

# 独立行政法人会計の特徴とその課題

決算委員会調査室 うすい まゆみ  
薄井 繭実

## 1. はじめに

独立行政法人（以下「独法」という。）制度は、行政改革の一環として平成13年4月に発足した。制度創設の趣旨は、政策の企画立案機能と実施機能を分離し、実施機能を国から切り離すことによって柔軟な組織運営を可能にし、業務の効率化を促すことにある。国から独立した組織であり、業務の効率性が求められることから、独法の会計は原則として企業会計原則によっている。しかし、運営のための事業費の一部が国からの財源措置によって賄われていること等から、一部において企業会計とは異なる会計基準を設けている。

本稿では、企業会計との相違点のうちその代表的事例に着目しつつ独法会計の概要を紹介した上で、今後の課題について若干の所見を述べることとする。

## 2. 独法の会計制度の概要

独法の運営の基本その他の制度の基本となる共通事項は独立行政法人通則法（以下「通則法」という。）に定められており、通則法第37条において、独法の会計は原則として企業会計原則によるものと規定されている。しかし、独法は利益の獲得を目的とせず、また独立採算制を前提としないことなど、営利企業とは制度的前提が異なるため、企業会計原則を基本に独法の制度上の特性に応じて必要な修正を加えたものとして独法会計基準が設定されている。以下では、官庁会計と企業会計との比較によって、独法会計の特色を明らかにする。

官庁会計は、事前統制を主眼とする予算執行管理に重点をおいた会計制度であり、事務事業の確実な実施という公共上の目的を前提とした制度になっている。そのため、単式簿記に基づく現金主義会計が採られ、各会計年度の現金収支に重点が置かれている。一方、企業会計は、外部への情報提供や経営活動の管理統制を行うための会計であり、企業の財政状態や経営成績をフロー情報、ストック情報の双方から明らかにすることに主眼が置かれている。そのため、複式簿記、発生主義が採られ、現金収支のみならず、すべての経済事象をとらえるものとなっており、また損益の結果である決算が重視されている。そして、独法会計は、企業会計原則に基づき、複式簿記、発生主義が採用されているが、利益の獲得を目的としていないことから、損益の結果である決算よりもむしろ予算執行管理への対応が重視されている。以上により、独法の会計は、官庁会計と企業会計の両方の側面を持つ中間的な会計方式となっていると言えよう（図表1）。

## 3. 財務諸表の概要

### (1) 独法の財務諸表の構成

独法の財務諸表は、貸借対照表、損益計算書、キャッシュフロー計算書、行政サービス

図表1 官庁会計・独法会計・企業会計の比較

	官庁会計	独法会計	企業会計
記帳方式	単式簿記	複式簿記	複式簿記
認識基準	現金主義	発生主義	発生主義
重視する視点	予算の執行管理	予算の執行管理	決算

(出所) 財務省、総務省資料等より作成

実施コスト計算書、附属明細書等から成る。これらは、概ね企業会計原則における財務諸表と類似しているが、行政サービス実施コスト計算書は、企業会計には含まれない独法の独自の計算書類である。以下では、貸借対照表、損益計算書、キャッシュフロー計算書、行政サービス実施コスト計算書について、その概要を紹介する。

## (2) 貸借対照表

貸借対照表は、資産の部、負債の部、資本の部から成る。右側の貸方には資金の調達源泉が、左側の借方には資金の運用形態が示されており、期末時点における独法の財政状態を明らかにするためのものである。

独法会計基準の大きな特色として挙げられるのは、引当金の計上の規定である。引当金に関しては、独法会計基準第17の2において「法令、中期計画等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将来の支出については、引当金を計上しない。」と定めている。例えば、財源措置のある退職給付引当金がそれに当たる。企業会計原則では、退職給付について、その発生が当期以前の事象に起因する将来の支出の増加であり、発生の可能性が高く、かつ金額を合理的に見積もることができる場合には、将来の退職給付のうち当期の負担に属する額を当期の費用として引当金に繰り入れることとされている。しかし、独法では、その支出に充てるべき財源が運営費交付金により措置されていることが中期計画等で明らかにされている場合は、貸借対照表上には引当金を計上しないことになる。なお、その場合には、退職給付引当金の見積額を貸借対照表の注記に表示するとともに、退職給付債務に係る毎事業年度の増加額を行政サービス実施コスト計算書(後掲参照)に表示することとされている。他方、その財源措置が運営費交付金により行われることが中期計画等で明らかにされていない場合は、引当金を計上することとされている(図表2)。

