



補助金等による固定資産取得の会計処理の検討 ——独立行政法人の会計を中心に——

石田 晴美

概要

独立行政法人（以下、独法という）の会計は原則、企業会計によるとされているが、利益獲得を目的としない等の特殊性を考慮し独法固有の会計処理が複数規定されている。本稿の目的は、この独法固有の会計処理のうち特に運営費交付金等で固定資産を取得する場合の望ましい会計処理を明らかにすることである。検討の結果、資産見返運営費交付金等という負債（繰延収益）を計上し、減価償却費相当額を収益に振り替え損益の均衡を図る現行の会計処理は、本来、負債でないものを負債に計上しており、独法の財政状態を著しく歪め財務報告利用者をミスリードする危険性が高いことを明らかにした。さらに、独法固有の会計処理の根底に流れている「損益均衡」の考え方に疑問を呈した。

キーワード：独立行政法人、運営費交付金、補助金、固定資産、繰延収益、非交換取引、IAS20、

IAS41

（受領日 2015年1月31日）

文教大学経営学部

〒253-8550 神奈川県茅ヶ崎市行谷1100

Tel 0467-53-2111(代表) Fax 0467-54-3734

<http://www.bunkyo.ac.jp/faculty/business/>

補助金等による固定資産取得の会計処理の検討

——独立行政法人の会計を中心に——

石田 晴美*

1. はじめに

独立行政法人（以下、独法という）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はないが、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か、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について、これを効率的かつ効果的に行わせるにふさわしい自律性、自発性及び透明性を備えた法人制度を設ける（中央省庁等改革基本法第36条）ことを目的に独立行政法人通則法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（独立行政法人通則法第2条、以下、通則法という）。2001年4月に57法人でスタートした独法は、2005年に113法人まで増加したが、その後の統廃合等により2014年4月1日現在98法人となっている。

各独法の主務大臣は、3～5年の期間において独法が達成すべき業務運営に関する目標（以下、中期目標という）を定め（通則法第29条1項）、独法はこの中期目標を達成するための中期計画を作成し主務大臣の認可を受けなければならない（通則法第30条1項）。独法は毎事業年度の開始前に中期計画に基づいた年度計画を

定め主務大臣に届け出る（通則法第31条1項）。そして、主務大臣は、中期目標期間終了時に独法の業務を継続させる必要性、組織の在り方等を検討し、所要の措置を講ずる（通則法第35条1項）。

独法の会計は「原則として企業会計原則による」（通則法第37条）ものの、「公共的な性格を有し、利益の獲得を目的とせず、独立採算制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」（「中央省庁等の改革の推進に関する方針」2009）こととなっている。

独立行政法人会計基準研究会は独立行政法人会計基準（以下、独法会計基準という）設定にあたり、財務報告の目的として次の2点を掲げた。まず、独法の業務の遂行状況について適確な把握に資することであり、その情報開示は運営状況のみならず財政状態についても補足し得るものでなければならないとし、次に、業績の適正な評価に資することとした（独立行政法人会計基準研究会、2000）。さらに、会計基準設定のうえで考慮すべき営利企業との違いとして次の4点を挙げた。まず、第1に独法は利益獲得を目的とせず独立採算を前提としないこと、第2に独法は政策の実施主体であり政策の企画立案の主体は国であるため、独法独自の判断では意思決定が完結しない場合があり、これらに起因する収入や支出を独法の業績を評価する手段としての収益や費用に含めることが妥当でな

* 文教大学経営学部

✉ ishida@shonan.bunkyo.ac.jp

い場合があること、第3に損益計算書上の利益の獲得を目的として出資する資本主を予定しないこと、最後に独法にたいし自律性、自発性を与えるという動機付けは重要であるが、税金を財源とする運営費交付金の扱いは厳格であるべきであり、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ことである。これらを考慮し、独法会計基準は「独立行政法人固有の会計処理」という章を別に設け独法固有の会計処理を複数規定している。

本稿の目的は、この「独立行政法人固有の会計処理」のうち運営費交付金等で固定資産を取得した場合に焦点をあて、望ましい会計処理を明らかにすることである¹⁾。しかしながら、補助金等を得て固定資産を取得する取引は独法固有の取引ではなく、営利企業においてもしばしば発生する。そこで本稿では、独法の会計処理の具体的な検討を行う前に、まず第2節でわが国企業会計において国庫補助金により固定資産を取得した場合の会計処理の考え方の変遷を概観し、第3節でIFRSが規定する政府補助金の会計処理及び会計基準の開発状況を明らかにする。次に、独法の運営費交付金等は非交換取引²⁾から生ずる収益であるという観点から、第4節で国際公会計基準（IPSAS）23『非交換取引による収益（税金及び移転）』の概要を明らかにする。そして第5節で独法会計基準が抱える問題の所在を明らかにしたうえで、いかに会計処理すべきかを検討する。

2. わが国企業会計における国庫補助金での固定資産取得の考え方の変遷

わが国企業会計では、従来から国庫補助金や

株主以外の個人・団体による寄付金、債務免除などを贈与剰余金として「資本剰余金」とする資本説と「利益」とみる利益説がある。資本説は、株式会社の維持すべき資本は、株主の払込資本だけに限定されるべきではなく、贈与者の意図によって維持すべき元本たる資本としての性質を備えているものは株主の払込資本と同様に扱うべきであり、資本剰余金として処理すべき（飯野1983、10-22-10-26）と主張し、かつては通説であった（森藤1988、246）。昭和49年（1974年）改正前の「企業会計原則」注解7においても資本的支出に充てられた国庫補助金等は資本剰余金として例示列挙されていた。これにたいし、商法、法人税法は利益説の立場を採っており、「企業会計原則」は「資本説」の立場を基調としつつ商法・税法との調整を理由に①国庫補助金等を発生期の期間利益に算入したうえで、企業が株主総会の決議を経て資本剰余金として積み立てる方法（旧財規第65条）、②国庫補助金等相当額を圧縮記帳する方法（注解24）、③国庫補助金を発生期の期間利益に算入する方法、の3法を認めた（森藤1988、249）。

利益説は、贈与剰余金が資本を構成するのか、利益として扱われるべきかは、企業の解散時においてそれがどのように観念される性格をもつかという立場から判断すべきと主張し、企業解散時には普通株主の払込資本のみが資本として扱われ、他の一切のものは利益として扱われるから利益であるという（武田2005、510）。つまり、会社解散時には贈与者への返還を必要とせず最終的には株主に分配されるから、贈与額が基本的には株主に帰属する利益であるといわざるをえないと指摘する（桜井2014、172-173）。

現在では、会社法及び法人税法が国庫補助金等を利益とみなしているため、国庫補助金等を損益計算書の特別利益として計上し、利益剰余金の計算に含め、株主総会において剰余金の処分により積み立てる旨の承認を得た後に、貸借対照表の純資産の部の「その他利益剰余金」として内容を示す科目を表示することになっており、利益説が有力であるという（広瀬2014、353）。さらに、企業会計基準第5号においても、資本剰余金には贈与により発生する剰余金（資本的支出に充てた国庫補助金等）を含むとの考え方があがるが、實際上ほとんど採用されていないと思われるため、検討の対象としないとされており、利益説が主流と言えるだろう（第37、37-2）。

