

運営費交付金収益化基準の見直し
及び行政執行法人創設に伴う
運営費交付金の会計上の取扱い

2014年8月28日(木)

共同ワーキングチーム第1回会合
資料

目次

- I .運営費交付金収益化基準の見直し ...P3
- II .行政執行法人創設に伴う運営費交付金の
会計上の取扱い ...P19

I. 運営費交付金収益化基準の見直し

〈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)〉

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。また、法人における管理会計の活用等により自律的マネジメントの実現を図る。

1. 業務達成基準原則化の必要性

- 費用進行基準は法人の業務運営の効率化が利益としてあらわれない収益化基準である。業務の効率化が行われても経営努力認定の対象にならないため、法人において業務効率化のインセンティブが働きにくい。
- 業務達成基準、期間進行基準は、いずれも、業務と運営費交付金の対応関係を明らかにさせる必要があること、対応する費用(原価)の管理が求められることから、管理会計の発想を取り入れた収益化基準であると考えられる。

2. 会計基準の改訂内容案

- 業務達成基準が原則であること、費用進行基準が例外であることを会計基準上で明示する。(会計基準第81第2項)
- 業務達成基準を3類型に分類する。(会計基準注解60第2項(2))



3. 3類型の定義(会計基準注解60第2項(2))

類型	定義
基本型(仮称)	業務ごとの進捗度又は達成度を定量的又は段階的に把握可能な業務については、一定の収益化基準をあらかじめ設定して、その割合をもって運営費交付金配分額を収益化する方法。
予算執行型(仮称)	一定の業務の実施(未了の業務については、当該業務の予算執行割合を業務の達成度とみなして収益化する方法を含む。)をもって運営費交付金配分額を収益化する方法。
期間進行型(仮称)	一定の期間の経過を業務の達成とみなし、期間の経過に応じて運営費交付金配分額を収益化する方法。

4. 従来期間進行基準を業務達成基準に組み込む理由

- 法人に業務効率化のインセンティブを与える、法人内部における原価管理体制の強化につながる、という意味では、従来期間進行基準も業務達成基準も同様と考えられるため。

5. 予算執行型と費用進行基準の違い

- 予算執行型を採用する場合には、業務と対応関係にある運営費交付金予算が配分されている必要があるとともに、業務ごとにコストが集計・管理されている必要がある。
- そのため、コスト管理を適切に行うことが求められるという点で、予算執行型は管理会計的な発想を取り入れた会計処理と言うことができる。

6. 運営費交付金と対応する「業務」の単位(QA81-A)

- 業務の単位は、運営費交付金予算が配賦され、費用の管理が行われている単位で設定される。
- 一般的には、最小のプロジェクト単位で設定されるものと想定されるが、法人によっては複数のプロジェクトから構成されるグループ単位で設定されることも考えられる。

7. 「業務」に共通的に発生する共通費用の取扱い(QA81-D,E)

- 運営費交付金を収益化する際に、共通費用を各業務の単位に配賦して投入費用を計算するかどうかは、業務の当初予算額算定時と同様の方法で考える。
- 業務の単位に配賦されなかった共通費用は、費用進行基準あるいは、期間進行型の業務達成基準に基づいて収益化される。

8. 収益化する「運営費交付金配分額」(QA81-F)

- 法人の業務効率化の成果を利益として適切にあらわす観点からは、事業年度開始時の予算配分額とすることが考えられる。
- 法人には業務効率化だけでなく政策効果の最大化も求められており、この観点から必要に応じて予算の見直しが行われていると考えられる。見直し後の予算配分額を収益化することも考えられる。

I-1. 業務達成基準原則化の必要性

- 費用進行基準は、一般的に支出額と収益額が同額となるため、法人の業務運営の効率化が利益としてあらわれない収益化基準である。業務の効率化が行われても経営努力認定の対象にならないため、法人において業務効率化のインセンティブが働きにくい。
- 業務達成基準、期間進行基準は、いずれも、業務と運営費交付金の対応関係を明らかにさせる必要があること、対応する費用(原価)の管理が求められることから、管理会計的発想を取り入れた収益化基準であると考えられる。

