

「独立行政法人の財務報告に関する基本的な指針」及び「独立行政法人の事業報告に関するガイドライン」における財務報告の重要性

佐藤 綾子*

(富山国際大学現代社会学部准教授)

梗概

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・公会計部会は2017年9月に「独立行政法人の財務報告に関する基本的な指針」を公表した。我が国の公会計制度においては、これまで国、地方とも財務諸表の作成基準は策定されてきたものの、財務報告に関する考え方は明確に示されてこなかった。これに対して、同指針は独立行政法人の財務報告の概念を整理し、その枠組みを示すものであり、我が国の公会計制度における財務報告の整備に関して次の三点において重要な意味を持つ。第一は、同指針が会計基準の改訂にとどまらず、独立行政法人の財務報告の基礎概念を明示した点である。そして第二は、この基礎概念が独立行政法人の特質を前提として検討された基礎概念であり、財務報告における非財務情報の重要性を強調した点である。第三は、財務報告の表示に関して、事業報告書を一般目的財務報告と位置付け、情報の結合性の考え方が取り入れられた点である。本稿は、この三つの点に焦点を当て、同指針で示された独立行政法人の財務報告の重要性につき論ずる。

1. はじめに

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¹⁾は2017年9月に「独立行政法人の財務報告に関する基本的な指針」(以下、「基本的な指針」)を公表した。これまでの独立行政法人の会計基準見直しにおいて、実務上の課題への対応が優先されてきたのに対し、「基本的な指針」にかかわる見直しは、独立行政法人の特質を踏まえて、財務報告の基礎概念につき検討したものである。本稿ではなかでも「基本的な指針」に示された財務報告の重要性に焦点を当てる。なぜならば、我が国の公会計制度については、これまで国、地方とも財務諸表の作成基準は策定されてきたも

* 1989年上智大学文学部卒業。2016年早稲田大学大学院公共経営研究科博士後期課程単位満期取得退学(公共経営学修士[専門職])。1989年より住友商事株式会社軽金属部、1992年よりUBS証券株式会社株式調査部シニア・アナリスト、マネージング・ディレクターを経て2014年より現職。

¹⁾ 独立行政法人評価制度委員会会計基準等部会(座長:会田一雄慶應義塾大学教授)、財政制度等審議会、財政制度分科会、法制・公会計部会(座長:黒川行治慶應義塾大学教授)(当時)は2015年11月に共同ワーキング・チーム(座長:会田一雄慶應義塾大学教授)を立ち上げた。著者は独立行政法人評価制度委員会会計基準等部会臨時委員、共同ワーキング・チーム委員として議論に参加した。

の、財務報告に関する考え方は明確に示されてこなかったからである。これに対して、同指針は営利企業と異なる独立行政法人の特性を再検討し、成果情報が重要であるとの観点から、非財務情報を含む財務報告の概念を整理した。そして、2018年9月には同指針に基づき財務報告の作成・公表のための指針がとりまとめられ、「独立行政法人の事業報告に関するガイドライン」(以下、「事業報告ガイドライン」)として公表された²⁾。このように、「基本的な指針」及び「事業報告ガイドライン」において、独立行政法人の財務報告の枠組みが示されたことは、我が国の公会計制度を進展させる一歩と言える。そして、我が国の公会計制度の財務報告の整備において次の三点において重要な意味を持つ。第一は、会計基準の改訂にとどまらず、独立行政法人の財務報告の基礎概念が明示された点である。第二は、この基礎概念が独立行政法人の特質を前提として検討された基礎概念であり、財務報告における非財務情報の重要性が強調された点である。そして第三は、事業報告書を一般目的財務報告と位置付け、表示される情報の結合性につき検討している点であり、これは公会計制度改革における財務報告の表示にかかわる先進事例と位置付けることが出来る。本稿では、次節で「基本的な指針」及び「事業報告ガイドライン」制定の背景につき概観した上で、3節から5節において、これら三点の重要性につき論ずる。

2. 「基本的な指針」策定の背景

「独立行政法人会計基準」(以下「独法会計基準」)及び「独立行政法人会計基準注解」(以下「独法注解」)は、中央省庁改革の過程において³⁾、2000年2月に独立行政法人会計基準研究会⁴⁾により設定された。同会計基準は、特殊法人等の独立行政法人化による業務多角化にともない2003年3月に大幅に改訂された後、企業会計原則への対応等のため、2005年から2011年の間に五回の見直しが重ねられた⁵⁾。そして、2015年1月には、「独立行政法人改革等に関する基本的方針」⁶⁾を踏まえ、セグメント情報の開示や運営費交付金の収益化基準の見直し等がなされた。

このように、「独法会計基準」は改訂が重ねられたものの、いずれも会計基準の見直しにとどまっていた。これに対して、「基本的な指針」は「今後の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、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」(para.8)とされており、財務報告の基礎概念を示すものである。こうした見直しに至った背景として、同指針は、実務上の課題への対応が優先され、独立行政法人会計にかかわる理論的・体系的整理が不十分であることや、企業会計における国際財務報告基準とのコンバージェンスの動向、国際公会計基準設定動向を踏まえた見直しが必要との課題認識があったとしている⁷⁾。

