

独立行政法人会計における利益業績の特徴 ー資金拠出者・受領者の意図の観点からー

樋 沢 克 彦

1. はじめに

前年度の本年報において、非営利組織における資金拠出者による使途制約が、いかに収益および費用の認識基準に影響を及ぼすかについて明らかにしたところであるが、本研究においては、資金拠出者による使途制約だけでなく、資金受領者による使途制約も検討の対象としたうえで、それらが収益の認識範囲にどのように影響しているのか、または影響させるべきかという観点から、「独立行政法人会計基準」および「独立行政法人会計基準注解」（独法基準）における利益業績開示の特徴を明らかにすることを目的としている。

この点を検討することは、非営利組織における財務情報の開示を議論するにあたって、様々な資金拠出者の意図および資金受領者の意図を、法令や予算統制による資金の使途制約の決定を通じて、どのように収益の認識範囲に反映させるべきなのかという点について、一定の示唆を提供するものと考ええる。

そこで、まずは、独法基準における収益認識の範囲と時点について資金源泉別に整理する。

次に、資金拠出者の意図が、どのように資本取引と損益取引の区分に影響しているかについて国際公会計基準（IPSAS）との比較を通じて独法基準の特徴を検討する。

さらに、資金受領者の意図が、どのように収益認識基準と配分に影響しているのかについて、IPSAS との比較を通じて独法基準の特徴を明らかにする。

2. 独法基準における収益認識の範囲と時点の整理

独法基準では、どのような範囲で収益が認識され、また、どのような時点で収益が認識されているかについて、資金源泉別に検討することとする。

まず出資であるが、独法基準によれば出資は資本金であり（独法基準第19）、資本取引とされている。

次に、「施設費」（独法基準第82）を検討する。「施設費」は施設費等に係る経費であって、国の予算において公債発行対象経費、つまり、公共事業費等として資本形成とみられる投資

的経費である施設整備費補助金として予算に計上されるものである（「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（独法基準QA）Q82-1A3）。

ここで、独法基準上、「施設費」により非償却資産を取得した場合は財産的基礎を構成することを意図して拠出されたものとされ、取得資産が償却資産の場合には、その減価に対応すべき収益がないものとして主務省より特定された場合には同じく財産的基礎を構成するものと規定されている（独法基準注12）。それでは、主務省による特定がない場合は財産的基礎を構成しない、すなわち、損益取引として会計処理すべきかが問題となる。そもそも、そのようなケースが想定し得るか否かであるが、独法基準には「施設費」により取得された償却資産が主務省による特定を受けないことがありうる（独法基準QA Q19-2A3）と規定されている。それでは、このように「施設費」により取得された償却資産について、主務省の特定が得られない場合はどのように考えるべきであろうか。独法基準上、「収益とは、サービスの提供、財貨の引渡又は生産その他の独立行政法人の業務に関連し、資産の増加又は負債の増加をもたらすものであり、独立行政法人の会計上の財産的基礎が増加する取引を除いたものをいう。」とされており、このような場合は財産的基礎の増加ではないとすると、収益の定義をみたとすることとなる。しかしながら、主務省の特定が得られないということは、取得した償却資産が対応する収益を生み出すということであるから、施設費を収益計上してしまうと、当該収益と償却資産自体が生み出す収益が二重に計上されることとなり、独立行政法人の運営状況を適正に表示しないこととなる。当該収益の二重計上を回避するという観点からは、取得する償却資産に主務省の特定が得られない場合の施設費も財産的基礎を増加させるものと考えて、損益取引ではなく資本取引とすべきものと考えられる。本来、資本処理、すなわち会計上の財産的基礎としての処理とすべきであるか否かは、資金拠出者の意図や取得資産の内容等を勘案して（独法基準注11）決められる問題であるが、独立行政法人制度の基本的な仕組みとして、独立行政法人の財産的基礎となる固定資産の取得については、出資による方法と施設費による方法が予定されている（独法基準QA Q83-2A）ので、独法基準上、主務省の特定が得られない場合であっても資金拠出者の意図としては、「施設費」を拠出するということは、財産的基礎を構成することであると考えerことは合理的である。なお、「施設費」を財源として固定資産を取得した場合であっても、当該支出のうち固定資産の取得原価を構成しない支出については、当期の費用として処理することとなるが、この場合の「施設費」の会計処理については、費用相当額は、施設費収益の科目により収益認識を行い、資本剰余金への振替は行わないことになる（独法基準QA Q82-1A1）ので、このような「施設費」は財産的基礎を構成せず、損益取引として会計処理されることとなる。

