

利益等の概念整理に関する論点

(第7回共同ワーキング・チームにおける検討を踏まえたたたき台)

利益等の概念整理に関する論点の全体概要

※ 黄色塗り部分が、今回の主要論点である。

行政コスト計算書 及び損益計算書の論点

【論点1】 フルコスト表示、通則法第44条の利益処分の対象となる利益
⇒ 現行の損益計算書に含まれていないコストの取り込み(損益外費用、引当外費用)

【論点2】 損益計算書の利益の性格
⇒ 利益処分の対象となる利益
⇒ 独立行政法人の財務面の評価のための指標

対応方針

- ① 行政コスト計算書でフルコスト、損益計算書で通則法第44条の利益を表示する
- ② 行政コスト計算書と損益計算書を統合して利益等を表示する

検討課題

行政コスト計算書に損益外費用と引当外費用を取り込み、そのコストの中から、通則法第44条の利益処分の対象となる利益を算定するために必要な費用を損益計算書に取り込む

通則法第44条利益＝
財務面の経営努力の算定基礎

貸借対照表の論点

【論点3】 引当外費用の取扱い(特に引当外退職給付・賞与について)

【論点4】 非交換取引の取扱い(特に運営費交付金・施設費補助金の受入れ)

【論点5】 会計上の「財産的基礎」の取扱い(特に施設費補助金について)

対応方針

- ①負債に計上(見合いの資産を計上する)
- ②負債に計上(見合いの資産を計上せず)
- ③負債に計上しない
- ①負債の定義に含める
- ②負債の定義に含めない(負債の定義を満たさないが認識を容認する)
- ①償却資産と非償却資産に係る資本剰余金に含める
- ②償却資産に係る資本剰余金を含めない
- ③償却資産と非償却資産に係る資本剰余金を含めない(資本金のみとする)

検討課題

資産の定義をどう整理するのか

事後的に財源措置されることを踏まえた整理とはならないのではないか

貸借対照表に情報が表示されない

負債の定義をどう整理するのか

そのような概念を整理できるのか

会計上の「財産的基礎」とならない取引について整理する必要がある

財源拠出者の意図を適切に反映できるのか

【論点6】 行政コスト計算書、損益計算書及び貸借対照表の関係

【論点7】 その他(行政コストと国民負担との関係、基本的な利益観の設定要否)

目次

1. 【論点1】 フルコスト表示、通則法第44条の利益処分の対象となる利益
2. 【論点2】 損益計算書の利益の性格
3. 【論点3】 引当外費用の取扱い(特に引当外退職給付・賞与について)
4. 【論点4】 非交換取引の取扱い(特に運営費交付金・施設費補助金の受入れ)
5. 【論点5】 会計上の「財産的基礎」の取扱い(特に施設費補助金について)
6. 【論点6】 行政コスト計算書、損益計算書及び貸借対照表の関係
7. 【論点7】 その他(行政コストと国民負担との関係、基本的な利益観の設定要否)

(事務局注)

● 上記論点は、「共同ワーキング・チームにおける中長期課題の進め方」(第1回共同ワーキング・チーム。平成27年11月9日開催)において、独立行政法人会計基準に係る中長期課題のうち「3. 国際的な会計動向を踏まえた課題」の取扱いについては、「各論点に幅広く関係するものであることから、随時、検討・整理する性質のものとする。」とされたことを踏まえ、各論点ごとに国際公会計基準審議会(IP SASB)や企業会計基準委員会(ASBJ)の概念フレームワーク(※)とも比較しながら随時検討・整理している。

※ IPSASBの概念フレームワークは2014年10月に、ASBJの概念フレームワークは2006年12月に公表されたものを元に検討している。

【論点1】フルコスト表示、通則法第44条の利益処分の対象となる利益

＜議論の前提＞

- 現行の損益計算書に含まれていないコストの取扱いについては、独立行政法人制度の特徴に立ち返って検討し、その場合に在るべき財務諸表の体系を踏まえつつ検討する必要がある。
- その際には、現行の独立行政法人会計基準では、「損益計算書」と「行政サービス実施コスト計算書」を別々に作成しているところ、これを一つにまとめた計算書として作成することも含め検討する必要がある。

