

## 第1回独立行政法人評価制度委員会会計基準等部会

平成27年5月29日

**【村岡部会長】** それでは、定刻より若干早い時間ですけれども、皆さん、おそろいになりましたので、ただいまから第1回独立行政法人評価制度委員会会計基準等部会を開催いたします。

私は、先月の第1回の独立行政法人評価制度委員会において、野路委員長から、会計基準等部会部会長のご指名をいただきました株式会社東芝常任顧問の村岡でございます。どうぞよろしくお願いをいたします。

まず、会計基準等部会の議事の取扱いでございますが、独立行政法人評価制度委員会運営規則第3条及び第5条によりまして、原則として公開となりますけれども、例えば第三者の権利や利益を害する案件を取り扱う場合は、非公開とする場合もございます。また、本部会の議事録や配付資料の公開に当たりましては、事務局から皆様への確認を得た上で公開をされるということになります。

それでは、第1回の会計基準等部会でございますので、委員の方を御紹介したいと存じます。参考資料1の部会名簿を御覧ください。この名簿に従いまして、私が御紹介をさせていただきますので、指名をいただきましたら、一言御挨拶をいただければというふうに存じます。部会長につきましては、私、村岡が務めさせていただきます。皆様の御協力いただきながら、実のある部会の運営に努めていきたいと思っておりますので、どうぞよろしくお願いをいたします。

初めに、評価制度委員会の委員として、樫谷隆夫委員。

**【樫谷委員】** 樫谷でございます。よろしくお願いいたします。

**【村岡部会長】** ありがとうございます。樫谷委員につきましては、評価部会と兼務をいただいております。続きまして、梶川融委員。

**【梶川委員】** 梶川でございます。よろしくお願いいたします。

**【村岡部会長】** ありがとうございます。続きまして、会計基準等部会に所属する臨時委員をご紹介させていただきます。まず、会田一雄臨時委員。

**【会田委員】** 会田です。よろしくお願いいたします。

**【村岡部会長】** ありがとうございます。続きまして、佐藤綾子臨時委員。

【佐藤委員】 佐藤でございます。よろしくお願いいたします。

【村岡部会長】 ありがとうございます。続きまして、中川順子臨時委員。

【中川委員】 中川でございます。よろしくお願いいたします。

【村岡部会長】 ありがとうございます。以上6名が会計基準等部会の委員でございます。皆様、これからどうぞよろしくお願いいたします。

引き続きまして、独立行政法人評価制度委員会令第1条第5項に基づきまして、会計基準等部会の部会長代理を私から指名させていただきたいと存じます。

部会長代理につきましては、独立行政法人制度創設当初から会計基準策定に携わっており、現在も日本公認会計士協会で公会計をはじめとした会計制度に幅広く携わっております梶川融委員にお願いしたいと存じます。梶川委員、どうぞよろしくお願いいたします。

【梶川部会長代理】 よろしくお願いいたします。

【村岡部会長】 続きまして、事務局であります総務行政管理局の上村行政管理局長から一言御挨拶をいただければと存じます。

【上村行政管理局長】 それでは、僭越でございますが、第1回でございますので、少しご挨拶をさせていただきたいと思っております。

このたび、会計基準等部会ができた経緯等につきましては、もう私から御説明をする必要はないと思っておりますけれども、ここにいらっしゃる諸先生方に御参画いただきました会計基準研究会で長年にわたっていろいろな問題を検討してまいりまして、今日お見えの財務省の皆様にも多大の御協力いただきまして、合同部会の形でいろいろな問題を取り扱ってきたわけでございます。

ただ、今回の独立行政法人通則法の改正で親委員会であります独立行政法人評価制度委員会のほうができるときに、一つの私の個人的な思い、あるいは局全体の考え方としまして、せっかく制度を扱う委員会ができただけからには、この会計基準のほうもしっかりとしたこういった公的組織の中でしっかりした検討をしていく必要があるのではないか。と申しますのは、今、お話ししました独立行政法人会計基準研究会も大変多くの成果を上げていただきましたけれども、どちらかという、実務的な問題に追われてきたというところがございまして、この十数年運営してきた独法の会計基準というものをもう一度根幹に立ち返って御議論をいただいて、いろいろなことを検討していくという場が必要なのではないかなと思っております、こういう場に至ったというふうに、私自身は理解しております。

この部会でどういう運営をしていくか、何を検討していくか、まさに今日これから皆様

に御議論いただく話でございますので、私からもうこれ以上は何も申し上げませんけれども、我々事務局の思いとお願いというのはそういうところにあるということも、もしよろしければ、ちょっと心の片隅にとめておいていただいて、自由にご議論をいただければ幸いですと思います。

以上でございます。よろしくお願ひいたします。

【村岡部会長】 ありがとうございます。

それでは、議事に移りたいと存じますけれども、暑いですから、上着をどうぞ取っていただいて、進めたいと思います。

それでは、議事の1、独立行政法人評価制度委員会会計基準等部会の進め方（案）につきまして、資料1でございますけれども、事務局から説明をお願いいたします。

【深澤管理官】 行政管理局管理官の深澤でございます。よろしくお願ひいたします。座って説明させていただきます。

それでは、資料1でございます。独立行政法人評価制度委員会会計基準等部会の進め方（案）をご御覧いただきたいと思います。この部会の所掌事務でございますが、部会設置規程によりまして、独立行政法人の会計に関する事項及び独立行政法人の会計監査人の監査に関する事項について調査審議することとされております。そこで、（参考）のところでございますが、これまでのこの部会の前身であります独立行政法人会計基準研究会におきましては、独立行政法人制度改革に関する閣議決定等で会計基準及び監査基準の策定や見直しが求められた場合、また、企業会計基準の改訂が行われたとき、独立行政法人の公共的な性格を踏まえて修正する必要がある場合に改訂の検討を行ってきたところでございます。

この部会の具体的な調査審議事項としまして、以下のとおりとしたいと考えております。①としまして、まず、独立行政法人制度改革や、企業会計基準の改訂を踏まえまして、総務大臣の諮問を受けて、会計基準及び監査基準の改訂を検討し、必要に応じ、その成果を総務大臣に対し答申すること。②としまして、会計基準及び監査基準の抱える種々の課題について、調査研究を行い、その成果を提示・公表することでございます。

裏面の2ページ目に移っていただきまして、当面の進め方ではありますが、今、申し上げた①の部分につきましては、平成25年12月の独立行政法人制度改革を受けまして、本年の1月に改訂を行ったところでございます。したがって、当面は上記の②でございますが、会計基準の中長期的な課題ということで、詳細はまた御説明いたしますけれども、こ

の中長期的な課題を整理しまして、今後の会計基準改訂に当たっての基本的な指針を提示することとしてはどうかと考えております。

この中長期的課題の検討についてであります。以下のスケジュールで議論を進めたいと考えております。第1回は本日でございますが、事務局から論点（たたき台）を提示し、議論していただくということ。第2回でその議論を踏まえた論点の整理を行っていくということ。第3回目以降でございますが、公会計全般にわたる課題も含まれておりますので、関係する審議会とも調整を行い、外部メンバー、オブザーバーも入っていただくような形でワーキング・チームを立ち上げてはどうかと考えております。また、そのチームの中で個別論点ごとに開催しつつ、個別論点の方向性の検討を行ってはいかがかと考えています。第X回と書いてありますが、何回になるかわからないというところでありまして、取りまとめの場合によっては何回かに分けて行ってはどうかと考えています。成果物としましては、「今後の独立行政法人会計基準改訂に当たっての基本的な指針」という仮称をつけておりますが、この基本的な指針と申しますのは、我々の考えでは、具体の会計基準の基礎となるような前提や概念を体系化したもので、いわゆる企業会計や、IPSA Sでいうところの概念フレームワーク、そこまで成熟したものになるかどうか自信のないところでありまして、そうしたものを目指してはどうかと考えております。議論の進捗状況によっては、論点ごとに報告を求めること、または中間取りまとめのような形で、途中で一度整理をするようなことなどを検討してまいってはどうかと考えています。