次に運営費交付金（独法基準第81）について検討する。運営費交付金は、「渡し切りの交付金」ではあるものの、交付された運営費交付金は、入金即収益計上ではなく、収益化の単位毎に実施すべき業務を特定したうえで、一旦負債として処理されたのち、業務の進行とと

もに収益化される（独法基準注 61）ので、結果としては損益取引として会計処理されることとなる。ただし、中期計画等の想定範囲内で、運営費交付金により非償却資産を取得した場合には、取得した資産の内容を勘案し、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（独法基準注 12）として、資本取引として会計処理される。

次に、補助金等（独法基準第 83）について検討する。補助金等は、独立行政法人が行う業務のうち、特定の事務事業に対して交付されるものであり、一旦負債に計上されるものの当該業務に係る経費の支出に応じて収益化され（独法基準 QA Q83-1A2）、独立行政法人の基本的な仕組みとして、独立行政法人の財産的基礎となる固定資産の取得については、補助金等による方法は予定されていない（独法基準 QA Q83-2A）ので、結果としては損益取引として会計処理されることとなる。ただし、国又は地方公共団体からの補助金等により非償却資産を取得した場合には、取得した資産の内容を勘案し、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（独法基準注 12）として、資本取引として会計処理される。

次に、寄附金（独法基準第 85）について検討する。独法基準上、寄附金については、原則として寄附金の募集における独立行政法人および資金拠出者の意図に応じて、損益取引と資本取引を区分することとされている。すなわち、中期計画等又は年度計画において、独立行政法人の財産的基礎に充てる目的で民間からの出えんを募ることを明らかにしている場合であって、当該計画に従って出えんを募った場合には、独立行政法人が受領した寄附金は資本剰余金として処理することとされる一方、そうではない場合には、寄附者ないし独立行政法人において用途特定された場合には一旦負債として処理したうえで、当該用途に充てるための費用が発生した時点で収益計上され、また、いずれの用途特定も無い場合には寄附金受領時点で収益計上されることとなっている。ただし、中期計画等の想定範囲内で、寄附者の意図に従い又は独立行政法人があらかじめ特定した用途に従い、非償却資産を取得した場合には、取得した資産の内容を勘案し、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（独法基準注 12）として、資本取引として会計処理される。

図表1：独法基準における資金源泉別の収益認識の範囲と時点

資金源泉の種類 ※1	資金源泉の内容	資金使途※2	貸方科目		取引分類
			支出前	支出後	
出資	財産的基礎に充てる目的 の出資	非償却資産	資本金	資本金	資本
		償却資産	資本金	資本金	資本
		経費	資本金	資本金	資本
運営費交付金	法人が自ら使途を計画する 国からの渡し切りの交付金	非償却資産 (中期計画の想定範囲内)	負債（預り）	資本剰余金	資本
		非償却資産 (中期計画の想定範囲外)	負債（預り）	負債（資産見返） →利益剰余金【収益】 (除売却等に伴い)	損益
		償却資産	負債（預り）	負債（資産見返） →利益剰余金【収益】 (償却等に伴い)	損益
		経費	負債（預り）	利益剰余金【収益】	損益
施設費	財産的基礎に充てる目的 で国から交付される補助 金（固定資産への支出が 固定資産の取得原価を構 成しなかった場合は費用 となる）	非償却資産	負債（預り）	資本剰余金	資本
		償却資産 (基準87適用あり) ※3	負債（預り）	資本剰余金※4	資本
		償却資産 (基準87適用なし) ※3	負債（預り）	基準上の規定は無い が、本論文では資本 剰余金と理解	資本
		経費	負債（預り）	利益剰余金【収益】	損益
補助金等	国等の予算において事前 に使途が特定された補助 金	非償却資産	負債（預り）	資本剰余金	資本
		償却資産	負債（預り）	負債（資産見返） →利益剰余金【収益】 (償却等に伴い)	損益
		経費	負債（預り）	利益剰余金【収益】	損益
寄付金	財産的基礎に充てる目的 で出えん金を募集した場 合の寄附金	非償却資産	資本剰余金	資本剰余金	資本
		償却資産	資本剰余金	資本剰余金	資本
		経費	資本剰余金	資本剰余金	資本
	寄付者が使途を特定した 寄附金	非償却資産	負債（預り）	資本剰余金	資本
		非償却資産 (中期計画の想定範囲外)	負債（預り）	負債（資産見返） →利益剰余金【収益】 (除売却等に伴い)	損益
		償却資産	負債（預り）	負債（資産見返） →利益剰余金【収益】 (償却等に伴い)	損益
		経費	負債（預り）	利益剰余金【収益】	損益
	法人自らが使途を特定し た寄附金	非償却資産 (中期計画の想定範囲内)	負債（預り）	資本剰余金	資本
		非償却資産 (中期計画の想定範囲外)	負債（預り）	負債（資産見返） →利益剰余金【収益】 (除売却等に伴い)	損益
		償却資産	負債（預り）	負債（資産見返） →利益剰余金【収益】 (償却等に伴い)	損益
		経費	負債（預り）	利益剰余金【収益】	損益
	寄付者も法人も使途を制 限していない寄附金	非償却資産	利益剰余金【収益】	利益剰余金【収益】	損益
		償却資産	利益剰余金【収益】	利益剰余金【収益】	損益
		経費	利益剰余金【収益】	利益剰余金【収益】	損益
自己収入	財の販売やサービスの提 供による資金源泉の流入	非償却資産	利益剰余金【収益】	利益剰余金【収益】	損益
		償却資産	利益剰余金【収益】	利益剰余金【収益】	損益
		経費	利益剰余金【収益】	利益剰余金【収益】	損益

