

主務省の独立行政法人評価委員会による業務実績の評価等について

平成 16 年 2 月 16 日

日本公認会計士協会

1. はじめに

(1) 独立行政法人制度導入の経緯

平成 9 年 12 月、総理大臣直属の行政改革会議は「最終報告」を提出し、政策の企画立案機能と実施機能とを分離し、実施部門のうち一定の事務・事業について、事務・事業の垂直的減量を推進しつつ、効率性の向上、質の向上及び透明性の確保を図るため、独立の法人格を有する「独立行政法人」制度の導入を提言した。この最終報告を受け、平成 10 年 6 月には中央省庁等改革基本法が、平成 11 年 7 月には独立行政法人通則法（以下「通則法」という。）が成立し、平成 13 年 4 月 1 日に 57 の独立行政法人が設立された。

独立行政法人制度においては、主務大臣の独立行政法人に対する監督・関与は、独立行政法人の業務及び組織運営に関する基本的な枠組みに限られ、各独立行政法人の目的・任務はそれぞれの設置法令（以下「個別法」という。）上明確化され、各独立行政法人が自らの判断・裁量により国民のニーズとは無関係に自己増殖的に業務を拡張することが防止される。

また、主務大臣の監督・事前関与が制限されることにより、組織運営上の裁量・自律性（インセンティブ制度）が拡大され、効率化・質の向上といった国民の求める成果が達成されたか否かを重視する事後チェックへの重点の移行が図られている。

さらに、業務の結果に関する評価制度を導入し、業務内容、業務実績、評価等についての情報公開を徹底し、事業継続の必要性、民営化の可否等について、定期的な見直しを実施することとされている。この評価制度を担うのが、総務省に設置された政策評価・独立行政法人評価委員会並びに各府省の独立行政法人評価委員会（以下、後者を「評価委員会」という。）である。なお、総務省に設置された政策評価・独立行政法人評価委員会は、各府省の評価委員会が行った業績評価に対する意見を述べること及び中期目標期間終了時に独立行政法人の主要な事務事業の改廃に関して主務大臣に勧告を行うことができることとされ、政府全体の独立行政法人の評価を担うこととなっている。

(2) 本研究報告の検討対象

本研究報告においては、下記 2 の (1) ①の「独立行政法人の各事業年度に係る業務の実績に関する評価」のうち、主として財務に関連する論点及び財務諸表に関する意見具申について検討の対象とする。これは、財務に関する専門家の立場から評価委員会の職務に資することを意

図する一方、中期目標に係る業務の実績に関する評価については、各事業年度に係る業務の実績に関する評価がその基礎となるものとするためである。また、財務諸表に関する意見具申における監事又は会計監査人の財務諸表監査との関係も検討対象に含める。

なお、本研究報告は、当協会の会員である公認会計士が、評価委員会の委員に就任し評価を行う際の参考に資するために必要という観点から制度の概要を示すとともに、当協会として考えられる論点を検討したものである。したがって、評価委員会の制度上の権能のすべてを論じているものではない。また、本研究報告は、当協会の研究報告の性格上、当協会の会員である公認会計士が遵守すべき実務上の指針を示したものではないことに留意することが必要である。

2. 評価委員会の評価対象等

(1) 業務実績の評価

通則法上、評価委員会が行う業務の実績に関する評価は、以下のとおりである。

① 独立行政法人の各事業年度に係る業務の実績に関する評価

この評価は、独立行政法人が各事業年度の終了後3か月以内に作成・提出する各年度計画に定めた項目ごとに実績を示した業務実績報告書を中心として、当該事業年度における中期計画の実施状況の調査分析をし、これらの調査及び分析の結果を考慮して当該事業年度における業務の実績の全体について総合的な評定を行わなければならないとされている（通則法第32条第1項・第2項、各府省の独立行政法人の業務運営並びに財務及び会計に関する府省令参照）。

なお、独立行政法人の年度計画は、通則法上、主務大臣への届出及び公表が要求されているが、評価委員会への通知等は必要とされていない（通則法第31条第1項）。しかしながら、各事業年度の業務実績報告書は、各年度計画に定めた項目に従い、当該項目ごとに実績を示す形式で作成されることとなるため、年度評価を行う上で評価の基準を示す極めて重要な資料である。したがって、独立行政法人における年度計画の作成に先立ち、評価委員会は、当該独立行政法人に資料の提出を要請する等により、十分な連携を図ることが望ましい。

② 独立行政法人の中期目標に係る業務の実績に関する評価

この評価は、独立行政法人が当該中期目標期間の終了後3か月以内に作成・提出する当該中期目標に定めた項目ごとに実績を示した業務実績報告書等をもとに、当該中期目標期間における中期目標の達成状況の調査分析をし、これらの調査及び分析の結果を考慮して当該中期目標の期間における業務の実績の全体について総合的な評定をして行わなければならないものとされている（通則法第34条第1項・第2項、各府省の独立行政法人の業務運営並びに財務及び会計に関する府省令参照）。

(2) 財務諸表の承認に関する意見具申

独立行政法人は、毎事業年度、貸借対照表、損益計算書、利益の処分又は損失の処理に関する書類、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及びこれらの附属明

細書（以下「財務諸表」という。）を作成し、当該事業年度の終了後3か月以内に主務大臣に提出し、その承認を受けなければならないものとされており（通則法第38条第1項、各府省の独立行政法人の業務運営並びに財務及び会計に関する府省令参照）、主務大臣がその承認をしようとするときは、あらかじめ、評価委員会の意見を聴かなければならないものとされている（通則法第38条第2項）。

