

第8回共同ワーキング・チーム議事概要

(日時) 平成29年2月15日(水) 13時00分～15時00分

(場所) 中央合同庁舎第2号館 8階 第4特別会議室

(議事) 1 独立行政法人会計基準に係る中長期課題に関する論点
2 質疑応答、意見交換

【Ⅰ. 独立行政法人会計基準に係る中長期課題に関する論点】

- 事務局から資料の説明があった。
- また、国際公会計基準審議会のボードメンバーから「収益及び非交換費用」プロジェクトの概要について説明があった。

【Ⅱ. 質疑応答と意見交換】

- 事務局の説明及び前回までの議論を踏まえ、メンバーから以下の質疑及び意見があった。

1. 引当外費用の取扱い（特に引当外退職給付・賞与について）

- ・ 新しい国際会計基準のフレームワークの見直しでは、資産の定義から「可能性が高い」という要件を除く向きがある。そのような方向性も考慮に入れた検討が必要ではないか。
- ・ 引当外退職給付等の論点は独立行政法人会計基準第17第2項とも関連する。今後、具体的な検討がなされる際には、独立行政法人において、実際にどのようなものが計上されているかを踏まえた検討が必要である。
- ・ 引当外退職給付の見合いの資産を計上する場合には、現行の資産の定義にサービス提供能力が含まれていることに着目してはどうか。
このサービスの中身を考えたときに、例えば従業員に退職金を支払うという観点からは、それは従業員サービスの1つとも考えられるのではないか。
なお、公益法人会計基準では特定資産という考え方があり、将来の支出に対して紐付けで預金等を置いている。今回の整理に当たり、参考になる考え方ではないか。
- ・ 引当外退職給付の見合いの資産計上に関して、国と独立行政法人の連結ベースで見た場合には、未収税金を計上したものと見られる可能性がある。
ただし、独立行政法人の制度設計として、見合いの資産に対応する財源措置が見込まれるということであれば、独立行政法人固有の会計処理として、資産計上することはあり得ると考える。

その場合には見返資産等の科目名で表示することにより未収税金と区別することは、わかりやすいものとする。

- ・ 資産の定義については、蓋然性の基準は I F R S の議論でも低くなる方向にあり、今回の引当外退職給付等の見合いの資産を計上することは、世の中の流れとも整合している。

ただし、そのような資産を計上するとしても、見返資産という表現にした場合には、一般的な利用者にとっては理解し難い表現であると考えられることや、その科目名の説明を要することから、あまり色々と説明を要する用語は増やさない方が良く考える。

- ・ 資産計上することには賛成だが、見合いの資産計上について検討する場合に賞与に着目すると、来年度の賞与の支払いについて来年度の運営費交付金で措置されるものに関して、今年度に費用計上するものと考えられる。その場合、見合いの資産は未収の運営費交付金という性質を帯びてくるため、このような資産をどこまで認めるのかという議論をしなければならない。

特に現在の国際的な流れは、資産に計上するとしても、例えばこの場合に照らすと、運営費交付金が入ってくる確率はどうか、金額の測定はどうかといったことに影響する。

そのため、計上に関しては法人の任意に任せるのか、もしくは会計基準で決めるのか、基準設定の際に、このような議論をすべきものとする。

- ・ 引当外退職給付等の見合いの資産を計上することには賛成だが、その場合の科目名については、将来の税金が確定しているという誤解を与えるのは問題かもしれないが、将来の税金を当てにしていることは誤解ではないものとする。
- ・ 見合いの資産を計上することに賛成するが、会計基準の検討に際して見合いの資産の科目名を議論する場合には、未収財源措置との整理を踏まえる必要がある。

また、将来税金という話があったが、これは国の将来税金の話というより、国と独立行政法人との間で何らかの財源を手当するというように着目すべきものとする。

2. 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）

- ・ 財務報告の目的に照らして、定義は満たすが資産や負債からは外すという方法はあると考えるが、これとは逆に、目的を達成するためには負債の定義を満たさなくても認識される項目があると整理してもよいのか。

このような非交換取引は、負債の定義に含めるパターンが良いのではないのか。

- ・ 渡し切り交付金ということを強調しているが、そもそも運営費交付金や施設費補助金というものは当然に中期計画のために使わないといけないため、それぞれ目的を持っているというように扱った方が良くのではないのか。

国民目線で考えても、国から独立行政法人に渡すときは渡し切りだとしても、国民は、無駄な税金を使ってもらっては困るため、それでは納得しないのではないか。このように考えると、負債に計上する整理が良いのではないかと考える。