※1 現金により資金が流入すると仮定している。

※2 資金使途としては、主に資本取引と損益取引に関連する固定資産（非償却資産、償却資産）、経費に限定している。

※3 基準87が適用される場合とは、減価に対応すべき収益が予定されていないものとして、償却資産が主務省令により特定された場合である。

※4 償却等に応じて、資本剰余金のマイナス項目である損益外減価償却相当額等が計上される。

（『営利・非営利組織の財務報告モデルの研究＜中間報告＞』第2章 図表4を筆者が一部修正）

これに対して、IPSAS においては、その概念フレームワーク第5章において「収益とは、所有者による拠出から生ずる増加を除いた、主体の正味財政状態の増加をいう」としており、正味財政状態の増加を「所有者からの拠出」と収益とに区分しており、「所有者からの拠出」が資本取引と損益取引を区分する概念となっている。

ここで、「所有者からの拠出」は IPSAS 第1号で「主体に対する外部当事者によって拠出された将来の経済的便益又はサービス提供能力のうち、結果として負債になるものを除く、主体の純資産・持分に対する財務的関与を確立するもの」(IPSASB. 2006a IPSAS No.1, par.7)と定義され、以下のいずれか、ないし両方の性質を持つとされる。

- ① 所有者又はその代表者の裁量で行われるような、主体の存続期間中に行う将来の経済的便益又はサービス提供能力の分配に対する権利および主体の清算といった事象において資産が負債を超過する金額の分配に対する権利をもたらすもの
- ② 売却、交換、移転又は償還可能なもの

この定義から、「所有者からの拠出」は、事実上、株式の発行に限定されると考えられるので、IPSAS において、資金流入は、原則として、最終的には収益計上されるが、性質上、「現在の義務」が存在する場合には、一旦負債計上したうえで、「現在の義務」が解消した時点で、収益計上される (IPSAS. 2006c par.44-45) こととなる。

このように、独法基準においては、IPSAS とは異なり、資産の増減または負債の増減をもたらす経済的便益のうち、独立行政法人の財産的基礎を構成する場合を資本取引として、損益取引から区分しており (独法基準第 20, 21)、財産的基礎を構成するか否かの判断において資金拠出者の意図や取得資産の内容を勘案し、資金として組織内部に維持すべきことが要請されているか否か (飯野. 1983, 10-18) を判断することによって資本取引の範囲を決定したうえで、収益認識の範囲を決定していることが分かった。

また、独法基準は、IPSAS とは異なり、資金受領者の意図を勘案して、収益認識の時点を決していることが分かった。

3. 独法基準における資本取引と損益取引の区分の特徴

独法基準においては、資金拠出者の意図によって、資金流入を、投下資本によって市場から獲得される収入で原価を回収し、さらに事業に再投下するという因果関係的な循環運動が行われる収支構造 (以下、キャッシュ変換サイクル (A)) と資金拠出者からの財源措置を収入として、この範囲内で支出を行う非因果的な片道運動が行われる収支構造 (以下、キャッシュ変換サイクル (B)) に区分 (小西. 2017, 7) したうえで、それぞれの資金収支構造において、資本取引と損益取引を区分している。

図表2：資金流入と資金収支構造の関係

資 金 収 支 構 造			
キャッシュ変換サイクル (A)		キャッシュ変換サイクル (B)	
資金調達プロセス	資金回収プロセス	資金収受プロセス	
		資金維持目的	資金支出目的

(筆者作成)

