

政府出資残高の減少に見る課題

～公団・事業団等の欠損金が招いた国有財産の毀損～

予算委員会調査室 吉田 博光

1. はじめに

国有財産法第2条等で規定される国有財産の現在高は長期にわたって増加を続けてきた。ところが、平成15年度からの3年間は連続して減少することとなり¹、特に15年度については、昭和23年に現行国有財産法が施行されて以降初めての減少である。この要因については既に「経済のプリズム第15号」（平成17年11月）で紹介し²、その中の一例として取り上げた出資金³の減少については、公団・事業団等の特殊法人が抱えていた欠損金（繰越欠損金）の存在によるところが大きくなっていると指摘したところである。

本稿では、このような出資金の減少につき個別事例の検証を行うことで、独立行政法人（独法）という新しい組織の設立に際して、特殊法人の欠損金をどのように解消していったのかを明らかにするとともに、独法化によって設けられた「損益外減価償却累計額」が内包する課題についても検討を加える。国有財産である国の出資金の現状を見ることで、我が国財政が抱える諸問題の中に隠された一面を紹介したい。

2. 政府出資残高の現状

2-1. 上昇傾向にある政府出資の割合

政府出資に関する個別の事例を紹介するに当たり、まず、国有財産現在高の内訳として示される政府出資残高の現状を概観する。国有財産現在高と政府出資残高の長期的な推移を見ると⁴、平成14年度まで増加を続けており、昭和50年度末と平成14年度末の比較では、国有財産現在高は19.6兆円から110.9兆

¹ 「財政法第28条による平成18年度予算参考書類」等による。17年度については見込み。

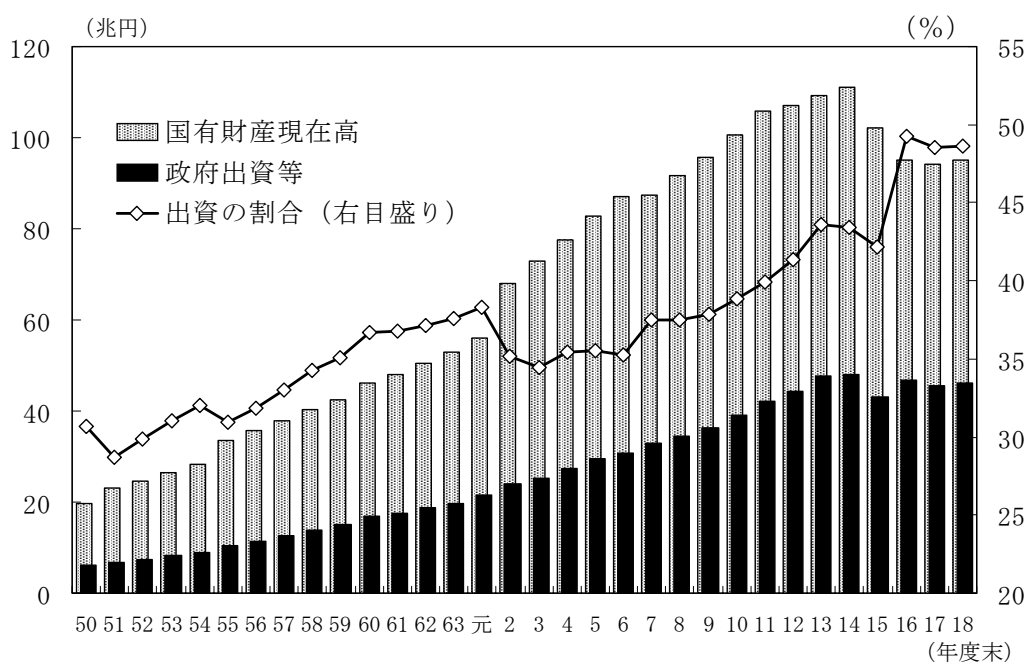
² 当然のことながら、国有財産の減少事例のすべてが問題を抱えるものではない。国有財産の売却によって普通国債を償還し、国債の60年償還ルールに基づく借換も行わずに債権債務関係を一切消滅させて国の貸借対照表を完全に縮小するのであれば、国有財産の毀損とはならず、財政健全化に資するものとなる。

³ 国有財産を構成するストックとしての政府出資残高。

⁴ 「財政法第28条による予算参考書類」では、租税物納等で取得した有価証券なども含めて「政府出資等」として整理している。

円へと 5.7 倍に、政府出資残高は 6.0 兆円から 48.1 兆円へと 8.0 倍に拡大した（図表 1）。その後減少に転じた 15 年度以降は減少あるいは横ばいで推移している。また、国有財産現在高に占める出資の割合ではシェアの上昇が続いており⁵、特に 16 年度については、国立大学等の法人化による現物出資が多額に上ったことから急上昇した。18 年度末時点で見ると 16 年度末より若干低下するものの、出資の割合は 48.6% と高水準にあり、出資残高の動向が国有財産総額に及ぼす影響は非常に大きくなっている。

図表 1 国有財産に占める政府出資残高の推移



(注) 平成 17 年度及び 18 年度は見込み。

(出所) 「財政法第 28 条による予算参考書類」により作成

2-2. 独法に対する出資への転換

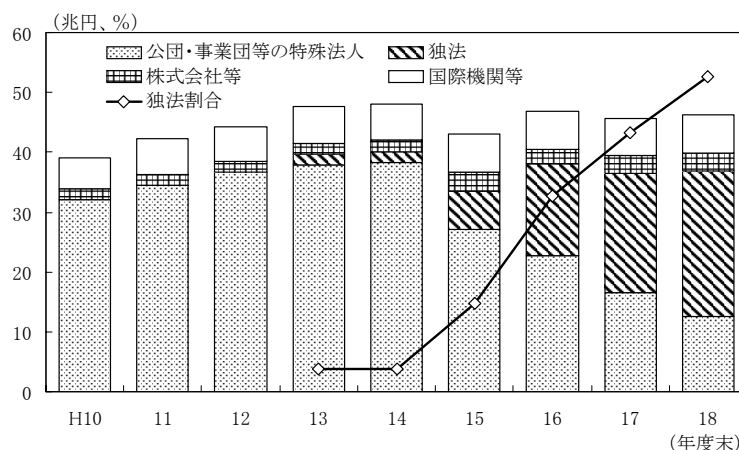
政府出資は様々な機関へのものがあり、公団・事業団等の特殊法人や独法のほか、日本電信電話株式会社（NTT）などの株式会社、国際通貨基金などの国際機関も含まれる。個別の出資先を 4 分類してその推移を見ると⁶、特殊法人

