

独立行政法人会計基準の 見直しに関する中間論点整理

独立行政法人会計基準研究会
財政制度等審議会財政制度
分科会法制・公企業会計部
会公企業会計小委員会
共同ワーキング・チーム

平成 14 年 10 月

独立行政法人会計基準の 見直しに関する中間論点整理

平成 14 年 10 月
独立行政法人会計基準研究会
財政制度等審議会財政制度
分科会法制・公企業会計部
会公企業会計小委員会
共同ワーキング・チーム

1. 検討の経緯

現行の「独立行政法人会計基準」は、「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）を受けて開催した「独立行政法人会計基準研究会」において平成 12 年 2 月に策定された。

他方、「特殊法人等整理合理化計画」（平成 13 年 12 月 19 日閣議決定）に基づき、特殊法人等から独立行政法人化するものがあることを踏まえ、同計画において「国の予算措置の手法の多様化に伴い、『独立行政法人会計基準』について所要の見直しを行う。」との決定がなされた。

このため、独立行政法人会計基準の改訂作業を行うこととし、それに際しては、総務省が開催している独立行政法人会計基準研究会と、従来、「特殊法人等会計処理基準」や「特殊法人等に係る行政コスト計算書作成指針」の策定に携わってきた財務省に設置されている財政制度等審議会財政制度分科会法制・公企業会計部会公企業会計小委員会との連携を図りつつ、両者の共同ワーキング・チーム（以下「共同ワーキング・チーム」という。）を立ち上げ、検討を行うこととした。

共同ワーキング・チームは会計、財政等の学識経験者、実務者を中心に構成されており、7 月 27 日から検討を開始した。

2. 検討の状況及び論点整理の趣旨

共同ワーキング・チームは、その設置から 2 ヶ月間という短期間にほぼ週 1～2 回のペースで検討会を開催し、精力的な検討を行った。他方、特殊法人等の性格は一様ではなく、多様な業務を実施し、かつ多様な財源措置が存在することから、会計基準として検討すべき項目も多岐に亘っている。そのため、議論が十分に尽くされたわけではなく、更に検討を深める必要がある課題も残されている状況である。

このような検討状況ではあるが、特殊法人等改革は、組織形態について原則として平成 14 年度中に、法制上の措置その他必要な措置を講じ、平成 15 年度中には具体化を図ることとされており、当面、早急に所要の法整備を検討しているものとして、38 の独立行政法人が設置を目指している。また、既に独立行政法人造幣局、独立行政法人国立印刷局のように独立行政法人化のための法律が成立し、平成 15 年度に設置することが決定している法人もある。このため、検討の途上ではあるが、共同ワーキング・チームとして検討した項目及び検討の方向性等を明らかにすることにより、検討が進められている独立行政法人化のための会計上の様々な準備に資するほか、今後設置が決まっている法人に対しても、その開始貸借対照表の作成作業に資するとの観点から、これまでの検討状況を別紙の中間論点整理として取りまとめ、独立行政法人会計基準研究会及び財政制度等審議会財政制度分科会法制・公企業会計部会公企業小委員会に報告を行うものである。

3．今後の検討予定

この報告は、中間論点整理として、検討項目及び会計基準設定の方向性を示したものであるが、上述のとおり、議論が十分に尽くされた状況ではなく、更に検討を深める必要がある課題も残されている。

今後は、更に検討を深めるとともに、企業会計基準の動向及び独立行政法人化が予定されている特殊法人等の実態も踏まえ、公的主体としての独立行政法人の財政状態及び業務運営状況を適切に計算・開示するとの観点から必要な見直しを行った独立行政法人会計基準の改訂案を取りまとめ、報告を行う予定である。

中間論点整理

1. 資産項目

(1) 有価証券の貸借対照表価額

(検討の必要性)

有価証券の評価に関し、現行の独立行政法人会計基準(以下「現行会計基準」という。)においては、取得原価をもって貸借対照表価額とし、時価が取得原価よりも下落した場合には時価をもって貸借対照表価額とする旨規定しているが、共済制度に係る責任準備金や運用ファンドを保有し、多額の資金運用を行っている法人が独立行政法人化することから、有価証券の評価基準等に関し、詳細な規定を設けることについて検討を行った。

(会計基準の方向性)

有価証券の保有目的により、売買目的有価証券、満期保有目的有価証券、子会社及び関連会社株式、その他有価証券に区分し、金融商品に係る会計基準(平成11年1月22日企業会計審議会)に準拠した評価とすることが適切と考える。

なお、子会社及び関連会社株式については、子会社等との連結(9頁参照)の取扱いとの関係から、独立行政法人の個別財務諸表上、純資産額を基礎とした持分法による評価額をもって貸借対照表価額とすることが適切と考える。

(更に検討すべき事項)

