

独立行政法人会計基準に係る
中長期課題に関する論点
(課題と現状を踏まえたたたき台)

独立行政法人会計基準に係る中長期課題 検討事項一覧

1. 財務報告に関する基礎的前提論点

- 主要な財務報告利用者(利害関係者)の整理
- 独立行政法人の財務報告の目的・機能の整理
- 整理された財務報告の目的と機能を踏まえた財務報告の構成
 - ・ 非財務情報を取り入れた財務報告
 - ・ 「損益計算書」と「行政サービス実施コスト計算書」の関係性の整理

第1回の論点

2. 財務諸表の構成要素(資産、負債等)の定義の整理

- 「利益」の概念整理
- 「利益」に関連する構成要素の概念整理
 - ・ 収益、費用、資産、負債、純資産の概念整理
 - ・ 純資産の概念に関連する財産的基礎の概念整理

3. 国際的な会計動向を踏まえた課題

- IFRSに収斂する企業会計と企業会計原則を原則とする独立行政法人会計基準との関係整理
- 独立行政法人会計基準改訂時におけるIPSASの規定の斟酌
- IPSASの適用可能性の整理

1. 主要な財務報告利用者(利害関係者)の整理

－1. 主要な財務報告利用者(利害関係者)の整理

(1) 会計基準等部会で検討された整理事項

【課題の具体的内容】

○公的な性格を有する独立行政法人の財務報告は、「主要な財務報告利用者」として、「どのような利用者を想定しているか」により、後述する各論点の結論は変わりうる。そのため、各論点に先立ち、「主要な財務報告利用者」を整理するべきではないか。

【現状の整理等】

○現行の独立行政法人会計基準における財務報告利用者としては、国民、主務大臣その他の利害関係者が想定されている。

○「その他利害関係者」については、例えば、国会、財務省その他関係省庁、銀行、債券投資家などが考えられるのではないか。

【参考】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おける記述

○独立行政法人により作成される財務報告は、その利用者である国民その他の利害関係者に対して利用目的に適合した有用な内容を提供するものでなければならない、とされている(独立行政法人会計基準の設定について 平成12年2月16日 独立行政法人会計基準研究会)。また、独立行政法人は、業績評価のための情報提供等による国民、主務大臣その他の利害関係者に対する説明責任を果たす観点から、中期目標等における一定の事業等のまとめりごとの区分に基づくセグメントに係る財務情報を開示することが求められる、とされている(独立行政法人会計基準 注解39第1項)。

1. 主要な財務報告利用者(利害関係者)の整理

ー1.主要な財務報告利用者(利害関係者)の整理

(2)独立行政法人会計基準設定時における考え方

・独立行政法人制度創設当時における、独立行政法人の利害関係者として、具体的には納税者、寄附者、債権者、サービス利用者、評価委員会、管理者等が想定されていた。

【参考】独立行政法人制度創設当時の考え方

(『独立行政法人会計』(岡本、梶川、橋本、英 東洋経済)(以下『独立行政法人会計』と略称。)※から引用)

○独立行政法人制度を勘案すると、明らかな特色として、第一に独立行政法人には投資者がいないということ、第二に、債権者のウェイトが相対的に低いということ、第三に、独立行政法人の業務活動に対して国の財源措置が前提とされていることを反映して納税者のウェイトが高いこと、第四に、独立行政法人における事後評価の仕組みを反映して評価委員会が登場することなどを指摘できよう。これらを総合すると、独立行政法人の直接の利害関係者としては、納税者、寄附者、債権者、サービス利用者、評価委員会、管理者等が想定できる。

※ 当該書籍の著者は独立行政法人の制度設計に中央省庁等改革推進本部事務局の一員として参画し、独立行政法人会計基準の策定にも深く関与されている。そのため、独立行政法人の財務会計制度及び会計基準の背景等を理解するのに適切な書籍の一つである。

1. 主要な財務報告利用者(利害関係者)の整理

ー1.主要な財務報告利用者(利害関係者)の整理

(3)他の概念フレームワークにおける財務報告利用者の整理

- ・機能等の観点から財務報告利用者はグルーピングされている。ただし、グルーピングの仕方は統一されていない。
- ・概念フレームワークが対象とする報告主体の性格等によって、想定する財務報告の利用者は当然異なっている。

●:各概念フレームワークにおいて、主要な(一義的な)財務報告の利用者として整理されている利用者

	IPSASB	GASB	FASAB	(参考)ASBJ
概念フレームワークで想定している財務報告の利用者	・サービス受領者及び資源提供者	・市民 ・立法機関及び監督機関 ・投資者及び与信者	・市民 ・議会 ・行政官 ・プログラム管理者	・投資家
市民グループ ※1	●※2	●	●	—
投資者グループ	●	●	—	●
立法機関グループ	●※3	●※4	●	—
監督機関グループ	—	●※4	●	—
内部管理者グループ	—	—	●	—

※1:市民グループの定義について、GASBとFASABではほぼ同等の整理を行っている。

具体的には、GASBにおける市民グループには、市民(納税者、有権者、サービス需用者のいずれに分類されるかに関わりなく)、メディア、市民運動グループ及び財政研究者が含まれる、とされている。

また、FASABにおける市民グループは、個々の市民(納税者、有権者、サービスの受益者かどうかに関わりなく)、一般的なニュースメディアとより専門的な利用者が含まれる、とされている。

※2:IPSASBでは市民グループについて定義されていないが、GASB及びFASABで市民グループに含まれるとされているメディアや財政研究者等については、一般目的財務報告書により提供される情報を有用であると考えられるにしても、一般目的財務報告書の一義的な利用者にはならない、とされている。

