

独立行政法人会計序説 — 運営費交付金等の 負債計上とその影響 —

関口 博正

1. はじめに

運営費交付金や施設費・寄付金（以下、運営費交付金等）は独立行政法人の会計処理上、国などから交付を受けた時点では負債計上が求められている。この負債の認識基準は独立行政法人に“固有の会計処理”である。

運営費交付金等の負債計上は、国の予算執行に連動させ、責任分担を明確にするための工夫であり、同時に運営費交付金等の受け入れ時に損益を発生させないための会計処理だが、他の非営利事業体や営利事業が類似する業務を行っている場合には、両者の比較可能性は阻害されることになる。他の組織体に適用される会計基準では、補助金など対価性のない取引であっても損益取引として会計処理することが求められることが多いからである。

そこで、本稿では現行の規定と他の事業体に適用されている基準等とを比較検討した上で、他事業との比較を可能にするための修正を試み、独立行政法人の負債計上の実態と報告利益に及ぼす影響の程度を分析した。

2. 運営費交付金等の負債性 — 「独立行政法人会計基準」における現行規定

独立行政法人¹は、行政改革の一環として、国の業務の効率化、公務員定数削減（2001年から10年間で国家公務員の25%を削減）を目途として制度導入された経緯から、法人化されるまでは国の機関として予算主義・単式簿記を基礎とする官庁会計が採用されてきた。

平成12年2月に制定（その後平成15年3月に一部改訂）された「独立行政法人会計基準」では、官庁会計に代え企業会計を基礎とする独特の会計方式が採用されてい

る。すなわち、原則として企業会計原則による（独立行政法人通則法第37条）としながら、資金の調達源泉（負債及び資本）と運用形態（資産）との連動を求める会計処理や、期間利益を発生させないための対照勘定処理など、固有の会計処理が別途要求されている。業務運営の財源を国に依存しており、営利性を前提とする企業会計とは前提が異なるからである²。

『独立行政法人会計基準』の設定について」という独立行政法人会計基準の前文では、独立行政法人は公共的な性格を有していること、利益獲得を目的としていないこと、独立採算制を前提としないことが独立行政法人の特徴で、しかも、独立行政法人が政策の実施主体で独立行政法人独自の判断では意思決定が完結し得ない場合があり、「その意思決定のみでは完結し得ない独立行政法人の活動については、これらに起因する収入や支出を独立行政法人の業績を評価する手段としての収益や費用、すなわち損益計算に含めることは妥当でない場合がある」ことを指摘している。

運営費交付金等を負債計上する会計処理は、企業会計原則の規定から離脱して損益計算に運営費交付金等を含めないようにする処理を求める“独立行政法人固有の会計処理”の典型的例である。

業務実施に必要な財源として国から運営費交付金等を受領したときには収益計上しないことの根拠は桜内(2004)³が明快である。運営費交付金等は、対価を伴わない移転的または所得分配的な収入・支出としての非交換性取引（non-exchange transaction）で、損益ニュートラルの会計処理方法が行われるべきだとする。すなわち、「非交換性の収入の場合、これを受入れた時点では、その法人のマネジメント・レベルの意思決定や業務執行の成果である収益とは認められないことから、一旦これを負債（資産見返負債）として貸借対照表上に計上しておき、その後、補助金等が交付された目的に従った支出がなされた時点で、その支出に対応させて負債（資産見返負債）を収益化するものである。つまり、非交換性の収入の場合、法人は補助金等が交付された目的に従って支出することしか認められておらず、その非交換性の収入の多寡は法人のマネジメント・レベルのパフォーマンスの善し悪しを評価する指標とはなり得ないことから、実際に支出がなされる時点まで収益化の時点を後にずらすのである」（桜内、2004、p.62）と説明する。

2.1 運営費交付金等の意義

1) 運営費交付金の意義

国は独立行政法人の業務運営のために必要な財源措置を講ずることが求められており（中央省庁等改革基本法第38条第4号）、政府は、予算の範囲内において、独立行政法人に対し、その業務の財源に充てるために必要な金額の全部又は一部に相当する金額を交付することができる（独立行政法人通則法第46条）。具体的には、中央省庁等改革の推進に関する方針（平成11年4月27日中央省庁等改革推進本部決定）第21において明らかにされている。それによれば、予算は以下の手法1もしくは手法2のいずれかによって措置される。

