

独立行政法人

公認会計士 いま しゅんすけ 今 俊輔

1. はじめに

独立行政法人制度は、平成13年の中央省庁等改革の一環として、行政における政策の企画立案機能と実施機能を分離し、実施部門に独立の法人格を与え、運営上の裁量を与えることにより、政策実施のパフォーマンスを向上させることを目的として導入された。また、「特殊法人等整理合理化計画」（平成13年12月18日閣議決定）に基づき、平成15年10月以降、国の機関であった特殊法人等が独立行政法人に移行された。

本稿では、独立行政法人の制度概要、会計・監査について取り上げる。

2. 独立行政法人とは

(1) 独立行政法人とは

独立行政法人とは、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、民間の主体に委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果的かつ効率的に行わせるため設立された法人である（独立行政法人通則法第2条第1項）。

(2) 形態による区分

独立行政法人は、平成29年4月1日時点で87法人であり、これらは、図表1の三種類の法人に分類される。

図表1 独立行政法人の種類

中期目標管理法	公共上の事務等のうち、その特性に照らし、一定の自主性及び自律性を発揮しつつ、中期的な視点に立って執行することが求められるものを国が中期的な期間について定める業務運営に関する目標を達成するための計画に基づき行うことにより、国民の需要に的確に対応した多様で良質なサービスの提供を通じた公共の利益の増進を推進することを目的とした法人（独立行政法人通則法第2条第2項）
国立研究開発法人	公共上の事務等のうち、その特性に照らし、一定の自主性及び自律性を発揮しつつ、中長期的な視点に立って執行することが求められる科学技術に関する試験、研究又は開発に係るものを主要な業務として国が中長期的な期間について定める業務運営に関する目標を達成するための計画に基づき行うことにより、我が国における科学技術の水準の向上を通じた国民経済の健全な発展その他の公益に資するため研究開発の最大限の成果を確保することを目的とした法人（独立行政法人通則法第2条第3項）
行政執行法人	公共上の事務等のうち、その特性に照らし、国の行政事務と密接に関連して行われる国の指示その他の国の相当な関与の下に確実に執行することが求められるものを国が事業年度ごとに定める業務運営に関する目標を達成するための計画に基づき行うことにより、その公共上の事務等を正確かつ確実に執行することを目的とした法人（独立行政法人通則法第2条第4項）

(3) 制度設計上の特徴

独立行政法人は、効果的かつ効率的な業務の実行のために、自律性、自主性及び透明性を備えた法人として以下の①～③の特徴を有している。

① 業務の効率性・質の向上の確保

(ア) 中長期的な目標管理と第三者による事後評価及び業務・組織全般の定期的見直し

主務大臣は、各独立行政法人が達成すべき業務運営に関する中期目標等を定め、各独立行政法人はこの中期目標等に基づき中期計画等を策定し、これに基づき、適正かつ効率的に業務を運営する。

毎年度及び中期目標等期間の業務実績については、第三者機関による評価が行われる。そして、中期目標等期間の終了時に主務大臣が、中期目標等期間の業務実績を総合的に評価し、廃止・民営化等を含めた業務・組織全

般の検討や見直しを判断することで、PDCAサイクルを機能させている。

(イ) 企業の経営手法による業務・財務運営

独立行政法人は、原則として企業会計原則を基本とした会計処理を行う。また、監事監査、会計監査人による監査（一部の法人を除く）を受けるとともに、業務の遂行状況の適確な把握及び業績の適正な評価に資するため、国民等に対し有用な財務情報を提供する。

② 業務の自律性及び自主性の確保

独立行政法人は、主務大臣や所管府省の関与を必要最小限にしている。内部組織に関する事項は、原則として独立行政法人の長が裁量により決定、変更、改廃でき、独立行政法人の長は、役員の任免権等を通じた適材適所の役員人事、効率的かつ効果的な組織編成・人員配置が可能である。

また、財政面においても、運営費交付金は、予定された用途以外の用途に充てることも可能であり、経営努力により生じた剰余金は主務大臣の承認を受けて中期計画等で定められた用途の範囲内で取崩して使用できるなど、効率的かつ効果的な財政運営等が可能となっている。

③ 業務の透明性の確保

法人の組織・業務運営等の透明性を重視し、法人には、中期目標等・中期計画等・年度計画、事業報告書、

財務諸表、監事及び会計監査人の監査結果、役職員の給与等の支給の基準等について、官報等への公告や閲覧による公表のほか、ホームページへの掲載などの積極的な公表が求められている。