- ・ 繰延収益等の科目名について、利用者によっては誤解を生じさせかねない名称であると考え。企業会計を中心にしている者にとっては、違う意味にとれる可能性があり、誤解が生じにくい名称を検討すべきと考える。
- ・ 運営費交付金に関して、認識の中では確実に履行義務というものがあるのではないかと考える。特に I F R S 15 号の適用になってきた場合に、サービスの業務遂行の進行基準の処理とはほぼ一致するのではないかと考える。そのような観点に照らすと、業務達成基準が推奨されている状況を鑑みても、これは負債として認識して整理していくのが適切なものと考え。
- ・ 運営費交付金については、当初より収益として捉えること自体にも大きな議論があったところと記憶している。やはり履行義務という観点から広く捉えて負債に計上する方法に賛成する。

また、渡し切りという表現や収益という所が一番、国民目線からすると違和感があるため、繰延収益等の科目名の設定については慎重に取り扱うべきだと考える。

- ・ 負債に計上する方法で良いと考える。なお、I F R S 15 号では顧客との契約というものを想定する。運営費交付金でいうと、基本的に国と独立行政法人の間に契約関係があって、国から独立行政法人に何らかの義務を負わせるという前提を作ったときに、どのように整理したらよいかという話になる。

論点としては、そのような状況が特定できるのかという点と、独立行政法人が国からもらった運営費交付金を使って国民に行政サービスを提供するため、その意味では通常の民間の基準である I F R S 15 号をそのまま使うわけにはいかないという点がある。この2つの論点を概念上は解決しなければならないと考える。

- ・ 繰延収益の名称については「等」ということだが、前受金を使用する方法もあるのではないかと考える。運営費交付金を繰延収益と言うと費用収益アプローチが念頭に来てしまうが、資産負債アプローチからすると前受金が良いとも言えるのではないかと考える。繰延収益と並んで前受金という科目名も挙げておけば、パブリックに出したときに、それぞれの利用者がどちらかを念頭に置いて想像してくれるのではないかと考える。

3. 会計上の「財産的基礎」の取扱い、資本維持概念の捉え方

- ・ 独立行政法人の資本維持概念は、取得原価に基づいて償却しているだけであり、結局のところ名目資本維持ではないかと考える。実体資本維持の考え方も色々あり、たとえば資本剰余金であろうと、それで償却部分を回収したのなら、やはり名目資本維

持であるとも言えるのではないか。

- 資本概念を実体資本維持であると言ってしまうと測定基礎のところ踏み込んだ議論が必要になる。そうすると、そもそも名目資本維持か実体資本維持かという議論も必要になるため、表現の仕方を工夫することであまりそのような学問的な議論には踏み込まず、独立行政法人としての資本概念に言及する方法を採るのが良いのではないか。
- 資本概念は利益概念と表裏関係にあり、維持すべき資本を越えたものが利益という考え方である。今回、整理した計算構造を見ると名目資本維持になっているように見えるため表現を工夫した方が良い。

財産的基礎の整理では物的資本や生産能力を維持するという意味を持つ実体資本維持の考え方もベースにあると考えるが、計算構造からすれば、これは通常、名目資本維持にあたるため、その他の部分は、普通であれば資本剰余金に行かず利益剰余金に行くものであるが、利益の考え方が企業会計とは異なる点に着目して、その他の部分を利益概念の整理の中で扱った方が良いのではないか。

- そもそも独立行政法人には資本維持の概念は当てはまらないのではないか。独立行政法人では、スタート時点から、債務超過のところもあった。スタート時点では資本概念というものが、とりあえず差額概念としてスタートしており、それで走ったところ、少し資金がだぶついたり、不要な財産を持っているということで、それを引き揚げるということをしたのではないか。

そして、ただ、単に引き揚げるだけではなくて、必要なものがあれば後で何らかの手当をする前提もあると思われるので、ストックとしての資本とフローの収益との関係が一体化しているエンティティというように考えた方が自然ではないか。

あまり学問的に整理してしまうと、実務上はかなり無理が生じるので、ここは独立行政法人がスタートしてからの考え方をそのまま表現すればいいのだと思われる。どちらかと言えば、今はストックを持たせて、それを運用することにより自己収益の中で色々な施策をするというよりも、不要財産の国庫返納のときから状況は変わったのではないか。あまり持たせず、必要なものはその都度出すというやり方になっており、その意味では資本維持はされていないのではないか。

- 実体資本維持というものがどのような学問的概念かというのは、色々な考え方があるものとする。ただ、何らかの発想が入っているということは整理してもいいのではないか。

