

独立行政法人制度改革の現状と課題* —独法会計に焦点を当てて—

東 信男**

(会計検査院事務総長官房調査課国際検査情報分析官)

梗概

独立行政法人通則法の一部を改正する法律が2015年4月に施行され、独立行政法人制度の全般的な改革が行われた。この独法改革に伴い独法会計基準及び注解が2015年1月に改訂され、一部を除き2015年度から適用されている。

独法会計については、先行研究において、①損益均衡の会計処理により損益計算書及び貸借対照表の理解可能性が低下していること、②運営費交付金の収益化において費用進行基準が採用されていること、③目的積立金が活用されていないこと、④セグメント情報の内容が国民負担に関する説明責任を履行していないこと、⑤発生主義会計情報が活用されていないことなどが指摘されている。

今回の独法会計の改革によりこれらの課題が解決されたかどうか確認するため、2016年度財務諸表によるデータ分析を行った。その結果、運営費交付金の収益化を除き、先行研究において指摘された課題が独法会計の改革後も依然として改善されていない現状が明らかになった。運営費交付金の収益化については、運用上も業務達成基準が原則採用されているが、利益が発生したとしても、その発生原因が過大に見積もられた費用なのか、或いは経営努力による費用の節減額なのか、識別することはできない。

今回の独法会計の改革では、業務達成基準が採用されれば利益が計上されるようになるため、運営費交付金で賄う費用を節減したことによって生じた利益の一部を経営努力と認めることにより、効率化へのインセンティブが高まり、経営努力が一層促進されると期待されていた。しかし、業務達成基準を採用しても利益により経営成績を測定することは困難であることから、改革後も目的積立金の活用はそれほど改善されておらず、効率化へのインセンティブは高まっていない。独法会計の改革については、最終的な評価を下すのは時期尚早かもしれないが、現時点では、業務運営の効率化と業績の適正な評価に資する会計情報が提供されているとはいえない。

2018年3月23日受付 6月28日掲載決定

* 本稿は、独立行政法人日本学術振興会の2017年度科学研究費助成事業(基盤研究B(課題番号:15H03400))による研究成果の一部である。

** 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、上席研究調査官、調査課長、厚生労働検査第1課長、審議官(検査支援・国際担当)などを経て2017年定年退職。2017年より現職(再任用)。2010年より早稲田大学大学院会計研究科非常勤講師、2015年より明治大学経営学部兼任講師。

1. はじめに

独立行政法人制度の全般的な改革は、第1次安倍内閣以来の懸案事項であり、これまで改革に必要な法案が2度政府から国会に提出されたが、いずれも未審議のまま廃案となっていた。第2次安倍内閣は「独立行政法人改革等に関する基本的な方針」（2013年12月閣議決定）（以下「基本的な方針」という。）を反映させた「独立行政法人通則法の一部を改正する法律案」を提出したところ、同法案は2014年6月に成立した後、2015年4月に施行され、独立行政法人制度の全般的な改革が実現した。今回の独法改革において、法人はその事務事業の特性に応じて中期目標管理法人、国立研究開発法人又は行政執行法人に分類され、法人分類に応じた目標管理の仕組みなどが導入された。

独立行政法人の会計は、独立行政法人通則法（以下「通則法」という。）で共通的な枠組みが定められ、原則として企業会計原則を適用すること（第37条）とされている。その一方で、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ことから、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、企業会計原則に優先して適用されている。さらに、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。）も作成され、独法会計基準及び注解を補完している。

今回の独法改革では独立行政法人の会計も見直されたことから、独法会計基準及び注解が2015年1月に改訂され、一部を除き2015年度から適用されている¹⁾。これは、独法会計が新たな独法制度において業務運営の効率化と業績の適正な評価に資する会計情報を提供することが期待されているからである²⁾。独法会計については、先行研究において様々な課題が指摘されているが、今回の独法改革においてどのような見直しが行われ、課題は解決されたのであろうか。そこで、本稿では独法改革のうち独法会計を取り上げ、改革の現状を把握するとともに、今回の改革により先行研究において指摘された課題がどの程度、解決されたのか検討してみたい。具体的には、第2節で先行研究の整理、第3節で改革後の現状分析、第4節で運営費交付金に関する課題について考察した後、第5節で本稿の結論を述べる。（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。）

2. 先行研究の整理

独法会計に関する先行研究は、今回の改革との関連から整理すると、①損益均衡に関するもの、②運営費交付金に関するもの、③目的積立金に関するもの、④セグメント情報その他開示情報に関するもの、⑤発生主義会計情報の活用に関するものがある。損益均衡とは独法会計の根幹をなす設計思想で、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に、財源措置との関係において損益が均衡するという考え方である。独法会計基準は損益均衡の仕組みとして独立行政法人の独自判断だけでは意思決定が完結し得ない行為に起因する費用については、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」

¹⁾ 独法会計基準及び注解は、本稿投稿後の2018年9月に改訂され、2019年度から適用される予定である。この改訂は、独立行政法人の財務報告の基礎にある前提や概念を体系化した「独立行政法人の財務報告に関する基本的な指針」を反映させた内容となっていて、本稿の論旨に影響を及ぼすものとはなっていない。

²⁾ 独立行政法人会計基準研究会（2000, xxxi）によると、独法会計基準及び注解が改訂された背景として、独立行政法人が改正通則法により、運営費交付金を適切かつ効率的に使用する努力義務を課せられたこと（第46条第2項）、業務の実績について主務大臣の評価を受ける義務を課せられたこと（第32条第1項等）を挙げている。

という。)と、収益科目により相殺する会計処理(以下「費用収益相殺」という。)をいくつか定めている。

損益均衡に関する先行研究には、損益計算に関するものと損益外費用及び費用収益相殺に関するものがあり、損益均衡は独法会計における最大の論点となっている。損益計算については、野中(2000)、山本(2000)、高橋(2008)などがあり、これらの論者は、現行の損益計算書は損益外費用を計上していないことから、損益計算書の損益は独立行政法人の運営状況を適切に表示しているとはいえず、その会計上の意味が不明であると指摘している。また、損益外費用及び費用収益相殺については、石津(2010)、長谷川(2012)、石田(2014)などがあり、これらの論者は、同一の経済活動又は経済事象でも収益獲得の予定の有無、将来の財源措置の有無、中期計画等への準拠性の有無などに応じて異なる会計処理を行うことから、損益計算書及び貸借対照表の理解可能性を低下させていると指摘している。

運営費交付金に関する先行研究には、山本(2000)、石津(2007)、古市(2009)、東(2013)、白山(2015)などがある。運営費交付金の収益化について、石津(2007)及び東(2013)は、多くの独立行政法人が採用している費用進行基準では収益と費用が同額となることから、損益は零となり、経営努力は損益計算書に反映されないと指摘している。また、山本(2000)及び東(2013)は、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ないことから、損益計算で算定される利益又は損失は事前に見積もられた予算と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と指摘している。