〔手法1〕中期計画において計画期間中の予算措置の総額を定め、国庫債務負担行為⁴として予算に計上する。各年度予算においては、これを具体的に歳出化する。

〔手法2〕中期計画において計画期間中の予算額算定のためのルールや投資計画を定める。各年度の予算編成においては、ルールの具体的適用や投資計画の実現を図る。

中央省庁等改革の推進に関する方針21(3)によれば、「運営費交付金はいわば『渡し切りの交付金』として措置」し、「運営費交付金を財源とする独立行政法人の支出予算については、その執行に当たり、国の事前の関与を受けることなく予定の用途以外の用途に充てることができ」、年度内に遣い残しが生じた場合であっても翌年度に繰り越すことができることが明らかにされている。

このように独立採算制を予定しない独立行政法人に対して国から支給される業務運営の財源が運営費交付金であり、予算制度における単年度主義の弊害を緩和し、運用の弾力性を高めるために、項目間の流用を自由に認め、中期計画期間における年度間の繰越を認めている。

2) 施設費の意義

独立行政法人の投資計画に要する費用で国が支出するもののうち、国の予算において公債発行対象経費であるものについては、運営費交付金とは別に施設費が措置されている。独立行政法人に対する施設費は、国の予算においては、必要に応じ繰越明許費⁵として計上され、中期計画に定めた範囲内で弾力的に執行される。

ただし、財政法第4条但書きによる公債発行に該当しない場合には、予算措置上は運営交付金として取り扱われる。

2.2 運営費交付金等の会計処理

1) 運営費交付金の会計処理

本節では、独立行政法人会計基準が定める運営費交付金等の会計処理の規定を検

討する。

運営費交付金の会計処理は「独立行政法人会計基準」第11章第73及び同注34に詳細な規定がある⁶。同規定によれば、独立行政法人が運営費交付金を国から受け入れたときには運営費交付金債務として流動負債に計上し、その後、業務の進行に応じてプロジェクト・期間・発生費用等を基準として収益化を行う。

運営費交付金収益の計上基準は費用進行基準（独立行政法人会計基準注34の2(3)）が最も簡便であるものの、この場合には運営費交付金債務の収益化は業務のための支出額を限度としてしか行うことが出来ない（つまり運営費交付金に関しては発生費用をまかなうだけの収益化を実施するため、常に損益ゼロとなる）。プロジェクト進行基準並びに期間進行基準の場合には、中期計画及びこれを具体化する年度計画等においてあらかじめ目標を精緻に明らかにしておく必要があるため、試験研究等を業務の中核とする法人にとって計画立案を立てにくい面がある。ただ、限定された規定のなかで効率的・効果的な運営を可能にできるというインセンティブを更に高めるためには、費用進行基準からプロジェクト進行基準並びに期間進行基準への変更（独立行政法人会計基準注34の2(1)及び2(2)）が望ましい。

なお、運営費交付金に対応する固定資産取得については、資産の種類に応じ、次のように処理される。

ア) 非償却資産で中期計画の想定範囲内に取得されたときには、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) 非償却資産でもその取得が中期計画の想定外だった場合、又は償却資産の取得の場合には、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。償却資産の場合は毎事業年度、減価償却相当額を取り崩して、資産見返運営費交付金戻入として収益に振り替える。

ウ) 取得固定資産が運営費交付金により支出されたと合理的に特定できない場合においては、相当とする金額を運営費交付金債務から収益に振り替える。

2) 施設費の会計処理

「独立行政法人会計基準」第11章第74及び同注35は施設費の会計処理を定めている⁷。施設費についても運営費交付金と同様に、受領時には預り施設費という流動負債に計上され、取得固定資産の種類に応じた科目の振り替えが行われる。

当該資産が非償却資産であるときには、当該固定資産の取得費に相当する額を、預り施設費から資本剰余金に振り替えなければならない。

当該資産が償却資産であるときには当該固定資産の取得費に相当する額を預り施

設費から資本剰余金に振り替え、以後の減価償却費計上額を資本剰余金から減額する。

3) 寄付金の会計処理

「独立行政法人会計基準」第11章第75及び同注36・37は寄付金についての会計処理を定めている⁸。

イ) 寄附者がその用途を特定した場合又は寄附者が用途を特定していなくとも独立行政法人が使用に先立ってあらかじめ計画的に用途を特定した場合において、寄附金を受領した時点では預り寄附金として負債に計上し、当該用途に充てるための費用が発生した時点で当該費用に相当する額を預り寄附金から収益に振り替えなければならない。

