

独立行政法人の利益剰余金の国庫納付

～独立行政法人会計の現状と課題～

予算委員会調査室 柴崎 直子

1. はじめに

独立行政法人制度は、平成13年4月の発足から7年が経過し、国の研究機関や特定事業を執行する機関など当初発足した法人（いわゆる先行独法）は、運営及び評価の一区切りである中期目標期間を既に終了している。また、その後に発足した特殊法人から移行してできた法人（いわゆる移行独法）も、今後、中期目標期間の終了に際し、改めて組織・業務全般の見直しが行われていくこととなる。

以下、独立行政法人の会計基準と先行独法の国庫納付に着目して、独立行政法人会計の現状と課題について概観する。

2. 独立行政法人の会計手法

2-1. 企業会計的な会計基準の導入

国の財務会計制度では、事務・事業を確実に実施するために毎年度事前に予算査定を受けるなど、予算執行の事前管理が重視される仕組みとなっている。他方、企業会計は、外部への情報提供や経営活動の管理統制のための会計であり、企業の財政状態と経営成績を明らかにすることに重点が置かれた仕組みとなっている。

独立行政法人における会計については、原則として企業会計原則に従った運営をするものとされている（独立行政法人通則法第37条）。これは、国とは別の主体で業務を実施することで、効率的かつ効果的な業務の遂行を図るという独立行政法人制度の趣旨から、業務及び財源の負託主体である国及び国民に対して、当該法人の財政状態と経営成績を明らかにすることに主眼を置くとともに、企業会計原則に従った財務報告をすることで、民間企業との比較可能性を担保する意味合いがあるとされている。

ただし、独立行政法人は公共的な性格を有し、民間企業とは異なり、利潤の獲得を目的としないのみならず、独立採算制を前提としていない。また、独立行政法人の多くが業務の性質上、その運営のための事業費の

一部を国からの財源措置に頼らざるを得ないこともあり、単純に企業会計原則を適用できない側面がある。このため、企業会計原則に必要な修正を加えた「独立行政法人会計基準」により、独立行政法人制度の特殊性を考慮した財務運営を行っているのが現状である。

2-2. 独立行政法人会計における利益処分

こうした独立行政法人の特殊性を考慮した会計方法の一つに、利益処分の取扱いがある。民間企業では、すべての利益は資本主に帰属するため、その利益は株主に対する配当金、役員賞与などとして処分され、残余については次期に繰り越されて企業内部に留保されることとなる。この点、独立行政法人では、利益は基本的には国庫へ納付されることとなっているものの、制度面では中期目標及びそれに基づく中期計画による運営・評価のシステムが導入されている。このことから、毎年度の利益をその都度国庫納付するのではなく、中期目標期間中は独立行政法人内で積立金として積み立て、中期目標期間の終了時にまとめて精算することとされている。ただし、年金積立金管理運用独立行政法人¹や情報通信研究機構（出資勘定）など、中期目標期間の終了を待たずに毎年度の利益の国庫納付が義務づけられているものもある。

（参考）独立行政法人通則法（抄）

第 44 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うめ、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 3 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 独立行政法人は、第 1 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または一部を第 30 条第 1 項の認可を受けた中期計画（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。以下単に「中期計画」という。）の同条第 2 項第 6 号の剰余金の用途に充てることができる。

4 主務大臣は、前項の規定による承認をしようとするときは、あらかじめ、評価委員会の意見を聴かなければならない。

5 第 1 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。

¹ 以下、各独立行政法人の名称から「独立行政法人」を省略する。

具体的な利益処分の方法として、中期目標期間内に損益計算上の利益が生じた場合には、前事業年度からの繰越損失に充当の後、残余があればその額を基本的に積立金として整理する。この積立金は、中期目標期間内であれば、損失処理や中期計画で定める用途に充てることができるが、中期目標期間の最後の事業年度には、各法人の設立根拠である個別法に従って、国庫納付や繰越しなどの処分を行うこととされている（独立行政法人通則法第44条）。