目的積立金に関する先行研究には、岡本(2007)、東(2016)などがあり、これらの論者は、目的積立金が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導入されたにもかかわらず、経営努力により生じた利益がほとんど積み立てられていないことから、目的積立金は事実上機能していないと指摘している。さらに、東(2016)は、損益均衡が損益計算において経営努力を算定するために採用されていることから、機能していない動機付けのために、企業会計原則と大きく異なる損益外費用及び費用収益相殺が定められていると指摘している。

セグメント情報その他開示情報に関する先行研究には、佐藤(2000)、東(2016)、石田(2017)などがあり、セグメント情報、行政サービス実施コスト計算書などに関連するいくつかの論点を取り上げている。セグメント情報の開示について、東(2016)は、開示区分に関しては独法会計基準で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業単位にはなっていないこと、開示項目に関し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が開示されていないことから、独立行政法人は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していないと指摘している。

発生主義会計情報の活用に関する先行研究には、山本(2010)、若林(2013)、東(2016)などがあり、目標管理の仕組みなどに関連するいくつかの論点を取り上げている。目標管理の仕組みについて、東(2016)は、一般管理費、業務経費等を用いて効率化目標が設定されているにもかかわらず、多くの独立行政法人は予算額・決算額(現金主義会計情報)で評価を行っていて、損益計算上の費用(発生主義会計情報)を活用していないと指摘している。さらに、東(2016)は、予算額・決算額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らないことから、コスト削減に向けた取り組みが十分に行われないと指摘している。

3. 独法会計の改革と現状

本節では第2節で整理した課題が今回の独法会計の改革により解決されたかどうか確認するため、独法

会計の改革後の現状を把握する。その手段として独立行政法人の財務諸表を取り上げ、データ分析を行う。分析対象法人は2017年4月1日現在の独立行政法人87法人で、分析対象期間は2016年度である。改訂後の独法会計基準はセグメント情報の開示に関する規定(第43)を除き、2016年度から全面適用されている。

3.1 損益均衡

今回の独法会計の改革では、損益均衡の設計思想は維持されたことから、独法会計基準において損益外費用及び費用収益相殺に関する規定は改訂されていない。これは、改正通則法の基礎となった基本的な方針において「法人の会計基準について、損益均衡の仕組みを維持しつつ、事業等のまとまりごとに区分された情報を充実するとともに、原則として業務達成基準を採用するなどの見直しを行う」とされたからである。損益均衡の仕組みが維持された背景には、法的な側面と会計的な側面がある。法的な側面では、通則法は損益計算において利益を生じたときは、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、主務大臣の承認を受けて、その残余の額の全部又は一部を中期計画で定める剰余金の使途に充てることができる(第44条第3項)。この規定により、独立行政法人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、目的積立金制度が導入された。

会計的な側面では、独立行政法人は利益の獲得を目的とせず、独立採算制を前提としていないこと、運営費交付金は当該年度の業務運営に必要な資金しか交付されないことから、独法会計基準において損益外費用及び費用収益相殺に関する規定が廃止されると、大部分の独立行政法人には損失が発生するため、目的積立金制度はその存在意義を失うことになる。このため、目的積立金制度が維持される限り、つまり、通則法第44条第3項が廃止されない限り、独法会計基準において損益外費用及び費用収益相殺に関する規定は維持されることになる。先行研究では、損益外費用及び費用収益相殺については、同一の経済活動又は経済事象でも収益獲得の予定の有無、将来の財源措置の有無などに応じて異なる会計処理を行うことから、損益計算書及び貸借対照表の理解可能性を低下させていると指摘しているが、独法会計の改革後もこの課題は解決されていない。

3.2 運営費交付金の収益化

(1) 改革の内容

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。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経常的支出に充てられた場合と資本的支出に充てられた場合では会計処理が異なる。経常的支出に充てられた場合には収益化されるが、資本的支出に充てられた場合で当該資産が償却資産であるときは資産見返運営費交付金に振り替えられ、当該資産が非償却資産であるときは資本剰余金に振り替えられる。このうち最終的に損益計算に影響を及ぼすのは収益化だけで、その方法には、①業務達成基準、②期間進行基準、③費用進行基準がある。

今回の独法会計の改革では、改訂後の独法会計基準において運営費交付金債務は中期目標等の期間中、業務の進行に応じて収益化を行うことを原則とするとされ(第81第2項)、業務達成基準を原則採用することとなった。期間進行基準については、管理部門の活動は運営費交付金と期間的に対応していると考えられるため、管理部門の活動に限り採用することが認められている。費用進行基準については、期中に震災対応のための突発的な業務が複数発生し、当該業務の予算、期間等を見積もることができないなど、業務と運営費交付金との対応関係が示されない場合に限り採用することが認められている。

(2) 改革後の現状

2016年度期首の運営費交付金債務は40法人分の2558億円、2016年度の運営費交付金交付額は74法人分の1兆4849億円であることから、2016年度においては、両者の合計である1兆7407億円の運営費交付金債務が支出の性質に応じて他の勘定科目に振り替えられたり、翌年度に繰り越されたりしている。このうち運営費交付金収益として収益化されたのは1兆4274億円である(図表1参照)。収益化基準の採用状況を法人数で見ると、2016年度に運営費交付金債務の収益化を行った74法人のうち、①業務達成基準と期間進行基準を併用採用している法人が62法人(全体に占める割合83.8%、以下同じ。)³⁾、②業務達成基準を単独採用している法人が10法人(13.5%)、③期間進行基準を単独採用している法人が1法人(1.4%)、④業務達成基準、期間進行基準及び費用進行基準を併用採用している法人が1法人(1.4%)となっていて、ほとんどの法人は業務達成基準と期間進行基準を併用採用している。

総務省(2015,29頁)によると、2012年度に運営費交付金債務の収益化を行った86法人のうち、①費用進行基準を単独採用している法人が60法人(69.8%)、②業務達成基準を単独採用している法人が8法人(9.3%)、③業務達成基準と期間進行基準を併用採用している法人が7法人(8.1%)、④業務達成基準、期間進行基準及び費用進行基準を併用採用している法人が6法人(7.0%)、⑤期間進行基準と費用進行基準を併用採用している法人が5法人(5.8%)となっているため、2016年度においては、費用進行基準を採用している法人が減少し、業務達成基準と期間進行基準を併用採用している法人が増加したことになる(図表2参照)。

また、収益化基準の採用状況を収益化額で見ると、2016年度において運営費交付金債務から収益化された1兆4274億円のうち、①業務達成基準による収益化額が1兆1998億円(84.1%)、②期間進行基準による収益化額が1953億円(13.7%)、③費用進行基準による収益化額が5億円(0.0%)、④中期目標期間の最終年度における収益化額が318億円(2.2%)となっていて、ほとんどの運営費交付金債務は業務達成基準により収益化されている(図表1参照)。先行研究では、収益化基準のうち費用進行基準については、収益と費用が同額となることから、損益は零となり、経営努力を損益計算書に反映しないと指摘しているが、独法会計の改革後は独法会計基準上だけでなく、運用上も業務達成基準が原則採用されている。

