

独立行政法人の概要

【定義】

公共性の高い事務・事業のうち、国が直接実施する必要はないが、民間に委ねると実施されないおそれがある事業を国の実施部門から分離し、法人格を付与

【目的】

国の政策目的を実現するための実施機関として、主務大臣から与えられた明確なミッション(目標)の下で、法人の長のリーダーシップに基づく自主的・戦略的な運営や、効率的な財務運営により、政策実施機能を最大化

【参考】独立行政法人制度の基本概念(最終報告(平成9年12月3日行政改革会議)から抜粋)

- 組織運営上の裁量・自律性(インセンティブ制度)を可能な限り拡大することにより、弾力的・効果的な業務運営を確保して、効率化・質の向上といった国民の求める成果の達成を重視する事後チェックへ移行
- 業務の結果について評価し改善する仕組みを導入するとともに、業務内容、業績、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

独立行政法人の財務会計面の主な特徴

①目標管理(PDCAサイクル、事後評価の重視)

【概要】

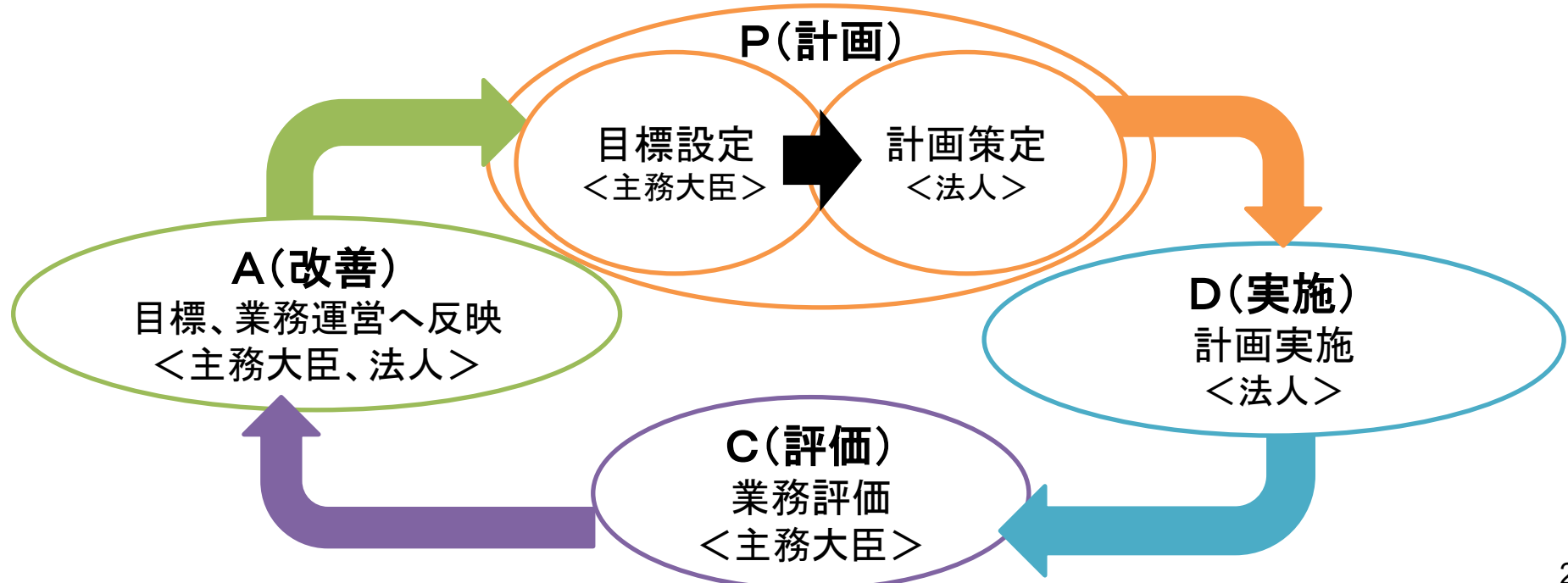
独立行政法人制度における目標管理とは、通則法で定められた主務大臣による目標指示、目標を踏まえた実施計画を法人が作成・業務運営し、業務運営の結果を評価し、法人の目標・業務運営に反映させるPDCAサイクルを機能させ、業務運営の効果性・効率性を担保する仕組みである。