金融商品に係る会計基準が適用された「特殊法人等に係る行政コスト計算書」の作成結果について調査したところ、多くの法人で国債、政府保証債等の運用目的有価証券について、満期まで保有しないことが予定されるとの観点から、その他有価証券として整理されている状況にあった。他方、金融商品に係る会計基準が予定しているその他有価証券とは、売買目的有価証券、満期保有目的の債券、子会社株式及び関連会社株式以外の有価証券であり、長期的な時価の変動により利益を得ることを目的として保有する有価証券や、業務提携等の目的で政策的に保有する有価証券が含まれることになる。このため、運用目的で保有する国債等の有価証券の保有区分及びその会計処理については更に検討が必要と考える。

(2) 貸付金債権・割賦債権及び出資金の評価(貸倒引当金の計上等)

(検討の必要性)

貸付金等の債権や投資(出資金)を有する特殊法人等が独立行政法人化す

ることから、貸倒引当金や、出資金の評価に関する会計基準について検討を行った。

(会計基準の方向性)

独立行政法人化が予定されている特殊法人等が保有する貸付金債権、割賦債権、出資金等は、政策的目的から特殊法人等の業務として実施した貸付等に係るものであり、民間企業が保有する貸付金債権等とは異なる面も有するが、貸付金債権等が回収困難となる等毀損した場合には将来の国民負担となること、また、独立行政法人の財務報告は独立行政法人の運営状況のみならず財政状況についても適切に捕捉し得るものであることが必要であることから、適切な貸倒引当金の計上が必要である。このため、金融商品に係る会計基準に基本的には準拠して適切な貸倒引当金を計上することが必要と考える。

(3) 繰延資産(債券発行差金等)

(検討の必要性)

現行会計基準は、繰延資産の計上を認めていないが、独立行政法人化が予定されている特殊法人等の中には債券発行により資金調達を行っているものがあるので、債券発行差金及び債券発行費の会計処理について検討を行った。また、投下資金を回収するといった業務上の要請や国の予算措置との関係から、特殊な繰延資産を設けている特殊法人等も存在しており、その取扱いについても検討を行った。

(会計基準の方向性)

債券発行差金については、長期前払費用又は負債の評価勘定として処理することが適当と考える。

債券発行費については、現行会計基準が繰延資産の計上を否定していること、また、独立行政法人化が予定される特殊法人の会計処理でも、当期の費用として処理し繰延資産として計上しない取扱いが一般的であることから、資産計上を認めないことが適当と考える。

業務の特性等から計上されている繰延資産については、資産としての性質を有しないと認められることから、繰延資産として計上することを認めないことが適当と考える。

(更に検討すべき事項)

債券発行差金の会計処理について、長期前払費用、あるいは負債の評価勘定の何れに整理することが適切なのかについては、会計理論面からの更なる検討が必要と考える。

また、繰延資産には、法人における費用発生と国の財源措置との時間的ズ

レを調整する目的で繰延資産として計上されているものがあり、これらの取扱いについては、公的会計主体の特性をも考慮した会計処理の検討が必要と考える。

(4) 備品類の貸借対照表能力
(検討の必要性)

現行独立行政法人では、貸借対照表に計上すべき備品類は、「その業務目的を達成するために所有し、かつ、加工若しくは売却を予定しない財貨で、耐用年数が1年以上の財貨は固定資産に計上する」ことを原則としつつも、独立行政法人の事務負担にも考慮を行い、取得価額が50万円未満のものについては重要性が乏しいものとして貸借対照表に計上しない取扱いも認められるとしている(現行会計基準Q & A)。他方、独立行政法人化が予定されている特殊法人等では、取得価額10万円以上の備品類が貸借対照表に計上されていることから、その対応について検討を行った。

(会計基準の方向性)

現行会計基準のQ & Aは、50万円未満のものについては、重要性が乏しいものとして貸借対照表に計上しない取扱いも認められる旨を説明しているものであり、その適用を強制しているものではない。また、計上基準は個々の法人の判断に委ねており、個々の独立行政法人の判断で10万円基準によることも可能である。したがって、備品類の計上基準に関しては、現行会計基準及び同Q & Aの改訂は必要ないものとする。

2. 負債項目

(1) 退職給付債務(共済年金に係る整理資源、公経済負担)
(検討の必要性)

特別会計から独立行政法人化が予定されている造幣局、国立印刷局等については、独立行政法人化後も共済年金に係る整理資源及び公経済負担の負担を行うこととされており、先行独立行政法人の退職共済年金に係る共済組合への負担金とは性格が異なることから、どのような会計処理が適切か検討を行った。

(会計基準の方向性)

共済年金に係る整理資源は、恩給公務員期間に対応する年金額の負担であり、その性格は過去勤務債務であることから、負債認識し引当金を計上する必要があるものとする。なお、恩給費の負担についても整理資源と同様に負債認識し、引当金を計上する必要がある。

