

その他会計処理の論点

1. 独立行政法人制度改革を実現するための会計処理論点

独立行政法人制度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）において、「法人の主体的な経営努力を促進するインセンティブが機能するよう運用を改善する。」とされた。

これを受け、平成26年6月27日付けで総務省行政管理局長通知として「独立行政法人の経営努力認定について」と「次期中期目標期間への積立金の繰越しについて」を发出した。また、会計基準においても、インセンティブが機能するための、すなわち経営努力が適切に利益として計上されるための仕組みとして、運営費交付金の収益化基準について原則として業務達成基準が採用される見直しを行ったところである。

平成26年7月24日に開催された独立行政法人会計基準研究会では、運営費交付金の収益化基準の見直し以外に、経営努力を利益に適切に反映させる観点から会計処理の見直しを行うか否か検討する論点として以下の論点が示されており、これらについて、(1)及び(2)のとおり、事務局の考え方を整理した。

【参考】独立行政法人会計基準改訂に係る論点（平成26年7月24日独立行政法人会計基準研究会資料）（抜粋）

- 経営努力を利益に適切に反映させる観点から、固定資産等以外にも資産見返負債の計上を行うか否か。
 - ・ 検討事項としては、以下の項目が考えられる。
 - たな卸資産
 - 長期前払費用等の経過勘定
 - 敷金
- 経営努力を利益に適切に反映させる観点から、有価証券等にも基準第87（損益外処理）の適用を認めるか否か

(1) 固定資産等以外にも資産見返負債の計上を行うか否か

① 運営費交付金を財源に重要性の乏しいたな卸資産を取得した場合の会計処理について

【問題提起】

現在、独法会計基準第81により、支出時（たな卸資産取得時）に運営費交付金債務が収益化されるため、費用計上時（たな卸資産費消時）に見合いの収益が計上されない。そのため、経営努力が利益として適切に計上されない可能性がある。

○ 運営費交付金で取得したたな卸資産に係る現行の独法会計基準

- 第81 運営費交付金の会計処理
1～3（略）
4 独立行政法人が固定資産等を取得した際、その取得額のうち運営費交付金に対応する額については、次のように処理するものとする。
(1) 取得固定資産等が運営費交付金により支出されたと合理的に特定できる場合においては、
ア 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に限り、その金額を運営費交付金債務から資本剰余金に振り替える。

イ 当該資産が非償却資産であって上記アに該当しないとき又は当該資産が償却資産若しくは重要性が認められるたな卸資産（通常の業務活動の過程において販売するために保有するものを除く。以下、この項において同じ。）であるときは、その金額を運営費交付金債務から別の負債項目である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、償却資産の場合は毎事業年度、減価償却相当額を、たな卸資産の場合は消費した際に、当該消費した相当額を、それぞれ取り崩して、資産見返運営費交付金戻入として収益に振り替える。

(2) (略)

【対応方針】

運営費交付金を財源に重要性の乏しいたな卸資産を取得した場合の会計処理とその考え方は、現行のQ&A「Q81-15」で明らかにされており、業務運営の状況を適切に表示する観点からは現行会計基準においてすでに配慮されていることから、**特段の見直しは不要**と考える。

なお、当該Q&Aの趣旨から、長期前払費用等の経過勘定について重要性がある場合には資産見返運営費交付金を計上する処理は容認されると考える。

○ 運営費交付金で取得したたな卸資産に係る現行のQ&A

Q81-15

- (1) 運営費交付金を財源として「重要性が認められるたな卸資産」を取得した場合は、資産見返運営費交付金に振り替えることとされているが、重要性が認められるたな卸資産とは、どのようなものか。
- (2) 特殊法人等からの移行独立行政法人であって、たな卸資産を特殊法人等から承継し、独立行政法人設立時の開始貸借対照表にたな卸資産が計上されている法人で、運営費交付金を財源として重要性が認められるたな卸資産を取得した場合、資産見返運営費交付金を計上することは可能か。

