

補 論

目次

補論について	1
(補論Ⅰ) SNAにおける勘定項目の概要	2
1. 生産勘定等	3
(1) 生産勘定	3
(2) 所得の発生勘定	6
2. 所得支出勘定	9
(1) 第1次所得の配分勘定(所得配分勘定)	9
(2) 所得の第2次分配勘定(所得分配勘定)	11
(3) 現物所得の再配分勘定	14
(4) 所得の使用勘定	16
3. 資本勘定・金融勘定	18
(1) 資本勘定	18
(2) 金融勘定	21
4. 期末貸借対照表勘定	22
(1) 期末貸借対照表勘定	22
(2) 資本勘定	24
(3) 調整勘定	24
(補論Ⅱ) 独立行政法人等の財務諸表とSNAの勘定との比較	25
1. 貸借対照表について	27
2. 貸借対照表(借方)	29
(1) 流動資産	29
(2) 有形固定資産	36
(3) 無形固定資産	44
(4) 投資その他の資産	48
3. 貸借対照表(貸方)	54
(1) 流動負債	54
(2) 固定負債	60
(3) 純資産	67
4. 損益計算書について	70
5. 損益計算書(費用)	71
(1) 人件費	71

(2) 業務費（人件費を除く）、一般管理費	74
(3) 財務費用	83
(4) 雑損	84
6. 損益計算書（収益）	85
(1) 運営費交付金収益等	85
(2) 寄附金収益	85
(3) 売上収入	85
(4) 資産見返負債戻入	86
(5) 引当金戻入等	86
(6) 雑益	87
(7) 財務収益	87
7. 損益計算書（臨時費用及び臨時収益）	88
(1) 臨時費用	88
(2) 臨時収益	90
(3) その他	92
（補論Ⅲ）独立行政法人等固有の会計処理について	93
1. 独立行政法人について	93
(1) 独立行政法人制度	93
(2) 中期目標管理法、国立研究開発法人及び行政執行法人	96
(3) 地方独立行政法人	97
(4) 国立大学法人等	97
2. 独立行政法人会計基準について	98
(1) 独立行政法人会計基準の作成	98
(2) 独立行政法人の財務構造	99
3. 独立行政法人等固有の会計処理	101
(1) 特定の資産に係る費用相当額	102
(2) 運営費交付金	104
(3) 施設費	111
(4) 補助金等	115
(5) 事後に財源措置が行われる特定の費用	118
(6) 寄附金	119
(7) 中期目標及び中長期目標の期間の最後の事業年度（行政執行法人は毎事業年度）の利益処分 （「前中期目標期間繰越積立金」等）	122
(8) 目的積立金を取り崩す場合	124
4. その他留意すべき事項	126
(1) 資産除去債務に係る特定の除去費用等	126
(2) 法令に基づく引当金等	127
（付録）附属明細書について	128

(1) 固定資産の取得及び処分並びに減価償却費の明細並びに減損損失累計額	128
(2) 資本金及び資本剰余金の明細	128
(3) 業務費及び一般管理費の明細	128
(4) 運営費交付金債務及び運営費交付金収益の明細等	129
(5) 運営費交付金以外の国等からの財源措置の明細	129
(6) 開示すべきセグメント情報.....	129

補論について

「非営利サテライト勘定にかかる推計手法の調査研究—民間非営利団体類似の活動を行う独立行政法人等について—」（以下、「本文」という。）における作業は、独立行政法人等の財務諸表をもとに、財務諸表の科目ごとに、SNA¹の勘定項目に読み替える、次に、読み替えたものを集計する、という作業である。この作業の内容を理解するためには、SNAの勘定についての理解と、独立行政法人の財務諸表についての理解が前提となる。この作業における筆者の理解について、整理したものを補論としてまとめている。

「補論Ⅰ SNAにおける勘定項目の概要」、では、SNAの勘定項目について整理した。SNAでは何をどう捉えているのかということ、5つの勘定を通じて紹介している。「補論Ⅱ 独立行政法人等の財務諸表とSNAの勘定との比較」、では、財務諸表における勘定科目ごとに、SNAの勘定項目を対応させているが、その考え方について関係資料を突き合わせた。「補論Ⅲ 独立行政法人等固有の会計処理について」、では、営利企業では行われなような、独立行政法人に固有の会計処理について、独立行政法人会計基準等をもとに、その特徴的な姿を紹介している。

なお、補論は、「本文」の読者の便宜のために作成したものであり、わかりやすさのために厳密さを欠いているところもある。また、思わぬ誤りも含まれていることがあるかもしれない。正確な内容については、それぞれの専門書等にあらわされたい。

¹ 「the System of National Accounts」の略。「国民経済計算体系」又は単に「国民経済計算」と訳される。経済学の原理と厳密な会計慣行に則り、経済全体を測定するための枠組みである。SNAという用語が、国際連合が取りまとめた文書及びその文書に規定されている国民経済計算の概念・定義・範囲に関する国際基準を指す場合と、これに準拠して作成された我が国の統計を指す場合がある。両者を区別する必要がある場合には、便宜上、前者について「SNA体系（国民経済計算体系）」、後者について「JSNA統計（我が国の国民経済計算統計）」と表記する。

(補論 I) SNAにおける勘定項目の概要

SNA では、その第 1 章の第 1 段落で、次のように述べている。すなわち、「国民経済計算体系」(SNA) は、経済学の諸原理に基礎づけられた厳密な会計慣行に則って経済活動の測度を作成する方法についての国際的に合意された一組の標準的勧告である、と。

そして、「SNA の主目的は、経済の動向の分析と評価に適したマクロ経済データベースを構築するのに利用することができる包括的な概念、勘定の枠組みを提供することである」(para:1.27)²としている。

補論 I では、SNA の中枢体系における勘定体系について、その概要を説明する³。

SNA の中枢体系における勘定としては、主要な勘定が 5 つある。補論 I では、そのうち、本文に関わると考えられる 4 つの勘定を取り上げた。すなわち、1. 生産勘定、2. 所得支出勘定、3. 資本勘定及び金融勘定、そして 4. 期末貸借対照表勘定である。海外勘定については省略した。なお、これらの勘定に記録される項目は、制度部門 4 ごとに差がある。

2. 国連が 2008 年に取りまとめた「国民経済計算体系 (SNA)」からの引用箇所を para:X.Y で表す。para:1.27 という表記は、の「第 1 章第 2 7 段落」から引用したことを表している。原文は英語であり、日本語訳は国民経済計算部仮訳によった (一部、言葉を補うなど、加筆したものがある。)

3. 補論 I については、JSNA 統計『参考資料』「I 国民経済計算体系の解説」の「3. 国民経済計算の概要」も参照した。

4. SNA における 5 つの制度部門とは、「非金融法人企業」「金融機関」「一般政府」「家計」及び「対家計民間非営利団体」の各部門である。「一国経済は、居住者である制度単位全体の集合として定義される。一国経済を構成する居住者単位は、相互に排他的な以下の 5 つの制度部門にグループ分けされる。『部門』とは『制度単位のグループ』であり、それぞれの制度単位は、すべて、SNA 部門のどれかに分類しなければならない」(para:4.23) とある。

ここで、「制度単位(institutional unit(s))」とは、法人企業、個人企業、家計世帯等であって、取引を行う主体としての最小単位を指す。「それ自身の権利により、資産を所有し負債を負い、経済活動に従事し、他の実体との取引に携わることができる経済実体である」(para:4.2)。

以下の説明において、単に「単位」と表記されるときは、ほとんどの場合、制度単位を指す。ただし、生産活動の説明においては個々の事業所等を「生産単位」と呼んでいるほか、財貨・サービスの取引単位を「単位」と表記することがある。また、独立行政法人会計基準では、事業単位、事務単位、法人単位、収益化単位といった表現がある。

結局のところ「単位」については、文脈から判断することになる。

1. 生産勘定等

生産にかかる勘定としては、「生産勘定」と「所得発生勘定」がある。前者は、「産出」、「中間消費」及び「付加価値」を記録するものである。後者は、「付加価値」が、「雇用者報酬」、「営業余剰」等にどのように帰属するかを記録するものである。なお、「生産勘定」と「所得発生勘定」は一つの勘定表に統合されることもある。

(1) 生産勘定

SNA においては、生産過程を次のように捉えている。すなわち、生産活動の主体（事業所、生産ライン等）が、一定の技術のもとで各種の生産要素（労働、資本）、土地等を組み合わせて使用し、原材料である財貨・サービス（中間消費）を投入（消費）して、産出としての財貨・サービス（産出）を生み出すものである。

生産勘定は、「**SNA** の主要なバランス項目⁵の一つとしての付加価値を示すように設計されている。その結果、勘定は生産過程に結びつくすべての取引をカバーするのでなく、生産の結果（産出）と、この産出を生み出す際の財貨・サービスの使い切り（中間消費）を示すだけである。中間消費は、固定資本の徐々に進行する摩耗や損耗をカバーしない。固定資本の摩損は、別個の取引（固定資本減耗）として記録」（para:2.86）される。

表 I - 1 -(1) 生産勘定

	使途	源泉
産出		XX,XXX
中間消費	XX,XXX	
付加価値	XX,XXX	

生産勘定に表れる各項目の概要は、次のとおり。

ア. 産出

生産の結果得られた財貨・サービスを「産出」、生産された財貨・サービスを貨幣価値で評価⁶したものを **SNA** では「産出額」、と呼んでいる。

SNA においては、「生産」と「産出」について次のように述べている。「生産は、一般的に言えば、企業が投入を使用して、産出を生産する活動である。経済分析における生産への関心は、主として、他の制度単位に引き渡すことができ、あるいは、提供することができるような種類の産出を生産する活動にある」（para:6.10）。

⁵ 「バランス項目」とは、勘定において、源泉（受取）の合計額と使途（支払）の合計額とを一致させるために置かれる項目。単なる差額ではなく、経済的意味を持つ。

⁶ **SNA** では、市場で取引されている価格を参照している。

例えば、財貨であれば、ボルト、ナットのようなものでも、自動車のようなものであっても、それらが市場で取引されるものであれば、すべて産出として推計される⁷。

産出には、「市場産出」と「非市場産出」があり、産出額の計算は、それぞれ次の式によって行われる。

市場産出について、「JSNA 解説⁸」第 3.4 段落では、
産出額 = 出荷額 + 製品・仕掛品在庫変動

非市場産出について、「JSNA 解説」第 3.6 段落では、
産出額 = 生産費用の合計
= 中間消費 + 付加価値
= 中間消費 + 雇用者報酬 + 固定資本減耗
+ 生産・輸入品に課される税⁹

(参考 I-1) 市場生産者と非市場生産者

産出する財貨・サービスを、「経済的に意味のある」価格で供給する法人、団体等を市場生産者、「経済的に意味のない」価格で供給する法人、団体等を「非市場生産者」という。非市場生産者である一般政府及び対家計民間非営利団体の産出は、無償または経済的に意味のない価格で提供される。

ここで、「価格が、経済的に意味がないというのは、生産者が供給しようとする量にほとんど、あるいはまったく影響を与えず、また、需要される量にもごくわずかな影響しか与えないと予想されるような場合」(para:6.97)における価格のことである。このような非市場産出が行われる理由の一つは、「政府単位および対家計民間非営利団体は、支払いを要求できるが、社会あるいは経済政策上の問題として支払いを要求しないような財貨やサービスをも生産し、個々の家計に供給している」(para:6.98)ということである。

SNA では、非市場生産者の産出額を、人件費、物件費といった、コストの積み上げによって評価している。

イ. 中間消費¹⁰

「中間消費は、生産過程における投入として、消費される財貨・サービスの価額からなる。ただし、その消費が固定資本減耗として記録される固定資産を除く。投

7. 実際の推計の対象となる財貨・サービスのリストについて、JSNA 統計では「日本標準産業分類」を参照し、約 2,000 種類の財貨・サービスについて推計している。

8. 国民経済計算部「2008SNA に対応した我が国国民経済計算について」（平成 28 年 11 月 30 日）のこと。国民経済計算部では、平成 23 年基準改定作業における議論を踏まえて、新しい基準による概念・定義・範囲、統計の作成手法等について取りまとめたもの。内容については次の URL を参照のこと。
https://www.esri.cao.go.jp/jp/sna/seibi/2008sna/pdf/20161130_2008sna.pdf

9. 非市場生産者は、「営業余剰」を生み出さない。また、SNA でいう「補助金」を受け取らない。

10. 中間消費は、文脈によっては中間投入と表記されることがある。生産活動の結果生み出された財貨・サービスのうち、他の財貨・サービス生産の原材料となるもの（中間消費）の合計額と、生産活動において原材料等として投入される財貨・サービス（中間投入）の合計額とは、経済全体で見ると等しくなる。より詳しい説明は、産業連関表に関する解説書等を参照されたい。

入された財貨・サービスは、生産過程において変形されるか、あるいは、まったく使い尽される。ある種の投入は変形された後に再現し、産出に取り入れられる。たとえば、穀物は粉に変形され、次にパンに変形される。また、たとえば、電力やほとんどのサービスがそうであるように、完全に費消され、使い尽される投入もある」(para:6.213)。

「JSNA 用語解説¹¹」では、「中間投入」等について、「中間投入とは、生産者による財貨・サービスの生産の過程で原材料費・光熱費・間接費等として投入された財貨やサービスを指す。・・・(中略)・・・一方、中間投入には、機械設備や建物等の固定資産の減価償却分や人件費は含まれず、それぞれ固定資本減耗、雇用者報酬として付加価値に含まれる」と説明している。

ウ．付加価値

付加価値は、財貨・サービスの産出額から、それらを生産するために投入された財貨・サービスである中間消費を控除したものである。一国全体の産出額合計から中間消費額合計を控除したものが、いわゆるGDP（国内総生産）である。すなわちGDPとは、一国において発生した付加価値額の合計である。

11. 「JSNA 統計」に関する「用語解説」。JSNA 統計で用いられている用語の定義、具体的事例などを記載している。次の URL を参照のこと。https://www.esri.cao.go.jp/jp/sna/data/reference4/yougo_top.html

(2) 所得の発生勘定

所得の発生勘定は、生産過程において発生した付加価値が、その生産過程に投入された生産要素（労働、資本）にどのように帰属するかを記録するものである。ここでは、「雇用者報酬」「生産・輸入品に課される税」「(控除) 補助金」「固定資本減耗」及び「営業余剰」の項目が示される。

表 I - 1 -(2) 所得の発生勘定

	使途	源泉
付加価値		XX,XXX
雇用者報酬	XX,XXX	
生産輸入品に課される税	XXX	
(控除) 補助金	-XX	
固定資本減耗	X,XXX	
営業余剰	XX	

ア. 生産・輸入品に課される税及び補助金

付加価値の計算の基礎となるのは、市場で取引されている財貨・サービスの価格である。すなわち、付加価値額は産出額と中間消費額との差額で計算されるが、産出額、中間消費とも財貨・サービスの価格で計算されている。

しかし、市場で取引されている財貨・サービス価格には、「生産・輸入品に課される税」及び「補助金」が含まれている。「生産・輸入品に課される税¹²⁾」は、消費税のように財貨・サービスの価格を引き上げる効果があるものであり、「補助金¹³⁾」は、政策的に価格を引き下げる効果があるものである。

「付加価値」を「生産要素（労働、資本）」への配分額で表示するには、まず、付加価値から、生産・輸入品に課される税に相当する額を控除し、補助金に相当する額を加算することによって、両者の影響を除去することが必要である。

なお、「JSNA 解説」注記 38 には、「非市場生産者には定義上、国民経済計算の体系で言う補助金は支給されないため、ここでは控除の必要がない」とある。

12. 「生産・輸入品に課される税は、原則として、(1) 財貨・サービスの生産、販売、購入または使用に関して生産者に課される租税で、(2) 税法上損金算入が認められ、(3) その負担が最終購入者へ転嫁されるものを指す。これは、生産者にとっては生産コストの一部を構成するものとみなされる」（「JSNA 用語解説」）。

生産・輸入品に課される税を「大別すると、『生産物に課される税』と『生産に課されるその他の税』に分かれ、前者は、財貨またはサービスの 1 単位当たりで支払われる税であり、消費税・地方消費税等が含まれる。また後者は、生産者が生産に携わる結果として課税される、固定資産税、印紙収入税等が含まれる」（「JSNA 用語解説」）。

13. また、補助金（控除項目）については、「補助金とは、一般的に、(1) 一般政府から市場生産者に対して交付され、(2) 市場生産者の経常費用を賄うために交付されるものであり、(3) 財貨・サービスの市場価格を低下させるものであると考えられるものであること、という 3 つの条件を満たす経常交付金である」（「JSNA 用語解説」）としている。

イ. 雇用者報酬

雇用者報酬は、生産過程で発生した付加価値のうち、生産要素である労働に配分される人件費等の部分である。

「雇用者報酬は、当該会計期間中に雇用者が働いた仕事の見返りに、雇用者に企業が支払う現金または現物による報酬合計として定義する」(para:7.5)

「雇用者報酬」は、「内訳として、『賃金・俸給』と『雇主の社会負担』に分かれ、後者はさらに『雇主の現実社会負担¹⁴』と『雇主の帰属社会負担¹⁵』に分かれる。

賃金・俸給は、現金と現物の給与の双方を含む。このうち現金給与は、所得税や社会保険料のうち雇用者負担分等の控除前の概念であり、一般雇用者の賃金、給料、手当、賞与等のほかに、役員報酬(給与や賞与)、議員歳費等が含まれている。現物給与は、自社製品等の支給など、主として消費者としての雇用者の利益となることが明らかな財貨・サービスに対する雇主の支出であり、給与住宅差額家賃も含まれる」(「JSNA用語解説」)。

ウ. 固定資本減耗

付加価値から、「雇用者報酬」「生産・輸入品に課される税」及び「補助金(控除項目)」を差し引いたものが、総営業余剰である。しかし、この総営業余剰には、生産活動に伴って生じる資本設備の価値の低下を考慮していない。そこで、その価値の低下を計算しようとするものが固定資本減耗である。

固定資本減耗とは、「物的劣化、通常の陳腐化または通常の偶発的損傷から生じる、生産者によって所有され使用される固定資産ストックの経常価額¹⁶の、会計期間中の減少である」(para:6.240)。

また、「固定資本減耗」は、「建物、構築物、機械設備、知的財産生産物等からなる固定資産について、これを所有する生産者の生産活動の中で、物的劣化、陳腐化、通常の破損・損傷、予見される滅失、通常生じる程度の事故による損害¹⁷等から生じる減耗分の評価額を指す。他方、大災害による滅失のように予見しえない固定資産の毀損額については、固定資本減耗には含まれず、『調整勘定』に『その他の資産量変動』として記録される」(「JSNA用語解説」)。

なお、SNAにおける固定資本減耗は、計算の基礎となる資本設備等の価値を、取得価額ではなく現在価値(再取得価額)で評価している。

14. 「雇用者報酬」のうち、雇主の現実社会負担には、「社会保障制度を含む社会保険制度のうち年金制度に係る雇主の実際の負担金を指し、社会保障基金のうち公的年金制度への雇主の負担金とともに、厚生年金基金や確定給付企業年金、確定拠出企業年金等の年金基金への雇主の負担金」「社会保障制度のうち、医療や介護保険、雇用保険、児童手当に関わる雇主の負担金等が含まれる」(「JSNA用語解説」)。

15. 「雇用者報酬」のうち、雇主の帰属年金負担には、「企業年金のような雇主企業においてその雇用者を対象とした社会保険制度(雇用関係をベースとした社会保険制度)のうち確定給付型の退職後所得保障制度(年金と退職一時金を含む)に関してのみ計上される概念であり、企業会計上、発生主義により記録されるこれら制度に係る年金受給権のうち、ある会計期間における雇用者の労働に対する対価として発生した増分(現在勤務増分)に、これら制度の運営費(「年金制度の手数料」と呼ばれる)を加えたものから、これら制度に係る雇主の現実年金負担を控除したものとして定義される」(「JSNA用語解説」)ものが含まれる。

16. 「経常価額(Current Value)」とは、当該ストック等を当期価格あるいは再取得価格で評価したもの。

17. 「予見される損失、通常生じる程度の事故による損害」とは、言わば、損害保険でカバーされる程度の損失・損害のことである。個人、法人等それぞれにおいては予見できなくとも、一国経済という観点に立てば、確率として予見可能であり、保険が成立する。

エ. 営業余剰¹⁸

営業余剰は、生産過程で発生した付加価値のうち、生産要素である資本に配分される部分である。総営業余剰から固定資本減耗を控除したものであり、「純営業余剰¹⁹」または、JSNA 統計がそうであるように、単に「営業余剰」と表記される。

SNA では、「中間投入価額と産出価額との間の差は総付加価値であり、ここから固定資本減耗、生産・輸入品に課される税（補助金を控除）および雇用者報酬が支払われるべきものとして借方記入される。正または負の残差は純営業余剰」(para:6.240)であるとしている。

「JSNA 用語解説」では、「営業余剰」は、「生産活動から発生した付加価値のうち、資本を提供した企業部門の貢献分を指すもので、制度部門としては、非金融法人企業、金融機関、家計²⁰の三つの部門にのみ発生する」としている。非市場生産者にあつては、定義により、営業余剰等は=0となる。

18. SNA における「営業余剰」の額と、財務諸表における「営業利益・営業損失」の額との差には、財務諸表における「本業以外の収益」「地代」「貸倒引当金」「貸倒損失」「支払保険料」「寄附金」「研究開発費」といったものの取り扱いの差も含まれる。

19. SNA における「純(net)」という用語には2通りの用法がある。一つは差額を意味する。「受取(純)」とは、受取額から支払額を差し引いた差額である。二つは「固定資本減耗」を含まないことを意味する。ここで純営業余剰とは、固定資本減耗を含まない営業余剰を意味している。他方、固定資本減耗を含む場合は、総営業余剰、国内総生産など、「総(gross)」が用いられる。

20. ここでいう「家計」は、家計に含まれる「個人企業」を指す。

2. 所得支出勘定

所得支出勘定は、発生した所得が、国内にある5つの制度部門²¹それぞれに配分され、それが他の制度単位（企業、政府、家計等）との間で、配分されたり、分配・再分配されたりする姿を表している。以下は、

- (1) 第1次所得の配分勘定（所得配分勘定）：所得の発生勘定における付加価値項目の各制度部門への配分、及び、財産所得にかかる取引を表すもの、
 - (2) 「所得の第2次分配勘定（所得分配勘定）」：税金、仕送り金など直接的な見返りなしに所得の一部を支払う経常移転取引を表すもの、
 - (3) 「現物所得の再分配勘定」：家計の医療費用のうち社会保険による一部負担など現物社会移転取引を表すもの、そして
 - (4) 「所得の使用勘定」：分配・再分配されたあと、手元に残されている可処分所得が最終消費支出及び貯蓄となることを表すもの、
- の4つの勘定について、それぞれ概略を述べることとする。

(1) 第1次所得の配分勘定（所得配分勘定）

第1次所得の配分勘定（所得配分勘定）には、生産過程で発生した付加価値（要素所得等）の配分が、対応する制度部門の受取側（源泉側）に記録される。すなわち、「雇用者所得」は、生産要素のうち労働を提供した「家計（個人企業を除く）」に、「営業余剰」は、生産要素である資本を提供した企業（「非金融法人企業」「金融機関」及び「家計（うち個人企業）」）に、それぞれ配分される。なお、この勘定には、要素所得ではないが、「生産・輸入品に課される税（控除）補助金」が、一般政府部門の受取側に記録される。しかし、対家計民間非営利団体の所得配分勘定には、所得の発生勘定に対応する項目はない。

第1次所得の配分勘定における雇用者所得には、所得の発生勘定における雇用者所得とともに、我が国の居住者が海外で得た給与等（加算項目）及び海外居住者が国内で得た給与等（減算項目）が記録される。

また、この勘定には、「制度単位または部門が支払う財産所得および受け取る財産所得の金額が含まれる」（para:7.15）。各制度部門の所得配分勘定には、財産所得（受取）及び財産所得（支払）が記録される。財産所得（受取）には、国内からの財産所得の受取だけでなく、海外からの財産所得（投資収益など）の受取も含まれている。また財産所得（支払）には、海外への財産所得の支払が含まれている。

雇用者報酬、営業余剰等の受取及び財産所得の受取を合計したのから財産所得の支払を差し引いたものは、「第1次所得バランス」と表記される。所得の発生勘定は、国内（領土内）の活動を反映したもの（「国内」概念）であるが、雇用者報酬及び財産所得において、海外との受払を加えることにより、第1次所得バランスは、国民（国内居住者）の活動を反映したもの（「国民」概念）になる。

SNAにおいて、第1次所得バランスを、すべての制度部門について合計したものは、「国民所得（市場価格表示）」であり、これから、「生産・輸入品に課される税（控除）補助金」を差し引いたものが「国民所得（要素費用表示）」である。「我が国の国民所得」というときは、通常、この「国民所得（要素費用表示）」を指す。

21. 非金融法人企業、金融機関、一般政府、家計及び対家計民間非営利団体

表 I - 2 - (1) 第 1 次所得の配分勘定（所得配分勘定）

	支払 ²²	受取
営業余剰 ^(注1)		XXX
混合所得 ^(注2)		XX
雇用者報酬 ^(注2)		X,XXX
生産・輸入品に課される税 ^(注3)		XX
(控除) 補助金 ^(注3)		X
財産所得 (受取)		XX
財産所得 (支払)	XXX	
第 1 次所得バランス	X,XXX	

(備考) 表は、各制度部門における第一次所得の配分勘定を、一国で合計したものである。

(注 1) 営業余剰は、非金融法人企業、金融機関及び家計部門に記録される

(注 2) 混合所得及び雇用者報酬は家計部門のみに記録される。なお、混合所得は、個人事業主の給与と、個人事業から得る利益とが明確に分離できず、両者が混合したものである。

(注 3) 一般政府部門のみに記録される

財産所得 (受取/支払) の概要は、次のとおり。なお、雇用者報酬、営業余剰等については、上記「1.生産勘定等 (2) 所得の発生勘定」を参照されたい。

ア. 財産所得 (受取)

「財産所得は、金融資産または土地などの自然資源の賃借、賃貸によって発生する」(para:7.2)のものであり、「金融資産の所有者である制度単位が他の制度単位に対して資金を提供する見返りとして受け取る『投資所得』と、土地等の所有者である制度単位が他の制度単位に対して、土地等を提供する見返りに受け取る『賃貸料』から成る概念である。

財産所得の受払は、通常、全ての制度部門に記録される。また、財産所得は、さらに内訳として、『利子』、『法人企業の分配所得』、『海外直接投資に関する再投資収益』、『その他の投資所得』(以上が投資所得)及び『賃貸料』に分かれる」(「JSNA 解説」第 3.39 段落)。

このうち、「法人企業の分配所得」には、「法人企業の分配所得は、「配当」等が含まれる。配当には、「一般的な株式配当金のほか、投資信託からその投資家に対して実際に配分されたインカムゲインを原資とする分配金、海外直接投資について、投資先である現地企業から投資元である直接投資家に対して実際に配分された配当金も含まれる」(「JSNA 用語解説」)。

イ. 財産所得 (支払)

「財産所得 (受取)」参照。なお、非営利団体は、利益配当等を行わないことから、配当にかかる投資所得の支払はない。

22. 所得支出勘定等の「受取」及び「支払」の表現については、JSNA 統計に準拠した。SNA (仮訳) では、それぞれ「源泉(resources)」及び「使途(uses)」である。

(2) 所得の第2次分配勘定（所得分配勘定）

第1次所得の配分勘定（所得配分勘定）において、発生した所得に、財産所得の受取を加算し支払を減算した結果、当該制度部門の第1次所得バランスが算出される。

「所得の第2次分配勘定（所得分配勘定）」では、この第1次所得バランスを起点に、どのような分配・再分配が行われているかを記録するものである。「第1次所得バランス」と所得の第2次分配勘定のバランス項目である「可処分所得」を除くすべての記載項目は、経常移転の各項目からなる。

「経常移転」について、「JSNA 用語解説」では、「国民経済計算上、一般に『移転』とは、ある制度単位が、財貨・サービスまたは資産を他の単位に対して提供する取引であって、その見返りに、いかなる財貨・サービスまたは資産も、直接の対応物として受け取ることがないもの、を指す。このうち、『経常移転』は、提供した側では、それらは資産や貯蓄ではなく経常的な収入の中から支払われ、また受け取った側では、それらは投資の財源とならないもので、資本移転（「資本勘定」の項を参照されたい。）と区別される移転であり、所得支出勘定に記録される。経常移転には、所得・富等に課される税、純社会負担、現物社会移転以外の社会給付（いずれも別項参照）、その他の経常移転からなる。『その他の経常移転』は、非生命純保険料、非生命保険金、一般政府内の経常移転、経常国際協力、他に分類されない経常移転から成る」としている。

表 I - 2 - (2) 所得の第2次分配勘定（所得分配勘定）

	支払	受取
第1次所得バランス		X,XXX
所得・富等に課される経常税（受取） ^(注)		XXX
純社会負担（受取）		XXX
現物社会移転以外の社会給付（受取）		XXX
その他の経常移転（受取）		X,XXX
所得・富等に課される経常税（支払） ^(注)	XXX	
純社会負担（支払）	XXX	
現物社会移転以外の社会給付（支払）	XXX	
その他の経常移転（支払）	XXX	
可処分所得	X,XXX	

（備考）表は、各制度部門における第一次所得の配分勘定を、一国で合計したものである。

（注）「所得・富等に課される経常税」を受け取るのは、一般政府部門のみである。他方、支払うのは、非金融法人企業、金融機関及び家計である。

上記勘定に表れる各項目の概要は、次のとおり。

ア. 所得・富等に課される経常税

SNAにおける「所得・富等に課される経常税」は、「所得に課される税」と「その他の経常税」が含まれている。前者は、所得税、法人税、道府県民税、市町村民税などである。後者は、事業税、自動車税などが含まれる。

「JSNA用語解説」によると、「所得・富等に課される経常税」は、「主に、毎課税期間に定期的に支払われる家計の所得、法人企業の利潤、に課される税、さらに富に課される税から成る。(支払う側から見れば)定期的に課されるわけではない相続税や贈与税は『資本税』と呼ばれ、本項目ではなく資本勘定の『資本移転』に含まれる」とある。

イ. 社会給付及び純社会負担

「JSNA用語解説」によると、「社会給付及び純社会負担」について、次のように記述している

「社会給付は、病気・失業・退職・住宅・教育あるいは家族の経済的境遇のような一定の出来事あるいは状況から生じるニーズに対する備えとなることを意図して家計に支払われる経常移転と定義され、

- ① 社会保障制度の公的年金等の「現金による社会保障給付」、
- ② 企業年金や発生主義で記録される退職一時金を含む「その他の社会保険年金給付」、
- ③ 発生主義により記録されない退職一時金等の「その他の社会保険非年金給付」、
- ④ 生活保護などの「社会扶助給付」のほか、
- ⑤ 「現物社会移転」のうち社会保障制度の医療保険給付及び介護保険給付、が位置付けられる」。

「純社会負担とは、社会給付が支払われることに備えて社会保険制度に対して行う現実又は帰属の支払と定義され、

- ① 社会保障基金や企業年金の年金基金への雇主の実際の保険料・掛金等の負担である「雇主の現実社会負担」、
- ② 雇用関係をベースとする確定給付型の退職後所得保障制度（発生主義により記録される確定給付型の企業年金と退職一時金）に係る積立不足分の変動等を示す「雇主の帰属社会負担」、
- ③ 社会保障基金等への雇用者・家計の実際の保険料・掛金負担である「家計の現実社会負担」、
- ④ 企業年金に係る資産運用から得られる収益（概念的なものを含む）の迂回処理分である「家計の追加年金負担」

の合計から、

- ⑤ 企業年金等の運営費用を示す「年金制度の手数料」を控除したものとなる」としている。

ウ. その他の経常移転（受取／支払）

「その他の経常移転」とは、前述したとおり、「非生命純保険料、非生命保険金、一般政府内の経常移転、経常国際協力、他に分類されない経常移転から成る」

ここで、「他に分類されない経常移転」とは、「JSNA用語解説」によると、

「具体的には、

- ① 一般政府により強制的に課せられた罰金・科料、
- ② 個人間の仕送り、贈与、寄付等の移転、
- ③ 対家計民間非営利団体である私立学校に対する政府の助成や個人の寄付等といった移転、
- ④ 社会給付を除く、一般政府から他の制度部門への経常的支出を賄う観点から支払われる給付金や補助金等、
- ⑤ 中央銀行の非市場サービス産出に対応する中央政府への経常移転、等が含まれる」としている。

エ. 可処分所得

「可処分所得」は、「所得の第2次分配勘定におけるバランス項目であり、第1次所得バランスに、経常移転の各種受取を加えたものから、経常移転の各種支払を差し引いて導出される。換言すれば、制度部門ごとの経常収入の合計から経常支出の合計を控除したもので、手元に残った処分可能な所得を示す。第1次所得バランスが再分配前の所得であると位置付けると、可処分所得は（現物社会移転を除く）再分配後の所得と解することができる。可処分所得の経済的な意味としては、資産を処分したり負債を増やしたりすることなく、最大限財貨やサービスの消費に使うことのできる価額ということになる」（「JSNA 用語解説」）。

(3) 現物所得の再配分勘定

現物所得の再配分勘定は、一般政府及び対家計民間非営利団体が、それぞれの可処分所得を財源として、現物社会移転となる財貨・サービスに対する支払を行い、家計は、現物社会移転としてそれらを受け取り、最終消費の源泉とすることを捉えている。

表 I - 2 - (3) 現物所得の再配分勘定

	支払	受取
可処分所得		X,XXX
現物社会移転 ^(注)	XXX	
調整可処分所得	XXX	

(注) 現物社会移転は、一般政府部門においては、現物社会移転(市場産出の購入及び非市場産出)の「支払」、対家計民間非営利団体部門においては現物社会移転(非市場産出)の「支払」となり、家計部門では現物社会移転(市場産出の購入及び非市場産出)の「受取」となる。

「JSNA 用語解説」によれば、「現物社会移転」について、以下のように記述している。

「現物社会移転は、一般政府又は対家計民間非営利団体の個々の家計に対する現物の形での財貨・サービスの支給を指す(個別的分野における移転支出)」。

現物社会移転は、一般政府又は対家計民間非営利団体が、当該財貨・サービスを市場で購入したものであるか、非市場産出として生産したものかに分かれる「現物社会移転」には、「市場産出の購入」によるものと、「非市場産出」によるものがある。

このうち、「現物社会移転(市場産出の購入)」は、

「一般政府が、家計に現物の形で支給することを目的に、市場生産者から購入する財貨・サービスを指す。

具体的には、我が国の場合、

- (1) 社会保障制度の医療保険や介護保険における医療費、介護費のうち保険給付分(社会保障基金が家計に対して払い戻しを行う分も含まれる)や
- (2) 公費負担医療給付のほか、
- (3) 義務教育に係る政府による教科書の購入費、戦傷病者無賃乗車船の負担金が含まれる」。