ロ) 寄附金によって固定資産を取得した場合、

a) 非償却資産で、その取得が中期計画の想定範囲内であるときは、その金額を預り寄附金から資本剰余金に振り替える。

b) 非償却資産でもその取得が中期計画の想定範囲外であるとき及び償却資産であるときは、その金額を預り寄附金から別の負債項目である資産見返寄附金に振り替える。償却資産の場合は毎事業年度、減価償却相当額を取り崩して、資産見返寄附金戻入として収益に振り替える。

c) 寄附者若しくは独立行政法人のいずれかにおいてもあらかじめ用途を特定したと認められない場合には、当該寄附金に相当する額を受領した期の収益として計上する。

3. 他の会計基準との比較分析

上述のように、運営費交付金等の受け入れ時には負債として認識するという独立行政法人会計基準の認識基準は、対価を伴わない移転的または所得分配的な非交換性取引 (non-exchange transaction) の特性から、損益が発生しないニュートラルな会計処理方法が行われるべきだとする桜内(2004)の指摘に合致する。しかしながら、このような非交換性取引について、他の事業体に適用される会計ルールの方が受け入れ時に損益を発生させないような会計処理を求めている訳ではない。むしろ、公会計の「大半のものがほとんど何の議論もしないまま、税金を含む非交換性取引を一括して損益勘定で処理する方式を採用している」(桜内、2004、p.59)のが実情である。

非交換性取引を損益処理するという“大半の”公会計の会計処理の方法は、企業会計において補助金などの非交換性取引を収益計上していることの影響だと思われる。

企業会計においては、第三者からの資産の贈与や固定資産取得に充てる目的で交付された国庫補助金などについて、その他の剰余金に区分することが求められている。企業会計原則の考え方に基づいて株主以外からの資本提供や投下資本の修正を資本の部に表示するためには、国庫補助金受け入れ額を特別利益として損益計算書に計上し、課税後の金額を利益処分によって内部留保するという手続きが必要になる。この方法は企業会計原則注解2(2)の規定に従った処理方法であるが、他に同注解24が規定する圧縮記帳方式も存する。

圧縮記帳方式は法人税法の規定に従い、国庫補助金受け入れ時の収益認識（国庫補助金受入益）と同額の圧縮損（固定資産圧縮損）を計上し、固定資産の帳簿価額を同額減額させることで、それ以降の減価償却費の計上を減らすもので、課税の繰り延べの効果をもたらす手法である。

企業会計原則注解2(2)、同24のいずれの場合にも、国庫補助金受け入れ時には収益としての認識が求められているので、企業会計上は国庫補助金受け入れ時に収益認識が求められていると理解して良い⁹。

他の非営利組織を対象とする会計においても、補助金受け入れ時には収益としての認識を求めるものが、むしろ一般的である。

例えば私立学校振興助成法(昭和50年法律第61号)第14条第1項に規定する学校法人が対象となる「学校法人会計基準」(文部省令第18号)では、別表第2における消費収支計算書記載科目において、消費収入の部の補助金に関する小科目として国庫補助金及び地方公共団体補助金が記載されている。学校法人会計基準における消費収支計算書は、帰属収入合計(収入総額)から基本金組入額を控除して消費収入の部合計を算出する点で厳密には民間企業が作成する損益計算書と異なるものの、相応の対応関係を保持しており、従って学校法人会計上は補助金は受け入れ時に収益として認識されていると理解してよい。

これに対し、独立行政法人会計基準を基本モデルとして平成14年8月に制定された国立大学法人会計基準では、第79¹⁰において、補助金受け入れ時に預り補助金等として負債認識し、補助金等の交付の目的に従った業務の進行に応じて収益化が行われる。補助金による調達資産が非償却資産の場合には取得に充てられた補助金等の金額を預かり補助金等から資本剰余金に振り替え、償却資産の場合には、資産見

返補助金等に振り替えを行うとともに、減価償却を実施する都度、同額を資産見返補助金等戻入として収益計上する。

このように、大学教育という共通の事業を営むにもかかわらず、国立大学法人と私立学校法人のそれぞれに適用される会計基準の内容が異なっており、一方では補助金受領時に負債計上を求め、他方は補助金受領時に収益計上を求めるという現状がある。類似業務を営みながら両者の認識基準が異なることは、両者の比較可能性を促進するという見地からは望ましくない。このような事例は他にも存在することが容易に予想されるので、今後、少なくとも他の類似業務を営む法人との比較可能性を担保する基準相互間の調整が実施されることが必要であると考えられる。

4. 負債計上の影響分析

以上のように、独立行政法人や国立大学法人と類似の業務を営む他事業者が存在し、両者の効率性等の比較を行おうとする場合には、運営費交付金等の会計処理の方法の違いが比較の妨げになる。

運営費交付金等を負債計上することは、予算主義に立つ国との対応関係を保ち、責任の所在を明らかにするという直接の効果の他に、算出される利益額を圧縮させるという副次的な効果も持っており、運営費交付金等の負債残高に相当する当期利益が圧縮されていると理解されるのである。