A

- 1 運営費交付金は、独立行政法人の支出ベースでその所要額が算定され交付されるものである（運営費交付金が支出ベースで交付されることを前提として、会計基準第81 運営費交付金の会計処理も規定されている。）。したがって、たな卸資産を取得した場合と役職員の給与等を支払った場合とで異なる取扱いを行う必要性は基本的にはないものと考える。
- 2 しかしながら、損益計算書は独立行政法人の業務運営の状況を適切に表示する必要があるとの観点から、会計基準第81は、固定資産及び重要性が認められるたな卸資産を取得した場合には、当該資産が費用化される時点において運営費交付金の収益化を行う会計処理を認めているものである。
- 3 「重要性が認められるたな卸資産」とは、独立行政法人の業務の性格や貸借対照表におけるたな卸資産の占める割合等を総合的に勘案して決定すべきものであるが、例えば、プロジェクト等の業務に必要なたな卸資産であって、当該業務との関係から、年度末の保有高が事業年度ごとに大きく変動するようなものが該当する。
なお、事務用の消耗品等、経常的な事務処理を円滑に行うため通常一定量を保管しているものについては「重要性が認められるたな卸資産」には該当しないものとして取り扱う。
- 4 設問(2)にある特殊法人等からの移行独立行政法人であって、その開始貸借対照表にたな卸資産が計上されている場合の取扱いについても、上記3により判断することとなる。

② 補助金を財源にたな卸資産を取得した場合の会計処理について

【問題提起】

現在、独法会計基準第 83 により、支出時（たな卸資産取得時）に預り補助金が収益化されるため、費用計上時（たな卸資産費消時）に、見合いの収益が計上されない。そのため、経営努力が利益として適切に計上されない可能性がある。

○ 補助金で取得したたな卸資産に係る現行の独法会計基準

第 83 補助金等の会計処理

1～3（略）

4 補助金等を財源の全部又は一部として固定資産等を取得したときは、次のように処理するものとする。（注 6 2）

(1) 当該資産が非償却資産であるときは、取得に充てられた補助金等の金額を預り補助金等から資本剰余金に振り替える。

(2) 当該資産が償却資産であるときは、取得に充てられた補助金等の金額を預り補助金等から資産見返補助金等に振り替える。資産見返補助金等は、毎事業年度、当該資産の減価償却額に取得価額に占める補助金等の割合を乗じて算定した額を取り崩して、資産見返補助金等戻入として収益に振り替える。

(3) 当該資産が販売用不動産であるときは、取得に充てられた補助金等の金額を預り補助金等から資産見返補助金等に振り替える。資産見返補助金等は、当該資産の販売を行ったときに取り崩して、資産見返補助金等戻入として収益に振り替える。

<注 6 2>（略）

【対応方針】

補助金を財源にたな卸資産を取得した場合の会計処理は以下の Q & A で明らかにされている。

○ 補助金で取得した重要性が認められるたな卸資産に係る現行の Q & A

Q 83-4 補助金等を財源として「重要性が認められるたな卸資産」を取得した場合にはどのような会計処理をすればよいか。

A

会計基準では、補助金等を財源として「重要性が認められるたな卸資産」（販売するために保有するものを除く）を取得した場合の会計処理について、独立行政法人固有の会計処理は設定されていない。したがって、たな卸資産を取得した場合、当該たな卸資産の重要性の有無にかかわらず、預り補助金等を資産見返勘定へ振り替えることは認められない。また預り補助金等は、補助金等の交付の目的となった業務の進行に応じて収益化を行うこととされているが、補助金等は毎年度精算行為が行われることから、当該たな卸資産の取得のための支出時点をもって「業務の進行」と考え、収益化を行うものとする。

上記 Q & A では、特殊法人が独法化した際に設けられたものであるが、設定当時、「補助金等は、年度ごとの必要額が交付され、毎年度精算されるものであり、翌年度に費消されるたな卸資産を当該年度の補助金等で購入することは通常想定されない。仮にそのような事態が生ずるとしても、それは摩擦的なものであり、『重要なたな卸資産』には該当しないものとする。」との議論がなされていた。

実際は宇宙航空研究開発業務における運用期間が 1 年未満の人工衛星の開発費などのように、補助金を財源にした多額のたな卸資産が計上され、かつ「支出の期」と「費消の期」が異なるケースが存在する。