表1. 運営費交付金収益化基準採用状況調査結果(独立行政法人会計基準研究会資料から抜粋)

収益化基準採用分類	採用法人数	全体の割合
費用進行基準のみ採用	59	60.20%
業務達成基準と他の収益化基準を採用	12	12.20%
うち期間進行基準と費用進行基準両方を採用	(5)	(5.10%)
うち期間進行基準を採用	(7)	(7.10%)
うち費用進行基準を採用	(0)	(0.00%)
業務達成基準のみ採用	8	8.20%
費用進行基準と期間進行基準を採用	5	5.10%
運営費交付金措置対象外	14	14.30%
全 体	98	100.00%

現行の収益化基準

現行の収益化基準は、会計基準では「業務の進行に応じて収益化」とされており、会計基準の注解で「業務の進行に応じて収益化」する方法として、「業務達成基準」、「期間進行基準」、「費用進行基準」の概念が示されている。

業務達成基準

業務等と運営費交付金の対応関係が明らかで、業務等の達成度(進捗度)に応じて、財源として予定されていた運営費交付金を収益化するものであり、当初予定費用よりも節減されれば、利益計上が可能となっている。

期間進行基準

業務と運営費交付金の対応関係が明らかで、業務の実施と運営費交付金財源が期間的に対応している場合、一定の期間の経過に応じて収益化するものであり、当初予定費用よりも節減されれば、利益計上が可能となっている。

費用進行基準

業務と運営費交付金の対応関係が示されない場合、業務のための支出額を限度として収益化するものである。当初見積もりが立てられないため、「支出額を限度として収益化」、すなわち実費全額を収益することから、予定費用の節減や利益が発生しにくい仕組みとなっている。

【例①】A法人における収益化（業務達成基準）

α事業（業務が完了した場合）

A法人のα事業は研究事業で研究論文を完成させることが目的であり、「実験回数」が業務の達成度（進捗度）を測る指標とできたことから、業務達成基準を採用している。

α事業は、研究論文が完成し、業務を達成したことから、当初見積もっていた運営費交付金を全額収益化したが、実際に掛かった経費は当初よりも節減できたことから、差額分の利益が発生した。

	運営費交付金 (当初見積もり)	経費 (実費)	収益化基準	達成状況	達成指標
α事業	5,000	4,500	業務達成	100%	実験回数

当初見積もりよりも実際に掛かった経費の差額分「500」の利益が発生する。

β事業（業務が未了の場合）

A法人のβ事業は調査事業で調査集計を行うことが目的であり、「調査件数」が業務の達成度（進捗度）を測る指標とできたことから、業務達成基準を採用している。

β事業は業務が完了していないが、調査件数の70%を達成したため、当初見積もっていた運営費交付金の70%を収益化したが、収益化時点で実際に掛かった経費は当初よりも節減できたことから、差額分の利益が発生した。

	運営費交付金 (当初見積もり)	経費 (実費)	収益化基準	達成状況	達成指標
β事業	3,000	2,000	業務達成	70%	調査件数

達成状況は70%であるため、「3,000(当初見積もり) × 70%(達成状況)」の2,100が収益化される。しかし、実際に掛かった費用は「2,000」のため、「100」の利益が発生する。

【例②】A法人における収益化（期間進行基準）

管理費

A法人の管理費については、業務の達成度や進捗度の指標を測定することはできないため、一定の期間の経過を業務の進行とすることができる期間進行基準を採用している。

管理費については、一定の期間が経過したことから、当該期間分の運営費交付金を収益化したが、収益化時点で実際に掛かった経費は当初よりも節減できたことから、差額分の利益が発生した。

	運営費交付金 (当初見積もり)	経費 (実費)	収益化基準	達成状況	達成指標
管理費	1,000	800	期間進行	—	期間

当該期間分の運営費交付金を収益化したが、実際に掛かった費用は「800」のため、差額「200」の利益が発生する。

A法人のα事業から管理費までの流れを表にまとめると以下のような形になる。

表2 A法人における収益化額(利益)を含めた収益化基準等

	運営費交付金 (当初見積もり)	経費 (実費)	収益化額(利益)	収益化基準	達成状況	達成指標
α事業	5,000	4,500	5,000(500)	業務達成	100%	投入費用
β事業	3,000	2,000	2,100(100)	業務達成	70%	調査件数
管理費	1,000	800	1,000(200)	期間進行	—	期間
合計	9,000	7,300	8,100(800)	—	—	—

