

改革を迫られた独立行政法人制度* —独法会計に焦点を当てて—

東 信 男**

(会計検査院審議官 (検査支援・国際担当))

I はじめに

我が国では、2001年4月に公共上の見地から確実に実施されることが必要な事務事業のうち、国が直接実施する必要はないが、民間の主体にゆだねると実施されないおそれがあるものなどを行わせるため、独立行政法人が創設された。独立行政法人制度では、予算統制等の国の事前関与が極力排除される一方で、発生主義会計による財務報告や業績評価による目標管理が導入されるなど、新公共経営 (NPM) の考え方が採用された。行政活動には、市場原理が働かないことから、行政サービスが国民のニーズに適合しなかったり、効率的に提供されなかったりすることもあるため、NPMの考え方を採用した独立行政法人が政策実施機関となることにより、国民のニーズに即応した行政サービスを効率的かつ効果的に提供することが期待されていた。

独立行政法人には大きな期待が寄せられていたものの、年月を経るにつれ、必要のない事務事業が継続されたり、不要な財産が保有されたりするなど、非効率的な業務運営が温存される傾向にあることが指摘されるようになった。このため、政府は2009年12月以降独立行政法人制度の見直しを行ってきたが、その過程で、現行制度では対応できない課題が明らかになり、新たな法人制度を再構築することが不可欠であるとの認識に至った。政府は独立行政法人制度を改革するため、2012年5月に「独立行政法人通則法の一部を改正する法律案」を国会に提出したが、同法案は同年11月に未審議のまま廃案となった。

独立行政法人の創設に当たっては、英国のエージェンシーをモデルにしたとされる。これは、英国のエージェンシーがNPMの考え方を採用することにより、業務運営の効率化と行政サービスの質の向上に成功したとされるからである。同じNPMの考え方を採用していても、何故、英国のエージェンシーは成功し、我が国の独立行政法人制度は改革を迫られたのであろうか。そこで、本稿では、独立行政法人の会計 (以下「独法会計」という。) に焦点を当てながら、改革を迫られた独立行政法人制度の課題と今後の展望につ

* 本稿は2013年2月2日に早稲田大学で開催された日本会計研究学会課題研究委員会「公共経営の変容と会計学の機能」(委員長:小林麻理早稲田大学大学院教授)第5回研究会で報告した内容に加筆修正したものである。

** 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修了(MBA)。1980年会計検査院採用、その後、大蔵検査課決算監理官、上席研究調査官、調査課長、厚生労働検査第1課長などを経て2012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。2010年より早稲田大学商学大学院講師(非常勤)。

いて論じることとしたい。(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 独法会計の制度設計

会計とは、一般的に、経済主体の経済活動を貨幣額によって測定し、かつ、報告する行為であるとされる。公共部門は国民の福祉の向上を図るなどの政策目的を達成するため、税収を根源的な財源として市場性のない行政サービスを提供している。このように公共部門は民間企業には無い特性を有しているため、公共部門の会計制度である公会計は、企業会計にはない目的を有している。独法会計は独立行政法人通則法(平成11年法律第103号。以下「通則法」という。)で共通的な枠組みが定められているが、公会計の目的に沿って整理すると次のように制度設計されている¹⁾。

1 財政活動の民主的な統制に必要な財務情報の提供

国の財政を処理する権限は、主として内閣に属するが、これを国民の代表機関である国会の統制の下に置かなければならないという原則は、日本国憲法における財政制度の基本原則となっている。内閣は事前に資金配分を明確にした予算を作成し、国会の議決を受けた後、その適正な執行を管理するとともに、その結果を整理した決算を作成し、国会へ報告することを義務付けられている。予算及び決算の作成は、財政活動の民主的な統制を行う上で不可欠なものとなっている。

独立行政法人は予算について国会の議決を受ける必要はないが、国から出資金、運営費交付金、施設整備費補助金等の財政援助を受けており、これらの財政援助については、主務省の予算に個別に計上され、国会の議決を受けている。独立行政法人において、予算の作成とその執行管理は、国と同様に現金主義で行われている。独立行政法人は当該年度終了後、決算報告書を作成し、主務大臣に提出することとされている。