国庫補助金については、これを繰延収益として負債の部に計上する会計処理を商法上認めるべきか否かについて議論があった。1989年に商法改正を審議する法制審議会商法部に会計学者4名（新井清光、飯野利夫、江村稔、中村忠）が提出した意見書は、「特定ノ収入デ其ノ営業年度後ノ収益ト為スコトヲ相当トスルモノハ之ヲ貸借対照表ノ負債ノ部ニ計上スルコトヲ得」という繰延収益に関する包括規定の設定を提案した。そこではその論拠として、①繰延収益は法律上の債務ではなく期間損益計算重視の観点から設けられる貸方項目であり、繰延資産と会計学的性格において対をなすものである、②繰延収益の計上は社債打歩発行差金の繰延処理方法として広く会計学上認められている、③現行商法上、繰延収益を認める明文規定がなく会計実務において不統一・混乱が生じている、④国際会計基準（IAS）20においても国庫補助金の会計処理として繰延処理が認められている、さらに⑤現行認められている圧縮記帳は補

助金などの収受の事実が財務諸表に的確に明示されないとともに、その収益効果も損益計算書上明示されないなどを指摘した（新井1989、13-14）。これにたいし、繰延収益の概念は明確になっておらず企業会計原則にも規定されていない、繰延収益の規定がなくとも実務は何ら困っていないという指摘があり、圧縮記帳を否定されるという危惧などを背景に経済界が強く反対したこともあり（遠藤1989、48）、結局平成2年改正法律案要綱には盛り込まれなかった。

繰延収益について、2006年の企業会計基準委員会「討議資料『財務会計の概念フレームワーク』」は、具体的な定義を行っていないが、繰延収益を純資産のうち株主資本以外の部分になるとした（第3章「財務諸表の構成要素」脚注5）。これは、負債を厳格に定義づけたために、その定義に反するものとして繰延収益を負債から除外した結果、純資産に含まれると説明されている（齋藤2007、89-90）。

3. IFRS の政府補助金の会計処理

政府補助金に関する IFRS 基準は、1983年設定の IAS20「政府補助金の会計処理及び政府援助の開示」及び2001年設定の IAS41「農業」の2つがある。本節では、これら2つの基準の概要及び現在の IASB の政府補助金に関する基準開発状況を明らかにする。

IAS20は「資産に関する補助金は（a）企業が補助金の付帯条件（conditions）を遵守すること、（b）補助金が受領されること、について合理的な保証が得られるまで認識してはならない」と規定する（par.7）。そして、「政府補助金は、補助金で補償することを意図している

関連コストを企業が費用として認識する期間にわたって、定期的に純損益に認識しなければならない」(par.12)とし、次の2法を選択肢として挙げる。第1法は補助金を繰延収益(deferred income)として負債に認識し、それを取得した当該固定資産の耐用年数にわたり定期的に純損益に認識する方法(par.26)であり、第2法は当該固定資産の帳簿価額から補助金を控除し、償却資産の耐用年数にわたり減価償却費の減額として純損益に認識する方法(par.27)である。

これにたいしIAS41は、農業活動(生物資産)に関連する会計処理を対象とし「無条件(unconditional)の政府補助金は、政府補助金を受け取ることになった時に、かつ、その時においてのみ、純損益に認識しなければならない」(par.34)としたうえで、「条件付(conditional)である場合には、当該企業は、当該付帯条件が満たされているときに、かつ、そのときにのみ、政府補助金を純損益に認識しなければならない」(par.35)とする。

両基準の大きな違いは、IAS20は関連するコストと対応させて補助金収益を認識するのにたいし、IAS41では付帯条件が満たされた時点で収益を認識することである。つまり、IAS20は付帯条件が満たされ「現在の義務」が存在しない場合であっても「繰延収益」という負債を認識するのにたいし、IAS41は付帯条件が満たされれば「現在の義務」は存在しないので負債を認識せず補助金収益を認識する。

IASBは、2004年に主に以下の理由からIAS20改訂プロジェクトを行うことを決定した(IASB2006, par.6)。まず、IAS20が現在の義務がないものを繰延負債(deferred credit)として認識し、関連する費用を賄うことを目的に

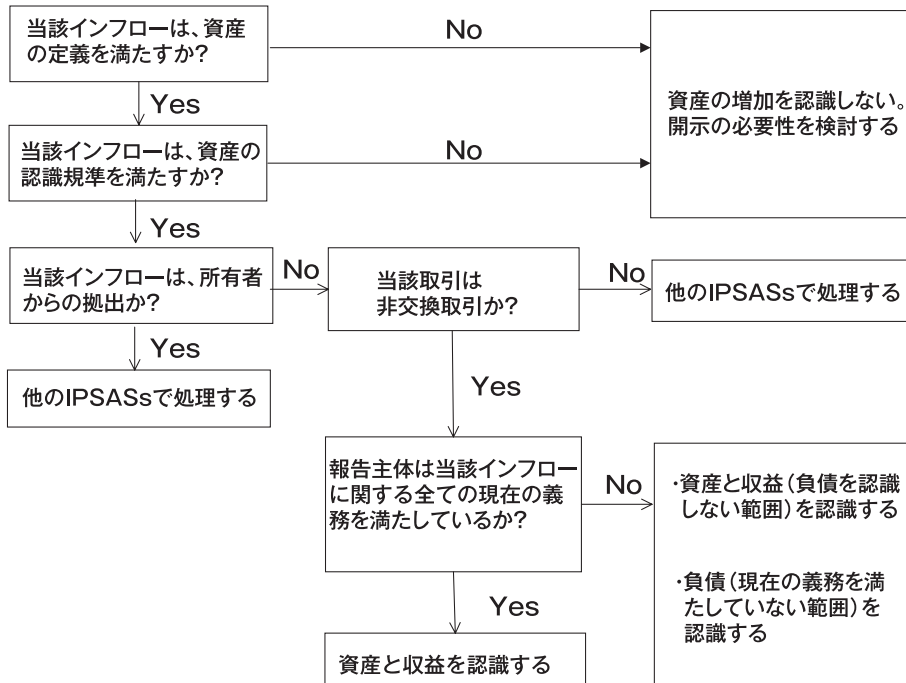
収益と費用を対応させることは現行の『財務報告に関する概念フレームワーク』(以下、『概念フレームワーク』という)と不一致をもたらすことである。次に、IAS20が資産の取得原価から補助金額を控除した額を帳簿価額とする選択肢を認めることは、異なる結果をもたらす複数の選択肢を認めるものであり財務諸表の比較可能性を損ねるとともに資源の過小評価をもたらす。さらに、IAS20が米国財務会計審議会(FASB)のSFAS第116号『受取寄付金及び支払寄付金に関する会計』や国際公会計基準審議会(IPSASB)の公開草案第29号『非交換取引による収益(税金及び移転)』と不一致があることなどである。