3.3 目的積立金

(1) 改革の内容

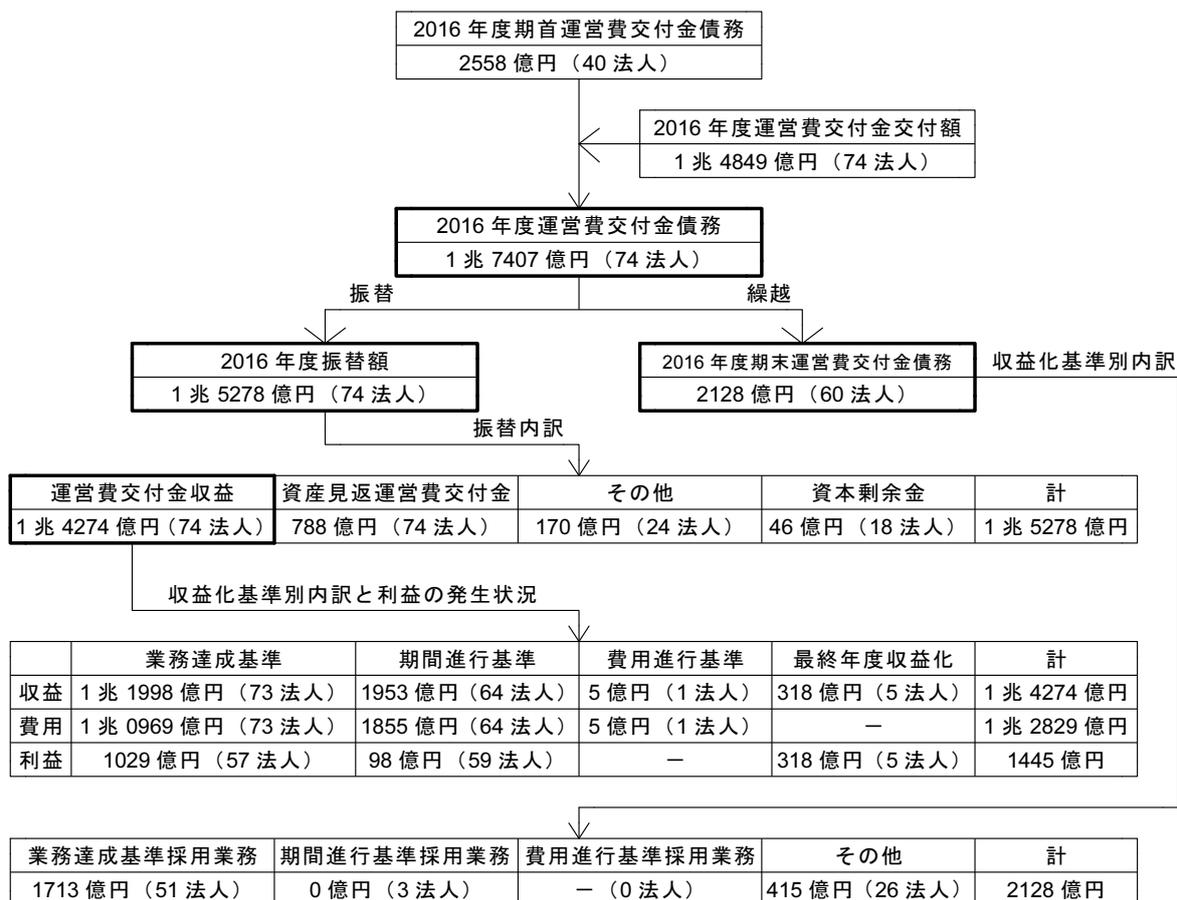
目的積立金とは、損益計算において生じた利益のうち独立行政法人の経営努力により生じた額を主務大臣の承認を受けて積み立てたもので、中期計画であらかじめ定めた剰余金の使途に充てることができる。独立行政法人の経営努力により生じた額については、独法会計基準(第74参考)において、①運営費交付金及び国又は地方公共団体からの補助金等に基づく収益以外の収益から生じた利益で、当該利益が独立行政法人の努力によるものであること、②費用が減少したことによって生じた利益で、当該利益が独立行政法人の努力によるものであること、③その他独立行政法人において経営努力によることを立証した利益であることとされているが、総務省が具体的な認定基準を策定している。

今回の独法会計の改革では、独法会計基準において経営努力により生じた額に関する参考規定は改訂されなかったものの、要件を緩和するため、総務省の認定基準が2014年6月に改定されている。総務省(2006)によると、緩和された要件は、①経営努力認定の対象案件の利益の実績が原則として過去の平均実績を上

³⁾ これらの法人では、期間進行基準については管理部門の活動に採用され、業務達成基準についてはそれ以外の業務に採用されていて、改定後の独法会計基準に沿った運用が行われている。

回ること（従来は前年度実績額を上回ること）、②恒常的な業務であっても新たなテーマや工夫による取組から生じた収入の増加や費用の節減についても新規に生じた利益と認めること（追加）、③運営費交付金で賄う費用を節減したことによって生じた利益の一定割合（原則として5割）を経営努力として認めること（追加）などである。

図表 1 運営費交付金の会計処理（2016 年度）



(注) 金額表示において、0は単位未満、—は皆無を表す。

(出典) 各独立行政法人(87法人)の2016年度財務諸表より筆者作成

(2) 改革後の現状

2016 年度においては、87 法人のうち目的積立金の積み立てが認められていない行政執行法人を除く 66 法人が 9 兆 6023 億円の当期総利益を計上している。このうち 7 法人が 30 億 4340 万円を目的積立金に積み立てるため主務大臣に申請を行ったが、最終的に承認を受け、利益処分により目的積立金に積み立てられたのは、7 法人で 27 億 2077 万円となっている。東 (2016, 図表 13-8, 240 頁) によると、2008 年度から 2012 年度までの年度平均で当期総利益が 5 兆 8857 億円、目的積立金を積み立てた法人が 4 法人、目的積立金積立額が 55 億 4620 万円となっているため、2016 年度においては、目的積立金を積み立てた法人数は年度平均を上回ったものの、目的積立金積立額及び目的積立金積立率はいずれも年度平均を下回っていることになる (図表 3 参照)。

図表2 収益化基準の採用状況

(単位：法人)

収益化基準	2012 年度	2016 年度
業務達成基準	8 (9.3%)	10 (13.5%)
期間進行基準	0	1 (1.4%)
費用進行基準	60 (69.8%)	0
業務達成基準＋期間進行基準	7 (8.1%)	62 (83.8%)
期間進行基準＋費用進行基準	5 (5.8%)	0
業務達成基準＋期間進行基準＋費用進行基準	6 (7.0%)	1 (1.4%)
計	86 (100%)	74 (100%)

(出典) 総務省 (2015, 29 頁) 及び各独立行政法人 (87 法人) の 2016 年度財務諸表より筆者作成

図表3 目的積立金の積立状況

年度	2008～2012 年度平均	2016 年度
①当期総利益 (該当法人数)	5 兆 8857 億円 (83 法人)	9 兆 6023 億円 (66 法人)
②目的積立金積立額 (該当法人数)	55 億 4620 万円 (4 法人)	27 億 2077 万円 (7 法人)
②/①目的積立金積立率 (全独立行政法人数)	0.09% (102 法人)	0.03% (87 法人)

