

独立行政法人会計基準の課題

野口 晃 弘 (名古屋大学)

I 序

独立行政法人通則法（以下、通則法と略す）第2条によって、独立行政法人は、「国民生活及び社会経済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おそれがある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を効率的かつ効果的に行わせることを目的として、この法律及び個別法の定めるところにより設立される法人」と規定されている。そして、平成13年4月より国立博物館や経済産業研究所など57の組織が独立行政法人に移行し、平成14年度に2組織、平成15年度にも1組織が独立行政法人に移行することが法律の成立によって決まっている。さらに平成15年度には造幣局及び印刷局が、平成16年度には国立病院・療養所が独立行政法人に移行することも予定されている¹⁾。

平成12年2月には、独立行政法人がその会計を処理するに当たって従わなければならない基準であるとともに、会計監査人が独立行政法人の財務諸表等の監査をする場合において依拠しなければならない基準として、「独立行政法人会計基準」（以下「基準」と略す）及び「独立行政法人会計基準注解」（以下「注解」と略す）が公表されている²⁾。

「基準」及び「注解」は、総務庁長官の委嘱を受けた会計、財政等の学識経験者によって組織された独立行政法人会計基準研究会によってとりまとめが行われ、公表されたものである。その前文「『独立行政法人会計基準』の設定について」では、独立行政法人の制度の前提や財務構造等の特性として、以下の4点を挙げている。

- ① 独立行政法人は公共的な性格を有し、利益の獲得を目的とせず、独立採算性を前提としない。その支出は国の公共的な事務及び事業を確実に実施するためになされるものであって、より多くの収入をあげるためになされるものではない。
- ② 独立行政法人は政策の企画立案の主体である国と密接不可分な関係にあるため、独自の判断では意思決定が完結し得ない場合が存在する。このため、その意思決定のみでは完結し得ない活動については、これらに起因する収入や支出を損益計算に含めることは妥当でない場合がある。

- ③ 企業会計のように利益配当を行うことを制度上予定していない。
- ④ 独立行政法人に対する動機付けの要請と財政上の観点の調整をはかる必要がある。

以上のような点を考慮して、「基準」及び「注解」では、営利企業を対象とする企業会計原則に修正が加えられている。たとえば、運営費交付金が自己収入とともに収益に含まれ、収益と費用の対応関係が企業会計とは異なる内容となっている。施設費を財源として取得された償却資産の減価償却費には、損益計算書に計上されず、資本剰余金のマイナスとして処理されるものがある。同様に、退職手当引当金の繰入額についても損益計算書に計上されない場合がある。また、資本取引・損益取引の意味も企業会計とは異なっている。さらに、中期目標における期間の最後の事業年度の利益処分について会計処理の方法が示されている。

本稿では、「基準」及び「注解」における通則法そのものに起因する問題点と、行政サービス実施成果計算書の必要性という2点について、以下、論じることとする。

II 通則法そのものに起因する問題点

中央省庁等改革基本法第38条1項3号では、「独立行政法人の会計は、原則として企業会計原則によるものとする」とともに、各事業年度において生じた損益計算上の利益は、これを積み立て、法令の定めるところにより、中期計画に定められた使途の範囲内において使用することができるものとする等弾力的かつ効率的な財務運営を行うことができる仕組みとすること」と規定されている。同様に、通則法第37条においても、「独立行政法人の会計は、主務省令で定めるところにより、原則として企業会計原則によるものとする」と規定されている。

平成9年の行政改革会議最終報告にも、「財務に関しては、原則として企業会計原則によることとする」³⁾という記述が見られ、その方針が法令においても一貫して採用されてきていることがわかる。

しかし企業会計原則は、本来、営利企業を対象としており、それを非営利組織体である独立行政法人の会計に原則として適用しようとするには無理がある。その点については、中央省庁等改革推進本部決定「中央省庁等改革の推進に関する方針」（平成11年4月27日）において、「独立行政法人の会計基準は企業会計原則によることを原則とするが、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して必要な修正を加えるものとする。そのため、会計専門家を交えて細目について必要な研究を行うものとする」⁴⁾となっており、「基準」及び「注解」においても、その趣旨に従い、企業会計とは異なる扱いの指示されている部分がある。

独立行政法人会計基準研究会の第二回議事録には、「独法において、『資本』とか『資本金』という用語はなじまないのではないか、という意見があり、これに対し事務局より『企業会計

原則による』という意味の解釈の問題であり、これに忠実であるという意味で資本金という言葉を使うのがよいのではということに加え特殊法人でも使われているとの説明があった。」⁵⁾という記述が見られる。少なくともその時点において、中央省庁等改革推進本部事務局では、「企業会計原則によるものとする」ことの条文解釈として、たとえ異なる概念が用いられていたとしても、企業会計原則の表現に用語を合わせる必要があると考えられていたようである。