※3:IPSASBでは、サービス受領者の代表者及び資源提供者の代表者、すなわち議会及びその構成員は一義的な利用者として整理されている。

※4:GASBでは、立法機関及び監督機関として、1つにグルーピングされている。

1. 主要な財務報告利用者(利害関係者)の整理

ー1.主要な財務報告利用者(利害関係者)の整理

(4)課題と現状を踏まえた整理

<検討のプロセス>

- ・(3)で整理した既存の概念フレームワークにおける財務報告利用者は、一定の財務報告利用者が網羅されているものと考えられる。
- ・ただし、独立行政法人制度には、主務大臣による目標設定・評価等、他の概念フレームワークでは想定されていない制度があることから、既存の概念フレームワークの整理を直接引用することは、独立行政法人の財務報告利用者の性質を正しく表すことができないおそれがある。
- ・そのため、網羅的に整理されている既存の概念フレームワークの財務報告利用者を参考とした上で、独立行政法人制度を前提に検討することにより、独立行政法人の財務報告利用者を網羅的に整理できるのではないか。

既存の概念フレームワークにおける整理と独立行政法人制度を踏まえた財務報告利用者の整理

他の概念フレームワークで想定している財務報告の利用者

独立行政法人制度を踏まえた整理

市民グループ

- ・IPSASB、GASB、FASABの整理及び独立行政法人制度を踏まえると、当該グループには、国民、メディア、市民運動グループ、財政研究者等のほか、納税を行っているが国民ではない居住者や、海外におけるサービス享受者なども含まれると整理できるのではないか。
- ・また、IPSASBの整理を踏まえると、独立行政法人の一般的な運営財源である運営費交付金や補助金等は、税金を原資としていることから、国民は、納税者としての立場から「資金提供者」として整理できるのではないか。
また、同様にIPSASBの整理を踏まえると、国民は、独立行政法人が提供するサービスを受益する者(独立行政法人が実施するサービスは公共的性格を有するサービスもあることから、対価を支払う直接的な利用者だけではなく間接的に受益する者も含む)としての立場から、「サービス受益者」として整理できるのではないか。

1. 主要な財務報告利用者(利害関係者)の整理

ー1.主要な財務報告利用者(利害関係者)の整理

(4)課題と現状を踏まえた整理

他の概念フレームワークで想定している財務報告の利用者	独立行政法人制度を踏まえた整理
投資者グループ	<ul style="list-style-type: none">・債券を発行する独立行政法人における債券購入者や、財政投融资の融資元が考えられるのではないか。・IPSASBの整理を踏まえると、債券や財政投融资による資金は独立行政法人の運営財源となることから、「<u>資金提供者</u>」として整理できるのではないか。
立法機関グループ	<ul style="list-style-type: none">・GASB、FASABの整理及び独立行政法人制度等を踏まえると、当該グループには、例えば国会が含まれるのではないか。・我が国の国会は、国家予算・決算の承認プロセスにおいて重要な役割を担っており、当該プロセスを経て独立行政法人の一般的な運営財源である運営費交付金が交付されることを踏まえると、「<u>資金提供者</u>」としての役割も担っていると整理することもできるのではないか。・また、国会は、独立行政法人が実施する業務の新設・改廃を伴う法律を審議することとなっており、独立行政法人の業務肥大防止の観点からは、「<u>監督機能</u>」も有していると整理できるのではないか。
監督機関グループ	<ul style="list-style-type: none">・独立行政法人は、その運営に自主性・自律性が求められており、その観点から主務大臣による関与は必要最小限のものとされている。また、主務大臣は、独立行政法人に対して与えた目標の達成状況を踏まえて、業務運営の状況を事後評価するものとされていることを踏まえれば、主務大臣は、外部の<u>監督機関グループ</u>に含まれると整理できるのではないか。・独立行政法人の監督機関としては会計検査院も考えられるのではないか。会計検査院は外部からの監督機能とともに、国家予算・決算の承認プロセスにおいても重要な役割を果たしている。
内部管理者グループ	<ul style="list-style-type: none">・平成27年1月に、管理会計の活用等による自律的マネジメントの実現を図るための会計基準の改訂を行ったことから、独立行政法人においても、法人内部利用者は財務報告の利用者グループとして整理できるのではないか。

1. 主要な財務報告利用者(利害関係者)の整理

ー1.主要な財務報告利用者(利害関係者)の整理

(4)課題と現状を踏まえた整理

・前段までの検討の結果、①資金提供者、②外部評価・監督者、③サービス受益者、④法人内部利用者の4グループが設けられるとともに、主要な財務報告利用者を次のとおり整理することができるのではないか。

独立行政法人の財務報告利用者のグループと代表的な利用者の整理(案)

利用者グループ	代表的な利用者
①資金提供者	・納税者(将来的に納税者となり得る者を含む。) ・債権者(債券購入者等を含む) ・独立行政法人の予算・決算のプロセス(要求、査定、審議、決定、検査)に携わる者(国会、主務大臣、関係府省、会計検査院) など
②外部評価・監督者	・主務大臣 ・独立行政法人評価制度委員会 ・国会 など
③サービス受益者	・サービス受益者(サービスの対価を直接的に支払う利用者だけでなく、公益的なサービスの享受者も含む。) など
④法人内部利用者	・理事長、理事、管理者などのマネジメントに携わる者 ・職員 など

1. 主要な財務報告利用者(利害関係者)の整理

ー2.「情報仲介者」の検討

(1)会計基準等部会における意見

【課題の具体的内容】

- 証券市場では、十分な分析能力を持たない投資家に代わって、情報仲介者が証券投資に必要な情報の分析を行っている。そのため、民間企業の財務報告は、一定以上の分析能力を持つ投資家を前提とした開示が行われている。
- 一方、独立行政法人では「情報仲介者」の存在は想定されているか。
- 仮に「情報仲介者」が存在しないのであれば、財務報告利用者が独立行政法人の財務報告を理解するのは相当困難であり、財務報告利用者に配慮した財務報告が求められるのではないか。

