

独立行政法人の会計処理の特徴と見方

予算委員会調査室 客員調査員 青山 伸一

(公認会計士)

1. まえがき

平成 18 年 11 月 27 日、総務省の政策評価・独立行政法人評価委員会¹は、平成 18 年度から平成 20 年度までに中期目標期間が終了する独立行政法人を対象として、「独立行政法人の事務・事業の見直し結果」を取りまとめ各主務大臣に通知した。独立行政法人制度においては、各主務大臣が法人ごとに定める中期目標期間（3 年から 5 年）が終了する際に業務継続の必要性、組織のあり方及びその他業務・組織全般にわたる見直しを行う仕組みになっている。今後、主務大臣は、今回通知された「独立行政法人の事務・事業の見直し結果」をもとに、見直しの内容を検討することになる（参考 独立行政法人通則法（以下通則法）第 35 条）。

2. 独立行政法人

独立行政法人制度は、「中央省庁基本法」に基づき、平成 13 年 4 月 1 日に国の研究機関等が国から独立して法人格を付与されたことにより始まった。その後、独立行政法人は「特殊法人等整理合理化計画」において特殊法人のうち廃止又は民営化できないものの受け皿にもなった。現在 104 ある独立行政法人は、概ね各府省における政策の実施部門から一定の事務・事業を分離して法人格を与えてできた法人（いわゆる 先行独立行政法人）と、もともと特殊法人であったものが「特殊法人等整理合理化計画」によって独立行政法人化したもの（いわゆる 移行独立行政法人）の 2 つのタイプに分けられる。

3. 独立行政法人制度の目的

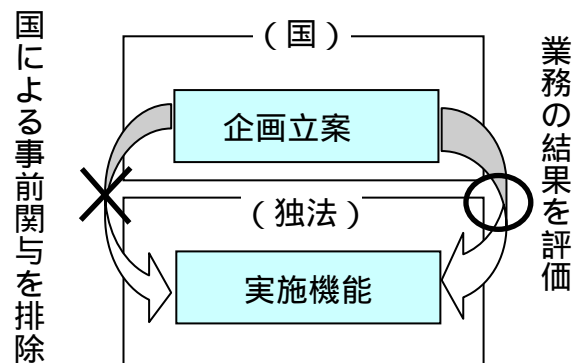
独立行政法人制度の目的は、業務の実施に関して国の事前関与を排除し法人

¹ 政令に基づき、総務省内に置かれた審議会。この審議会は、各主務省に置かれている「独立行政法人評価委員会」（参考 通則法第 12 条）が、各年度終了後に独立行政法人の業務実績について行う評価結果（一次評価）を受けて二次評価を行うほか（参考 通則法第 32 条）、上記のとおり、中期目標期間終了時において、事務・事業の改廃について主務大臣に勧告することができる（参考 通則法第 35 条）。

の長に大きな裁量を与えることにより、弾力的・効率的な業務の遂行を可能ならしめることにある。この目的を達成するため、法人への財政支出は運営費交付金として一括りにされ細目は決められていない。このように、法人に大きな裁量を与えられている独立行政法人制度においては、一方で事後的に業務の結果を如何に客観的、厳格に評価するかが重要となる。

つまり、はじめに述べた総務省の政策評価・独立行政法人評価委員会による評価は、各主務省の独立行政法人評価委員会による評価とともに、独立行政法人制度の根幹を成すものとなっている。

