

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)

# 目次

## 1. 第1回ワーキング・チームの議論と御意見の整理

## 2. 財務報告の範囲について

- 1. 一般目的財務報告と特別目的財務報告
- 2. 非財務情報の取り扱い
- 3. 一般目的財務報告に含める非財務情報の内容

## 3. 財務報告利用者、利用目的等の再整理について

- 1. 財源構造の違いを考慮した財務報告利用者、利用目的の再整理
- 2. 情報仲介の機能を果たす財務報告利用者と、財務報告利用者のレイヤー（階層）の検討

## 4. 独立行政法人会計と英国資源会計（執行NDPBの会計）の比較

## 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
  - ・ 財務報告(財務情報及び非財務情報)の範囲と構成
  - ・ 「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  
の範囲

### 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

第2回の論点の範囲

### 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. 第1回ワーキング・チームの議論と 御意見の整理

# 1. 第1回ワーキング・チームの議論と御意見の整理

## 第1回ワーキング・チームにおいて議論された事項(まとめ)

### 一般目的財務報告の目的・機能

- ・独立行政法人の一般目的財務報告は、その作成・公表により、法人の長の説明責任を履行する機能を果たす。
- ・独立行政法人の一般目的財務報告は、各財務報告利用者の種々の意思決定に資する情報を提供する機能を果たす。

### 一般目的財務報告の財務報告利用者

- ・一般目的財務報告の主たる利用者(法人の長が一般目的財務報告を作成するに当たって想定する利用者)は、以下のとおり。
  - (1)資金提供者 — 納税者、債権者、直接的なサービス受益者、予算・決算のプロセスに携わる者
  - (2)外部評価・監督者 — 目標設定・評価者等としての主務大臣、評価制度委員会、国会
  - (3)サービス受益者 — 直接的なサービス受益者、間接的なサービス受益者
  - (4)法人内部利用者 — 内部管理者、職員

# 1. 第1回ワーキング・チームの議論と御意見の整理

議論と御意見	対応
<p>○今回の検討は財務情報の報告のあり方の検討にとどまるのか。例えば、各府省の政策体系と整合性のとれた独立行政法人の事業報告の在り方など、非財務情報をどこまで今回の検討の範囲に含めて考えるのか、という点を論点として取り上げるべき。</p>	<p>○スライドP8～ 2. 財務報告の範囲について 参照</p>
<p>○税金を主な財源とする行政タイプの独立行政法人と、事業収入を主な財源とするビジネスタイプの独立行政法人に対して、それぞれの資金提供者が求める情報は異なると考えられる。そのため、財務報告利用者やその利用目的を整理するにあたっては、タイプを分けて検討する必要があると考える。</p>	<p>○スライドP24 3. 財務報告利用者、利用目的等の再整理について －1.財源構造の違いを考慮した財務報告利用者、利用目的の再整理参照</p>
<p>○主務大臣や独立行政法人評価制度委員会は、財務情報を利用して独立行政法人の評価等を行い、その結果を国民等に対して発信することから、情報仲介機能を有していると考えられるのではないか。</p>	<p>○スライドP31 3. 財務報告利用者、利用目的等の再整理について －2. 情報仲介の機能を果たす財務報告利用者と、財務報告利用者のレイヤー(階層)の検討 参照</p>
<p>○財務諸表利用者には、主務大臣や独立行政法人評価制度委員会のように、法人と直接対話し得る利用者から、財務情報への関心は有するが、法人から遠いいわゆる国民まで存在するので、利用者のレイヤー(階層)を整理する必要があると考える。</p>	<p>○スライドP32 3. 財務報告利用者、利用目的等の再整理について －2. 情報仲介の機能を果たす財務報告利用者と、財務報告利用者のレイヤー(階層)の検討 参照</p>

# 1. 第1回ワーキング・チームの議論と御意見の整理

議論と御意見	対応
<p>○政策評価・独立行政法人評価委員会において独立行政法人の評価に携わった経験を振り返ると、財務数値と事業実施の成果とが結びついていないために、評価の過程で財務諸表を活用しにくかったと考える。民間企業の成果は売上として財務諸表に表れるが、公的機関、特に行政タイプの活動の成果は、財務諸表の体系の中には表れない。そのため、評価者の立場からは、財務報告の中で成果と財源・コストとの関係を示してもらいたい必要があると考える。</p> <p>また、過去の政策評価・独立行政法人評価委員会による独立行政法人の評価において、財務情報を用いた評価で何ができ、何ができなかったのか分析することも有用ではないか。</p>	<p>○資料2 独立行政法人の財務諸表を活用した評価・検査等の事例 参照</p>
<p>○民間企業は事業に関するリスクマネジメント、すなわちリスクの識別と対応を通じて事業継続を判断し、リスクマネジメントの開示を通じて投資家による適正評価が行われていると考えているが、独立行政法人におけるリスクマネジメントの考え方はどうなっているのか。</p>	<p>○スライドP19 2. 財務報告の範囲について －3.一般目的財務報告に含める非財務情報の内容 参照</p>
<p>○概念フレームワークの比較を行っているが、これらの背景には各国の独立行政法人に類似した機関に対するマネジメントのやり方、予算管理、評価の方法などがあると考えられる。そのため、各国の独立行政法人に類似した機関に対するマネジメント全体についても簡単に比較を行う必要があるではないか。</p>	<p>○スライドP34 4. 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 －2.第1回共同ワーキング・チームで提示された論点の整理(独立行政法人会計と英国資源会計(執行NDPBの会計)の比較) 参照</p>

## 2. 財務報告の範囲について



## 2. 財務報告の範囲について

### 第1回ワーキング・チームの議論と御意見を踏まえた具体的検討事項

#### 議論と御意見

- 今回の検討は財務情報の報告のあり方の検討にとどまるのか。例えば、各府省の政策体系と整合性のとれた独立行政法人の事業報告の在り方など、非財務情報をどこまで今回の検討の範囲に入れて考えるのか、という点を論点として取り上げるべき。
- 成果が売上という形で財務情報に表れる民間企業と異なり、独立行政法人の事業成果はサービスのアウトプット、アウトカムといった非財務情報となるため、財務情報だけが記載されている財務報告では評価に有用な報告とならないのではないか。

#### 議論と御意見を踏まえた具体的検討事項

- ① 一般目的財務報告を対象とするのか、特別目的財務報告も対象とするのか。
- ② 財務情報の報告の在り方の検討だけではなく、非財務情報も含めて検討する必要があるのではないか。
- ③ 非財務情報も含めた検討とする場合、その範囲はどこまでとするのか。
  - － (主務大臣や評価制度委員会による)業績の評価に資するような情報を含めるか。
  - － 民間企業の統合報告のように人的資本、知的資本といった情報も含めるべきか。
  - － 独立行政法人の事業報告の在り方として、政策体系との整合性をとるか。