なお、当該財務諸表には、監事の意見（会計監査人の監査を受けなければならない独立行政法人にあっては監事の意見及び会計監査人の意見）を付さなければならないものとされている（通則法第38条第2項）。

3. 財務諸表の承認に関する意見具申

(1) 独立行政法人の財務諸表監査制度

独立行政法人が作成する財務諸表については、すべての独立行政法人において監事による監査が行われる（通則法第38条第2項）。また、各事業年度開始の日における資本金の額が100億円以上の独立行政法人又は主務大臣の承認を受けた最終の貸借対照表の負債の部に計上した金額の合計額（新たに設立された独立行政法人で、最終の貸借対照表がないものにあつては、当該独立行政法人の負債の金額に相当する金額として主務大臣の定める方法により算定した額）が200億円以上の独立行政法人及び個別法により長期借入金又は債券発行をすることができる独立行政法人においては監事による監査のほか、会計監査人による監査が行われる（通則法第39条、「独立行政法人の組織、運営及び管理に係る共通的な事項に関する政令」第2条）。

監事又は会計監査人による財務諸表監査は、独立行政法人が作成した財務諸表が、通則法、個別法、「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15年3月3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。以下「独法会計基準」という。）を中心とする一般に公正妥当と認められる会計の基準等に基づいて、独立行政法人の財政状態及び運営状況等の財務運営に関する真実の情報を全体として正しく表示していることを担保するものであり、財務諸表が独立行政法人の自己責任においてその作成基準に基づいて適正に作成されているか否かを「監査基準」（平成14年1月25日改訂 企業会計審議会）、「独立行政法人に対する会計監査人の監査に係る報告書」（平成15年7月4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。以下「独法監査基準」という。）等に基づいて監査するものである。なおこの場合、会計監査人は、独立行政法人の長が採用した会計方針が継続的に適用されているかどうかのみならず、その選択及び適用方法が会計事象や取引を適切に反映するものであるかどうか並びに財務諸表の表示方法が適切であるかどうかについても評価しなければならないものとされる（独法監査基準第6章、第5節、第1・第5項）。

(2) 財務諸表の承認に関する意見具申

財務諸表の承認に関する意見具申を行うに際しては、評価委員会は、内部監査制度の整備

状況、監査実施報告等の資料の提出を求め、財務諸表監査が適切に実施されているか否かを検討、評価する必要がある。また、監事又は（及び）会計監査人が財務諸表の適正表示に関して否定的意見を表明しているとき、会計監査人の独立性に疑念があるとき等、財務諸表の承認に関して参考となる意見を積極的に述べる必要がある。

なお、独立行政法人における財務諸表監査制度を前提とする限り、多くの場合、財務諸表の内容については、各事業年度（ないし中期目標期間）に係る業務の実績に関する評価との関連において、かつ、その一環として検討すべきである。すなわち、財務諸表監査自体は、独立行政法人の業務実績等が、当該財務諸表の作成基準に従って適正に表示されているか否かについての意見を、独法監査基準等の監査の基準に基づいて監査した結果として表明するものである。したがって、例えば、運営費交付金債務残高の多寡の妥当性、受託収入金額の予算と決算の大幅な乖離等については、財務諸表自体の適正性判断の対象となるものではなく、業務運営の妥当性の観点から評価することとなる。

4. 国民に対する独立行政法人の説明責任の履行状況の評価

財務諸表の重要な機能として、国民をはじめとした利害関係者に対する独立行政法人の財務に関する情報の提供及び業務に係るアカウンタビリティ（説明責任）の履行という機能がある。しかるに、独法会計基準を中心とする一般に公正妥当と認められる会計の基準等に基づいて作成される財務諸表は、その利用者に対して、その内容を理解するための独法会計基準に対する一定の知識があることを要求している。企業が公表する財務諸表においてもその情報利用者に対して企業会計の基準に関する一定の知識を要求するが、企業の財務情報の利用者は、自らの自由意思によって当該企業との係わりを持っているか、係わりを持つか否かを検討する者である。これに対して、独立行政法人に関する利害関係者には、自らの意思に係わらず、納税者という立場で利害関係者となる国民を含む。そのため、財務諸表を広く国民が利用できるようにするためには、財務諸表の作成・表示に係る独立行政法人に特有な会計処理、科目等については、独法会計基準が要求するところではないが、利用者の理解を助けるための追加的・説明的情報を独立行政法人のホームページ等を通じて積極的に提供することが必要であると考えられる。

このように、独立行政法人の財務諸表の開示に当たっては、企業における情報公開に増して国民の理解に資するという観点からの検討が必要であり、評価委員会としては、業務の質の向上及び効率化はもちろん、国民にわかりやすい開示が行われているか否か、アカウンタビリティの履行が十分であるか否かという観点から評価することが必要である。

5. 業務実績の評価基準

評価委員会によって行われる独立行政法人の業務実績の評価は、各評価委員会が作成する評価の基準に従って行われる（中央省庁等改革基本法第39条）。各府省の評価委員会で定める評価基準の要点は、以下のとおりである。

(1) 評価の目的

評価委員会による評価制度が法律に基づくものであるため、評価の目的は、通則法の規定に基づいて設定されている。すなわち、各事業年度に係る業務の実績の評価は、当該事業年度における中期計画の実施状況を調査・分析し、これらの調査及び分析の結果を考慮して当該事業年度における業務の実績の全体について総合的な評定を行い、次年度以降の業務運営の改善に資することを目的としている。