独立行政法人は、通常、独立採算制を前提としないため、国からの財源措置等を受け運営されている（中央省庁等改革推進本部、1999、Ⅲ 21 (1)）。その一方、行政サービスの確実な実施という活動目的が果たされる限りにおいて、独立行政法人においても自己収入が否定されておらず（中央省庁等改革推進本部、1999、Ⅲ 21 (6)）、原価回収志向の保有とその成果としての収入である自己収入の獲得を行うことも否定されていない。このような自己収入が、キャッシュ変換サイクル (A) の資金回収プロセスであることは当然である。それでは、自己収入以外の国からの財源措置等は二つのキャッシュ変換サイクルのどのプロセスに属するのであろうか。以下において、国からの財源措置および民間からの寄附金（以下、財源措置等という）について、順次検討することとする。

まず、独立行政法人の会計上の財産的基礎（独法基準第18条第1項）の形成のための資金源泉として「出資」（独法基準第19条第1項）がある。独法基準上、「出資」という財源措置等は資本金とされる。

「出資」により取得された現物出資資産は、通常、資金回収を予定せず、その減価に対応すべき収益がないものとして主務省令により特定される。コストに対応すべき収益がないということはキャッシュ変換サイクル (A) の資金回収サイクルに該当する収入が存在しないということであり、このような「出資」は、キャッシュ変換サイクル (B) の資金収受プロセスに該当することになる。一方、例外的に主務省令による特定がなく、コストに対応すべき収益、すなわち、自己収入が予定される場合には、自己収入の前提となる資本金として、キャッシュ変換サイクル (A) の資金調達プロセスに該当することとなる。

次に、独法基準第82に定める「施設費」を検討する。「施設費」は施設費等に係る経費であって、国の予算において公債発行対象経費、つまり、公共事業費等として資本形成とみられる投資的経費である施設整備費補助金として予算に計上されるものである（独法基準 QA Q82-1A3）。

ここで、独法基準上、「施設費」により非償却資産を取得した場合は財産的基礎を構成することを意図して拠出されたものとされ、取得資産が償却資産の場合には、その減価に対応すべき収益がないものとして主務省令より特定された場合には同じく財産的基礎を構成するものと規定されている（独法基準注12）。このような場合には、「出資」と同様にキャッシュ変換サイクル (A) の資金収受プロセスに該当することになる。一方、主務省令による特定

がない場合も財産的基礎を構成すると考えるべきことは既に検討済みであり、自己収入が予定されることとなるのでキャッシュ変換サイクル（B）の資金調達プロセスに該当することとなる。

次に、独法基準第 83 に定める「補助金等」を検討する。「補助金等」は財産的基礎となる固定資産の取得財源としては予定されておらず（独法基準 QA Q83-1A）、非償却資産を取得する場合（独法基準注 12）以外は、経費としての支出（財産的基礎に該当しない償却資産を含む）に対する財源措置等である。「補助金等」は独立行政法人の業務のうち、特定の事務事業に対して交付されるものであり、「補助金等」を充てられる支出であるか否かは事前に補助金等の交付決定通知等により決定されており（独法基準 QA Q83-3A1）、特定の支出に用途が制約されている。ここで、当該特定の支出は、何らかの収入をもたらすものとしては意図されていない以上、コストに相当する支出を「補助金等」により回収するという関係にはないため、「補助金等」はキャッシュ変換サイクル（A）における資金回収プロセスには該当せず、キャッシュ変換サイクル（B）の資金収受プロセスに該当することとなる。例外的に、すでに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る場合があります（独法基準注 63）、例えば、料金収入での資金回収不足を補うための補助金である場合には、キャッシュ変換サイクル（A）における資金回収プロセスであると考えられる。

次に、「運営費交付金」について検討してみたい。「運営費交付金」は、基本的には財産的基礎に対する財源措置等ではなく、主として人件費等の経費を賄うためのものであり、非償却資産を取得した場合以外には、収益として処理される点で「補助金等」と同様である。一方、「運営費交付金」は国が事前に用途を特定しないという意味でのいわば「渡し切りの交付金」であり、したがって、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るものとされており（独法基準注 60）、この点では「補助金等」と異なっている。

運営費交付金は、渡し切りの交付金ではあるものの、運営費交付金を適切かつ効率的に使用するために、法人内部において投入費用の管理が行われる最小単位たる収益化単位の業務毎に運営費交付金の額と投入費用の対応を明確にすべきとしており（独法基準注 60）、「運営費交付金」は、キャッシュ変換サイクル（A）における資金回収プロセスに該当することになる。例外的に、運営費交付金で非償却資産を購入した場合は、投下資本の回収は予定されないもので、キャッシュ変換サイクル（B）に該当するものと考えられる。

次に、財源措置等のうち、民間からの「寄附金」について検討する。「寄附金」は、中期計画等又は年度計画において、独立行政法人の財産的基礎に充てる目的で民間からの出えんを募ることを明らかにしている場合および非償却資産を取得した場合以外には、財産的基礎の取得財源としては予定されていない（独法基準第 85）。