【参考】討議資料「財務会計の概念フレームワーク」(2006年12月 企業会計基準委員会) 第1章第17項

○今日の証券市場においてはさまざまな情報仲介者が存在し、十分な分析能力を持たない投資家に代わって証券投資に必要な情報の分析を行っている。したがって、十分な分析能力を持たない投資家も、これらの仲介者を利用することにより、分析能力を高めるのに必要なコストを節約しながら証券投資を行うことができる。情報仲介者の間で市場競争が行われているとすれば、十分な分析能力を持たない投資家にも会計情報は効率的に伝播するであろう。今日のディスクロージャー制度はこうした市場の効率性を前提としているため、この概念フレームワークでは一定以上の分析能力を持つ投資家を情報の主要な受け手として想定している。

1. 主要な財務報告利用者(利害関係者)の整理

－2.「情報仲介者」の検討

(2)論点の整理

(情報仲介者の有無について)

○債券を発行している独立行政法人には、その性質上、格付・評価機関、アナリストといった情報仲介者が存在する。

○また、債券を発行している独立行政法人自身が投資家・アナリスト向けの説明会を開催している例もある(福祉医療機構、都市再生機構など)。さらに、財政投融資を受けている独立行政法人の場合、独立行政法人が、財政投融資事業に関する政策コスト分析を公表しており、財務報告利用者は、当該政策コスト分析の情報を通じて財務情報を得ることも考えられる。

○しかしながら、上記法人を除き、独立行政法人には、情報仲介者として財務情報を介する者は存在しないと考えられる。

(財務報告利用者に配慮した財務報告について)

○情報仲介者が存在しないため、財務報告利用者に配慮した財務報告が求められるが、一方では、財務報告には専門家のニーズに応える詳細な情報も含まれている必要があるため、財務諸表及びその注記、附属明細書の内容を大幅に簡素化するには制約がある。

【参考】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12年2月16日設定。平成27年1月27日改訂)注解54

○独立行政法人の財務諸表は、広く国民にとってわかりやすい形で会計情報を開示するものでなければならないが、一方で、各種専門家にとって高度な分析に耐えられるような詳細な情報が含まれていなければならない。このため、貸借対照表や損益計算書等はいたずらに複雑なものとならないように留意しつつ、詳細な情報を附属明細書や注記によって、開示していくものとする。

1. 主要な財務報告利用者(利害関係者)の整理

－2.「情報仲介者」の検討

(3)課題と現状を踏まえた整理①

①事業報告書の内容の充実

○独立行政法人には、情報仲介者が存在しないことから、財務情報を分析した内容等については、独立行政法人自らが財務報告利用者に配慮することが求められるが、財務情報を分析した書類を追加で開示することは、既に数多くの財務書類等を作成している法人の負担となることが考えられるため、既存の財務書類等の活用を検討することとしてはどうか。

○具体的には、独立行政法人の運営状況等が開示されている事業報告書について、情報仲介者等の開示内容を参考として、情報を追加することなどが考えられるのではないかと。例えば、財務情報が簡単に把握できるハイライト情報や、法人の事業スキーム図・財源スキーム図のほか、特有の会計処理・勘定科目の説明を求めることなどが考えられるのではないかと。

	現状の整理と改善の余地	改善案
ハイライト情報 (財務情報の概要の説明)	<ul style="list-style-type: none">事業報告書に財務諸表の要約が記載されているものの、財務諸表と比較してわかりやすさが増しているかは疑問がある。事業報告書に過去5年分の主要な財務データの経年比較が記載されているが、法人の財務状況の報告の観点からは、より冒頭部に近いページで明らかにされるべき情報ではないかと。事業報告書に主要な財務データの経年比較・分析が記載されているが、文章のみによる説明であり、財務報告利用者にとって必ずしもわかりやすいものではない可能性がある。	<ul style="list-style-type: none">債券を発行している独立行政法人の「発行者情報」を参考に、主要な運営指標や財務指標を経年比較できるハイライト情報について、法人の概況として冒頭部に記載することとしてはどうか。債券を発行している独立行政法人の投資家向け説明資料を参考に、主要な財務データの経年比較・分析結果については、適宜表やグラフ等を用いた説明を求めることも考えられるのではないかと。
事業スキーム・ 財源スキーム図	<ul style="list-style-type: none">事業報告書に、法人の実施している業務内容が記述されているが、文章のみの説明であり、取引関係者との関係、資金の流れ等がわかりにくいものとなっているのではないかと。	<ul style="list-style-type: none">上場企業が公表している有価証券報告書の公表事項である「事業の内容」を参考に、事業スキーム図、財源スキーム図を併せて記述することを求めているかどうか。
法人特有の会計 処理の説明	<ul style="list-style-type: none">要約財務諸表の各科目について説明が記載されているが、土地や建物といった一般的な科目についても、一般的な説明がなされており、財務報告利用者にとって有用な情報のみが記述されているかは疑問がある。	<ul style="list-style-type: none">事業報告書の記載例(※)の内容を見直し、法人特有の会計処理や勘定科目について、よりわかりやすい説明情報となるよう求めることとしてはどうか。

※ 事業報告書の記載例は、主要な損益の発生要因等を明らかにするなど、独立行政法人の運営状況等について国民に分かりやすい形での情報開示を求める観点から、総務省において標準的な様式を定めている。様式については、参考資料を参照。