従って、適用される会計基準が異なる組織相互間の比較可能性を担保するためには、両者の調整が必要で、補助金等を収益計上している組織の財務数値に独立行政法人等の財務数値を対応させるためには、独立行政法人等が負債計上した運営費交付金や補助金を補正する必要がある。すなわち、期末に貸借対照表に計上されている運営費交付金等の負債残高を利益に加える加工処理を施せばよい。負債残高に相当する額は未だ収益化が行われていない部分であるから、これを利益に加えることで比較可能な修正後の利益額が求められる。

そこで、運営費交付金等の負債計上の影響を調べるために、独立行政法人評価年報（平成14年度版）¹¹ 及び同（15年度版）¹² を用いて全独立行政法人（58法人）の運営費交付金債務の残高と当期総利益の額を調べ、運営費交付金に占める割合、利益に及ぼす影響を分析した¹³。

その結果、表1、表2に示すように、全法人の合計額では、運営費交付金総額（平成13年度 349,592百万円、平成14年度 374,998万円）、運営費交付金債務のうち

	平成13年度 運営費交付金	平成13年度 当期総利益 (マイナスは損失)	平成13年度運営費 交付金債務 (債務と略記)	平成13年度 当期総利益 +運営費交付金債務	債務 /交付金(%)	(利益+債務) /利益(%)
国立公文書館	1,748	281	0	281	0.00%	100.00%
通信総合研究所	18,566	5,557	474	6,031	2.55%	108.53%
消防研究所	1,216	313	124	437	10.20%	139.62%
酒類総合研究所	1,366	345	304	649	22.25%	188.12%
国立特殊教育総合研究所	1,192	67	11	78	0.92%	116.42%
大学入試センター	385	233	0	233	0.00%	100.00%
国立オリンピック記念青少年総合センター	4,478	571	126	697	2.81%	122.07%
国立女性教育会館	724	168	9	177	1.24%	105.36%
国立青年の家	4,491	14	32	46	0.71%	328.57%
国立少年自然の家	4,329	1	66	67	1.52%	6700.00%
国立国語研究所	1,074	-1	8	7	0.74%	-700.00%
国立科学博物館	2,869	5	13	18	0.45%	360.00%
物質・材料研究機構	17,161	2,513	814	3,327	4.74%	132.39%
防災科学技術研究所	7,878	1,047	653	1,700	8.29%	162.37%
航空宇宙技術研究所	19,019	812	3,205	4,017	16.85%	494.70%
放射線医学総合研究所	14,522	42	645	687	4.44%	1635.71%
国立美術館	4,426	1,317	75	1,392	1.69%	105.69%
国立博物館	4,612	128	463	591	10.04%	461.72%
文化財研究所	3,333	230	2	232	0.06%	100.87%
教員研修センター	2,588	153	132	285	5.10%	186.27%
国立健康・栄養研究所	852	123	0	123	0.00%	100.00%
産業安全研究所	1,329	9	165	174	12.42%	1933.33%
産業医学総合研究所	1,531	8	148	156	9.67%	1950.00%
農林水産消費技術センター	4,902	2	159	161	3.24%	8050.00%
種苗管理センター	3,177	179	268	447	8.44%	249.72%
家畜改良センター	8,746	169	27	196	0.31%	115.98%
肥飼料検査所	1,899	-7	134	127	7.06%	-1814.29%
農業検査所	842	14	104	118	12.35%	842.86%
農業者大学校	619	4	14	18	2.26%	450.00%
林木育種センター	2,065	81	38	119	1.84%	146.91%
さけ・ます資源管理センター	1,837	232	89	321	4.84%	138.36%
水産大学校	2,386	35	213	248	8.93%	708.57%
農業技術研究機構	38,005	3,360	175	3,535	0.46%	105.21%
農業生物資源研究所	8,011	1,318	107	1,425	1.34%	108.12%
農業環境技術研究所	3,571	430	205	635	5.74%	147.67%
農業工学研究所	2,165	262	63	325	2.91%	124.05%
食品総合研究所	2,490	338	132	470	5.30%	139.05%
国際農林水産業研究センター	3,439	183	41	224	1.19%	122.40%
森林総合研究所	8,837	881	0	881	0.00%	100.00%
水産総合研究センター	10,975	1,559	209	1,768	1.90%	113.41%
経済産業研究所	2,049	1	717	718	34.99%	71800.00%
工業所有権総合情報館	5,454	93	505	598	9.26%	643.01%
産業技術総合研究所	69,310	18,402	6,901	25,303	9.96%	137.50%
製品評価技術基盤機構	7,520	5,341	263	5,604	3.50%	104.92%
土木研究所	5,260	419	707	1,126	13.44%	268.74%
建築研究所	2,299	618	438	1,056	19.05%	170.87%
交通安全環境研究所	1,862	632	102	734	5.48%	116.14%
海上技術安全研究所	3,701	228	110	338	2.97%	148.25%
港湾空港技術研究所	1,619	12	8	20	0.49%	166.67%
電子航法研究所	1,827	430	61	491	3.34%	114.19%
北海道開発土木研究所	1,965	20	34	54	1.73%	270.00%
海技大学校	1,187	118	137	255	11.54%	216.10%
航海訓練所	7,412	-2	390	388	5.26%	-19400.00%
海員学校	1,913	223	50	273	2.61%	122.42%
航空大学校	3,043	0	161	161	5.29%	#DIV/0!
国立環境研究所	9,516	414	551	965	5.79%	233.09%
合計	349,592	49,925	20,582	70,507	5.89%	141.23%