一方、「現物社会移転(非市場産出)」は、

「一般政府や対家計民間非営利団体といった非市場生産者が、自ら生産した非市場産出であって、「個々の家計に対して供給する財貨・サービスのうち、経済的に意味のない価格に基づく財貨・サービスの販売による収入分を除いた部分を指す。

具体例としては、一般政府の支払については、公立保育所や国公立学校、国立の美術館等の産出額のうち利用者からの料金負担等で賄われない部分が、また対家計民間非営利団体の支払については、私立保育所や私立学校等の全ての対家計

民間非営利サービスの産出額のうち利用者からの料金負担等で賄われない部分がある」としている。

(4) 所得の使用勘定

「所得の使用勘定」の目的は、「家計、政府単位および対家計非営利団体 (NPISH) がその可処分所得を最終消費と貯蓄にどのように配分するか、ということを示すことである」(para:9.1)。

表 I - 2 -(4) 可処分所得の使用勘定^(注1)

	支払	受取
可処分所得		X,XXX
年金受給権の変動調整 ^(注2)		X
最終消費支出 ^(注3)	X,XXX	
貯蓄	XXX	

(注1) 調整可処分所得の使用勘定の表は省略した。

(注2) 年金受給権の変動調整は、家計の受取、金融機関の支払に記録される。なお、金融機関については、支払側に記録される。

(注3) 可処分所得の使用勘定に「最終消費支出」が記録されるのは、一般政府、家計及び対家計民間非営利団体の3部門。非金融法人企業及び金融機関に最終消費支出は記録されない(「可処分所得=貯蓄」となる。)

各項目の概要は、次のとおり。

ア. 最終消費支出

最終消費支出には、「家計最終消費支出」のほかに、「一般政府最終消費支出」及び「対家計民間非営利団体最終消費支出」がある。

「家計最終消費支出」は、「家計(個人企業を除いた消費主体としての家計)の新規の財貨・サービスに対する支出であり、同種の中古品、スクラップの純販売額(販売額-購入額)が控除される²³。土地と建物はこの項目に含まれない。また、農家における農産物の自家消費、自己所有住宅の帰属家賃、賃金・俸給における現物給与等も計上される」(「JSNA用語解説」)。

また、「対家計民間非営利団体の最終消費支出」とは、「対家計民間非営利団体により産出された財貨・サービスのうち、他の制度部門(家計)からの収入により賄われず、かつ、対家計民間非営利団体が自己消費として使い尽くした部分を示すと解することができる」としている(下記(参考I-2)を参照されたい)。

イ. 年金受給権の変動調整

社会保険にかかる純社会負担と社会給付には、公的年金制度と雇用関係をベースとする退職後所得保障制度がある。

「年金受給権の変動調整」とは、「社会保険のうち雇用関係をベースとする退職後所得保障制度(発主主義で記録される企業年金や退職一時金)に係る純社会負担と社会給付の差額であり、所得の使用勘定において、家計の受取、金融機関の支払に

23. SNAの原則からすれば、当該期間の産出に対応しない財貨・サービスの消費支出は考慮されない。もっとも、一国全体を考えると、中古品の販売者の売却額と購入者の買取額とが相殺されるという見方もできる。

のみ記録される。よって、同じ年金制度であっても社会保障制度（公的年金制度）に係る負担と給付の差額には本項目には含まれない。」（「JSNA 解説」第 3.106 段落）。

ウ. 貯蓄

「貯蓄」は、「所得の使用勘定におけるバランス項目であり、可処分所得（又は調整可処分所得）について、・・・（中略）・・・財貨・サービスの最終消費支出（又は現実最終消費）に費やされなかった部分を示す。」また、「貯蓄は、可処分所得や調整可処分所得と、最終消費支出や現実最終消費の関係等によってプラスにもマイナスにもなりうる。」（「JSNA 用語解説」）。

SNA における「貯蓄」は、次項の資本勘定で示されるように、総固定資本形成（設備投資等）、用地取得等をまかなうための、自己資金の大きさを表している。したがって、貯蓄は、期末貸借対照表における金融資産・負債の変動に、直接関わるものではない。

（参考 I - 2）対家計民間非営利団体最終消費支出（「JSNA 用語解説」）

対家計民間非営利団体最終消費支出は、非市場生産者としての対家計民間非営利団体による財貨・サービスの産出額（これは雇用者報酬、中間消費、固定資本減耗といった生産費用の積上げにより計測される）のうち、

- (i)家計への財貨・サービスの販売収入で賄われる部分（「財貨・サービスの販売」と呼ぶ）や、
- (ii)対家計民間非営利団体自身の総固定資本形成に充てられる部分（「自己勘定総固定資本形成」と呼ぶ）

を除いた価額から成る。ここで、(i)には、例えば、私立学校（私立大学の附属病院を除き我が国の国民経済計算では対家計民間非営利団体に格付けされる）の学費収入等が含まれ、(ii)は、我が国の国民経済計算の場合、対家計民間非営利団体に属する機関が自ら行う研究・開発（R&D）の総固定資本形成から成る。

言い換えると、対家計民間非営利団体の最終消費支出は、以下の式のとおり、対家計民間非営利団体により産出された財貨・サービスのうち、他の制度部門（家計）からの収入により賄われず、かつ、対家計民間非営利団体が自己消費として使い尽くした部分を示すと解することができる。

$$\begin{aligned} \text{最終消費支出} &= \text{産出額} \\ &\quad - \text{財貨・サービスの販売} \\ &\quad - \text{自己勘定総固定資本形成} \end{aligned}$$

3. 資本勘定・金融勘定

(1) 資本勘定

資本勘定は、総固定資本形成への支出、在庫変動及び土地の購入という資本形成の額と、その財源となる、貯蓄、資本移転等を記録している。なお、貯蓄及び固定資本減耗は自己資金、資本移転は政府補助金等の資金援助、純貸出／純借入は金融資産の増減又は負債の増減、と見ることもできよう。

「資本勘定」は、「制度部門毎に、非金融面の資本蓄積（投資）及び資本調達（貯蓄）の状況を記録する勘定であり、具体的には、借方に、各部門における蓄積（投資）の形態が示され、純固定資本形成（総固定資本形成から固定資本減耗を控除したもの）と在庫変動、土地の購入（純）が記録される。一方、貸方は資本調達の源泉として、所得支出勘定から振り替えられる貯蓄、他制度部門からの資本移転の純受取が記録される。そして蓄積と資本調達の差額がバランス項目である『純貸出(+)/純借入(-)』として記録される」（「JSNA 用語解説」）。

表 I-3-(1) 資本勘定

	支払	受取
貯蓄		X,XXX
資本移転（純）		X,XXX
総固定資本形成	X,XXX	
（控除）固定資本減耗	-XXX	
在庫変動 ^(注)	XXX	
土地の購入（純）	XXX	
純貸出／純借入	XXX	

(注) 在庫変動は、市場生産者に記録される。一般政府及び対家計民間非営利団体の勘定には記録されない。

勘定に表れる各項目の概要は、次のとおり。

ア. 総固定資本形成

総固定資本形成とは、いわゆる設備投資である。主に、企業が行う建物、構築物、機械設備といった償却資産の取得を意味する。なお、土地の取得費は含めない。

「総固定資本形成」としては、「生産者による会計期間中の固定資産（生産資産）の取得から処分を控除したものに、非生産資産の価値を増大させるような支出を加えた額」（「JSNA 用語解説」）を記録する。

また、固定資産とは、「1年を超えて、繰り返しあるいは継続して生産過程で使用される生産資産である。固定資産の顕著な特徴は、何らかの物理的意味で耐久性を持つということではなくて、それが、長期間（1年超という意味で）にわたり、生産において繰り返しあるいは継続して使用されうるということにある。たとえば石炭は、物理的にはきわめて耐久性が高い財であるが、一度だけしか使用できないか

ら、固定資産とはいえない。固定資産には、構築物、機械および設備ばかりでなく、樹木や動物のような育成資産のうち果実や酪農品のような別種の生産物を生産するために繰り返しあるいは継続して使用されるものも含まれている。また、固定資産には、生産に使用されるソフトウェアや芸術作品の原本のような知的財産生産物も含まれている」(para:10.11)。

固定資産には非生産資産が含まれている、非生産資産とは生産活動によって生み出された資産ではないもの、すなわち「土地」「果樹」などの「自然資源」のことである。土地の購入などは総固定資本形成の計算からは除外し、「土地の購入」として記録する。ただし、土地の改良（圃場整備、宅地造成など）による価値の増加については総固定資本形成に加算する。

乳牛は1年以上、牛乳を生産するので「育成資産」として生産資産に含める。しかし、肉牛の肥育は「在庫変動」に分類される。肉牛は一度しか利用できない。

イ. 在庫変動

当期において販売、消費（中間消費・最終消費）、投資、輸出等された財貨は、必ずしも当期に生産されたものではない。前期までに生産された財貨のこともある。他方、当期に生産した財貨が、翌期以降の販売、消費等となることもある。

前期までに生産された財貨の、当期における販売、消費等は、在庫残高の当期減少となる。他方、当期に生産した財貨が、当期に販売、消費等されずに翌期以降の販売、消費等となるときは、在庫残高の当期増加となる。このような在庫残高の増減を記録するのが「在庫変動」である

在庫変動は、市場生産者のみに記録される。例えば、大学でいえば、市場生産者である大学附属病院部門には記録されるが、非市場生産者である教育研究部門には記録されない。

ウ. 土地の購入

非生産資産である土地について、購入から売却を控除したものである。なお、土地取引に要した移転費用や、土地造成に係る費用は、総固定資本形成に記録され、土地の購入には含まれない。なお、資本勘定には、「土地の購入」から「土地の売却」を差し引いた差額である「土地の購入（純）」が記録される。

エ. 固定資本減耗

「1. 生産勘定 (2) 所得の発生勘定 ウ. 固定資本減耗」の項を参照のこと。

オ. 資本移転

「資本移転」とは、反対給付を伴わない資産（金融資産、非金融資産）の受払である移転のうち、給付する側の資産又は貯蓄からまかなわれ、給付を受ける側の資本形成その他の資本蓄積等となるものである。

例えば、

- (1) 一般政府が法人企業に対して行う投資補助金や、一般政府内における公共事業の費用を賄うための中央政府から地方政府への負担金等、
- (2) 相続税や贈与税という「資本税」、
- (3) 債権者と債務者の双方の合意による負債の帳消し分（債権者から債務者への移転）、

(4) 複数年にわたり蓄積された多額の営業赤字を埋め合わせるための政府単位が行う公的ないし私的企業に対する移転等といったものがあげられる。

なお、「ここに含まれる項目のうち、重要なもののひとつは、債権者と債務者の双方の合意による負債の帳消し（cancellation）である。このような負債の帳消しは、債権者から債務者に対する、その時点における未払い負債の価値に等しい額の資本移転として取り扱われる」（para:10.210）。

「資本移転」について、「JSNA 解説」第 3.129 段落では、「受取側の資本形成やその他の資本蓄積あるいは長期的な支出の資金源泉となり、支払側の資産または貯蓄からまかなわれるような移転である」としている。また、「経常移転は相対的に少額で、しばしば頻繁に、または、定期的になされる傾向があるのに対し、資本移転は高額で、まれに、または、不定期的になされる傾向がある」（para:8.39）としている。

カ. 純貸出／純借入

『純貸出(+)/純借入(-)』は、制度部門別の資本勘定のバランス項目であり、貯蓄及び資本移転による正味資産の変動と、非金融資産の純取得（純固定資本形成、在庫変動及び土地の購入(純)）の差額として導出される。額が正であれば純貸出（いわゆる貯蓄超過、黒字）であり、負であれば純借入（いわゆる投資超過、赤字）を表す。換言すれば、『純貸出(+)/純借入(-)』は、制度部門ごとに経常的な収支と資本的な収支を合計した収支尻を示すものであり、一般政府の場合は、いわゆる『財政収支』を示す指標となる」（「JSNA 用語解説」）。

別の言い方をすれば、非金融資産の純取得の財源として、自主財源（「貯蓄」）、施設費補助金・寄附金等による財政支援（「資本移転」）があげられるが、これらの資金によってもなお不足する部分は、借入の増加または金融資産の取崩（マイナスの「純貸出／純借入」）によることになる。

なお、借入の返済は、「純貸出／純借入」がプラスとなる。これは金融勘定における負債の減少に対応している。

(2) 金融勘定

「金融勘定は、金融資産や負債の取引（購入、売却、調達、返済）を示す勘定であり、会計期間中における取引の結果は、期末貸借対照表の金融資産残高や負債残高に反映される。

また、所得支出勘定に始まる一連の勘定の流れとしてみれば、資本勘定のバランス項目である『純貸出(+)/純借入(-)』を引き継いで、同項目が、金融資産や負債の変化によってどう説明されるかを示す勘定となる。

つまり、純貸出であれば資金余剰、純借入であれば資金不足ということを示すが、それがどのような金融資産や負債の増減で説明されるのかを表す勘定ということになる」（「JSNA 用語解説」）。

表 I-3-(2) 金融勘定

	資産の変動	負債等の変動
純貸出／純借入		XXX
負債の変動		X,XXX
金融資産の変動	X,XXX	

ア. 金融資産

「金融資産」とは、「すべての金融債権、法人企業の株式またはその他の持分」(para:11.8)であり、「貨幣用金・SDR等²⁴」「現金・預金」「貸出、債務証券」「持分・投資信託受益証券」「保険年金」「定型保証」「金融派生商品・雇用者ストックオプション」「その他の金融資産」からなる。

イ. 負債

「負債」とは、「ある特定の状況で、ひとつの単位（債務者）が、別の単位（債権者）に対して、1回または一連の支払をする義務を負う時に成立する。負債が成立する最も一般的な状況は、1回ないし複数回の支払がなされる諸条件が規定された法的強制力がある契約において、しかも、当該契約に基づく支払が無条件である場合である」(para:11.5)。負債は、「貨幣用金・SDR等」「現金・預金」「借入、債務証券」「持分・投資信託受益証券」「保険年金」「定型保証」「金融派生商品・雇用者ストックオプション」「その他の負債」などからなる。

ウ. 純貸出／純借入

「制度部門別の金融勘定においては、取引要因による金融資産の変化と負債の変化の差額として、「純貸出(+)/純借入(-)（資金過不足）」が記録される。」（「JSNA 用語解説」）。概念上、資本勘定における純貸出／純借入と金融勘定における純貸出／純借入の値は一致するはずであるが、基礎資料による概念差等により一致しない。

24. SNAにこのような項目があるのは、SNAが、政府・中央銀行を含む、一国経済の取引記録を扱っているからである。

4. 期末貸借対照表勘定

(1) 期末貸借対照表勘定

「貸借対照表とは、ある時点における、特定の制度単位もしくはその集合である制度部門が保有する、資産と負債の価額を、一覧表示したもの」(para:13.2) である。

当期の期末貸借対照表勘定には、前期末の期末貸借対照表勘定の計数に、当期における資本取引（金融取引を含む。）及び当期における資産・負債の再評価を反映させたものである。

すなわち、

前期末の残高＋当期中の資本取引＋当期中の調整額＝当期末の残高となる。

SNA の期末貸借対照表勘定においては、原則として、非金融資産、金融資産及び負債を評価時点における市場価格（再評価価格）によって評価している。これは、原則として、資産等を取得原価によって評価している財務諸表（貸借対照表）と異なるところである。したがって、SNA の「調整勘定」に対応する財務諸表の勘定はない。調整勘定は当期末と前期末の間に生じた資産等の再評価等を記録している。

表 I - 4 -(1) 期末貸借対照表勘定

	期末資産	期末負債 ・ 正味資産
非金融資産	X,XXX	
うち生産資産	X,XXX	
うち非生産資産	X,XXX	
金融資産	X,XXX	
負債		X,XXX
正味資産		X,XXX

勘定に表れる各項目の概要は、次のとおり。

ア. 非金融資産

非金融資産とは、土地、建物、構築物、機械機器、ソフトウェアなど、金融資産でないものである。また、非金融資産は、生産活動によって生み出された建物、構築物、機械機器、ソフトウェアなどの「生産資産」と、生産資産以外の土地などの「非生産資産」とに分類される。

SNA では、「異なる 2 種類の非金融資産を相互に区別する必要がある。すなわち、生産資産と非生産資産とである。生産資産は、SNA の生産境界²⁵内に含まれる生産過程から、産出として出現した非金融資産である。非生産資産は、生産過程以外の方法により出現した非金融資産である」(para:10.9)。

生産資産は、さらに「固定資産」及び「在庫」に分けられる。固定資産には、「住宅」「住宅以外の建物」「構築物」「機械設備」「育成生物資源」「知的財産生産物」等が含まれ、在庫には原材料在庫、仕掛品在庫、製品在庫及び流通品在庫が含まれる。

非生産資産は、さらに、「土地」「鉱物・エネルギー資源」「非育成生物資源」「契約・リース・ライセンス」「のれん・マーケティング資産」が含まれる。我が国の国民経済計算統計 (JSNA 統計) では、「土地」等の 3 項目を記録しているが、「契約・リース・ライセンス」等の 2 項目は記録していない。

なお、「機械・設備」について「JSNA 用語解説」によると、「固定資産の形態の一つであり、建物や構築物や建物に必要な不可欠なものを除く機械や設備といった固定資産を指し、さらに『輸送用機械』、『情報通信機器』、『その他の機械・設備』に分かれる。」とある。そして、

『輸送用機械』は、人や物を移動させるための機械・設備であり、乗用車やバス・トラック、トレーラー、オートバイ、船舶、鉄道車両、航空機等が含まれる。

『情報通信機器』は、コンピュータや携帯電話、テレビその他の通信用の機械・設備、事務用機器が含まれる。

『その他の機械・設備』は、他に分類されない機械・設備から成り、具体例として、計測機器や医療用機械等の業務用機械、建設機械や工作機械、農業用機械等の生産用機械、ボイラやタービン等のはん用機械、器具・備品等が含まれる」とある。

イ. 金融資産

前述の「3. 資本勘定・金融勘定 (2) 金融勘定」の項を参照のこと。

ウ. 負債

前述の「3. 資本勘定・金融勘定 (2) 金融勘定」の項を参照のこと。

エ. 正味資産

「貸借対照表に記録される、金融・非金融のさまざまな資源は、当該単位もしくは当該部門の経済状況の指標となるものである。これらの記帳項目は、バランス項目である正味資産に集約される。この正味資産は、当該制度単位もしくは制度部門が保有する、資産価額合計から、負債価額合計を控除したものとして定義される。一国経済全体としては、貸借対照表は、非金融資産と対外純債権との合計を示す。この合計額は、国富と通称される」(para:13.4)。

「正味資産」は、資産総額から負債総額を控除した差額である。したがって、正味資産の内訳はない。

25. SNA では、生産境界（「生産」という概念に含まれる経済活動の範囲）を次のように定義している。すなわち、意思決定の主体である個々の家計、個々の法人等（制度単位）が、労働と資本を投入して、財貨・サービスを他の財貨・サービスに変換する物理的プロセスであり、「産出として生産されるすべての財貨・サービスは市場で販売することが可能であるか、あるいは少なくともある単位から他の単位へ無料ないし有料で提供することが可能なものでなければならない。販売向けであろうと物々交換向けであろうと、SNA は現実には市場に向けられたすべての生産物を生産の境界の中にもめる」(para:1.40)というものである。

企業会計基準によって作成された貸借対照表の「純資産の部」は「正味資産」に対応するものと考えられる。しかし、そこには少なからぬ差異がある。例えば、SNAでは、財務諸表における引当金の一部、保証債務等は考慮されないこと、資産を再評価価格で評価すること、などによるものである。

(2) 資本勘定

「3. 資本勘定・金融勘定 (1) 資本勘定」を参照のこと。

(3) 調整勘定

調整勘定には、当期期首（＝前期期末）貸借対照表と当期期末貸借対照表の間に生じた変動のうち、上記「3. 資本勘定・金融勘定」に記録されなかったものが記載される。調整勘定には、さらに「再評価勘定」と「その他の資産量変動勘定」の2つの勘定が含まれている。

「再評価勘定」は、「金融資産・負債ならびに非金融資産の所有者に、会計期間中に発生する保有利得ならびに保有損失は、再評価勘定に記帳する」(para:12.73)ものである。なお、「保有利得のことを『キャピタルゲイン』と呼ぶこともある。保有利得は、固定資産、土地、金融資産といった『資本』に対して発生するのみならず、生産者が保有する、仕掛品を含む、あらゆる種類の財の在庫に発生する『在庫評価益』をも含む概念である」(para:12.79)。

「その他の資産量変動勘定」は、「期首と期末の貸借対照表の間における資産と負債、さらには正味資産の変動のうち、資本勘定や金融勘定に記録される制度単位間の取引、もしくは再評価勘定に記録される保有利得や損失に起因するものを除く、残余の部分記録する」(para:12.5)ものである。この勘定に含まれる変動としては、まず、「地下資源のような自然発生的な資産に経済価値が付与され、もしくはこれが消滅する際に起こる」(para:12.8)もの、「例外的もしくは不測の事態により、資産から得られる経済的便益が影響を受けた場合・・・(中略)・・・自然災害や戦争のように資産を破壊する事象も含まれる」(para:12.9)。「制度単位や資産の分類の変更」(para:12.10)などがある。

表 I - 4 -(3) 調整勘定

	期末資産	期末負債 ・ 正味資産
非金融資産	XX	
うち生産資産	XX	
うち非生産資産	XX	
金融資産	XX	
負債		XX
正味資産		XX

(備考) 調整勘定に表れる各項目は、期末貸借対照表勘定に同じ。

(補論Ⅱ) 独立行政法人等の財務諸表とSNAの勘定との比較

企業会計原則は、それぞれの企業のステーク・ホルダーに対して、事業目的等を踏まえて、当該法人の財務の実態を明らかにしようとするものである。これに対して、SNAは、一国の経済全体の動向を見るためのものであり、経済分析の観点から、経済的性質によって取引を分類し、経済全体として、その実態を明らかにしようとしている。

SNAでは、企業会計との関係について、第1章「F. 企業会計とのリンク」において述べている。そのいくつかを紹介しよう。

「SNAで使用される勘定規則と手続きは、企業会計で長く使用されてきたものに基づいている。伝統的な複式記入の簿記原理は、経済会計あるいは国民経済計算の基本公理である。複式簿記の原理により、一つの取引はその取引に関わる両当事者の各々の勘定に1対の釣り合いの取れた借方記入と貸方記入をもたらす」(para:1.63)。

ただし、

「SNAの設計と構造(design and structure)は、企業会計における慣行と同様に、経済理論および原理に大きく依存するものである。生産、消費および資本形成のような基本概念は、経済理論に基づいたものを意味する。SNAは主として経済分析と政策立案のために設計されている。企業会計における慣行が、経済学における原理と矛盾するときには、後者の方が優先される」(para:1.64)。

「SNAと企業会計との違いは、SNAでは、バランス項目²⁶を表すのに「利益(profits)」という用語が使われていない、ということである。SNAにおける「企業所得²⁷」という項目は税引前利益に近い概念で、「可処分所得」は税引後利益に近い概念である。「可処分所得」という用語は、家計において、その正味資産(すなわち資産(経常価格評価) マイナス負債(経常価格評価))に一切変化がないとしたとき²⁸、消費に支出できる最大額を表している、ということに由来する²⁹。法人企業の場合、最終消費への支出がないので、「可処分所得」は、投資に対して支出できる額である」(para:1.68)。

なお、国民経済計算にかかわるコミュニティと、国際会計基準審議会等の財務会計に携わるコミュニティとで、対話が行われている³⁰。

²⁶ 企業会計で言えば、費用と収益の差。

²⁷ 非金融法人企業、金融機関及び家計(うち個人企業)における第1次所得バランス(補論I.2.(1)第1次所得の配分勘定(所得配分勘定)を参照のこと。)

²⁸ 資本勘定における「純貸出/純借入」の額が±0である場合を意味する。

²⁹ 家計(個人企業を除く)は、投資、すなわち総固定資本形成、在庫変動および土地の購入、への支出がない。

³⁰ SNAと会計基準とのかかわりにおいて、2008年にまとめられた国民経済計算体系(08SNA)では、「IASB(国際会計基準審議会)は、世界中の会計基準を収束させるために、各国の商業会計基準作成機関に働きかけている。最近では、100カ国近くが、IFRS(国際財務報告基準)の使用を求め、または、それを認可し、あるいは、自国基準をIFRSに収束させる方針を有している。IFRSの開発は、グローバル経済のニーズと環境の変化が反映させようとするものであり、そうした要件は、SNAの利用にも直接関連するし、SNAに求められることでもある。法人企業がIFRSを採用することによって、企業会計および企業会計から利用できるデータに大きな影響がもたらされる」(para:A4.9)としている。

また、「既に2008年の改定期間に、IASB基準と対応する公会計基準(国際公会計基準理事会、IPSASB)について実施された改定協議は、極めて有益であった。したがって、そうすることが適切な場合、SNAを新たな会計基準に沿った形に修正することを視野に入れてIASBとの間で対話がなされ、そしてそれが維持されることが望ましい」(para:A4.10)としている。

以下は、本文、すなわち「非営利サテライト勘定にかかる推計手法の調査研究—民間非営利団体類似の活動を行う独立行政法人等について—」において、独立行政法人等の財務諸表（その多くが国立大学法人である。）の勘定科目を取り上げ、SNAにおける勘定項目に読み替える試みをおこなった。この読み替えの試みにおいて、どのような検討を行ったかについて、関係資料を紹介したものである。

また、以下において「財務諸表」と言うときは、特に断らない限り、独立行政法人等が作成した財務諸表及びその作成の基礎となる会計基準等を意味している。また、財務諸表における勘定科目と SNA における勘定項目との対応は、筆者個人による解釈³¹である。

³¹ JSNA 統計における財務諸表の取り扱いについて詳細なものは公表されていない。このため、JSNA 統計との対応は図っていない。

1. 貸借対照表について

財務諸表における「貸借対照表」は、期末時点（貸借対照表日）における、資産、負債及び純資産を記載したものである。貸借対照表の借方には、「流動資産」「有形固定資産」「無形固定資産」及び「投資その他の資産」が含まれている。また貸方には、「流動負債」「固定負債」及び「純資産」が含まれている。

財務諸表の「貸借対照表」に該当するものは、**SNA**における「期末貸借対照表勘定」と考えた。期末貸借対照表勘定の期末資産には、「非金融資産」及び「金融資産」が含まれている。また期末負債・正味資産側には「負債」及び「正味資産」が含まれている（表Ⅱ-1 財務諸表と**SNA**の項目比較（貸借対照表等））。

基本的に両者は対応するものであるが、異なる取扱いをするものがある。主なものをいくつかあげてみよう。

- (1) 資産の評価価格が異なる。財務諸表においては、原則として資産を取得価格で評価している。**SNA**においては、原則として、当期の価格や費用で再評価している。
- (2) 引当金の取り扱いで異なるものがある。財務諸表では、それぞれの法人等における将来の支払に備えて様々な引当金を計算に入れているが、**SNA**は、経済の現状を明らかにしようとするものであり、法令や契約等に基づく引当金を除いて記録しない。
- (3) 資産の内訳分類である。財務諸表においては、有形固定資産、無形固定資産等の区分となっている。**SNA**では、生産資産、非生産資産等の区分になっている。
- (4) 「長期」と「短期」による分類である。財務諸表においては、金融資産・負債を短期（流動資産・流動負債）と長期（固定資産・固定負債）とに区別していて、流動性に配慮した順序で記載されている³²。しかし、**SNA**では、短期と長期の区別は原則として行わない。
- (5) 「主たる営業活動」についての認識である。財務諸表においては、費用及び収益を、主たる営業活動によるものかどうかを区別している。**SNA**では、そのような区別をしていない。

このほかの差異については、関係項目の中で言及することとする。

32. 例えば、「企業会計原則」 第三 貸借対照表原則 三（貸借対照表の配列）「資産及び負債の項目の配列は、原則として、流動性配列法によるものとする」。「独立行政法人会計原則」第53配列では、「資産及び負債の項目の配列は、この基準に定めるもののほか、流動性配列法によるものとする。」とある。なお、国立大学法人等では、「固定性配列法による」ものとしている。

表 II-1 財務諸表と SNA の項目比較（貸借対照表）の例

財務諸表		SNA	
資産	負債・純資産	期末資産	期末負債・正味資産
流動資産	流動負債	1 非金融資産	3 負債
現金,預金	買掛金	(1)生産資産	(1)貨幣用金・SDR 等
売掛金等	短期借入金等	a 固定資産	(2)現金,預金
たな卸資産等	預り金,未払費用等	(a)住宅	(3)貸出
前払金,前払費用等	賞与引当金等	(b)他の建物・構築物	(4)債務証券
		(c)機械・設備	(5)持分,投資信託受託証券
		(d)防衛装備品	(6)保険・年金・定型保証
		(e)育成生物資源	(7)金融派生商品等
固定資産	固定負債	(f)知的財産生産物	(8)その他
有形固定資産	長期借入金等	b 在庫	
建物及び構築物	リース債務	c 貴重品 (注2)	
機械及び装置	資産見返負債 (注1)	(2)非生産資産(自然資源)	
車両運搬具等	退職給与引当金	(a)土地	
工具器具備品	資産除去債務等	(b)鉱物エネルギー資源	
リース資産		(c)その他 (注3)	
土地	純資産	2 金融資産	4 正味資産
建設仮勘定	出資金	(1)貨幣用金・SDR 等	(内訳なし)
無形固定資産	資本剰余金	(2)現金,預金	
ソフトウェア	利益剰余金	(3)貸出	
のれん	その他の有価証券評価	(4)債務証券	
投資その他の資産	差額金	(5)持分,投資信託受託証券	
投資有価証券		(6)保険・年金・定型保証	
長期貸付金		(7)金融派生商品等	
出資金等		(8)その他	

(備考) すべての内訳項目を網羅しているものではない。

(注1) 独立行政法人等に特有の科目

(注2) JSNA 統計においては「歴史的記念物」について欄外に参考として記載。

(注3) 契約・リース・ライセンス（自然資源の採取許諾を受けたといった排他的権利を得たことによって見込まれる利益の現在価値）及びのれん・マーケティング資産が含まれる。JSNA 統計においては推計対象外である。

2. 貸借対照表（借方）

（1）流動資産

財務諸表の貸借対照表（借方）における「流動資産」は、短期間に現金化、費用化される性質の資産であり、現金及び預金、売掛金、たな卸資産（原材料・仕掛品など）、未払金、前払金などである。

原材料・仕掛品等は **SNA** の期末貸借対照表勘定における「非金融資産」に、現金・預金、未収金、前払金などは「金融資産」に相当するものと考えられる。

流動資産に含まれる金融資産は、貸借対照表日の翌日から、翌日を含め1年以内（以下、単に「1年以内」という。）に弁済期限が到来するものである。

しかし **SNA** においては、短期と長期とを区別³³することを原則とはしていない。すなわち、「補足分類として、貸出／借入を、短期および長期の貸出／借入に分割してもよい」(para:11.79)としている。

33. 一般に、債券等において償還期限が1年以内のものを「短期」、1年を超すものを「長期」という。なお、「長期」について5年程度を超すものに限ることがあるが、このとき短期を超え長期より短いものを「中期」ということがある。ちなみに、独立行政法人通則法では、中期目標管理法における「中期」目標とは、三年以上五年以下の期間において達成すべきものとしている。

(参考Ⅱ-2-(1)-1)「独法会計基準及び注解」第9 流動資産

<注8>流動資産又は流動負債と固定資産又は固定負債とを区別する基準について

1. 独立行政法人の通常の業務活動により発生した受取手形、売掛金、前渡金、買掛金、前受金等の債権及び債務は、流動資産又は流動負債に属するものとする。
ただし、これらの債権のうち、破産債権、再生債権、更生債権及びこれに準ずる債権で一年以内に回収されないことが明らかなものは、固定資産たる投資その他の資産に属するものとする。
2. 借入金、差入保証金、当該独立行政法人の通常の業務活動以外によって発生した未収金、未払金等の債権及び債務で、一年以内に入金又は支払の期限が到来するものは、流動資産又は流動負債に属するものとし、入金又は支払の期限が一年を超えて到来するものは、投資その他の資産又は固定負債に属するものとする。
3. 現金及び預金は、原則として、流動資産に属するが、預金については、一年以内に期限が到来するものは、流動資産に属するものとし、期限が一年を超えて到来するものは、投資その他の資産に属するものとする。
4. 売買目的有価証券及び一年以内に満期の到来する国債、地方債、政府保証債その他の債券は流動資産に属するものとし、それ以外の有価証券は投資その他の資産に属するものとする。
5. 製品、半製品、原材料、仕掛品等のたな卸資産は、流動資産に属するものとし、独立行政法人がその業務目的を達成するために所有し、かつ、その加工又は販売を予定しない財貨は、固定資産に属するものとする。
6. なお、固定資産のうち残存耐用年数が一年以下となったものも流動資産とせず固定資産に含ませ、たな卸資産のうち恒常在庫品として保有するもの又は余剰品として長期間にわたって所有するものも固定資産とせず流動資産に含ませるものとする。

ア. 現金及び預金

財務諸表の貸借対照表における「現金及び預金」は、小口現金、当座小切手等、普通預金、当座預金等である。これらは、SNAの期末貸借対照表勘定における項目のうち「2. 金融資産 (2) 現金・預金」に相当するものと考えられる。

SNAにおける「現金」は、「固定名目価値があり、また、中央銀行または政府によって発行または認定された紙幣や硬貨から構成される」(para:11.52)ものである。

SNAにおける「預金」には、「通貨性預金」と「その他の預金」があり、「通貨性預金」は、以下に述べるあらゆる預金から構成される(para:11.54)。

a. 要求に応じて、額面で、また解約料や制限なしで、紙幣および硬貨と交換可能である預金。

b. 小切手、為替手形、郵便為替、口座引落／クレジット、またはその他の直接支払いの仕組みによって、支払手段として直接利用可能な預金。

また、「その他の預金」は、預金証書によって表される通貨性預金以外のすべての債権から構成される。この分類のもとに含まれるべき典型的な預金形態は、(常に譲渡不可能な)貯蓄預金、定期預金、および譲渡性のない預金証書である(para:11.59)。

イ. 有価証券等

流動資産としての「有価証券」は、国債、地方債、機関投資債などであって、1年以内に満期が到来するもの、または、売買目的のものである。これらは、SNAの期末貸借対照表勘定における項目のうち「2. 金融資産 (4) 債務証券」に相当するものと考えられる。