(2) 評価の方法

評価の方法としては、項目別評価と総合評価（又は全体評価）の二つに区分して行うこととしているケースがほとんどであり、それぞれ以下のように評価するものとしている。

項目別評価は、各年度計画に定めた項目ごとに、業務実績報告書の記載に基づく説明の聴取によって行う。なお、個別具体の研究業務等については、独立行政法人が自己評価を行い、評価委員会は、当該自己評価が国民に対して十分な説明責任を果たしているかどうかを二次的に評価するという方法を明示している例がある。

総合評価は、項目別評価の結果を総合し、自主改善努力を含めて独立行政法人の業務の全体を評価するとともに、必要に応じて業務運営の改善その他の勧告ないし指摘を行う。

(3) 評価基準

評価の基準については、「中央省庁等改革の推進に関する方針」（平成 11 年 4 月 27 日 中央省庁等改革推進本部 以下「改革推進方針」という。）が、「評価委員会が設定する客観的な評価（例えば、中期目標の達成度合いに応じた数段階評価）基準によるものとする。」

（Ⅲ14（1））としていることを受け、中期目標の達成に向けて順調であるか否かという観点から数段階評価を行うものとし、3 ないし 5 段階評価としている。

各府省の評価委員会が作成した評価基準は、上記のように、評価に係る一般的な指針を示し、独立行政法人ごとの具体的な評価は、個別に評価シートを作成し、これに基づいて行うものとしている。

6. 評価対象としての財務諸表等

(1) 財務諸表等の作成目的

財務諸表は、国民に対するアカウンタビリティを満足させるだけでなく、適正な業務運営がなされているか否かを評価するための資料となる。しかるに、公共的な性格を有し、利益の獲得を本来の目的とせず、営利企業とは制度の前提や財務構造が異なっていること等の独立行政法人の特殊性を考慮して設定された独法会計基準等に準拠して作成される財務諸表は、民間企業の財務諸表とは明らかに異なる特徴を有している。したがって、独立行政法人における財務諸表の作成目的とその機能や特徴を明らかにすることは、独立行政法人の業務実績の評価を行うに当たり有用である。

(2) 個々の財務諸表等の作成目的と機能

独立行政法人が、通則法及び主務府省令に基づいて、毎事業年度に作成して主務大臣に提

出する財務諸表は、前記のとおり、貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書、利益の処分又は損失の処理に関する書類、行政サービス実施コスト計算書及びこれらの附属明細書である。また、通則法第 38 条第 2 項では、上記財務諸表に添付して、当該事業年度の事業報告書及び予算区分に従って作成した決算報告書を提出することを定めている。

これら財務諸表等のうち、特に財務に関する評価に関連するものの作成目的及び機能は、次のとおりである。

① 貸借対照表

一．作成目的

独法会計基準第 43 は、貸借対照表の作成目的を、「独立行政法人の財政状態を明らかにするため、貸借対照表日におけるすべての資産、負債及び資本を記載し、国民その他の利害関係者にこれを正しく表示するものでなければならない。」としている。

独立行政法人制度においては、フロー情報だけでなく、財政状態を示したストック情報の開示が求められており、民間企業と同様に貸借対照表がこの役割を担っている。貸借対照表は、独立行政法人の財政状態を示すものであり、単独で、直接的に業務実績の評価の指標となり得る情報を提供する機能に乏しい。しかしながら、ストック情報は、損益計算書等のフロー情報と比較することで効率性に関する情報を提供できる。

二．独立行政法人の貸借対照表の特徴

ア．運営費交付金債務

渡し切りの運営費交付金を受領した場合、受領時に一時の収益として計上するのではなく、一旦、運営費交付金債務という負債勘定で処理する。この運営費交付金債務は、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どのように示されているかに対応して、負託された業務の達成度合（成果進行型）、期間の経過（期間進行型）、費用の発生度合（費用進行型）のいずれかの基準に基づいて収益化される（独法会計基準第 64 1、第 80 2、注解 注 57）。したがって、各事業年度末における運営費交付金債務の残高は、それぞれの基準に従って、次のような特徴を有する。

成果進行型の場合には、当該期間に達成できなかった負託業務の残高であり当該業務に係る翌年度に繰り越される財源を意味し、翌年度において当該事業が実施された場合にはその達成度に応じて収益化されることとなる。

費用進行型の場合には、収益への振替後の残高というだけで特別の意味を有しないが、内容的には、(ア)当該期間に達成できなかった負託業務の残高及び(イ)費用節減による利益相当額を含むこととなる。この場合、(ア)については、成果進行型を採用する場合と同様に翌年度における収益化が観念的には考えられるが、費用進行型を採用した前提には、原則として、一定の業務等に対応する費用の金額を合理的に把握できないという状況がある。また、(イ)については、当期の収益として損益計算書に計上され、利益処分手続を通じて積み立てられた目的積立金に該当するものではない。したがっ

て、費用進行型を採用している場合の運営費交付金債務の期末残高（中期目標期間の最終事業年度を除く。）は、特定の業務の期末未達成という事実と、当該未達成業務と運営費交付金債務の期末残高との関連が中期計画又は年度計画等により明らかである場合におけるその対応額を除き、翌年度以降において収益化されることはない。

