

【研究論文】

独立行政法人における企業会計的手法に関する検討

石 津 寿 恵 (明治大学)

I はじめに

2001年、これまで中央行政省庁が担ってきた政策の企画立案機能と実施機能のうち、一部の部分の実施機能を効率的かつ効果的に行う主体として、独立行政法人（以下、独法という）が創設された。2005年現在、学校、病院、博物館、研究機関など113法人が行政機関から独立し、あるいは特殊法人から転換して独法となっている。独法の財政的規模は、資本金総額14兆6,612億円、予算総額18兆1,869億円にも上る【政策評価・独立行政法人評価委員会（2006）pp.970～971】。独法の会計では、企業会計的手法が導入され、原則として企業会計原則に基づいた会計が行われ、貸借対照表や損益計算書等が作成される。

本稿では、効率的事業推進という独法の創設目的のために、独法会計制度が機能を発揮するための課題について、主に利益情報の面から検討しようとするものである。1節では、独法の概要を、2節では、独法における企業会計的手法の導入の特徴を、他の非営利組織体における導入と比べて検討する。3節では、独法に導入された利益情報の課題を、そして4節では、企業会計的手法をとり入れた財務諸表と予算・決算システムとの連携のあり方について検討する。これらの検討は、近年進められている非営利組織における「企業会計的手法」導入の意義について考察することにもつながると考えられる。

なお、アメリカ政府会計基準審議会によれば効率性とは、「最小のコストという考え方を備えた資源の利用に関する概念であり、最小のコスト又は最小の資源のインプットで最大のアウトプットを挙げること」【GASB (1994) par.16】、つまり、インプットとアウトプットを比較して捉える考え方である。ここでは、独法のアウトプットのうち特に財務情報の側面についてとり上げる¹⁾。

II 独立行政法人の概要

独法は、「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」(独立行政法人通則法(以下、通則法という)第2条第1項)を担うために、行政組織の行う事業のうち実施機能を果たすために設置された法人である。行政の事業には市場原理が働かないため、非経済的・非効率的な事業運営がなされがちである。独法は、以下のような事業システムを導入することにより、行政サービスの実施に当たって「効率的かつ効果的に行わせるにふさわしい自律性、自発性及び透明性を備えた」(中央省庁等改革基本法第36条)法人と位置づけられている。

独法の具体的な事業は、主務大臣による中期目標(3年以上5年以下の期間)の指示及び目標達成のために法人が策定する中期計画・年度計画に基づいて実施される(通則法第30条)。独法の事業は、公共性の高い事業を確実に実施するために行われるのであり、より多くの利益を上げるために行われるのではない。このため独立採算制は意図されず、国は事業実施の財源として運営費交付金(使途を特定しない国からの財政措置)²⁾や施設費(公債発行対象経費)などを交付する。また、事業には、事後的に監事の監査が、さらに規模によっては公認会計士による監査が行われるほか(通則法第39条)、第三者(評価委員会等)による事後評価(通則法第32条～第35条)(毎事業年度及び中期目標期間終了時点)が行われる。

このように独法制度には、使途を特定しない運営費交付金の交付や、予算による事前的統制から目標管理による事後的な評価体制への移行が図られている。これは、事業の実施に当たり、自律性・自発性を確保することにより、国民ニーズに対応した弾力的事業を効率的に推進することを意図したものである。

独法では、業務方法書、中期目標、中期計画、年度計画、財務諸表、事業報告書、評価委員会の評価結果、役職員の給与等の支給基準等についての情報開示が行われる。財務諸表としては、貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書、利益の処分又は損失の処理に関する書類、行政サービス実施コスト計算書、附属明細書がある。これらの情報開示は、中期目標に基づく事業管理と第三者評価の導入という事業システムを有効に機能させること、及び業務の実施状況等について透明度を高め、国民に対するアカウンタビリティを果たすことを意図したものである。このため独法制度には、民間企業における事業運営や、民間の財務会計の仕組み、いわゆる企業会計的手法が導入されている。