SNAにおける「債務証券」は、「負債の証書としての役割を果たす譲渡性証券である。これは、手形、担保付債券、譲渡性預金証書、コマーシャル・ペーパー、無担保債券、資産担保証券、その他、金融市場で通常取引される同種の手段を含む」(para:11.64)としている。

ウ. 受取手形

財務諸表の貸借対照表貸借対照表における「受取手形」は、財貨・サービスの販売等において、対価として受け取る書類であり、支払期日において額面金額が決済されるものである。「受取手形」については、SNAの期末貸借対照表勘定における項目のうち、「2. 金融資産 (8) その他の金融資産」に相当するものではないかと考えられる。

「JSNA用語解説」には、「その他の金融資産・負債」の項があり、次のように記述している。

「その他の金融資産」ないし「その他の負債」には、金融資産・負債のうち、他に分類されないものが記録され、「財政投融资資金預託金」、「預け金・預り金」、「企業間信用・貿易信用」、「未収金・未払金」、「直接投資」、「対外証券投資」、「その他の対外債権・債務」、「その他」からなる。

エ. 売掛金

財務諸表の貸借対照表における「売掛金」は、後述の「未収金」と並んで³⁴、財

³⁴ 財務諸表では、「売掛金」「未収金」など、企業としての主たる事業目的にかかるものか、それ以外にかかるものかで、用語を分けることがある。他方、SNAでは、財貨・サービス分類、制度部門分類が基本となっている。

貨・サービスを提供したが、決済が終了していない代金である。**SNA**の期末貸借対照表勘定における項目のうち、「**2.金融資産 (8)その他の金融資産**」に対応するものではないかと考えられる。

オ. たな卸資産

財務諸表における「たな卸資産」等は、事業活動に用いられる原材料、仕掛品、半製品、製品などが含まれる。これらは、**SNA**の期末貸借対照表勘定における項目のうち、「**1. 非金融資産 (1) 生産資産** うち、**b 在庫**」に相当するものと考えられる。

SNAにおける「在庫品 (inventories) は、当期あるいはそれ以前の会計期間に出現した財およびサービスのうち、その後の会計期間において、販売、生産等のために使用することを目的として保有されるものから構成される生産資産である」(para:10.12)としている。なお、「生物」に分類されるものには、肉牛、養殖魚など「仕掛品在庫」に分類されるものもある。

SNAにおける育成生物資源の取り扱いについては、「固定資産としての育成生物資源」と「育成生物資源の仕掛品在庫」とがある(para:10.88,10.140)。

前者は、「その自然成長と再生が制度単位の直接の支配、責任、管理の下にある動物資源および樹木・作物・草本(tree, crop and plant)資源のうち、繰り返し生産物を生み出すものを対象としている」(para:10.88)ものであり、有形固定資産に分類される。これに含まれるのは、「種畜、乳牛、役畜、ウール生産に使用する羊等の動物、輸送・競走・娯楽で使用する動物」(para:10.92)である。なお、「未成熟の育成資産は、自己使用目的でない限りは除外される。」

後者は、「他の制度単位に対して通常供給される状態にまで十分に成熟していない」もので「1回限り使用可能な草本、樹木および家畜、すなわち、1回だけ(草本や樹木が切り倒され、または引き抜かれたり、家畜が屠殺されたりするとき)産出」となる(para:10.140)。家禽を含め、食肉として処理するために飼育する動物は、固定資産ではなく在庫品である。

カ. 貯蔵品

財務諸表の貸借対照表における貯蔵品は、消耗品、消耗工具、器具及び備品その他の貯蔵品³⁵で相当額以上のものである。

これらは、**SNA**の期末貸借対照表勘定における項目のうち、「**1. 非金融資産 (1) 生産資産** うち、**b 在庫**」に対応するものではないかと考えられる。

キ. 短期貸付金

財務諸表(貸借対照表)の「短期貸付金」は、貸付金のうち、1年以内に返済期限が到来するものである。これらは、**SNA**の期末貸借対照表における項目のうち、「**2. 金融資産 (3) 貸出**」に対応するものではないかと考えられる。

なお、**SNA**においては、短期と長期とを原則として区別しない。

35 被災時に使用する非常食や防災用品といった非常用の備蓄品は、貯蔵品となることがあるほか、消耗品、福利厚生費などとして損金算入されることもあると考えられる。

ク. 未収金

財務諸表の貸借対照表における「未収金」は、既にサービスなどの提供を行ったものについて、当該サービスなどの代金を受け取っていないときの、その代金をいう。**SNA**の期末貸借対照表における項目のうち、「2. 金融資産 (8) その他の金融資産」に対応するものではないかと考えられる。

ケ. 前渡金、仮払金

財務諸表の貸借対照表における「前渡金」等は原材料、商品等購入のため代金の一部又は全部として支払われた金銭等（かつ、当該原材料、商品等の受取が未了のもの）である。なお、支払の目的となる商品等が確定していない場合には、前渡金ではなく「仮払金」として仕訳される。いずれについても、**SNA**の期末貸借対照表における項目のうち、「2. 金融資産 (8) その他の金融資産」に対応するものではないかと考えられる。

コ. 前払費用

財務諸表の貸借対照表における「前払費用」は、先払いのサービスなどで、既に代金を支払っているが、当該サービスなどの提供をすべて受けていないものの、その代金をいう³⁶。

先払いのサービスとしては、家賃、損害保険料といったものがあげられる。

「前払費用」について、『独立行政法人会計基準』及び『独立行政法人会計基準注解』³⁷（以下、「独法会計基準及び注解」という。）第9 流動資産<注9> 経過勘定項目について、によれば、

- (1) 前払費用は、一定の契約に従い、継続して役務の提供を受ける場合、いまだ提供されていない役務に対し支払われた対価をいう。
- (2) したがって、前払費用として対価を支払った独立行政法人においては、いまだ提供されていない役務の提供を受けるという経済的便益が期待されるものであるため、前払費用は資産に属するものとする。

とある。

これら「前払費用」は、**SNA**の期末貸借対照表における項目のうち、「2. 金融資産 (8) その他の金融資産」に対応するものではないかと考えられる。

サ. 未収収益

財務諸表における「未収収益」は、後払いのサービスなどで、既にサービスなどの提供を行ったものについて、当該サービスなどの代金を受け取っていないときの、その代金をいう。例えば附属病院における入院費用の未収分といったものがあげられる。

「未収収益」とは、「独法会計基準及び注解」第9 流動資産<注9> 経過勘定項目について、によれば、

- (1) 未収収益は、一定の契約に従い、継続して役務の提供を行う場合、既に提供した役務に対していまだその対価の支払を受けていないものをいう。

³⁶ 前払費用、未収収益等については、企業会計原則注解〔注5〕も参照されたい。

³⁷ 以下の「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人注解」については、平成12年2月16日（平成30年9月3日改訂）版を引用している。

- (2) したがって、既に提供した役務に対していまだ対価の支払を受けていない独立行政法人においては、その対価の支払を受けるという経済的便益が期待されるものであるため、資産に属するものとする。
とある。

「未収収益」は、SNAの期末貸借対照表における項目のうち、「2.金融資産(8)その他の金融資産」に対応するものではないかと考えられる。

シ. 賞与引当金見返

独立行政法人の財務諸表における貸借対照表(貸方)の科目である「賞与引当金」等は、就業規則等に基づき支払うことが予定されている賞与について、引当金を計上している。このとき、支払については、運営費交付金収益によって手当てされることになっているときに、貸借対照表(借方)に「賞与引当金見返」「賞与引当金見合」等の科目が計上されるものである。

SNAの期末貸借対照表における項目に読み替えるとき、「2.金融資産(8)その他の金融資産」に該当するという考え方、または、借方における「賞与引当金見合」と貸方における「賞与引当金」を相殺する考え方があるように思われる。引当金見合額を運営費交付金収益にかかる未収収益と考えれば、前者を選んで差し支えないのではないかと考えられる。

(参考Ⅱ-2-(1)-2) (「独法会計基準及び注解」第17 引当金)

- 1 将来の支出の増加又は将来の収入の減少であって、その発生が当期以前の事象に起因し、発生の可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積もることができる場合には、当該金額を引当金として流動負債又は固定負債に計上するとともに、当期の負担に帰すべき金額を費用に計上する。ただし、引当金のうち資産に係る引当金の場合は、資産の控除項目として計上する。
- 2 法令等、中期計画等又は年度計画に照らして客観的に財源が措置されていると明らかに見込まれる上記1の引当金に見合う将来の収入については、引当金見返を計上する
3. 発生の可能性の低い偶発事象に係る費用又は損失については、引当金は計上することができない

(参考Ⅱ-2-(1)-3) (「独法会計基準及び注解」第88 賞与引当金に係る会計処理)

賞与に充てるべき財源措置が翌期以降の運営費交付金により行われることが、中期計画等又は年度計画で明らかにされている場合には、「第17 引当金」2に基づき賞与引当金見返を計上するとともに、賞与引当金見返に係る収益を計上するものとする。

ス. 仮払消費税等

財務諸表の貸借対照表における「仮払消費税」は、税抜方式を採用している財務諸表において計上される。仕入価格は、本体価格と消費税等（消費税及び地方消費税）に分けられる。税の申告により消費税等の還付を受けられるにしても、いったん、消費税等を仕入れ業者に支払った（仮払いした）ことになるので、この項目が立てられている。なお、非営利活動を行う国立大学法人の会計基準等では、財務諸表は税込方式で作成することとしている。

これらは「仮払金」と同様に、SNA の期末貸借対照表における項目のうち、「2. 金融資産 (8) その他の金融資産」に対応するものではないかと考えられる。

(2) 有形固定資産

財務諸表の貸借対照表（借方）における科目のうち、有形固定資産の諸科目は、建物、構築物などの償却資産及び土地などの非償却資産である。このうち、償却資産については、耐用年数が1年を超え、かつ金額が一定以上のものを計上している（（参考Ⅱ-2-(2) 償却資産及び非償却資産の区分について」を参照のこと。）。

SNAにおいて、財務諸表の有形固定資産に対応するものは「固定資産」である。固定資産（fixed assets）とは、「1年を超えて、繰り返しあるいは継続して生産過程で使用される生産資産」（para:10.9,10.11）である。ここで、生産資産（produced assets）とは、「生産境界内に含まれる生産過程から、産出として出現した非金融資産」である。生産資産には、「構築物、機械および設備ばかりでなく、樹木や動物のような育成資産のうち、果実や酪農品のような別種の生産物を生産するために、繰り返しあるいは継続して使用されるものも含まれている」（para:10.11）としている。

なお、財務諸表においては、有形固定資産等について、取得価額及び減価償却累計額を表示する³⁸が、SNAでは、再取得価額³⁹を記載する。

ア. 建物、建物付属設備

財務諸表の貸借対照表における「建物」「建物付属設備」は、法人の事業所等の建物及び建物に附属する設備などが該当する。ここで「建物付属設備」とは、建物本体ではなく、建物の本来の機能を維持するための電気設備、給排水設備、エレベーター等の機械設備である。これらは、耐用年数が建物本体と異なるものであることから、「建物」に含めず別項目とすることがある。

これらは、SNAの期末貸借対照表における項目のうち、「(1) 生産資産 a. 固定資産のうち、(b) その他の建物・構築物 i 住宅以外の建物」に対応するものではないかと考えられる⁴⁰。

SNAにおける「住宅以外の建物」については、「住居用とされていない建物の全体または一部が含まれる。その建物に欠かせない作り付けの設備、施設、装備品を含む。新規建物に関しては、用地の整地・整備に関する費用が含まれる。主に非居住用の建物として特定される公共記念物も含まれる」（para:10.74）。そして、「住宅以外の建物の例としては、中央生産物分類⁴¹の細分類 5312<非居住用建物>に含まれる生産物、たとえば、倉庫、工業用建物、商業用建物、公共娯楽用の建物、ホテル、レストラン、学校、病院、刑務所などが含まれる。刑務所、学校、病院は、施設世帯に対して住まいを提供するものとなっている可能性はあるが、それらは、住宅以外の建物と見なされる」（para:10.75）としている。

³⁸ 企業会計原則「第三貸借対照表原則」四(一)B

³⁹ SNA統計では、生産資産である固定資産の期末価額は、前期末の資産価額に、当期中の資本取引額及び固定資本減耗額を加算（減算）するとともに、価格変動を調整することにより、当期の価格で再評価した額で計算している。なお、固定資本減耗額の推計には「恒久棚卸法(PIM)」を採用している。

⁴⁰ 本文にかかる作業では、国立大学法人等が所有する建物には、職員住宅、学生寮など住宅に分類されるものも含まれるが、財務諸表において「建物」を「住宅」と「住宅以外」に分離していないこと、法人の所有する建物全体に対する比率が小さいと考えられることなどから、結果的に住宅以外の建物から分離していない。

⁴¹ 「中央生産物分類（CPC: Central Product Classification）」とは、国連が取りまとめた分類基準のうち、経済活動によって生み出された財貨・サービス（生産物）を分類する国際基準。以下のURLから入手できる。

<https://unstats.un.org/unsd/classifications/Econ/cpc>

ちなみに、SNAにおける住宅は「中央生産物分類の細分類 5311<居住用建物>に含まれる生産物」等であり。具体的には「戸建住宅および集合住宅の建物、コミュニティ向けの居住用建物、老人ホーム、ホステル、孤児院などが含まれる」(para:10.69)としている。

イ. 構築物

財務諸表の貸借対照表における「構築物」とは、橋、貯水池、坑道、煙突その他土地に定着する土木設備又は工作物をいう。独立した看板、舗装された道路・駐車場などの施設で、建物とは別に設置されたものも含まれる。

これらは、SNAの期末貸借対照表における項目のうち、「(1) 生産資産 a. 固定資産、うち (b) その他の建物・構築物 ii 構築物」に対応するものと考えられる。

SNAで「構築物」というのは「建物以外の構築物が対象範囲となる。それには通路、排水設備などの費用、整地・整備のための費用も含まれる。鉱物・エネルギー資源の採掘に関連する堅坑、横坑その他の構築物や、周辺の土地の質的・量的な改良を目的とした防波堤、堤防、防潮門その他の構造物が含まれる。同様に、居住用または非居住用建築物に該当しない公共記念物も含まれる。養魚場、エビ養殖場といった水産養殖に必要なインフラも含まれる」(para:10.76)ほか、「たとえば、高速道路・街路・道路・線路・滑走路、橋・高架高速道路・トンネル・地下道、水路・港湾・ダム・その他の水道施設、長距離のパイプライン・通信回線および送電線、地域内のパイプライン・ケーブルおよび付帯工事、鉱工業用施設、スポーツおよび娯楽用施設」(para:10.77)が含まれる。

ウ. 機械及び装置

財務諸表の貸借対照表における「機械及び装置」は、生産設備、搬送設備その他の附属設備が該当する⁴²。

これらは、SNAの期末貸借対照表における項目のうち、「(1) 生産資産 a. 固定資産 うち、(c) 機械設備 iii その他の機械・設備」に対応するものではないかと考えられる。

財務諸表では、生産に使用される設備等を「機械装置」、生産以外に使用される検査機器、事務機器等を「工具器具備品」に分類しているが、SNAでは両者を区別していない。逆に、SNAでは、「情報通信機器」と「その他の機械設備」を区分しているが、財務諸表においては、一般には「情報通信機器」という科目を立てていない。

SNAにおける機械設備は、「輸送用機械や情報通信 (ICT) 機器およびその他の機械・設備」であり、「住宅および非居住用建物に含まれる建物に不可欠な機械・設備も除外される」(para:10.82)としている。

なお、SNAでは、「情報通信 (ICT) 機器は、電子制御を利用する機器、またそれらの機器の一部を構成する電子部品から成る。中央生産物分類の小分類 452 および

⁴² 「機械及び装置」か「工具器具備品」という分類は、税額の計算において取り扱いが異なることがあるが、SNAでは区別されない。なお、国税不服審判所：平 19.10.30、裁決事例集 No.74 214 頁では、一般的に、「機械」とは、外力に抵抗し得る物体の結合からなり、一定の相対運動をなし、外部から与えられたエネルギーを有用な仕事に変形するものをいい、「装置」とは、ある目的に合わせて設備・機械・仕掛けなどを備え付けること、又は、その設備・機械などをいうものと解されている」としている。なお、1 検査、分析、判定、測定等を行うことにより、その工程がすべて終了するものであること、2 それ自体単体で「個別に作動するものであり、他の機器と一体となって機能を発揮するものではないことなどの性質を有している」ものは、「工具器具備品」である、として区別している。(https://www.kfs.go.jp/service/JP/74/16/)

472 内の生産物がその例である。実務的には、これは、情報通信機器の対象範囲を、主にコンピュータ・ハードウェアおよび通信機器に限定することになる」(para:10.85)としている。

エ. 車両運搬具等

財務諸表の貸借対照表における「船舶」及び水上運搬具、「車両」その他の陸上運搬具、「航空機」等は、SNA における期末貸借対照表勘定の項目のうち、「(1) 生産資産 a. 固定資産 うち、(c) 機械設備 i 輸送用機械」に対応すると考えられる。

SNA における輸送用機械は、「中央生産物分類の中分類 49<輸送用機械>に含まれるものであって、部品以外の製品に該当する、自動車・トレーラー・セミトレーラー、船舶、鉄道・路面電車の機関車およびその他の車両、航空機・宇宙船、オートバイ、自転車など」(para:10.84)があるとされている。

オ. 工具器具及び備品

財務諸表の貸借対照表における「工具器具備品」は、検査機器、事務用機器などで耐用年数が1年以上あり、一定以上の金額のものが該当する。

これらは、「機械及び装置」と同じく、SNA の期末貸借対照表における項目のうち、「(1) 生産資産 a. 固定資産 うち、(c) 機械設備 iii その他の機械・設備」に該当するものと考えられる。

カ. 図書

国立大学法人等の財務諸表（貸借対照表）において資産計上される「図書」は、書籍、電子媒体等であって、大学図書館等に納められ、閲覧に供せられるものである。各期における減価償却は行われず、除却されるときに損益計算書に図書費等として費用計上される⁴³。

SNA においては、図書の取り扱いについては言及していない。

キ. 美術品・収蔵品等

財務諸表の貸借対照表における「美術品・収蔵品」等は、歴史的、美術的価値のある絵画、彫刻、古文書などとされる⁴⁴。美術品・収蔵品等は、SNA の期末貸借対照表における「貴重品」に相当するのではないかと考えられるが、「所有者の貸借対照表に貴重品として計上されなければならないというわけでは必ずしもない」(para:10.149)こと、独立行政法人等における美術品・収蔵品等は、販売目的で保有しているわけではないこと、必ずしも展示品などとして収益に寄与しているとは限らないことなどから、記録しないこととした。

43. 「国立大学法人会計基準及び国立大学法人注解」第37費用配分の原則<注34>「図書の評価方法について」においては、「図書（印刷その他の方法により複製した文書又は図画、又は電子的方法、磁気的方法その他の人の知覚によっては認識できない方法により文字、映像、音を記録した物品としての管理が可能な物。以下同じ。）は国立大学法人等にとって、教育研究の基礎となるものであることから、雑誌やパンフレット等教育研究上一時的な意義しか有さないものを除き、有形固定資産として取得原価をもって貸借対照表価額とする。なお、図書は個々により使用の実態が大きく異なること及び比較的少額かつ大量にあることから、図書を除却する際に費用として認識することとし、使用期間中における減価償却は行わないこととする」。

44. 独立行政法人国立文化財機構等の財務諸表に科目の記載がある。独立行政法人会計基準には「美術品・収蔵品」について記載がない。国立大学法人会計基準などにおいては、評価方法について記載がある。

SNAにおいては、「固定資産には、・・・(中略)・・・芸術作品の原本のような知的財産生産物も含まれている」(para:10.11)ものがあり、「市場で購入された原本は、購入者価格で評価される」(para:10.116)。

また、SNAにおいては、「貴重品(valuable)」という概念がある。貴重品としては、「貴金属および宝石、骨董品およびその他の美術品、その他の貴重品を含む」としており、「美術品または骨董品として認識される絵画、彫刻などは、企業が販売目的で保有するのでない場合には、貴重品として扱う。原則として、美術館・博物館の展示品」は、貴重品に含まれる(para:10.153)。また、「他に分類されない、その他の貴重品には、切手、コイン、陶器、書籍などの収集品で、広く認められる市場価値をもつもの」が含まれる(para:10.154)としている。在庫には「企業が貴重品として取得した美術品や貴金属、宝石のストックを含まない」(10.133)。在庫となるのは、例えば、装身具の製造や義歯の作製、触媒や導線などに使われる金地金などである。

SNAの意図するところは、「しばしば代替的投資形態とみなされる品目を捉えること」である。すなわち「様々な場合に、投資家は、金融資産よりむしろ金を購入することを選択することがあり、また、年金基金は、金融資産の価格が不安定な振る舞いを見せていた時、「巨匠」の絵画を購入することで知られていた」という事情によるものである。したがって、「所有者の貸借対照表に貴重品として計上されなければならないというわけでは必ずしもない」(para:10.149)。

なお、「JSNA 統計」では、「歴史的記念物」について、一定のものを期末貸借対照表勘定の欄外に「(参考)」として記載している。

ク．リース資産

財務諸表の有形固定資産に計上される「リース資産」等は、SNAの期末貸借対照表における項目のうち、「(1) 生産資産 a. 固定資産のうち、(c) 機械設備」に該当するものではないかと考えられる。なお、「(c)機械設備」には、輸送用機械、情報通信機器、その他の機械・設備があるが、それらのうちどの項目に該当するかは、財務諸表(付属明細書)に「リース資産の明細」が掲載されていれば参照できるが、一般的には困難である。

なお、公益社団法人リース事業協会の統計によれば、2015年度におけるリース機器の取扱高は、総額で約5兆円、機種別内訳をみると、情報通信機器32%、産業用機械12%、商業及びサービス業用機器12%、輸送用機器12%、事務用機器9%などとなっている。

SNAでは、「3種類のリースを認識する。オペレーティング・リース、ファイナンシャル・リース、資源リースである。非金融資産の使用と関連している。異なる種類のリースを区別するうえの基本となるのは、法的所有権および経済的所有権との間の差である」(para:17.300)。

すなわち、「オペレーティング・リースは、経済的所有者でもある法的所有者がオペレーティング・リスクを引き受け、当該資産を生産活動で使用することによって経済的便益(給付)を受け取るリースである。オペレーティング・リースのひとつの指標は、資産に必要な修理・維持を提供することが、法的所有者の責任であるということである。オペレーティング・リースの下では、資産は賃貸人の貸借対照表に残される」(para:17.301)。

これに対して、「ファイナンシャル・リースは、資産の法的所有者としての賃貸人が、賃借人に経済的所有権を引き渡し、そのため賃貸人はオペレーティング・リス

クを引き受け、当該資産を生産活動で使用するによって経済的便益を享受するリースである」(para:17.304)。「・・・(中略)・・・たとえリース期間が短くても、また、賃貸人が金融機関ではないとしても、もし賃借人が生産における資産の使用と関連する報酬とともにそのリスクのすべてを受け入れなければならないとすれば、そのリースを、オペレーティング・リースではなく、ファイナンシャル・リースとして扱う。当該資産は、賃借人の貸借対照表に表れ、それに対応する形で、賃貸人から賃借人への貸付が表れる」(para:17.308)。

ちなみに、「資源リースは、SNA 上無限の耐用年数を持つものとされる自然資源の法的所有者が、賃借人に、当該資産を自由に使用させ、その見返りに、賃貸料 (rent) と呼ばれ、財産所得として記録される定期的な支払を得ることを可能とする契約 (agreement) である。資源は、賃借人によって使用されるとしても、継続して賃貸人の貸借対照表に記録される。慣例では、SNA は自然資源の価値の減少を固定資本減耗と同様の取引として記録しない」(para:17.310)。

ケ. 生物、果樹等

財務諸表の有形固定資産に計上される「生物」「果樹」等は、SNA の期末貸借対照表における項目のうち、「(1) 生産資産 a. 固定資産 うち、(e) 育成生物資源」に該当するものではないかと考えられる。

SNA における育成生物資源の取り扱いについては、「固定資産としての育成生物資源」とするものと「育成生物資源の仕掛品在庫」とするものがある(para:10.88)(para:10.140)。

固定資産とするものは、「その自然成長と再生が制度単位の直接の支配、責任、管理の下にある、動物資源および樹木・作物・草本資源のうち、繰り返し生産物を生み出すものを対象としている」ものであり、有形固定資産に分類される。これに含まれるのは、「種畜、乳牛、役畜、ウール生産に使用する羊等の動物、輸送・競走・娯楽で使用する動物」(para:10.92)である。「未成熟の育成資産は、自己使用目的でない限りは除外される。」

仕掛品在庫とするものは、「他の制度単位に対して通常供給される状態にまで十分に成熟していない」もので「1 回限り使用可能な草本、樹木および家畜、すなわち、1 回だけ（草本や樹木が切り倒され、または引き抜かれたり、家畜が屠殺されたりするとき）産出」となる(para:10.140)。家禽を含め、食肉として処理するために飼育する動物は、固定資産ではなく「在庫品」である。

コ. 土地

財務諸表の貸借対照表における「土地」は、事業所の敷地などが該当する。SNA の期末貸借対照表における項目のうち、「1. 非金融資産 (2) 非生産資産(自然資源) うち、(a) 土地」に該当するものと考えられる。

SNA における非生産資産 (non-produced assets) は、「生産過程以外の方法により出現した非金融資産」であり、「自然資源、契約・リース・ライセンス、買入れのれんおよびマーケティング資産の三つのカテゴリー」から構成されている。このうち「自然資源」は、「経済価値を有する、土地、水資源、天然林、鉱床などの自然に出現し、存在する資源から成る」(para:10.13,10.14)としている。

サ. 建設仮勘定

財務諸表の貸借対照表における「建設仮勘定」は、期末時点において建築・建設中の建物、構築物の価値を期末時点での価額で評価したものである。これらの計数については、SNA 期末貸借対照表勘定の対応する資産項目に配分すべきものである。

SNA においては、「一般的に、未完成の建設プロジェクトや、未成熟の動物や栽培樹木は、仕掛品として取り扱われる。これらは、完成し、固定資産として使用することを意図する単位に引き渡されると、在庫品から固定資本に分類替えされる。しかしながら、資産が自己勘定で生産される場合、部分的に完成した生産物は、工事の進捗に従って固定資本形成として記録」(para:10.54)されるとしている。

(参考Ⅱ-2-(2)) 償却資産及び非償却資産の区分について

民間企業の財務諸表においては、償却資産の範囲を原則として、耐用年数1年以上であって、その価格がおおむね10万円以上としている。

法人税法施行令では、少額の償却資産について、償却資産のうち、取得価格が10万円未満であるものは損金とすることを認める旨の規定（施行令第133条）がある。なお、一定の要件を満たすものは20万円未満となるもの（同133条の2）を、さらに、中小企業者等の特例（租税特別措置法）としては、取得価額が30万円未満であるものを、損金と認められることがある。

他方、「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&A⁴⁵（以下、「独法Q&A」という。）10-1では、企業会計に準じた扱いをすることが原則であるが、「独立行政法人移行前の組織である国又は特殊法人等での当該資産についての物品管理の状況等も参考に」、50万円以上とすることも認めている。

(資料) 独立行政法人貸借対照表における固定資産の計上基準（「独法Q&A」）

Q10-1 独立行政法人の貸借対照表における固定資産の計上基準は何万円以上か。（関連項目：第4 重要性の原則）

A

1. 独立行政法人においては、その業務目的を達成するために所有し、かつ加工又は販売を予定しない財貨で、耐用年数が1年以上の財貨は固定資産に計上することになる。

ただし、償却資産のうち、この条件を満たすものであっても、1個又は1組の金額が一定以下で、重要性の乏しいものについては、貸借対照表の固定資産には計上せず、消耗品費等その性格を表す適切な費用科目を付して損益計算書に計上することも認められる。

2. 貸借対照表上の固定資産に計上するか損益計算書において適切な費用科目で処理するかの判断は、本来は、独立行政法人の業務の性格や当該資産の利用状況及び管理状況等により法人ごとに判断するべきであるが、独立行政法人移行前の組織である国又は特殊法人等での当該資産についての物品管理の状況等も参考にしながら、特段の事由のない場合の判断基準として、1個又は1組の金額について、法人が取得した時の価額が50万円未満の償却資産については重要性の乏しいものとして貸借対照表に計上しない取り扱いが考えられる。

3. なお、出資対象資産の中に50万円未満の償却資産がある場合には、当該資産は貸借対照表に計上されることに留意しなければならない。

また、非償却資産については、金額にかかわらず固定資産に計上することとする。

45. 総務省行政管理局、財務省主計局、日本公認会計士協会「「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」平成12年8月（令和2年6月最終改訂）

(資料)「物品管理法」における「重要物品」

「物品管理法」(昭和三十一年法律第百十三号)

(物品増減及び現在額報告書)

第三十七条 各省各庁の長は、国が所有する物品のうち重要なものとして政令で定めるものにつき、毎会計年度間における増減及び毎会計年度末における現在額の報告書を作成し、翌年度の七月三十一日までに、財務大臣に送付しなければならない。

「物品管理法施行令」(昭和三十一年政令第三百三十九号)

(物品増減及び現在額報告書の作成)

第四十三条 法第三十七条に規定する政令で定める物品は、機械、器具及び美術品のうち財務大臣が指定するものとする。

「物品管理法等の実施について」(昭和四十年四月一日蔵計第七七一号)

「令第四十三条第一項に規定する『機械、器具及び美術品のうち財務大臣が指定するもの』について」において、次のとおり規定している。

「令第四十三条第一項に規定する『機械、器具及び美術品のうち財務大臣が指定するもの』については、原則として、取得価格(取得価格がない場合又は取得価格が明らかではない場合は、見積価格)が『五十万円以上の機械及び器具並びに取得価格が三百万円以上の美術品』としている。

(3) 無形固定資産

財務諸表の貸借対照表（借方）における科目のうち、無形固定資産に分類される諸項目は、SNAの期末貸借対照表における項目のうち知的財産生産物又はその他の期末貸借対照表勘定の項目と対応すると考えられる。SNAにおいては、非金融資産を生産資産か非生産資産⁴⁶かに分けているが、有形資産／無形資産という分類は行っていない。

ア. 特許権

「特許権」とは発明⁴⁷の実施⁴⁸に特許を得ているものである。

特許権は特許サービス生み出すものと考えられる。SNAでは、期末貸借対照表勘定における「1. 非金融資産 (1) 生産資産 a 固定資産のうち、(f) 知的財産生産物 i. 研究開発」に該当するものではないかと考えられる。

SNAにおける「知的財産生産物」は、「その知識の使用が法的またはその他の保護手段によって制限されているために、その開発者が、それを市場で販売したり、自らの利益のために生産活動に利用できたりする知識につながる、研究、開発、調査またはイノベーションの成果のこと」であり、そうした項目の特徴は、「その価値のほとんどが、知的営為に帰せられるという事実である」(para:10.98)としている。

また、SNAでは、「知的財産生産物は、研究開発 (R&D) の成果を含む。研究および[実験的な]開発は、人類・文化・社会に関する知識を含む知識ストックを増加させるために体系的に実施される創造的作業、および新たな応用法を考案するために当該知識ストックを利用することに対する支出額からなる。ただし、人的資本をSNA上の資産に含めるところまでは拡張しない」(para:10.103)とした上で、「研究開発 (R&D) の価値は、それが将来提供することが期待される経済的便益の観点から決定すべきである。この価値には、政府によって取得される R&D の場合、公共サービスの提供が含まれる。原則として、所有者に経済的便益を提供しない R&D は、固定資産にはならず、中間消費として扱う。R&D の市場価値が直接観測できないなら、慣行によって、失敗した R&D の費用を含めた費用合計で評価してよい」(para:10.103)としている。

イ. 借地権

財務諸表における「借地権」は、建物を建築するなどのため、他者が保有する土地を当該法人等が利用する権利のことである。SNAの期末貸借対照表における項目のうち「1. 非金融資産 (2) 非生産資産(自然資源)のうち、(a) 土地」に該当するものではないかと考えられる。もっとも、一国経済を考えるとときは、土地の所有と借地が重複しないようにする必要があろう⁴⁹。

46. 非生産資産は、さらに、「土地」「鉱物・エネルギー資源」「非育成生物資源」「契約・リース・ライセンス」「のれん・マーケティング資産」が含まれる。我が国の国民経済計算統計では、「土地」等の3項目を記録しているが、「契約・リース・ライセンス」等の2項目は記録していない。

47. 「特許法」第2条第1項「この法律で「発明」とは、自然法則を利用した技術的思想の創作のうち高度のものをいう。」第2条第2項「この法律で「特許発明」とは、特許を受けている発明をいう。」

48. 特許法にいう「実施」とは、例えば、①物の発明にあつては、その物の生産、使用、譲渡等輸出若しくは輸入又は譲渡等の申出をする行為をいう。②方法の発明にあつては、その方法の使用をする行為をいう。

49. 国税庁が作成している路線価では、借地権割合（借地権等がない場合の土地の評価額を100としたときの、借地権の評価額）が表示されている。

SNAにおいては、借地権の取得を土地の取得（所有者→借地人）として扱うとしている。

「法制度によっては、建物の下にある土地は、建物の所有者でない地主が法的所有権を持つこともある。もし地主に対して定期的支払を行なうならば、それを賃貸料として記録する。しかし、土地が法的に別の単位に属しているとしても、長期間に渡って土地を占有する権利が、しばしば建物が取得された時に単回の前払いで支払われることがある。このことは、前セクションで述べたように、支払を資産の取得として記録すべきことを示唆する。このような場合、建物がその所有権を変更する時、その購入価格は将来の賃貸料支払の現在価値を表す要素を含む。そのような場合には、SNA上、土地は、土地の上の建物とともにその所有権があたかも移転するように記録される。もし、土地リースの終了時点でさらに支払をして、リース期間を長期に渡り延長するような場合、資産の購入および販売に関する所有権移転の費用と類似した方法を用いて、それを、資産の取得に関わる資本形成として記録する」(para:17.328)。

ウ. 商標権

「商標権」は、「商標法」に基づく商標（人の知覚によって認識することができるもののうち、文字、図形、記号、立体的形状若しくは色彩又はこれらの結合、音その他のもの）を、業として提供する財貨・サービスに表示する権利であり、ブランド、ロゴなどが該当する。

これらは、SNAの期末貸借対照表における項目のうち、「1. 非金融資産 (2) 非生産資産のうち、(e) のれん・マーケティング資産」に対応するものではないかと考えられる。