従来の官庁簿記は、現金の収支計算を中心とする単式簿記にとどまっており、その弊害として、各組織にどれだけ負債があるのかさえ、容易に把握することができない状況になっていた。それを改善し、組織のおかれている状況を明らかにするためには、単式簿記を複式簿記に改め、さらに発生主義会計を導入することが必要となる。

基本法第38条及び通則法第37条における「原則として企業会計原則によるものとする」ことの趣旨は、単式簿記ではなく複式簿記を、現金主義会計ではなく、発生主義会計を用いることととらえるべきで、表面的に企業会計原則をそのまま受け入れているかのように見せながら、実態は異なる会計処理が行われる状況を生み出す趣旨ではなかったはずである。同じ用語を異なる意味で用いることは、情報利用者に混乱をもたらし、適切ではない。企業会計原則に表現を合わせても、それが異なる意味で用いられるのであれば、「基準」及び「注解」が、真实性の原則や明瞭性の原則の本来の趣旨に反するような状況をもたらししてしまうように思われる。

「企業会計原則によるものとする」ことの条文解釈として、その趣旨が、異なる概念に同じ用語を用いることにあるのではなく、複式簿記と発生主義会計の採用にあることを確認し、「基準」及び「注解」で用いられている表現の再点検を行うべきである。

同様、もしくは、より深刻な問題は通則法第38条にある。それによれば、独立行政法人は「毎事業年度、貸借対照表、損益計算書、利益の処分又は損失の処理に関する書類その他主務省令で定める書類及びこれらの附属明細書（以下「財務諸表」という。）を作成し、当該事業年度の終了後三月以内に主務大臣に提出し、その承認を受けなければならない。」と規定されている。このため独立行政法人は、営利を目的としない組織であるにもかかわらず、そして企業会計原則で意味する期間損益計算は行っていないにもかかわらず、損益計算書と称して活動の結果を報告することが法律によって強制されていることになる。

平成13年12月に公益法人会計基準検討会がまとめた「公益法人会計基準の見直しに関する論点の整理（中間報告）」では、正味財産増減計算書の名称を損益計算書に変更しなかった理由として「企業会計における当期純利益（又は）当期純損失を表示しないことから損益計算書という名称は妥当ではない」⁶⁾ことを挙げている。また、アメリカにおいても営利企業の損益計算書に対応する非営利組織体における財務表には、活動計算書（Statement of Activities）という別の名称が用いられている（Larkin & DiTommaso, 2002, p.24）。独立行政法人が非営利組織体であるとするならば、損益計算書という名称ではなく、何らかの別の名称を用いた計算書で活動状況を開示するほうが、情報利用者の誤解を招く危険性を低くできるように思われる。

Ⅲ 行政サービス実施成果計算書の必要性

独立行政法人評価委員会による独立行政法人の業績評価は、各年度の業務実績や中期目標期間の業務実績について、中期計画の実施状況、中期目標の達成状況等を考慮して行われることになる⁷⁾。しかし独立行政法人の財務諸表は、通則法第38条第4項の規定に従って公表され、それ以外の人々の目にも触れることになるので、その作用についても考えなければならない。行政サービス実施コスト計算書において、企業会計では測定・表示されない資本コストや機会原価についてまで開示することが求められており、それは情報利用者の意思決定に影響を及ぼすものと思われる。そのようにコストが測定され表示されるのであれば、成果に関しても、企業会計上は測定・表示されない内容まで開示しなければ、アンバランスになってしまう。

同様の問題は、環境会計の分野でも生じていたと考えられる。環境報告書の普及に伴い、その中で環境コストを金額で集計し、環境会計として開示する企業が急速に増えてきた。そして環境活動の成果についても公表されるようになったが、その測定方法として物量単位を用いる企業と、貨幣単位を用いた経済効果を示す企業とが現れたのである⁸⁾。環境会計にこのような二つのタイプのものが生まれた要因としては、経済的成果を重視する利害関係者（特に株主）を多くかかえた企業が、経済効果を併せて公表する後者の方法を選択したことが考えられる。

本来、環境対策は、経済的成果を追求するためではなく、環境そのものの保全を目的として行われるはずなので、それを貨幣価値で測定すること自体、無理がある。しかし、現実に経済的成果を重視する利害関係者に囲まれている場合には、環境保全活動の合理性を説得するための材料として、経済効果を開示することが必要になっているのではないかと思われる。経済効果を示さないことが、経済効果がないと理解されてしまう状況にあるならば、その金額の硬さが他の会計数値と比べて劣っていたとしても、誤っていることが明らかな零という金額よりは正確な金額を示すことになり、利害関係者の合理的な意思決定に貢献するのではないかと思われる。

以上のような金額でコストだけが示されるという状況は、独立行政法人の会計においても共通している。独立行政法人では行政サービス実施コスト計算書だけが示され、それに対応する成果を集計する計算書が欠如しているのである。そこで、行政サービス実施コスト計算書と対になる行政サービス実施成果計算書を作成するとすれば、どのようなものになるのか考えてみることにする。