Ⅲ 独法の企業会計的手法

企業会計的手法は、近年、非営利組織体が用いる非営利会計にとり入れられるようになってきている。しかし、企業会計的手法の意味する内容は、組織体によって違いがある。そこで、独法に導入された企業会計的手法について、他の非営利組織体に導入されているものと比較して、その特徴を検討してみよう。

(1) 企業会計的手法導入の2つの流れ

非営利組織体とは、営利組織体に対比される概念である。アメリカ財務会計基準審議会では非営利組織体の特徴として、①経済的便益の受取りを期待しない資源贈与者から相当額の資源を得ている、②利益等を得ること以外に活動目的がある、③清算等の際に残余資源の分配について所有主請求権が存在しない、を挙げている【FASB (1980) par.6】。これらの特徴を持つ組織体の会計は、その組織体の所有権・支配権を持つ主体が、国や地方公共団体のような公的主体であれば公会計の分野として、それ以外の主体（公益法人、社会福祉法人等）であれば非営利組織会計の分野として捉えられる³⁾。

非営利会計に導入されてきている企業会計的手法には、両分野で意味合いに違いがあると考えられる。公会計の分野で企業会計的手法がとり入れられるようになってきたのは、605兆円に上る国債残高の存在や⁴⁾、地方公共団体の財政破綻・財政危機を主な背景としている。公的主体には、負債への対応や、それにかかわる情報開示が求められている。このため、国は2001年から企業会計的手法を用いた貸借対照表（試案）を作成している。

国が貸借対照表を作成する趣旨・目的として「国民にとって利用可能な国の財政活動の基礎的・総合的な情報を、企業会計における貸借対照表の手法を用いて提供することとし、その際、最近の企業会計の動向に即して国の貸借対照表にふさわしいものをできる限り導入して、財政事情の開示について国民に対する説明責任（アカウンタビリティ）を一層向上させること」【会田一夫他（2000）p.4】が挙げられている。ここでは減価償却後の資産評価額などが計上されているが、「企業会計における発生主義に基づく会計処理が全面的に用いられるものではない」【会田一夫他（2000）p.1】とされている。隠れた負債を顕在化させるなど、国の財政状態を統合的・一覽的に説明するために企業会計的方法をとり入れた貸借対照表が考案されたのである。

一方、非営利組織会計の分野で企業会計的手法がとり入れられるようになってきたのは、事業に効率性が求められ、また、情報開示が必要になってきたからである。このため、2000年に改正された社会福祉法人会計基準、2004年に改正された公益法人会計基準などには、企業会計原則の一部がとり入れられ、発生主義が採用されるようになってきた。

具体的には例えば、公益法人会計基準では改正に当たっての認識として、社会経済状況の変化を受け、公益法人に一層効率的な事業運営が求められるようになったことを挙げている。また、受け入れた財産の受託責任の明確化と国民一般に理解しやすい財務情報を提供する必要性が生じてきたとしている【公益法人等の指導監督等に関する関係省庁連絡会議（2004）】。そして、公益法人会計基準では、会計の一般原則として真実性、明瞭性、正規の簿記、継続性、重要性といった企業会計原則の一部がとり入れられた（基準第一、2）。また、財務諸表としては従来から作成されてきた貸借対照表や財産目録に加えて、フロー式の正味財産増減計算書が作成されるとともに、大規模法人にはキャッシュ・フロー計算書の作成も求められている（基準注解、注1）。フロー式の正味財産増減計算書は、正味財産の増減を収益と費用によって総額で

示す様式である。これは、公益法人会計においても企業会計上の損益計算書が示す経営成績のように、公益法人の一期間の事業の効率性の指標を示す必要があるという観点を重視してとり入れられたものである⁵⁾。公益法人会計基準は、広範な利用者に対して事業の効率性に関する情報も提供できるようにすべきであるという考えに基づいている。

ここで考えられている企業会計的手法とは、発生主義をとり入れ、企業会計原則を導入し、貸借対照表のみならず、フロー式の正味財産増減計算書やキャッシュ・フロー計算書を作成するというものである。つまり、非営利組織会計の分野では、公会計の分野より企業会計的手法が一層とり入れられているといえる。

