

# 地方独立行政法人の財務報告に関する基本的な指針

令和4年8月31日

地方独立行政法人会計基準等研究会

## 目次

	頁
序章	1～3
第1章 地方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	32～51
付録	52

# 序 章

## 設定の趣旨と経緯

### (地方独立行政法人制度)

- 1 地方独立行政法人制度は、国において中央省庁等改革の一環として公共の事務・事業の効率性・透明性の向上等を目的に独立行政法人制度が創設されたことを踏まえ、地方公共団体においても、地方公共団体の一定の事務・事業について地方公共団体の自主的な判断に基づき地方公共団体とは別の法人格を有する団体を設立して担わせる途を開くため、独立行政法人制度に倣って平成 16 年 4 月に創設されたものである。
- 2 制度の創設以来、独立行政法人制度の改革等を踏まえながら順次見直しが行われており、近年では、「地方自治法等の一部を改正する法律」（平成 29 年法律第 54 号）により、地方独立行政法人の業務への窓口業務の追加や、業務の評価方法の見直し、監事機能の強化等の取組が進められてきている。
- 3 また、このほか、地方分権改革に関する提案募集に地方公共団体から寄せられた提案を踏まえ、累次の「地域の自主性及び自立性を高めるための改革の推進を図るための関係法律の整備に関する法律」が成立しており、地方独立行政法人による土地の貸付けや出資等が可能になる等の制度改革が積み重ねられてきている。

### (地方独立行政法人会計基準)

- 4 地方独立行政法人に適用される会計基準は、地方独立行政法人会計基準等研究会において、地方独立行政法人会計基準が地方独立行政法人法（平成 15 年法律第 118 号。以下「法」という。）第 33 条の規定により、原則として企業会計原則によることとされているところであり、公共的な性格を有し、利益の獲得を目的としない等の地方独立行政法人の特殊性を踏まえつつ、その財務情報を住民その他の利害関係者にわかりやすい形で適切に開示するためのものであるとの観点から、専門的な見地より総括的に検討が行われ、平成 16 年 3 月に「地方独立行政法人会計基準及び地方独立行政法人会計基準注解報告書」として取りまとめられた。

- 5 以後、法の改正や、企業会計基準及び独立行政法人会計基準等の改訂に伴い、必要に応じて見直しが行われてきた。
- 6 独立行政法人会計基準については、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に対応するため、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「独立行政法人の財務報告に関する基本的な指針」（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）が平成 29 年 9 月 1 日に公表され、当該指針を踏まえて平成 30 年 9 月 3 日に独立行政法人会計基準が改訂された。
- 7 地方独立行政法人会計基準においても、今般の独立行政法人会計基準における動きや、地方独立行政法人の特性等を踏まえて検討を行い、「地方独立行政法人の財務報告に関する基本的な指針」を作成することとした。

## 本指針の性格と取扱い

- 8 本指針は、地方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、今後の地方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基本的な指針を提示するものであり、地方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、地方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、地方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 章で地方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、地方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地方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 地方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、地方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 地方独立行政法人の特性

### 目次

	頁
地方独立行政法人制度の設計理念	5
地方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	5～6
株式会社等の営利企業と比較した地方独立行政法人の特徴	6～7
公立大学法人の役割	7
財源構造の違いを踏まえた地方独立行政法人の分類	7
結論の背景	8～11

## 地方独立行政法人制度の設計理念

- 1.1 地方独立行政法人とは、地方公共団体の事務・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 地方独立行政法人は、公共性の高い事務・事業のうち、地方公共団体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と地方公共団体が認めるものを効率的かつ効果的に行わせることを目的に、地方公共団体が設立する法人として制度設計されている。
- 1.3 地方独立行政法人は、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。

## 地方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 地方独立行政法人が適切な業務運営を行う上で、設立団体又は関係市町村（法第 87 条の 12 第 1 項の規定による関係市町村をいう。以下同じ。）（以下「設立団体等」という。）の長の下での政策の 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。
  - ・ 地方独立行政法人が達成すべき業務運営の効果を最大化するため、設立団体等の長が中期目標又は年度目標（申請等関係事務処理法人が関係市町村申請等関係事務を行う場合は、年度目標又は関係市町村年度目標）（以下「中期目標等」という。）を定めて業務の有効性・効率性等の観点から地方独立行政法人の業績を評価すること。
  - ・ 地方独立行政法人の業務の透明性を確保するため、理事長は設立団体等の長が定めた中期目標等の達成状況に対する説明責任を果たすこと。
- 1.5 地方独立行政法人が理事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。
  - ・ 地方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、設立団体等の予算制度の下、住民等から徴収さ

れた税金等の財源による必要な財源措置が行われること。

- ・ 地方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。
- ・ 地方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地方独立行政法人の特徴

- 1.6 地方独立行政法人の会計は、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・事業の実施には設立団体等による一定の関与を受ける

- 1.7 地方独立行政法人は、高い公共性が求められることから、設立団体等による一定の関与を受けるが、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。

設立団体等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 地方独立行政法人は、公共上の見地から確実に実施されることが必要な事務・事業を行うため、設立団体等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 地方独立行政法人は、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 地方独立行政法人では、設立団体等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、地方独立行政法人に剰余金が生じた場合には、業務の実施に必要なものとして承認を受けた金額を控除してなお剰余があるときは設立団体等へ納付するため、利益処分仕組みが異なる。

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地方独立行政法人にとっての成果情報とはならない。

- 1.13 地方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、又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、地方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 地方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。

