

# 独立行政法人会計基準の課題と展望

## －損益計算に焦点を当てて－

東 信 男\*

(会計検査院事務総長官房調査課長)

### I はじめに

我が国では、2001年4月に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、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などを効率的かつ効果的に行わせるため、独立行政法人が創設された。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されているが、独立行政法人は企業会計が想定する民間企業とは異なる目的等を有するため、別途、独立行政法人会計基準及び独立行政法人会計基準注解(以下、これらを「独法会計基準」という。)が作成された。この独法会計基準は、一般に業務運営の財源を運営費交付金に依存する独立行政法人を念頭に作成されたものであり、独立行政法人に共通に適用される一般的かつ標準的な会計基準とされている。

一方、独立行政法人の母国とされるイギリスでは、中央政府の財務諸表は、一般に認められた会計実務(Generally Accepted Accounting Practice : UK GAAP)に準拠して作成することとされているが、公共部門は民間部門とは異なる目的等を有するため、別途、中央政府に共通に適用される一般的かつ標準的な会計基準として、政府財務報告マニュアル(Government Financial Reporting Manual : FReM)が作成された。このFReMは公会計に関する理論及び実務の進展などに対応して毎年度改定されており、我が国の運営費交付金に相当する交付金(Grant-in-Aid)についても、2006-07年度から従来の収益(損益取引)と見なす考え方を改め、拠出(資本取引)とする会計処理に変更した。

我が国の独立行政法人制度では、弾力的かつ効率的な業務運営を促すための動機付けとして、損益計算上の利益のうち経営努力により生じたとされる額については、主務大臣の承認を受けて中期計画の使途の範囲内で取り崩して使用することができるとされている。このため、独法会計基準は独立行政法人の経営努力が損益計算に反映されるような固有の会計処理をいくつか定めており、その中には、発生主義会計導入のメリットを減殺するような規定も含まれている。これらの規定を定めた独法会計基準は2000年2月に

\* 1956年生まれ。1980年横浜国立大学経済学部卒業、1986年ロチェスター大学経営大学院修士課程終了(MBA)。1980年会計検査院採用、その後、通商産業検査課総括副長、大蔵検査課決算監理官、上席研究調査官などを経て2006年より現職。この間、1990～1993年在ニューヨーク総領事館出向、2003年名古屋大学経済学部講師併任。

作成され、現在まで基本的な枠組みは維持されているが<sup>1)</sup>、公会計に関する理論及び実務の進展に対応したのものとなっているであろうか。そこで、本稿では、独法会計基準の損益計算に焦点を当て、その会計処理の課題を論ずるとともに、イギリスの事例を紹介しながら今後の展望について論じることとしたい<sup>2)</sup>。(本稿は、すべて筆者の個人的見解であり、筆者が属する会計検査院の公式見解を示すものではない。)

## II 課題

独法会計基準の作成は、「独立行政法人の業績をどこで測定するのか、トップマネジメントに預託された仕事について、中期目標、中期計画、年度計画を作成し、その達成度を損益の中で反映するしくみができればよい」<sup>3)</sup>との理想を掲げて始められたが、現状は理想どおりにはなっていない。ここでは、損益計算に関する会計処理の概要に触れるとともに、その課題について論ずることとしたい。

### 1. 独法会計基準の会計処理

#### (1) 財務諸表の体系

独立行政法人の財務諸表の体系は、①貸借対照表、②損益計算書、③キャッシュ・フロー計算書、④利益の処分又は損失の処理に関する書類、⑤行政サービス実施コスト計算書、⑥附属明細書とされている(図1参照)<sup>4)</sup>。このうち損益計算書は、独立行政法人の運営状況を明らかにするため、一会計期間に属する独立行政法人のすべての費用とこれに対応するすべての収益を記載して当期純利益を表示しなければならないとされている。また、損益計算書は独立行政法人通則法第44条にいう利益又は損失を確定するため、当期純利益に必要な項目を加減して、当期総利益を表示しなければならないとされている<sup>5)</sup>。損益計算書は一会計期間に属するすべての費用を表示しなければならないとされているものの、(4)で述べるように、独立行政法人にとって管理不可能な費用は計上していない。

このように、独立行政法人は財務諸表の一つとして損益計算書を作成しているが、この損益計算書については、国が企業会計の慣行を参考として作成している省庁別財務書類及び国の財務書類には含まれておらず、税収を根源的な財源とする公共部門において、独立行政法人に固有の財務諸表となっている。

<sup>1)</sup> 独法会計基準は特殊法人等の独立行政法人化、企業会計原則の改訂等に伴い、2003年3月、2005年6月及び2007年11月にそれぞれ改定された。

