

# 独立行政法人の財務報告に関する基本的な指針 (案)

平成 29 年●月●日

独立行政法人評価制度委員会 会計基準等部会

財政制度等審議会 財政制度分科会 法制・公会計部会

## 目 次

	頁
序章	1～3
第 1 章 独立行政法人の特性	4～11
第 2 章 財務報告利用者及び財務報告の目的	12～31
第 3 章 財務諸表の構成要素	32～49
付録	50

## 序 章

### 設定の趣旨と経緯

- 1 独立行政法人制度は、平成 13 年 1 月の中央省庁等改革の一環として、行政における企画立案部門と実施部門を分離し、企画立案部門の能力を向上させる一方で、実施部門に法人格を与え、運営裁量を与えることにより、政策実施のパフォーマンスを向上させることを目的として導入された。
- 2 独立行政法人は、国の政策を実現するための実施機関として、これまで各方面で成果をあげた一方、様々な問題点が指摘されたことから、独立行政法人の政策実施機能の最大化を図るため、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。以下「平成 25 年閣議決定」という。）が取りまとめられた。
- 3 平成 25 年閣議決定に基づき、「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。以下「平成 26 年改正通則法」という。）が平成 27 年 4 月から施行されており、これらを踏まえて当面の実務上の課題に対応するため、独立行政法人会計基準の改訂が平成 27 年 1 月に行われた。
- 4 改訂された独立行政法人会計基準では、平成 25 年閣議決定において「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」とされていることを踏まえ、独立行政法人の会計に管理会計的な発想を取り入れることを検討し、「会計情報を用いたマネジメントの実現に貢献する」ために、業務達成基準の原則適用を求めるとしたところである。
- 5 その一方で、独立行政法人会計基準の改訂にあたって、実務上の課題への対応を優先してきたため、以下のような独立行政法人の会計制度を取り巻く環境の変化に伴う様々な課題が指摘されたものの、解決策が必ずしも十分に反映されていなかった。
  - ・ 特殊法人等の独立行政法人化によって、国の財源措置のみに依存せず多種多様な業務を実施する法人の存在も踏まえて、平成 15 年に独立行政法人会計基準の改訂が行われたものの、理論的・体系的な整理は十分

に行われていないのではないか。

- ・ 独立行政法人の会計は、独立行政法人通則法（平成 11 年法律第 103 号）により「原則として企業会計原則」とされているため、国際財務報告基準とのコンバージェンスに伴う企業会計基準の改定の動向も踏まえた検討が必要ではないか。
- ・ 独立行政法人の特性から生じる固有の取引に関する概念を整理するにあたり国際公会計基準も参考になるが、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、国際公会計基準自体が作成途上にあったため、改めて検討が必要ではないか。

6 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發揮するためには、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。

このため、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も踏まえて、独立行政法人制度の根幹に立ち返った理論的・体系的な整理を行い、財務情報のみならず、非財務情報も含めた独立行政法人の「財務報告」の在り方を整理する必要がある。

7 以上の課題等について、独立行政法人評価制度委員会会計基準等部会と財政制度等審議会財政制度分科会法制・公会計部会の下に設置された共同ワーキング・チームでは、平成 27 年 11 月 9 日から平成 29 年 6 月 20 日までの合計 10 回の会合を開催し検討を重ね、「独立行政法人の財務報告に関する基本的な指針」（以下「本指針」という。）として取りまとめ、独立行政法人評価制度委員会会計基準等部会において平成 29 年●月●日に、財政制度等審議会財政制度分科会法制・公会計部会において平成 29 年●月●日にそれぞれ了承を得た。

## 本指針の性格と取扱い

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。

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。

10 本指針では、独立行政法人の財務報告の基礎にある前提や概念として、第1章で独立行政法人の特性を説明する。その上で、第2章では、財務報告利用者及び財務報告の目的を整理し、さらに財務報告の範囲及び財務報告で提供される情報を説明する。

また、財務報告で提供される基本的な情報を表すものとして、第3章で財務諸表とその構成要素を説明する。

なお、本指針では、独立行政法人の会計に関する認識、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ることとした。

## 本指針が対象とする財務報告

11 本指針は、広範囲の財務報告利用者に共通する情報ニーズを満たす一般目的財務報告を対象としており、特別目的財務報告を含めていないが、特定の情報ニーズを満たす財務報告の作成を要求できない利用者に対しても一定範囲の報告を果たすことができる。

12 独立行政法人の財務報告のうち、連結財務諸表の取扱いについては、独立行政法人会計基準において定めることとした。

# 第1章 独立行政法人の特性

## 目 次

	頁
独立行政法人制度の設計理念	5
独立行政法人の設計理念から要請される主要な仕組み	5
株式会社等の営利企業と比較した独立行政法人の特徴	6
財源構造の違いを踏まえた独立行政法人の分類	7
結論の背景	8～11

## 独立行政法人制度の設計理念

- 1.1 独立行政法人とは、国の政策の企画立案機能と実施機能とを分離し、国の事務・事業のうち一定のものの実施主体として、独立の法人格を付与することとして創設された制度によって設立された法人である。
- 1.2 独立行政法人は、公共性の高い事務・事業のうち、国が自ら主体となって直接実施する必要はないが、民間の主体に委ねた場合には必ずしも実施されないおそれが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効果的かつ効率的に行わせる法人として制度設計されている。
- 1.3 独立行政法人は、業務の質の向上・効率性、自律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されている。

## 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

- 1.4 独立行政法人が政策実施機能を発揮する上で、主務大臣の下での政策のPDCAサイクルを十分に機能させるため、以下のような仕組みが設けられている。
  - ・ 独立行政法人が担う国の政策実施機能を最大化するため、主務大臣が目標を定めて業務の有効性・効率性等の観点から独立行政法人の業績を評価すること
  - ・ 独立行政法人の業務の透明性を確保するため、法人の長は主務大臣が定めた目標の達成状況に対する説明責任を果たすこと
- 1.5 独立行政法人が法人の長のリーダーシップの下で、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ため、以下のような仕組みが設けられている。
  - ・ 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した業務運営を行わないため、国の予算制度の下、税金等の国費による必要な財源措置が行われること
  - ・ 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こと
  - ・ 独立行政法人への財源措置とインセンティブの要請とのバランスを調

整すること

## 株式会社等の営利企業と比較した独立行政法人の特徴

- 1.6 独立行政法人の会計は、独立行政法人通則法により「原則として企業会計原則」とされるものの、以下の特徴を有するため株式会社等の営利企業とは異なる取扱いをする必要がある。

事務・事業の実施には国による一定の関与を受ける

- 1.7 独立行政法人は、政策の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・事業の実施は主務大臣から与えられた国の政策体系における法人の位置付け及び役割（以下「ミッション」という。）に基づき行われるが、営利企業では、所有と経営の分離を前提に、企業独自の判断で経営に関わる意思決定が完結する。

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する

- 1.8 独立行政法人は必ずしも独立採算制を前提とせず、公共上の見地から確実に実施されることが必要な事務・事業を行うため、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。

- 1.9 独立行政法人は、自由な資金調達により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財源構造を有する。

- 1.10 独立行政法人では、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。

出資者に対する剰余金の分配を予定していない

- 1.11 営利企業では、出資割合に応じて剰余金を資本主に分配するが、独立行政法人に剰余金が生じた場合には、サービス提供に必要なもの以外は国庫へ納付するため、利益処分の仕組みが異なる。

財務情報だけでは成果情報が提供されない

- 1.12 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。

- 1.13 独立行政法人の成果情報には、サービスの提供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。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。
- 1.14 独立行政法人の損益の対応関係は、基本的に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、営利企業のような収益を獲得するために費消した費用という関係とは異なる。

## 財源構造の違いを踏まえた独立行政法人の分類

- 1.15 本指針では、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、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している。
- 他方で、独立行政法人の財源構造の違いに着目して、「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」の存在も踏まえた検討が必要である。具体的には、第2章で財務報告利用者及びその情報ニーズに一部違いがあることを整理し、第3章で財源構造の違いに起因する成果情報の考え方及び利益の性格を整理し、独立行政法人の特徴についても一部修正を加えている。
- しかしながら、独立行政法人の特性のほとんどは変わることから、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。

## 結論の背景

### はじめに

BC1.1 本章では、独立行政法人の財務報告の基礎にある前提として、独立行政法人制度と独立行政法人会計基準の創設時からの経緯を踏まえて「独立行政法人の特性」を整理した。