一例として、平成19年度の独立行政法人雇用・能力開発機構の財務諸表を見てみると<sup>2</sup>、貸借対照表の固定負債の部に退職給付引当金として275,399,511円が計上されているが、行政サービス実施コスト計算書に、引当外退職給付増加見積額3,992,455,980円が計上さ

貸借対照表 (平成×年3月31日)	
資産の部	負債の部
流動資産	流動負債
固定資産	固定負債
1.有形固定資産	
2.無形固定資産	資本の部
3.その他の資産	
	資本金
	資本剰余金
	利益剰余金
	(当期純利益)

(注)「資本の部」は、平成19年11月に独立行政法人会計基準及び独立行政法人会計基準注解の改訂が実施され、「純資産の部」へと名称が改められている。

れており、実際にはこの両方を合算した額が将来の退職給付費用として想定される額ということになる。

図表2 独法の退職手当に関する引当金の計上方法

退職手当の財源	計上方法
運営費交付金を財源とするもの	退職手当に関する引当金は計上せず、見積額を貸借対照表の注記に表示する。見積額の毎事業年度の増加額は行政サービス実施コスト計算書に表示
自己収入を財源とするもの	退職手当の見積額を計算し、「退職手当引当金」として貸借対照表の固定負債に計上
中期計画等で想定した運営を行わなかったことにより、将来の追加的な退職金債務が発生した場合	追加退職手当の見積額を計算し、「追加退職手当引当金」として貸借対照表の固定負債に計上

(出所) 新日本監査法人編『よくわかる独立行政法人会計基準 - 実践詳解』改訂第2版(平成18年11月)202頁を基に作成

### (3) 損益計算書

企業会計においては、企業の経営成績を明らかにするために損益計算書が作成されるが、独法においては、その運営状況を明らかにするために作成される。企業においては、利益を上げることが最大の目的であるため、収益を基準としてそれに対応する費用を記載する形式となっている。それに対し、独法の最大の目的は、発生する費用によって最大限の効果を生むこと、あるいは最小の費用で一定の効果を効率的

損益計算書	
(平成×年4月1日～平成×1年3月31日)	
経常費用	× × ×
経常収益	× × ×
経常利益	× × ×
臨時損失	× × ×
臨時利益	× × ×
税引前当期純利益	× × ×
法人税、住民税及び事業税	× × ×
法人税等調整額	× × ×
目的積立金取崩額	× × ×
当期総利益	× × ×

に生むことであるため、費用を基準としてそれに対応する収益を記載する形となっている。収益よりも費用がまず始めに記載されているのはこのような理由による。費用計上において、独法特有の会計基準は、減価償却費の規定である。独法会計基準第86において「独法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、当該資産の減価償却相当額は、損益計算上の費用に計上せず、資本剰余金を減額するものとする。」と定めている。企業会計においては、減価償却費が全額費用に計上されるのに対し、独法会計基準では、どのような財源により資産を取得したか、すなわち、資産の減価が対応する収益の獲得によって回収されるか否かにより減価償却の処理が異なることになる。よって、損益計算書に計上されるものもあれば、損益計算書には計上されず、引当外減価償却として行政サービス実施コスト計算書(後掲参照)に

計上されるものもある。詳しくは、後掲の会計処理上の特色において解説するが、一例として前掲の平成 19 年度における独立行政法人雇用・能力開発機構の財務諸表を見てみると、損益計算書の業務費、一般管理費の中にそれぞれ減価償却費として 6,818,063,390 円、39,943,940 円が計上されているが、行政サービス実施コスト計算書には損益外減価償却相当額として 23,230,608,986 円が計上されている。

また、独法の業務運営財源である運営費交付金を受領したとき、独法会計基準では、それをいったん運営費交付金債務として負債に計上し、業務活動の進行に応じて収益に振り替えるという処理を行うのも特徴的な点である。運営費交付金が適切に使用されている場合、費用と収益は一致するため、損益は生じないことになる。これは、企業会計とは大きく異なる点である。収益化基準については、独法会計基準注解 55 に 成果進行型（当該業務等の達成度に応じて財源として予定されていた運営費交付金債務を収益化） 期間進行型（業務の実施と運営費交付金財源が期間的に対応している場合には、一定の期間の経過に応じて収益化） 費用進行型（業務のための支出額を限度として収益化） 財源補てん型（交付時に収益化）の 4 つの基準が示されている。この収益化基準は、法人の業務内容等を勘案し、業務実績を最も適切に反映する基準を法人ごとに定めることとされているが、いったん採用した基準は每期継続して適用し、正当な理由がないかぎり変更することは認められていない。