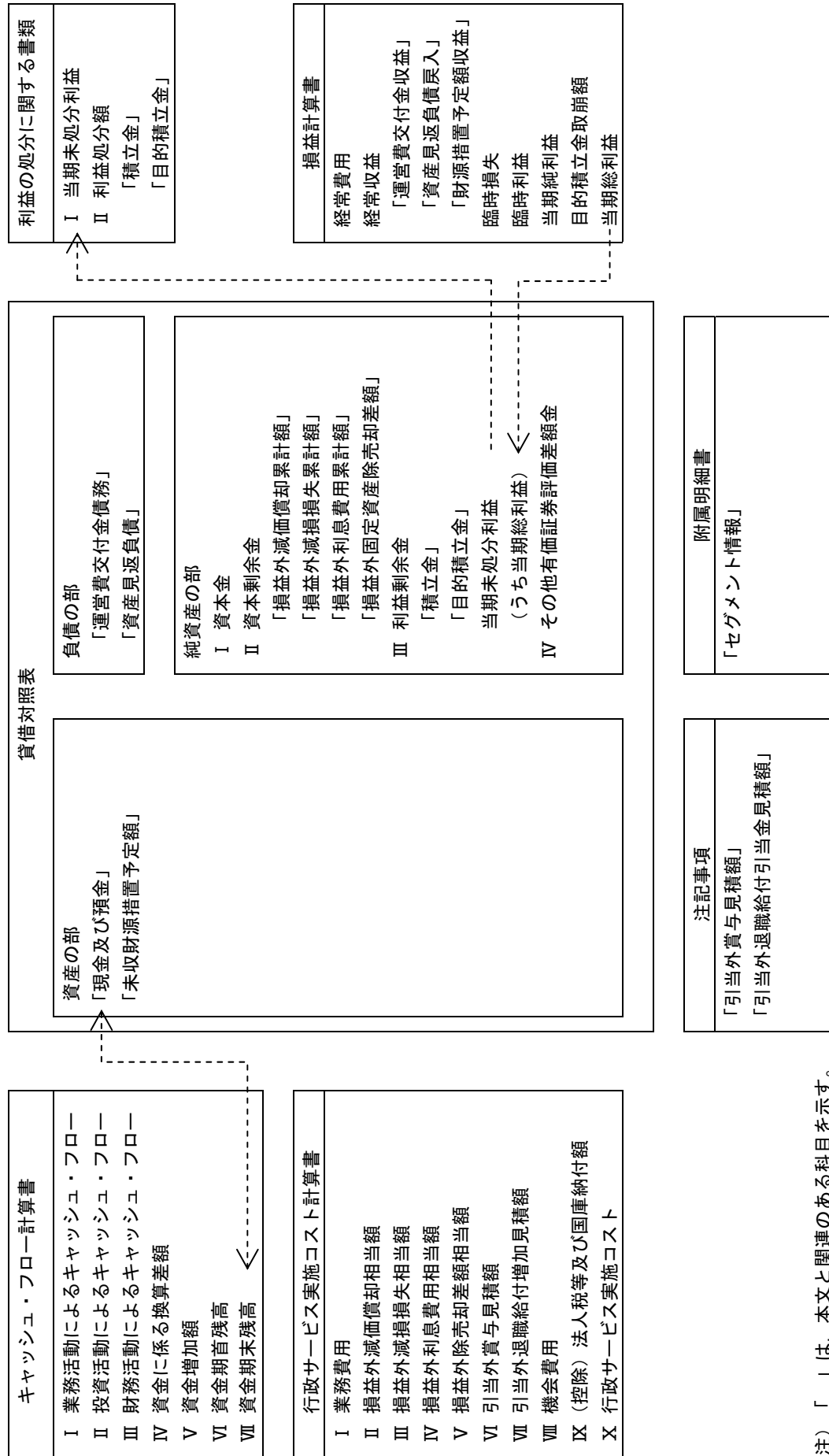
2 説明責任の履行に必要な財務情報の提供

国の財政は、国民の経済生活と密接な関係をもち、かつ国民の負担に直接かかわっているため、内閣は国の財政状況について国会に説明する責任を有している。内閣は予算執行の結果を整理した決算だけではなく、予算外で管理している資金、予算執行に伴い保有した資産・負債について国会に報告することを義務付けられている。財政状況に関する財務報告の作成は、説明責任を履行する上で重要なものとなっている。

独法会計は原則として企業会計原則、つまり、発生主義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(以下「独法会計基準」という。)及び独立行政法人会計基準注解(以下「注解」という。)が作成されている。また、実務上の留意点を記述した「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(以下「Q&A」という。)が作成されている。独立行政法人は説明責任を履行するため、当該年度終了後、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附属明細書を作成するとともに、主務大臣に提出し、その承認を受けることとされている(図表1参照)。

¹⁾ 公会計の目的については、財政制度等審議会(2003) pp.10-11を参考にした。

図表 1 独立行政法人の財務諸表体系のイメージ



(注) 「」は、本文と関連のある科目を示す。
 (出典) 東 (2012b) 図表 9-1 (p.305) に加筆修正

3 財政活動の効率化に必要な財務情報の提供

国の行政サービスは、市場機構ではなく、行政機構を通じて国民に提供されるため、国の機関には、効率的な財政活動を行おうとするインセンティブが働かない。財政活動の効率化を図るためには、費用等に関する財務情報を用いて予算執行の合理化を図り、その結果を予算編成にフィードバックすることが重要である。

独立行政法人は主務大臣が3年以上5年以下の期間を対象に定めた中期目標に基づいて中期計画及び年度計画を策定し、これらの計画に従って業務運営を行っている。主務大臣は中期目標において①業務運営の効率化に関する事項、②行政サービスの質の向上に関する事項、③財務内容の改善に関する事項を定めている。独立行政法人は当該年度終了後及び中期目標期間終了後、それぞれの期間に係る業務実績について評価委員会の評価を受けることとされている。

独法会計は上記のように制度設計されているが、以下のⅢからⅤにおいて、公会計の目的別に制度上及び運用上の課題について検討してみたい。

Ⅲ 財政活動の民主的統制

1 運営費交付金

独立行政法人には、毎年度、業務運営の財源に充てるために必要な資金として、国から運営費交付金が交付されている。運営費交付金は使途の内訳が特定されていないこと、使用されなかった部分について、中期目標期間中は特別な手続きを取らないで翌年度に使用できることなど、一般的な国庫補助金とは異なる予算執行上の弾力性が与えられている。この運営費交付金は、独立行政法人の創設に伴って導入されたが、その仕組みは、財政活動の民主的統制に関して次のような課題を有している。

1. 1 算定の方法

独立行政法人は中期計画において運営費交付金の算定ルールを定め、これに基づいて目標期間中の毎年度の運営費交付金を算定している。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、代表的な例では、 $\text{運営費交付金} = \text{人件費} + \text{一般管理費} + \text{業務経費} \pm \text{特殊要因} - \text{自己収入}$ となっている。独立行政法人は前年度の実績額を基礎として、これに効率化係数等の一定の率を乗じて、運営費交付金を算定している（図表2参照）。

図表 2 運営費交付金の算定ルール例

運営費交付金＝人件費＋一般管理費＋業務経費±特殊要因－自己収入	
人件費	＝前年度人件費×人件費調整係数×人件費の効率化係数＋退職手当等
一般管理費	＝前年度一般管理費×一般管理費の効率化係数×一般管理費の政策係数×消費者物価指数
業務経費	＝前年度業務経費×業務経費の効率化係数×業務経費の政策係数×消費者物価指数
自己収入	＝前年度自己収入見積額×収入政策係数×収入調整係数
(説明)	
特殊要因	：特定の年度に一時的に発生する資金の増減
人件費調整係数	：給与昇給率等を勘案し、各年度の予算編成過程において決定する値
効率化係数	：中期目標及び中期計画に記載されている業務運営の効率化に関する事項等を踏まえ、各年度の予算編成過程において決定する値
政策係数	：事業の進捗及び政策的に必要となる経費等を総合的に勘案し、各年度の予算編成過程において決定する値
収入政策係数	：過去の実績を勘案し、各年度の予算編成過程において決定する値
収入調整係数	：過去の実績における自己収入に対する収益の割合を勘案し、各年度の予算編成過程において決定する値

(出典) 会計検査院 (2011a) 表 3 (p.9) に加筆修正

従って、運営費交付金の算定に当たり控除した利息収入、運用収入等の自己収入において、当該年度の実績額が前年度の見積額を上回ると、運営費交付金が過大になり、余裕金が法人内に滞留する。また、事務所、職員宿舎の借上げ時に運営費交付金を財源に敷金・保証金を差し入れた場合、解約時に返還される返戻金は、自己収入として収益には計上されないため、余裕金が法人内に滞留する²⁾。

1. 2 収益化の方法

独立行政法人は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に計上するとされている。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に振り替えるとされている（独法会計基準第 81 第 1 項及び第 2 項）。注解及び Q&A では、運営費交付金債務を収益化する際の基準として、①業務達成基準、②期間進行基準、③費用進行基準が示されている（図表 3 参照）。

²⁾ 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、非償却資産については、運営費交付金に対応する額を、運営費交付金債務から資本剰余金に振り替えるとされている（独法会計基準第 81 第 4 項）。そして、敷金・保証金を差し入れたときの仕分けは、

