

研究指導 大津 淳 准教授

独立行政法人の隠れ損失問題 ～減価償却の在り方とは～

室井 一仁

序 研究動機および目的

2007年10月13日、日本経済新聞の一面を飾った「独立行政法人 隠れ損失 6,000 億円」という記事に関心を抱いた。この記事の内容を読み進めるうち、我々が普段見慣れている企業会計とは異なり、有形固定資産の減価償却を費用として計上せず、資本剰余金から差し引くという独自の会計制度に問題の原因があることを知り、深く興味を覚えた。

そこで、本研究では隠れ損失問題の内容とその原因となった独立行政法人¹(以下、「独法」と記す)独自の会計制度の把握を経て、その制度はいかにあるべきなのかについて考察する。

第1章 問題の概要と独法の会計制度

①問題の概要

102の独法が、2006年3月末時点で約6,000億円という巨額の「隠れ損失」を抱えていることが、日本経済新聞社の調査により明らかになった²。「隠れ損失」とは、「損益外減価償却累計額」という勘定科目で示される、資本剰余金減少額の合計、すなわち資本剰余金が減少し続けたことによる自己資本不足を意味する。以下の図表のように、法人によっては600億円近くもの莫大な隠れ損失を計上している。

図表 特に多額の隠れ損失を抱えている法人

独立行政法人	隠れ損失の金額
産業技術総合研究所	593 億円
宇宙航空研究開発機構	566 億円
雇用・能力開発機構	529 億円
理化学研究所	446 億円
日本原子力研究開発機構	360 億円
国立高等専門学校機構	321 億円

これは、有形固定資産の利用において生ずる減価償却に関して、資産の減価分を費用計上する企業会計とは異なり、減価分を資本の減少で処理する独法独自の会計制度を用いていることが原因であると日本経済新聞は報じている。

②独法の会計制度

今回の隠れ損失問題の原因となった独法独自の会計制度について考察するためには、まず独法の存在意義について考察し、会計制度の重要性を把握する必要がある。

そもそも、独法設立前の事業の行い方は、国や政府が事業の企画立案から業務執行までを全て担当するというものであり、事業の効率性に欠けていたという問題点があった。そこで企画立案・業務執行を別々に行うことで、それぞれの業務を効率化させることを目的に設立させたのが独法であった。

とはいえ、独法は国の事業を全て執行するわけではない。具体的には、「国民生活及び社会生活の安定等の公共上の見地から確実に実施されることが必要な事務及び事業であって、国が自ら主体となって直接に実施する必要のないもののうち、民間の主体にゆだねた場合には必ずしも実施されない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」³を行うこととなる。

こうした目的を果たしていくためには、独法は「国の事務、事業を効率的かつ効果的に行わせるにふさわしい自立性、自発性及び透明性を備えた法人」⁴でなければならない。とりわけ「透明性」の確保のために、独法は「業務の実施に関して付託された経済資源に関する財務情報を付託主体である国民に対して開示する責任を負うもの」⁵でなければならない。すなわち、明確な説明責任と適正な業績評価が行われることが重要なのである。そのために企業会計を導入し、具体的な

¹ 2001年4月1日に設立された非営利法人。各種技術開発・各種研究を目的とした法人が多い。

² 日本経済新聞(2007年10月13日付)

³ 独立行政法人通則法第2条第1項

⁴ 中央省庁等改革基本法第36条

⁵ 独立行政法人会計基準前文

理由がない限り、企業会計に従うことが義務付けられている。しかしながら、「公共的な性格を有し、利益の獲得を目的とせず、独立採算制を前提としない等の独立行政法人の特殊性を考慮」⁶するならば、企業会計をそのまま導入することで、財務情報が正確に伝達されない、あるいは財務情報にバイアス(歪み)が生じる⁷恐れがある。したがって、必要な修正を加えた上で企業会計を導入する必要がある。その1つが、今回の隠れ損失問題の原因とされている減価償却の減資処理なのである。

第2章 企業の減価償却と独法の減価償却

①減価償却とは

営業のために利用されるイスや机、コピー機、車両などの「有形固定資産」と呼ばれる資産は、年数を重ねるごとに汚れや変形などによってその価値が徐々に下がっていく。これを収益に貢献した費用と見なし、決算時に費用を各年度に配分する手続きのことを「減価償却」といい、その費用を「減価償却費」という。

普段見慣れている企業会計では、仕訳の際に以下のように記帳する。

(借)減価償却費	○○円	
	(貸)○○減価償却累計額	○○円

貸方にある「○○減価償却累計額」は、資産・負債・資本の勘定と金額を表示する「貸借対照表」の有形固定資産勘定の下に表示され、固定資産の減少を表している。

②独法の減価償却

独法における有形固定資産は、大きく(a)国や政府からの無償譲渡や運営費交付金などによって得た固定資産(以下、「固定資産(a)」)と、(b)国や政府からの

⁶ 中央省庁等改革の推進に関する方針

⁷ 例えば、民間企業の「支出」とは、利益を得る上で必要な財源を購入するためにかかった金額であるのに対し、独法の「支出」とは、事業を確実に遂行するためのものであり、収入を得るためのものではないという点など、企業会計と独法会計の意味が違ってくる。その際に企業会計をそのまま導入することで、利用者に対して正しい意味をもった財務情報が伝達されにくくなってしまふ。

