

平成 29 年 2 月 20 日

「独立行政法人の財務報告に関する基本的な指針」の検討状況

1. 開催経緯

- 会計基準等部会では、独立行政法人改革や国際的な会計の潮流も踏まえて、独立行政法人会計基準に関する中長期的課題について議論

【会計基準等部会】

- ・ 第 1 回、第 2 回（平成 27 年 5 月 29 日～7 月 30 日）
独立行政法人会計基準の中長期的な課題の論点の検討
国際公会計基準審議会（IPSASB）における議論の状況

【財政制度等審議会法制・公会計部会との共同ワーキング・チーム】

- ・ 第 1 回～第 3 回（平成 27 年 11 月 9 日～平成 28 年 4 月 8 日）
財務報告の利用者、目的・機能、提供される情報・範囲の整理
- ・ 第 4 回～第 8 回（平成 28 年 6 月 3 日～平成 29 年 2 月 15 日）
財務諸表の構成要素（利益、資産、負債等）の定義

- 2 月 15 日の共同ワーキング・チームにおいて、これまでの議論を「独立行政法人の財務報告に関する基本的な指針」（骨子案）として整理
「基本的な指針」の取りまとめに向けて、共同ワーキング・チームにおいて引き続き議論

2. 「独立行政法人の財務報告に関する基本的な指針」（骨子案）の構成（別添）

序章

第 1 章 独立行政法人の特性

独立行政法人制度の設計理念
独立行政法人制度の設計理念から要請される仕組み
株式会社等の営利企業と比較した独立行政法人の特徴

第 2 章 一般目的財務報告の目的及び利用者

財務報告利用者、情報ニーズ、階層
財務報告の目的・機能（説明責任の履行、意思決定目的）
財務報告で提供される情報・範囲（財務情報・非財務情報）

第 3 章 財務諸表における構成要素

財務諸表の目的
財務諸表の構成要素（資産、負債、純資産、行政コスト、費用、収益、利益）
財務諸表の構成要素の関連概念

※ 「基本的な指針」は、独立行政法人の財務報告の基礎にある前提や概念を体系化したものであって、今後の会計基準改訂等に当たっての基本的な指針を提示するもの

3. 「独立行政法人の財務報告に関する基本的な指針」(骨子案)のポイント

① 「財務情報」・「非財務情報」を含む「財務報告」として位置付け

- ・ 平成 25 年の独立行政法人改革も踏まえ、「国民への情報開示」・「説明責任の履行」にとどまらず、主務大臣の目標設定・評価、法人のマネジメントなど「利用者の意思決定」における活用ニーズも踏まえて議論
- ・ 独立行政法人の活動を理解する上では、「利益」等の「財務情報」のみならず、事業の実施によってもたらされた便益や事業戦略、法人の長による法人運営やリスクに関する分析等の「非財務情報」が重要

⇒ これまで財務諸表で示していた「財務情報」に加えて、「非財務情報」を含む「財務報告」に関する基本的な指針として位置付け

② フルコスト情報の重要性の認識

- ・ 独立行政法人の活動の成果は主に非財務情報で示されることから、「便益＝アウトプット」の提供のために、どれだけの「コスト＝インプット」の投入が必要だったかという「フルコスト情報」が重要

※ フルコストとは、法人で発生したアウトプット産出に使用したコスト全体を指す

⇒ 行政コスト計算書を「フルコスト情報」の算出のための重要な計算書と位置付けて、その機能・意義を明確化

③ 財務諸表の基本的な概念の再定義

- ・ 財務報告の目的や求められる情報を前提として、国際的な会計の潮流も踏まえて、「利益」、「資産」、「負債」といった独立行政法人の財務諸表の基本的な概念を再定義
- ・ 独立行政法人の特性も踏まえつつ、財務諸表の体系を再整理