(出典) 東 (2016, 図表 13-8, 240 頁) 及び各独立行政法人 (87 法人) の 2016 年度財務諸表より筆者作成

基本的な方針では、法人の業務と運営費交付金の対応関係を明らかにするとされ、独立行政法人は法人内部において収益化単位の業務及び管理部門の活動と運営費交付金の対応関係を明確にすることとなった。これにより、運営費交付金で賄う費用を節減したことによって生じた利益の把握が可能となるため、その一定割合を経営努力として認めることにより、目的積立金制度を活用する法人数や目的積立金積立額が増加することが期待されていた。総務省の認定基準は基本的な方針の趣旨に沿って改訂されたが、現在のところその効果は現れていない。先行研究では、目的積立金制度は事実上機能していないと指摘しているが、独法会計の改革後もこの課題は解決されていない。

3.4 セグメント情報

(1) 改革の内容

独立行政法人は附属明細書においてセグメント情報を開示することとされている。セグメント情報とは、法人の事業内容と目的に応じて設定される区分に関する会計情報のことで、財務諸表よりも細分化された項目が開示される。セグメント情報は財務諸表の利用者が当該法人の業務運営の実態を把握する上で、必要不可欠な会計情報と認識されている。今回の独法改革では、主務大臣の下での政策の PDCA サイクルを十分に機能させるため、主務大臣自らが独立行政法人の業績評価を行うこととされた。この一環として、セグメント情報については、目標設定及び評価における会計情報の有用性を担保する観点から、目標設定及び評価の単位とセグメント情報の単位の整合性を図るとともに、セグメント情報の開示項目を拡充することとなった。

今回の独法会計の改革では、改訂後の独法会計基準において開示区分については、当該法人の中期目標等における一定の事業等のまとまりごとの区分とされ (第 43 第 1 項)、独立行政法人でもマネジメント・

アプローチが採用された⁴⁾。ここで、一定の事業等のまとまりとは、目標設定単位のこと、具体的には主要な事業単位、施設単位、事業部単位、目標に応じたプログラム単位等のことである。また、改訂後の独法会計基準において開示項目については、事業収益、事業損益、総損益、行政サービス実施コスト及び当該セグメントに属する総資産額とされ(第43条第2項)、総損益だけではなく、損益外費用を含めた行政サービス実施コストが追加された。

改正通則法は、主務大臣が施行時(2015年度)において中期目標管理法人及び国立研究開発法人に指示している中期目標については、同法における中期目標等とみなすと定め(附則第8条第1項)、経過措置を認めている。この経過措置により2019年度まで新たな中期目標等が策定されない独立行政法人も存在するため、改訂後の独法会計基準第43の規定については、同法の施行時(2015年度)から適用することを原則とするが、経過措置を適用している独立行政法人については、経過措置終了まで改訂前の独法会計基準を適用することが認められている。

(2) 改革後の現状

2016年度においては、87法人のうち37法人が経過措置を適用しているため、残りの50法人が改訂後の独法会計基準を適用してセグメント情報を開示することを求められている。開示状況をみると、50法人のうち改訂後の独法会計基準を適用してセグメント情報を開示している法人が45法人となっていて、ほとんどの法人は改訂後の独法会計基準を適用してセグメント情報を開示している。開示区分をみると、45法人のうち、①中期目標等の事業単位となっている法人が40法人(全体に占める割合88.9%、以下同じ)、②施設単位となっている法人が3法人(6.7%)、③区分経理の勘定単位となっている法人が2法人(4.4%)となっていて、ほとんどの法人は中期目標等の事業単位を開示区分としている。また、開示項目をみると、45法人のうち事業収益、事業損益、総損益、行政サービス実施コスト及び総資産額のすべてを開示している法人が43法人(95.6%)、一部しか開示していない法人が2法人(4.4%)となっていて、ほとんどの法人は改訂後の独法会計基準で規定された項目をすべて開示している(図表4参照)。

先行研究では、セグメント情報は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していないと指摘しているが、独法会計の改革後、経過措置を適用していない法人に関してはこの課題はほぼ解決されている⁵⁾。但し、未だ37法人(全体の42.5%)が経過措置を適用し、改訂後の独法会計基準を適用していないことから、これらの法人については、現時点においてこの課題は解決されていない。

⁴⁾ マネジメント・アプローチとは、経営上の意思決定を行い、業績の評価を行うため、経営者が企業を事業の構成単位に区分して開示する方法で、企業会計では、2010年4月1日以後開始する事業年度から適用されている。

⁵⁾ 各セグメントへの事業収益、事業損益、総損益、行政サービス実施コスト及び総資産額の配分状況をみると、45法人のうち法人共通経費を計上している法人は42法人となっていて、ほとんどの独立行政法人はセグメント情報において法人共通経費を計上している。このため、管理会計の活用が十分に図られているとはいえず、業績の適正な評価に資する会計情報の提供、独立行政法人間の比較可能性の観点から課題が残されている。

図表4 セグメント情報の開示状況（2016年度）

（単位：法人）

改訂後の独法会計基準の適用	開示	開示区分	中期目標等の事業単位	40（88.9％）
			施設単位	3（6.7％）
			区分経理の勘定単位	2（4.4％）
			小計	45（100％）
	開示項目	開示項目の全部	43（95.6％）	
		開示項目の一部	2（4.4％）	
		小計	45（100％）	
	未開示		5	
	計			50
	改訂前の独法会計基準の適用			37
合計			87	

（注）区分経理を行っている独立行政法人については、法人単位財務諸表を対象とした。

（出典）各独立行政法人（87法人）の2016年度財務諸表より筆者作成

3.5 発生主義会計情報の活用

（1）改革の内容

独立行政法人の目標管理の仕組みでは、主務大臣は独立行政法人が達成すべき業務運営に関する中期目標を定め、独立行政法人は主務大臣が定めた中期目標を達成するため、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。通則法（第29条第2項）によると、主務大臣は中期目標において、①国民に対して提供するサービスその他業務の質の向上に関する事項、②業務運営の効率化に関する事項、③財務内容の改善に関する事項を定めることとされている。独立行政法人の業務実績については、中期目標の達成度合いにより評価が行われ、評価結果が当該法人の組織、業務等の見直しに反映されている。

今回の独法改革では、主務大臣の下での政策のPDCAサイクルを十分に機能させるため、改正通則法において主務大臣が中期目標等を定めるだけではなく、独立行政法人の毎年度及び中期目標等期間の業務実績について評価を行うこととされた（第32条第1項等）。総務省は独立行政法人に対する目標設定及び評価を政府内で統一的に行うため、2014年9月に「独立行政法人の目標の策定に関する指針」及び「独立行政法人の評価に関する指針」をそれぞれ策定した⁶⁾。総務省（2014a, 1頁）によると、評価については、目標及び計画で設定した指標の目標値と実績値の比較による絶対評価で行うとされている。