次に、公経済負担は、基礎年金拠出金の3分の1相当額を公経済の主体として負担するものであるが、基礎年金の財源方式が賦課方式であり、国家公務員共済組合連合会からの請求に基づき負担するものであること等から、独立行政法人にとっては租税負担と同様の性格のものと認められ、拠出時の費用処理が適切であり引当金の計上は必要がないと考える。

(更に検討すべき事項)

整理資源負担額を負債として貸借対照表に計上する場合、退職者に対する年金給付は国家公務員共済組合連合会で行われており、独立行政法人が自ら将来の整理資源負担額を計算することは困難である。また、国家公務員共済組合連合会での将来給付費用の計算も5年毎に実施される年金の財政再計算に併せて行われており、独立行政法人の決算ごとに正確な将来給付見込み額を確認することが困難な状況となっている。

このような現状を踏まえ、整理資源に係る負債計上額の現実的な対応について更に検討が必要と考える。

(2) 退職給付債務(厚生年金基金)

(検討の必要性)

独立行政法人化が予定されている特殊法人等の中には、厚生年金基金を設けている法人が存在することから、企業会計と同様に年金債務を認識し退職給付引当金を計上することの要否について検討を行った。

(会計基準の方向性)

退職給付に係る会計基準(平成10年6月16日企業会計審議会)に準拠し、退職給付引当金を計上する必要があると考える。なお、この場合には、退職一時金についても期末要支給額ではなく、同会計基準に準拠した引当金の計上とする必要があるものと考ええる。

(更に検討すべき事項)

運営費交付金に依存した業務運営が予定される独立行政法人であって、現行会計基準第78の規定に基づき、退職手当引当金の計上を要しないこととされている法人については財務諸表の注記及び行政サービス実施コスト計算書において、退職手当引当金の額及び当期増加額を示すことが必要であるが、このような独立行政法人についても、期末要支給額ではなく、将来給付見込額の割引現在価値による額とすべきかについては、独立行政法人相互間の比較可能性と重要性の原則を比較考量のうえ結論を出す必要があると考える。

(3) 責任準備金

(検討の必要性)

独立行政法人化が予定される特殊法人等の中には、保険事業及び共済事業等を実施している法人があり、責任準備金等の計上基準について検討を行った。

(会計基準の方向性)

保険事業及び共済事業等を実施する法人については、保険数理に基づき計算される適切な額の責任準備金を計上する必要がある。責任準備金の計算基準等については、民間保険会社が金融庁の省令に準拠して責任準備金を積み立てている関係と同様に、主務省令で定めることが適当と考える。なお、主務省令で定める基準は保険数理に基づいた合理的な基準であることが必要である。

(4) 法令に基づく引当金等

(検討の必要性)

特殊法人等の中には、会計理論的には負債性が認められないが、予算制度等との関係から特別法上の引当金等(以下「法令に基づく引当金等」という。)を設け負債の部に計上している法人がある。

法令に基づく引当金等を設けることが、会計基準等に照らして合理的と認め得る範囲等について検討を行った。

(会計基準の方向性)

特殊法人等が計上している法令に基づく引当金等には、会計理論面からは合理性が認め難いものが相当含まれているほか、特殊法人等における法令に基づく引当金等の運用状況をみると同引当金等が損益調整的に機能している事例も見られ、損益計算書が法人の業務運営状況を適切に表していないとの指摘もある。このような特殊法人等の会計処理の実態を踏まえれば、法令に基づく引当金等の安易な計上は認めないことが適切であると考えられる。

しかしながら、個々の法人の法令に基づく引当金等について個別に検討したところ、業務の特性等から独立行政法人の責任の範囲外であり、法令に基づく引当金等の計上の必要性が認められるものもある。このため、

独立行政法人が民間企業と同様の業務を行っている場合であって、事業法が特別の引当金等の計上を義務付けている場合

法令の規定により強制的に徴収される納付金等を財源として、法令の規定による特定の事業を実施する場合等であって、当該強制徴収された資金を他の事業に使用することが認められない場合等に限定して、法令に基づく引当金等の計上を認めることが適当と考える。

(更に検討すべき事項)

上記会計基準の方向性に示したように、法令に基づく引当金等については特定の場合に限り認める必要があり、その範囲がいたずらに拡大されることは適当ではない。このため、会計基準の方向性に示した計上が認められる場合の基準の適用をどのように担保すべきか等について更なる検討が必要である。

3. 資本項目

(1) 民間からの出えん金等の取扱い

(検討の必要性)

特殊法人等では、民間からの出えん金や拠出金等を資本の部に計上している場合がある。このような出えん金や拠出金等を独立行政法人の会計上どのように取り扱うかについて検討を行った。

(会計基準の方向性)

出えんを募った経緯、独立行政法人化が予定される特殊法人等における実態を踏まえれば、法人の財産的基礎と認め得るものについては、資本剰余金として整理することもやむを得ないものと考えられる。

(更に検討すべき事項)