●中央省庁等改革に係る大綱(平成11年1月26日中央省庁等改革推進本部決定)(抜粋)

V 独立行政法人制度に関する大綱

1 独立行政法人制度の基本

独立行政法人の制度を設けるに当たっては、事前関与・統制を極力排し、事後チェックへ重点の移行を図るため、所管大臣の監督、関与を制限するとともに、財政民主主義の観点等からの国の関与も必要最小限のものとする。



①目標管理(PDCAサイクル、事後評価の重視) 参照条文等

独立行政法人通則法関係

●独立行政法人通則法(平成十一年七月十六日法律第百三号)(抜粋)

(中期目標)

第二十九条 主務大臣は、三年以上五年以下の期間において中期目標管理法人が達成すべき業務運営に関する目標(以下「中期目標」という。)を定め、これを当該中期目標管理法人に指示するとともに、公表しなければならない。これを変更したときも、同様とする。

2 中期目標においては、次に掲げる事項について具体的に定めるものとする。

- 一 中期目標の期間(前項の期間の範囲内で主務大臣が定める期間をいう。以下同じ。)
- 二 国民に対して提供するサービスその他の業務の質の向上に関する事項
- 三 業務運営の効率化に関する事項
- 四 財務内容の改善に関する事項
- 五 その他業務運営に関する重要事項

(各事業年度に係る業務の実績等に関する評価等)

第三十二条 中期目標管理法人は、毎事業年度の終了後、当該事業年度が次の各号に掲げる事業年度のいずれに該当するかに応じ当該各号に定める事項について、主務大臣の評価を受けなければならない。

- 一 次号及び第三号に掲げる事業年度以外の事業年度 当該事業年度における業務の実績
- 二 中期目標の期間の最後の事業年度の直前の事業年度 当該事業年度における業務の実績及び中期目標の期間の終了時に見込まれる中期目標の期間における業務の実績
- 三 中期目標の期間の最後の事業年度 当該事業年度における業務の実績及び中期目標の期間における業務の実績

(中期目標の期間の終了時の検討)

第三十五条 主務大臣は、第三十二条第一項第二号に規定する中期目標の期間の終了時に見込まれる中期目標の期間における業務の実績に関する評価を行ったときは、中期目標の期間の終了時まで、当該中期目標管理法人の業務の継続又は組織の存続の必要性その他その業務及び組織の全般にわたる検討を行い、その結果に基づき、業務の廃止若しくは移管又は組織の廃止その他の所要の措置を講ずるものとする。

その他参照事項等

●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決定)(抜粋)

11. 中期目標

(1)独立行政法人の中期目標は、できる限り数値による等その達成状況が判断しやすいように定めることとする。また、その内容については、各独立行政法人の業務の内容、性格に応じた目標の設定となるよう特に配慮するものとする。