### 独立行政法人制度と独立行政法人会計基準の経緯

BC1.2 独立行政法人制度創設時には、「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公表。以下「会計基準前文」という。)において、以下のような整理を行い、独立行政法人制度の前提や財務構造等の特性を考慮した上で、独立行政法人会計基準が策定された。

- ・ 独立行政法人とは、国民の需要に即応した効率的な行政サービスの提供を実現する、という行政改革の基本理念に立って、政策の企画立案機能と実施機能とを分離し、国の事務及び事業のうち一定のものの実施主体として創設された制度である。
- ・ 独立行政法人が行う業務は、「国民生活及び社会経済の安定等の公共上の見地から確実に実施されることが必要な事務及び事業であって、国が自ら主体となって直接に実施する必要のないもののうち、民間の主体にゆだねた場合には必ずしも実施されないおそれが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」(独立行政法人通則法第2条第1項)であり、独立行政法人はそのような業務を「効率的かつ効果的に行わせるにふさわしい自律性、自発性及び透明性を備えた法人」(中央省庁等改革基本法(平成10年法律第103号)第36条)として制度設計が行われている。
- ・ 独立行政法人に企業会計原則を導入するに際しては、営利企業との制度の前提や財務構造等の違いを十分に考慮することが求められる。会計基準前文において、これらの違いが主に以下の諸点に存することが明記されている。
  - ✓ 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

- ✓ 独立行政法人は政策の実施主体であり、政策の企画立案の主体としての国と密接不可分の関係にあることから独立行政法人独自の判断では意思決定が完結し得ない場合が存する
- ✓ 独立行政法人には、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動機付けの要請と財政上の観点の調整を図る必要がある
- ✓ 独立行政法人の制度設計の特徴の一つとして、中期目標・計画の仕組みを導入した

BC1.3 「特殊法人等整理合理化計画」（平成 13 年 12 月 19 日閣議決定。以下「平成 13 年閣議決定」という。）に基づき、特殊法人等から独立行政法人化するものがあることを踏まえ、同計画において「国の予算措置の手法の多様化に伴い、『独立行政法人会計基準』について所要の見直しを行う。」との決定がなされた。

このため、独立行政法人会計基準研究会と財政制度等審議会財政制度分科会法制・公会計部会公企業会計小委員会との連携を図りつつ、両者の共同ワーキング・チームにおいて独立行政法人会計基準の検討を行い、独立行政法人化が予定される特殊法人等の業務及び会計処理の実態を通じ、新たに独立行政法人となる法人の行うこととなる業務の内容の把握に努めたところ、公共事業を実施する法人、保険・共済事業のために多額の資金運用を行っている法人、研究開発資金を供給する目的で民間企業等に出資を行う法人、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、多種多様な業務の実施が予定されているほか、国から多様な財源措置の方法が予定されていることを認識するに至った。

独立行政法人制度創設当初の独立行政法人会計基準では、国の機関から独立行政法人に移行し、主に研究開発や検査等の業務を行う独立行政法人を念頭に策定されているため、国からの多様な財源措置が採られることが前提としている等により、財務報告目的が十分には達せられない場合も生じうることが確認されたため、平成 15 年の独立行政法人会計基準の改訂において、貸倒引当金の計上方法や連結会計の基準等を踏まえた見直しを行った。

なお、平成 13 年閣議決定に基づき、平成 15 年 10 月以降、順次 38 の特殊法人及び認可法人が 36 の独立行政法人へ移行した。

BC1.4 「独立行政法人通則法の一部を改正する法律」（平成 22 年法律第 37 号。以下「平成 22 年改正通則法」という。）が平成 22 年 11 月から施行され、独立行政法人は、業務の見直し、社会経済情勢の変化その他の事由により、その保有する

重要な財産が将来にわたり業務を確実に実施する上で必要がなくなったと認められる場合には、その不要財産を処分しなければならないものとし、当該不要財産が政府からの出資又は支出に係るものについては国庫に納付し、政府以外の者からの出資に係るものについては当該出資者に払い戻すこと等の制度改正が行われた。

平成 22 年の独立行政法人会計基準の改訂では、平成 22 年改正通則法に基づき、独立行政法人において不要財産の国庫納付等を行う場合の資本金等の減少に係る会計処理が規定された。

**BC1.5 独立行政法人制度創設から 10 年以上経過したところで、国の政策を実現するための実施機関として、独立行政法人は各方面で成果を上げた一方、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、平成 25 年閣議決定が取りまとめられ、本閣議決定を踏まえて平成 26 年改正通則法が平成 27 年 4 月から施行された。**

今回の独立行政法人改革の主な目的は、独立行政法人制度を導入した本来の趣旨に則り、主務大臣から与えられた明確なミッションの下で、法人の長のリーダーシップに基づく自主的・戦略的な運営、適切なガバナンスにより、国民に対する説明責任を果たしつつ、法人の政策実施機能の最大化を図ることであった。

この改革の目的を達成するために、主務大臣が独立行政法人に的確かつ明確な目標を与え、主務大臣自らによる評価を行い、独立行政法人はその評価結果を踏まえた業務改善を行う等の P D C A サイクルの強化が求められるとともに、独立行政法人自らの経営改善・合理化努力を十分に引き出し、主体的な経営努力が促進されるようなインセンティブを与える仕組みを整備することが必要とされた。

平成 27 年の独立行政法人会計基準改訂では、平成 25 年閣議決定及び平成 26 年改正通則法に基づき、セグメント情報の開示や運営費交付金の収益化基準等の見直しを行った。

なお、独立行政法人が実施する事務・事業には多様なものが含まれるが、従来の制度では法人分類を設けておらず、多くのルールが全法人一律に適用されていたことから、今回の改革において、法人の政策実施機能の強化を図り、適切なガバナンスを構築していくため、法人の事務・事業の特性に応じて法人を分類することとされた。

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を基に、中期目標管理法人、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りないことから、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。

## 独立行政法人の利益処分の仕組み

BC1.6 独立行政法人の利益処分は、独立行政法人通則法第44条の定めに基づき行われる。

独立行政法人の損益計算の結果として利益が生じたときは、前事業年度から繰り越した損失を埋め、なお利益の残余があるときは、その残余の額を積立金として整理する。

ただし、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与える仕組みが存在しており、利益の残余がある場合には、経営努力によるものとして主務大臣の承認を得た額については、これを目的積立金として積み立て、サービス提供に必要なものとして中期計画又は中長期計画で定める剰余金の使途に充てることができる。

また、中期目標、中長期目標又は年度目標（以下「中期目標等」という。）の期間の終了時の積立金は、各独立行政法人の名称、目的、業務の範囲等に関する事項を定める法律（以下「個別法」という。）の定めに従い、国庫納付や、次期中期目標等期間への繰越積立金等として処分されることになる。

なお、独立行政法人に損失が生じたときは、積立金を減額して整理し、なお不足する場合には、繰越欠損金が生じることとなる。

## 特殊法人等の独立行政法人化による影響

BC1.7 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。

## 第2章 財務報告利用者及び財務報告の目的

### 目 次

	頁
財務報告利用者	13
財務報告利用者の情報ニーズ	13
財務報告の目的・機能	15
財務報告の範囲	15
財務報告で提供される情報	15
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	16
業績の適正な評価に資する情報	17
財政状態及び運営状況の適切な把握に資する情報	18
結論の背景	19～31

## 財務報告利用者

2.1 本指針では、独立行政法人の特性を踏まえ、財務報告利用者とその代表的な利用者を以下のように整理した。

- サービス受益者
  - ✓ サービスを直接的に受益する者、サービスによってもたらされた効果を間接的に受益する者
- 資金提供者
  - ✓ 納税者、債権者、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、関係府省等）
- 外部評価・監督者
  - ✓ 主務大臣、独立行政法人評価制度委員会、会計検査院、国会
- 法人内部利用者
  - ✓ 法人の長、理事、監事、職員

2.2 具体的にどのような代表的な利用者が存在するかは、提供するサービスの内容や財源構造等に応じて、独立行政法人ごとに異なる。

例えば、サービスを直接的に受益する者は、一般的に対価を支払うことが多く、この場合には、資金提供者としての側面を有する。

また、「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」のうち、個別法において長期借入金又は債券発行が認められている法人では、債権者が代表的な利用者として存在する。

## 財務報告利用者の情報ニーズ

2.3 本指針では、独立行政法人の代表的な利用者ごとに、主な情報ニーズを以下のように整理した。

### サービス受益者

- サービスを直接的に受益する者、サービスによってもたらされた効果を間接的に受益する者
  - ✓ 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活用
  - ✓ 独立行政法人の業務運営が効果的かつ効率的に行われているかの評価に活用

