

非営利組織の会計・監査シリーズ (12)・最終回

地方独立行政法人

公認会計士 つじい よしき 辻井 芳樹

1. はじめに

地方独立行政法人制度とは、国において中央省庁等改革の一環として公共の事務・事業の効率性・透明性の向上等を目的に独立行政法人制度が創設されたことを踏まえ、地方公共団体においても、地方公共団体の一定の事務・事業について地方公共団体の自主的な判断に基づき地方公共団体とは別の法人格を有する団体を設立して担わせるため、国の独立行政法人制度に倣って創設されたものである。

平成16年4月に地方独立行政法人法（平成15年法律第118号、以下「法」という。）が施行されたあと、10年以上が経過しているが、公立大学、公立病院、試験研究機関、社会福祉施設といった様々な分野において130を超える地方独立行政法人が設立されている。

例えば…

公立大学：公立大学法人首都大学東京、公立大学法人大阪府立大学 等

公立病院：地方独立行政法人神奈川県立病院機構、地方独立行政法人京都市立病院機構 等

また、平成29年の法改正により、住民票発行などの自治体窓口業務が地方独立行政法人の業務の対象に新たに追加されており、今後、地方独立行政法人制度が我々

の生活により身近になってくることが予想される。

こうした制度の動きを背景に、本稿では、地方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. 地方独立行政法人とは

(1) 地方独立行政法人とは

地方独立行政法人とは、住民の生活、地域社会及び地域経済の安定等の公共上の見地からその地域において確実に実施されることが必要な事務及び事業であって、地方公共団体が自ら主体となって直接に実施する必要のないものうち、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と地方公共団体が認めるものを効率的かつ効果的に行わせることを目的として、この法律の定めるところにより地方公共団体が設立する法人をいう（法第2条第1項）。

(2) 地方独立行政法人制度の概要

地方独立行政法人制度の概要に関して、以下で説明する。

① 地方独立行政法人制度の基本理念

地方独立行政法人制度の基本理念として、業務の公共性、業務の透明性、業務の自主性の3点が挙げられる。

基本理念（法第3条）	
業務の公共性（第1項）	地方独立行政法人の行う事務および事業の公共性にかんがみ、地方独立行政法人の業務は、適正かつ効率的に運営されるよう努めなければならない旨を規定
業務の透明性（第2項）	地方独立行政法人については、住民に対する説明責任を果たすことが求められており、その業務は、住民の明確な理解と納得のもとで運営されなければならないことから、地方独立行政法人自らが積極的に住民に情報を発信する情報提供（公表）に努めるべき旨を規定
業務の自主性（第3項）	地方独立行政法人が自ら責任をもって効率的かつ効果的に業務を実施することを可能とするためには、地方独立行政法人の自主性に対する配慮が極めて重要である旨を規定

② 地方独立行政法人制度の特徴・狙い

目標による業務管理

国の独立行政法人の場合、中期目標を主務大臣が定め、これを達成するための中期計画については独立行政法人の長が作成し、主務大臣の認可を受けなければならないとされている。また、中期計画に基づく年度計画については独立行政法人の長が作成し、主務大臣に届け出なければならないこととされている。さらに中期目標、中期計画、年度計画については公表することが法律上義務づけられている。

地方独立行政法人制度においても、中期目標を設定したうえで中期計画および年度計画を作成すること、年度ごとおよび中期目標期間の経過後に業績評価を行うことを通じて法人の管理を行うという目標による管理の考え方（PDCAサイクルによる継続的な業務改善を促す仕組み）は、事務および事業の効率的な執行といった地方独立行政法人制度の導入趣旨から制度の根幹として位置づけられている。

適正な業務実績の評価

地方独立行政法人制度においては、「目標による業務管理」の仕組みを採用したことに対応し、第三者評価を含む事後の事業評価の仕組みが導入されている。

具体的には、設立団体に設置される評価委員会が、毎事業年度および中期目標期間の業務実績を評価し、その結果を地方独立行政法人および設立団体の長に通知することとなる。また、設立団体の長は、各年度の評価結果および中期目標に係る事業報告書・評価結果を議会に報告するとともに、中期目標期間終了時に、業務継続の必要性を含め、業務・組織全般の見直しが求められている。