民間からの出えん金は、その本質は寄付金であるとの意見もあることから、資本剰余金とすることの適否については、更に検討が必要と考える。

また、資本剰余金として整理する場合においては、資本剰余金として計上が認められる範囲を明確に規定する必要がある。その基準をどのように設定すべきかについて、更に検討が必要と考える。

(2) 承継時の資産負債差額

(検討の必要性)

現行の特殊法人等の中には、「特殊法人等に係る行政コスト計算書」の民間企業仮定貸借対照表によると、資産の総額が負債の総額を下回り、純資産の額がマイナスとなっている法人が存在する。これらの法人のいくつかについても、「特殊法人等整理合理化計画」においては、独立行政法人化することとしており、独立行政法人への承継は承継日の時価によるため、現状のまま承継される訳ではないが、このような法人を会計基準でどのように取り扱うかについて検討を行った。

(会計基準の方向性)

独立行政法人成立時から繰越欠損金を有することとなれば、業務運営効率

化のためのインセンティブ規定である独立行政法人通則法第 44 条第 3 項の規定が機能しない等の問題はあるが、法人の財政状態を適切に示すとの観点に立てば、繰越欠損金(承継欠損金)として整理せざるを得ないものとする。(更に検討すべき事項)

このような法人にもインセンティブ規定が機能するような対応が可能かについて、更に検討が必要と考える。

(3) 利益処分

(検討の必要性)

現行会計基準は、中期目標期間の最終事業年度に国庫納付を行う前提で利益処分の会計基準が定められている。特殊法人等から独立行政法人化する法人の中には毎年度国庫納付を行うこととしている法人が存在する。このような特殊法人等が独立行政法人化した場合の毎年度の納付額の処理がどのようなものとなるかは、必ずしも明確ではないが、毎年度国庫納付を行うこととなれば、現行の利益処分に関する会計基準によることは困難であり、どのように対応すべきかについて検討を行った。

(会計基準の方向性)

民間企業における利益処分に係る会計基準は企業会計原則では規定されておらず、商法が規定する配当可能限度額の枠内で株主総会の議決により決定される仕組みとなっている。したがって、先行の独立行政法人と異なる利益処分が行われる法人については、独立行政法人の個別法令において規定することが適切と考える。

4 . 連結会計

(1) 検討の必要性

特殊法人等から独立行政法人化する法人の中には民間企業に対して出資を行っているものがあり、子会社等として捉えることが適当な場合がある。他方、現行会計基準は、子会社等を有する独立行政法人の存在を予定しておらず、連結会計基準が整備されていない。このため、連結会計について検討を行った。

また、独立行政法人と一定の関係を有する公益法人をどのように取り扱うかについても検討を行った。

(2) 会計基準の方向性

基本的考え方

子会社等を有する独立行政法人については、企業会計の連結会計基準に準拠した連結財務諸表の作成開示を義務付けることが必要と考える。この場合、連結の対象となる子会社及び関連会社の範囲についても、企業会計の基準と同様に実質支配基準(又は影響力基準)を採用することが適当である。

また、民間企業に政策目的の資金を供給する目的の出資(以下、「資金供給業務としての出資」という。)が行われた会社についても、企業会計の連結基準に準じて連結対象とするべきであり、当該出資が、法人の目的達成のために本来業務として実施されることをもって、当該会社を連結対象から除外することは適切ではないと考える。

連結財務諸表の性格等

資金供給業務としての出資が行われた会社については、当該出資の目的及び性格から、支配従属関係等が明確ではないものも含まれることになる。また、資本概念や収益の認識基準について企業会計原則とは異なる考え方に立脚する独立行政法人の財務諸表と企業会計原則が直接適用される民間企業のそれとを連結することとなる。このような前提条件の下で作成される連結財務諸表は、その性格、位置付けが民間企業の連結財務諸表とは異なり、独立行政法人の業務遂行の結果を表すものとは言い難い面がある。

しかしながら、公的会計主体である独立行政法人は民間企業以上に情報開示の責務があると認められることから、独立行政法人とその子会社及び関連会社を税財源等の公的資金が供給されている会計集団として捉え、連結財務諸表はその会計集団としての財務情報を開示するものと位置付けることが適当と考えられる。

連結財務諸表と個別財務諸表との関係

このような独立行政法人の連結財務諸表は、その説明責任の向上を図る観点から、個別財務諸表に付加して作成される補完的財務諸表であり、独立行政法人の評価は個別財務諸表によることが適当である。なお、独立行政法人の出資金が適切に維持されているか否かについては、独立行政法人の評価に反映させる必要があるため、個別財務諸表における子会社及び関連会社株式の評価については、金融商品に係る会計基準に準拠することなく、純資産額を基礎とした持分法による評価額をもって貸借対照表価額とし、評価損益は当期損益として認識すべきものとする。