(借方) 敷金・保証金 ××× (貸方) 現金預金 ×××

となり、返戻されたときの仕分けは、貸借が逆になるだけであるため、収益は認識されない。

³⁾ このような事態として、独立行政法人科学技術振興機構の事例が挙げられる。同機構は設立の際、前身の科学技術振興事業団が差し入れた敷金・保証金を政府出資見合いの資産として継承し、また、設立後に新たに借り上げた事務所及び宿舎に係る敷金・保証金の差し入れに運営費交付金を充てていた。その後、同機構は集約化を図るために事務所を廃止したり、職員の退去に伴い貸与していた宿舎を解約したりしたため、2003 年 10 月から 2012 年 3 月までに、これらの事務所及び宿舎に係る敷金・保証金の返戻金として計 3 億 1961 万円を受け取っていたが、国庫納付していなかった（会計検査院 (2012b) pp. 818-820）。

図表3 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、成果を達成するごと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	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。

(出典) 注解60 及びQ&A (Q81-2) より筆者作成

このうち、業務達成基準は業務の達成度に応じて財源として予定されている運営費交付金債務の収益化を行うため、業務の達成度が100%となれば運営費交付金債務の全額が収益化されるが、計画の縮小・中止により生じた不用額は、中期目標期間中、運営費交付金債務のまま残る。

また、費用進行基準は業務のための支出額を限度として財源として予定されている運営費交付金債務の収益化を行うため、交付された運営費交付金の額と実際の支出額の差額が運営費交付金債務として計上される。このため、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予定していた事務事業が計画通りに進捗せず翌年度に繰り越した額、③計画の縮小・中止により生じた不用額等の支出しなかった額は、中期目標期間中、運営費交付金債務のまま残る。

従って、期間進行基準以外の基準が採用されると、計画の縮小・中止により生じた不用額等が運営費交付金債務のまま中期目標期間の最終年度まで残り、余裕金が法人内に滞留するため、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⁴⁾。

1. 3 最終年度の期末処理

独立行政法人は毎年度、損益計算において利益を生じた場合は、前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するとされている(通則法第44条第1項)。運営費交付金債務は中期目標期間の最終年度の期末処理において収益化され、前年度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たりする。中期目標期間の最終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額を控除して、なお残余がある場合は、その残余の額を国庫に納付するとされている。

従って、運営費交付金債務の残高を上回る繰越欠損金があるときは、運営費交付金の使用残額は国庫に納付されることなく次期中期目標期間に繰り越され、余裕金が法人内に滞留するため、国全体からみた場

⁴⁾2007年度から2009年度までの間に中期目標期間が終了した独立行政法人35法人についてみると、中期目標期間の最終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1115億3236万円となっている(会計検査院(2011a) p.22)。

合、財源が有効に活用されないことになる⁵⁾。

2 出資金

独立行政法人には、その業務を確実に実施するために必要な資本金その他の財産的基礎として、国から出資が行われている。独立行政法人は所有財産のうち、将来にわたり業務を確実に実施する上で必要がなくなった不要財産については、処分し、国庫納付するとされている（通則法第 46 条の 2）。この不要財産の国庫納付は、2010 年の通則法の改正により導入されたが、その仕組みは、財政活動の民主的統制に関して次のような課題を有している。

2. 1 資産売却益

独立行政法人は国からの出資に係る不要財産を国庫納付する場合、通則法第 46 条の 2 第 1 項に基づいて現物納付する方法と同条第 2 項に基づいて当該財産の譲渡収入を国庫納付する方法がある。前者の方法では、出資金相当額の土地、資金等がそのまま国庫納付される。また、後者の方法では、譲渡後に出資金相当額の範囲内で国庫納付金が算定され、さらに、収入金額が当該資産の取得価額を上回り資産売却益が生じた場合は、これを国庫に納付するとされている。

従って、通則法第 46 条の 2 第 2 項を適用すべきであるにもかかわらず、同条第 1 項を適用すると、資産売却益が国庫納付されることなく中期目標期間の最終年度まで残り、余裕金が法人内に滞留するため、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⁶⁾。

2. 2 資産売却損

独立行政法人は国からの出資に係る不要財産を国庫納付する場合、通則法第 46 条の 2 第 2 項に基づいて当該財産の譲渡収入を国庫納付する方法を選択することができる。この場合、売却による収入金額が当該資産の取得価額を下回るときは、損益計算においてキャッシュ・フローを伴わない費用として資産売却損が計上される。この場合、損益計算において、資産売却損と同額で現金の裏付けのある収益が相殺されるため、この収益に相当する額は、利益処分において積立金として整理されない。

従って、積立金として整理されなかった資金は、国庫に納付されることなく中期目標期間の最終年度のみならず、次期中期目標期間にまで繰り越され、余裕金が法人内に滞留するため、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⁷⁾。

⁵⁾ このような事態として、独立行政法人労働者健康福祉機構の事例が挙げられる。同機構は第 1 期中期目標期間の最終年度である 2008 年度の期末処理において、本部等勘定で運営費交付金債務 15 億 7238 万円の収益化を行った結果、15 億 7718 万円の当期総利益を計上したが、病院勘定で 42 億 7963 万円の当期総損失が生じたため、機構全体で 27 億 0245 万円の当期総損失を計上した。この結果、同機構は本部等勘定における運営費交付金債務の収益化額のうち現金の裏付けのある資金等 15 億 8867 万円を国庫納付していなかった（会計検査院（2011b）pp. 760-762）。

⁶⁾ このような事態として、独立行政法人情報処理推進機構の事例が挙げられる。同機構は不要財産として認定した信用基金の国庫納付に当たり、資産の一部を債券で保有していたことから、国庫納付するための資金を得るため、2011 年 2 月に債券を売却し、売却益 9622 万円を含む 65 億 3711 万円の譲渡収入を得た。その後、同機構は譲渡収入により得た取得価格相当額の資金に加え、現金預金として保有していた手元資金を合わせた 90 億 5188 万円のみを通則法第 46 条の 2 第 1 項に基づき、国庫納付していた。この結果、同機構は同法第 46 条の 2 第 3 項が適用されないため、資産売却益 9622 万円を国庫納付していなかった（会計検査院（2012a）p. 68）。

⁷⁾ このような事態として、独立行政法人日本貿易振興機構の事例が挙げられる。同機構は 2007 年 7 月及び 2008 年 12 月に 3 か所の FAZ 支援センターを売却したが、これらの資産に関して、2006 年度から 2008 年度までの損益計算書に減損損失及び固定資産売却損を計 8 億 0611 万円計上していた。これらの固定資産売却損等は、いずれもキャッシュ・フローを伴わない費用として計上されるため、各年度の損益計算において、これと同額で現金の裏付けのある収益が相殺され、この収益に相当する額は、利益処分において積立金として整理されない。この結果、同機構は積立金として整理されなかった 8 億 0611 万円を国庫納付していなかった（会計検査院（2012b）pp. 851-853）。

IV 説明責任の履行

独立行政法人は毎年度、損益計算において生じた利益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場合は、主務大臣の承認を受けて、そ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（独法会計基準第 74（参考））。このため、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を、損益計算上の費用に計上しない会計処理（以下「損益外費用」という。）（図表 4 参照）や、資産見返負債戻入（収益科目）により相殺したりなどする会計処理（以下「損益均衡」という。）（図表 5 参照）が定められている⁸⁾。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が、その仕組みは、説明責任の履行に関して次のような課題を有している。