⇒ 「利益」を、経費の節減や自己収入の確保など「財務面の経営努力の算定基礎を示す指標」と改めて性格付け、独立行政法人の主体的な経営努力を促す仕組み（インセンティブ制度）の中核となる指標として位置付け

⇒ 独立行政法人の財政状態をよりの確に示すことができるようになるとともに、利用者にとっても理解しやすいものとなることを期待

「独立行政法人の財務報告に関する基本的な指針」（骨子案）

- ※ 「独立行政法人の財務報告に関する基本的な指針」（骨子案）は、最終的な成果物である「独立行政法人の財務報告に関する基本的な指針」を作成するためにこれまでの共同ワーキング・チームにおける議論を整理したものである。

序章 「独立行政法人の財務報告に関する基本的な指針」の設定について

1. 指針の設定の趣旨

- 独立行政法人の財務報告の現状と課題
 - 現状の独立行政法人の財務報告について（制度及び会計基準）
 - 「中長期的な課題」を踏まえて、独立行政法人の財務報告の一層の利用
 - 財務諸表を含む独立行政法人の財務報告の在り方を示す必要性

2. 指針の設定の経緯

- 会計基準等部会における検討（平成25年4月～7月）
 - 独立行政法人の会計制度を取り巻く環境の変化
 - 「中長期的な課題」を公表
- 指針の設定に至るまでの検討経過（平成25年11月～）
 - 検討の体制（共同ワーキング・チームの設置）
 - 検討時の主な留意点（国際調和等）

3. 指針の設定の前提

- 独立行政法人の財務報告の検討の前提となる独立行政法人制度の理解
 - 独立行政法人改革の集大成として「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）に基づき改正された現行の通則法が前提
 - 検討に当たって、独立行政法人制度創設時の状況やその後の見直しの経緯等を整理

【独立行政法人制度創設当初の状況】

- 「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）の中で以下の整理
- ✓ 「独立行政法人会計基準」設定の趣旨
 - 国の政策の企画立案機能と実施機能を分離し、独立の法人格を付与して実施機能を担う自立性、自発性、透明性を備えた法人として制度設計
 - 制度設計の趣旨を踏まえた財務報告の目的に資するもの
 - 包括的かつ詳細な会計基準が必要不可欠
- ✓ 企業会計原則の位置づけ
 - 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
 - 独立行政法人の特殊性を踏まえた修正
- ✓ 株式会社等の営利企業と比較した独立行政法人制度及び独立行政法人の財

序章 「独立行政法人の財務報告に関する基本的な指針」の設定について

源構造

- ① 独立行政法人は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
 - 営利企業の特徴（利益獲得目的、収益→費用の対応関係）
 - 独立行政法人の特徴（行政サービス提供の重視、国が公共的な事務・事業の確実な実施に必要な財源措置（運営費交付金）、費用→収益の対応関係）
- ② 独立行政法人は政策実施主体であり、政策企画立案主体としての国と密接不可分の関係にあり、法人独自の判断では意思決定が完結し得ない
 - 業績を評価する際の留意点（損益計算に一定の調整）
- ③ 毎事業年度における損益計算上の利益（剰余金）の獲得を目的として出資する資本主を制度上予定していない
 - 独立行政法人に対する政府出資、利益処分方法の特徴（積立金に整理し、利益配当をしないこと）、資本取引・損益取引に必要な修正
- ④ 独立行政法人に対する動機付けの要請と財政上の観点の調整を図る必要性
 - 独立行政法人制度の自律性・自主性、動機付けの重視
 - 税金を財源とする運営費交付金の扱いの厳格性
- ⑤ 中期目標・計画の仕組みの導入
 - PDCA サイクルの導入（主務大臣による目標設定・計画の認可、事後評価の重視）