## 公立大学法人の役割

### 多様なステークホルダーの重要性

- 1.15 公立大学は、それぞれの地域における社会・経済・文化の向上発展への貢献から国際社会への貢献まで、幅広い役割が求められるため、多様なステークホルダーとの信頼関係を深めることが重要である。

- 1.16 多様なステークホルダーとの対話を確実に行うために、説明責任を果たす道具としての地方独立行政法人会計基準及びそれに基づく財務諸表が、設立団体以外のステークホルダーにも分かりやすい形となるよう改善を図ることが必要となってきた。

## 財源構造の違いを踏まえた地方独立行政法人の分類

- 1.17 本指針では、主に「業務運営の財源の大部分を設立団体等からの運営費交付金が占める地方独立行政法人」を念頭に、地方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、地方独立行政法人の財源構造の違いに着目して、独立採算原則に基づいて経営される公営企業型地方独立行政法人のように「業務運営の財源の大部分を経営に伴う収入が占める地方独立行政法人」の存在も踏まえた検討が必要である。

本指針の考え方を踏まえて設定される地方独立行政法人会計基準についても、地方独立行政法人の財源構造の違いを踏まえる必要がある。

## 結論の背景

### はじめに

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

### 地方独立行政法人制度と地方独立行政法人会計基準の経緯

BC1.2 地方独立行政法人制度創設時には、「地方独立行政法人会計基準及び地方独立行政法人会計基準注解報告書」（平成 15 年 12 月 19 日地方独立行政法人会計基準等研究会公表）において、以下のような整理が行われ、地方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、地方独立行政法人会計基準が策定された。

- ・ 地方独立行政法人制度においては、①透明性の向上、②業績評価の大前提として、発生主義に基づく正しいコストの認識、③弾力的、効率的、効果的な業務運営、の 3 つの観点から国の独立行政法人の場合と同様の会計基準を積極的に導入すべきとされている（「地方独立行政法人制度の導入に関する研究会報告書」（平成 14 年 8 月 8 日地方独立行政法人制度の導入に関する研究会公表））。
- ・ このような目的に資する財務報告を作成するための包括的かつ詳細な会計基準が必要不可欠であるという基本的認識にたち、国の「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」並びに「国立大学法人会計基準」及び「国立大学法人会計基準注解」を基礎としながら、以下のような地方独立行政法人の特性を踏まえて検討を行い会計基準を作成した。
  - ✓ 住民の生活安定並びに地域社会及び地域経済の健全な発展に資するものであること
  - ✓ 地方独立行政法人の行う業務が法令により特定されていること
  - ✓ 独立採算原則に基づく公営企業型地方独立行政法人が存在すること

- ✓ 地方独立行政法人には公立大学法人を含んでいること
  - ✓ 出資者が地方公共団体に限られていること
- ・ 特に公営企業型地方独立行政法人は、国の多くの独立行政法人及び公営企業型地方独立行政法人以外の地方独立行政法人（以下、「公営企業型地方独立行政法人以外の独法」という。）と共通した性格を持ちつつも、以下のような異なる性質も有している。
    - ✓ 公営企業型地方独立行政法人以外の独法が、業務に必要な経費を運営費交付金等により措置されるのに対し、公営企業型地方独立行政法人においては、原則として必要な経費を料金等により回収する独立採算制を採ること
    - ✓ 設立団体からの長期借入金等により、中期目標期間を超える期間にわたって大規模かつ耐用年数の長い施設の建設・維持が必要であること
    - ✓ 各年度の法人の利益処分にあたって、経営努力の認定を不要とする等、法人経営の自由度を高めていること等を考慮し、できる限り事前に設立団体と公営企業型地方独立行政法人の間で互いの責任範囲を明確にした上で、業績評価を行う必要がある。このことから、料金のみならず、取得する固定資産の財源の性格や設立団体の負担金の範囲等について定める中期計画が大きな意味を持つこと
  - ・ これらの点を踏まえることで、会計基準についても、公営企業型地方独立行政法人以外の独法と共通の要素に加えて、次の点を特に配慮することとした。
    - ✓ 安定的なサービス提供のための費用総額及びそれを賄う財源を明示し、法人の損益及び資産形成の状況を明らかとする会計基準であること
    - ✓ 特に安定的なサービス提供のために適切な料金回収がなされているか否かについての判断ができること
    - ✓ 中期計画で明示された設立団体と地方独立行政法人との責任分担を踏まえ、法人の長のマネージメント能力及び業績評価に対応する会計基準であること

- BC1.3 制度の創設以来、独立行政法人制度の改革等を踏まえながら、不要財産の返納を定める法改正等、順次見直しが行われている。
- BC1.4 また、近年では、「地方自治法等の一部を改正する法律」（平成 29 年法律第 54 号）により、地方独立行政法人の業務への窓口業務の追加や、業務の評価方法の見直し、監事機能の強化等の取組が進められてきている。
- BC1.5 このほか、地方分権改革に関する提案募集に地方公共団体から寄せられた提案を踏まえ、累次の「地域の自主性及び自立性を高めるための改革の推進を図るための関係法律の整備に関する法律」が成立しており、地方独立行政法人の合併手続の整備や、地方独立行政法人による土地の貸付けや出資等が可能になる等の制度改革が積み重ねられてきている。
- BC1.6 こうした制度改正等に対応するために、地方独立行政法人会計基準等研究会において、地方独立行政法人の会計制度の在り方に関する検討が重ねられてきたところである。