会計情報を活用した目標の設定についてみると、業務運営の効率化に関する事項については、①平均経費率、②一般管理費及び業務経費、③人件費などを指標として例示している。また、財務内容の改善に関する事項については、①運営費交付金債務残高、②経常収支率、③繰越欠損金などを指標として例示している。総務省（2014b, 7-8頁）によると、目標の設定に当たっては、企業会計における財務分析、経年比較による趨勢分析などを活用した評価を念頭に置くこととされている。これらの指標と具体的な目標値を用いた目標の設定は、独立行政法人の分類及び業務類型にかかわらず共通的に行うこととなっている。

（2）改革後の現状

2016年度を含む中期目標等により業務運営の効率化に関する目標の設定状況をみると、87法人のうち

⁶⁾ 改正通則法は、主務大臣が施行時（2015年度）において中期目標管理法及び国立研究開発法人に指示している中期目標については、同法における中期目標等とみなすと定めていることから、経過措置を適用している独立行政法人については、経過措置終了までこれらの指針は適用されない。

83 法人は指標として一般管理費を用いているが、目標値の設定及び評価については、78 法人（全体に占める割合 94.0%，以下同じ。）が予算額・決算額（現金主義会計情報）を、5 法人（6.0%）が損益計算上の費用（発生主義会計情報）をそれぞれ用いている。また、87 法人のうち 70 法人は指標として業務経費（事業費）を用いているが、目標値の設定及び評価については、68 法人（97.1%）が予算額・決算額を、2 法人（2.9%）が損益計算上の費用をそれぞれ用いて、ほとんどの法人は現金主義会計情報を用いて効率化目標の設定及び評価を行っている。

東（2016, 237-238 頁）によると、2013 年度を含む中期目標において、100 法人のうち 94 法人は指標として一般管理費を用いているが、目標値の設定及び評価について損益計算上の費用を用いている法人が 7 法人（7.4%）となっている。また、83 法人は指標として業務経費（事業費）を用いているが、目標値の設定及び評価について損益計算上の費用を用いている法人が 5 法人（6.0%）となっている。2016 年度においては、2013 年度と比較すると、業務運営の効率化に関して発生主義会計情報を用いて目標値の設定及び評価を行った法人は絶対数、割合ともに減少したことになる（図表 5 参照）⁷⁾。

図表 5 効率化目標の設定状況

（単位：法人）

指標	2013 年度			2016 年度		
	予算額・決算額 （現金主義）	損益計算上の費用 （発生主義）	計	予算額・決算額 （現金主義）	損益計算上の費用 （発生主義）	計
一般管理費	87 (92.6%)	7 (7.4%)	94 (100%)	78 (94.0%)	5 (6.0%)	83 (100%)
業務経費(事業費)	78 (94.0%)	5 (6.0%)	83 (100%)	68 (97.1%)	2 (2.9%)	70 (100%)

（出典）東（2016, 図表 13-7, 237 頁）及び各独立行政法人（87 法人）の中期目標等、2016 年度事業報告書等より筆者作成

さらに、財務内容の改善に関する目標の設定状況をみると、87 法人のうち経常収支率、累積欠損金等の発生主義会計固有の指標を用いて目標値を設定している法人は 12 法人（13.8%）に止まり、目標値の設定及び評価において発生主義会計情報を用いている法人は限定されている。先行研究では、目標管理の仕組みにおいて発生主義会計情報を用いない場合には、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らないことから、コスト削減に向けた取り組みが十分に行われないと指摘しているが、独法会計の改革後もこの課題は解決されていない。

3.6 小括

2016 年度財務諸表によるデータ分析では、独法会計の改革に関し以下の現状が明らかになった。

- （ア）損益均衡については、独法会計基準において損益外費用及び費用収益相殺に関する規定は改訂されていないことから、独法会計の改革後、損益計算書及び貸借対照表の理解可能性が改善されたとはいえない。
- （イ）運営費交付金については、収益化基準の採用状況を法人数でみると、ほとんどの法人は業務達成基準と期間進行基準を併用採用しており、また、その適用状況を収益化額でみると、ほとんどの運営費交付金は業務達成基準により収益化されていることから、独法会計の改革後、業務達成基準が原則採

⁷⁾ 総務省（2014c, 40 頁）によると、業務運営の効率化に関する事項、財務内容の改善に関する事項及びその他業務運営に関する重要事項の項目別評定調書の記載例において、「注）削減対象となる一般管理費は、決算報告書の一般管理費のうち、人件費、〇〇費を除いた金額である」としている。評価書はこの記載例に基づき作成するものとされていることから、この注記の存在が、発生主義会計情報を用いて目標値の設定及び評価を行う法人の減少をもたらしている一因になっていると考えられる。

用されている。

- (ウ) 目的積立金については、目的積立金を積み立てた法人数は改革前の年度平均を上回っているものの、目的積立金積立額及び目的積立金積立率はいずれも改革前の年度平均を下回っていることから、独法会計の改革後、その活用が改善されたとはいえない。
- (エ) セグメント情報については、ほぼ半数の法人は中期目標等の事業単位を開示区分とし、事業収益、事業損益、総損益、行政サービス実施コスト及び総資産額のすべての項目を開示しているものの、未だ半数近くの法人は改訂後の独法会計基準を適用していないことから、独法会計の改革後、その内容が改善されたとはいえない。
- (オ) 発生主義会計情報については、業務運営の効率化に関して発生主義会計情報を用いて目標値の設定及び評価を行った法人は改革前と比べ絶対数、割合ともに減少しており、また、財務内容の改善に関して発生主義会計情報を用いて目標値の設定及び評価を行った法人は一部に止まっていることから、独法会計の改革後、その活用が改善されたとはいえない。

4. 運営費交付金の課題

前節では 2016 年度財務諸表によるデータ分析により、運営費交付金の収益化を除き、先行研究において指摘された課題が独法会計の改革後も依然として改善されていない現状を明らかにした。一方、運営費交付金の収益化については、業務達成基準が原則採用されている現状を明らかにしたが、これにより先行研究で指摘された課題は改善されたのであろうか。そこで、本節では、特に運営費交付金を取り上げ、仮説例及び 2016 年度財務諸表によるデータ分析により、課題がないのか改めて検討してみたい。

4.1 業務達成基準の収益化方式

(1) 収益化のプロセス

独立行政法人は運営費交付金を業務達成基準により収益化する場合、次のように行うとされている（注解（第 60 及び第 61））。

- (ア) 独立行政法人はその業務を運営費交付金予算が配分され、投入費用の管理が行われる最小の単位の業務（収益化単位の業務）に区分する。
- (イ) 独立行政法人は年度開始時点において、収益化単位の業務ごとに業務に必要な費用を見積もり、これに基づいて運営費交付金予算を配分する。
- (ウ) 独立行政法人は収益化単位の業務ごとに年度末時点の業務の進行状況を測定し、目的が達成された（完了した）収益化単位の業務については、運営費交付金配分額の全額を収益化する。
- (エ) 独立行政法人は年度末時点において未了の収益化単位の業務について、運営費交付金配分額を収益化単位の業務の進行状況に応じて収益化する。
- (オ) 独立行政法人は年度末時点において収益化単位の業務の進行状況を客観的に測定するため、客観的、定量的な指標を設定する。

