

事務局討議資料（資料 1）で示した各論点について

0. 基本的考え方

- 通則法において原則として企業会計原則によるものとされていることと、独法特有の処理を認めることのバランスをとる必要がある。独法特有の処理が増え、企業会計からあまりにも乖離する場合、通則法の趣旨から外れることに留意。
- 事務局討議資料（資料 1 を指す。以下同じ。）（P. 10）においては、通則法の趣旨から、フローから生じる剰余を基にした動機付けを重視しているため、基本的には収益費用アプローチに近い考え方に立っている。

1. 損益計算の構造及び範囲

- 事務局討議資料（P. 10）では、「通常の運営を行った場合は損益均衡するように設計される」と整理している。事業開始時点において、損益均衡することが見込まれるように事業スキームが与えられる前提を置いており、その前提の下、事業スキームの射程外の費目は損益計算から排除される（損益外処理される）ことが想定されている。

<論点>

- 損益計算書は、現行、通則法第 44 条等の制度趣旨を踏まえ、①動機づけ②国庫納付手続き③財務面の評価のためのツールとなる利益（又は損失）が把握されるが、独立行政法人全体の活動状況全体において生じる利益（または損失）についても把握されるべきではないか。したがって、現在損益外処理と整理されている取引も損益計算書の範囲内に取り込むべきではないか。
- そもそも損益均衡を維持する必要があるか。例えば通則法第 44 条の利益処分の対象となる利益は、損益計算書において収益と費用の差額として計算される利益とは別に計算すればよいのではないか。
 - ⇒ 事務局討議資料の整理は、企業会計から乖離していることから、一般の財務報告利用者にはわかりにくいのではないか。
 - ⇒ 事業スキームの射程内か射程外かについては、実務上、具体的に誰がどのように線引きをするのか規定することが難しい（現行の独立行政法人会計基準でもこの問題を抱えている）のではないか。
- 損益均衡を維持するとしても、損益外費用という概念が必要とされたのは、一部の償却資産について財産的基礎を構成する場合があるとして現行の独立行政法人会計基準上整理されている（償却資産の見合いが資本剰余金に計上される）ためであり、当該償却資産の見合いを負債（資産見返負債）に計上すれば、損益計算書の利益と通則法第 44 条の利益処分の対象となる利益は合致するのではないか（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。）。

2. 貸借対照表と損益計算書の関係について（※第4回の議論を踏まえ追加）

<第4回の議論>

- IFRS や我が国の企業会計の連結財務諸表には、包括利益概念が導入されており、貸借対照表上の純資産の変動額（資本取引によるものを除く。）と、損益計算書において計算される包括利益の額が整合する（クリーン・サープラス関係が成立）。
- 一方、現行の独立行政法人会計においては、我が国の企業会計の個別財務諸表と同様に、包括利益概念を導入しておらず、また、収益の獲得が見込まれない償却資産の減価償却相当額は資本剰余金に直入する会計処理を採用していることから、貸借対照表のうち純資産の変動額と、損益計算書において計算される利益の額が整合しない。

<論点>

- 国際的な会計動向を踏まえ、包括利益概念又はそれに類似する概念を導入し、クリーン・サープラス関係が成立するよう独立行政法人会計の概念を整理する考え方もあるのではないか。
 - ⇒ この場合、企業会計の個別財務諸表において包括利益概念が導入されていないことから、独立行政法人会計において、先行して包括利益概念を導入する必要性を整理する必要があるのではないか。

3. 利益（又は損失）の性格

- 事務局討議資料（P. 17）では、独立行政法人会計における利益の性格について、「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整理できるのではないか」と整理している。
- この事務局討議資料は、業務運営の巧拙により経営努力以外の要素が入ってくる可能性は存在するものの、理想的な運営を行えば、利益＝経営努力という理想状態に近づくはずであるというモデルに準拠した整理となっている。
 - ⇒ 外部環境の変化によって生じた利益と、自らの経営努力によって生じた利益を厳密に区別することは困難である。
 - ⇒ そのため、民間企業の利益も外部環境の変化によって生じたものも含まれているが、それも含めて財務分析といった評価の「ツール」として用いられており、独立行政法人においても評価の指標の一つとして「利益」を用いることは十分考えられるのではないか。