業績主義の人事管理

地方独立行政法人制度の導入により、非公務員の職員で構成される一般地方独立行政法人（定義については後述）においては法人業務の実績、職員の勤務成績を反映した給与の仕組み等を確立することが可能となる。

財務運営の弾力化

原則として企業会計原則により業務を運営し、経営努力で生じた毎事業年度の利益は、中期計画で定めた剰余金の使途に充当可能とすることで、財務運営の弾力化が図られている。

積極的な情報公開

透明性向上のため、中期目標等、財務諸表、業務実績、評価結果、給与の支給基準等広汎な事項をインターネット等の活用により積極的に公開することが求められる。

ている。

③ 地方独立行政法人の類型

一般型地方独立行政法人と公営企業型地方独立行政法人

地方独立行政法人が実施する事務および事業の種類によって、一般型地方独立行政法人と公営企業型地方独立行政法人に区別される。

公営企業型地方独立行政法人は、主として事業の経費を当該事業の経営に伴う収入をもって充てる事業として法第21条第3号で定められた、水道事業、病院事業等を実施する法人をいい（法第81条第1項参照）、一般型地方独立行政法人は公営企業型地方独立行政法人以外の地方独立行政法人をいう。

特定地方独立行政法人と一般地方独立行政法人

役職員の身分の相違により、特定地方独立行政法人と一般地方独立行政法人に区別される。

特定地方独立行政法人は、地方独立行政法人（公立大学法人を除く。）のうち、その業務の停滞が住民の生活、地域社会若しくは地域経済の安定に直接かつ著しい支障を及ぼすため、または、その業務運営における中立性及び公正性を特に確保する必要があるため、その役員及び職員に地方公務員の身分を与える必要があるものとして地方公共団体が当該地方独立行政法人の定款で定める地方独立行政法人をいう（法第2条第2項参照）。一般地方独立行政法人は特定地方独立行政法人以外の法人をいう（法第8条第3項参照）。

移行型地方独立行政法人と新設地方独立行政法人

法人化前の自治体での業務を継続して実施するか否かにより、移行型地方独立行政法人と新設地方独立行政法人に区別される。

移行型地方独立行政法人は、法人化前の自治体での業務を継続して実施する法人をいい（法第59条第2項参照）、新設地方独立行政法人は移行型地方独立行政法人以外の地方独立行政法人をいう。

3. 地方独立行政法人の会計

(1) 会計制度の概要

地方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「地方独立行政法人会計基準」（平成16年3月24日、平成29年3月31日最終改訂総務省告示）が定められている。

(2) 地方独立行政法人における財務諸表等

地方独立行政法人の財務諸表の体系と作成目的は、次のとおりである。

財務諸表	作成目的
貸借対照表	貸借対照表日における地方独立行政法人の財政状態を明らかにする
損益計算書	一会計期間における地方独立行政法人の運営状況（経営成績）を明らかにする
キャッシュ・フロー計算書	一会計期間における地方独立行政法人のキャッシュ・フローの状況を報告する
利益の処分又は損失の処理に関する書類	地方独立行政法人の当期末処分利益の処分又は当期末処理損失の処理の内容を明らかにする
行政サービス実施コスト計算書	一会計期間に属する地方独立行政法人の業務運営に関し、行政サービス実施コストに係る情報を一元的に集約して表示する
附属明細書	貸借対照表及び損益計算書等の内容を補足する

行政サービス実施コスト計算書については、「会計情報 2017年11月号」に掲載した「独立行政法人」に概要を記載している。

(3) 地方独立行政法人固有の会計処理

地方独立行政法人が公共的な性格を有し、利益の獲得を目的とせず、独立採算性を必ずしも前提としないという特徴から、地方独立行政法人会計基準では次のような特有の会計処理が定められている。