## 2. 財務報告の範囲について

### －1. 一般目的財務報告と特別目的財務報告

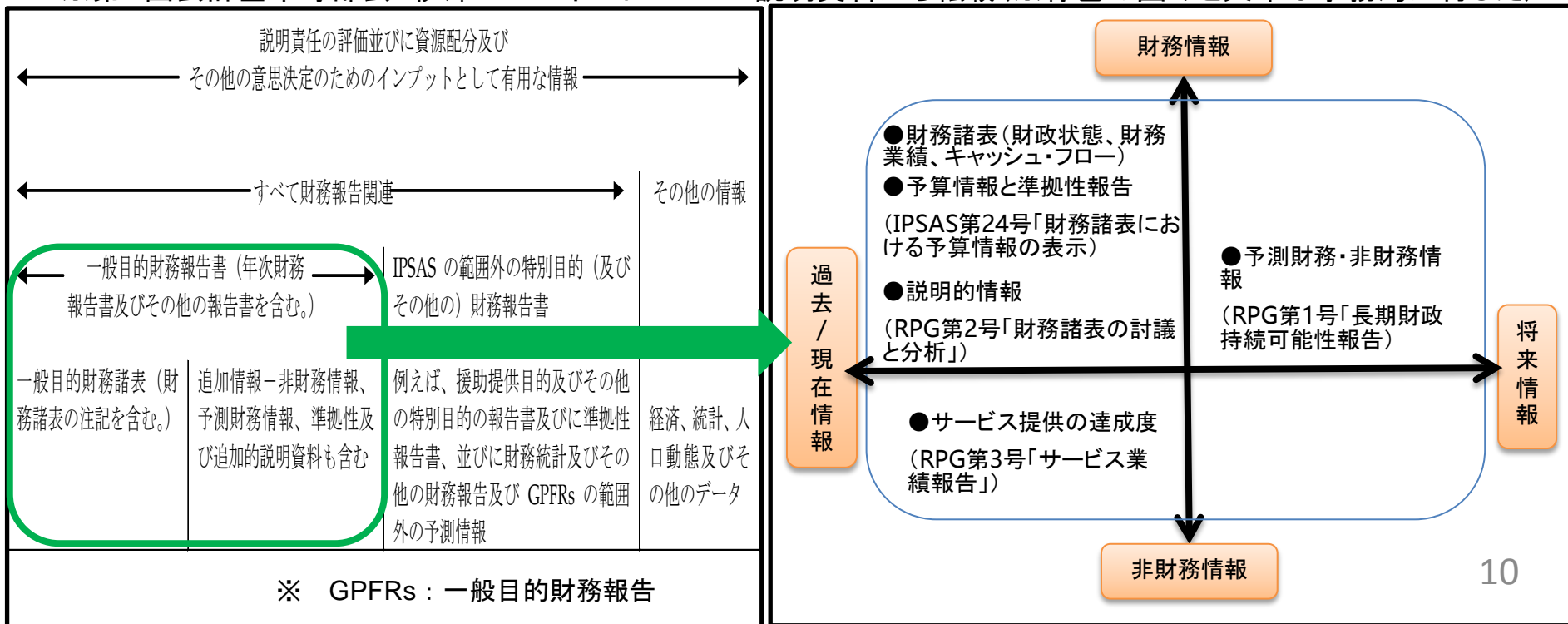
#### ① 一般目的財務報告を対象とするか、特別目的財務報告も対象とするか

一般目的財務報告を対象として検討を進めてはどうか。

- 特別目的財務報告とは、例えば、政府の補助金を受ける場合に作成される補助対象事業の収支の状況に関する報告書が挙げられ、**利用者は特定の者に限定**される。
- 特別の情報ニーズを網羅的に把握し、全ての財務報告利用者が有する**全ての情報ニーズに応えうる財務報告を作成することはする**ことは非現実的。

#### (参考) 財務報告等の範囲について

※第2回会計基準等部会 伊澤IPSASBボードメンバー説明資料から転載(※緑色の囲みと矢印は事務局が付した)



## 2. 財務報告の範囲について

### －2.非財務情報の取り扱い

②以下に述べる独立行政法人制度の特性を踏まえれば、財務情報の報告の在り方の検討だけではなく、下記(1)の財務情報だけでなく(2)(3)の非財務情報(※)を含めて検討する必要があるのではないか。  
※企画立案機能と実施機能を分けた独立行政法人制度を踏まえれば、所与の政策の下独立行政法人が実施する事務、事業に係る情報

#### (1)財政状態及び運営状況の適切な把握に資する財務情報

- 多くの独立行政法人には税金を財源とする運営費交付金や出資金が投入されている。  
⇒ 独立行政法人は、財務報告利用者にとって財政状態及び運営状況の適切な把握に資する財務情報を、多くの財務報告利用者に提供する必要があるのではないか。

#### (2)業績の適正な評価に資する情報

- 独立行政法人は主務大臣等による事後評価の仕組みを導入しており、当該評価は投入資源と業務の成果・効果とを対比して行うなど、目標・評価と会計の連携が重視されている。  
⇒ 独立行政法人は、財務報告利用者にとって独立行政法人の業績の適正な評価に資する情報を、国民、主務大臣等といった財務報告利用者に提供する必要があるのではないか。

#### (3)公共性の高いサービスが持続的に提供されるかどうかの把握に資する情報

- 独立行政法人の実施する業務は、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な事業である。また、独立行政法人は、自主的・戦略的な運営や、効率的な財務運営により、事務・事業の実施機能を最大化する責務を負っている。  
⇒ 独立行政法人は、財務報告利用者にとって公共性の高いサービスが持続的に提供されるかどうかの把握に資する情報を、多くの財務報告利用者に提供する必要があるのではないか。

## 2. 財務報告の範囲について

### －3.一般目的財務報告に含める非財務情報の内容①

#### 業績の評価に資する情報についての検討

- 主務大臣や評価制度委員会による業績の適正な評価に資する情報は一般目的財務報告に含めるべきと整理できるのではないか。

#### 財務情報と業績を対比して評価する必要性の整理

- 独立行政法人の財務情報は、財務情報だけで適正に評価できるものではなく、**「業績」と対比するなどして評価**する必要があるのではないか。
- 例えば、特定の目標期間において、財務諸表上「損失」が生じているものの、成果・効果といった業務実績は目標値を大幅に上回っている独立行政法人も考えられる。この場合、「損失」が出ているという一面だけで評価することは、**誤った評価結果へ誘導**されるおそれがあると考えられる。



#### 業績の適正な評価に資する情報の提供

- 財務情報と業績を対比して評価する必要性の整理を踏まえれば、独立行政法人の財務情報と、業務実績との間にギャップが生じている場合、ギャップを埋めるための情報も一般目的財務報告には必要と考えられるのではないか。
- そうであるならば、**独立行政法人の業績の適正な評価に資する情報を提供する**という目的に有用な情報を一般目的財務報告に含めることとしてはどうか。