【独立行政法人制度改革等を踏まえたその後の変更の状況】

- ✓ 特殊法人等の独立行政法人化への対応（平成 13 年改革）
 - 「特殊法人等整理合理化計画」に基づき特殊法人等から独立行政法人化
 - 独立行政法人化した特殊法人等の特徴（多様な業務、財源構造）にも対応しうるよう、会計基準を改訂
- ✓ 不要財産の国庫納付による減資への対応（平成 19 年改革）
 - 業務の見直し等により不要となった財産の国庫納付義務（減資の実施）
 - 減資の取扱い（個別法令その他の法律の定め）
- ✓ 目標・評価と会計の連携（平成 25 年改革）
 - 法人類型化（中期目標管理法人、国立研究開発法人、行政執行法人）
 - 全法人統一的な目標・評価に関する指針を設定
 - 一定の事業等のまとまり（セグメント）ごとに目標・評価の単位を設定

4. 指針の役割と性格

○ 指針の役割

- 今後の独立行政法人の会計基準を含む財務報告に関する基本的な考え方を示す

序章 「独立行政法人の財務報告に関する基本的な指針」の設定について

→ 今後の独立行政法人会計基準及び関係通知を新設・改廃する際に適用される概念としての役割

○ 指針の性格

→ 現行の独立行政法人会計基準の改訂を直ちに求めるものではない

→ 関係通知の新設・改正に先立ち実施されている独自の取り組みを否定するものではない

→ 会計基準の範囲にない財務報告上の論点を検討する際のガイダンスとなる

→ 主務省令において個別の独立行政法人の特殊性に基づく企業会計と異なる会計処理を定める場合には指針の趣旨を踏まえることに留意

→ 今後の独立行政法人制度改革が行われた際には必要に応じて指針を見直す

5. 指針が対象とする財務報告

○ 一般目的財務報告及び特別目的財務報告の定義と採用する財務報告

○ 一般目的財務報告を採用した理由

→ 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る財務報告を作成することは非現実的

○ グループ財務報告の取扱い

→ 具体的な事例に則した検討が必要であり指針には含めない

第1章 独立行政法人の特性

1. 独立行政法人制度の設計理念

○ 国の政策の企画立案機能と実施機能を分離し、実施機能を担う主体として独立の法人格を付与

○ 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、民間の主体に委ねると実施されないおそれのあるもの又は一の主体に独占して行わせることが必要であるものを実施

○ 業務の質の向上・効率性、適正かつ自立的な業務運営の確保、業務の透明性の確保を図る仕組みとして制度設計

2. 独立行政法人制度の設計理念から要請される主要な仕組み

○ PDCA サイクルが機能する目標・評価の仕組み

→ 国の政策実施機能を担い、事務・事業の実施機能の最大化を目的として機能するため、主務大臣が目標を定めて業務の有効性・効率性の観点から法人の業績を評価する

→ 財務報告において実施したサービスに対するインプット情報を提供

→ 業務の透明性を確保するために当該目標の達成状況に対する説明責任が求められる

○ 公共性と自主性・自律性のバランスを調整した財源措置と経営努力を促す仕組み

第1章 独立行政法人の特性

- 公共性の高い事務・事業を確実に実施することを目的に業務運営が行われることから、利益の獲得を主目的とした業務運営は行われない
- このため、必ずしも独立採算制を前提とせず、国の予算制度の下、税金等の国費による必要な財源措置等が行われる
- 一方、自主性・自律性の観点から自立的な業務運営を確保するため、経営努力を促す損益計算の仕組みが存在
- 財務報告において法人の主体的な経営努力を促進する利益情報を提供