① 運営費交付金の会計処理

地方独立行政法人は必ずしも独立採算制を前提としていないため、設立団体は地方独立行政法人に対して業務運営に必要な財源措置を講ずる必要があり、運営費交付

金を交付することとしている。運営費交付金は、使途の内訳を特定せず、いわば「渡しきりの交付金」として運用されることとなる。

また、運営費交付金は地方独立行政法人に対して地方公共団体から負託された業務の財源であり、交付金の交付をもって直ちに収益と認識することは適当ではない。したがって、交付された運営費交付金は相当額を運営費交付金債務として負債に計上し、業務の進行に応じて収益化を行うこととなる。

② 運営費交付金の収益化基準

業務の進行に応じた運営費交付金の収益化に関する方法ですが、基準上、以下の3つの方法が規定されている。

業務達成基準	中期計画及び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は、当該業務等の達成度に応じて、運営費交付金債務を収益化する方法である。
期間進行基準	中期計画及び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で、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は、一定の期間の経過を業務の進行とみなし、運営費交付金債務を収益化する方法である。
費用進行基準	業務と交付金との対応関係が示されない場合において、運営費交付金債務を業務のための支出額を限度として収益化する方法である。

③ 固定資産の会計処理

財源別の会計処理の目的

以下のような地方独立行政法人の特性により、固定資産については財源別の会計処理が実施されている。

● 性格の異なる多様な財源の存在

地方独立行政法人が固定資産を取得する際の財源としては、施設費や運営費交付金、自己収入など多様な財源が想定されることとなる。

固定資産の取得には、使途が固定資産取得に特定されている施設費や、使途が特定されていない運営費交

付金、自己収入といった多様な財源が想定されるため、財源別に異なる会計処理を実施することによって、どの財源により固定資産を取得したかを明らかにすることが説明責任の観点から求められる。

● 地方独立行政法人の財務に関する制度設計の基本である、損益均衡の原理

地方独立行政法人においては、利益の獲得を目的としないことから、中期計画および年度計画どおりの業務を実施すれば、基本的には利益は生じず、損益は均衡する仕組みとなっている。

運営費交付金や補助金を財源として固定資産を取得した場合、財源別に会計処理を実施し、減価償却費に見合う収益の計上を実施することで損益の均衡を図ることが可能となる。

● 対価性の有無による損益への影響の考慮

施設整備補助金によって取得した固定資産などについては、当該資産を利用した業務の対価として収益の獲得が予定されていない。そのため、当該固定資産に関する減価償却費については、地方独立行政法人の損

益責任の範囲外として損益計算書には計上しないこととなる。

このように、損益計算に与える影響が異なるため、財源別に会計処理を実施することが、地方独立行政法人の適切な業績評価の観点から望ましいこととなる。

財源別会計処理の概要

財源別会計処理の目的を踏まえ、固定資産の取得財源と財源別の貸方科目との関係を整理すると以下のようになる。

取得財源	財源の振替処理（貸方科目）		備考
	非償却資産	償却資産	
①出資	資本金		
②無償譲渡	資本剰余金	資産見返物品受贈額	
③運営費交付金	資本剰余金*1	資産見返運営費交付金	*1 中期計画の想定範囲外の場合は資産見返運営費交付金となる。
④運営費負担金	資本剰余金*2	資産見返運営費負担金	*2 中期計画の想定範囲外の場合は資産見返運営費負担金となる。
⑤補助金	資本剰余金*3	資産見返補助金	*3 中期計画の想定範囲外の場合は資産見返補助金となる。
⑥寄附金 (使途特定)	資本剰余金*4	資産見返寄附金	*4 中期計画の想定範囲外の場合は資産見返寄附金となる。
⑦寄附金 (使途不特定)	財源の処理なし		
⑧自己収入	財源の処理なし		
⑨目的積立金	資本剰余金		
⑩施設費	資本剰余金		

