

独立行政法人会計基準に係る中長期課題 検討事項一覧 (案)

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

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

※ 上記のうち、「○」としている事項は大項目、「・」は中項目として整理。
また、中項目は、現時点で想定される主な項目を記載。

独立行政法人会計基準に係る中長期的な論点

1. 財務報告に関する基礎的前提論点

| 項目 | 具体的内容及び現状の整理等 |
|----------------------------|---|
| ○主要な財務報告利用者 (利害関係者) の整理 | <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。</p> <p>＜現状の整理等＞</p> <p>○独立行政法人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¹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> |
| ○独立行政法人の財務報告の目的の整理 | <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> |

¹ 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）。

| 項目 | 具体的内容及び現状の整理等 |
|--------------------------------------|---|
| | <p><現状の整理等></p> <p>○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。</p> <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、独立行政法人会計基準では、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>○独立行政法人の財務報告の機能の整理（前回からの追加事項）</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。</p> |

| 項目 | 具体的内容及び現状の整理等 |
|---|---|
| | <p><現状の整理等></p> <p>○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。</p> <p>○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。</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>・非財務情報を取り入れた財務報告</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IPSAS（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> <ol style="list-style-type: none"> (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） |

| 項目 | 具体的内容及び現状の整理等 |
|---|--|
| <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>・「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</p> | <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> <p><現状の整理等></p> <p>○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。</p> <p>○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。</p> |

2. 財務諸表の構成要素（資産、負債等）の定義の整理

| 項目 | 具体的内容及び現状の整理等 |
|------------|--|
| ○「利益」の概念整理 | <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²（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> |

² 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。

| 項目 | 具体的内容及び現状の整理等 |
|--|---|
| <p>○「利益」に関連する構成要素の概念整理</p> <ul style="list-style-type: none"> ・収益、費用、資産、負債、純資産の概念整理 | <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」³が、各種会計制度で検討、公表⁴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するべきではないか。</p> <p><現状の整理等></p> <p>○独立行政法人会計基準では、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> |

³ 「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。

⁴ 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>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> |
| <p>○「利益」に関連する構成要素の概念整理</p> <ul style="list-style-type: none"> ・純資産の概念に関連する財産的基礎の概念整理 | <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⁵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> |

⁵ 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（独立行政法人会計基準 注解12第1項）。

3. 国際的な会計動向を踏まえた課題

| 項目 | 具体的内容及び現状の整理等 |
|--|--|
| <p>○ I F R S 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</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い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> |

| 項目 | 具体的内容及び現状の整理等 |
|--------------------------------------|--|
| | <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IPSASの規定の斟酌</p> | <p><課題の具体的内容></p> <p>○IPSAS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、IPSAS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、IPSASの減損の考え方（サービス提供能力）が斟酌された経緯⁶がある。</p> |
| <p>○IPSAS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、IPSAS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、IFRS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IPSAS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> |

⁶ 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。

(参考) 独立行政法人会計と IPSAS の主な相違 (未定稿)

| | 独立行政法人会計基準 | IPSAS |
|-------------|---|--|
| 財務諸表 | <p>○財務諸表は以下の書類から構成される。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・貸借対照表 ・損益計算書 ・キャッシュ・フロー計算書 ・行政サービス実施コスト計算書 ・利益の処分に関する書類 ・注記 ・附属明細書 <p>※行政サービス実施コスト計算書、利益の処分に関する書類の作成が必要である。</p> | <p>○財務諸表は以下の書類から構成される。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・財政状態計算書 ・財務業績計算書 ・純資産/持分変動計算書 ・キャッシュ・フロー計算書 ・注記 |
| 財務報告の構成について | <p>○財務諸表以外の財務報告として、以下の書類がある。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・事業報告書 ・決算報告書 | <p>○財務諸表以外の財務報告として、以下の報告が概念フレームワークで取り上げられている。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・財務諸表における予算情報の表示 ・長期財政持続可能性報告 ・財務諸表の討議と分析 ・サービス業績報告 |

| | 独立行政法人会計基準 | IPSAS |
|-----------------|--|--|
| セグメント情報 | ○目標設定及び評価に資する情報となる財務情報の有用性を担保するため、主務大臣が決定する目標・評価の単位と、セグメント情報の単位を同一としている。 | ○セグメント情報の単位は、パフォーマンスの評価と資源配分の決定に適切な単位となるよう法人が決定する。 |
| 運営費交付金の収益化の会計処理 | ○運営費交付金は、業務の進行状況に応じて収益化を行うことを原則としている。 ○運営費交付金を財源に償却資産を取得した場合には、運営費交付金を負債である資産見返運営費交付金に振り替え、毎事業年度、減価償却費相当額を収益に振り替える。 | ○左記会計処理は独立行政法人会計に特有の考え方である。 |
| 引当金 | ○(1)将来の支出の増加又は収入の減少であって、 (2)その発生が当期以前の事象に起因し、 (3)発生の可能性が高く、 (4)かつ、その金額を合理的に見積もることができる場合、 引当金を認識しなければならない。 | ○(a)主体が過去の事象の結果として現在の債務（法的又は推定的）を有しており、 (b)当該債務を決済するために経済的便益又はサービス提供能力を有する資源の流出が必要となる可能性が高く (c)当該債務の金額について信頼性のある見積りができる場合、 引当金を認識しなければならない。 |

| | 独立行政法人会計基準 | IPSAS |
|-----|---|---|
| | ○法令、中期計画等又は年度計画に照らして、客観的に財源が措置されていると明らかに見込まれる将来の支出、例えば、財源措置が運営費交付金によって行われることが中期計画等又は年度計画で明らかにされている賞与や退職給付については、引当金を計上しない。 | |
| 純資産 | ○資産と負債の差額を「純資産」としている。 ○純資産は、資本金、資本剰余金及び利益剰余金から構成される。 | ○概念フレームワークにおいて、その他の資源及びその他の義務を含めた資産と負債の差額は「正味財政状態」とされた。 ○正味財政状態は、「残余金額」とされた。 |

※ 上記表は、既存資料等を元に事務局が整理したものであるため、今後の議論によっては修正等がありうる。