- ✓ 独立行政法人が提供するサービスや財務状況の把握に活用
- ✓ 適正な業務運営に基づく対価が設定されているか、もしくは引き続きサービスの提供を受けるべきかの判断に活用

#### 資金提供者

- ・ 納税者
  - ✓ 将来的な国民負担が増えないかの判断に活用
  - ✓ 独立行政法人の業務運営が効果的かつ効率的に行われているか、もしくは意図した通りに支出されているかの評価に活用
  - ✓ 独立行政法人が提供するサービスや財務状況の把握に活用
- ・ 債権者
  - ✓ 独立行政法人が発行する債券や独立行政法人への融資に対する元利償還能力についての評価に活用
- ・ 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、関係府省等）
  - ✓ 独立行政法人の予算・決算のプロセスにおいて、法人の財政運営を確認し、そのプロセスにおける各種判断に活用

#### 外部評価・監督者

- ・ 主務大臣
  - ✓ 独立行政法人の目標策定や評価等に活用
  - ✓ 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や重要な財産の処分にあたっての判断に活用
- ・ 独立行政法人評価制度委員会
  - ✓ 主務大臣による独立行政法人への目標策定や評価等について、必要な意見を述べるにあたっての判断に活用
- ・ 会計検査院
  - ✓ 独立行政法人の会計に対する正確性、合規性、経済性、効率性、有効性等の観点からの検査に活用
- ・ 国会
  - ✓ 独立行政法人の個別法の改正等の審議にあたって、調査審議の参考として活用

#### 法人内部利用者

- ・ 法人の長、理事及び監事
  - ✓ 独立行政法人の業務運営に関する意思決定に活用

- 職員
  - ✓ 財務報告を通じて勤務先の実態を把握し、業務の改善に活用

## 財務報告の目的・機能

- 2.4 独立行政法人の財務報告は、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に関して有用な情報を提供するものである。
- 2.5 財務報告利用者の情報ニーズを満たす財務報告は、法人の長の立場からは説明責任を履行する機能を果たすものであり、財務報告利用者の立場からは意思決定に資する情報を提供する機能を果たすものである。

## 財務報告の範囲

- 2.6 独立行政法人が公共上の見地から確実に実施されることが必要な事務・事業を行うことや、財務情報だけでは成果情報が提供されないという特性を有することを踏まえれば、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り、また過去・現在・将来の時点を踏まえた情報提供が有用となる。

独立行政法人の財務報告で提供される情報には、財務報告の基本的な情報である財務諸表や、財務諸表に由来する情報、財務諸表をより有用にする情報が含まれると整理した。

財務報告利用者は、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。

- 2.7 非財務情報は、企画立案機能と実施機能を分けた独立行政法人制度を踏まえれば、主務大臣が示したミッション及びそれを踏まえた目標の下で、独立行政法人が実施する事務・事業に係る情報となる。

## 財務報告で提供される情報

2.8 本指針では、財務報告利用者及び財務報告の目的を踏まえ、財務報告で提供すべき情報を以下の項目として整理した。

- ・ 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
  - ✓ 法人の長の理念等
  - ✓ 持続的に適正なサービスを提供するための源泉
  - ✓ 業務運営上の課題・リスク及びその対応策
- ・ 業績の適正な評価に資する情報
  - ✓ 業績の適正な評価の前提情報
  - ✓ 業務の成果と使用した資源との対比
  - ✓ 予算と決算との対比
- ・ 財政状態及び運営状況の適切な把握に資する情報
  - ✓ 財務諸表
  - ✓ 財政状態及び運営状況の法人の長による説明情報
  - ✓ 内部統制の整備・運用に関する情報

### 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

2.9 ガバナンスやリスクマネジメント、将来予測情報など、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影響を与える情報は、財務報告利用者にとって有用な情報であり、主に以下の内容から構成される。

#### 法人の長の理念等

2.10 独立行政法人は、主務大臣が示したミッション及びそれを踏まえた目標に加えて、これらを法人の長がどのように達成していくか、法人の長の運営に関するビジョンも含めた理念等に関する情報を提供すべきである。

#### 持続的に適正なサービスを提供するための源泉

2.11 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として、人的資本や、知的資本、財務資本等に関する情報を提供すべきである。

## 業務運営上の課題・リスク及びその対応策

2.12 独立行政法人は、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影響する業務運営上の課題に加えて、目標の達成を阻害する要因となるリスクや財務に係るリスク等に関する情報を、その対応策も含めて提供すべきである。

## 業績の適正な評価に資する情報

2.13 独立行政法人に対する評価の実効性を確保するために有用な、独立行政法人の業績の適正な評価に資する情報は、主に以下の内容から構成される。

### 業績の適正な評価の前提情報

2.14 独立行政法人は、事業の概要に加えて、サービス受益者等が理解可能な事業スキームや、資金フローなど、業績の適正な評価の前提情報を提供すべきである。

### 業務の成果と使用した資源との対比

2.15 本指針では、独立行政法人の財務報告における業績に関する、インプットや、アウトプット、アウトカムを以下のように定義した。

- ・ インプットとは、独立行政法人がアウトプットを提供するために使用した資源をいう。
- ・ アウトプットとは、独立行政法人が提供したサービスをいう。
- ・ アウトカムとは、独立行政法人の活動の結果、国民生活及び社会経済に及ぼした影響や効果をいう。

2.16 財務情報だけでは成果情報が提供されないという独立行政法人の特性を踏まえれば、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、セグメント（もしくは、より詳細な単位）ごとに、アウトプット情報とインプット情報とを対比した情報や、アウトカム情報とインプット情報とを対比した情報も提供すべきである。

また、独立行政法人は、主務大臣が示したミッション及びそれを踏まえた目標を達成するために、計画的に業務を実施していることから、業績の適正な評価にあたっては、業績と業績に係る目標とを対比した情報も提供すべきである。

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。

2.17 アウトプット情報やインプット情報を定量的に表すことができる事業であっても、法人の長がどのように考えているかという説明情報など、定量的情報を補足する定性的情報を提供すべきである。

#### 予算と決算との対比

2.18 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するという独立行政法人の特性を踏まえ、財務情報の透明性や説明責任の観点から、独立行政法人は、予算と決算との対比に関する情報を提供すべきである。

#### 財政状態及び運営状況の適切な把握に資する情報

2.19 独立行政法人の財政状態及び運営状況の適切な把握に資する情報としては、第3章で説明する財務諸表が基本的な情報となるが、その他、法人の長による財政状態及び運営状況の概要や分析結果等に関する説明情報、独立行政法人の財務報告の信頼性を担保する内部統制の整備・運用に関する情報等も提供すべきである。

## 結論の背景

### はじめに

BC2.1 独立行政法人の財務報告は、どのような財務報告利用者を想定するかにより、財務報告の目的等の結論が変わり得るため、本章では、財務報告利用者及びその情報ニーズを整理した上で、財務報告の目的や財務報告の範囲等を整理した。

### 財務報告利用者

BC2.2 本章では、独立行政法人の財務報告利用者とその代表的な利用者を網羅的に整理するために、独立行政法人の特性に加えて、財務報告の基礎にある前提や概念の整理に関する国際的な動向等も踏まえた検討をすることとした。

BC2.3 具体的には、財務報告の基礎にある前提や概念の整理に関する国際的な動向等を踏まえると、財務報告利用者は機能等の観点から分類されていると考えられることから、市民グループ、投資者グループ、立法機関グループ、監督機関グループ、及び内部管理者グループに5分類しつつ、これに独立行政法人の特性も踏まえた修正を加えることで独立行政法人における財務報告利用者を以下のように理論的に4分類することとした。

- ・ サービス受益者
- ・ 資金提供者
- ・ 外部評価・監督者
- ・ 法人内部利用者

BC2.4 市民グループについて、独立行政法人の特性を踏まえると、財務報告利用者には、国民、メディア、研究者等のほか、在留外国人や、海外におけるサービス享受者等が含まれると整理できる。

このうち、国民は、独立行政法人の業務運営の財源である運営費交付金や補助金等が税金を原資としているため、納税者（将来的に納税者となり得る者を含む）としての立場から、「資金提供者」として整理できる。

同様に国民は、独立行政法人が提供するサービスを受益する者としての立場から、「サービス受益者」としても整理できる。特に、独立行政法人が提供するサービスは公共的な性格を有するサービスであることから、直接的にサービス

を受益する者だけでなく、サービスによってもたらされた効果を間接的に受益する者も含まれる。

なお、直接的にサービスを受益する者は、一般的に対価を支払うことが多いが、サービスによってもたらされた効果を間接的に受益する者については納税者としての負担はあっても、直接の対価の支払いを行うことはない。