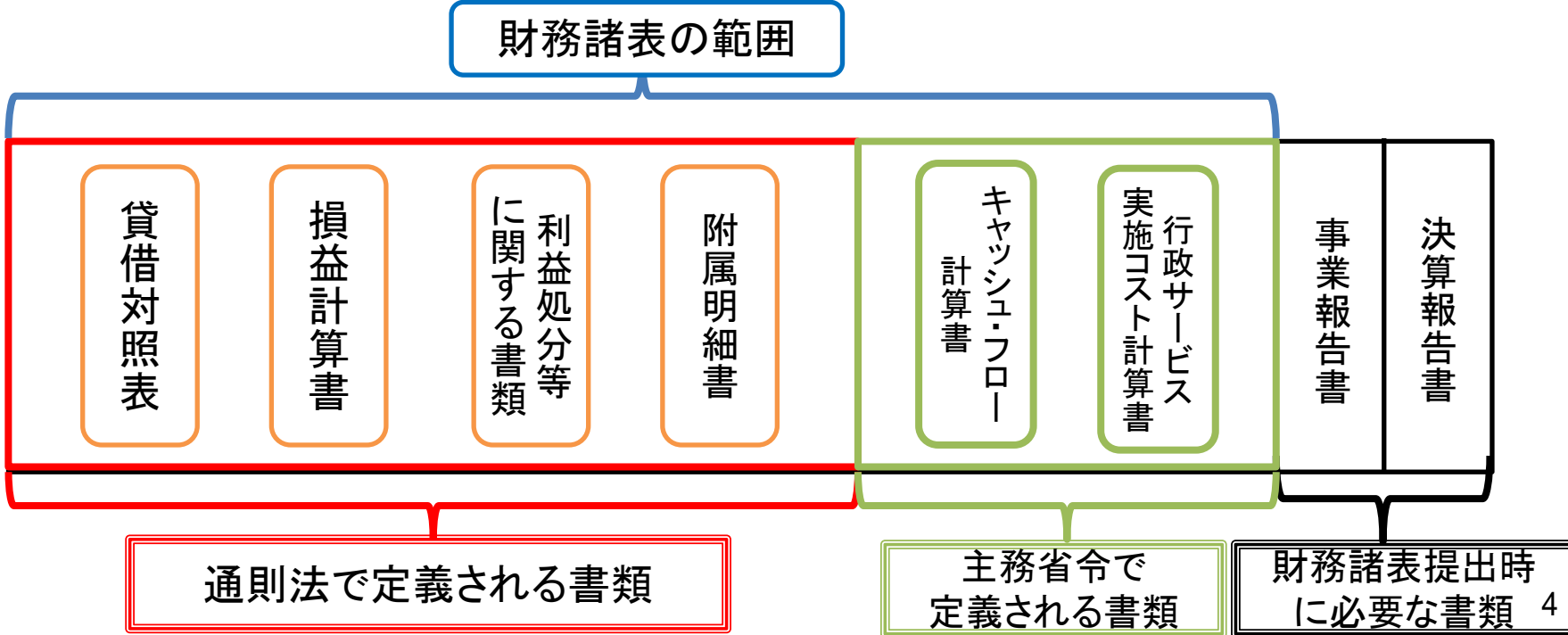
②財務会計 —企業会計原則—

【概要】

独立行政法人の会計は、「原則として企業会計原則によるものとする」(通則法第37条)とされている。独立行政法人においては、官庁会計とも企業会計とも異なる原理が働いているものの、民間企業の経営手法を行政システムに導入することにより、複式簿記、発生主義、損益計算などの会計システムが構築され、事後的な評価や後述のインセンティブ制度への活用が可能となることに意義がある。

なお、企業会計原則を適用するに当たっては、公共的な性格を有し、利益の獲得を目的とせず、一般的に独立採算制を前提としない独立行政法人の特殊性を考慮する必要がある。そのため、企業会計原則から独立行政法人の特殊性を考慮した独立行政法人会計基準が策定された。

財務諸表等の構成



②財務会計 一企業会計原則一 参照条文等

独立行政法人通則法関係

●独立行政法人通則法(平成十一年七月十六日法律第百三号)(抜粋)

(企業会計原則)

第三十七条 独立行政法人の会計は、主務省令で定めるところにより、**原則として企業会計原則**によるものとする。

(財務諸表等)

第三十八条 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その他主務省令で定める書類**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三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。

2 独立行政法人は、前項の規定により財務諸表を主務大臣に提出するときは、これに**主務省令で定めるところにより作成した当該事業年度の事業報告書及び予算の区分に従い作成した決算報告書**並びに財務諸表及び決算報告書に関する監査報告(次条第一項の規定により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つては、監査報告及び会計監査報告。以下同じ。)を添付しなければならない。