3. 株式会社等の営利企業と比較した独立行政法人の特徴

○ 独立行政法人の特徴

- ✓ 事務・事業の実施には国による一定の関与を受ける
 - 政策企画立案主体としての国と密接不可分の関係にあるため、事務・事業の実施は国から与えられたミッションに基づき行われる
 - 営利企業では株式会社における所有と経営の分離はあるものの企業内で意思決定が完結するため、独立行政法人とは異なる
- ✓ 国が公共性の高い事務・事業の確実な実施に必要な財源措置を実施
 - 独立採算制を前提とせず、公共上の見地から確実に実施することが必要なサービスの提供を行うため、国からの出資や運営費交付金、施設費等の財源措置が行われる
 - 国が所要の予算上の手当を行うことを原則としており、資金調達には一定の制限が設けられている
 - 自由な資金調達により競争市場での利益獲得等を目的としたサービス提供を行う営利企業とは異なる
- ✓ 出資者に対する剰余金の分配を予定していない
 - 剰余金が生じた場合、サービス提供に必要なもの以外は国庫へ納付するため、出資割合に応じた剰余金の分配を予定する営利企業とは異なる
- ✓ 財務情報だけでは成果情報が提供されない
 - 成果情報のほとんどは、サービスの確実な実施がなされたか否か、またはサービスの提供がどの程度なされたかという非財務情報によって提供される
 - 営利企業の成果情報のほとんどは、財務情報（売上、利益等）によって提供されるが、必ずしも独立行政法人の成果情報とはならない
 - このため損益の対応関係は、サービスを提供するための費用とそれを賄う財源としての収益という関係にあり、営利企業のように売上という成果を獲得するために費消した費用という関係とは異なる

第2章 一般目的財務報告の目的及び利用者

1. 財務報告利用者

○ 財務報告利用者及び代表的な利用者

- 公会計の他の概念フレームワーク（IPSASB,GASB,FASAB）における財務報告利用者を参考に、独立行政法人制度を踏まえて想定する財務報告利用

第2章 一般目的財務報告の目的及び利用者

者を4グループに整理

→ 情報ニーズの違いによって利用者グループを整理しているため、代表的な利用者は、複数の代表者グループに分類されることもある

◆ 資金提供者

→ 納税者、債権者、直接的なサービス受益者、独立行政法人の予算・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）など

◆ 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、国会など

◆ 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

◆ 法人内部利用者

→ 法人の長、理事、管理者などの内部管理者、職員など

2. 財務報告利用者の情報ニーズ

○ 情報ニーズの整理の前提

→ 財務報告利用者の代表的な利用者ごとに、主な権能とその権能から考えられる情報ニーズを整理

○ 財務報告利用者ごとの情報ニーズ

◆ 資金提供者

→ 納税者

- ・ 運営費と成果が見合っているか
- ・ 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）
- ・ 効率的な運営が行われているか など

→ 債権者

- ・ 取引（融資）の意思決定に際し、債務の返済可能性を評価

→ 直接的なサービス受益者

- ・ 資金の出し手として適正な業務運営に基づく対価が設定されているか

→ 予算・決算のプロセスに携わる者

- ・ 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

◆ 外部評価・監督者

→ 目標設定・評価者等としての主務大臣

- ・ 財務報告を判断材料に目標設定・評価を行う
- ・ 経営努力や財産処分の判断にあたって財務報告を活用

→ 独立行政法人評価制度委員会

- ・ 主務大臣が設定した目標・評価の妥当性について、財務報告を判断材料の一つとして意見を述べる

→ 国会

第2章 一般目的財務報告の目的及び利用者

- ・ 独立行政法人の個別法の改正や予算・決算の審議に当たって、財務報告を参考とする
- ◆ サービス受益者
 - 直接的なサービス受益者
 - ・ サービスの受け手として適正な業務運営に基づく対価が設定されているか
 - 間接的なサービス受益者
 - ・ 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）
 - ・ 法人が実施するサービスが国民負担と照らして妥当なものか判断
- ◆ 法人内部利用者
 - 内部管理者
 - ・ 財務報告をもとに法人の長や理事、その他管理者は意思決定等を行う
 - 職員
 - ・ 財務報告を通じて勤務先の実態を把握し、業務・環境の改善