**BC2.5** 投資者グループについて、独立行政法人の特性を踏まえると、財務報告利用者には、債券を発行する独立行政法人における債券購入者や、財政投融資の融資元といった債権者が含まれると整理できる。

債権者は、独立行政法人の業務運営の財源を提供することから、「資金提供者」として整理できる。

**BC2.6** 立法機関グループについて、独立行政法人の特性を踏まえると、財務報告利用者として、国会が含まれると整理できる。

国会は、国家予算・決算の承認プロセスにおいて重要な役割を担っており、そのプロセスを経て独立行政法人の業務運営の財源である運営費交付金や施設費等が措置されることを踏まえると、「資金提供者」としての役割を担っていると整理できる。

また、国会は、独立行政法人が実施する業務の新設・改廃を伴う個別法等の法律案を審議することを踏まえると、「外部評価・監督者」としても整理できる。

**BC2.7** 監督機関グループについて、独立行政法人の特性を踏まえると、財務報告利用者には、主務大臣や、独立行政法人評価制度委員会、会計検査院が含まれると整理できる。

独立行政法人には自律的な業務運営が求められており、その観点から主務大臣による関与は必要最小限のものとされている。

主務大臣は、独立行政法人に対して与えた目標の達成状況を踏まえて、業務運営の状況を事後評価するとともに、関係府省とも調整・協議の上で、独立行政法人に対する国の予算措置について予算要求を行うため、独立行政法人の予算・決算プロセスにおいても重要な役割を果たしていることから、「外部評価・監督者」及び「資金提供者」として整理できる。

また、独立行政法人評価制度委員会は、平成25年閣議決定及び平成26年改正通則法によって設置された第三者機関であり、主務大臣の目標策定、業績評価、業務及び組織の見直しに対して必要な意見を述べるほか、特に必要と認められる場合には内閣総理大臣に対して意見具申を行うことができることとされており、「外部評価・監督者」として整理できる。

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ことから、「外部評価・監督者」として整理できる。

**BC2.8** 内部管理者グループについて、独立行政法人の特性を踏まえると、財務報告利用者には、法人の長、理事、監事、職員が含まれると整理できる。

法人の長、理事及び監事に加えて、職員は財務報告を通じて独立行政法人の実態を把握することで、業務の改善等に役立てることができるため、「法人内部利用者」として整理できる。

### 財源構造の違いを踏まえた財務報告利用者

**BC2.9** 第1章では、独立行政法人の財源構造の違いに着目して、「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」に加えて、「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」の存在も踏まえた検討が必要であると整理した。

このため、本章では、独立行政法人の財源構造の違いを踏まえた代表的な利用者の考え方を示すこととした。

**BC2.10** 本章では、「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」の特徴を踏まえれば、直接的にサービスを受益する者は一般的に対価を支払うことが多いことから、この場合には「資金提供者」としての側面を有することになり、また設備資金を交換取引による対価収入から支弁しており、個別法において長期借入金又は債券発行が認められている法人については、債権者が代表的な利用者として存在することになるものと整理した。

### 財務報告利用者の情報ニーズ

**BC2.11** 本章では、財務報告利用者の整理と同様に、独立行政法人の特性に加えて、財務報告の基礎にある前提や概念の整理に関する国際的な動向等も踏まえて、代表的な利用者ごとに主な権能を整理し、その上で権能から考えられる主な情報ニーズを検討することとした。

本章では、独立行政法人の特性を踏まえて財務報告利用者ごとの主な権能を、以下のとおり整理した。

#### サービス受益者

BC2.12 サービス受益者の主な権能には「安定的なサービス提供や対価の妥当性の判断」や、「将来、サービスを利用するか否かの判断」、「サービスの対価としての資金提供」をすることが考えられる。

#### 資金提供者

BC2.13 納税者の主な権能には「納税を通じた資金提供」が考えられ、債権者の主な権能には「取引（債券購入や融資等）の意思決定」をすることが考えられる。

また、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、関係府省等）の主な権能には、「予算、決算等のプロセスにおける判断」をすることが考えられる。

#### 外部評価・監督者

BC2.14 主務大臣の主な権能には「独立行政法人通則法に基づき、目標策定や評価等」をすることが考えられ、独立行政法人評価制度委員会の主な権能には「独立行政法人通則法に基づき、独立行政法人の目標や評価等に関する主務大臣に必要な意見陳述」をすることが考えられる。

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等」が考えられ、国会の主な権能には「独立行政法人に関する法律の制定等」が考えられる。

BC2.15 独立行政法人には、債券を発行している法人等を除き、基本的に情報仲介者（例えば、格付・評価機関、アナリスト）が存在しない。

ただし、財務報告利用者のうち、納税者やサービス受益者としての国民と比較して、外部評価・監督者は、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、より独立行政法人の近くに位置することから、財務報告を利用して独立行政法人の評価等を行い、その結果を国民等に対して発信することで財務報告の理解を促進させる情報仲介の機能を有するものと整理できる。

#### 法人内部利用者

BC2.16 法人の長、理事、監事の主な権能には、法人の長が「業務を総理」し、役員が「担当業務を管理又は監査」することが考えられる。

また、職員の主な権能には「法人の業務実施の担い手」となることが考えられる。

## 財務報告の目的・機能

BC2.17 財務報告は、それ自体が目的ではなく、財務報告利用者にとって有用な情報を提供することにあると考えたことから、財務報告利用者及びその情報ニーズを踏まえることで、財務報告の目的・機能を整理した。

## 財務報告で提供される情報

BC2.18 本章では、独立行政法人の特性を前提とした財務報告利用者及び財務報告の目的等を踏まえて、独立行政法人の財務報告で提供される情報を整理することとした。

BC2.19 独立行政法人が提供するサービスは、国民生活及び社会経済の安定等の公共上の見地から確実に実施されることが必要なサービスであり、持続的にサービスが提供されることによって国民生活及び社会経済の安定等が図られるものと考えられる。

また、主務大臣は、中期目標等期間の終了時に独立行政法人の業務及び組織の見直しを検討することや、独立行政法人評価制度委員会は、主務大臣による独立行政法人への目標策定や評価等について必要な意見を述べることから、独立行政法人が提供するサービスが持続的に提供されるかの判断に資する情報が必要になるものと考えられる。

このため、サービス受益者や、主務大臣、独立行政法人評価制度委員会をはじめとした財務報告利用者にとって、「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」が重要になる。

BC2.20 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、財務情報だけでは独立行政法人の業績を適正に評価できるものではなく、非財務情報も利用して評価する必要がある。

例えば、特定の目標期間において、「利益」が生じていたとしても、成果という業績に着目すると、非財務情報として示された目標を下回っている場合も想定される。この場合、財務情報だけに着目して「利益」が出ているという一面だけで評価することは、誤った評価結果へ誘導されるおそれがあると考えられる。

このため、サービス受益者や、納税者、主務大臣、独立行政法人評価制度委員会をはじめとした財務報告利用者にとって、独立行政法人の「業績の適正な評価に資する情報」が重要になる。

BC2.21 独立行政法人は、公共上の見地から確実に実施されることが必要な事務・事業を行い、業務の質の向上・効率性、自律的な業務運営の確保とともに、業務の透明性の確保を図る仕組みとして制度設計されている。

本章では、財務報告利用者の情報ニーズを踏まえれば、資金、サービス提供のための資産、繰越欠損金又は債務超過の状況といった財政状態に関する情報に加えて、サービスを提供するために使用したコストや、利益、自己収入等といった運営状況に関する情報が求められるものと考えた。

このため、財務報告利用者にとって、独立行政法人の「財政状態及び運営状況の適切な把握に資する情報」が重要になる。

BC2.22 本章では、独立行政法人の財務報告で提供される情報について、「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」、「業績の適正な評価に資する情報」、「財政状態及び運営状況の適切な把握に資する情報」ごとに、独立行政法人が提供すべき主な項目を示すこととした。

ただし、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と考えた。

以上を踏まえ、本章では、財務報告で提供すべき項目ごとの具体的な内容までは特定しないものの、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ことが、財務報告利用者にとって有用と考えた。

このため、財務報告で提供される情報について、独立行政法人の実態を踏まえて提供すべきもの、または共通して提供すべきものという観点を含め、具体的な内容を示すこととした。

なお、財務報告で提供される情報は、独立行政法人が実施する事務・事業の内容や、法人を取り巻く環境の変化等も踏まえて定めるべきものであり、ここに示した項目及びその内容のみが有用なものとは限定していない。