「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、寄附者が予め使途を制約する場合としない場合がある。ここでの使途の制約は、研究用設備を購入する等、特定の支出に使途を制約する場合と100周年記念事業のための事業費に充当する等、特定の発生費用に使途を制約する場合が考えられる。この点、特定の支出にのみ使途を制約する「補助金等」とは異なっている。

特定の発生費用に使途を制約する場合、「寄附金」は「運営費交付金」と同様に、発生費用を賄うための収入として位置付けられることとなり、キャッシュ変換サイクル（A）における資金回収プロセスに該当することになる。

一方、例外的に（財産的基礎を構成しない）特定の支出に使途を制約する場合、「補助金等」と同様に、キャッシュ変換サイクル（B）の資金収受プロセスに該当することとなる。

ここで、「寄附金」は、中期計画等又は年度計画において、独立行政法人の財産的基礎に充てる目的で民間からの出えんを募ることを明らかにしている場合には、資本剰余金として会計処理されることとなっている（独法基準注13）。当該出えんにより、財産的基礎を構成する固定資産が取得された場合、取得された固定資産は、財産的基礎を構成している以上、通常、その減価に対応すべき収益がないものとして主務省令により特定される。コストに対応すべき収益がないということはキャッシュ変換サイクル（A）の資金回収サイクルに該当する収入が存在しないということであり、このような「寄附金」は、キャッシュ変換サイクル（B）の資金収受プロセスに該当することになる。一方、例外的に主務省令による特定がなく、減価に対応すべき収益、すなわち、自己収入が予定される場合には、投下資本としてキャッシュ変換サイクル（A）の資金調達プロセスに該当することとなる。

図表3：財源措置等毎の資金流入と資金収支構造との関係

	資金収支構造			
	キャッシュ変換サイクル（A）		キャッシュ変換サイクル（B）	
	資金調達プロセス	資金回収プロセス	資金収受プロセス	
			資金維持目的	資金支出目的
出資	○（収益獲得予定）	－	◎（収益獲得なし）	－
施設費	○（収益獲得予定）	－	◎（収益獲得なし）	○（修繕支出充当）
補助金等	－	○（自己収入充当）	○（非償却資産取得）	◎（特定支出充当）
運営費交付金	－	◎（特定費用充当）	○（非償却資産取得）	－
寄附金	○（収益獲得予定）	◎（特定費用充当）	◎（収益獲得なし）	○（特定支出充当）

注：◎は一般的なケースであり、○は例外的なケースである。

（筆者作成）

このように、独法基準においては、資金拠出者の意図を勘案して、資金の流入をキャッシュ変換サイクル（A）であるのか、キャッシュ変換サイクル（B）であるのかを識別したうえで、資本取引と損益取引を区分していることが分かった。

これに対して、IPSASにおいては、料金収入のような自己収入のみならず、補助金や寄附金等の財源措置等を行政サービス提供コストの回収の手段と考えており（概念フレームワー

ク 2.15)、資金流入を、投下資本の回収による収益と捉えて会計処理している。このような取扱いについて、IPSAS が前提とする企業モデルを準用した経営モデルとの関係から検討してみる。

まずは New Public Management (NPM) モデルを検討してみたい。NPM モデルにおいては、投入・手続志向から成果志向へ、統治客体としての国民との関係から顧客としての国民との関係へ、階層的な指揮・命令系統を重視する官僚制から市場原理を重視する制度へ、集権的管理から分権的管理へと行政を転換することが意図されている。成果志向は、行政サービスとしての資源の提供において、投入から産出までのすべてを政府等の公的機関という一つの経済主体が担う構造から、政府等の公的機関は産出という成果を効率的・効果的に供給する責任のみを有し、供給者自体には政府等の公的機関以外の民間事業者も含まれるという構造へ変化させる。すなわち、公的部門と民間部門の双方が行政サービス活動過程に関与することとなり、両者は公正な競争の関係に立つようになる。また、行政サービスの供給者と購入者の関係が、組織内部の階層的な指揮・命令系統の中でとらえられた関係から、みなしではあっても、主務大臣を介して契約当事者同士という対等の関係に変化する（山本、2003, 114）。その結果、NPM モデルにおける行政サービスの供給者と消費者たる国民の関係は、企業における企業と顧客との関係と同等となると考えることができる。