SNAにおいては、「ブランド名、題字 (masthead)、商標、ロゴ、ドメイン名などの項目から構成」される「マーケティング資産」の取り扱いについて、「ブランドは、単なる企業名またはロゴではなく、それをはるかに超えるものとして解釈することができる。それは、顧客や潜在的顧客が、企業やその製品に対する経験から得る全般的印象である。このようにより広く解釈すると、それは、顧客ロイヤリティーといったのれんの特性を多少含んでいると見ることもできる」としている (para:10.198)。これにより、商標等は、「マーケティング資産」として「非生産・非金融資産」の一つに挙げられている (para:10.164)。ただし、「その測定の信頼性の理由から、SNAでそれが記録されるのは、・・・(中略)・・・市場取引によってその価額が証明される時に限られる」(para:10.199)としている。

エ. 実用新案権

「実用新案権」は、「自然法則を利用した技術的思想の創作」である「考案」のうち法律に基づく登録をしたものについて実施⁵⁰する権利である。

実用新案権については、「特許権」と同様に、SNAの期末貸借対照表における項目のうち、「1. 非金融資産 (1) 生産資産 a 固定資産のうち、(f) 知的財産生産物 i. 研究開発」に対応するものではないかと考えられる。

50 実用新案法にいう「実施」とは、「考案に係る物品を製造し、使用し、譲渡し、貸し渡し、輸出し、若しくは輸入し、又はその譲渡若しくは貸渡しの申出（譲渡又は貸渡しのための展示を含む。）をする行為をいう」（実用新案法第2条第3項）。

オ. 意匠権

「意匠権」とは、「意匠法」にいう「意匠」すなわち「物品の形状、模様若しくは色彩若しくはこれらの結合（形状等）、建築物の形状等又は画像であつて、視覚を通じて美感を起こさせるもの」を実施する権利である。

意匠権については、「特許権」と同様に、**SNA** の期末貸借対照表における項目のうち、「1. 非金融資産 (1) 生産資産 a. 固定資産 うち、(f) 知的財産生産物 i. 研究開発」に該当するものではないかと考えられる。

カ. 鉱業権

「鉱業権」とは、「登録を受けた一定の土地の区域（鉱区）において、登録を受けた鉱物及びこれと同種の鉱床中に存する他の鉱物を掘採し、及び取得する権利」であると考えられる。

鉱業権は、**SNA** の期末貸借対照表における項目のうち、「1. 非金融資産 (2) 非生産資産 うち、(b) 鉱物・エネルギー資源」に該当するものではないかと考えられる。

SNA では、「埋蔵鉱物およびエネルギー資源は、通常、商業採掘した場合の、期待収益の現在価値をもって評価額とするが、これらは往々にして不確実であり、将来の改定の余地を残すものである。採掘権の市場取引事例は僅少で、市場価格をもって、評価額とすることには困難を伴う。通例では、当該資産所有者の貸借対照表価額に依らざるを得ない」(para:13.49)としている。

キ. ソフトウェア

財務諸表における「ソフトウェア」には、自社で開発したものについて、その費用等を計上したものと、他社が開発したものを購入したものについて、その価額を計上したものがある。

いずれも、**SNA** の期末貸借対照表における項目のうち、「1. 非金融資産 (1) 生産資産 (a) 固定資産 うち、(f) 知的財産生産物 iii. コンピュータソフトウェア」に該当するものではないかと考えられる。

SNA における「知的財産生産物」には「コンピュータソフトウェアおよびデータベースといったものが含まれる」(para10.98)としている。さらに、「コンピュータソフトウェア」について、「システムおよびアプリケーション・ソフトウェアの双方に関する、コンピュータ・プログラム、プログラム説明書およびサポート用資料で構成される」。また、「コンピュータソフトウェアの総固定資本形成には、資産に分類されるコピーの取得とともに、ソフトウェアの初期開発およびそれに続く拡張を含む」(para:10.110)としている。

「資産」に分類されるか「費用」に分類されるかの境界については、「コンピュータソフトウェア開発は、知的財産生産物の開発を意味する。所有者が1年を超えて生産に使用する場合には、資産として扱われる」(para:10.111)としている。

なお、「コンピュータソフトウェアおよびデータベースは、ひとつのグループにまとめられる。なぜならば、コンピュータ化されたデータベースは、それ自体がコンピュータソフトウェアであるデータベース管理システム (DBMS) と切り離して開発することはできないからである」(para:10.109)としている。

ク. 特許権仮勘定

財務諸表における「特許権仮勘定」は特許の申請を行ったものについて計上し、特許が認められれば「特許権」となり、認められなければ損金算入されるものであ

ると考えられる。「特許権仮勘定」は、計上されている限りにおいて、「特許権」と同様に「(f) 知的財産生産物 i.研究開発」に該当するものではないかと考えられる。

ケ. ソフトウェア仮勘定

財務諸表における「ソフトウェア仮勘定」については、完成時に「ソフトウェア」に振り替えられるものと考えられることから、SNAの期末貸借対照表における項目のうち、「1. 非金融資産 (1) 生産資産 (a) 固定資産 うち、(f) 知的財産生産物 iii. コンピュータソフトウェア」に該当するものではないかと考えられる。

コ. 水道施設利用権

財務諸表における「水道施設利用権」は、例えば、宅地開発等に伴い設置された上下水道や工業用水道を利用するための負担金等であると考えられる。

水道施設利用権その他の権利は、償却資産として認められるものもあり、構築物と同様のものではないかと考えられる。SNAの期末貸借対照表における項目のうち「(1) 生産資産 a. 固定資産 うち、(b) その他の建物・構築物 ii 構築物」に該当するものではないかと考えられる。

サ. 電話加入権

「電話加入権」とは、現在のNTTグループの固定電話回線を自宅、事務所等に設置する際に、施設設置負担金（電話加入権が発生した当時は「加入登録料」）を支払ったとき、その見返に得ることとなるものである。現在では、その意義を失っている。

財務諸表における「電話加入権」とは、減価償却できない無形資産である。

SNAでは、いずれの項目にも該当しないと考えられる。

シ. その他の無形資産

SNAにおける対応項目はないものと考えられる。

(4) 投資その他の資産

財務諸表の貸借対照表（借方）における「投資その他の資産」に属するものは、「流動資産、有形固定資産又は無形固定資産に属するもの以外の長期資産」である。投資有価証券、金銭信託、出資金、長期前払費用などが含まれる⁵¹。いずれも満期までの期間が1年を超えるか、満期の定めのない金融資産等である。他方、長期金融資産であったものであっても、1年以内に満期となるものは、原則として流動資産に計上される。

SNA の期末貸借対照表における項目のうち金融資産の項目と対応すると考えられる。なお、SNA では、原則として短期と長期の区別を行わない。

(参考Ⅱ-2-(4)-1) 「独法会計基準及び注解」第13 投資その他の資産

- 1 流動資産、有形固定資産又は無形固定資産に属するもの以外の長期資産は、投資その他の資産に属するものとする。
- 2 次に掲げる資産は、投資その他の資産に属するものとする。
 - (1) 投資有価証券。ただし、関係会社（「第107 連結の範囲」及び「第118 関連会社等に対する持分法の適用」において定める特定関連会社及び関連会社をいう。以下同じ。）有価証券を除く。
 - (2) 関係会社株式
 - (3) その他の関係会社有価証券
 - (4) 長期貸付金。ただし、役員、職員又は関係法人（「第105 連結財務諸表の作成目的」において定める関係法人をいう。以下同じ。）に対する長期貸付金を除く。
 - (5) 役員又は職員に対する長期貸付金
 - (6) 関係法人長期貸付金
 - (7) 破産債権、再生債権、更生債権その他これらに準ずる債権
 - (8) 長期前払費用
 - (9) 繰延税金資産
 - (10) 未収財源措置予定額（「第84 事後に財源措置が行われる特定の費用に係る会計処理」により計上される未収財源措置予定額をいう。以下同じ。）
 - (11) 退職給付引当金見返（「第89 退職給付に係る会計処理」により計上される退職給付引当金見返をいう。以下同じ。）
 - (12) その他

51. 独立行政法人通則法第四十七条（余裕金の運用）では、次のような規定がある。

独立行政法人は、次の方法による場合を除くほか、業務上の余裕金を運用してはならない。

- 一 国債、地方債、政府保証債（その元本の償還及び利息の支払について政府が保証する債券をいう。）その他主務大臣の指定する有価証券の取得
- 二 銀行その他主務大臣の指定する金融機関への預金
- 三 信託業務を営む金融機関（金融機関の信託業務の兼営等に関する法律（昭和十八年法律第四十三号）第一条第一項の認可を受けた金融機関をいう。）への金銭信託

ア. 投資有価証券

財務諸表における「投資有価証券」とは、売買益を得るためではなく、保有し、利子配当を受け取ることを目的として取得した国債、地方債、機関投資債その他である。

これらは、SNA の期末貸借対照表における項目のうち、「2. 金融資産 (4) 債務証券」に該当するものではないかと考えられる。

SNA における「債務証券」は、「負債の証書としての役割を果たす譲渡性証券である。これは、手形、担保付債券、譲渡性預金証書、コマーシャル・ペーパー、無担保債券、資産担保証券、その他、金融市場で通常取引される同種の手段を含む」(para:11.64)としている。

イ. 金銭信託

「金銭信託」とは、個人や法人が、一定の期間、信託銀行等に金銭の管理・運用を信託し、信託期間の終了時に、運用利益と元本を金銭で受け取るものである。

財務諸表における「金銭信託」については、SNA の期末貸借対照表における項目のうち、「2. 金融資産 (5) 持分・投資信託受託証券」に該当するものではないかと考えられる。

「JSNA 用語解説」には、「持分・投資信託受益証券」の項があり、次のように記述している。「持分・投資信託受益証券」は、「債券保有者が発行主体に対し残余請求権を持っているような資産であり、「投資信託受益証券は、投資信託委託会社が、自ら保有する投資信託受給権を分割し、投資信託の購入主体に対して発行した受益証券、及び、投資法人の発行する投資証券を指す」としている。

SNA における「信託」について、「投資信託は集合的投資事業であり、これを通じて、投資家たちは金融・非金融資産に投資するための資金をプールする。このようにして、当該投資信託の持分を取得する単位は、当該投資信託に含まれる金融手段全体にリスクを分散させる」(para:11.94)。「非金融単位が証券や持分などの金融手段を直接取得したときと、投資信託を通して取得したときとを区別するために、後者は別に示される」(para:11.95)。としている。

ウ. 長期性預金

財務諸表における「長期性預金」とは満期まで1年を超える預貯金であり、SNA の期末貸借対照表における項目のうち、「2. 金融資産 (2) 現金・預金」に該当するものではないかと考えられる。

SNA における「預金」については、前述の「補論Ⅱ 2. 貸借対照表 (借方)、うち (1) 流動資産 ア. 現金および預金」を参照のこと。

エ. 出資金

財務諸表における「出資」等とは、株式会社への出資である「株式」、株式会社以外 (例えば事業組合等) への出資である「出資 (金)」等のことである。

SNA の期末貸借対照表における項目のうち、「2. 金融資産 (5) 持分・投資信託受託証券」に該当するものではないかと考えられる。

「JSNA 用語解説」には、「持分・投資信託受益証券」の項があり、次のように記述している。「持分・投資信託受益証券」は、「債券保有者が発行主体に対し残余請求権を持っているような資産であり、「持分は、さらに上場株式、非上場株式、その

他の持分から成る。このうち、その他の持分は、証券の形態ではない持分であり、政府に対する特殊法人への出資金や準法人企業に対する持分を指す」。

SNA における「持分」は、「すべての債権者の請求に応じた後の、法人企業あるいは準法人企業の残余価値に対する請求権を示す、すべての（金融）手段および記録で構成される。持分は、それを発行する制度単位の債務として扱われる」（**para:11.83**）。「持分には、次のような内訳がある。a. 上場株式、b. 非上場株式、c. その他の持分」（**para:11.85**）としている。

なお、**para:11.59** では、「貯蓄貸付組合、住宅金融組合、信用組合その他類似の機関によって発行される出資証券あるいは同種の預金証券」は、「その他の預金」に分類するとしている。

オ. 関係会社出資、関係会社株式

財務諸表では、関係会社への出資等を、他への出資から区別している。いずれについても、**SNA** の期末貸借対照表における項目のうち、「2. 金融資産 (5) 持分・投資信託受託証券」に該当するものではないかと考えられる。

カ. 長期貸付金（役員、職員及び関係法人に対する長期貸付金を除く。）

財務諸表の「貸付金」は、**SNA** の期末貸借対照表における項目のうち、「2. 金融資産 (3) 貸出」に該当するものではないかと考えられる。

「**JSNA** 用語解説」には、「貸出・借入」の項があり、次のように記述している。

「貸出（資産側）及び借入（負債側）は、金銭消費貸借契約や割賦販売契約等によって生じた金銭債権であり、国内金融機関が保有する金銭消費貸借形態の金銭債権以外にも、割賦債権形態等の金銭債権、現先・債券貸借取引のうち債券を担保とした信用供与と見なせるもの、さらには非金融法人企業など他の部門が保有する貸出債権も本項目に含まれる」。

SNA における「貸出／借入」は、「a. 債権者が、直接、債務者に資金を貸与する時に創造され、b. 譲渡可能でない文書によって証明される金融資産である」（**para:11.72.**）としている。

さらに、**SNA** では、「貸出／借入のカテゴリーは、当座貸越、分割返済型ローン、割賦購入クレジット、売上債権を賄うための貸出／借入を含む。・・・（中略）・・・証券現先取引、ゴールド・スワップ、ファイナンシャル・リースによる資金提供／調達もまた、貸出／借入として分類される。しかし、金融資産の別のカテゴリーとして扱われる受取債権／支払債務、また債務証券となったあとの貸出／借入も、貸出／借入から除外される」（**para:11.73**）としている。

キ. 役員又は従業員に対する長期貸付金

財務諸表のこの項目には、例えば、職員への住宅資金貸付などが含まれるであろう。これについても、**SNA** の期末貸借対照表における項目のうち、「2. 金融資産 (3) 貸出」に該当するものではないかと考えられる。

ク. 関連会社に対する長期貸付金

この項目には、例えば、関連会社への設備資金貸付などが含まれるであろう。これについても、**SNA** の期末貸借対照表における項目のうち、「2. 金融資産 (3) 貸出」に該当するものではないかと考えられる。

ケ．破産更生債権等

財務諸表における「破産更生債権」とは「経営破綻又実質的に経営破綻に陥っている債務者に対する債権」であり、「1年以内に回収することが実質的に難しい」と考えられるものである。この債権には、貸付金、未収金、前払金など様々なものにかかるものが含まれると考えられる。

破産更生債権については、SNAの期末貸借対照表における項目のうち、「2. 金融資産 (3)貸出または(8) その他の金融資産」に該当するものと考えられる。また、財務諸表に計上された額よりほかに見積もる方法がなければ、当該額を、その他の金融資産に含めることとなる。

なお、「JSNA 用語解説」における「貸出・借入」の項では、貸出及び借入は、「2008SNA を踏まえ、名目価値（残存元本の額面価額）で記録されている」としている。ちなみに、「ノン・パフォーミング貸付」については、金融機関の「参考表」として、「公正価値」を記録することとしている。公正価値とは、「ノン・パフォーミング貸付の名目価値から毀損額として、個別貸倒引当金を控除したもの」である。

コ．貸倒引当金

財務諸表における「貸倒引当金」は、貸付金、未収金などが回収不能となる見込みが高いものについて、あらかじめ見積もったものである。貸付金、未収金などの内訳として記載される。これらは、損益計算書において、貸倒引当金に繰り入れられ、実際に回収不能となったときは、貸付金、未収金と相殺されるものである。

これらは、実現した取引でもなく、法令、契約等による支払が見込まれる経費でもないことから、SNAの原則からすれば、引当金として認められない。

しかし、本作業においては次のように考えた。貸し倒れにかかる取引は、資産取引となり、損益計算書には計上されないこと、本件関係法人においては、その規模が小さく、全体への影響は小さいことなどから、損益計算書における貸倒引当金繰入は、「資本移転（支払）」取引として記録するとともに、SNAの期末貸借対照表においては、「2. 金融資産 (8) その他の金融資産」においては、控除後の金額で記録することとして差し支えないのではないかと考えた。

サ．長期前払費用

財務諸表における「長期前払費用」は、サービス等提供前に支払った代金であり、サービスの提供を受ける時期が1年より先にあるものである。例えば、数年分をまとめて支払った保険料、長期リースの前払いなどである。

これらは、SNAの期末貸借対照表における項目のうち、「2. 金融資産 (8) その他の金融資産」に該当するものではないかと考えられる。

シ．長期未収金

財務諸表における「長期未収金」とは、未収金のうち支払期限が1年を超える先にあるものである。

これは、SNAの期末貸借対照表における項目のうち、「2. 金融資産 (8) その他の金融資産」に該当するものではないかと考えられる。なお、SNAでは長期・短期の区別をしていない。

ス. 預託金

財務諸表における貸借対照表の科目である「預託金」とは、例えば、「リサイクル預託金」があり、「自動車リサイクル法」にもとづき、自動車の所有者に課されている廃車時のリサイクルコストを、自動車購入時にあらかじめ預託（前払）するものである。

SNA の期末貸借対照表における項目のうち、「2. 金融資産 (8) その他の金融資産」に該当するものではないかと考えられる。

セ. 敷金・保証金

財務諸表における「(差入) 敷金」、「(差入) 保証金」等は、建物の全部または一部、リース契約などで、賃借人が賃貸人に差入れた現金等で、賃貸借契約の終了時に賃貸人から賃借人に返還されるものである。

これは、預け金であり、SNA の期末貸借対照表における項目のうち、「2. 金融資産 (8) その他の金融資産」に該当するものではないかと考えられる。

ソ. 退職給付引当金見返

独立行政法人の財務諸表における貸借対照表（貸方）の科目である「退職給付引当金」等は、就業規則等に基づき、職員の退職時に支払うことが予定されている退職給与等について、引当金を計上しているものである。このとき、支払について、運営費交付金収益によって手当てされることになっているときに、貸借対照表（借方）に「退職給付引当金見返」「退職給付引当金見合」等の科目が計上されるものである（「独法会計基準及び注解」第17 引当金及び第89 退職給付に係る会計処理を参照のこと）。

SNA の期末貸借対照表における項目に読み替えるとき、「2. 金融資産 (8) その他の金融資産」に該当するという考え方、または、借方における「退職給付引当金見返」と貸方における「退職給付引当金」を相殺する考え方があるように思われる。引当金見合額を運営費交付金収益にかかる長期未収収益と考えれば、前者を選んで差し支えないのではないかと考えられる。

(参考Ⅱ-2-(4)-2) (「独法会計基準及び注解」第89 退職給付に係る会計処理)

- 1 退職給付債務について、次の要件に該当する場合には「第17 引当金」2に基づき退職給付引当金見返を計上するとともに、退職給付引当金見返に係る収益を計上するものとする。
 - (1) 退職一時金（役員及び職員の退職時に支払われる退職手当をいう。）については、退職一時金に充てるべき財源措置が運営費交付金により行われることが、例えば中期計画等及び年度計画で明らかにされている場合
 - (2) 年金債務のうち確定給付企業年金等に係る債務については、確定給付企業年金等に係る掛金に充てるべき財源措置が運営費交付金によって行われること、及び確定給付企業年金等に係る積立金に積立不足がある場合には、当該積立不足額の解消のために必要となる財源措置が運営費交付金によって行われることが、例えば中期計画等及び年度計画で明らかにされている場合

- (3) 年金債務のうち退職共済年金等に係る整理資源及び恩給負担金については、整理資源及び恩給負担金に充てるべき財源措置が運営費交付金により行われることが、例えば中期計画等及び年度計画で明らかにされている場合
- 2 上記1の見積額のうち、退職一時金に係る退職給付債務の見積額の計算に当たっては、「第38 退職給付引当金の計上方法」8にかかわらず退職一時金の期末要支給額を用いた計算によることができる。

3. 貸借対照表（貸方）

財務諸表のうち、貸借対照表の貸方には、流動負債、固定負債及び純資産が含まれている。

独立行政法人会計基準「第14 負債の定義」では、次のように記述している。

- 1 独立行政法人の負債とは、過去の取引又は事象に起因する現在の義務であって、その履行が独立行政法人に対して、将来、サービスの提供又は経済的便益の減少を生じさせるものをいう。
- 2 負債は、法律上の債務に限定されるものではない。
- 3 負債は、流動負債及び固定負債に分類される。

SNAによると、負債は、「ある特定の状況で、ひとつの単位（債務者）が、別の単位（債権者）に対して、1回または一連の支払をする義務を負う時に成立する。負債が成立する最も一般的な状況は、1回ないし複数回の支払がなされる諸条件が規定された法的強制力がある契約において、しかも、当該契約に基づく支払が無条件である場合である」(para:11.5)としている。

(1) 流動負債

財務諸表の損益計算書（貸方）における「流動負債」の諸項目には、未払金、賞与引当金などであって、期末をまたぐことから、負債計上されるものがある。また長期借入金であったもののうち1年以内に弁済の期日が到来するものも含まれる。このほか、独立行政法人等には、特有の勘定科目として「運営費交付金債務」「預り運営費交付金」「預り施設費」「預り補助金等」等がある。

ア. 預り運営費交付金

運営費交付金は、独立行政法人等がその事業を運営するために必要な経費に充当するための財源として、政府から交付されるものである。運営費交付金を独立行政法人等が受領したとき、いったん預り金として負債計上される。

運営費交付金債務は、SNAの期末貸借対照表における項目のうち、「3.負債 (8)その他の負債」に該当するものではないかと考えられる。

イ. 預り施設費

施設費は、独立行政法人等がその財産的基礎をなすものとして取得する資産にかかる財源として、政府から交付されるものである。施設費を独立行政法人等が受領したとき、いったん預り金として負債計上される。

預り施設費は、SNAの期末貸借対照表における項目のうち、「3.負債 (8)その他の負債」に該当するものではないかと考えられる。

ウ. 預り補助金

補助金等は、独立行政法人等が行う特定の事務事業にかかる財源として、政府から交付されるものである。補助金等を独立行政法人等が受領したとき、いったん預り金として負債計上される。

SNAの期末貸借対照表における項目のうち、「3.負債 (8)その他の負債」に該当するものではないかと考えられる。

エ. 預り寄附金、寄附金債務

寄付者によって用途を定められた寄附金又は寄付者に対して用途を特定することを法人が約束した寄附金については、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。こうした寄附金を独立行政法人等が受領したとき、いったん預り金として負債計上される。

SNA の期末貸借対照表における項目のうち「**3. 負債 (8) その他の負債**」に該当するものではないかと考えられる。

オ. 短期借入金

財務諸表における短期借入金は、「借入金」のうち 1 年以内に返済期日が来るものが該当する。

SNA の期末貸借対照表における項目のうち、「**3. 負債 (3) 借入**」に該当するものではないかと考えられる。

カ. 買掛金

財務諸表における「買掛金」は、通常の業務活動において発生した未払金をいう。例えば、生産活動に直接投入される、電気・ガス・水道や原材料の代金にかかるものである。

SNA の期末貸借対照表における項目のうち、「**3. 負債 (8) その他の負債**」に該当するものではないかと考えられる。

キ. 未払金

財務諸表における「未払金」は、通常の業務に関連して発生した未払金又は預り金で、一般の取引慣行として発生後短期間に支払われるものをいう。例えば、生産活動には直接投入されることのない事務用消耗品の購入にかかるものである。購入時点で代金を支払うべきものであるが、支払に関する慣行などで、支払いが済んでいないときの、その代金をいう。

SNA の期末貸借対照表における項目のうち、「**3. 負債 (8) その他の負債**」に該当するものではないかと考えられる。

ク. 未払費用

財務諸表における「未払費用」は、後払いのサービスなどで、既にサービスなどの提供を受けているが、その代金の支払期日が来ていないものの、その代金をいう。

「未払費用」は、「独法会計基準及び注解」第 9 流動資産<注 9> 経過勘定項目について、によれば、

- (1) 一定の契約に従い、継続して役務の提供を受ける場合、既に提供された役務に対していまだその対価の支払が終らないものをいう。
- (2) したがって、既に提供された役務に対していまだ対価の支払を終えていない独立行政法人等においては、その対価の支払を行わなければならない、経済的便益の減少を生じさせるものであるため、未払費用は負債に属するものとする。

SNA の期末貸借対照表における項目のうち、「**3. 負債 (8) その他の負債**」に該当するものではないかと考えられる。

ケ. 未払消費税等

財務諸表における「未払消費税」「仮受消費税」は、税抜方式を採用している財務諸表において計上される。販売価格は、本体価格と消費税等（消費税及び地方消費税）に分けられる。税の申告により消費税等相当額を納付することになるが、いったん、消費税等を販売先から預かったことになるので、この項目が立てられている。

これらは、**SNA** の期末貸借対照表における項目のうち、「**3. 負債 (8) その他の負債**」に該当するものではないかと考えられる。

コ. 未払法人税等

財務諸表における「未払法人税」等は、期末時点で当期に発生する法人税等を計算したものの税務申告の申告期限が来ていない、といったものである。**SNA** の期末貸借対照表における項目のうち、「**3. 負債 (8) その他の負債**」に該当するものではないかと考えられる。

サ. 繰延税金負債

繰延税金負債は、企業会計上の「資産」「負債」と、税法上の「資産」「負債」との差額を調整するための勘定科目である。**SNA** では、該当するものがないのではないかと考えられる。

シ. 前受金、仮受金

財務諸表における「前受金」は、財貨・サービスの提供に先だって受領した、代金の一部又は全部である。また、「仮受金」は、財貨・サービスの提供に先だって受領した代金の一部又は全部であるが、内容・代金等が未確定又は不明のものである。

SNA の期末貸借対照表における項目のうち、「**3. 負債 (8) その他の負債**」に該当するものではないかと考えられる。

ス. 科学研究費補助金等

科学研究費補助金等は、文部科学省及び日本学術振興会から研究者に支給される補助金である。補助金は、一律に支給されるものではなく、申請があった研究プロジェクトの内容を審査し、その結果により支給額が決定される。

科学研究費補助金は大学、研究所等の機関を経由して支給されるが、支給内容によっては、研究機関である当該法人に預り金として計上されることがある。また、研究の実施に伴う研究機関において科学研究費補助金の管理等に必要な経費が、間接経費として研究機関の収益となるものが別途支給される。

研究機関が一時的に預かった科学研究費補助金等は、**SNA** の期末貸借対照表における項目のうち、「**3. 負債 (8) その他の負債**」に該当するものではないかと考えられる。

セ. 前受収益

財務諸表における「前受収益」は、先払いのサービスなどで、サービスなどの提供を未だ行っていないのに、既に当該サービスなどの代金を受け取っているときの、その代金をいう。

「前受収益」は、「独法会計基準及び注解」第9 流動資産<注9> 経過勘定項目について、によれば、

(1) 前受収益は、一定の契約に従い、継続して役務の提供を行う場合、いまだ提供していない役務に対し支払を受けた対価をいう。

(2) したがって、前受収益として対価の支払を受けた独立行政法人等においては、いまだ提供していない役務の提供をしなければならず、経済的便益の減少を生じさせるものであるため、前受収益は負債に属するものとする。

としている。

SNA の期末貸借対照表における項目のうち、「3. 負債 (8) その他の負債」に該当するものではないかと考えられる。

ソ. 賞与引当金

翌年度夏季賞与の額には、当年度の下半期の業績等が反映されることがある。この場合、夏季賞与のうち当該期間の業績等の寄与分を「賞与引当金」として積み立てたとき、積立額が年度をまたぐことがあり、財務諸表においては、当該積立額を年度末の貸借対照表に計上する必要がある。賞与引当金は、職員等に対する未払い金と考えられる。

SNA の期末貸借対照表における項目のうち、「3. 負債 (8) その他の負債」に該当するものではないかと考えられる。

タ. 資産除去債務

流動負債に含まれる「資産除去債務」は、「資産除去債務」のうち、「一年以内に履行が見込まれるもの」である。なお、「(2) 固定負債」における「資産除去債務」も参照のこと。

SNA の期末貸借対照表における項目のうち、「3. 負債 (8) その他の負債」に該当するものではないかと考えられる。

なお、「固定負債」における「資産除去債務」の項を参照のこと。

チ. その他の流動負債

財務諸表における「その他の流動負債」については、性質の異なるものが含まれていると考えられる。金額にもよるが、SNA の期末貸借対照表における項目のうち、「3. 負債 (8) その他の負債」に該当するものとして差し支えないのではないかと考えられる。

(参考Ⅱ-3-(1)) 保証債務について

SNA においては、「保証債務」は記録されない。
以下は、SNA の抜粋である。

「制度単位間の契約としての金融上の取り決めの中には、支払の実行、あるいはその他の価値対象物の提供のどちらについても、無条件の要求を生じるものではないタイプのものも多い。こうした取り決めそのものが譲渡可能な経済価値を持たないこともしばしばある。偶発資産／負債(contingencies)と呼ばれることも多い、こうした取り決めは、現実に当期に存在する金融資産／負債ではないので、SNA 上記録されることはない。偶発資産／負債の主な特徴は、金融取引が行なわれる前に、1つあるいはそれ以上の条件が満たされなければならないということである。第三者による支払の個別保証(1回限りの保証、one-off guarantees)は、債務者本人の債務不履行の場合に支払が要求されるにすぎないから偶発資産／負債である。債務不履行が明らかになるまでは、個別保証の価値はメモ項目で示すべきである。ローン・コミットメント(融資枠契約)は、資金の利用可能性に関する保証を与えるが、実際に資金が貸し出されるまでは金融資産は存在しない。信用状(letters of credit)は、契約で定められた所定の書類を提示することを条件に支払をするという約束である。ノート・イシュアンス・ファシリティ(短期証券引受契約、underwritten note issuance facilities、NIF)は、潜在的債務者が自分の発行した短期証券(ノート)を売却することができるほか、与信枠を供与した銀行(銀行団)は、市場で売れなかったノートを引き受けること、あるいは同額の貸出を提供することを保証するものである。与信枠そのものは偶発資産／負債であり、そのため与信枠の創造は金融勘定における記入とはならない。引受機関が資金を利用可能にするよう要求された場合にのみ、その機関は現実の資産を取得し、それは金融勘定に記録される」(para:11.22)。

「特定の金融派生商品は、偶発金融資産としてではなく、現実の資産として扱われる。これについては、以下のC節で詳述する。標準化された保証(定型保証)もまた、偶発負債ではなく、現実の負債として扱われる。標準化された保証では、類似の特性をもった保証が数多くなされる。保証に基づく支払の請求が不確実なものであるとしても、類似する多くの保証があるということは、保証に基づく支払請求の数について、信頼できる推定が可能であるということである。このように、負債の規模が確率的に決定される種類の負債は、しばしば、引当金と呼ばれる。負債と言う用語が使用されるのは、将来、支払が求められるということと、支払額あるいはその額の計算法について合意のある場合である。他方、引当金と言う用語は、将来支払が求められるということは確実であると見なされるが、支払額の決定法については合意がない場合に使用される。偶発負債の場合、支払額が確実に分かる場合もあれば分からない場合もあるが、支払が求められるかどうかは不確実である」(para:11.23)。

「SNA の目的にとり、偶発資産／負債の取り扱いは簡単である。その取決めの設定に関連する手数料の支払は、すべてサービスに対する支払として取り扱われる。取引が金融勘定に記録されるのは、現実の金融資産が創造され

るか、その所有権を移転した場合だけである。しかしながら、不確定の取決めでも、将来の意思決定に影響を及ぼしうる権利や義務を授与することにより、関係当事者に対する経済的影響を明白に創り出す。全体として考えれば、そのような偶発資産／負債は、金融にかかる計画や金融政策、金融分析にとり重要でありうるのである。したがって、偶発資産／負債のポジション(残高)が政策や分析にとり重要な場合、情報を収集し、補完データとして表示することが推奨される。偶発負債の場合、最終的に支払を行なわないですむ可能性もあるが、偶発負債ポジションが高いレベルで存在するなら、当該単位に、望ましくないレベルのリスクがあることを示している。たとえば、銀行勘定の当座貸越契約がある。これは実施されるまでは偶発資産／負債である」(para:11.24)。

「いかなる金融手段が偶発資産／負債とみなされ、いかなる金融手段が貸借対照表に記録される現実の資産とみなされるかを決定するに当たり、各国の実情は様々である。各国の実践とこうした金融手段の性質の幅の広さを考慮に入れるためには、この勧告の適用には柔軟性が必要である。その一例が、貿易金融において量的に重要な、銀行引受手形である。銀行引受手形は、金融機関による為替手形の引受けであり、一定金額を特定の時点で支払うことに対する無条件の約束である。銀行引受手形は、それを保有する側にとっては、無条件の債権であり、引受銀行側では無条件の負債である。そして銀行の見合い資産は顧客に対する債権である。こうした理由から、SNAでは、資金が交換されているわけではないが、銀行引受手形を現実の金融資産として取り扱う」(para:11.25)。

「一方で、将来の支払額と、それが将来支払われるという事実が、高い確度で分かっているとしても、将来の支払が資産と見なされない状況も存在する。その例として、終身雇用に伴う将来収入の約束がある。銀行は、個人が終身雇用のもとにあり、決まって得られる賃金があるということを根拠に、ローンを供与するかもしれないが、そうした将来収入の約束は、金融資産としては認知されない。同様に、企業の販売から得られる将来収入、政府の将来税収流列も金融資産とは認知されない」(para:11.26)。

(2) 固定負債

財務諸表の貸借対照表（貸方）における「固定負債」の諸項目は、弁済の期日が、1年以内には到来しないものであり、長期借入金、長期未払金、退職給与引当金などが含まれる。また独立行政法人等には、特有の項目として「資産見返負債」がある。

ア. 資産見返負債

財務諸表の貸借対照表における「資産見返負債」とは、運営費交付金、施設費、補助金、寄付金などを財源に固定資産を取得したとき、一定の要件を満たすものについては、その見合額を負債として「資産見返負債」に計上する。このとき、当該固定資産の財源により「資産見返負債」の内訳として、「資産見返運営費交付金等」「資産見返施設費」「資産見返補助金等」「資産見返寄附金」「建設仮勘定見返施設費」「資産見返物品受領額」などの科目がたてられることもある。

資産見返負債が見合額として計上されている固定資産については、当該固定資産の減価償却等の進捗に応じて、減価償却額相当の収益化が行われる。収益化は、貸借対照表における資産見返負債が減価償却額相当だけ減少し、損益計算書の収益科目に資産見返負債戻入などとして減価償却額相当が計上される。

資金の流れを見る限り、上記プロセスは、政府資金による償却資産の取得が行われたとき、その減価償却を損益に影響させないための、いわば会計処理上の技術的なものと考えられる。SNAでは、このような会計処理に対応する指針はない。