#### （４）キャッシュフロー計算書

キャッシュフロー計算書は、一定期間におけるお金の流れを示したものである。表示区分としては、業務活動によるキャッシュフロー（独法の通常の業務の実施に係る資金の状態を表すため、サービス提供等による収入、原材料、商品又はサービスの購入による支出等を記載） 投資活動によるキャ

キャッシュフロー計算書 (平成×年4月1日～平成×1年3月31日)	
業務活動によるキャッシュ・フロー	×××
投資活動によるキャッシュ・フロー	×××
財務活動によるキャッシュ・フロー	×××
資金に係る換算差額	×××
資金増加額	×××
資金期首残高	×××
資金期末残高	×××

ッシュフロー（固定資産の取得等、将来に向けた運営基盤の確立のために行われる投資活動に係る資金の状態を表すため、独法の通常の業務活動の実施の基礎となる固定資産の取得及び売却、投資資産の取得及び売却等を記載） 財務活動によるキャッシュフロー（増減資による資金の収入・支出、債券発行・償還及び借入れ・返済による収入・支出等、資金の調達及び返済の状況を記載）の 3 つがある。

キャッシュフロー計算書の活用は、近年企業会計において注目されているが、独法においても業務の効率化や債務弁済能力を分析する指標として活用することができるとされている<sup>3</sup>。業務活動によるキャッシュフローは、資金面から独法の業務実績の評価を行うことができ、また短期的な債務支払能力を見る指標ともなる。なぜなら、独法では、単年度に発生した債務は原則として年度中に保有している資金で賄うことが求められているため、業務活動によるキャッシュフローが流動負債（1年以内に返済期限が到来する債務）に比

して大きいほど短期的な債務の支払能力は高いといえる。また、業務活動によるキャッシュフローと投資活動によるキャッシュフローの合計（フリーキャッシュフロー）がマイナスの場合、投資のための資金を外部の資金により調達しなければならないということを意味するため、その返済を見据えた検討が必要となろう。そして、財務活動によるキャッシュフローは、業務活動及び投資活動から生じたキャッシュフローの差額をどのように補ったかを読み取ることができる。このように、キャッシュフロー計算書を見ることにより、資金面から法人の経営状況の実態を分析することができる。

（５）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は、一定期間における独法の業務運営に関して国民が負担するコストを集約したものである。一方損益計算書は、法人の運営状況を表示しているが、ここに計上される損益は、法人の業績を示すものであって、必ずしも納税者の負担とは一致していない。

行政サービス実施コスト計算書 (平成×年4月1日～平成×1年3月31日)	
業務費用	×××
損益外減価償却相当額	×××
引当外退職給付増加見積額	×××
機会費用	×××
(控除)法人税等国庫納付額	×××
行政サービス実施コスト	×××

行政サービス実施コスト計算書に挙げられる具体的項目としては、自己収入によって補填できず税金によって賄っている業務費用、前述した損益計算を通じない場合の減価償却相当額や引当金を計上しない場合の退職給付増加見積額、また国又は地方公共団体の財産や出資等を利用することから生じる機会費用がある。これらは、独法の損益計算書等には計上されないものの、国民が負担するコストであり、行政サービス実施コスト計算書は、これらのコスト情報を集約して表示したものである。

４．会計処理上の特色 - 固定資産の取得に係る会計処理 -

独法において特殊な会計処理が求められる代表的な事例が固定資産会計である。独法では、固定資産をどのような財源により取得するかによって、会計処理が異なる（図表３）。以下では、固定資産の会計処理について、財源別に紹介する。

（１）運営費交付金、補助金、寄附金等により固定資産を取得した場合

運営費交付金や補助金、寄附金など独法の業務運営経費として定期的に補填される財源により償却資産（使用年数を経るごとに価値が減少し、費用化していく資産）を取得した場合には、資産の減価に対応した収益が予定されていると考えられることから、減価償却を損益計算に反映させる。具体的には、減価償却費という費用を計上するとともに、資産見返負債を資産見返負債戻入収益に振り替え、費用と収益を対応させることになる。一方、非償却資産（価値の減少を伴わない土地などの資産）の取得について中期計画で予め予定されている場合は、独法の財産的基礎を構成する資本が増加したと捉えることができることから、資本剰余金を計上することになる。中期計画で想定されていない非償却資産の取得については、償却資産の取得と同様の会計処理を行うことになる。中期計画の想定範囲内か範囲外かで取扱い異なるのは、中期計画は、主務大臣の認可を要するという