④ 公営企業型に適用される会計基準を体系的に整理

地方独立行政法人は公共的な性格を有し、利益の獲得を目的としていないことから、運営費交付金および補助金等による財源措置が行われる。ただし、公営企業型地方独立行政法人については、常に企業の経済性を発揮するよう努力しなければならない（法第81条参照）、事業に係る経費は事業の経営に伴う収入をもって賄うこと、つまり、独立採算にもとづく経営が求められている（法第85条第2項参照）。

このように公営企業型の地方独立行政法人と公営企業型以外の地方独立行政法人とでは、財源構造が異なることとなり、当該財源構造の違いを会計基準にも反映させる必要がある。そのため、地方独立行政法人会計基準は公営企業型と公営企業型以外の2つから構成されている。

- 地方独立行政法人（公営企業型を除く）に適用される会計基準（以下「一般型基準」という。）及び注解（以下「一般型注解」という。）
- 公営企業型地方独立行政法人に適用される会計基準

（以下「公営企業型基準」という。）及び注解

「地方独立行政法人（公営企業型を除く）に適用される会計基準及び注解」と「公営企業型地方独立行政法人に適用される会計基準及び注解」の相違点を示すと以下のとおりである。

「運営状況」ではなく「経営成績」という表現を使用

地方独立行政法人（公営企業型を除く）に適用される会計基準及び注解では、地方独立行政法人の財政状態および「運営状況」に関して、真実な報告を提供するものでなければならないと規定しているのに対し、公営企業型地方独立行政法人に適用される会計基準及び注解では、独立採算を原則とする公営企業型地方独立行政法人の特性を考慮し、財政状態および「経営成績」に関して、真実な報告を提供するものでなければならないと規定している（公営企業型基準第1参照）。

設立団体の義務的負担としての運営費負担金

設立団体から措置される財源のうち、設立団体が義務的に負担したものは運営費負担金として整理される。

すなわち、運営費負担金は、独立採算原則の例外として「その性質上地方独立行政法人の事業の経営に伴う収入をもって充てることが適当でない経費」及び「地方独立行政法人の性質上能率的な経営を行ってもなおその事業の経営に伴う収入のみをもって充てることが客観的に困難であると認められる経費」に対する設立団体の義務的な負担をいう（法第85条第1項参照）。

一方、運営費交付金は設立団体が任意に交付するものをいい（法第42条参照）、こちらは公営企業型および公営企業型以外の地方独立行政法人に共通する概念となる。

経常費助成または資本助成という性格に対応した会計処理

運営費負担金を財源として償却資産を取得した場合、運営費負担金が経常費助成のためのものか、資本助成のためのものかによって会計処理が異なる。

資本助成のための運営費負担金である場合には、その金額を負債である「運営費負担金債務」から純資産である「資本剰余金」に振り替える会計処理を行う。一方、経常費助成のための運営費負担金である場合、「運営費負担金債務」から別の負債項目である「資産見返運営費負担金」に振り替える会計処理を行う。

これは、資本助成のための運営費負担金については公営企業型地方独立行政法人の財産的基礎を構成し、経常費助成のためのものは財産的基礎を構成しないという拠出者の意思を反映した運営費負担金の性質の違いによるものである。そのため、資本助成か経常費助成かの区分は運営費負担金の拠出者である設立団体との間で中期計画等において事前に明らかにしておく必要がある（公営企業型基準第78参照）。

退職給付引当金の計上

企業会計においては、将来の退職金の支払いに備え、退職給付引当金を計上することが求められている。これに対し、公営企業型以外の地方独立行政法人では退職給付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な場合には退職給付引当金を計上する必要はない。

一方、公営企業型地方独立行政法人は、独立採算原則に基づき経営を行う法人であることから、役職員の退職給付についても、本来、提供するサービスの対価としての料金収入等により賄うべきであり、退職給付の財源を設立団体からの運営費交付金に求めることは想定されていない。そのため、退職給付引当所要額全額について引当金を計上することが求められている（「地方独立行政法人会計基準」及び「地方独立行政法人会計基準注解」に関するQ&A【公営企業型版】Q87-1参照）。