## 2. 財務報告の範囲について

### － 3. 一般目的財務報告に含める非財務情報の内容(参考)

#### (参考)主務大臣の独立行政法人評価の手法

(参考)主務大臣による独立行政法人の評価について

○主務大臣による独立行政法人の評価は、「評価指針」に基づいて評価を実施する必要がある。

○評価指針においては、主務大臣による独立行政法人の評価は、

－法人が取り組むべきとされた事項に関する実施状況

－業務が効果的かつ効率的に実施されているかどうか

－業務がどれほどの投入資源を費やしているかについて業務の成果・効果と対比

して行うこととされている。

○具体的な評価の手法としては、以下の手法が挙げられている(中期目標管理法人の場合)。

・目標・計画(予算)と実績(決算)の差異についての要因分析を実施する。

・業務実績と成果(アウトプット)・効果(アウトカム)の関連性等を明らかにした上で評価する。

・定量的な成果実績(アウトプット指標)と資源投入量(インプット指標)の対比により、成果実績1単位を生み出すためにどれだけの資源投入が必要とされたか(アウトプット単位当たりのインプット)を把握し、効率性の観点からも評価する。その際、できるだけ事業等のまとめりごとの財務情報等を評価する。

・業務の特性に応じ、企業会計的手法による財務分析、経年比較による趨勢分析等の財務分析を行う。

・同一法人の過去の実績との比較・分析を行う。

事務局注:財務情報だけでは評価できないため、評価指針の評価書様式も参考として評価している。



## 2. 財務報告の範囲について

### － 3. 一般目的財務報告に含める非財務情報の内容

#### 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

##### － 業務・成果と行政サービス実施コストの対比を中心として－

#### 財務情報と業績を対比して評価する必要性の整理

- 会計基準等部会で挙げられた論点の詳細としては、損益計算書と行政サービス実施コスト計算書という損益に関する二つのフロー情報が並存し、分かりにくいものとなっているのではないかという課題が提示されたところである。また、行政サービス実施コスト計算書以外の財務書類は、それぞれストック情報とフロー情報を接続するものであるが、行政サービス実施コスト計算書については他の財務書類を接続する性質を持ち合わせていない。
- しかしながら、行政サービス実施コスト計算書は、公共的な性格を持ち、利益の獲得を目的としない独立行政法人の特性から、損益計算を通じない減価償却相当額等のコスト情報を開示することで、独立行政法人が提供する行政サービスに係る国民負担を表す書類となっている。

#### 業績の適正な評価に資する情報の提供

- 独立行政法人の評価・判断の実効性を確保するために、独立行政法人の業務・成果と行政サービス実施コストの対比が可能な形で開示を行うことが考えられるのではないかと。具体的には財務報告利用者の理解可能性を踏まえつつ、以下のような情報が考えられるのではないかと。
  - ・事業等の成果に係る定性的説明情報（法人の事務・事業の政策における位置付けなども含む。）
  - ・セグメントごとのアウトプット情報（成果の定量的情報等）とインプット情報（経常費用、行政サービス実施コスト等）
  - ・一定の成果を産み出すのに要したコストの妥当性、あるいは一定のコストでより大きな成果を産み出したことについての説明情報（成果とインプット情報に係る有機的な説明のほか、例えば、サービス単位当たりインプット情報といった指標等の開示が考えられる。）

※ 独立行政法人会計基準においても、業績評価のための情報提供を担保するため、セグメントごとのインプット情報（投入コスト情報）が必要となることから、セグメント別行政サービス実施コストを開示するよう、会計基準上明示した。

## 2. 財務報告の範囲について

### － 3. 一般目的財務報告に含める非財務情報の内容(参考)

参考: セグメントごとに開示される評価書の様式

#### 1. 事務事業に関する基本情報

業務に関連する政策・施策

事業実施に係る根拠

項目の重要度・難易度

関連する政策評価・行政事業レビュー

※業務に関連する政策・施策を記載

#### 2. 主要な経年データ

##### ① 主要なアウトプット(アウトカム)情報

##### ② 主要なインプット情報(財務情報及び人員に関する情報)

指標等	達成目標	基準値	X1年度	...

	X1年度	...
予算額		
決算額		
経常費用		
経常利益		
行政サービス実施コスト		
従事人員数		

※主要なアウトプット情報のほか、インプット情報を開示。主要なインプット情報の中で行政サービス実施コストを開示し、評価に活用

予算額

決算額

経常費用

経常利益

行政サービス実施コスト

従事人員数

#### 3. 各事業年度の業務に係る目標、計画、業務実績、年度評価に係る自己評価及び主務大臣による評価

目標	中期計画	年度計画	主な評価指標	法人の業務実績・自己評価		主務大臣による評価	
				業務実績	自己評価	評価	

※業務実績を記載

<主な定量的指標>  
<その他の指標>  
<評価の視点>

<主要な業務実績>

<設定と根拠>  
<課題と対応>

<評価に至った理由>  
<指摘事項、業務運営上の課題及び改善方策>

#### 4. その他参考情報

(予算と決算の差異分析、事務所別実績分析など、必要に応じて欄を設け記載)

## 2. 財務報告の範囲について

### － 3.一般目的財務報告に含める非財務情報の内容②

#### 独立行政法人が提供するサービスが持続的に提供されうるかの情報についての検討

- 人的資本、知的資本その他、独立行政法人の提供するサービスが持続的に提供されうるかの評価に資する情報は、一般目的財務報告に含めるべきと整理できるのではないか。

- 独立行政法人が提供するサービスは、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サービスであり、基本的には、当該サービスが持続的に提供されることによって国民生活及び社会経済の安定等が図られると考えられる。そのため、サービス受益者としての国民にとって、当該サービスが持続的に提供されうるか、という情報は非常に重要な情報と整理できるのではないか。
- また、独立行政法人が実施する業務の廃止若しくは移管又は組織の廃止等を検討する主務大臣、必要に応じて、意見や勧告する評価制度委員会といった財務報告利用者にとって、当該独立行政法人が提供するサービスが持続的に提供されるべきか、あるいは当該独立行政法人自体が存続されるべきか等といった評価に資する情報が必要と整理できるのではないか。

#### 開示対象とする非財務情報の範囲の整理

将来予測情報やガバナンス、リスクマネジメント等といった非財務情報は、財務報告利用者にとって共通して有用な情報と整理できるため、独立行政法人の持続的なサービスの提供や事務・事業の実施機能の最大化に重要な影響を与える非財務情報を開示するという方向性は当ワーキング・チームにおいて示すこととしてはどうか。

多種多様な事業を実施し、その業務運営に自主性・自律性が求められているといった独立行政法人の特性を踏まえれば、当ワーキング・チームでは開示項目、開示内容を整理することはせず、各独立行政法人の判断に委ねるべきではないか。

当ワーキング・チームでは、独立行政法人がどのような情報を開示するべきか判断の助けとなる情報を明らかにすることとしてはどうか。



## 2. 財務報告の範囲について

### －3.一般目的財務報告に含める非財務情報の内容

○財務情報、非財務情報を含む、「**①独立行政法人制度における情報開示**」と、「**②民間企業における情報**」については、以下のとおり整理される。

#### 独立行政法人制度における財務関係を中心とした情報開示の整理

- 独立行政法人の一般目的財務報告の範囲については、独立行政法人会計基準の中で定められているものではないが、独立行政法人通則法(平成11年法律第103号)等に基づき、財務諸表、事業報告書、決算報告書による財務情報の開示等(第38条等)のほか、業務実績等報告書による業務実績及び実績についての自己評価の結果の開示(第32条等)が求められている。
- これらの情報開示のほか、「環境情報の提供の促進等による特定事業者等の環境に配慮した事業活動の促進に関する法律」(平成16年法律第77号)に基づき、「事業活動に伴う環境への負荷の程度、その事業活動の規模その他の事情を勘案して政令で定められるもの」(第2条第4項)に該当する一部の独立行政法人は、「環境報告書」の作成、公表が求められている。
- さらに、当該「環境報告書」の中で、自主的に概念を広げて社会責任等の情報を開示している独立行政法人も存在する。