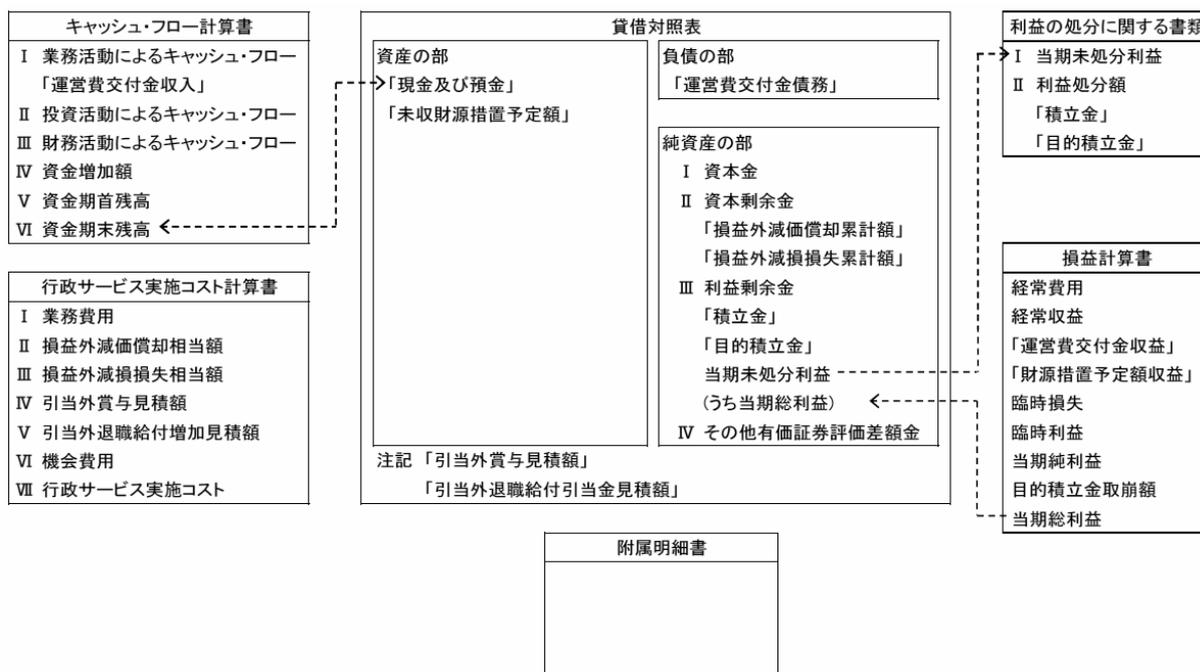
<sup>2)</sup> 我が国では、2004年4月に独立行政法人とほぼ同様の制度設計の下で、国立大学法人等が設立されたが、その会計処理は、「国立大学法人会計基準」及び「国立大学法人会計基準注解」(以下、これらを「国大会計基準」という。)に準拠している。この国大会計基準は、大学の特性を踏まえてはいるものの、ほぼ独法会計基準と同一であるため、本稿での議論は、国大会計基準にも当てはまる。

<sup>3)</sup> 独立行政法人会計基準研究会(1999)「5 会議経過(1)」。

<sup>4)</sup> 独立行政法人会計基準研究会等(2007b)「第41 財務諸表の体系」。

<sup>5)</sup> 独立行政法人会計基準研究会等(2007b)「第44 損益計算書の作成目的1及び2」。

図1 独立行政法人の財務諸表体系（現行）のイメージ図



(注) 「」は、本文と関連のある項目を示す。

(出典) 独立行政法人会計基準研究会等(2007b)より作成

## (2) 目的積立金

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埋め、なお残余があるときは、その残余の額を積立金として整理しなければならないとされている<sup>6)</sup>。この残余のうち独立行政法人の経営努力により生じたとされる額があるときは、主務大臣の承認を受けて、残余の額の全部又は一部を中期計画であらかじめ定めた剰余金の使途に充てるための積立金(以下「目的積立金」という。)として積み立てることができる<sup>8)</sup>。この目的積立金は、独立行政法人に対して弾力的かつ効率的な業務運営を促すための動機付けを財務面から与えるために設けられた仕組みとされている<sup>9)</sup>。そして、中期目標期間の最終事業年度末に目的積立金が残っている場合には、その残額を積立金に振り替えなければならないとされている。なお、中期目標期間の最終事業年度末における積立金の処分については、主務大臣の承認を得て次の中期目標期間における業務の財源に充てることができるとされた金額を控除して、なお残余がある場合には、その残余の額を国庫に納付しなければならないとされている。

このように、目的積立金は利益のうち経営努力により生じたとされる額を積み立てたものであるが、この額については、独法会計基準とは別に認定基準が作成されていることから<sup>10)</sup>、財務諸表の作成過程では算定できないものとなっている。

<sup>6)</sup> 独立行政法人通則法第44条第1項。

<sup>7)</sup> 損益計算において損失を生じたときは、積立金を減額して整理し、なお不足があるときは、その不足額を繰越欠損金として整理しなければならないとされている(独立行政法人通則法第44条第2項)。

<sup>8)</sup> 独立行政法人通則法第44条第3項及び独立行政法人会計基準研究会等(2007b)「第73 通則法第44条第3項による承認の額1」。

<sup>9)</sup> 中央省庁等改革基本法第38条第3項。

<sup>10)</sup> 総務省行政管理局(2006)

### (3) 運営費交付金

独立行政法人は独立採算制を前提としていないことから、国は独立行政法人に対して、業務運営の財源に充てるために必要な資金として、年度ごとに使途の内訳を特定しない運営費交付金を交付している。運営費交付金の具体的な算定方法は、独立行政法人により異なるが、一般的には直近の実績額をベースに人件費、業務費及び一般管理費の合計額から自己収入額を控除して算定している。運営費交付金は企業会計が想定する民間企業には無い制度であるため、独法会計基準では、その会計処理を独立行政法人固有のものとして次のように定めている。

つまり、運営費交付金は独立行政法人に対して国から負託された業務の財源であり、運営費交付金が交付されたことをもって直ちに収益と認識することは適当ではないことから、国から運営費交付金を受領したときは、相当額を運営費交付金債務(負債項目)に計上するとされている。また、キャッシュ・フロー計算書はキャッシュ・フローを業務活動、投資活動及び財務活動に区分して表示するが、運営費交付金収入は業務活動の区分に表示するとされている。運営費交付金債務は中期目標期間中、業務の進行に応じて一定の基準に基づき収益化を行うものとされ、その際には、当該収益化に相当する額を運営費交付金収益(収益項目)に振り替えるとされている<sup>11)12)</sup>。そして、運営費交付金債務を収益化する際の主な基準として、①業務達成基準、②期間進行基準、③費用進行基準が定められている(表1参照)。なお、運営費交付金債務は次の中期目標期間に繰り越すことはできず、中期目標期間の最終事業年度の期末処理において、これを全額収益に振り替えなければならないとされている。

このように、運営費交付金は業務の進行及び中期目標期間の終了により最終的に収益に計上されるが、運営費交付金から生じた利益については、経営努力により生じた額とは認定されないことから<sup>13)</sup>、独立行政法人には技術的に簡便な収益化基準である費用進行基準を採用する誘因が生じる。