このため、SNAの概念に読み替えるとき、次のように理解した。

運営費交付金、施設費などで償却資産を取得したとき、財源である運営費交付金、施設費などを、SNAにおける「資本移転」に該当するものと考えた。また、取得した固定資産はSNAにおける「資本勘定」に「総固定資本形成」等として計上される。このとき、受取である「資本移転」と支払である「総固定資本形成」が同額となるので、資本勘定のバランス項目である「純貸出／純借入」に影響を及ぼさない。他方「期末貸借対照表勘定」においては、資産側では固定資産となり、負債・正味資産側では正味資産に該当するものになると考えた。

もちろん、資産見返負債にかかる資産の取得にかかる会計処理が、ファイナンシャル・リースによるものと類似しているとみることもできよう。すなわち、① 償却資産の取得に当たり、政府等は独立行政法人等に対し、施設費等による融資を行う。② 減価償却期間において、独立行政法人等は政府等に対し、融資額のうち、減価償却費に見合う額を返済する。同時に、③ 減価償却期間において、政府等は、減価償却費に見合う額を資産見返負債戻入として支給する。これにより、④ 独立行政法人が政府等へ返済する額と政府等が支給する資産見返負債戻入の額が相殺される、という考え方である。この場合、資産取得時に「資本移転」は記録されず、減価償却時において、資産見返負債戻入を、「その他の経常移転（受取）」に記録することが考えられる（融資にかかる取引は「純貸出／純借入」に記録される。）。しかし、本作業においては、資本移転に分類した方が、政府会計との間における実際の資金の取引に近いのではないかと考えた。

寄附金については、寄附金による固定資産等の取得については、その見合額が資産見返負債等に計上され、それ以外のものについては、貸借対照表に寄附金収益として計上される。なお、附属明細書「寄附金の明細」も参照のこと。

イ. 長期借入金

財務諸表における「長期借入金」は、借入金のうち、元本の弁済期限まで1年超のものである。「国立大学財務・経営センター債務負担金」⁵²などが含まれている。これらは、SNAの期末貸借対照表における項目のうち、「3. 負債 (3) 借入」に該当するものではないかと考えられる。

SNAにおける「貸出／借入」については、前出の、「1. 貸借対照表 (借方)、(4) 投資その他の資産」の項における引用等を参照されたい。

ウ. 債券

当該法人が発行した債券は、SNAの期末貸借対照表における項目のうち、「3. 負債 (4) 債務証券」に該当するものではないかと考えられる。

エ. 長期債務

財務諸表における「長期リース債務」「長期PFI債務」等は、SNAの期末貸借対照表における項目のうち、「3. 負債 (3) 借入」に該当するものではないかと考えられる。

オ. 長期未払金等

財務諸表における「長期未払金」等は、事務用機械機器リース料の長期延べ払いといったものが該当する。流動負債における「未払金」と同じく、SNAの期末貸借対照表における項目のうち、「2. 金融資産 (8) その他の負債」に該当するものではないかと考えられる。

カ. 退職給与引当金

財務諸表における退職給与引当金は、就業規則等に基づき、職員の退職時に支払うことが予定されているものである。退職時を支払期日とし、それまで未払いとなる給与手当と考えられる。

SNAの期末貸借対照表における項目のうち、「2. 金融資産 (8) その他の負債」に該当するものではないかと考えられる。

キ. 資産除去債務

(ア) 概要

「資産除去債務」とは、建物など有形固定資産（償却資産）の取得にともない、法的規制、契約等により、当該資産の除去費用を負担することとされているものの除去費用見積額である。すなわち、有形固定資産（償却資産）について、設計、調査、建設から解体、原状回復に至る、ライフ・サイクル・コストを計算し、期間配分しようとするものである。

財務諸表における「資産除去債務」とは、資産除去債務に関する会計基準（企業会計基準第18号）用語の定義 3(1)によれば、次のとおり：

「有形固定資産の取得、建設、開発又は通常の使用によって生じ、当該有形固定資産の除去に関して法令又は契約で要求される法律上の義務及びそれに準ずる

⁵² 国立大学財務・経営センター債務負担金とは、旧国立学校特別会計から国立大学財務・経営センターが承継した財政融資資金借入金で、各国立大学法人が債務を負担することとされた相当額である。なお、平成28年4月、国立大学財務・経営センターは大学評価・学位授与機構と統合し、大学改革支援・学位授与機構となった。なお、「国立大学財務・経営センター借入金」も、「借入」である。

ものをいう。この場合の法律上の義務及びそれに準ずるものには、有形固定資産を除去する義務のほか、有形固定資産の除去そのものは義務でなくとも、有形固定資産を除去する際に当該有形固定資産に使用されている有害物質等を法律等の要求による特別の方法で除去するという義務も含まれる」。

例えば、土地の賃借契約において、原状回復を規定しているものであれば、土地の賃借人が当該土地に建設した施設を、賃借期間終了後、取り壊すこととなる。所有する有形固定資産に、アスベスト、ポリ塩化ビフェニール、放射性物質などが含まれているものがあれば、当該有形固定資産を除却、処分するときに、法令に基づく処理を必要とする。資産除去債務は、その除却、処分に必要な見積額を、あらかじめ負債として計上するものである。

(イ) 財務諸表における取り扱い

財務諸表においては次のような処理が行われるのではないか。

○ 資産除去費用を必要とする資産を取得したとき、

除却時における資産除去にかかる費用の見積額（除去費用見積額（除去時））を求める。次に、その見積額を利子率で割り引いた現在価値（以下「除去費用見積額（資産取得時の現在価値）」という。）を計算する。

（現在価値＝除去費用見積額（除去時）／割引率、割引率＞1）。

この「除去費用見積額（資産取得時の現在価値）」を、貸借対照表の貸方に「資産除去債務」として計上し、借方では、「固定資産の取得価額等」に、「除去費用見積額（資産取得時の現在価値）」を加算する。

資産の取得時点では、損益計算書には何も計上されない。

（借方）資産価額（＝固定資産の取得価額等
＋除去費用見積額（資産取得時の現在価値））

（貸方）資産除去債務（＝除去費用見積額（資産取得時の現在価値））

○ 各期において、

当該資産の減価償却を行うとき、「固定資産の取得価額等」と、「除去費用見積額（資産取得時の現在価値）」をもとに計算した減価償却費を計上する。

損益計算書には「利息費用」も計上する。この利息費用は、除去費用見積額とその現在価値との差額のうち当期にかかるもの。利息費用は、損益計算書では減価償却費に相当するものとして取り扱われる。利息費用は、資産側の控除項目である減価償却累計額に加算されるのではなく、負債側の資産除去債務に加算される。

（借方）資産価額（＝固定資産の取得価額等
＋除去費用見積額（資産取得時の現在価値）
－減価償却累計額（資産取得時から当期まで）

（貸方）資産除去債務（＝ 除去費用見積額（資産取得時の現在価値）
＋資産取得時から当期までの利息費用累計額）

○ 除却時点において、

当該資産の減価償却累計額は、「固定資産の取得価格等」に「資産取得時における割引後の除去費用見積額」を加えたものに等しくなる。したがって、取得時における資産価額はすべて償却される。他方、資産除去債務は、「除去費用見積額（除去時）」に等しくなる。このとき、減価償却後の資産価値はゼロ、資産

除去債務は資産取得時に見積もった、上記「除去費用見積額（除去時）」に等しくなる。

（借方）資産価額（＝固定資産の取得価額等

＋資産取得時における割引後の除去費用見積額）

－減価償却累計額（資産取得時から除却まで）

（貸方）資産除去債務（＝ 除去費用見積額（資産取得時の現在価値）

＋資産取得時から除却時までの利息費用累計額

＝ 除去費用見積額（除去時）

○ 実際に除却費用が支払われたとき、

（貸方）資産除去債務は0となる（債務が解消される。）。このとき資産除去費用見積額と実際の除去費用が一致しないときは、その差額が処理される。

(ウ) SNA 勘定項目との対応

財務諸表を読み替えるとき、以下の<1>～<4>にあるような対応を行うこととなる。しかし、SNA の考え方では、除去時において、資産除去という生産活動（産出）、それに伴い発生する除去費用（中間投入）の両者が、同時に記録されなければならない。<1>～<4>の記録方法では、除去費用が除去時点ではなく、資産取得時点に記録されることになる。SNA 本来の考え方により記録することは難しい。

- <1> 資産取得時、財務諸表に記載された資産額（＝資産の取得価額＋除去費用見積額（資産取得時の現在価値））を、SNA の「期末貸借対照表勘定」における固定資産額とする。また、この額は「総固定資本形成」としても記録される。
- <2> 財務諸表の「資産除去債務」の額を、SNA の期末貸借対照表における項目のうち、「2. 金融資産 (8) その他の負債」に記録される。
- <3> 利息費用は、減価償却費と合わせて、「生産勘定」の「固定資本減耗」に記録される。
- <4> 除却時に発生する資産除去費用は、実際に発生した費用と費用の見積額との差となる。これは、金額その他の事情にもよるが、費用が発生したとき、中間消費、または減価償却額（総固定資本形成と両建て）とする、あるいは剰余が生じたとき、負債から正味資産への振替として記録する。

SNA においては、資産除去費用を「中間消費」とする考え方と、「総固定資本形成」とする考え方がある。

中間消費とする考え方をとると、資産除去債務は除却までないものとされ、除却時点で全額が中間消費となる。

また、総固定資本形成とする考え方をとると、固定資産（償却資産）取得価額を取得時点における総固定資本形成とし、資産除去費用を、除去時点における総固定資本形成として記録する。また、この両者の合計は、取得時点から除去、処分時点に至るまでの期間に、固定資本減耗及び利息費用として費用配分される。

SNA においては、資産除去費用が多額となるものについては、当該施設除去費用見積額と施設建設費用を合計したものを「総固定資本形成」の総額とし、これをもとに毎年の「固定資本減耗」の額を計算するべきであるとしている。

資産除去費用を「総固定資本形成」とする考え方は、仮に、資産取得時点の価格で計算式を表すと、以下の関係に基づいている。

$$\begin{aligned} \text{総固定資本形成額} &= \text{固定資本減耗額累計} \\ \text{ここで} & \\ \text{総固定資本形成額} &= \text{固定資産（償却資産）取得価額} + \text{資産除去費用} \\ \text{固定資本減耗額累計} &= \text{固定資産の取得価額にかかる減価償却累計額} \\ &+ \text{資産除去費用の現在価値分（資産取得時点）} \\ &\quad \text{にかかる減価償却累計額} \\ &+ \text{利息費用累計額} \end{aligned}$$

このとき、次の点に留意する必要がある。

- ① SNA では、固定資本減耗累計額が、再取得価格ベースであり、財務諸表における取得価格ベースとは異なる
- ② SNA の考え方では、取得時点から除去、処分時点に至るまでのある時点以降において、有形固定資産（償却資産）取得価額から固定資本減耗累積額を差し引いたものはマイナスとなる

(参考Ⅱ-3-(2)) 終末費用について

SNA においては、「原則として、資産の耐用期間を通じて累積された固定資本減耗の価値は、価格変動を考慮すれば、その取得価値と処分価値との差に等しい。これは、処分時点で現実に費用を要する資産の場合には、固定資本減耗が予想される終末費用をカバーしなければならないことを意味する。したがって、終末費用は、資産の耐用年数の間に何人の所有者がいたかにかかわらず、資産の耐用年数全体にわたって償却する。処分直前では資産価値は負になるであろうが、発生する終末費用が総固定資本形成として扱われるとき、それはゼロになる。資産価値がマイナスとなることが一見奇妙に見えるのは、(訳者付記:もしそうならば、)所有者が売却できないのみならず、別の単位に当該資産の管理を引き継がせるために金を支払わなければならないという事実を表しているからである」(para:10.161)。

また、「終末費用」については、「資産の取得に関して発生する費用があるように、資産の処分に関しても発生する費用がある。その中には、たとえば法的な手数料、取り外し費用など取得に対して発生する費用と類似しているものもある。しかし、石油掘削装置、原子力発電所など、非常に大規模で重要な資産の場合は、資産の解体に関連して重大な費用が生産寿命の終わりに発生する可能性がある。埋立て式のごみ処理場等に利用する用地について、その土地の復元に関連して多額の費用が発生する可能性がある。これらは、終末費用(terminal costs)と呼ばれる」(para:10.50)、としている。

さらに、「終末費用」は、「資産が生産に使用される期間に生み出される所得によって賄われるべきものであるという点で、資本形成と類似している。資産の耐用年数内でそのようにまかなわれないのなら、その多額の終末費用は、生産により生み出される所得がもはやなくなった時に中間費用として処理されることになり、そのため、付加価値がマイナスとなるであろう。もう一つの選択肢としては、終末費用を資本形成として記録するが、その費用は付加価値によってカバーされずに、その他の資産量変動勘定で簡単に償却費として計上する方法がある。この手順は、事業にかかる真の費用を、マクロの集計値から除いてしまい、期間内の国内総生産と国内純生産を過大評価することになる」(para:20.57)。なお、「資産の処分の際、予測される所有権移転費用には、弁護士費用、手数料、輸送費、解体費などが含まれ、それらは、原則として、終末費用と同じ方法で処理される」(para:20.60)。

A3.70 終末費用（解体費など）は、資産の耐用期間の所有者の数にかかわらず、資産の全耐用期間で償却する。実際は、終末費用を正確に予測することは難しいかもしれない。固定資本減耗として資産の耐用期間中にカバーされていない額は、(終末)費用が発生する時に、固定資本減耗として償却する

ク. その他の引当金

「引当金」「積立金」等には、環境対策費用引当金などで、法令、契約等により、将来において一定規模の支払が見込まれる経費について、あらかじめ積み立てておくものと、保証債務引当金のように、個々の法人の財務リスクを明示するためのものがある。

SNA ベースに読み替えるときは、次のように取り扱うべきものと考えられる。すなわち、

- (1) 財務諸表における「引当金」等が、法令、契約等に基づくものであり、将来において、引当金、基金等からの支払が損益計算書を経由せずに行われ、当該支出が、雇用者報酬、中間消費等に該当することとなるものについては、「期末貸借対照表勘定」における「3. 負債 (8) その他の負債」に該当するものではないか、と考えられる。
- (2) 損益計算書における「貸倒引当金繰入」について、**SNA** では、当期において貸倒が発生していないものは記録されない。
なお、当該法人が金融機関ではないものであれば、貸し倒れにかかる取引は、資産取引となり、損益計算書には計上されないこと、全体に及ぼす影響が小さいことなどから、**SNA** の原則と整合的ではないが、この作業においては記録して差し支えないのではないかと考えた。この場合、「期末貸借対照表勘定」に、貸借対照表における「未収金」「破産更生債権」等から「貸倒引当金」の額を控除したものを、記録する。また、「資本勘定」における「資本移転」に、損益計算書における「貸倒引当金繰入」相当額を記録する。
- (3) 将来において、当該法人固有の財務リスクを明らかにするものであって、例えば、保証債務引当金及び同見合のように資産及び負債に同額を計上するもの、または、法令、契約等に基づく将来の負担に見合うものではないもの、その他、将来における支払が損益計算書を経由して行われるものは、記録しないこととする。

ケ. 長期預かり保証金

財務諸表における「預かり保証金」については、借方の「ウ. 投資その他の資産 (ウ) 敷金・保証金」と同様であると考え、**SNA** の期末貸借対照表における項目のうち、「3. 負債 (8) その他の負債」に該当するものではないかと考えられる。

コ. その他の固定負債

財務諸表における「その他の固定負債」については、性質の異なるものが含まれていると考えられる。金額にもよるが、一括して、**SNA** 期末貸借対照表勘定における「3. 負債 (8) その他の負債」としても差し支えないと考えられる。

(3) 純資産

財務諸表の貸借対照表（貸方）における純資産は、資本金・出資金等、資本剰余金、利益剰余金等の項目からなる。純資産として計上される額は、資産額から負債額を控除した額に等しい。純資産に含まれるいずれの項目についても、SNA では、期末貸借対照表勘定の「4. 正味資産」に該当するものと考えられる。

SNA において、「正味資産とは、ある特定時点における金融資産、ならびに非金融資産の価額合計から、負債の価額合計を控除した、残余の値である。正味資産の算出に当たっては、すべての資産項目と負債項目を列挙し、それぞれの価額を別々に評価しなければならない。各制度単位、各制度部門、さらには一国経済のそれぞれについて、正味資産はバランス項目として算出される」(para:13.85)。

したがって、正味資産は、純資産を構成する「資本金」「資本剰余金」「利益剰余金」等の合計額を記録するのではなく、ここまでの読み替え作業の結果得られた「非金融資産」「金融資産」の合計から「負債」を差し引いたものとなる。正味資産の内訳はない。

(参考Ⅲ-3-(3)-1)「独法会計基準及び注解」第18 純資産の定義

- 1 独立行政法人の純資産とは、資産から負債を控除した額に相当するものであり、独立行政法人の会計上の財産的基礎及び業務に関連し発生した剰余金から構成されるものをいう。(注11)
- 2 純資産は、資本金、資本剰余金及び利益剰余金に分類される。

<注11>「独立行政法人の会計上の財産的基礎及び業務に関連し発生した剰余金について」

- 1 独立行政法人の会計上の財産的基礎とは、政府等からの出資のほか、出資と同じく業務を確実に実施するために独立行政法人に財源措置されたものであり、独立行政法人の拠出者の意図や取得資産の内容等が勘案されたものをいう。
- 2 独立行政法人の業務に関連し発生した剰余金は、独立行政法人通則法（平成11年法律第103号。以下「通則法」という。）第44条の利益処分の対象となる利益に関連し発生した剰余金であり、独立行政法人の会計上の財産的基礎とは区別されるべきものをいう。
- 3 資本金及び資本剰余金は独立行政法人の会計上の財産的基礎であり、また利益剰余金は独立行政法人の業務に関連し発生した剰余金である

ア. 資本金等

財務諸表における純資産の内訳項目である「資本金」「出資金」等は、法人の設立に当たって、出資者から払い込まれた資金である。独立行政法人等の場合は、政府からの出資額を計上するほか、独立行政法人等設立に際し、前身となった組織から引き継いだ資産、負債を評価して純資産額を計算し、それを基準に出資額を決定することもある。

資本金等は、SNAの期末貸借対照表における項目のうち、「4. 正味資産」に該当するものと考えられる。

イ. 資本剰余金

財務諸表における「資本剰余金」は、自己株式の処分など資本取引から生じた剰余金で、利益剰余金ではないものである。

独立行政法人等の財務諸表では、政府から受け入れた「施設費」などを財源に取得した固定資産について、独立行政法人等の財産的基礎を構成すると認められる場合には、当該固定資産の見合額を資本剰余金として計上することとしている。

独立行政法人の場合、貸借対照表（貸方）の純資産に計上される「資本剰余金」には、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等の項目が掲載されている。ここには、政府からの施設費により取得した固定資産の取得額、減価償却額、減損損失額等の見合額が計上されている。

特定償却資産が減価償却されるときは、貸借対照表の資産側では、固定資産額から控除される減価償却累計額に当期分が加算され、純資産側ではその見合額だけ「(控除) 損益外減価償却累計額」⁵³に加算（資本剰余金総額としては減額）される。しかし、「損益外」であり、損益計算書には当該減価償却額は反映されない。

資本剰余金は、SNAの期末貸借対照表における項目のうち、「4. 正味資産」に該当するものと考えられる。

ウ. 利益剰余金

財務諸表における「利益剰余金」は、基本的には、損益計算書における純利益・純損失を積み立てたものである。

純資産における「利益剰余金」は、独立行政法人等の場合、

- 1) 「独立行政法人通則法」第44条第1項に基づく積立金、
- 2) 個別法において定められている場合における前中期目標等期間繰越積立金、
- 3) 「独立行政法人通則法」第44条第3項により、中期計画及び中長期計画で定める用途に充てるために、用途ごとに適切な名称を付した積立金（以下「目的積立金」という。）及び
- 4) 当期末処分利益

に区分して表示する。

また、独立行政法人等は、出資者への配当は行わないが、中期目標等期間終了後において、国庫納付金等が発生することがある。

いずれにせよ、SNAの期末貸借対照表における項目のうち「4. 正味資産」に該当するものと考えられる。

53. 控除されるものとしては、損益外減価償却累計額のほかに、損益外減損損失累計額及び損益外利息費用累計額がある。

エ. その他有価証券評価差額金

財務諸表における「その他有価証券評価差額金」は、「その他有価証券」を時価評価したときの、取得価額との差額である。

「独法会計基準及び注解」第27 有価証券の評価基準及び評価方法、では、「売買目的有価証券、満期保有目的の債券及び関係会社株式以外の有価証券（以下「その他有価証券」という。）は、時価をもって貸借対照表価額とし、評価差額はその全額を純資産の部に計上し、翌期首に取得原価に洗い替えなければならない」としている。

例えば、独立行政法人通則法第四十七条（余裕金の運用）に基づき、国債等を取得しているとき、当該国債は「その他有価証券」に該当することがある。その場合、当該国債の評価額の変動は、「その他の有価証券評価差額金」に反映されることがあるかもしれない。

SNA においては、資産は再評価され再取得価格で評価される。その再評価分は、期末貸借対照表勘定の項目の「調整勘定」に記録される、最終的には、期末貸借対照表勘定に反映される。「その他有価証券評価差額金」については、金融資産の再評価分であり、結局は、SNA の「4.正味資産」に加算するものであると考えられる。

(参考Ⅱ-3-(3)-2)「独立行政法人通則法」第四十四条（利益及び損失の処理）

(利益及び損失の処理)

第四十四条 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、その残余の額は、積立金として整理しなければならない。ただし、第三項の規定により同項の用途に充てる場合は、この限りでない。

2 独立行政法人は、毎事業年度、損益計算において損失を生じたときは、前項の規定による積立金を減額して整理し、なお不足があるときは、その不足額は、繰越欠損金として整理しなければならない。

3 中期目標管理法及び国立研究開発法人は、第一項に規定する残余があるときは、主務大臣の承認を受けて、その残余の額の全部又は一部を中期計画（第三十条第一項の認可を受けた同項の中期計画（同項後段の規定による変更の認可を受けたときは、その変更後のもの）をいう。以下同じ。）の同条第二項第七号又は中長期計画（第三十五条の五第一項の認可を受けた同項の中長期計画（同項後段の規定による変更の認可を受けたときは、その変更後のもの）をいう。以下同じ。）の第三十五条の五第二項第七号の剰余金の用途に充てることができる。

4 第一項の規定による積立金の処分については、個別法で定める。

4. 損益計算書について

財務諸表のうち、損益計算書は、一定期間における取引をまとめたものが記載されている（「期間」概念である。）。損益計算書の「費用」には、人件費、物件費、税金、減価償却費、財務費用などが含まれている。また「収益」には、売上、雑益、財務収益などが含まれている。

SNA では、財務諸表の損益計算書に相当する勘定はいくつかある。SNA の主たる勘定は「生産勘定⁵⁴」「所得分配勘定」「資本勘定」である。

54.JSNA 統計について、公表されている統計資料において、「生産勘定」は明示されていないので、例えば「付表 2 経済活動別の国内総生産・要素所得」を参照されたい。

5. 損益計算書（費用）

損益計算書のうち費用は、独立行政法人等の業務活動から生じた費用が計上されている。費用としては、業務費、一般管理費、財務費用などがあげられる。また、これらには、諸経費、人件費等が含まれている。

（1）人件費

財務諸表の損益計算書における人件費とは、役職員等に支払われる「給与手当」「退職金」等である。これらについては、SNAの「生産勘定」の項目のうち「雇用者報酬」に該当するものではないかと考えられる。ここで「雇用者」というのは、法人等に雇用されている従業者等のことで、役員、職員、教員などに区分され、また、常勤と非常勤に区分される。

SNAにおける「雇用者報酬」は、「当該会計期間中に雇用者が働いた仕事の見返りに、雇用者に企業が支払う現金または現物による報酬合計」(para:7.5)として定義される。また、「雇用者報酬は2つの主要な構成要素を持っている(para:7.42)」、すなわち、

- a. 現金または現物で支払われる賃金および俸給
- b. 雇主による社会保険負担（社会保障制度に対する負担を含む）

損益計算書において給与となるか否かの議論は、SNAにおける雇用者報酬か否かの議論とも関わってくる。SNAでは、「一般に、その財貨・サービスが雇用者によって、彼らの必要あるいは欲求の直接的充足のために彼ら自身の時間と裁量の下に使用される場合」(para:6.220)には、雇用者報酬となる。「雇用者が自分の作業を行なうためにそのような財貨やサービスを使用せざるを得ないような場合には、それは中間消費を構成する」(para:6.220)。

「それを中間消費として扱うかあるいは雇用者報酬として扱うかということは雇主にとっては些細なことであって——どちらも雇主の観点からは費用」であり、当期利益の計算では同じ結果である。しかし、雇用者報酬から「中間消費への、あるいは、その反対への分類替えを行なうことは」「GDP全体をも変化させる」(para:6.221)としている。

なお、財務諸表における「キャッシュ・フロー計算書」における人件費は、当期に実際に支払った現金ベース（現金主義）の金額であり、損益計算書における人件費は発生ベース（発生主義）の金額である。損益計算書の人件費から引当金に繰り入れたものを差し引いて、引当金から支払ったものを加算したものが、キャッシュ・フロー計算書における人件費に相当すると考えられる。なお、SNAは原則として発生主義である。

ア. 役員報酬等

財務諸表の損益計算書（費用）における「役員報酬」等とは、出資者等により選任されて、法人経営にあたる役員等に支払われる報酬である。これには、役員報酬、役員賞与等があり、いずれも、**SNA**の「生産勘定」における「雇用者報酬」に該当するものではないかと考えられる。

イ. 給与手当

財務諸表における「給与手当」とは、労働の対価として、生産、営業、事務等の職務を問わず職員等に支給するものである。本給のほかに、残業手当、扶養手当などの名目で支払われるものも含まれる。また、給与住宅など現物で支給されることもある。これらの給与手当については、いずれも、**SNA**の「生産勘定」における「雇用者報酬」に該当するものではないかと考えられる。

ウ. 通勤手当

給与手当のうち「通勤手当」等は、役職員等が自宅から勤務地に通勤するための費用を支払うものである。**SNA**の「生産勘定」における「雇用者報酬」に該当するものではないかと考えられる。なお、本文第4章の「(参考) 通勤手当について」も参照のこと。

エ. 退職金等

損益計算書における退職金、退職手当等は、役職員等の退職に伴い支給されるものである。貸借対照表に退職給与引当金を計上している場合は、支給額から当該引当金を財源とする支払額を差し引いた額が、損益計算書に計上される。退職金等は、**SNA**の「生産勘定」における「雇用者報酬」に該当するものではないかと考えられる。

オ. 退職給付費用等

財務諸表の損益計算書における退職給付費用、退職手当引当金繰入等は、法令、契約等に基づく役職員への退職金であって、翌期以降に支給されることが見込まれるものである。退職給与引当金繰入金等は、職員等に支払うべき退職手当のうち、当期の発生に係るものであり、翌期以降に支払われる退職手当の一部に充当することを予定しているものである。退職給与引当金繰入金等は、貸借対照表の負債（「退職給付引当金」）に加算される。また、将来において、退職金が支払われるとき、その全部又は一部が退職給与引当金から減算される。

なお、独立行政法人等の中には、退職給与引当金繰入金等について、運営費交付金から支払うので計上しない、としている法人もある。

退職給付費用等は、将来において、引当金、基金等からの支払が損益計算書を経由せずに行われ、当該支出が雇用者報酬に該当することとなるものについては、発生主義による退職金の支払取引と考えれば、**SNA**の「生産勘定」における「雇用者報酬」に該当するものではないかと考えられる。

カ. 賞与

財務諸表における賞与、期末手当等は、夏季及び冬季に支給される給与手当の一種である。SNAの「生産勘定」における「雇用者報酬」に該当するものではないかと考えられる。

キ. 賞与引当金繰入

翌年度夏季賞与の額には、当年度の下半期の業績等が反映されることがある。翌年に支給される夏季賞与のうち、当期の寄与にかかる分を賞与引当金に繰入れたものをいう。当期の発生に係るものであって、当期に支給されなかったものは、「賞与引当金」等として貸借対照表の負債に計上されることがある。

SNAの「生産勘定」における「雇用者報酬」に該当するものではないかと考えられる。

ク. 法定福利費

財務諸表における「法定福利費」は、社会保険、労働保険等の雇主負担分である。

SNAにおける「雇用者報酬」の定義「雇主による社会保険負担。社会保障制度に対する負担を含む」により、SNAの「生産勘定」における「雇用者報酬」と考えられる。

ケ. 賃金

財務諸表における「賃金」とは、労働の対価として、法人と雇用関係にある職員等に支給するものである。SNAの「生産勘定」における「雇用者報酬」に該当するものではないかと考えられる。

なお、SNAにおいては、雇用者に提供される次のようなタイプの財貨・サービスは「雇用者所得」ではなく「中間消費」の一部として扱われなければならないとしている。すなわち、

- a. 専ら、あるいは、主として作業において使用される道具あるいは設備。
- b. 通常の消費者が購入あるいは着用しようとしないうような、そして、専ら、あるいは、主として作業において着用されるような種類の衣服あるいは履物。たとえば、保護服、作業着あるいは制服など。
- c. その雇用者が属す家計が使用することができないような種類の労働の場における寄宿サービス——兵舎、船室、寮、仮設住宅等。
- d. 異常な作業条件によって必要となる特別の食事や飲料、あるいは、戦地勤務中における軍人やその他の人々に提供される食事や飲料。
- e. 雇用者が仕事による旅行中に提供される輸送およびホテルサービス——食事手当を含む。
- f. 作業の性質上必要とされる更衣室、洗面所、シャワー、浴場等。
- g. 作業の性質上必要とされる救急施設、医療検査あるいはその他の健康診断 (para:6.222)。

(2) 業務費（人件費を除く）、一般管理費

財務諸表の損益計算書（費用）における業務費（人件費を除く）及び一般管理費に含まれる「消耗品費」「備品費」「賃借料」「維持補修費」「外注費」等は、SNAの「生産勘定」における「中間消費（中間投入）」に該当するものと考えられる。

また、損益計算書における租税公課は、印紙税、固定資産税等であり、SNAの「生産勘定」における「生産・輸入品に課される税」に、諸会費等は学会費、団体会費等と考えて、保険料（非生命保険料）とともに、SNAの「所得分配勘定」における「その他の経常移転（支払）」に、減価償却費は、SNAの「生産勘定」における「固定資本減耗」に、それぞれ該当するものではないかと考えられる。

ア. 消耗品費等

財務諸表の損益計算書（費用）における「消耗品費」は、コピー用紙、封筒、筆記用具といったもので、繰り返し使用しないもの、あるいは、照明ランプ、清掃用具、工具といったもので、繰り返し使用できたとしても、耐用年数が1年未満のもの、あるいは、単価が低いものなどに対する支出である。SNAの「生産勘定」における「中間消費」に該当するものではないかと考えられる⁵⁵。

このような取り扱いをするものの例としては、次のようなものがある

「水道光熱費」：電気代、ガス代、灯油代、水道料、暖房用重油など。

「旅費交通費」：出張や外勤時に支払う交通費、宿泊費、食事代等。なお、非常勤役職員が出勤するための交通費等が含まれることもある。

「通信運搬費」：郵送、宅配、電話、インターネット・プロバイダーなどに係る料金など。

「車両燃料費」：ガソリン代、車検費用、車両修理費用など。なお、自動車本体の購入費用（本体と同時に購入した付属品等を含む）は資産計上。

「広告宣伝費」：広告掲載料、ダイレクトメール費用、HP制作費など。大形看板の設置等は資産計上。

「会議費」：事務的な会議、打ち合わせ等のための会場費、飲食代等

「行事費」：入社式、入学式、周年事業等のための会場費、飲食代等

SNAにおける「中間消費」とは、生産を行うときに、「投入として消費される財貨・サービス」であり、その財貨・サービスの価額で計測される。「ただし、その消費が固定資本減耗として記録される固定資産を除く。中間消費となる財貨・サービスは、生産過程において形を変えるか、あるいは、まったく使い尽される。ある種の財は、その形を変えた後に、再び、産出への投入となる。たとえば、穀物は粉に変わり、その粉がパンに変わる。他方、たとえば、電力やほとんどのサービスがそうであるように、完全に消費され、使い尽される投入もある」(para:6.213)。

イ. 備品費

損益計算書に記載される「備品費」等は、耐用年数が1年以上のもののうち、その価額が一定額以下のものである。このようなものとしては、事務室にある、書棚、

55. 総務省等が作成する我が国の産業連関表において、「旅費交通費」等は、「中間消費」ではなく「家計外消費」に分類される。

時計、掃除機といったものがあげられる。備品費についても、SNAの「生産勘定」における「中間消費」に該当するものではないかと考えられる。

ただし、次のような点に留意する必要がある。

1. それぞれの価格については、法人税法にかかる基準では、おおむね10万円以下となっているが、「独法会計基準及び注解」では、50万円以下とすることも認めている⁵⁶。
2. 一つ一つの単価が基準額以下であっても、全体としての購入規模により、資産計上されるものがある。

なお、「(参考Ⅱ-2-(2)) 償却資産及び非償却資産の区分について」参照のこと。

SNAにおいては「小型で、高価でなく、比較的簡単な作業を行なうために使用される耐久生産財への支出は、そのような支出が定期的に行なわれ、機械や設備への支出と比べて非常に少額である場合には、中間消費として扱われる。このような財の例は鋸、鋤、ナイフ、斧、ハンマー、ねじ回し等のような手工具である」(para:6.225)としている。

ウ. 図書費

国立大学法人等の財務諸表における図書費は、2通りのものがある。一つは毎年購入し、業務の参考にする書籍、業界誌、六法全書等の購入費、デジタル資料のダウンロード代金といったものである。もう一つは、大学図書館等に収蔵され、資産計上されていた図書の除却を行うとき、その購入時の価額を費用計上するものである。

いずれについても、SNAの「生産勘定」における「中間消費」に該当するもので差し支えないと考えられる。もっとも、財務諸表上は、上記のいずれであるかの区分はされていない。

エ. 職員被服費

財務諸表における職員被服費は、作業時に職員等が着用することとなっているユニホーム、例えば医師、看護師のいわゆる白衣等、を支給する費用である。SNAの「生産勘定」における「中間消費」に該当するものではないかと考えられる。

なお、SNAにおいては、「雇用者に提供される次のようなタイプの財貨・サービスは中間消費の一部として扱われなければならない」(para:6.222)として、その一つとして、「b. 通常の消費者が購入あるいは着用しようとしないうような、そして、専ら、あるいは、主として作業において着用されるような種類の衣服あるいは履物。たとえば、保護服、作業着あるいは制服など」をあげている。