＜議論を踏まえた整理＞

- 独立行政法人制度は、主に「財源の大部分を国からの運営費交付金等が占める独立行政法人」を念頭に設計されており、現在では、「財源の大部分を交換取引の対価収入が占める独立行政法人」等の法人も存在するが、そのような法人においても当初の制度設計を前提に、各法人の特徴に応じた特例を設けている。
- 今回の議論においても、特に「財源の大部分を国からの運営費交付金等が占める独立行政法人」を基礎として検討し、「財源の大部分を交換取引の対価収入が占める独立行政法人」等の法人は、これを踏まえた上で必要な検討を行うべきではないか。
- また、独立行政法人の成果は、主に事業の実施によってもたらされた便益等の非財務情報で示されることから、利益(又は損失)のみで成果を判断できず、例えばサービス受益者が受けた便益(アウトプット)とインプットとしてのコストとの対比で判断する等、非財務情報との対比が重要になる。
- その場合のコストは、「法人で発生したアウトプット産出に使用したコスト全体(フルコスト)」が重要であるため、財務諸表において、フルコスト情報を明確に位置づけて表示する必要があるのではないか。

- フルコストの観点からは、現在、損益外処理されている取引をコスト情報に反映する必要があるところ、**「行政サービス実施コスト計算書」を「行政コスト計算書」と名称を改めて、独立行政法人のフルコスト情報を表示する計算書として明確に位置づけ**、そのような取引を表示することとしてはどうか。
- 通則法第44条の利益処分の対象となる利益については、損益計算を通じて算定する必要があることから、通則法第38条第1項で作成が求められる**「損益計算書」を、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明確に位置づけ**ることとしてはどうか。

※ 第7回共同ワーキング・チームにおける検討を踏まえ、この結論を前提に今後の論点を整理する。

【論点2】損益計算書の利益の性格

<議論の前提>

- 独立行政法人における利益は、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が存在するものの、理想的な運営を行えば、利益＝経営努力という状態に近づくと整理してはどうか。
- または、独立行政法人における利益は、経営努力以外の要素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と整理してはどうか。

<議論を踏まえた整理>

- 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はないか。
- また、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(例えば、外部環境の変化によって生じた利益)が入ってくることは回避できないのではないか。
- ただし、通則法第44条第3項に基づく主務大臣の承認については、各独立行政法人の経営努力により生じた額を承認するものとされており、これによって独立行政法人に対して経営努力のインセンティブが与えられることとなる。
- このような主務大臣の承認は、通則法第44条の利益処分の対象となる利益を基礎として、外部要因等の存在を考慮して算定された額に対して実施されているのではないか。

- 以上を踏まえれば、通則法第44条の利益処分の対象となる利益は、収益と費用の差額であるとしても、経営努力により生じた額の承認に当たっての算定基礎とされることに着目すれば、独立行政法人の財源構造の違いに関わらず、「財務面の経営努力の算定基礎を示す指標」として性格付けてはどうか。

【論点3】引当外費用の取扱い(特に引当外退職給付・賞与について)(1)

<議論の前提>

- これまで、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、引当金を計上していなかった(引当外退職給付等の存在)。
- そもそも財源措置が客観的に見込まれるか否かに関わらず、財政状態の適正な表示の観点から、引当外退職給付等は負債として計上すべきではないか。
- この場合、負債の計上に対応して財源措置が客観的に見込まれるとされていた部分については、以下の取扱いが考えられる。

✓ パターン① (見合いの資産を計上する方法)

⇒ この場合、負債の計上と同時にコストが発生し、資産の計上と同時に収益が発生する。

✓ パターン② (見合いの資産を計上しない方法)

⇒ この場合、負債の計上と同時に発生したコストは、【論点1】の整理を踏まえれば、行政コスト計算書に計上した上で、損益計算書の位置づけの観点から、これを損益計算書に計上することなく、純資産に表示する。