図表 4 損益外費用の会計処理

項目	内容
償却資産	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（現物出資、施設費及び目的積立金で取得した資産）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、資本剰余金を減額する。（独法会計基準第 87）
賞与	賞与のうち、賞与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、翌期以降の中期計画等で明らかにされている部分については、賞与引当金を計上しない。（独法会計基準第 88 第 2 項）
退職給付債務	退職給付債務のうち、退職一時金、厚生年金基金に払い込むべき掛金及び積立不足額、退職共済年金に係る整理資源及び恩給負担金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は、退職給付引当金を計上しない。（独法会計基準第 89 第 2 項）
資産除去債務	独立行政法人が保有する有形固定資産に係る資産除去債務に対応する除去費用等のうち、当該費用に対応すべき収益の獲得が予定されていないものとして特定された除去費用等については、損益計算上の費用には計上せず、資本剰余金を減額する。（独法会計基準第 91）
不要財産	独立行政法人が通則法第 46 条の 2 又は第 46 条の 3 の規定に基づいて行う不要財産の譲渡取引のうち、主務大臣が必要なものとして指定した譲渡取引については、当該譲渡取引により生じた譲渡差額を損益計算上の損益には計上せず、資本剰余金を減額又は増額する。また、主務大臣が指定した譲渡取引に係る不要財産の国庫納付に要した費用のうち、主務大臣が国庫納付額から控除を認める費用については、損益計算上の費用には計上せず、資本剰余金を減額する。（独法会計基準第 99 第 1 項及び第 2 項）
減損	損益外の会計処理を行うこととされた償却資産及び非償却資産において、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、資本剰余金を減額する。また、資産見返負債を計上している固定資産において、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、資産見返負債を減額する。（固定資産の減損に係る独立行政法人会計基準第 6（2）、第 7（2））

（出典）独法会計基準等より筆者作成

⁸⁾ 損益外費用及び損益均衡の会計処理については、独法会計の制度設計の段階から理論的根拠がなく、独立行政法人の損益計算を不明瞭にしているとの批判がなされていた（野中（2000））。その後も、同様な主張は、石津（2010）、長谷川（2012）、高橋（2008）等でも示されている。

図表 5 損益均衡の会計処理

項目	内容
運営費交付金 (償却資産)	独立行政法人が運営費交付金を受領した場合は、相当額を運営費交付金債務として整理する。運営費交付金により償却資産を取得したときは、その金額を、運営費交付金債務から資産見返運営費交付金に振り替える。資産見返運営費交付金は毎年度、減価償却相当額を取り崩して、資産見返運営費交付金戻入として収益に振り替える。(独法会計基準第 81 第 4 項)
運営費交付金 (棚卸資産)	独立行政法人が運営費交付金を受領した場合は、相当額を運営費交付金債務として整理する。運営費交付金により棚卸資産を取得したときは、その金額を、運営費交付金債務から資産見返運営費交付金に振り替える。資産見返運営費交付金は消費した際に、当該消費した相当額を取り崩して、資産見返運営費交付金戻入として収益に振り替える。(独法会計基準第 81 第 4 項)
補助金等	独立行政法人が補助金等の概算交付を受けた場合は、相当額を預り補助金等として整理する。補助金等により償却資産を取得したときは、取得に充てられた補助金等の金額を、預り補助金等から資産見返補助金等に振り替える。資産見返補助金等は毎年度、当該資産の減価償却額に取得価額に占める補助金等の割合を乗じて算定した額を取り崩して、資産見返補助金等戻入として収益に振り替える。(独法会計基準第 83 第 4 項)
特定の費用	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の科目により収益に計上するとともに、未収財源措置予定額の科目により資産として計上する。(独法会計基準第 84 第 1 項)
寄附金	独立行政法人が寄附金を受領した場合は、相当額を預り寄附金として整理する。寄附金により償却資産を取得したときは、その金額を、預り寄附金から資産見返寄附金に振り替える。資産見返寄附金は毎年度、減価償却相当額を取り崩して、資産見返寄附金戻入として収益に振り替える。(独法会計基準第 85 第 2 項)

(出典) 独法会計基準等より筆者作成

1 損益計算書（経営努力）

独立行政法人はその運営状況を明らかにするため、損益計算書において、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するとされている。また、損益計算書は通則法第 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するとされている（独法会計基準第 45 第 1 項及び第 2 項）。

注解及び Q&A では、運営費交付金債務を収益化する際の基準として、①業務達成基準、②期間進行基準、③費用進行基準が示されている。大部分の独立行政法人は、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ため、技術的に簡便な費用進行基準を採用している⁹⁾。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、損益は零となり、経費節減努力は損益計算には反映されない。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に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額が運営費交付金債務のまま残る。この結果、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。

従って、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損益計算書には、業績評価に資する財務情報は表示されず、

⁹⁾ 2010 年度に運営費交付金の交付を受けた独立行政法人 89 法人のうち、費用進行基準のみを採用した法人は 61 法人 (68.5%)、業務達成基準のみを採用した法人は 8 法人 (9.0%)、期間進行基準のみを採用した法人は 0 法人 (-)、複数の基準を併用した法人は 20 法人 (22.5%) になっている (総務省 (2013) p.28)。

当該法人の運営状況に関する説明責任を履行できないことになる¹⁰⁾。

2 貸借対照表（将来の国民負担）

独立行政法人はその財政状態を明らかにするため、貸借対照表において、貸借対照表日における当該法人のすべての資産、負債及び純資産を記載し、国民その他の利害関係者に正しく表示するとされている（独法会計基準第 44）。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ため、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、損益外費用は損益計算に計上されないため、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等については、貸借対照表の資本剰余金の区分に表示し、引当外退職給付引当金見積額等については、注記事項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（例えば貸倒損失）が発生した場合は、財源措置が予定される金額を未収財源措置予定額（資産科目）に計上するからである（図表 1 参照）。各独立行政法人の財務諸表によると、将来の国民負担は 2011 年度末現在で 4 兆 7509 億円となっているが、このうち繰越欠損金は 1 兆 7465 億円（36.8%）で、残りは他の科目に表示されている（図表 6 参照）。

従って、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ため、独立行政法人が作成する貸借対照表には、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履行できないことになる¹¹⁾¹²⁾。

図表 6 将来の国民負担の内訳（2011 年度末現在） （金額単位：百万円）

科 目		金額（割合）	該当法人数		
貸借対照表	資産の部	未収財源措置予定額	527,134 (11.1%)	8	
	純資産の部	資本剰余金	損益外減価償却累計額	1,561,147 (32.9%)	80
			損益外減損損失累計額	43,979 (0.9%)	74
			損益外利息費用累計額	1,126 (0.0%)	24
			損益外固定資産除売却差額	7,417 (0.2%)	9
	繰越欠損金	1,746,502 (36.8%)	22		
注記事項	引当外賞与見積額	25,919 (0.5%)	77		
	引当外退職給付引当金見積額	837,742 (17.6%)	84		
計		4,750,966 (100%)			