表1 運営費交付金債務の収益化基準

名称	内容
業務達成基準	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、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の収益化を行うもの。つまり、あらかじめ独立行政法人の達成すべき成果を定め、これに対応する収益化額を設定しておき、成果を達成すると共に当該額を収益化していく手法である。例えば、一定のプロジェクトの実施や退職一時金の支払について、交付金財源との対応関係が明らかにされている場合等がこれに該当する。
期間進行基準	上記の場合において、業務の実施と運営費交付金とが期間的に対応している場合に、一定の期間の経過を業務の進行とみなし、運営費交付金債務の収益化を行うもの。例えば、管理部門の活動等がこれに該当する。
費用進行基準	上記二つの基準のような業務と運営費交付金との対応関係が示されない場合に、業務のための支出額を限度として、運営費交付金債務の収益化を行うもの。

(注) 「業務達成基準」は従来、「成果進行基準」と称されていた。

(出典) 総務省行政管理局等(2008)「Q80-2」及び独立行政法人会計基準研究会等(2007b)「注55」より作成。

<sup>11)</sup> 独立行政法人会計基準研究会等(2007b)「第80 運営費交付金の会計処理1及び2」及び「注43 キャッシュ・フロー計算書の表示区分について3」。

<sup>12)</sup> 独立行政法人が運営費交付金により固定資産を取得した場合には、その取得額のうち運営費交付金に対応する額を、中期計画の想定内で取得した非償却資産については運営費交付金債務から資本剰余金(資本項目)に、償却資産については運営費交付金債務から資産見返運営費交付金(負債項目)にそれぞれ振り替えるとされている。そして、償却資産の場合は、期末処理において当該資産の減価償却相当額を資産見返運営費交付金から資産見返運営費交付金戻入(収益項目)に振り替えるとされ、損益が均衡するような会計処理が規定されている(独立行政法人会計基準研究会等(2007b)「第80 運営費交付金の会計処理4」)。

<sup>13)</sup> 総務省行政管理局(2006)1(3)(注1)。

#### (4) 損益外費用

独立行政法人では、損益計算において生じた利益のうち経営努力により生じたとされる額が目的積立金として積み立てられるため、独法会計基準では、独立行政法人が中期計画に沿って通常の業務運営を行った場合、運営費交付金及び補助金等の財源措置との関係においては損益が均衡するように損益計算の仕組みが構築されている。また、政策の企画立案主体としての国との関係において、独立行政法人の独自判断では意思決定が完結し得ない行為に起因する収支等についても、損益計算には含まれない。つまり、独法会計基準では、独立行政法人にとって管理不可能な費用(損益外費用)は損益計算に計上しないことになっている。このため独立行政法人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(国からの現物出資、施設費で取得した資産等)の減価償却相当額については、損益計算上の費用には計上せず、資本剰余金を直接に減額するとされている<sup>14)</sup>。また、賞与引当金及び退職給付債務のうち退職一時金等については、これらに充てるべき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る場合には、賞与引当金及び退職給付引当金は計上しないとされている<sup>15)</sup>。さらに、独立行政法人が中期計画等で想定した業務運営を行ったにもかかわらず生じた減損額については、損益計算上の費用には計上せず、損益外減損損失累計額として資本剰余金の控除項目として計上するとされている<sup>16)</sup>。

このように、独法会計基準では独立行政法人にとって管理不可能な費用は損益計算に計上しないが、企業会計ではこれらの損益外費用は損益計算上の費用に計上していることから、独立行政法人の損益計算書及び貸借対照表が提供する財務情報は、企業会計原則をそのまま適用して作成されたものとは大きく異なっている。

## 2. 独法会計基準の課題

### (1) 市場機構の欠如に伴う課題

民間企業は、市場での利益の追求を目的として企業活動を行っている。このため民間企業は、市場機構を通じて財貨・サービスの生産に必要な資金を調達するとともに、活動の成果物である財貨・サービスを、対価を支払う意思のある消費者に提供している。民間企業の企業活動は市場機構において競争原理による評価を受けているため、企業会計を適用して算定される財務情報(収益－費用で算定される利益又は損失)だけでその経営成績を測定することができる。

一方、独立行政法人は、国民生活の安定を図るなどの政策を実施することを目的として行政活動を行っている。このため独立行政法人は、国から業務運営の財源に充てるために必要な資金として運営費交付金の交付を受け、活動の成果物である行政サービスを、市場機構を経由しないで国民に提供している。独立行政法人の行政活動は、市場機構において競争原理による評価を受けていないため、財務情報だけではその経営成績を測定することはできず、別途、非財務的な業績情報と併せて評価する必要がある。運営費交付金を主な財源とする独立行政法人において、損益計算で算定される利益又は損失は、事前に見積られた予算と発生した費用の差額に過ぎず、独立行政法人の経営成績を貨幣的尺度で測定したものではない<sup>17)</sup>。

<sup>14)</sup> 独立行政法人会計基準研究会等(2007b)「第86 特定の償却資産の減価に係る会計処理」。

<sup>15)</sup> 独立行政法人会計基準研究会等(2007b)「第87 賞与引当金に係る会計処理2」及び「第88 退職給付に係る会計処理2」。

<sup>16)</sup> 固定資産の減損に係る独立行政法人会計基準「第6 減損額の会計処理(2)」。

<sup>17)</sup> 損益計算で独立行政法人の経営成績を測定するためには、主務省(財源交付者)が行政サービスの購入者となって、当該法人を含めた複数の供給者(あるいは潜在競争者)との間で競争的な契約を行い、その結果として対価たる交付額が決定される必要がある(山本清(2001)pp. 176-177)。

このように、運営費交付金を主な財源とする独立行政法人は、市場機構を経由しないで国民に行政サービスを提供しているため、独立行政法人が作成する財務諸表では、どのような収益化基準を採用したとしても経営成績を表示することはできず、費用に関する財務情報だけが提供可能となる。