なお、期間進行型の場合には、期間の経過とともに収益化されるため、原則として残高は発生しない。

イ．資本金及び資本剰余金

独立行政法人の貸借対照表の資本の部に記載されている資本金及び資本剰余金は、民間企業での払込資本という意味を持つのではなく、独立行政法人の業務を確実に実施していくための財産的基礎を示している。そのため、業務運営上の資金の全部又は大半が運営費交付金で賄われる独立行政法人においては、拠出資本とその果実の割合を示す自己資本利益率は、民間企業と異なり、有用性に乏しい。

ウ．固定資産の取得と負債又は資本の処理

どのような財源に基づいて固定資産を取得したかによって、当該固定資産の計上に対応する負債又は資本の発生の処理が行われるとともに、当該固定資産に係る減価償却について民間企業と異なる処理が行われる。例えば、固定資産計上の対応科目は、取得財源が現物出資の場合は資本金、施設費の場合は資本剰余金、運営費交付金の場合は資産見返運営費交付金（取得資産が非償却資産であり中期計画の想定範囲内の取得のときは、資本剰余金）として処理する。したがって、貸借対照表において、流動資産と流動負債、固定資産と固定負債・資本が均衡しやすい傾向にある。そのため、流動性分析や固定比率、固定・長期適合比率分析といった財務分析を実施しても、民間企業に比べて有用性が乏しい。

エ．減価償却資産の償却に係る処理

減価償却費の処理については、現物出資による取得又は取得固定資産について「主務大臣が、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、あらかじめ取得時まで独立行政法人の外から個別に資産を特定」（独法会計基準第 86、「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準」に関するQ&A」（平成 15 年 3 月改訂 総務省行政管理局 財務省主計局 日本公認会計士協会）Q86－1。以下、後者を「独法会計基準Q&A」という。）した場合等には資本剰余金の控除項目として処理し、運営費交付金や自己収入を財源として取得した場合には損益計算書上の費用として処理する。

多くの独立行政法人で固定資産を現物出資により受け入れており、この場合、減価償却額が資本剰余金の控除項目として処理されるため、資本剰余金がマイナスとなることがあるが、これは、資本金として現物出資された固定資産の減価が資本の減価として反映されていることを示すにすぎない。独立行政法人の存続・維持のための基本的財産である固定資産の再取得が必要な場合には、原則として国の財源措置によって

行われることをかんがみれば、民間企業と異なり、資本剰余金のマイナスは会計処理上の技術的な問題であり、独立行政法人の財政上、何ら問題はない。

② 損益計算書

一．作成目的

独法会計基準第 44 第 1 項は、損益計算書の作成目的を、「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とを記載して当期純利益を表示しなければならない。」としている。

独立行政法人制度の特徴として、目標管理制度の導入、すなわち、国による事前統制から業績評価という事後統制への移行があげられる。損益計算書には、この業績評価を行う上で、有用な財務情報を提供する機能が期待されている。

二．独立行政法人の損益計算書の特徴

ア．損益計算書の構造

民間企業において業績評価を行うときは、損益計算書の当期純利益を指標とするのが一般的である。そして、損益計算書は企業の「経営成績」を表示し、当期純利益は、投下した資本が生み出した果実であり、投下した資本に対する当期純利益の比率である自己資本利益率は、民間企業における収益性指標の最も代表的なものである。

これに対して、独立行政法人は、国の公共的な事務・事業を確実に実施することを第一の目的とし、利益の獲得を本来の目的としているわけではない。また、業務運営に必要な資金が原則として運営費交付金等の財源措置によって賄われる場合、計画通りの業務運営を行う限り損益は発生しない計算構造となっている。したがって、損益計算書は「経営成績」ではなく、独立行政法人の業務の「運営状況」を表示するものであるとされる。

イ．損益計算書に計上される費用と利益

独立行政法人は政策の実施主体であり、政策の立案主体としての国と密接不可分の関係にあることから、独立行政法人独自の判断では意思決定が完結し得ない場合が存在する。そのため、損益計算書に計上される費用は、独立行政法人の意思ないし判断によって支出することが可能なものに限られ、独立行政法人独自の意思ないし判断に基づかない支出は、独立行政法人の業績評価に関係させないために損益計算書から除かれ、行政サービス実施コスト計算書に計上される。その結果、損益計算書に表示される当期総利益は、原則として、各独立行政法人が負託された業務を実施した結果としての独立行政法人の努力に基づく成果が表示されることとなる。しかしながら、運営費交付金の収益化に伴って利益が発生するのは運営費交付金の収益化の会計方針として成果進行型又は期間進行型のいずれかを採用した場合であり、費用進行型を採用した場合には中期目標期間の最終事業年度を除き運営費交付金を源泉とする利益は発生しない（後記 9 参照）。したがって、損益計算書上の当期総利益に基づいて業務の実績を評価する場合には、当期総利益の多寡が単純に業務運営の巧拙や効率性等の指標

となるものではなく、運営費交付金収益の計上基準としてどのような基準を採用しているかということとの関連において評価する必要がある。

③ キャッシュ・フロー計算書

独法会計基準第 45 は、キャッシュ・フロー計算書の作成目的を、「独立行政法人の一会計期間におけるキャッシュ・フローの状況を報告するため、キャッシュ・フローを一定の活動区分別に表示しなければならない。」としている。

損益計算書が、資金の収支とは直接的に関係なく、当該事業年度に発生し、当該事業年度に帰属する損益であるか否かという観点から費用と収益との差額としての当期総損益を計算・表示するのに対して、キャッシュ・フロー計算書は、業務活動、投資活動、財務活動別に独立行政法人の活動の全体に係る資金収支の状況を計算・表示する。