IASBはIAS41を『概念フレームワーク』及びその他のIFRS基準と整合性があるためIAS20より優れているとし、全ての政府補助金にIAS41を適用することはIFRSの首尾一貫性を高める可能性があることを指摘した(IASB2006, par.7)。しかしながら、IASBは2006年2月にIAS20改訂プロジェクトを再検討した結果、IAS37「引当金、偶発負債及び偶発資産」改訂プロジェクトや収益認識プロジェクト、排出権スキーム等の他の基準の開発状況との関連性が高いことから、それらの進展を待つためにIAS20改訂プロジェクトの延期を決定し、2015年1月末現在、未だ再開に至っていない(IASB2015)。

4. IPSASの非交換取引の会計処理

国際会計士連盟(IFAC)のIPSASBは、2006年に国際公会計基準(IPSAS)23『非交換取引による収益(税金及び移転)』を公表した³⁾。

図表 1 非交換取引の資源インフローの当初認識



出典：IPSASB, 2006, IPSAS23: *Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)*, par. 29.

IPSAS23『非交換取引による収益』は、「交換取引」を「ほぼ等価交換である取引」とし、「非交換取引」を「実体が資源を受け取る際に、その見返りに対価を全く提供しないか、もしくは、わずかしか提供しない取引」や「対価を提供するものの等価交換でない取引」と定義し、税金や補助金等を挙げている (pars.8-10)。図表1は、非交換取引の資源インフローの当初認識のフローチャートである。

当初認識では、まず資源インフローが資産の定義を満たすか否かのテストを行う⁴⁾。資産の定義を満たさないものは、資産を認識せず開示の必要性を検討する。資産の定義を満たすものは、次に資産の認識規準を満たすか否かのテストを行う。認識規準を満たす時とは、(a) 資産にかかる将来の経済的便益、または、用役潜在性が流入する可能性が高く、かつ (b) 資産の

公正価値が信頼性をもって測定できる時である (par.31)。認識規準を満たさないものは資産を認識せず、開示の必要性を検討する。資産の認識規準を満たすものは、所有者からの拠出か否かを検討する⁵⁾。所有者からの拠出である場合は、その他のIPSAS基準にしたがって処理する。所有者からの拠出でない場合は、その取引が非交換取引か否かを判断する。非交換取引でないものは、他のIPSAS基準にしたがって処理する。非交換取引である場合には、報告主体が資源のインフローに関する全ての現在の義務を満たしているか否か、つまり負債として認識すべきか否かのテストを行う。負債として認識すべき現在の義務とは、(a) 義務の清算のために、将来の経済的便益又は、用役潜在性を内包する資源の流出の可能性が高く、かつ (b) 負債金額を信頼性をもって見積もることができ

ることをいう（par.50）。現在の義務を満たさない場合は、資産、収益（負債を認識しない範囲）及び負債を認識する。現在の義務を満たしている場合は資産と収益を認識する。

資源の使用について特定の条件が課される補助金等がある。IPSAS23は、法律や規則、又は契約によって受取者が移転される資源の使用について課される条件（stipulation）を①使用目的拘束（restriction）、②付帯条件（condition）の2つに分類し、それぞれについて負債を認識すべきか否かを明らかにした（pars.14-25）。まず、①使用目的拘束とは、移転された資産の使用を制限または指示するが、これに違反した場合に資産を返還することが定められていない条件をいう。これは現在の義務を負わないため負債を認識せず、資源を受け取った際に資産と収益を認識する。一方、②付帯条件とは、特定された資産の使用に違反した場合、将来の経済的便益又は用役潜在性を返還することが義務づけられている条件をいう。この場合は、現在の義務を負うため、資源インフローを資産として認識した場合には、関連する負債を認識し、それぞれの条件が満たされた時に負債を消去し収益を認識する。当該条件が使用目的拘束なのか

付帯条件かを決定する際は、単に形式ではなく実質を考慮する必要があるとし、条件違反の場合に返還が強制されるか否かが重要であるとした⁶⁾。さらに、受取者に代替の選択肢がない場合は、使用目的拘束でも付帯条件でもなく、資源受取時に資産と収益を認識すべきであるとした。

5. 独立行政法人会計基準の問題の所在と検討

5.1 会計処理

独法は独立採算を前提としないため、業務運営に必要な資金を国は年度ごとに運営費交付金として交付する。独法の財源は他に特定の固定資産を購入するために国から交付される施設費、国又は地方公共団体から交付される補助金等、寄付金、さらにサービスの提供等により得る収入があり、財源別に固定資産を取得する際の会計処理が規定されている。本稿では、運営費交付金を中心に、補助金等、寄付金で固定資産を取得した場合の会計処理に焦点をあてる。図表2は、独法が運営費交付金で固定資産を取得した場合の具体的な会計処理である。

図表2 独法が運営費交付金で固定資産を取得した場合の会計処理

		借 方	貸 方
運営費交付金 受取時		現 金	運営費交付金債務
償却 資産	取得時	建 物 運営費交付金債務	現 金 資産見返運営費交付金
	償却時	減価償却費 資産見返運営費交付金	減価償却累計額 資産見返運営費交付金戻入
非償却 資産	取得時	土 地 運営費交付金債務	現 金 資本剰余金

出典：独法会計基準に基づき筆者作成

独法は、受領した運営費交付金を運営費交付金債務として流動負債に計上する⁷⁾。運営費交付金で償却資産を取得した場合は、運営費交付金を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。その後、毎事業年度、減価償却費相当額を取り崩し、資産見返運営費交付金戻入として収益に振り替える。運営費交付金で中期計画の想定範囲内で非償却資産を取得した場合は、運営費交付金債務を資本剰余金に振り替える（独法会計基準、第81）。

国又は地方公共団体から交付される補助金等の扱いも運営費交付金と同様である。受領時には預り補助金等として流動負債に計上し、補助金等で償却資産を取得した場合は、預り補助金等を別の負債項目である資産見返補助金等に振り替え、毎事業年度、減価償却相当額を取り崩し、資産見返補助金等戻入として収益に振り替える。当該資産が非償却資産であるときは、預り補助金等を資本剰余金に振り替える（独法会計基準、第83）。

寄付金についても運営費交付金、補助金等と同様の会計処理を行う。寄付金は、寄付者が独法の業務の実施を財産的に支援する目的で出えんするのであるから、寄付者が予めその用途を特定し、あるいは用途を特定しない場合であっても受領する独法が計画的に管理支出することが想定されとし（独法会計基準、注64）、寄付金受領時に預り寄付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預り寄付金を収益に振り替える。償却資産を取得した場合は、預り寄付金を別の負債項目である資産見返寄付金に振り替え、毎事業年度、減価償却相当額を取り崩し、資産見返寄付金戻入として収益に振り替える。取得した資産が非償却資産で中期計画の想定範囲内である場合は、

