

独立行政法人会計基準に係る中長期的な論点（たたき台）

中長期的な論点を巡る経緯等について

○独立行政法人制度と会計の現在

◆制度創設の趣旨

独立行政法人制度は、平成 13 年 1 月の中央省庁改革の一環として、企画立案部門の能力を向上させる一方、実施部門に法人格を与え、主務大臣による目標管理の下で一定の運営裁量を与えることにより、政策実施機能を向上させることを目的として導入された。

◆制度改革

制度創設から 10 年以上が経過し、様々な問題点が指摘されたことを踏まえ、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）や、閣議決定を踏まえた「独立行政法人通則法の一部を改正する法律」（平成 26 年法律第 66 号）が平成 27 年 4 月から施行されているところである。

◆制度改革を踏まえた独立行政法人会計基準の改訂

独立行政法人会計基準においても、PDCA サイクルの強化、主体的な経営努力を促進するインセンティブの付与といった改革の目的を達成するための改訂（一定の事業等のまとまりごとの区分に基づくセグメント情報の開示、業務達成基準の原則採用）を平成 27 年 1 月に行ったところである。

○独立行政法人の会計制度を取り巻く環境の変化に伴う課題

◆特殊法人等の独立行政法人化

独立行政法人会計基準設定当初は、主に国からの財源措置を前提とした研究開発業務や検査業務などの施設等機関を対象として策定された。その後、特殊法人等を独立行政法人化することが決定され、国からの財源措置を必要としない独立採算の業務を行う法人についても独立行政法人化された。

そのため、当初の独立行政法人会計基準では想定していない多種・多様な会計取引や事象に対応するため、平成 15

年に独立行政法人会計基準の改訂が行われた。

◆企業会計と I F R S のコンバージェンス

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、「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」（「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）こととされている。

しかし、企業会計は、I F R S（国際会計基準）との重要な差異を解消するための改訂が行われてきており、制度創設当時の基準と比べ、I F R S に近い基準となってきている。

◆公会計制度を取り巻く環境の変化

I P S A S B（国際公会計基準審議会）が I P S A S（国際公会計基準）を策定・公表しているが、独立行政法人の会計制度の枠組みを構築していた当時は、I P S A S 自体が作成途上であった。

I P S A S が策定されたことを受け、当該基準を適用する国際機関や国も存在する。

○独立行政法人の財務報告のより一層の利用に向けて

独立行政法人の会計制度を取り巻く環境の変化に伴う課題は、これまでも指摘されてきたところであるが、独立行政法人会計基準の改訂にあたっては、直面する実務上の課題への対応が優先されたため、十分な議論を行う時間がこれまで確保されてこなかった。

平成 27 年 1 月の独立行政法人会計基準の改訂により、当面の実務上の課題については全て対応されたことから、独立行政法人評価制度委員会会計基準等部会においては、会計制度を取り巻く環境の変化に伴う課題について対応し、独立行政法人の財務報告が国民その他の利害関係者による一層の利用に向けて、財務諸表を含む独立行政法人の財務報告の在り方について、中長期的に検討することとしたい。

具体的な論点について

1. 財務報告に関する基礎的前提論点

<①背景>

- 独立行政法人の会計制度を取り巻く環境の変化（特殊法人等の独立行政法人化、企業会計と I F R S のコンバージェンス、公会計制度を取り巻く環境の変化）に伴う課題に対応し、今後の独立行政法人会計基準の改訂の方向性を提示するにあたっては、財務諸表を含む独立行政法人の財務報告における「財務報告利用者」、「財務報告の目的」といった基礎的前提について、環境の変化を踏まえ、改めて整理する必要があるのではないか。
- どのような「財務報告利用者」を想定するか、どのような目的で財務報告を行うべきか（「財務報告の目的」といった基礎的前提は、どのような「財務報告の構成」が望ましいかという議論に不可欠であり、最終的に個別の改訂事項を検討する際にも影響すると考えられる。
- なお、独立行政法人の財務報告については、独立行政法人通則法（以下「通則法」という。）に以下の規定が置かれている。

- ✓ 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¹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（通則法第 38 条第 1 項）。
- ✓ 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及び会計監査報告を添付しなければならない（通則法第 38 条第 2 項）。