（出典）各独立行政法人（102 法人）の平成 23 年度財務諸表より筆者作成

¹⁰⁾ どのような収益化基準を採用したとしても、主務省は行政サービスの対価として運営費交付金を交付しているわけではないため、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。同様な主張は、山本（2000）でも示されている。

¹¹⁾ 内閣は毎年度、国有財産の区分別に年度間の増減及び年度末現在の現在額を記載した「国有財産増減及び現在額総計算書」を、国会に報告することとされている。同計算書において、独立行政法人への「政府出資」の現在額は、当該法人の貸借対照表の総資産から総負債を控除した純資産額で計上されている（2011 年度末現在で計 28 兆 4118 億円）。この純資産額の算定では、将来の国民負担のうち、資産の部に表示される「未収財源措置予定額」は総資産に含まれ、また、注記事項に表示される「引当外賞与見積額」及び「引当外退職給付引当金見積額」は総負債に含まれていない。従って、同計算書において、独立行政法人への「政府出資」の現在額は、これらの科目に表示される金額の合計額だけ、過大に評価されていることになる（2011 年度末現在で計 1 兆 3907 億円（図表 6 参照））。

¹²⁾ 一部の独立行政法人では、中期目標の「財務内容の改善に関する事項」で、繰越欠損金の解消を目標として設定される場合があるが、繰越欠損金は必ずしも将来の国民負担のすべてを示しているわけではないため、財政状態の業績指標として十分ではないことになる。

3 セグメント情報

独立行政法人はその業務運営に関し当該年度の国民負担に帰せられるコストを明らかにするため、行政サービス実施コスト計算書において、業務費用、損益外費用、機会費用等を記載して行政サービス実施コストを表示するとされている（独法会計基準第48）。これは、損益計算では損益外費用が計上されなかったりなどして、損益計算上の損益が必ずしも国民負担とは一致しないため、当該法人の業績評価に資する財務情報を別途表示する必要があるからである。一方、独立行政法人は附属明細書においてセグメント情報として、セグメント別に主要な資産項目、主要な事業費用及び主要な事業収益の内訳を開示するとされている（独法会計基準第43第1項及び第2項）。独法会計基準では、セグメントの区分については、特に定められていないため、必ずしも中期目標で示された事務事業別にはなっていない。また、計数については、損益計算書の収益・費用と損益外費用が別々に計上され、セグメント別のフルコストは表示されていない。

従って、独立行政法人が作成するセグメント情報には、事務事業別のフルコストが表示されないため、業績評価に資する財務情報は開示されず、中期目標の達成に要した国民負担に関する説明責任を履行できないことになる¹³⁾。

V 財政活動の効率化

1 業務運営の効率化目標

独立行政法人は主務大臣が中期目標の「業務運営の効率化に関する事項」で定めた効率化目標に基づき、具体策を中期計画及び年度計画で定め、当該年度終了後、その実績を事業報告書で報告している。中期目標では、業務運営において効率化が図られたかどうかを評価する業績指標として、一般管理費、業務経費（事業費）、総人件費等が用いられている。2011年度末現在の独立行政法人102法人のうち、100法人では、2011年度を目標期間に含む中期目標でこれらの業績指標を用いて定量的な効率化目標が定められていた¹⁴⁾。この100法人のうち97法人では一般管理費を用いて効率化目標が定められていたが、その実績値について、90法人（92.8%）は、予算額・決算額（現金主義財務情報）で報告し、7法人（7.2%）は、損益計算上の費用（発生主義財務情報）で報告していた。また、業務経費（事業費）及び総人件費についても、その実績値について、予算額・決算額（現金主義財務情報）で報告する傾向が見受けられる（図表7参照）。予算額・決算額（現金主義財務情報）で報告した場合には、減価償却費、引当金等のコストは含まれない。また、損益計算上の費用（発生主義財務情報）で報告した場合には、損益外費用は含まれない。

従って、業務運営の効率化に関する目標管理において、予算額・決算額（現金主義財務情報）を用いている場合には、減価償却費、引当金等の発生主義で認識されるコストが効率化の対象になっておらず、また、損益計算上の費用（発生主義財務情報）を用いている場合には、発生主義で認識されるコストの一部しか効率化の対象にならないため、コスト削減に向けた取組みが十分に行われないことになる。

¹³⁾ このような事態として、独立行政法人日本原子力研究開発機構の事例が挙げられる。同機構は高速増殖炉の研究開発を行うため、1968年9月に高速増殖原型炉「もんじゅ」の予備設計を開始し、1991年5月に炉の据付けを完了した。同機構はセグメント情報として、業務区分別に事業費用、事業収益、総資産及び損益外費用を開示している。区分された業務の中に「高速増殖炉サイクル技術の確立に向けた研究開発」があり、この区分に「もんじゅ」の研究開発も含まれている。同機構は2010年度までに「もんじゅ」の研究開発に要した総事業費を9265億円と公表していたが、この額は各年度予算額の合計であるため、実際の支出額を集計したり、計上されていなかった1979年度以前の建設費、機構職員の人件費、固定資産税等を加えたりなどすると、総事業費は公表額を714億8358万円上回る（会計検査院（2012b）pp.909-917）。

¹⁴⁾ 代表的な例では、「一般管理費について、毎年度、前年度比3%以上の削減を図る。業務経費について、毎年度、前年度比1%以上の削減を図る。総人件費について、2006年度からの5年間で5%以上の削減を図る。」となっている。運営費交付金の交付を受けている独立行政法人の場合、一般管理費及び業務経費の目標値は、中期計画で運営費交付金を算定する際に用いる効率化係数と一致している（図表2参照）。

図表7 独立行政法人の効率化目標 (単位：法人)

業績指標 \ 実績値	予算額・決算額 (現金主義財務情報)	損益計算上の費用 (発生主義財務情報)	計
一般管理費	90	7	97
業務経費(事業費)	79	6	85
総人件費	47	—	47
その他	3	1	4
計	219	14	233

(注) 目標期間は2011年度を含む中期目標期間で、独立行政法人により異なる。

(出典) 各独立行政法人(102法人)の中期目標、平成23年度事業報告書等より筆者作成

2 保有資産の機会費用

独立行政法人は独立行政法人整理合理化計画(2007年12月閣議決定)等により、保有する合理的理由が認められない土地、建物等の資産について、国に現物納付したり、譲渡収入を納付したりすることとされている。この不要財産の国庫納付は、2010年の通則法の改正により導入されており、2010、2011両年度で計9730億円の国庫納付が行われた。独立行政法人は2011年度末現在で計27兆1296億円の土地及び建物を保有しているが、依然として事業用の土地及び建物、宿舍の跡地等が有効に利用されていない事態が見受けられる。行政サービス実施コスト計算書では、保有資産の機会費用(政府出資に係る機会費用)が算定されているが、中期目標の「業務運営の効率化に関する事項」では、この機会費用を含めた効率化目標が設定されていないため、独立行政法人には、保有資産の見直しに取り組もうとする誘因が生じていない。