オ. 保守費、修繕費等

財務諸表における「保守費」「修繕費」等は、有形固定資産等の機能を維持するための点検整備費、部品交換費、修理・修繕費等、現状維持、原状回復等の費用であ

⁵⁶ 「独法 Q&A」Q10—1 独立行政法人の貸借対照表における固定資産の計上基準は何万円以上か。(関連項目：第4 重要性の原則)

る。他方、設計上の耐用年数の大幅な延伸や、高性能化、新機能等の追加等に要する費用は、財務諸表では償却資産に計上される⁵⁷。

保守費、修繕費等は、SNAの「生産勘定」における「中間消費」に該当するものではないかと考えられる。

ただし、SNAにおいても「維持および修理と総固定資本形成との区別は明確なものではない」(para:6.226)としている。生産に使用されている固定資産の通常の、定期的な維持と修理は、中間消費である。欠陥の生じた部品の取替えを含む、通常の維持および修理は、典型的な付随的活動であるが、そうしたサービスは、同じ企業内部の別の事業所によって提供されることも、あるいは、他の企業から購入されることもある。

「實際上問題となるのは、固定資産を単に良好な稼働状態に維持するために必要とされるものを大きく超えて行なわれる大修繕、改造あるいは拡張と、通常の維持や修理とを区別することである。既存の固定資産の大修繕、改造あるいは拡張は、その効率や能力を高め、あるいは、その予想耐用年数を延長する。それらは存在する固定資産ストックを増加させるので、総固定資本形成として取り扱われなければならない」(para:6.227)。

そして、「通常の維持および修理は、以下の2つの特徴によって区別される。

- a. 通常の維持および修理は、固定資産の所有者あるいは使用者が予想耐用年数を通じてそのような資産を使用することができるように定期的に行なわれなければならない活動である。それはその固定資産を使用し続けるためには避けることができない経常的費用である。それをしなければ予想耐用年数が大幅に短縮されてしまうので、所有者あるいは使用者は維持や修理を怠ることはできない。
- b. 維持および修理は、固定資産それ自身やその性能を変えるものではなく、単に、それを良好な稼働状態に維持したり、故障の場合にそれを以前の状態に修復したりするにすぎない。欠陥の生じた部品を同じ種類の新しい部品に取替えても、その固定資産の基本的性質を変えることはない」(para:6.228)。

他方、「固定資産の大修繕や拡張は次のような特徴によって他から区別される。

- a. 固定資産を大修繕、改造あるいは拡張しようとする決定は、その都度、行なわれうるものであり、当該資産の状態によって左右されない意図的な投資決定である。船舶、建物あるいはその他の構築物の大修繕は、その正常耐用年数が終わるかなり前に行なわれることも多い。
- b. 大修繕や拡張は、既存の資産の性能や能力を増大させ、あるいはその資産の従来の予想耐用年数を大幅に延長する。既存の建物や構築物の拡張や増設は明らかにこの意味で大変化であるが、建物や船舶の内部の全面的な改装や改造もこれにあてはまる」(para:6.229)。

57. 法人税法施行令第132条(資本的支出) 内国法人が、修理、改良その他いずれの名義をもつてするかを問わず、その有する固定資産について支出する金額で次に掲げる金額に相当するもの(そのいずれにも該当する場合には、いずれか多い金額)は、その内国法人のその支出する日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

- 一 当該支出する金額のうち、その支出により、当該資産の取得の時に於いて当該資産につき通常の管理又は修理をするものとした場合に予測される当該資産の使用可能期間を延長させる部分に対応する金額
- 二 当該支出する金額のうち、その支出により、当該資産の取得の時に於いて当該資産につき通常の管理又は修理をするものとした場合に予測されるその支出の時に於ける当該資産の価額を増加させる部分に対応する金額

カ. 報酬・委託・手数料

財務諸表における「報酬・委託・手数料」「業務委託費」等は、監査報酬、弁護士報酬などの報酬、市場調査委託料、清掃委託料などの委託料、振込手数料、仲介手数料などの手数料といったものである。

これらは、業務に必要なサービスの購入と考えられることから、**SNA**の「生産勘定」における「中間消費」に該当するものではないかと考えられる。

キ. 研修費

財務諸表における研修費は、業務に必要な資格取得費用、職員の資質向上のための社内研修の実施費用、外部研修への派遣費用といったものが含まれる。なお、社内研修における講師謝金については、外部サービスの購入であり、人件費とはならない（社内研修において社員が講師になる場合、通常、給与以外に謝金が支払われることはない。）。

これらは、**SNA**の「生産勘定」における「中間消費」に該当するものではないかと考えられる。

ク. 賃借料等

財務諸表における「賃借料」「リース料」等は、事務所家賃、レンタカー料金、パソコン、プリンターのレンタル料などが含まれる。

これらは、**SNA**の「生産勘定」における「中間消費」に該当するものではないかと考えられる。

なお、「地代家賃」について、「家賃」は、生産資産である建物の利用に対する支払として「中間消費」に分類されるが、「地代」は、非生産資産である「土地」の利用に対する支払として、「所得配分勘定」の「財産所得（賃貸料）」に分類される。建物の賃借料の支払いにおいて、必ずしも地代と家賃が仕分けされるわけではない。地代に比べ建物の家賃分の方が高いと考えて、全額を**SNA**の「生産勘定」における「中間消費」に仕分けることになる。

SNAにおいては、「中間消費には、設備であれ建物であれ、オペレーティング・リースのもとで他の制度単位から賃借した固定資産の使用に関して支払われた費用が含まれる」(para:6.214)。

また、**SNA**では「建物またはその他の構築物に関して支払われる賃貸サービス料（レンタル）は、サービスの購入として取り扱われる。しかしながら、実際上は、ある制度単位が土地および上物としての建物を、2種類の支払を相互に区別できない単一の契約またはリースの下で借りている場合は、単一の支払が賃貸料と賃貸サービス料の双方を含んでいる可能性がある。たとえば、ある農家は、住居、農業用建物、耕地および放牧地を、この四者らをともに含む単一の支払のみが請求される契約で借りているかもしれない。もし土地の賃貸料と上物としての建物の賃貸サービス料の支払を分割する客観的な根拠がない場合は、放牧地の価値が建物や耕地の価値を超えていると考えられれば、全額を賃貸料として取り扱い、それ以外の場合には、賃貸サービス料として取り扱うことが勧告される」(para:7.158)としている。

いずれにせよ、土地等に対する「賃貸料 (rent)」と建物等に対する「オペレーティング・リースの『賃貸サービス料』(rentals)」とを区別することは「**SNA**の基本」である。「賃貸料は、財産所得の一形態であり、賃貸サービス料は、サービスの販売・購入として取り扱う。賃貸サービス料は別の単位に属する固定資産を使用するため

に、オペレーティング・リースのもとで行なわれる支払である。またここでは所有者が行なう生産活動がある。すなわち固定資産が維持され、必要な際に更新され、賃借人の要求に応じた利用が可能となるように手配する。賃貸料は、自然資源の使用に対する資源リースのもとで支払う」(para:7.153)のものであるとしている。

なお、「地下資産など自然資源の賃借人による定期的支払は、しばしばロイヤリティーと呼ばれるが、SNA では賃貸料として扱う」(para:7.110)。

ケ. 福利厚生費

財務諸表における「福利厚生費」は、役職員等の健康維持、役職員間のコミュニケーション向上などに資することを目的とした、定期健康診断費用、レクレーション行事支出等⁵⁸である。

SNA の「生産勘定」における「中間消費」に該当するものではないかと考えられる。

ただし、次のような点に留意する必要がある。

1. この作業では、「福利厚生費」は「中間消費」に、「法定福利費」は「雇用者報酬」に、それぞれ読み換えているが、損益計算書において、福利厚生費に法定福利費が含まれていることについて、その可能性を否定しきれない。
2. 福利厚生費には役職員等にかかる「慶弔費」が含まれることがある。慶弔費は、所得分配勘定における、「その他の経常移転（支払）」に該当するものであるが、分離できない。
3. 役職員の福利厚生として提供した財貨・サービスの内容及び金額によっては、税法上、給与の現物給付となることがあるかもしれない。そのような財貨・サービスの提供は、SNA の「雇用者報酬」（勤務の対価となるもの）又は「その他の経常移転（支払）」（勤務の対価とならないもの）に分類されるが、実際には不明である。

コ. 交際費

財務諸表における「交際費」は、法人の関係者に対する贈答、接遇等のための費用である。慶事の祝い金、不祝儀の香典といったものも含まれることがある。

SNA の「生産勘定」における「中間消費」に該当するものも含まれる可能性もあるが、産出との対応が判断できないこともあり、「その他の経常移転（支払）」に仕分けることも考えられる。

サ. 保険料

財務諸表における「支払保険料」等は、事業に係る火災保険、傷害保険等の非生命保険料の支払である。

保険は、保険会社等が、「保険料」として加入者から資金を集めて、事故があった加入者に「保険金」として集めた資金を渡すというものである。SNA においては、

58. 福利厚生費とは、国税庁タックスアンサーNO.5261を見ると、「専ら従業員の慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行などのために通常要する費用」であり、次のようなものがあげられるとしている。

(1) 創立記念日、新社屋の落成式などに際し、従業員におおむね一律に、社内において供与される通常の飲食費用

(2) 従業員等又はその親族等のお祝いやご不幸などに際して、一定の基準に従って支給される金品に要する費用。例えば、結婚祝、出産祝、香典、病気見舞いなど。

(1) は中間消費、(2) は経常移転と考えられるが、今回作業では資料制約により、便宜的にすべて中間消費とした。

保険会社等に支払う保険料を、「事故があった加入者が受け取る保険金（純保険料）」となる部分と、「保険会社が受け取るサービス料（帰属サービス料）⁵⁹」となる部分とに分けて議論している。すなわち、保険金部分は加入者間で所得が「移転」するものであり、経常移転となる。サービス料部分は保険会社が販売するサービス（すなわち加入者間の所得移転を保険会社が行うサービス）であり、法人等が購入するものは、中間消費となる。

財務諸表における「支払保険料」には、SNA上、性質の異なる「中間消費」と「経常移転」が含まれているので、両者は分離されるべきである。一国経済においては、保険会社が受け取った保険料を、保険会社の財務諸表をもとに分割できる。しかし、保険加入者において分割することは困難である。

なお、受け取る保険金について、個々の法人にとっては、資本移転になるのかもしれない。保険金をもとに被災施設を再建したりしている。しかし、一国経済の視点に立つSNAでは、「その他の経常移転」として、「所得、富等に課される経常税、社会負担および社会給付、現物社会給付を除いて、制度単位間、または居住者単位と非居住者単位間でなされるすべての経常移転によって構成される。このグループに含まれるのは、非生命保険契約の純保険料および保険金・・・（以下略）・・・」(para:8.19)としている。

シ. 諸会費

財務諸表における諸会費は、業務にかかわる「会費」「組合費」「学会費」「分担金」等の支出である。支払先の経常経費にあてられるものと考えられる。

SNAの「所得分配勘定」における「その他の経常移転（支払）」に該当するものではないかと考えられる。

ス. 奨学費

奨学費は、学費等の資金を援助するものである。援助する資金については、貸与されるもので返済の義務がある奨学金と、給与されるもので返済の義務がないものがある。SNAでは、貸与されるものについては「貸付金」として、給与されるものは「経常移転」として取り扱う。

損益計算書に計上されるものについては、SNAの「所得分配勘定」における「その他の経常移転（支払）」に該当するものではないかと考えられる。

セ. 租税公課

財務諸表における租税公課は、一般に、印紙税、固定資産税、自動車税などが含まれる。

SNAでは、生産勘定における「生産・輸入品に課される税」に該当するものではないかと考えられる。SNAでは、「税」について、「制度単位によって政府単位に対してなされる、現金または現物による、強制的な、反対給付のない支払いである。税が反対給付のないものといわれるのは、政府が支払いを行なった個別の単位に対する見返りとして何も供給しないからである」(para:7.71)と定義している。

税のうち、生産・輸入品に課される税について、SNAでは、「生産に課される税および輸入品に課される税は、生産物に課される税及び生産に課されるその他の税から構成される」(para:7.73)としていて、「生産物に課される税」とは、「財貨また

59. 保険会社に帰属するサービス料=受取保険料+財産運用純益-支払保険金-支払準備金純増額

はサービスの生産、販売、移転、リースまたは引き渡しの結果として、または、自身の消費や資本形成に用いたことの結果として支払い義務が生ずる、財貨またはサービスに課される税」であり、消費税等が該当する。また、「生産に課されるその他の税」とは、「主に土地、建物、生産で使用するその他の資産の所有権または使用に課す税、雇用した労働力、または支払った雇用者報酬に課される税などから構成される」とあり、固定資産税、自動車税⁶⁰等が該当する。

ソ. 減価償却費等

財務諸表における「減価償却費」は、建物、構築物などの固定資産について、それぞれの取得費用を、耐用年数に応じ、各期に配分するものである。

減価償却費は、SNAの「生産勘定」における「固定資本減耗」に該当するものと考えられる。

SNAにおける固定資本減耗は、「物的劣化、通常の前腐化または通常の前発的損傷から生じる、生産者によって所有され使用される固定資産ストックの経常価額の、会計期間中の減少である。減価償却（**depreciation**）という用語が、固定資本減耗（**consumption of fixed capital**）という用語の代わりに用いられることがしばしばあるが、SNAにおいては減価償却という用語の使用は避けられている。それは、企業会計では、減価償却という用語がしばしば、取得原価の価額低下という意味で使用されるのに対して SNAにおける固定資本減耗は、資産の経常評価額に依存するもの⁶¹であるからである」(para:6.240)。

そして、「固定資本減耗は、生産者によって所有されるすべての固定資産について計算されるが、・・・(中略)・・・固定資産は、SNAにおいて定義されるものとしての生産過程からの産出として生産されたものでなければならない。したがって、固定資本減耗は、土地、鉱物やその他の埋蔵物質、石炭、石油、天然ガスのような天然の資産または契約、リース、ライセンスなどの減耗や劣化をカバーするものではない」(para:6.241)。

また、「通常の、または想定される水準の前発的損傷による固定資産の損失、すなわち、生産に用いられる資産が火災、暴風雨、人間の過誤による事故等の危険にさらされることから生じる損失も固定資本減耗に含まれる」(para:6.243)。「この種の事故が予測可能な規則性をもって生じる場合には、それは当該財の耐用年数の計算において考慮されている。個々の単位や各単位のグループについては、ある期間内において実際に発生する通常の前発的損失とその平均との差はその他の資産量変動勘定に記録される。しかし、経済全体の水準においては、ある会計期間に実際に生じる通常の前発的損傷は、その平均に等しいか、あるいは平均に近いと予想される」。この意味するところは、例えば火災についてみると、個々の建物の火災を予測することはできないが、日本経済全体で考えると、火災の発生確率を計算できる。この確率が計算できることで、火災保険が成り立っている。このように、毎年が発生確率が計算できるような火災や事故等については、固定資本減耗に含めるべきである、ということである。

60. 家計（個人企業を除く）が支払う自動車税は、「所得・富等に課される経常税」となる。

61. 「資産の経常評価」とは、当該資産の再取得価額のこと。すなわち、減価償却の計算を、取得時における価額ではなく、当期における新規取得価格を基準に行うこと。したがって、財務諸表の貸借対照表における固定資産等の額は取得したときの価額を基準に計算されたものであるが、SNAの期末貸借対照表勘定における非金融資産の額は期末時点において新規取得したときの価額を基準に計算されたものである。

一方、SNA においては、「戦争や非常に稀にしか起こらない大自然災害——大地震、火山の噴火、津波、例外的に激しいハリケーンなど——による損失は、固定資本減耗には含まれない。このような損失が生産費用として生産勘定に現われるべき理由はない」(para:6.244)としている。このようにして失われた資産の価額は、資本勘定における「固定資本減耗」ではなく、期末貸借対照表勘定の項目のうち、「その他の資産量変動勘定」に記録される、としている。同様に、固定資本減耗は、「予想される通常の陳腐化率から生ずる固定資産価額の低下を含むが、現存する固定資産の耐用年数を大幅に短縮するような予期しない技術進歩による損失は含めるべきではない。そのような損失は、平均率を上回る通常の偶発損による損失と同じように扱われる」としている。

(参考Ⅱ-5-(2)) 減価償却費と固定資本減耗における計算の差異

SNA における考え方は、次の通りである。

1. GDP等を適切に計算する上で、「同じ生産勘定に含まれる他の項目との整合性を確保するために、固定資本減耗は、産出や中間消費を評価するために用いられた当期の価格体系と同じものを用いて、評価されなければならない。固定資本減耗については、生産が行なわれる時点において支払を伴わなくとも、生産に投入されるコストとそのウェイトを反映するものとすべきである。このためには、固定資本減耗は、取得した当時の固定資産価格ではなく、当期において一般的な、実際の取引価格または推計価格、賃貸サービス料を用いて計算されるべきである。固定資産の『歴史的価格』、すなわち、取得したときに支払った価格は、時とともに変動しているので、固定資本減耗の計算においては、全く時代遅れとなっている」(para:6.248)。
2. 「このような理由から、企業会計で記録される減価償却は、固定資本減耗の計算のための適切な情報を与えないかもしれない。減価償却のデータを用いる場合には、最低限でも、歴史的購入費用から当期価格への修正が行なわれなければならない。しかし、税額の計算にかかる減価償却費は、投資規模に影響を与えようとして、まったく恣意的な方法で著しく操作されることがしばしばあり⁶²、多くの場合、まったく無視しておくのが最もよい」(para:6.249)。

タ. 利息費用

退職給付費用、資産除去債務などであって、法令、契約等に基づき将来の支払義務が発生している費用の中には、将来の支払額を、割引率（利子率）を用いて現在価値に割り引き、割引後の額を計上するものがある。割り引いた額は、各期に配分されるが、その割引額の当期分が「利息費用」となる（「資産除去債務」については、「貸借対照表（貸方）」の「資産除去債務」を参照されたい。）。

財務諸表における「利息費用」については、その内訳がない（退職給付費用であれば、退職給付にかかる利息費用は、退職給付費用に含まれていると考えられる。）ことに留意されたい。

62. 例えば加速償却など。

SNA では、資産除去債務にかかる利息費用である場合、「固定資本減耗」に該当すると考えられる。

チ. 引当金繰入等

「引当金繰入」「基金積立」等には、環境対策費用引当金などで、法令、契約等により、将来において一定規模の支払が見込まれる経費について、あらかじめ積み立てておくものと、保証債務引当金のように、個々の法人の財務リスクを明示するためのものがある。

SNA ベースに読み替えるときは、次のように取り扱うべきものと考えられる。すなわち、

- (1) 損益計算書における「引当金繰入」「基金積立」等が、法令、契約等に基づくものであり、将来において、引当金、基金等からの支払が損益計算書を經由せずに行われ、当該支出が雇用者報酬、中間消費等に該当することとなるものについては、「生産勘定」における「雇用者報酬」、「中間消費」等とする。
- (2) 損益計算書における「貸倒引当金繰入」について、SNA の原則では、当期において貸倒が発生していないものは記録されない。しかし、将来において、引当金等からの支払が損益計算書を經由せずに行われ、当該支出が資本移転等に該当することとなるものについては、「資本移転」等とした。

なお、貸し倒れにかかる取引は、資産取引となり、損益計算書には計上されないこと、全体に及ぼす影響が小さいことなどから、SNA の原則と整合的ではないが、この作業においては記録して差し支えないのではないかと考えた。この場合、「期末貸借対照表勘定」に、貸借対照表における「未収金」「破産更生債権」等から「貸倒引当金」の額を控除したものを、記録する。また、「資本勘定」における「資本移転」に、損益計算書における「貸倒引当金繰入」相当額を記録する。

- (3) 将来において、当該法人固有の財務リスクを明らかにするものであって、例えば、保証債務引当金及び同見合のように資産及び負債に同額を計上するもの、または、法令、契約等に基づく将来の負担に見合うものではないもの、その他、将来における支払が損益計算書を經由して行われるものは、記録しないこととする。

ツ. その他

「その他の経費」「雑費」等には、諸費用のうち、該当する項目がないもの、金額が相対的に小さいことから、他の項目と合算したものが含まれている。「中間消費」の割合が相対的に大きいと考えられる。

(3) 財務費用

財務諸表の損益計算書(費用)における財務費用には、支払利息、債券発行差額、為替費用などが含まれている。

ア. 支払利息

財務諸表における「支払利息」は、借入金の利息支払い、融資を受けるときの保証料などが含まれる。

これらは、SNAの「所得配分勘定」における「財産所得」(うち支払利子)に該当するものではないかと考えられる。

イ. 為替差損

財務諸表における「為替差損」は、外貨建て資産を保有しているときに、外国為替相場が当該資産の取得時に比べ円高・外貨安になり、評価額が低下したことにより生じる。

財務諸表では、費用に計上されるが、SNAにおいては、為替差損は生産活動と直接関係ないことから、資産評価損として、SNAの調整勘定に記録されるものと考えられる。

ウ. その他財務費用

財務諸表における「その他財務費用」として考えられる主なものは、債券発行費用及び債券発行差額である。債券発行費用については事務手数料等であり、SNAの生産勘定における「中間消費」に該当するものではないかと考えられる。債券発行差額については実際の発行価格が額面を下回ったときの差額であり、額面(償還価格)との差が利息として認識されることから、SNAでは、所得配分勘定における「財産所得(支払)」(うち支払利子)に、それぞれ該当するものではないかと考えられる。

(参考Ⅱ-5-(3))「独法会計基準及び注解」第90 債券発行差額の会計処理

- 1) 独立行政法人が事業資金等の調達のために債券を発行する場合においては、債券の額面金額をもって貸借対照表価額とする。
- 2) 債券の額面金額と異なる金額で発行したときは、当該額面額と異なる金額は、収入金額と額面金額との差額を債券発行差額として貸借対照表に表示するものとする。
- 3) 債券発行差額は、毎事業年度、債券の償還期間にわたり合理的な基準で計算した額を償却しなければならない。期限前に債券を償還した場合には、債券発行差額の未償却残高のうち、償還した債券に対応する部分を当該事業年度に償却するものとする。

(4) 雑損

財務諸表における「雑損」等は、主たる業務以外の活動から生じる損失である。「雑損」等には、その法人の活動範囲、活動規模などにより、様々な科目のものが含まれる。なお、「その他の経費」「雑損」等には、諸費用のうち該当する項目がないもの、金額が相対的に小さいことにより項目を立てなかったものも含まれている。**SNA** の生産勘定における「中間消費」に該当するものの割合が相対的に大きいのではないかと考えられる。

6. 損益計算書（収益）

財務諸表のうち、損益計算書の収益には、売上、雑益、財務収益などが含まれている。非営利法人、独立行政法人等の収益では、営利企業とは異なり、補助金、寄附金等の受取の比率が高くなっている。

（1）運営費交付金収益等

独立行政法人等の損益計算書（収益）に計上される科目として特徴的なものには、「運営費交付金収益」「施設費収益」「補助金収益」などがある。

これらは、SNAの「所得分配勘定」の項目である「その他の経常移転（受取）」に該当するのではないかと考えられる。

（2）寄附金収益

財務諸表における「寄附金」のうち、建物等の取得、土地などの贈与にかかるものは、資産として貸借対照表に計上される。貸借対照表に計上されないものは、損益計算書に「寄附金収益」として計上される

これらは、SNAの「所得分配勘定」の項目である「資本移転（受取）」に該当するのではないかと考えられる。「資本移転」について、「JSNA解説」第3.129段落では、「受取側の資本形成やその他の資本蓄積あるいは長期的な支出の資金源泉となり、支払側の資産または貯蓄からまかなわれるような移転である」としている。

（3）売上収入

財務諸表における「売上」は、法人の主たる事業収入である。特に営利企業、営利団体等においては、当該法人の活動目的であり、基本的な収入である。しかし、非営利法人、非営利団体等においては寄附金収入等の割合が、独立行政法人等においては運営費交付金収益等の割合が少なからずあり、必ずしも「売上」が収益の大部分を占めるわけではない。

例えば、国立大学法人についてみると、事業収入として代表的なものは、付属病院の診療収入、教育機関としての入学収入、授業料収入などである。このほか、国や地方公共団体からの事業委託費収入などがある。こうした収入等の取り扱いについては、当該法人が、市場生産者か非市場生産者かによって異なる。市場生産者である付属病院の場合、財務諸表における診療収入等の収益（財貨・サービスの販売）は、SNAにおける「産出」に該当するものと捉えている。しかし、非市場生産者である教育研究部門の場合、授業料等の収益（財貨・サービスの販売）は「産出」ではなく、SNAにおける「最終消費支出」の計算において、「産出」から控除されるものに該当するものと捉えている。

SNAにいう非市場生産者である大学等は、教育サービス等の非市場産出（経済的に意味のない価格で販売されるもの）を行う。ここで、「価格が、経済的に意味がないというのは、生産者が供給しようとする量にほとんど、あるいはまったく影響を与えず、また、需要される量にもごくわずかな影響しか与えないと予想されるような場合」(para:6.97)のことである。このような非市場産出が行われる理由の一つは、「政府単位および対家計民間非営利団体は、支払いを要求できるが、社会あるいは

経済政策上の問題として支払いを要求しないような財貨やサービスをも生産し、個々の家計に供給している」(para:6.98)ということである。

なお、「SNA用語解説」によると、「経済的に意味のない価格」とは、原則として、ある財貨・サービスについて、その売上収入が生産費用の50%以上であれば「市場性がある」とし、50%未満であれば「市場性がない(非市場である)」とするものである。赤字が生じた場合、すなわち、事業収益よりも事業費用の方が大きい場合、非営利活動を続けるために、当該法人等は、補助金、寄附金等を受け入れることになる。

(参考Ⅱ-6) 国又は地方公共団体からの委託費の扱いについて

(「独法会計基準及び注解」第86 サービスの提供等による収益の会計処理<注67>)

独立行政法人等に対して国又は地方公共団体から支出された委託費については、独立行政法人等のサービスの提供等の対価に相当するものであるので、他の主体からの受託収入と同様の会計処理を行う。ただし、国又は地方公共団体からの受託による収益と他の主体からの受託による収益とは区別して表示しなければならない。

(4) 資産見返負債戻入

運営費交付金、施設費、寄付金などを財源に固定資産を取得したとき、一定の要件を満たすものについては、貸借対照表の資産側に取得した資産の額を計上し、その見合額を負債として「資産見返負債」に計上している。また、資産の減価償却に伴い、当該減価償却費を損益計算書の費用として計上すると同時に、その見合額である資産見返負債戻入を損益計算書の収益として計上している。

これにより、政府による財源措置等により取得した固定資産の減価償却費が、当該法人の当期利益・当期損失に影響しないようにしている。これは、非営利活動を行う独立行政法人等に対して、政府が設備投資費用を負担したにもかかわらず、損益計算書に減価償却費が計上されることにより、見かけ上、赤字といったことになるのを避けるためである。

なお、定義により、SNAにおける非市場生産者においては「営業余剰=0」としている。また、SNAベースへの読み替えについては「資産見返負債」の項を参照のこと。

(5) 引当金戻入等

財務諸表における「引当金戻入」「積立金取崩」等は、当期の費用に充当するなどの理由により、過去に費用計上した引当金等を収益として戻入するもの、引当金等の額の計算において、引当金が必要額を上回ったときの剰余分を収益として戻入するものなどである。なお、金額が小さければ「雑益」等に計上され、引当金の額が明示されないことも考えられる。

引当金繰入については、当該額を、SNAベースで記録した勘定項目から控除することになる。なお、引当金繰入等をSNAベースに読み替えたとき、記録されない引当金は、当然のことながら、戻入されても記録しない。

(6) 雑益

財務諸表における「雑益」等は、主たる業務以外の活動から得た収入である。「雑益」等には、その法人の活動範囲、活動規模などにより、様々な科目が計上される。なお、「その他の雑益」等には諸収入のうち、該当する項目がないもの、金額が小さいことからいくつかの項目を合算したものが含まれている。

SNA における「産出」または「財貨・サービスの販売」に該当するものの割合が相対的に大きいのではないかと考えられる。

(7) 財務収益

ア. 受取利息

財務諸表における「受取利息」は、預貯金の利息受け取りなどが含まれる。これらは、**SNA** の「所得配分勘定」の項目のうち「財産所得（受取）」（うち受取利子）に該当するものではないかと考えられる。

イ. 為替差益

財務諸表における「為替差益」は、外貨建て資産を保有しているときに、外国為替相場が当該資産の取得時に比べ円安・外貨高になり、評価額が上昇したことにより生じる。

財務諸表では、収益に計上されるが、**SNA** においては、為替差損は生産活動と直接関係ないことから、**SNA** の調整勘定に記録されるものと考えられる。

ウ. その他財務収益

「その他財務収益」として考えられる主なものは、債券発行差額、すなわち、実際の債券発行価格が額面を上回った時の差額などである。債券発行差額については、**SNA** では、「所得配分勘定」の項目のうち「財産所得（受取）」（うち受取利子）に該当するものではないかと考えられる。

7. 損益計算書（臨時費用及び臨時収益）

企業会計では、経常損益以外の項目は特別損益である。しかし、「独法会計基準及び注解」では、次のとおり「特別損益」ではなく「臨時損益」の項目を立てている。

（参考Ⅱ-7）独立行政法人における臨時損益（「独法 Q&A」）

Q 6 6 - 1 臨時損益と企業会計の特別損益とは同じと考えてよいのか。

A：企業会計における特別損益は、「特別」という用語が広く解釈されがちであるため、独立行政法人会計基準ではできるだけ限定しようという趣旨から「臨時損益」としたところである。したがって、「臨時損益」は「特別損益」と同一内容のものではなく、限定的に使用されるべきものである。

（1）臨時費用

ア. 固定資産除却損

財務諸表における「固定資産除却損」は、法人が所有する建物、機械装置、車両等を除却するときその帳簿価格と処分費用を計上する。その金額が1円となっている場合があるのは、耐用年数を過ぎていて資産価値が備忘価格になっていることによるものと考えられる。

当該法人における除却損を **SNA** ベースで取り扱うには、二通りの方法が考えられる。一つは、資産として他の法人等で利用されるもの。これは **SNA** の「資本勘定」の項目である「総固定資本形成」の項にマイナスの値として記録する方法である。もう一つは、スクラップ等となり他の法人等で利用されないもの。これは **SNA** の「資本勘定」の項目である「固定資本減耗」の項に記録する方法である。なお、処分費用がこの固定資産除却損に含まれるときは、**SNA** の「生産勘定」の項目である「中間消費」の項に記録することとなる。いずれにしても、「資産見返負債戻入」の計上額等を踏まえて検討することとなる。

イ. 固定資産売却損

財務諸表における「固定資産売却損」は、固定資産を売却処分したときに、その売却額が帳簿価額を下回っていたことから、処分価格と帳簿価格との差額を計上したものと考えられる。

当該法人における中古品の売買に伴う売却損は、**SNA** の調整勘定に記録されるべきものと考えられる。

SNA においては、当期において生産された財貨・サービスを、誰が（どの制度部門が）何のために（消費か投資か）購入したか、ということが議論される。中古品は、当期において生産された財貨・サービスではないことから、取引費用を除いて、

その取引は、国内総生産（GDP）等の計算には反映されない⁶³。しかし、この作業においては、売却した法人と購入した法人等は別の制度単位であることから、売却額と購入額は相殺されない。

ウ．資産除去費用

財務諸表における「資産除去費用」は、当該有形固定資産の除去に関して法令又は契約で要求される法律上の義務及びそれに準ずるものをいう。原状回復費用、有害物質除去費用などが含まれる。損益計算書では、実際の除去費用が資産除去債務の額を上回ったときに計上される。

SNA では、「中間消費」等になる。なお、具体的な取り扱いについては、貸借対照表（貸方）における「資産除去費用」の項も参照されたい。

エ．減損損失

財務諸表における「減損損失」は、使用環境の変化等により当該資産の使用価値が減少または皆無となったとき計上される。一国経済全体を視野に入れている SNA では、資本勘定における「固定資本減耗」に該当するものではないかと考えられる。

オ．損害賠償金

財務諸表における「損害賠償金」については、SNA の資本勘定の項目である「経常移転（支払）」に該当するものではないかと考えられる。

SNA においては、「賠償金の支払は、制度単位が他の制度単位に支払う経常移転で、前者によって引き起こされた対人傷害や財産に対する損害の賠償や補償として支払われたものであるが、非生命保険金の支払として解決したものは除く。賠償や補償の支払は、裁判所によって裁定される強制的な支払か、あるいは法廷外で合意した見舞金の支払である」(8.140)。

カ．承継消耗品費

財務諸表における「承継消耗品費」は、独立行政法人等の新設に当たり、前身となる特別会計、法人等が保管していた消耗品を引き継ぐとき、その見積額を計上するもの。SNA の生産勘定の項目である「中間消費」に該当するものではないかと考えられる。

キ．その他の臨時費用

財務諸表における「その他の臨時損失」については、該当する項目がないもの、金額が小さく他の項目と合算したものが含まれている。中には過年度分修正といったものも含まれる。金額が多くないことなどから、一括計上されたものである。雑支出と考え、SNA の生産勘定の項目である「中間消費」として差し支えないのではないかと考えられる。

63. 次のように考えることもできる。「通常、SNA は一国経済を単位とするので、中古品の国内取引では、売却額と購入額が相殺される」。また、中古品であっても、資産として記録されるものは、期末貸借対照表勘定の制度部門別勘定に影響を及ぼすことも考えられる。

(2) 臨時収益

ア. 固定資産売却益

財務諸表における「固定資産売却益」は、除却した固定資産を売却処分したときに、当該資産が中古品またはスクラップ等として評価された場合、対価が支払われ、その代金が除却額及び撤去費用等を上回ったときに、その差額を計上したものと考えられる。

当該法人における中古品の売却処分に伴う売却益はすべて、資産評価益として、**SNA** の調整勘定に記録されるべきものと考えられる。

イ. 資産見返負債戻入

資産見返負債によって取得した償却資産を除却したとき、除却額に見合った額を資産見返負債から減額する。この減額については、損益計算書の収益に「資産見返負債戻入」として反映させ、政府の負担で取得した償却資産の除却額が、独立行政法人等の損益に反映しないようにしている。

ウ. 引当金戻入等

財務諸表における「引当金戻入」「積立金取崩」等は、当期の費用に充当するなどの理由により、過去に費用計上した引当金等を収益として戻入するもの、引当金等の額の計算において、引当金が必要額を上回ったときの剰余分を収益として戻入するものなどである。なお、金額が小さければ「雑益」等に計上され、引当金の額が明示されないことも考えられる。

引当金繰入については、当該額を、**SNA** ベースで記録した勘定項目から控除することになる。なお、引当金繰入等を **SNA** ベースに読み替えたとき、記録されない引当金は、当然のことながら、戻入されても記録しない。

