

# 独立行政法人会計基準の特色

渡 邊 和 夫<sup>\*</sup>

(小樽商科大学商学部商学科教授)

## 1. はじめに

「独立行政法人」という名称は、つい最近まで、一般の人びとにはほとんど知られていなかった。一般に普及したのは、国立大学の独立行政法人化が問題になってからのことである。独立行政法人制度は平成13年4月からスタートした。国立美術館や国立博物館など57の独立行政法人がすでに設立されている。それに合わせて、平成12年2月には独立行政法人会計基準が設定されている。本稿の目的は、独立行政法人会計基準自体を検討の対象とし、その特色を明らかにしようとするものである。その際、分析の視点は主として企業の会計基準との比較におかれている。というのも、独立行政法人会計基準は企業会計原則をモデルにして作られているからである。

## 2. 独立行政法人の会計基準と会計制度

特色を明らかにするまえに、独立行政法人会計基準はどのような経緯で設定されたのか、また独立行政法人制度の概要はどのようになっているのか、について簡単にふれておく必要がある。

### (1) 独立行政法人会計基準設定の経緯

独立行政法人の制度は行政改革の一環として設けられたものである。平成10年6月に制定された「中央省庁等改革基本法」(以下、「基本法」と略す)第36条によれば、独立行政法人はつぎのように規定された。

「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はないが、民間の主体にゆだねた場合には必ずしも実施されないおそれがあるか、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について、これを効果的かつ効果的に行わせるにふさわしい自律性、自発性及び透明性を備えた法人」

その後、中央省庁等改革推進本部は「中央省庁等改革の推進に関する方針」を平成11年4月に決定した。さらに同年7月には、独立行政法人の運営の基本その他の制度となる共通の事項を定めた「独立行政法人通則法」(以下、「通則法」と略す)が制定された。通則法では財務および会計に関する基本的な内容が明

<sup>\*</sup>1947年生まれ。早稲田大学大学院商学研究科博士課程修了。91年、博士(商学、早稲田大学)。著書『リトルトン会計思想の歴史的展開』(同文館、1992年)、『財務諸表論の基礎(三訂版)』(税務経理協会、2000年)。

らかにされたけれども、それだけでは十分でなく、各独立行政法人の名称、目的、業務の範囲等に関して、「個別法」の制定が必要とされた。すなわち、独立行政法人制度は、通則法と個別法によって規制されることになった。

基本法第38条ならびに通則法第37条において、独立行政法人の会計は「原則として企業会計原則による」とされた。しかし、それだけでは会計制度の骨格が示されたにすぎない。会計基準の詳細は依然として未定のままである。そのため、総務庁（現在の総務省）は「独立行政法人会計基準研究会」を組織し、会計基準の内容を詰める作業を行なった。その結論が、平成12年2月に公表された「独立行政法人会計基準」（以下、「独法会計基準」と略す）にほかならない。

(2) 独立行政法人会計制度の概要

独立行政法人会計制度と企業会計制度の違いは、図表1のように示される。

財務諸表は会計情報の伝達手段である。財務諸表の信頼性を高めるためには会計専門家（公認会計士・監査法人）による監査が必要になる。企業会計原則は財務諸表を作成する際の拠り所となる一般に認められた会計基準を意味する。独立行政法人の財務諸表は独法会計基準にもとづいて作成される。

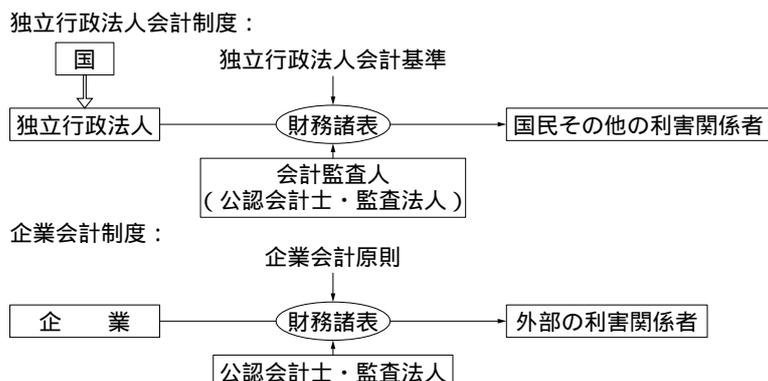
独立行政法人は国の組織の一部を分離独立させたものである。税金を主要財源としているところから、財務諸表の利用者として国民がまず第一にあげられている。企業会計制度にあっては、所有者である株主が利用者の第一にあげられる。