【例③】B法人における収益化（費用進行基準）

例えば、以下の表3のような場合、達成状況が測定不能であり、業務の達成状況は完了でしか判断ができない。そのため、経費として実際に掛かった費用の「7,300」が収益化される。

表3 B法人における収益化基準等

	運営費交付金 (当初見積もり)	経費(実費)	達成状況	達成指標
α事業	—	4,500	100%	—
β事業	—	2,000	測定不能	—
管理費	—	800	測定不能	—
合計	9,000	7,300	—	—

各事業の当初見積もりを立てられないため、実費と同額の「7,300」が収益化されるため、業務達成基準や期間進行基準のように効率的に行われたとしても、利益が発生しない。

財務諸表(貸借対照表)における対比

業務達成基準を採用した場合

現金預金	1,700	運営費交付金債務	900
		利益剰余金	800

損益計算書

費用	7,300
運営費交付金収益	8,100
利益	800

費用が節減されたため、
収益によって利益が発生

費用進行基準を採用した場合

現金預金	1,700	運営費交付金債務	1,700
		利益剰余金	0

損益計算書

費用	7,300
運営費交付金収益	7,300
利益	0

費用と収益が一致する
ため、利益が発生しない。

I-2. 会計基準の改訂内容案

- 業務達成基準が原則であること、費用進行基準が例外であることを会計基準上で明示する。(会計基準第81第2項)
- 業務達成基準を3類型に分類する。(会計基準注解60第2項(2))



I-3. 3類型の定義(会計基準注解60第2項(2))

類型	定義
基本型(仮称)	業務ごとの進捗度又は達成度を定量的又は段階的に把握可能な業務については、一定の収益化基準をあらかじめ設定して、その割合をもって運営費交付金配分額を収益化する方法。
予算執行型(仮称)	一定の業務の実施(未了の業務については、当該業務の予算執行割合を業務の達成度とみなして収益化する方法を含む。)をもって運営費交付金配分額を収益化する方法。
期間進行型(仮称)	一定の期間の経過を業務の達成とみなし、期間の経過に応じて運営費交付金配分額を収益化する方法。

改訂案の収益化基準の例

収益化名	概要	業務類型別の例示
基本型 (仮称)	業務ごとの進捗度又は達成度を定量的又は段階的に把握可能な業務については、一定の収益化基準をあらかじめ設定して、その割合をもって運営費交付金配分額を収益化。	<p>○調査業務の場合 例えば「調査集計数」に基づき収益化基準を定めることが考えられる。 例: 調査数全体が100の場合、調査数全体の集計が完了せずとも、途中集計の段階で集計の進捗度と達成度を把握することができるため、達成状況(進捗度)に応じて収益化する。</p> <p>○研究業務の場合 例えば「実験回数」に基づき収益化基準を定めることが考えられる。 例: 製品の耐久実験を行う研究業務で、10回耐久実験を行う場合、実験回数で達成度と進捗度を把握することができるため、達成状況(進捗度)に応じて収益化する。</p>
予算執行型 (仮称)	一定の業務の実施(未了の業務については、当該業務の予算執行割合を業務の達成度とみなして収益化する方法を含む。)をもって運営費交付金配分額を収益化。	<p>○補助・助成業務の場合 補助や助成業務では、「交付」に応じて収益化を行う。 例: 補助金を交付する業務では、申請書の審査が完了した段階や、交付を行った段階で業務の実施と考えられるため、それをもって交付額と同額の収益化する。</p> <p>○審査・検査業務の場合 機器の審査や検査を行う業務では、予算は個々の案件ではなく業務に対して配分されていると考えられるが、個々の案件の審査や検査の「完了」に応じて収益化を行う。 例: 個々の検査や審査の完了に応じて、費用額と同額の収益化する。</p> <p>○研究業務の場合 業務の進捗度や達成度の把握が困難な研究業務では、未了の案件については予算執行割合に応じて収益化を行う。 例: 最終的な目標はあるものの、全体の進捗度や達成度の把握が困難な場合、未了の案件については当初予算額に予算執行割合を乗じた額を収益化する。</p>
期間進行型 (仮称)	一定の期間の経過を業務の達成とみなし、運営費交付金債務を収益化。	<p>○学校運営業務、施設管理業務の場合 運営費交付金と業務の実施が期間的に対応していると考えられる学校運営業務や施設の管理運営業務では、期間の経過に応じて収益化を行う。 例: 学校運営業務で行われる教育や研修業務では、期間の経過(月ごと、四半期ごとなど)に応じて収益化する。</p>