民間企業では、企業の維持発展のための資金をすべて自己の責任で調達しなければならず、活動別のキャッシュ・フローとその剰余とは極めて重要な情報であるが、独立行政法人のうち運営費交付金及び施設費を主要財源として法人運営がなされるものにおいては、資金繰りの重要性が相対的に低く、通常の業務活動を行っている限り原則として業務活動の収支がマイナスとなることはない。

④ 利益の処分又は損失の処理に関する書類

独法会計基準第 46 は、利益の処分又は損失の処理に関する書類の作成目的を、「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ために作成しなければならない。」としている。

独立行政法人の利益処分又は損失処理は、民間企業と異なり、法律に基づいて極めて狭く制限されている。したがって、ここでの関心事は、通則法第 44 条第 3 項による「剰余金の使途」が、その目的及び経営努力によって生じたとする金額について、ともに適切に開示されているか否かである。

⑤ 行政サービス実施コスト計算書

独法会計基準第 47 は、行政サービス実施コスト計算書の作成目的を、「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、一会計期間に属する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。」としている。

独立行政法人の運営状況を示す損益計算書は、必ずしも納税者たる国民の負担額を示すものではない。これに対して、行政サービス実施コスト計算書は、負託された業務を実施するために独立行政法人が実際に負担した費用のみならず、独立行政法人の業績評価に係るべきでないものとして損益計算書上費用計上されない費用、行政の執行機関であるが故に免除又は軽減される資金調達コスト及び資産の使用料等の機会費用を行政サービス実施コストとして捉えることで、独立行政法人を運営する上で国民が負担しているコストを表示する。したがって、行政サービス実施コスト計算書は、当該独立行政法人が将来的にも引き続き行政サービスを実施する主体として相応しいかどうかを評価する際に、最

も有用な情報を提供するものである。

⑥ 決算報告書

決算報告書は、当該事業年度の予算と決算額を比較する報告書であり、その執行状況から独立行政法人運営の良否を評価する上で有用な資料である。

決算報告書は、財務諸表に該当せず、通則法第 38 条第 2 項の規定に基づいて財務諸表に添付して主務大臣に提出することが義務付けられている報告書である。

決算報告書の決算額には、当該事業年度に予算執行した金額を記載することになる。具体的には、収入については現金預金の収入額に期首及び期末の未収金額等を加減算したものを、支出については現金預金の支出額に期首及び期末の未払金額等を加減算したものを記載する。したがって、キャッシュ・フロー計算書のような活動別の資金の増減を示すものではなく、当該事業年度の割当予算に対するその執行状況を報告し、予算に対する準拠性の状況を報告するものである。そのため、予算額と決算額について差額が生じた場合は、その理由を簡潔・明瞭に記載することとされている。

設立初年度においては、年度予算の精度が十分ではなかったことによるものと思われるが、予算と決算とに大きな乖離が生じている独立行政法人も多く見受けられる。今後、年度計画と年度予算との関連を明確にし、年度計画・年度予算と実績との差異について、独立行政法人が明確な説明を行っていくことが求められる。

決算報告書は、当該事業年度の独立行政法人運営に際し、当初の計画どおりの的確な予算執行がなされたか否か、当該支出が妥当なものであるか否か及び年度計画の巧拙等を評価する上で有用な情報を提供するものである。

7. 業務運営の効率性評価と年度計画予算・年度収支計画の利用

(1) 年度評価における財務数値の利用とシステムの整備

業務運営の効率化目標としては、金額によるものとそれ以外の数値によるものと考えられる。このうち、金額による効率化目標は、中期計画予算・中期収支計画及び年度計画予算・年度収支計画（以下「年度計画」という。）によって示される。

年度計画は、独立行政法人の当該事業年度の業務運営の指針であるとともに、業務の運営状況を評価するための基準として機能する。したがって、各独立行政法人は、各事業年度の業務運営を適切に行い、業務運営の結果を的確に評価するために、それが可能となるような年度計画、すなわち、運営費交付金の交付対象である業務・プロジェクト等に関連させた詳細な年度計画を作成する必要がある。さらに、業務運営結果の評価を行うために、当該事業年度の収支が年度計画との関連において集計されなければならない。そのためには、そのような集計が可能となるシステムの整備が不可欠である。

以上のような観点に基づいて作成された年度計画並びにそれらに対応する形式で作成された決算数値は、業務運営の効率性判定にとって極めて有用である。したがって、評価委員会は、独立行政法人にこれらの資料を整備して評価委員会に提出するように求める等、適切な

評価を実施するため所要の措置をとることが望ましい。

(2) 自己収入（受託収入）と予算計上

運営費交付金以外の自己収入（受託収入等）については、その予算化が困難な場合が多く、確定していないものについては予算計上を見合わせる傾向にあり、予算と実績の差が当期総損益計上の要因となる場合がある。しかしながら、予算と実績の差が当期総損益計上の要因となることは、利害関係者の判断を誤らせるおそれがある。したがって、前年度実績等を基に、合理的な見積額を予算計上する必要があるとともに、評価に際しては予算と実績の乖離の合理性、当該乖離が本来の負託業務に及ぼす影響等を考慮した上で行う必要がある。

8. セグメント情報に基づく評価

(1) セグメント情報の開示

独立行政法人は、その業務の内容が多岐にわたる場合、独法会計基準によってセグメント情報の開示を義務付けられている。独法会計基準は、セグメント情報に関し以下のように規定している。