## 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

BC2.23 サービス受益者や、主務大臣、独立行政法人評価制度委員会をはじめとした財務報告利用者にとって、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は、以下の項目から構成されるものと整理した。

- ・ 法人の長の理念等

- ・ 持続的に適正なサービスを提供するための源泉
- ・ 業務運営上の課題・リスク及びその対応策

#### 法人の長の理念等

BC2.24 法人の長は、主務大臣から与えられた目標をどのように達成していくか、ミッションを踏まえ、ビジョンを持ち、目標期間中の業務に取り組むものと考えられる。

本章では、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ため、法人の長の理念等に関する情報として、主務大臣が示したミッション及びそれを踏まえた目標に加えて、これらの達成に向けて描く法人の長の運営に関するビジョン等の情報が、独立行政法人に共通して必要なものと整理した。

なお、法人の長は、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主務大臣が任命するとされており、法人の長の理念等は、そのような知識・経験等も踏まえつつ提供すべきものと整理した。

#### 持続的に適正なサービスを提供するための源泉

BC2.25 独立行政法人は、その業務の実施を国から任されるに足るだけのサービス提供のための強みや基盤を有していると考えられる。

また、法人の長は、持続的にサービスを提供していくために、その強みや基盤を維持し、必要に応じて新たに産み出していく責務を有しているとも考えられる。

本章では、財務報告利用者にとって、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・創設していくための源泉として、以下のような情報を独立行政法人の実態を踏まえて提供すべきものと整理した。

- ・ 人的資本
- ・ 知的資本
- ・ 設備資本
- ・ 財務資本
- ・ 組織体制 など

BC2.26 持続的に適正なサービスを提供するための源泉には、例えば以下のようなものが想定される。

- ・ 法人の役員が法人運営にあたって果たすべき役割、期待される貢献内容

- ・ 研究開発を実施する独立行政法人において、高水準の研究開発を実施する上での組織体制（研究開発体制）

#### 業務運営上の課題・リスク及びその対応策

BC2.27 法人の長は、公共性の高いサービスを持続的に提供するため、主務大臣が示したミッション及びそれを踏まえた目標等に基づき業務運営上の課題・リスクを識別・評価し、対応することが求められる。

本章では、財務報告利用者にとって、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業務運営上のリスクとして、以下のような情報を独立行政法人の実態を踏まえた上で、リスクへの対応策も含めて提供すべきものと整理した。

- ・ 目標の達成を阻害する要因となるリスク
- ・ 財務に係るリスク
- ・ 独立行政法人の事務・事業に特有の法的規制等
- ・ 重要な訴訟事件等 など

BC2.28 目標の達成を阻害する要因となるリスクには、例えば以下のようなものが想定される。

- ・ 施設建設を重要な目標としている法人において、市場環境の変化による資材の高騰は、目標期間中の安定的な資材調達を困難にすることから、目標の達成を阻害する要因になると考えられる。
- ・ 施設の管理運営事業を主たる目的としている独立行政法人において、地震や火災、津波等の予想できない災害は目標の達成を阻害する要因となると考えられる。

BC2.29 業務運営上のリスクのうち、特に財務に係るリスクについて、目標期間における予算（人件費の見積りを含む）、収支計画及び資金計画を中期計画、中長期計画又は事業計画（以下「中期計画等」という。）に添付することが法令上求められている現状を踏まえると、目標期間を超える中長期の財務リスク（将来的に国民に予期せざる財務上の負担が生じる可能性）を有している独立行政法人については、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して「中長期的な財務予測」を提供すべきものと整理した。

BC2.30 中長期的な財務予測に関する情報の内容は、独立行政法人が抱える中長期の

財務リスクに応じて決まると考えられるが、独立行政法人ごとに中長期の財務リスクが異なることから、提供する内容や期間を一律に定めることはできない。

ただし、中長期的な財務予測は、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、予測の前提条件は独立行政法人に共通して提供すべき情報と整理した。

BC2.31 中長期の財務リスクが存在する事業には、例えば以下のようなものが想定される。

- ・ 独立行政法人が特定の加入者から保険料を集め、将来の年金給付等に備えて保険料を運用しつつ、年金等を給付する事業
- ・ 債券の償還又は長期借入金の返済原資として自己収入を充てている事業
- ・ 独立行政法人が保有する大規模施設の管理運営事業
- ・ 繰越欠損金の計画的解消が目標に記載されている事業

## 業績の適正な評価に資する情報

BC2.32 サービス受益者や、納税者、主務大臣、独立行政法人評価制度委員会をはじめとした財務報告利用者にとって、独立行政法人の業績の適正な評価に資する情報は、以下の項目から構成されるものと整理した。

- ・ 業績の適正な評価の前提情報
- ・ 業務の成果と使用した資源との対比
- ・ 予算と決算との対比

## 業績の適正な評価の前提情報

BC2.33 多種多様な業務を実施し、また多様な財源構造を有する独立行政法人においては、財務報告利用者の理解可能性の観点から、業績の適正な評価に必要な前提情報として、事業の概要に加え、以下のような情報が独立行政法人に共通して必要なものと整理した。

- ・ サービス受益者等が理解可能な事業スキーム
- ・ 単年度の資金フローではなく、財源構造を表す構造的な資金フローなど

## 業務の成果と使用した資源との対比

BC2.34 財務情報だけでは成果情報が提供されないという独立行政法人の特性を踏まえれば、財務情報だけで業績の適正な評価ができるものではないことから、アウトプット情報とインプット情報を対比した情報や、アウトカム情報とインプット情報を対比した情報が独立行政法人に共通して必要なものと整理した。

BC2.35 主務大臣により与えられる目標は、一定の事業等のまとまりごとに策定され、原則、目標を定めた項目を評価単位として評価が行われる一方、一定の事業等のまとまりが、法人の内部管理の観点や財務会計との整合性を確保した上で、少なくとも、目標及び評価において一貫した管理責任を徹底し得る単位となることから、業績情報であるインプット情報や、アウトプット情報、アウトカム情報も、一定の事業等のまとまりごとの区分として、セグメントごとに把握することが独立行政法人に共通して必要なものと整理した。

ただし、セグメントより詳細な単位のサービスに着目した情報を否定するものではない。

BC2.36 独立行政法人の財務報告におけるアウトカムは、独立行政法人の活動の結果、国民生活及び社会経済に及ぼした影響や効果と考えられ、独立行政法人が実施した事務・事業の意義や効果等を把握する意味で有用と考えられる。

一方で、インプットからアウトカムが発現するまでには長時間要するといったことから、インプットと対比する成果としてのアウトカムは期間的に整合しない場合がある。また、インプットとアウトカムは一対一の対比とはならない場合もある。

よって、アウトカム情報とインプット情報を対比させる場合には、このような特徴等を含め、独立行政法人の実態を踏まえた検討が必要になることに留意すべきである。

BC2.37 独立行政法人の財務報告におけるアウトプットは、独立行政法人の特性に加えて、財務報告の基礎にある前提や概念の整理に関する国際的な動向等を踏まえると、独立行政法人が提供したサービスと整理できる。

アウトプットには、定量的に測定できるサービスもあれば、定性的にしか記述できないサービスもあり、また、定量的に測定できるサービスの中には売上高等の貨幣価値で測定できるサービスと、それ以外の数量でしか測定できないサービスもある。

このため、アウトプットは産出物や成果物も含む概念となる。

BC2.38 独立行政法人の財務報告におけるインプットは、独立行政法人の特性に加えて、財務報告の基礎にある前提や概念の整理に関する国際的な動向等を踏まえると、独立行政法人がアウトプットを提供するために使用した資源と整理できる。

インプットは、発生したコストやアウトプット産出に使用した数量の観点から測定できるものである。

BC2.39 アウトプット情報とインプット情報を対比する場合には、インプット情報として、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ルコスト情報を利用することが、独立行政法人に共通して必要なものと整理した。

例えば、フルコスト情報を利用することにより、独立行政法人がアウトプット1単位を産み出すのに使用したコストの適切な把握が可能になる。

なお、独立行政法人のフルコスト情報については、第3章で説明する。

BC2.40 独立行政法人のフルコスト情報をアウトプット情報に対比するインプット情報として利用することに加えて、国民の負担に着目した場合にコストに含めるべきかどうかという観点から、フルコスト情報に、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調整することで算定したコスト情報、すなわち「国民の負担に帰せられるコスト情報」を利用するにも有用である。