¹ その他主務省令で定める書類として、各独立行政法人の省令において、キャッシュ・フロー計算書と行政サービス実施コスト計算書の作成が求められている。

<②具体的な課題（案）>

課題	具体的内容及び現状の整理等
<p>○主要な財務報告利用者（利害関係者）の整理</p>	<p><課題の具体的内容></p> <p>○公的な性格を有する独立行政法人の財務報告について、「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らう。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。</p> <p><現状の整理等></p> <p>○独法会計基準においては、財務報告利用者として国民、主務大臣その他の利害関係者が想定²されている。</p> <p>○「その他利害関係者」としては、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。</p>
<p>○独立行政法人の財務報告目的の整理</p>	<p><課題の具体的内容></p> <p>○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。</p> <p><現状の整理等></p> <p>○独法会計基準前文においては、以下の目的が整理されている。</p>

² 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ま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（独法会計基準 注解39第1項）。

課題	具体的内容及び現状の整理等
	<p>(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、独立行政法人についても捕捉し得るものでなければならない。）。</p> <p>(2)独立行政法人の業績の適正な評価に資すること</p> <p>(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</p> <p>○上述の財務報告目的は、財務報告利用者として国民、主務大臣を想定したものと考えられる。</p> <p>○今般の独立行政法人制度改革では、制度本来の趣旨である P D C A サイクルを強化する改正が行われたところである。そのため、今後、P D C A サイクルをより機能させる観点から、独立行政法人の目標・評価の仕組みにおいて、独立行政法人の財務情報が従来よりも活用されることが考えられる。</p> <p>○この独立行政法人制度改革の一環として、独法会計基準では、目標・評価の単位と、セグメント情報の単位を同一とするとともに、併せて、セグメントごとの行政サービス実施コストの開示も求める改訂を行ったところである。</p>
<p>○財務報告利用者・財務報告目的の整理を踏まえた財務報告の構成</p>	<p><課題の具体的内容></p> <p>○財務報告利用者と財務報告目的の整理を踏まえ、現在の財務報告に加え、必要となる情報を整理するべきではないか。</p> <p><現状の整理等></p> <p>○後述する I P S A S（国際公会計基準）の概念フレームワークにおいては、一般目的財務報告書により提供される情報として、以下が整理されている。</p>

課題	具体的内容及び現状の整理等
	(1) 財政状態、財務業績、キャッシュ・フロー (2) 予算情報と法律への準拠性 (3) サービス提供の達成度（サービス業績の報告） (4) 予測財務・非財務情報（公共財政長期持続可能性報告） (5) 説明的情報（財務諸表の討議と分析）

2. 財務諸表の構成要素（資産、負債等）の定義の整理

<①背景>

- 今後の独立行政法人会計基準の改訂の方向性を検討するにあたっては、財務報告利用者、財務報告目的のほか、財務諸表の構成要素（資産、負債等）の定義についても改めて整理する必要があるのではないか。すなわち、財務報告目的に沿った財務諸表が作成されているか（会計処理となっているか）について検討する必要があるのではないか。財務諸表の構成要素を検討するにあたっては、関連する通則法の規定も斟酌するほか、独立行政法人の多種・多様な業務内容を包摂するものとなっているか、改めて整理する必要があるのではないか。

- ✓ 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（通則法第8条第1項）。
- ✓ 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（通則法第44条第1項）。
- ✓ 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（通則法第44条第2項）。

- 独立行政法人は、当初は、中央省庁等改革の一環の中で、国の行政機関の実施部門として、主に国からの財源措

置を前提とした研究開発業務や検査業務などの施設等機関が中心となって設立されており、独立行政法人会計基準設定当初も上記の施設等機関を念頭に策定された。現行の独立行政法人会計基準における財務諸表構成要素（資産・負債等）は、こうした施設等機関を念頭に定義されており、改めて整理する必要があるのではないか。

（注）ただし、当初設立された法人の中にも、独立採算型の法人として（独）貿易保険がある。

- その後、「特殊法人等整理合理化計画」（平成 13 年 12 月 19 日閣議決定）において、特殊法人を独立行政法人化することが決定され、必ずしも国からの運営費交付金を必要としない、原則として独立採算の業務を行う法人が多数独立行政法人化されたため、独立行政法人会計基準設定当時には想定していなかった多種・多様な会計取引や事象に対応する観点から、平成 15 年に独立行政法人会計基準を改訂し、連結財務諸表や、貸倒引当金の計上方法、販売用不動産の評価基準等の事項に対応している。