1. 主要な財務報告利用者(利害関係者)の整理

ー2.「情報仲介者」の検討

(4)課題と現状を踏まえた整理②

②独立行政法人の財務情報の活用手法の提案

○国民が独立行政法人の運営状況等を理解・評価するにあたっての財務情報の活用手法(例えば財務指標の例示)を検討し、公表することなども考えられるのではないか。

(ねらい)

○例えば、法人の業務運営の効率性を測定する指標や、国から法人への投入資金の妥当性の測定指標を示すことにより、財務報告利用者が財務報告をより有効に活用することができるとともに、必要な意思決定(事業の改廃、融資等)を容易に行うことができる環境の整備に貢献するのではないか。

指標の例	具体的計算方法	指標の活用例
費用の割合	〇〇費用/事業費	○事業費と各費用(人件費、委託費 等)を比較し、事業費に占める各費用の割合が法人の実態に即しているか、適切な規模になっているかという観点の評価に資する。
受益者負担割合	自己収入/経常費用	○サービス利用者あるいはサービスの享受を受けていない利用者にとって、サービス利用者が負っている受益者負担が適切な水準であるかどうかの評価に資する。

【参考】

○総務省自治財政局が公表している「統一的な基準による地方公会計マニュアル」では、「財務書類等活用の手引き」として、分析指標が例示されている。

2. 独立行政法人の財務報告の目的・機能の整理

－1.財務報告利用者の利用目的、機会(目的)*の整理

(1)会計基準等部会で検討された整理事項

【課題の具体的内容】

○独立行政法人がどのような財務報告を行うべきか検討するためには、財務報告利用者がどのような情報を必要としているかを整理するべきではないか。すなわち、独立行政法人は、どのような目的で財務報告を行うべきか(財務報告目的)を主要な財務報告利用者を踏まえて整理するべきではないか。

【現状の整理等】

○独立行政法人会計基準設定時の前文では、以下の目的が整理されている。

- (1)独立行政法人による業務の遂行状況についての的確な把握に資すること(独立行政法人に負託された経営資源を情報開示の対象とし、独立行政法人の運営状況のみならず財政状態についても捕捉し得るものでなければならない。)
- (2)独立行政法人の業績の適正な評価に資すること
- (3)独立行政法人は、通則法第44条にいう利益又は損失を確定するため、損益計算を行わなければならないこと

*:会計基準等部会資料では財務報告の「目的」としていたが、他の概念フレームワークでは異なる概念で財務報告の「目的」を用いているため、上記(1)～(3)については、財務報告を用いる「機会」として整理している。

2. 独立行政法人の財務報告の目的・機能の整理

－1.財務報告利用者の利用目的、機会の整理

(2)独立行政法人会計基準設定時における考え方

・独立行政法人制度創設当時における、会計情報に係る独立行政法人の利害関係者の関心事項は下表のとおり整理されている。

利害関係者	関心事項
資源提供者 ※ (納税者、寄附者、債権者)	【納税者】 ○独立行政法人が <u>中期目標をいかに達成しているか</u> を評価するための基礎としての会計情報。 ○独立行政法人が <u>引き続き税金の投入を継続するに値するかどうか</u> を判断するための基礎としての会計情報。 ○独立行政法人によって提供されるサービスが <u>納税額にどのように影響を及ぼすか</u> を評価するための基礎としての会計情報。 【寄附者】 ○独立行政法人が <u>中期目標をいかに達成しているか</u> を評価するための基礎としての会計情報。 ○独立行政法人が <u>寄附を継続するに値するかどうか</u> を判断する基礎としての会計情報。 【債権者】 ○独立行政法人の <u>債務返済能力を判断</u> するための基礎としての会計情報。
サービス利用者 (法人が提供するサービスを利用し、そこから便益を享受する人々)	○独立行政法人が <u>提供するサービスの内容</u> を評価するための基礎としての会計情報。 ○それらの <u>サービスを提供し続ける独立行政法人の能力</u> を評価するための基礎としての会計情報。
評価委員会	○主務省の評価委員会が <u>独立行政法人の業務の実績を評価</u> するにあたって、会計情報が提供する内容。 (なお、会計情報のみならず、できる限り多くの適切な情報を収集して <u>総合的な判断がなされるべきであるが、会計情報がその判断に資するもの</u> であることは間違いない、とされている。)
管理者	○ <u>通則法第44条等の利益の処理に関する関心、特に経営努力の認定を受ける額に関する関心</u> 。 (なお、経営努力の認定については、主務大臣がその経営努力を承認する際に助言する <u>主務省の評価委員も、評価者の立場から関心を有する</u> 。)

(出典:『独立行政法人会計』を元に事務局が作成)

※:『独立行政法人会計』では、納税者、寄附者及び債権者を、独立行政法人に対する資源提供者としてまとめることができる、と整理している。また、出資者としての国の関心は、その財源が納税者から徴収される税金であることから、納税者の関心と基本的には一致すると考えられる、と整理している。

2. 独立行政法人の財務報告の目的・機能の整理

－1.財務報告利用者の利用目的、機会の整理

(3)他の概念フレームワークにおける整理

・利用者が投資家に限定されているASBJを除いて、財務報告利用者の利用目的は大きく4つに分類されている。ただし、概念フレームワーク間で内容が一致しているわけではない。

IPSASBの概念フレームワークにおける整理

- IPSASBはサービス受領者及び資源提供者が、(1)報告期間の主体の業績、(2)主体の流動性及び支払能力、(3)主体の長期持続可能性、(4)主体の環境適応能力に関する評価を裏付ける情報を必要としている、と整理している。
- そのうえで、サービス受領者、資源提供者の別に、評価を行うためのインプット情報として要求する情報が例示されており、これらがIPSASBの想定する財務報告利用者の情報ニーズと考えられる。