なお、監査基準に係る中長期的課題については、会計基準に関する中長期的課題を整理した後で検討したらどうかと考えております。

私からの説明は以上でございます。

**【村岡部会長】** ありがとうございます。ただいま事務局から説明のありました当部会の進め方、これにつきまして、御意見、御質問ある方は挙手をいただきましたら、私が指名をいたしますので、お手元のマイクで御発言を願います。

よろしいでしょうか。それでは、今、御説明がありました方向で進めていきたいと存じます。よろしく願いいたします。

それでは、独立行政法人評価制度委員会会計基準等部会の進め方（案）につきましては、（案）のとおり了承するというにしたいと存じます。

次に、議事の2、独立行政法人会計基準に係る中長期的な論点（たたき台）につきまして、資料2にて事務局から説明をお願いいたします。

【深澤管理官】 それでは、資料2、独法会計基準に係る中長期的な論点（たたき台）という資料を御覧いただきたいと思います。

まず、1ページ目から2ページ目にかけて、中長期的な論点をめぐる経緯等についてということで、このような中長期的な論点を検討しなければいけなくなっている背景について、説明させていただきます。

まず、独立行政法人制度創設の趣旨等でございますが、もともと独立行政法人制度は、平成13年1月中央省庁改革の一環ということで、政策の実施部門を国から切り離して法人格を与え、主務大臣による目標管理のもとで一定の運営裁量を与えるという目的で導入されております。ただ、この制度創設から10年以上経過しているところでありまして、また、現在に至るまでに独法行政法人改革が重ねられてきたところでございます。また、それを受けまして、独立行政法人会計基準についての改訂も行われてきておりまして、最近では、本年の1月の改訂でございますけれども、PDCAサイクルの強化、インセンティブの付与といった改革の目的の達成のために、事業等のまとまりごとのセグメント情報の開示や、業務達成基準の原則採用といった改訂を行ってきているところであります。

そうした中で、制度創設当初に比べて独立行政法人の会計制度を取り巻く環境の変化が起きているのではないかと考えております。この「特殊法人等の独立行政法人化」というところでございますが、会計基準の設定当初でありますけれども、最初は研究開発業務ですとか、検査業務といった施設等機関を対象として、それを念頭に置いて策定されたという背景がございますが、その後、特殊法人を独立行政法人化するという大きな改革の流れがあり、必ずしも国からの財源措置を必要としない独立採算型の業務を行う法人についても独法化されたという状況がございます。そのため、独立行政法人会計基準についても、さまざまな改正が行われたところでございますが、基本的な概念や考え方については、制度創設当初から変更されなかったと承知しております。

もう一つは、IFRSとのコンバージェンスの問題がございます。2ページ目でございますが、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」と法律で定められていることから、企業会計を原則としつつ、必要に応じて必要な修正を加えるスタイルになってはいますが、企業会計のほうでは、独立行政法人制度創設当時の会計基準と比べますと、IFRSとの重要な差異を解消する改訂がなされてきている中で、IFRSに近いような基準となっているという背景がございます。企業会計自体がどんどん変化しているという背景がございます。

もう一つは、公会計制度を取り巻く環境の変化ということで、独立行政法人制度創設当初は、I P S A S 自体が策定途上というところで、国際公会計基準として確たるものはなかったという状況ではございますが、現在はI P S A S が策定され、I P S A S でも、概念フレームワークが整理されてきているという状況がございます。それを受けまして、このI P S A S を適用するような国際機関、国といったところも出てきているところであります。

最後に、より一層の利用に向けてというところでございますが、直面する実務上の課題への対応というものをこれまでは最優先させてきたというところがございます。今後、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まして、財務諸表を含む独立行政法人の財務報告のあり方について、中長期的に検討することとしたいと考えております。

3 ページ目以降でございます。ここからは具体的な論点について、我々からのたたき台を提示しております。1 ポツでございますが、まず、財務報告に関する基礎的な前提論点でございます。背景から説明申し上げますが、独立行政法人会計制度を取り巻く環境の変化、先ほど申し上げたところですけれども、そういった環境の変化を踏まえまして、実際に独立行政法人の会計基準の改訂の方向性を提示していくとなりますと、改めて財務報告の利用者、その報告の目的といった基礎的な前提について整理する必要があるのではないかと考えております。

どのような財務報告利用者を想定するのか、どのような目的で財務報告を行うべきかという、こうした基礎的な前提といたしまして、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まして、最終的には個別の改訂事項を検討する、具体の基準改正を行う際にも影響していくと考えております。

なお、独立行政法人通則法の法律上の規定については、この四角の囲みで規定されているのが関係部分でございます。まず、財務諸表を作成して、事業年度が終了したら、主務大臣に提出して、その承認を受けるというのが38条の第1項でございます。さらに、事業報告書、決算報告書、監査報告及び会計監査報告を添付しなければいけないと、財務諸表に添付しなければいけないというのが38条の第2項でございます。

こうした背景的なところでございますが、おめくりいただきまして、具体的な課題について、表形式で整理をしております。あくまでもたたき台でございますので、整理が不足している部分については、容赦なく御指摘いただければありがたいと存じます。

まず、主要な財務報告利用者（利害関係者）の整理でございます。課題の具体的内容及び現状の整理等について御覧いただければと思いますが、公共的な性格を有する独法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ということで、後述する各論点の結論は変わり得ると考えております。そのため、まずもって主要な財務報告利用者を整理するべきではないかと考えられます。現在の独立行政法人会計基準では、財務報告利用者としまして、国民、主務大臣その他利害関係者ということが想定されておりますけれども、その他利害関係者というところで、明確な定義規程を置いているわけではございません。ただ、現状の財務報告の利用関係を考えますと、例えば国会、財務省その他の関係省庁、銀行や債券投資家といった債権者などが考えられるのではないかと考えられます。

2つ目のカラムですけれども、独立行政法人の財務報告目的の整理でございます。独立行政法人がどのような財務報告を行うべきかということを検討するためには、財務報告の利用者がどのような情報を必要としているかということを整理する必要がございます。現状の整理でございますが、以下の目的を整理しているということで、次のページ、5ページ目でございますが、(1) から (3) まで、1つは、業務の遂行状況の把握、2つ目に、業務の適正な評価、3つ目に、利益または損失の確定というところが現在の独法会計基準では書かれているわけでありましてけれども、この財務報告目的というのは、専ら国民、主務大臣を想定しているということが考えられます。逆に言えば、目標ですとか、評価の仕組み、あるいは国庫納付の仕組みといったところに重きを置いて現在の基準というものが書かれているということが言えるかもしれません。実際にそれでいいのかどうかというところは議論いただければありがたいところであります。

3つ目のカラムでございますが、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でございます。上で述べましたような財務報告利用者、財務報告目的の整理を踏まえて、必要となる情報、過不足あるのかどうかといったところは整理する必要があるのではないかとこのところは、問題意識として持っているところでございます。後述しますけれども、IPSAS（国際公会計基準）の概念フレームワークにおいて、こういった提供される情報というのが整理されているところでございますが、6ページのほうにめぐっていただきますと、IPSASでは、この(1) から (5) のような情報を整理するような形をしております。(1) の財政状態、財務業績、キャッシュ・フローというのは財務諸表的なものでございますけれども、(2) 以下、予算情報と法律への準拠性ですとか、

(3) としまして、サービス提供の達成度という、サービス業績が費用とひもづいてどの程度ちゃんとサービスが提供されているかというような報告書がございます。(4) としましては、予測財務・非財務情報というところで、現在の財務情報だけではなくて、将来的にちゃんと持続可能性があるかどうかというところを検証するための報告書が(4) のでございます。その他説明的情報という形で I P S A S のほうでは整理されているところがございます。

2 ポツとしまして、財務諸表の構成要素の定義の整理でございます。①の背景のところでございますが、この財務報告利用者、財務報告目的のほか、この構成要素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と考えております。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と考えられます。この点についてはさまざま独立行政法人通則法での縛りがございまして、これをなかなかみ出すわけにはいかないというところは前提条件として考えなければいけません。関係する部分では独立行政法人通則法の8条で、独立行政法人については、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としているところ。2つ目に、独立行政法人は、損益計算において利益を生じたときは、繰越損失を埋め、なお残余があるときは、残余の額は積立金として整理すると。さらに、3つ目でございますが、損益計算において損失を生じたときは、積立金を減額して整理して、不足があるときは繰越欠損金として整理すると。かなりフローを意識したようなこの44条の規定振りとしているところがございます。

6 ページの一番下の行からでございますけれども、中央省庁改革の一環で、もともとは施設等機関が中心となって設立されたのが独立行政法人でございますが、独立行政法人会計基準設定当初も、そうした機関を念頭に策定された部分がございます。したがって、現在の独立行政法人会計基準というのは、こうした施設等機関を念頭に定義されているという背景がございまして、改めて整理する必要があるのかないのかといったところは、一度立ちどまって考える必要がございます。