(2) 独法における企業会計的手法の導入

独法は、行政組織の業務執行部分を担うという意味で、公会計の分野に属すると考えられる。しかし、効率的事業推進を目的とする独法では、以下のように、非営利組織会計よりさらに顕著に企業会計的手法がとり入れられている。

独法の会計は、効率的な事業運営を行うために、「原則として企業会計原則による」（通則法第3条）とされている。これに独法の特殊性を考慮しながら必要な修正を加えた「独立行政法人会計基準」（以下、基準という）が設定されている⁶⁾。そして、「すべての費用及び収益は、その支出及び収入に基づいて計上し、かつ、その発生した期間に正しく割り当てられるように処理しなければならない」【中央省庁等改革推進本部（1999）】とされている。つまり、発生主義による損益計算が導入されているのである。

独法は、「その業務の実施に関しては負託された経済資源に関する財務情報を、負託主体である国民に対して開示する責任を負う」ことになるため、作成する財務報告は、「利用者である国民等の利害関係者に対して利用目的に適合した有用な内容を提供するもの」【独立行政法人会計基準研究会（2000）】でなければならない。負託者に対する説明責任の履行は、企業会計においても重要な機能である。しかし、負託者である国民は受託者である行政関連機関の意思決定に対して、直接的に意思表示ができず、また負託するかどうかには自由裁量の余地もない。「行政関連機関の持つ国民への公的説明責任を履行する義務は、民間企業の財務報告における説明責任より大きい」【GASB（1987）, par.76】と言えよう。

上記の「利用目的に適合して有用な内容を提供する」ものとして、独法の財務報告の目的には「業務の遂行状態について適確な把握に資すること」と、「業績の適正な評価に資すること」

【独立行政法人会計基準研究会（2000）】が挙げられている。先に検討したように独法の特色として、事前統制から事後評価への移行が挙げられるが、この特色が生かされるためには、適正な業績評価を行うための情報が必要である。このため、独法の会計は、発生主義をとり入れ、複式簿記を導入し、貸借対照表や損益計算書を作成する、いわゆる企業会計的手法が導入されている。さらに、独法に導入された損益計算書は「独立行政法人の運営状況を明らかにするた

<業務の遂行（購入）時（中期目標の期間中）>

（借）備品	×××	（貸）現金・預金	×××
（借）運営費交付金債務	×××	（貸）運営費交付金収益	×××

この運営費交付金が収益化される際の基準には、成果進行基準、期間進行基準、費用進行基準がある（基準注57-2）。成果進行基準は、一定の業務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用いることができ、当該業務の達成度に応じて収益を計上できる。期間進行基準は、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に用いることができ、一定の期間の経過に応じて収益を計上できる。

業務等と運営費交付金との対応関係が明らかでない場合は、費用進行基準を用いることになる。この基準は、業務のための支出額を限度として収益化するため、業務効率化や経費削減を行っても収益を計上することはない。つまり、費用進行基準を採用した場合に計上される利益額は、業績を適切に評価するものとは言えない。

現状では独法の9割近くが費用進行基準を採用している。しかし、費用進行基準を用いざるを得ないかどうか、つまり対応関係を示せるかどうかは独法の意識と捉え方によるところが大きい。現在費用進行基準以外の基準を導入している独法は14法人あるが⁷⁾、これらのうち例えば、航海訓練所（当時）は練習船訓練という本来業務全体を1つのプロジェクトと見立てて成果進行基準を選択している。

独法は、業務等の実施と運営費交付金との対応関係を示す努力を講じて、成果進行基準を採用すべきである。そうすることにより、通常の運営を上回る業績を上げた場合（あるいは下回る業績にとどまった場合）には、それが差額としての利益（あるいは損失）に表わされることになる。つまり、効率的業務運営の成果が利益として表され、業務の遂行状態を適確に把握し、業績の適正な評価に資するようになる⁸⁾。