しかし、「補助金等を財源にした「重要性が認められるたな卸資産」は原則として想定していない」という整理に変更はないため、会計基準の改訂は行わないが、上記のような特殊事例が存在する事実を配慮し、資産見返負債を計上することを限定的に認める方向で Q83-4 の見直しを検討する。

(2) 有価証券等にも基準第 87 (損益外処理) の適用を認めるか否か

○ 資金供給業務の一環で保有する有価証券の評価差額の会計処理について

【問題提起】

独立行政法人が実施する資金供給業務の中には、特定のプロジェクトに資本参加するという形態で実施するケースが存在し、この場合、独立行政法人は、基本的には利益の獲得を予定して株式を保有しているわけではないため、株式の評価差額を当期の費用として損益に反映させることは適当ではないと考えられるのではないかと。

【対応】

本事項については、平成 23 年 6 月 2 日に開催された「共同ワーキングチーム第 10 回会合」において検討が行われ、「独立行政法人制度の抜本見直しに伴う会計基準の見直しの機会に検討すべき」とされたものの以下の結論を得たところである。

【参考】共同ワーキングチーム第 10 回会合 (平成 23 年 6 月 2 日) の議事概要 (抜粋)

- 関係会社株式の保有実態を見ても、法人の損益計算に含めることが適切ではない場合 (法人独自の判断では意思決定が完結しない場合) がどのような状況か、客観的に線引きすることは困難と思われる。
- 関係会社株式の評価差額については、その 保有状況を明らかにするため、その評価差額を法人の損益計算に表す方が適当であることから、会計基準の変更は当面は必要ないと考える。

今回、独立行政法人制度改革は行われたものの、当該項目については、当時の議論の前提から変更されていないことから、見直しは不要と考える。

2. その他の会計処理論点

独立行政法人会計基準研究会（平成 26 年 7 月 24 日開催）の資料において、「収益の獲得又は費用削減が確実に見込まれなくとも、行政サービスの提供能力があるソフトウェアについては資産として計上することが適切ではないか」との論点が提示されたが、当該論点について、以下のとおり事務局の考え方を整理した。

○ 独法会計基準注解 24 の要件に該当しない法人内利用ソフトウェアの会計処理について

【問題提起】

独法会計基準注解 24 において、法人内利用ソフトウェアの会計処理について以下の規定がある。

○ 法人内利用ソフトウェアに関する現行の会計基準の規定

<注 24>ソフトウェアについて

- 1 ソフトウェア（コンピュータを機能させるように指令を組み合わせる表現したプログラム等をいう。以下同じ。）を用いて外部に業務処理等のサービスを提供する契約等が締結されている場合のように、その提供により将来の収益獲得が確実であると認められる場合には、適正な原価を集計した上、当該ソフトウェアの政策に要した費用に相当する額を無形固定資産として計上しなければならない。
- 2 法人内利用のソフトウェアについては、完成品を購入した場合のように、その利用により将来の収益獲得又は費用削減が確実であると認められる場合には、当該ソフトウェアの取得に要した費用に相当する額を無形固定資産として計上しなければならない。
(略)

独法会計基準第 8 では、サービス提供能力が期待される資源は、独立行政法人の資産を構成するものとされているが、注解 24 ではサービス提供能力についての記述がない。そのため、営利を目的としない独立行政法人の性格を踏まえ、行政サービスの提供能力があるかどうかという観点からも資産性を認めるべきではないか。

(参考)

第 8 資産の定義

- 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 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。
(略)

【対応】

独立行政法人の資産の定義は独法会計基準第 8 で明らかにされているとおりであり、ソフトウェアの資産性の有無は当該規定に基づいて判断されるものである。

注解 24 の規定は、「研究開発費等に係る会計基準」（平成 10 年 3 月 13 日 企業会計審議会）を参照して設けられた規定と考えられるが、運営費交付金を財源に取得した行政サービス提供能力の向上が期待されるソフトウェアの 資産計上を否定するものではない。そのため、会計基準の見直しは行わないが、実務上、明確化しておく必要があると考えられることから、Q&A において、サービス提供能力の向上が期待されるソフトウェアについては会計基準第 8 の規定に照らして資産計上を判断すべきものであることを明確化することとしたい。