ただ、制度創立当初設立された法人の中でも、独立採算型の法人というものはございまして、今後、特殊会社化されてしまってなくなってしまいますが、独立行政法人貿易保険というものがございまして、これについては、国から運営費交付金をもらわずに、基本的に独立採算で運営されていくような法人として最初から設立されていまして。そのため、もともと独立行政法人という器については、施設等機関しか入れないというような性格な

ものではなく、割と広く特殊法人のようなもの、その中でも事業系ですとか、金融系、保険事業をやっているところなど、さまざまなタイプの法人が入ってくる余地といたしますか、そういった器としても設計されていたという部分はあるということは御理解いただきたいと存じます。

②の具体的な課題について御覧いただければと思いますが、昨年から今年1月にかけての会計の議論の中でも非常に問題になった部分でございますけれども、「利益」の概念といったところが一つの中心テーマになると考えております。具体的な課題の内容について、御覧いただければと思いますが、国からの財源措置を前提とした業務と独立採算型の業務というところでは、「利益」の意味するところが異なっているのではないかと。つまり、予実差額、予算と実績の差額として利益が出てくるという性格の利益と、稼得利益、事業を実施することによって収益を生み、それが費用との差で利益を生じていくという稼得利益の二通り、大きく考えて二通りあると考えられますけれども、これらについて整理する必要はないかということ。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、また、あるいは読み取れるような財務報告である必要はないかというところは検討する必要があると思っております。

現状の整理のところでございますが、運営費交付金のみを財源とする法人を前提とする場合、独立行政法人会計は、通常の運営を行った場合に、損益が均衡するように損益計算の仕組みを構築するという形になっています。このような法人において、以下の場合に利益が計上するということでございますが、基本的には、(1)でございますけれども、運営費交付金を財源にして業務を実施するわけですが、経営努力によって効率的に業務を実施した場合、節減という形で利益が生じてくるということ。さらに、(2)ですけれども、運営費交付金を使い切らずに業務を終えることができた、あるいはできた場合は(1)ですが、予定した業務を実施せずに終わってしまったという場合、これは完全に使い残しという形ですが、予算と実績の差額が出てくるということで、これが利益として生じてくるというものがございます。

一方で、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、収益を得るために投入された費用の差額と、典型的な法人では、URのように、再開発事業を行って、費用を投入して再開発、更地にしたり、整備したりするわけですが、それらを売却して稼得利益を得るといった形式の利益が計算されるというものもございます。

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ります

けれども、この区分経理単位は、財源ごとに設定されているわけではありませんので、法律上、区分経理だからといって整理されるものでもないという状況でございます。

次のカラムですけれども、「利益」に関連する概念について、「利益」の概念を整理していきますと、関連してくる事項、例えば「収益」と「費用」や、「資産」、「負債」の概念についても検討が波及していくような形も考えられるのではないかと考えています。

9ページに現状の定義の仕方について記載をしております。こちらについては、説明を省かせていただきます。

10ページ目は、財産的基礎の概念でございます。先ほど法律の紹介をさせていただきましたけれども、その中で、財産的基礎の確保というところが国に求められているのか、法人に求められているのかという部分はありますけれども、財産的基礎がなければいけないということになっておりますが、この財産的基礎といったもの、独法の純資産概念を検討するに当たって整理しなければいけない概念となります。現状の会計基準では、独立行政法人が固定資産を取得した場合に、財産的基礎を構成するかしないかというところで、資本剰余金に計上するのか、資産見返負債に計上するのか、また、その結果が損益を通すのか、通さないのかといったところに影響がくるという状況でございます。

3つ目のカラムですけれども、損益計算書及び行政サービス実施コスト計算書の関係でございます。現行の独立行政法人の会計でございますが、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、コストに関連するフロー情報として二重に併存している状況にあります。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りまして、行政サービス実施コストを明らかにする意義というものは認められるといたしますか、そのために作っているわけでございますが、類似する2つの財務諸表があることについては、他方ではわかりにくさ、複雑さというところがあるのではないかとこの部分もでございます。

この損益計算書と行政サービス実施コスト計算書の大きな違いといたしますのは、一つは、機会費用を計上するかしないかという部分、もう一つは、退職金について、実質的に国が負担している部分を表に出していくというような部分、こうしたところが大きな違いとして出てくると考えております。それぞれの計算書についてどのような財務報告の利用者を想定しているのか。また、利用の仕方があるのかどうかというところ、これについて御検討いただければありがたいと思っております。

3ポツでございます。11ページの3ポツの国際的な会計動向を踏まえた課題でございます。背景的な説明でございますが、企業会計がIFRSに取り込まれているという状況でございますけれども、IFRSが資産負債アプローチをベースにしているという考え方、そういう考え方をとっているということで、企業会計自体が資産負債アプローチを取り込みながら、そうしたアプローチにどんどん近いものになりつつあるというふうに認識をしております。

他方で、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まして、このIFRS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なのか、どのような範囲について、この独立行政法人の特性から必要な修正を加えていくべきなのかといったところ、この辺の哲学について整理をする必要があるのではないかと考えております。

また、公的機関におけるIFRSに類するものとして、IPSASが策定・公表されているところでありまして、この取組を参考とすることも有用ではないかと考えられます。

12ページを御覧いただきたいと思えます。②の具体的な課題のところでございます。IFRS、またはそれに近づく企業会計と独立行政法人会計基準との関係の整理という部分でございます。ここを突き詰めていきますと、独立行政法人通則法には、原則として、企業会計原則とするという規定がありますので、これをそのままいいのかどうかというところに突き当たってしまう部分もあるのですが、あくまでも原則でございますので、どの程度原則でいくのか、例外的に独立行政法人の特性を踏まえて例外を規定していくのかといったところは、一つの考え方の中で整理をする必要があると思っております。

まず、資産負債アプローチでございますが、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ります。この考え方のもとでは、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と。いわゆる包括利益の考え方でございます。他方で、独立行政法人会計では、必ずしもそうではないといえますか、国庫納付額、利益を出したら国庫納付しなさいという仕組みになっておりますので、その国庫納付額を決定していく上では、どうしても収益費用的なアプローチを採らざるを得ない部分が出てくるということが問題になってくる。

一番下の丸からでありますけれども、中期目標期間終了時における国庫納付額の決定に当たりまして、資金的な裏づけのないような利益の調整が多額に行われるという場合、こ

の通則法第44条にいう利益また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、これも考えられるのではないかという問題意識があります。極論しますと、資産負債アプローチから利益を調整していった場合に、キャッシュがないのに利益が出ているので、国庫納付するときに困る場合、あるいは逆の場合といった場合も考えられるのではないかと思います。

また、業務遂行状況の的確な把握ですとか、業績の評価に資する損益情報の提供という、PDCAサイクルを回す上での財務報告目的からしますと、この収益及び費用には、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ということは望ましくはないのではないかという考えもあります。また、企業会計におきましても、包括利益よりも当期純利益を重視するという考え方もございます。

また、2つ目のカラムでございしますが、IPSASの規定の斟酌でございます。IPSASについては、単に参考にするという程度でもいいのですけれども、実際に独立行政法人の特性を斟酌しまして、企業会計の例外を定めていく上で、IPSASのような考え方についてどの程度斟酌していくかというところについては、一定の哲学が必要ではないかと考えております。実際問題としまして、減損会計について、独立行政法人会計基準の導入の際に、IPSASの減損の考え方を斟酌したという経緯、サービス提供能力といったところに着目して減損を行うという考え方を導入していった経緯がございます。

最後に、IPSASの適用可能性の整理ということで、IPSASの適用の必要性、メリットについての考え方についての整理が必要ではないかと考えております。

事務局からのたたき台についての説明は以上とさせていただきます。

**【村岡部会長】** ありがとうございます。

それでは、同じ議事2に関連しまして、昨今の独立行政法人改革や独立行政法人会計基準に長く携わっておられます梶川部会長代理から、資料3にご説明いただければと存じます。よろしく願いいたします。

**【梶川部会長代理】** 梶川でございます。それでは、資料3に従いまして、中長期的な課題について、御説明をしたいと思います。

、資料2で事務局から御説明いただいた内容というのは、非常に網羅的かつ詳細に御説明をいただいておりますので、私がこれからお話する話は、ほぼ重複するものでございますけれども、私のほうで、全体としての重要などころではないかというようなことを含め、個人的な感想も入ってはおりますけれども、御説明をさせていただきますので、重複