## 地方独立行政法人の利益処分の仕組み

- BC1.7 地方独立行政法人の利益処分は、法第 40 条の定めに基づき行われる。
- 地方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、地方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、公営企業型地方独立行政法人以外の地方独立行政法人においては、利益の残余がある場合には、経営努力によるものとして設立団体等の長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事業計画（申請等関係事務処理法人が関係市町村申請等関係事務を行う場合は、事業計画又は関係市町村事業計画。以下同じ。）（以下「中期計画等」という。）で定める剰余金の用途に充てることができ、中期目標等期間の終了時の積立金は、設立団体等への納付や、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。
- 一方、公営企業型地方独立行政法人においては、利益の残余がある場合には、設立団体の長の承認を受けることを要しないが、経営努力によるものとして目的積立金として積み立て、サービスに必要なものとして中期計画で定める剰余

金の使途に充てることができる。

なお、地方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。

## 公営企業型地方独立行政法人の存在

BC1.8 地方独立行政法人制度は、主に「業務運営の財源の大部分を設立団体等からの運営費交付金が占める地方独立行政法人」を念頭に設計されているが、独立採算原則に基づいて経営される公営企業型地方独立行政法人のように「業務運営の財源の大部分を経営に伴う収入が占める地方独立行政法人」も存在しているため、このような法人の存在も踏まえて地方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	13～15
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	16
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	16～17
業績の適正な評価に資する情報	17～18
財政状態、運営状況（公営企業型地方独立行政法 人にとっては、経営成績）及びキャッシュ・フロ ーの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、地方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、地方独立行政法人の予算・決算のプロセスに携わる者（議会、設立団体等の長等）
- ・ 外部評価・監督者
  - ✓ 設立団体等の長、地方独立行政法人評価委員会及び関係市町村評価委員会（以下「評価委員会等」という。）、監査委員、議会、認証評価機関（公立大学法人に限る。）
- ・ 法人内部利用者
  - ✓ 理事長、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、地方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、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、地方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
- ✓ 地方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
- ✓ 地方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、若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
  - ✓ 将来的な住民等の負担が増えないかの判断に活用
  - ✓ 地方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、若しくは意図したとおりに支出されているかの評価に活用
  - ✓ 地方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
  - ✓ 地方独立行政法人が発行する債券や地方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
- ・ 地方独立行政法人の予算・決算のプロセスに携わる者（議会、設立団体等の長等）
  - ✓ 地方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

- ・ 設立団体等の長
  - ✓ 地方独立行政法人の中期目標等の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地方独立行政法人の経営努力や重要な財産の処分に当たっての判断に活用
- ・ 評価委員会等
  - ✓ 設立団体等の長が地方独立行政法人に対し、中期目標等の策定や評価等について、必要な意見を述べるに当たっての判断に活用
- ・ 監査委員
  - ✓ 地方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監査等に活用

- ・ 議会
  - ✓ 地方独立行政法人の定款の議決や条例の制定等の審議に当たって、調査審議の参考として活用
- ・ 認証評価機関
  - ✓ 認証評価を実施するに当たって財務運営に関する基準の内容を満たしているかの判断に活用

#### 法人内部利用者

- ・ 理事長、理事及び監事
  - ✓ 地方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 地方独立行政法人の財務報告は、理事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、理事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 地方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、地方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。

地方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、地方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、地方独立行政法人制度を踏まえれば、設立団体等の長が定めた中期目標等及びそれを踏まえた中期計画等の下で、地方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、財務報告で提供することが望ましい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
  - ✓ 理事長の理念等
  - ✓ 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、運営状況（公営企業型地方独立行政法人にあつては、経営成績）及びキャッシュ・フローの状況の適切な把握に資する情報
  - ✓ 財務諸表
  - ✓ 財政状態、運営状況（公営企業型地方独立行政法人にあつては、経営成績）及びキャッシュ・フローの状況の理事長による説明情報
  - ✓ 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、地方独立行政法人の持続的なサービスの提供や事務・事業において達成すべき業務運営の効果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。

#### 理事長の理念等

- 2.10 地方独立行政法人は、設立団体等の長が定めた中期目標等及びそれを踏まえた中期計画等に加えて、これらを理事長がどのように達成していくか、理事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ることが望ましい。

#### 持続的に適正なサービスを提供するための源泉

- 2.11 地方独立行政法人は、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ることが望ましい。

#### 業務運営上の課題・リスク及びその対応策

- 2.12 地方独立行政法人は、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、中期目標等及び中期計画等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ることが望ましい。

### 業績の適正な評価に資する情報

- 2.13 地方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、地方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 地方独立行政法人は、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ることが望ましい。

#### 業務の成果と使用した資源との対比

- 2.15 本指針では、地方独立行政法人の財務報告における業績に関連して、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、地方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、地方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、地方独立行政法人の活動の結果、住民の生活、地域社会及び地域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地方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（若しくは、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ることが望ましい。

また、地方独立行政法人は、設立団体等の長が定めた中期目標等及びそれを踏まえた中期計画等を達成するために、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当たっては、業績と業績に係る中期目標等及び中期計画等とを対比した情報も提供することが望ましい。

なお、地方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もあるため、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、理事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ることが望ましい。

#### 予算と決算との対比

2.18 設立団体等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地方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、地方独立行政法人は、予算と決算との対比に関する情報を提供することが望ましい。