## (2) 運営費交付金の会計処理に伴う課題：評価に資する財務情報の欠如

独法会計基準では、運営費交付金債務を収益化する際の主な基準として、①業務達成基準、②期間進行基準、③費用進行基準が定められているが、大部分の独立行政法人は、技術的に簡便な費用進行基準を採用している<sup>18)</sup>。この費用進行基準では、費用と収益は通常同額となるため、利益はゼロとなり、経費節減努力は損益計算には反映されない。つまり、費用進行基準では、業務のための支出額を限度として運営費交付金債務の収益化を行うため、①運営費交付金を計画より効率的に使用した結果生じた節減額に相当する額、②計画していた事業が予定どおり進ちょくせずに翌年度以降に繰り越した額、③計画していた事業が中止され不要となった額等については、渾然一体となって運営費交付金債務のまま残ることになる。また、費用進行基準では、自己収入が生じた場合でも、自己収入の全額を費用に充てたこととする会計処理を行うと、自己収入からも利益が計上されず、その他の処理方法であれば収益化されるであろう金額の全部又は一部が運営費交付金債務のまま残ることになる。この結果、経費節減の努力や自己収入拡大の努力は損益計算には反映されず、運営費交付金債務も他の収益化基準を採用した場合に比べ多く計上されたままになる。

このように、運営費交付金債務の収益化基準として費用進行基準を採用した場合、経営努力は損益計算には反映されないため、独立行政法人が作成する財務諸表には、業績の評価に資する財務情報は表示されず、当該法人の運営状況に関する説明責任を果たせないことになる。

## (3) 運営費交付金の会計処理に伴う課題：余裕金の発生

独法会計基準では、運営費交付金債務の収益化基準として業務達成基準を採用した場合、計画されていた業務が100%達成されないと、運営費交付金債務の一部は収益化されず、そのまま残ることになる。また、費用進行基準を採用した場合、計画されていた事業の中止等により支出が行われなかったり、また、自己収入が計画額を大幅に超過したりなどすると、運営費交付金債務の一部は収益化されず、そのまま残ることになる。これらの運営費交付金債務は、中期目標期間の最終事業年度の期末処理において収益化され、前期からの繰越欠損金の処理に充当されたり、積立金として整理されるため、多額の余裕金が中期目標期間(3~5年)にわたって法人内に滞留することになる<sup>19)</sup>。また、中期目標期間の最終事業年度末の積立金については、次の中期目標期間に繰り越されるものを除き、国庫に納付されることになっているが<sup>20)</sup>、積立金を次の中期目標期間へ繰り越す場合、その使用目的及び額の根拠については明らかにされていない。この結果、事業の中止等により残っていた運営費交付金債務についても国庫納付されず、次の中期目標期間においても積立金として法人内に留保される可能性が生じることになる。

<sup>18)</sup> 2006年度に運営費交付金の交付を受けている89独立行政法人のうち、費用進行基準を採用している法人は74法人(83.1%)、業務達成基準を採用している法人は1法人(1.1%)、期間進行基準を採用している法人は1法人(1.1%)、複数の基準を併用している法人は13法人(14.6%)となっている(会計検査院(2008)表15)。

<sup>19)</sup> 2006年度末までに中期目標期間が終了した65独立行政法人について見ると、中期目標期間の最終事業年度の期末処理において収益化された運営費交付金債務は計438億5169万円となっている(会計検査院(2008)表18)。

<sup>20)</sup> 2006年度末までに中期目標期間が終了した65独立行政法人について見ると、国庫納付額は計906億8733万円、次期繰越積立金は計958億2342万円となっている(会計検査院(2008)表22)。これは、中期目標期間の最終事業年度末における積立金の処分については、「例えば半分を国庫納付、半分を内部留保する」という政府の方針(中央省庁等改革の推進に関する方針(III19(3)))にほぼ沿った結果になっている。

このように、運営費交付金債務を業務の進行に応じて収益化する方法を採用した場合、事業が中止されたり、自己収入が計画額を大幅に超過したりなどすると、長期間にわたり法人内に多額の余裕金が発生することから、国全体からみた場合、財源が有効に活用されないことになる<sup>21)</sup>。

#### (4) 損益外費用の会計処理に伴う課題

独法会計基準では、独立行政法人の財政状態を明らかにするため、貸借対照表におけるすべての資産、負債及び純資産を記載した貸借対照表を作成するとされている<sup>22)</sup>。このうち純資産の一部である利益剰余金については、独立行政法人の業務に関連し発生した剰余金であって、稼得資本に相当するとされていることから<sup>23)</sup>、利益剰余金が表示されている場合には将来の財源が稼得され、逆に繰越欠損金が表示されている場合には将来の国民負担が生じたことになる。しかし、独法会計基準では、独立行政法人にとって管理不可能な費用は損益計算に計上しないため、貸借対照表において利益剰余金が表示されていても、将来の国民負担が生じないわけではない。逆に、繰越欠損金が表示されている場合には、将来の国民負担はこれに止まらない。なぜなら、将来の国民負担となる損益外費用のうち、損益外減価償却累計額及び損益外減損損失累計額については、貸借対照表の資本剰余金の区分に表示し、引当外賞与見積額及び引当外退職給付引当金見積額については、貸借対照表の注記に表示するからである。また、独立行政法人の業務運営に要する費用のうち、その発生額を後年度において財源措置することとされている特定の費用(貸倒損失等)が発生したときは、財源措置が予定される金額を財源措置予定額収益(収益項目)として計上するとともに、未収財源措置予定額(資産項目)として計上するからである<sup>24)</sup>。この結果、貸借対照表において将来の国民負担に関する財務情報は、多元的に提供され、繰越欠損金に一元化されないことになる。

このように、独法会計基準は独立行政法人の経営努力を損益計算に反映させることを優先していることから、独立行政法人が作成する財務諸表には、将来の国民負担に関する財務情報は明瞭には表示されず、当該法人の財政状態に関する説明責任を十分に果たせないことになる。

### III 展望

イギリスでは、中央政府の財務諸表はUK GAAP及び政府財務報告マニュアル(FReM)に準拠して作成される。財務省はFReMを作成するに当たり、UK GAAP設定主体である会計基準委員会(Accounting Standards Board)が発行する報告書を考慮することとされている。この会計基準委員会は2003年に「財務報告のための原則に関する報告書—公共団体のための提案された解釈—」を作成し、その中で、政府が交付する資金については、収益(Income)ではなく、拠出(Contribution)と見なすべきであるとの解釈を表明した<sup>25)</sup>。これを受け、財務省はFReMにおける交付金(Grant-in-Aid)の取扱いについて検討を続けていたが、2006-07年度から