BC2.41 株式会社等の営利企業では、同業他社との比較分析を行うことによって業績の評価を行うことが可能であるが、独立行政法人の場合には、独立行政法人が民間の主体に委ねた場合には必ずしも実施されないおそれのある業務や、一の主体に独占して行わせることが必要な業務を担っているという制度前提を踏まえば、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、過去の業績との対比が有用となる。

BC2.42 アウトプット情報とインプット情報を対比した情報や、アウトカム情報とインプット情報を対比した情報等を提供する場合には、定量的情報を補足する定性的情報が独立行政法人に共通して必要なものと整理した。

例えば、事前に使途の特定を受けない運営費交付金の場合、限られた資金について、どの事業に重点的に投入するかは、主務大臣から与えられた目標を踏まえつつ、事務・事業の実施機能の最大化を達成できるように法人の長が意思決定するものであるが、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つ

たかは、独立行政法人の業績の適正な評価にあたって必要な情報と整理できる。

また、一定のアウトプットを産み出すために要したインプットの妥当性等について、法人の長がどのように考えているかという説明も、評価にあたって必要な情報と整理できる。

このため、アウトプット情報や、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、財務報告利用者の理解可能性の観点から、定量的情報を補足する定性的情報が独立行政法人に共通して必要なものと整理した。

**BC2.43** 業務の成果と使用した資源との対比にあたっては、既存の公表資料との整合性を図るなど、独立行政法人が財務報告を作成する負担の増加を抑えつつ、財務報告利用者の理解可能性を高める情報を提供する必要がある。

#### 予算と決算との対比

**BC2.44** 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するという独立行政法人の特性を踏まえ、財務情報の透明性や説明責任の観点から、独立行政法人では予算と決算との対比が独立行政法人に共通して必要なものと整理した。

予算と決算との差額には、独立行政法人が効率的に業務運営した結果生じたものや、アウトプット自体の見直し等の要因により生じたものが含まれる。

なお、目標期間における予算（人件費の見積りを含む）、収支計画及び資金計画を中期計画等に添付することや、決算報告書の作成が法令上求められている現状を踏まえると、予算と決算との対比にあたっては、中期計画等に添付される予算（人件費の見積りを含む）、収支計画及び資金計画と対比できるように決算額を集計することが有用となる。

### 財政状態及び運営状況の適切な把握に資する情報

**BC2.45** 本章では、法人の長は、財政状態及び運営状況の適切な把握に資する情報に関して、信頼性のある財務報告を行うための内部統制を整備・運用する責任を負っているものと考えた。

財務報告利用者は、独立行政法人の財務報告に係る内部統制が適切に整備・運用されていることを前提として、初めて信頼のある財務報告として受け入れることができる。

**BC2.46** 財政状態及び運営状況の適切な把握に資する情報として独立行政法人の内部

統制の整備・運用に関する情報を整理したものの、内部統制は法人の業務運営の全般に影響するため、内部統制の整備・運用に関する情報には、「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」や「業績の適正な評価に資する情報」にも関連する情報が含まれることに留意が必要である。

## 第3章 財務諸表の構成要素

### 目 次

	頁
財務諸表の役割及び体系	33
財務諸表の構成要素の関連概念	33
財務諸表の構成要素	34
結論の背景	36～49

## 財務諸表の役割及び体系

- 3.1 独立行政法人の財政状態は、貸借対照表で表される。
- 3.2 独立行政法人の運営状況は、行政コスト計算書と損益計算書で表される。
- 行政コスト計算書は、行政コストの状況を表すとともに、フルコスト情報の提供源となる。
  - 損益計算書は、損益の状況を表すとともに、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を提供する。
- 3.3 独立行政法人の財政状態と運営状況との関係は、純資産変動計算書で表される。
- 3.4 独立行政法人のキャッシュ・フローの状況は、キャッシュ・フロー計算書で表される。

## 財務諸表の構成要素の関連概念

### サービス提供能力

- 3.5 独立行政法人のサービス提供能力とは、独立行政法人の目的の達成に寄与するサービスを提供する能力であり、必ずしも正味キャッシュ・インフローを生み出すことなくその目的を達成できるものをいう。

### 経済的便益

- 3.6 独立行政法人の経済的便益とは、キャッシュ・インフロー、もしくはキャッシュ・アウトフローの減少をいう。

### 会計上の財産的基礎

- 3.7 独立行政法人の会計上の財産的基礎とは、政府等からの出資のほか、出資と同じく業務を確実に実施するために独立行政法人に財源措置されたものであり、独立行政法人の拠出者の意図や取得資産の内容等が勘案されたものをいう。

## 財務諸表の構成要素

### 資産

- 3.8 独立行政法人の資産とは、過去の事象の結果として独立行政法人が支配している現在の資源であり、独立行政法人のサービス提供能力又は経済的便益を生み出す能力を伴うものをいう。

### 負債

- 3.9 独立行政法人の負債とは、過去の事象の結果として独立行政法人に生じている現在の義務であり、その履行により独立行政法人のサービス提供能力の低下又は経済的便益を減少させるものをいう。

### 純資産

- 3.10 独立行政法人の純資産とは、資産から負債を控除した額に相当するものであり、独立行政法人の会計上の財産的基礎及び業務に関連し発生した剰余金から構成されるものをいう。

### 行政コスト

- 3.11 独立行政法人の行政コストとは、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、資産の減少又は負債の増加をもたらすものであり、独立行政法人の拠出者への返還により生じる会計上の財産的基礎が減少する取引を除いたものをいう。

- 3.12 独立行政法人の行政コストは以下の性格を有する。

- ・ 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フルコスト
- ・ 国民の負担に帰せられるコストの算定基礎を示す指標

### 費用

- 3.13 独立行政法人の費用とは、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、資産の減少又は負債の増加をもたらすものであり、独立行政法人の会計上の財産的基礎が減少する取引を除いたものをいう。

### 収益

- 3.14 独立行政法人の収益とは、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、資産の増加又は負債の減少をもたらすものであり、独

立行政法人の会計上の財産的基礎が増加する取引を除いたものをいう。

利益

- 3.15 独立行政法人の利益とは、費用と収益との差額に、費用に対応する積立金の取崩額を加えたものをいう。
- 3.16 独立行政法人の利益は、財務面の経営努力の算定基礎を示す指標としての性格を有する。

## 結論の背景

### はじめに

- BC3.1 第2章において、独立行政法人の財務報告では「財政状態及び運営状況の適切な把握に資する情報」が提供されるとしており、その基本的な情報として「財務諸表」を位置付けた。
- BC3.2 財務諸表では、独立行政法人の取引その他の事象が及ぼす財務上の影響に関する情報が、共通の特徴を有する単位、すなわち財務諸表の構成要素に分類して提供される。
- BC3.3 本章では、財務諸表の役割及び体系、その背後にある会計観を整理することで、財務諸表の構成要素とその関連概念を導出している。

### 財務諸表の役割及び体系

- BC3.4 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おり、第1章では株式会社等の営利企業と比較した独立行政法人の特徴を以下のように整理した。
- ・ 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する。
  - ・ 財務情報だけでは成果情報が提供されない。

本章では、この特徴を踏まえて財務諸表の役割及びそれを踏まえた体系に関する概念を整理することとした。

### 独立行政法人の業績の適正な評価

- BC3.5 第2章では、財務情報だけでは成果情報が提供されないという独立行政法人の特性を踏まえれば、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したところである。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ルコスト情報が重要になると整理した。

- BC3.6 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。
- BC3.7 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」を作成することとした。

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

- BC3.8 第1章では、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与える仕組みが存在するとしており、本章では、損益計算を通じて算定された「独立行政法人通則法第44条の利益処分の対象となる利益」にその経営努力が反映されるものと考えた。

このため、本章では、独立行政法人通則法第38条における財務諸表として作成が求められる「損益計算書」を、「独立行政法人通則法第44条の利益処分の対象となる利益」を算定する計算書として位置付けるとともに、「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」を提供する計算書でもあると位置付けることとした。

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

- BC3.9 行政コスト計算書は、フルコスト情報の提供源であることから、「行政コスト」は損益計算書における「費用」をはじめ、「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」を含む概念として整理される。

BC3.10 「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」においては、固定資産の取得にあたり、政府からの出資や施設費等による財源措置がなされるため、設備資金については交換取引の対価収入により支弁する財源構造を基本的に有していない。

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になる。

BC3.11 本章では、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、「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」を提供するという損益計算書の役割に照らせば、独立行政法人の費用として扱うべきでないと考えられる項目（資源消費額）については、フルコスト情報の提供源としての行政コスト計算書には含まれるもの、損益計算書には含めるべきではないと考えた。