独立行政法人制度を考えるうえで重要な点は、国と独立行政法人の関係にある。両者の関係は、前者が企画立案機能を担当し、後者が実施機能を分担する点にあるといわれている。また、独立行政法人への移行は、事前統制から事後チェックへの移行を意味するといわれている。それだけ独立行政法人の自主性が尊重されることになる。その代わりに、結果について事後的な評価が必要になる。

独立行政法人は、①公共的な性格を有し、②利益の獲得を目的とせず、③独立採算制を前提としない、という点に特徴がある。利益の獲得を目的としないという点は、企業のように損益計算が第一目的にならないことを意味する。独立採算制を前提としないという点は、財源の手当てが当然に予定されていることを意味する。

独立行政法人制度は企業会計制度と外見的には類似した体制を整えている。しかし、独立行政法人は国から完全に独立した存在ではなく、さまざまな制約を受けることになる。この点は企業の立場と根本的に異なる。独立行政法人は非営利組織体であるのに対し、企業は営利組織体であることを忘れてはならない。

図表1 独立行政法人会計制度と企業会計制度



図表2 政府会計・独立行政法人会計・企業会計の比較

政府会計	独立行政法人会計	企業会計
単式簿記	複式簿記	複式簿記
現金主義会計	発生主義会計	発生主義会計
単年度主義	中期目標期間（3年～5年） を視野に入れた期間計算	継続企業を前提とした期間損 益計算
予算重視	決算重視	決算重視

独立行政法人会計の基本的な特色は、政府会計および企業会計との比較によって明らかになる。それぞれの会計は図表2で示したような共通点と相違点をもっている。

政府会計では単式簿記にもとづく現金主義会計が採用されており、各会計年度の現金収支に重点をおく単年度主義に依拠している。したがって、予算がきわめて重要になる。他方、企業会計では複式簿記にもとづく発生主義会計が採用されており、継続企業を前提とした期間損益計算に依拠している。そのため、決算がなにより重要になる。

独立行政法人会計にあっては、複式簿記にもとづく発生主義会計が採用されているとはいえ、中期目標期間（3年～5年）を視野に入れた変則的な期間計算が行なわれる。予算よりも決算が重視されるにしても、予算の重要性はなお存続している。以上により、独立行政法人の会計方式は、政府会計と企業会計の中間に位置しているといえよう。

### 3．一般原則上の特色

#### (1) 独立行政法人会計基準と一般原則

平成12年に設定された独法会計基準と昭和24年に設定された企業会計原則は、図表3のような構成になっている。

企業会計原則はこれまでに昭和29年、38年、49年および57年の4回修正されている。昭和57年以後、今

図表3 独立行政法人会計基準および企業会計原則の構成

独立行政法人会計基準	企業会計原則
前文	前文
第1章 一般原則	第1 一般原則
第2章 概念	第2 損益計算書原則
第3章 認識及び測定	第3 貸借対照表原則
第4章 財務諸表の体系	企業会計原則注解
第5章 貸借対照表	(全25項目)
第6章 損益計算書	
第7章 キャッシュ・フロー計算書	
第8章 利益の処分又は損失の処理に関する書類	
第9章 行政サービス実施コスト計算書	
第10章 附属明細書及び注記	
第11章 独立行政法人固有の会計処理	
独立行政法人会計基準注解	
(全40項目)	

日までの20年間は修正されていない。そのため、現実的な適応力を一部で失っている。それを補足する意味で、さまざまな個別の会計基準が別に設けられている。たとえば、連結財務諸表原則、連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準などである。したがって、会計基準全体を意味するときには、広義の企業会計原則という表現が用いられる。通則法でいう「企業会計原則」は、広義の企業会計原則をさすといえよう。

一見してわかるように、独法会計基準はかなり詳細であり、実践規範として洗練されている。基本概念である資産、負債、資本、収益および費用の各定義を示しているのは、すぐれた点といえよう。独立行政法人に特有の財務諸表として、行政サービス実施コスト計算書が導入されている。特殊な会計処理方法については丁寧な説明が加えられている。