の部分に関しては御容赦いただければと思います。

では、ページを開かせていただきまして、独立行政法人の会計基準を考える場合には、そもそもこの財務報告の目的というところで、事務局からも御説明ありましたが、その中でやはり、私、一番この会計基準の目的として重要なのは、このボツの2番目の業績の適正な評価に資するという。独立行政法人評価制度の中で非常にどのようにこの財務報告が生きてくるかと、ここはかなり意識された部分ではないかなという気はいたします。もちろん目的に書かれたその他のことも重要ではありますが、この評価との関係というのがその後の特徴も形づくっているのではないかと思います。

通則法44条にいう利益をという、損失もなんですけれども、この辺は、そもそも利益概念、この後議論する部分なんですけれども、少し企業会計原則の利益と、いわゆる企業会計の利益とは概念上異なるという思いもあり、独立行政法人通則法44条という修飾語をつけて利益を提示し、それが財政規律のための国庫への返納等も含め、また、その後の評価にもつなげるようにということであったような気はしております。

そのようなことの中で、独立行政法人の特徴、これは財務報告の特徴、企業会計原則との違いのような形なんですけれども、基本的に独立採算制をもともと前提としてないというようなことの中で、そもそも独立行政法人は、政府部門が企画したものを自身が実行すると、実行実施機関という、そのような形で独立行政法人の裁量で行為が完結しない。そういう意味では、独立行政法人の裁量の範囲内で損益を計算し、それを評価に役立てようという、この流れが非常に特徴的であったのではないかなという気がしております。それを会計基準的に形づくる上で幾つかの論理構成をしているんですが、それかだんだん企業会計的常識とずれてきますので、なかなか、この先、中長期的によく議論をしていく点にもつながっていくのではないかなと思います。

もちろん事業形態の特徴で、そもそも資本主の制度を予定していないということですが、基本的に、企業の行動原理自身が、いわゆる利益極大化のものではないわけですから、そもそも利益とは、資本とはというところが大分一般の企業会計とは異なってしまふ。

それから、さらに、動機づけの要請と財務上の観点というような意味で、かなり政策的な要素というか、まさにこれは上がった利益をスクリーニングするというような要素があるんですけれども、そういった意味で動機づけがあり、また、そのこと自身が財政規律にもつながっていくという話だったと思っております。

そういったところが次の3ページ以降なんですけれども、先ほど来、事務局も御説明い

ただいたように、一番特徴的に出てくるのは、例えば純資産というような概念で、これは企業会計での純資産という部分と、これはいわゆる資本主持ち分等々の部分でございますけれども、また、そもそもそういう持分権の形成を前提としているものではないし、それから、それに基づいて業務の裁量的拡大を前提しておりませんので、資本と利益を分ける意味がどれだけあるんだらうかという要素もありまして、その辺の中で、概念的な補強として、この財産的基礎というようなものが入ってきているような要素もあるのではないかなど。先ほど事務局も問題意識されたように、この財産的基礎なるものが何なんだらうか。そんなような論点もこの後に出てきます。

それから、また、これは純資産の部分の資本剰余金というような中でも、これも固定資産を取得したときに、そもそも取得の原資の拠出者の意図と、それから、資産の内容と両方を合わせて勘定科目が決められるというのが、企業会計では、借方と貸方をセットに物を考えるということはあるまいないことでございますので、この辺なんかも非常に特徴的な要素が出ているなと思います。

一番何か簡潔に出ているのは、その4ページの資本取引・損益取引区分という、簿記の2級ぐらいで習っても、一番最初に勉強する部分なんですけれども、この部分に非常に企業会計を学ばれた方にとってみると、不可思議な文言が多々書いてあるようなところがございまして、一番最初には、一番特徴的に言える部分というのは、この中段「第一に、」云々のところで、独立行政法人が中期計画等々の、いわゆる当初予定された事業に関して通常の運営を行った場合に、しばらく抜いて、損益が均衡するようという、先ほど事務局から御説明いただいた、損益均衡という大原則があって、その損益均衡から差異が出た場合に評価の材料として資するところがあって、予定行動とその実際がずれたときというのは、この辺のところである。これを会計技術的に可能にするために、少し風変わりな仕訳が幾つか入ってくるし、ある意味では、会計のエンティティがどこで切っているのかという、実際に裁量の範囲外のことを損益計算からはじいていくという幾つの特徴ある処理がなされていて、損益外、減価償却とか、ちょっと今後見ていく上で非常に特徴的な部分にはなっているかなど。その辺がこの財産的基礎、まさにこの資本取引云々というところに出ていると思います。そういう意味では、いわゆる業績評価、自己の裁量、独立行政法人の裁量というところから形づくられている会計基準の特徴があるということとっております。

5ページでは、一番最近の状況としまして、そういった業績評価的評価制度に資する会

計の基準の流れの中で、さらに一步踏み込みまして、管理会計的な要素で、これも言ってみれば、評価にも資するわけですが、P D C Aサイクルの強化、管理会計、ガバナンス強化というのは、独立行政法人、事業体の性格をさらに強いものにしていこうという中で、セグメント情報であったり、この収益の計上の基準であるところの業務達成基準を原則にするというような言葉が出てきたと思っています。

ここまでがある意味で現状認識なんですけれども、現状認識自身がそういう意味ではもう課題というか、なかなか難しさを感じさせる部分であるかなという気はいたします。

次に、課題として書かせていただいたんですが、事務局が御説明いただいた部分とほぼ同じでございますが、企業会計、特に制度会計の最近の趨勢にどのように、基本的に会計基準が変わるたびに何らかのスクリーニングをして、独立行政法人の基準を改訂してきているわけですが、これをさらに大きな観点でどのように取り入れていくかということもありますし、特に I F R S の問題は、非常に重要な問題になるのであろうと。

事務局に御説明いただいた国際公会計基準（ I P S A S ）についても、調和をそもそもするのかどうかというような点から、必然的に企業会計の中に I F R S の中、 I P S A S の中に I F R S の思想も入っていますので、当然これは1も2もあわせて考えていかざるを得ない。非常に重要なのは、評価制度における財務報告の役割というものを、この点が非常に独立行政法人の会計基準に課せられた役割として非常に大きな点が、当初から携わらせていただいて私が感じる部分がございます、この点をどのようにもう一度再定義していくかという部分で、さらに、評価制度がどういうふうによくなるかという、評価とこの会計の話が非常にリンクした話のように思っております。

当面の課題としましては、今までやってきたこと、企業会計の基準の改訂にどう対応するかということなんですけれども、今回かなり大幅に改訂した、大幅というか、文書自身はそれほど多くはなかったんですけれども、収益の業務達成基準、原則とするという、このかなり管理会計的な要素を入れた部分を実際に実務上どのように適用されているだろうかというフォローアップは、この部会でもやっていく必要があるのではないかなというようなことを思っております。

もとに戻って、中長期的な課題としましては、これは事務局、挙げていただいたものから順番が少し動いている程度の話ですが、まずは、一番最初の財務報告の目的概念の検討というところで、まさにこの業績評価、独立行政法人の裁量に帰す業績を測定したいという。一番最初にある目的に近いと私は思っているんですが、そこをどのように考えていく

かと。そこが事前の計画に沿った場合、損益が均衡になるというようなことを、最終的に通則法44条の利益のところから評価につなげる、また、積立金につなげるということになりますと、どうしても独立行政法人の裁量に帰して、普通にやっていた場合、ゼロから始まりませんと、結果を評価につなげられないものですので、そのところをどのように考えていくか。さらに、それが剰余金差額の内容の、いわゆる経営努力による認定のような形で、普通の企業の財務会計にはない、一旦スクリーニングを任意に行っていかなければいけないという、利益分析をしなければ、財務報告の最終的な意味がよくとれなくなるという、この辺のところは非常に、重要な特徴であると同時に、今後もこういう考え方を持続するのかというのは論点になると思います。

その財務会計上に落とし込むその構成要素のお話なんですけれども、これは、やはり先ほど来の「利益」というのは何なのかという意味は、非常に大きくて、その前提となる収益ということで、これは独立行政法人の会計基準、収益のほうが後ろにあって、まさに費用が前にあるということなんですけれども、これはまさに、ここで言えば、特に当初の特殊法人から移行する前の、先ほど事務局、説明のような独法では、あくまでも業務運営上の財源なんだということであって、決してアウトプットを獲得するためのインプットという発想ではなくて、そのアウトプットに対する、業務運営に対しての財源であったり、エージェンシープリンシプルの話で言えば、委託された業務に対する対価なんだということ、委託手数料のような意味合いも持つのではないかなということである。