3. 独立行政法人の会計

(1) 会計制度の概要

独立行政法人が会計を処理するにあたって従わなければならない基準として「独立行政法人会計基準」（平成27年1月27日改訂 独立行政法人会計基準研究会、財政制度等審議会 財政制度分科会 法制・公会計部会）が定められており、独立行政法人は、他に合理的な理由がない限り、当該基準の定めるところに従わなければならない。ただし、当該基準に定められていない事項については一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従い、また、独立行政法人会計基準の趣旨を踏まえる限りにおいては主務省令において個別の独立行政法人の特殊性に基づく会計処理を定めることを排除するものではない。

(2) 独立行政法人における財務諸表等

① 財務諸表等の体系

独立行政法人における財務諸表等は図表2の通りである。これらのうち、企業会計にはない特徴的なものとして、「行政サービス実施コスト計算書」及び「決算報告書」について、以下②、③において解説する。

図表2 独立行政法人における財務諸表等の体系

財務諸表等	財務諸表	<ul style="list-style-type: none"> ・ 貸借対照表 ・ 損益計算書 ・ キャッシュ・フロー計算書 ・ 行政サービス実施コスト計算書 ・ 利益の処分又は損失の処理に関する書類 ・ 附属明細書
	その他の書類	<ul style="list-style-type: none"> ・ 事業報告書 ・ 決算報告書

② 行政サービス実施コスト計算書

行政サービス実施コスト計算書とは、独立行政法人の業務運営に関して国民が負担するコストを集約し、情報開示の徹底を図り、納税者である国民の行政サービスに対する評価・判断に資するための書類である。

企業会計の基準ではすべての費用が損益計算書に計上されるが、独立行政法人会計基準では、法人の適切な業績評価を行うために法人にとって管理不能な費用を損益

計算書に計上しない取り扱いがなされている（詳細は下記(3)②参照）。しかし、このような損益計算書に計上されない費用も、税金等を財源として生じた行政コストであることには変わらないことから、国民をはじめとする利害関係者に対して適切に説明責任を果たすために行政サービス実施コスト計算書を作成することが求められている。行政サービス実施コスト計算書の構成は図表3の通りである。

図表3 行政サービス実施コスト計算書の構成

行政サービス実施コスト計算書			
I 業務費用			業務費用の計算区分
(1) 損益計算書上の費用	××		
(2) (控除) 自己収入等	××	××	
業務費用 合計		××	
II 損益外減価償却相当額	××		損益外コストの計算区分
III 損益外減損損失相当額	××		
IV 損益外利息費用相当額	××		
V 損益外除売却差額相当額	××		
VI 引当外賞与見積額	××		
VII 引当外退職給付増加見積額	××		引当外コストの計算区分
VIII 機会費用			
無償等貸借取引に係る機会費用	××		機会費用の計算区分
出資に係る機会費用	××		
無利子貸付等に係る機会費用	××	××	
IX (控除) 法人税等及び国庫納付額	××		控除計算区分
X 行政サービス実施コスト	××		

※表示名称は簡略記載している

また、各計算区分の内容は図表4の通りである。

図表4 行政サービス実施コスト計算書における各計算区分の内容

業務費用の計算区分	自己収入等は独立行政法人が提供するサービスの対価として直接的に利用者から受領するものであり、国民負担に帰せるべきコストではないため控除する。
損益外コストの計算区分	特定の固定資産から生ずる減価償却費等は損益計算書に計上されないものの、国民負担であることに変わらないことからコストとして認識する。
引当外コストの計算区分	賞与等の財源が運営費交付金等により措置されることが明らかなものは損益計算書に計上されないものの、国民負担であることに変わらないことからコストとして認識する。
機会費用の計算区分	国から独立行政法人に提供されている一定の経済的資源について、仮にそれを他の用途に充当すれば得られたであろう収益等の逸失相当分を一定の仮定を置いて計算し、その金額をコストとして認識する。
控除計算区分	業務費用の計算区分における損益計算書上の費用に含まれる法人税等や国庫納付額は国への資金の返還であり、国民負担ではないため控除する。

③ 決算報告書

決算報告書とは、独立行政法人の予算とその執行実績(決算)を明らかにする書類であり、財務諸表を提出する際に添付される書類として作成が求められている。

独立行政法人は、効率的な業務運営のために、中期目

標等や中期計画等に基づく事後評価の仕組みが導入されており、事前計画との対比が重視されていることから、予算の区分に従って決算の状況を正しく示しているかどうかの準拠性を表す財務報告が必要となる。決算報告書はこの趣旨に基づき作成されるものである。

図表5 決算報告書の様式

決算報告書																
平成●年4月1日～平成●年3月31日																
区分	A事業				B事業				共通				合算			
	予算額	決算額	差額	備考	予算額	決算額	差額	備考	予算額	決算額	差額	備考	予算額	決算額	差額	備考
収入																
運営費交付金																
〇〇補助金等																
施設整備費補助金																
受託収入																
計																
支出																
業務経費																
〇〇補助金等事業費																
施設整備費																
受託経費																
一般管理費																
人件費																
計																