- なお、現行の独立行政法人会計基準における資産は、「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」とされている。

<議論を踏まえた整理:パターン① (見合いの資産を計上する方法)>

- この場合には、資産の定義をどのように整理すべきか検討しておく必要がある。
- この点、現行の独立行政法人会計基準における資産の定義を満たすためには、財源措置が客観的に見込まれる必要があるのではないか。

【論点3】引当外費用の取扱い(特に引当外退職給付・賞与について)(2)


＜議論を踏まえた整理:パターン①(見合いの資産を計上する方法)(続き)＞

- 例えば、現行の独立行政法人会計基準第89第2項では、「財源措置が運営費交付金により行われることが、例えば中期計画等又は年度計画で明らかにされている場合」には、退職給付引当金を計上しない旨、記載されている。なお、中期計画等は主務大臣の認可を要し、またその認可に当たっては、財務大臣との協議が必要なものである。
- これにより、中期計画等の期間を超える時期に解消される予定の退職給付債務相当額を含めて、貸借対照表の注記として、その見積総額を表示してきたところである。
- 今回の整理に当たっては、独立行政法人会計基準第89第2項のような取扱いは、これまでの考え方を逆転して、財源措置が客観的に見込まれることから資産の定義を満たすものと整理する考え方もあるのではないか。
- なお、これまでの独立行政法人会計基準上の取扱い及び国の予算措置の状況に照らせば、中期計画等の期間を超える期間においても、引き続き財源措置が運営費交付金により行われることが見込まれるのではないか。
- さらに、独立行政法人へ財源措置する側である国の財務書類では、資産及び負債の適正評価の観点から、連結貸借対照表において、独立行政法人では将来の財源措置を理由として引当外処理していた退職給付債務相当額を含めて、負債の部に「退職給付引当金」として表示していることも参考にしてはどうか。
- 以上の整理を踏まえ資産に計上すると整理した場合、このような資産は既に発生した退職給付引当金に対する財源措置側の負担分を表すという側面に着目し、納税者からの将来の税収を見込んで資産に計上しているとの誤解を与えないように、「見返資産」等の科目名により表示する必要があるのではないか。

【論点3】引当外費用の取扱い(特に引当外退職給付・賞与について)(3)

＜議論を踏まえた整理:パターン②(見合いの資産を計上しない方法)＞(続き)

- 【論点1】において、損益計算書は通則法第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明確に位置づけたことに着目すれば、負債の計上と同時に発生したコストを単純に損益計算書に計上してしまうと、そのような位置づけに沿わなくなるのではないか。
- よって、行政コスト計算書に計上し、損益計算書に計上することなく、純資産変動計算書(詳細は【論点6】で述べる。)を経由した上で、純資産を減少させてはどうか。また、この場合、損益計算書に計上されないことから、純資産においては、利益剰余金ではなく、資本剰余金(控除項目)に表示してはどうか。
- ただし、この場合には純資産が減少することで、独立行政法人の実態に変更が無いにも関わらず財政状態が悪化したかのように捉えられる可能性がある。
- 事後的に財源措置が予定されるにも関わらず、見合いの資産を計上しないことから財政状態が悪化するものであり、法人実態を適切に表すものとは言えないのではないか。

- 
- 以上を踏まえれば、パターン①(見合いの資産を計上する方法)を採用してはどうか。

【論点4】非交換取引の取扱い(特に運営費交付金・施設費補助金の受入れ)(1)

<議論の前提>

- 独立行政法人特有の非交換取引の代表例としては、運営費交付金と施設費補助金が存在する。
- 現行の独立行政法人会計基準における負債は、「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」とされている。
- その上で、「運営費交付金債務」や「預り施設費」を負債として計上している。
- この点、利益の概念が収益費用アプローチに基づくものと考えるならば、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。
- または、IPSASBの概念フレームワークを参考に、財務報告の目的を達成するためには、負債の定義を満たさないものについて「その他の債務」といった概念を持ち出し、財務諸表において認識することを容認する方法もあるのではないか。
- 具体的には、以下の取扱いが考えられる。