※ 上記表で示している「主な業務・具体例」は、独立行政法人で想定される業務を、改訂案の収益化基準に適用したときに考えられるパターンを例示したものであり、業務に応じて採用する収益化基準や指標の判断は各法人で行うものである。そのため、上に掲げられた業務が、例示した収益化基準に縛られて収益化を行うことを表しているものではない。

予算執行型の収益化(具体例)

補助・助成業務の場合

法人Cは、複数種類の助成金交付事業を行っている。複数の助成金のうち、XX助成金の当初予算として5,000を計上している。当期、助成金の申請を受け、実際に交付した金額は4,500である。

	運営費交付金 (当初見積もり)	交付額	収益化額
XX助成金	5,000	4,500	4,500

交付額4,500と同額が収益化される。

審査・検査業務の場合

法人Dは、機器の検査業務を行っている。当期検査業務は、前期とほぼ同数(100件)の検査依頼があるものと考え、運営費交付金予算を10,000計上した。しかしながら、実際の依頼件数90件にとどまり、経費も8,000しか発生しなかった。なお、個々の検査業務に必要な経費は案件ごとに異なるため、検査件数は業務の達成状況を測る指標としては相応しくないと法人は整理している。

	運営費交付金 (当初見積もり)	経費 (実績)	収益化額
検査業務	10,000	8,000	8,000

経費8,000と同額が収益化される。

研究業務における収益化基準の差異(例)

事業年度内に完結した場合

法人Eは、YY研究業務の運営費交付金予算として5,000を計上。事業年度内に研究は完了し、実際経費は4,500であった。基本型と予算執行型では損益が計上されるが、費用進行基準では、業務費用と同額が収益化されるため、経常利益が発生しない。

	基本型	予算執行型	費用進行基準
収益化額	5,000	5,000	4,500
業務費用	4,500	4,500	4,500
経常利益	500	500	0

業務費用4,500と同額が収益化される。

事業年度内に完結しなかった場合

法人FのZZ研究業務は、当初事業年度内に完結させる予定であったが、別業務との関係で3年間にわたって実施することになった。各年度における進捗度、経費は下表のとおりであり、基本型では毎年度に損益が、予算執行型では最終年度に損益が生じるが、費用進行基準では業務費用と同額が収益化されるため、損益が発生しない。

	運営費交付金	経費	年度末の状況		達成度を測る指標
				進捗度	
X1年度	5,000	2,000	未了	30%	実験回数
X2年度		2,000	未了	90%	
X3年度		500	完了	100%	

	基本型			予算執行型			費用進行基準		
	X1年度	X2年度	X3年度	X1年度	X2年度	X3年度	X1年度	X2年度	X3年度
収益化額	1,500	3,000	500	2,000	2,000	1,000	2,000	2,000	500
業務費用	2,000	2,000	500	2,000	2,000	500	2,000	2,000	500
経常利益	△500	1,000	0	0	0	500	0	0	0

毎年損益が生じ得る。

最終年度のみ損益が生じ得る。

損益は生じない。

I-4. 従来の期間進行基準を業務達成基準に組み込む理由

- 業務達成基準も期間進行基準も、業務と運営費交付金の対応関係が明らかな場合に採用できる収益化基準である点と、業務を効率的に実施した場合には利益が計上される点で共通している。
- 法人に業務効率化のインセンティブを与える、法人内部における原価管理体制の強化につながる、という意味では、従来の期間進行基準も業務達成基準も同様と考えられる。