### 財政状態、運営状況（公営企業型地方独立行政法人にあつては、経営成績）及びキャッシュ・フローの状況の適切な把握に資する情報

2.19 地方独立行政法人の財政状態、運営状況（公営企業型地方独立行政法人にあつては、経営成績）及びキャッシュ・フローの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、理事長による財政状態、運営状況（公営企業型地方独立行政法人にあつては、経営成績）及びキャッシュ・フローの状況の概要や分析結果等に関する説明情報、地方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ることが望ましい。

## 結論の背景

### はじめに

BC2.1 地方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、地方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、地方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、これに地方独立行政法人の特性も踏まえた修正を加えることで地方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、地方独立行政法人の特性を踏まえると、財務報告利用者には、住民等、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、住民等は、地方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。

同様に住民等は、地方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、地方独立行政法人

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、地方独立行政法人の特性を踏まえると、財務報告利用者には、債券を発行する地方独立行政法人における債券購入者といった債権者が含まれると整理できる。

債権者は、地方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、地方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、議会が含まれると整理できる。（なお、ここでは「立法」には定款の議決や条例の制定等を含むとしている。）

議会は、設立団体等の予算・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地方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、議会は、地方独立行政法人が実施する業務の新設・改廃を伴う定款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、地方独立行政法人の特性を踏まえると、財務報告利用者には、設立団体等の長や、評価委員会等、監査委員、認証評価機関（公立大学法人に限る。）が含まれると整理できる。

地方独立行政法人には自律的な業務運営が求められており、その観点から設立団体等の長による関与は必要最小限のものとされている。

設立団体等の長は、地方独立行政法人に対して与えた中期目標等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、地方独立行政法人に対する設立団体等の予算措置に係る調整等を行うため、地方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、評価委員会等は、法第 11 条及び第 87 条の 16 に規定された附属機関であり、設立団体等の長の中期目標等の策定、業績評価、業務の見直しに対して必要な意見を述べる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。

監査委員は、地方公共団体に置かれ、その地方公共団体の財務に関する事務の執行及び地方公共団体の経営に係る事業の管理を監査すること等を職務とする機関であることから、「外部評価・監督者」として整理できる。

大学は、その教育研究水準の向上に資するため、教育研究、組織運営及び施設設備の総合的な状況に関し、7年以内ごとに、文部科学大臣が認証する評価機関（認証評価機関）の実施する評価を受けることが義務付けられていることから、認証評価機関は「外部評価・監督者」として整理できる（公立大学法人に限る。）。

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

理事長、理事及び監事に加えて、職員は財務報告を通じて地方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と、「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、地方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設立団体等からの運営費交付金が占める地方独立行政法人」に加えて、「業務運営の財源の大部分を経営に伴う収入が占める地方独立行政法人」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、地方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経営に伴う収入が占める地方独立行政法人」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るものと整理した。

また、「業務運営の財源の大部分を設立団体等からの運営費交付金が占める地方独立行政法人」であって、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、地方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、地方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、地方独立行政法人の予算・決算のプロセスに携わる者（議会、設立団体等の長等）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 設立団体等の長の主な権能には「法に基づき、中期目標等の策定や評価等」をすることが考えられ、評価委員会等の主な権能には「法に基づき、地方独立行政法人の中期目標等や評価等に関して設立団体等の長に必要な意見陳述」をすることが考えられる。

また、監査委員の主な権能には「地方公共団体の財務に関する事務の執行及び地方公共団体の経営に係る事業の管理の監査等」が考えられ、議会の主な権能には「地方独立行政法人の定款の議決や条例の制定等」が考えられる。

認証評価機関の主な権能は、「教育研究、組織運営及び施設設備の総合的な状況に関する評価」である（公立大学法人に限る。）。

BC2.15 地方独立行政法人には、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住民等と比較して、外部評価・監督者は、地方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、より地方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地方独立行政法人の評価等を行い、その結果を住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 理事長、理事、監事の主な権能には、理事長が「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、地方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、地方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 地方独立行政法人が提供するサービスは、住民の生活、地域社会及び地域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住民の生活、地域社会及び地域経済の安定等が図られるものと考えられる。

また、設立団体等の長は、中期目標等期間の終了時に地方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、評価委員会等は、設立団体等の長による地方独立行政法人への中期目標等の策定や評価等について必要な意見を述べることから、地方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、設立団体等の長、評価委員会等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 地方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、財務情報だけでは地方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、特定の中期目標等の期間において、「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中期目標等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、設立団体等の長、評価委員会等をはじめとした財務報告利用者にとって、地方独立行政法人の「業績の適正な評価に資する情報」が重要になる。

**BC2.21** 地方独立行政法人は、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（公営企業型地方独立行政法人にあつては、経営成績）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、地方独立行政法人の「財政状態、運営状況（公営企業型地方独立行政法人にあつては、経営成績）及びキャッシュ・フローの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、地方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、運営状況（公営企業型地方独立行政法人にあつては、経営成績）及びキャッシュ・フローの状況の適切な把握に資する情報」ごとに、地方独立行政法人が提供することが望ましい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地方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、地方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、財務報告で提供することが望ましい項目ごとの具体的な内容までは特定しないものの、地方独立行政法人がどのような情報を提供することが望ましい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、地方独立行政法人の実態を踏まえて提供することが望ましいもの、又は共通して提供することが望ましい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、地方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、設立団体等の長、評価委員会等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。

- ・ 理事長の理念等
- ・ 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

### 理事長の理念等

BC2.24 理事長は、設立団体等の長から与えられた中期目標等をどのように達成していくか、ビジョンを持ち、中期目標等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、理事長の理念等に関する情報として、設立団体等の長が定めた中期目標等及びそれを踏まえた中期計画等に加えて、これらの達成に向けて描く理事長の運営に関するビジョン等の情報が、地方独立行政法人に共通して必要なものと整理した。