次に、複数エンティティ・モデルを検討してみる。このモデルは、政府を徴税部門とサービス提供部門の独立した2つのエンティティから構成されるとみるものである（山本、2003, 118）。徴税活動を政府の主要目的達成のための業務とみれば、税収は公的権力を背景とした資源徴収活動の成果とみなしうるが、契約から発生する収益ではないので、「非交換取引」からの収益に該当する。そして、この収益と徴税担当エンティティの活動費用との差額を利益とし、これをサービス担当エンティティに対し移転または利益処分を通じて配分すると考える。この考え方は、「国民はまず税を負担し事後的に行政サービスを受けるから、政府活動の収益は企業のような活動の成果を反映したものではなく単に活動の財源を示すものに過ぎない」という批判、すなわち、税収はそもそも収益ではないという批判には答えている。なぜならば、複数エンティティ・モデルの論理に従えば、税収は、強制的ではあるものの徴税活動の成果を反映しているからである（山本、2003, 119）。

このように、いずれの企業モデルを準用した経営モデルによっても、国民と政府との関係を行政サービスの購入者と供給者として位置付けることによって、自己収入による資金流入のみならず、税収もしくは税収の配分たる補助金等の財源措置による資金流入も、収益として会計処理しようとしていることとなる。

以上の検討により、IPSAS においては、個々の取引毎の資金拠出者の意図を捨象して資本取引と損益取引の区分を行っているので、資金拠出者の意図を反映した利益業績が開示されない可能性があるが、独法基準においては、個々の取引毎の資金拠出者の意図を勘案して資

本取引と損益取引の区分を行っており、利益業績の開示という観点から、管理者責任の評価のために有用な情報を提供しているという特徴があることが分かった。

4. 独法基準における収益認識基準および配分の特徴

まずは、収益の認識基準が現金主義であるのか、発生主義であるのか、さらに、現金主義の下で配分があるのかないのかという観点から、独法基準の特徴を検討してみる。ここで、認識基準として現金主義を採用し、配分を行わない損益計算の方法を現金主義的損益計算会計と呼び、配分を行う損益計算の方法を現金主義会計と呼ぶこととする（飯野（1979），71）。

独法基準における自己収入については、実現主義の原則により収益を認識する（独法基準第86）こととされている。ここで、実現とは①財貨を引渡し又は役務を提供し、②それと引き換えに流動性ある対価を獲得することを指し、具体的には販売基準のほか、完成基準、工事進行基準も採用しうるとされている（独法基準 QA Q86-1A）。

このように、独法基準における自己収入は、現金収支とは無関係に、実現に該当する事実によって収益を認識することとされているので、発生主義会計（飯野（1979），165）によっていることとなる。

一方、独法基準は、自己収入以外の資金源泉については、資金拠出者が公的部門であるのか、私的部門であるあるのかの相違を前提にして、資金拠出者ないしは資金受領者による使途制約の有無により、収益の認識基準および配分の有無を決定している。

まず、収益の認識基準であるが、資金拠出者が国等の公的部門である場合は、通常、資金拠出には議会承認が必要となることから、未収計上は禁じられており（独法基準 QA Q81-1A）、現金主義が該当する。一方、資金拠出者が私的部門である場合には、独法基準上、特段、未収計上は禁じられていないので、発生主義が該当すると考えられる

次に、配分の有無についてであるが、国等からの資金拠出である補助金等については、補助要綱等により、予め、使途制約が付されていることを前提に、一旦負債として計上したうえで、当該使途に従った支出を行った時点で収益が計上されることになっている（独法基準第83）ことから、収益計上において配分があり、現金主義会計が採用されているものといえる。

もうひとつの国からの資金拠出である運営費交付金については、「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）によれば、国が事前に使途を特定しないという意味でのいわば「渡し切りの交付金」であり、したがって、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使途以外の使途に充てることができるものとされているので、資金拠出者による使途制約は

ないが、管理業務に充当される部分以外の資金拠出は、原則として収益化の単位の業務毎に運営費交付金を割り当てることとされており（独法基準第 81）、この割当は、資金受領者自身による使途制約が付されているということであり、当該使途制約を前提に、一旦負債として計上したうえで、業務の進行ないし完了により収益計上されることから、収益計上において配分があり、現金主義会計が採用されているものといえる。