(3) 更に検討すべき事項

上記のような整理に対しては、資金供給業務としての出資が行われた会社のうち、実質的な支配従属関係等が認められないことが明らかなものについては、連結範囲に含めることは適切ではないとの意見も提起されており、連

結の範囲については、公的会計主体としての独立行政法人に求められる連結情報の位置付けを含め、更に検討が必要である。

また、資金供給業務としての出資が行われた会社のうち、実質的な支配従属関係等が認められないものについても連結対象に含める場合には、次のような検討も必要である。

(ア) 企業会計の連結基準を形式的に適用し、連結の対象となる子会社及び関連会社の範囲を決定する取扱いとすれば、間接所有の子会社・関連会社も連結対象となるほか、処分用資産として保有する株式についても当該株式発行会社が子会社・関連会社に該当する等の問題が生ずることも想定されるため、連結の範囲については、更に検討が必要である。

(イ) 明確な支配従属関係等が認められない場合、連結財務諸表の作成に関し、子会社等の協力が得られにくい場合もあることから、会計処理の統一等に関しては、重要性の原則との関係で簡便法をある程度まで認める必要があると考える。

資本概念や収益の認識基準について異なる考え方に立脚する独立行政法人の財務諸表と民間企業の財務諸表をそのまま連結することについては、独立行政法人の財務諸表を企業会計基準に修正した上で連結すべきとの意見もあることから、連結財務諸表の果たすべき役割や会計実務上の事務負担等も含め、更に検討が必要である。

独立行政法人において区分経理が要請されている場合の連結会計については、独立行政法人の個々の勘定とその子会社等を連結するのか、又は独立行政法人全体とその子会社等を連結するのかについても検討が必要である。

(4) 関連公益法人の取扱い

基本的考え方

企業会計では連結対象とされていない公益法人等についても、公的会計主体に求められる説明責任に鑑み、独立行政法人と一定の関係を有する場合には、独立行政法人との関係等を開示することが適当と考える。

更に検討すべき事項

関連公益法人の取扱いについては、連結対象範囲に含め、連結財務諸表によって情報開示を進めるべきとの意見と連結範囲に含めるべきではなく、むしろ対象法人の個別財務諸表を附属明細書等によって開示し、情報開示の充実を図るべきとの意見が提起されており、連結法適用の要否、附属明細書により開示すべき事項のほか、連結する場合の範囲やその手法等についても更に検討が必要である。

5. 区分経理に係る問題

(1) 検討の必要性

現行会計基準は、法律の規定により区分経理が要請されている場合であっても、勘定(区分経理することとされた個々の経理単位をいう。以下同じ。)別の財務諸表はセグメント情報であるとの前提で会計基準を設定しており、区分経理に関する特別な規定は設けていない。独立行政法人化が予定されている特殊法人等の中には、性格が異なる複数の業務を実施している、あるいは特殊法人等の整理合理化により複数法人が統合された経緯等から、その設立法により複数の勘定に区分して経理することが定められており、独立行政法人化後においても複数の勘定に区分して経理することが予定されている法人が多数存在することから、区分経理に係る問題について検討を行った。

(2) 区分経理に関する考え方

一つの法人格に属するにも関わらず、あたかも複数の法人が存在するかのように区分して会計処理が行われ、当期利益金の処理も区分経理ごとに異なることは、会計理論的には認め難い面もあるが、区分経理が法律上の要請であることから、やむを得ないものと考えざるを得ないとの意見が提起されている。

この場合には、区分経理による財務諸表に対する会計監査のあり方についても検討する必要があるとの意見も同時に提起されている。

このような問題は、区分経理をどのように考えるかという基本的な問題であると同時に、独立行政法人の評価とも関連する重要な問題であり、更に慎重な検討が必要である。

(3) 法人全体の財務諸表の作成基準

会計基準の必要性

先行独立行政法人では、勘定間での貸借関係や損益取引が生ずることは予測し難いことから、法人全体の財務諸表は勘定別の財務諸表を単純に合算することで作成が可能と考えられるが、特殊法人等からの移行独立行政法人では勘定相互間での取引が存在する、あるいは性格の異なる勘定が存在することから、個々の勘定を結合した法人全体の財務諸表の作成基準を整備する必要がある。

具体的会計基準の方向性

(ア) 基本的考え方

法人設立法の規定に基づき区分経理を行い、各勘定ごとに財務諸表を作

成することを要請されている独立行政法人については、各勘定ごとの財務諸表のほか、全ての勘定を合算した法人全体としての財務諸表(以下「法人単位財務諸表」という。)を作成する。

例えば、A勘定では当期利益金を計上、B勘定では当期損失金を計上、法人全体では当期損失金を計上といった場合においても、A勘定では通則法第44条第3項の目的積立金の処分が認められるといった状況も想定されるため、法人単位財務諸表においては、「赤字決算の下で剰余金の処分が行なわれる」かのような誤解を生じさせない工夫が必要である。