なお、理事長は、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設立団体の長が任命するとされており、理事長の理念等は、そのような知識・経験等も踏まえつつ提供することが望ましいものと整理した。

### 持続的に適正なサービスを提供するための源泉

BC2.25 地方独立行政法人は、その業務の実施を地方公共団体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、理事長は、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地方独立行政法人の実態を踏まえて提供することが望ましいものと整理した。

- ・ 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当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地方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 理事長は、公共性の高いサービスを持続的に提供するため、設立団体等の長が定めた中期目標等及びそれを踏まえた中期計画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地方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ることが望ましいものと整理した。

- ・ 中期目標等の達成を阻害する要因となるリスク
- ・ 財務に係るリスク
- ・ 地方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 中期目標等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。

- ・ 施設建設を重要な中期目標等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、中期目標等期間中の安定的な資材調達を困難にすることから、中期目標等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地方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中期目標等の達成を阻害

する要因になると考えられる。

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、中期目標等期間における予算（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定めることが法令上求められている現状を踏まえると、中期目標等期間を超える中期の財務リスク（将来的に住民等に予期せざる財務上の負担が生じる可能性）を有している地方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「中期的な財務予測」を提供することが望ましいものと整理した。

BC2.30 中期的な財務予測に関する情報の内容は、地方独立行政法人が抱える中期の財務リスクに応じて決まると考えられるが、地方独立行政法人ごとに中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、予測の前提条件は地方独立行政法人に共通して提供することが望ましい情報と整理した。

BC2.31 中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。

- ・ 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
- ・ 地方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中期目標等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、設立団体等の長、評価委員会等をはじめとした財務報告利用者にとって、地方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地方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地方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地方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が地方独立行政法人に共通して必要なものと整理した。

BC2.35 平成 26 年 9 月 2 日に「独立行政法人の目標の策定に関する指針（総務大臣決定）」及び「独立行政法人の評価に関する指針（総務大臣決定）」が策定されたところであるが、地方独立行政法人においても、それらの指針を参考にしながら目標策定及び評価を適切に行っているところである。

BC2.36 公立大学法人及び公営企業型地方独立行政法人以外の地方独立行政法人においては、設立団体等の長により与えられる中期目標等が、一定の事業等のまとまりごとに策定され、原則、中期目標等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、中期目標等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。

公立大学法人においては、原則、設立団体等の長により与えられる中期目標等を定めた項目を評価単位として評価が行われることから、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、当該中期目標等における区分ごとに把握することが、公立大学法人に共通して必要なものと整理した。一

方、現状の公立大学法人においては、当該区分が、内部管理の観点や財務会計と整合していない場合もあることから、中期目標等との関連のみを記載することも考えられる。

公営企業型地方独立行政法人においては、設立団体の長により与えられる中期目標は、法人の業務の内容が多岐にわたる場合、事業内容等に応じた適切な区分に基づき策定されることから、業績評価のためのインプット情報やアウトプット情報、アウトカム情報も、事業内容等に応じた適切な区分ごとに把握することが求められるものと整理した。

**BC2.37** 地方独立行政法人の財務報告におけるアウトカムは、地方独立行政法人の活動の結果、住民の生活、地域社会及び地域経済に及ぼした影響や効果と考えられ、地方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を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對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とを対比させる場合には、このような特徴等を含め、地方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。

**BC2.38** 地方独立行政法人の財務報告におけるアウトプットは、地方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、地方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。

**BC2.39** 地方独立行政法人の財務報告におけるインプットは、地方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、地方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。

BC2.40 アウトプット情報とインプット情報とを対比する場合には、インプット情報として、地方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、地方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、地方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、地方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。

BC2.41 地方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、住民等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、地方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「住民等の負担に帰せられるコスト情報」を利用することも有用である。

BC2.42 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、地方独立行政法人の場合には、地方独立行政法人が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のある業務を担っているという制度前提を踏まえれば、他法人との比較が馴染まないこともあると考えられるため、過去の業績との対比が有用となる。

BC2.43 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地方独立行政法人に共通して必要なものと整理した。

例えば、事前に用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、設立団体等の長から与えられた中期目標等を踏まえつつ、事務・事業において達成すべき業務運営の効果を最大化できるように理事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ったかは、地方独立行政法人の業績の適正な評価に当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、理事長がどのように考えているかという説明も、評価に当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

る定性的情報が地方独立行政法人に共通して必要なものと整理した。

- BC2.44 業務の成果と使用した資源との対比に当たっては、既存の公表資料との整合性を図るなど、地方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

- BC2.45 設立団体等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地方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、地方独立行政法人では予算と決算との対比が地方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、地方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、中期目標等期間における予算（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定めることや、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当たっては、中期計画等に定める予算（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、運営状況（公営企業型地方独立行政法人にあつては、経営成績）及びキャッシュ・フローの状況の適切な把握に資する情報

- BC2.46 本章では、理事長は、財政状態、運営状況（公営企業型地方独立行政法人にあつては、経営成績）及びキャッシュ・フローの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、地方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。

- BC2.47 財政状態、運営状況（公営企業型地方独立行政法人にあつては、経営成績）及びキャッシュ・フローの状況の適切な把握に資する情報として地方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	34
財務諸表の構成要素	34～35
結論の背景	36～51