GASBの概念フレームワークにおける整理

- GASBは、行政タイプの財務報告が利用される具体的な場面として、(1)実際の財務的成果と法的に採択された予算の比較、(2)財政状況と活動の評価、(3)財政関連の法律、規則及び規制への準拠性への判定への役立ち、(4)効率性と有効性の評価への役立ちという四つの手続きが挙げられている。
- そのうえで、各手続きにおける、利用者グループごとの関心が例示されており、これらがGASBの想定する財務報告利用者の情報ニーズと考えられる。

FASABの概念フレームワークにおける整理

- FASABは、連邦財務報告の基本目的として、(1)予算遵守、(2)活動業績、(3)受託責任、(4)システムとコントロールの四つが整理されている。
- そのうえで、基本目的ごとに、財務報告の利用者の情報ニーズが例示されている。

(参考)ASBJの概念フレームワークにおける整理

- ASBJは、投資家が、企業が資金をどのように投資し、実際にどれだけの成果をあげているかについての情報を必要としている、と整理している。

2. 独立行政法人の財務報告の目的・機能の整理

－1.財務報告利用者の利用目的、機会の整理

(4)課題と現状を踏まえた整理①

- ・IPSASBの概念フレームワークでは、利用者の権能を踏まえた上で、利用目的(情報ニーズ)を検討している。
- ・このプロセスを参考に、独立行政法人の財務報告利用者の利用目的(情報ニーズ)については、「主要な財務報告利用者(利害関係者)の整理」(8ページ)で整理した内容から以下のとおり整理できるのではないか。

利用者グループ	代表的な利用者	主な権能	権能から考えられる利用目的
①資金提供者	納税者 (将来的に納税者となり得る者を含む。)	納税を通じた資金提供 国会議員(主権者の代表)を通じた国政調査権等の行使	<p>運営費の財源が税金であることを踏まえれば、次のような利用目的(情報ニーズ)が考えられる。</p> <p>①運営費と成果が見合っているか</p> <p>②将来的な国民負担が増えないか(自己の負担が増えることがないか)</p> <p>例 繰越欠損金の有無、債務超過に陥っていないか等</p> <p>③効率的な運営が行われているか</p> <p>例 不要な財産の保有、多額の負債を負っていないか、主務大臣が承認した経営努力額 等</p>
	債権者	取引(融資)の意思決定	取引(融資)の意思決定に際し、債務の返済可能性(過去の実態と今後の見通し)を評価する利用目的が考えられる。
	予算・決算のプロセスに携わる者	予算、決算、出資、融資、検査等の判断	予算編成や決算のプロセスにおいて、法人の財政運営を確認し、そのプロセスに活用することが考えられる。

2. 独立行政法人の財務報告の目的・機能の整理

－1. 財務報告利用者の利用目的、機会の整理

利用者グループ	代表的な利用者	主な権能	権能から考えられる利用目的
②外部評価・監督者	目標設定・評価者等としての主務大臣	通則法に基づき、目標設定(29条、35条の4、35条の9)や評価(32条、35条の6、35条の11)等	<ul style="list-style-type: none"> ●財務情報を材料に目標設定、評価を行うことが考えられる。 例: 予算の執行状況、繰越欠損金の有無 等 ●また、経営努力や財産処分の判断にあたって財務情報を活用することが考えられる。 例: 利益・損失の状況、自己収入の状況、固定資産の状況 等
	独立行政法人評価制度委員会	通則法に基づき、法人の目標・評価に関して主務大臣に意見	主務大臣が設定した目標・評価の妥当性について、財務情報を判断材料とし、意見を述べる事が考えられる。
	国会	独立行政法人に関連する法律の制定、予算の議決等	独立行政法人の個別法の法改正や、予算審議に当たって、保有資産の情報や事業の詳細な財務情報を審議の参考とすることが考えられる。
③サービス受益者	サービス受益者(サービスの対価を直接的に支払う利用者だけでなく、公益的なサービスの享受者も含む。)	<ul style="list-style-type: none"> ●サービスの対価としての資金提供 ●直接的なサービス利用者でない者が、将来的にサービスを利用するに当たっての判断や、サービス提供の妥当性判断 	<ul style="list-style-type: none"> ●財務情報から見た自己の負担割合の妥当性を判断し、サービス受益を受けるか否かの判断を行うことが考えられる。 ●将来、サービスの受益判断するときにも利用することも考えられる。 例: 独立行政法人が行う社会給付が、将来にわたって安定的であるか、国費の依存度はどのくらいか等 ●法人が実施するサービスが妥当なものか判断することも考えられる。

2. 独立行政法人の財務報告の目的・機能の整理

－1. 財務報告利用者の利用目的、機会の整理

利用者グループ	代表的な利用者	主な権能	権能から考えられる利用目的
④法人内部利用者	内部管理者 (法人の長、役員、 その他管理者)	●法人の長は業務を総理、 役員、その他管理者は担 当業務を管理	●財務情報を判断材料に法人の長や役員、そ の他管理者はマネジメントを行うことが考えら れる。 例：事業等のまとまりごとの財務情報(セグメン ト)のマネジメントや、主務大臣の目標設定及 び評価を踏まえた業務改善 等
	職員	●法人の業務実施の担い 手	●財務情報を通じた勤務先の実態を把握し、 業務・環境の改善 例：事業等のまとまりごとの財務情報(セグメン ト)を通じ、自分の担当部門の財務情報を把握 することで、現場からの業務改善を実施や、賃 金の是正要求 等

2. 独立行政法人の財務報告の目的・機能の整理

－1.財務報告利用者の利用目的、機会の整理

(4)課題と現状を踏まえた整理②

②「他の概念フレームワークにおける整理」(15ページ)で明らかにしたとおり、IPSASBは、利用者が、4種の評価を裏付ける情報として財務報告を必要としていると整理している。また、GASBは、財務報告が利用される4つの場面が挙げており、FASABは4つの基本目的を整理している。そのうえで、利用者ごとのより詳細な情報ニーズが例示されている。

