

パブリックコメント及び各府省意見照会等を踏まえた修正

1. パブリックコメント及び各府省意見照会の実施期間及び結果概要

- 平成29年6月21日から平成29年7月17日まで実施した。
- パブリックコメントが2件、各府省意見照会が5件あり、意見等の概要と詳細な内訳は以下のとおり。

2. 寄せられた意見等の概要

意見等の概要	件数	
	パブコメ	各府省意見
① 検討の経緯に関する質問	-	1件
② 指針の性格に関する質問	-	1件
③ 企業会計原則との調整に関する意見	3件	-
④ 現行の損益外処理等に関する意見	4件	-
⑤ 行政コスト計算書に関する質問	-	2件
⑥ 純資産変動計算書に関する質問	-	2件
⑦ 非財務情報の取扱いに関する質問	-	2件
⑧ 国や地方自治体の財務書類との整合性に関する意見	1件	-
⑨ 独立行政法人通則法上の法人分類に関する意見・質問	-	4件
⑩ 用語、表現等に対する意見	2件	1件
⑪ 作業負担等に関する意見・質問	-	3件
⑫ その他	3件	23件
計	13件	39件

3. パブリックコメント及び各府省意見照会等を踏まえた修正

No.	章	項・頁	意見等	修正内容
1	第1章 独立行政法人の特性	目次・P.4	P.4 目次中の「独立行政法人の設計理念から要請される主要な仕組み」が、P.5 の標題「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」と異なっている。	御意見を踏まえて以下のとおり修正します。 (修正後) 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
2	第2章 財務報告利用者及び財務報告の目的	2.16・P.17	種々の会計処理があり得ることを考慮するあまり「考えられる」という表記が目につき、指針という文書の性格からすると違和感がある。	御意見を踏まえて以下のとおり修正します。 (修正後) なお、独立行政法人の業績は、他法人との比較が馴染まないことが多いと 考えられる ため、過年度の業績も踏まえた情報の提供が有用となる。
3	第2章 財務報告利用者及び財務報告の目的	BC2.7・P.20	「会計検査院は、外部からの監督機能の発揮を通じて、国家予算・決算のプロセスにおいて重要な役割を果たす」とあるが、独立行政法人の財務報告利用者としての記述だと考えると違和感がある。	御意見を踏まえて以下のとおり修正します。 (修正後) 会計検査院は、 国会及び裁判所に属さず、内閣からも独立した憲法上の機関として、国や法律で定められた機関の会計を検査し、会計経理が正しく行われるように監督する職責を果たしている ことから、「外部評価・監督者」として整理できる。
4	第2章 財務報告利用者及び財務報告の目的	BC2.14・P.22	会計検査院の権能として、「独立行政法人の会計の検査等」とあるが、「・・・検査及び検査の結果に基づく改善の処置の要求等」と明示してはいかがか。	御意見を踏まえて以下のとおり修正します。 (修正後) また、会計検査院の主な権能には「独立行政法人の会計の 検査及び検査の結果に基づく改善処置の要求等 」が考えられ、国会の主な権能には「独立行政法人に関連する法律の制定等」が考えられる。

4. 「独立行政法人の財務報告に関する基本的な指針」(案)(以下「本指針」という)に関する意見等及びそれに対する考え方

No.	章	意見等の概要	意見等	考え方
1	序章	① 検討の経緯	<p>本指針の経緯について、「国民その他の利害関係者が独立行政法人の財務報告をより一層活用することが求められている。(P.2)」と記述されています。</p> <p>このような記述がある背景をさらに説明していただきたい。</p>	<p>財務諸表を含む独立行政法人の財務報告は、作成することのみが目的ではなく、作成後に有効に活用される必要があります。本指針の序章 6 では、「PDCA サイクルの強化、自律的なマネジメントといった平成 25 年閣議決定の改革の成果を十分に発揮するため」と記載しています。</p> <p>また、平成 25 年閣議決定では、「法人における管理会計の活用等により自律的なマネジメントの実現を図る」と記載されています。</p>
2	序章	② 指針の性格	<p>本指針は、現行基準の基礎にある前提や理念を体系化するものなのか、あるべき論として今後の方針(改訂を前提)を体系化するものなのか、指針の位置づけをご教示いただきたい。</p>	<p>序章では以下のとおり本指針の性格と取扱いを記載しています。</p> <p>8 本指針は、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る。また、今後の独立行政法人会計基準及び関係通知の改訂等にあたっての基本的な指針を提示するものであり、独立行政法人会計基準及び関係通知に定められていない財務報告上の論点を取り扱う際に参照されるものである。</p> <p>9 本指針は、今後、独立行政法人制度の改革が行われた場合など、必要に応じて見直されるものである。</p>
3	全般	③ 企業会計原則との調整	<p>独法の特異な処理と「企業会計原則」との調整に苦労されているが、特性を重視すれば企業会計原則でなく発生主義に、企業会計原則を重視すれば理解可能性を難しくするジレンマに陥ります。</p> <p>財務報告の理解可能性に重きを置くべきであり、企業会計と大きく乖離する会計処理・制度を避けるべきである。</p>	<p>独立行政法人通則法第 37 条では「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。」としています。また、本指針の第 1 章で記載したとおり、独立行政法人の特性が存在しており、独立行政法人会計基準にも大きな影響を与えています。会計原則の考え方や基準の改訂にあたっては、独立行政法人の特性を前提として、諸条件を総合的に勘案して判断すべきものと考えています。</p>