預り寄付金を資本剰余金に振り替える（独法会計基準、第85）。

5.2 問題の所在

図表3は、固定資産取得のために受け取った運営費交付金等の収益を繰延収益としていったん負債に計上した後、減価償却費と対応させて認識する場合と、固定資産取得時に収益を認識する場合とを比較したものである。

設定した仮定は、① A 法人の第×1期末貸借対照表の内訳は、資産100、負債50、純資産50である、②第×2期末に運営費交付金等100を受け取り固定資産を取得した、③固定資産の残存価額0、耐用年数10年で定額法による減価償却を第×3期から行う、④第×2期、第×3期においてその他の収益・費用は均衡している、の4つである。運営費交付金等の収益を費用と対応させて認識する場合は、運営費交付金等の受け取り時及び固定資産の減価償却を行う10年間に純利益／純損失は発生せず、純資産は変動しない。つまり、運営費交付金等の受け取りが損益に与える影響は全くなく、資産と負債が減価償却費相当分、每期減少していく。これにたいし、受け取った運営費交付金等で固定資産を取得した時に収益を認識する場合は、運営費交付金等の受け取りによる純利益が発生し純資産が大きく増加し、翌期以降の固定資産の減価償却に伴い純損失が発生し純資産が減少する。固定資産の耐用年数終了時の両者の貸借対照表は同じになるが、耐用年数の途中期間では損益計算書の当期純損益及び貸借対照表の負債および純資産は大きく異なる。要するに経営成績と財政状態が異なる。

独法の会計処理には次の問題点があると考えられる。まず、(1) 償却資産を取得した場合は運営

図表3 運営費交付金等の収益の認識方法の比較

<p>【仮定】 ①A法人第×1期末B/S</p> <table border="1" style="margin-left: auto; margin-right: auto;"> <tr> <td style="text-align: center;">資産</td> <td style="text-align: center;">負債</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">100</td> <td style="text-align: center;">50</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">純資産</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">50</td> </tr> </table> <p>②第×2期末に固定資産取得のための運営費交付金等100を受け取り、固定資産を取得した。</p> <p>③上記固定資産の残存価額は0、耐用年数は10年。定額法による減価償却を×3期から行う。</p> <p>④第×2期、第×3期のその他の収益・費用は均衡している。</p>	資産	負債	100	50		純資産		50	<p>【運営費交付金等収益を費用と対応させて認識する場合】 (仕訳)</p> <p>①運営費交付金等を受け取り、(第×2期末B/S) (第×3期末B/S) 固定資産を取得</p> <table style="margin-left: auto; margin-right: auto;"> <tr> <td style="text-align: center;">現金100</td> <td style="text-align: center;">繰延収益100</td> <td style="text-align: center;">資産</td> <td style="text-align: center;">負債</td> <td style="text-align: center;">資産</td> <td style="text-align: center;">負債</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">200</td> <td style="text-align: center;">150</td> <td style="text-align: center;">190</td> <td style="text-align: center;">140</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">純資産</td> <td></td> <td style="text-align: center;">純資産</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">50</td> <td></td> <td style="text-align: center;">50</td> </tr> </table> <p>②減価償却 減価償却費10 固定資産10 繰延収益10 収益10</p>	現金100	繰延収益100	資産	負債	資産	負債			200	150	190	140				純資産		純資産				50		50
	資産	負債																															
100	50																																
	純資産																																
	50																																
現金100	繰延収益100	資産	負債	資産	負債																												
		200	150	190	140																												
			純資産		純資産																												
			50		50																												
	<p>【運営費交付金等収益を固定資産取得時に認識する場合】 (仕訳)</p> <p>①運営費交付金等を受け取り、(第×2期末B/S) (第×3期末B/S) 固定資産を取得</p> <table style="margin-left: auto; margin-right: auto;"> <tr> <td style="text-align: center;">現金100</td> <td style="text-align: center;">収益100</td> <td style="text-align: center;">資産</td> <td style="text-align: center;">負債</td> <td style="text-align: center;">資産</td> <td style="text-align: center;">負債</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">200</td> <td style="text-align: center;">50</td> <td style="text-align: center;">190</td> <td style="text-align: center;">50</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">純資産</td> <td></td> <td style="text-align: center;">純資産</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">150</td> <td></td> <td style="text-align: center;">140</td> </tr> </table> <p>②減価償却 減価償却費10 固定資産10</p>	現金100	収益100	資産	負債	資産	負債			200	50	190	50				純資産		純資産				150		140								
現金100	収益100	資産	負債	資産	負債																												
		200	50	190	50																												
			純資産		純資産																												
			150		140																												

出典：独法会計基準をもとに筆者作成

費交付金等を資産見返運営費交付金等戻入を通じ収益化するのにたいし、土地などの非償却資産を取得した場合は資本剰余金とするなど、取得する資産の区分により収益・資本の扱いを異にすること、次に(2)償却資産を取得した場合に資産見返運営費交付金等という負債(繰延収益)を計上すること、(3)その後、減価償却費相当額を資産見返運営費交付金等戻入として収益に振り替え、損益の均衡を図ることである。以下それぞれについて検討を試みる。

5.3 償却資産と非償却資産の取扱の相違について

同じ財源であるにもかかわらず、取得した資産が償却資産か非償却資産かの別で運営費交付金等を収益または資本に区分する論拠は何か。独法会計基準は、原資拠出者の意図や取得資産

の内容等を勘案し、独法の財産的基礎を構成する場合は資本剰余金とすると説明する(注12)。つまり、非償却資産は財産的基礎を構成するが、償却資産は財産的基礎を構成しないという解釈である。岡本(2008、533-534)は、固定資産の属性が財産的基礎かどうかの判断に影響を与えるのは当然であり、非償却資産は当該資産を活用しても資産価値が減価せず独法の行政サービスの提供に不可欠な位置づけにあるとみなされるため、その属性を重視し、非償却資産は独法の財産的基礎に該当するという判断を行い資本計算の枠組みで整理するのは妥当であるという。しかし、土地などの非償却資産も減損会計の対象であり、必ずしも資産価値が減価しないとは言い切れない。時の経過により独法および非償却資産を取り巻く環境が変化すれば、当該非償却資産が業務実施に必要でなくなる可

能性もあるだろう⁸⁾。非償却資産は一律に財産的基礎を構成すると考えることに合理性はないだろう。また、この論理では償却資産は一律に独法の財産的基礎を構成しないと断定する。しかし、償却資産のなかにも独法の業務実施に必要不可欠なものが存在する。さらに、施設費と異なり運営費交付金は使途の制限のない渡しきりの交付金であり、非償却資産を取得するか否かの意思決定は当該独法に属する⁹⁾。受け取る運営費交付金の性質が独法の意思決定如何で資本または収益に区分されることは妥当とはいえないだろう。償却資産・非償却資産の別で独法の財産的基礎を構成するか否かを判断することおよび、資本と収益を区分することには無理があるとわがざるをえない。