(2) 損益外減価償却の捉え方

独法では、発生主義を導入して、例えば減価償却の考え方がとり入れられている。このことは、適正な期間損益計算を通じて、実施した事業の効率性を評価するために役立つと考えられる。しかし、現物出資・施設費等を財源として取得された固定資産のうち「その対価に対応する収益の獲得が想定されていないもの」として「特定」されたもの（基準第86。以下、基準86の償却資産という）は、減価償却計算は行わないもの、その結果が減価償却費として損益計算書に計上されることはない。損益外減価償却累計額として、資本剰余金から控除して取り扱うことになる。

例えば、期中に施設費を財源として施設（基準86の償却資産に該当）を購入し、期末に減価償却を行う場合は、以下のような仕訳となる。

金や施設費等について国に予算要求を行うことにより、現金主義による予算編成の中で手当てされて行われるのである。つまり、独法の会計制度には発生主義がとり入れられたが、予算・決算システムは従来どおりの現金主義が維持されている。運営費交付金は、独法の業務活動のためにキャッシュ・フローとして費消されることを前提として支給される。したがって例えば、損益計算書で発生主義による減価償却費が計上される場合、その分は現金主義で捉えられる運営費交付金の算定額とは一致しないことになるのである【山本清（2001）, p.171】。

2007年5月に地方自治体（この調査では都道府県と政令指定都市）の予算担当部署を対象に行ったアンケート調査によれば¹²⁾、地方自治体の97.6%が貸借対照表等を作成している。これらの計算書類を予算担当部署で作成している地方自治体は90.5%となっている。しかし、「予算編成におけるこれらの計算書類の用い方」については81.0%が「今後の検討課題である」としている。さらに、4つの自治体では予算編成とこれらの報告書は「関係がない」と明示している。つまり、現状ではこれらの計算書類は予算編成と明確な関連性が認められない状況である。一方、決算に関しては、45.2%が予算担当部署と異なる部署で作成されているにもかかわらず、88.2%が「決算と予算編成は関連している」としているのと対照的な結果となっている。

この調査は地方自治体に対するものであるが、予算・決算が現金主義で行われている点から考えると、独法でもほぼ同様のことが言えると考えられる。つまり、企業会計的手法がとり入れられたものの、事業の計画・実施を方向付ける予算・決算と財務諸表とは関連性が薄いのが現状である。しかし、計画段階に相当する予算と実施結果の測定及び評価に当たる会計には関連性を持たせる必要がある。「会計だけが現金主義から発生主義に移行しても、予算編成や業績評価が現金主義で行われるならば、会計が意思決定者の行動の変化に結びつくことは期待しにくい。」【山本清（2001）, p.164】からである。

独法では毎事業年度（及び中期計画終了年度）に業務の実施について各府省の評価委員会で評価を受ける（通則法第32条第1項）。その際、中期計画に基づく当該年度計画の各項目に対する業務運営に関する業績が3～5段階等で評価される。その一方、財務諸表は業務実績報告とは別に評価委員が主務大臣に意見を具申する形となっている（通則法第38条第3項）。業務実績報告には、通常、「予算」「収支計画」などが評価項目として入っており、経費の削減状況なども評価されているが、財務諸表は評価項目に入っていない。財務諸表で当期純損失を出している独法31法人におけるこれらの項目はいずれも「A」（最上級）評価となっている¹³⁾。予算、収支計画といった現金ベースで見た場合の情報と財務諸表といった発生主義による情報は別の観点があるからこそ、新たな手法として財務諸表がとり入れられたはずである。財務諸表は、業務実績の評価項目にも組み込まれて評価されるべきではないだろうか。財務諸表が業務実績とリンクしないで捉えられた場合、それこそ損益計算書における利益額あるいは損失額のみが一人歩きして評価されることにもなる。