●主務省令イメージ(第三十八条第一項関係 その他主務省令で定める書類)

第〇条 機構に係る通則法第三十八条第一項に規定する主務省令で定める書類は、キャッシュ・フロー計算書及び行政サービス実施コスト計算書並びに連結貸借対照表、連結損益計算書、連結キャッシュ・フロー計算書、連結剰余金計算書及び連結附属明細書とする。

●主務省令イメージ(第三十八条第二項関係 主務省令で定める事業報告書)

第〇条 機構に係る通則法第三十八条第二項の規定により主務省令で定める事項については、この条の定めるところによる。

2 事業報告書は、次に掲げる事項を記載しなければならない。

一 機構に関する基礎的な情報

- イ 目的、業務内容、沿革、設立に係る根拠法、主務大臣、組織図その他の機構の概要、ロ 事務所(従たる事務所を含む。)の所在地
- ハ 資本金の額及び出資者ごとの出資額(前事業年度末からのそれぞれの増減を含む。)、ニ 役員の氏名、役職、任期、担当及び経歴
- ホ 常勤職員の数(前事業年度末からの増減を含む。)及び平均年齢並びに機構への出向者の数

二 財務諸表の要約

三 財務情報

- イ 財務諸表に記載された事項の概要、ロ 重要な施設等の整備等の状況、ハ 予算及び決算の概要、ニ 経費の削減及び効率化に関する目標及びその達成状況

四 事業に関する説明

- イ 財源の内訳、ロ 財務情報及び業務の実績に基づく説明

3 事業報告書には、通則法第三十一条に規定する年度計画に記載されたセグメント(機構を構成する一定の単位をいう。)ごとの予算に関する見積りと当該予算の執行実績を明らかにした資料を添付するものとする。

その他参照事項等

●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決定)(抜粋)

17. 財務諸表等

(1)独立行政法人の会計については、適切に情報開示を行うために、**独立行政法人の財政状態及び運営状況を明らかにすることを目的とし、発生主義の考え方を導入**する。

(2)独立行政法人の会計については、その**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、**正しく表示**するものでなければならない。また、その運営状況を明らかにするため、すべての費用及び収益は、その支出及び収入に基づいて計上し、かつ、その発生した期間に正しく割り当てられるように処理しなければならない。

(3)独立行政法人の会計基準は企業会計原則によることを原則とするが、公共的な性格を有し、利益の獲得を目的とせず、独立採算制を前提としない等の**独立行政法人の特殊性を考慮して必要な修正を加える**ものとする。

③財務会計 — インセンティブ制度(損益計算による経営努力) —

【概要】

独立行政法人制度では、**通則法第44条**で求められている**毎年度の利益及び損失の処理**(利益が生じたときは損失を埋め、なお残余があるときは積立金を整理。損失を生じたときは積立金を減額し、なお不足するときは繰越欠損金を整理)の結果生じた**利益**であり、**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(経営努力認定)**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。これにより、法人の経費削減、自己収入拡大のためのインセンティブが働いている。

【インセンティブ制度(経営努力)の目的】

通則法第44条で求められる**損益計算の結果の利益**のうち、**主務大臣が承認した額**(経営努力)を、剰余金として法人の業務運営に限って使用することとしたのは、経営努力というインセンティブにより、**独立行政法人に求められる自主的・自律的な業務運営を促進**し、政策実施機能の最大化を図るためである。

すなわち、経費の節減や自己収入の拡大など業務活動を通じて、**業務運営の好循環を生み出すことを目的**としている。

【剰余金の使途】

独立行政法人に公共性が求められていることを踏まえれば、経営努力により生じた**剰余金の使途が無限定に認められるものではなく、その使途は業務活動に資する使途でなければならない**。例えば法人の役職員への臨時ボーナスには使用することは、その使途に充てる目的の公共性が乏しいため充てることはできない。