## 2. 財務報告の範囲について

### －3.一般目的財務報告に含める非財務情報の内容

#### 民間企業における財務関係を中心とした情報開示の整理

○民間企業(上場企業)が行う情報開示においても、一般目的財務報告の範囲は明確に定められていないが、非財務情報も含めた情報開示が行われている。

○ 知的資産経営報告の視点と開示実証分析調査報告書～「強み」の開示とステークホルダーとの対話～  
(2007年3月経済産業省知的財産政策室)から抜粋

#### 資料3

### わが国の公開企業における情報開示の現状 法定開示・適時開示・任意開示

#### 実績情報(ハード情報)

#### 予想情報(ソフト情報)

財務情報

非財務情報

和文  
アナ  
ニ  
ユ  
ア  
ル

「有価証券報告書等の証券取引法開示」(法定開示)

- ◎ 連結財務諸表
- ◎ 親会社単体財務諸表

- 経営者
- 従業員の状況
- 事業環境
- 事業等のリスク
- 財政状態又は経営成績の分析

(適時開示)  
◎ 決算情報

- 環境報告書(任意開示)
- 社会責任報告書(任意開示)
- 知的財産報告書(任意開示)

レポート(知的財産を含む企業経営のMD&A)

「決算短信」

- ◎ 業績予想

- 業績予想の根拠

- 事業展開を支える経営理念と経営ビジョン(任意開示)
- 中期の経営目標とリスク(任意開示)
- 技術力説明(任意開示)

## 2. 財務報告の範囲について

### －3. 一般目的財務報告に含める非財務情報の内容(参考)

#### サービスが持続的に提供されうるかの評価に資する情報の例

サービス受益者は、独立行政法人のサービスが持続的に提供されうるかについて、**財務諸表(過去財務情報)だけでは判断できない**と考えられる。具体的には、年金・共済事業については、長期的な財政安定性が重要な情報と考えられるが、**将来的な収入と支出の見込み**(将来予測情報)や、将来的な加入者数、運用利回り(経済環境)の見込み、見込みから乖離するリスクといった非財務情報が必要と考えられる。また、研究開発業務については、一定水準以上の研究開発の成果が引き続き挙げられるかどうかについて、**研究開発人材の確保・育成や、研究環境の整備・向上に対する取組み**といった非財務情報の開示が重要になると考えられる。

#### 業務等の改廃の評価に資する情報の例

主務大臣又は評価制度委員会は、業務等の改廃にあたっては、財務情報(過去財務情報)や業績情報(過去情報)だけでは判断できないのではないかと考える。

具体的には、以下も踏まえて検討されるものとする。

- ① **将来的な国庫負担額の見込み**や、**提供される便益の見込み**といった将来予測情報や、
- ② **事業実施主体として当然に求められるべき、法人の内部統制や、識別している事業実施上のリスクやリスクへの対応等**といった非財務情報

(過去に、目標の達成を阻害するリスクの識別、あるいは識別したリスクへの対応を講じることができなかった独立行政法人や、ガバナンスの効いた運営体制を構築することができず、結果として調達等において重大な不正が生じた独立行政法人において、当該法人が実施する事業あるいは法人自体の廃止が決定された事例がある。)

#### 将来予測情報について

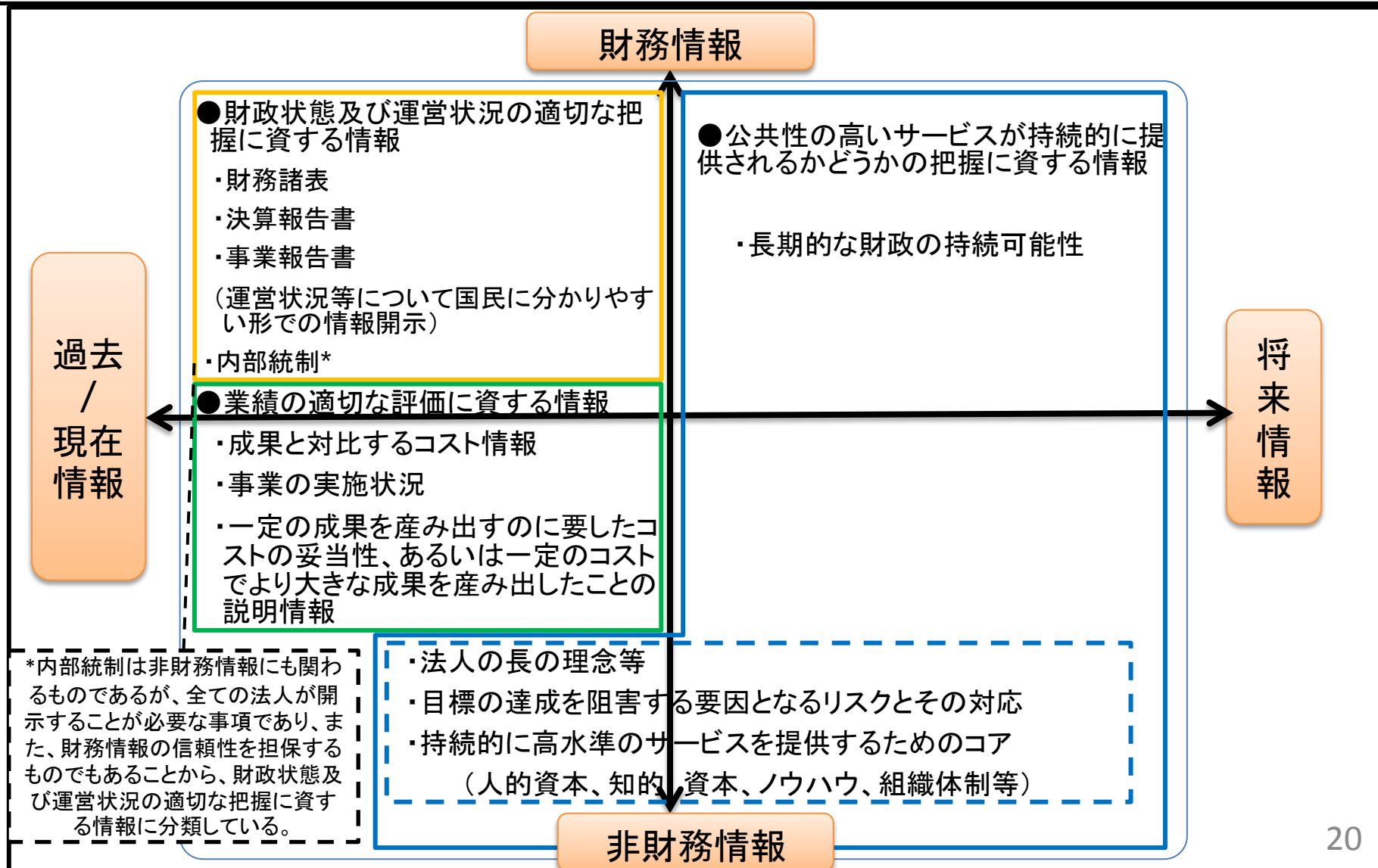
上場企業の投資家は、短期の業績予想等も踏まえて投資意思決定を行うものと考えられる。