現物出資、施設費、目的積立金などによって得た固定資産(以下、「固定資産(b)」)の2つに分類される。今回の隠れ損失問題と深い関わりを持つのは、固定資産(b)の減価償却処理である。

固定資産(b)は、「特定の償却資産の減価に係る会計処理」⁸に記す「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」、すなわち入手にあたって収益を前提としていない固定資産である。

会計には、収益が発生した際に、それに要した費用を計上するというように、因果関係を明確に説明する「費用収益対応の原則」という概念がある。減価償却で説明すれば、固定資産の価値減少分に対応する収益を資金として回収したときには、「費用収益対応の原則」が成り立つということになる。また独法では、事業を行う際に中期計画が立てられており、計画通りに事業運営が達成された場合、損益がゼロになるように構築されている。さすれば、基準第86条にあたる固定資産(b)においては、収益が生じないのに費用のみ生じることになり、費用収益対応の原則には当てはまらないため不適切な処理となる。そのため減価償却の際には、企業会計のように減価償却費という費用を計上しない。

固定資産(b)は、入手時に

(借)固定資産	○○円	
	(貸)資本剰余金	○○円

と処理される。すなわち、資産と資本の2つの意味を併せ持っているのである。したがって減価償却時には、資産も資本もその価値が減少したと見なし、

(借)損益外減価償却累計額	○○円	
	(貸)○○減価償却累計額	○○円

と処理する。借方にある「損益外減価償却累計額」とは資本剰余金中の勘定科目のことであり、この処理は資本の減少を意味する。

③独法への影響

固定資産(b)の処理は減資処理であり、独法の財政状態を圧迫させる点は否めない。そしてこの処理を継

⁸ 独立行政法人会計基準第86条

続してきたことで、今回の隠れ損失問題が発生したのである。

企業会計における「減価償却費」は、財務諸表の利用者のほとんどが最も注目する「当期純損益」を示す「損益計算書」に示される費用勘定であり、場合によっては赤字を示すための要素にもなりかねない。これに対して、独法会計の減価償却で用いる「損益外減価償却累計額」は、財政状態を示す「貸借対照表」に示される資本剰余金勘定である。

固定資産(b)の減価償却処理は、組織の存在意義を見る上で重要な資料である損益計算書とは無関係であるため、「見た目」は黒字となる。ところが、貸借対照表の中では自己資金が減少し続けているのである。自己資金が減少すれば、独法は国が企画・立案した事業を遂行できず、将来的に赤字になる可能性が非常に高いという問題点がある。

そもそも固定資産(b)の減資処理は、独法設立時の2001年から継続されてきたため、ある時点において減資による資金不足の懸念、および対応策の検討がされてもよいはずである。それが「今となって」問題化したということは、財務諸表作成の経理担当者も監査法人も、損益計算書を重視しすぎて、貸借対照表を軽視してきたのではないかと予測される。ここに、特殊な減資処理の問題点がある。

独法には隠れ損失のほかにも、16,000億円の繰越欠損⁹が存在しており、将来的な損失額は22,000億円にも上る。独立行政法人通則法第46条には「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」とあり、独法は赤字分の金額について国からの補助を受ける権利を有しており、赤字を計上しても国や政府からの補助金(「補助金等収益」勘定で処理)を受け取ることができるため、国や政府は今後、大規模な財政負担を強いられる恐れがある。また、独法に対する補助金の財源の中には国民の税負担が含まれているため、国民にも納税負担の点で深刻な影響を与えることが懸念されている。しかし「現在、独法は事業規模を縮小させており、隠れ損失問題に拍車をかけるような有形固定資産の

増加はあまりない」と専門家の中で議論されており、これが正論であれば、隠れ損失問題は今後進展しないものと思われる。

第3章 専門家の見解

固定資産(b)のこうした減価償却処理に対しては、専門家からも賛否両論が飛び交っている。とりわけ、財政状態の良し悪し以前に、制度そのものが粉飾ではないかという1つの疑惑についての理論が展開された。

日本経済新聞社は、「減価償却を費用計上しないことは、すなわち費用の不当な少額計上であり、粉飾にあたる」と強く批判し、総務省管理局の「減価償却を費用計上すれば多額の赤字となり、経営者の能力を見る上で妥当ではないから減資で処理している」というコメントからも粉飾の疑惑を主張している。