③財務会計 —インセンティブ制度(損益計算による経営努力) — 参照条文等

独立行政法人通則法関係

●独立行政法人通則法(平成十一年七月十六日法律第百三号)(抜粋)

(利益及び損失の処理)

第四十四条 独立行政法人は、毎事業年度、損益計算において利益を生じたときは、前事業年度から繰り越した損失を埋め、なお残余があるときは、その残余の額は、積立金として整理しなければならない。ただし、第三項の規定により同項の用途に充てる場合は、この限りでない。

2 独立行政法人は、毎事業年度、損益計算において損失を生じたときは、前項の規定による積立金を減額して整理し、なお不足があるときは、その不足額は、繰越欠損金として整理しなければならない。

3 (中略)、第一項に規定する残余があるときは、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(中略)剰余金の用途に充てることができる。

その他参照事項等

●中央省庁等改革基本法(平成10年6月12日法律第103号)(抜粋)

(運営の基本)

第三十八条 独立行政法人の運営に係る制度の基本は、次に掲げるものとする。

三 独立行政法人の会計は、原則として企業会計原則によるものとするとともに、各事業年度において生じた損益計算上の利益は、これを積み立て、法令の定めるところにより、中期計画に定められた用途の範囲内において使用することができるものとする等弾力的かつ効率的な財務運営を行うことができる仕組みとすること。

●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決定)(抜粋)

19. 利益及び損失の処理

(1)主務大臣の承認により中期計画に定めた剰余金の用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する。

④財務会計 一財源措置(財産的基礎、運営費交付金、施設費補助金等)一

【財産的基礎等】

独立行政法人には、出資者への利益分配がないため、出資者は、配当を期待して出資するのではなく、法人の業務の確実な実施と政策実施機能の最大化のため、財産的基礎を提供する。

財産的基礎については、金銭のほか、金銭以外の土地・建物等の財産の現物出資を行うことができる。

【運営費交付金】

独立行政法人は、一般的に独立採算を前提としていないことから、業務運営を行うための財源措置が必要となる。そのため、業務運営を行うための財源措置である運営費交付金を、政府が交付することや、法人は交付金を適切かつ効率的に使用することが規定されている(通則法第46条)。

独立行政法人制度において、運営費交付金は、独立行政法人が弾力的な業務運営を行うための財源であることが求められている。また、独立行政法人は事後評価に重きが置かれているため、運営費交付金の算定に当たり、国の予算では一項一目を立て使途の内訳が特定しないことや、法人が運営費交付金を執行する段階においても、使途の変更や年度繰越しも可能な運用となっており、執行の適否は事後評価に委ねられている。

【施設費補助金】

「施設費補助金」は、公債発行対象経費に相当する土地・建物などを法人が取得する際に運営費交付金とは別に措置される。

④財務会計 一財源措置(財産的基礎、運営費交付金、施設費補助金等)一参照条文等

独立行政法人通則法関係

●独立行政法人通則法(平成十一年七月十六日法律第百三号)(抜粋)

(財産的基礎等)

第八条 独立行政法人は、その業務を確実に実施するために必要な資本金その他の財産的基礎を有しなければならない。

2 政府は、その業務を確実に実施させるために必要があると認めるときは、個別法で定めるところにより、各独立行政法人に出資することができる。

(財源措置)

第四十六条 政府は、予算の範囲内において、独立行政法人に対し、その業務の財源に充てるために必要な金額の全部又は一部に相当する金額を交付することができる。

2 独立行政法人は、業務運営に当たっては、前項の規定による交付金について、国民から徴収された税金その他の貴重な財源で賄われるものであることに留意し、(中略)適切かつ効率的に使用するよう努めなければならない。

その他参照事項等

●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決定)(抜粋)