一方、独立行政法人の財務報告利用者は、持続的にサービスが提供されうるかの評価、あるいは業務等の改廃の検討にあたっては、独立行政法人の来期の予算や業績目標といった短期的な予測情報ではなく、中長期的な財務、非財務情報をもとに検討すると考えられるのではないかと考える。

## 2. 財務報告の範囲について

### －3.一般目的財務報告に含める非財務情報の内容

- 非財務情報の開示に係るIPSASBの整理や、民間企業における任意開示情報を踏まえると、一般目的財務報告に含める情報としては以下のとおり整理できるのではないか。



## 2. 財務報告の範囲について

### －3. 一般目的財務報告に含める非財務情報の内容(参考)

#### (参考) 国内の企業における非財務情報開示の現状について

- 国内民間企業においては、非財務情報の開示も含めた新しい企業情報の報告(統合報告など)の作成・開示について、様々な取組みが行われている。たとえば、社会的責任投資(SRI)\*の広まりとともに、自社の社会的責任(社会への貢献、環境への配慮)に関する取組みを自主的に報告(CSR報告)する企業も増えている。
- また、最近では国連の責任投資原則(PRI)\*\*に署名する国内機関投資家が増えてきたこともあり、企業において、社会、環境に、ガバナンスを加えたESG情報\*\*\*の自主的な開示が取り組まれつつある。
- 2014年8月に公表された「持続的成長への競争力とインセンティブ～企業と投資家の望ましい関係構築～」プロジェクト(伊藤レポート)最終報告書の中で、持続的な成長と中長期的な企業価値の向上のため、上場企業は、会社の財政状態・経営成績等の財務情報や、経営戦略・経営課題、リスクやガバナンスに係る情報等の非財務情報について、法令に基づく開示以外の情報提供にも主体的に取り組むべきとされている。
- これらの開示は企業の自主性に委ねられており、開示を強制する法令等や、記載事項を定めるルール等は整備されていない。

(参考)野村証券ホームページから引用 <https://www.nomura.co.jp/terms/english/s/sri.html>

\*社会的責任投資(SRI):投資をおこなう際に、従来の投資基準に加え、投資先の企業の社会に対する責任や貢献を重視して投資をする方法。企業の社会的責任(CSR)を満たす企業を、投資の面で評価するもの。言い換えれば、CSRを経営戦略に捉え、長期的、持続的に成長する会社を探して投資をする方法。

(参考)野村アセットマネジメントホームページから引用

[http://www.nomura-am.co.jp/corporate/service/responsibility\\_investment/un\\_pri.html](http://www.nomura-am.co.jp/corporate/service/responsibility_investment/un_pri.html)

\*\*責任投資原則(PRI):2006年に当時のコフィー・アナン国連事務総長が提唱した6つの原則です。原則では、環境(E:Environment)、社会(S:Social)、企業統治(G:Corporate Governance)の課題を投資の意思決定に取り込むことが提唱されています。機関投資家が、この原則を適用することで、より広範な社会の目的(broader objectives of society)を達成できるであろうというものです。

(参考)三井住友信託銀行「ステークホルダー・ダイアログ 日本におけるESGの普及について」から引用

[http://smth.jp/csr/report/stb/archive/2010\\_04.pdf](http://smth.jp/csr/report/stb/archive/2010_04.pdf)

\*\*\*ESG情報:まず、最初に議論したことは、この「ESGとは何か」ということです。私の理解では、日本のCSR元年と呼ばれている2003年当時のCSRの基本的なコンセプトは、環境、社会、経済で構成されるトリプルボトムライン(triple bottom line)で、少なくともガバナンスという観点は入っていませんでした。その後2006年に、責任投資原則が導入され、ESGという考え方が日本でも始めて議論されるようになりました。

(事務局注)資生堂など、CSRとESGは同じ概念と整理している例もあった。

### 3. 財務報告利用者、 利用目的等の再整理について




### 3. 財務報告利用者、利用目的等の再整理について

#### 第1回ワーキング・チームの議論と御意見を踏まえた具体的検討事項のまとめ

##### 議論と御意見の概要

- **税金を主な財源とする独立行政法人(行政タイプ)**と、**事業収入を主な財源とする独立行政法人(ビジネスタイプ)**では、それぞれの資金提供者が求める情報は異なると考えられるため、財務報告利用者やその利用目的を整理するにあたっては、タイプを分けて検討する必要があると考える。
- 財務諸表利用者には、主務大臣や独立行政法人評価制度委員会のように、法人と直接対話し得る利用者から、財務情報への関心は有するが、法人から遠いいわゆる国民まで存在するので、**利用者のレイヤー(階層)を整理**する必要があると考える。
- 主務大臣や独立行政法人評価制度委員会は、財務情報を利用して独立行政法人の評価等を行い、その結果を**国民等に対して発信**することから、**情報仲介機能を有していると考えられる**のではないかと考える。



#### 議論と御意見を踏まえた整理の結果

##### 整理の結果

- 第1回ワーキング・チームにおいて、財務報告利用者やその権能、情報ニーズについて整理案を示したが、公共性の高い事業の実施、事務・事業の実施機能の最大化、事後評価の仕組みといった独立行政法人制度の特性や、独立行政法人の財源構造の違い、財務報告利用者と独立行政法人との関係等を勘案すると、財務報告利用者や情報ニーズについては、以下の事項について再整理、追加的な考察ができるのではないかと考える。
  - ① 独立行政法人の財源構造の違いを考慮した財務報告利用者、利用目的の再整理
  - ② 財務報告利用者のレイヤー(階層)の検討

### 3. 財務報告利用者、利用目的等の再整理について

#### －1. 財源構造の違いを考慮した財務報告利用者、利用目的の再整理

##### ① 独立行政法人の財源構造の違いを考慮した財務報告利用者、利用目的の再整理

###### 【サービス受益者の細分化】

- 例えば、博物館事業を実施している独立行政法人の場合、博物館の入館者は独立行政法人の提供するサービスを利用しており、直接的にサービスを楽しんでいると整理できる（「**直接的なサービス受益者**」）。一方、入館者以外の者も、当該独立行政法人が行う博物館事業に関連する資料等の収集や調査研究、展示等を通じて、科学や社会教育の振興という公共的なサービスを間接的に楽しんでいると整理できるのではないかと。そのため、入館者以外のサービス受益者は、「**間接的なサービス受益者**」として整理できるのではないかと。