(イ) 法人単位財務諸表の体系

法人単位財務諸表についても、現行会計基準が規定する財務諸表(貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書、利益の処分に関する書類(又は損失の処理に関する書類)、行政サービス実施コスト計算書、附属明細書)を作成する必要があると考える。

(ウ) 勘定間の合算の方法

各勘定の合算方法については、子会社との連結方法に準じ、次のような処理を行う必要があると考える。

- ・ 勘定間の債権・債務は全て相殺して計上する。
- ・ 勘定間の取引については、費用科目と収益科目とを相殺して計上する。
- ・ 勘定によって当期(繰越)利益金、当期(繰越)損失金の両者が存在する場合には、両者を相殺し合計ベースでの当期(繰越)利益金(又は当期(繰越)損失金)を計上する。

更に検討すべき事項

(ア) 財務諸表の体系については、法人全体分の財務諸表を正規の財務諸表とし、勘定別の財務諸表を補完的財務諸表と位置付けるべきとの観点から、上記の「法人単位財務諸表」に対し、法人全体分を「財務諸表」と称し、勘定ごとの財務諸表を例えば「勘定別財務諸表」と称すべきとの考えが提起されている。

(イ) また、法人全体分の財務諸表(法人単位財務諸表)において、利益の処分に関する書類(又は損失の処理に関する書類)、行政サービス実施コスト計算書の作成方法についても、勘定ごとの損益計算書を基に作成されたこれらの計算書類を並列的に表示するとともに、各勘定の合計額を示す方式にする等の工夫が必要との意見が提起されている。

(ウ) 法人全体の財務諸表の作成基準については、提起されている上記のような考えを踏まえ、更に検討が必要である。

6. その他の会計処理

(1) 補助金等に係る会計処理

(検討の必要性)

現行会計基準では、運営費交付金及び施設費補助金に係る会計処理が規定されている。特殊法人等が独立行政法人化された場合、利子補給金や特定経費に係る補助金の交付も想定されるところであり、このような利子補給金、補助金等に係る会計処理について検討を行った。

(会計基準の方向性)

現行の独立行政法人に対する国の財源措置である運営費交付金及び施設費補助金に係る会計処理と同様の会計処理を設定することが適当と考える。

(更に検討すべき事項)

現行会計基準は、国の財源措置が独立行政法人の財産的基礎を構成する場合と業務運営費に対する財源措置である場合とを厳格に区分した会計基準となっているが、国からの財源措置の多様化に伴い、国からの補助金等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、独立行政法人の財産的基礎と整理すべき場合とそうでない場合の基準等について更に検討する必要がある。

(2) 表示科目の統一

(検討の必要性)

特殊法人等の財務諸表では、当該特殊法人等の業務に着目した「事業資産」の表示科目が用いられており、企業会計で用いられている資産の形態別科目(例：建物、工作物、土地等)とは異なっている面がある。この「事業資産」をどのように整理するかについて検討を行った。

(会計基準の方向性)

現行会計基準が規定している形態別の科目によることを原則とすべきものとする。

(更に検討すべき事項)

特殊法人等の会計処理で行われてきた「事業資産」の表示科目によることにも一定の合理性が認められることから、形態別科目による内訳を計上することを条件に「事業資産」の科目の計上を認める方式と、事業別の財務情報を附属明細書やセグメント情報により補完する方式とを比較検討することが必要と考える。

(3) 税効果会計

(検討の必要性)

独立行政法人化が予定される特殊法人等の中には、法人税等の課税対象とされている法人が存在していることから、税効果会計の要否について検討を行った。

(会計基準の方向性)

独立行政法人化が予定される特殊法人等の課税上の実態を調査したところ、課税法人という取扱いであっても、過去に法人税を納付した実績はなく、赤字申告を行っているのが現状であり、税効果会計の導入が必要な状況とは認められない。しかし、民間企業である子会社等との連結会計の導入を前提とすれば、連結財務諸表においては税効果会計を踏まえた開示が必要と認められる。

このため、税効果会計に係る会計基準(平成 10.10.30 企業会計審議会)に準拠し、独立行政法人会計基準(連結会計にあつては、独立行政法人会計基準及び企業会計原則)に準拠した資産又は負債の額と課税所得計算上の資産又は負債の額との差額を一時差異として認識し、当該一時差異に係る税金の額を適切な会計期間に配分し計上することが適当と考える。

(4) 原価計算

(検討の必要性)

造幣局や国立印刷局のように製造・販売を主な業務とする独立行政法人も設立されることから、原価計算に関する会計基準について検討を行った。

(会計基準の方向性)

製造業務を行う法人にあつては、損益の状況及び期末における財政状態を財務諸表に適切に表示するためには、真実の原価を集約することが必要であり、企業会計原則はこのような観点から、損益計算書原則において「製造原価は適正な原価計算基準に従って算定しなければならない」と規定している。