「第 42 セグメント情報の開示

- 1 独立行政法人における開示すべきセグメント情報は、当該法人の事業内容等に応じた適切な区分に基づくセグメント情報とする。
- 2 開示すべき情報は、事業収益、事業損益及び当該セグメントに属する総資産額とする。

<注 39> セグメント情報の開示について

- 1 独立行政法人においても、その業務の内容が多岐にわたる場合、説明責任の観点から、その業務ごとのセグメントに係る財務情報を開示する必要がある。
- 2 また、開示すべき情報についても、国民その他の利害関係者に対する説明責任を果たすため、主要な資産項目、主要な事業費用及び国又は地方公共団体による財源措置の内訳を積極的に開示する必要がある。
- 3 セグメントの区分については、一律かつ統一的に設定することは逆にその意味を失わせることにもなりかねないため、運営費交付金に基づく収益以外の収益の性質や複数の業務を統合した法人における業務の区分を参考にしつつ、各法人において個々に定めていくこととする。」

(2) 業務実績の評価におけるセグメント情報の利用

セグメント情報は、業務ごとの業務実施状況の効率性及び業務ごとの投下資本の運用効率を判断し、独立行政法人全体としての業務の効率性に対して各業務がいかに関与しているかを判断する際に不可欠な情報である。したがって、各独立行政法人は、安易に単一セグメントであるという判断を行うことなく、セグメント情報の開示に積極的に取り組むことで経営努力の根拠を示すことが可能となることを考慮する必要がある。

独立行政法人の業務運営のために必要な財源は、原則として、財源措置によって賄われる

ものと自己収入とに区別できる。したがって、負託された業務を実施するために必要な財源のほとんどがこれらのどちらか一方に由来するような場合には、セグメントの事業損益も、その財源のほとんどが運営費交付金に由来するものと、その財源のほとんどが独立行政法人の自己収入に由来するものとに区分（セグメントの区分）ないし区別（セグメント内での区分）して算定・表示することが望ましい（独法会計基準注解・注 39 2 参照）。すなわち、その財源のほとんどが独立行政法人の自己収入に由来する場合には、民間企業の場合と同様に当該事業の収益性の指標となり得るが、その財源のほとんどが運営費交付金に由来する場合には、そこから生じた損益は運営費交付金の収益計上基準としてどのような基準を採用したかということの制約のもとに効率性の指標となりうるにすぎないからである。またこの場合、人件費や共通費を各業務費用にどのように配賦するかが重要であり、その配賦方法次第では、セグメントの事業損益が正しく表示されないおそれがある。

なお、セグメント情報の開示実績としては、平成 13 年度は 57 法人中 31 法人（区分経理によるものを含む。）、平成 14 年度は 59 法人中 33 法人が開示している。

(3) セグメントの区分基準

セグメントの区分基準については、各独立行政法人の業務形態に基づいて、各独立行政法人にとって最も適切な基準を各自決定するものとされている。各独立行政法人の意思に委ねられるのは、業務内容、その類似性ないし関連性等については、各独立行政法人が最も適切に判断できる立場にあるからである。したがって、各独立行政法人においては、セグメント情報を開示する必要があるか否かを含めて、最も適切に業務実績を把握できる方法でセグメントの区分基準を決定すべきである。

第 1 年度の実績に基づいてセグメント区分の基準を概観すると、次のとおりである。

- ① 研究所等（の所在地）区分
- ② 研究業務の内容（部門、テーマ等）区分
- ③ 中期計画の業務内容区分
- ④ 内部管理上採用している事業活動区分

独立行政法人の業績評価が、中期計画ないし年度計画に基づいて行われるものである以上、セグメントの区分もこれらの計画に対応して設定される必要があるとともに、セグメントに対応した予算・決算の集計、評価が必要である。

9. 運営費交付金の収益化と業績の評価

(1) 運営費交付金の収益化に係る会計処理

独法会計基準では、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として、これ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することを求めている（第 80）。

業務の進行に応じて収益化するに当たっては、以下の三つの方法が示されている（注解・

注 57)。この場合、これら三つの基準の関係は、いずれかの基準が他の基準に代替できるという関係ではない。また、一定の業務等との関連において発生するという関係が原則として見出せない一般管理費に充てられる運営費交付金に関する収益化の基準を示すものではない(独法会計基準第 64・1、第 80・2、注解・注 57)。(注)

(注) 一定の業務等との関連において発生するという関係が原則として見出せない一般管理費に充てられる運営費交付金に関する収益化の基準としては、期間進行基準又は費用進行基準が適合するものと考えられる。

① 業務進行基準

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、各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を収益化する方法。したがって、実際の費用が計画された費用より少ない場合には利益が、多い場合には損失が計上される。

なお、この基準は、独法会計基準Q&AのQ80-11において「成果進行型」として示されるものであるが、このような方法によった場合、それを「成果進行型」又は「成果進行基準」と呼称することは誤解を招きやすいものと考えられ、むしろ「業務進行基準」として区分する方が適切であると考えられる。

② 期間進行基準

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、運営費交付金の額を期間の経過とともに収益化する方法。したがって、結果的に、当該期間に対応する運営費交付金の全額が収益化される。なお、損益の計上については業務進行基準の場合と同様である。

③ 費用進行基準

①、②のような対応関係が示されない場合に、当期に発生した費用の額だけ収益化する方法。したがって、業務の効率化、経費の削減が行われたとしてもそれに基づく利益が計上されることがなく、実際の費用が計画された費用より多い場合には損失が計上される。したがって、業績の評価やインセンティブの向上という面からすると、他の基準に劣るものといえる。