国庫補助金について資本的支出に該当した場合は「資本」とし、収益的支出に充当した場合は「利益」とする資本説にたいし、新井(1985、75)は「貸借対照表の借方側の各資産項目と貸方側の各負債・資本項目とを個別に結びつけて考え、資本的支出によって得た財産項目(キャピタル・アセット)とその財源たる資本項目(キャピタル)とを結びつけて後者の性格を決めることは、複会計制度の名残であって、近代会計が採っている考え方に反する。つまり、貸方項目は借方項目の全体的な資金的源泉または財源を示すのであって、その会計的性格は、借方側におけるその使途によって決まるものではない」と批判する。これは、独法の償却資産・非償却資産で扱いを異にする会計処理にもあてはまる批判といえるだろう。むしろ、わが国企業会計の利益説が主張するように解散時の残余財産の帰属先を考えれば、独法解散時には非償却資産も償却資産も一律に国に返還されるのであるから、両者ともに資本とみなすこ

との方が整合性があるといえる。しかしこれでは、独法の資本が無尽蔵に増大する結果になるため到底資本と扱うことはできない。IPSAS23のように受け入れ資産につき現在の義務がないものは全て収益とするべきである。

取得資産の種類によって扱いを異にせざるをえないのは、そもそも繰延収益を計上するからである。固定資産取得のための運営費交付金等を繰延収益とし関係する資産の耐用年数にわたり収益を認識する会計処理では、土地など永久の耐用年数を有する場合に収益を永久に繰り延べることができない。そのため、一般原則に対する例外を作り補助金等を直接持分に貸記する必要が生じる。つまり、繰延収益の計上は、収益認識原則が受け入れる資産の性質に左右されることになり、不規則性を生じさせると批判されている(G4+1 Report1999, par.3.08)¹⁰⁾。

5.4 資産見返運営費交付金等の負債計上

独法が運営費交付金等を受け取る取引は、IPSAS23が対象とする非交換取引である。IPSAS23に従えば、独法が運営費交付金等で固定資産を取得する場合、使用目的拘束または付帯条件の別にかかわらず全ての条件を満たし現在の義務は存在しないため、資産を取得した時点で資産及び収益を認識することとなる。つまり、資産見返運営費交付金等は、現在の義務がなく負債の定義を満たさない¹¹⁾。また、現在延期されているIAS20改訂プロジェクトの議論の出発点は、『概念フレームワーク』との不一致をもたらす負債の定義を満たさないものを負債と認識する会計処理の解消である。繰延収益は、新井(1989、13)の定義によれば、次期以降の営業年度に帰属せしめるべき収益を一旦、負債の部に計上し、その後、これを合理的な方

法により各年度に配分し、もって収益の期間配分を適正にすることを目的とするものであり、それは法律上の債務ではなく、もっぱら企業会計における期間損益計算重視の観点から設けられる貸方項目である。現在の資産負債中心観を前提とした場合には、繰延収益を負債として計上することはできない（梅原2006、36）。また、企業会計で国庫補助金を繰延収益とすることについては、受贈益を負債として処理しえないのと同じく、それを負債として計上することを会計理論上正当化する根拠は、どこにも見出すことはできないという批判もある（西村1990、18）。また、前述したとおり企業会計基準委員会「討議資料『財務会計の概念フレームワーク』」は、繰延収益を負債から除外し純資産のうち株主資本以外の部分になるとしている。

では、独法は実際に資産見返運営費交付金等をどの程度計上しているのだろうか。

図表4および図表5は、平成24年3月31日現在の独法102法人の財務諸表を対象に資産見返運営費交付金等が固定負債に占める割合を調べた結果である。ここで資産見返運営費交付金等とは資産見返運営費交付金、資産見返補助金、資

産見返寄付金の合計である。資産見返運営費交付金等を固定負債に計上していた法人は94法人（独法102法人全体の92%）あり、資産見返運営費交付金等の金額が固定負債総額に占める割合は平均値60.4%と非常に高かった。さらに、資産見返運営費交付金等が固定負債に占める割合が90%を超える法人は31法人（独法102法人全体の約30%）にのぼり、そのうち固定負債全てが資産見返運営費交付金等の法人は9法人であった。

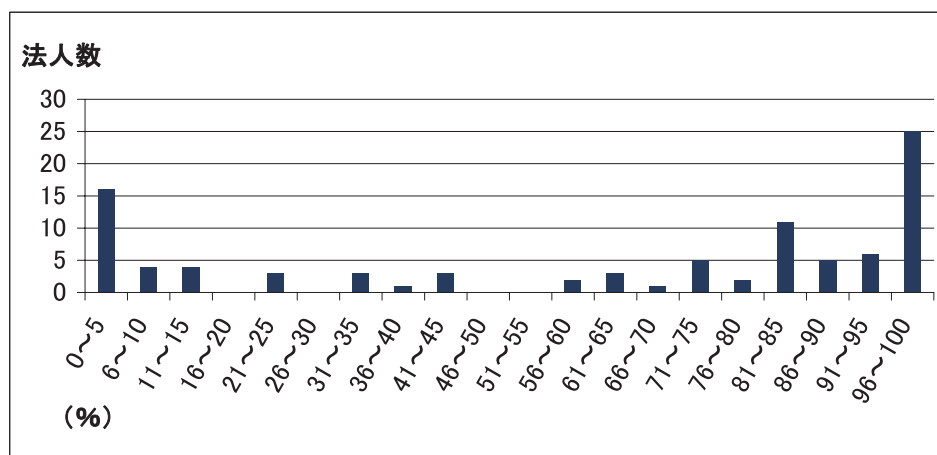
図表4 資産見返運営費交付金等が固定負債に占める割合

n = 94	固定負債に占める割合
平均 (%)	60.4
最大値 (%)	100.0
最小値 (%)	0
SD	38.7

出典：筆者作成

図表4で明らかのように、独法において資産見返運営費交付金等は固定負債のなかで無視できる大きさではない。また、図表5から資産見返運営費交付金等が固定負債に占める割合が2極化していることがわかる。つまり、負債の定

図表5 資産見返運営費交付金等が固定負債に占める割合（ヒストグラム）



出典：筆者作成

図表6 日本学生支援機構と理化学研究所の貸借対照表
 日本学生支援機構 理化学研究所
 貸借対照表 貸借対照表
 H26/3/31 H26/3/31

日本学生支援機構 H26/3/31		理化学研究所 H26/3/31	
流動資産 97.8%	流動負債12.4%	流動資産10%	流動負債9.8%
	固定負債 86.8%		固定負債29%
	(うち資産見返負債 0%)		(うち資産見返負債 100%)
		固定資産 90%	
			純資産 61.2%
固定資産2.2%	純資産0.7%		
資産総額 8,412十億円		資産総額 328十億円	

出典：独立行政法人日本学生支援機構および理化学研究所の平成25事業年度財務諸表をもとに筆者作成

義を満たさないものが固定負債の大部分を占める法人と、そうでない法人が混在していることを示す。図表6はその典型例として平成26年3月期の日本学生支援機構と理化学研究所の貸借対照表につき総資産金額を100%とした場合の流動資産、固定資産、流動負債、固定負債、純資産の割合を図表化したものである。