###### 【直接的なサービス受益者の情報ニーズ】

- 一般的に「直接的なサービス受益者」は、独立行政法人に対して交換取引の対価を支払っていると考えられるため、**交換取引の対価の妥当性（便益に見合った対価となっているか）について、より強い関心を持っていると整理**できるのではないかと。そのため、財務報告の利用に当たっては、対価に他の事業の費用が負担されていないかについて有用な情報を得たいというニーズを持っていると整理できるのではないかと。
- また、「直接的なサービス受益者」は、財源の大部分を交換取引の対価収入を占めている法人等においては、**資金提供者としての側面も有していると整理**できるのではないかと。

###### 【間接的なサービス受益者の情報ニーズ】

- 「間接的なサービス受益者」は、多くの場合「納税者」（将来的に納税者となり得る者を含む。）と重複すると考えられ、**運営費や国民負担と成果が見合っているか等により強い関心を持っていると整理**できるのではないかと。

- 「直接的なサービス受益者」と「間接的なサービス受益者」の財務報告の利用目的に違いがあると整理するのであれば、財務報告利用者とその利用目的を整理するにあたっては、「サービス受益者」グループについて、「**直接的なサービス受益者**」と「**間接的なサービス受益者**」に**細分化**してはどうか。



### 3. 財務報告利用者、利用目的等の再整理について

#### －1.財源構造の違いを考慮した財務報告利用者、利用目的の再整理

財務報告利用者やその利用目的について財源構造の違いをある程度包含して整理する理由

##### 〈財務報告利用者について〉

・財源構造の異なる独立行政法人に共通して存在する財務報告利用者と、共通しない財務報告利用者が存在すると整理できるのではないか。

【共通して存在する財務報告利用者】

利用者グループ	代表的な利用者	整理の根拠
資金提供者	納税者、予算・決算のプロセスに携わる者	○全ての独立行政法人には運営費交付金又は出資金の形で国からの資金等が投入されている。そのため、「納税者」や「予算・決算のプロセスに携わる者」は財源構造の違いを問わず、全ての独立行政法人の財務報告利用者であると整理できるのではないか。
外部評価・監督者	目標設定、評価者等としての主務大臣、独立行政法人評価制度委員会、国会	○独立行政法人制度の下では、共通的に存在すると整理できるのではないか。
サービス受益者	間接的なサービス受益者	○独立行政法人が実施する事業は公共性の高い事業であるとする独立行政法人制度の特性を踏まえると、財源の大部分を交換取引の対価収入が占めている法人においても、「間接的なサービス受益者」は財源構造の違いを問わず、全ての独立行政法人の財務報告利用者であると整理できるのではないか。
法人内部利用者	内部管理者、職員	○独立行政法人制度の下では、共通的に存在すると整理できるのではないか。

### 3. 財務報告利用者、利用目的等の再整理について

#### －1.財源構造の違いを考慮した財務報告利用者、利用目的の再整理

##### 【共通しない財務報告利用者】

利用者グループ	代表的な利用者	整理の根拠
資金提供者	債権者	○長期借入金及び債券発行は通則法で原則禁止とされており、そのため、資金提供者グループのうち、融資を行う者や債券購入者が財務報告利用者として存在する独立行政法人は限られる(*)。
資金提供者、サービス受益者	直接的なサービス受益者	○例えば、国立公文書館、統計センターのように、国の行政事務と密接に関連した事務及び事業を行う法人の場合、公共的なサービスを主に実施しており、「直接的なサービス受益者」が存在しない(事業の一部において直接的なサービス受益者が存在する場合はある)と考えられるのではないかと。

##### \* (参考)

- 「独立行政法人制度の解説 第3版」(第一法規 独立行政法人制度研究会編)において、長期借入金及び債券発行を原則禁止する理由は以下のとおり解説されている。
  - ・長期借入金及び債券発行で手当するような設備資金的な資金需要については、一般的には国が予算上で手当すべき性格の資金であり、また、短期資金のように機動的な手当が必要となるものではないと考えられるため、通則法ではこれを原則として禁止している。
  - ・しかしながら、個々の事務及び事業によっては、当該法人の業務運営の大部分が自主財源により支弁可能となるように制度設計がなされている場合なども想定できるため、そのような多様性を考慮して、個別法に定めることによって長期借入金及び債券発行が可能としている。

### 3. 財務報告利用者、利用目的等の再整理について

#### －1.財源構造の違いを考慮した財務報告利用者、利用目的の再整理

##### 議論の整理

- 独立行政法人の財源構造の違いにより、独立行政法人の財務報告利用者の利用目的(ニーズ)の重点は変わる可能性があるのではないか。
- 例えば、納税者や外部評価・監督者といった財務報告利用者は、財源の大部分を国からの運営費交付金で占めている法人の財務報告については、運営費又は国民負担と成果が見合っているかの把握・評価に資する情報を得たいと考える。
- 一方、財源の大部分を交換取引の対価収入が占めている法人の財務報告については、法人が十分な対価収入を得ることができているかの把握・評価に資する情報を得たいと考える。
- 以上のように財源構造の違いによって、重点は異なると整理できるのではないか。



##### 整理の結果

- 財源構造の違いにより、財務報告利用者やその利用目的の違いが生じる点は整理したが、それぞれの財源構造の違いに明確な線引きはないため、各独立行政法人がどの財源構造の例に該当するのか明確に当てはめることは難しく、また、財源構造の違いごとに、財務報告利用者やその利用目的をそれぞれ整理することは難しいのではないか。
- そのため、財源構造の違いごとに財務報告利用者、利用目的をそれぞれ整理するのではなく、財務報告利用者やその利用目的は、財源構造が異なるとしても、ある程度包含して整理してはどうか。

### 3. 財務報告利用者、利用目的等の再整理について

#### －1.財源構造の違いを考慮した財務報告利用者、利用目的の再整理

○ 以上を踏まえると、第1回ワーキングチームにおいて示した財務報告利用者とその利用目的は、以下のとおり再整理できるのではないか。

(前回案からの変更点)※下図における緑色で囲った部分

- ・資金提供者グループの代表的な利用者に、直接的なサービス受益者を追加。
- ・サービス受益者グループについて、直接的なサービス受益者と間接的なサービス受益者に区分。

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。)	<ul style="list-style-type: none"> <li>●納税を通じた資金提供</li> <li>●国会議員(主権者の代表)を通じた国政調査権等の行使</li> </ul>	<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> <ul style="list-style-type: none"> <li>①運営費と成果が見合っているか</li> <li>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)</li> </ul> <p>例 繰越欠損金の有無、債務超過に陥っていないか 等</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>③効率的な運営が行われているか</li> </ul> <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	<ul style="list-style-type: none"> <li>●取引(融資)の意思決定</li> </ul>	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。
	直接的なサービス受益者(利用にあたってサービスの対価を支払う者のほか、将来的に利用者となる者も含む)	<ul style="list-style-type: none"> <li>●サービスの対価としての資金提供</li> </ul>	サービスを利用するかどうかの判断の一つとして、対価がサービスの内容と照らして妥当な水準となっているか(例えば、他の事業の費用を負担させられていないか、等)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 (国会、主務大臣、関係府省、会計検査院)	<ul style="list-style-type: none"> <li>●予算、決算、出資、融資、検査等の判断</li> </ul>	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。