- ⑤ 公立大学法人の特性を踏まえて一定の会計基準を追加
公営企業型以外の地方独立行政法人のうち、公立大学法人については、その特性を踏まえ、他の公立大学法人との比較可能性の確保の要請から特有の処理が定められている。

運営費交付金債務、授業料債務の収益化基準

地方独立行政法人における運営費交付金の収益化基準として、業務達成基準、期間進行基準、費用進行基準の3つの基準があることが上述した通りであるが、公立大学法人においては、期間進行基準による収益化が原則となっている。（一般型注解55参照）。

これは、公立大学法人における教育・研究という業務の実施に関しては、一般に進行度の客観的な測定が困難であることから、一定の期間の経過を業務の進行とみなして収益化することを原則としている。

学生から負託された教育の経済資源である授業料債務についても、運営費交付金債務と同様の理由で期間進行基準による収益化が原則となっている。

図書の取扱い

図書の取扱いについて、地方独立行政法人会計基準上、公立大学法人以外の地方独立行政法人については、その取扱いが明確に定められていないが、通常は図書の購入時に費用処理されるのが一般的である。

これに対し、公立大学法人が図書を購入した場合は、教育事業を担う法人として重要な資産であることから、固定資産として貸借対照表に計上することとなる（一般型基準第53条第1項参照）。ただし、減価償却は実施せず、図書を除却する際に費用として認識することになる（一般型注解35参照）。

4. 地方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100億円以上または負債の部計上額200億円以上の地方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（法第35条参照）。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地方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、地方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。

すなわち、地方独立行政法人の会計監査は、企業の会計監査と同様に、財務諸表等の正確性の証明、すべての

違法行為等の発見を目的としているわけではないが、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、会計監査人が積極的に発見するよう努めていかなければならない。また、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であっても、地方独立行政法人の会計監査人は、必要な報告を行うなど、適切に対応しなければならないものとされている（地方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節参照）。

(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

地方独立行政法人制度の特徴は、法人に自主的、自律的な業務運営を行わせるとともに、業務の実績について適切な事後評価を行うことにより、住民のニーズに即応した効率的かつ効果的な行政サービスの提供等を実現することにある。また、地方独立行政法人は、必ずしも利益の獲得を目的としていない、事務・事業の運営には公的な資金が使用されているといった特質を有している。

このように、地方独立行政法人の事務・事業が効率的かつ効果的に実施されたかについては、設立団体の長をはじめとする関係者及び住民の重要な関心事項であると考えられることから、地方独立行政法人の会計監査人は、財務諸表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、地方独立行政法人の長及び監事並びに地方独立行政法人の長を経由して設立団体の長に報告を行うなど、適切に対応しなければならない。

なお、公立大学法人にあっては、監査の実施過程で上

記の非効率的な取引等の発生又は存在の可能性に気付いた場合には、専門家の意見の聴取等の適切な手続きを実施し、教育研究の特性にも配慮してその妥当性を判断する必要があるものとされている（地方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節参照）。

5. おわりに

地方独立行政法人制度は、中央省庁等改革の一環として導入された国の独立行政法人制度に倣って平成16年に創設されて以来、これまで成果を上げてきた一方で、様々な問題点や改善点が指摘されてきている。

こうした地方独立行政法人制度に対して各法人からの制度改善要望への対応、国の独立行政法人制度の改正への対応、さらには人口減少問題に的確に対応する地方独立行政法人の在り方の検討への対応により、平成29年において地方独立行政法人法が大きく改正され、平成30年4月に改正法が施行されることとなっている。

今後は、博物館施設の運営や住民票発行などの自治体窓口業務等、これまでになかった業務を担う地方独立行政法人が設立されることが予想され、地方独立行政法人制度の活用の機会はますます拡大されることとなる。そのような中で、地方独立行政法人における適正な会計処理・開示及びガバナンス機能の充実の重要性はより一層高まっているといえる。また、それに伴い、地方独立行政法人会計基準も、制度や業務の実態に応じて、継続的に改訂が検討されていくことが想定される。

以上