(2) 業務進行基準・期間進行基準の適用について

① 業務進行基準又は期間進行基準の適用要件

独法会計基準によれば、業務進行基準又は期間進行基準は、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個別に又は期間的に明らかにされている場合、すなわち、「業務の達成度」が運営費交付金との関連において個別に又は期間的に把握できる場合において適用できる。この場合、「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」とは、「当該一定の業務等に対して財源措置された運営費交付金の金額を示すこと」と解されており、当該対応関係は、本来、中期計画や年度計画に記載されることが想定されているが、中期計画の参考資料や独立行政法人内で理事会等、

一定の承認を得た年度予算の算定資料において一定の業務等の範囲とそれに対応する運営費交付金の額が把握できる場合も認められる。これらの対応関係が明らかにされていない場合には、費用進行基準を適用することになる。

② 「業務の達成度」の把握方法

業務進行基準と期間進行基準は、「業務の達成度」に応じて収益化できるかどうかでその適用が分かれる。「業務の達成度」としては、「予定された成果の達成度」がまず考えられるが、この場合、「成果」が客観的に測定できること、予定された「成果」の総量が合理的に算定できること、及び「成果」の総量が当該中期目標期間内に発現することが予定されていることが必要となる。

「成果の達成度」の把握が困難な場合には、「業務実施の進捗度」によることとなる。「業務実施の進捗度」は、業務の進行状況を定量的、客観的に把握することができる場合には当該進行状況をもって計測し、進行状況について外形的測定を行うことが困難な場合等には、予算コストに対する実績コストに基づいて計測する方法等が考えられる。

これらの方法によっても業務の達成度に応じた収益化が困難な場合は、期間の経過に応じて業務が進行しているものとみなし、期間進行基準を適用することになる。

③ 運営費交付金債務の収益化方針の選択

運営費交付金とその交付対象となる各業務の達成度又は実施期間との対応関係が年度計画ないし年度予算において明らかにされている限り、運営費交付金収益の計上基準として、原則として業務進行基準又は期間進行基準が採用され、業務の効率性判定に役立つものとなる。先行独法には研究所が数多く含まれているが、これらの研究所においては、研究プロジェクトないし研究テーマ別に予算配分を実施していることが想定されるため、業務進行基準又は期間進行基準が適用される状況が多いものと考えられる。

したがって、各独立行政法人は、これらの基準が適用可能となる環境を整備する必要があるとともに、評価委員会による評価対象資料として、業務ごとの内容が示された年度計画ないし年度予算を作成・提出することが必要である。

④ 費用進行基準の問題点

適用した収益化の基準の相違による影響として、業務進行基準又は期間進行基準を適用した場合、経費削減を行ったときには利益が計上されるが、一定の業務等と運営費交付金との対応関係が個別に又は期間的に明らかにできないために費用進行基準を適用する場合、発生した費用分だけしか収益化されないため、実質的に経費削減を行ったとしてもその事実が利益に反映されることはないという点があげられる。

独立行政法人は、制度設計上、毎事業年度に計上した利益に対し、利益処分において経営努力認定のフィルターにかけ、経営努力によるものと認められたものについてだけ翌年度以降その使用を認めることとしている。費用進行基準を適用すると、独立行政法人の努力により経費を削減したとしてもそれが利益として計上されないことから、上記の制度の趣旨に照らして望ましくない。また、経費削減の事実が財務諸表に反映されないため、業

務運営の評価を行う際にも適切な評価ができない。このような理由より、政策評価・独立行政法人評価委員会による平成 13 年度の業務実績の評価結果についての「第 2 次意見」においても、成果進行基準（業務進行基準）と期間進行基準の適用について検討が要請されているところである。ただし、この場合でも、すべての業務又は支出について単一基準を適用することは、不可能であるか合理的でない場合があることに留意する必要がある。

(3) 平成 13 年度の分析と評価

① 平成 13 年度における各独立行政法人の運営費交付金の会計処理

平成 13 年度における各独立行政法人の運営費交付金の会計処理をみると、以下の 6 法人を除き、費用進行基準を適用している。

独立行政法人名	成果進行基準	期間進行基準	費用進行基準
独立行政法人酒類総合研究所	退職金及び研究業務費の一部	退職金を除く人件費	研究業務費の一部及び一般管理費
独立行政法人国立女性教育会館	受託事業を除く事業に係る物件費	人件費及び管理業務に係る物件費	
独立行政法人国立国語研究所	一般管理費を除く費用	一般管理費	
独立行政法人国立美術館	展覧業務・美術工芸品等収集及び教育普及業務の一部に係る経費	人件費及び左に掲げる業務以外の業務に係る経費	
独立行政法人文化財研究所	退職手当、事業費	人件費、管理費	人件費のうちの公務災害補償費
独立行政法人航海訓練所	練習船経費、退職手当等	管理・業務部門経費、人件費等	想定されない事故・緊急対応経費

成果進行基準を適用した独立行政法人は、いずれも複数の基準を併用しており、特定の事業に係る物件費について成果進行基準を、一般管理費や人件費については期間進行基準を適用している傾向にある。このことは、運営費交付金の収益化の基準として、すべての業務又は支出について単一基準を適用することが不可能であるか、又は必ずしも適切ではないことを表わしている。なお、平成 14 年度については、上記 6 法人に加え、新たに設立された独立行政法人駐留軍等労働者労働管理機構が、年度計画で事業の内容と運営費交付金で措置された予算額との対応関係が明らかにされているもの（退職準備研修費、健康診断費、退職手当等）については成果進行基準を、年度計画で事業の実施と運営費交付金で措置された予算額とが期間的に対応しているもの（人件費（給与費）、物件費（固定的経費）、心の健康対策費等）については、期間進行基準を採用している。