なお、本章では、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が、実質的には、政府からの出資の価値減少の程度を表すことに着目すれば、「会計上の財産的基礎が減少する取引」として扱うべきものと考えた。

以上を踏まえ、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ると考えた。

BC3.12 「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」の具体的な内容や、認識・測定については、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を含め、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の定めに委ねることとした。

BC3.13 独立行政法人通則法第37条により「原則として企業会計原則」とされる独立行政法人の会計においては、損益計算書をフルコスト情報の提供源にする方法も考えられる。

この場合には、フルコスト情報の提供源となる行政コスト計算書と「独立行政法人通則法第44条の利益処分の対象となる利益」を算定する損益計算書を1つに統合することで、損益計算書がフルコスト情報の提供源になるものと考えられる。

本章では、以下の理由により行政コスト計算書と損益計算書は明確に分けて作成する必要があると考えた。

- ・ 行政コスト計算書と損益計算書を1つに統合した場合には、それぞれの計算書が果たすべきとしていた役割が不明確になる。
- ・ 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」が生じることもあるが、これらの項目を含めて損益計算書で利益を算定した場合には、損益計算書における利益の性格付けが困難になる。

このため、損益計算書は「独立行政法人通則法第44条の利益処分の対象とな

る利益」を算定する計算書として位置付けるものの、「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」も含めた利益を算定する計算書としては位置付けないこととした。

#### 財政状態と運営状況との関係

BC3.14 第2章において、独立行政法人の財務報告では「財政状態及び運営状況の適切な把握に資する情報」が提供されるとした。

本章では、財政状態は貸借対照表で表されるものであり、運営状況は行政コスト計算書と損益計算書との両者により表されるものと考えているが、それぞれ異なる役割を有する計算書であることから、ある一定期間における貸借対照表の変動部分には、政府からの出資の変動部分といった行政コスト計算書と損益計算書との両者に反映されない項目が存在することとなる。

このため、そのような変動部分を含めて財政状態と運営状況の関係を表す必要があるが、ある一定期間における貸借対照表の変動部分が基本的に「純資産」の変動部分に相当することに着目すれば、「純資産変動計算書」を作成することでその関係を表すことができるものと考えた。

BC3.15 純資産には、「その他有価証券評価差額金」といった評価・換算差額等が含まれる場合も想定されるが、評価・換算差額等は独立行政法人に例外的に生じるものであるから、その取扱い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の定めに委ねることとした。

#### 財務諸表の体系の背後にある会計観

BC3.16 本章の財務諸表の体系では、独立行政法人における受託財産の管理責任等の観点から、財務業績を資産及び負債の正味増減の結果として測定する資産負債アプローチの考え方を探りうる。

この考え方は、資産及び負債の正味増減の全てを勘案して財務業績を測定するのであるから、行政コスト計算書をフルコスト情報の提供源とする本章の財務諸表の体系と整合する。

BC3.17 本章の財務諸表の体系では、「独立行政法人通則法第44条の利益処分の対象となる利益」を算定する観点から、財務業績を費用と収益との差額として測定する収益費用アプローチの考え方を探りうる。

この考え方は、「独立行政法人通則法第44条の利益処分の対象となる利益」

を算定するために、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ことになる本章の財務諸表の体系と整合する。

## 財務諸表の構成要素

BC3.18 本章では、独立行政法人の財務諸表の役割及び体系、その背後にある会計観を踏まえ、貸借対照表、行政コスト計算書、損益計算書及び純資産変動計算書に着目して、以下の通り財務諸表の構成要素を整理することとした。

- ・ 資産
- ・ 負債
- ・ 純資産
- ・ 行政コスト
- ・ 費用
- ・ 収益
- ・ 利益

## 独立行政法人通則法における財務諸表

### 独立行政法人通則法第38条との関係

BC3.19 本章では、財務諸表の役割及び体系、その背後にある会計観を踏まえて財務諸表を整理したが、これと独立行政法人通則法第38条における財務諸表との関係も整理しておく必要があると考えた。

このため、利益の処分又は損失の処理に関する書類、附属明細書及びキャッシュ・フロー計算書の取扱いについても整理する必要がある。

### 利益の処分又は損失の処理に関する書類及び附属明細書の取扱い

BC3.20 独立行政法人通則法第38条では、利益の処分又は損失の処理に関する書類及び附属明細書を「財務諸表」として扱う。

このうち、利益の処分又は損失の処理に関する書類は、損益計算書で算定された「独立行政法人通則法第44条の利益処分の対象となる利益」の処分に関する書類であるため、その意味で財務諸表の構成要素と関係するものである。

また、附属明細書は、貸借対照表及び損益計算書等の明細であるため、その意味で財務諸表の構成要素と関係するものである。

## 純資産変動計算書、行政コスト計算書及びキャッシュ・フロー計算書の取扱い

BC3.21 本章では、純資産変動計算書、行政コスト計算書及びキャッシュ・フロー計算書については、いずれも独立行政法人通則法第38条における「その他主務省令で定める書類」として定めることで「財務諸表」に含まれるものと考えた。

なお、独立行政法人のキャッシュ・フローの状況はキャッシュ・フロー計算書で表されるものであるが、その取扱い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の定めに委ねることとした。

## 資産と負債に共通する概念

### 過去の事象

BC3.22 独立行政法人における現在の資源や義務がいつの時点の取引その他の事象の結果として生じているかを明確にするため、過去の事象の結果によることを示すこととした。

### サービス提供能力、経済的便益

BC3.23 サービス提供能力に経済的便益を含めて整理することや、逆に経済的便益にサービス提供能力を含めて整理することも考えられるが、本章では、独立行政法人が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という特性を踏まえて、サービス提供能力を経済的便益とは区別することとした。

なお、本章では、サービス提供能力に関して「固定資産のサービス提供能力」を考えた場合には、固定資産についてどの程度の使用が想定されているか、すなわち、固定資産をどの程度使用する予定であるかという観点から見た場合の固定資産の能力を示すことになると考えた。

## 資産

### 支配

BC3.24 本章では、独立行政法人が支配している現在の資源は、独立行政法人のサービス提供能力又は経済的便益を生み出す能力を伴うものと考えた。

第1章では、以下のように独立行政法人の特徴を示しており、これを踏まえて「支配」の概念を整理する必要がある。

- ・ 事務・事業の実施には国による一定の関与を受ける。
- ・ 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する。

本章では、「支配の存在を示す指標」や「支配がいつの時点で発生するかに関する事象」について言及しないものの、支配の概念を踏まえた資産の認識・測定については、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の定めに委ねることとした。

#### 能力を伴うもの

**BC3.25** 資産の定義には、以下の理由から「期待されるもの」という表現を含めないととした。

- ・ 独立行政法人が支配している現在の資源は、独立行政法人のサービス提供能力又は経済的便益を生み出す能力を伴うものである。
- ・ 独立行政法人が支配している現在の資源は、将来において生み出す可能性のある経済的便益の最終的な流入ではないことを明確にしておく必要がある。

これを踏まえて、資産の定義に「能力を伴うもの」という表現を含めることとしたが、その場合には「能力を伴うもの」に相当する全ての資産を計上する余地があるものの、本章では、「能力を伴うもの」に相当する資産については、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の定めに従い認識・測定されるものと整理した。

#### 独立行政法人の特性から生じる固有の取引

**BC3.26** 資産概念の理解に資するために、独立行政法人の特性から生じる固有の取引について、その考え方を例示することとした。

- ・ 独立行政法人の退職給付債務について、財源措置が運営費交付金等により行われることが中期計画等により明らかにされている場合であり、独立行政法人の負債として計上された退職給付債務に対応して財源措置されるものは、独立行政法人が支配している現在の資源であり、独立行政法人のサービス提供能力又は経済的便益を生み出す能力を伴うものとなる。

## 負債

### 義務

BC3.27 独立行政法人の特性を踏まえると、負債は法的な債務に限定されないことから、「義務」に着目して定義付けることとした。

また、第1章では、以下のように独立行政法人の特徴を示しており、これを踏まえて「義務」の概念を整理する必要がある。

- ・ 事務・事業の実施には国による一定の関与を受ける。
- ・ 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する。

本章では「義務の存在を示す指標」や「義務が存在することを示唆する事象」について言及しないものの、義務の概念を踏まえた負債の認識・測定については、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の定めに委ねることとした。

### 独立行政法人の特性から生じる固有の取引

BC3.28 負債概念の理解に資するために、独立行政法人の特性から生じる固有の取引について、その考え方を例示することとした。

- ・ 独立行政法人の運営費交付金は、国民から徴収された税金その他の貴重な財源で賄われるものであることから、独立行政法人には運営費交付金を適切かつ効率的に使用する責務が課されることになる。

