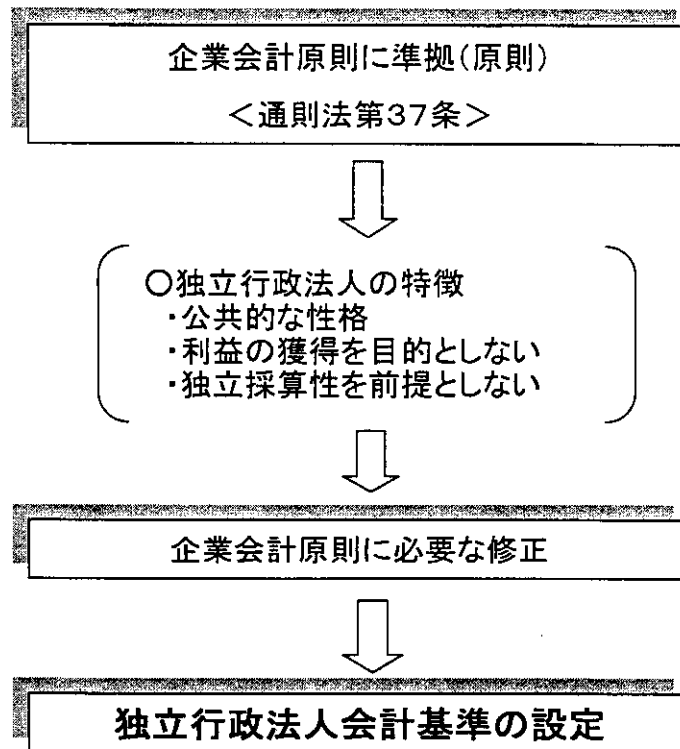
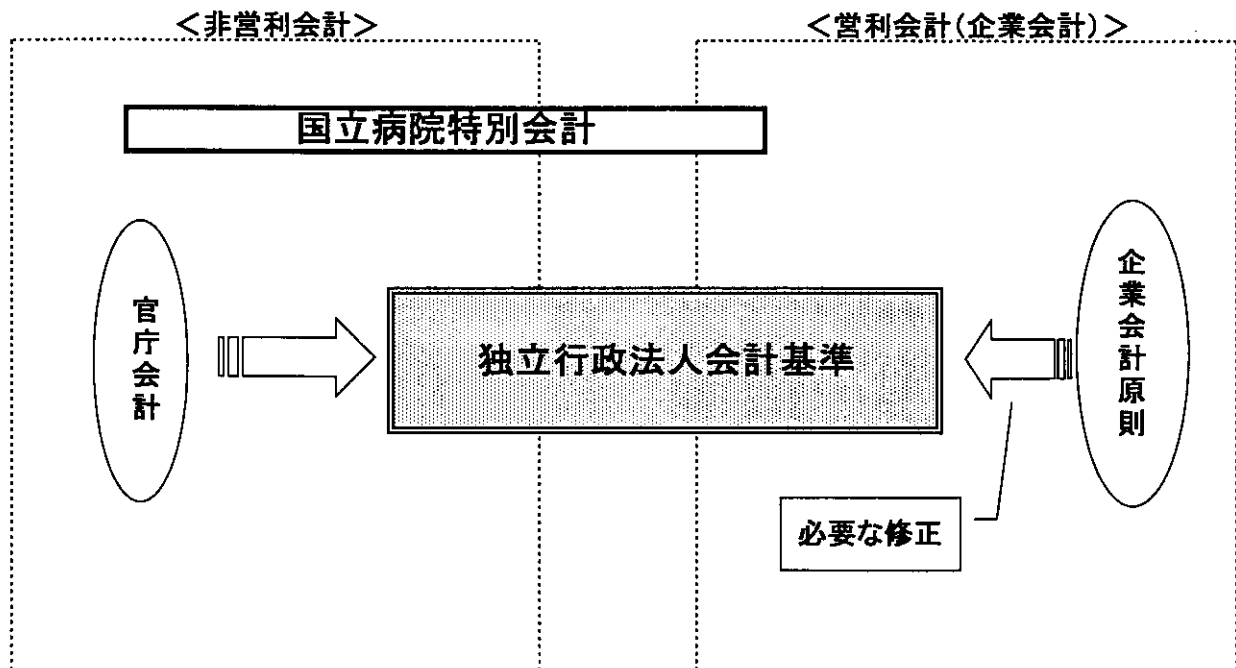