Q&A (Q81-25A) では、(オ) の客観的、定量的な指標として具体的に何をを用いるかによって、次の二つの収益化方式を挙げている。

(2) アウトプット方式

第1の方式は、中期目標等においてアウトプット指標⁸⁾で設定されている定量的な目標値を用いる方式(以下「アウトプット方式」という。)である。アウトプット方式を用いる場合、年度末時点でアウトプット指標の実績値を把握し、目標値に対する実績値の割合で当該業務の進行状況を測定する。当該業務において複数のアウトプット指標で目標値が設定されているときは、それぞれの指標に業務量の割合に応じて合計で100%になるようにウエイト付けが行われていることが必要で、年度末時点では、それぞれの指標の目標値に対する実績値の割合にウエイトを乗じて加重平均を求め、これにより当該業務の進行状況を測定することになる。

アウトプット方式を用いると、損益は一定の前提条件の下で次のように発生すると考えられる(図表6参照)。

図表6 アウトプット方式の仮説例

(第1年度)	
運営費交付金債務収益化額	$R_1 = B^e \times A_1 / T$ 但し, $R_1 \leq B_1$
費用	E_1
損益	$R_1 - E_1$
(第2年度)	
運営費交付金債務収益化額	$R_2 = B^e \times A_2 / T - R_1$ 但し, $R_1 + R_2 \leq B_1 + B_2$
費用	E_2
損益	$R_2 - E_2$
(第3年度)	
運営費交付金債務収益化額	$R_3 = B^e \times 100\% - (R_1 + R_2)$
費用	E_3
損益	$\{B^e - (R_1 + R_2)\} - E_3$
3年度の損益の合計	$(R_1 - E_1) + (R_2 - E_2) + \{B^e - (R_1 + R_2)\} - E_3 = B^e - (E_1 + E_2 + E_3)$
(前提条件)	
<ul style="list-style-type: none"> ・ 運営費交付金のみで業務を実施するものと想定 ・ 業務の完了までに3年度を要するものと想定 ・ 第1年度が開始される前に3年度毎の費用見積りを行い、当該見積りに従い各年度の運営費交付金配分額 B_1, B_2, B_3 を決定 ($B^e = B_1 + B_2 + B_3$) ・ 第1年度首に運営費交付金配分額 B^e の交付を想定 ・ 毎年度の実績費用を E_1, E_2, E_3 と想定 ・ アウトプット指標の第3年度末の目標値を T と想定 ・ アウトプット指標の各年度末の実績値を A_1, A_2, A_3 ($A_1 < A_2 < A_3$) と想定 	

(出典) Q&A より筆者作成

(ア) 業務が複数年度にわたる場合で、途中年度のときは、収益はアウトプット指標の目標値に対する当該年度末の実績値の割合を運営費交付金配分額に乘じ、これから過年度までの収益化累計額を控除して算定することから、これと当該年度の費用が同額でない限り損益が発生する。但し、収益化額は運営費交付金配分額を超えることはできない。

(イ) 業務が複数年度にわたる場合で、最終年度のときは、収益は運営費交付金配分額から過年度までの収益化累計額を控除した額となることから、これと当該年度の費用が同額でない限り損益が発生する。

⁸⁾ アウトプットとは、あるシステムから産出されたものを指す概念であり、法人の直接的な活動の結果(法人の提供する個別具体のサービスや法人活動の直接的産出物)のことである(総務省, 2014b, 5頁)。中期目標等では、施設の利用者数, 研修の受講者数, 施設の点検回数, 学術論文の掲載数, 発明の特許件数等のアウトプット指標で定量的な目標値が設定されていることがある。

このようにアウトプット方式を用いると、毎年度、損益が発生する可能性があるものの、最終年度については、アウトプット指標の目標値に対する実績値の割合に関係なく、運営費交付金配分額の全額が収益化される。この結果、初年度から最終年度までの損益の合計は、運営費交付金配分額と最終年度までの費用累計額の差額となるため、損益は見積り費用と実績費用の差額を表すことになる。利益が発生したとしても、その発生原因が過大に見積もられた費用なのか、或いは経営努力による費用の節減額なのか、識別することはできない。

(3) インプット方式

第2の方式は、資金投入額などのインプット情報を用いる方式（以下「インプット方式」という。）である。インプット方式を用いる場合、年度末時点で資金投入額を把握し、運営費交付金配分額に対する資金投入額の割合で当該業務の進行状況を測定する。自己収入があるときは、運営費交付金配分額は見積り費用から自己収入見込額を控除して決定されるため、見積り費用に対する資金投入額の割合で当該業務の進行状況を測定することもできる。

インプット方式はアウトプット方式に比べ技術的に簡便であり、Q&Aの具体的事例ではすべてインプット方式を用いていることから、業務達成基準の標準的な収益化方式となっている。インプット方式を用いると、損益は一定の前提条件の下で次のように発生すると考えられる（図表7参照）。

図表7 インプット方式の仮説例

(第1年度)	
運営費交付金債務収益化額	$B^e \times E_1 / B^e = E_1$
費用	E_1
損益	$E_1 - E_1 = 0$ (損益均衡)
(第2年度)	
運営費交付金債務収益化額	$B^e \times (E_1 + E_2) / B^e - E_1 = E_2$
費用	E_2
損益	$E_2 - E_2 = 0$ (損益均衡)
(第3年度)	
運営費交付金債務収益化額	$B^e \times 100\% - (E_1 + E_2)$
費用	E_3
損益	$\{B^e - (E_1 + E_2)\} - E_3 = B^e - (E_1 + E_2 + E_3)$
3年度の損益の合計	$B^e - (E_1 + E_2 + E_3)$
(前提条件)	
<ul style="list-style-type: none"> ・ 運営費交付金のみで業務を実施するものと想定 ・ 業務の完了までに3年度を要するものと想定 ・ 第1年度が開始される前に3年度毎の費用見積りを行い、当該見積りに従い各年度の運営費交付金配分額 B_1, B_2, B_3 を決定 ($B^e = B_1 + B_2 + B_3$) ・ 第1年度首に運営費交付金配分額 B^e の交付を想定 ・ 毎年度の実績費用を E_1, E_2, E_3 と想定 	

(出典) 白山 (2015, 29-30 頁) に加筆修正

(ア) 業務が複数年度にわたる場合で、途中年度のときは、収益は運営費交付金配分額に対する当該年度までの費用累計額の割合を運営費交付金配分額に乘じ、これから過年度までの費用累計額を控除して算定するため、収益は当該年度の費用となり、損益は零となることから、損益計算上の効果は費用進行基準と同一で生じない。

(イ) 業務が複数年度にわたる場合で、最終年度のときは、収益は運営費交付金配分額から過年度の費用

累計額を控除した額となるため、損益は運営費交付金配分額と最終年度までの費用累計額の差額になることから、運営費交付金配分額と最終年度までの費用累計額が同額でない限り損益が発生する。