独法会計基準の一般原則と企業会計原則のそれとを比較すると、図表4のようになる。

図表4 独立行政法人会計基準および企業会計原則の一般原則

独立行政法人会計基準		企業会計原則
(1) 真实性の原則	——	(1) 真实性の原則
(2) 正規の簿記の原則	——	(2) 正規の簿記の原則
(3) 明瞭性の原則	——	(3) 資本取引・損益取引区分の原則
(4) 重要性の原則	——	(4) 明瞭性の原則
(5) 資本取引・損益取引区分の原則	——	(5) 継続性の原則
(6) 継続性の原則	——	(6) 保守主義の原則
(7) 保守主義の原則	——	(7) 単一性の原則
	——	(8) 重要性の原則 (注解, 注1)

独法会計基準の一般原則は7つであるのに対し、企業会計原則では8つあげられている。企業会計原則における8番目の一般原則は注解の注1で示されている。独法会計基準で抜けているのは単一性の原則である。独立行政法人では形式の異なる財務諸表の作成が予定されていないためである。

内容の検討はあとに回すとして、配列の順序に注目しておきたいと思う。独法会計基準では明瞭性の原則と重要性の原則が先に配列されているのに対し、継続性の原則と保守主義の原則はあとに配置されている。資本取引・損益取引区分の原則は企業会計原則よりもあとに配列されている。

(2) 真实性の原則と正規の簿記の原則

真实性の原則については、つぎのように規定されている。

独立行政法人の会計は、独立行政法人の財政状態及び <u>運営状況</u> に関して、 <u>真実な報告</u> を提供するものでなければならない。
企業会計は、企業の財政状態及び <u>経営成績</u> に関して、 <u>真実な報告</u> を提供するものでなければならない。

上段が独法会計基準であり、下段が企業会計原則になる。アンダーラインは違いを強調するために引用者が付したものである。主な相違点は、企業会計原則の「経営成績」を「運営状況」に変えた点にある。独立行政法人は利益の獲得を目的としない非営利組織体である。「運営状況」としたのはそのためであろう。「説明責任の観点及び業績の適正評価の観点から」(独法会計基準注解, 注1・3), 財政状態および運営状況の真実な報告が求められる。

正規の簿記の原則については、つぎのように規定されている。

- 1 独立行政法人の会計は、独立行政法人の財政状態及び運営状況に関するすべての取引及び事象について、複式簿記により体系的に記録し、正確な会計帳簿を作成しなければならない。
- 2 会計帳簿は、独立行政法人の財政状態及び運営状況に関するすべての取引及び事象について、網羅的かつ検証可能な形で作成されなければならない。
- 3 独立行政法人の財務諸表は、正確な会計帳簿に基づき作成し、相互に整合性を有するものでなければならない。

企業会計は、すべての取引につき、正規の簿記の原則に従って、正確な会計帳簿を作成しなければならない。

企業会計原則では「正規の簿記」と称されており、複式簿記よりも広い表現が用いられている。この点は独法会計基準の方が明確である。会計帳簿は「網羅的かつ検証可能」でなければならない。財務諸表は会計帳簿から誘導され、「相互に整合性を有する」必要がある。しかし、行政サービス実施コスト計算書は例外であり、「その性質上一定の仮定計算に基づく機会費用を含むことから、会計帳簿によらないで作成される部分が存在する」(注解、注3・2)といわれている。企業会計では実績計算が行なわれており、仮定計算による数値が使われることはない。

### (3) 明瞭性の原則と重要性の原則

明瞭性の原則については、つぎのように規定されている。

独立行政法人の会計は、財務諸表によって、国民その他の利害関係者に対し必要な会計情報を明瞭に表示し、独立行政法人の状況に関する判断を誤らせないようにしなければならない。

企業会計は、財務諸表によって、利害関係者に対し必要な会計事実を明瞭に表示し、企業の状況に関する判断を誤らせないようにしなければならない。

会計処理がいかに適切に行なわれても、伝達段階で明瞭性を欠くことになれば、会計情報の利用者は正しく理解することができない。明瞭性が要請されるのはそのためである。独法会計基準では、会計情報の利用者として「国民」が強調されている。独立行政法人は行政サービスを提供する組織体であり、国民がまず第一にあげられているのは当然であろう。国民のだれにもわかるような財務諸表を提供することはむずかしいかもしれない。しかし、少なくとも企業会計の財務諸表よりもわかりやすい形式が望まれるといえよう。