日本学生支援機構は、奨学金を給付・貸与する独法であるため、流動資産の大部分が奨学金貸付金であり、固定負債総額約7兆3,050億円の大部分は長期借入金（約7兆702億円、固定負債総額の約97%）である。これにたいし、先端的な研究開発を行う理化学研究所では、研究関連の建物・機械装置等が固定資産の大部分を占め、固定負債総額約952億円のほぼ全てを資産見返負債が占める。このように独法は各法人の担う機能・役割に大きな相違があるため、当然の結果として各法人の運営費交付金の使い道も大きく異なる。理化学研究所のように本来負債ではない資産見返負債が固定負債の大部分を

占める法人と、日本学生支援機構のように将来の現金支出を伴う返済が必要な負債が固定負債の大部を占める法人が混在する状況は、財務報告の利用者が独法の財政状態を大きく見誤る危険性が高いといえる。このように資産見返運営費交付金等を負債として計上することは、独法の実際の運用状況の観点からも適切でないと考える。

5.5 資産見返運営費交付金等戻入による損益均衡

独法会計基準設定にあたり「独立行政法人会計基準中間的論点整理」（1999）は、業績測定を適正に行うために期間損益計算を導入するが、利益の獲得や独立採算制を前提としない独法制度における損益計算の仕組みは、損益がニュートラルになるよう構築することが必要であるとした（3損益計算の考え方）。資産見返運営費交付金等を繰延収益として負債に計上し、当該資産の耐用年数にわたり減価償却費相

当額を資産見返運営費交付金等戻入として収益に振り替える処理は、まさにこの損益均衡を図るためのものである。つまり、固定資産に投下された資金は、必ずしも独法の収益として回収することが予定されておらず、運営費交付金はキャッシュ必要額を前提に算定されるから、結果として減価償却相当分だけ費用収益が不均衡になり、バランスを逸した結果になることを避けるのである（「独法会計基準中間的論点整理」9減価償却の会計処理）。

何故、予め「損益がニュートラルになるよう」設計する必要があるのか。独法の業績評価は、損益が赤字であれば独法を廃止し、黒字なら存続を認めるという単純なものではないはずである（石田2000、263）。本来、パブリック・セクターにおける発生主義会計に基づく一会計年度の収益と費用の差額である財務業績（純損益）は、当期投入された税金およびその他の収益が当期のコストをカバーするのに十分であったか否かを示し（PSC1996, p.53）、世代間の負担の衡平性を評価するのに役立つものである（PSC2000, par. 281）。世代間の負担の衡平性は、当期に国民が負担した額と国民が提供を受けたサービスのフルコストを比較することで明らかになる。はじめから損益均衡を目指す損益計算書が導き出そうとする結果が、何を示すかは必ずしも明確ではないと考える。

また、独法の運営費交付金債務の収益化基準として費用進行基準を採用した場合、経営努力は損益計算書に反映されないため、損益計算書では業績の評価に資する会計情報は表示されず、費用に関する情報だけが提供可能であるという（東2012、320-321）。このことから、損益を均衡させる意義は大きくないといえるだろう。

さらに、G4+1 Report（1999, par. 3.10）は非交換取引の収益の認識に収益・費用の対応原則を適用することの不適切さを指摘している。交換取引の場合は、財・サービスとの交換で収益が発生するため収益の認識とそのために犠牲になった費用を直接対応させることは必要である。しかし、非交換取引では、収益が財・サービスとの交換で発生するわけではない。非交換取引が活動に占める割合が高い非営利組織では、財・サービスのコストと受け取る非交換取引による収益の関係は運営業績の指標として営利企業ほど重要ではなく、むしろ、業績測定尺度としては、提供したサービスのコスト、質、量の方が重要である。非営利組織において目的適な対応関係は、収益対コストではなく、サービスとサービスコストであるという。

6. おわりに

独法が運営費交付金等で固定資産を取得する場合の現行制度の問題点を明らかにした。まず、当該固定資産が償却資産か非償却資産かの違いにより収益・資本を区分することに合理性は認められない。それは、非償却資産は一律に独法の財産的基礎を構成し、償却資産は逆に財産的基礎を構成しないと言い切れないからである。次に、資産見返運営費交付金等という本来、負債でないものを負債に計上することは、IAS20の改訂が検討されているように現在の資産負債中心観の会計では認められない。さらに、独法の財務諸表分析から、資産見返運営費交付金等が固定負債に占める金額が非常に大きく、実際に独法の財政状態の表示を著しく歪めていることを指摘した。これは、財務報告利用者に「資産見返運営費交付金等は負債ではな

い」と読み替えることを強要するものであり適切とはいえない。最後に、固定資産の減価償却費と対応させて運営費交付金等を収益化し損益均衡を目指すことの意義及び、その結果導き出される純損益の意義に疑問があることを明らかにした。

独法会計基準が定める独法固有の会計処理には他に、施設費で取得した固定資産の損益外減価償却や行政サービス実施コスト計算書の作成等がある。これら独法固有の会計処理の根底に流れているのは「損益均衡」の考え方である。「損益を均衡にする」ことを第1位優先順位とした結果、運営費交付金等で償却資産を取得した場合に資産見返運営費交付金等を繰延収益として負債計上し、非償却資産の場合は資本とするという例外規定が必要になるとともに、施設費で取得した固定資産の減価償却を損益外で行うのである。さらに、施設費で取得した固定資産の損益外減価償却を認めたために、独法の損益計算書がフルコストを示さなくなり、フルコストを別に表示する行政サービス実施コスト計算書の作成が必要となったのである。

独法は利益獲得を目的としない非営利組織であるから、企業会計と異なる枠組みが必要であるという考え方もあるだろう。しかし、そうであるなら、何故「企業会計原則」を採用したのか。それは、企業会計という物差し、言い換えれば道具を使って独法の財政状態や経営成績を表示することが、国民の理解可能性を高めるために有用であると判断したからだろう。米国公会計基準審議会(GASB)『概念報告書第1号』(1987)やIPSAS『概念フレームワーク』(2013)がパブリック・セクターの財務情報の有用な質的特性として「理解可能性」を重視しているように、理解可能性はパブリック・セク