⁵ なお、平成 2 年度はバブル期に実施された価格改定により土地の単価が急上昇したことによって出資の割合が相対的に低下した。15 年度は本稿で取り上げる出資金の毀損による影響で割合が低下している。従って、2 年度は出資の残高が増加している一方、15 年度は減少している点で両者は異なっている。

⁶ 分類は便宜的に行ったことから、厳密には独法と分けて考える国立大学法人や大学共同利用機関法人についても独法に含め、本稿で直接的な分析対象としていない国際機関や租税物納等

図表2 政府出資残高の内訳

と独法の動きが特徴的である（図表2）。13年度に初めて独法が設立されたときは国の機関からの移行が多く、特殊法人への出資と独法への出資がともに増加した一方、特殊法人の独法化が本格化した15年度からは特殊法人の出資金が大きく減少し、独法の出資金が急拡大した。特に15年度は特殊法人の出資金の減少幅が独法の増加幅を大きく上回り、政府出資全体の減少につながった。



- (注1) 統計上「租税物納等」として括られるものについては本稿で取り扱わないことから、同じく本稿で言及しない「国際機関等」に分類している。
- (注2) 独法には国立大学法人、大学共同利用機関法人を含む。
- (注3) 17年度は見込み、18年度は予定。
- (出所) 財務省「参議院予算委員会提出資料」等より作成

直近の18年度について見ると、これまで多くの特殊法人が独法に移行したことにより、特殊法人として残っているのは公庫及び国際協力銀行等の政府系金融機関が大部分を占めるまでに縮小したため、独法の出資金は国立大学法人等を含めて188法人の24.3兆円と、政府出資全体の52.6%を占めるに至っている⁷。

2-3. 特殊法人の独法化で目立つ出資金の減少

政府出資残高を個々の法人について見るならば、毎年の傾向として一定規模増加するものや廃止によって出資残高が皆無に転じるもの、廃止法人を承継することで一時的に急増するものなど様々な形態が含まれる。これらの総和としての動向を政府出資残高の増加分と減少分に分けて図示すると（図表3左図）、11年度と15年度以降の減少分が注目される。11年度については、国際協力銀行や中小企業総合事業団の設立など特殊法人の組織改編による新たな特殊法人の設立が行われたが、15年度以降は特殊法人の独法への移行が行われた。ここで、各機関の沿革に添って資産等が承継される組織改編に伴い、それぞれの法人で計算される出資金の増加分と減少分を相殺して見かけ上の増減を取り除い

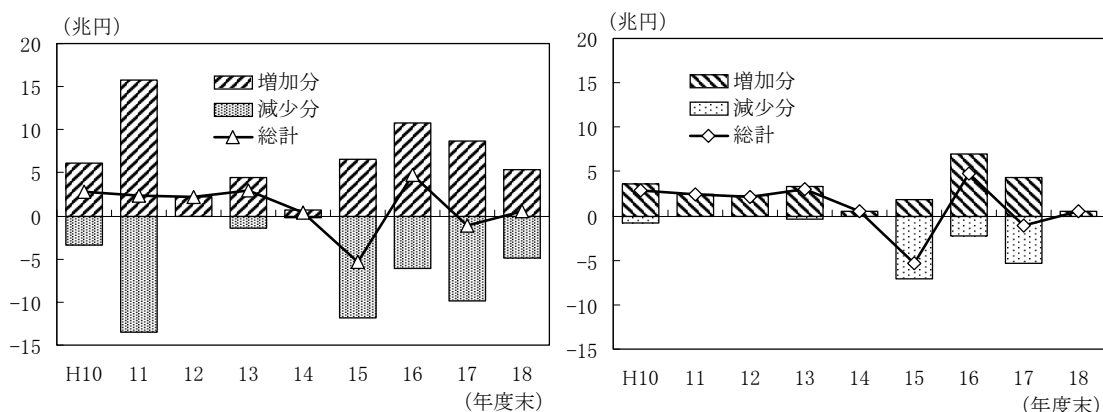
は一括りにして国際機関等とした。

⁷ 大学共同利用機関法人を除くと、184法人の24.1兆円で52.2%となる。

図表3 政府出資の増減内訳

単純集計

純計



(注1) 17年度は見込み、18年度は予定。

(注2) 純計は特殊法人の独法化のように、組織改編後も継続して政府出資がある場合に増減を相殺してネットの増減として算出。

(注3) 国際機関等への出資は除外している。

(出所) 財務省「参議院予算委員会提出資料」等より作成

た純計を再集計してみると(図表3右図)⁸、11年度の減少はほぼ消滅する一方15年度以降にはマイナスの影響が残っている⁹。

各特殊法人の独法化に当たり制定された独法化法では、多くの場合、独法の純資産(資産-負債)を基礎として政府出資金を新たに算定する規定が設けられており、廃止法人の欠損金が廃止法人への出資金によって解消される仕組みとなっていたのである。すなわち、独法化前の特殊法人の形態で繰越欠損金を抱えていた場合、独法への移行の際に、出資金総額から、抱えていた繰越欠損金を控除した額を当該独法の出資金としたのである¹⁰。本稿ではこのような事例を政府出資毀損の典型例として取り扱う。

3. 政府出資毀損の具体的事例

3-1. 出資毀損の過程

これまで国有財産を構成する政府出資残高の全体像を概観してきたが、以下では、個々の独法化事例に着目して特殊法人での欠損金の存在が出資金の減少

⁸ 具体的には、独立行政法人総覧の沿革を参考にして関連のある法人をまとめた。

⁹ なお、特殊法人の独法化に当たっては資産の一部を国が承継する措置が採られたが、特殊法人の基幹的業務は大部分が独法に引き継がれており、国が承継したことによる出資金の減少という影響は小さいと考えられる。