反対に、シニア・クレジットアナリストの伴豊氏は制度的に問題なしという意見¹⁰を提供している。「独立行政法人の会計基準を知らない人からみれば「損失隠し」に見えるかもしれない。しかし、その分の費用は資本剰余金から差し引かれているのだから、損益計算書と貸借対照表を一体としてみれば、「損失隠し」でも何でもない」というものである。また、「減価償却費の分だけ経常費用が少なくなる。このため、赤字額が発生した場合にそれを穴埋めするために必要な「補助金等収益」もその分、少なくて済む」とも論じている。

上記の専門家の理論は何れも正論であるが、おそらく企業会計をベースとした考察なのであろう。しかし、独法は民間企業と有する性格が異なり、企業会計をそのまま導入してしまっただけでは事業継続ができないので修正を要することは先述のとおりである。そのため、減価償却の減資処理はどちらかといえば粉飾にはあたらないとするのが妥当となり得よう。

次章ではここまでのポイントを踏まえた上で、減価償却制度の在り方について考察する。

第4章 減価償却制度の考察

①減価償却制度の是非

今回の隠れ損失問題の原因が、減価償却を減資処理で行う独法独自の会計制度にあることは間違いない。さすれば、減価償却を行わなければよいのではない

⁹ 多年度における損益通算のために繰り越される欠損金(純損失時に計上される未処理損失が資本準備金を超えた場合に生じる損失)のこと。

¹⁰ 2007年10月13日付日本経済新聞「独立行政法人隠れ損失6,000億円」の解説

かという議論が生じることになる。そこで、減価償却の在り方を考察する上で、まず独法に減価償却制度は必要であるのか否かという点について考察する必要がある。

独法は事業を遂行する際、あらゆる面で備品や建物などの有形固定資産を利用する。有形固定資産を利用すれば、当然資産価値は年々減少していくことになり、入手時の価値を保つことはできない。さすれば、有形固定資産における減価償却は、財務報告時点での価値を正しく表示させる上で実行されなければならない。

②減価償却減資処理の是非

では、固定資産(b)のような、減価償却減資処理は果たして妥当なのだろうか。

固定資産(b)は現物出資によって入手するため、資産であると同時に資本と見なされる。また、収益を前提としない点を踏まえると、収益が生じないのに費用のみが生じることになり、「費用収益対応の原則」を考えた上では不適切であるため、減価償却を費用計上することはできない。したがって、資本の価値が減少したと見なし、「損益外減価償却累計額」として減資計上することは至極妥当な会計制度なのである。

しかしながら、年々減資を行っていくことによって自己資本が減少し、事業遂行能力が低下している点もまた事実である。独法が利用する有形固定資産の額は莫大であり、そのため資産の減価分もまた莫大となる。減価償却を減資で処理するだけで、今回のような隠れ損失問題へと発展している理由はここにある。

ある時点での有形固定資産の価値を正しく表示させなければならない反面、正しく表示することによって将来的に赤字になる恐れが出てくるという、いわば会計上の矛盾が生じてしまっているのである。

総括

今回の隠れ損失問題は、幅広い時事を提供する日本経済新聞の、トップに掲載されるほどの大問題であったが、その後独法がどのように対処し、問題を解決しようとしたのかは一切定かではない。

研究によって、隠れ損失問題は独法の事業遂行能力を低下させる恐れがあるのみならず、赤字補填の財政負担を増やすという点で国や政府にも悪影響を与えていることが明らかとなった。しかし、有形固定資産の

一時点での価値を正しく表示する上で妥当な処理である以上、減価償却減資処理を廃止することはできない。

今回の問題が粉飾であると批判された背景として、減資処理は損益計算書を圧迫しないため、将来的に赤字を生むという点が認識されにくいという、「損失隠し」疑惑がある。赤字の認識が遅くなれば、国や政府は財政負担の準備が不十分であるため赤字補填の保証はなくなる。したがって「損失隠し」すなわち粉飾の疑惑が持ち上がったのである。

そこで、財務諸表の中に、減資が続くことが将来的に赤字を生む可能性が高いということを客観的に認識できるような会計制度を築くことが、独法にとっての解決策になり得ると思われる。

今後は、減価償却について更に考察を重ね、制度としても財政状態としても問題のない理想的な減価償却会計を追求していくと共に、この他にも制度として問題のある会計制度が存在しないか、財政状態を悪化させる懸念がないか幅広く分析していくことが研究の課題である。

主要参考文献・URL

- 植野郁太『(改訂)企業会計理論』有斐閣 1955年
 高山朋子『現代減価償却論』白桃書房 1983年
 中央青山監査法人『独立行政法人会計基準の完全解説』中央経済社 2004年
 独立行政法人財務・会計研究会『独立行政法人財務・会計ハンドブック』第一法規 2004年
 宮脇淳・梶川幹夫『「独立行政法人」とは何か』PHP研究所 2001年
 村井敬『独立行政法人の会計がよくわかる本』同文館 2001年

「a life of evolution」

<http://blog.goo.ne.jp/savannah-walk/e/c967d4fffd2d2fd9fe8e1e61ae93116a>

「減価償却の意味」

http://www.tabisland.ne.jp/explain/kaisha/kais_004.htm