行政サービス実施コスト計算書では、コストの発生原因ごとに、業務費用、損益外減価償却相当額、引当外退職手当増加見積額、機会費用に区分されて行政サービス実施コストが表示されることになる。損益外減価償却相当額、引当外退職手当増加見積額は、企業会計上は損益計算書に表示される費用の範囲に含まれるものであるが、業務費用は、主に運営費交付金の金額によって構成されることになり、これは損益計算書では収益として扱われるものである。また、

機会費用は外部報告目的の企業会計上は費用としては集計されない。このように行政サービス実施コスト計算書には、通常、表示されないコストが示されることになるので、それに合わせて、収益の概念も拡張し、成果を計算して表示しなければ、アンバランスになってしまう。

まず、運営費交付金の金額の正当性を説明する上で、考えられる指標の一つとして、諸外国における同種の行政サービスの生産に要している国費の金額を示す方法が考えられる。博物館や美術館であれば、同じランクのものに対する国費の投入額を国際的に比較してみるのも、一つの方法と考えられる。

また、機会費用を集計する以上、それに対応して原価節約についても集計して示さなければならない。独立行政法人であることによって、その信用力の高さから、低い金利で資金調達ができたり、あるいは、低いコストで職員等を雇用できているのであれば、その差額を集計して成果として示すことが考えられる。

IV 結

本稿では、独立行政法人会計基準の課題として、用語の問題と、欠けている財務表の問題の二つを取り上げた。前者については、「原則として企業会計原則による」ことの条文解釈の修正を必要とするのにとどまらず、さらに、通則法そのものの一部改正を必要とすることについて論じた。後者については、行政サービス実施コスト計算書だけ開示するというアンバランスを解消するために必要な行政サービス実施成果計算書について考えてみた。

わが国におけるパブリック・セクターの改革は今後、急速に進めていかなければならないものと思われる。それだけに、パブリック・セクターの特性を見落とすことのないようにしなければならない。

注

- 1) 詳しくは、総務省の政策評価・独立行政法人評価委員会のウェブページにおける「独立行政法人評価に関する基本的資料」(<http://www.soumu.go.jp/kansatu/itiran.htm>)。
- 2) 「基準」及び「注解」の前文「『独立行政法人会計基準』の設定について」参照。
- 3) 内閣官房行政改革推進事務局のウェブページにおける資料集1. 総論「行政改革会議最終報告(9.12.3)」(<http://www.gyokaku.go.jp/siryu/index.html>)。
- 4) 中央省庁等改革のホームページにおける資料集(報告書、法律など)「中央省庁等改革の推進に関する方針(平成11年4月)」(<http://www.soumu.go.jp/jp/cyuo-shocho/990427honbu/housin.html>)。
- 5) 中央省庁等改革のホームページにおける資料集(報告書、法律など)における独立行政法人会計基準研究会・「議事録」(<http://www.kantei.go.jp/jp/account/990506dai2.html>)。
- 6) 総務省のウェブページにおける平成13年12月19日の「報道発表資料」(http://www.soumu.go.jp/s-news/2001/011219_1.html)。

- 7) 政策評価・独立行政法人評価委員会のウェブページにおける「独立行政法人とその業績評価等」(<http://www.soumu.go.jp/kansatu/dokuritu-gyouseihoujin.htm#2>)。
- 8) 詳しくは國部(2000)183頁参照。

参考文献

- 太田昭和センチュリー(2001)『よくわかる独立行政法人会計基準—完全詳解—』白桃書房
- 岡本義朗・梶川幹夫・橋本考司・英浩道(2001)『独立行政法人会計』東洋経済新報社
- 樫谷隆夫(1999)「中央省庁等改革による独立行政法人と会計・監査」『JICPAジャーナル』No.533, 20-30頁
- 片桐晴美(2001)「独立行政法人会計基準の背景と概要」『経営財務』No.2529, 22-29頁
- 國部克彦(2000)『環境会計(改訂増補版)』新世社
- 国立学校財務センター(2001)『国立大学財務システム改革の課題—会計システムを中心にして—』
- 中央省庁等改革推進本部事務局・日本公認会計士協会(2000)『「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」に関するQ&A』
- 野中郁江(2001)「『独立行政法人会計基準』批判—損益計算を中心にして」『経理知識』No.79, 41-58頁
- 村井徹(2001)『独立行政法人の会計がよくわかる本』同文館
- 山本清(2000)「独立行政法人の財務と会計に関する考察」『岡山大学経済学会雑誌』31(4), 207-234頁
- 山本清(2001)『政府会計の改革』中央経済社
- 渡邊和夫(2002)「独立行政法人会計基準の特色」『会計検査研究』第25号, 9-21頁
- Larkin, Richard F. & Marie DiTommaso (2002) Not-for-Profit GAAP 2002, Wiley.
- Mead, Dean Michael (2000) What You Should Know about Your Local Government's Finances, Governmental Accounting Standards Board.
- Mead, Dean Michael (2000) What You Should Know about Your School District's Finances, Governmental Accounting Standards Board.