<sup>21)</sup> 独立行政法人に多額の余裕金が発生した事態として、2001年度及び2002年度に設立された38独立行政法人の事例が挙げられる。これらの独立行政法人では、設立された際、国から受けた建物、構築物等の現物出資については、資産の譲渡等に該当するものとして扱われ、それに係る消費税額の大半が控除対象仕入税額となったことから、2001年度及び2002年度において計251億2781万円の還付消費税が発生した(会計検査院(2004)pp. 1098-1111)。これらの還付消費税の取扱いについては、独法会計基準に規定がなかったことから、「積立金のうち還付消費税相当額については、中期目標期間終了時の国庫納付を前提に法人において適切な管理が行われることを確保する」とされた(政策評価・独立行政法人評価委員会(2002))。しかし、これらの還付消費税相当額が全額国庫に納付されたかどうかは明らかにされていない。

<sup>22)</sup> 独立行政法人会計基準研究会等(2007b)「第43 貸借対照表の作成目的」。

<sup>23)</sup> 独立行政法人会計基準研究会等(2007b)「第19 資本金等3」。

<sup>24)</sup> 独立行政法人会計基準研究会等(2007b)「第83 事後に財源措置が行われる特定の費用に係る会計処理1」。

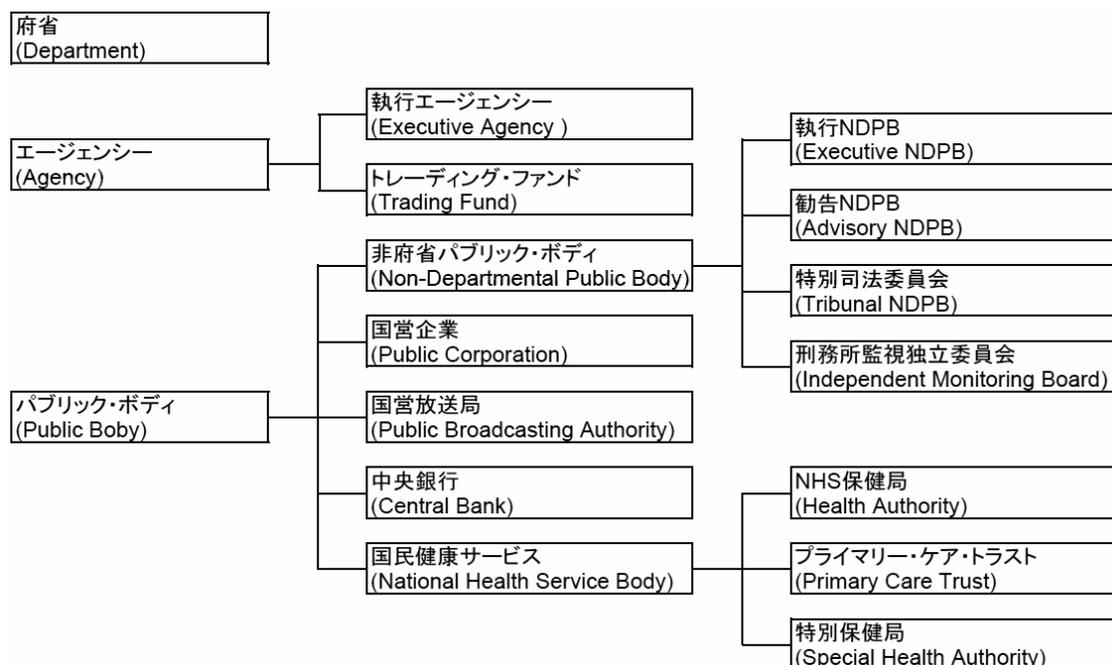
<sup>25)</sup> Accounting Standards Board (2003) 37, Preface

従来の収益(損益取引)と見なす考え方を改め、抛出(資本取引)とする会計処理に変更した。ここでは、IIで取り上げた独法会計基準の課題に取り組む際の手掛りを得るため、イギリスの事例を紹介することとしたい。

## 1. イギリスの政策実施機関

イギリスの中央政府は、府省、エージェンシー及びパブリック・ボディで構成される(図2参照)。このうち我が国の独立行政法人に相当するのは、非府省パブリック・ボディ(Non-Departmental Public Body : NDPB)の一つである執行NDPBである<sup>26)</sup>。執行NDPBは主務省の政策実施機関として個別の設置法等により設立される法人で、主務省が議会の議決を受けた資源予算から交付する交付金及び補助金(grant)を主な財源としている。このうち交付金は、使途の内訳が特定されない一般財源として交付され、経常的支出だけではなく、資本的支出へも充てることができる資金で、我が国の運営費交付金に相当する。主務省と執行NDPBは、設立に当たり①主務省の政策目標、②主務省の政策目標に対応した執行NDPBの業績目標、③執行NDPBの業績目標に対応した交付金等の金額、④執行NDPBの業績目標に対応した業績指標・目標値等に関して合意事項をまとめた経営管理・財務覚書(Management Statement and Financial Memorandum)を作成する。執行NDPBは主務省と合意した業績目標を達成するため、3年程度を計画期間とする中期経営計画(Corporate Plan)及び年度事業計画(Business Plan)を策定するとともに、これらの計画に従って業務運営を行い、その結果を年度報告書(Annual Report and Accounts)で報告する。執行NDPBが作成する年度報告書には、業績情報を提供するため業績指標の実績値に加え、財務情報を提供するためFReMに準拠して作成される財務諸表も掲載される。

図2 イギリス中央政府の構成



(出典) Cabinet Office (2006a) 及び Cabinet Office (2006b) より作成

<sup>26)</sup> エージェンシーのうち執行エージェンシーは政策実施機関であり、我が国の独立行政法人のモデルとされているが、府省の一部とされ、法人格を有していない。このため、本稿では執行エージェンシーの会計処理については取り上げていないが、本文で触れているように資源予算の配賦は資本取引と見なされ、執行NDPBの交付金と同様の会計処理が行われている。