重要性の原則については、つぎのように規定されている。

- 1 独立行政法人の会計は、国民その他の利害関係者の独立行政法人の状況に関する判断を誤らせないようにするため、取引及び事象の金額的側面及び質的側面の両面からの重要性を勘案して、適切な記録、計算及び表示を行わなければならない。
- 2 質的側面の考慮においては、独立行政法人の会計の見地からの判断に加え、独立行政法人の公共的性格に基づく判断も加味して行わなければならない。
- 3 重要性の乏しいものについては、本来の方法によらないで他の簡便な方法によることも正規の簿記の原則及び明瞭性の原則に従った処理として認められる。

企業会計は、定められた会計処理の方法に従って正確な計算を行うべきものであるが、企業会計が目的とするところは、企業の財務内容を明らかにし、企業の状況に関する利害関係者の判断を誤らせないようにすることにあるから、重要性の乏しいものについては、本来の厳密な会計処理によらないで他の簡便な方法によることも正規の簿記の原則に従った処理として認められる。

(以下、省略)

重要性の原則は実践的な要請にもとづくものといわれている。財務諸表の利用者の意思決定に影響を与えない場合、簡便な方法を採用することが認められる。重要か否かは、「金額的側面及び質的側面の両面」から判断される。この点は企業会計と同様である。独法会計基準にあつては、「公共的性格」が加味されている。重要性の要請は会計処理方法だけでなく、表示方法にも適用される。

#### (4) 資本取引・損益取引区分の原則

この一般原則は、独法会計基準では5番目に位置づけられているのに対し、企業会計原則では3番目に掲げられている。したがって、独法会計基準ではやや低い位置におかれているといえよう。資本取引・損益取引区分の原則は、つぎのように規定されている。

独立行政法人の会計においては、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。

資本取引と損益取引とを明瞭に区別し、特に資本剰余金と利益剰余金とを混同してはならない。

両者の内容は大差ないように思われるかもしれない。しかし、著しい違いが存在する。資本取引と損益取引の内容が同一ではないからである。

企業会計原則ではつぎのように述べられている(注解,注2・(1))。

「資本剰余金は、資本取引から生じた剰余金であり、利益剰余金は損益取引から生じた剰余金、すなわち利益の留保額であるから、両者が混同されると、企業の財政状態及び経営成績が適正に示されないことになる。」

資本剰余金は資本取引から生じ、利益剰余金は損益取引から生じる。しかし、資本取引と損益取引がそもそもどのような取引なのかについては言及されていない。

新井清光氏はつぎのように述べている。

「資本取引とは、①狭義には株主の払込資本(資本金と資本準備金)の増減をもたらす取引を指すが、このほかに②貨幣価値の変動の著しいときにおける資産の評価替えや保険差益の発生による自己資本の増加の取引(評価替資本の増減取引)、③国庫補助金や工事負担金などの受入れによる自己資本の増加の取引(受贈資本の増減取引)も資本取引とみる考え方がある。」<sup>1)</sup>

すなわち、狭義説は①だけを資本取引とし、広義説は①から③までを資本取引とする。必然的に、損益取引の範囲は、広義説よりも狭義説の方が広がる。企業会計原則は広義説をとっているのに対し、商法および法人税法は狭義説をとっている。そこで、実務上は狭義説にもとづく会計処理が行なわれている。

独法会計基準では、企業会計で主張される狭義説と広義説のいずれとも違う見方が示されている。たとえば、独法会計基準注解の注6・1では、つぎのように述べられている。

「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な

1) 新井清光著『新版財務会計論(第3版)』中央経済社、平成8年、42ページ。

いような行為に起因する支出など独立行政法人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合理的ではない支出は、独立行政法人の損益計算には含まれないものとする。」

要するに、企業会計では損益計算に当然含められる項目であっても、独立行政法人の独自の判断で決定できない支出項目は、損益計算から除外されることになる。具体的には「損益外減価償却相当額」があげられる。

企業会計における損益計算は経営成績を判断するために行なわれるのに対し、独法会計基準における損益計算は運営状況を判断するために行なわれる。独立行政法人にあつては、独自の判断に属さない内容を損益計算から除外する措置がとられている。企業会計原則と独法会計基準では、損益計算の意味が異なるとともに、資本取引と損益取引の内容も異なるのである。