¹⁰ 厳密には資産の時価評価による影響等もある。

につながったプロセスを見ることとする¹¹。

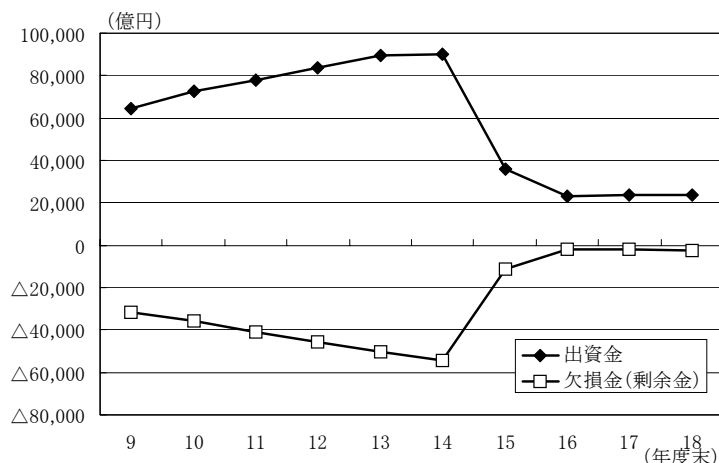
独法化によって政府からの出資金が大きく減少した事例について、独法化前後における政府出資の状況を本文末尾に掲載した(参考資料)。これらは沿革に照らして政府出資の承継に係りのある法人を一括りとし、出資金と欠損金の状況を一覧できるようにしたものである。なお、表中「独法化の影響」欄は、独法化に伴って出資金の承継が行われた場合の減少額と増加額のみを再掲したものである¹²。これらを見ると、独法化以前に抱えていた巨額の欠損金が、独法化によって急激に減少ないしは解消されていることが分かる¹³。

これらのデータをとりまとめ、出資金と欠損金の推移を図示すると、欠損金の動きと出資金の増減が密接に関係していることが窺える(図表4)¹⁴。グラフで取り上げた法人の多くがまだ独法化していない14年度までについて、9年度と14年度を比較すると、この間、欠損金が2.2兆円増加する一方、出資金も2.5兆円増加した。他

方、独立行政法人宇宙航空研究開発機構が設立された15年度や独立行政法人労働者健康福祉機構が設立された16年度については、欠損金の減少にあわせて出資金も減少している。

以下では、個別の機関を例に、欠損金の存在と政府出資の減少の関係について見ていく

図表4 出資金と欠損金の推移



(注) 執筆時点で貸借対照表が確定していない(独)日本原子力研究開発機構関係を除く。

(出所)「財政法第28条による予算参考書類」等より作成

¹¹ 欠損金の存在や出資金の減少それぞれについての適否の判断は、個別の政策に対する検証の問題であり、本稿で直接取り扱うものではない。

¹² 独法化に当たっては、組織改編による直接的な出資金の減少以外の要因によって減資されている場合があるが、この点については「独法化の影響」には含まれない。

¹³ (独)日本原子力研究開発機構の繰越欠損金が未定となっているが、これは設立日現在として評価委員会が実施する資産等の金額の確定が「予算参考書類」の掲載に間に合わなかったためである。なお、独立行政法人日本原子力研究開発機構法附則第2条第8項、9項及び第3条第6項、7項によると、同機構への出資金は資産から負債を控除した金額が基礎となることから、他の法人と同様、実質的には、旧法人の欠損金が旧法人への出資金で処理されることとなる。

¹⁴ ただし、当該法人の資産再評価の結果、資産の実質的価値がそれまでの簿価より減少すれば、欠損金がなくても独法化によって出資金が減少する可能性はある。

こととする。

3-2. 宇宙航空研究開発機構（JAXA）での会計処理

3-2-1. JAXAの沿革

JAXAは「文部科学省宇宙科学研究所（ISAS）」（宇宙や惑星の研究が中心）、「独立行政法人航空宇宙技術研究所（NAL）」（次世代の航空宇宙技術の研究開発が中心）、「宇宙開発事業団（NASDA）」（大型ロケットや人工衛星、国際宇宙ステーションの開発が中心）の統合によって平成15年10月に設立された。政府は、ロケット打ち上げの失敗などを受け¹⁵、12年2月に宇宙開発体制の抜本的見直しに向けた検討に入っていた。

3-2-2. 大きく変化する独法化後の貸借対照表

統合された3機関のうち巨額の政府出資金を計上していたNASDAの貸借対照表（14年度末）に着目すると、負債合計が1,917億円、政府出資金が3兆1,225億円であるにもかかわらず、資産の合計は7,170億円にとどまり、2兆5,979億円の欠損金（繰越欠損金と当期損失金の合計）を抱えていた（図表5左図）。純資産（資産－負債）は5,253億円にすぎず、政府出資金は著しく損なわれていた。他方、独法化後の貸借対照表¹⁶では利益剰余金が計上されており、それまでの欠損金は完全に解消している（図表5右図）。そして、3兆円を超え

図表5 独法化前後の貸借対照表

宇宙開発事業団（14年度末） （独）宇宙航空研究開発機構（15年度末）

宇宙開発事業団（14年度末） (単位:億円)		（独）宇宙航空研究開発機構（15年度末） (単位:億円)	
資産の部	負債及び資本の部	資産の部	負債及び資本の部
流動資産 1,943	流動負債 1,377	流動資産 984	流動負債 715
固定資産 5,227	固定負債 541	固定資産 6,562	固定負債 1,825
	(負債合計) 1,917		(負債合計) 2,540
	政府出資金 31,225		政府出資金 5,444
	民間出資金 0.4		民間出資金 0.1
	資本剰余金 6		資本剰余金 △457
	欠損金 △25,979		利益剰余金 18
	(資本合計) 5,253		(資本合計) 5,005
資産合計 7,170	負債・資本合計 7,170	資産合計 7,545	負債・資本合計 7,545

(出所)「財政法第28条による予算参考書類」

¹⁵ 例えば、平成10年7月に打ち上げられた火星探査機「のぞみ」は打ち上げ当初からトラブルに見舞われていた（最終的には、電気回路の故障で主エンジンが動かなくなり、15年12月に探査活動を断念）。11年11月には運輸多目的衛星を搭載したH-IIロケットの打ち上げに失敗。