- ・これらの整理を踏まえれば、独立行政法人の財務報告利用者の利用目的(情報ニーズ)から、いくつかの財務報告の利用機会(目的)に集約することも考えられるのではないか。
- ・独立行政法人会計基準設定時に整理されている以下(1)から(3)の財務報告の利用機会(目的)を前提とすると、財務報告利用者の利用目的(情報ニーズ)との対応関係は「財務報告利用者の利用目的(情報ニーズ)と財務報告の利用機会の対応関係の整理」(21ページ)のとおり整理することが考えられるのではないか。
 - (1)独立行政法人による業務の遂行状況についての的確な把握に資すること(独立行政法人に負託された経営資源を情報開示の対象とし、独立行政法人の運営状況のみならず財政状態についても捕捉し得るものでなければならない。)
 - (2)独立行政法人の業績の適正な評価に資すること。
 - (3)独立行政法人は、通則法第44条にいう利益又は損失を確定するため、損益計算を行わなければならないこと。
- ・なお、上記(1)～(3)の分類とは別の切り口で分類することも考えられるのではないか。例えば、IPSASBの4種の評価を裏付ける情報としての財務報告は、独立行政法人会計における(1)、(2)の利用機会(目的)を別の切り口で分類したものと考えられるのではないか。

2. 独立行政法人の財務報告の目的・機能の整理

－1. 財務報告利用者の利用目的、機会の整理

【参考】通則法第44条にいう利益又は損失を確定するため、損益計算をおこなわなければならないこと、について(『独立行政法人会計』から引用)

通則法第44条では、独立行政法人が毎事業年度の利益及び損失の処理について規定している。そこでは、毎事業年度に「損益計算において利益を生じたとき」には、そのうちの主務大臣の承認を受けた額を中期計画であらかじめ定めた用途にあてることができることとされている(同条第1項及び第3項参照。なお、この承認については、方針Ⅲ19.(1)で「独立行政法人の経営努力により生じた額」を承認するものと決められているので「経営努力承認」と呼ぶことにする。同様に、承認を受けた額を「経営努力承認額」と呼ぶ)。これは、法人の運営にインセンティブの導入を図るものであり、独立行政法人制度の根幹をなす新機軸の一つとして法定されたものである。

(中略)

独立行政法人の損益計算書では、この目的積立金を積む際の前提である「損益計算において利益を生じ」ているかが計算される。しかしながら、「損益計算において利益を生じたとき」を基準第37の第1項で算定される「当期純利益を生じたとき」とした場合には、奇異な結果が生じ、インセンティブの導入という制度の趣旨を損なうことがある。

具体的な例として、ある期の利益処分の際に法人が経営努力承認を受け、「特定分野の研究費用への充當」を目的とする目的積立金を積んだケースを考えてみよう。この場合、翌期には当該研究が活発に行われるであろうから、当然に費用が発生する。ところが、これに対応するものとして目的積立金から振り替えた目的積立金取崩額は、会計理論上では一度利益処分を経て積み立てられた過去の利益の変化物にすぎないので、翌期に獲得した収益としてカウントすることができない。このため、翌期の当期純利益は構造上どうしても少なめとなり、もし仮に他の業務の費用と収益が均衡していれば取崩額の分だけ当期純損失が生じることになる。これをもとに翌期の経営努力認定の是非を判断されたのでは、経営努力を達成して多額の目的積立金を獲得し、それをもとにさらなる活動に励んだ法人ほど新たな経営努力認定を受けにくいことになってしまい、経営努力へのインセンティブは失われることになろう。このような事態を回避するため、独立行政法人の利益処分、特に経営努力認定を行うための基準としては、当期純損益の結果に目的積立金取崩額を加えたものを用いる必要がある。基準では、このような考え方に基づいて「当期総利益」という概念を導入し、これを算定することを損益計算の目的の一つとしているのである。

2. 独立行政法人の財務報告の目的・機能の整理

－1. 財務報告利用者の利用目的、機会の整理

財務報告利用者の利用目的(情報ニーズ)と財務報告の利用機会の対応関係の整理

「財務報告利用者の主な権能と権能から考えられる利用目的」(16ページから18ページ)を元に想定される財務報告の利用目的(情報ニーズ)と独立行政法人会計基準の利用機会は、下表のとおり整理できるのではないか。

【記号の意味】

●: 利用目的に対応すると整理できる財務報告の利用機会

注) 財務報告は、財務報告利用者の利用目的(情報ニーズ)を充足することが望ましいが、すべての利用目的(情報ニーズ)を完全に満たすことは困難である(例えば、財務報告の情報だけを基にして、将来の国民負担の増大の可能性を評価することはできない)。財務報告は、財務報告利用者の利用目的(情報ニーズ)に役立つものと整理すべきものとする。

○: 利用目的を有している財務報告利用者

【現行の財務報告の利用機会】

(1) 独立行政法人による業務の遂行状況についての的確な把握に資すること(独立行政法人に負託された経営資源を情報開示の対象とし、独立行政法人の運営状況のみならず財政状態についても捕捉し得るものでなければならない。)

(2) 独立行政法人の業績の適正な評価に資すること

(3) 独立行政法人は、通則法第44条にいう利益又は損失を確定するため、損益計算を行わなければならないこと

利用目的 (情報ニーズ)※	現行の財務報告 利用機会との対応			(参考)関連する主要な財務報告利用者					
	(1)	(2)	(3)	資金提供者			外部 評価・ 監督者	サービ ス受 益者	内部 利用者
			納税者	債権者	予算・決 算に携わ る者				
①費用(あるいは支出)と成果が見合っているか(成果と比して費用(あるいは支出)がかかりすぎているか)の評価。	●	●	—	○	—	○	○	○	○