✓ パターン①（負債の定義に含める方法）

⇒ 独立行政法人特有の非交換取引について、現在の「義務」やその「履行」という点に照らして該当するのであれば、現行の独立行政法人会計基準と同様に負債に計上される。

⇒ そのような取引については「繰延収益」等の科目名により表示することも有用である。

✓ パターン②（負債の定義に含めない方法(負債の定義を満たさないが認識を容認する))

⇒ 財務諸表において資産・負債・純資産に分類されない新たな区分を設けて表示する方法や、負債又は純資産に表示する方法が考えられる。

⇒ 繰延インフロー概念を整理するのであれば、これを勘案して財務諸表において認識する方法を検討することになる。

【論点4】非交換取引の取扱い(特に運営費交付金・施設費補助金の受入れ)(2)

＜議論を踏まえた整理:パターン①(負債の定義に含める方法)＞

- 独立行政法人特有の非交換取引について、現在の「義務」やその「履行」という点に照らして該当するのであれば、現行の独立行政法人会計基準と同様に負債に計上されることから、代表例と考えられる非交換取引のうち、特に「運営費交付金」について検討しておく必要がある。
- この点、そもそも運営費交付金が「渡し切りの交付金」として交付されているとしても、独立行政法人に対して国から負託された業務の財源であることに着目すれば、その交付をもって直ちに収益と認識することは適当ではないのではないか。
- 言い換えれば、独立行政法人は、そのような財源を用いてサービス受益者に対してサービスを提供する義務を負っていると考えられることから、運営費交付金債務は、未履行の当該サービス提供の義務を表すものと整理できるのではないか。これは資産見返運営費交付金においても変わらないのではないか。
- さらに、独立行政法人においては、国から事前に用途が特定されない運営費交付金の根幹を維持しつつも、原則として業務達成基準を採用し、各法人の事業等のまとめりに予算の見積り及び執行実績を明らかにし、著しい乖離がある場合にはその理由を説明することとされているため、その意味において「義務」が課されており、その「履行」が判断できるものと言えるのではないか。
- 以上の結果、負債の定義を満たすのであれば、繰延インフロー概念といった新たな概念を設けることは不要ではないか。
- ただし、このように整理する場合には、通常の返済義務を負う負債とは性格が異なるものが負債に計上され、財務報告利用者の理解を妨げる可能性があるならば、貸借対照表上、負債の部に「繰延収益」等の科目名により表示することも有用ではないか。
- なお、独立行政法人特有の非交換取引としては、施設費補助金が存在するため、「繰延収益」等の科目名を検討するに当たり留意が必要ではないか。

【論点4】非交換取引の取扱い(特に運営費交付金・施設費補助金の受入れ)(3)

<議論を踏まえた整理:パターン②(負債の定義に含めない方法(負債の定義を満たさないが認識を容認する))>(続き)

- IPSASBの概念フレームワークを参考に、財務報告の目的を達成するためには、負債の定義を満たさないものについて「その他の債務」といった概念を持ち出し、財務諸表において認識することを容認する方法もあるのではないか。
- この整理を参考にした場合、以下の取扱いが考えられるのではないか。
 - ✓ 資産・負債・純資産に分類できない概念を新たに設ける方法
⇒ 通則法第37条により原則として企業会計原則によるとされていることを踏まえれば、**資産・負債・純資産に分類できない概念を新たに設けることの積極的な理由が無いのではないか。**
 - ✓ 負債に表示する方法
⇒ **「その他の債務」の認識の根拠を整理すべきことに加え、「その他の債務」を認識することによる見合いの勘定や、その取崩しに際しての取扱いについても、その都度、検討する必要が生じてしまうのではないか。**
 - ✓ 純資産に表示する方法
⇒ リサイクルの考え方が必要となることから、**企業会計における「その他の包括利益」の概念と混同する恐れがあるのではないか。**