No.	章	意見等の概要	意見等	考え方
4	全般	④ 現行の損益外処理等	<p>特性の損益外処理は利益処分、インセンティブの確保として理解できますが、損益外処理をしない対価性ある業務をする独法と違う処理の併存を招き、悩ましい。</p> <p>技術的には見返り処理をすれば損益外にしくなくても損益中立は維持される。</p> <p>「行政コスト」および「行政コスト計算書」を廃止すべきである（損益均衡の考え方から脱却し、「損益外減価償却」を廃止すべきである）。</p> <p>利益情報でインセンティブを与える仕組みを変更すべきである（非財務成果情報ならびに非財務成果単位当たりコスト情報、予算・決算情報でインセンティブを与える仕組みに変更すべきである）。</p> <p>資産見返運営費交付金等を負債として認識すべきでない（資産見返運営費交付金戻入による損益均衡を廃止すべきである）。</p>	<p><独立行政法人の損益計算書の役割について></p> <p>本指針 1.5 のとおり、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として、独立行政法人の自律的な業務運営を確保するため、経営努力を促進するインセンティブを機能させる仕組みが存在しています。</p> <p>また、BC3.8 のとおり、インセンティブを与える仕組みに基づく独立行政法人の経営努力を反映する利益情報が損益計算書で提供されます。</p> <p>この仕組みを踏まえて、損益計算書の役割を「利益情報」の提供ではなく、「インセンティブを与える仕組みに基づく独立行政法人の経営努力を反映する利益情報」の提供と記載している点が、企業会計と異なる大きな特徴になります。</p> <p>なお、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）では、「法人の主体的な経営努力を促進するインセンティブが機能するよう運用を改善する」とされ、平成 26 年 6 月に関連通知を发出するなどの見直しを行っています。</p> <p><財務情報だけでは成果情報が提供されないこと></p> <p>本指針 1.12 に記載したとおり、「営利企業の成果情報のほとんどは、売上高、利益額等といった財務情報によって提供されるが、このような財務情報は必ずしも独立行政法人にとっての成果情報とはならない」ため、BC3.5 では、「財務情報だけで業績の適正な評価ができるものではなく、アウトプット情報とインプット情報とを対比する等により業績を評価する」と記載したところです。また、「インプット情報については、独立行政法人がアウトプットを産み出すために使用した全てのコストを示すフ</p>

No.	章	意見等の概要	意見等	考え方
				<p>ルコスト情報が重要になる」と整理した上で、BC3.7のとおり、フルコスト情報の提供源として「行政コスト計算書」を作成することとしました。なお、行政コスト計算書と損益計算書を1つに統合していない理由についてはBC3.13を御確認ください。</p> <p><財源構造の違いを踏まえた行政コストと費用の取扱い> 本指針 BC3.42 に記載したとおり、現行の独立行政法人会計基準で扱われている損益外処理のように、「独立行政法人の損益計算書の役割に照らして費用として扱うべきでない資源消費額」が生じることがありますが、独立行政法人の財源構造の違いによっては生じないこともあります。 なお、BC3.10のとおり「例えば、政府からの出資を財源として取得した固定資産では、使用により、または時の経過に応じて減価が生じるにも関わらず、取得財源である政府からの出資については、減価に応じた取り崩しがなされないことから、結果として減価償却相当額と同額の「収益」が生じず、減価償却相当額のみが生じる」こととなります。</p> <p><見返り処理の取扱い> 御意見のとおり、技術的に見返り処理をする場合には、政府からの出資を財源として取得した固定資産に係る減価償却相当額にも留意して、見返勘定が負債の定義に該当するのか検討しておく必要がありました。 なお、BC3.28 で記載したとおり「繰延インフロー概念や、負債及び純資産に分類できない新たな概念を持ち出すことなく負債概念を整理」しています。</p>