さらに予算に関しては、国民・住民ニーズの多様化に対応するよう多元的利害を調整すると

ともに、膨張する財政に効率性が求められるようになってきた。このため、予算改革の動きが生じている。これには例えば、予算を単年度均衡ではなく、長期的均衡を視野に入れるために、複式予算制度（複式簿記会計を予算に導入する）を導入しようとする考え方などもある【神野直彦（2007）, pp.135～138】。また、予算・決算に発生主義を導入する考え方は、国際会計士連盟・公会計委員会の「研究報告第14号会計上の発生主義への移行」の中で、公会計における現金主義から発生主義への円滑な移行実施についての考察が行われている【筆谷勇他（2005）, pp.97～101】。

先の自治体に対するアンケート調査では「予算に発生主義を導入する」という考え方について、「現金主義で編成すべき」との回答は7.1%に過ぎず、「検討中」38.1%、「部分的には発生主義を導入することは有用」9.5%となっていた。せっかく導入された企業会計的手法が効果をあげるためには、独法の事業活動を実質的に画定する予算・決算システムの中で一層貢献できる手法を検討することが不可欠である。その際、予算に発生主義を導入するという考え方も検討されて良からう。

VI おわりに

本稿では、導入された企業会計的手法が、独法の事業評価の情報として役立ち、効率的事業推進に貢献するための課題等について検討を行った。利益情報を適切に業績をあらわすものとするためには、運営費交付金の収益認識基準として成果進行基準を可能な限り用いることと、損益外減価償却費の捉え方を再検討する必要があることを考察した。また長期的には、企業会計的手法をとり入れた会計システムと予算・決算とに関連性を持たせることが必要であると考えた。

なお、ここでは独法における財務情報を中心に考えてきた。しかし、非営利組織体である独法の効率性を検討する際には、アウトプット（さらにはアウトカム）としてのサービス情報と財務情報とを対比して考える必要がある。独法では、サービス情報を表した業務実績報告等も開示されている。今後はこれを用いて、例えば減価償却費なども含めたサービスごとの収支管理・分析を行うなど、アウトプットとしての非財務情報と、発生主義を導入した財務情報の両方の情報を一体化して評価する方向での検討を進める必要がある。そうすることにより、企業会計的手法の導入が効率的な事業運営のために一層貢献していくことと考えられる。

注

- 1) 非営利組織体である独法にとってのアウトプットには、サービス供給量なども重要な指標となる。しかし、本稿では、「企業会計的手法」の意味という点から効率性を検討するので、財務情報の側面、とりわけ利益情報に焦点を当てている。
- 2) 国の予算においては、経費を「項」「目」と細分化し、執行は原則としてその「項」「目」に定められた用途に使用されるが、独法については、国の予算書上「〇〇独法運営費交付金」のように「一項一目」で行うことにより用途の内訳が事前に特定されないと考えられる【岡本義朗他（2001）p.314】。
- 3) 1984年にGASB (Governmental Accounting Standards Board) が、FASB (Financial Accounting Standards Board) から分離独立して設立されて以降は、公会計に関する基準はGASBが基準設定機関となっている【若林茂信（1994）p.37】。
- 4) 2004年度末。普通国債残高と財投債残高の合計。
- 5) 基準改正前の正味財産増減計算書では、資産・負債の増減額を純額で示す方式（ストック式）が原則であり、フロー式は許容されていたに過ぎなかった。なお、フロー式の正味財産増減計算書は当期純利益を示すのではなく、当期一般正味財産増減額と当期指定正味財産増減額を示すものである。
- 6) 特殊性の考慮とは、公共的な性格を有し、利益の獲得を目的とせず、独立採算制を前提としないことである【中央省庁等改革推進本部（1999）】。
- 7) 【政策評価・独立行政法人評価委員会（2006）】の各独法資料より抽出算出。
- 8) また、成果進行基準では、例えば80の予算を使って計画通り100の業務を行った場合には、経営努力による利益が計上される。しかし、100の予算で100の業務を達成する計画があり、実際上は100の予算で120の業務を行ったとしても利益は計上されない【新日本監査法人（2003）, p.232】。
- 9) 基準86の償却資産の減価償却費は、行政コスト計算書には計上されているが、損益計算書には無関係である。
- 10) 公益法人会計では基本財産の減価償却費について減価償却相当額の特定引当資産を設定し基本財産に組み入れる処理が行われるが、これは取替資金の確保という実務上の要請によるものである。独法では、基準86の償却資産の取替時には国より施設費等が手当てされると考えられるため、取替資金の確保の必要性は無いと考えられる。
- 11) 公的部門の収益認識基準は、厳密に捉えると現金主義、修正現金主義、修正発生主義、発生主義などがある【日本公認会計士協会（2003）】。しかしここでは、一般的な用法として「現金主義」を用いる。
- 12) 石津が2007年5月に、全都道府県と政令指定都市の予算担当部署を対象に行ったアンケート調査。回収率52.0%（2007年5月30日現在）。平成18年度科学研究費補助金基盤研究（C）課題番号18530360による。
- 13) 【政策評価・独立行政法人評価委員会（2007）】の「府省評価委員会の評価結果と当委員会の意見の概要」の各法人情報から抽出集計。

