

解説



前総務省行政管理局管理官(独立行政法人制度総括・特殊法人総括担当)

い し だ き よ し

石田 清

前公会計委員会独立行政法人・国立大学法人等専門委員会専門委員長

お さ む ら や か く

長村 彌角



連載

独立行政法人の新たな財務報告(第3回)

独立行政法人会計基準の改訂内容の紹介

独立行政法人の新たな財務報告の連載、最終回では、独立行政法人の事業報告書の基本的な情報として位置付けられる「財務諸表」に関連して、平成30年9月3日に公表された「独立行政法人会計基準及び独立行政法人会計基準注解」(以下「会計基準」といいます。)の改訂内容等について紹介します。

改訂後の会計基準は、「独立行政法人の事業報告に関するガイドライン」の適用時期と同じく、平成31事業年度から適用されます。

1 会計基準改訂の経緯及び背景

独立行政法人評価制度委員会会計基準等部会と財政制度等審議会財政制度分科会法制・公会計部会は、「独立行政法人の財務報告に関する基本的な指針」(以下「基本的な指針」といいます。)を取りまとめ、平成29年9月1日に公表しました。「基本的な指針」は、独立行政法人の財務報告の基礎にある前提や概念を体系化したものであることから、今後の独立行政法人会計基準及び関係通知の改訂等に当たって参照されるものとされました。

このため、独立行政法人の会計に関

する課題等について、「基本的な指針」を踏まえ、両部会の下に設置された共同ワーキング・チームにおいて、平成29年11月17日から平成30年6月22日までの間に合計4回の会合を開催し、検討を重ね、会計基準の改訂案が取りまとめられました。

今回の会計基準改訂に当たっては、独立行政法人会計に関連する法改正や企業会計基準の改正動向も踏まえつつ、以下の検討がなされました。

- ・ 財務諸表の役割及び体系
- ・ 財務諸表の構成要素等
- ・ 退職等年金給付等の取扱い
- ・ 税効果会計に関する取扱い

2 会計基準改訂の主な内容

改訂前の会計基準には一般原則や概念に関する規定が盛り込まれていることから、会計基準の改訂に向けた検討は、独立行政法人の会計に関する認識、測定、表示及び開示のみならず、一般原則や概念に関する規定を含めた全般的な検討が必要となりました。

(1) 一般原則

独立行政法人通則法(以下「通則法」

といいます。)第37条により、独立行政法人の会計は「主務省令で定めるところにより、原則として企業会計原則」とされています。

今回の「基本的な指針」を踏まえた会計基準の検討では、企業会計の基準において、昭和57年4月20日最終改正「企業会計原則」を廃止せず、適宜、最新の基準に読み替えて運用していることを踏まえて整理すべきとされました。このため、改訂後の会計基準においても独立行政法人会計としての一般原則を、引き続き、規定すべきものとされました。

その上で、「基本的な指針」の内容を踏まえて、以下の見直しがなされました。

- ・ 財務報告利用者を「国民その他の利害関係者」と総称
- ・ 注解を簡潔に規定
- ・ 行政サービス実施コスト計算書の廃止
- ・ 資本取引・損益取引区分の原則について、「独立行政法人の会計上の財産的基礎の変動」と「独立行政法人の業務に関連し発生した剰余金の変動」との区分に留意すべきことを規定

(2) 概念

今回の改訂では、「基本的な指針」における財務諸表の構成要素及びその関連概念を踏まえて会計基準の改訂が検討され、新たに「行政コスト」及び「利益」に関する規定が追加されるとともに、「行政サービス実施コスト」に関する規定が削除されました。

このため、財務諸表の構成要素は、表1のように改訂されています。

表1

改訂前	改訂後
資産	資産
負債	負債

純資産	純資産
－	行政コスト
費用	費用
収益	収益
－	利益
行政サービス実施コスト	－

特に、以下の4つの構成要素は、大きく見直されています。

① 純資産

独立行政法人の純資産は、資産から負債を控除した額に相当するものとされていますが、今回の改訂では、「基本的な指針」を踏まえて、表2のとおり整理されました。

改訂前の会計基準では、独立行政法人の業務の確実な実施のための財産的基礎として、狭義の資本概念の整理(資本金及び資本剰余金)がなされてきましたが、通則法第8条の財産的基礎と会計概念上の財産的基礎との相違を明確にすることもあり、今回の改訂では「会計上の財産的基礎」と整理されています。