### 3. 財務報告利用者、利用目的等の再整理について

#### －1.財源構造の違いを考慮した財務報告利用者、利用目的の再整理

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"> <li>●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</li> <li>●また、経営努力や財産処分の判断にあっても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</li> </ul>
	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. 財務報告利用者、利用目的等の再整理について

#### ー1.財源構造の違いを考慮した財務報告利用者、利用目的の再整理

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
③サービス受益者	直接的なサービス受益者(利用にあたってサービスの対価を支払う者のほか、将来的に利用者となる者も含む)	●サービスの対価としての資金提供	サービスを利用するかどうかの判断の一つとして、対価がサービスの内容と照らして妥当な水準となっているか(例えば、他の事業の費用を負担させられていないか、等)を評価する利用目的が考えられる。
	間接的なサービス受益者(公共性の高いサービスの享受者)	●サービス受益者が主権者の場合、国会議員(主権者の代表)を通じた国政調査権等の行使	●公共性の高いサービスが持続的に提供されるかどうかを評価(把握)する利用目的が考えられる。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。
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:事業等のまとめりごとの財務情報(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:事業等のまとめりごとの財務情報(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



### 3. 財務報告利用者、利用目的等の再整理について

#### ー2. 情報仲介の機能を果たす財務報告利用者と、財務報告利用者のレイヤー(階層)の検討

#### ②情報仲介の機能を果たす財務報告利用者と、財務報告利用者のレイヤー(階層)の検討

##### 民間企業における財務報告の情報仲介者の整理

- 企業会計基準委員会の「財務会計の概念フレームワーク」において、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とされている。当該概念フレームワークにおいては、「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**」とされており、**財務報告の目的と情報仲介者の役割は密接に関連**しているのではないかと考えられる。

##### 独立行政法人における財務報告の情報仲介者の整理

- 民間企業における財務報告の情報仲介者の整理を独立行政法人に置き換えれば、主務大臣、評価制度委員会、会計検査院等の**評価、検査は、納税者やサービス受益者といったいわゆる国民の情報ニーズを踏まえた視点で行われている**と考えられるのではないかと考えられる。

┌ (参考)平成28年次会計検査の基本方針の「会計検査の基本方針」に以下の記述がある。

- ┌ ○ 会計検査院は、従来、社会経済の動向等を踏まえて**国民の期待に応える検査に努めてきた**ところであるが、以上のような状況の下で今後ともその使命を的確に果たすために、**国民の関心の所在に十分留意して、厳正かつ公正な職務の執行に努めるとともに、次に掲げる方針で検査に取り組む。**

┌ (参考)評価指針の「はじめに」に以下の記述がある。

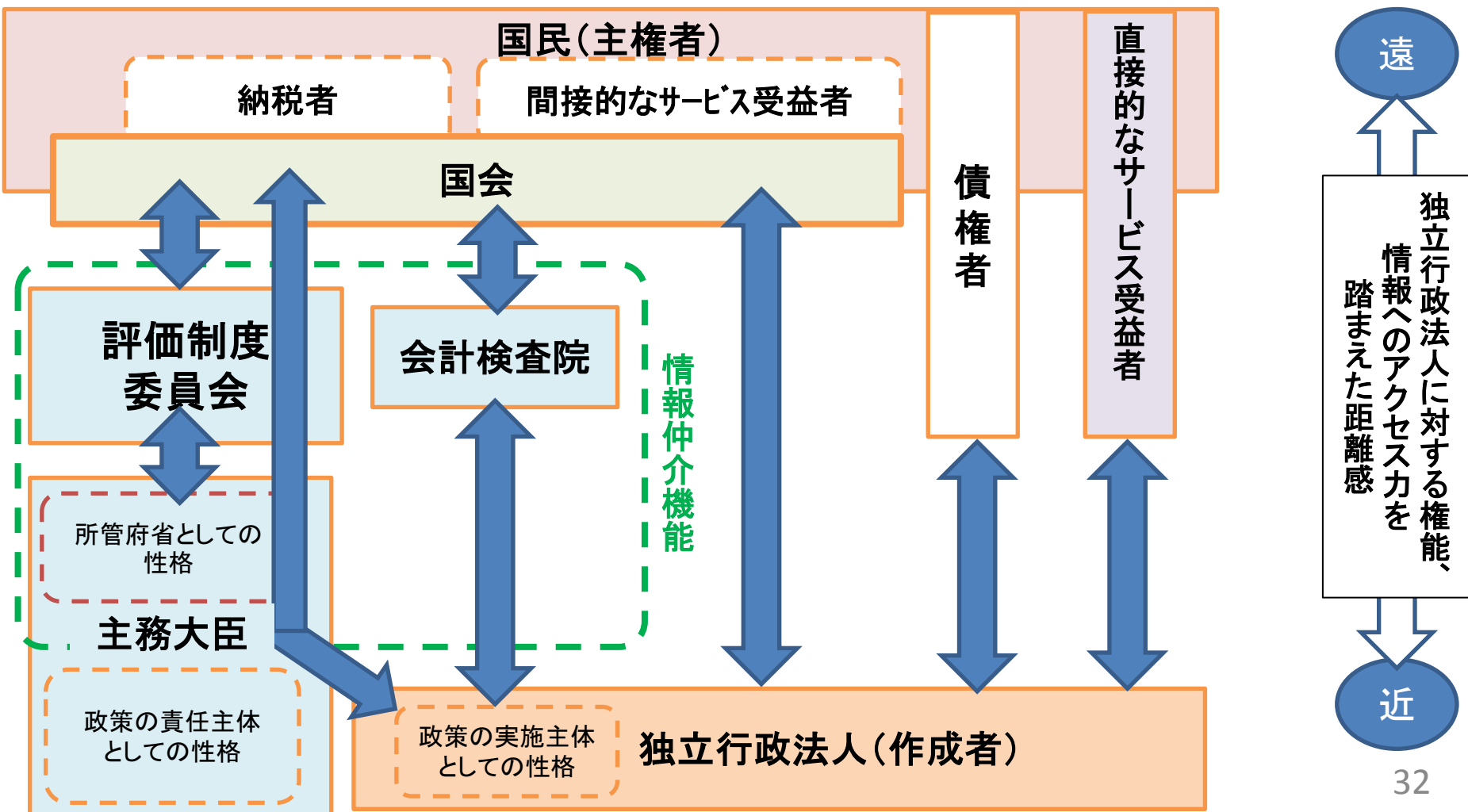
- ┌ ○ 主務大臣は、本指針に基づき、**法人の業務等に係る国民への説明責任を果たしつつ法人の政策実施機能を最大化する**という観点から、適切に評価を実施する必要がある。

- また、上記主務大臣、評価制度委員会、会計検査院等の**評価、検査においては、その評価、検査の目的に必要な情報**について、**公表されている情報よりも詳細な情報を入手**することができる。
- さらに、主務大臣、評価制度委員会、会計検査院等の**評価、検査の結果は、広く一般に公表**されており、財務報告利用者である国民は、独立行政法人が公表する財務報告や、業務実績の報告のほか、これらの**公表情報も入手して適宜利用することが可能**であることから、**情報仲介の機能を果たすべきと整理**できるのではないかと考えられる。