ターがアカウントビリティを果たすために最も重要なものであると考える¹²⁾。国民は、税金を払うか否かの意思決定を自発的に行うことはできない。そのため、自らの意思と責任で財務報告に接する企業会計の財務報告利用者と異なり、パブリック・セクターでは必ずしも詳細な会計知識を有していない幅広い財務報告利用者が想定される。だからこそ、最低限、企業会計の知識を有する利用者が理解できる情報が必要であり、十分な会計知識を有しない利用者にはさらに丁寧な説明が必要である。IFRSとのコンバージェンスやアドプションが議論されるなか、わが国の企業会計は時々に変更を重ねていった。そして、その都度、独法会計基準も減損会計や有価証券の評価基準等について企業会計の最新の考え方を取り込んできた。それは、報告主体によって違う道具を使うことが、財務報告利用者の理解可能性を著しく低下させるとの意図だろう。資産見返運営費交付金等が企業会計の負債の定義を満たさないのであれば、独法会計基準の負債の定義を変えればよいという単純な問題ではない。一般の財務報告利用者は、報告主体により負債の定義が異なることや固定資産の減価償却費に見合う繰延収益戻入が損益計算書に計上され損益が均衡するとは通常考えない。一部の専門家だけが読むための財務報告ではなく、広く国民に独法の業績について説明責任を果たし透明性を高めることが独法会計基準の目的であるなら、企業会計から大きく乖離した会計処理を用いるのではなく、表された結果について丁寧な説明を行うべきだと考える。たとえば、償却資産取得時に運営費交付金を全額収益として計上すると、償却資産取得時の純利益および純資産の利益剰余金が多額になることが予想される。これについて国民が誤解

するおそれがあると考えるのであれば、「純利益」「利益剰余金」の名称を変更するとともに意味するところを丁寧に説明すればよいだろう。さらに、純資産については、米国地方政府のようにその内訳を「資本的資産への純投資」（資本的資産の取得価額から減価償却累計額と当該資産取得のための債務残高を控除したもの）や「その他の拘束純資産」「非拘束純資産」のように拘束性の程度により分類するという方策も考えられるだろう（石田2006、143-161）。

2013年12月に「独立行政法人改革に関する基本的な方針」が閣議決定された。そこでは、独法を単年度管理型の行政執行法人と、従来と同様の中期目標管理による運営を行う中期目標管理法人、中長期的な目標管理による研究開発法人の3つに分類し、それぞれ異なる仕組みを設けることが明示された。しかしながら、独法会計基準は「損益均衡の仕組みを維持する」とされた。独法が開示すべき業績とはいかにあるべきかを踏まえ、独法固有の会計処理の妥当性を根本から問い直す必要があるのではないだろうか。

注

- 1) 本稿では運営費交付金、補助金、寄付金を総称して運営費交付金等という。
- 2) 利益獲得を目的とする企業の収益の大部分は、財・サービスの提供と交換にほぼ同等の価値を受け取る交換取引によって生じる。一方、公共の福祉の増大を目的とし、利益獲得を目的としない自治体や非営利組織の主な収益は、税金、交付金、補助金、寄付金等であり、これらは交換取引から生じるものではない。このような取引を非交換取引と呼ぶ。
- 3) International Federation of Accountants (IFAC) の International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) は、独

立した会計基準設定団体であり、国や地方政府を含むパブリック・セクターの財務報告の品質と透明性を高めるために発生主義会計に基づく国際公会計基準(International Public Sector Accounting Standards, IPSASs) の設定を行っている。IPSASs は、2000年3月公表の『序文 (Preface)』以来、2015年1月末現在、IPSAS 第1号『財務諸表の表示』から IPSAS 第38号『他の企業への関与の開示』までが公表されている。さらに、IPSASB は2014年10月に「パブリックセクター主体による一般目的財務報告のための概念フレームワーク」の策定を完了した。

- 4) ここで資産の定義とは「過去の事象の結果として企業が支配し、かつ、将来の経済的便益または用役潜在性が主体に流入すると期待される資源」であることをいう (IPSAS1, 2006, par.7)。
- 5) 所有者からの拠出の定義は「所有者からの拠出とは、外部関係者が実体に拠出した将来の経済的便益、または、用役潜在性のうち、実体の負債とされないものを意味し、純資産／持分における財務請求権を形成するものである。それらは、(a) 実体の存続期間において、所有者またはその代表者が将来の経済的便益、または、用役潜在性を分配する権利、および、実体が解散する際に負債を上回る資産を分配する権利をもたらし、かつ／または、(b) 売却、交換、譲渡または弁済することが可能なものである」 (IPSAS1, 2006, par.7)。
- 6) 具体的には、使用目的拘束に違反した場合に、裁判提訴や大臣指示などの管理プロセスをとおして罰則や制裁を加える選択肢があったとしても、それら罰則等は当該資源を取得した結果により発生するのではなく、条件違反の結果なので現在の義務を負わない。つまり、使用目的拘束違反は、究極的には罰金のようなペナルティを受取者に課すかもしれないが、そのようなペナルティは違反から生ずるプロセスであって、資産の当初認識から生ずるものではないという (IPSAS23, par. BC13)。これについて IPSAS23と同じように使用目的拘束は負債ではないと主張する G4+1 Report

(1999) は目的拘束が課すのは資源を拘束された方法で適切に使用するという受託責任であり、受託責任それ自体は負債を発生させないと説明している (pars.4.29-4.32)。

- 7) 運営費交付金は、国が独法にたいし付託した業務の財源であり、交付をもって直ちに収益を認識することは適当ではないとし、交付された運営費交付金は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。そして、中期目標期間最後の事業年度の期末処理において、運営費交付金債務が残る場合には、これを全額収益に振り替える (独法会計基準、第81、注60)。運営費交付金債務が負債の定義を満たすか否か及び収益化の基準については議論の余地があるが、本稿では扱わない。
- 8) 例えば、研究施設等を比較的交通の便の悪い郊外に建設した場合に、何十年か経過後に周辺環境が整備され駅に隣接するというケースも考えられる。交通アクセスが重視されない施設であれば、高騰した土地を売却して安価な土地に設備を移転し、売却によって発生した余剰資金を別の資源に配分するという選択肢もあるだろう。
- 9) 中期計画の想定範囲内で取得した非償却資産を資本剰余金とするが、中期計画は主務大臣の認可を得るものの、個々の財産を一つ一つ特定せず、ある程度その資産が属する用途や案件ごとのカテゴリーなど概括的に記載することで中期計画の想定範囲内と考えるとされている (「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、Q81-6)。
- 10) G4+1 とは、オーストラリア (Australian Accounting Standards Board)、カナダ (Canadian Accounting Standards Board)、ニュージーランド (New Zealand Financial Reporting Standards Board)、英国 (United Kingdom Accounting Standards Board)、米国 (United States Financial Accounting Standards Board) の各国会計基準設定団体、および、国際会計基準審議会 (International Accounting

Standards Board) から成る組織で、財務報告の問題について共通の理解を得ると同時に、共通の解決策を模索し、より質の高い財務報告を提供することをその目的としている。G4+1は、組織構成員である各会計基準設定団体がより良い会計基準を新たに開発することに役立つよう各種の研究報告を発行している。