#### (5) 継続性の原則と保守主義の原則

独法会計基準と企業会計原則は、継続性の原則について、それぞれつぎのように述べている。

独立行政法人の会計においては、その処理の原則及び手続を毎期継続して適用し、みだりにこれを変更してはならない。

企業会計は、その処理の原則及び手続を毎期継続して適用し、みだりにこれを変更してはならない。

継続性の原則は、「一つの会計事実について二つ以上の会計処理の原則又は手続の選択適用が認められている場合」(企業会計原則注解、注3)に問題になる。企業会計ではきわめて重要な原則である。独法会計基準においても、趣旨は同様である。ただ、企業会計と比較して、独立行政法人における会計処理の原則または手続の選択範囲は、かなり狭められている。たとえば、有形固定資産の減価償却方法は定額法しか認められていない。そこで、継続性が要求される場面は少なく、企業会計ほど重視されないのである。

保守主義の原則については、つぎのように規定されている。

1 独立行政法人の会計は、予測される将来の危険に備えて慎重な判断に基づく会計処理を行わなければならない。

2 独立行政法人の会計は、過度に保守的な会計処理を行うことにより、独立行政法人の財政状態及び運営状況の真実な報告をゆがめてはならない。

企業の財政に不利な影響を及ぼす可能性がある場合には、これに備えて適当に健全な会計処理をしなければならない。

保守主義の原則は会計処理上の判断に関わっている。「慎重な判断」にもとづく会計処理というのは、通常、利益を少なく計上する方法を指している。収益は確実なものに限定し、費用は可能なかぎり計上する。あるいは、資産を過小評価し、負債をできるだけ計上する。そうした方法を選択することにより、利益は少なく計上される。前述したように、独立行政法人にあつては、会計処理の原則または手続を選択できる余地が狭められている。したがって、慎重な判断の可能性は、企業会計ほど広範ではない。

## 4 . 財務諸表上の特色

### (1) 財務諸表の体系

財務諸表の体系は独法会計基準と企業会計原則とで異なる。両者を比較すると、図表5のようになる。

企業会計原則自体にはキャッシュ・フロー計算書は含まれていない。平成10年3月に設定された「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準」により、キャッシュ・フロー計算書は財務諸表の体系に加えられたことになった。

独法会計基準の最大の特色は、行政サービス実施コスト計算書をあげている点にある。その他の財務諸表は、名称が同一であっても、内容に若干の違いが見られる。以下では、貸借対照表、損益計算書、行政サービス実施コスト計算書およびその他の財務諸表という順に取り上げることにする。

図表5 独立行政法人会計基準および企業会計原則における財務諸表の体系

独立行政法人会計基準	企業会計原則
(1)貸借対照表	(1)損益計算書
(2)損益計算書	(2)貸借対照表
(3)キャッシュ・フロー計算書	(3)キャッシュ・フロー計算書
(4)利益の処分又は損失の処理に関する書類	(4)財務諸表附属明細表
(5)行政サービス実施コスト計算書	(5)利益処分計算書
(6)附属明細書	

### (2) 貸借対照表

貸借対照表は資産・負債・資本によって財政状態を示す計算書である。企業会計原則には資産・負債・資本の定義がない。独法会計基準ではそれぞれつぎのように定義されている（第8・1，第14・1，第18・1）。

「独立行政法人の資産とは、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。」

「独立行政法人の負債とは、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。」

「独立行政法人の資本とは、独立行政法人の業務を確実に実施するために与えら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、資産から負債を控除した後の差額に相当するものをいう。」

独法会計基準の特色としてまずあげられるのは、繰延資産の計上を認めていない点である。その主な根拠としては、「所要の財源措置が毎事業年度とられ」（注8）ている点をあげている。繰延資産は純粹の費用であるにもかかわらず、支出の効果が将来に発現することから、資産に計上されるものである。独立行政法人においては、そうした状況が想定されず、費用をあえて繰り延べないのである。

棚卸資産の評価基準については、低価法のみが認められている（第27・2）。企業会計のように原価法との選択適用は認められていない。これは会計処理方法をできるだけひとつに絞り込むとともに、保守主義を尊重した結果といえよう。

取引所の相場のある有価証券についても、低価法だけが認められている（第28）。企業会計において最

近導入された売買目的有価証券に対する時価評価は、採用されていない。独立行政法人における有価証券の取得は制約されている。企業会計と同一に扱う必要性は乏しいといえよう。