結局、非常に難しいのは、一つ目は、利益概念云々の中で、私は、この独立行政法人の業務運営の特徴として、一つ、自己の裁量において事業拡大を行う裁量がないという特徴、そして、その活動成果に関して、この測定が非常に当たり前、公会計的なものは皆、そうなんですけれども、要は、市場で交換取引をして成果が表現される売上高というものが客観的には捕捉し切れないという、この特徴が非常にあるものですから、その特徴、事業運営の特徴から出てくる利益概念というものに非常に特徴があります。

収益と費用の差額という意味が何なんだろうということになって、普通の企業で言えば、まさにある意味、利潤極大化を目指し、売上高に対する犠牲になる費用ということで、逆に、この利益の極大があれば、両者ともに膨らましていって差額を広げていけるということなんですけれども、この独立行政法人が当初想定されたものというのは、業務運営のアウトプット、アウトカムが一定であって、それに対するインプットを一番ミニマイズすると、少なくするという、この業務の運営の前提が存在していたのではないかなというよう

な気はいたします。

ただ、そういう類型を想定はしながら物を考えたんですけれども、実際に行われている業務としては、ある意味では財源が初めに決まり、アウトカムを最大にするみたいな要素が強い事業というのものもあるし、試験研究も、ある意味では、ここまで研究すれば、それを効率的にやろうという話は普通常識的にはあり得ないもので、与えられた財源の中で最大に研究成果を上げようというような形の分類ではないかと思います。

それから、両者がある程度社会的許容される政策的考慮はあるものの、先ほど来言われたURではないんですけれども、採算がつり合うという形で運営されるのではあれば、一定の業務拡大という余地もあるのかなのかということ。ただ、これは業務拡大すること自身が民業との関係があって、独立行政法人としての本来的な意味については問われ続けるということがあるので、基本的に事業拡大の裁量があるとも言いかねる部分は、結果、現実論として、そうしてきたという要素はあるかもしれませんが、ほぼ両者を一定にするという形になるのではないか。政策目的上、そこには配慮がどうしても必要にはなりますし、その配慮のために少なくともマーケットのプライスで取引を行うということを前提とし、かつその市場競争価格によって事業裁量で行動範囲を広げていくというのであれば、そもそも独立行政法人ということ自身が少しおかしな事業体になるのではないかなというような気はいたします。

ただ、いずれにしろ、そういう下の大原則としては、アウトプット一定で、インプットを下げるみたいなのがございまして、多分利益概念で、これも一つ難しいと思われるのは、本来100%以上の成果を上げていったときに、この財務報告の体系の中でその部分は必ずしもプラスとして表現し得ないのではないかという要素が出まして、その100を上げるときに、80でやったから20は利益と言えるんですが、120を100でやったからといって、20は利益なのかという。その120自身が、もちろん、これは当たり前前のことですが、アウトプットの成果指標というものが市場交換で客観性のある120ではないのですから、出ないで当たり前前のことではあるんですが、ただ、頑張っって非常にいいアウトカムを出したときに、必ずしもこの財務関係の枠組みの中で評価をし切れない。言われたところまでをきちっとやりなさいという、やっぱり要素がどうしても、これが独立行政法人制度なのかもしれないんですけれども、その部分は独立行政法人制度の大前提としておくのか、おかないのかということはあるのかな。これはやっぱり独立行政法人というのは、中期目標、中期計画に基づいてそこまでをやるということだと思うので、

パブリックサービスの提供というのは、プライベートな財と違いますから、自己裁量で広げるといことは民主的な政治の中でそうはできない話だと思います。財政民主主義の中で当然だと思うんですが、そこが財務会計的な技術論に取り入れられてはいないというような気はいたします。

純資産という概念にしましては、今、事業裁量もないし、出資目的と、先ほど来の取得された資産というのはセットになったりしておりますので、この辺は整理もしなくてははいけないし、それから、資本取引、損益取引の区分というところが、この損益均衡であり、損益ニュートラルを前提とした形で損益計算をしているという。先ほど事務局、ご説明いただいた資本剰余金に持っていくケースもあれば、それから、資金的なずれによって、資産見返勘定という、期間を合わせるとか、幾つかの処理がこの部分にはすごく影響しているものですから、その辺がすごくテーマになるのではないかなという気はしております。

それから、8ページの3番目は、これが財務報告の対象の範囲ということで、事務局がお話しされていた行政サービス実施コスト計算書と損益計算書の問題で、まさに会計の対象となるエンティティをどこまでの世界で考えるかという部分、独立行政法人の裁量という損益計算の中と、さらに、それに対して、国民の負担というような意味合いで、さらなる広い範囲の財務情報としての行政サービス実施コスト計算書というのが存在しているということで、この辺どのように整理するか。利用者のお話が事務局から出ておりましたけれども、非常に重要なお話ではないかと思います。今、企業会計上は、財務情報の意思決定の有用性みたいなものは話題になりますが、なかなかこういう公的な組織の中で言えば、意思決定では、間接代表制をとる以外は、私は国民をやめますというわけには簡単にはいきませんし、資源提供者という立場から言えば、それを代表する方がどうなるかというようなことにもよるので、それを煎じ詰めていくと、非常に評価制度というか、評価当事者が非常に有用な財務情報が最も必要になるということになるのかもしれないし、国民として、あるパブリックサービスで総合的なコストをどういうふうに見たいという、そういう重要性もあるのかなというような気がいたします。

以上、述べてきたところで、この四つの目の課題というか、今後のテーマという企業会計、公会計との整理というのは、今まで述べてきたところの話であります。先ほど申したような企業会計とのそもそも事業運営の違い等々があります。ただ、通則法第37条というのは、そもそも原則として企業会計原則によるものとするという、先ほど事務局が説明されたように、まさにその法文ありきのところもありましたので、その法文ありきのとこ

ろから幾つかの業績評価につながる形の会計技術的な整理を加えてきたというところがございますので、そこは、先ほど通則法の将来的な見直しというようなテーマも含めると、ここから少し分けて考えるというようなことも十分可能になるのではないかと。どこかの時代にそういう要素が必要になるのかなということは感じております。

あと、資産負債法、損益法アプローチ、まさに独立行政法人の裁量に基づく業務実績の評価というのは、まさに損益的な発想からきておりますので、これは今の会計の、特に企業会計的な話で言えば、今後も整理をしなければいけない。

それから、9ページの独立行政法人の評価における財務報告のあり方、結局、私は、業績評価というものを非常に大きな命題に置いていますので、実際にこの独立行政法人という、まさに先ほど言った、これは公的事業体は皆そうで、非営利組織もそうですが、まさに競争市場で成果指標を交換取引として表現できないというところで、まず、その成果指標をどのように捉えていくかという、これを全く財務報告とは違う形で発想していくのか。もちろん財務的な数値も含めてですけども、その成果の形の中でどういうふうに整理し、その成果活動の評価結果をコストというものとどういうふうにマッチングするか。現在の財務報告では、かなりの部分とまでは言いませんけれども、今、るる申し上げたような話である程度成果とコストを何とかマッチングして、財務報告の中で結果としてその差額として表現できるようにという形にはなっているのではないかと思います。

ただ、それを進めて、今回なども業務達成基準を原則とし、まさに管理会計的な手法で、まさに財務会計というより、管理会計的な収益の計上基準をつくり、それに基づいて最終的に利益を測定していこうということですから、かなりの部分まで本来測定しにくい成果指標というもので発想して、財務会計の数値で評価に資するということトライしているということであるんですけども、それを評価制度の中でもう一度再定義をして、どのような形で整理をするかということは、今後のテーマであり、そういう形の中で言えば、定性情報も含めまして、業務実績報告書、いわゆる評価のための実績の報告書と財務報告とをどのようにに整合性をとっていくかということや、どのようにに補完、活用していくかということが、やはり一度議論したほうがいいのではないかと思います。

最後に、最終ページはIPSASのことですが、こちらはまた機会があればお話ができればと思いますので、国際公会計基準、ないしは国際公会計基準審議会というところのお話をメモとして置かせていただいたというところでございます。