このようにインプット方式を用いると、業務が複数年度にわたる場合で、最終年度のときは損益が発生する可能性があるものの、それ以外では損益は零となり、損益計算上の効果は費用進行基準と同一で生じない。損益が発生する場合、その会計上の意味は見積み費用と実績費用の差額を表しており、利益が発生したとしても、その発生原因が過大に見積もられた費用なのか、或いは経営努力による費用の節減額なのか、識別することはできない⁹⁾。

4.2 業務達成基準の適用状況

(1) 改革後の現状

収益化単位の業務については、中期目標等における一定の事業等のまとまりを細分化して設定するとされている（独法会計基準（第81第2項）¹⁰⁾）。2016年度財務諸表等により収益化単位の業務の設定状況を見ると、2016年度に運営費交付金の収益化を行った74法人のうち、①中期目標等における一定の事業等のまとまりで設定している法人が38法人（全体に占める割合51.4%、以下同じ）、②セグメント区分で設定している法人が27法人（36.5%）、③法人の業務を単一の業務とみなし、業務を区分していない法人が8法人（10.8%）、④任意の業務で設定している法人が1法人（1.4%）となっていて、ほとんどの法人は業務を細分化することなく、広範囲に及ぶ業務を収益化単位としている（図表8参照）。

図表8 収益化単位の設定状況（2016年度）

収益化単位の業務		法人数
中期目標等における一定の事業等のまとまり		38 (51.4%)
セグメント区分		27 (36.5%)
	事業単位	23 (31.1%)
	施設単位	3 (4.1%)
	勘定単位	1 (1.4%)
無区分（法人の業務を単一の業務とみなし、業務を区分しない）		8 (10.8%)
任意の区分		1 (1.4%)
計		74 (100%)

（出典）各独立行政法人（87法人）の2016年度財務諸表，中期目標等より筆者作成

主務大臣が策定する中期目標等では、国民に対して提供するサービス（又は研究開発の成果の最大化）その他業務の質の向上に関する事項において、一定の事業等のまとまりごとに目標を策定するとされている（総務省，2014b，3頁等）¹¹⁾。2016年度を含む中期目標等によりアウトプット指標の設定状況を見ると、74法人のうち、①目標の一部で定量的な目標値が設定されている法人が25法人（33.8%）、②目標の全部

⁹⁾ ここでは単純化のため、運営費交付金だけで業務を実施する場合を取り上げた。自己収入もある場合、途中年度では自己収入の一部が利益として計上されるものの、初年度から最終年度までの損益の合計は、「運営費交付金配分額+自己収入配分額-費用累計額」となるため、損益が発生する場合、その会計上の意味は運営費交付金だけの場合と同様に見積み費用と実績費用の差額を表すことになる（詳細は白山（2015，29-32頁）を参照）。

¹⁰⁾ 経過措置を適用している独立行政法人については、中期目標等において「事業等のまとまり」の概念が示されていないことから、経過措置終了まで現行のセグメント区分を「事業等のまとまり」とみなし、当該区分を細分化して収益化単位の業務を設定するとされている（Q&A（Q81-21A））。

¹¹⁾ 目標策定におけるアウトプット指標の設定については、中期目標管理法人、国立研究開発法人及び行政執行法人によって取扱いが異なっている。総務省（2014b，5頁）によると、アウトプットに着目した目標を必ず定め、できる限り定量的であることとされているのは、中期目標管理法人だけである。

で定量的な目標値が設定されている法人が 11 法人 (14.9%)、③定量的な目標値が設定されていない法人が 38 法人 (51.4%) となっていて、ほぼ半数の法人はアウトプット指標で定量的な目標値が設定されていない。

アウトプット指標で定量的な目標値が設定されている場合でも、収益化単位の業務との対応関係をみると次のようになっている。

- (ア) 広範囲に及ぶ業務を収益化単位としている一方で、単一のアウトプット指標が設定され、当該アウトプット指標が当該業務の一部しかカバーしていないことから、当該業務全体の進行状況を測定できない。
- (イ) 収益化単位の業務に複数のアウトプット指標が設定されている一方で、業務量に応じたウエイト付けが行われていないことから、当該業務全体の進行状況を測定できない。

この結果、公表されている各独立行政法人の財務諸表では収益化方式を明示してはいないものの、ほとんどの法人はインプット方式を用いて運営費交付金を収益化していると考えられる。運営費交付金を業務達成基準により収益化する場合、アウトプット方式、インプット方式のうちいずれの方式を用いても、損益は見積り費用と実績費用の差額を表す。先行研究では、どのような収益化基準を採用したとしても、損益計算で算定される利益又は損失は事前に見積もられた予算と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と指摘しているが、独法会計の改革後もこの課題は解決されていない。

(2) 財務諸表上の効果

2016 年度においては、運営費交付金債務から収益化された 1 兆 4274 億円のうち業務達成基準による収益化額は 73 法人分の 1 兆 1998 億円となっている。業務達成基準を適用した業務に発生した費用は 1 兆 0969 億円となっているため、2016 年度において費用進行基準から業務達成基準に移行した損益計算書上の効果は、収益化額とこれに対する費用の関係からみると、57 法人において 1029 億円の利益が生じたことである (図表 1 参照)。73 法人のうち残りの 16 法人については、業務達成基準を適用したものの、収益化額と費用は同額になっていることから、損益は発生していない。

業務達成基準の適用により生じた利益についてはその処分後、積立金として貸借対照表に計上されるため、2016 年において費用進行基準から業務達成基準に移行した貸借対照表上の効果は、運営費交付金債務が 1029 億円減少し、積立金が同額増加したことである。運営費交付金債務については、中期目標等期間の最終年度に精算のため収益化され、国庫納付されるが、積立金については、個別法において積立金を次の中期目標等期間に繰り越す旨の規定が設けられている場合には、次の中期目標等期間に繰り越される。このため、2016 年度において費用進行基準から業務達成基準に移行した予算統制上の影響は、中期目標等期間の最終年度において 1029 億の一部が国庫納付されなくなるということである。

4.3 運営費交付金の算定方法

独立行政法人は独法会計の改革後も中期計画等において運営費交付金の算定ルールを定め、これに基づいて中期目標等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、「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」となっている。この算定方法はルール方式と呼ばれ、独立行政法人は項目別に前年度の算定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当該年度の運営費交付金を算定している。

このため、運営費交付金は業務ごとの見積り費用を積上げて算定したものではなく、項目別に総額を算定したものとなっている（図表9参照）。

図表9 運営費交付金の算定方法（ルール方式）

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) 東 (2013, 図表 2, 75 頁)

ルール方式は運営費交付金の収益化基準として費用進行基準を採用する場合、合理性があると考えられる。なぜなら、費用進行基準では業務ごとの見積り費用、実績費用の管理を行う必要がなく、法人全体で支出した費用と同額を収益計上する方法であることから、業務ごとの積上方式では運営費交付金を算定できないからである。しかし、独法会計の改革後、収益化基準として業務達成基準が原則採用され、収益化単位の業務ごとに見積り費用、実績費用の管理が行われるようになり、積上方式で運営費交付金を算定できる環境が整備されたにもかかわらず、依然としてルール方式を用いている。この結果、収益化単位の業務で見積り費用と実績費用の間に差額が生じたり、特定の業務や管理部門に配分されない運営費交付金が存在したりしても、運営費交付金の算定には反映されていない。