② 行政コスト

今回の改訂では、行政コストを損益計算書上の費用及びその他行政コストに分類するとともに、損益計算書上の費用が「独立行政法人の業務に関連し発生した剰余金」の変動に関連し、その他行

政コストが「独立行政法人の会計上の財産的基礎の変動」に関連すると規定されました(表3)。

「その他行政コスト」には、例えば、改訂前の損益外減価償却相当額や損益外除売却差額相当額が含まれることとなります。このように、独立行政法人の行政コストは、損益計算書に表示されないコストを含むものであり、独立行政法人がアウトプットを産み出すために使用した全てのコストを示すフルコストの性格を有するといえます。

(参考:「基本的な指針」BC3.6抜粋)

- ・ フルコスト情報は、独立行政法人において生じたコストについて、アウトプット情報と対比するように集計した全てのコストであり、独立行政法人の財務諸表に表される情報を元に提供されるものである。

今回の改訂では、行政コスト計算書が「フルコスト情報の提供源」と位置付けられていますが、これは、行政コスト計算書に表示された情報から、アウトプット情報と対比するように集計した全てのコストを抜き出すと「フルコスト情報」になるということを示した表現になります。

なお、その他行政コストは、「基本的な指針」において「独立行政法人の損益計算書の役割に照らして費用として扱う

表2

純資産	資 本	資本取引・損益取引区分の原則との関係
資本金	払込資本に相当	独立行政法人の会計上の財産的基礎
資本剰余金	贈与資本、評価替資本が含まれる	独立行政法人の会計上の財産的基礎
利益剰余金	稼得資本に相当	独立行政法人の業務に関連し発生した剰余金

表3

行政コスト	資本取引・損益取引区分の原則との関係
費用	独立行政法人の業務に関連し発生した剰余金の変動
その他行政コスト	独立行政法人の会計上の財産的基礎の変動

べきでない資源消費額」と表現され、独立行政法人の実質的な会計上の財産的基礎の価値減少の程度を表す取引を含むことが明示されています。

③ 利益

独立行政法人の利益は、「基本的な指針」の整理を踏まえ、「費用と収益との差額に、費用に対応する積立金の取崩額を加えたもの」とされました。

独立行政法人の場合には、「通則法第44条の利益処分の対象となる利益」として算定され、財務面の経営努力の算定基礎として活用されることから、企業会計における「収益と費用との差額」として算定される利益と異なり、「費用に対応する積立金の取崩額」も加えることが、企業会計と異なる大きな特徴となっています。具体的には、目的積立金取崩額や前中期目標等期間繰越積立金取崩額等が加えられることとなります。

なお、独立行政法人の利益は損益計算書で算定され、経営努力認定制度に活用されることにより変わりありません。

④ 行政サービス実施コスト

今回の改訂により、行政コストが追加される一方で、行政サービス実施コストが廃止されました。ただし、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情報の重要性は改訂後においても認められるため、アウトプット情報と対比することによりフルコスト情報となる「行政コスト」に着目して、別途、自己収入や機会費用等を調整することにより算定した情報を提供すべきこととされました。このため、今回の改訂後も、引き続き、改訂前の行政サービス実施コストに相当する情報である「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」が算定されることとなります。

ただし、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は、「財

務諸表の構成要素」とされず、財務諸表の注記として開示されます。

(3) 財務諸表の体系

今回の改訂により、独立行政法人の財務諸表の体系が6書類から7書類へと変更されました(表4)。

(4) その他行政コストの表示

今回の改訂により、改訂前に損益外減価償却相当額等により行政サービス実施コスト計算書に表示されていた科目については、今後、行政コスト計算書において表5のように表示されます。

(5) その他行政コスト累計額の表示

今回の改訂により、改訂前に損益外減価償却累計額等により貸借対照表の資本剰余金に表示されていた科目については、表6のように表示されることとなります。

(6) 行政コスト計算書の様式

共同ワーキング・チームでは、今回の改訂で新たに追加された行政コスト計算書の様式について、「基本的な指針」や財務諸表間の情報のつながりを踏まえた検討がなされました。

表 4

改訂前	改訂後
貸借対照表	貸借対照表
—	行政コスト計算書
損益計算書	損益計算書
—	純資産変動計算書
キャッシュ・フロー計算書	キャッシュ・フロー計算書
利益の処分又は損失の処理に関する書類	利益の処分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	附属明細書

表 5

行政サービス実施コスト計算書	行政コスト計算書
損益外減価償却相当額	減価償却相当額
損益外減損損失相当額	減損損失相当額
損益外利息費用相当額	利息費用相当額
—	承継資産に係る費用相当額
損益外除売却差額相当額	除売却差額相当額