以上、事務局に、非常にいいまとめをしていただいたものですから、ほとんど重複して

しまったんですけれども、ここまで参考としてお話しさせていただきました。どうもありがとうございます。

【村岡部会長】 ありがとうございます。

ただいま資料2、資料3、お2人の御説明に関連しまして、御意見、御質問がございましたら、挙手いただきまして、御指名させていただきます。お手元のマイクで誤発言をしていただければと思います。よろしく願いいたします。はい。榎谷委員。

【榎谷委員】 今、御説明いただいたもので、ほとんど網羅されて、これ以上、言うことはないんですが、私、公会計というんですかね、こういうパブリックセクターの会計というんですか、例えば今、梶川委員が整理をしていただいた資料3の中の一冊最後の9ページのところで、独立行政法人の評価に資する財務報告ということで、成果が競争市場での交換取引として測定できない事業における成果指標の把握とか、成果とコストとかいう言葉が書いてありますが、成果といったときに、企業の場合は売り上げなんですよ。ところが、この独立行政法人会計、あるいはパブリックセクターの成果って一体何だろうと。つまり、会計的数値なのかどうなのかというところがあって、成果とコストの差額が利益、企業では利益なんです、実は成果が会計的な体系の中で把握できないという問題と言えれば問題ですね、課題と言えれば課題ですね。それがあって、この成果とコストの対応を、説明責任の観点でどう取り入れていくんだと。

特に、この一番下に書いていただいた定性情報と財務数値、非財務情報と財務情報といったほうがいいのかもわかりませんが、そういう、そのものを現状では業務実績報告書と財務報告が何かばらばらになっていて、その関連もないようなものになっていますので、その報告の体系として、この非財務情報も入れた報告の体系を考えていかないと、説明ができないんじゃないかと思うんですね。だから、いつも私、独立行政法人の財務諸表を見て違和感を感じるのは、これでどう考えたらいいんだろうと。例えば非財務情報というんですか、成果情報がないのに、コストと財源の情報だけになっているんですよ。そうすると、これ、何を見たらいいんだろうということなんです。やはりその報告の体系をしっかり議論もしておく必要があるのかなと思いましたが、そういうことを申し上げたわけでございます。

【村岡部会長】 ありがとうございます。ほかに、はい。

【深澤管理官】 今の点でございますけれども、今回の独立行政法人改革とそれを受けた1月の改訂会計基準の中でセグメント情報を充実するというものがあります。セグメン

トごとに主務大臣がきちんと独立行政法人に目標を与えるという仕組みができており、当然ながら、成果はそれに従って主務大臣に返さなければいけないということになると思います。したがって、セグメントごとに財務会計を表示するような改訂を今回行っていますから、一応の連携はとれているように見えるのですが、おっしゃるとおり、財務情報だけを見ると、サービス提供と申しますか、研究成果なり、独法の活動の成果ときちんと一表になるような形で、見えるような形には今はなっていないという問題があるということとは認識しています。

I P S A Sの中でも、資料2の1ポツの6ページ目の中で御説明しましたが、やはり同じような問題意識があって、(3)でサービス提供の達成度というものがあります。サービス業績の報告ということで、まさにどれだけのコストを導入して、どれだけのサービスを提供しているかというような報告書が必要だという、こういった認識に立っているというものであります。こういった報告書が必要なかどうか。また、重複するような報告書を書かせても仕方がないので、評価と接続するような形で、いかにシンプルにそうした報告体系を整備していくかというところは考えなければいけない、哲学的に整理しなければいけないのではないかと問題意識を我々も持っています。

ただ、公認会計士がどこまで監査をすべきかどうかというのは、また別の問題としてあるのではないかと思います。

**【村岡部会長】** ありがとうございます。よろしいでしょうか。ほかの方、御意見なり、御質問なり、はい、会田委員、どうぞ。

**【会田委員】** 何点が申し上げたいんですけど、まず、今の榎谷委員のほうから指摘された点について、私も強く同意するところで、そもそも会計情報を活用していこうとするには、会計情報単独ではなくて、他の定量的、あるいは定性的な情報と一体になって初めて会計情報は生きてくると思います。

最近では企業会計の世界でも、統合報告がありますし、また、個人的には、省庁別財務書類もそもそも各大臣がきちんと年次報告で説明をしなくてはいけないのではないかと考えていますので、当然独立行政法人でもそういう非財務情報が必要だと思います。

個人的には、大臣から中期目標を示されて、中期計画を立てているので、中期計画をどの程度実行できたかというのが一つの材料になるのかなとは思いますが、ただ、それを会計のフレームワークの中でどこまで記述できるかというのは、工夫が要るのかなと思います。

それで、全体的な論点に少し関連するところを申し上げたいと思うんですが、独立行政法人会計基準、平成12年に設定されてから、これまでに7回改訂されています。7回改訂されて、ここにいらっしゃる榎谷委員、梶川委員とともに私もずっと参加してきたので、非常に感慨深いところがあるんですが、常に話題になったのは、移行独立行政法人の問題です。URですとか、日本高速道路保有・債務返済機構あるいは鉄道建設・運輸施設整備支援機構など、ほかにもたくさん特殊法人の移行組はたくさんあります、平成15年の3月3日に改訂したんですけれども、これは移行が入ってくるということで見直しをしなくちゃいけない。当時私がたまたま財務省と、それから、総務省の少し財務に関連する委員会に名前を連ねていたということで、皆さんの御意見をまとめる立場で、確かかなり回数やったと思うんですが、当時の資料がたまたま出てきたので、見たところ、5か月ぐらいの間に31回、週一、二回のペースでずっとワーキング・チームを議論していました。途中でたたき台もつくったんですけれども、たたき台をつくっただけじゃなくて、私がまないたの上でたたかれたと、そういう苦い経験もあるんですけれども、その当時からずっと独法会計基準の抜本的な見直しをしなくてはいけないということを言われていたんですが、いつももう目先の締め切りが迫っていて、それで、もうやっつけ仕事をやらなくてはならないとか、お叱りを受けながら進めていたということもあり、なかなかその本質に戻ることができなかった。そのような中で、今回このような検討の機会を設けていただいたことに非常に感謝をしています。

そういう前提の上で少し申し上げておきたいんですけれども、原則として、企業会計原則による。これはどこまでを原則とするか、これはある程度幅があるのかなと思いますが、その前に、独立行政法人そのものも、独立行政法人の本質というか、これ自体は一応変わらないという前提で検討しなくちゃいけないのかと。特に問題になるのが、今、申し上げました移行独立行政法人をあらかじめ独立行政法人の中に位置づけて議論しなくてはいけないのか、それとも、移行独立行政法人については、ほとんどが企業会計原則を適用すればいいんじゃないかということで、ひとまず議論の対象から外すのか、その辺のアプローチがあるのかなと思います。それをある程度共有しておかないと、議論が錯綜してしまうなということで、移行独立行政法人と先行独立行政法人だけではないんですけれども、移行独立行政法人も含めて独立行政法人会計基準の見直しをしていかななくてはいけないのか。それとも、ひとまず分けて、そういう企業会計をほとんど適用できるものは除外して検討していったほうがいいのかということは、この議論を進めていく上でちょっと、その前に

コンセンサスをとっておくことが必要かなと思います。

それで、論点整理については、ほぼ出ているかなと思いますが、ただ、一つ気になるのが国との関係。例えば先ほど財政面での関係をどうするのかと。法的なエンティティ以外に財政的なエンティティというものもあるんじゃないかと。そういうような問題ですとか、あるいは利益処分をどういうふうにするのかと、あるいは区分経理とか、人的な支援ですとか、いろいろなところで国と法人との関係がいろいろ影響を及ぼすので、それについても一つ柱を立てておく必要があるのかなということを感じています。

あと、最初のところで財務報告の利用者と目的の整理に加えて、一つ、財務情報の機能、もうこの論点には出ているんですけども、積立金の国庫納付ですとか、業績評価、あるいは中期計画、中期目標期間到来時のその組織の存廃、そういったものに関連した財務情報の機能というのものも、この事務局提案でいきますと、基礎的前提論点になるのかもしれませんが、そこを考慮しておくことが必要かなと思います。

その際に、個人的にはぜひ調査研究をしてほしい。例えば財務報告利用者が現状の独法会計基準の計算構造のものの財務諸表を理解できているかどうか。あるいはそもそも利害関係者で国民というのは確かに出ているんですけども、本当に国民がこの財務情報を使えるのか、意思決定できるのかと。そのことも含めてぜひフィールドリサーチをしてもらえればと思います。

