 一方、独立行政法人の資本金は、通則法第8条第3項において、将来にわたり業務を確実に実施する上で必要がなくなったと認められる財産は処分(不要財産の国庫納付、民間等出資の払戻し)しなければならない、とされており、業務を確実に実施する上で必要がなくなったと独立行政法人が判断した場合に限り、出資者に返還し、減資する規定が置かれている。

(財産的基礎等)

第八条

3 独立行政法人は、業務の見直し、社会経済情勢の変化その他の事由により、その保有する重要な財産であつて(中略) **将来にわたり業務を確実に実施する上で必要がなくなったと認められる場合**には、第四十六条の二又は第四十六条の三の規定により、当該財産(以下「不要財産」という。)を**処分しなければならない。**

(不要財産に係る国庫納付等)

第四十六条の二

4 独立行政法人が第一項又は第二項の規定による国庫への納付をした場合において、当該納付に係る政府出資等に係る不要財産が政府からの出資に係るものであるときは、当該独立行政法人の資本金のうち当該納付に係る政府出資等に係る不要財産に係る部分として主務大臣が定める金額については、当該独立行政法人に対する政府からの出資はなかつたものとし、**当該独立行政法人は、その額により資本金を減少**するものとする。

- 運営費交付金と資本金は、いずれも独立行政法人が見合いの資産を用いてサービスを提供する義務を負っているという意味では共通する。
- しかしながら、運営費交付金の場合にはサービスを提供する義務を履行すれば、あるいは目標期間の終了に伴い義務が消滅するのに対し、資本金の場合、業務を確実に実施する上で必要な限り(減資されない限り)、サービス提供の履行義務は基本的に消えないという違いがあると考えられるのではないか。

5. 純資産・財産的基礎・資本取引の概念整理

通則法上の財産的基礎について

- 通則法上の財産的基礎については、通則法では以下のとおり定義されている。

通則法第8条

- 1 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。
- 2 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認めるときは、個別法で定めるところにより、各独立行政法人に出資することができる。

- 財産的基礎の法解釈は、次のとおりである(「独立行政法人制度の解説」(独立行政法人制度研究会、2015年、第一法規))。

✓ 財産的基礎と政府出資について

...独立行政法人は法人格を付与され、自らが財産権の帰属主体となる。独立行政法人の行う業務は、公共上の見地から確実に実施されることが必要な業務であるので、その実施のためには、独立行政法人は物的な基礎を有し、ストック面の健全性を有していなければならない。第1項では、独立行政法人に対してこのような財産的基礎を有すべき責務を負わせている。

✓ 「その他の」財産的基礎について

...業務運営の態様によっては、土地、建物等の出資には及ばず、資本金を有していなくても「財産的基礎」を有しているとされる場合もあり得る。例えば、政府の庁舎の一部の使用許可を受けて業務運営を行う独立行政法人にあつては、他に必要な物品について国からの譲与を受けるだけで「業務を確実に実施するための財産的基礎」を満たす場合もあるものと考えられる。

(中略)

債務超過状態で独立行政法人を設立する場合、一般的には、財産的基礎を有するとは言い難い。したがって、個別法に、業務を確実に実施するための財産的基礎を確保する法的措置を講ずることが必要と考えられる。法的措置の内容としては、例えば業務を確実に実施するための国庫負担に関する規定や、業務の実施に当たり財務の健全性の確保についての十分な考慮を行う旨の解釈的な規定がある。

- 通則法上の財産的基礎は、国庫負担を含むなどかなり広い概念で捉えられていることから、狭義の資本概念として財産的基礎という文言を用いるのであれば、会計上の財産的基礎については異なる整理が必要ではないか。

5. 純資産・財産的基礎・資本取引の概念整理

会計上の財産的基礎(狭義の資本概念)について

- 民間企業における業務運営の元手としては、資本金のほか、金融機関からの借入れなどがある。
- 企業会計では、これら業務運営の元手を「返済義務の有無」によって、負債と資本に分類している。
- 独立行政法人の業務運営のための元手としては、一般的には政府から出資金の形で拠出されるほか、出資金とは別に運営費交付金などの形で政府から財源を提供される。

- 独立行政法人における資本金と運営費交付金などは、業務運営の元手として、いずれも政府から提供されるものであるが、「サービス提供の履行義務の消滅」という点で性格が異なるため、この性格の違いを表す観点から、負債と資本金を分ける意義があると整理したところである。
- また、取引実態が同じものは、同じ会計処理を行うべきとする観点に立てば、上記のサービス提供の履行義務が消滅しない取引は、政府等からの出資と同じ会計処理を行うべきと整理できるのではないか。

- すなわち、独立行政法人会計における財産的基礎(狭義の資本概念)は、政府等からの出資のほか、出資と同じくサービス提供の履行義務が消滅しない取引から構成されるものと整理してはどうか。

会計上の財産的基礎(狭義の資本概念)を構成する取引について

- 例えば以下のような、資本金と同じくサービス提供の履行義務が消滅しないものについては、取得価額の見合いの金額を負債から純資産(資本剰余金)に振り替える処理を行うこととしてはどうか。
 - ・ 施設整備費補助金や、国又は地方公共団体からの補助金等で非償却資産を取得した場合
 - ・ 運営費交付金で非償却資産を取得した場合

5. 純資産・財産的基礎・資本取引の概念整理

現行の独立行政法人会計における資本取引について

- 現行の独立行政法人会計基準において、資本取引と損益取引は明瞭に区別しなければならないとされている(独法会計基準第5)。
- また、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い、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、とされている。
- 上記資本取引には、国等から独立行政法人に対する出資等の取引のみならず、いわゆる損益外費用になる減価償却等の取引も含まれるとされている。

<注6> 資本取引・損益取引区分の原則について

- 1 (略)
- 2 (略)
- 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。

5. 純資産・財産的基礎・資本取引の概念整理

現行の独立行政法人会計における資本取引について(整理)

- 今までの整理を踏まえれば、現行の独立行政法人会計における資本取引には以下のような取引が存在する。

勘定科目	増加取引	減少取引
<u>資本金</u>	○ 通則法又は個別法に基づく、国等から独立行政法人に対する <u>出資取引</u> 。(取引の相手方は <u>国</u> のほか、個別法等において出資が想定される <u>地方公共団体、民間企業</u> 等)	○ 通則法第46条の2又は第46条の3に基づく不要財産に係る国庫納付等による <u>減資取引</u> 。(取引の相手は独立行政法人に出資している <u>国、地方公共団体、民間企業</u> 等)
<u>資本剰余金</u>	○ 独立行政法人の <u>財産的基礎</u> を構成すると認められる固定資産取得取引。(取引の相手方は施設費や補助金等を交付する <u>国、地方公共団体</u> 等)	○ 会計基準第87に基づき、 <u>減価に対応すべき収益の獲得が予定されないもの</u> として特定された償却資産の <u>減価償却取引</u> 。(独立行政法人の中で完結する取引)
<u>利益剰余金</u>	なし ※ 利益剰余金は、損益取引を通じて増加	○ 通則法第44条第4項及び個別法の規定に基づく、目標期間終了時の <u>積立金の国庫納付取引</u> (取引の相手方は <u>国</u>)。 ○ 中期計画等で定められた「剰余金の使途」に沿った目的積立金の取崩し(会計基準第97に従い、収益計上されず、当期純利益と当期総利益の間に積立金取崩額が計上される)

- ↓
- 現行の独立行政法人会計における資本取引は、会計上の財産的基礎を増減させる取引と、法人外部への資金流出を伴う積立金の減少取引から構成されると整理できるのではないか。