表1 平成13年度における独立行政法人の運営費交付金債務の影響分析

(単位；百万円、%)¹⁴

	平成14年度 運営費交付金	平成14年度 当期総利益 (損失)	平成14年度運営費 交付金債務のうち 平成14年度発生分	平成14年度 当期総利益 +運営費交付金債務	債務 /交付金(%)	(利益+債務) /利益(%)
国立公文書館	1,642	-3	27	24	1.64%	-800.00%
駐留軍等労働者労務管理機構	4,853	119	26	145	0.54%	121.85%
通信総合研究所	19,417	6,300	1,308	7,608	6.74%	120.76%
消防研究所	1,226	44	120	164	9.79%	372.73%
酒類総合研究所	1,280	45	161	206	12.58%	457.78%
国立特殊教育総合研究所	1,203	11	0	11	0.00%	100.00%
大学入試センター	376	463	0	463	0.00%	100.00%
国立オリンピック記念青少年総合センター	4,301	109	548	657	12.74%	602.75%
国立女性教育会館	700	1	1	2	0.14%	200.00%
国立青年の家	4,680	0	80	80	1.71%	#DIV/0!
国立少年自然の家	4,250	9	76	85	1.79%	944.44%
国立国語研究所	1,195	37	41	78	3.43%	210.81%
国立科学博物館	2,885	2	43	45	1.49%	2250.00%
物質・材料研究機構	16,660	351	742	1,093	4.45%	311.40%
防災科学技術研究所	8,071	237	1,244	1,481	15.41%	624.89%
航空宇宙技術研究所	22,778	36	4,213	4,249	18.50%	11802.78%
放射線医学総合研究所	13,861	38	615	653	4.44%	1718.42%
国立美術館	4,276	217	65	282	1.52%	129.95%
国立博物館	4,688	345	222	567	4.74%	164.35%
文化財研究所	3,254	53	1	54	0.03%	101.89%
教員研修センター	2,448	3	131	134	5.35%	4466.67%
国立健康・栄養研究所	955	1	0	1	0.00%	100.00%
産業安全研究所	1,265	5	135	140	10.67%	2800.00%
産業医学総合研究所	1,444	6	58	64	4.02%	1066.67%
農林水産消費技術センター	5,376	5	203	208	3.78%	4160.00%
種苗管理センター	3,198	1	148	149	4.63%	14900.00%
家畜改良センター	8,930	1,088	327	1,415	3.66%	130.06%
肥飼料検査所	1,868	6	82	88	4.39%	1466.67%
農薬検査所	821	0	106	106	12.91%	#DIV/0!
農業者大学校	625	-1	27	26	4.32%	-2600.00%
林木育種センター	2,190	0	148	148	6.76%	#DIV/0!
さけ・ます資源管理センター	1,867	3	122	125	6.53%	4166.67%
水産大学校	2,438	2	203	205	8.33%	10250.00%
農業技術研究機構	38,186	922	868	1,790	2.27%	194.14%
農業生物資源研究所	7,758	362	76	438	0.98%	120.99%
農業環境技術研究所	3,485	194	250	444	7.17%	228.87%
農業工学研究所	2,293	53	55	108	2.40%	203.77%
食品総合研究所	2,441	272	20	292	0.82%	107.35%
国際農林水産業研究センター	3,530	3	160	163	4.53%	5433.33%
森林総合研究所	8,952	125	69	194	0.77%	155.20%
水産総合研究センター	11,055	2	822	824	7.44%	41200.00%
経済産業研究所	2,039	1	894	895	43.85%	89500.00%
工業所有権総合情報館	5,502	11	417	428	7.58%	3890.91%
日本貿易保険		7,233		7,233	#DIV/0!	100.00%
産業技術総合研究所	68,411	5,304	3,774	9,078	5.52%	171.15%
製品評価技術基盤機構	7,720	-10	153	143	1.98%	-1430.00%
土木研究所	4,935	43	773	816	15.66%	1897.67%
建築研究所	2,212	28	206	234	9.31%	835.71%
交通安全環境研究所	1,957	809	318	1,127	16.25%	139.31%
海上技術安全研究所	3,537	311	127	438	3.59%	140.84%
港湾空港技術研究所	1,598	90	105	195	6.57%	216.67%
電子航法研究所	1,792	9	62	71	3.46%	788.89%
北海道開発土木研究所	1,928	17	77	94	3.99%	552.94%
海技大学校	1,173	-1	134	133	11.42%	-13300.00%
航海訓練所	7,307	54	474	528	6.49%	977.78%
海員学校	1,917	0	91	91	4.75%	#DIV/0!
航空大学校	3,219	0	310	310	9.63%	#DIV/0!
自動車検査独立行政法人	8,264	208	1,790	1,998	21.66%	960.58%
国立環境研究所	18,766	414	755	1,169	4.02%	282.37%
合計	374,998	25,987	24,003	49,990	6.40%	192.37%