No.	章	意見等の概要	意見等	考え方
5	第3章	⑤ 行政コスト計算書	<p>「行政コスト計算書」は、現行の「行政サービス実施コスト計算書」と別のものか。</p> <p>今回、3.11で行政コストの定義をされ、行政コスト計算書も損益計算書と同じく法人の運営状況を表す計算書として位置付けられましたが、今までの行政サービス実施コスト、行政サービス実施コスト計算書との違いがよくわかりませんでした。</p> <p>今回、名称のサービスがなくなって、フルコストとしての定義が定められましたが、開示については、今までと変わらないということによろしいでしょうか。</p> <p>また、今までの行政サービス実施コスト計算書は、その他の主務省令で定められていた書類ですが、3.2では、損益計算書よりも前に書いてあることから、損益計算書よりも重要な位置づけの書類という認識でしょうか。</p>	<p><行政コスト計算書の整理について></p> <p>BC3.7のとおり、独立行政法人の財務諸表では、業績の適正な評価に資する情報を提供する観点から、フルコスト情報の提供源として「行政コスト計算書」を作成することにしました。</p> <p>このため、BC3.9のとおり、「行政コスト」は損益計算書における「費用」をはじめ、現行の独立行政法人会計基準で扱われている損益外処理のように、「独立行政法人の損益計算書の役割に照らして費用として扱うべきでない資源消費額」が含まれます。</p> <p>なお、BC3.33に記載したとおり、行政コストには、政府からの出資を財源として取得した固定資産に係る減価償却相当額のように、「独立行政法人の損益計算書の役割に照らして費用として扱うべきでない資源消費額」であって、独立行政法人の実質的な会計上の財産的基礎の価値減少の程度を表す取引が含まれています。この概念は特に重要なため、本指針の末尾に「付録」としてイメージ図を添付しました。</p> <p>また、BC3.34のとおり、行政コストはフルコストとしての性格を有することから、独立行政法人の実態を踏まえて、例えば自己収入や機会費用等を別途、調整することで、独立行政法人の業務運営に関して「国民の負担に帰せられるコスト」が算定されることとなります。</p> <p>よって、現行の独立行政法人会計基準では、行政サービス実施コスト計算書において、自己収入や機会費用等を調整することで「国民の負担に帰せられるコスト」である行政サービス実施コストを表示していましたが、本指針では、行政コスト計算書に「国民の負担に帰せられるコスト」を表示せず、別の記載場所に表示することとなります。</p>

No.	章	意見等の概要	意見等	考え方
				<p>具体的な表示方法については、序章 8 のとおり、今後の独立行政法人会計基準及び関係通知の改訂等に当たっての検討課題です。</p> <p><行政コスト計算書と損益計算書の位置付けと情報の流れ></p> <p>BC3.11 に記載したとおり、行政コスト計算書と損益計算書は、それぞれ異なる役割を有することを明確にする観点から、両者を明確に分けて作成する必要があります。</p> <p>行政コスト計算書と損益計算書の位置付けに軽重はありません。</p> <p>また、BC3.17 では、「行政コストに含まれる費用を抽出して損益計算書に表す」と記載することで、情報の流れが現行の損益外処理とは異なることを示しました。</p> <p>損益外処理では、「損益外」であるから、損益計算書ではなく行政サービス実施コスト計算書に含めるべきという情報の流れと整合的ですが、本指針では、「費用」であるから行政コスト計算書に含めるべきであるものの、損益計算書にも含めるべきという情報の流れで整理しています。</p>
6	第 3 章	⑥ 純資産変動計算書	<p>財務諸表作成において、新たに【純資産変動計算書】というシートが増えるということでしょうか。</p> <p>「純資産変動計算書」は、現行の独法会計基準において作成を求められていないが、今後、作成する方向になるのか。</p>	<p>BC3.14 で記載したとおり、本指針では、財政状態と運営状況との関係を表すために「純資産変動計算書」の作成が必要なものと整理しました。</p> <p>純資産変動計算書の作成により、政府からの出資の変動額のみならず、「独立行政法人の損益計算書の役割に照らして費用として扱うべきでない資源消費額」の変動額も把握されるため、実質的な会計上の財産的基礎の価値減少の程度を表す取引も把握できることとなります。</p>
7	第 2 章	⑦ 非財務情報の取扱い	<p>独立行政法人の成果情報が財務情報及び非財務情報で構成されるものであることは完</p>	<p>独立行政法人は、財務情報だけでは成果情報が提供されないため、本指針 1.13 で記載したとおり、「独立行政法人の成果情報には、サービスの提供</p>