I-5. 予算執行型と費用進行基準の違い

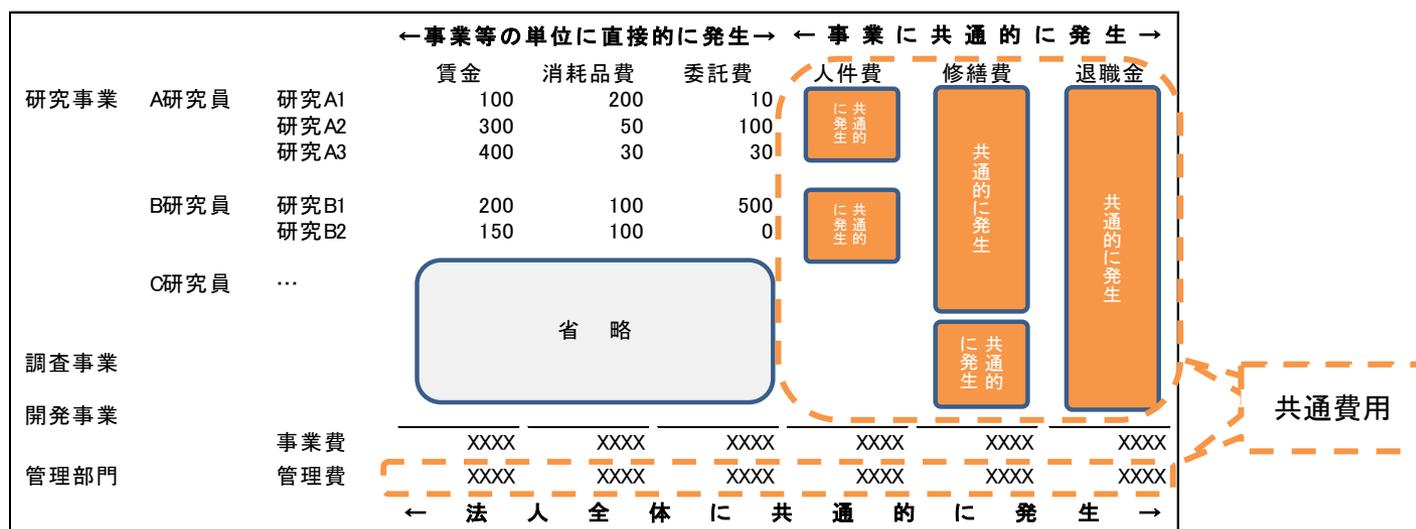
- 予算執行型を採用する場合には、業務と対応関係にある運営費交付金が配分されている必要があるとともに、業務ごとにコストが集計・管理されている必要がある。
- そのため、コスト管理を適切に行うことが求められるという点で、予算執行型は管理会計的な発想を取り入れた会計処理とすることができる。
- 一方、費用進行基準は業務と対応関係にある運営費交付金が配分されていない場合に採用される収益化基準であり、法人が会計処理を行うにあたって、業務ごとのコストの集計・管理が必ずしも求められるものではない。

I-6. 運営費交付金と対応する「業務」の単位(QA案81-A)

- 業務の単位は、運営費交付金予算が配賦され、費用の管理が行われている単位で設定されることになる。
- 一般的には、最小のプロジェクト単位(研究A1, 研究A2など)で設定されるものと想定されるが、法人によっては複数のプロジェクトから構成されるグループ単位(研究員単位、事業単位)で設定されることも考えられる。

I-7. 「業務」に共通的に発生する共通費用の取扱い(QA案81-D,E)

- 各業務に直接関連して発生する賃金、消耗品費、委託費といった費用は、当然、業務への投入費用になる。
- 研究員に係る人件費や研究棟の修繕費など、業務に共通的に発生する費用や、管理部門経費は、これらの費用を充当するための予算が各業務に配分されている場合には、業務への投入費用として整理する。配分基準は運営費交付金配分額算定時と同様の基準を用いる。
- 業務の単位に配賦されなかった共通費用は、費用進行基準あるいは、期間進行型の業務達成基準に基づいて収益化されることになる。