表2 平成14年度における独立行政法人の運営費交付金債務の影響分析

(単位；百万円、%¹⁵)

当年度分（平成13年度20,582百万円、平成14年度24,003万円）であり、両者の比率は全法人で平成14年度は5.89%、平成15年度は6.40%であった。また、利益に及ぼす影響を、当期純利益に運営費交付金債務を加えたものを分子に、当期純利益を分母とする比率で計測するならば、全法人で平成14年度は141.23%、平成15年度は192.37%であることが判明した。

従ってこの試算から判断する限り、各独立行政法人によるばらつきがあるものの、運営費交付金債務の影響は決して無視できないものであることが分かる。

5.おわりに

独立行政法人通則法第44条は、独立行政法人が損益計算において利益を生じたときは、前事業年度から繰り越した損失を埋め、なお残余があるときは積立金に計上すべきことを規定している。この場合には主務大臣の承認を受ける必要があり、中期計画期間中は中期計画で予め定めた事項に従って目的積立金を積み、これを原資として固定資産を取得することが可能となる。目的積立金に関して主務大臣の承認を得なくてはいけない点で、独立行政法人の運営において利益計上を避けるインセンティブが働くことは容易に予測される。

運営費交付金等の受け入れ時に負債計上を求める独立行政法人会計基準の処理は、結果として利益を圧縮させる効果をもたらす点で、当事者である独立行政法人には好ましい処理であろう¹⁶。

しかしながら、他の公会計基準の多くが補助金の負債計上を行っていない現状では、事業内容が類似する事業体との比較のためには、運営費交付金債務等を利益に加算する加工処理が必要になるという煩雑さがある。従って財務諸表の比較可能性の観点からは、運営費交付金や補助金についての計上基準を公会計の基準間で整合させることが必要である。

¹独立行政法人通則法第2条によれば、独立行政法人とは「国民生活及び社会経済の安定等の公共上の見地から確実に実施されることが必要な事務及び事業であって、国が自ら主体となって直接に実施する必要のないもののうち、民間の主体にゆだねた場合には必ずしも実施されないおそれがあるもの又は一の主体に独占して行わせることが必要であるものを効率的かつ効果的に行わせることを目的として、この法律及び個別法の定めるところにより設立される法人をいう」と規定されている。

²平成14年8月に制定された「国立大学法人会計基準」、更に平成16年3月24日に告示された「地方独立行政法人会計基準」は、独立行政法人会計基準を基本モデルとし、必要な修正が加えられており、同類型の会計基準に属すると理解してよい。

³桜内文城(2004)『公会計－国家の意思決定とガバナンス』NTT出版、pp.56-63

⁴国庫債務負担行為は財政法第15条第1項又は第2項の規定によるものをいい、国会の議決を経て一定の範囲で国が債務を負担する行為をなすことをいう。

⁵繰越明許費は財政法第14条の3に定めがあり、歳出予算の経費のうち、その性質上又は予算成立後の事由に基き年度内にその支出を終らない見込のあるものについて、予め国会の議決を経て、翌年度に繰り越して使用することができるものである。