造幣局や国立印刷局のように製造・販売を主な業務とする独立行政法人についても、業務の遂行状況についての適切な把握に資するとともに業績の適正な評価に資するとの観点から、企業会計原則の規定に準拠することが適当であると考えられる。

なお、具体的な原価計算の基準については、原価計算基準(昭和 37.11.8 企業会計審議会)が企業個々の条件に応じて、実情に即するようにこの報告が適用されるべきであると要請しているのと同様に、主務省令又は製造業務を行う独立行政法人の内規で定めることが適当と考える。なお、主務省令等で定める基準は合理的な基準であることが必要である

(5) 特殊な科目等

(検討の必要性)

特殊法人等の中には、民間企業では想定されない特殊な性質の資産・負債を貸借対照表に計上している場合がある。また、現行会計基準が認めていない会計処理を行っている場合がある。このような特殊な資産・負債の貸借対照表価額(評価基準)や会計処理について個別に検討を行った。

(会計基準の方向性)

独立行政法人化が予定されている特殊法人等の個々の科目や会計処理について個別に検討を行ったが、その多くは会計基準適用の問題であり、会計基準そのものの問題は僅少であった。なお、このような検討を通じ、新たに独立行政法人に移行する特殊法人等の業務及び財源措置等の多様性を把握することができた。

会計基準の問題としては、次のような検討課題が取り上げられ、それぞれの方向性を確認した。

(ア) 販売用不動産の貸借対照表価額

独立行政法人は公的会計主体であり、民間企業に比してより幅広い情報開示の責務を有していると考えられること、かつ、たな卸資産である販売用不動産は、当該法人にとって重要性が高い資産であることに鑑みれば、低価基準の適用が必要である。ただし、毎年度全ての販売用不動産について厳格な時価評価を行うことは困難な面もあることから、簡便な方法により評価する等執行面での工夫は必要であるとの意見があった。

他方、独立行政法人化に伴う特殊法人等からの承継資産は時価評価額をもって承継されることを前提とすれば、時価が著しく下落し回復の見込がない場合における強制評価減の厳格な適用を条件として、取得原価(特殊法人等からの承継価額)をもって貸借対照表価額とすることを認める余地があるのではないかとこの意見があった。

独立行政法人は公的会計主体であり、できる限り多くの情報を開示すべきとの基本的考え方はワーキング・チーム内において異論のないところであり、低価基準を適用することによる会計実務上の事務負担等にも配慮し、適切な評価基準について更に検討する必要がある。

(イ) 減価償却の方法

現行会計基準は定額法によることを規定しているが、特殊法人等から承継される固定資産の中には償却基金法により減価償却を実施しているものが存在しており、その取扱いについて検討を行った。

現行会計基準、企業会計の動向等を勘案すれば定額法によることが適

切であると考える。

なお、特殊法人から承継される固定資産に限り、当該資産に適用していた減価償却法を経過措置として認める余地があるかについては、更に検討する必要がある。

(ウ) 国家備蓄資産

希少金属鉱産物等国家的な観点から、需給の逼迫に備え備蓄している資産については、その物質的・経済的性格から民間企業ではたな卸資産に該当するが、政策的な保有目的に照らし固定資産として整理すべきとの考え方もあり、いずれにしても、現行会計基準でのたな卸資産の評価基準である低価基準を適用することは適当ではないと考える。

なお、このような国家備蓄資産の具体的評価基準や時価情報開示の要否及び方法等については、更に検討が必要と考える。

(6) 国の特別会計との連結

(検討の必要性)

独立行政法人の資本金は、多くは国の出資によるものであり、あたかも国の子会社と考えることができる。現在、財政制度等審議会において国(特別会計)の財務諸表について検討が行われているが、特殊法人等との連結についても検討課題とされている。

特別会計と独立行政法人の連結を考えた場合、例えば退職手当引当金、賞与引当金の計上を行っていない独立行政法人があり、これらの引当金を未計上のままで連結することの適否、更には、独立行政法人会計と特別会計との連結をどのように整理するかについて検討を行った。

(会計基準の方向性)

国の特別会計との連結に際しては、独立行政法人固有の会計処理について修正を求められ、具体的には(ア)特定資産に係る減価償却費の費用計上、(イ)国が財源を負担する法人の退職手当引当金及び賞与引当金の計上、(ウ)損益計算書に計上した目的積立金取崩額の控除といった修正処理が必要と考えられる。

このような修正は、法人が会計主体として行う会計処理ではなく、国の特別会計が連結財務情報を作成するためになされるものである。いわば、特別会計における会計方針との整合性を図り、特別会計の連結財務情報の有用性を高めるために行われるものであり、独立行政法人の財務諸表の作成方法を拘束するものではないと考える。

7. 独立行政法人の業務の運営状況を的確に開示するための会計処理

公的会計主体である独立行政法人は、その制度の前提や財務構造が営利企業とは異なっており、現行会計基準は第 11 章において独立行政法人固有の会計処理について規定している。