I-8. 収益化する「運営費交付金配分額」(QA案81-F)

- 収益化する運営費交付金配分額は事業年度開始時のものを用いる方法が考えられる。当初予算の見積り精度が高い場合、当該方法で計算された利益は、法人の業務効率化の成果を適切にあらわすものになると考えられる。
- 法人には業務効率化だけでなく政策効果の最大化も求められているため、必要に応じて配分の見直しが行われていると考えられる。そのため、収益化する配分額として見直し後の配分額を用いることも考えられる。
- 収益化する配分額として期末日直近のものを用いることを認めると、結果として費用進行基準と同じになってしまうことも考えられる。しかし、多種多様な業務を実施している独立行政法人の場合には、収益化すべき配分額について一律で縛ることは難しく、各法人が実態に応じてふさわしい配分額を選択することが適切と考える。なお、恣意性を排除する観点から、どの時点の配分額を収益化の際に用いるかについては、法人の内部規程のような形でルール化しておくことが適切である。

予算組替えが生じる場合の業務達成基準の適用

事例

法人Gの〇〇事業セグメントでは、a業務、b業務、c業務という3件の案件が並行して実施されている。当初予算の見積り精度が低かったため、12月に一度予算の見直しが行われている。その後b業務にて仕様の見直しがあり、さらなる追加予算が必要となったため、業務が完了し、かつ、費用が節減されたc業務予算の一部をb業務に組替えることとなった。なお、予算執行型の業務達成基準を採用している。

表1 法人Gの各業務の配分額の推移

	〇〇事業セグメント			
	a業務	b業務	c業務	合計
当初配分額	1,000,000	1,500,000	3,000,000	5,500,000
12月時点配分額	1,000,000	3,000,000	1,500,000	5,500,000
3月時点配分額	1,000,000	3,500,000	1,000,000	5,500,000

表2 法人Gの各業務の予算執行額

	〇〇事業セグメント			
	a業務	b業務	c業務	合計
業務のステータス	完了	未了	完了	—
執行額(支出済み)	1,000,000	2,500,000	1,000,000	4,500,000
未執行額(支出未了)	0	1,000,000	0	1,000,000

収益化額に用いる予算額(3パターン)

当初配分額を収益化する場合

	a業務(完了)	b業務(未了)	c業務(完了)	合計
収益化すべき予算額	1,000,000	1,500,000	3,000,000	5,500,000
うち繰越額	0	0	0	0
損益計算書				
運営費交付金収益	1,000,000	1,500,000	3,000,000	5,500,000
業務費用	1,000,000	2,500,000	1,000,000	4,500,000
経常利益	0	△1,000,000	2,000,000	1,000,000

積立金になる。

12月時点配分額を収益化する場合

当初配分額の見積り精度が高ければ、法人の業務効率化を測る指標になり得る。

	a業務(完了)	b業務(未了)	c業務(完了)	合計
収益化すべき予算額	1,000,000	3,000,000	1,500,000	5,500,000
うち繰越額	0	500,000	0	500,000
損益計算書				
運営費交付金収益	1,000,000	2,500,000	1,500,000	5,000,000
業務費用	1,000,000	2,500,000	1,000,000	4,500,000
経常利益	0	0	500,000	500,000

翌期に予算が繰り越される。

積立金になる。

期末日直近配分額を収益化する場合

	a業務(完了)	b業務(未了)	c業務(完了)	合計
収益化すべき予算額	1,000,000	3,500,000	1,000,000	5,500,000
うち繰越額	0	1,000,000	0	1,000,000
損益計算書				
運営費交付金収益	1,000,000	2,500,000	1,000,000	4,500,000
業務費用	1,000,000	2,500,000	1,000,000	4,500,000
経常利益	0	0	0	0

翌期に予算が繰り越される。

費用の発生見込みに応じて配分額が見直される場合、期末日直近配分額を用いて収益化を行うと、経常利益は0になることが想定される。

Ⅱ. 行政執行法人創設に伴う運営費交付金の会計上の取扱い

〈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)〉

Ⅱの1. 法人の裁量、国の関与の度合い等に応じた法人の分類

③ 単年度の目標管理により事務・事業を行う法人

国の相当な関与の下に国の行政事務と密接に関連した事務・事業を確実・正確に執行することを目的とし、役職員に国家公務員の身分を付与した上で、国の単年度予算管理と合わせた単年度の目標管理により事務・事業を行う法人（以下「単年度管理型の法人」という。）