⁶「独立行政法人会計基準」第11章第73及び同注34

- 1 独立行政法人が運営費交付金を受領したときは、相当額を運営費交付金債務として整理するものとする。運営費交付金債務は、流動負債に属するものとする。
- 2 運営費交付金債務は中期目標の期間中は業務の進行に応じて収益化を行うものとする。
- 3 運営費交付金債務は、次の中期目標の期間に繰り越すことはできず、中期目標の期間の最後の事業年度の期末処理において、これを全額収益に振り替えなければならない。
- 4 独立行政法人が固定資産を取得した際、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及び当該資産が償却資産であるときは、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。償却資産の場合は毎事業年度、減価償却相当額を取り崩して、資産見返運営費交付金戻入として収益に振り替える。
 - (2) 取得固定資産が運営費交付金により支出されたと合理的に特定できない場合においては、相当とする金額を運営費交付金債務から収益に振り替え

る。(注34)

〈注34〉運営費交付金の会計処理について

- 1 運営費交付金は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り、交付金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。したがって、交付された運営費交付金は相当額を運営費交付金債務として負債に計上し、業務の進行に応じて収益化を行うものとする。
- 2 運営費交付金の収益化については、具体的には以下のような考え方によることとする。
 - (1) 中期計画及びこれを具体化する年度計画等において、一定の業務等と運営費交付金との対応関係が明らかにされている場合には、当該業務等の達成度に応じて、財源として予定されていた運営費交付金債務の収益化を進行させることができる。例えば、一定のプロジェクトの実施や退職手当の支払について、交付金財源との対応関係が明らかにされている場合等がこれに該当する。
 - (2) 上記の場合において、業務の実施と運営費交付金財源とが期間的に対応している場合には、一定の期間の経過を業務の進行とみなし、運営費交付金債務を収益化することができる。例えば、管理部門の活動等がこれに該当する。
 - (3) 上記(1)、(2)のような業務と交付金との対応関係が示されない場合には、運営費交付金債務は、業務のための支出額を限度として収益化するものとする。

この場合に別途使途が特定されない運営費交付金に基づく収益以外の収益がある場合には、運営費交付金債務残高と当該収益とで財源を按分して支出されたものとみなす等の適切な処理を行い、運営費交付金の収益化を行うものとする。
 - (4) 運営費交付金が既に実施された業務の財源を補てんするために交付されたことが明らかといえる場合においては、交付時において収益計上することとする。
- 3 中期目標の期間の終了時点においては、期間中に交付された運営費交付金を精算するものとする。このため、中期目標の期間の最後の事業年度においては、当該事業年度の業務の進行に応じて交付金を収益化し、なお、運営費交付金債務が残る場合には、当該残額は、別途、精算のための収益化を行うものとする。
- 4 運営費交付金の収益化に関する会計方針については、適切な開示を行わなけ

ればならない。

- 5 資産見返運営費交付金を計上している固定資産を売却、交換又は除去した場合には、これを全額収益に振り替えることとする。

⁷ 「独立行政法人会計基準」第11章第74及び同注35

独立行政法人が施設費を受領したときは、相当額を預り施設費として整理するものとする。預り施設費は、流動負債に属するものとする。

施設費によって固定資産を取得した場合は、当該資産が非償却資産であるとき又は当該資産の減価償却について「第77 特定の償却資産の減価に係る会計処理」に定める処理が行われることとされたときは、当該固定資産の取得費に相当する額を、預り施設費から資本剰余金に振り替えなければならない。(注35)

〈注35〉施設費を財源に固定資産を取得した場合の会計処理について

独立行政法人における施設費は、国から拋出された対象資産の購入を行うまでは、その用途が特定された財源として、預り施設費として負債に整理する。

施設費を財源とする償却資産については、通常、「第77 特定の償却資産の減価に係る会計処理」にしたがって減価償却の処理を行うことが想定される。そのような場合には、当該資産の購入時において、預り施設費を資本剰余金に振り替えることとし、独立行政法人の財産的基礎を構成するものとする。資本剰余金は、「第77 特定の償却資産の減価に係る会計処理」の規定により、減価償却の進行に応じて実質的に減価していくこととなる。

⁸ 「独立行政法人会計基準」第11章第75及び同注36・37

(1) 独立行政法人が受領した寄附金については、寄附者がその用途を特定した場合又は寄附者が用途を特定していなくとも独立行政法人が使用に先立ってあらかじめ計画的に用途を特定した場合において、寄附金を受領した時点では預り寄附金として負債に計上し、当該用途に充てるための費用が発生した時点で当該費用に相当する額を預り寄附金から収益に振り替えなければならない。(注36)

当該寄附金によって固定資産を取得した場合は、次のように処理するものとする。

- (1) 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、その金額を預り寄附金から資本剰余金に振り替える。
- (2) 当該資産が非償却資産であって、上記(1)に該当しないとき及び当該資産が償却資産であるときは、その金額を預り寄附金から別の負債項目である資産見返寄附金に振り替える。償却資産の場合は毎事業年度、減価償却相当額を取り崩して、資産見返寄附金戻入として収益に振り替える。(注37)