2-3. 中期目標期間終了後の積立金処分の具体例

中期目標期間終了後の積立金の処理に関しては、各個別法に従うこととされているが、各法人の業務の性格により分類することで、積立金の処理方法の特徴をつかむことができる（図表1）。

図表1 中期目標終了後の積立金処分の特徴

分類	独立行政法人名	積立金処分の特徴
公益法人型	国立公文書館 酒類総合研究所 国立美術館 日本スポーツ振興センター（一般勘定） 国立健康・栄養研究所 種苗管理センター 等	<ul style="list-style-type: none"> ・積立金を運営上の剰余金として認識 ・中期目標期間の積立金のうち、翌期間の財源として繰越承認を受けた額以外を国庫納付
民間企業型	造幣局 国立印刷局 日本貿易保険	<ul style="list-style-type: none"> ・積立金を経営上の利益として認識 ・中期目標期間の積立金のうち、定められた基準で計算した額を国庫納付 ・納付後も積立金に残余があれば翌期間の財源として繰越し可能
保険会社型	日本スポーツ振興センター （災害共済給付勘定、免責特約勘定） 医薬品医療機器総合機構 （副作用救済勘定、感染救済勘定）等	<ul style="list-style-type: none"> ・中期目標期間の積立金を翌期間の積立金として繰越
資産運用型	年金・健康保険福祉施設整理機構 年金積立金管理運用 等	<ul style="list-style-type: none"> ・毎年度の利益剰余金を資産運用益として国庫に繰り入れる ・毎年度の利益剰余金額を国庫納付

（注1）本分類は執筆者によるもの。

（注2）各独立行政法人の名称から「独立行政法人」を省略。

（出所）各独立行政法人個別法より作成

例えば、国立公文書館や酒類総合研究所、国立美術館などの独立行政法人は、元来国の業務の一部であったものを分離し、法人格を賦与したものである。こうした法人は、行政サービスの提供の見返りとしての利益を期待していないため、「公益法人型」と分類することができよう。この分類には日本貿易保険を除くすべての先行独法が含まれるほか、日本スポーツ振興センターの一般勘定などの移行独法も含まれる。

また、造幣局、国立印刷局及び日本貿易保険は、事業形態が一般事業会社に類似しており、業務の遂行による売上げが期待できることから、「民間企業型」と分類できよう。実際、これらの法人は運営費交付金を受け取っておらず、国からの財政支出に依存せずに業務を遂行し、毎年度利益を計上している。

さらに、日本スポーツ振興センターの災害共済給付勘定や医薬品医療機器総合機構の副作用救済勘定などは、主に給付や助成金の支給などの事業を行っていることから、「保険会社型」との分類が可能であろう。

このほか、年金・健康保険福祉施設整理機構及び年金積立金管理運用などは、国の財産を運用する業務を担っていることから、「資産運用型」と見ることもできよう。

これらの分類ごとに積立金処理方法を見ていくと、まず、「公益法人型」では、中期目標期間最後の事業年度に利益処分を行った後、積立金のうち主務大臣の承認を受けた金額を翌中期目標期間における特定業務の財源として繰り越し、この額を控除した額（残余）を国庫納付する方法をとっている。これは、その多くが国の財政支出である運営費交付金に依存した運営を行っていることから、積立金について、業務遂行による「利益」ではなく、運営費の「剰余」として認識した上で、剰余金はできる限り国庫に返納させる必要があるとの基本的考え方によるものと考えられる。

これに対し、「民間企業型」の独立行政法人では、中期目標期間最後の事業年度に利益処分を行った後も積立金がある場合に、個別法で定める金額について所管省令で定める基準により計算した額を国庫に納付し、それでも残余があれば、主務大臣の承認を受けた金額を翌中期目標期間における業務の財源として繰り越す方法をとっている。これは、資本主に対して利益配分を行った上で、残余については次期に繰り越して法人内部に留保するという企業会計の考えに基づいていると言えよう。この場合、国庫納付は資本主に対する配当金の意味を持つものにとらえるこ