独立行政法人に対する国の財源措置は、資金の効率的使用等の観点から一般的には法人における費用発生の時期ではなく、現金支出の時期に着目して行われるが、この時期のずれが独立行政法人の損益計算に及ぼす影響は独立行政法人固有の会計処理の規定により排除され、独立行政法人の損益計算書は、法人の権限と責任の範囲内での業務の運営状況を的確に開示する仕組みとなっている。

独立行政法人化が予定されている特殊法人等においては、多様な予算措置の手法が採られている上、企業年金制度を有する法人も存在する。このため、現行会計基準の根底にある、法人の権限と責任の範囲内での業務の運営状況を的確に開示するために必要となる会計処理について、以下の検討を行った。

(1) 検討が必要と考えられる事項

独立行政法人が保有する貸付金債権については、当該貸付けが国の政策に基づいて、民間金融とは異なった態様で行われる場合がある。このため、貸倒れに係る国と独立行政法人の責任範囲が中期計画等で整理できる場合において、独立行政法人に負託された責任範囲内における業務運営の状況を適切に反映させる観点から貸倒引当金の計上に係る会計処理について検討が必要と考えられる。

また、国からの財源措置は、実際に貸倒れが生じた時点で行われるのが通常であり、貸倒引当金繰入によるコストの発生と国の財源措置のタイミングが異なるため、この観点からの検討も必要と考えられる。

運営費交付金の交付が予定される独立行政法人における、共済年金制度に係る整理資源及び厚生年金基金に係る退職給付債務については、退職給付引当金繰入によるコストの発生と国の財源措置のタイミングが異なることから、現行会計基準が規定する退職手当に係る会計処理と同様の会計処理を設けることの適否について検討が必要と考えられる。

繰延資産の項でも言及しているが、特殊法人等におけるコストの発生と国の財源措置のタイミングが異なる関係から、繰延資産として計上されているものについても、独立行政法人固有の会計処理として整理することの適否について検討が必要と考えられる。

(2) ワーキング・チームにおける検討状況

独立行政法人の損益計算書はその業績の適正な評価に資することが要請されており、このため、損益計算書は独立行政法人に負託された責任及び権限の範囲内における業務運営の状況を適切に反映させる必要があるとの観点から検討を行った。

具体的な対応方法はいくつか提案されたが、独立行政法人の損益計算の構造に関わる問題であり、会計理論面を含め更に慎重な検討が必要である。

「共同ワーキング・チーム」について

1. 共同ワーキング・チームメンバー

(メンバー)

座長	会田 一雄	慶應義塾大学総合政策学部教授
座長 代理	檜谷 隆夫	日本公認会計士協会理事 中央大学大学院国際会計研究科教授
	梶川 融	日本公認会計士協会特殊法人独立行政法人専門部会長
	逆瀬 重郎	株式会社日立製作所財務一部主管
	高木 勇三	日本公認会計士協会理事
	兵藤 廣治	元衆議院大蔵委員会調査室長
	松山 彰宏	三菱電機株式会社経理部会計課長
	宮内 忍	日本公認会計士協会常務理事
	宗岡 徹	みずほ総合研究所調査本部主席研究員
	万代 勝信	一橋大学大学院商学研究科教授

(オブザーバー)

	泉澤 俊一	公認会計士
	岡本 義朗	UFJ総合研究所主席研究員
	小森 幹夫	公認会計士
	桜内 文城	新潟大学経済学部助教授
	森田 祐司	公認会計士
	吉田 稔	旭化成株式会社経営計画管理部経営管理室長

(注) メンバー、オブザーバーの順は名前の五十音順による。

2. 共同ワーキング・チームにおける検討経緯

- 第1回 7月25日(木) 共同ワーキング・チーム立ち上げ、座長選出、検討項目の議論
- 第2回 7月30日(火) 有価証券、貸倒引当金等、繰延資産(債券発行差金)
- 第3回 8月6日(火) 繰延資産(国の予算措置関連)、備品類の貸借対照表能力、退職給付債務(整理資源、公経済負担)
- 第4回 8月22日(木) 退職給付債務(厚生年金基金)、法令に基づく引当金等
- 第5回 8月28日(水) 借入金の償還金、責任準備金、民間出えん金等、設立時の資産評価
- 第6回 9月5日(木) 子会社等との連結、利益処分、表示科目の統一
- 第7回 9月13日(金) 子会社等との連結、補助金等の会計処理
- 第8回 9月17日(火) 補助金等の会計処理、固有の科目・会計処理、費用認識と国の財源措置
- 第9回 9月20日(金) 固有の科目・会計処理、費用認識と国の財源措置
- 第10回 9月26日(木) 現行会計基準の問題点等、区分経理の問題点、国との連結、税効果会計、原価計算
- 第11回 9月30日(月) 区分経理の問題点、中間論点整理
- 第12回 10月4日(金) 中間論点整理