## 財務諸表の役割及び体系

- 3.1 地方独立行政法人の財政状態は、貸借対照表で表される。
- 3.2 公立大学法人及び公営企業型地方独立行政法人以外の地方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、公立大学法人の運営状況は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（公立大学法人及び公営企業型地方独立行政法人以外の地方独立行政法人に限る。）。
  - ・ 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地方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。
  - ・ 会計上の財産的基礎が減少又は増加する取引として扱うため、費用又は収益として損益計算に含めていないコスト等に関する情報を損益計算書の注記情報で提供する（公立大学法人に限る。）。
  - ・ 損益計算書及び損益計算書の注記情報は、フルコスト情報の情報源となる（公立大学法人に限る。）。
- 一方、公営企業型地方独立行政法人の経営成績は、損益計算書で表される。
- ・ 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公営企業型地方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。
  - ・ なお、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。
- 3.3 地方独立行政法人の財政状態と運営状況（公営企業型地方独立行政法人にあつては、経営成績）との関係は、純資産変動計算書で表される。
- 3.4 地方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 地方独立行政法人のサービス提供能力とは、地方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 地方独立行政法人の経済的便益とは、キャッシュ・インフロー、若しくはキャッシュ・アウトフローの減少をいう。

### 会計上の財産的基礎

- 3.7 地方独立行政法人の会計上の財産的基礎とは、設立団体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地方独立行政法人に財源措置されたものであり、地方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 地方独立行政法人の資産とは、過去の事象の結果として地方独立行政法人が支配している現在の資源であり、地方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 地方独立行政法人の負債とは、過去の事象の結果として地方独立行政法人に生じている現在の義務であり、その履行により地方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 地方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、地方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（公立大学法人以外の地方独立行政法人に限る。）

- 3.11 地方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

の他の地方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、地方独立行政法人の出資等団体への納付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 地方独立行政法人の行政コストは以下の性格を有する。

- ・ 地方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
- ・ 住民等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 地方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地方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、地方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 地方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地方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、地方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 地方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 地方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、地方独立行政法人の財務報告では「財政状態、運営状況（公営企業型地方独立行政法人にあつては、経営成績）及びキャッシュ・フローの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、地方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 地方独立行政法人制度は、主に「業務運営の財源の大部分を設立団体等からの運営費交付金が占める地方独立行政法人」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地方独立行政法人の特徴を以下のように整理した。

- ・ 設立団体等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。

### 地方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地方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ころである。また、インプット情報については、地方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、地方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、地方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** 地方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（公立大学法人を除く。）。

インセンティブを与える仕組みに基づく地方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、地方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「法第40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、法第34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、「法第40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地方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。

公立大学法人及び公営企業型地方独立行政法人以外の地方独立行政法人において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、「地方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設立団体等からの運営費交付金が占める地方独立行政法人」においては、固定資産の取得に当たり、設立団体等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経営に伴う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、設立団体等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、又は時の経過に応じて減価が生じるにも関わらず、取得財源である設立団体等からの出資については、減価に応じた取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、設立団体等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地方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、地方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、設立団体等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、設立団体等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 「地方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、設立団体等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地方独立行政法人会計基準の定めに委ねることとした。

BC3.13 法第 33 条により「原則として企業会計原則」とされる地方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「法第 40 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。
- ・ 設立団体等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、「地方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「法第 40 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、「地方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。

公立大学法人において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

BC3.14 本章では、設立団体等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公立大学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、公立大学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、フルコスト情報には含まれるものの、損益計算書の本表には含めるべきではないと考えた。

なお、本章では、設立団体等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、設立団体等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。

BC3.15 「公立大学法人の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、設立団体等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地方独立行政法人会計基準の定めに委ねることとした。

BC3.16 法第 33 条により「原則として企業会計原則」とされる地方独立行政法人の会計においては、損益計算書の本表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、「法第 40 条の利益処分の対象となる利益」を算定する損益計算書と損益計算書の注記情報を 1 つに統合することで、損益計算書の本表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、以下の理由により損益計算書の注記情報で開示される「公立大学法人の費用として扱うべきでない資源消費額」と損益計算書の本表は明確に分けて作成する必要があると考えた。

- ・ 「公立大学法人の費用として扱うべきでない資源消費額」を損益計算

書に計上した場合には、損益計算書が果たすべきとしていた役割が不明確になる。

- ・ 設立団体等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、「公立大学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「法第 40 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、「公立大学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。

#### 公営企業型地方独立行政法人における経営成績

**BC3.17** 本章では、公営企業型地方独立行政法人の経営成績は、損益計算書を通じて表示されるものと考えた。

#### 公営企業型地方独立行政法人において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

**BC3.18** 本章では、設立団体から委託等を受け、当該設立団体に替わって一般行政サービスの提供を行うため、当該設立団体から取得費全額に対する財源措置を受けて取得する固定資産に係る減価償却相当額のように、経営成績を提供するという損益計算書の役割に照らせば、公営企業型地方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、フルコスト情報には含まれるものの、損益計算書に含めるべきではないと考えた。

なお、本章では、このような固定資産に係る減価償却相当額が、実質的には、設立団体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。

**BC3.19** 「公営企業型地方独立行政法人の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、設立団体から委託等を受け、当該設立団体に替わって一般行政サービスの提供を行うため、当該設立団体から取得費全額に対する財源措置を受けて取得する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地方独立行政法人会計基準の定め委ねることとした。

BC3.20 法第 33 条により「原則として企業会計原則」とされる地方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、経営成績を表示する損益計算書とフルコスト情報の提供源となる行政コスト計算書を 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する。