したがって、運営費交付金の受領により、独立行政法人は運営費交付金を用いてサービス受益者に対してサービスを提供する義務を負うことになり、そのような義務が未履行である場合には、独立行政法人に現在の義務が生じており、その履行により独立行政法人のサービス提供能力の低下又は経済的便益が減少することとなる。

本章では、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することとした。

## 純資産

資産から負債を控除した額に相当するもの

BC3.29 本章では、純資産の内容を特定して定義するのではなく、貸借対照表の資産から負債を控除した額に相当するものとして定義し、その構成内容も示すこととした。

独立行政法人の資本概念

BC3.30 第1章では、以下のように独立行政法人の特徴を示したことから、これを踏まえて独立行政法人の資本概念を整理する必要がある。

- ・ 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する。
- ・ 出資者に対する剰余金の分配を予定していない。

このため、独立行政法人の資本概念については、その特徴から生じる固有の取引を踏まえて「会計上の財産的基礎」及び「業務に関連し発生した剰余金」を理解すべきこととして整理した。

会計上の財産的基礎

BC3.31 本章では、独立行政法人の会計上の財産的基礎を、財源措置の形式やサービス提供の履行義務に着目して定義するのではなく、拠出者の意図や取得資産の内容等に着目して定義することとした。

よって、会計上の財産的基礎とは、政府等からの出資のほか、出資と同じく業務を確実に実施するために独立行政法人に財源措置されたものであり、独立行政法人の拠出者の意図や取得資産の内容等が勘案されたものをいうこととした。

業務に関連し発生した剰余金

BC3.32 本章では、独立行政法人の業務に関連し発生した剰余金は、「独立行政法人通則法第44条の利益処分の対象となる利益」に関連し発生した剰余金であり、会計上の財産的基礎とは区別されるべきものであると考えた。

行政コスト

拠出者への返還により生じる会計上の財産的基礎が減少する取引

BC3.33 行政コストには、「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」も含まれることから、「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、資産の減少又は負債の増加をもたらすもの」から、不要財産に係る政府出資の国庫納付や民間等出資の払戻しといった「拠出者への返還により生じる会計上の財産的基礎が減少する取引」を除くことにより、行政コストには「拠出者への返還により生じる会計上の財産的基礎が減少する取引」以外の会計上の財産的基礎が減少する取引が含まれることを示すこととした。

これにより、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ることが明示できるものと考えた。

#### 行政コストの性格付け

BC3.34 行政コスト計算書はフルコスト情報の提供源になることから、そこで表される行政コストは、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フルコストとしての性格を有することになる。

また、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」が算定されることになる。このため、行政コストは「国民の負担に帰せられるコストの算定基礎を示す指標」としての性格も有することになる。

なお、「国民の負担に帰せられるコスト」の利用については、第2章で説明している。

BC3.35 本章では、行政コストの性格からして、中期目標等期間終了時における積立金の国庫納付のような「独立行政法人外部への資金流出を伴う積立金の減少取引」については、行政コストには含まれないものと考えた。

#### 費用及び収益

BC3.36 行政コストや、費用、収益については、いずれも「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」することに着目して定義しているが、行政コストには損益計算書における費用をはじめ、「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」が含まれることを踏まえれば、費用は、行政コストから「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」を除くものとして定義付ける方法も考えられる。

ただし、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、行政コストと費用の定義付けにあたってもその関係を示しておく必要があるため、いずれか一方が他方に従属するかのような定義付けは望ましくないものと考えた。

## 利益

### 費用に対応する積立金の取崩額を加えたもの

BC3.37 利益は、「独立行政法人通則法第44条の利益処分の対象となる利益」であるため、費用と収益との差額として算定されるが、利益は「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」ともなるため、第1章で説明した目的積立金を踏まえて定義付けることとした。

具体的には、目的積立金の目的使用に対応して生じた費用は損益計算書に反映されることになるが、この費用と同額の目的積立金取崩額を利益に反映しない場合には、目的使用に対応して生じた費用のみが損益計算に反映されることによって、利益が「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」を提供することの妨げとなってしまうことから、本章では、利益の定義に「費用に対応する積立金の取崩額を加えたもの」を含めることで、その妨げとなる要因を除く必要があると考えた。

BC3.38 目的積立金の目的使用に対応して生じた費用と同額の目的積立金取崩額を収益に反映することにより、「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」の提供を妨げないようにする方法も考えられるが、目的積立金が独立行政法人通則法第44条の利益処分の仕組みに基づき処分される積立金であることに着目すれば、目的積立金取崩額を収益に反映する方法は採用し得ないものと整理した。

### 利益の性格付け

BC3.39 本章では、利益が、「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」として位置付けられることに着目して、「財務面の経営努力の算定基礎を示す指標」としての性格を有するものと考えた。

## 財源構造の違いを踏まえた成果情報の考え方及び利益の性格

BC3.40 本章では、「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」を基礎として財務諸表の役割及び体系に関する概念、その背後にある会計観等を整理した。

他方で、財源構造の違いに着目して「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」の存在も踏まえた検討が必要である。

第1章では、株式会社等の営利企業と比較した独立行政法人の特徴を「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」を前提に整理したが、「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」においては、財源措置や成果情報の考え方について、以下のように異なる特徴が存在する。

- ・ 設備資金や退職手当資金等について、交換取引の対価収入から支弁する財源構造を有する
- ・ 独立行政法人通則法では、設備資金のような資金需要については一般的には国が予算上で手当すべき性格の資金であることから、長期借入金及び債券発行は原則禁止されているが、個別法に定めることによって、長期借入金又は債券発行をすることで資金需要を満たすことができる。
- ・ 設備資金や退職手当資金等の支弁対象を上回る対価収入を得た場合には、その結果が損益計算を通じて「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」に反映される。

なお、本章では、「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」について、財源構造の違いを踏まえた概念の修正を一部行うものの、独立行政法人の特性のほとんどは変わりないことから、「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」を基礎とした財務諸表の役割及び体系、その背後にある会計観を踏まえた財務諸表の構成要素の整理を妨げるものではないと考えている。

## 成果情報の考え方の修正

BC3.41 第1章では、財務情報だけでは成果情報が提供されないという独立行政法人の特徴を示す中で、「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」の特徴を踏まえ、損益の対応関係が基本的に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なり、営利企業のような「収益を獲得するために費消した費用」という関係とは異なることを示した。

他方で、「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」では、設備資金や退職手当資金等の支弁対象を上回る対価収入を獲得することに着目すると、損益の対応関係が「収益を獲得するために費消した費用」という関係になることがある。

なお、この場合でも、成果情報の考え方として、利益獲得等を目的とする株式会社等の営利企業とは異なり、サービスの提供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て評価されるという独立行政法人の特徴に変わりはない。

#### 成果情報の考え方の修正を踏まえた行政コストと費用との関係

**BC3.42 「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」**  
では、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」が生じることがある。

その一方で、「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」では、設備資金や退職手当資金等について、交換取引の対価収入から支弁する財源構造を有することや、個別法に定めることによって長期借入金又は債券発行をすることで資金需要を満たすことができるため、法人設立時の政府等出資を除いて基本的には政府等からの出資を財源として固定資産を取得することが想定されない。

このため、「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」においては、交換取引の対価収入を財源として取得した固定資産に係る減価償却費が「収益を獲得するために費消した費用」として損益計算書に含められることにより、行政コスト計算書における行政コストと損益計算書における費用がほとんど同じ情報を表すことがある。

#### 利益の性格付け

**BC3.43 「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」**  
では、利益が効率的な業務運営による費用節減という経営努力の結果や、中期目標等期間終了時の運営費交付金の使い残しという経営努力によらない結果等により生じる。

その一方で、「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」では、利益の獲得を主目的とした業務運営を行わないものの、事務・事

業の実施機能の最大化を目的として事業を行うことが求められるため、市場環境等に対応したことによる自己収入の増大という経営努力の結果によっても利益が生じることがある。

本章では、独立行政法人は法人ごとに多種多様な業務を実施しており、法人ごとの特徴、財源構造や置かれている環境等の違いが利益の性格に影響すると考えたことから、一律の性格付けは困難ではあるものの、独立行政法人の財源構造の違いに関わらず、共通する要素によって性格付けすべきものと考えた。

このため、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観点から、損益計算書で「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」が提供されることに着目することで、利益は「財務面の経営努力の算定基礎を示す指標」としての性格を有するものと整理した。

## 付録

財務諸表の構成要素と主な概念の関係（イメージ図）