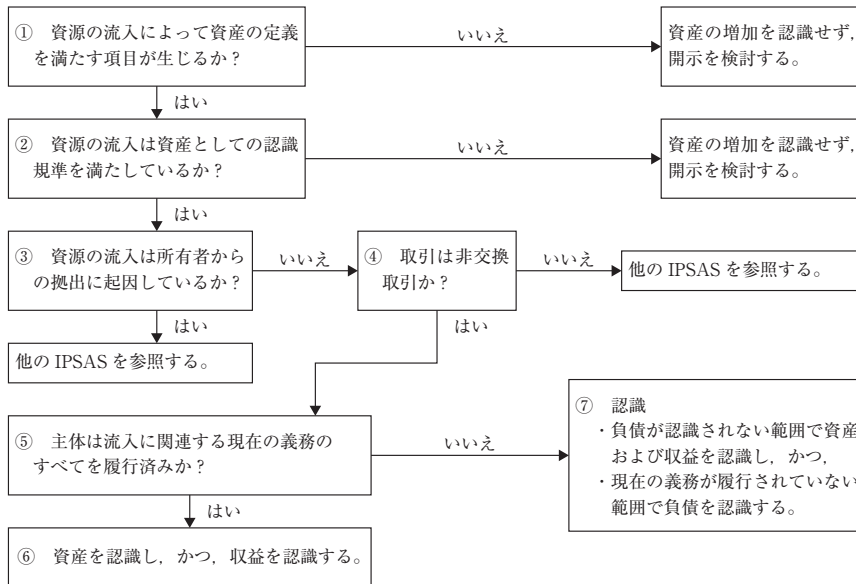
一方、私的部門からの資金拠出である寄附金については、特段、未収計上は禁じられておらず、認識基準としては発生主義である。配分の有無については、資金拠出者ないし寄附金受領者自身による使途制約が付されている場合には、一旦負債として計上したうえで、業務の進行ないし完了により収益計上されることになっている（独法基準第 85）ことから、収益計上において配分があり、発生主義会計が採用されているものといえる。

このように、独法基準においては、自己収入以外の資金源泉についても、資金拠出者による使途制約がある場合のみならず、資金受領者自身による使途制約がある場合も、実施すべき業務が特定されているものとして、当該業務の進行ないしは完了を要件に収益の配分を行っていることが分かった。

この点について、IPSAS における取り扱いを検討してみる。IPSAS は、取引を「交換取引」と「非交換取引」という二つの概念に区分したうえで、それぞれの取引区分ごとに、収益の認識基準と配分を規定している。ここで、「交換取引」の定義は「ある主体が資産又はサービスを受領し、又は負債の減少を受け入れ、それと交換に他の主体に対しておおむね同等の価値を直接的に与える取引である」とされている（IPSASB. 2006c, par.11）。一方、「非交換取引」の定義は「交換取引ではない取引である。」とされ、「非交換取引においては、ある主体が、他の主体から価値を受領するが、それと交換におおむね同等の価値を直接的に与えることがない、あるいは、ある主体が、他の主体に価値を与えるが、それと交換におおむね同等の価値を直接的に受領することがない」（IPSASB. 2001, par.11）ものとされている。

以上の取引の区分を前提として、図表 4 において IPSAS における収益認識基準と配分について、フローチャートで示している。

図表4：収益認識基準と配分プロセス



(IPSASB. 2006c, par.29 のフローチャートを筆者が一部修正)

まず、フローチャートの①で、取引による資源の流入が、IPSAS 第1号「財務諸表の表示」の資産の定義（過去の事象の結果として、主体が支配し、かつ、将来の経済的便益またはサービス提供能力が、主体に流入することが期待される資源）を満たす場合には、フローチャートの②で、以下の場合にのみ、資産として認識されとされている。それは、(a) 資産に関連する将来の経済的便益またはサービス提供能力が主体に流入する可能性が高く、かつ、(b) 資産の公正価値を信頼性をもって測定できる場合である（IPSASB. 2006c, par.36）。

次に、③の資源の流入は「所有者からの拠出」に起因しているか否かで分類され、「所有者からの拠出」による資源の流入はIPSAS 第23号の対象とはならない（IPSASB. 2006c, par.37-38）。ここで、「所有者からの拠出」はIPSAS 第1号で「主体に対する外部当事者によって拠出された将来の経済的便益又はサービス提供能力のうち、結果として負債になるものを除く、主体の純資産・持分に対する財務的関与を確立するもの」（IPSASB. 2006a, par.7）と定義され、以下のいずれか、ないし両方の性質を持つとされる。

- i 所有者又はその代表者の裁量で行われるような、主体の存続期間中に行う将来の経済的便益又はサービス提供能力の分配に対する権利および主体の清算といった事象において資産が負債を超過する金額の分配に対する権利をもたらすもの
- ii 売却、交換、移転又は償還可能なもの

その結果、④の取引は、③において「所有者からの拠出」が除かれており収益に区分されるべき「交換取引」と「非交換取引」によって構成されることとなる。「非交換取引」に該

当する場合は⑤に進み、「非交換取引」に該当しない場合は、他の IPSAS（例えば、IPSAS 第 9 号「交換取引による収益」）を参照することになる。

さらに、⑤の主体は流入に関連して「現在の義務」のすべてを履行済みか否かで、収益を認識するか負債を認識するかを区分している（IPSASB. 2006c, par.44）。従って、主体が資産として認識する「非交換取引」からの資源の流入に関連して、負債として認識した「現在の義務」を履行した場合には、主体は、認識されていた負債の帳簿価額を減額し、その減額と同額の収益の金額を認識することとなる（IPSASB. 2006c, par.45）。なお、「現在の義務」は、(a) 債務を決済するために将来の経済的便益またはサービス提供能力を有する資源の流出する可能性が高く、かつ、(b) 債務の額について信頼できる見積りを行うことができる場合のみ債務として計上されることとなる（IPSASB. 2006c, par.50）。