5. 財産的基礎等

(1)独立行政法人が出資を受ける場合は、第37条等に定める会計処理の方法に従い資本金として整理する。その場合、個別法令において資本金額に関する規定を置くものとする。(注)出資を受けない独立行政法人は、資本金を持たないこととなる。

(2)政府が独立行政法人に出資する場合には、個別法令において、政府出資額等出資の内容に関する規定を置くものとする。

(4)個別法令の定めるところにより、政府は独立行政法人に対する金銭以外の土地・建物等の財産の現物出資を行うことができる。またその際は、資産評価委員会の設置など、出資財産の評価に関する規定を置く。現物出資された財産の評価は、出資時の時価を基準とすることを原則とする。

21. 財源措置

(3)運営費交付金

ア 独立行政法人の事業の運営のため、国は運営費交付金を交付する。

イ 運営費交付金はいわば「渡り切りの交付金」として措置する。国の予算においては、独立行政法人ごとに、例えば一項一目を立て、使途の内訳は特定しない。

ウ したがって、運営費交付金を財源とする独立行政法人の支出予算については、その執行に当たり、国の事前の関与を受けることなく予定の使途以外の使途に充てることのできるものとする。また、独立行政法人において年度内に遣い残しが生じた場合であっても翌年度に繰り越すことのできるものとする。