従って、独立行政法人では、保有資産の機会費用が算定されているにもかかわらず、業務運営の効率化に関する目標管理において、機会費用を用いた効率化目標が設定されていないため、不要財産の国庫納付に向けた取組みが十分に行われなかったことになる¹⁵⁾。

3 単位当たりのコスト情報

独立行政法人が財政活動の効率化を図るためには、提供した行政サービスの効率性や費用対効果に関する財務情報を把握する必要がある。ここで、効率性とはアウトプット業績指標1単位当たりのコスト、費用対効果とはアウトカム業績指標1単位当たりのコストのことである。これらの財務情報が把握できれば、独立行政法人が複数の行政サービスを提供している場合には、効率性の高い、或いは費用対効果の高い行政サービスにより多くの資源を配分することができる。また、単一の行政サービスを提供している場合でも、ベンチマークの手法を採用すれば、単位当たりのコストを組織内で比較したり、類似の行政サービスを提供している他の独立行政法人、地方公共団体等と比較することにより、行政サービスの提供方法を改善することができる。しかし、独立行政法人の業績評価では、事務事業別に、アウトプット業績指標及びアウトカム業績指標が必ずしも設定されておらず、また、損益外費用を含めたフルコストは集計されていない。

従って、独立行政法人では、アウトプット業績指標1単位当たりのコストを算定したり、アウトカム業

¹⁵⁾ このような事態として、独立行政法人国立病院機構の事例が挙げられる。同機構は国の医療政策を実施するため、2011年度末現在、国内の144か所に機構病院を設置している。このうち37機構病院では、病棟の閉鎖、看護師等養成所の閉校、職員宿舍の廃止等が行われた後、具体的な処分計画又は利用計画が策定されなかったため、土地及び建物が2011年度末現在で3年以上にわたり有効に利用されていない事態が計105件、帳簿価額67億2856万円見受けられた(会計検査院(2012b) pp. 868-873)。

績指標1単位当たりのコストを算定したりしていないため、財政活動の効率化に必要な財務情報を提供できないことになる。

VI 今後の展望

独立行政法人制度には、国の事前関与を極力排除するための仕組みを予算執行面から与えるため、運営費交付金が導入された。このため、独法会計基準では、運営費交付金債務を中期目標期間中、業務の進行に応じて収益化を行うものとされた。しかし、大部分の独立行政法人は、収益化基準として期間進行基準以外の基準を採用しているため、計画の縮小・中止により生じた不用額等が運営費交付金債務のまま中期目標期間の最終年度まで残り、余裕金が法人内に滞留している状況になっている。

また、独立行政法人制度には、弾力的かつ効率的な業務運営を促すための動機付けを財務面から与えるため、目的積立金が導入された。このため、独法会計基準では、損益外費用及び損益均衡の会計処理が定められ、企業会計原則と大きく異なることとなった。しかし、目的積立金積立率（損益計算上の総利益を計上した法人の総利益の合計額に対する目的積立金積立額の合計額）をみると、1%にも満たず、目的積立金は事実上機能していない状況になっている（図表8参照）。

このような状況からして、運営費交付金、損益外費用及び損益均衡の会計処理は、独法会計がその目的を果たす上で、有害無益の存在になっているといえる。上記のⅢからⅤで論じた課題のうち、財政活動の民主的統制及び説明責任の履行に関する課題については、すでに東（2009）で解決策を提起しているため、本稿では、財政活動の効率化に関する課題について、その解決策を検討してみたい。

図表8 目的積立金の積立状況 (金額単位：百万円)

年 度	2006	2007	2008	2009	2010
① 当期総利益 (該当法人数)	5,006,568 (93 法人)	1,275,274 (80 法人)	915,582 (77 法人)	10,282,119 (78 法人)	917,534 (82 法人)
② 目的積立金積立額 (該当法人数)	11,576 (9 法人)	406 (7 法人)	320 (6 法人)	25,829 (5 法人)	145 (2 法人)
③=②/① 目的積立金積立率 (全独立行政法人数)	0.23% (104 法人)	0.03% (102 法人)	0.03% (100 法人)	0.25% (99 法人)	0.02% (104 法人)

(出典) 独立行政法人評価年報より筆者作成

1 政策体系の明確化

主務大臣は独立行政法人の中期目標期間終了時において、当該法人の事務事業を継続させる必要性、組織の在り方等について検討を行い、その結果に基づいて所要の措置を講じるとされている（通則法第35条）。独立行政法人は主務省の政策実施機関であるため、その事務事業の改廃に当たっては、主務省の政策手段としての効率性や費用対効果を定量的に評価する必要がある。つまり、主務省はその政策目的を達成するため、①自らが実施する直轄事業、②独立行政法人、国立大学法人等の政府出資法人が実施する事務事業、③地方公共団体が実施する国庫補助事業等の複数の政策手段を用いているが、限られた財源を有効に活用するためには、より効率性の高い、又はより費用対効果の高い政策手段により多くの資源を配分する必要がある。

主務省は行政機関が行う政策の評価に関する法律（平成13年法律第86号）に基づいて政策評価を行っており、施策レベルの政策の事後評価として実績評価方式を用いている。この実績評価のスキームを利用

して独立行政法人の事務事業を含めた複数の政策手段の効率性や費用対効果を比較する場合、先ず次のように政策体系の明確化を図る必要がある（政策体系のイメージについては、図表9参照）。

(ア) 実績評価において、「政策（狭義）→施策→事務事業」で構成される政策体系を作成する。この場合、事務事業レベルでは、当該事務事業を実施する政策実施機関を明確にする。

(イ) 実績評価において、事務事業別に業績目標を設定する。この場合、アウトプット業績指標及びアウトカム業績指標を用いて定量的な目標値を設定する。

(ウ) 実績評価において、政策実施機関別に業績目標を設定する。この場合、業績指標については、(イ)で用いたアウトプット業績指標及びアウトカム業績指標を採用する。また、目標値については、各政策実施機関の予算規模等に応じて(イ)で設定した目標値の一部を分担させる。