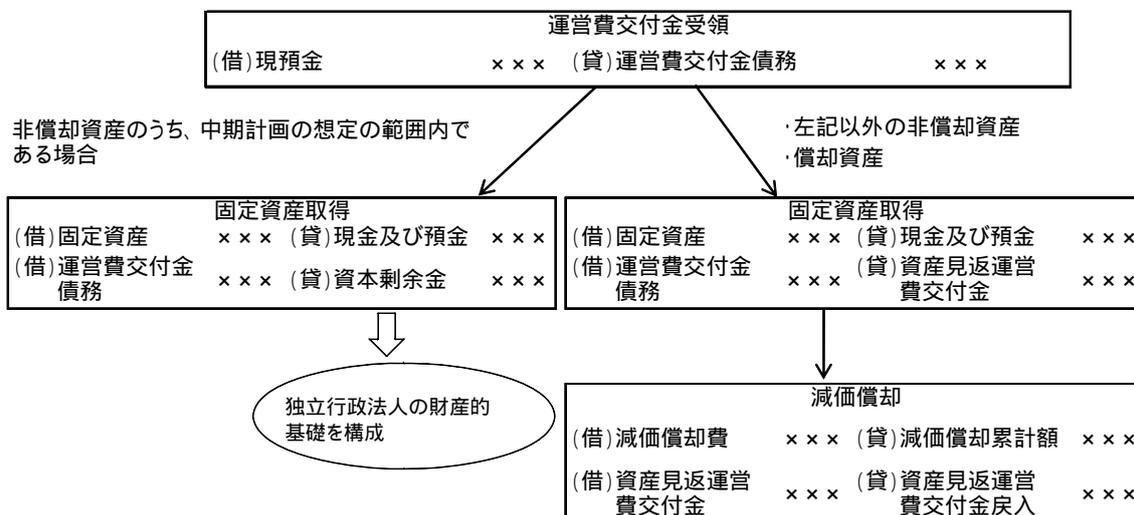
点で国の意思が反映される度合いが高いと考えられたため、中期計画の想定範囲内である場合は、財産的基礎を構成するものとして資本剰余金とすることになる（図表4）。

図表3 固定資産を取得した場合の財源別の会計処理

減価償却費が損益計算に含まれるケース 償却資産の減価が対応する収益によって回収される場合 (財源: 運営費交付金、補助金、寄附金等)			
< 会計処理 >			
(借) 減価償却費	× × ×	(貸) 減価償却累計額	× × ×
(借) 資産見返負債	× × ×	(貸) 資産見返負債戻入	× × ×
減価償却が損益計算に含まれないケース 償却資産の減価が対応する収益によって回収されない場合 (財源: 施設費、現物出資、目的積立金)			
< 会計処理 >			
(借) 損益外減価償却累計額	× × ×	(貸) 減価償却累計額	× × ×

(出所) 新日本監査法人編『よくわかる独立行政法人会計基準 - 実践詳解』改訂第2版(平成18年11月)317頁を基に作成

図表4 運営費交付金による固定資産の会計処理フロー  
(補助金、寄附金による場合も同様の会計処理がなされる)



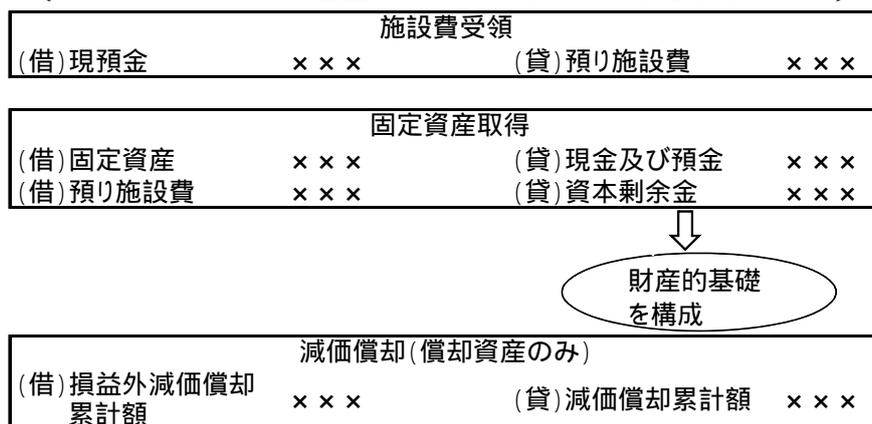
(出所) 新日本監査法人編『よくわかる独立行政法人会計基準 - 実践詳解』改訂第2版(平成18年11月)318頁を基に作成

(2) 施設費、現物出資等により固定資産を取得した場合

独法会計基準第86において、「独法が保有する償却資産のうち、その減価に対応する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、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。」と規定している。施設費や現物出資等を財源として固定資産を取得する場合は、減価に対応する収益の獲得は予定されていない。更に資産の買換えに当たっては、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が想定されていることから、減価償却相当額を損益計算上の費用には計上せず、資本剰余金を直接減額する処理が行われる（図表5）。