ともできよう。また、これらの法人では、事業内容が一般事業会社に類似するため、企業会計に準じた会計制度を導入することで、効率化を図る余地が多いと思われる。

さらに、「保険会社型」の独立行政法人での積立金処理方法は、中期目標期間最後の事業年度に利益処分を行った後も積立金がある場合に、この額を翌中期目標期間における積立金として繰り越すこととしている。これは、給付や助成金の支給という業務の性質上、不測の事態にも対応可能な積立金水準を確保することが望ましいとの考えがあったものと思われる。

また、「資産運用型」の独立行政法人については、毎年度の利益剰余金の国庫納付が義務付けられており、この「資産運用益」は、国庫における特定の勘定（年金特別会計厚生年金勘定など）の歳入として、活用が図られている。

このように、独立行政法人の利益の処分方法は、各法人の目的、業務内容、成立の経緯等を踏まえ、定められたものと言えよう。

3. 先行独法の積立金処分状況

次に、実際の積立金処分や国庫納付の状況について、先行独法を例に見ていくこととする。

先行独法は、既に第1期中期目標期間を終えており、平成18年度までに42法人（平成18年度までに統合された法人は統合後の法人を1として数える。）が国庫納付を行った。そこで、先行独法のうち国庫納付を行ったものについて、利益剰余金、次期中期目標期間の財源として繰り越すことの承認を受けた額（繰越積立金額）や利益剰余金に占める繰越積立金額の割合など、積立金の処分状況を見ると、図表2のようになる。

国庫納付を行った42法人のうち、利益剰余金が大きい法人は、日本貿易保険492億円、産業技術総合研究所160億円、情報通信研究機構126億円などとなっている。一方、国立国語研究所（0.2億円）、国立特別支援教育総合研究所（0.5億円）、国立科学博物館（0.5億円）などの利益剰余金は1億円にも満たない状況となっている。

また、この42法人のうち、積立金の繰越しを行う法人は31法人となった。繰越積立金額の最も大きい法人は日本貿易保険の246億円であり、次いで、産業技術総合研究所の152億円、情報通信研究機構の105億円などとなっている。

図表2 先行独法における積立金処分状況

(単位：千円、%)

独立行政法人	第1期事業年度末 利益剰余金 (a)	次期中期目標期間の 財源として繰越すこ との承認を受けた額 (b)	国庫納付金額	利益剰余に対 する繰越積立 金の割合 (b) / (a)
日本貿易保険	49,169,000	24,584,000	24,585,000	50.0
産業技術総合研究所	15,981,143	15,227,163	753,980	95.3
情報通信研究機構	12,576,240	10,504,353	2,071,887	83.5
農業・食品産業技術総合研究機構	6,697,436	1,907,274	4,790,162	28.5
物資・材料研究機構	3,659,685	1,265,097	2,394,588	34.6
水産総合研究センター	2,703,941	540,907	2,163,034	20.0
工業所有権情報・研修館	2,290,542	0	2,290,542	0.0
国立美術館	1,880,362	381,533	1,498,829	20.3
交通安全環境研究所	1,811,911	1,256,082	555,828	69.3
農業生物資源研究所	1,621,317	531,545	1,089,772	32.8
防災科学技術研究所	1,504,453	452,983	1,051,470	30.1
家畜改良センター	1,458,753	90,473	1,368,280	6.2
国立青少年教育振興機構	1,444,161	2,997	1,441,164	0.2
土木研究所	1,439,407	5,293	1,434,114	0.4
森林総合研究所	1,266,803	214,872	1,051,931	17.0
海上技術安全研究所	1,183,145	227,221	955,924	19.2
国立環境研究所	1,144,563	372,727	771,836	32.6
農林水産消費安全技術センター	998,315	32,613	965,702	3.3
建築研究所	989,904	0	989,904	0.0
製品評価技術基盤機構	897,312	392,173	505,139	43.7
農業環境技術研究所	804,426	226,548	577,878	28.2
航海訓練所	797,622	37,800	759,822	4.7
水産大学校	715,696	31,004	684,692	4.3
酒類総合研究所	685,552	2,900	682,651	0.4
航空大学校	636,521	0	636,521	0.0
放射線医学総合研究所	625,617	21,081	604,536	3.4
教員研修センター	602,190	0	602,190	0.0
港湾空港技術研究所	546,885	30,235	516,650	5.5
労働安全衛生総合研究所	524,373	0	524,373	0.0
国立公文書館	363,105	0	363,105	0.0
国際農林水産業研究センター	347,718	7,244	340,474	2.1
海技教育機構	313,867	9,781	304,085	3.1
国立健康・栄養研究所	304,570	0	304,570	0.0
電子航法研究所	261,116	6,944	254,172	2.7
大学入試センター	218,787	185,303	33,483	84.7
種苗管理センター	193,742	0	193,742	0.0
国立女性教育会館	174,049	0	174,049	0.0
国立文化財機構	142,637	6,640	135,998	4.7
経済産業研究所	83,061	0	83,061	0.0
国立科学博物館	51,562	5,230	46,333	10.1
国立特別支援教育総合研究所	49,258	0	49,258	0.0
国立国語研究所	15,543	398	15,145	2.6