有形固定資産ならびに無形固定資産の償却方法については、ともに定額法に限定されている（第32・2）。各種の償却方法を認めることは、比較を妨げるためである。

引当金に関しては、つぎのような規定が設けられている（第17・2）。

「法令、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。」

たとえば、財源措置のある退職手当引当金がそれに該当する。独立行政法人自体で退職手当金を考慮する必要がない場合、引当計上は不要になる。

負債は流動負債と固定負債に分類される（第14・3）が、それぞれには独立行政法人に特有の項目が含まれる。流動負債に含まれる特殊項目としては、運営費交付金債務、預り施設費および預り寄附金（一年以内に使用されるもの）があげられる。また、固定負債に含まれる特殊項目としては、資産見返負債および預り寄附金（一年を超えて使用されるもの）があげられる。これらの項目は固有の会計処理と関連するものである。

資本は資本金、資本剰余金および利益剰余金に分類される（第18・2）。資本剰余金については、「資本金及び利益剰余金以外の資本であって、贈与資本及び評価替資本が含まれる」（第19・2）と規定されている。このような規定の仕方は資本取引に関する広義説の考えと共通しており、企業会計原則の考えを忠実に反映した結果といえよう。しかし、すでに述べたように、企業会計実務では狭義説が採用されている。独法会計基準は、資本剰余金が発生する具体例として、つぎの4つをあげている（注11・2）。

- (1) 国からの施設費により非償却資産又は「第77 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) 中期計画に定める「剰余金の使途」として固定資産を取得した場合
- (3) 中期計画の想定範囲内で、運営費交付金により非償却資産を取得した場合
- (4) 中期計画の想定範囲内で、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、非償却資産を取得した場合

これらの内容は固有の会計処理と関連するものであり、後述することとしたい。

### (3) 損益計算書

損益計算書は収益・費用・純利益によって経営成績を示す計算書である。企業会計原則では収益および費用の定義が示されていない。独法会計基準ではそれぞれつぎのように定義されている（第20、第21）。

「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。」

「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。」

独立行政法人の損益計算書は、企業会計のように経営成績を示すのではなく、運営状況を明らかにする計算書とされている。しかも、収益に費用を対応させるのではなく、費用に収益を対応させる構成になっている。すなわち、特定の業務を実施するための費用が第一に重視され、その手当てがどのように行なわ

れたかを示す収益は二次的な問題とされている。したがって、独立行政法人の損益計算書では、経常費用から経常収益を控除して経常利益を示したあと、臨時損益項目を加減して当期純利益が示される。そのあとさらに、目的積立金取崩額等を記載して、当期総利益が最終行で示される。

費用項目は発生主義にもとづいて計上される。したがって、固定資産について減価償却の手続がとられる。企業会計では減価償却費が全額費用に計上されるけれども、独法会計基準では、減価償却費のすべてが費用に計上されるわけではない。施設費で取得した固定資産の減価償却費がその代表例である。施設費は建物等、独立行政法人の財産的基礎を提供するための財源であり、その償却費は運営費交付金で手当てされていないからである。

運営費交付金は経常的な業務活動を遂行するための財源になる。それは受入時に一旦負債に計上され、「業務の進行に応じて収益化」(注34)される。その方法としては、成果進成型、期間進成型、費用進成型および財源補てん型があるといわれている<sup>2)</sup>。いずれにしても、業務の実施に伴ない費用が計上されるのに見合う形で、運営費交付金は徐々に収益化されることになる。そこで、運営費交付金が適切に使用されているかぎり、費用と収益は一致する関係になる。いいかえれば、損益は生じないことになる。企業会計において、そのようなことはありえない。

#### (4) 行政サービス実施コスト計算書

行政サービス実施コスト計算書は独立行政法人に特有の財務諸表である。それは、「一会計期間に属する独立行政法人の業務運営に関し、行政サービス実施コストに係る情報を一元的に集約して表示する」(第40)計算書になる。行政サービス実施コストとは、独立行政法人の業務運営に関して、国民の負担に帰せられるコストをいう(第23)。具体的には、つぎのような項目が列挙されている(第24)。

- (1) 独立行政法人の損益計算上の費用から運営費交付金に基づく収益以外の収益を控除した額
- (2) 「第77 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
- (3) 「第78 退職手当に係る会計処理」により、引当金を計上しないこととされた場合の退職手当増加見積額
- (4) 国の資産を利用することから生ずる機会費用
  - ア 国有資産の無償使用から生ずる機会費用
  - イ 政府出資等から生ずる機会費用