引用文献

- Financial Accounting Standards Board(1980), *Statement of Financial Accounting Concepts No.4, Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations*, FASB.
 (平松一夫、広瀬義州訳（2002）『FASB財務会計の諸概念（改訂版）』中央経済社)
- Financial Accounting Standards Board(1985), *Statement of Financial Accounting Concepts No.6, Elements of Financial Statements*, FASB. (同上書)
- Governmental Accounting Standards Board (1987), *Concepts Statements No.1, Objectives of Financial Reporting*, GASB. (藤井秀樹監訳（2003）, 『GASB/FASAB公会計の概念フレームワー

ク』,中央経済社)。

Governmental Accounting Standards Board(1994), *Concepts Statements No.2, Service Efforts and Accomplishments Reporting*, GASB. (同上書)

会田一雄、小西砂千夫、高木勇三、兵藤廣治、村山徳五郎、横山和夫(2000),『国の貸借対照表作成の基本的考え方』,財務省資料。

あずさ監査法人パブリックセクター本部編(2004)『独立行政法人会計の実務ガイド』,中央経済社。

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。

神野直彦(2007),『財政学(改訂版)』,有斐閣。

公益法人等の指導監督等に関する関係省庁連絡会議(2004),『公益法人会計基準の改正等について』,総務省資料。

佐藤倫正訳(1989),『アンソニー財務会計論』,白桃書房。

新日本監査法人編(2003),『よくわかる独立行政法人会計基準(改訂版)』,白桃書房。

政策評価・独立行政法人評価委員会(2006),『独立行政法人総覧(平成17年度版)』,財団法人行政管理研究センター。

政策評価・独立行政法人評価委員会(2007)『独立行政法人評価年報(平成17年度版)』総務省HP、http://www.soumu.go.jp/s-news/2007/070123_1.html

中央青山監査法人(2006),『独立行政法人会計基準の完全解説(第2版)』,中央経済社。

中央省庁等改革推進本部(1999)『中央省庁等改革の推進に関する方針』同本部決定資料。

独立行政法人会計基準研究会(1999)『独立行政法人会計基準中間論点整理』総務省資料。

独立行政法人会計基準研究会(2000)『独立行政法人会計基準の設定について』総務省資料。

独立行政法人制度研究会編(2004)『改訂独立行政法人制度の解説』第一法規。

独立行政法人鉄道建設・運輸施設整備支援機構(2005)『平成17年度業務実績報告書』独立行政法人鉄道建設・運輸施設整備支援機構。

日本公認会計士協会(2003)『公会計委員会研究報告第7号公会計原則(試案)』日本公認会計士協会。

筆谷勇、金子邦博、大貫一(2004)『公会計原論』東京リーガルマインド。

山本清(2001)『政府会計の改革—国・自治体・独立行政法人会計のゆくえ—』中央経済社。

若林茂信(1994)「アメリカにおける非営利事業統一会計基準の生成」『JICPAジャーナル』第468号(1994年7月)p.37。

(2007年11月17日採択)