図表5 施設費による固定資産の会計処理フロー（収益獲得が予定されていない基準第86を前提）  
（ 現物出資、目的積立金による場合も同様の処理がなされる ）



（出所）新日本監査法人編『よくわかる独立行政法人会計基準 - 実践詳解』改訂第2版（平成18年11月）320頁を基に作成

## 5. おわりに

独法の会計基準は原則として企業会計原則に依拠しているが、その性質上退職給付引当金や減価償却費の会計処理においては固有の会計処理を行うこととされている。これらについては、企業会計原則に従えば、貸借対照表の債務や損益計算書上の費用に計上されるものであるため、簿外負債や損益外減価償却を認める独法の会計基準は、法人の財務状況を正確に反映するものとなっていないのではないかとの見方もできる。損益計算書に計上されない損益外減価償却費が独法の「隠れ損失」と言われる<sup>5</sup>のもこのような理由による。収益の獲得を前提としない独法にどこまで厳格に企業会計原則を適用すべきかという点についての判断は難しいと思われるが、独法の主要な財源が国ひいては国民の税金から賄われており、その損失は将来的に国民が負うことになることを踏まえれば、貸借対照表や損益計算書上から独法の正確な財政状態を読み取ることができるよう見直しを検討することも必要であろう。

また、現在のところ、財務諸表の開示は行われているものの、独法においてそれらを事後的に分析し、その結果を公表するということまでには至っていない。財務分析についても、各独法の業務の性質等を勘案する必要があることから、企業会計分析に一般的に用いられる自己資本比率<sup>6</sup>や流動性比率<sup>7</sup>等の指標をそのまま適用できるかという点について検討を要するが、まずはこれらの指標を参考に法人の財務の安全性等を分析しその情報を積極的に開示していくことが重要であろう。例えば、前掲の平成19年度における独立行政

法人雇用・能力開発機構の自己資本比率、流動性比率はそれぞれ41.0%<sup>8</sup>、286.1%<sup>9</sup>となっており、財務の安全性はかなり高いと評価することができよう。独法においてこのような財務状況の分析やそれらに関する情報開示が進められることにより、時系列での比較や業態の同じ法人同士での比較等が可能となり、財務内容等の改善にも資すると考えられる。また、納税者である国民にとっても当該独法に対する財政支援を行うことが適切かどうか等を判断するのに有用な情報を得ることができよう。

以上のような点も踏まえ、独法の財務情報の充実、開示が進められていくことを期待したい。

#### 【参考文献】

新日本監査法人編『よくわかる独立行政法人会計基準 - 実践詳解』改訂第2版（白桃書房 平18.11）

田中輝彦『公的機関の財務諸表を読む』（官公庁通信社 平17.3）

渡邊和夫「独立行政法人会計基準の特色」『会計検査研究』 No.25（平14.3）

---

<sup>1</sup> 平成20年12月、行政改革推進本部における検討を踏まえて同機構の廃止が決定され、職業能力開発業務は独立行政法人高齢・障害者雇用支援機構に移管し、その他の業務は、廃止又は独立行政法人勤労者退職金共済機構等へ移管することとされている。

<sup>2</sup> 独立行政法人雇用・能力開発機構『法人単位財務諸表』  
<<http://www.ehdo.go.jp/profile/pdf/h19kessan/h19zaimu01.pdf>>

<sup>3</sup> 新日本監査法人編『よくわかる独立行政法人会計基準 - 実践詳解』改訂第2版（白桃書房 平18.11）362頁

<sup>4</sup> 財又はサービスを代替的用途に用いた場合に、他の用途が実現しなかったことによって発生する原価で、実現されなかった測定可能な原価によって評価される。本文中における機会費用とは、具体的には 国有資産等の無償使用から生ずる機会費用、政府出資等から生ずる機会費用、国等からの無利子融資等から生ずる機会費用がある。

<sup>5</sup> 『日本経済新聞』（平19.10.12）

<sup>6</sup> 総資産に占める自己資本の割合。自己資本比率が高いほど返済を要しない資本調達が多いといえるため、経営が安定しているとされる。日本の上場企業の平均は約33～35%。

<sup>7</sup> 流動資産と流動負債の比率。財務的な安全性を表す指標として用いられ、150%～200%が望ましいとされ、100%以下になると危険とされる。

<sup>8</sup> 小数点第2位四捨五入。

<sup>9</sup> 小数点第2位四捨五入。