(3) 独立行政法人固有の会計処理

独立行政法人会計基準では、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準を基礎とした上で、独立行政法人の特殊性を考慮して、独立行政法人固有の会計処理を定めている。このうち代表的なものを以下で解説する。ポイントは、お金に色がついていること、すなわち、収入の財源の違いにより、会計処理が異なる点である。

① 運営費交付金

運営費交付金とは、国が独立行政法人に負託した業務

の財源として交付される資金である。したがって、運営費交付金の交付を受けたときには、独立行政法人が国から負託された業務を実施する責務を負っていることを明らかにするため、「運営費交付金債務」を流動負債に計上する。そして、独立行政法人が負託された業務を実施した場合、その責務が解除されることから当該負債を取り崩し、その反対勘定として収益を認識する。

なお、平成26年度の独立行政法人通則法の改正を受けて、独立行政法人会計基準における運営費交付金の収益化の基準が以下の様に改訂されている。

平成26年度改訂前の取扱い	平成26年度改訂後の取扱い
<ul style="list-style-type: none"> 業務の進行に応じて収益化するものとし、その方法として、原則として業務達成基準とするも、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は期間進行基準を、業務と運営費交付金との対応関係が示されない場合には費用進行基準を採用できた。 	<ul style="list-style-type: none"> 業務達成基準が原則的方法であることを明確化した。 期間進行基準、費用進行基準は例外的方法として、限定された場合にしか適用できないこととされた。

従来、多くの独立行政法人が採用してきた費用進行基準は、業務等を効率化して運営費交付金の使用額を節減したとしても、中期目標等期間最終年度まで利益が計上されない会計処理であるため、法人の節減による経営努力が各年度の利益に反映されない仕組みとなっていた。

このため、経営努力が利益に反映される仕組みが徹底されることにより、独立行政法人のインセンティブ制度の活性化を図るものとして業務達成基準の原則化が導入された。

【運営費交付金に関する仕訳例】

- 国から運営費交付金100の交付を受けた。

借方	現金預金	100	貸方	運営費交付金債務	100
----	------	-----	----	----------	-----

- X1年度期首に運営費交付金100を業務Aに予算配分した。
仕訳なし

- X1年度末までに業務Aの費用として90支出し、業務を完了した。

借方	業務費用	90	貸方	現金預金	90
	運営費交付金債務	100		運営費交付金収益	100

② 特定の資産に係る減価償却費の損益外処理

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においては、通常、固定資産の減価部分は運営費交付金の算定対象とはならず、運営費交付金に基づく収益以外の収益によって充当することは必ずしも予定されていない。また、資産の更新財源は、出資者たる国から改めて必要な措置が講じられることになるものと想定される。

このような固定資産に係る減価償却額は、各期間に対応させるべき収益が存在せず、独立行政法人の運営責任の範囲外にあると考えられることから、この減価償却額を損益計算上の費用としてしまうと、独立行政法人の運

営状況の測定を誤らせることになり、適当ではない。このような減価償却額は、実質的には財産的基礎の減少と考えるべきであることから、減価償却額を損益計算書には計上せず、「損益外減価償却累計額」の科目をもって資本剰余金を直接に減額する。損益外減価償却額は損益計算書には計上しないが、行政サービス実施コスト計算書に行政サービス実施コストとして計上する。

なお、上記の取り扱いをするには、あらかじめ主務省令において対象資産あるいは特定の要件や手続を規定しておき、個々の固定資産について主務大臣が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していることが必要である。

【特定の資産に係る減価償却費の損益外処理に関する仕訳例】

- 国から施設費（施設整備等を目的とした使途が特定された補助金）100の交付を受けた。

借方	現金預金	100	貸方	預り施設費	100
----	------	-----	----	-------	-----

- 施設費を財源に主務大臣が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した建物を取得した。

借方	建物	100	貸方	現金預金	100
	預り施設費	100		資本剰余金	100

- 当該建物の減価償却費が10発生した。

借方	損益外減価償却累計額 ^{*1}	10	貸方	減価償却累計額	10
----	--------------------------	----	----	---------	----

