

(参考 2 - 1) 運営費交付金等を財源とする前払費用を要する取引に伴う損益不均衡

◆ 前払費用を要する取引（財源：運営費交付金、補助金）の損益（イメージ）

1 年目に前払費用1,200 を支払ったケース	1 年目	2 年目	3 年目	
財源：運営費交付金 収益：業務達成基準 によって計上	費用 200 収益 0 損益 ▲200	費用 500 収益 600 損益 100	費用 500 収益 600 損益 100	損益不均衡
財源：運営費交付金 収益：期間進行基準 によって計上	費用 200 収益 1,200 損益 1,000	費用 500 収益 0 損益 ▲500	費用 500 収益 0 損益 ▲500	損益不均衡
財源：補助金 収益：経費の支出に 応じて計上	費用 200 収益 1,200 損益 1,000	費用 500 収益 0 損益 ▲500	費用 500 収益 0 損益 ▲500	損益不均衡
資産見返負債を立てて 収益の計上を繰延べ	費用 200 収益 200 損益 0	費用 500 収益 500 損益 0	費用 500 収益 500 損益 0	損益均衡

(2 - 1) 運営費交付金等を財源とする重要な前払費用を要する取引に伴う損益不均衡を是正するため、資産見返負債の計上を認めることとしてはどうか（その場合、棚卸資産を取得する取引と同様に、重要なものに限定してはどうか）。もしくは、前払費用、前払金等の費用と収益の認識時点が相違する取引全般について資産見返負債の計上を認めることについてどのように考えるか。
また、補助金を財源として前払費用が計上されている取引の損益均衡を図る必要性についてどのように考えるか。

◆ 損益均衡に関する考え方（過去の方針等）

● 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

3. 損益計算の考え方

(略) 独法においても、業績測定を適正に行うために期間損益計算を導入するが、「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」（「中央省庁等改革の推進に関する方針」p35）を考慮して、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ることが必要であると考える。

第一に留意しなければならないポイントは、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、損益計算を行うこととした点である。この観点から、独法においては、「その運営状況を明らかにするため、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なければならない」（「中央省庁等改革の推進に関する方針」p35）としているところである。従って、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であり、その意味で運営状況を示す独法の損益計算に含まれる収益ないし費用の範囲は、企業会計原則のそれと一部異なるものになると解する必要があると考える。

第二のポイントは、上記の理由から異なって解釈するとしても、そこに含められるべき収益ないし費用の具体的検討にあたっては、前述のような国との関係における独法の特性を勘案することが必要ではないかという点である。すなわち、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ということである。従って、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というように解することが必要ではないかと考える。その一例が、後述の減価償却の扱いである。すなわち、独法の業務は、「公共上の見地から確実に実施されることが必要な事務及び事業」であり、事務・事業の確実な実施という観点から、他の主体による意思決定によって財産的基礎となる資産を保有することになる場合があり、そのような性格の償却資産の減価償却については、損益計算の枠外に置くことを検討しているところである。

今後の課題としては、意思決定の主体性の有無をメルクマールに、独法の損益計算からはずすことが合理的な項目の整理検討を行っていく必要があると認識している。

● 独立行政法人会計基準の設定について 平成12年2月16日 独立行政法人会計基準研究会

3 企業会計原則の位置付け

(略) 第一は、独立行政法人は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という点である。

(略) したがって、独立行政法人の収益とは、独立行政法人が業務を実施するに必要な財源に充てるための国からの交付金に由来するものと独立行政法人の自己収入に由来するものの合計額と捉えることができるのである（なお、国からの交付金としては運営費交付金が予定されている。）。**【次頁に続く】**

(参考 2 - 1) 運営費交付金等を財源とする前払費用を要する取引に伴う損益不均衡

国の財源措置に頼る独立行政法人の会計における収益と費用の対応関係は、営利企業のそれとは基本的に異なるものと認識する。

第二は、独立行政法人は政策の実施主体であり、政策の企画立案の主体としての国と密接不可分の関係にあることから独立行政法人独自の判断では意思決定が完結し得ない場合が存するということである。したがって、その意思決定のみでは完結し得ない独立行政法人の活動については、これらに起因する収入や支出を独立行政法人の業績を評価する手段としての収益や費用、すなわち損益計算に含めることは妥当でない場合があると認識する。

第三は、独立行政法人には、毎事業年度における損益計算上の利益（剰余金）の獲得を目的として出資する資本主を制度上予定していないということである。すなわち、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ず、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きは、独立行政法人に出資することができる（通則法第8条参照）。また、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、中期計画に定める剰余金の使途に充てる場合を除き、その残余の額は、積立金として整理しなければならない（通則法第44条第1項及び第3項参照）のであって、基本的に、企業会計のように利益配当を行うことを制度上予定していないのである。したがって、資本取引及び損益取引が意味する内容は、このような独立行政法人の制度上の特性に応じて、必要な修正を加えて理解しなければならないと認識する。

第四は、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いうことである。すなわち、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っては、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れなければならないと認識する。（略）

● 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
財務諸表の役割及び体系

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 BC3.8

第1章では、独立行政法人の自律的な業務運営を確保するため、経営努力を促進するインセンティブを与える仕組みが存在するとしており、本章では、損益計算を通じて算定された「独立行政法人通則法第44条の利益処分の対象となる利益」にその経営努力が反映されるものと考えた。

このため、本章では、独立行政法人通則法第38条における財務諸表として作成が求められる「損益計算書」を、「独立行政法人通則法第44条の利益処分の対象となる利益」を算定する計算書として位置付けるとともに、「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と位置付けることとした。