(注1) 教員研修センターは平成15年度、国立公文書館、日本貿易保険、産業技術総合研究所は16年度、それ以外は17年度に第1期中期目標期間が終了している。

(注2) 国庫納付金額は一般会計、特別会計の合計額。

(注3) 日本貿易保険の額は、公表されている財務諸表が百万円単位であるため、百万円以下切り捨て。

(注4) 各独立行政法人の正式名称のうち「独立行政法人」の文字を省略。

(出所) 各独立行政法人の財務諸表等より作成

次に国庫納付の状況をみると、日本貿易保険が246億円と最も多く、次いで農業・食品産業技術総合研究機構が48億円、物資・材料研究機構が24億円などとなっている。一方、国庫納付額が最も少ないのは、国立

国語研究所の0.2億円となっている。

さらに、中期目標期間の最終事業年度の利益剰余金に占める繰越積立金の割合をみると、産業技術総合研究所（95.3%）、大学入試センター（84.7%）、情報通信研究機構（83.5%）、交通安全環境研究所（69.3%）は利益剰余金の50%を上回る額を繰り越している一方で、国立公文書館や国立特別支援教育総合研究所、国立女性教育会館など11法人の繰越積立金割合は0%となっており、利益剰余金の全額を国庫納付していることが分かる。

前述のとおり、図表2のうち日本貿易保険を除く法人では、中期目標期間終了後の積立金のうち、翌中期目標期間の財源として主務大臣の承認を受けた額以外の国庫納付が義務付けられている。これらの法人では、繰越積立金の割合が大きいほど国庫納付の割合が小さくなることを勘案すると、積立金として繰り越す額は必要最小限の水準にとどめるべきであろう。しかし、現状では、積立金を翌中期目標期間へ繰り越す場合、その使用目的及び繰越積立金の額の根拠については明らかにされていない²。各法人の繰越積立金額がどのような根拠に基づいているのか、国庫納付の額にも影響することだけに、積極的な情報開示が求められよう。

4. 利益剰余金の国庫納付の在り方

現在の規定では、多くの先行独法が中期目標期間終了後に国庫納付を行うこととされている。これは前述のとおり、独立行政法人制度においては、中期目標による運営・評価のシステムが導入されており、財務関係においても中期目標及びそれに基づく中期計画の期間を一つの区切りとしていることに基づいている。しかし、独立行政法人の利益剰余金は中期目標期間内で最大492億円（日本貿易保険）にも上り、中期目標期間終了後の国庫納付は先行独法だけでも計606億円（特別会計への納付を含む。）となっている。こうした多額の積立金を3年から5年間も法人内で留保することは、財政の効率的な運営の点から改善の余地があるのではなかろうか³。例えば、剰余金の中身を吟味し、場合によっては中期目標期間の中間時点での納付などが考えられないだろうか。