※ なお、IPSASBの概念フレームワークでは、繰延インフローは「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」とされている。これを参考に独立行政法人における概念を整理する場合には以下の点に留意する必要があるのではないか。

- ⇒ 特定の将来の報告期間に限っているが、不特定の将来の報告期間を除外して良いのか。
- ⇒ 非交換取引に限っているが、交換取引を全て除外して良いのか。
- ⇒ 独立行政法人特有の非交換取引として施設費補助金が存在する。現行の独立行政法人会計基準では、当該補助金を受取った時に負債に計上し、その後の取得資産の内容等を受けて負債又は資本剰余金に計上される。このような施設費補助金を含めて繰延インフロー概念を整理する場合には、その定義付けの際に留意が必要となる。

- 以上を踏まえれば、パターン①(負債の定義に含める方法)を採用してはどうか。

【論点5】会計上の「財産的基礎」の取扱い(特に施設費補助金について)(1)

<議論の前提>

- 独立行政法人は法人格を有し、出資を受けることから資本概念について整理する必要がある。
- 現行の独立行政法人会計基準において純資産は、「独立行政法人の業務を確実に実施するために拠出さ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額に相当するもの」とされている。また、「純資産は、資本金、資本剰余金及び利益剰余金に分類される。」とされている。
- このうち、資本剰余金を計上する場合については、「独立行政法人が固定資産を取得した場合において、取得原資拠出者の意図や取得資産の内容等を勘案し、独立行政法人の財産的基礎を構成すると認められる場合には、相当額を資本剰余金に計上する。」とされている。
- 上記に関連して、会計上の「財産的基礎」については、現行の独立行政法人会計基準における考え方や、その他の考え方を検討した上で、概念整理しておく必要があるのではないか。
- 具体的には、以下の取扱いが考えられる。

✓ パターン①（償却資産と非償却資産に係る資本剰余金を含める方法）

⇒ 現行の独立行政法人会計基準と同様に、取得原資拠出者の意図や取得資産の内容等を勘案して、独立行政法人の財産的基礎を構成すると認められる場合には、相当額を資本剰余金に計上し、財産的基礎を構成しないと認められる場合には負債に計上する。

✓ パターン②（償却資産に係る資本剰余金を含めない方法）

⇒ 財産的基礎は、政府等からの出資のほか、出資と同じくサービス提供の履行義務が消滅しない取引から構成される。

⇒ また、履行義務が消滅するものは負債として、消滅しないものは財産的基礎として資本金又は資本剰余金に計上する。

【論点5】会計上の「財産的基礎」の取扱い(特に施設費補助金について)(2)

<議論を踏まえた整理:パターン① (償却資産と非償却資産に係る資本剰余金を含める方法)>

- このような考え方は、財源拠出者の意図を重視したものであり、意図を汲み取るという観点から適したものと言えるのではないか。
- よって、会計上の財産的基礎は、「政府等からの出資のほか、出資と同じく業務を確実に実施するために行われた財源措置であり、取得原資拠出者の意図や取得資産の内容等が勘案されるもの」として整理してはどうか。
- その上で、独立行政法人会計における資本取引は、「会計上の財産的基礎を増減させる取引と、法人外部への資金流出を伴う積立金の減少取引から構成される」といった表現を考慮して整理してはどうか。

<議論を踏まえた整理:パターン② (償却資産に係る資本剰余金を含めない方法)>

- 以下のような取引は財産的基礎を構成することになる(資本剰余金として計上される)。
 - ✓ 施設費補助金や、国又は地方公共団体からの補助金等で非償却資産を取得した場合
 - ✓ 運営費交付金で非償却資産を取得した場合
- これに対して、施設費補助金で「償却資産」を取得した場合には、減価償却を通じてサービス提供の履行義務が消滅すると考えられることから、資本剰余金に計上されず、負債に計上される。
- このような整理によると、財源拠出者の意図に着目した場合には、本来、独立行政法人の財産的基礎を構成するものと考えて拠出された財源が、その意図を適切に反映しない形で財務諸表に反映される可能性が生じるのではないか。