¹⁶ 勘定の区分がないことからISAS、NAL、NASDAの合計となっている。なお、ISASについては国の機関からの独法化であったことからこれに係る出資金はJAXAで新規に計上されたもののみとなっており、出資金の毀損は発生していない。

ていた政府出資金が 5,444 億円まで減少しており、NASDA の解散に当たり出資金で欠損金を相殺した動きがよく表れている^{17, 18}。

3-2-3. 出資金による欠損金処理の法的根拠

独法の設立に当たっては個別の立法が行われることとなり、JAXA では独立行政法人宇宙航空研究開発機構法が制定されている。同法は「独立行政法人宇宙航空研究開発機構の名称、目的、業務の範囲等に関する事項を定めることを目的」（第 1 条）とするものであり、「機構の資本金は、附則第十一条第一項及び第三項から第五項までの規定により政府及び政府以外の者から出資があったものとされた金額の合計額とする」（第 6 条第 1 項）と定められている。

NAL からの承継については、附則第 11 条第 3 項において「前条第一項の規定により機構が研究所の権利及び義務を承継したときは、その承継の際、機構が承継する資産の価額…から負債の金額を差し引いた額は、政府から機構に出資されたものとする」と規定しており¹⁹、NASDA については第 5 項において「前条第一項の規定により機構が事業団の権利及び義務を承継したときは、その承継の際、機構が承継する事業団に属する資産の価額から負債の金額を差し引いた額から、前項の規定により政府以外の者から機構に出資があったものとされた額を差し引いた額は、政府から機構に出資されたものとする」としている。

つまり、JAXA は、その業務を確実に実施するために必要な資産以外の資産として国に承継された資産（附則第 10 条第 2 項）を除いた一切の権利及び義務をNAL とNASDA から承継し（同条第 1 項）、出資者が政府のみであったNAL については、資産から負債を差し引いた金額（つまり純資産額）が政府出資金とされ（附則第 11 条第 3 項）、民間出資のあったNASDA については、純資産額を出資割合で按分した民間出資金（同条第 4 項）を差し引いた金額が政府出資金となるのである（同条第 5 項）。このように旧法人の純資産を機構の

¹⁷ 他の 2 機関のうち、ISAS は文部科学省の付置機関であったことから財務情報がない。NAL については、14 年度末時点で 8 億円の利益剰余金と△80 億円の資本剰余金が計上されていた。

¹⁸ 独法の開始貸借対照表では資産を時価で再評価していることから、再評価後の資産がそれ以前の簿価を下回れば同様に出資金が減少することとなる。また、国が資産の一部を承継する場合についても出資金が減少するが、この点については直接的に国有財産が毀損したこととはならない。

¹⁹ 本規定の「研究所」とは、附則第 2 条第 1 項第 2 号により独立行政法人航空宇宙技術研究所（NAL）を指す。

出資金とする規定を置くことで、それまでの繰越欠損金が処理される仕組みとなっているのである。

3-3. 雇用・能力開発機構での会計処理

3-3-1. 雇用・能力開発機構の沿革

昭和36年7月に設立された雇用促進事業団（以下、本節では「事業団」という。）が平成11年10月に雇用・能力開発機構（以下、本節では「旧機構」という。）となり、平成16年3月に独法化され、独立行政法人雇用・能力開発機構（以下、本節では「機構」という。）が設立された。

機構は中小企業の雇用創出と人材確保のための助成金の支給や相談、公共職業能力開発施設等の設置運営や事業主等の行う職業訓練の援助などを実施しており、職業能力開発総合大学校（1校）、職業能力開発大学校（10校）、職業能力開発促進センター（62所）のほか、私のしごと館なども設置・運営している。

3-3-2. 独法化による財務への影響

事業団から旧機構、そして機構への流れのうち、旧機構への改編では事業団への出資金がそのまま旧機構への出資金とされたことから出資金の毀損が顕在化していないため²⁰、ここでは旧機構から機構への動きを見ることとする。

旧機構では2兆円を超える政府出資があり、欠損金は14年度末時点で7,334億円を抱えていた。その後、独法化される直前の15年度（16年2月29日までの11か月間）には損益計算書に固定資産売却損が2,189億円計上されるなど当期損失金が2,645億円に膨らみ、貸借対照表の欠損金は9,979億円まで拡大した（図表6左図）。ところが独法化後の欠損金は229億円へと大幅に減少し²¹、併せて政府出資も8,055億円まで減少した（図表6右図）。旧機構への出資は大部分（2兆1,542億円）が労働保険特別会計から行われており²²、これが機構では7,995億円に減少していることから、労働保険特別会計による政府出資の

²⁰ 雇用・能力開発機構法（廃止）附則第6条第4項では「第一項の規定により機構が事業団の権利及び義務を承継したときは、その承継の際における事業団に対する政府及び地方公共団体の出資金に相当する金額は、機構の設立に際しそれぞれ政府及び地方公共団体から機構に出資されたものとする」と規定していた。また、同条第1項では「雇用促進事業団（以下「事業団」という。）は、機構の成立の時に解散するものとし、その一切の権利及び義務は、その時において機構が承継する」としていたことから、解散する前の事業団が抱えていた欠損金についても引き継ぐ規定となっている。

²¹ 15年度末時点の計数であり、独法化後1カ月の間に発生した利益（29億円）が含まれている。

²² このうち2兆1,472億円は旧機構の一般会計中雇用保険勘定で計上されていた。

図表6 独法化前後の貸借対照表

雇用・能力開発機構（閉鎖時点） （独）雇用・能力開発機構（15年度末）

資産の部		負債及び資本の部		資産の部		負債及び資本の部	
流動資産	795	流動負債	476	流動資産	9,109	流動負債	2,875
固定資産	20,250	固定負債	8,928	固定資産	8,330	固定負債	6,757
繰延資産	6	(負債合計)	9,403	繰延資産		(負債合計)	9,632
		政府出資金	21,607			政府出資金	8,055
		地方公共団体出資	9			地方公共団体出資	3
		資本剰余金	10			資本剰余金	△23
		欠損金	△9,979			欠損金	△229
		(資本合計)	11,648			(資本合計)	7,807
資産合計	21,051	負債・資本合計	21,051	資産合計	17,439	負債・資本合計	17,439