### 3. 財務報告利用者、利用目的等の再整理について

#### －2. 情報仲介の機能を果たす財務報告利用者と、財務報告利用者のレイヤー(階層)の検討

- 情報仲介機能や、独立行政法人の非公開情報へのアクセス力を勘案して、独立行政法人と財務報告利用者の距離感、レイヤー(階層)を整理すると、下図のとおり整理できるのではないか。
- 納税者やサービス受益者といったいわゆる国民と比較して、主務大臣や評価制度委員会といった外部評価・監督者グループは、独立行政法人により近くに位置する財務報告利用者と整理できるのではないか。





## 4. 独立行政法人会計と 英国資源会計(執行NDPBの会計)の 比較

# 4. 独立行政法人会計と英国資源会計(執行NDPBの会計)の比較

## 第1回ワーキング・チームの議論と御意見を踏まえた具体的検討事項

(議論と御意見を踏まえた具体的検討事項)

- **他国におけるマネジメント、評価、予算管理の方法と会計の関係について整理**してはどうか、との御意見があった。御意見の中で触れられた**英国の資源会計について、独立行政法人会計との比較**を行うこととした。

	独立行政法人	執行NDPB(英国)
損益計算書	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 政策の企画立案主体としての国との関係において、<b>独立行政法人の独自判断では意思決定が完結し得ない行為に起因する収支</b>等独立行政法人の業績を評価する手段としての損益計算に含めることが合理的でない収支は損益計算に含めない。</li> <li>○ <b>運営費交付金は最終的に収益</b>に計上される。</li> <li>○ 国民の負担に帰せられるコストは行政サービス実施コスト計算書で表示される。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ <b>全ての費用が業務コスト</b>として計上される。</li> <li>○ 自己収入から業務コストを控除する形で当期利益(当期損失)を表示する。</li> <li>○ <b>交付金の受領は資本取引</b>と見なし、資本項目である「損益積立金」に計上する。</li> <li>○ そのため、当期損失が表示された場合には、国民の負担に帰せられるコストとなる。</li> <li>○ なお、損益計算書に表示された当期損失は期末に損益積立金に振り替えるため、損益積立金が借方残高になった場合には、将来の国民負担が生じたことになる。</li> <li>○ 当該年度の国民負担に関する財務情報は損益計算書の当期損失に、将来の国民負担に関する財務情報は貸借対照表の損益積立金に一元化されることになる。</li> </ul>
決算報告書	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ <b>修正現金主義*</b>の予算と決算の対比。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ <b>発生主義</b>の予算と決算の対比。</li> <li>○ 経常的支出に当てられる資源予算と資本的収支に当てられる資本予算に区分される。</li> </ul>

執行NDPB(英国)の部分については「イギリスにおける発生主義財務情報の活用状況－財政活動の効率化を目指して－」(東信男 季刊行政管理研究 2015.3.No149)及び「独立行政法人会計基準の課題と展望－損益計算に焦点を当てて－」(東信男 会計検査研究 2009.9)の記述を基に作成した。

\*(参考)会計基準Q&A79-5 A3 一部抜粋

○決算報告書に記載する決算額は収入については現金預金の収入額に**期首期末の未収金額等を加減算したものを記載**し、支出については、現金預金の支出額に**期首期末の未払金額等を加減算したものを記載**。

## 4. 独立行政法人会計と英国資源会計(執行NDPBの会計)の比較

### (1) 執行NDPBにおける整理

執行NDPBにおいて前スライドの会計処理が採用されている理由について、東氏は「独立行政法人会計基準の課題と展望－損益計算に焦点を当てて－」(東信男 会計検査研究 2009.9)の中で以下の考察を行っている。

#### ① 投入されたコスト把握の重視

執行NDPBの行政活動は、市場機構において競争原理による評価を受けていないため、投入されたコストに対してどれだけの成果を上げることができたかという観点で、非財務的な業績情報と併せて行政の効率性等を判断する必要がある。そのため、損益計算書は実質的に業務コスト計算書となり、執行NDPBにとって管理不可能な費用も含め、業務運営に伴うすべての費用を計上することになる。

#### ② 収益と拠出の峻別

業務コストと交付金との間には、費用と収益の対応関係は存在せず、発生主義で計上された業務コストと現金主義で計上された交付金とを比較しても財務情報としての意義は乏しい。また、主務省は交付金の交付により、行政サービスの提供に必要なコストを賄わせ、財産的基礎を整備させるとともに、将来において執行NDPBを廃止した場合の潜在的な国民負担を減少させる。このような考え方によると、交付金の受領は収益(損益取引)ではなく、拠出(資本取引)と見なされることになる。

#### ③ 会計基準の整合性の確保

英国では、2000年政府資源・会計法に基づき、府省、エージェンシー及びパブリック・ボディで構成される中央政府全体に加え、地方公共団体等を連結した公共部門全体の決算書(Whole of Government Accounts)を作成しなければならないとされている。公共部門全体の決算書を作成する上で、同じ性格を有する取引については、同じ内容の会計処理を規定することにより、その整合性を確保する必要がある。このような考え方によると、執行NDPBへの交付金についても執行エージェンシーへの予算配賦と同様に、交付金の受領は収益ではなく資本取引と見なされることになる。

## 4. 独立行政法人会計と英国資源会計(執行NDPBの会計)の比較

### (2)独立行政法人会計と英国資源会計(執行NDPBの会計)との比較(事務局による考察)

(交付金の会計処理、損益計算書上の損益の範囲)

- 第1回ワーキング・チームで示したとおり、法人の経費削減、自己収入拡大のためのインセンティブとして、独立行政法人制度では、損益計算を通じて利益が生じており、かつ経営努力の結果生じたものであるときは、主務大臣の承認を得た上で、計画に定めた用途の範囲内で法人の業務活動に充てることとしている。
- また、独立行政法人は主務大臣による事後評価の仕組みを導入しているが、独立行政法人独自の判断では意思決定が完結し得ない収支を、独立行政法人の業績を評価する手段としての収益や費用に含めることは妥当ではないとする考え方を取っている。
- そのため、運営費交付金は資本取引ではなく最終的に収益として計上する必要があるほか、独立行政法人で意思決定が完結し得ない取引に係る費用は損益計算に含めないこととしている。

(修正現金主義による予算と決算の対比)

- 日本の中央省庁は、修正現金主義による予算・決算が作成されており、その点で中央省庁の決算と独立行政法人の決算報告書は整合している。

### (3) 上記を踏まえた独立行政法人会計と英国資源会計(執行NDPBの会計)の比較の整理

独立行政法人と執行NDPB(英国)では、損益計算に対する考え方が異なっており、また、日本と英国の中央省庁の会計制度の考え方も異なっている。従って、現行の独立行政法人会計の考え方は、インセンティブ、事後評価といった独立行政法人に特有の制度の趣旨を踏まえたものであり、また、中央省庁の会計と不整合となるものではないと整理できるのではないか。