3. 財務報告利用者の階層

○ 階層の整理

- 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等を勘案して、独立行政法人と財務報告利用者の距離感、階層（レイヤー）の整理が必要
 - ・ 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、主務大臣や独立行政法人評価制度委員会、会計検査院といった外部評価・監督者グループは、独立行政法人に関するより詳細な情報の入手が可能であり、より近くに位置する
 - ・ こうした外部評価・監督者グループは、財務報告利用者である国民に対して、情報仲介機能を有する

4. 財務報告の目的・機能

○ 一般目的財務報告の目的

- 一般目的財務報告の利用者に有用となる情報の提供が必要となることから、財務報告利用者とその情報ニーズを参照して決定されるべき
- 具体的には、「法人の長の説明責任目的」と「財務報告利用者の意思決定目的」の2つの目的に関して有用な情報の提供が必要
- 財務報告利用者と財務報告の目的の整理によって、財務報告が果たす機能、あるいは果たすべき機能を導き出すことができる

○ 一般目的財務報告の機能

- ✓ 法人の長の説明責任を履行する機能
 - 財務報告利用者の情報ニーズを満たす財務報告は、法人の長にとって、説明責任を履行する機能を果たす
- ✓ 意思決定に資する情報を提供する機能
 - 財務報告利用者の情報ニーズを満たす財務報告は、財務報告利用者

第2章 一般目的財務報告の目的及び利用者

とって、意思決定に資する情報を提供する機能を果たす

5. 財務報告で提供される情報、財務報告の範囲

○ 財務報告で提供される情報

- 財務報告利用者、その情報ニーズ、財務報告の目的・機能の整理によって、財務報告で提供すべき情報を導き出すことができる
- 独立行政法人の特性（財務情報だけでは成果情報が提供されない等）を踏まえ、一般目的財務報告には、「非財務情報」を含める必要がある
- 上記整理を通じて、一般目的財務報告に必要な情報・範囲としては、「①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」、「②業績の適正な評価に資する情報」、「③財政状態及び運営状況の適切な把握に資する情報」に整理することができる

① 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

- 将来予測情報やガバナンス、リスクマネジメント等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情報は、財務報告利用者にとって共通して有用な情報であり、財務報告において開示が必要
- ただし、具体的な開示項目・開示内容については、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、各独立行政法人の判断に委ねるべき
- このため、本指針においては、独立行政法人がどのような情報を開示すべきか判断の助けとなる情報を明示
 - ✓ 法人の長の理念等
 - 法人の長は、一般的に主務大臣が、高度な知識・経験を有する者であって、業務を適正かつ効率的に運営することができる者を任命するとされており、法人の長の理念等は、そのような自身の知識・経験等も踏まえつつ記載されるべき
 - ✓ 持続的に適正なサービスを提供するための源泉
 - 独立行政法人は、持続的に適正なサービスの提供を可能とする強みや基盤を維持・創出していくための源泉を開示することが必要
 - 具体的な記載内容は財務報告利用者の理解可能性、過去情報等との比較可能性、情報の検証可能性を確保したうえで、個々の独立行政法人において検討
 - ✓ 業務運営上のリスク
 - 業務運営上のリスクは、サービス受益者が持続的にサービスを受益できるかどうかに係るリスクを指す
 - 具体的な記載内容は財務報告利用者の理解可能性、過去情報等との比較可能性、情報の検証可能性を確保したうえで、個々の独立行政法人において検討
 - ✓ 業務運営上のリスクとして中長期の財務リスクが識別される場合に提

第2章 一般目的財務報告の目的及び利用者

供する情報（長期的な財政の持続可能性）

- 中長期の財務リスクとは、将来的に国民に予期せざる負担が生じる可能性を指す
- 開示する情報は法人が抱える長期の財務リスクに応じて決まる
- 長期の財務予測は、予測の前提条件次第で結果が大きく変わる可能性があることから、予測の前提条件を開示する必要
- 具体的な記載内容は財務報告利用者の理解可能性、過去情報等との比較可能性、情報の検証可能性を確保したうえで、個々の独立行政法人において検討
- 長期の予測が困難な場合においても、最低限、目標期間開始時において、独立行政法人の目標期間終了時における予測貸借対照表等の作成を求める