●運営費交付金の算定ルール例

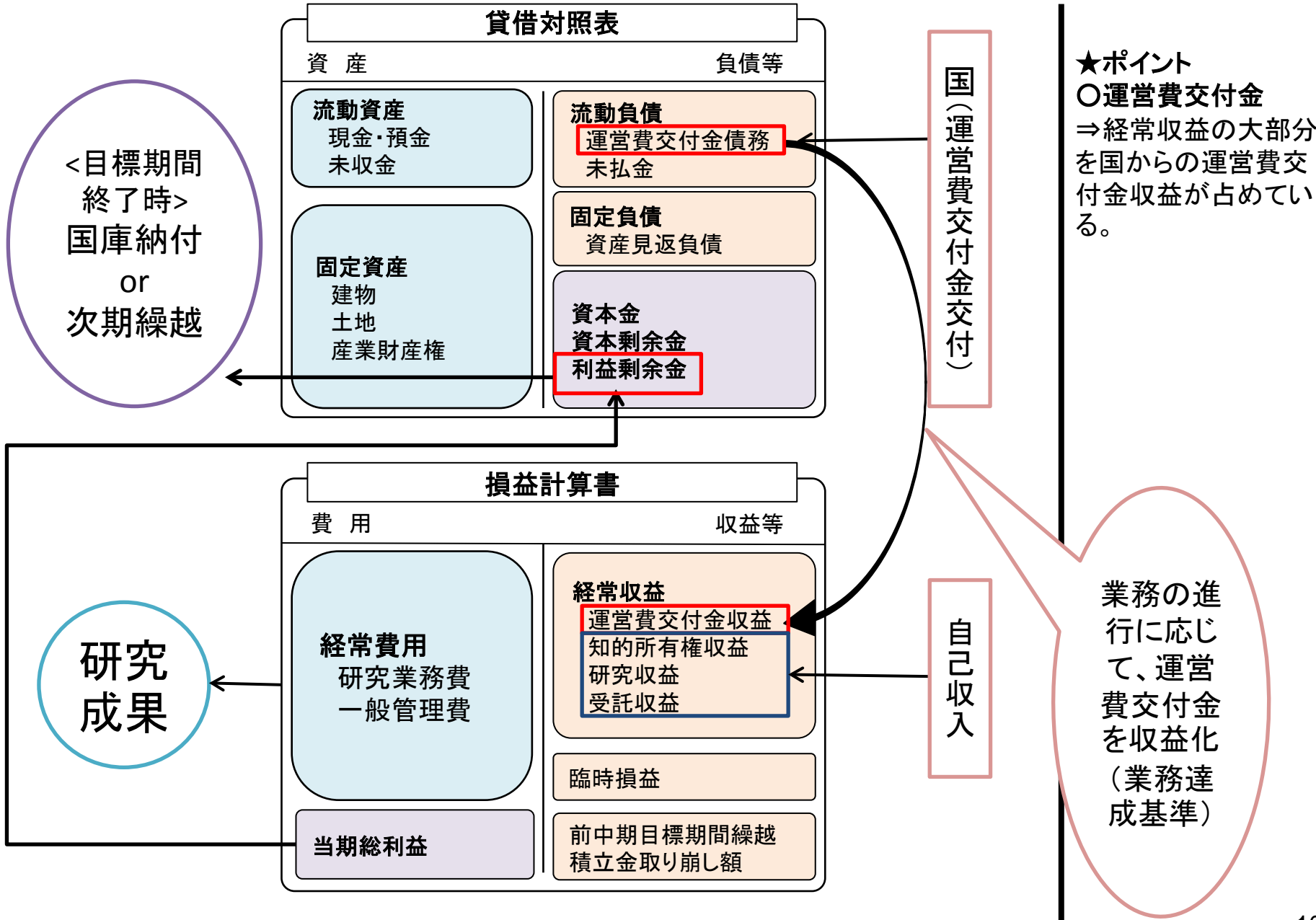
運営費交付金＝人件費＋一般管理費＋業務経費－自己収入

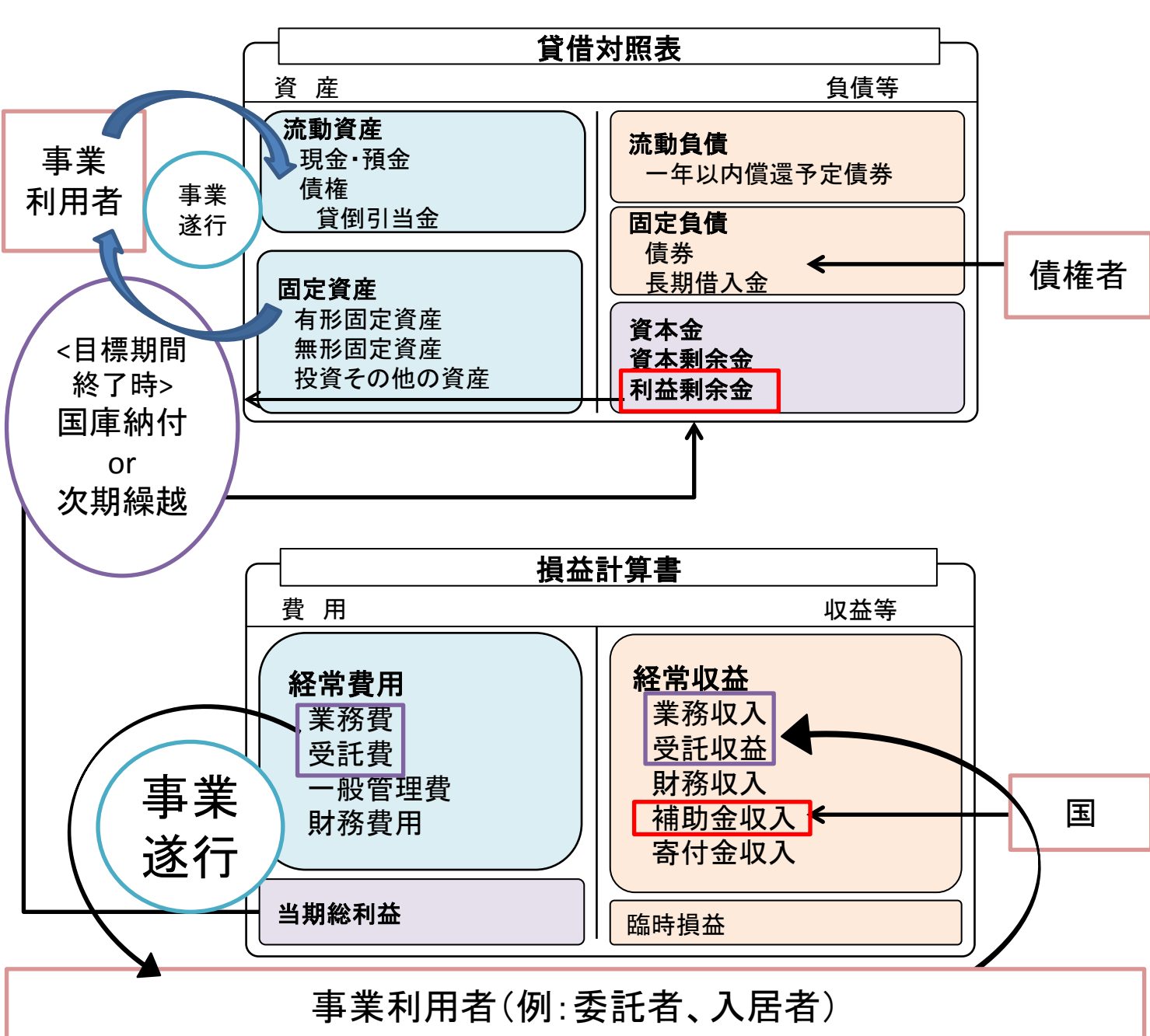
{前年度一般管理費相当額(A)－前年度特殊要因}×効率化係数＋{前年度業務経費相当額－前年度特殊要因}×効率化係数×消費者物価指数＋特殊要因－自己収入(B)