このように、執行 NDPB には我が国の独立行政法人と同様に目標管理による統制と発生主義会計が導入されているため、執行 NDPB の会計処理は、II で取り上げた独法会計基準の課題を解決する上で示唆を与えてくれると考えられる。

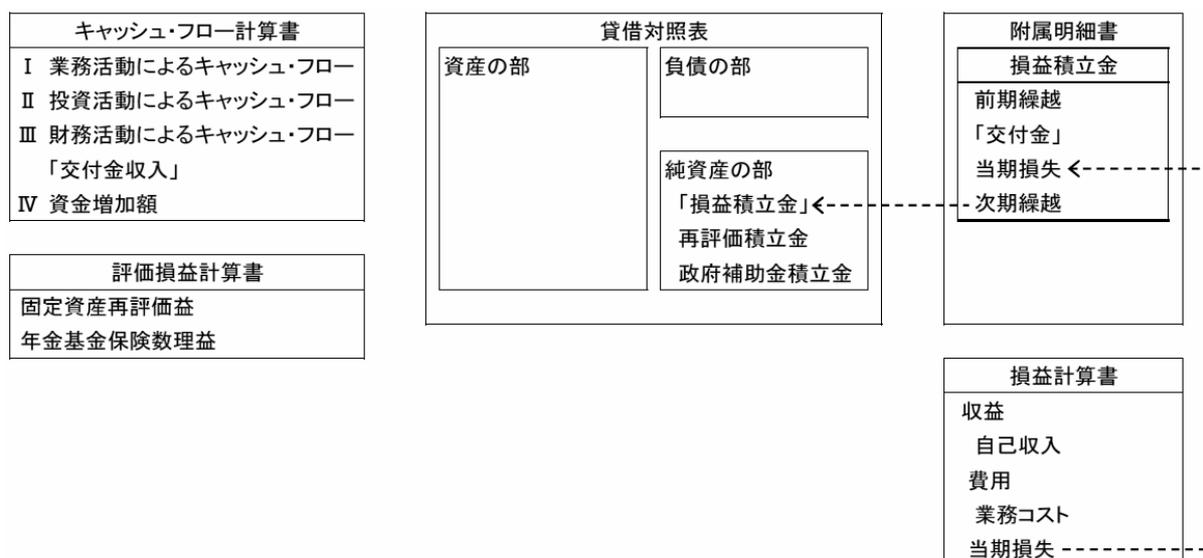
## 2. 執行 NDPB の会計処理

### (1) 財務諸表の体系

執行 NDPB の財務諸表の体系は、①損益計算書(Income and Expenditure Account)、②評価損益計算書(Statement of Recognised Gains and Losses)、③貸借対照表(Balance Sheet)、④キャッシュ・フロー計算書(Cash Flow Statement)、⑤附属明細書(Notes to the Accounts)とされている(図3参照)<sup>27)</sup>。このうち損益計算書は、執行 NDPB の財務業績を明らかにするために作成されており、自己収入から業務コストを控除する形で当期利益(当期損失)を表示する。業務コストには、UK GAAP に準拠して一会計期間に属する執行 NDPB のすべての費用を計上するため、当期損失が表示された場合には、国民の負担に帰せられるコストが生じたことになる<sup>28)</sup>。また、貸借対照表は執行 NDPB の財政状態を明らかにするために作成されており、純資産の部には NDPB に固有の項目で繰越利益剰余金に相当する損益積立金(Income and Expenditure Reserve)を表示すべきであるとされている<sup>29)</sup>。

イギリスでは我が国における独立行政法人の財務諸表のように、管理不可能な費用を損益外費用として業務コストから控除したり、利益のうち経営努力により生じたとされる額を裁量的な財源として目的積立金に積み立てることは行わない。

図3 執行 NDPB の財務諸表体系のイメージ図



(注) 「 ←--- 」は、本文と関連のある項目を示す。

(出典) HM Treasury (2008) より作成

<sup>27)</sup> HM Treasury (2008) 7.4.10, 7.4.17, 7.4.19, 7.4.24, 7.4.33.

<sup>28)</sup> 執行 NDPB は自己収入の割合が 50%を超えると国営企業に移行するため、通常、当期損失が表示される。

<sup>29)</sup> HM Treasury (2008) 7.4.53.

## (2) 交付金

執行 NDPB は交付金の受領を拠出(資本取引)と見なし、受領した年度に損益積立金(資本項目)に貸方記帳すべきであるとされている<sup>30)31)</sup>。また、キャッシュ・フロー計算書はキャッシュ・フローを業務活動、投資活動及び財務活動に区分して表示するが、交付金収入は財務活動の区分に表示する。執行 NDPB は期末処理において損益計算書に表示された当期損失を損益積立金に振り替えるため、損益積立金が借方残高になった場合には、将来の国民負担が生じたことになる。この結果、執行 NDPB の財務諸表では、当該年度の国民負担に関する財務情報は損益計算書の当期損失に、将来の国民負担に関する財務情報は貸借対照表の損益積立金に一元化されることになる。

イギリスでは我が国における運営費交付金の受領のように、相当額を一旦運営費交付金債務(負債項目)に計上した後、業務の進行に応じて運営費交付金収益(収益項目)に振り替えることは行わない。

## 3. 会計処理の考え方

交付金の会計処理は、2006-07 年度から上記のような取扱いに変更されたが、このような会計処理は、次のような考え方を反映していると思われる。

### (1) コスト把握の重視

イギリスでは、政府内において主務省と執行 NDPB の間には行政サービスのコストと質に関して仮想的な市場は設けられていない。執行 NDPB の行政活動は、市場機構において競争原理による評価を受けていないことから、財務情報(収益－費用で算定される利益又は損失)だけではその経営成績を測定することはできない。執行 NDPB の経営成績を測定するに当たり、企業会計と同様の損益計算を行う意義は乏しく、別途、投入されたコストに対してどれだけの成果を上げることができたかという観点で非財務的な業績情報と併せて行政の効率性等を判断する必要がある。このような考え方によると、損益計算書は実質的に業務コスト計算書となり、執行 NDPB にとって管理不可能な費用も含め、業務運営に伴うすべての費用を計上することになる。