2. 独立行政法人の財務報告の目的・機能の整理

－1. 財務報告利用者の利用目的、機会の整理

利用目的 (情報ニーズ)	現行の財務報告 利用機会との対応			(参考)関連する主要な財務報告利用者					
	(1)	(2)	(3)	資金提供者			外部 評価・ 監督者	サービス 受益者	内部 利用者
			納税者	債権者	予算・決 算に携わ る者				
②将来的に国民負担が増えないか (増える兆候がないか)の評価。	●	—	—	○	—	○	○	○	○
③効率的な運営が行われているか の評価。	●	●	—	○	—	○	○	○	○
④対象法人(事業)は、債務を返済 するのに十分な収益(または収入) を生み出しているかの評価。	●	●	—	—	○	—	—	—	○
⑤対象法人(事業)は、債務を返済 するのに十分な収益(または収入) を今後も生み出すことができるか の評価。	●	●	—	—	○	—	—	—	○
⑥サービス存続の観点から、法人 が当該サービスにおいて多額の損 失を生じさせていないか、今後生 じさせる兆候はないかの評価。	●	●	—	—	—	—	○	○	○
⑦サービス存続の観点から、法人 が当該サービスにおいて多額の国 民負担を生じさせていないか、今 後生じさせる兆候はないかの評価。	●	●	—	—	—	—	○	○	○

2. 独立行政法人の財務報告の目的・機能の整理

－1. 財務報告利用者の利用目的、機会の整理

利用目的 (情報ニーズ)	現行の財務報告 利用機会との対応		
	(1)	(2)	(3)
⑧サービス存続の観点から、法人が当該サービスを今後も継続して実施できる施設、設備を保有しているかの評価。	●	●	—
⑨当該サービスの受益者負担額は妥当な水準となっているかの評価。	●	●	—
⑩経営努力認定の前提となる、法人の利益額あるいは損失額の評価	—	—	●
⑪不要財産の決定に際して、法人に債権者が場合、債権者の利益を損なうことにならないかどうか。すなわち、不要財産の納付によって、独立行政法人の債権の弁済に支障を来すことにならないかどうか。	●	—	—
⑫予算と決算の対比情報の評価。	●	●	—

(参考)関連する主要な財務報告利用者					
資金提供者			外部 評価・監 督者	サービ ス受 益者	内部 利用 者
納税者	債権者	予算・決 算に携わ る者			
—	—	—	○	○	○
—	—	—	○	○	○
—	—	○	○	—	○
—	—	○	○	—	○
○	—	○	○	—	○

2. 独立行政法人の財務報告の目的・機能の整理

－2.財務報告の目的(機能)*の整理

(1)会計基準等部会で検討された整理事項

【課題の具体的内容】

○財務報告利用者と財務報告目的が整理されれば、独立行政法人の財務報告が果たす機能、あるいは果たすべき機能が導出されると考えられる。そのうえで、独立行政法人の財務報告の主たる機能と副次的な機能を整理する必要はないか。

【現状の整理等】

○独立行政法人会計基準設定時の前文では、「独立行政法人はその業務の実施に関して負託された経済資源に関する財務情報を負託主体である国民に対して開示する責任を負うものと位置づけられる。また、独立行政法人により作成される財務報告は、その利用者である国民その他の利害関係者に対して利用目的に適合した有用な内容を提供するものでなければならない。」とされており、独立行政法人会計基準は、負託主体への開示責任、情報提供機能を果たす観点から設計されていることが言及されている。

○一方、企業会計では、財務会計が果たす機能として、利害調整機能(経営者と株主、株主と債権者)と情報提供機能があるとされているが、企業会計基準の設定主体である企業会計基準委員会が取りまとめた「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」(2006年12月)では、利害調整機能は「会計情報の副次的な利用」として整理されている。

*:会計基準等部会資料では財務報告の「機能」としていたが、他の概念フレームワークでは財務報告の「目的」として整理されているため、表現を見直している。

2. 独立行政法人の財務報告の目的・機能の整理

－2.財務報告の目的(機能)の整理

(2)他の概念フレームワークにおける整理①

- ・財務報告の目的として、「利用者の意思決定に有用」な情報を提供することは共通している。
- ・IPSASB、GASB、FASABの財務報告の目的には、意思決定有用性に加えて、利用者に対する説明責任が共通して挙げられている。
- ・FASABは、さらに、内部管理の改善も財務報告の目的としている。