(注) 政府出資のある一般会計のみ。

(注) 政府出資のある勘定の合計。

(出所) (独)雇用・能力開発機構ホームページ資料

(出所) 「財政法第28条による予算参考書類」

償却損は実に1兆3,547億円に達したのである²³。1兆3,000億円を超える政府出資の毀損の具体的内訳は国会での政府答弁によって初めて明らかとなり、減価償却によるものが6,155億円、勤労者福祉施設の譲渡によるものが3,576億円などとされた²⁴。本来であれば、こうした大きな政府出資の償却の内訳は政府から積極的に示されるべきものであろう。

なお、旧機構において雇用保険勘定の雇用福祉事業として実施されてきた勤労者福祉施設については²⁵、17年度末までに廃止することとされ、機構へは宿舍等業務として引き継がれた²⁶。勤労者福祉施設は旧機構においても売却・廃止が進んでいたが、独法化後の16年度以降も92件の売却・廃止が行われており、これらの固定資産は機構に承継された。

3-3-3. 出資金による欠損金処理の法的根拠

機構への政府出資額は、独立行政法人雇用・能力開発機構法附則第3条第6

²³ 労働保険特会から機構への出資は7,999億円が新規に計上されたのち4億円減額された結果7,995億円の残高となった。減額された4億円を除くと出資金の毀損は1兆3,543億円である。また、労働保険特会以外からの政府出資としては、一般会計から旧機構に対して65億円、機構に対して60億円の出資金が計上されている。

²⁴ 5月17日に行われた行政改革に関する特別委員会（参議院）での内藤正光議員の質疑において川崎厚生労働相がその内訳を明らかにした。

²⁵ 雇用・能力開発機構法（廃止）附則第11条第4項で読み替えられた同法第19条第2項による。

²⁶ 独立行政法人雇用・能力開発機構法附則第3条第6項第3号に規定される宿舍等業務には、附則第4条第1項第12号で規定される福祉施設（雇用・能力開発機構法（廃止）附則第11条第1項による雇用促進事業団法（廃止）第19条第1項第5号の福祉施設＝勤労者福祉施設）の譲渡又は廃止、運営に係る業務が含まれる。旧機構一般会計雇用保険勘定の固定資産のうち、雇用福祉事業資産は廃止直前で8,269億円計上されており、15年度末の機構の宿舍等勘定に計上されている有形固定資産は5,015億円となっている。なお、宿舍等業務に係る政府出資は承継資産の価額の合計額とされている（機構法附則第3条第6項第3号、独立行政法人雇用・能力開発機構の業務運営並びに財務及び会計に関する省令附則第4条第2項）。

項に具体的な規定が設けられている。第1号では一般業務²⁷について規定しており、資産価額から負債及び地方公共団体からの出資金として計算された金額（同条第7項による金額）、介護労働者福祉業務及び雇用促進融資業務に充てるための積立金とされる額（独立行政法人雇用・能力開発機構の業務運営並びに財務及び会計に関する省令（以下、「省令」という。）附則第4条第3項第1号及び第2号による金額）を差し引いた額が政府出資となる。基本的には資産と負債の差額である純資産額がベースとなっている。第2号以下では財形業務、宿舍等業務、炭鉱援護業務について規定しているが、これらは一般業務と異なり、省令で定める金額が政府出資金とされているが、例えば宿舍等業務では宿舍及び福祉施設の資産の価額を資本金とするとしており（省令附則第4条第2項）、安価な価格での売却が問題視された勤労者福祉施設など、時価が簿価を大きく下回って出資金の計上額にも影響を与えた可能性がある。

4. 独法での新たな懸念材料：損益外減価償却累計額の存在

4-1. 損益外減価償却累計額とは何か

平成12年2月に公表された「独立行政法人会計基準」（平成17年6月改訂、以下、「独法基準」という。）では、「特定の償却資産の減価に係る会計処理」（第86）として「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」と定め、償却資産を①損益計算書において減価償却費を計上するものと、②費用計上せずに貸借対照表において直接に減価償却の処理を行うものに分けている²⁸。独法の設立以前に適用されていた「特殊法人等会計処理基準」

²⁷ 財形業務や宿舍等業務など以外の業務。

²⁸ このような処理の考え方として、「独法基準〈注 64〉減価償却の会計処理について」では、以下のとおり説明している。

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、むしろ実質的には資本の価値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。この取扱いは、取得時まで別に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

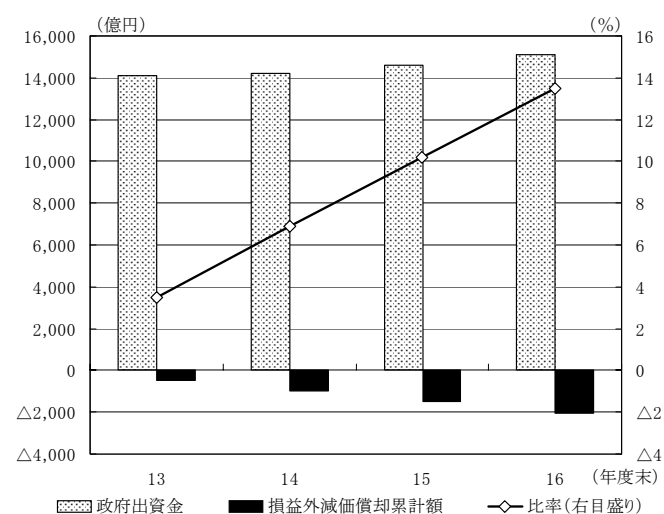
(昭和 62 年 10 月、以下、「特法基準」という。) ではこのような区別をしておらず、損益外での減価償却という特殊な取扱いが実施されていなかった。この点が独法基準と特法基準の大きな違いでもあり、損益外減価償却累計額は独法化によって生み出された概念と言えよう。