### (2) 収益と拠出の峻別

イギリスでは、執行 NDPB の立場から見ると、交付金は国民から行政サービスの提供に対する対価として受領しているわけではなく、国から負託された行政サービスの提供に必要な財源として受領している。執行 NDPB の業務コストと交付金との間には、民間企業と同様の費用と収益の対応関係は存在せず、発生主義で計上された業務コストと現金主義で計上された交付金とを比較しても財務情報としての意義は乏しい。また、主務省の立場から見ると、交付金は執行 NDPB の純資産における財務的持分を増大させる目的で交付している。主務省は交付金の交付により、行政サービスの提供に必要なコストを賄わせ、財産的基礎を整備させるとともに、将来において執行 NDPB を廃止した場合の潜在的な国民負担を減少させる。このような考え方によると、交付金の受領は収益(損益取引)ではなく、拠出(資本取引)と見なされることになる。

<sup>30)</sup> HM Treasury (2008) 4.2.15.

<sup>31)</sup> 交付金で償却資産を取得した場合、期末処理において当該資産の減価償却相当額を損益積立金から損益勘定に振り替えることは行わない。また、交付金で取得した資産を処分して売却損益が生じた場合、この売却損益は損益計算書に計上される(HM Treasury (2008) 5.2.44)。この結果、交付金で取得した資産の減価償却費及び売却損益は損益計算書の当期利益(当期損失)に反映されることになる。

### (3) 幹部職員への動機付け

イギリスでは、財務省より公的資金は効率的に使われなくてはならないとの方針が示されているため、主務省は執行 NDPB に余裕金が発生しないように、交付金をその資金需要に応じて分割して交付している<sup>32)</sup>。その一方で、執行 NDPB に対して業績目標の達成を促すための動機付けが、業績給 (Performance Pay) という形で執行 NDPB の幹部職員に与えられている。幹部職員は事前に執行 NDPB の業績目標に対応した業務目標を設定するとともに、その達成状況等に応じて業績給が支給される。そして、これらの報酬に関する説明責任を果たすため、執行 NDPB の年度報告書には、財務諸表とは別に、幹部職員に支給された業績給を含む報酬の内訳を記載した報酬報告書 (Remuneration Report) が掲載される。このような考え方によると、弾力的かつ効率的な業務運営を促すための動機付けは、執行 NDPB への裁量的な財源賦与という形では行われなくなる。

### (4) 会計基準の整合性の確保

イギリスでは、財務省は 2000 年政府資源・会計法に基づき、府省、エージェンシー及びパブリック・ボディで構成される中央政府全体に加え、地方公共団体等を連結した公共部門全体の決算書 (Whole of Government Accounts) を作成しなければならないとされている<sup>33)</sup>。連結対象の中央政府機関のうち執行エージェンシーは、府省内に設置された機関ではあるものの、執行 NDPB と同様に政策実施機関であり、業務運営に充てるために必要な財源として資源予算そのものが配賦される。この資源予算は、同一の資源要求事項 (Request for Resources) であれば使途の内訳が特定されておらず、執行 NDPB に交付される交付金と同様の性格を有している。執行エージェンシーは資源予算の配賦を受けたときは、FReM により、従来から収益 (損益取引) ではなく、資本取引として会計処理を行っている。公共部門全体の決算書を作成する上で、同じ性格を有する取引については、同じ内容の会計処理を規定することにより、その整合性を確保する必要がある。このような考え方によると、執行 NDPB への交付金についても執行エージェンシーへの予算配賦と同様に、交付金の受領は収益 (損益取引) ではなく、資本取引と見なされることになる。

## 4. 我が国への示唆

執行 NDPB に交付される交付金を拠出 (資本取引) と見なす考え方は、上記 3. で見たように公会計に関する理論及び実務の進展を反映したものである。したがって、イギリスの事例は、II で取り上げた独法会計基準の課題を解決する上で選択肢の一つになると考えられる。仮に、執行 NDPB の会計処理や動機付けの方法を採用するとした場合、独立行政法人に発生主義会計を導入するメリットは、損益計算により経営成績を測定することではなく、行政サービスの提供に要したコストを把握することにあると割り切る必要がある。その上で、例えば、次のような会計処理が考えられる。

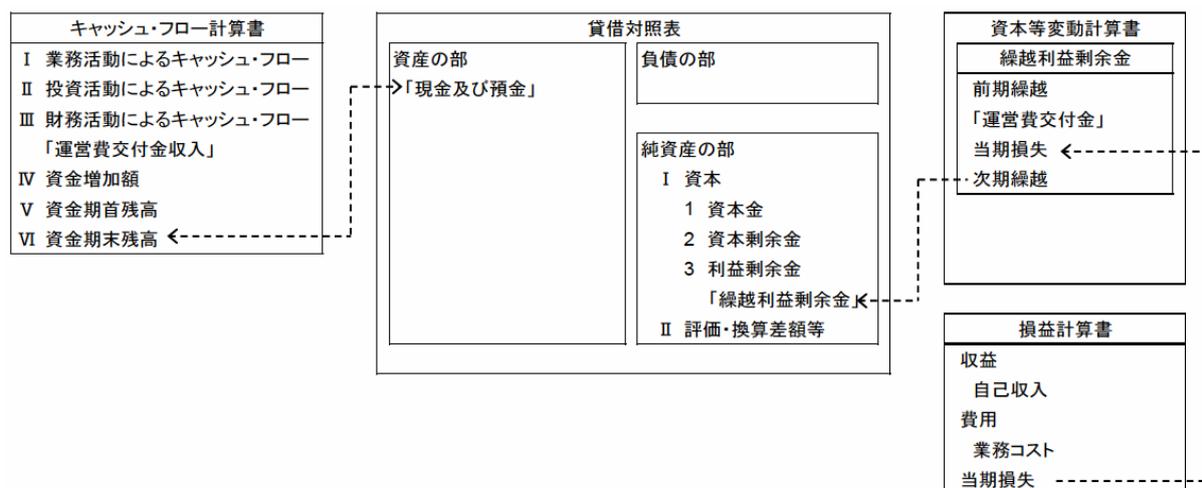
- (ア) 損益計算書は自己収入だけを収益として計上するとともに、管理不可能な費用も含め業務運営に伴うすべての費用を計上して当期損失を表示する。
- (イ) 運営費交付金は、受領した年度に繰越利益剰余金 (資本項目) に貸方記帳する。
- (ウ) キャッシュ・フロー計算書は、運営費交付金収入を財務活動の区分に表示する。

<sup>32)</sup> HM Treasury (2007) Annex 5.1 Grants to Third Parties.