A = 前年度人件費×人件費調整係数＋前年度その他一般管理費×消費者物価指数

B = 前年度自己収入×自己収入調整係数

参考資料 ー財務諸表から見た財源構造(研究開発を行う法人の場合)ー





★ポイント

- 経常収益に占める事業の対価収入の割合
⇒ 経常収益のうち、大部分を事業の対価収入が占めている。
- 補助金等収益
⇒ ただし、国及び地方公共団体からの補助金も少なからず投入されている。
- 債券・借入金
⇒ 先行投資が必要な事業の場合、債券発行や借り入れによって資金を調達し、事業実施の結果回収された資金を返済に充てる。

参考資料 — 財務諸表から見た財源構造（共済事業を行う法人の例） —

<目標期間終了時
>
国庫納付
or
次期繰越

貸借対照表	
資産	負債等
流動資産 現金・預金 有価証券 債権 未収保険料	流動負債 運営費交付金債務 未経過保険料
固定資産 金銭信託 投資有価証券	固定負債 給付準備金
	純資産 資本金 資本剰余金 利益剰余金

損益計算書	
費用	収益等
経常費用 事業費 給付金 給付準備金繰入 一般管理費 財務費用	経常収益 運営費交付金収益 補助金等収入 運用収益 保険料収入
	臨時損益
当期総利益	前中期目標期間繰越積立金 取り崩し額

国（運営資金の投入・補助）

★ポイント
 ○給付金
 ⇒当該年度における共済事業の支給額を明らかにしている。財源は加入者からの保険料収入や、運用収益。事業によっては国からの補助金が投入される場合もある。
 ○給付準備金
 ⇒法人の主たる事業である共済事業について、事業年度末時点の翌年度以降の「備え」を明らかにするとともに、対応する資産として、現金及び預金、投資有価証券を保有している。

事業利用者（加入者）

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

－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と。

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と。
- ・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と。
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と。

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、財政投融资を受けている独立行政法人の場合、独立行政法人が、財政投融资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

ー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。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はどうか。
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	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。 ①運営費と成果が見合っているか 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) 例 繰越欠損金の有無、債務超過に陥っていないか等 ③効率的な運営が行われているか 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
	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、企業関係者との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。