以上、感じたことを申し上げました。

**【村岡部会長】** ありがとうございます。事務局のほうから、コメントございますか。

**【深澤管理官】** 1点目は、先ほど述べたところでございます。

2点目の移行独立行政法人を含めるのか、分けるのかというところでございますが、非常に根本に戻る議論になるのですけれども、移行独立行政法人と先行独立行政法人とで何が一番違うのかということを考えていきますと、一つは、利益の問題で致命的に違ってくるところがあると思います。つまり、移行独立行政法人については、先ほど申し上げたURのように、事業を行って、それによる利益の獲得があるというパターンが非常に多いというのが一つに対して、先行独立行政法人は、研究なら研究を行うわけですけども、研究事業を行ってそこから利益が獲得されるわけではない。むしろ委託研究的な形での資金の提供が先にあり、それに基づいて費用、成果が後からついてくるという形で、ここが先行独立行政法人と移行独立行政法人で順序が逆転している点が一番違ってくるのではないかなと思います。

ただ、だからといって、これをすばっと二分類法で二分できるかというところ、かなり怪しい部分の一つあるというのが、我々どもからすると、留意していただきたいところの第一点です。つまり、例えば申し上げますが、博物館とか、美術館で展覧会を開催したときに入場料収入がありますが、これは獲得利益として考えるべきなのか、寄付金として事業の援助という形で考えるべきなのか、わかりにくい部分があるのではないかと思います。

さらに、二点目としまして、類似の独立行政法人制度改革がなされる中で、法人の統合がどんどん進んできております。中には、森林総合研究所のように、先行独立行政法人の研究所と、移行独立行政法人である緑資源機構の事業をやっている部分と統合されている法人もあり、別々に考えるのはいいのですが、最終的に一個の会計基準でやっていただかなければいけないのではないかと思います都合上、なかなかすばっとこれも二元論的に考えるわけにはいかないのではないかと思います。

三点目について言えば、さはさりながらというところで、先生のおっしゃるとおり、大分タイプの違う部分はあるというところで、我々としても、事業タイプごとにどのような財務諸表が作られているのか、財務構造になっているのか。そういったところを踏まえていただきながら、タイプごとに概念整理をやっていく必要はあるのかなというところは意識しているところでありますので、ほかの先生方の御意見も伺えればと思います。また、財務情報の機能というところがございますけれども、おっしゃるとおりでございますので、ほかの先生方の御異論なければ、検討課題の一つとして考えていただければと思います。

ただ、財務報告の利用者側から見て、本当に理解されているかどうかというところがありますけれども、まず、最も活用されているという部分では、予算編成、あるいはマーケットにアクセスするような、ボンドを発行しているような法人ですと、IR活動や、ロードショーをやり、財務報告を利用者に説明するというところでありまして。ただ、これはいずれもプロが相手でありますので、当然ながら理解されやすいところでありまして、ボンドをマーケットにアクセスするような法人ですと、企業会計に準拠するような形になっていけばいほど、財務報告としてはわかりやすいといった傾向があるのではないかと思います。

予算編成上、どのようになっているのかというところでありまして、一つは、予算編成の中でも、主計局では補助金なり、運営費交付金は査定していくというところで、この法人としてきちんと財務状況がいいのか悪いのかというところは、常に判断されて

いると認識しています。

【村岡部会長】 はい、ありがとうございます。

あと、佐藤委員、いかがでしょう。はい。

【佐藤委員】 ほとんど先生方に御説明いただいたことに同意するばかりですが、いくつか私のほうでも整理させていただいた点を申し上げます。まず、今回のたたき台で非常に印象的なのが、公会計では今まで財務諸表、財務書類、財務報告という言葉が混同して使われていましたが、今回はあくまでも国民をはじめとする外部への、外部報告、財務報告として整理している点で意味があると感じております。

その中で、先ほど先生方からお話が出ておりました、成果のところでは評価とその会計をどうリンケージさせるかという点についてですが、いきなり財務諸表と結びつけるのは非常に難しいと思われまます。ただし、例えばたたき台の6ページの上の、IPSASの財務報告という媒体の構成、つまり諸表の構成ではなく、媒体の構成としてであれば、サービス提供的なものが入られるというところで整理する価値はあるかと思ひます。評価と会計の体系というのは多分そう簡単にいくものではないと思ひますが、非財務情報を出しているところなどを見ますと、開示することによって、必要とされる情報に関する意見を得られているケースもあり、このようなフィードバックが将来的には中期計画などPDCAに影響するという意味で意義があると思ひます。

それから、三つ目が、概念フレームワークということで、先ほど会田先生からも国との関係のお話がありましたが、独法の場合も、主務大臣は報告されるだけではなくて、国会と連携して最終的には国民に説明する責任を負います。この意味で、独法の概念フレームワークと国などの公会計の概念フレームワークとの関係性を整理する必要性があると思ひます。後半ワーキング・グループ等でいろいろ連携しますというお話が最初にあったので、そこでこの点を検討する余地があるかと思ひました。

そして、最後に、国民や、外部の利用者が利用しているかというお話がありましたが、外部報告である限りは、何らかのガバナンスへの貢献というものが必要になると思ひます。いきなり国民が財務報告するところは想像しにくいかもしれませんが、財務報告主体と利用者の間に入る研究機関、メディアなどの情報仲介者がどのように利用しているかというところについては、一つ見てみる余地があるかと思ひました。

以上でございます。

【村岡部会長】 はい、ありがとうございます。

これについて、事務局からございますか。

【深澤管理官】 最後のところのガバナンスへどうやって貢献していただくか、外部報告として、利用者にどのように活用していただくかというところは、財務報告に意味を持たせる、また使っていただくという上では非常に重要な議論だと思っております。ただ、今のままできちんと使われているのかどうかという点については、会田先生からもあったとおり、少しフィールドリサーチが必要になってくるのかなというところはあるので、ワーキング・チームなどの議論の中でいろいろ提示させていただければと思います。

【村岡部会長】 はい、ありがとうございます。

今までご質問等ございましたけど、それに関連するまた御質問でも結構ですので、もしございましたら。はい、どうぞ、中川委員。

【中川委員】 質問ということではないのですが、先ほどの利用者への伝達とか、使われ方に関してです。企業側でそれを作っている立場からみましても、実は、有価証券報告書は、プロの方にはいいですが、そうでない方には情報仲介者というプロの方に仲介していただかないと、なかなか国民とここで言われているような、一般の方々にはなかなか内容が届きにくいものです。だからといって、わかりやすくすればいいかということ、それは情報量が落ちてしまうか、目が粗くなってしまう。結果、現在は、アナリストの方に多大に仲介をしていただくことで、投資家の方に届くというものになっています。

一方、この独立行政法人の会計に関しましては、私、今回初めて事務局の方に事前に御説明をいただいて、そこで初めて、このような膨大な情報を作っておられるというのを恥ずかしながら知った次第です。その利用状況のフィールドワークというのは非常に役に立つと思いますが、国民までを調べるとなると、相当程度対象が広くなると思いますので、まずは、先ほど佐藤委員がおっしゃった、情報仲介者を対象にするのがいいのではと思います。情報仲介者としての利用者が、どんな方で、どの程度利用されており、さらに何か補足する情報があるのか、などです。ただ、これも企業会計情報の作成者の経験から、一般的には増える一方になります。多過ぎる情報はなかなかさらに届きにくく、わかりにくくなるという点では、捨てられるものが何かないのかという見直しもあっていいのかなと。

それと、もう一つは、この昨今の環境ですので、やはり国際基準は意識していくべきではと思われ、ワーキング・グループレベルで、かと思いますが、最低限ギャップアナリシス、つまり、どんなギャップが現時点においてあるのかの分析は最低限やっておくのがい

いのではないかと思います。

以上です。

【村岡部会長】 ありがとうございます。

では、事務局のほうから、またお願いします。

【深澤管理官】 おっしゃるとおり、いかにシンプルでわかりやすくというところは非常に重要なところでございまして、これまでは、どうしても目先の改訂に追われて、目先のこの改革に対応した改訂を行っていくということになりますと、どんどん書類が増えていく傾向というのは否めなかった部分がございます。今回根本論に立ち戻ってという部分もありますので、ぜひそういった観点からもご意見をいただければと思います。