今回の整理で、財産的基礎と関係させた資本剰余金の考え方が残るのであれば、これは借方と貸方がセットになって概念を規定している部分が残るのだとも言える。これは、すごく大きく名目資本維持とは違う部分と言えるのではないか。

名目資本維持の金額測定では、取得原価等の測定理論になるが、やはり貸方を

決めるところで借方が影響してくるということ自体は、大きな特徴があると言えるため、そのような特徴に着目して実体資本という名称を使う整理もあり得ると考える。

色々な概念の、そもそもの理論上の違いだという部分があるにしても、学問的にはそこを表現しておかないと、非償却資産を取得した場合には、どのように会計処理すべきか、という整理をする際に困るのではないか。

- 企業の場合には償却をすると収益で回収するため、回収金額は名目になる。ところが、パブリックセクターでは回収という考え方は無いため、償却をするだけということになる。つまり、独立行政法人では、コスト以外としては物をしっかり管理するという要因しかなくて、それを回収して現金預金にして、また投資するという考え方は無い。

そのため、企業と違うという意味では、維持するものは金額ではなく、物だという意味では実体資本という名称を使う整理もあり得るのかもしれない。

- 財産的基礎の取扱いについてはコンセンサスが得られたものと認識している。財産的基礎の論点については、要するに貸方の資本のところ、財産的基礎かどうかということを示す扱いになっているのではないか。

また、実体資本表示といっても、やはり実体資本維持計算をイメージしてしまうので、もしダイレクトに表現したいということであれば「財産的基礎を表している」とか「財産的基礎がある資本を表している」という表現もあり得るのではないか。今日の議論では、実体資本維持といっても名目貨幣尺度なのか購買力尺度なのかというものと、それから資産の範囲として維持すべき資産をどこまで置くかという2つの議論が相まっていた。そこを分けなくてはいけないのだが、どちらにせよ根本的にはその2つを考えなくてはならない。

- 財産的基礎の論点では、例えば寄附者の意図を考える際に、ある程度の拘束があることに着目すると、昔の議論に拘束性や非拘束性というものがあつたが、この論点と似ているように思われる。ワーディングに際して参考になるのではないか。
- 資本金に対して資本剰余金のマイナスで一部表現している部分もある。要するに資本金で買った償却資産に関して、資本剰余金の中で評価勘定として扱っている。ワーディングの議論になったときには、そのニュアンスも検討した方が良い。まさに現物を評価しているというところに通じるのではないか。
- 資本概念と財産的基礎は関連するため、あわせて議論すべきである。IPSASでは資本概念については諦めて議論しなかったが、今回の議論では日本独自の議論として重要なものになるのではないか。

4. 純資産変動計算書の取扱い

- ・ 純資産変動計算書の中で、その他の行政コストと利益を合計で出して示すというのは、いわゆる法人全体の財務業績と、理事長に責任がある利益分を分けた取扱いとなっており、非常にわかりやすいものとする。
- ・ 純資産変動計算書の論点に関して、財務諸表の「連携」という言葉を使っているが、連携や非連携という場合には、1つの計算書で他の計算書の変動が全て説明し切れているかどうかということを用いるものである。一般的にはフロー計算の損益計算書とストック計算の貸借対照表の間の連携を指すため、純資産変動計算書で連携を確保するという表現はあり得ない。仮に表現するならば、貸借対照表と損益計算書だけでは純資産の変動状況が追跡できないため、それを明らかにするために純資産変動計算書を作成するという表現になると考える。

5. 行政コストと国民負担との関係

- ・ 行政コストがフルコスト情報ということと、国民の負担に帰せられるコストの算定基礎という意見そのものは良いと考える。ただし、今回の見直しの経緯からして、一義的などころでは、行政コスト計算書は行政サービスに対するフルコスト情報の提供であるということを確認した上で、国民の負担の算定根拠にもなるという位置づけにすべきである。

6. その他の論点

- ・ 行政サービス実施コストか行政コストかという点は、計算書の位置づけが違う点に着目すれば説明できる。

従来のは計算書の末尾のところ、国民の負担に帰せられるコストを表示することが大事だとしていた。そうすると、行政運営に企画立案の部分まで入ってくるのではないかと議論が存在し、それを受けて行政サービス実施コストという名称を付けたのではないかと。

今回は、法人のフルコストということで位置づけを明確にしたので、あえて実施や企画といった部分を言わないでも済むようになったものとする。

○ その他

- ・ 次回は、4月半ばを目途に開催することとされた。

以上