No.	章	意見等の概要	意見等	考え方
			<p>全に同意いたしますが、「独立行政法人の財務報告には、財務情報のみならず、非財務情報も含める必要がある」と結論づける前には、独立行政法人制度における非財務情報の取扱についてよく把握する必要があると考えます。</p> <p>「非財務情報」とは具体的には何を想定しているのでしょうか。</p>	<p>の確実な実施がなされたか、またはサービスの提供がどの程度なされたかという点に着目した情報が含まれる」と整理しました。このため、独立行政法人の成果情報には、財務情報のみならず、非財務情報も含まれることとなります。また、BC2.19 と BC2.20 において、「公共性の高いサービスが持続的に提供されるかの判断に資する情報」と「業績の適正な評価に資する情報」が重要なことを示しました。2.6 において、独立行政法人の財務報告で提供される情報の範囲を示しています。</p> <p>なお、BC2.22 のとおり、自主的・戦略的な業務運営を行い最大限の成果を上げていくという独立行政法人の特性を踏まえれば、項目ごとの具体的な内容までは特定せず、独立行政法人の判断に委ねるべきことから、本指針では、独立行政法人がどのような情報を提供すべきか判断の助けとなる情報を示すに留めました。</p> <p>さらに具体的な内容については、序章 8 のとおり、今後の独立行政法人会計基準及び関係通知の改訂等に当たっての検討課題です。</p>
8	全般	⑧ 国や地方自治体の財務書類との整合性	本指針は国や地方での公会計制度改革にも関連する一般的な指針であるゆえに、国の財務書類や自治体の財務書類と制度や位置づけは異なるものの政府全体として整合あるものにしていただきたい。	No.4「現行の損益外処理等」の考え方のおり、独立行政法人の損益計算書の役割が企業会計と異なることが独立行政法人会計の大きな特徴になります。独立行政法人の損益計算書の役割は、国や自治体の財務書類とも異なる特徴であると認識していますが、本指針では、純資産変動計算書の作成が必要なものと整理したことから、損益計算書を除けば、国や自治体の財務書類の体系に近づくこととなります。
9	序章	⑨ 独立行政法人通則法上の法人分類	本指針において、「独立行政法人制度は、主に「業務運営の財源の大部分を国からの運営費交付金が占める独立行政法人」を念頭に設	本指針 BC1.5 では、「具体的には、業務に係る成果の最大化や質の向上に必要な目標管理の仕組みの在り方、業務運営における法人の裁量と国の関与の程度、業務の停滞が国民生活や社会経済に与える影響の度合い等