実際に使われている対象というところで、一番わかりやすいのは、やはりボンドマーケットで、マーケット参加者から、あるいはアナリストから評価を受けるというところが、非常に使い手としては一番よく使われている場面ではないかと思いますが、しかし、それは財投機関債を発行している一部の独立行政法人にすぎないという部分があって、研究開発系ですとか、特に先行独立行政法人について、そういった考え方もってくるわけにはいかないといえますか、また別の利用者を想定する必要があると思っています。それはまさに政策の立案者だと考えられますので、そういった方々に対して、いかにシンプルでわかりやすく情報を届けることができるかというところが重要になってくるのではないかと思います。いずれにしても、この辺はワーキング・チームで議論ができるとありがたいと思います。

【村岡部会長】 ありがとうございます。よろしいでしょうか。

【中川委員】 ありがとうございます。

【樫谷委員】 よろしいですか。

【村岡部会長】 はい、どうぞ、樫谷委員。

【樫谷委員】 今の関係です。情報仲介は、私、今までの会計とか、あるいは独立行政法人から出されている情報提供を見て、あるいは独立行政法人の評価でも関与していて、情報仲介者というのはプロですらわからないというのがあるんですね。せめてプロがわかるレベルのものに体系化しないといけないのかと思っていまして、佐藤委員だとか、あるいは中川委員がおっしゃったとおりだと思いますので、せめてプロでもわかるように体系化をしていただきたいなと思っております。

それから、独立行政法人は、今回はある程度類型化しましたが、その類型化ごとに会計

基準を作る必要はないと私は思っているんですが、その類型化と会計との関係、情報のあり方の関係だと思いますが、例えばよく言われる言葉に最小の費用で最大の効果という言葉があるんですが、独立行政法人によっては、最小の費用で一定の効果でいいのではないかと。つまり、最大の効果を出す、決まっていることをやってくれという話であって、余計なことをするなというのものもあるわけですね。ではなく、もっと効果を出して、より期待以上に出してくれというものの中にはあるんですね。そこら辺もやはり会計のあり方、情報の提供のあり方が違ってくるのではないかと思いますので、何か類型の中でそういうようなことも意識しながら、どこかで議論をしていただければいいのかなと、こういうふうに思っております。

**【村岡部会長】** はい、ありがとうございます。

企業会計のほうでも、プロの利用者だけでなく、プロである作成者も理解できないことも実はあつたりするんですけれども、ほかに御質問、御意見ございますか。はい、どうぞ。

**【梶川部会長代理】** 私も、今、樫谷先生が言った、この中の事業のタイプというのは、少し今回会計の適用を念頭に入れてもよろしいのではないかなというふうな気がいたします。反対に、素直にこの会計基準が適用できない独立行政法人というのは、そもそも何かやはり本来独立行政法人の制度設計上難しさがあるという要素もあるので、どちらからどちらでいくかということはあるんですけれども、先ほど申し上げたアウトプットとインプットとの関係でもやはり幾つかのタイプは、類型はあるかなという気がいたしますので、現に今でも、多分減損に関してはビジネスタイプの減損を適用されている法人もあるような気がいたしますので、小さな入り口から整理するか、いろいろ考え方はあると思いますけれども、その大上段に分類しないまでも少し整理をしていったほうが良いと思います。

ただ、先ほど言われたように博物館とか、パブリックサービスのほんの補填として受けている収入と、どちらかといえば、公定価格に近い、一部社会的な要素で補助金を出しているに近い要素とでは、どちらから入るか、全然違う要素もあるので、同じ自己収入があるといっても、全く博物館とURでは、URは今、確か公費入っていないかもしれませんが、意味が違うとあってあるのでは、何かどういう線の切りはすごく難しいと思うんです。いずれにしろ、ちょっと事業の特質を考えてはいきたいなとは思っています。

**【村岡部会長】** はい。

**【深澤管理官】** 事業の特質を考えてというところは、私も、先ほど会田先生に対する

答えの中で申し上げたとおり、それは法人ごとにとりよりは、事業の特質を考えてということだろうとは思っています。

ただ、ちょっと雑駁な話になっていたところがあるのですが、先行独立行政法人はこの独立採算を前提としていない、移行独立行政法人は独立採算型が多いということであるのですけれども、そもそも完全に独立採算であれば、民営化されてしまっていますので、移行独立行政法人にしましても、何らかの形での財政的な支援というのは必ず受けています。低利融資を受けたりとか、あるいは事業費の3分の1を補助してもらおうというようなルールであったり、さらには出資金を受けたりというパターン、さまざま財政的な支援についてはある、政府保証というパターンもありますので、そういった一定のルールに基づいて財政的な支援を受けているという点では、移行独立行政法人も完全な意味での独立採算では当然ながらないわけです。ですから、その意味で、URが完全に独立採算でやっているのではなくて、ある程度の財政負担を前提に収支相償するように経営していただいているということ、博物館のようなところも、運営費交付金という一定のルールでの財務支援を受けるということも前提として、収支相償に経営をやっていただいているということ、この点では、先行独立行政法人も移行独立行政法人もどちらも変わるものではないと。単なる程度問題にすぎないというところは御理解いただきたい部分でありまして、独立採算か、独立採算じゃないかというのは、実は少し荒い、中央省庁等改革会議のところにもそう書かれているので、それを引きずっているような文書に引っ張って独立行政法人会計基準の中でも書いてしまっているんですけども、実は一定の財政的な支援のルールのもとで収支相償うように経営していただくという点では、もう全て独立行政法人としては同じであるというところは、念頭に置いていただきたい部分ではあると思っています。

【村岡部会長】 はい、会田委員、どうぞ。

【会田委員】 私の発言、誤解されているといけないので、補足しておきますけれども、独立行政法人の中でも国からの支援について、財政的な面も、あるいは人的な面も含めてグラデーションがあるというのは理解しているつもりで、別に今、独立行政法人の範囲を狭めようなんてことは思っていません。ただ、議論していくときに、委員の間で想定している組織が違くと、議論がうまく歯車がかみ合わないんじゃないかなというのは少し懸念されるということで、それはまだ少し先の話なのかなと思いますので、その議論するときに、できたら、ある程度同じものを想定しながら議論したいなと思っております。

すみません。補足させていただきました。

【深澤管理官】 おっしゃるとおり、議論する際に議論の材料の出し方としていろいろ工夫させていただければと思いますので、よろしくお願いします。

【村岡部会長】 はい。それでは。

【榎谷委員】 よろしいですか。

【村岡部会長】 どうぞ。

【榎谷委員】 損益計算ということがあって、当初独立行政法人会計基準の検討するに当たって、会田先生、梶川委員もそうなんですが、私も、あの当時公認会計士協会の公会計担当の役員をしていたと思うんですが、非常にあのときはまだ純粹だったんで、法律に書いてあるとおり、どうしても損益計算しなくてはいけないなというのは非常に素直に思ってしまったんですね。でも、よく考えたら、それは別の体系でもいいんじゃないかというのもないわけではないんですね。だから、今、先ほど議論があったように、誰に対してどういう情報提供を本来するんだと。その情報をベースに損益計算の体系を別につくってもいいかもわからないですし、予算の査定の体系をつくってもいいかもわからないので、こういうふうに思っていますので、よろしく。

【村岡部会長】 今、御指摘ありました、それから、会田委員のほうからも御指摘ありましたけれども、もしよろしければ、質疑の方はこのくらいにして、次回以降について、今、御指摘のありました、あるいはいろんな御意見ございました個別論点につきまして、次回の部会で事務局が整理をした上で、再度事務局から提示をしていただきたいと思いますと考えますけれども、よろしいでしょうか。はい。ありがとうございます。

それでは、次回以降の議題につきましては、個別論点の整理と、その論点に関する事項などについて議題としたいと存じます。

また、先ほどの質疑応答の中で、時間の都合上、確認することができなかった事項等ございましたら、事務局のほうまでメール等でご連絡をいただければというふうに存じます。

最後に、事務局から連絡事項等ございましたら、お願いいたします。

【深澤管理官】 本日は、御多忙のところ、御出席をいただきまして、誠にありがとうございました。ただいま部会長からお話いただきましたとおり、次回の部会で個別論点の整理を行いますので、本日、皆様からいただきました御意見、御質問につきましては、その議論の参考として整理させていただきます。

次回の日程でございますけれども、7月を目途に開催したいと考えておりますので、ちょっと前後幅ありますけれども、当室から再度日程調整させていただければと思います。

よろしくお願いいたします。

【村岡部会長】 はい。ただいま事務局から説明がありましたとおり、次回の部会につきましては、7月を目途に開催予定でございます。

それでは、本日は御多忙のところ、ありがとうございました。また次回もよろしくお願いいたします。散会とします。