エ. 保険金収益

財務諸表における「保険金収益」は、災害や事故により損害を受けたことにより保険金が支払われたときに、その受取額を計上したものである。「**JSNA** 統計」では「その他の経常移転（受取）」として扱うとしている。

SNA において、非生命保険の保険金とは、「当会計期中に非生命保険契約によってカバーされる保険事故による損害を決済する際に支払われる額である」(**para:8.118**)。そして、「非生命保険金の決済は保険請求者に対する移転として取り扱われる。そのような保険請求者は、常にではないが、通常は保険契約者である。そのような保険金は、たとえ固定資産の偶発的な破壊あるいは個人に対する重大な身体的傷害の結果としてのそれが大きな金額となっても、通常、経常移転として取り扱われる。保険請求者が受け取る金額は通常特定の目的に向けられることをあらかじめ定められたものではなく、損害を受けたあるいは破壊された財貨または資産が補修されたり置換されたりする必要はない」(**para:8.119**)としている。

なお、例外は、「大災害 (**major catastrophe**) が発生した時である」(**para:17.40**)。

オ. 運営費交付金収益

臨時収益において運営費交付金収益となるのは、一時的支出に見合うもの、あるいは、中期目標期間等の最後の事業年度における収益化によるものと考えられる。

独立行政法人等の中期目標期間等の最後の事業年度（行政執行法人は毎事業年度）においては、「運営費交付金債務」を全額収益に振り替えなければならない。

「独法会計基準及び注解」の規定により、収益化された運営費交付金相当額は、当期純利益を通じて利益剰余金（未処分利益）の一部となる。未処分利益は、次の中期目標及び中長期目標の期間における計画で使途が定められている場合は積立金として繰り越されるが、その残余は国庫に返納しなければならない。

運営費交付金債務が収益化され、国庫に納付されるのであれば、結局のところ、国庫に対して運営費交付金債務が返済されたということになる。この場合、資産取引となる。

財務諸表の上で資金の流れが判別できなければ、SNAの「所得分配勘定」の項目である「その他の経常移転（受取）」に該当するものではないかと考えられる。

カ. その他の臨時収益

財務諸表における「その他の臨時収益」等は、収益のうち該当する項目がないもの、金額が小さく他の項目と合算したものが含まれている。SNAにおける「財貨・サービスの販売」に該当するものとして差し支えないものと考えられる。

(3) その他

ア. 法人税等

「法人税」は、独立行政法人等のうち、法人税法上「公共法人」とされている法人には、法人税等は課税されない。法人税法上「公益法人等」とされている法人については、その収益事業に限って課税される。

SNA の「所得分配勘定」の項目である「所得・富等に課される経常税」に該当するものと考えられる。

イ. 前中期目標期間繰越積立金取崩

独立行政法人等ごとに設定している中期目標期間等の最後の事業年度（行政執行法人は毎事業年度）における「当期末処分利益」等は、主務大臣の承認を得て次の中期目標期間における業務の財源に充てることができる。これにより、前中期から継承した積立金を「前中期目標期間繰越積立金」という。

財務諸表における「前中期目標期間繰越積立金取崩」は、中期計画の目的に沿った支出の財源に充てるため、この積立金を取り崩すものである。結果的には、純資産内での取引となっている。

他の制度単位との取引でもなく、帰属計算でもない。純資産の内訳項目の組み換えであるので、**SNA** においては記録されないのではないか。

ウ. 目的積立金取崩等

財務諸表における「目的積立金」とは、利益剰余金のうち、中期計画及び中長期計画で定める用途に充てるために、用途ごとに適切な名称を付した積立金のことである。「目的積立金」について、中期計画等であらかじめ定めた「剰余金の用途」に沿った費用が発生したとき、その額を取り崩すものである。

目的積立金取崩等を財源とした支出の内容により **SNA** における取り扱いは異なるものと考えられる。

(補論Ⅲ) 独立行政法人等固有の会計処理について

1. 独立行政法人について

(1) 独立行政法人制度

独立行政法人制度とは、「各府省の行政活動から政策の実施部門のうち一定の事務・事業を分離し、これを担当する機関に独立の法人格を与えて、業務の質の向上や活性化、効率性の向上、自律的な運営、透明性の向上を図ることを目的とする制度」(総務省)⁶⁴である。その上で、「独立行政法人の業務運営は、主務大臣が与える目標に基づき各法人の自主性・自律性の下に行われる」としている。

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」⁶⁵であり、「中期目標管理法、国立研究開発法人又は行政執行法人として、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」⁶⁶。

(参考Ⅲ-1-(1)-1) 独立行政法人制度の設計理念

(「独立行政法人の財務報告に関する基本的な指針(平成29年9月1日)」より抜粋)

- 1.1 独立行政法人とは、国の政策の企画立案機能と実施機能とを分離し、国の事務・事業のうち一定のものの実施主体として、独立の法人格を付与することとして創設された制度によって設立された法人である。
- 1.2 独立行政法人は、公共性の高い事務・事業のうち、国が自ら主体となって直接実施する必要はないが、民間の主体に委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果的かつ効率的に行わせる法人として制度設計されている。
- 1.3 独立行政法人は、業務の質の向上・効率性、自律的な業務運営の確保、業務の透明性の確保を図る仕組みとして制度設計されている。

⁶⁴ https://www.soumu.go.jp/main_sosiki/gyoukan/kanri/satei2_01.html

⁶⁵ 「中央省庁等改革基本法」(平成10年法律第103号)第36条

⁶⁶ 「独立行政法人通則法」(平成11年法律第103号)第2条第1項

(参考Ⅲ-1-(1)-2)「中央省庁等改革基本法」独立行政法人制度の創設等

第三節 独立行政法人制度の創設等

(独立行政法人)

第三十六条 政府は、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（以下「独立行政法人」という。）の制度を設けるものとする。

(法令による規律)

第三十七条 政府は、独立行政法人について、その運営の基本、監督、職員の身分その他の制度の基本となる共通の事項を定める法令を整備するものとする。

2 それぞれの独立行政法人の目的及び業務の範囲は、当該独立行政法人を設立する法令において明確に定めるものとする。

3 それぞれの独立行政法人を所管する大臣（次条において「所管大臣」という。）が独立行政法人に対し監督その他の関与を行うことができる事項は、法令において定めるものに限るものとする。

(運営の基本)

第三十八条 独立行政法人の運営に係る制度の基本は、次に掲げるものとする。

一 所管大臣は、三年以上五年以下の期間を定め、当該期間において当該独立行政法人が達成すべき業務運営の効率化、国民に対して提供するサービス等の質の向上、財務内容の改善その他の業務運営に関する目標（次号において「中期目標」という。）を設定するものとする。

二 独立行政法人は、中期目標を達成するための計画（以下「中期計画」という。）及び中期計画の期間中の各事業年度の業務運営に関する計画（第七号において「年度計画」という。）を策定し、実施するものとする。

三 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。とともに、各事業年度において生じた損益計算上の利益は、これを積み立て、法令の定めるところにより、中期計画に定められた用途の範囲内において使用することができるものとする等、弾力的かつ効率的な財務運営を行うことができる仕組みとすること。

四 国は、独立行政法人に対し、運営費の交付その他の所要の財源措置を行うものとする。

五 独立行政法人の業務については、その実績に関する評価の結果に基づき、業務運営の改善等所要の措置を講ずるものとする。

六 独立行政法人の職員の給与その他の処遇について、当該職員の業績及び当該独立行政法人の業務の実績が反映されるものとする。

七 独立行政法人は、各事業年度において、業務の概要、財務内容、中期計画及び年度計画、業務の実績及びこれについての評価の結果、人員及

び人件費の効率化に関する目標その他その組織及び業務に関する所要の事項を公表するものとする。

八 所管大臣は、中期計画の期間の終了時において、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を行い、その結果に基づき、所要の措置を講ずるものとする。

(2) 中期目標管理法人、国立研究開発法人及び行政執行法人

ア. 中間目標管理法人

「中間目標管理法人」とは、独立行政法人制度の基本となる運営形態である。すなわち、3～5年に達成すべき目標を立て、そのための業務運営を計画的に行うことが求められている。独立行政法人通則法（以下、「通則法」という。）第2条第2項では「公共上の事務等のうち、その特性に照らし、一定の自主性及び自律性を発揮しつつ、中期的な視点に立って執行することが求められるもの（国立研究開発法人が行うものを除く。）を国が中期的な期間について定める業務運営に関する目標を達成するための計画に基づき行う」と規定されている。

ここで、中期目標とは、「三年以上五年以下の期間において中期目標管理法人が達成すべき業務運営に関する目標」（通則法第29条）のことである。

イ. 国立研究開発法人

「国立研究開発法人」とは、研究開発を任務とする研究機関等の特性を踏まえて、より長期的視点に立った業務運営が行えるように設けられた制度である。通則法第2条第3項では「公共上の事務等のうち、その特性に照らし、一定の自主性及び自律性を発揮しつつ、中長期的な視点に立って執行することが求められる科学技術に関する試験、研究又は開発（以下「研究開発」という。）に係るものを主要な業務として国が中長期的な期間について定める業務運営に関する目標を達成するための計画に基づき行うことにより、我が国における科学技術の水準の向上を通じた国民経済の健全な発展その他の公益に資するため研究開発の最大限の成果を確保することを目的とする」と規定している。また、「五年以上七年以下の期間において国立研究開発法人が達成すべき業務運営に関する目標（以下「中長期目標」という。）」を立て、この中長期目標を達成するための計画を作成することになっている（通則法第三十五条の五）。

国立研究開発法人としては、理化学研究所、産業技術総合研究所、物質・材料研究機構（いずれも平成28年10月指定）などがある。

ウ. 行政執行法人

「行政執行法人」とは、「公共上の事務等のうち、その特性に照らし、国の行政事務と密接に関連して行われる国の指示その他の国の相当な関与の下に確実に執行することが求められるものを国が事業年度ごとに定める業務運営に関する目標を達成するための計画に基づき行うことにより、その公共上の事務等を正確かつ確実に執行すること」（通則法第2条第4項）を目的としている。

(3) 地方独立行政法人

「地方独立行政法人」について、「地方独立行政法人法」では、「住民の生活、地域社会及び地域経済の安定等の公共上の見地からその地域において確実に実施されることが必要な事務及び事業であって、地方公共団体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と地方公共団体が認め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、この法律の定めるところにより地方公共団体が設立する法人」をいうと定義している。

(4) 国立大学法人等

このほか、以下における独立行政法人の議論には、「国立大学法人」「公立大学法人」も含めている。

文部科学省の「国立大学の法人化をめぐる10の疑問にお答えします!」「Q10 国立大学法人制度は、独立行政法人制度とは、どこがどのように違うのですか⁶⁷」では、次のように記述している。

「国立大学についても、国が責任をもつべき高等教育や学術研究について、国が必要な財政措置を行いながら、法人化した各大学に実際の運営を任せることで、大学の活性化を図ろうとしている点では、独立行政法人制度と同じ枠組みといえます。

しかし、国立大学法人制度では、大学の自主性・自律性に配慮する必要があります。このため、通常の独立行政法人制度では、法人の長の任命や中期目標は担当の大臣が自由に決める仕組みとなっていますが、国立大学法人制度では、学長の任命や中期目標の作成に大学の意見が十分反映される仕組みを導入しています。また、評価についても、大学の教育研究の評価を行う専門機関である『大学評価・学位授与機構』や、独立行政法人評価委員会とは別に置かれる『国立大学法人評価委員会』で行います。さらに、法律の運用にあたって大学における教育研究の特性に配慮しなければならないことを国に義務づけています。

このように、国立大学法人制度は、独立行政法人制度の枠組みを利用しながらも、大学にふさわしい独自の制度となっています。」

⁶⁷ https://www.mext.go.jp/a_menu/koutou/houjin/03052702/010.htm

2. 独立行政法人会計基準について

(1) 独立行政法人会計基準の作成

「中央省庁等改革基本法」「独立行政法人通則法」等を受け、平成12年、総務庁長官（当時）の委嘱を受けた会計、財政等の学識経験者によって構成され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」及び「独立行政法人会計基準注解」（以下、「独法会計基準及び注解」という。）を作成した。

この中で、「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」の特殊性を踏まえ、また、「独法会計基準及び注解は、業務運営の財源を運営費交付金に依存する」独立行政法人を念頭において策定したものである、とした上で、「独立行政法人に共通に適用される一般的かつ標準的な会計基準を示すものである。独立行政法人は他に合理的な理由がない限り、この独法会計基準及び注解に定めるところに従わなければならないが、そこに定められていない事項については一般に公正妥当と認められている企業会計原則に従うこととなる」としている。なお、独立行政法人のうち国立大学法人などでは、独自の事情を踏まえ、それぞれの会計基準を作成している⁶⁸。

ここで、独立行政法人等に固有な会計処理について、特徴的なものの一つが減価償却費の取り扱いである。企業会計では、減価償却相当額を損益計算上の費用として計上することで、投下資本の回収を図るという処理をしている。しかし、独立行政法人等においては、「その減価に対応すべき収益の獲得が予定されないものとして特定された資産については、当該資産の減価償却相当額は、損益計算上の費用には計上せず、資本剰余金を減額する」（「独法会計基準及び注解」第87 特定の資産に係る費用相当額の会計処理）など、減価償却費が損益に影響しない会計処理を行っている、ということがある。

以下においては、「独法会計基準及び注解」について、SNAとも比較しながら、今回作業と関係する範囲で概要等を記述することとする。

⁶⁸ 例えば、作成すべき付属明細書として、独立行政法人会計基準では17種類が示されているが、国立大学法人会計基準では、22種類が示されている。

(2) 独立行政法人の財務構造

総務庁に設置された独立行政法人会計基準研究会は、「独立行政法人会計基準の設定について」（平成12年2月16日）（以下、「設定について」という。）において、「独立行政法人会計基準及び独立行政法人会計基準注解」を公表した趣旨等について述べている。そこでは、3. 企業会計原則の位置づけの中で、営利企業と異なる独立行政法人の財務構造の差異について、

ア. 営利企業とは基本的に異なる

「3. 企業会計原則の位置づけ」の第一において、営利企業においては、「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る、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」と言えるとしている。

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、より多くの収入を上げるためではない。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取る」こととしている。

「独立行政法人の会計における収益と費用の対応関係は、営利企業とは基本的に異なるもの」としている。

イ. 政策の実施主体である

「3. 企業会計原則の位置づけ」の第二において、独立行政法人は「政策の実施主体」であり、独立行政法人独自の判断では意思決定が完結しない場合」があり、この場合、「これに起因する収入や支出を・・・(中略)・・・損益計算に含めることは妥当でない場合がある」としている。

ウ. 利益の配当を行わない

「3. 企業会計原則の位置づけ」の第三において、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、全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、・・・(中略)・・・積立金として整理しなければならない（通則法第44条）のであって・・・(中略)・・・利益配当を行うことを制度上予定していない」としている。

エ. 法人の動機づけと財政上の観点

「3. 企業会計原則の位置づけ」の第四において、独立行政法人は、「極力自立性、自発性を与えるような制度設計をするというのが、行政改革会議の最終報告（平成9年12月3日）以来の基本的な考え方」であり、他方、業務運営を運営費交付金に依存しているが、「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」とする考え方にも合理的な論拠があるとしている。「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なければならない」としている。

(参考Ⅲ-2) 独立行政法人が作成すべき財務諸表

「独法会計基準及び注解」第4章 財務諸表の体系 第4.2 財務諸表の体系、
においては、「独立行政法人の財務諸表の体系は、次のとおりである」。として
いる。

- (1) 貸借対照表
- (2) 行政コスト計算書
- (3) 損益計算書
- (4) 純資産変動計算書
- (5) キャッシュ・フロー計算書
- (6) 利益の処分又は損失の処理に関する書類
- (7) 附属明細書

「独法会計基準及び注解」第1.1章 附属明細書及び注記第7.9 附属明細書に
おいては、「独立行政法人は、貸借対照表、行政コスト計算書及び損益計算書等
の内容を補足するため、次の事項を明らかにした附属明細書を作成しなければ
ならない」。としている。

- (1) 固定資産の取得及び処分並びに減価償却費（「第8.7 特定の資産に係
る費用相当額の会計処理」及び「第9.1 資産除去債務に係る特定の除去
費用等の会計処理」による減価償却相当額も含む。）の明細並びに減損損
失累計額
- (2) たな卸資産の明細
- (3) 有価証券の明細
- (4) 長期貸付金の明細
- (5) 長期借入金及び（何）債券の明細
- (6) 引当金の明細
- (7) 資産除去債務の明細
- (8) 法令に基づく引当金等の明細
- (9) 保証債務の明細
- (10) 資本金及び資本剰余金の明細
- (11) 運営費交付金債務及び運営費交付金収益の明細
- (12) 国等からの財源措置の明細
- (13) 役員及び職員の給与の明細
- (14) 開示すべきセグメント情報
- (15) 科学研究費補助金の明細
- (16) 上記以外の主な資産、負債、費用及び収益の明細

3. 独立行政法人等固有の会計処理

独立行政法人は、その設立目的として、政府の経済政策、社会政策等の実施を担うものがあり、また、政府が政策目的のために政府の負担により取得させた施設もある。このような業務には、経費に見合う収入が得られないものもある。

独立行政法人の財務諸表が当該法人の経営努力を正しく表すよう、政府は、独立行政法人会計基準を採用しているところであるが、独立法人会計基準では、運営費交付金、補助金、施設費など、企業会計では見られない勘定科目や、企業会計とは異なる計上方法がある。

「独法会計基準及び注解」の「第12章 独立行政法人固有の会計処理」（第81～第99）では、独立行政法人固有の会計処理について列挙している。

この補論Ⅲで議論の対象としたものは、次の1～10の通り。これらについては、会計処理の概要をかいつまんで記述した上で、SNAにおける体系の観点からどのように取り扱うことになるかについての筆者の理解を示した。

1. 特定の資産に係る費用相当額の会計処理（第87関係）
2. 運営費交付金の会計処理（第81関係）
3. 施設費の会計処理（第82関係）
4. 補助金等の会計処理（第83関係）
5. 事後に財源措置が行われる特定の費用に係る会計処理（第84関係）
6. 寄付金の会計処理（第85関係）
7. 中期目標及び中長期目標の期間の最後の事業年度（行政執行法人は毎事業年度）の利益処分（第96関係）
8. 目的積立金を取り崩す場合の会計処理（第97関係）
（以下は、「4. その他留意すべき事項」に記載。）
9. 資産除去債務に係る特定の除去費用等の会計処理（第91関係）
10. 法令に基づく引当金等（第92関係）

(1) 特定の資産に係る費用相当額

ア. 概要

独立行政法人に行わせるべき事業に必要な資産取得については、施設費等の形で政府が費用負担している。ところが、政府が費用負担した資産について、減価償却額を損益計算書に計上すると、損益計算において当該独立行政法人等が費用を負担することになり、損益計算に影響を及ぼす。すなわち、独立行政法人等に代わって政府が資産の取得費を負担したはずのものが、財務諸表上は、当該独立法人が費用負担するという結果になる。

このような結果となることを回避するため、「特定償却資産」又は「損益外償却資産」という区分を設け、これらの資産については、損益計算書において減価償却費を計上しないこととしている。

「独立行政法人の保有する固定資産のうち、その減価に対応すべき収益の獲得が予定されないものとして特定された資産」（「独法会計基準及び注解」第87特定の償却資産の減価に係る会計処理）を、「特定償却資産（または損益外償却資産）」という。特定償却資産については、資本剰余金の一部として計上され、減価償却額、減損損失額等が損益計算から除外される。

イ. 財務諸表における取り扱い

「特定償却資産」は、資産側において、有形資産又は無形資産に含まれ、負債・純資産側において、資産見合い額が「資本剰余金」に計上されている。このとき、当該資産の減価償却相当額は、資産側には「減価償却累計額」が、純資産側には「損益外減価償却累計額」がそれぞれ計上される。

当該資産の減価償却相当額は、「損益外減価償却累計額」の増額（資本剰余金の減額）によって記録されることから、損益計算上の費用としては認識されない。なお、「特定償却資産」の減損損失についても同様の取り扱いを行う。

また、「資産見返負債」を計上した償却資産については、損益計算書に減価償却費が費用計上されるが、それと同額が「資産見返負債戻入」等として収益計上され、当該減価償却費が損益に影響しないようにしている。

なお、「独法会計基準及び注解」では、圧縮記帳を認めていない。

ウ. SNA 勘定項目との対応

SNA では、「特定償却資産」か否かにかかわらず、減価償却額、除却額及び減損損失額を認識し、「固定資本減耗」記録している。

(参考Ⅲ-3-(1))「独法会計基準及び注解」第87 特定の資産に係る費用相当額の会計処理

- 1 独立行政法人が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ないものとして特定された資産については、当該資産の減価償却相当額は、損益計算上の費用には計上せず、資本剰余金を減額するものとする。(注68)
- 2 独立行政法人が取得した有形固定資産及び無形固定資産を除く承継資産のうち、その費用相当額に対応すべき収益の獲得が予定されないものとして特定された資産については、当該資産の費用相当額は、損益計算上の費用には計上せず、資本剰余金を減額するものとする。(注68)

<注68> 減価償却及び承継資産に係る費用相当額の会計処理について

- 1 独立行政法人が固定資産を取得するに当たっては、国は、国有財産の現物出資あるいは施設費の交付等を行うことができるものとされている。また、独立行政法人が承継資産を取得する場合には、個別法の権利義務承継の根拠規定に基づくこととなる。ところで、業務運営の財源を運営費交付金に依存することになる独立行政法人においては、償却資産の減価部分及び承継資産に係る費用相当部分については通常は運営費交付金の算定対象とはならず、また、運営費交付金に基づく収益以外の収益によって充当することも必ずしも予定されていない。更に資産の更新に当たっては、出資者たる国により改めて必要な措置が講じられることになるものと想定される。このような場合においては、減価償却及び承継資産に係る費用に相当する額は、むしろ実質的には会計上の財産的基礎の減少と考えるべきであることから、損益計算上の費用には計上せず、独立行政法人の資本剰余金を直接に減額することによって処理するものとする。この取り扱いは、取得時までには別途特定された資産に限り行うものとする。
- 2 貸借対照表の資本剰余金の区分においては、「第87 特定の資産に係る費用相当額の会計処理」に基づく減価償却相当額の累計額及び承継資産に係る費用相当額の累計額を表示しなければならない。この累計額は、独立行政法人の実質的な会計上の財産的基礎の減少の程度を表示し、当該資産の更新に係る情報提供の機能を果たすこととなる。

(2) 運営費交付金

ア. 概要

独立行政法人等は営利法人ではなく、したがって事業収益によって、法人の業務費用をまかなうことは期しがたいものがある。運営費交付金は、独立行政法人の業務の財源に充てるために必要な財源として、「通則法」第46条に基づき、政府一般会計、普通会計等から交付されるものである。

運営費交付金は、「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」であるが、独立行政法人の支出は、「国の公共的な事務及び事業を確実に実施するためなされるもの」であるとしている。

運営費交付金については、独立法人固有の会計処理を行うこととしており、具体的手続は、「独法会計基準」第12章 独立行政法人固有の会計処理「第81 運営費交付金の会計処理」に示されている。

(参考Ⅲ-3-(2)-1)「独立行政法人通則法」第46条(財源措置)

第四十六条 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。

- 2 独立行政法人は、業務運営に当たっては、前項の規定による交付金について、国民から徴収された税金その他の貴重な財源で賄われるものであることに留意し、法令の規定及び中期目標管理法人の中期計画、国立研究開発法人の中長期計画又は行政執行法人の事業計画に従って適切かつ効率的に使用するよう努めなければならない。

(参考Ⅲ-3-(2)-2)「独法会計基準及び注解」第81 運営費交付金の会計処理

- 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等の期間中は、運営費交付金を業務の進行に応じて収益化を行う方法(以下「業務達成基準」という。)によって収益化を行うことを原則とする。「収益化基準の単位としての業務」(以下「収益化単位の業務」という。)とは、法人の事務・事業など継続的に実施される活動を示し、運営費交付金予算が配分され、投入費用の管理が行われている業務とする。
なお、法人の総務部門や経理部門等の管理部門の活動は、収益化単位の業務には含めない。
- 3 独立行政法人は、収益化単位の業務及び管理部門の活動と運営費交付金の対応関係を明確にする必要がある。

- 4 運営費交付金債務は、次の中期目標及び中長期目標の期間に繰り越すことはできず、中期目標及び中長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。
なお、行政執行法人は、毎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ることとする。
- 5 中期目標及び中長期目標の期間の最後の事業年度（行政執行法人は毎事業年度）の期末処理において精算のために収益に振り替えられた金額については、臨時利益として計上する。
- 6 独立行政法人が固定資産等を取得した際、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) 取得固定資産等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等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又は当該資産が償却資産若しくは重要性が認められるたな卸資産（通常の業務活動の過程において販売するために保有するものを除く。以下、この項において同じ。）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。資産見返運営費交付金は、償却資産の場合は毎事業年度、減価償却相当額を、たな卸資産の場合は消費した際に、当該消費した相当額を、それぞれ取り崩して、資産見返運営費交付金戻入として収益に振り替える。
- (2) 取得固定資産等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6 1）
- 7 独立行政法人が、「第17 引当金」2に基づく引当金見返を計上した場合には、引当金の取崩し時に当該引当金見返とそれに見合う運営費交付金債務とを相殺するものとする。

イ. 財務諸表における取り扱い

「独法会計基準及び注解」第8 1 運営費交付金の会計処理、によれば、運営費交付金の交付を受けてから独立行政法人の収益等となるまでに、いくつかの財務諸表上の段階を経由することとなっている。具体的には次の(ア)～(キ)のようなものと考えられる。

(ア) 運営費交付金の交付と運営費交付金債務への計上

政府一般会計、普通会計等から独立行政法人に対して交付金の交付を行ったとき、政府側会計では交付金の支出が記録される。独立行政法人の側では「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している。

運営費交付金債務は、「流動負債に属するものとする」としていることから、貸借対照表では、資産側に「現金預金」といった流動資産が、負債側に「預り運営費交付金」等が計上されることとなる。なお、運営費交付金は、年度末までに収益化されるなどにより、預り金として貸借対照表に計上されるものは、その一部であると考えられる。このような取引について、その実態を考えると、運営費交付金等は、国の一般会計における「目未定経費⁶⁹」に相当するもの、あるいは科目未確定入金である財務諸表の「仮受金」という理解もできるものではないかと考えられる。

以下、(イ)、(ウ)、(エ)及び(オ)の取引は、科目未確定入金である「預り運営費交付金」等について、仕訳すべき科目を確定させることを意味すると考えられる。

(イ) 運営費交付金債務の収益化

各独立行政法人は、通則法第4 6 条第2 項にいう法令の規定、中期計画等を踏まえ「業務達成基準」等を設定している。「独法会計基準及び注解」2. では、「運営費交付金債務は中期目標等の期間中は、運営費交付金を業務達成基準によって収益化を行うことを原則とする」としている。

独立行政法人は、それぞれの期において業務進行に応じた金額を「収益化」し、経常的な支払にあてる。すなわち、「預り運営費交付金」等の運営費交付金債務を、運営費交付金収益に振り替える。これにより、貸借対照表では、負債側の「預り運営費交付金」等が「正味資産」に振り替わり、損益計算書では、収益側に「運営費交付金収益」が、費用側に支出した諸経費が計上されることとなる。

(ウ) 運営費交付金債務の資本剰余金への振替（固定資産（土地）取得）

「独法会計基準及び注解」第8 1 運営費交付金の会計処理6 (1)によれば、「取得固定資産等が運営費交付金等により支出されたと合理的に特定できる場合において」、「当該資産が非償却資産であって」、「その取得が中期計画等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、としている。

⁶⁹. 当初予算編成段階では、あらかじめ予算の目を定めず、年度途中に必要な応じた機動的な予算措置を可能とするもの。予算には「〇〇〇調整費」「〇〇〇推進費」などの名目で計上されることがある。

貸借対照表においては、資産である「現金預金」等／負債である「預り運営費交付金」等が減少し、資産である「有形固定資産（土地）」／純資産である「資本剰余金」が増加する。

(エ) 運営費交付金債務の資本剰余金への振替（固定資産（償却資産）の取得）

「独法会計基準及び注解」第81 運営費交付金の会計処理<注12>に該当する資産を取得したとき、運営費交付金債務は、純資産の部にある「資本剰余金」又は「資産見返負債」に計上されるとしている。

貸借対照表においては、上記（ウ）の取引のうち、資産である「有形固定資産（土地等）」が「有形固定資産（償却資産）」に置き換えたものとなる。

(参考Ⅲ-3-(2)-3)「独法会計基準及び注解」第19 資本金等
<注12>資本剰余金を計上する場合について

- 1 独立行政法人が固定資産を取得した場合において、拋出者の意図や取得資産の内容等を勘案し、独立行政法人の会計上の財産的基礎を構成すると認められる場合には、相当額を資本剰余金として計上する。
- 2 具体的には、以下のような場合が想定される。
 - (1) 国からの施設費により非償却資産又は「第87 特定の資産に係る費用相当額の会計処理」を行うこととされた償却資産を取得した場合
 - (2) 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
 - (3) 中期計画及び中長期計画に定める「剰余金の使途」として固定資産を取得した場合
 - (4) 中期計画等の想定の範囲内で、運営費交付金により非償却資産を取得した場合
 - (5) 中期計画等の想定の範囲内で、寄附金により、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使途に従い、非償却資産を取得した場合
- 3 なお、上記2(2)、(4)及び(5)の場合において償却資産を取得した場合には、相当額を資産見返負債として計上する

(オ) 運営費交付金債務の資産見返負債への振替（固定資産（償却資産）の取得）

固定資産の取得であって、上記（ウ）及び（エ）に該当しないものであって、償却資産を取得した場合、「預り運営費交付金」等は、「資産見返運営費交付金」等の資産見返負債へ振り替えられる。

なお、資産見返負債とは、「中期計画等の想定の範囲内で、運営費交付金により、又は国若しくは地方公共団体からの補助金等（補助金、負担金、交付金及び補給金等の名称をもって交付されるものであって、相当の反対給付を求められないもの（運営費交付金及び施設費を除く。）をいう。以下同じ。）により補助金等の交付の目的に従い、若しくは寄附金により寄附者の意図に従い若しくは独立行政法人があらかじめ特定した使途に従い償却資産を取得した場合（これらに関し、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った場合を含む。)に計上される負債をいう(「独法会計基準及び注解」第16 固定負債)。

貸借対照表においては、資産である「現金預金」／負債である「預り運営費交付金」等が減少し、資産である「有形固定資産」／負債である「資産見返負債」が増加する。なお、建設仮勘定等に資産計上されたときは、負債側に「建設仮勘定見返運営費交付金」等が計上される。

資産見返負債への計上については、「独法会計基準及び注解」第19 資本金等<注12>「資本剰余金を計上する場合について」3.を参照のこと。

(カ) 償却資産の減価償却と資産見返負債戻入

資産見返負債にかかる償却資産が減価償却される時、その減価償却額は、損益計算書の費用として計上される。しかし、損益(純利益・純損失)に影響がないように処理が行われる。すなわち、減価償却額に相当する額が、資産見返負債戻入として収益に計上される。

資産見返負債にかかる償却資産が減価償却される時は、次のような処理が行われる。まず、貸借対照表の資産側では、固定資産額から当期減価償却額が控除され、負債側ではその見合額だけ「資産見返運営費交付金」等の額が減額される。次に損益計算書では、減価償却額が費用に計上されるが、これに見合う額が、「資産見返運営費交付金戻入」として収益に計上される。

なお、「資産見返運営費交付金」等の資産見返負債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、当該売却、交換又は除却の全額が、「資産見返運営費交付金戻入」等として、収益に振り替えるものとしている。

(キ) 中期目標期間等の期末における繰越等の処理

独立行政法人における、運営費交付金の収益化は、交付金を交付した年度だけで行われるわけではなく、翌年度以降に行われることもある。また、独立行政法人が、運営費交付金等をすべて収益化した後、残余が生じることもある。

運営費交付金は、国(府省)の事前の関与を受けることなく中期目標等の範囲で予定の用途以外の用途に充てることができ、年度内に執行残額が生じた場合であっても中期等目標期間内であれば翌年度に繰り越すことができる。

独立行政法人の中期目標期間等の最後の事業年度(行政執行法人は毎事業年度)においては、

- ① 「運営費交付金債務」を全額収益に振り替えなければならない。この場合、臨時収益として、「運営費交付金等収益」が計上される。この結果は、当期末処分利益に反映される。
- ② 「当期末処分利益」等は、積立金として整理しなければならない。そして、その積立金は、主務大臣の承認を得て次の中期目標期間における業務の財源に充てることができる。「次の中期目標等の期間に繰り越される額を控除して、なお残余があるときは、その残余の額を国庫納付しなければならない」とされている。

ウ. SNA 勘定項目との対応

上記イ. における運営費交付金の流れを SNA における記録方法と比較すると、以下の (ア) ~ (キ) のとおりと考えられる。

(ア) 運営費交付金の交付と運営費交付金債務への計上

運営費交付金等の交付を受けたとき、財務諸表では負債側に「預り運営費交付金」等の名目で計上される。

SNA では「金融勘定」(「期末貸借対照表勘定」) 負債側の「その他の負債」の増加に記録されることになるのではないかと考えられる。

(イ) 運営費交付金債務の収益化

「収益化」において、貸借対照表では、負債側の「預り運営費交付金」等が「正味資産」に振り替わり、損益計算書では、収益側に「運営費交付金収益」が、費用側に支出した諸経費が計上されることとなる。

運営費交付金債務の収益化は、SNA では「期末貸借対照表勘定」の負債側で「その他の負債」の減少、「正味資産」の増加、「所得分配勘定」で「その他の経常移転」の増加などに記録されることになるのではないかと考えられる。

(ウ) 運営費交付金債務の資本剰余金への振替 (固定資産 (土地) の取得)

独立行政法人等がその財産的基礎をなすものとして固定資産 (土地) を取得したとき、資産側では、流動資産の減少、有形固定資産の増加、負債側では「預り運営費交付金」等の「資本剰余金」への振替が行われる。

このような取引は、SNA では「期末貸借対照表勘定」の資産側において、金融資産の減少、「非生産資産 (うち土地)」の増加、「期末貸借対照表勘定」の負債側で「その他の負債」の減少、「正味資産」の増加、「資本勘定」の受取側に「資本移転」の増加、「資本勘定」の支払側に「土地の購入」の増加といった記録が行われるのではないかと考えられる。

(エ) 運営費交付金債務の資本剰余金への振替 (固定資産 (償却資産) の取得)

独立行政法人等がその財産的基礎をなすものとして固定資産 (償却資産) を取得したとき、資産側では、流動資産の減少、有形固定資産の増加、負債側では「預り運営費交付金」等の資本剰余金への振替が行われる。