(1)は経常費用と臨時費用の合計から、自己収入を差し引いて算出される<sup>3)</sup>。(2)は損益計算書に計上されなかった減価償却費であり、損益外減価償却相当額をさしている。(3)は引当金として計上されていない引当外退職手当増加見積額をさしている。(4)は仮定計算にもとづく部分であり、会計帳簿から導かれない数値になる。これらの諸項目を集計することにより、行政サービス実施コスト計算書は国民が負担するコストを明らかにするのである。

#### (5) その他の財務諸表

貸借対照表、損益計算書および行政サービス実施コスト計算書以外の財務諸表としては、キャッシュ・フロー計算書、利益の処分又は損失の処理に関する書類、および附属明細書があげられる。

独立行政法人のキャッシュ・フロー計算書で対象とされる資金の範囲は、手元現金および要求払預金と

2) 監査法人太田昭和センチュリー編『よくわかる独立行政法人会計基準 完全詳解』白桃書房、平成13年、168-172ページ。

3) 同書、274ページ。

されている（第22）。それは現金および現金同等物を資金の範囲とする企業会計よりも限定されている。

独立行政法人における利益の処分に関する書類は、企業会計における利益処分計算書とはかなり異質なものである。企業の利益処分計算書では配当金および役員賞与としての処分が中心になっている。しかし、独立行政法人ではそのような利益処分は予定されていない。利益処分の主な内容は積立金の積立および取崩から成っている。

附属明細書の作成が必要な事項としては、つぎのような内容があげられている（第71）。

- (1) 固定資産の取得及び処分並びに減価償却費（「第77 特定の償却資産の減価に係る会計処理」による損益外減価償却相当額も含む。）の明細
- (2) たな卸資産の明細
- (3) 有価証券の明細
- (4) 資本金及び資本剰余金の明細及び増減
- (5) 目的積立金の取り崩しの明細
- (6) 運営費交付金債務及び運営費交付金収益の明細
- (7) 役員及び職員の給与費の明細
- (8) 開示すべきセグメント情報
- (9) 上記以外の主な資産、負債、費用及び収益の明細

固定資産に関する附属明細書が第一にあげられているのは、その会計処理の複雑さを物語っているといえよう。

## 5．会計処理上の特色

独立行政法人の財源は、運営費交付金、施設費、寄附金および自己収入の4つから成る。これらのうち運営費交付金と施設費が国から交付される財源になる。運営費交付金は日常的な業務活動のための財源であり、毎年手当てされる。施設費は財産的基礎となる固定資産を取得するための財源であり、不定期に手当てされる。

### (1) 運営費交付金の会計処理

運営費交付金を受領したときは、まず負債に計上される。

**例 1** 運営費交付金 ¥4,000,000 を現金で受領した。

(借)(現金)                      4,000,000                      (貸)(運営費交付金債務) 4,000,000

運営費交付金を固定資産以外に支出したとき、運営費交付金債務の収益化が行なわれる。

**例 2** 運営費交付金で給料 ¥200,000 を支払った。

(借)(給料)                      200,000                      (貸)(現金)                      200,000  
(運営費交付金債務) 200,000                      (運営費交付金収益) 200,000 ①