4-2. 損益外減価償却累計額の推移

損益外減価償却累計額の様相を経年的に把握するため、独立行政法人の制度が始まった平成 13 年度に設立された法人(つまり、13 年度末時点の財務諸表が公表されている法人)のうち、直近のデータである 16 年度末までに組織が改編された法人や期間を通じて政府出資のなかった法人を除く 51 法人について見ると、当然、損益外減価償却累計額は増加している(図表 7)。

また、損益外減価償却累計額が資本の部(このうち資本剰余金)の控除項目であることから、出資金と損益外減価償却累計額の関係を見ると、その比率(損益外減価償却累計額は控除項目でマイナスの計上となっているが、比率がプラスとなるように計算した)は上昇を続けている。

図表 7 出資金と損益外減価償却累計額の関係



(出所) 政策評価・独立行政法人評価委員会「独立行政法人総覧」より作成

4-3. 欠損金から損益外減価償却累計額へ

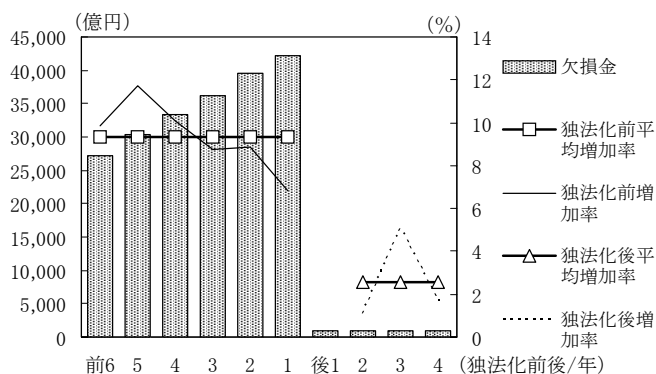
本文末尾の参考資料に掲載した独法化事例について、独法化後の計数を 4 年

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 86 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。

分とることができる4法人について独法化前後の繰越欠損金の動向を見ると²⁹、独法化前には欠損金が大きく拡大していた一方、独法化後には増加のペースが鈍っている点が特徴的である(図表8)。独法化前の増加率は低下傾向にあったが、増加幅は毎年3,000億円前後で推移しており、残高の積み上がりに伴って増加

図表8 繰越欠損金の動向(4法人計)



(注) 全期間で欠損のため、プラスで表示した。

(出所) 「財政法第28条による予算参考書類」等より作成

率が低下している影響もある。これらの動きを平均増加率で見ると、独法化前には年平均9.3%の増加であったものが、独法化後には2.6%の増加へと大幅に低下している。特法基準では減価償却費の全額が費用として損益計算書に計上されていたことから、結果として、欠損金の拡大につながっていたのであるが、独法基準では損益外減価償却累計額が設けられたことから損益計算書での欠損金の発生が抑えられることとなり、貸借対照表では欠損金が損益外減価償却累計額に振り替えられた形となっている。独法化後2年目において、繰越欠損金(当期末未処理損失を含む)の4法人合計額が902億円であるのに対して損益外減価償却累計額は1,050億円となっており、会計基準の変更が欠損金の発生に与えた影響は極めて大きかったと言えよう。会計基準の変更によって損失が発生しない仕組みを整えたとも言えるが、資本の部に控除項目が蓄積していくという点では、損益外減価償却累計額が資本金の実質的価値に与える影響は繰越欠損金と大きな違いはなく、欠損金の発生が抑制されたからといって財務内容が格段に改善されたとは言い難い。

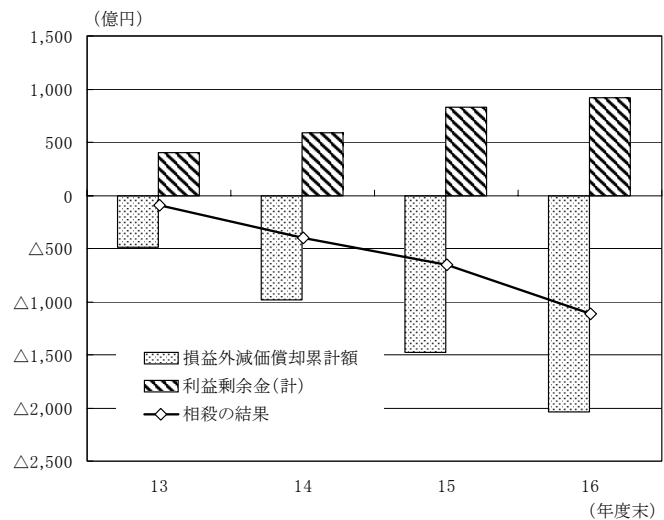
4-4. 実質的に減少する政府出資金

ここで、前出独法基準第86に係る<注64>のうち、国有財産の現物出資で取得した固定資産(独法基準第86該当の償却資産として考える)を想定すると、貸借対照表の資産の部では建物などの固定資産に、資本の部では政府出資金にそれぞれ金額が計上される。その後、毎年の減価償却によって資産が次第に減

²⁹ 具体的には、(独)宇宙航空研究開発機構、(独)雇用・能力開発機構、(独)科学技術振興機構、(独)理化学研究所。ただし、(独)宇宙航空研究開発機構は最終的な独法化として捉えた。

少すると資本の部には損益外減価償却累計額が蓄積されていく。このとき、独法では対価となるべき収益がないことから、損益外減価償却累計額分だけ実質的に資本金が目減りしているとも考えられる。なお、多くの独法では利益剰余金を計上しているので資本金の表面的価値は増加しているものの、利益剰余金は損益外減価償却累計額より少ないので、やはり資本金の実質的価値は年々減少しているのである（図表9）。

図表9 損益外減価償却累計額と利益剰余金の関係



(出所) 政策評価・独立行政法人評価委員会「独立行政法人総覧」

ただし、独法化後に国から支出された施設費によって独法基準第 86 該当の償却資産を取得した場合は出資金の毀損は発生しないものと考えられる。つまり、このような場合は、当該固定資産の取得費に相当する額を資本剰余金として計上しておき、損益外減価償却累計額の増加に伴ってこの資本剰余金部分が実質的に減価していくこととなる（独法基準第 81 及び<注 58>）。このように資本剰余金では、減価償却に先だってその総額を計上してしまうことがあるほか、施設費で非償却資産を取得した場合などにも計上されることから³⁰、前記 51 法人について資本剰余金を合計すると損益外減価償却累計額を上回る。しかし、このような資本剰余金があるからといって出資金の目減りが回避されているとは言い難い。