図表1 独立行政法人制度



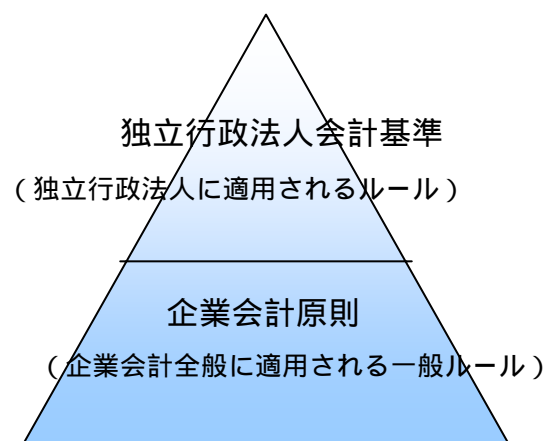
4. 企業的な会計手法の導入

上記のような制度創設の目的を果たしていくためには、独立行政法人は自発的、自立的及び透明性を備えた法人でなければならない。特に、業務の結果を適正に評価するためには、法人自体の透明性が確保されていなければならない。なぜなら、法人が説明責任（アカウンタビリティ）を果たし正確な情報を公表しなければ、適正な評価はできないからである。そこで、透明性確保の1つの手段として、独立行政法人に企業的な会計手法が導入されることとなった。企業会計においては決算が重視され、如何に業務の結果を正確に示すかが重要だからである。

以上の結果、独立行政法人の会計は原則として企業会計原則によらなければならないこととした（通則法第37条）。

しかしながら、企業会計原則は営利企業を対象としたルールなので、これをそのまま独立行政法人に適用することは適当ではない。そこで、企業会計原則に独立行政法人の特殊性を考慮して適切な修正を加え、独立行政法人会計基準が作成された。