(エ) 独立行政法人に指示する中期目標において、事務事業別に業績目標を設定する。この場合、業績指標及び目標値については、(ウ)で設定したものを採用する。

図表9 政策体系のイメージ（公共職業訓練（離職者訓練）の仮説例）

政策	労働者の職業能力の開発及び向上を図るとともに、その能力を十分に発揮できるような環境整備をすること							
施策	多様な職業能力開発の機会を確保すること							
事務事業	公共職業訓練（離職者訓練）を実施すること							
政策実施機関	独立行政法人高齢・障害・求職者雇用支援機構（施設内訓練）							
	都道府県（施設内訓練・委託訓練）							
アウトプット業績指標	離職者訓練の受講者数（単位：人）							
		基準値（実績）		目標値				
		2011年度	2012年度	2013年度	2014年度	2015年度	2016年度	
		149,112	150,000	150,000	150,000	150,000	150,000	
内訳	雇用支援機構	施設内	30,727	32,000	32,000	16,000	16,000	16,000
		委託	2,742	—	—	—	—	—
	都道府県	施設内	11,912	12,000	12,000	28,000	28,000	28,000
		委託	103,731	106,000	106,000	106,000	106,000	106,000
アウトカム業績指標	離職者訓練の受講者のうち、訓練修了3か月後の就職者数（単位：人）							
		基準値（実績）		目標値				
		2011年度	2012年度	2013年度	2014年度	2015年度	2016年度	
		105,670	104,100	104,100	104,100	104,100	104,100	
内訳	雇用支援機構	施設内	26,056	25,600	25,600	12,800	12,800	12,800
		委託	1,793	—	—	—	—	—
	都道府県	施設内	8,529	9,600	9,600	22,400	22,400	22,400
		委託	69,292	68,900	68,900	68,900	68,900	68,900

(出典) 厚生労働省（2012a）、厚生労働省（2012b）等を参考に筆者作成

(説明)

厚生労働省は多様な職業能力開発の機会を確保するため、公共職業訓練（離職者訓練）を実施している。公共職業訓練（離職者訓練）はハローワークの求職者を対象に、再就職に必要な技能及び知識を習得させるために行われる。

厚生労働省は公共職業訓練を実施するため、独立行政法人高齢・障害・求職者雇用支援機構に一般会計及び労働保険特別会計雇用勘定から運営費交付金等を交付しており、その額は2012年度で計545億円となっている。同機構は公共職業訓練（離職者訓練）を全国に設置した職業能力開発大学校（2012年度現在10か所）と職業能力開発促進センター（同61か所）で実施しており、その経理は職業能力開発勘定で整理されている。

また、厚生労働省は公共職業訓練を実施するため、都道府県に一般会計及び労働保険特別会計雇用勘定から離職者等職業訓練費交付金等を交付しており、その額は2012年度で計481億円となっている。都道府県は公共職業訓練（離職者訓練）を都道府県内に設置した職業能力開発校（同全国計161か所）で実施したり、専修学校等の民間教育訓練機関に委託したりして実施している。なお、図表において、業績指標の目標値は仮定の数値である。

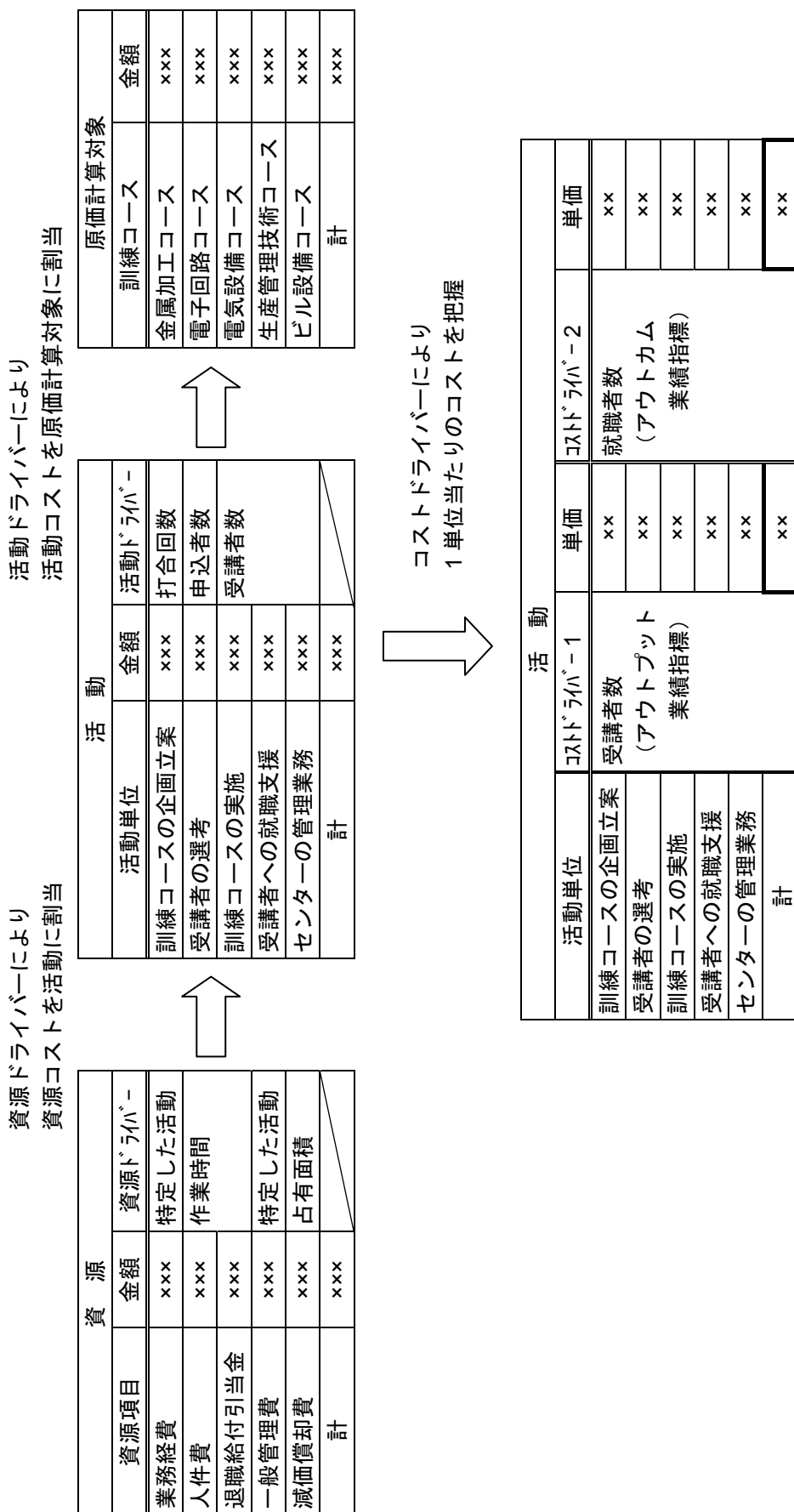
2 業績予算の編成

独立行政法人では、予算編成とその執行が経費別に現金主義で行われているため、現状では、その事務事業の政策手段としての効率性や費用対効果を定量的に評価するために不可欠なコスト情報を入手することができない。このため、中期計画及び年度計画では、経費別の現金主義予算に加え、中期目標で設定された事務事業別に発生主義予算を編成する必要がある。このような業績予算の下で、事務事業別にアウトプット業績指標の実績値を測定するとともに、その提供に要したフルコストを集計すれば、アウトプット業績指標 1 単位当たりのコスト（効率性）を把握できる。同様に、事務事業別にアウトカム業績指標の実績値を測定するとともに、その改善に要したフルコストを集計すれば、アウトカム業績指標 1 単位当たりのコスト（費用対効果）を把握できる。さらに、活動基準原価計算（ABC）を用いると、1 単位当たりのコストの内訳も把握できるようになる（ABC のイメージについては、図表 10 参照）。