## 資料 2 企業会計基準に基づく財政運営について

## ○独立行政法人会計基準の仕組み



## 独立行政法人会計基準の特徴



○ 「独立行政法人会計基準」の設定について（抜粋）

独立行政法人会計基準研究会  
平成12年2月作成

3 企業会計原則の位置付け

独立行政法人の会計は、「原則として企業会計原則によるものとする」（通則法第37条）とされ、「公共的な性格を有し、利益の獲得を目的とせず、独立採算性を前提としない等の独立行政法人の特殊性を考慮して必要な修正を加える」（「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）ことになっている、すなわち、基準及び注解の具体的な内容は、合理的な理由がない限り、企業会計原則に従うこととなるが、企業会計原則は、株式会社等の営利企業を直接の適用対象とすることを前提に、企業会計の実務において慣習として発達したもののうちから、一般に公正妥当と認められたところを要約したものであって、営利企業と制度の前提や財務構造等を異にする独立行政法人にそのままの形で適用すると、本来伝達されるべき会計情報が伝達されない、あるいはゆがめられた形で提供されることになりかねない。そのため、独立行政法人に企業会計原則を導入するに際しては、営利企業との制度の前提や財務構造等の違いを十分に考慮することが求められる。研究会は、これらの違いが主に以下の諸点に存すると認識する。

第一は、独立行政法人は公共的な性格を有し、利益の獲得を目的とせず、独立採算性を前提としないという点である。営利企業において支出がなされるのは、その業務活動のなかで収入を獲得するために必要と思われる財貨等を取得するためであり、ある期間の費用の合計は、その期の収益を獲得するために犠牲となった財貨等の価値の合計で、いわば収益獲得のための原価部分と言える。これに対して、独立行政法人では、支出は国の公共的な事務及び事業を確実に実施するためになされるものであり、より多くの収入をあげるためになされるものではない。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としている。したがって、独立行政法人の収益とは、独立行政法人が業務を実施するために必要な財源に充てるための国からの交付金に由来するものと独立行政法人の自己収入に由来するものの合計額と捉えることができるのである（なお、国からの交付金としては運営費交付金が予定されている。）。国の財源措置に頼る独立行政法人の会計における収益と費用の対応関係は、営利企業のそれとは基本的に異なるものと認識する。

第二は、独立行政法人は政策の実施主体であり、政策の企画立案の主体としての国と密接不可分の関係にあることから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存するということである。したがって、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と認識する。

第三は、独立行政法人には、毎事業年度における損益計算上の利益(剰余金)の獲得を目的として出資する資本主を制度上予定していないということである。すなわち、独立行政法人は、その業務を確実に実施するために必要な資本金その他の財産的基礎を有しなければならず、政府は、その業務を確実に実施させるために必要があるときは、独立行政法人に出資することができる(通則法第8条参照)。また、独立行政法人は、毎事業年度、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、中期計画に定める剰余金の使途に充てる場合を除き、その残余の額は、積立金として整理しなければならない(通則法第44条第1項及び第3項参照)のであって、基本的に、企業会計のように利益配当を行うことを制度上予定していないのである。したがって、資本取引及び損益取引が意味する内容は、このような独立行政法人の制度上の特性に応じて、必要な修正を加えて理解しなければならないと認識する。

第四は、独立行政法人に対する動機付けの要請と財政上の観点の調整を図る必要があるということである。すなわち、独立行政法人は「極力自律性、自発性を与えるような制度設計とする」というのが、行政改革会議の最終報告(平成9年12月3日公表)以来の基本的な考え方であり、この観点に立って独立行政法人の動機付けを重視する必要がある。他方、業務運営の財源を運営費交付金に依存する独立行政法人にあっては、その運営費交付金の財源は税金であり、その扱いは厳格であるべきであるとする考え方にも合理的な論拠がある。独立行政法人の会計においても、このような制度設計の趣旨を十分に生かされなければならないと認識する。

なお、独立行政法人の制度設計の特徴の一つとして、中期目標・計画の仕組みを導入したことを付言しておきたい。すなわち、独立行政法人は3年以上5年以下の期間において定められた中期目標を達成するための中期計画を定め(通則法第30条参照)、毎事業年度における業務の実績について評価を受けることになる(通則法第32条参照)とともに、その中期目標の期間の終了後、中期目標の期間における業務の実績について評価を受け(通則法第34条参照)、さらに、「当該独立行政法人の業務を継続させる必要性、組織の在り方その他その組織及び業務の全般にわたる検討」(通則法第35条第1項)を受けることになる。このような中期目標や中期計画の仕組みは、会計制度に直接反映させるべき性格のものではないが、基準及び注解を設定する際における企業会計原則の取扱いに関して、このような観点も十分に踏まえる必要があると認識する。

研究会においては、上記のような独立行政法人の制度の前提や財務構造等の特性を十分に考慮して、独立行政法人の会計基準に係る個々の論点について包括的かつ詳細な検討を行った上で、基準及び注解を設定した。