② 業績の適正な評価に資する情報

- 独立行政法人の評価・判断の実効性を確保するために、独立行政法人の事務・事業に係るアウトプット情報とインプット情報を対比可能な形で開示を行うことが必要
- 財務報告利用者の理解可能性、過去情報等との比較可能性、情報の検証可能性を確保する必要
- 具体的な情報としては、以下の内容を含める必要
 - ✓ 業績の適正な評価に必要な前提情報
 - 政策目標の実現に向けた独立行政法人の役割の説明（政策目標における中期目標等や法人の実施する事務・事業の位置づけ）
 - サービス受益者等が理解可能な資金フローや事業スキーム図（単年度の資金フローではなく財源構造を表象する構造的な資金フローを記載、原則としてセグメントごとに記載）
 - ✓ セグメントごとのアウトプット情報とインプット情報の対比
 - アウトプット情報（外部の受益者に提供したサービス）
 - インプット情報（アウトプット情報を提供するために使用した資源）
 - 財務報告利用者の理解可能性等の観点から、アウトプット情報とインプット情報の対比にあたって記載すべき内容
 - (i) セグメントごとの記載（全てのアウトプット情報を当該事業年度のアウトプット情報とインプット情報を対比するよう記載）
 - (ii) 過去からの推移や目標値等を用いた説明情報（過去の実績又は目標値（例えば、目標期間最終年度における到達水準等）と比較できる形で開示）
 - (iii) セグメントごとのアウトプット情報、インプット情報が定量的に表すことができる事業であっても、定量的情報を補足する定性的情報が必要（事務・事業実施機能の最大化のために何を根拠にあるいは何を意図してそのような意思決定を行ったか、イン

第2章 一般目的財務報告の目的及び利用者

プットの妥当性等に関する法人の長の考え等)

- (iv) セグメントごとのアウトプット情報とインプット情報の対比の情報は、既存の公表資料との整合性を図るなど、独立行政法人における財務報告作成に係る負担の増加を抑えつつ、財務報告から得られる情報の理解可能性を高める必要

- ✓ 予算及び決算の対比
 - 予算及び決算の対比の重要性
 - 対比する情報の範囲
 - 修正現金主義及び発生主義での予算及び決算の対比が必要

③ 財政状態及び運営状況の適切な把握に資する情報

- 独立行政法人の財務情報については、通則法に基づき、財務諸表を始めとした財務情報を開示している
- 財務諸表が基本情報であるが、その他以下のような情報を財務報告として提供する必要
 - ✓ 決算報告書、事業報告書
 - 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
 - ✓ 内部統制
 - 財務報告の信頼性を担保するため、事業継続に必要な法人運営に係る内部統制の整備・運用状況の記載が必要
 - 詳細な記述ではなく、それぞれについて内部統制が適切に整備・運用されている旨について記載
 - 財務報告の信頼性及び法人運営に重要な影響を及ぼす事例が生じた場合には、内部統制上の不備とその対応状況について記載

第3章 財務諸表における構成要素

1. 財務諸表の目的

- 財務諸表の目的
 - ✓ 財政状態を表す情報
 - 貸借対照表
 - ✓ 運営状況を表す情報
 - 行政コスト計算書
 - 損益計算書
 - ✓ キャッシュ・フローの状況を表す情報
 - キャッシュ・フロー計算書
- 財政状態と運営状況の関係
 - 純資産変動計算書

2. 財務諸表の構成要素

- 資産
- 負債

第3章 財務諸表における構成要素

- 純資産
- 行政コスト
- 費用
- 収益
- 利益

3. 財務諸表の構成要素の関連概念

付録

以上