4-5. 今後の顕在化が懸念される課題

企業会計であれば減価償却費は損益計算書に記載され、利益と減価償却費が相殺されることで減価償却見合いの資産（現金）は外部に流出することなく内部に蓄積される³¹。また、減価償却費を収益で賄えず欠損金の発生につながれ

³⁰ 例えば、国からの施設費によって非償却資産や独法基準第 86（損益外による減価償却）適用の償却資産を取得した場合、運営費交付金で非償却資産を取得した場合などは相当額が資本剰余金に計上される（独法基準<注 12>資本剰余金を計上する場合について）。

³¹ 若杉明（2000 年）では「固定資産に投下された資本が減価償却を通じて、流動資産に転化してゆき、固定資産の流動化がここにはかられることになる」としている。固定資産設置のた

ば資本金の毀損が一目瞭然となる。他方、損益外減価償却累計額は欠損金と異なった概念でありながら資本を減価させる点では同じ効果があり、永久資産と考えられる国の出資金が、特定の固定資産が減耗するにつれて実質的に減少する結果をもたらすのである³²。つまり、法人の清算を考えれば、残余財産の配分が損益外減価償却累計額による目減分だけ差し引かれてしまうのである³³。企業会計での減価償却累計額（貸借対照表の資産の控除項目）は、減価償却によって固定資産が流動資産化され貨幣性資産として内部留保された金額の累計額を示し、例えば、将来固定資産を更新する際に、その対価として拠出することができる資産の蓄積を表しているのに対し³⁴、独法の会計では、出資と損益外減価償却累計額の関係では資産の裏付けのない固定資産の減耗が存在し、当該固定資産の更新あるいは別の設備の新設に当たり、政府による資金の手当てが予定されているのである。

企業会計では減価償却は固定資産の流動資金への転換、つまり、当該償却資産に限定しなければ、新たな固定資産の導入資金の蓄積という重要な役割を持っているのに対して、独法では財政支出の繰延べという効果が隠されている点に注意が必要であろう。

5. まとめ

以上見てきたように、特殊法人が独法化されたときの政府出資の毀損状況を考えると、特殊法人への出資は国有財産を形成する出資というより、実質的には補助金としての性格を持った資金だったのではないか。独法化事例の中には

めの資金調達がすべて資本で行われるわけではなく借入金や債券の発行で行われる場合もあるが、固定資産は長期にわたって資金を固定するため長期資金によって賄われ、減価償却費の計上によって純利益が少なくなり、利益処分などによって資金が社外に流出することを防ぐことができ、資金が社内に残ることで、減価償却は固定資産を流動資金に転換する役目をもっているのである（沼田嘉穂（1979年））。内部資金で調達した場合でも、固定化された資金が、減価償却の進行とともに、新たに再調達のための流動資金に転換されていくこととなる。

³² 損益外減価償却累計額のうち、施設費という対価があって取得したものについては出資金の毀損に結びつくものではないことから、損益外減価償却累計額のすべてが問題を抱えているものではない。

³³ 貸借対照表に記載される減価償却後の資産の金額が時価を表しているわけではないので、厳密には違った金額となるが、概念上はこのように考えられよう。

³⁴ 若杉明（2000年）。ただし現実には、減価償却によって獲得した資金は毎年度の更新資金に利用され支出される場合が多いことから、当該固定資産の廃棄まで蓄積されるということはなく、減価償却によって固定資産の拘束から解除された資金は、大部分が同時に再び固定資産に投下されるため、企業全体として見ると、減価償却は資金の流動化には役立たない（沼田嘉穂（1979年））が、概念上として、固定資産取得のための流動資金への転換が行われていることは事実である。

出資金と繰越欠損金がともに引き継がれているものがあり³⁵、出資金を大きく毀損した法人（勘定）についても基本的に繰越欠損金をそのまま独法に引き継ぐべきではなかったか³⁶。その後に出資金で欠損金を清算するという手続きを経ていれば、減資のための新たな立法措置が行われるなど、過去の出資に対する再検証や事業の再評価など国会等で議論する機会が得られたであろう³⁷。

独法化後の会計処理を見ると減価償却によって出資金が毀損され、あるいは、補助金（施設費を含む）の交付といった将来の財政負担が予定されており、この点に着目するなら独法と特殊法人は実質的に大きな変化がないとも言えよう。各特殊法人が独法化されるに当たり、本稿で紹介したような出資金の毀損について国会で十分な議論が行われたとは言い難く、また、特殊法人の改革として導入された独法の制度自体、依然として課題を内包し続けている点を考えても、巨額の財政資金が投入される独法について今後とも注視していく必要がある³⁸。

【参考文献】

朝日監査法人パブリックセクター部編著『詳解 独立行政法人のすべて～設立・運営から会計・監査・業績評価まで～』ぎょうせい、2002年

緒方信一『特殊法人等における会計処理基準の解説と実務』新日本法規出版、1989年
中央青山監査法人編『独立行政法人会計基準の完全解説（第2版）』中央経済社、2006年
沼田嘉穂『減価償却の知識』日本経済新聞社、1979年

野口晃弘「独立行政法人の会計と監査」『会計検査研究』会計検査院、2003年

若杉明『（新訂版）新財務諸表論講義』ビジネス教育出版社、2000年

渡邊和夫「独立行政法人会計基準の特色」『会計検査研究』会計検査院、2002年

（内線 3125）

³⁵ 例えば、独立行政法人科学技術振興機構の文献情報提供勘定では、出資金と繰越欠損金がともに旧事業団から引き継がれている（独立行政法人科学技術振興機構法附則第3条第5項及び第6項）。

³⁶ この考え方は承継資産の時価評価を否定するものではない。

³⁷ 独法化される前の雇用・能力開発機構は、廃止される前の雇用・能力開発機構法附則第6条第1項により、廃止される雇用促進事業団の一切の権利及び義務を承継しつつ、同条第4項では、事業団への出資は機構への出資とすると規定しており、出資金が減額されるような規定は置かれていなかった。