<②具体的な課題（案）>

項目	具体的内容及び現状の整理等
○「利益」の概念について	<p><課題の具体的内容></p> <p>○国からの財源措置を前提とした業務と、独立採算の業務とでは、「利益」の意味するところが異なる（予実差額としての利益と、稼得利益）と考えられるが、これらを整理する必要はないか。また、性質が異なるそれぞれの利益が読み取れる財務報告となっているか、あるいは、読み取れる財務報告である必要はないか。</p> <p><現状の整理等></p> <p>○運営費交付金のみを財源とする法人を前提とする場合、独立行政法人の会計は、法人が中期計画に沿って通常の運営を行った場合、損益が均衡するように損益計算の仕組みが構築されている。</p> <p>このような法人においては、以下の場合に「利益」が計上される。</p> <p>(1)通常（予定、予算）よりも効率的に業務が実施された結果、費用が削減された場</p>

項目	具体的内容及び現状の整理等
	<p>合</p> <p>(2) 中期目標期間終了時に運営費交付金に遣い残しが生じた場合³ (予定した業務が実施されなかった場合が想定される)</p> <p>○一方、独立採算の業務の場合には、獲得された成果としての収益と、収益を得るために投入された費用の差額として利益が計算されることになる。</p> <p>○法律の規定によって区分経理単位ごとの財務諸表の作成が求められる法人もあるが、区分経理単位は財源ごとに設定されているとは限らない。</p>
<p>「利益」に関連する概念について</p>	<p><課題の具体的内容></p> <p>○「利益」は「収益」と「費用」の差額として計算されるため、「利益」の概念を検討するにあたっては、「収益」と「費用」の概念についても検討するべきではないか。</p> <p>○また、「収益」と「費用」の概念は「資産」、「負債」、「純資産」の概念とも密接に関連するため、これらの概念についても検討するべきではないか。</p> <p>○会計上の基礎的な概念について定義する「概念フレームワーク」⁴が、各種会計制度で検討、公表⁵されている。これらの「概念フレームワーク」を参考に、多種多様な会計取引や事象を踏まえた、独法会計における財務諸表の構成要素の定義を再度検討</p>

³ 中期目標期間終了時の精算収益については、経常損益に含めない観点から、平成 27 年 1 月の改訂において臨時利益として計上するよう改められた。

⁴ 「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)において、「概念フレームワーク」は、企業会計(特に財務会計)の基礎にある前提や概念を体系化したもの、とされている。また、個別具体的な会計基準の新設・改廃をただちに提案するものではなく、その役割は、あくまでも基本的な指針を提示することにある、とされている。

⁵ FASB(米国財務会計基準審議会)は Statement of Financial Accounting Concepts を 1978 年から随時公表している。IASB(国際会計基準委員会)は 1989 年に Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements を設定・公表している。なお、FASB と IASB(国際会計基準審議会)は、共通の概念フレームワーク策定に向けた共同作業を行っているところである。日本においては、2004 年 7 月に ASBJ(企業会計基準委員会)によって、討議資料という位置づけで財務会計の概念フレームワークが公表された。

項目	具体的内容及び現状の整理等
	<p>すべきではないか。</p> <p><現状の整理等></p> <p>○独法会計基準において、財務諸表の各構成要素は以下のとおり定義されている。</p> <p>資産：過去の取引又は事象の結果として独立行政法人が支配する資源であって、それにより独立行政法人のサービス提供能力又は将来の経済的便益が期待されるものをいう。</p> <p>負債：過去の取引又は事象に起因する現在の義務であって、その履行が独立行政法人に対して、将来、サービスの提供又は経済的便益の減少を生じさせるものをいう。</p> <p>純資産：独立行政法人の業務を確実に実施するために拠出された財産的基礎及びその業務に関連し発生した剰余金から構成されるものであって、資産から負債を控除した額に相当するものをいう。</p> <p>資本金：独立行政法人に対する出資を財源とする払込資本に相当する。</p> <p>収益：サービスの提供、財貨の引渡又は生産その他の独立行政法人の業務に関連し、その資産の増加又は負債の減少（又は両者の組合せ）をもたらす経済的便益の増加であって、独立行政法人の財産的基礎を増加させる資本的取引によってもたらされるものを除くものをいう。</p> <p>費用：サービスの提供、財貨の引渡又は生産その他の独立行政法人の業務に関連し、その資産又は負債の減少（又は両者の組合せ）をもたらす経済的便益の減少であって、独立行政法人の財産的基礎を減少させる資本取引によってもたらされるものを除くものをいう。</p>