- 以上を踏まえれば、パターン① (償却資産と非償却資産に係る資本剰余金を含める方法)を採用してはどうか。

【論点6】行政コスト計算書、損益計算書及び貸借対照表の関係

<議論の前提>

- 現行の独立行政法人会計基準では、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。



<議論を踏まえた整理>

- 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は乏しいのではないか。
- **損益計算書に計上されない純資産の変動取引が存在するのであれば、純資産変動計算書を作成することで対応すれば良いのではないか。**
- なお、財務諸表の関係を重視した場合には、帳簿記録に基づかない機会費用は注記等により情報提供してはどうか。



- 以上を踏まえれば、新たに純資産変動計算書を作成することにより、行政コスト計算書、損益計算書及び貸借対照表の関係を確保してはどうか。

【論点7】その他(行政コストと国民負担との関係)

<議論の前提>

- 現行の独立行政法人会計基準において、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」とされている。
- この点、【論点1】では行政コスト計算書においてフルコスト情報を表示するものとして明確に位置づけてはいるものの、「国民の負担に帰せられるコスト」については言及していない。
- 今回の整理に当たっては、行政コストと国民負担との関係を検討しておく必要がある。

<議論を踏まえた整理>

- 「国民の負担に帰せられるコスト」を表示するとしても、その情報が財務報告利用者にとっての重要性や理解可能性の視点を踏まえて検討しておく必要があるのではないか。
- また、そもそも国民負担とは何かという観点に遡った検討も必要なのではないか。
- この点、現行の独立行政法人会計基準の取扱いを参考にすると、自己収入等を控除して「国民の負担に帰せられるコスト」を算定しているが、例えば自己収入等には政府からの受託収入が含まれることがあり、その場合には「国民の負担に帰せられるコスト」から単純に控除して良いのかといった論点が存在する。
- そのため、国民負担は独立行政法人ごとに異なる解釈が想定されるため、実質的に検討できる余地を残して整理しておくべきではないか。
- 以上を踏まえ、国民負担とは何かという観点からの統一的な概念整理が難しいのであれば、現行の独立行政法人会計基準と同様に「国民の負担に帰せられるコスト」と表現するに留めてはどうか。
- なお、独立行政法人における成果について、例えばサービス受益者が受けた便益(アウトプット)とインプットとしてのコストとの対比で判断する観点からは、このような情報は財務諸表上に表示せずとも、法人ごとに実質的に検討した上で、非財務情報と対比して表示すべきとも言えるのではないか。

- 以上を踏まれば、行政コストについては、「フルコスト情報であり、また、国民の負担に帰せられるコストの算定基礎となる」と整理してはどうか。

【論点7】その他(基本的な利益観の設定要否)

<議論の前提>

- 独立行政法人では受託財産の管理責任等の観点から、財務業績を資産及び負債の正味増減の結果として測定する資産負債アプローチの考え方を採りうるのではないか。
- または、通則法第44条の利益処分の対象となる利益を算定する観点からは、財務業績を収益と費用の差額として測定する収益費用アプローチの考え方を採りうるのではないか。

<議論を踏まえた整理>

- 独立行政法人においては、資産負債アプローチと収益費用アプローチの両者の考え方を併せ持つと整理できるのではないか。
- このような整理の他にも、いずれかのアプローチを基本としつつ、もう一方のアプローチを採用する考え方もあるのではないか。
- **ただし、【論点1】の整理を踏まえると、行政コスト計算書と損益計算書はそれぞれの目的を有し、主従の関係には無いものと考えられる。**
- その場合、【論点6】の整理も踏まえれば、純資産変動計算書において資産負債アプローチにより測定された結果が反映され、損益計算書において収益費用アプローチにより測定された結果が反映されるものと整理できるのではないか。

- 以上を踏まえれば、「資産負債アプローチと収益費用アプローチの両者の考え方を併せ持つ」と整理してはどうか。