Ⅱの4. 財政規律、報酬・給与等の見直し、調達合理化及び情報公開の充実

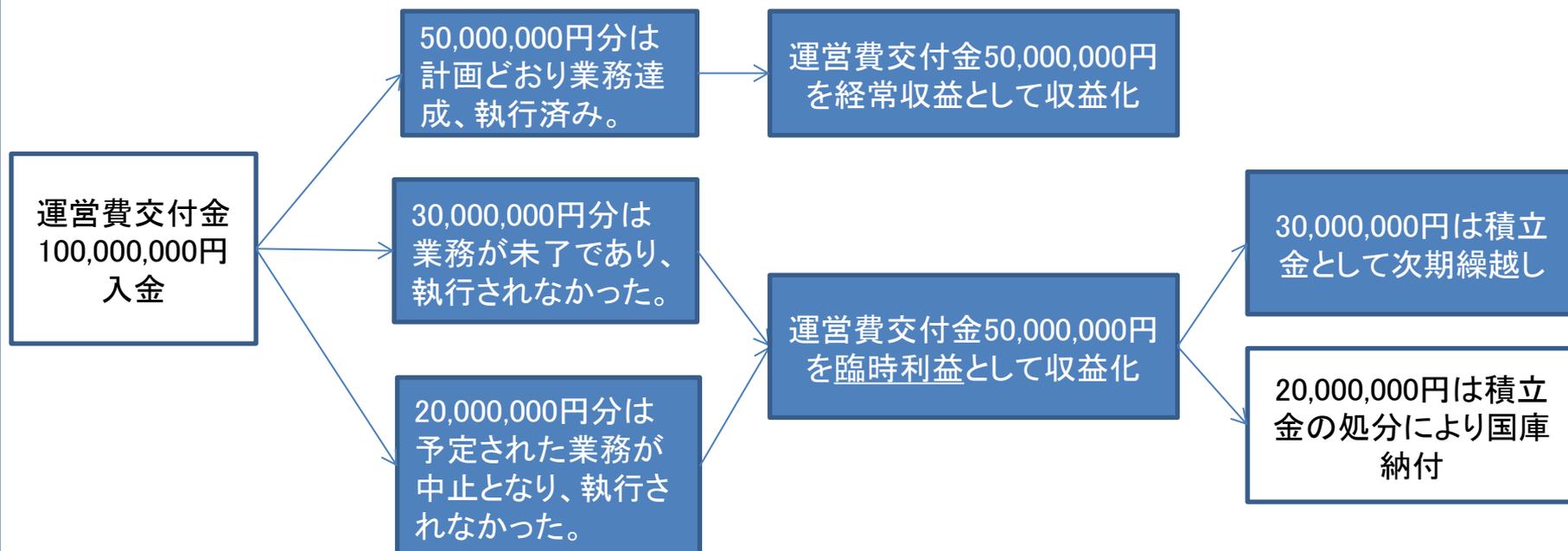
(1) 財務運営の適正化、説明責任・透明性の向上、経営努力の促進

○ 単年度管理型の法人の運営費交付金については、毎年度、見積りに基づき交付することとし、その上で合理的な理由がある場合には繰越しを認めることとする。また、単年度の財政措置とすることに伴い、運営費交付金の会計上の取扱い等について、会計基準を見直す。

〈行政執行法人の運営費交付金の会計処理案〉

行政執行法人において、事業年度末に運営費交付金債務残高が生じている場合には、毎事業年度が中期目標期間の最終年度とみなして、基準第81第3項と同様に全額を収益に振り替える。なお、精算のために収益に振り替えられた金額は臨時利益として計上する(※)。繰越又は国庫納付については、当該積立金の処分として行う。

行政執行法人の運営費交付金会計処理フロー(想定)



※中期目標管理法法人等についても同様の会計処理を行うべきと考えられる。