2016年度末においては、60法人が2128億円の運営費交付金債務を計上している。その内訳をみると、①業務達成基準を採用する業務の財源が1713億円、②期間進行基準を採用する業務の財源が0億円、③その他が415億円となっている（図表1参照）。このうち業務達成基準を採用する業務の財源1713億円については、複数年度で実施する事業のうち翌年度に実施したり、当該年度に予定していた事業の一部が未達成であることから、翌年度に実施したりするために繰り越した額で、2016年度中に収益化単位の業務に配分されたものである。これに対して、その他415億円については、2016年度中に収益化単位の業務及び管理部門の活動に配分されておらず、前年度の算定実績額を基礎としたルール方式を用いて運営費交付金の交付額を算定したことにより生じた余剰分となっている。この余剰分については、中期目標等期間の最終年度まで運営費交付金債務に計上され、最終年度に精算のため収益化されるため、最終年度まで余裕金が法人内に滞留することになる¹²⁾。

¹²⁾ 脚注2)で述べたように、独立行政法人は改正通則法により、運営費交付金を適切かつ効率的に使用する努力義務を課せられた。現状では、独立行政法人において業務達成基準の原則採用により収益化単位の業務ごとに見積り費用と実績費用の管理と両者の比較分析が可能になってきたにもかかわらず、PDCAサイクルが機能しているとはいえない。

5. おわりに

独法会計については、先行研究において、①損益均衡の会計処理により損益計算書及び貸借対照表の理解可能性が低下していること、②運営費交付金の収益化において費用進行基準が採用されていること、③目的積立金が活用されていないこと、④セグメント情報の内容が国民負担に関する説明責任を履行していないこと、⑤発生主義会計情報が活用されていないことなどが指摘されている。今回の独法会計の改革によりこれらの課題が解決されたかどうか確認するため、2016年度財務諸表によるデータ分析を行った。その結果、運営費交付金の収益化を除き、先行研究において指摘された課題が独法会計の改革後も依然として改善されていない現状が明らかになった。

運営費交付金の収益化については、独法会計の改革後、運用上も業務達成基準が原則採用されている。業務達成基準の収益化方式にはアウトプット方式とインプット方式があるが、インプット方式の場合は、一定の前提条件の下では損益が零となり、損益計算上の効果は費用進行基準と同一で生じないことがある。また、両方式において損益が発生する場合でも、その会計上の意味は見積り費用と実績費用の差額を表すもので、利益が発生したとしても、その発生原因が過大に見積もられた費用なのか、或いは経営努力による費用の節減額なのか、識別することはできない。さらに、業務達成基準の採用に伴い見積り費用の精度が向上したとしても、ルール方式を用いて運営費交付金を算定している限り、運営費交付金の算定には反映されないことから、法人全体としての効率化には貢献しない。

今回の独法会計の改革では、業務達成基準が採用されれば利益が計上されるようになるため、運営費交付金で賄う費用を節減したことによって生じた利益の一部を経営努力と認めることにより、効率化へのインセンティブが高まり、経営努力が一層促進されると期待されていた。しかし、業務達成基準を採用しても利益により経営成績を測定することは困難であることから、改革後も目的積立金の活用はそれほど改善されておらず、効率化へのインセンティブは高まっていない。また、改革後も損益均衡の仕組みが維持されているため、仮に業務運営の効率化に関して損益計算書上の費用を用いて目標値の設定及び評価を行ったとしても、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ことから、コスト削減に向けた取り組みが十分に行われないことになる。独法会計の改革については、最終的な評価を下すのは時期尚早かもしれないが、現時点では、業務運営の効率化と業績の適正な評価に資する会計情報が提供されているとはいえない。

参考文献

- 東信男 (2013) 「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—」『会計検査研究』第 48 号, 71-89 頁。
- 東信男 (2016) 「第 13 章 独立行政法人における会計の機能と課題」柴健次編著『公共経営の変容と会計学の機能』同文館出版, 221-251 頁。
- 石田晴美 (2014) 「独立行政法人会計基準の見直し論点—運営費交付金等による固定資産取得の会計処理を中心に—」『會計』第 186 卷, 第 6 号, 720-734 頁。
- 石田晴美 (2016) 「独立行政法人における損益外減価償却の検討」『公会計研究』第 17 卷, 第 1・2 号合併, 60-72 頁。
- 石田晴美 (2017) 「独立行政法人の行政サービス実施コスト計算書の検討」『會計』第 191 卷, 第 3 号, 346-360 頁。
- 石津寿恵 (2007) 「独立行政法人の会計における利益情報の課題」『産業経理』第 66 卷, 第 4 号, 64-74 頁。
- 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, 33-60 頁。
- 岡本義朗 (2007) 「現行の独立行政法人の抱える課題と改善提言」『季刊政策・経営研究』第 2 卷, 130-168 頁。
- 佐藤誠二 (2000) 「「独立行政法人会計基準」の論点」『行財政研究』第 44 号, 2-8 頁。
- 柴崎直子 (2008) 「独立行政法人の利益剰余金の国庫納付—独立行政法人会計の現状と課題」『経済のプリズム』第 57 号, 1-9 頁。
- 白山真一 (2015) 「独立行政法人の二重会計構造を前提とした業績測定の考え方—独立行政法人会計基準改訂による業務達成基準の原則適用に係る検討—」『季刊行政管理研究』No.151, 19-39 頁。
- 総務省 (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 (平成 26 年 6 月最終改定)。
- 総務省 (2014a) 「独立行政法人の評価に関する指針」(平成 27 年 5 月最終改定)。
- 総務省 (2014b) 「独立行政法人の目標の策定に関する指針」(平成 27 年 5 月最終改定)。
- 総務省 (2014c) 「評価書様式について」。
- 総務省 (2015) 「独立行政法人評価年報 (平成 25 年度版)」。
- 醍醐聡 (2006) 「独立行政法人会計基準の問題点」『国公労調査時報』No.523, 19-24 頁。
- 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 卷, 第 6 号, 819-834 頁。
- 独立行政法人会計基準研究会 (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」」(平成 27 年 1 月最終改訂)。
- 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, 41-58 頁。
- 長谷川哲嘉 (2012) 「非営利会計の混迷」『早稲田商学』第 432 号, 111-174 頁。
- 古市雄一朗 (2009) 「国立大学法人会計基準と企業会計の異同についての検討—費用、収益の認識を中心に—」『大学財務経営研究』第 6 号, 139-158 頁。
- 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 (2002) 「国立大学の法人化と会計システムの課題」『大学論集』第 32 集, 147-160 頁。
- 山本清 (2010) 「独立行政法人制度の見直しの課題」『会計と監査』7 月号, 22-27 頁。

若林利明 (2013) 「エイジェンシー理論による独立行政法人会計基準の再検討: 管理不能費用および目的積立金の会計処理を中心に」『会計検査研究』第 47 号, 229-255 頁。