項目	具体的内容及び現状の整理等
「財産的基礎」の概念について	<p>＜課題の具体的内容＞</p> <p>○通則法において、財産的基礎の確保が法人に求められているが、当該財産的基礎は、独法の純資産概念を検討するにあたって整理しなければならない概念⁶である。</p> <p>＜現状の整理等＞</p> <p>○独立行政法人が固定資産を取得した場合、財産的基礎を構成する場合は固定資産に見合う額を資本剰余金に計上し、他方、財産的基礎を構成しない場合は、固定資産に見合う額を資産見返負債に計上する。</p> <p>○償却資産が財産的基礎を構成する場合、減価償却に相当する額は、損益計算書の費用には計上せず、資本剰余金を減額することによって処理する。資本剰余金の区分においては、損益外減価償却相当額の累計額を表示する。</p>
○「損益計算書」及び「行政サービス実施コスト計算書」の関係について	<p>＜課題の具体的内容＞</p> <p>○現行の独立行政法人会計は、独立行政法人の運営状況を明らかにするための損益計算書と、独立行政法人の業務運営に関して国民が負担するコストを明らかにする行政サービス実施コスト計算書が、損益（コスト）に関連するフロー情報として併存している。国からの財源措置を前提とする法人（の財務報告利用者）にとって、行政サービス実施コストを明らかにする意義は認められるものの、類似する二つの財務書類があることが、財務諸表利用者にとっては複雑でわかりにくくなっている可能性はないか。</p> <p>○それぞれの計算書はどのような「財務報告利用者」を想定しているのか。また、実際にどのように活用されているのか。</p>

⁶ 独立行政法人が固定資産を取得した場合において、取得原資拠出者の意図や取得資産の内容等を勘案し、独立行政法人の財産的基礎を構成すると認められる場合には、相当額を資本剰余金として計上する（独法会計基準 注解 12 第 1 項）。

項目	具体的内容及び現状の整理等
	<p>＜現状の整理等＞</p> <ul style="list-style-type: none"> ○政策の企画立案主体である国との関係で法人の独自判断では意思決定が完結し得ない取引に起因する収支などは、法人の業績評価の観点から損益計算には含まれないものとされている。 ○そのため、損益計算書に計上される損益は、法人の業績を示す損益であって必ずしも納税者の負担とは一致しない。損益計算を通じない場合の減価償却相当額、引当金を計上しない場合の退職給付増加見積額など、最終的に国民の負担に帰すべきコストは行政サービス実施コスト計算書に集約表示される。

3. 国際的な会計動向を踏まえた課題

＜①背景＞

- 企業会計は、I F R S（国際会計基準）との重要な差異を解消するための改訂が行われてきたため、伝統的に収益費用アプローチによってきた平成12年（独立行政法人会計基準設定）当時の基準と比べ、資産負債アプローチをベースにしているといわれるI F R Sに近い基準となってきた。また、平成25年6月に企業会計審議会が公表した「国際会計基準（I F R S）への対応のあり方に関する当面の方針」を踏まえ、I F R Sの日本国内での適用の拡大に向けた議論が企業会計審議会や企業会計基準委員会で行われているところである。
- 独立行政法人会計基準は一般的に収益費用アプローチを原則としていると理解されており、I F R Sに対する企業会計の動向をどこまで独立行政法人会計基準に取り込むべきか、どのような範囲について独立行政法人の特性から必要な修正を加えていくべきか、整理する必要があるのではないか。
- 公的機関におけるI F R Sに類するものとして、I P S A Sが策定・公表されており、独立行政法人会計の公会計的側面からは、I P S A Sの動向を把握し、その取組を参考とすることも有用ではないか。

- I P S A S の直近の動向としては、I P S A S B（国際公会計基準審議会）が、基準の策定に必要となる概念・定義・原則を決定する「公的部門の主体による一般目的財務報告の概念フレームワーク」を平成 26 年 10 月に公表したところである。また、公的部門の状況の適切な把握に財務諸表だけでは不足する情報を開示するための、財務諸表以外の財務報告に係るガイドラインの開発が行われているところである。I P S A S の適用については、世界銀行、アジア開発銀行などが発展途上国への導入を支援したこともあり、現在、80 を超える国が適用、あるいは適用する過程にあるといわれている。