## 会計制度の比較

	国立病院特別会計	企業会計原則	独立行政法人会計基準
対 象	国立病院・国立療養所	株式会社等営利企業	独立行政法人
会計処理方法	現金主義 単式簿記	発生主義 複式簿記	
発生主義	適用しない	適用する(減価償却費、未払費用等の計上)	
予算・決算	予算中心主義	決算中心主義	予算(中期計画・年度計画)と決算の双方を重視
損益取引と資本取引の区分	区分なし	損益取引と資本取引の区分あり	
利益(剰余金)処分	積立金として積立、翌々年度歳入に繰入	株主への配当 法定準備金積立 企業の裁量で処分可能	法人の経営努力による利益は目的積立金として中期計画の使途に充てられる
財務諸表	<ul style="list-style-type: none"> <li>・歳入歳出決定計算書</li> <li>・貸借対照表</li> <li>・損益計算書</li> <li>・財産目録</li> <li>・積立金明細表</li> <li>・債務に関する計算書</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・貸借対照表</li> <li>・損益計算書</li> <li>・キャッシュフロー計算書</li> <li>・利益の処分又は損失の処理に関する書類</li> <li>・付属明細書</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・貸借対照表</li> <li>・損益計算書</li> <li>・キャッシュフロー計算書</li> <li>・利益の処分又は損失の処理に関する書類</li> <li>・付属明細書</li> <li>・行政サービス実施コスト計算書</li> </ul>

発生主義: 現金の移動ではなく、経済活動の発生の時点で(収益又は費用の発生の事実に基づいて)、その事実を整理・記録するものである。

複式簿記: 現金の収入・支出だけではなく、経済活動から生じる全ての経済価値の変動とその原因を組織的に記録・計算するものである。

損益取引(収益的収支): 発生した年度に処理されるべきものであり、損益取引に基づく支出と収入は収益的支出、収益的収入と呼ばれる。

資本取引(資本的収支): 発生した年度から将来にかけて処理されるべきもので、資本取引に基づく支出と収入は資本的支出、資本的収入と呼ばれる。

## 独立行政法人会計基準における固有の会計処理

### **特定の償却資産の減価に係る会計処理（基準第77）**

- 減価償却の基本的な仕組みは、企業会計原則と同じ。  
但し、保有する償却資産のうち、その減価に対応すべき収益の獲得が予定されていないものとして特定された資産の減価償却費相当額は、資本剰余金を減少することとして処理する。

### **運営費交付金、施設費の会計処理（基準第73, 74）**

- 運営費交付金
  - ① 運営費交付金債務（流動負債）で受け入れ
  - ② 業務の進行に応じて運営費交付金債務を収益化
  
- 施設費の処理
  - ① 預り施設費（流動負債）で受入れ
  - ② 資産取得により資本剰余金に振替え

現金主義

発生主義



国立病院特別会計

独立行政法人後

予算(収支計画)

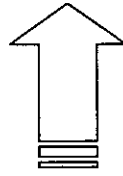
損益計算書(予定)

歳入

〔 経常収入 診療収入 雑収入 〕
養成所収益 その他収益
借入金
積立金より受入
一般会計からの繰入

歳出

〔 経常支出 給与費 材料費 経費 〕
養成所費用 研究所費用 その他費用
施設整備費
国債整理基金繰入 ・支払利息 ・元金償還額



収益

〔 医業収益 診療収入 雑収入 〕
医業外収益 養成所収益 その他収益
運営費交付金

費用

〔 医業費用 給与費 材料費 経費 〕
減価償却費
医業外費用 支払利息 養成所費用 研究所費用 その他費用

※借入金、施設整備費等は資本取引として  
貸借対照表で整理

○行政サービス実施コスト計算書様式

平成〇〇年度◇◇◇◇行政サービス実施コスト計算書  
 (平成〇〇年4月1日～平成〇〇年3月31日)

I 業務費用 ×××… (A - B)

損益計算書上の費用

△△業務費	×××			
:	×××			
:	×××			
:	×××			
一般管理費	×××	(小計)	×××…	(A)

(控除項目) ※損益計算書上の収益 (自己収入分)

△△収入	- ×××			
:	- ×××			
:	- ×××			
△△収入	- ×××	(小計)	-	×××… (- B)

II 損益外減価償却相当額 ×××… (C)

III 機会費用 ×××… (D)

国有財産無償使用の機会費用

(※有償使用とした場合の近隣の地代又は賃借料相当額)

政府出資等の機会費用

(※出資金、施設費 (資本剰余金相当額) 相当額及び

それらを運用した場合に得られる利益相当額の合計)

IV 行政サービス実施コスト ×××  
… (A-B+C+D)