本章では、設立団体から委託等を受け、当該設立団体に替わって一般行政サービスの提供を行うため、当該設立団体から取得費全額に対する財源措置を受けて取得する固定資産に係る減価償却費相当額のように「公営企業型地方独立行政法人の費用として扱うべきでない資源消費額」を損益計算書に計上した場合には、損益計算書が果たすべきとしていた役割が不明確になることから、損益計算書と行政コスト計算書は明確に分けて作成する必要があると考えた。

このため、損益計算書は経営成績を表示する計算書として位置付け、「公営企業型地方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（公営企業型地方独立行政法人にあつては、財政状態と経営成績）との関係

BC3.21 第 2 章において、地方独立行政法人の財務報告では「財政状態、運営状況（公営企業型地方独立行政法人にあつては、経営成績）及びキャッシュ・フローの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、公立大学法人及び公営企業型地方独立行政法人以外の地方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、公立大学法人の運営状況は損益計算書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、設立団体等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（公立大学法人においては損益計算書）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。

一方、公営企業型地方独立行政法人の財政状態は、同様に貸借対照表で表されるものであり、経営成績は損益計算書で表されるものと考えているが、上記と同様に「純資産変動計算書」を作成すれば、貸借対照表の変動部分を含めて財政状態と経営成績の関係を表すことができるものと考えた。

BC3.22 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・換算差額等は地方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地方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

BC3.23 本章の財務諸表の体系では、地方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採り得る。

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（公立大学法人においては損益計算書の注記情報で開示される「公立大学法人の費用として扱うべきでない資源消費額」と損益計算書の両者）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。

BC3.24 本章の財務諸表の体系では、「法第 40 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も採り得る。

具体的には、「法第 40 条の利益処分の対象となる利益」を算定するために、公立大学法人及び公営企業型地方独立行政法人以外の地方独立行政法人において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ことになる。また、公立大学法人及び公営企業型地方独立行政法人においては「法第 40 条の利益処分の対象となる利益」を算定するための費用及び収益を損益計算書に表すことになる。以上を踏まえると、収益費用アプローチの考え方は本章の財務諸表の体系と整合する。

## 財務諸表の構成要素

BC3.25 本章では、地方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（公立大学法人を除く。）、損益計算書及び純資産変動計算書に着目して、以下のとお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（公立大学法人を除く。）
- ・ 費用
- ・ 収益
- ・ 利益

## 法における財務諸表

### 法第 34 条との関係

BC3.26 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、これと法第 34 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

BC3.27 法第 34 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「法第 40 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（公立大学法人を除く。）及びキャッシュ・フロー計算書の取扱い

BC3.28 本章では、純資産変動計算書、行政コスト計算書（公立大学法人を除く。）及びキャッシュ・フロー計算書については、いずれも法第 34 条における「その他設立団体の規則で定める書類」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、地方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地方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

BC3.29 地方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

BC3.30 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、地方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

BC3.31 本章では、地方独立行政法人が支配している現在の資源は、地方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、以下のように地方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・事業の実施には設立団体等による一定の関与を受ける。
- ・ 設立団体等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地方独立行政法人会計基準の定め委ねることとした。

能力を伴うもの

BC3.32 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こととした。

- ・ 地方独立行政法人が支配している現在の資源は、地方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。
- ・ 地方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地方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。

地方独立行政法人の特性から生じる固有の取引

BC3.33 資産概念の理解に資するために、地方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。

- ・ 地方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、地方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、地方独立行政法人が支配している現在の資源であり、地方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

BC3.34 地方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、以下のように地方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・事業の実施には設立団体等による一定の関与を受ける。

- ・ 設立団体等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地方独立行政法人会計基準の定め委ねることとした。

地方独立行政法人の特性から生じる固有の取引

**BC3.35** 負債概念の理解に資するために、地方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。

- ・ 地方独立行政法人の運営費交付金は、住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、地方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、地方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、地方独立行政法人に現在の義務が生じており、その履行により地方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

**BC3.36** 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。

地方独立行政法人の資本概念

**BC3.37** 第1章では、以下のように地方独立行政法人の特徴を示したことから、これを踏まえて地方独立行政法人の資本概念を整理する必要がある。

- ・ 設立団体等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、地方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

BC3.38 本章では、地方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、設立団体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地方独立行政法人に財源措置されたものであり、地方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

BC3.39 本章では、地方独立行政法人の業務に関連し発生した剰余金は、「法第 40 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（公立大学法人を除く。）

##### 出資等団体への納付により生じる会計上の財産的基礎が減少する取引

BC3.40 行政コストには、「地方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地方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、不要財産に係る出資の出資等団体への納付といった「出資等団体への納付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「出資等団体への納付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、設立団体等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、「地方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、地方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

BC3.41 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、地方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、地方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、地方独立行政法人の業務運営に関して「住民等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「住民等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、「住民等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。

BC3.42 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設立団体等への納付のような「地方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

BC3.43 公立大学法人及び公営企業型地方独立行政法人以外の地方独立行政法人においては、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地方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、「地方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「地方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当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から従属するような定義付けは望ましくないものと考えた。

公立大学法人及び公営企業型地方独立行政法人においては、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地方独立行政法人の業務に関連」することに着目して定義した。

## 利益

費用に対応する積立金の取崩額を加えたもの

BC3.44 利益は、「法第 40 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地方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り、利益が「インセンティブを与える仕組みに基づく地方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。