<②具体的な課題（案）>

項目	具体的内容及び現状の整理等
<p>○ I F R S（に近づく企業会計）と独立行政法人会計基準の関係の整理</p>	<p><課題の具体的内容></p> <p>○企業会計が I F R S にコンバージェンス（収斂）していく中で、企業会計原則をベースにするという独立行政法人会計基準のあり方を見直す必要性はないか。すなわち、資産負債アプローチ的な利益の測定が独立行政法人になじむのか、なじまない場合、「原則として企業会計原則とする」という通則法の規定を見直す必要性はないか。</p> <p><現状の整理等></p> <p>○資産負債アプローチは、利益について、一会計期間の純資産の増加分の測定値とみなす考え方である。この考え方の下では、利益は、資産の増加分と負債の減少分によって定義される（包括利益）。</p> <p>○1. で記述したとおり、独立行政法人の財務報告の目的は、(1)業務遂行状況の的確な把握（財政状態の把握も含む。）(2)業績の適正な評価に資すること(3)通則法第 44 条にいう利益又は損失を確定することとされている。</p> <p>○法人に負託された経営資源の状況を明らかにする観点からは、決算日における資産及び負債の公正価値を明らかにすることは重要である。</p> <p>○中期目標期間終了時における国庫納付額の決定にあたって、資金的裏付けのない利益</p>

項目	具体的内容及び現状の整理等
	<p>の調整が多額に行われる場合、通則法第 44 条にいう利益又は損失を確定する目的が達成されているとは言いがたい部分も考えられる。</p> <p>○また、業務遂行状況の的確な把握、業績の評価に資する損益情報の提供という独立行政法人の財務報告目的からは、収益及び費用には、公正価値の変動のうち法人の業務遂行に関連性が乏しいものが含まれることは望ましくないと考えられる。</p> <p>○企業会計においても、「包括利益」よりも「当期純利益」を重視する考え方もある（当期純利益を表示する損益計算書と、当期純利益に項目を加減して包括利益を表示する包括利益計算書を分ける 2 計算書方式を選択可能。）。</p>
<p>○独立行政法人会計基準改訂時における I P S A S の規定の斟酌</p>	<p><課題の具体的内容></p> <p>○ I P S A S を適用しない場合でも、企業会計の改訂に伴う独立行政法人会計基準の改訂に際して、 I P S A S の規定を斟酌する必要はないか。</p> <p><現状の整理等></p> <p>○減損会計を独立行政法人会計基準に導入した際には、 I P S A S の減損の考え方（サービス提供能力）が斟酌された経緯⁷がある。</p>
<p>○ I P S A S の適用可能性の整理</p>	<p><課題の具体的内容></p> <p>○独立行政法人の会計に、 I P S A S を適用する必要性、メリットはないか。</p> <p><現状の整理等></p> <p>○例えば、民間企業の場合、海外子会社の経営管理に資する、海外投資家への説明（投</p>

⁷ 企業会計における減損は、「資産の収益性の低下により投資額の回収が見込めなくなった状態」をいうが、公共的主体が保有する投資額の回収を予定しない固定資産に係る固定資産に係る減損処理の基準、実務慣行は検討当時、存在しなかった。そのため、IPSASB で策定された「非資金生成資産の減損」（IPSAS 第 21 号）を参考に検討が進められた。

その結果、独法会計における減損は、「固定資産に現在期待されるサービス提供能力が当該資産の取得時に想定されたサービス提供能力の比べ著しく減少し将来にわたりその回復が見込めない状態又は固定資産の将来の経済的便益が著しく減少した状態」をいうものとされた。

項目	具体的内容及び現状の整理等
	<p>資家の立場からは海外企業との比較可能性) が容易といった、I F R Sを適用する必要性、メリットが挙げられる。</p> <p>○公的独立行政法人がI P S A Sを適用する場合、海外子会社や海外投資家を念頭に置く必要性は乏しく、民間企業とは異なる必要性、メリットを整理する必要がある(ただし、一部の法人では、海外市場で債券を発行している。)</p>