IPSASB	GASB	FASAB	(参考)ASBJ
<p>(第2章:一般目的財務報告の目的及び利用者から引用)</p> <p>○公的部門の主体による財務報告の目的は、説明責任目的及び意思決定目的に向けて一般目的財務報告書の利用者に有用となる、主体に関する情報を提供することである。(1項)</p> <p>○財務報告は、それ自体が目的ではない。その目的は、一般目的財務報告書の利用者にとって有用となる情報を提供することである。財務報告の目的はしたがって、一般目的財務報告書の利用者及びその情報ニーズを参照して決定される。(2項)</p>	<p>(政府会計基準審議会概念書第1号「財務報告の基本目的」から引用)</p> <p>○政府財務報告は、利用者が、(a)説明責任を査定し、(b)経済的、社会的、政治的意思決定を行うのに役立つ情報を提供すべきである。(76項)</p> <p>○公的説明責任を履行する義務は、営利企業の財務報告におけるよりも、政府の財務報告においてより重要である。こうした理由から、本審議会は、説明責任概念を特に重視した。(76項)</p>	<p>(連邦財務会計概念書第1号「連邦財務報告の基本目的」から引用)</p> <p>○基本目的は、連邦政府が、(1)連邦財務報告の内部と外部の利用者に対する説明責任を明らかにし、(2)連邦財務報告の内部と外部の利用者に対して有用な情報を提供し、(3)財務情報の内部利用者が政府機関の管理を改善するのに役立てるために報告する財務情報を改善すべく、本審議会が会計基準を開発する際に、その指針となるように設定されている。(4項)</p>	<p>(第1章 財務報告の目的から引用)</p> <p>○情報の非対称性を緩和し、それが生み出す市場の機能障害を解決するため、経営者による私的情報の開示を促進するのがディスクロージャー制度の存在意義である。(1項)</p> <p>○投資家は不確実な将来キャッシュ・フローへの期待のもとに、自らの意思で自己の資金を企業に投下する。その不確実な成果を予測して意思決定をする際、投資家は企業が資金をどのように投資し、実際にどれだけの成果をあげているかについての情報を必要としている。(2項)</p> <p>○財務報告の目的は、投資家の意思決定に資するディスクロージャー制度の一環として、投資のポジションと成果を測定して開示することである。(2項)</p>

2. 独立行政法人の財務報告の目的・機能の整理

－2.財務報告の目的(機能)の整理

(2)他の概念フレームワークにおける整理②

・わが国企業会計において会計が果たす機能の1つとして整理されてきた「利害調整機能」について、企業会計基準委員会(ASBJ)の概念フレームワークでは、「副次的な利用」と表現されている。

ASBJ

(第1章 財務報告の目的から引用)

○ディスクロージャー制度において開示される会計情報は、企業関係者間の私的契約等を通じた利害調整にも副次的に利用されている。また、会計情報は不特定多数を対象とするいくつかの関連諸法規や政府等の規制においても副次的に利用されている。その典型例は、配当制限(会社法)、税務申告制度(税法)、金融規制(例えば自己資本比率規則、ソルベンシー・マージン規制)などである。(11項)

【参考】詳解「討議資料■財務会計の概念フレームワーク」(第2版)(斎藤静樹編著 中央経済社)から引用

○第1章『財務報告の目的』の最後において、「会計情報の副次的な利用」について述べられている。**わが国における多くの会計学の教科書においては、従来から、会計には2つの役割または機能があると説明されてきた。**すなわち、利用者の意思決定に役立つ情報の提供という「**情報提供機能**」と企業を取り巻く利害関係者の裁定に役立つ「**利害調整機能**」(またはより広い意味での「**契約支援機能**」)の2つである。ここで主に取り上げる問題は、後者の「**利害調整機能**」である。

討議資料では、**会計が伝統的に果たしてきた利害調整の役割は、財務報告の目的それ自体とはせず、目的たる情報提供が行われた上での情報の1つの利用局面の問題であると整理されている。**受け取った情報を投資意思決定に用いるというのがメインストリームの話であるが、その他にも、会計情報は多様な形で利用されている。**利害調整の局面での利用は、投資意思決定という主たる利用以外の利用という意味で、「副次的な利用」と表現されている。**たとえば、伝統的に、会計情報は、配当可能利益などの処分可能利益計算、課税所得計算を中心とする税務申告制度、さらに財務比率を用いた金融規制など、利害調整の局面で利用されてきた。これらの観点は、従来から、会計基準を設定する過程において考慮すべき重大な事項とされてきた経緯もある。

討議資料では、**このような副次的な利用については、目的との関係で考慮すべき制約事項とされている。**特に、利害調整機能を果たすための会計情報には、一定程度の信頼性、検証可能性が要求される傾向がある。このような配慮が具体的な会計基準を考える際に、重要となってくる場合があると考えられている。

いずれにしても、財務報告の目的が投資家の意思決定に役立つような企業の財務状況の開示(「**情報提供機能**」)にあるとしても、その結果生み出される情報が利害調整の局面で副次的に利用されることは、何ら矛盾するものではない。

2. 独立行政法人の財務報告の目的・機能の整理

－2.財務報告の目的(機能)の整理

(3)課題と現状を踏まえた整理

- ①利用者の情報ニーズを満たす財務報告は、財務報告の利用者の立場にとって、「意思決定有用性(貢献)機能(仮称)」を果たすと整理できるのではないか。
- ②利用者の情報ニーズを満たす財務報告は、財務報告の作成者の立場にとって、「説明責任履行(表明)機能(仮称)」を果たすと整理できるのではないか。
「説明責任の履行」はASBJの概念フレームワークでは財務報告の目的として挙げられていないが、独立行政法人会計は公会計の一部であり、IPSASB、GASB、FASABと同様、法人の長の説明責任は重要と考えられるのではないか。
- ③ASBJにおいて「副次的な利用」と表現されている財務報告を通じた利害調整機能について、独立行政法人においても整理する余地があるのではないか。なお、企業会計では一般的に経営者と株主間、株主と債権者間の利害対立が挙げられるが、独立行政法人制度の特性を踏まえ、独立行政法人の利害関係者間には以下の利害対立が想定できるのではないか。
 - ✓主務大臣は法人に与えた目標を達成するため、法人に対して交付金等の運営財源を交付するが、法人の長にとって必ずしも十分な規模ではない可能性がある。
 - ✓債券購入者、融資者は、独立行政法人の純資産についてある程度リスクバッファを確保すべきと考えるが、主務大臣は独立行政法人に対して、必要最小限の財務基盤で質の高い業務を確保することを求めている。
 - ✓特定のサービスを利用していない国民は、特定のサービス利用者が適切な水準の利用者負担(対価)を負っているのか疑問が生じる可能性がある。