このように、IPSAS においては、「交換取引」については、財の引渡や役務の提供を要件として収益が認識されるので、実現を前提として収益が計上されるが、「非交換取引」については、「現在の義務」が承認される場合以外の配分は行われず、原則として資金流入時点で収益が計上されるので、業務の進行ないし完了と配分との間に直接的な関係はなく、「非交換取引」による資金源泉の場合には、実質的な意味でも実現は収益計上の要件になっていないが、独法基準においては、「非交換取引」についても、業務の進行ないし完了を基準とする収益の配分を行うことにより、実質的には実現を前提とした収益を計上することとされており、利益業績の開示の観点から、管理者責任の評価のために有用な情報を提供しているという特徴があることが分かった。

5. おわりに

独法基準においては、個々の取引毎に、資金の流入を投下資本の回収であるのか支出のための財源措置であるのかを識別したうえで、さらに前者の資金流入を資金調達なのか、資金回収なのか、また、後者の資金流入を資金拠出者が組織内での資本維持を意図したのか、資金の使用を意図したのかに区分することによって、資本取引と損益取引を区分していることが分かった。

この点、IPSAS においては、個々の取引毎の資金拠出者の意図は捨象して、企業モデルに準じた経営モデルを前提に、税収等の「非交換取引」を行政サービス提供コストの回収の手段と捉えることにより、自己収入のみならず、税収等の「非交換取引」による資金流入も収益として会計処理している。

このように、独法基準は、IPSAS と異なり、資金拠出者の意図を反映した資本取引と損益取引の区分が行われており、利益業績の開示の観点から、管理者責任の評価のために有用な情報を提供しているという意義があることが分かった。

次に、収益認識基準と配分において、独法基準では、収益の認識基準については、私的部門からの資金流入については、発生主義が採用され、公的部門からの資金流入は現金主義が採用されていることが分かった。配分の有無については、自己収入以外の資金源泉についても、資金拠出者からの使途制約がある場合のみならず、資金受領者自身による使途制約がある場合も、実施すべき業務が存在するものとして、当該業務の進行ないし完了を基準にして収益の配分を行っていることが分かった。

この点、IPSASにおいては、「交換取引」については、財の引渡や役務の提供を要件として収益が認識されるので、実現を前提として収益が計上されるが、「非交換取引」については、「現在の義務」が承認される場合以外の配分は行われず、原則として資金流入時点で収益が計上されるので、業務の進行ないし完了と配分との間に直接的な関係はなく、「非交換取引」による資金流入の場合には、実質的な意味でも実現は収益計上の要件になっていない。

このように、独法基準においては、自己収入以外の「非交換取引」についても、業務の進行ないし完了を基準とする収益の配分を行うことにより、実質的には実現を前提とした収益計上が行われており、利益業績の開示の観点から、管理者責任の評価のために有用な情報を提供しているという特徴があることが分かった。

参考文献

- 飯野利夫. 1979. 『資金的損益貸借対照表への軌跡』. 国元書房.
- 飯野利夫. 1983. 『財務会計論』. 同文館出版.
- 小西範幸. 2016. 『営利・非営利組織の財務報告モデルの研究<中間報告>』. 国際会計研究学会 研究グループ.
- 小西範幸. 2017. 『営利・非営利組織の財務報告モデルの研究<最終報告>』. 国際会計研究学会 研究グループ.
- 独立行政法人会計基準研究会および財政制度等審議会財政制度分科会法制・公会計部会. 2018. 『「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」』 総務省・財務省.
- 山本清. 2003. 「政府会計の理論的枠組みを巡る課題について」『金融研究』: 113-128.
- IPSASB. 2001, Revenue from Exchange Transaction, *International Public Sector Accounting Standards No.9*, IFAC.
- IPSASB. 2006a, Presentation of Financial Statements, *International Public Sector Accounting Standards No.1*, IFAC.
- IPSASB. 2006b, Property, Plant and Equipment, *International Public Sector Accounting Standards No.17*, IFAC.
- IPSASB. 2006c, Revenue from Non-Exchange Transaction (Taxes and Transfers), *International Public Sector Accounting Standards No.23*, IFAC.

(ひざわ かつひこ・青山学院大学大学院会計プロフェッション研究科博士後期課程)