図表2 独立行政法人の会計制度

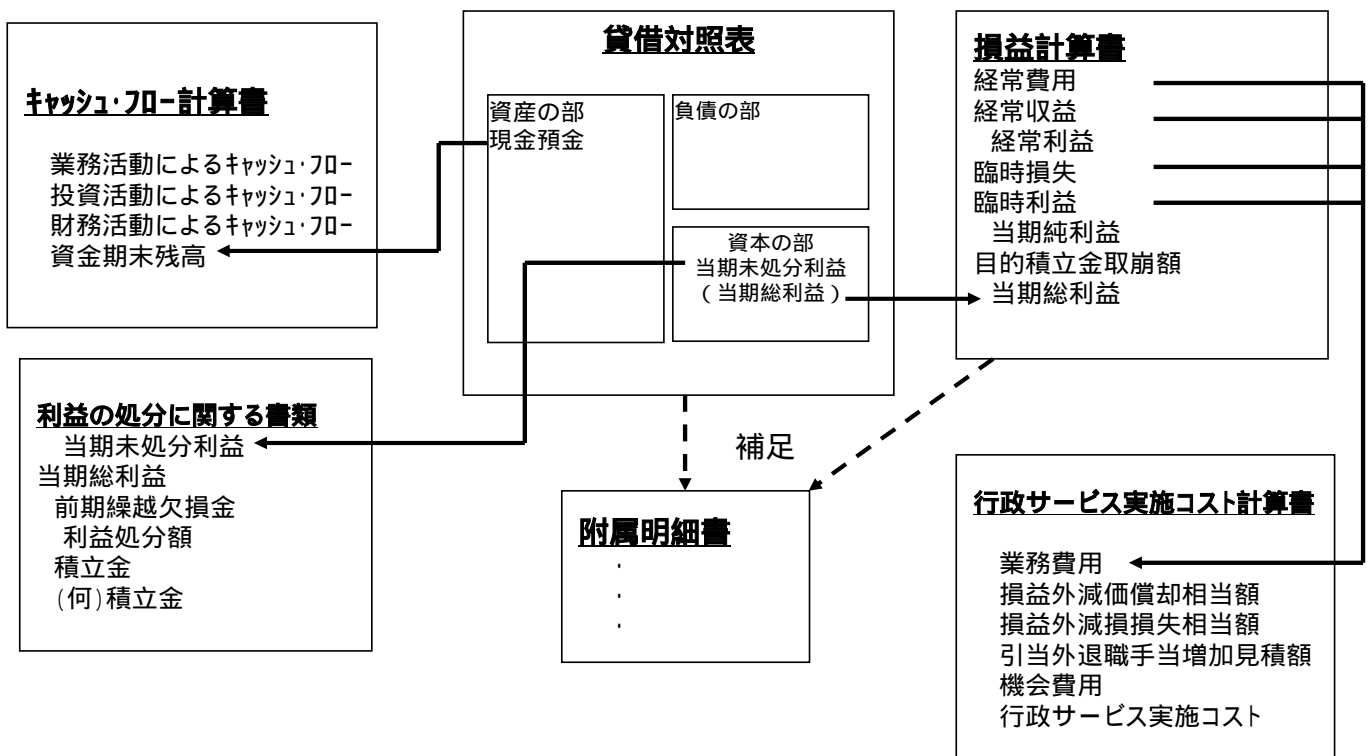


5. 財務諸表の体系

独立行政法人会計では、毎事業年度、財務諸表（貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書、利益処分（損失処理）に関する書類、行政サービス実施コスト計算書及びこれらの附属明細書）を作成し、当該事業年度の終了後3ヶ月以内に主務大臣に提出し、承認を受けなければならない（通則法第38条、独立行政法人会計基準（以下基準）第41条）。

独立行政法人における財務諸表の体系は、図表3の通りである。

図表3 独立行政法人の財務諸表の体系



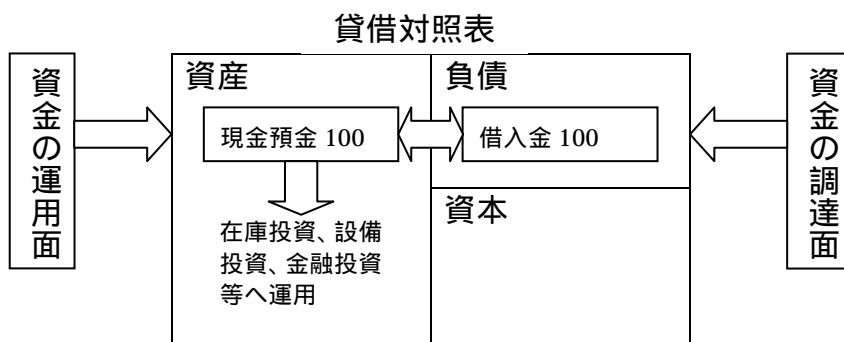
独立行政法人会計において作成する財務諸表は、行政サービス実施コスト計算書を除き、概ね民間企業が作成する財務諸表と同じである。以下、主な財務諸表とその財務諸表における独立行政法人会計の特徴について説明する。

6. 貸借対照表

貸借対照表は、法人の財政状態を明らかにする書類で、「資金をどのように調達したか」を表す負債（借入金、社債など）及び資本（資本金）そして「その調達した資金をどのように運用したか」を表す資産が記載される。

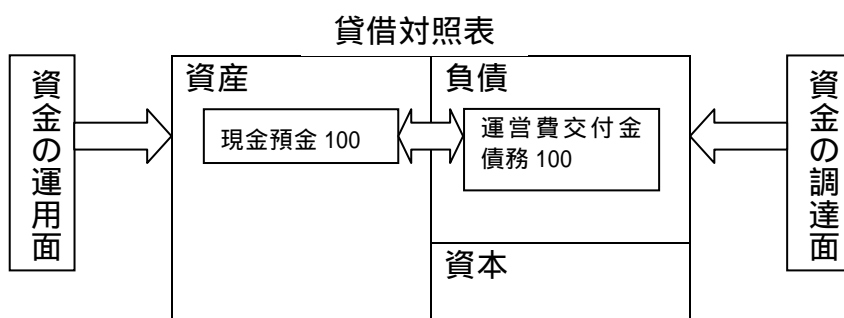
ある独立行政法人が 100 の借入れを行ったとする。この場合、100 の借入金を負債に計上することにより、必要資金を借入金で調達したことを示すと同時に、借入れにより増加した現金預金が資産に計上される²。調達された現金預金は、その後さまざまな業務活動（在庫投資活動、設備投資活動、金融商品投資活動等）で運用され、その運用の結果は、棚卸資産、固定資産、金融商品等の科目により資産に計上されることになる。