(3) 寄附者若しくは独立行政法人のいずれかにおいてもあらかじめ使途を特定したと認められない場合には、当該寄附金に相当する額を受領した期の収益として計上する。

〈注36〉寄附金の負債計上について

独立行政法人においては、その性格上、様々な趣旨の寄附金を受けることが想定される。寄附金は、寄附者が独立行政法人の業務の実施を財産的に支援する目的で出えんするものであるが、寄附者があらかじめその使途を特定したり、あるいは独立行政法人の側で使途を示して計画的に管理支出することが想定され、独立行政法人が通常はこれを何らかの特定の事業のための支出に計画的に充てなければならないという責務を負っているものと考えられる。このため、受領した寄附金の会計的な性格として、あらかじめ使途が特定されて管理されている寄附金に関しては、その未使用額と同額の負債の存在を認め、受領した期の終了後も引き続き独立行政法人に留保することとしている。これは、中期計画期間の終了時においても同様であり、運営費交付金とは異なり、精算のための収益化は不要である。

〈注37〉寄附金を財源として固定資産を取得した場合の会計処理について

独立行政法人が使途を特定した寄附金によって非償却資産を取得した場合においては、これが中期計画の想定範囲内である場合には、独立行政法人の財産的基礎を構成するものと考えられることから、資本剰余金に振り替えるものとする。資産見返寄附金を計上している固定資産を売却、交換又は除去した場合は、これを全額収益に振り替えることとする。

⁹特殊法人の中には企業会計が適用されながら、資本剰余金としての処理を行わない事例がある。新井清光(1985)『企業会計原則論』森山書店、pp.85-104は、旧国鉄が昭和52年度から国からの補助金等を資本積立金から利益として処理する方法に改めたことを詳細に紹介している。「その最も大きな理由は、国からの補助金を「資本」処理すると、補助金を受けて固定設備を増加すればするほど、減価償却費が増大し、そのため補助金の受け入れによる財政改善の効果はたんに損益計算書上現われず、逆に国鉄の経営成績が悪化し、引いては運賃引上げの誘因ともなるという矛盾を解消すること(逆にいえば、国鉄の経営成績に与える補助金の効果を会計的に正しく表現すること)にあったといえる」(同書86頁)。具体的には、例えば大都市交通施設整備費補助金の場合、「前受収益的なものとして一たん負債の部に大都市交通施設整備見返勘定を設けてプール計上し」、「当該固定資産が効用を発揮する期間(耐用年数相当期間=30年)にわたり、これを取りくずして収益に振替え計上

する」(同書88頁)処理が行われる。

¹⁰国立大学法人会計基準第11章第79及び同注52

1 国立大学法人等が国又は地方公共団体から補助金等の概算交付を受けたときは、相当額を預り補助金等として整理するものとする、預り補助金等は流動負債に属するものとする。

2 預り補助金等は、補助金等の交付の目的に従った業務の進行に応じて収益化を行うものとする。

3 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52)

(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。

〈注52〉 補助金等の会計処理について

1 補助金等が既実施された業務の財源を補てんするために精算交付された場合においては、補助金等の交付を受けたときに収益計上するものとする。

2 長期の契約により固定資産を取得する場合であって、当該契約に基づき前払金又は部分払金を支払うときは、その金額を預り補助金等から建設仮勘定見返補助金等に振り替え、現実に引渡しを受けたときに建設仮勘定見返補助金等を本来の科目(資本剰余金又は資産見返補助金等)に振り替えるものとする。また、当該固定資産が償却資産の場合は毎事業年度、減価償却相当額を取り崩して、資産見返補助金等戻入として収益に振り替える。

3 資産見返補助金等を計上している固定資産を売却、交換又は除却した場合には、これを全額収益に振り替えるものとする。

¹¹独立行政法人評価年報(平成14年度版)(PDF)

http://www.soumu.go.jp/s-news/2003/030701_2.html

¹²独立行政法人評価年報(平成15年度版)(PDF)

http://www.soumu.go.jp/s-news/2004/041206_7.html

¹³国立大学法人については法人化して間もないためにデータが未だ存在しないので、国立大学法人と私立大学との比較分析は将来に向けての課題である。

¹⁴左3列の数値は独立行政法人評価年報（平成14年度版）による。

¹⁵左3列の数値は独立行政法人評価年報（平成15年度版）による。

¹⁶運営費交付金債務は基準第73(3)に従い中期目標期間の最後に全額収益に振り替えることが求められるので、負債計上に伴う利益圧縮効果もその期間内に止まることになる。