10. 業務実績の評価と経営努力により生じた剰余金

(1) 業務実績と経営努力

独立行政法人は、毎事業年度の決算の結果、繰越欠損金を整理した後なお利益の残余があるときは、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に定めた「剰余金の使途」に充てることができることとされ（通則法第 44 条第 3 項）、さらに、主務大臣がその承認をしようとするときは、あらかじめ、評価委員会の意見を聴かなければならないものとされている（同第 4 項）。この場合、主務大臣の承認により中期計画に定めた剰余金の使途に充てることができる額は、独立行政法人の経営努力により生じた額とされる（改革推進方針、III19）。なお、主務大臣が、剰余金の使途に充てることを承認しようとするときは、財務大臣に協議しなければならないものとされている（通則法第 67 条第 3 号）。

経営努力認定の考え方については、独法会計基準の第 73 の＜参考＞において、独立行政法人の公的な性格により、合理的な使途でなければならず、経営努力により生じたものであることについては独立行政法人自らがその根拠を示すものとし、経営努力の具体例として、以下のような考え方を示している。

- 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については、経営努力により生じたものとする。
- ② 中期計画（年度計画）の記載内容に照らして、本来行うべき業務を効率的に行ったために費用が減少した場合には、その結果発生したものについては、原則として経営努力によるものとする。（本来行うべき業務を行わなかったために費用が減少したものと認められる場合には、経営努力によらないものとする。）
- 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場合は、経営努力により生じたものとする。

(2) 経営努力の認定と独立行政法人の説明責任

経営努力の認定は、当該独立行政法人を含めて、利害関係者にとって関心の高い事項である。損益計算書上の利益は、業務運営のインセンティブ要因であるが、一面では運営費交付金の余剰分であり、それが経営努力に起因するものであるか否かは、慎重に検討する必要がある。

経営努力の認定に際して問題となるのは、利益の発生要因が、予算の見積差異によるものか、真に経営努力の結果であるのかの判断である。当初から達成が容易な計画であった場合には、たとえ業務実績が計画を大幅に上回っても、経営努力と認定することはできない。また、経費の節減により発生した場合には、経費の節減・効率化により業務の質・量ともに低下していないことを確認することが必要である。

経営努力による利益の発生を第一次的に判断するのは当該独立行政法人であり、その後評価委員会の意見を聴取した上で主務大臣が財務大臣と協議して認定の可否及び認定額を決定することとなる。したがって、経営努力による利益の発生の認定についての説明義務は、当然に当該独立行政法人に存する。この場合、独立行政法人は、年度計画の策定方針、具体的な作成過程及び予算に係わらせて集計された支出の算定過程・結果を十分に説明する必要がある。

あり、認定の可否の判断要因は、独立行政法人が作成した資料によるものであることを認識する必要がある。

(3) 平成 13 年度の状況

平成 13 年度において経営努力により生じたとする利益を「剰余金の使途」に充てることとしてその認定を受けようとした独立行政法人数は、57 法人（うち、消費税の還付金以外の原因によって利益を計上したとみられる法人は、45 法人）中 19 法人（4 法人は、ホームページ上で財務諸表未公開のため除く。）であり、このうち、「剰余金の使途」に充てることを承認された法人は、17 法人である。

上の状況は、利益を計上した独立行政法人においても、それが経営努力に基づくものではなかったか、経営努力によるものか否かを把握できなかったことによるものと考えられる。各独立行政法人は、利益又は損失が計上された原因の分析を行い、これを次年度以降の業務運営に反映させることができるような計画策定システム及び情報収集システムを構築する必要があるものと考えられる。

11. 評価結果の反映と評価のタイミング

改革推進方針によれば、「独立行政法人は、業務運営や役職員の処遇等に関して、独立行政法人評価委員会の評価結果を反映するように努めるものとする。また、年度計画や中期計画の作成に当たっては、独立行政法人評価委員会の評価結果を踏まえるものとする。」（Ⅲ14（2））こととされている。独立行政法人が評価委員会の評価結果をその後の業務運営に反映できるようにするためには、独立行政法人の決算業務を迅速化し、かつ、評価結果の独立行政法人への通知（通則法第 32 条第 3 項）をタイミングよく行うことが必要である。平成 13 年度において評価結果が取りまとめられたのは、早いもので 8 月上旬、最後は 10 月下旬であったが、この点については、平成 14 年度においては、すべての府省で 8 月中に通知が行われた。また、平成 13 年度における主務大臣による財務諸表の承認状況を見ると、主務大臣への財務諸表提出日後 3 か月以内が 10 法人、4 から 6 か月以内が 34 法人、6 か月以上が 13 法人（うち、11 法人は 9 か月）である。評価結果の通知、財務諸表の承認までに相当の時間を要しており、次年度以降の業務の改善に資するためには、タイミングを失っているケースが多いものと考えられる。したがって、独立行政法人においては、基本的に当該事業年度の終了後 3 か月以内に主務大臣の承認を得られることを目標として財務諸表等の提出を速やかに行うことが必要である。また、評価委員会による評価及び評価結果の通知までの期間については、できるだけ短縮することが望ましい。

以 上