図表 4 貸借対照表の仕組み（1）



では、独立行政法人特有の問題として運営費交付金の会計処理はどうか。同様に、運営費交付金 100 を国から受け入れたとする。結論から言うと、借入金と同様の処理を行うことになる。つまり、100 を「運営費交付金債務」という科目で負債に計上し、一方入金された現金預金が資産に計上される。

図表 5 貸借対照表の仕組み（2）

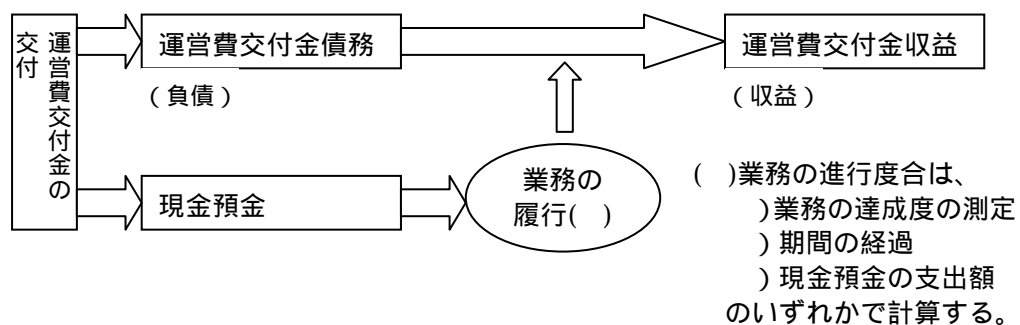


ここで、運営費交付金は借入金と違い返済義務がないのになぜ負債に計上するのかという疑問が生じるが、運営費交付金は次期中期目標期間に繰り越す

² 会計上、すべての取引は 2 つの側面をもっている（取引の 2 面性）。借入れという行為も、借入金という負債の増加と、現金預金という資産の増加の 2 つに分解でき、これが企業会計における複式簿記の前提となっている。

ことはできず、中期目標終了後に原則として国庫に納付しなければならない。つまり、運営費交付金も返済義務がある。ただし、この国への返済義務は、借入金と違い業務の履行により解除される。よって、会計上運営費交付金債務は業務の進捗に応じて収益化を行うこととした（基準第 80 条第 2 項）。運営費交付金の収益化については、「10. 独立行政法人の課題」で詳しく述べる。いずれにしても、独立行政法人会計では、負債に計上していた運営費交付金債務（借入れにより現金預金を増やしたのと同じ扱い）が、業務の履行により運営費交付金収益（何らかの収入で現金預金を増やしたのと同じ扱い）に変換されるのである。この結果、業務未履行分に相当する運営費交付金だけが負債として残り、中期目標期間終了後に原則国庫に納付されることになる。

図表 6 運営費交付金の会計処理の流れ



7. 損益計算書

損益計算書は、法人の運営状況を明らかにする書類で、一会計期間の独立行政法人の費用とこれに対応する収益を記載して当期純利益を表示するものである。民間企業の損益計算書では、会計期間に属するすべての収益と費用が損益計算書に含められる。しかしながら、独立行政法人会計では、独立行政法人の業績に無関係な費用（独立行政法人に決定権がなくその結果に対する責任を負うべきではない費用）は損益計算書に含めない。たとえば、現物出資された国有財産や施設整備費補助金の交付によって建設された固定資産の減価償却費などである。これらの費用は、運営費交付金の算定対象とはならず（つまり、運営費交付金収益によって賄われる費用ではない）また運営費交付金収益以外の収益で充当することも予定されていないので、損益計算書の費用に含めると独立行政法人の運営状況の測定を誤らせることになる。

損益計算書の様式は通常図表 7 のとおりとなっている。

図表7 損益計算書

損益計算書	
経常費用	
...	
経常収益	
運営費交付金収益	
...	
経常利益	
臨時損失	
臨時利益	
当期純利益	
目的積立金取崩額	
当期純利益	

企業会計の損益計算書では、通常「収益 費用」の順番に記載されるが、独立行政法人においては、「業務費用 業務収益」の順番に記載される。

企業会計では、まず経営活動の成果を収益で示し、次にその成果獲得のための犠牲を費用として計上するのに対して、独立行政法人会計では、まずその法人に課せられた行政サービスの実施による費用が先に決まり、次にその費用を補填するために運営費交付金などの財源が決まるという関係になっているからである。