BC3.45 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地方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、目的積立金が法第 40 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

BC3.46 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地方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

BC3.47 本章では、「業務運営の財源の大部分を設立団体等からの運営費交付金が占める地方独立行政法人」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経営に伴う収入が占める地方独立行政法人」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地方独立行政法人の特徴を「業務運営の財源の大部分を設立団体等からの運営費交付金が占める地方独立行政

法人」を前提に整理したが、「業務運営の財源の大部分を経営に伴う収入が占める地方独立行政法人」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、経営に伴う収入から支弁する財源構造を有する。
- ・ 設備資金や退職手当資金等の支弁対象を上回る経営に伴う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地方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。

#### 成果情報の考え方の修正

BC3.48 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地方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設立団体等からの運営費交付金が占める地方独立行政法人」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経営に伴う収入が占める地方独立行政法人」では、設備資金や退職手当資金等の支弁対象を上回る経営に伴う収入を獲得することに注目すると、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、又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地方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

BC3.49 「業務運営の財源の大部分を設立団体等からの運営費交付金が占める地方独立行政法人」では、設立団体等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、「地方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経営に伴う収入が占める地方独立行政法人」においては、経営に伴う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

BC3.50 「業務運営の財源の大部分を設立団体等からの運営費交付金が占める地方独立行政法人」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。

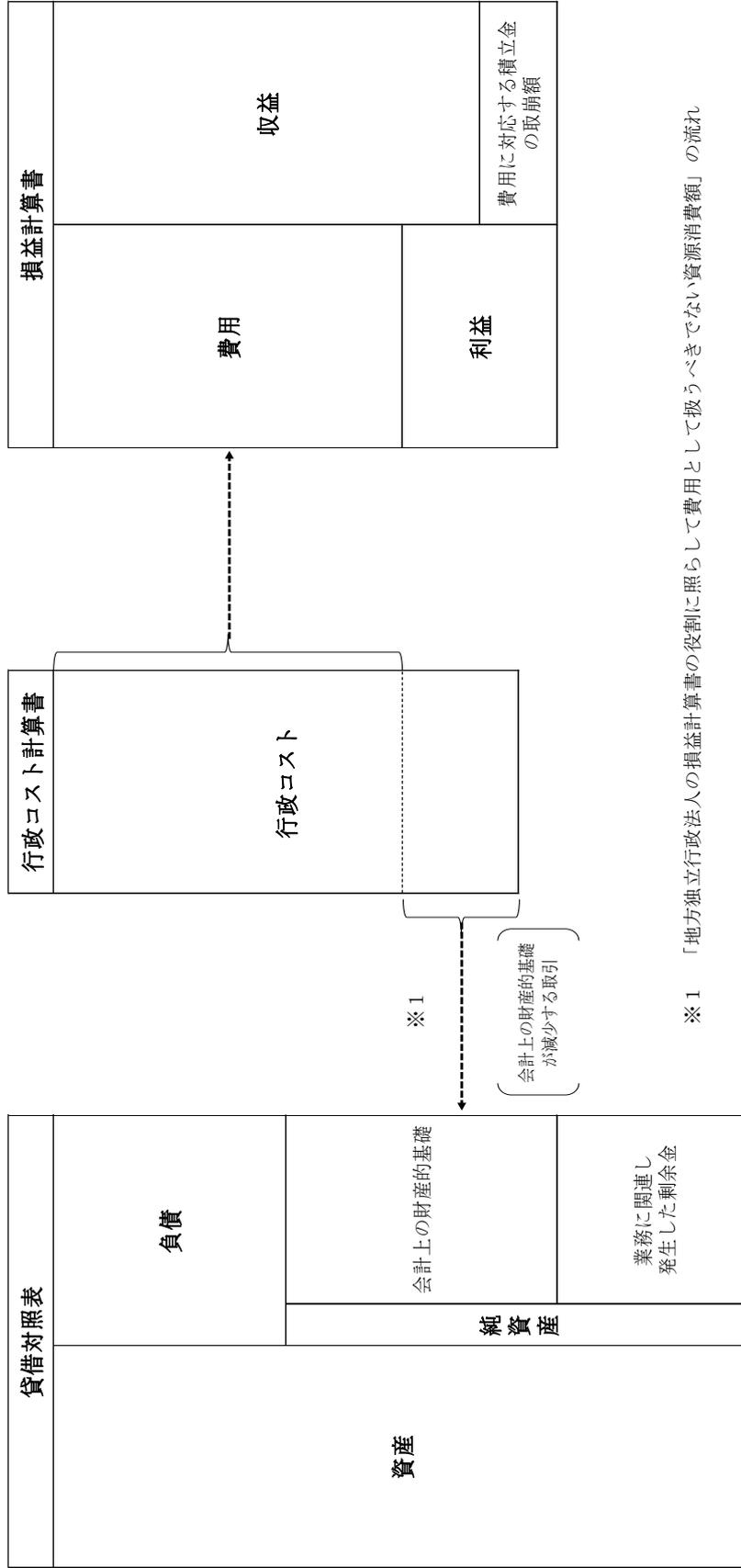
その一方で、「業務運営の財源の大部分を経営に伴う収入が占める地方独立行政法人」では、利益の獲得を主目的とした業務運営を行わないものの、事務・事業において達成すべき業務運営の効果の最大化を目的として事業を行うことが求められるため、市場環境等に対応したことによる自己収入の増大という経営努力の結果によっても利益が生じることがある。

本章では、地方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、地方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、地方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地方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）



※1 「地方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」の流れ