³⁸ 例えば、本文末尾の参考資料に掲載した（独）理化学研究所の基礎研究など、収益を追求する民間企業のみでは十分な成果が期待できないものもあり、独法に対する財政支出の是非については財政負担の多寡といった基準で単純に判断できるものではないことは言うまでもない。

(参考資料) 独法化に伴う出資金の減少額が大きくなっていく法人

(単位：億円)

法人名等	9年度末	10年度末	11年度末	12年度末	13年度末	14年度末	15年度末	16年度末	17年度末 (見込み)	18年度末 (予定)	独法化の 影響	年度 影響
動力炉・核燃料開発事業団	24,945	26,216	27,297	28,280	29,226	29,226	29,226	29,226	29,226	29,226	△29,226	17
核燃料サイクル開発機構	16,057	17,099	17,985	18,780	19,440	19,440	19,440	19,440	19,440	19,440	△19,440	17
日本原子力研究所												
(独)日本原子力研究開発機構												
小計	41,002	43,315	45,282	47,060	48,666	48,666	48,666	48,666	48,666	48,666	△42,212	17
繰越欠損金(プラスは剰余金)	△31,482	△33,982	△36,590	△38,921	△41,088	△42,202	△43,193	△43,952	未定	未定		
宇宙開発事業団	24,317	26,428	28,195	29,875	31,225	31,225	31,225	31,225	31,225	31,225	△31,225	15
(独)航空宇宙技術研究所												
(独)宇宙航空研究開発機構												
小計	24,317	26,428	28,195	29,875	31,225	31,740	31,740	31,740	31,740	31,740	△5,444	15
繰越欠損金(プラスは剰余金)	△19,686	△21,627	△23,097	△24,338	△25,405	△25,971	18	△5	△31	△62		
雇用促進事業団	19,915	20,472	20,824	21,184	21,458	21,607	21,607	21,607	21,607	21,607	△21,602	15
雇用・能力開発機構												
(独)雇用・能力開発機構												
小計	19,915	20,472	20,824	21,184	21,458	21,607	21,607	21,607	21,607	21,607	△8,059	15
繰越欠損金(プラスは剰余金)	△3,988	△4,410	△4,858	△5,237	△5,913	△7,334	△7,229	△7,334	△7,334	△7,334	△13,543	15
労働福祉事業団	6,346	6,701	6,975	7,231	7,471	7,665	7,665	7,665	7,665	7,665	△7,585	16
(独)労働者健康福祉機構												
小計	6,346	6,701	6,975	7,231	7,471	7,665	7,665	7,665	7,665	7,665	△1,563	16
繰越欠損金(プラスは剰余金)	△1,924	△2,153	△2,342	△2,530	△2,698	△2,978	△3,196	△3,196	△3,196	△3,196	△5,964	16
科学技術振興事業団	2,745	3,847	4,637	5,483	6,276	6,299	6,299	6,299	6,299	6,299	△6,305	15
(独)科学技術振興機構												
小計	2,745	3,847	4,637	5,483	6,276	6,299	6,299	6,299	6,299	6,299	△1,903	15
繰越欠損金(プラスは剰余金)	△1,710	△2,198	△2,883	△3,608	△4,409	△4,805	△4,690	△4,702	△4,723	△4,727	△4,401	15
新エネルギー・産業技術総合開発機構	3,187	3,903	4,292	4,698	4,890	4,997	4,997	4,997	4,997	4,997	△4,940	15
(独)新エネルギー・産業技術総合開発機構												
日本アールエル産業株式会社	973	2,695	3,174	3,825	4,211	4,318	4,318	4,318	4,318	4,318	1,444	15
通信・放送機構												
(独)通信総合研究所												
(独)情報通信研究機構												
基礎技術研究促進センター	2,499	2,687	2,859	3,056	3,056	3,056	3,056	3,056	3,056	3,056	189	15
小計	6,659	9,285	10,325	11,579	12,785	12,998	12,998	12,998	12,998	12,998	△3,372	15
繰越欠損金(プラスは剰余金)	△1,273	△1,825	△2,309	△2,835	△3,435	△4,041	△4,658	△5,282	△5,902	△6,522	△3,679	15
理化学研究所	2,808	3,650	4,390	5,219	5,886	5,886	5,886	5,886	5,886	5,886	△5,886	15
(独)理化学研究所												
小計	2,808	3,650	4,390	5,219	5,886	5,886	5,886	5,886	5,886	5,886	1,444	15
繰越欠損金(プラスは剰余金)	△1,724	△2,058	△2,510	△3,074	△3,746	△4,064	9	10	8	9	2,343	15
海洋科学技術センター	1,896	2,352	2,772	3,313	3,644	3,644	3,644	3,644	3,644	3,644	△3,644	16
(独)海洋研究開発機構												
小計	1,896	2,352	2,772	3,313	3,644	3,644	3,644	3,644	3,644	3,644	△3,644	16
繰越欠損金(プラスは剰余金)	△1,444	△1,714	△2,001	△2,312	△2,655	△2,799	△2,850	△2,850	△2,850	△2,850	△2,802	16

(注1) 計数のない部分は皆無を表す。
(注2) 独法化の影響とは、独法化に伴って増減した出資金額を掲載したものであり、承継を伴わない増減の影響を除外したものである。
(注3) 繰越欠損金は政府出資のある動定について掲載しているが、民間出資がある場合でも放分は行っていない。
(注4) 特殊法人の解散によって組織の一部が清算されている場合があるほか、資産の一部を国が承継した場合があり、また、独法が国の資産を承継する場合もある。
(注5) 繰越欠損金のうち日本アールエル産業株式会社の損益は考慮していない。
(注6) 日本原子力研究所の権利・義務のうち、(独)理化学研究所が承継した特定放射光施設に係るものについては考慮していない。
(注7) 労働福祉事業団のうち資金貸付け業務は(独)福祉医療機構が承継したが、表が煩雑となることから「独法化の影響」欄の小計部分のみ掲載した。
(出所) 「財政法第28条による予算参考書類」、財務省「参議院予算委員会提出資料」、政策評価・独立行政法人評価委員会「独立行政法人総覧」等より作成