8. キャッシュ・フロー計算書

キャッシュ・フロー計算書は、法人の一会計期間におけるキャッシュ・フローの状況を示すため、キャッシュ・フローを一定の活動区分（業務活動、投資活動、財務活動）に区分して表示したものである。貸借対照表は法人の財政状態を、損益計算書は法人の運営状況を明らかにし、そしてキャッシュ・フロー計算書は法人の資金の流れを明らかにする計算書である。民間企業においてもキャッシュ・フロー計算書が正式に導入されたのは平成12年3月期からであるが、今では貸借対照表、損益計算書にキャッシュ・フロー計算書を加えて基本3表と呼ばれている。キャッシュ・フロー計算書が導入された主な理由は次の通りである。

- ・ 発生ベースの利益よりもキャッシュは絶対的で法人間比較が容易である。
- ・ 民間企業にとって資金効率が重要であるが、これは独立行政法人でも同様である。
- ・ 国際的にもキャッシュ・フロー会計が主流となっている。

通常利益の獲得はキャッシュの増加となる。しかし、近年会計処理が複雑化し、しだいに利益とキャッシュの動きの乖離が発生・増大するようになった。民間企業の中には、利益が出ているのに資金繰りが悪く倒産する企業（黒字倒産）も生じている。このことにより、損益計算書とは別にキャッシュの動きを

表示する計算書が必要になったのである。以下事例を示す。

事例 1) 売上 100 の内現金売上が 50、掛売上が 50 とする。この場合、損益計算書での利益は 100(現金売上 50 + 掛売上 50)であるが、キャッシュ・フロー計算書でのキャッシュ・フローは 50(現金売上 50)となる。

事例 2) 売上 100(すべて現金売上)、損益計算の対象となる減価償却費 50 とする。この場合、損益計算書での利益は 50(現金売上 100 - 減価償却費 50)であるが、キャッシュ・フロー計算書でのキャッシュ・フローは 100(現金売上 100)となる。減価償却費は非現金支出といって、キャッシュが減少しない費用である。

民間企業と独立行政法人のキャッシュ・フロー計算書の様式はほぼ同じである。ただし、「業務活動区分」の表示方法は、ほとんどの民間企業で「間接法」を採用しているが、独立行政法人は「直接法」での表示が要求されている。

図表 8 キャッシュ・フロー計算書

<p>キャッシュ・フロー計算書</p> <p>業務活動によるキャッシュ・フロー</p> <p>投資活動によるキャッシュ・フロー</p> <p>財務活動によるキャッシュ・フロー</p> <p>・・・</p>
--

「直接法」とは収入、支出等、主要な取引ごとにキャッシュ・フローをそのまま総額表示する方法であり、一方「間接法」とは損益計算上の利益から必要な調整を加え表示する方法である。しかしながらいずれも結果は同じとなる。

事例 1) の場合

図表 9 直接法による表示(1)

キャッシュ・フロー計算書	
業務活動によるキャッシュ・フロー	
・・・による収入	50
業務活動による キャッシュ・フロー	50

図表 10 間接法による表示(1)

キャッシュ・フロー計算書	
業務活動によるキャッシュ・フロー	
利益	100
売掛金の増加	50
業務活動による キャッシュ・フロー	50

事例 2) の場合

図表 11 直接法による表示 (2)

キャッシュ・フロー計算書	
営業活動によるキャッシュ・フロー	
・・・による収入	100
業務活動による キャッシュ・フロー	100

図表 12 間接法による表示 (2)

キャッシュ・フロー計算書	
営業活動によるキャッシュ・フロー	
利益	50
減価償却費	50
業務活動による キャッシュ・フロー	100

9 . 行政サービス実施コスト計算書

行政サービス実施コスト計算書とは、一会計期間に属する法人の業務運営に関して国民が負担するコストを集約して表示したものであり、独立行政法人固有の財務諸表である。前述したとおり、損益計算書では、独立行政法人に無関係な費用は損益計算に含めない。しかし、このような費用も国民が負担するコストであるから、コスト情報として開示する必要がある。