このような取引は、SNA では「期末貸借対照表勘定」の資産側における「生産資産 (うち固定資産)」の増加、「期末貸借対照表勘定」の負債側で「その他の負債」の減少、「正味資産」の増加、「資本勘定」の受取側に「資本移転」の増加、「資本勘定」の支払側に「総固定資本形成」の増加といった記録が行われるのではないかと考えられる。

(オ) 運営費交付金債務の資産見返負債への振替 (固定資産 (償却資産) の取得)

独立行政法人等が、一定の要件に該当する固定資産 (償却資産) を取得したとき、資産側では、流動資産の減少、有形固定資産の増加、負債側では「預り運営費交付金」等の「資本剰余金」への振替が行われる。

このような取引は、SNA では「期末貸借対照表勘定」の資産側における「生産資産 (うち固定資産)」の増加、「期末貸借対照表勘定」の負債側で「その他の負債

債」の減少、「正味資産」の増加、「資本勘定」の受取側に「資本移転」の増加、「資本勘定」の支払側に「総固定資本形成」の増加といった記録が行われるのではないかと考えられる。

上記(ウ)及び(エ)のように固定資産(償却資産)の取得及びこれによる運営費交付金債務の資産見返負債への振替が行われた場合、資本剰余金への振替であろうと、資産見返負債への振替であろうと、SNA記録方法の差はないと考えられる。

(カ) 償却資産の減価償却と資産見返負債戻入

財務諸表ベースにおいて、資産見返負債にかかる償却資産が減価償却されるときは、貸借対照表の資産側では、固定資産額から当期減価償却額が控除され、負債側ではその見合額だけ「資産見返運営費交付金」等の額が減額される。次に損益計算書では、減価償却額が費用に計上されるが、これに見合う額が、「資産見返運営費交付金戻入」として収益に計上される。

このような取引は、SNAでは「期末貸借対照表勘定」の資産側における「生産資産(うち固定資産)」の減少、「正味資産」の減少、「生産勘定」の支払側に「固定資本減耗」の増加、「資本勘定」の支払側に「固定資本減耗」の減少といった記録が行われるのものと考えられる。

減価償却費は、おおむねSNAにおける「固定資本減耗」に近い概念である。しかし、資産見返負債のような取り扱いをする項目はSNAに無く、したがって資産見返負債戻入も記録されない。SNAでは、非市場生産者については、営業余剰を定義によって±0と置くところから計算を進めており、法人、団体の企業会計ベースの財務諸表のうち「純損益」は、推計資料として参照されることはない。

(キ) 中期目標期間等の期末における繰越等の処理

独立行政法人の中期目標期間等の最後の事業年度(行政執行法人は毎事業年度)においては、全額収益化される。また中期目標期間等終了時点で残余の額があれば、国庫に納付されることもある。

このような取引のうち「独立行政法人の中期目標期間等の最後の事業年度(行政執行法人は毎事業年度)においては、全額収益化される」については、SNAでは「期末貸借対照表勘定」の負債側で「その他の負債」の減少、「正味資産」の増加、「所得分配勘定」で「その他の経常移転」の増加などに記録されることになるのではないかと考えられる。

また、「国庫に納付される」については、国庫に納付されたものの財源が、当期における、運営費交付金等の収益化に帰するようなものであれば、結局のところ、国庫に対する運営費交付金債務が返済されたということになり、SNAにおける移転取引にはあたらないことになる。

過年度利益剰余金等から国庫に納付されたものであれば、当該法人における資金の流れにもよるが、「経常移転」「財産所得(配当)」といったものの支払として記録されることになるかもしれない。

(3) 施設費

ア. 概要

施設費は、独立行政法人においては、固定資産を取得するために、政府一般会計、普通会計等から「施設整備費補助金」「施設費交付金」などの名称により交付される資金である。施設費によって取得される固定資産は、独立行政法人の「財産的基礎」を構成するものとして、「損益外資産」（または「特定償却資産」）に計上され、それに見合う額が純資産の部の資本準備金に計上される。なお、施設費については、独立法人固有の会計処理を行うこととしており、具体的手続は、「独法会計基準及び注解」第82施設費の会計処理、に示されている。また、「財産的基礎」については、「通則法」第8条、「独法会計基準及び注解」第18純資産の定義、などにおいて示されている。

(参考Ⅲ-3-(3)-1)「独法会計基準及び注解」第82施設費の会計処理

＜注62＞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

- 1 独立行政法人における施設費は、国から拠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。
- 2 施設費を財源とする償却資産については、通常、「第87 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87 特定の償却資産の減価に係る会計処理」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。
- 3 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、その金額を預り施設費から建設仮勘定見返施設費に振り替え、現実に引渡しを受けたときに建設仮勘定見返施設費を資本剰余金に振り替えるものとする。

(参考Ⅲ-3-(3)-2)「財産的基礎」について

「通則法」では、「財産的基礎」について、次のように規定している。

(財産的基礎等)

第八条 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ない。

- 2 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認めるときは、個別法で定めるところにより、各独立行政法人に出資することができる。
- 3 独立行政法人は、業務の見直し、社会経済情勢の変化その他の事由により、その保有する重要な財産であって主務省令・・・(中略)・・・で定めるものが将来にわたり業務を確実に実施する上で必要がなくなつたと認めら

れる場合には、・・・(中略)・・・当該財産(以下「不要財産」という。)を処分しなければならない。

また、「独法 Q&A」の19-1では、財産的基礎について、以下のように回答している。

- 1 独立行政法人が固定資産(非償却資産及び償却資産を包含する概念)を取得した場合において、拋出者の意図や取得資産の内容等を勘案し、独立行政法人の会計上の財産的基礎を構成すると認められる場合には、相当額を資本剰余金として計上することとしている(注解12第1項)。

- 6 運営費交付金で償却資産を購入した場合と目的積立金で償却資産を購入した場合の貸方の整理が異なるのは、前者においては、当該資産を購入するかどうかは法人の裁量に委ねられているのに対して、後者においては、中期計画に定める剰余金の使途についての主務大臣の認可(通則法第30条、第35条の5及び第35条の10)を経ており、拋出者の意図や取得資産の内容等を勘案した結果、差異が認められるためであり、後者の場合は独立行政法人の会計上の財産的基礎を構成すると考えるためである。

イ. 財務諸表における取り扱い

施設費は、おおむね、以下のように認識される。

(ア) 施設費の受領

施設費は、「施設費はその全額が前もって交付されるのではなく、最終的に施設が完成した後に施設整備費補助金の請求を行って交付される」。「国の予算上は施設整備費補助金として計上され、補助金等に係る予算の執行にかかる適正化に関する法律等の規定に従って交付される」。また「交付決定通知書等に記載された補助金等額の交付が確実であると見込まれる場合には、未収金を計上することができる」。(「独法 Q&A」82-2)。

独立行政法人が施設費を受領したとき、国から拋出された対象資産の購入を行うまでは、その使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。しかし、施設費は、概算で交付される場合もあるが、施設が完成した後に施設整備費補助金の請求を行って交付されるものであることから、大部分は、預り金として期末の貸借対照表に計上されないと考えられる。

(イ) 施設費等の資本剰余金への振替(固定資産の取得)

施設費を財源として固定資産を取得したとき、その固定資産が、独立行政法人の財産的基礎を構成するものであれば、取得した固定資産の見合い額を「預り施設費」から「資本剰余金」へと振り替える。

なお、「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「預り施設費」から同じ負債側の科目である「建設仮勘定見返施設費」に振替え、現実に引渡しを受けたときに、

「建設仮勘定見返施設費」を資産科目である「資本剰余金」に振り替えるものとする」（「独法会計基準及び注解」第82 施設費の会計処理<注62>）。

「施設費を財源として支出することが可能な経費の範囲は・・・（中略）・・・設計料、検査・監督等の資産取得のために直接必要なものに限られる」（「独法 Q&A」82-1）。したがって、施設費のうち「固定資産の取得原価を構成しない支出」については、「資本剰余金への振替は行わない」（同）。施設費として交付されたもののうち「固定資産の取得原価を構成しない支出」については、費用（経常経費）への支出として収益化される（施設費収益）。

（ウ） 特定償却資産の減価償却

資本剰余金の一部として計上され、減価償却額が損益計算から除外される償却資産を「特定償却資産（または損益外償却資産）」という。特定償却資産とは、「独立行政法人の保有する固定資産のうち、その減価に対応すべき収益の獲得が予定されないものとして特定された資産」（「独法会計基準及び注解」第87 特定の償却資産の減価に係る会計処理）である。

資本剰余金は、「第87 特定の償却資産の減価に係る会計処理」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。

ウ. SNA 勘定項目との対応

施設費の流れを追うと、以下の(ア)～(ウ)のとおりと考えられる。なお、上記「(1) 運営費交付金」も参照されたい。

(ア) 施設費の受領

施設費は、概算で交付される場合もあるが、施設が完成した後に施設整備費補助金の請求を行って交付されるものである。施設建設費の支払前に受領していれば、預り施設費が、交付決定及び施設完成の後、施設費の支払が行われていなければ未収金が発生する。

いずれについても、SNAの「期末対照表勘定」に「その他の金融資産」として記録されるものと考えられる。

(イ) 固定資産取得による資本剰余金への振替

独立行政法人等がその財産的基礎をなすものとして固定資産を取得したとき、「貸借対照表の資産側には「有形固定資産」は、負債・純資産側には「資本剰余金」が計上される。

このような取引は、SNAにおける「期末貸借対照表勘定」の資産側における「生産資産(うち固定資産)」の増加、「期末貸借対照表勘定」の負債側で「その他の負債」の減少、「正味資産」の増加、「資本勘定」の受取側に「資本移転」の増加、「資本勘定」の支払側に「総固定資本形成」等の増加といった記録が行われるのではないかと考えられる。

このほか、損益計算書において「施設費収益」が計上されることがある。「施設費収益」は、SNAにおける「その他の経常移転(受取)」に記録されることになろう。なお、このときの施設費収益の支出先は、備品費などと考えられるが、財務諸表からは特定することはできない。

(ウ) 特定償却資産の減価償却

減価償却費(減価償却費累計額の増加分)等は、財務諸表上、特定償却資産か否かにかかわらず、SNAにおいては、固定資本減耗に記録される。

(4) 補助金等

ア. 概要

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、補助金等の交付の対象となる事務事業の範囲は交付決定通知書等で具体的に示されている」（「独法 Q&A」 8 3-1）。

運営費交付金が、「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」としているのに対し、補助金は、その対象が「特定の事務事業」に限定している。

また、「独立行政法人制度の基本的な仕組みとして、独立行政法人の会計上の財産的基礎となる固定資産の取得については、出資の方法と施設費による方法が予定されており、補助金等による方法は予定されていない」（「独法 Q&A」 8 3-2）。なお、実際には、資産見返補助金等の科目がある。

イ. 財務諸表における取り扱い

以下を参照のこと。

(参考Ⅲ-3-(4)-1) 「独法会計基準及び注解」第83 補助金等の会計処理

- 1 独立行政法人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 補助金等が、翌事業年度以降の特定の事業に充てるため特別の資金として保有することを目的として交付されたときは、相当額を長期預り補助金等として整理するものとする。長期預り補助金等は、固定負債に属するものとする。
- 4 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63)
 - (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若しくは重要性が認められるたな卸資産（通常の業務活動の過程において販売するために保有するものを除く。以下、この項において同じ。）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、償却資産の場合は毎事業年度、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、たな卸資産の場合は消費した際に、当該

消費した相当額を、それぞれ取り崩して、資産見返補助金等戻入として収益に振り替える。

- (3) 当該資産が販売用不動産であるときは、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、当該資産の販売を行ったときに取り崩して、資産見返補助金等戻入として収益に振り替える

(参考Ⅲ-3-(4)-2)「独法会計基準及び注解」第83 補助金等の会計処理
＜注63＞「補助金等の会計処理について」

- 1 補助金等が既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。

ウ. SNA 勘定項目との対応

SNA 勘定項目との対応は次の通り。なお、上記「(1) 運営費交付金」も参照されたい。

(ア) 補助金等の受領

財務諸表上の処理は、運営費交付金と同様である。独立行政法人が補助金等を受け取った段階では、財務諸表の流動負債として「預り補助金等」が計上される。

このような取引は、SNA の期末貸借対照表勘定に「その他の負債」が記録されるものと考えられる。

(イ) 補助金等の収益化

収益化されるとき、財務諸表において、貸借対照表では、負債側の「預り補助金等」等が「純資産」に振り替わり、損益計算書では、収益側に「補助金等収益」が計上されることとなる。

SNA では、「期末貸借対照表勘定」では、「その他の負債」が「正味資産」に振り替わり、「所得支出勘定」に「その他の経常移転（受取）」が記録される。

(ウ) 補助金等による固定資産の取得

独立行政法人等が、補助金等を財源に一定の要件に該当する固定資産（償却資産）を取得したとき、資産側では、有形固定資産の増加、負債側では「資産見返負債」が計上される。

SNA では「期末貸借対照表勘定」の資産側における「生産資産（うち固定資産）」の増加、負債・正味資産側で「正味資産」の増加、「資本勘定」の受取側に「資本移転」の増加、「資本勘定」の支払側に「総固定資本形成」の増加といった記録が行われるのではないかと考えられる。

(参考Ⅲ-3-(4)-3) SNA における「補助金」

SNA において「補助金」とは、「非居住者政府単位を含む政府単位が、企業に対してその生産活動の水準、または企業の生産、販売、または輸入する財貨またはサービスの数量や価額を基礎に与える、反対給付のない経常支払である」(para:7.98)。

また、「生産物に対するその他の補助金」の中には、「公的法人企業および公的準法人企業に対して支払われた、持続的な損失、すなわち、負の営業余剰に対して補償することを意図した定期的な移転からなる。その持続的な損失は、意図的な政府の経済政策および社会政策の問題として、その生産活動によって、その平均生産費用よりも低い価格づけを行なう結果として生じたもの」(para:7.105(c)) も含まれている。

ここで留意すべきは、公的法人企業および公的準法人企業は「市場生産者」である。他方、国公立大学、国公立研究所等の「非市場生産者」には、SNA 上の補助金は発生しない。

このように、「補助金」という用語は、財務諸表において用いられる場合と、SNA で用いられる場合とでは、性格が異なる。

(5) 事後に財源措置が行われる特定の費用

ア. 概要

独立行政法人の業務運営に要する費用のうち、その発生額を後年度において財源措置することとされている特定の費用が発生したときは、財源措置が予定される金額を財源措置予定額収益の科目により収益に計上する。

イ. 財務諸表における取り扱い

財源措置が予定される金額を財源措置予定額収益の科目により収益に計上するとともに、未収財源措置予定額の科目により資産として計上する。なお、例えば、「退職給付費用」等が運営費交付金収益から支払われることが確定している場合、当該退職給付にかかる会計処理（「退職給付費用見合」等の計上）を行っていないことも考えられる。

(参考Ⅲ-3-(5))「独法会計基準及び注解」第84 事後に財源措置が行われる特定の費用に係る会計処理

<注64>財源措置予定額収益の計上が認められる場合について

- 1 財源措置予定額収益の計上が認められるのは、例えば、事後に財源措置が行われることが法令の規定により定められている場合や、独立行政法人が行う資金の貸付けに係る貸倒損失のうち独立行政法人の責任の範囲外の部分の補てん等、運営費交付金等による事前の財源措置を困難とする合理的な理由がある場合に限られる。
- 2 なお、当該特定の費用が、貸倒引当金繰入額の場合における国と独立行政法人の責任範囲は、例えば、債権の種類ごとに債権額の一定割合までは国がその貸倒損失を負担し、これを上回る部分は独立行政法人が負担する等、具体的に定められる必要がある。

ウ. SNA 勘定項目との対応

事後の財源措置については、SNAにおける「移転」の定義に当てはまるのではないかと考えられる。「移転」とは、「ある制度単位が、直接の対応物としてその見返りにいかなる財貨・サービスまたは資産も受け取ることなしに、財貨・サービス又は資産を他の単位に対して供給する取引を指す」(JSNA用語解説)。

事後の財源措置は、財務諸表においては、「財源措置が予定される金額を財源措置予定額収益の科目により収益に計上するとともに、未収財源措置予定額の科目により資産として計上する」。これは、SNAでいう、政府から当該法人への「経常移転」となるのではないか。すなわち、「所得分配勘定」における「その他の経常移転」に記録されることとなると考えられる。

(6) 寄附金

ア. 概要

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資金を提供するものである。寄附金はその性格により2通りに分けられる。

一つは、寄付者によって用途を定められた寄附金又は寄付者に対して用途を特定することを法人が約束した寄附金であり、もう一つは用途について何ら定められていない寄附金である。

前者の寄附金については、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。

イ. 財務諸表における取り扱い

独立行政法人が受領した寄附金のうち、用途が定められている寄附金について、「独法会計基準及び注解」第85 寄附金の会計処理<注65>を見ると、次により処理するものとしている。

1) 民間から募った出えん金の受領

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、「民間出えん金」の科目により資本剰余金として計上する。

2) 寄付者が用途を特定した寄附金の受領

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」として負債に計上する。

3) 寄附金による土地等の取得

寄附金によって取得した固定資産について、当該資産が非償却資産(土地等)であって、その取得が中期計画等の想定範囲内であるときに限り、「預り寄附金」は、純資産の部にある「資本剰余金」に振り替えられる。

4) 寄附金による償却資産等の取得

寄附金によって取得した固定資産について、当該資産が3)に該当しない非償却資産又は当該資産が償却資産であるときは、「預り寄附金」は、負債の部にある「資産見返負債」に振り替えられる。また、償却資産にかかる資産見返負債の場合、毎年度において、減価償却相当額を取り崩し、「資産見返負債戻入」として収益に振り替える。

5) 寄附金の収益化

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る。

6) 用途に定めのない寄附金

なお、用途に定めのない寄附金については、当期の収益に計上される。

ウ. SNA 勘定項目との対応

寄附金を受け取った段階で、寄附者から当該法人への「資本移転」(受取)及び金融資産の増加が、資本勘定に記録される。

次に、寄附金の用途により、例えば、償却資産を購入した場合、資本勘定に、「総固定資本形成」が記録される。

なお、寄附金ではなく、現物を寄付として受け取った場合、例えば土地であれば、SNA の資本勘定において、寄附者から当該法人への「資本移転」(受取)とあわせて、「土地の購入(純)」が記録される。

なお、SNA では、「ある種の現金移転が、一方の当事者によってその取引が資本移転とみなされ、他方の当事者によって経常移転とみなされることはありえる。・・・(中略)・・・もしその一方の当事者にとって明らかに資産の移転を含むならば、その移転は双方の当事者にとって資本移転として分類されるべきである」(para:8.40)としている。

(参考Ⅲ-3-(6)-2) 減価償却の会計処理について「独法会計基準及び注解」

第87 特定の資産に係る費用相当額の会計処理

<注68>減価償却及び承継資産に係る費用相当額の会計処理について

- 1 独立行政法人が固定資産を取得するに当たっては、国は、国有財産の現物出資あるいは施設費の交付等を行うことができるものとされている。ところで、業務運営の財源を運営費交付金に依存することになる独立行政法人においては、資産の減価部分については通常は運営費交付金の算定対象とはならず、また、運営費交付金に基づく収益以外の収益によって充当することも必ずしも予定されていない。更に資産の更新に当たっては、出資者たる国により改めて必要な措置が講じられることになるものと想定される。このような場合においては、減価償却に相当する額は、むしろ実質的には財産的基礎の減少と考えるべきであることから、損益計算上の費用には計上せず、独立行政法人の資本剰余金を直接に減額することによって処理するものとする。この取り扱いは、取得時までには別途特定された資産に限り行うものとする。
- 2 このような資産に係る減価償却相当額は、各期間に対応させるべき収益が存在するものではなく、また、独立行政法人の運営責任という観点からも、その範囲外にあると考えることができる。これを損益計算上の費用としてとらえることは、独立行政法人の運営状況の測定を誤らせることとなり、通則法44条を適用する上での計算方法として適当ではない。
- 3 貸借対照表の資本剰余金の区分においては、「第87 特定の償却資産の減価に係る会計処理」に基づく損益外減価償却相当額の累計額を表示しなければならない。この累計額は、独立行政法人の実質的な財産的基礎の減少の程度を表示し、当該資産の更新に係る情報提供の機能を果たすこととなる。

(7) 中期目標及び中長期目標の期間の最後の事業年度（行政執行法人は毎事業年度）の利益処分（「前中期目標期間繰越積立金」等）

ア. 概要

中期目標及び中長期目標の期間の最後の事業年度における未処分利益及び目的積立金は、次の中期目標及び中長期目標の期間における計画で用途が定められている場合は積立金として繰り越されるが、その残余は国庫に返納しなければならない。

イ. 財務諸表における取り扱い

「独法会計基準及び注解」第96によれば、独立行政法人の中期目標期間及び中長期目標期間が最後の事業年度（行政執行法人は毎事業年度）においては、「当期未処分利益」等は、積立金として整理しなければならない。そして、その積立金は、次の中期目標等の期間に繰り越される額⁷⁰を控除して、なお残余があるときは、その残余の額を国庫納付しなければならないこととされている。なお、注解73参照。

ウ. SNA 勘定項目との対応

国庫に納付されたものの財源が、当期における、運営費交付金等の収益化に帰するようなものであれば、結局のところ、国庫に対する運営費交付金債務が返済されたということになり、SNAにおける移転取引にはならないという記録方法も可能である。もっとも、政府から受け取った運営費交付金をすべて当年度の「その他の経常移転（受取）」と記録している場合、次のような記録方法を採用することも考えられる。

累積した利益剰余金から国庫に納付されたものであれば、当該法人における資金の流れにもよるが、「資本移転」「経常移転」または「財産所得（投資収益）」になることが考えられる。

(参考Ⅲ-3-(7)-1) 中期目標期間等の最後の事業年度の利益処分について
（「独法会計基準及び注解」第96）

独立行政法人の中期目標及び中長期目標の期間の最後の事業年度（行政執行法人は毎事業年度）においては、当期未処分利益は、積立金として整理しなければならない。目的積立金及び個別法の規定に基づく前中期目標等期間繰越積立金が残っている場合は、積立金に振り替えなければならない。

<注73>

1 独立行政法人制度においては、中期目標等による運営・評価のシステムが導入されており、運営費交付金のルール設定等財務関係においても一の中期目標等及びそれに基づく中期計画等の期間を一つの区切りとしているところである。実際に多くの個別法においても、この中期目標等の期間を一つの区切りとして積立金の次の中期目標等の期間への繰越についての規定が設けられているのもその表れである。そのような独立行政法人においては、運営費交付金等をこの中期目標等の期間の終了時に精算するという考え方に立って

70. 主務大臣の承認を得て次の中期目標期間における業務の財源に充てることができるとされた「前中期目標等期間積立金」の額

ることから、最終年度に損益計算上の利益が生じた場合であっても通則法第44条第3項の処理は行わないほか、目的積立金や前中期目標等期間繰越積立金が使用されずに残っていた場合は、中期目標及び中長期目標の期間の最後の事業年度（行政執行法人は毎事業年度）の利益処分時において、積立金に振り替えることを要するものである。

- 2 個別法において積立金を次の中期目標等の期間に繰り越す旨の規定が設けられている独立行政法人においては、利益の処分又は損失の処理に関する書類のほか、国庫納付金の計算書の作成を要する。当該計算書においては、中期目標及び中長期目標の期間の最後の事業年度（行政執行法人は毎事業年度）に係る利益処分を行った後の積立金の総額並びにその処分先である国庫納付金の額及び前中期目標等期間繰越積立金として次の中期目標等の期間に繰り越される金額を記載するものとする。

（参考Ⅲ-3-(7)-2）独立行政法人通則法関係部分（中期目標等）

（中期目標）

第二十九条 主務大臣は、三年以上五年以下の期間において中期目標管理法人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、これを当該中期目標管理法人に指示するとともに、公表しなければならない。これを変更したときも、同様とする。

（中期計画）

第三十条 中期目標管理法人は、前条第一項の指示を受けたときは、中期目標に基づき、主務省令で定めるところにより、当該中期目標を達成するための計画（以下この節において「中期計画」という。）を作成し、主務大臣の認可を受けなければならない。これを変更しようとするときも、同様とする。

- 2 中期計画においては、次に掲げる事項を定めるものとする。

七 剰余金の使途

（利益及び損失の処理）

第四十四条 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、なお剰余があるときは、その剰余の額は、積立金として整理しなければならない。ただし、第三項の規定により同項の使途に充てる場合は、この限りでない。

- 3 中期目標管理法人及び国立研究開発法人は、第一項に規定する剰余があるときは、主務大臣の承認を受けて、その剰余の額の全部又は一部を中期計画（第三十条第一項の認可を受けた同項の中期計画（同項後段の規定による変更の認可を受けたときは、その変更後のもの）をいう。以下同じ。）の同条第二項第七号・・・（中略）・・・の剰余金の使途に充てることができる。
- 4 第一項の規定による積立金の処分については、個別法で定める。

(8) 目的積立金を取り崩す場合

ア. 概要

「目的積立金」とは、「通則法第44条第3項により中期計画及び中長期計画で定める使途に充てるために、使途ごとに適切な名称を付した積立金のこと（「独法会計基準及び注解」第23利益の定義<注17>費用に対応する積立金の取崩額について）」である。

イ. 財務諸表における取り扱い

財務諸表における「目的積立金」とは、経営努力認定を受けた積立金であり、法人の費用削減又は収益の増加という自己努力によって生じた利益を源泉としているものと考えられる利益剰余金のうち、中期計画及び中長期計画で定める使途に充てるために、使途ごとに適切な名称を付した積立金のことである。

目的積立金について、中期計画及び中長期計画であらかじめ定めた「剰余金の使途」に沿った費用が発生したときは、その同額を取り崩して目的積立金取崩額に振り替えなければならない。また、「剰余金の使途」に沿って固定資産を取得した場合には、その取得に要した額を取り崩して資本剰余金に振り替えなければならない（「独法会計基準及び注解」第97 目的積立金を取り崩す場合の会計処理）」としている。

ウ. SNA 勘定項目との対応

目的積立金への繰入は、純資産の内訳項目間の取引であり、SNA では、いずれも、結果的に「正味資産」に含まれるものと考えられる。この場合、勘定科目において記録されることはない。なお、SNA における「正味資産」とは、資産合計から負債合計を差し引いた残差であり、内訳はない。

(参考Ⅲ-3-(8)-1) 「独法会計基準及び注解」第95 毎事業年度の利益処分（抄）

- 1 当期末処分利益は、毎事業年度、積立金として整理するもののほか、中期目標及び中長期目標の期間の最後の事業年度を除く毎事業年度、目的積立金として整理するものとする。

(参考Ⅲ-3-(8)-2) 「独立行政法人通則法」第四十四条（利益及び損失の処理）

（利益及び損失の処理）

第四十四条 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、その残余の額は、積立金として整理しなければならない。ただし、第三項の規定により同項の使途に充てる場合は、この限りでない。

- 2 独立行政法人は、毎事業年度、損益計算において損失を生じたときは、前項の規定による積立金を減額して整理し、なお不足があるときは、その不足額は、繰越欠損金として整理しなければならない。

- 3 中期目標管理法人及び国立研究開発法人は、第一項に規定する残余があるときは、主務大臣の承認を受けて、その残余の額の全部又は一部を中期計画（第三十条第一項の認可を受けた同項の中期計画（同項後段の規定による変更の認可を受けたときは、その変更後のもの）をいう。以下同じ。）の同条第二項第七号又は中長期計画（第三十五条の五第一項の認可を受けた同項の中長期計画（同項後段の規定による変更の認可を受けたときは、その変更後のもの）をいう。以下同じ。）の第三十五条の五第二項第七号の剰余金の使途に充てることができる。

(参考Ⅲ-3-(8)-3)「独法会計基準及び注解」第97 目的積立金を取り崩す場合の会計処理

目的積立金について、中期計画及び中長期計画であらかじめ定めた「剰余金の使途」に沿った費用が発生したときは、その同額を取り崩して目的積立金取崩額に振り替えなければならない。また、「剰余金の使途」に沿って固定資産を取得した場合には、その取得に要した額を取り崩して資本剰余金に振り替えなければならない。

4. その他留意すべき事項

(1) 資産除去債務に係る特定の除去費用等

ア. 概要

「資産除去債務」とは、建物など有形固定資産の取得にともない、法的規制、契約等により、当該資産の除去費用を負担することとされているものの見積額等である。

なお、補論Ⅱ、貸借対照表（貸方）の当該項目を参照のこと。

イ. 財務諸表における取り扱い

「除去費用見積額（資産取得時の現在価値）」が、資産除去債務として貸方に計上され、同額が、償却資産として借方には計上される。貸方に資産計上された「除去費用見積額（資産取得時の現在価値）」は減価償却により各期に費用配分される。

ただし、特定償却資産にかかる除去費用等は、損益計算上の費用には計上せず、独立行政法人の資本剰余金を直接減額することによって処理するものとする（「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」第91資産除去債務に係る特定の除去費用等の会計処理<注69> 特定の除去費用等の会計処理について）。

ウ. SNA 勘定項目との対応

補論Ⅱ、貸借対照表（貸方）の（2）キ、「資産除去債務」を参照のこと。

(2) 法令に基づく引当金等

ア. 概要

環境対策その他の「引当金繰入」「基金積立」等には、将来において一定規模の支払が見込まれる経費について、あらかじめ積み立てておくものである。

イ. 財務諸表における取り扱い

独立行政法人の業務のうち、特定の業務について法令により計上が要請されている引当金又は準備金については、法令に基づく引当金等として貸借対照表の負債の部に計上するものとする。

(参考Ⅲ-4-(2))「独法会計基準及び注解」第92 法令に基づく引当金等

<注70> 法令に基づく引当金等について

- 1 法令に基づく引当金等の計上が認められるのは、法令の規定により強制的に徴収される納付金等を財源として、法令の規定による特定の事業を実施する場合等であって、当該強制徴収された資金を他の事業に使用することが認められないことが法令の規定により明らかな場合等の合理的な理由があり、独立行政法人の独自判断では意思決定が完結し得ない場合に限られる。
- 2 また、法令に基づく引当金等の引当て及び取崩しは客観的な基準によって行われる必要があり、恣意的な引当て及び取崩しは認められないことに留意する必要がある。
- 3 独立行政法人が行う業務の特殊性に起因するものであっても、独立行政法人の責任に帰すべき損益を調整すること等を目的とする引当金等の計上は認められない。
- 4 法令に基づく引当金等は、法令の規定に従って使用した額を収益に計上することとし、当該引当金等を直接減額する会計処理は行わないものとする。また、法令に基づく引当金等への繰入及び戻入収益は、臨時損益の区分に表示するものとする。
- 5 なお、法令に基づく引当金等への繰入及び当該引当金の戻入収益は、行政サービス実施コスト計算書に計上される業務費用及び業務費用から控除すべき収益には含まないものとする。

ウ. SNA 勘定項目との対応

補論Ⅱ、貸借対照表(貸方)の(2)ク.「その他の引当金」を参照のこと。

(付録) 附属明細書について

独立行政法人会計基準では、様々な附属明細書を作成することを求めている。中には、独立行政法人等固有の会計処理について明らかにしているものもある。以下では、独立行政法人等固有の会計処理にかかるものをいくつか紹介する。

(1) 固定資産の取得及び処分並びに減価償却費の明細並びに減損損失累計額 (「第87 特定の資産に係る費用相当額の会計処理」及び「第91 資産除去債務に係る特定の除去費用等の会計処理」による減価償却相当額も含む。)

ア. 概要

貸借対照表における、有形固定資産、無形固定資産及び投資その他の資産についての明細表である。表頭に、「期首残高」「当期増加額」「当期減少額」「期末残高」「減価償却累計額」「減損損失累計額」及び「差引当期末残高」が、表側に、「特定償却資産(償却費損益外)」「特定償却資産以外(償却費損益内)」「非償却資産」別に、かつ土地、建物、構築物等の科目別に記載されている。

イ. この附表の特徴

「特定償却資産(償却費損益外)」「特定償却資産以外(償却費損益内)」別のデータが固定資産の科目別に入手できる。減価償却費についてみると、損益計算書では、他の科目に紛れていたものも、この表では、合計欄において、減価償却費が固定資産の科目別に計上されている。

(2) 資本金及び資本剰余金の明細

ア. 概要

貸借対照における、資本金及び資本剰余金についての明細表である。「期首残高」「当期増加額」「当期減少額」「期末残高」が、資本金及び資本剰余金のそれぞれの内訳ごとに記載されている。

イ. この附表の特徴

資本剰余金に計上されることとなった固定資産等の財源が、運営費交付金か、施設費か、寄附金など外部からのもの(SNAでいう「資本移転」にあたるもの。)か、目的積立金など内部からのものかが区別できる。

(3) 業務費及び一般管理費の明細

ア. 概要

損益計算書における、業務費及び一般管理費の明細である。業務費では、支出目的別に記載されていたものが、ここでは、人件費では給与、賞与、法定福利費等が、物件費では消耗品費、備品費、印刷製本費など支出内訳が記載されている。

イ. この附表の特徴

独立行政法人等に固有の科目は、この明細には見当たらない⁷¹。しかし、SNAの勘定への読み替えにおいて、経常移転にかかる項目を抜き出すことができる。社会保険制度に係る雇主の負担額が法定福利費として記載されているほか、損害保険料、奨学金などが科目別に記載されている。

(4) 運営費交付金債務及び運営費交付金収益の明細等

ア. 概要

運営費交付金債務については、「期首残高」「交付金当期交付額」「当期振替額」及び「期末残高」について内訳が記載されている。当期振替額については、運営費交付金債務が収益化されたのか、資産見返負債となったかについて内訳が記載されている。運営費交付金収益については、当期において収益化された運営費交付金債務について、債務計上の時期が記載されている。

イ. この附表の特徴

運営費交付金について、法人内における資金の流れが理解できる。

(5) 運営費交付金以外の国等からの財源措置の明細

ア. 概要

なお、施設費及び補助金等についても、運営費交付金同様の記載がある。訳が記載されている。

イ. この附表の特徴

施設費、補助金等及び寄附金について、法人内における資金の流れが理解できる。

(6) 開示すべきセグメント情報

ア. 概要

国立大学法人であれば、教育部門、研究部門、病院部門等の部門別の記載がある。部門別に、業務費（その内訳）、一般管理費等の業務費用及び運営費交付金、学生納付金収益、附属病院収益等の業務収益が記載されている。

イ. この附表の特徴

運営費交付金等をどの部門が受け取っているかが理解できる。国立大学法人については、教育研究部門（非市場生産者）と附属病院部門（市場生産者）との会計を分離するために必要である。

⁷¹ 損益計算書においては、臨時費用である「承継消耗品費」といったものを除けば、独立行政法人固有の項目は、収益側に集中している。