固定資産の取得が非償却資産であって、中期計画の想定範囲内であるとき、運営費交付金債務は資本剰余金に振り替えられる。

**例 3** 運営費交付金 ¥1,500,000 で土地を取得した。

(借)(土地)	1,500,000	(貸)(現金)	1,500,000
(運営費交付金債務)	1,500,000	(資本剰余金)	1,500,000 ②

固定資産の取得が上記以外の非償却資産ならびに償却資産のとき、運営費交付金債務は資産見返運営費交付金に振り替えられる。

例4 運営費交付金 ¥800,000 で備品を取得した。

(借)(備品)	800,000	(貸)(現金)	800,000
(運営費交付金債務)	800,000	(資産見返運営費交付金)	800,000 ③

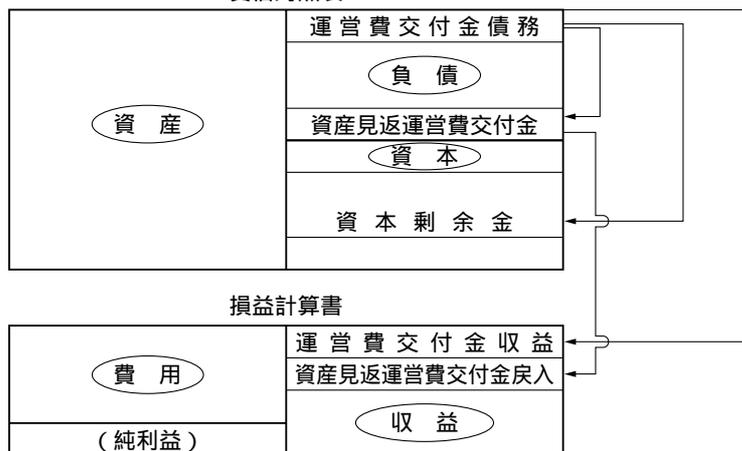
償却資産について減価償却費が計上されるとき、資産見返運営費交付金の収益化が行なわれる。

例5 上記備品について、¥120,000の減価償却を行なった。

(借)(減価償却費)	120,000	(貸)(減価償却累計額)	120,000
(資産見返運営費交付金)	120,000	(資産見返運営費交付金戻入)	120,000 ④

上記の設例のうち番号を付した仕訳は、図表6のように図示される。

図表6 運営費交付金の会計処理  
貸借対照表



(2) 施設費の会計処理

施設費を受領したときは、まず負債に計上される。

例6 施設費 ¥5,000,000 を現金で受領した。

(借)(現金)	5,000,000	(貸)(預り施設費)	5,000,000
---------	-----------	------------	-----------

施設費で固定資産を取得したとき、預り施設費は資本剰余金に振り替えられる。

例7 施設費 ¥5,000,000 で建物を取得した。

(借)(建物)	5,000,000	(貸)(現金)	5,000,000
(預り施設費)	5,000,000	(資本剰余金)	5,000,000

償却資産について減価償却が行なわれるとき、損益外減価償却累計額として処理される。

例 8 上記建物について、¥225,000の減価償却を行なった。

(借)(損益外減価償却累計額) 225,000 (貸)(減価償却累計額) 225,000

減価償却累計額は建物の控除勘定であり、損益外減価償却累計額は資本剰余金の控除勘定になる。したがって、貸借対照表ではつぎのように表示される。

貸借対照表					
建 物	5,000,000		資本剰余金	5,000,000	
減価償却累計額	225,000	4,775,000	損益外減価償却累計額	225,000	4,775,000

### (3) 寄附金の会計処理

寄附金を受領したときは、まず「預り寄附金」という負債に計上される。使途が特定されている場合、つぎのように処理される(第75)。

固定資産以外に支出したとき、預り寄附金は「寄附金収益」に振り替えられる。

固定資産を取得し、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、預り寄附金は「資本剰余金」に振り替えられる。

当該資産が非償却資産であって上記に該当しないとき、あるいは当該資産が償却資産であるときは、預り寄附金から「資産見返寄附金」に振り替えられる。償却資産について減価償却を行なったときは、資産見返寄附金を「資産見返寄附金戻入」に振り替えられる。

寄附金の使途が特定されていないときは、受領した期の収益に計上される。

以上述べてきた運営費交付金、施設費および寄附金の会計処理は、いずれも企業会計には見られない処理法である。これらの会計処理法は独立行政法人の特殊性を反映したものと見えよう。とりわけ、固定資産に関する会計処理は、財源別に異なる処理が要求されており、きわめて複雑になっている。

なお、自己収入に関しては、企業会計でいう実現主義の原則にしたがって収益に計上されることになる。

## 6. むすび

独法会計基準は企業会計原則をモデルとして作成された。それは企業会計原則の考えを可能なかぎり忠実に取り入れていると見てよい。しかし、独立行政法人は非営利組織体であり、企業は営利組織体である。たとえ通則法で原則として企業会計原則によると明記されたにしても、企業に適用される企業会計原則を独立行政法人に適用することは、そもそも無理な側面があるといわざるをえない。将来的には、「公企業会計原則」をベースにした見直しが必要といえよう<sup>4)</sup>。

と同時に、独法会計基準の特色を「公企業会計原則」に生かす途も考えなければならないであろう。本稿で指摘された特色はかなり網羅的であるため、個々の内容については説明不足の感がある。また、取り上げられていない特色もあると思われる。独法会計基準はスタートしたばかりである。それをどのように育てていくかが今後の課題といえよう。

4) 岡本義朗・梶川幹夫・橋本考司・英浩道著『独立行政法人会計』東洋経済新報社、平成13年、36ページ。