また、独立行政法人が国有財産や国の物品などを無償又は減額された使用料で借り受けている場合、もし国が市場を通じて他に貸し付けていたならもっと高い使用料を入手できたはずである。このような機会費用も国民が負担するコストとなることから、行政サービス実施コスト計算書に加える。

行政サービス実施コスト計算書は、図表 13 のような様式となる。

図表 13 行政サービス実施コスト計算

行政サービス実施コスト計算書	
業務費用	
損益外減価償却相当額	
損益外減損損失相当額	
引当外退職給付増加見積額	
機会費用	
(控除) 法人税等及び国庫納付金	
行政サービス実施コスト	

10 . 独立行政法人会計の課題

前述したように、独立行政法人の制度創設の目的を果たしていくためには、業務の結果を適切に評価する必要がある。よって、業務の結果を適切に表示するという独立行政法人会計の責任は重い。しかしながら、現実には独立行政法人の会計には課題もある。たとえば運営費交付金の収益化の問題である。「6 . 貸借対照表」で述べたように、運営費交付金債務は業務の進行に応じて収益化

することになっている。業務の進行度合いを測定する方法として、) 業務の達成度の測定 (成果進行基準)) 期間の経過 (期間進行基準)) 現金預金の支出額 (費用進行基準) がある (基準注解 57)。多くの独立行政法人は、技術的な理由で) の方法を採用している。ただし、この方法は支出額 (費用) と収益が通常同額になるため、厳密には業務の結果を適正に評価できない。これを理由に、現在独立行政法人評価委員会はこの方法の廃止を提案している。以下、3つの方法を比較する。

業務の達成度の測定 (成果進行基準)

中期計画及びこれを具体化する年度計画等において、一定の業務 (プロジェクト) 等と運営費交付金との対応関係が明らかにされている場合に適用され、当該業務等の達成度に応じて、運営費交付金債務の収益化を進行させる。

(例) 運営費交付金 100、支出額 80、業務達成率 90%

費用 80、運営費交付金収益 90、利益 10、運営費交付金債務 10

期間の経過 (期間進行基準)

中期計画及びこれを具体化する年度計画等において、業務の実施と運営費交付金財源とが期間的に対応している場合 (本部の管理業務など) に適用され、一定の期間の経過を業務の進行とみなし、運営費交付金債務を収益化する。

(例) 運営費交付金 100、支出額 80、期間進行率 (1 年経過) 100%

費用 80、運営費交付金収益 100、利益 20、運営費交付金債務 0

現金預金の支出額 (費用進行基準)

上記のような、業務と交付金との対応関係が示されない場合の簡便的な方法で、業務のための支出額を限度として運営費交付金債務を収益化する。

(例) 運営費交付金 100、支出額 80、期間進行率 (1 年経過) 100%

費用 80、運営費交付金収益 80、利益 0、運営費交付金債務 20

独立行政法人の社会的責任の重さに鑑みると、独立行政法人の財務諸表はだれもが理解できるものでなければならない。しかしながら、実際は一部の専門家しか十分に理解できないものになっているとの批判もある。今後、独立行政法人の会計は、国民がより理解のできるものとする努力が必要である。運営費交付金の収益化の問題も含めて、独立行政法人の会計には解決しなければなら

ない課題は多い。

【参考文献】

『独立行政法人通則法』改正：平成 18 年 6 月 2 日法律第 50 号

『「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」』改訂：平成 17 年 6 月
29 日

総務省『独立行政法人の事務・事業の見直し結果』総務省報道資料、平成 18 年 11 月

総務省『独立行政法人の業務実績に関する 2 次評価結果』総務省報道資料、平成 18 年
11 月

中央青山監査法人『独立行政法人会計基準の完全解説第 2 編』中央経済社、平成 18 年
4 月