² ただし、翌中期目標期間中に繰越積立金を取り崩して使用する場合には、その使用目的を財務諸表（附属明細書）に明記することとなっている。

³ こうした考えについて、渡辺行政改革担当大臣（当時）は、独立行政法人の自律性、自発性確保の観点から慎重に検討すべき問題だとしている（第166回国会衆議院内閣委員会議録第11号24頁）（平19.5.25）。

中期目標期間終了後に国庫納付するやり方は、単年度予算に縛られず、複数年度にわたって弾力的かつ効率的な運営を可能にするといったメリットがあるものの、剰余金の中身を十分に吟味せず、一律に剰余金を中期目標期間中の数年間にわたって独立行政法人で留保することについて、資金の有効利用の観点から、検討を要するのではないかと思われるケースも見られる。例えば、独立行政法人の設立の際、国からの現物出資に係る多額の還付消費税が生じた⁴。農業技術研究機構（現在の農業・食品産業技術総合研究機構）（33億円）や物質・材料研究機構（19億円）、国立美術館（12億円）など、1,000万円以上の還付を受けた38法人の還付消費税の合計額は251億円であった。これら還付消費税の取扱いについては、独立行政法人会計基準等に定めがなかったことから、平成14年12月の政策評価・独立行政法人評価委員会において、還付消費税を財源とする積立金については、中期目標終了時の国庫納付を前提に法人において適切に管理するとの方向性が示されており⁵、こうしたものについては、中期目標期間の終了を待たずに国庫納付することが可能であったのではないか。このように、独立行政法人が保有する利益剰余金の中には、中期目標終了時の国庫納付を前提としたまま法人内で留保しているものも見られた。

独立行政法人における一般会計への利益剰余金の国庫納付額は、16年度75億円、17年度11億円、18年度322億円、19年度44億円、20年度278億円と合計730億円となっており⁶、近年、財政健全化に寄与する財源として期待されている。こうしたことを踏まえ、財源の有効活用という観点から、中期目標期間の終了を待たずに国庫に納付する仕組みは、検討に値するものと思われる。また、国から財政支出が行われている以上、独立行政法人の財政基盤や運営方法についてより細かくチェックするためにも、国庫納付の在り方については、さらに検討を行う必要がある⁷。

⁴ 政府からの現物出資は消費税法施行令で定める金銭以外の資産の出資に該当し、消費税の課税対象である資産の譲渡等として取り扱われるため、資産額の5%が消費税として計算される。他方、独法の課税売上に係る消費税額は相対的に少額であることから、結果的に独立行政法人が多額の還付消費税を受領する例が生じた。

⁵ 政策評価・独立行政法人評価委員会「平成13年度における独立行政法人の業務の実績に関する評価の結果についての第2次意見」（平成14年12月）

⁶ 平成16～18年度は決算額、19、20年度は予算額。

⁷ 国庫納付については、このほか、政府から独立行政法人の不要財産の処分に伴う売却収入等の国庫納付を義務付ける規定を盛り込んだ法案が国会（平成20年常会）に提出されるなど（衆議院で継続審査）、独立行政法人が保有する資産を見直す観点からも

5. むすびに

独立行政法人制度は、発足以来、運営や会計制度において、各事業年度や中期目標期間終了後の評価や見直し等に基づいた様々な制度変革への取組がなされてきた。その中で、営利を目的としない独立行政法人の特殊性を考慮して、企業会計原則に必要な修正を加えた独自の会計基準が設けられたものの、これが独立行政法人の財務会計制度を分かりにくくしているとの指摘もある。「独立行政法人整理合理化計画（平成 19 年 12 月 24 日閣議決定）」の策定により、事務・事業の規模の適正化・効率化等の推進が図られることとなったが、会計基準においても、独立行政法人制度の趣旨を踏まえ、財政状態と運営状況、そして業績の適正な評価がより国民に分かりやすいものとなるよう、検討を重ねていく必要がある。

(内線 3126)

注目が集まっている。