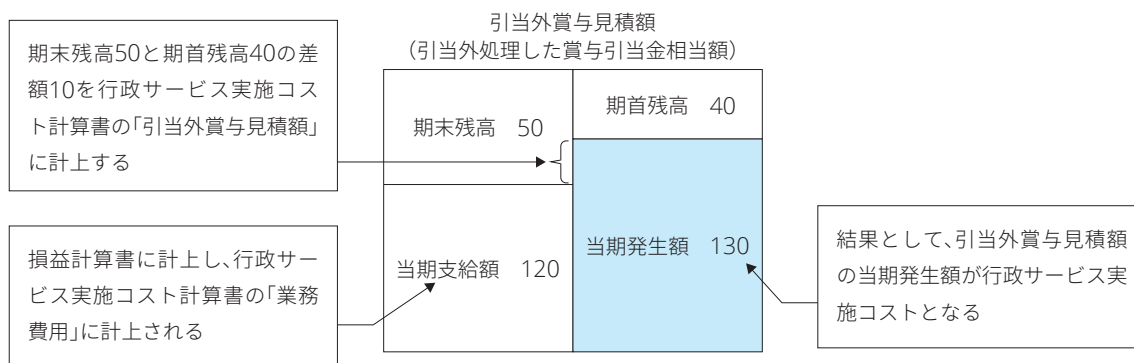
*1 資本剰余金のマイナス項目

③ 財源措置が明らかな引当金の引当外処理

賞与引当金について、運営費交付金に基づく収益以外によって支払い財源が手当てされている部分については引当金の計上が必要であるが、支給される賞与に充てられるべき財源措置が翌期以降の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引

当金は計上しない。また、退職給付引当金についても同様であり、このような処理を引当外処理という。なお、引当外処理をした賞与等の見積額の当期増減額は、行政サービス実施コスト計算書に行政サービス実施コストとして計上する。

図表6 引当外賞与見積額のイメージ図



4. 独立行政法人の監査

(1) 会計監査人による監査の概要

資本金100億円以上又は負債の部計上額200億円以上の独立行政法人に対しては、会計監査人による監査が義務付けられている（独立行政法人通則法第39条第1項）。会計監査人による監査対象は図表2に記載した財務諸表等である。ただし、事業報告書は会計に関する部分に限る。

(2) 会計監査人の監査における法規準拠性の考え方

公共的性格を有する独立行政法人に対する会計監査人の監査においては、企業の会計監査にも増して、違法行為等の発見に対する重大な関心があると考えられる。このため、独立行政法人に対する監査において、会計監査人は、財務諸表等が独立行政法人の財務情報等を適切に表示しているかどうかを判断する手続の一環として、法規準拠性の観点から踏まえた会計監査を実施しなければならない。会計監査人は、財務諸表等に重要な影響を与える違法行為等については、積極的に発見するよう努めていくとともに、財務諸表等に重要な影響を与えるには至らない違法行為等を発見した場合には、独立行政法人の長に必要な報告を行うなど、適切に対応しなければならない（独立行政法人に対する会計監査人の監査に係る報告書第1章第3節）。

(3) 会計監査人の監査における経済性及び効率性等の視点

会計監査人による監査は、財務諸表等の適正性の証明等を目的として行われるものであるが、独立行政法人の事務・事業が効果的かつ効率的に実施されたかについては、主務大臣をはじめとする関係者及び国民の重要な関心事項であることから、会計監査人は、監査の実施過程において独立行政法人の非効率的な取引等の発見に努めなければならない。また、会計監査人は、監査の実施過程において、非効率的な取引等を発見した場合は、独立行政法人の長及び監事並びに独立行政法人の長を経由し

て主務大臣に報告を行うなど、適切に対応しなければならない（独立行政法人に対する会計監査人の監査に係る報告書第1章第6節）。

5. おわりに

独立行政法人制度は平成13年の中央省庁等改革の一環として導入され、これまで成果を上げてきた一方で、様々な問題点が指摘されてきたことから、これに対応するため「独立行政法人改革等に関する基本的な方針」（平成25年12月24日閣議決定）が取りまとめられた。そして、当該決議に基づき独立行政法人通則法の改正、及び独立行政法人会計基準の改訂が行われ、改訂された独立行政法人会計基準では、会計情報を用いたマネジメントの実現に貢献するために本稿で述べた業務達成基準の原則適用などが導入された。

上記も含め、これまで独立行政法人会計基準は実務上の課題へ対応するための改訂が行われてきたところであるが、独立行政法人の会計制度を取り巻く環境変化に伴う様々な課題への対応が必ずしも十分に反映されていなかった。このため、独立行政法人の根幹に立ち返った理論的・体系的な整理を行ったものとして独立行政法人評価制度委員会会計基準等部会と財政制度等審議会財政制度分科会法制・公会計部会の下に設置された共同ワーキング・チームにて「独立行政法人の財務報告に関する基本的な指針」を策定した。今後、当該指針に従い独立行政法人会計基準の改訂が検討されていくことが想定される。

有限責任監査法人トーマツでは、非営利分野を専門とするパブリックセクター・ヘルスケア事業部を中心として、独立行政法人に対する会計監査業務や各種アドバイザリー業務を数多く実施しており、独立行政法人に対する豊富な知見を有している。

今回は、同事業部に所属する公認会計士が、国立大学法人の会計基準や監査制度等を具体的に解説する予定である。

以上