表 6

改訂前	改訂後
Ⅱ 資本剰余金 資本剰余金(※) — 損益外減価償却累計額 損益外減損損失累計額 損益外利息費用累計額 — —	Ⅱ 資本剰余金 資本剰余金 その他行政コスト累計額 減価償却相当累計額 減損損失相当累計額 利息費用相当累計額 承継資産に係る費用相当累計額 除売却差額相当累計額

※ 損益外除売却差額相当額が含まれていました。

その結果、行政コスト計算書において、損益計算書上の費用とその他行政コストとを分けて表示することで、費用が損益計算書とつながる情報であり、かつ、その他行政コストが純資産変動計算書における資本剰余金の変動とつながる情報である点を示す様式が採用されました。

(7) 独立行政法人固有の会計処理

今回の改訂では、主に、以下の独立行政法人固有の会計処理が見直されました。

- ・ 承継資産に係る費用相当額の会計処理
- ・ 賞与引当金に係る会計処理
- ・ 退職給付に係る会計処理

① 承継資産に係る費用相当額の会計処理

共同ワーキング・チームでは、「基本的な指針」や今回の改訂による新たな概念を踏まえた検討を行ったほか、独立行政法人への訪問やアンケートも実施することで、実務における改訂ニーズを把握しました。

その結果、改訂前の「第87 特定の償却資産の減価に係る会計処理」に類似する取扱いとして、有形固定資産及び無形固定資産を除く現物出資見合いの承継資産から生じた費用についても独立行政法人固有の会計処理の対象にすべきこととされました。このため、追加で特定の対象となった「承継資産に係る費用相当額」について、主務省令による定めを前提として、費用に対応すべき収益の獲得が予定されないと認められる等の特定の要件を定めることとされました。

これにより、損失として利益剰余金からマイナスされていた有形固定資産及び

(退職給付引当金計上時の仕訳例)

(借方) 退職給付費用	5,000	(貸方) 退職給付引当金	5,000
(借方) 退職給付引当金見返	5,000	(貸方) 退職給付引当金見返に係る収益	5,000

無形固定資産を除く現物出資見合いの承継資産から生じた費用の計上に伴うマイナス部分が解消され、基本的には現物出資見合いの承継資産からの費用化は全て、費用に対応すべき収益の獲得が予定されないと認められた場合への対応が可能となっています。

なお、実務上の留意点については、「独立行政法人会計基準及び独立行政法人会計基準注解」に関するQ&A(以下「Q&A」といいます。)で定められるとともに、主務省令については総務省が省令等整備のための参考資料を示すこととされました。

② 賞与引当金及び退職給付引当金の会計処理

共同ワーキング・チームでは、「基本的な指針」を踏まえて検討した結果、改訂前の引当外賞与見積額及び引当外退職給付増加見積額(国又は地方公共団体との人事交流による出向職員から生じた額を除きます。)を費用に計上するとともに、その同額を引当金見返に係る収益として計上することとされました(上記「退職給付引当金計上時の仕訳例」参照)。

なお、引当金見返を計上した場合には、引当金の目的取崩しに際して、事前に国からの運営費交付金を受領されていることとなりますが、この場合には運営費交付金債務は収益化せず、引当金見返と運営費交付金債務とを相殺することとなります。

また、賞与引当金、退職給付引当金以外にも、運営費交付金により財源措置さ

れる引当金については、同様の会計処理がなされることになります。

実務上の留意点については、Q&Aで定められる予定です。

3 今後の課題について

今回の改訂により、各独立行政法人が作成する事業報告書には、業務の成果と使用した資源との対比に関する情報として、行政コストを含めた情報が提供されるなど、財務諸表が、より一層活用されることが期待されています。

また、今回の改訂では、連結財務諸表に関して「基本的な指針」を踏まえた改訂を行うにとどめ、役割及び体系等の検討を行っていません。今後の独立行政法人による出資等の状況を注視し、見直しを検討していくこととされています。

※『会計・監査ジャーナル』2018年12月号より掲載している「【連載】独立行政法人の新たな財務報告第1回、第2回」を併読した場合に単位が付与されます。掲載号は次のとおりです。

【第1回】独立行政法人の事業報告に関するガイドラインの紹介(前編):2018年12月号(98頁)

【第2回】同(後編):2019年1月号(78頁)

教材コード J 0 2 0 7 6 4

 研修コード 2 1 0 9

履修単位 1単位