<sup>33)</sup> Sec. 9. (1), Government Resources and Accounts Act 2000.

(エ) 期末処理において損益計算書に表示された当期損失を繰越利益剰余金に振り替え、その残高を貸借対照表に表示する。繰越利益剰余金が借方残高になった場合には、将来の国民負担が生じたことになる。これにより、独立行政法人の財務諸表では、当該年度の国民負担に関する財務情報は損益計算書の当期損失に、将来の国民負担に関する財務情報は貸借対照表の繰越利益剰余金に一元化されることになる(図4参照)。

図4 独立行政法人の財務諸表体系(提案)のイメージ図



(注) 「 」は、本文と関連のある項目を示す。

#### IV おわりに

2001年4月に創設された独立行政法人には、既存の特殊法人等には無かったいくつかの新しい仕組みが取り入れられた。この中には、弾力的かつ効率的な業務運営を促すための動機付けとして積み立てられる目的積立金や、独立行政法人の業務運営の自主性を担保するための財源として交付される運営費交付金があった。これらの仕組みを運用するため、独法会計基準では、運営費交付金の収益化、損益外費用の計上など、損益計算に関する規定が定められた。その結果、運営費交付金の収益化基準として大部分の独立行政法人において費用進行基準が採用されていて業績の評価に資する財務情報が提供されていないばかりか、損益外費用の計上により将来の国民負担に関する財務情報が明瞭に提供されていない事態になっている。また、長期間にわたり独立行政法人内に多額の余裕金が発生していて、国全体からみた場合、財源が有効に活用されていない事態も生じている。

一方、独立行政法人の母国とされるイギリスでは、執行 NDPB に交付される交付金について、2006-07年度から従来の収益(損益取引)と見なす考え方を改め、抛出(資本取引)とする会計処理に変更した。これは、執行 NDPB の立場から見れば、交付金を国民から行政サービスの提供に対する対価として受け取っているわけではなく、国から負託された行政サービスの提供に必要な資金として受け取っていることを再認識した結果である。イギリスでは、公会計に発生主義会計を導入するメリットは、損益計算により経営成績を測定することにあるのではなく、行政サービスの提供に要したコストを把握することにあると考えている。

我が国では、今後予想される企業会計の基準の動きも踏まえつつ、独法会計基準の本格的見直しについ

でも検討を深めていくことが重要であるとされている<sup>34)</sup>。独立行政法人の財務報告の目的は、財政状態等に関する説明責任を果たすことと、業績の適正な評価に資することとされているが、現状はこれらの目的を十分に果たしているとは言えないため、運営費交付金の収益化、損益外費用の計上など、損益計算に関する規定を見直す必要がある。本稿では、見直しの手掛りを得るため、交付金を拠出(資本取引)とする会計処理に変更したイギリスの事例を紹介した。イギリスはこの変更に当たり国際公会計基準審議会(IPSASB)が策定した国際公会計基準(IPSAS)の考え方を取り入れているため<sup>35)</sup>、独法会計基準を本格的に見直す場合には、参考になると考えられる<sup>36)37)</sup>。

## 参考文献

- 会計検査院 (2004) 「独立行政法人における還付消費税の処理及び納付消費税の会計処理について」『平成 15 年度決算検査報告』
- 会計検査院 (2008) 「独立行政法人の業務、財務、入札、契約の状況に関する会計検査の結果について」『会計検査院法第 30 条の 3 の規定に基づく報告書』
- 政策評価・独立行政法人評価委員会 (2002) 『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』
- 総務省行政管理局 (2006) 『独立行政法人の経営努力認定について』
- 総務省行政管理局等 (2008) 『「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』
- 独立行政法人会計基準研究会 (1999) 『第四回議事録』
- 独立行政法人会計基準研究会等 (2007a) 『独立行政法人会計基準の改定について』
- 独立行政法人会計基準研究会等 (2007b) 『「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解』』
- 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
- Accounting Standards Board (2003) Statement of Principles for Financial Reporting: Proposed Interpretation for Public Benefit Entities
- Cabinet Office (2006a) Executive Agencies: A Guide for Departments
- Cabinet Office (2006b) Public Bodies: A Guide for Departments
- HM Treasury (2007) Managing Public Money
- HM Treasury (2008) Financial Reporting Manual 2008-09
- HM Treasury (2009) Financial Reporting Manual 2009-10
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) (2006a) IPSAS 1: Presentation of Financial Statements
- IPSASB (2006b) IPSAS 23: Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)

<sup>34)</sup> 独立行政法人会計基準研究会等 (2007a) 「5 今後の課題について」

<sup>35)</sup> IPSASB (2006a) 7, IPSASB (2006b) 37-38.

<sup>36)</sup> 本稿では、独立行政法人に交付される運営費交付金と比較するため、執行 NDPB に交付される交付金だけを取り上げたが、イギリスでは、特定の支出に充てられる補助金についても拠出と見なされ、交付金とほぼ同様の会計処理が行われている。つまり、補助金が経常的支出に充てられる場合には、交付金と同様に損益積立金(資本項目)に貸方記帳すべきであるとされている。また、補助金が資本的支出に充てられる場合には、政府補助金積立金(Government Grant Reserve)(資本項目)に貸方記帳する一方で、期末処理において当該資産の減価償却相当額を耐用年数にわたり損益勘定に振り替えるべきであるとされている(HM Treasury (2008) 5.2.44)。

<sup>37)</sup> イギリスの中央政府には、2009-10 年度から国際会計基準(IAS/IFRS)が導入される予定であるが、導入後も執行 NDPB に交付される交付金及び補助金の会計処理に変更は無い(HM Treasury (2009) 6.2.57.)。