- 11) 独法の資産見返運営費交付金等は企業会計における負債の定義も満たさない。IASB は、現在、概念フレームワークの改訂作業を行っており、討議資料『財務報告に関する概念フレームワークの見直し』を2013年7月に公表した。現行の『財務報告に関する概念フレームワーク』(以下、『概念フレームワーク』という)の負債の定義は「過去の事象から発生した企業の現在の義務で、その決済により、経済的便益を有する資源が当該企業から流出することが予想されるもの」(IASB, 1989, par.4.4(b))であり、討議資料で提案されている新たな負債の定義は「過去の事象の結果として企業が経済的資源を移転する現在の義務」である (IASB, 2013, par.211)。また、わが国企業会計基準委員会「討議資料『財務会計の概念フレームワーク』」(2006)の負債の定義は「過去の取引または事象の結果として、報告主体が支配している経済的資源を放棄もしくは引き渡す義務、またはその同等物をいう」である。
- 12) GASB『概念報告書第1号』は、財務情報が有すべき基本的特性として「理解可能性」「信頼性」「目的適合性」「適時性」「継続性」「比較可能性」の6つを挙げ、「理解可能性」を一番目に規定している (pars.62-68)。IFRS と平仄をあわせ開発されている IPSAS『概念フレームワーク』は、ISB『概念フレームワーク』のように基本的な質的特性 (「目的適合性」と「忠実な表現」) と補強的な質的特性 (「比較可能性」「検証可能性」「適時性」「理解可能性」) を分けてはいない。しかしながら、「目的適合性」「忠実な表現」の次に「理解可能性」を配置するとともに、「理解可能性」のみ ISB と異なる定義を用い「幅広い利用者が

理解できるようにあらゆる努力をするべきである」としている (pars.3.17-3.18)。

参考文献

- 東信男 (2012) 「効率的運営が求められる独立行政法人の会計」大塚宗晴・黒川行治編集『政府と非営利組織の会計』中央経済社：299-331.
- 新井清光 (1985) 『企業会計原則論』森山書店.
- 新井清光 (1989) 「繰延収益に関する包括規定について」『企業会計』41 (10) :12-19.
- 飯野利夫 (1983) 『財務会計論 (改訂版)』同文館.
- 石田晴美 (2000) 「独立行政法人会計基準中間的論点整理について」『地方財務』2000年2月：261-270.
- 石田晴美 (2006) 『地方自治体会計改革論』森山書店.
- 梅原秀継 (2006) 「繰延収益の計上問題」『産業経理』66(1)：35-42.
- 遠藤博志 (1989) 「経団連の会社法改正意見について」『商事法務』1190:47-50.
- 岡本義朗 (2008) 『独立行政法人の制度設計と理論』中央大学出版部.
- 閣議決定 (2013) 「独立行政法人改革等に関する基本的な方針」.
- 企業会計基準委員会 (2006) 「討議資料『財務会計の概念フレームワーク』」.
- 企業会計基準委員会 (2010) 「実務対応報告第19号 繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」.
- 企業会計基準委員会 (2013) 「企業会計基準第5号 貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」
- 企業会計基準審議会 (1949.最終改訂1982) 「企業会計原則」「企業会計原則注解」.
- 齋藤真哉 (2007) 「第2部 討議資料の解説、第3章 財務諸表の構成要素」齋藤静樹編著『詳解 討議資料 財務会計の概念フレームワーク 第2版』中央経済社：84-98.
- 桜井久勝 (2014) 『財務会計講義 第15版』中央経済社.
- 総務省行政管理局ほか (2000.最終改訂2012) 「「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」.

- 武田隆二 (2005) 『最新財務諸表論 第10版』中央経済社
- 「中央省庁等改革基本法」(1998)
- 中央省庁等改革推進本部決定 (1999) 「中央省庁等改革の推進に関する方針」.
- 独立行政法人会計基準研究会 (1999) 「独立行政法人会計基準中間的論点整理」.
- 独立行政法人会計基準研究会 (2000) 「独立行政法人会計基準の設定について」.
- 独立行政法人会計基準研究会 (2000.最終改訂2011) 「「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」」.
- 「独立行政法人通則法」(1999.最終改正2011)
- 独立行政法人日本学生支援機構 「平成25事業年度財務諸表」
- 独立行政法人理化学研究所 「平成25事業年度財務諸表」
- 西村幹仁 (1990) 「繰延収益 (繰延負債) 概念の批判的検討」『税経通信』45 (11) :16-24.
- 広瀬義州 (2014) 『財務会計 第12版』中央経済社.
- 森藤一男 (1988) 『財務会計制度論』中央経済社.
- 弥永真生 (2004) 「繰延収益と商法」『會計』166 (5) :752-765.
- FASB(1993) *SFAS116: Accounting for Contributions Received and Contributions Made.*
- G4+1 Report (1999) M. Westwood and A. Mackenzie, . *Accounting by Recipients for Non-Reciprocal Transfers, Excluding Contributions by Owners : Their Definition, Recognition and Measurement.*
- IASB (2001) *IAS20 : Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance.* ((邦訳) 企業会計基準委員会、財務会計基準機構監訳『2013国際財務報告基準』中央経済社)
- IASB (2001) *IAS41: Agriculture.* ((邦訳) 企業会計基準委員会、財務会計基準機構監訳『2013国際財務報告基準』中央経済社)
- IASB (2006) *"Information for Observers :*

Government Grants (Agenda Paper 4)“.

IASB(2013) *A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting*, Discussion Paper DP/2013/1,2013. ((邦訳)『財務報告に関する概念フレームワークの見直し』IFRS 財団)

International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). (2006) International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) 1 : *Presentation of Financial Statements*.

IPSASB (2006) IPSAS23: *Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)*.

IPSASB (2012) Conceptual Framework Exposure Draft 2, *Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Elements and Recognition in Financial Statements*.

IASB(2015) <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Government-Grants/Pages/Government-Grants.aspx> (2015年1月30日最終確認).



Journal of Public and Private Management

Vol.1, No.5, March 2015, pp.1-17

ISSN 2189-2490

A Study on Fixed Assets Accounting Acquired by Government Grants

Harumi Ishida

Faculty of Business Administration, Bunkyo University

✉ ishida@shonan.bunkyo.ac.jp

Received 31 January 2015

Abstract

The purpose of this paper is to study how we should recognize revenue from non-exchange transactions, especially on fixed assets acquired by government grants. Independent administrative institutions of Japan established in 2001 have adopted private sector accounting principles. However they have recognized deferred credit on fixed assets acquired by government grants. We conclude that there is no present obligation and thus no liability on the deferred credit. We also investigated the effect on the financial statements and found that the volumes of the deferred credit were excessively large and it had dangerous possibility to mislead users of the financial statements.

Keyword: Independent administrative institutions, government grants, deferred credit,
non-exchange transactions, fixed assets, IAS20, IAS41

Faculty of Business Administration, Bunkyo University

1100 Namegaya, Chigasaki, Kanagawa 253-8550, JAPAN

Tel +81-467-53-2111, Fax +81-467-54-3734

<http://www.bunkyo.ac.jp/faculty/business/>

経営論集 Vol.1, No.5

ISSN 2189-2490

2015年3月27日発行

発行者 文教大学経営学部 坪井順一

編集 文教大学経営学部 研究推進委員会

編集長 鈴木誠

〒253-8550 神奈川県茅ヶ崎市行谷1100

TEL : 0467-53-2111 FAX : 0467-54-3734

<http://www.bunkyo.ac.jp/faculty/business/>