<論点>

- 利益は財務面の経営努力以外の要因によって生じたものを含む、飽くまで収益と費用の「差額」に過ぎないのではないか。
 - ⇒ 企業会計では利益が経営の巧拙を把握する最も重要な指標と考えられているが、独立行政法人においては、例えば効率的な業務運営などの財務面の経営努力は、予算と実績の対比などでも評価が可能ではないか。そのため、独立行政法人会計において、あえて利益の性格を定義づける必然性に乏しいのではないか。
 - ⇒ なお、どこまで理想的な運営を行ったとしても、経営努力以外の要素が入ってくることは回避できないのではないか。
- 上記1.において、損益均衡を維持しないという整理を行った場合、独立行政法人の運営に責めを帰すべきではない費用が利益計算に含まれる可能性があることから、「利益」の性格については改めて整理が必要になるのではないか。

4. 資産、負債の定義について（※第4回の議論を踏まえ追加）

<第4回の議論>

- 事務局討議資料（P. 33、36）では、資産は「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、それにより独立行政法人の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。」とし、負債は「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。
- 利益の概念は収益費用アプローチ的な考え方で整理されているが、資産及び負債の定義は資産負債アプローチ的な考え方で整理されており、繰延インフロー概念（※）を導入した方が整合するのではないか、という意見があった。

※ IPSASB の概念フレームワークにおいては、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、構成要素の定義を満たさない資源や債務（その他の資源、その他の債務）の認識を、IPSAS が要求、または容認することと妨げるものではないとされている。また、「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とされている。

<論点>

- 資産及び負債の定義について、収益費用アプローチ的な考え方に基づき、以下のように整理する考え方もあるのではないか。
 - ・ 資産は、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、それにより独立行政法人の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。
 - ・ 負債は、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。
 - ・ 上記の資産・負債のほか、期間利益の測定において収益と費用の適切な対応を図るために必要な繰延インフロー／アウトフローを構成要素として認める。
- ⇒ ただし、「期間利益の測定において収益と費用の適切な対応」という概念を整理する必要があるのではないか。
- IPSASB の概念フレームワークは、資産負債アプローチを基本としつつ、収益費用アプローチの考え方も採用しており、両者の考え方を併せ持つ整理としてもよいのではないか。

5. 資産及び負債の概念整理

- 事務局討議資料（P. 38）では、「財源措置が客観的に見込まれるか否かに関わらず、賞与引当金、退職給付債務相当額は負債として計上すべきではないか」と整理しているが、当該整理に関連して、「財源措置が客観的に見込まれる部分」については、資産計上することも考えられる（＝損益が均衡する）と整理している。
- しかしながら、「財源措置が客観的に見込まれる部分」について、財源措置が確実ではないことを踏まえれば、資産計上の要件を満たさないことも考えられる。

<論点>

- 引当金を計上する一方で、資産計上はしない取扱いとする考え方もあるのではないかと。
⇒ この場合、損益が均衡せず、引当金相当額だけ繰越欠損金が生じることになる。
- 損益均衡を重視するのであれば、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考え方もあるのではないかと。
⇒ 費用相当額が本来発生していると考えられるにも関わらず損益計算書を通さない会計処理は、企業会計から乖離した会計処理ではないかと。

6. 純資産・財産的基礎・資本取引の概念整理

- 事務局討議資料（P. 46）では、「サービス提供の履行義務が消滅しない」取引については会計上の財産的基礎を構成すると整理しているが、会計上の財産的基礎については、以下のような整理も考えられるのではないかと。なお、会計上の財産的基礎の概念整理の結論は、損益計算の構造及び範囲にも関連する。

<論点>

- 政府等からの「出資」（資本金）以外は会計上の財産的基礎を構成しないとする考え方もあるのではないかと。
⇒ この場合、会計上の財産的基礎という概念を設けることは不要になるのではないかと。
⇒ ただし、運営費交付金等を財源に非償却資産を購入した場合の会計処理として、見合いの金額を負債のまま計上することとする場合、永久に消滅しない負債が計上されることになる。
- 現行の会計上の財産的基礎の考え方（会計処理）を維持する考え方もあるのではないかと。
⇒ この場合、償却資産に係るサービス提供の履行義務は、減価償却を通じて消滅していくと考えられることから、会計上の財産的基礎については改めて概念を整理する必要があるのではないかと。
⇒ なお、この場合、会計上の財産的基礎に含まれる償却資産は、一般的に、維持すべき元本と考えられている資本金や資本剰余金の価値が損益計算に表れることなく減価してしまうのではないかと。

以上