このような会計制度を整備すれば、独立行政法人は単位当たりのコスト及びその内訳を組織内で比較したり、類似の行政サービスを提供している他の独立行政法人、地方公共団体等と比較したりして、行政サービスの提供方法を改善することが可能となる。また、主務省はこのような単位当たりのコストをすべての政策実施機関から入手することにより、行政サービスの効率性や費用対効果を相互に比較し、効率性の高い、或いは費用対効果の高い行政サービスを提供している政策実施機関により多くの資源を配分することが可能となる¹⁶⁾。

¹⁶⁾ 英国のキャメロン連立政権は、2010 年 6 月に労働党政権が政策評価の枠組みとして用いていた公的サービス合意（PSA）を廃止し、新たに公的サービス透明性フレームワークを導入した。このフレームワークでは、投入された公的資金の効率性及び有効性を測定するため、アウトプットの提供に要するインプットに関する指標と、政策目標のインパクトに関する指標が用いられている。このうち、インプットに関する指標の約 60%は、アウトプット業績指標 1 単位当たりのコスト及びアウトカム業績指標 1 単位当たりのコストとなっている（東（2012a））。

図表 10 ABC のイメージ (職業能力開発促進センターの仮説例)



(出典) 筆者作成

(説明)

独立行政法人高齢・障害・求職者雇用支援機構は、公共職業訓練（離職者訓練）を職業能力開発促進センターで実施している（図表9参照）。

センターでABCを導入するとした場合、例えば、次のような手続きが考えられる。

- (ア) 会計システムから離職者訓練に要した資源コスト情報を収集する。資源コスト情報は資源項目別に発生主義でフルコストを把握する。
- (イ) 離職者訓練を業務内容に応じて活動単位に細かく分類する。
- (ウ) 各資源項目を各活動単位に割当てて各活動単位のための資源ドライバーを決定する。
- (エ) 資源ドライバーを用いて各資源項目を各活動単位に割当てて。経費が、ある活動単位の特定の活動だけの活動だけのコスト要因になっているときは当該活動単位に割当てて。経費が、複数の活動単位のコスト要因になっているときは作業時間を測定したりなどして各活動単位に割当てて。
- (オ) 原価計算対象を決定する。上図の仮説例では、原価計算対象は訓練コースとしている。
- (カ) 各活動単位コストを各訓練コースに割当てて各活動単位のための活動ドライバーを決定する。
- (キ) 活動ドライバーを用いて各活動単位コストを各訓練コースに割当てて。
- (ク) 1単位当たりのコストを把握するためのコストドライバーを決定する。上図の仮説例では、コストドライバー1は受講者数（アウトプット業績指標）、コストドライバー2は就職者数（アウトカム業績指標）としている。
- (ケ) 各活動単位コストをコストドライバー1、コストドライバー2で割り、効率性、費用対効果をそれぞれ計算する。

VII おわりに

独法会計は制度設計において、原則として企業会計原則を適用するが、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、損益が零になるように構築する必要があるとされた（独立行政法人会計基準研究会（1999））。中期計画では、独立行政法人の業務運営に必要な資金しか財源措置されないため、計画通りに業務運営が行われれば、中期目標期間終了時において、資金収支、損益とも零になり、余裕金は法人内に生じないことになる。つまり、制度設計では、減価償却費、引当金等のキャッシュ・フローを伴わない費用については、これに対応する収益相当の資金を法人内に留保させないため、損益に影響を及ぼさないような仕組みを構築する必要があるとされたのである。

発生主義を導入した場合、損益と資金収支は当然に乖離するにもかかわらず、両者を一致させるために設けられたのが損益外費用及び損益均衡の会計処理であった。この結果、損益計算書では当該年度の国民負担に関する財務情報が提供されず、貸借対照表では将来の国民負担に関する財務情報が明瞭には提供されないこととなった。また、業績評価では、事務事業別に、アウトプット業績指標及びアウトカム業績指標が必ずしも設定されていない上に、損益外費用を含めたフルコストが集計されないため、コスト情報に基づいた効率的な資源配分が行えないこととなった。さらに、制度設計では余裕金が法人内に生じないように腐心したにもかかわらず、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り、資産売却損、減損損失等のキャッシュ・フローを伴わない費用が発生したりしているため、余裕金が法人内に滞留することとなった。

公会計に発生主義会計を導入するメリットは、減価償却費、引当金等のキャッシュ・フローを伴わない費用も含めた国民負担に関する財務情報を提供できることである。現行の独法会計は、損益と資金収支が一致するように制度設計されているため、限りなく現金主義に近く、発生主義会計のメリットがもたらされていない状況となっている。損益と資金収支を一致させなくても、余裕金が法人内に生じないような資金管理は可能であるため、運営費交付金、損益外費用及び損益均衡の会計処理を見直すとともに、業績予算を導入する必要がある。英国では、予算制度及び会計制度に発生主義が導入され、予算については、現金主義と発生主義の両建てとなっており、独法会計を見直す場合、参考になると考えられる。

参考文献

- 東信男 (2009) 「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－」『会計検査研究』No. 40
- 東信男 (2012a) 「イギリスにおける発生主義・財務情報の活用状況－政策評価に焦点を当てて－」『会計検査研究』No. 46
- 東信男 (2012b) 「第9章 効率的運営が求められる独立行政法人の会計」『体系現代会計学 第9巻 政府と非営利組織の会計』中央経済社
- 石津寿恵 (2010) 「独立行政法人における固定資産の会計処理－損益外減価償却の課題－」『財務会計研究』第4号
- 会計検査院 (2011a) 「独立行政法人における運営費交付金の状況について」『会計検査院法第30条の2の規定に基づく報告書』
- 会計検査院 (2011b) 『平成22年度決算検査報告』
- 会計検査院 (2012a) 「独立行政法人における不要財産の認定等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』
- 会計検査院 (2012b) 『平成23年度決算検査報告』
- 厚生労働省 (2012a) 『厚生労働省における政策評価に関する基本計画 (第3期)』
- 厚生労働省 (2012b) 「多様な職業能力開発の機会を確保すること」『実績評価書』
- 財政制度等審議会 (2003) 『公会計に関する基本的考え方』
- 総務省 (2013) 『独立行政法人評価年報 (平成23年度版)』
- 高橋選哉 (2008) 「独立行政法人会計における減価償却の検討」『會計』第174巻第6号
- 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的論点整理』
- 野中郁江 (2000) 「「独立行政法人会計基準」批判－損益計算を中心に－」『経理知識』第79号
- 長谷川哲嘉 (2012) 「非営利会計の混迷」『早稲田商学』第432号
- 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)