No.	章	意見等の概要	意見等	考え方
			<p>計されている」とありますが、第5期科学技術基本計画においては、「国立研究開発法人がその機能を強化していくに当たり、政府からの資金のみならず、民間資金など多様な資金を確保していく必要があり、国は、外部資金獲得のインセンティブを高める等の仕組みを検討し、必要な措置を講ずる」こととされており、また、未来投資戦略2017においては、「2025年までに企業から大学、国立研究開発法人等への投資を3倍増することを目指す」こととされています。</p> <p>これらを踏まえ、国立研究開発法人の収入（インプット）について見ると、運営費交付金及び施設整備費補助金以外の財源として次のものが挙げられ、こうした多様な収入源を考慮すべきと考えます。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・国や民間等から獲得する競争的資金等、国等から交付される補助金等、民間等からの受託研究収入、共同研究収入、寄附金収入等 <p>国立研究開発法人のアウトプットについて見ると、国立研究開発法人の主要な業務である研究開発は、長期性、不確実性、予見不可能性、専門性といった特性を有しており、他</p>	<p>を基に、中期目標管理法、国立研究開発法人及び行政執行法人として3つに分類することとした。ただし、これらの分類を設けたものの、独立行政法人会計基準を検討するための独立行政法人の特性のほとんどに変わらないことから、法人分類ごとに独立行政法人会計基準は設定されなかった」と記載しています。</p> <p>一方で、BC1.7のとおり、独立行政法人制度は、主に「業務運営の財源の大部分を国からの運営費交付金が占める独立行政法人」を念頭に設計されているが、特殊法人等の独立行政法人化によって、国の財源措置に依存せず、独立採算で業務を実施する法人等も踏まえた見直しがなされたことから、現在では「業務運営の財源の大部分を交換取引の対価収入が占める独立行政法人」も存在しているため、このような法人の存在も踏まえて独立行政法人の財務報告の基礎にある前提や概念を整理する必要があると整理しています。</p> <p>このため、1.15では財源構造の違いを踏まえた独立行政法人の分類として、「しかしながら、独立行政法人の特性のほとんどは変わらないことから、一部の修正は必要あるものの、本指針の整理は財源構造の違いによらず当てはまるものである。」と記載しています。</p> <p>また、御意見のとおり、独立行政法人ごとに実態は異なることを踏まえて在るべき財務報告の姿を検討することが重要なことは認識しています。</p> <p>No.7「非財務情報の取扱い」の考え方のとおり、BC2.22において、本指針では、独立行政法人がどのような情報を提供すべきか判断の助けとなる情報を示すとしており、さらに具体的な内容については、序章8のとおり、今後の独立行政法人会計基準及び関係通知の改訂等に当たっての</p>

No.	章	意見等の概要	意見等	考え方
			<p>の種類の独法と同様に「公共性の高いサービスが持続的に提供されるか」という視点で判断することは困難と考えられます。</p> <p>業務の適正な評価に資する情報についても、他の種類の独法とは異なる情報が必要ではないかと考えられます。加えて、改正独立行政法人通則法においては、主務大臣は国立研究開発法人に関する審議会の意見を聴かなければならないとされているため、財務情報の利用者には当該審議会が含まれるべきではないかと考えられます。</p>	<p>検討課題です。</p> <p>なお、序章 10 のとおり、多様な財源に対応した独立行政法人固有の会計処理に関する認識、測定、表示及び開示の基準については、本指針の考え方を踏まえて設定される独立行政法人会計基準において定められます。</p>
			<p>BC1.5 の最後には、「法人分類ごとに独立行政法人会計基準は設定されなかった。」と書かれていますが、国立研究開発法人と行政執行法人では、運営費交付金収益化の業務達成基準の適用（指標の考え方）をとっても、かなり異なると思われます。そのため、分類ごとの独立行政法人会計基準の設定は不要だとしても、独立行政法人会計基準（又は Q & A）に行政執行法人に対する許容範囲（特例）等を定めても良いのではないのでしょうか。これから、独立行政法人会計基準の改訂作業もあると思いますので、ご考慮いただけ</p>	

No.	章	意見等の概要	意見等	考え方
			ると幸いです。	
10	第3章	⑩ 用語・表現等	「利益」「損益計算書」の名称を変更すべきである。	No.3「企業会計原則との調整」とNo.4「現行の損益外処理等」の考え方を参照ください。
			「コスト」と「フルコスト」の違いについてご教示いただきたい。	BC3.6において、「フルコスト情報は、独立行政法人において生じたコストについて、アウトプット情報と対比するように集計した全てのコストであり、独立行政法人の財務諸表に表される情報を元に提供されるものである。」と記載しています。
11	全般	⑪ 作業負担等	独立行政法人は、十分な非財務情報を含む中期計画、実績報告及び自己評価書の公開が法律により義務づけられ、すでに営利企業以上の非財務情報が提供されており、さらにこの情報を財務報告に含めるとするにはさらなる動機が必要と考えます。	本指針2.6では、「独立行政法人の財務報告が、財務報告利用者が求める全ての情報ニーズを満たすものではないことや、財務報告が利用者の便益と情報の作成コストとを踏まえて提供されることなど、財務報告の限界にも留意する必要がある。」と記載しています。 ご意見の通り、既存の公表資料の存在や、情報の重複、作業負担などに十分に留意して、今後の独立行政法人会計基準及び関係通知の改訂等にあたっての検討を実施する必要があるものと認識しています。
			本指針では、法人の財務報告の中に非財務情報の提供をどのように取り込むのか必ずしも明らかではありませんが、法人の財務報告の一部として非財務情報の提供を改めて位置付けることは、過度な業務負担を独立行政法人に求めているように感じますところ、御再考をいただけますと幸いです。	