「基本的な指針」においては、まず、財務報告概念の前提となる独立行政法人の特質を整理した上で、財務報告の利用者、目的、財務諸表の構成要素など独立行政法人の財務報告の基礎概念が示された。同指針はその重要なポイントとして次の二点を挙げている。(1) 独立行政法人の業績評価のためには非財務情

²⁾ 2018年9月3日に「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」とともに公表された。

³⁾ 「中央省庁等改革に係る大綱」(1999年1月26日、内閣府中央省庁等改革推進本部決定)において独立行政法人制度の大綱が示された。

⁴⁾ 総務庁長官の委嘱を受けた会計、財政等の学識経験者により構成され、1999年3月に発足し、12回の会合の後、2000年2月に「独法会計基準」及び「独法注解」を公表した。研究会の構成員は以下の通りである。座長 山口信夫(旭化成工業株式会社代表取締役会長)、座長代理 八木良樹(経済団体連合法規委員会企業会計部会長、株式会社日立製作所代表取締役取締役副社長)、榎谷隆夫(日本公認会計士協会常務理事)、会田一雄(慶應義塾大学総合政策学部教授)、宮脇淳(北海道大学法学部教授)。

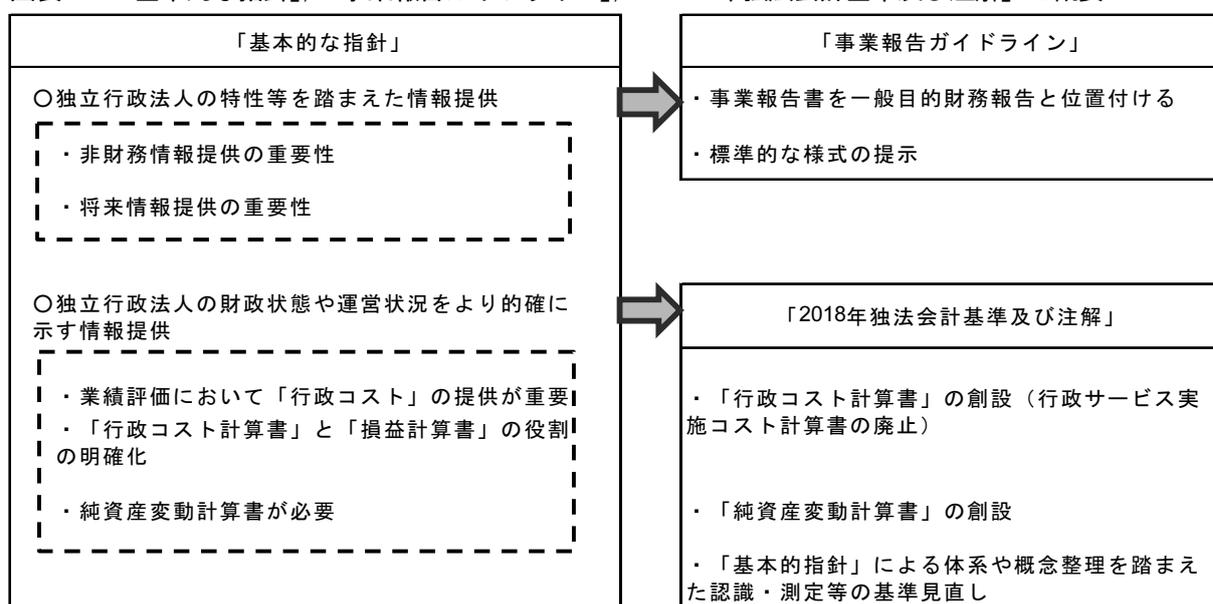
⁵⁾ 2005年6月29日改訂、2007年11月19日改訂、2010年3月30日改訂、2010年10月25日改訂、2011年6月28日改訂。

⁶⁾ 平成25年12月24日閣議決定。①業務の特性に応じた法人の分類、②主務大臣による効率的かつ実効性の高い目標・評価、③ガバナンスの強化、④予算執行の弾力化と説明責任・透明性の向上、⑤研究開発法人についての見直し等がなされた。これを踏まえて「独立行政法人通則法の一部を改正する法律」(平成26年法律第66号)が2015年4月より施行された。

⁷⁾ 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(2017a, 序章 para.5, para.6)。

報、将来情報の提供が重要であること、(2) 独立行政法人の財政状態や運営状況をよりの確に示すためには、業務の成果に対応する行政コストの提供と、インセンティブ制度による独立行政法人の経営努力の成果を示す損益計算書の役割を明確化することである⁸⁾。これらの二点は、2018年9月に公表された「事業報告ガイドライン」ならびに「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」（以下、「2018年独法会計基準及び注解」）において、さらに具体化されている。(1) の情報提供に関しては、「事業報告ガイドライン」において通則法第38条に基づき作成される事業報告書を一般目的財務報告と位置付け、その作成・公表にかかわるガイドラインが示された。そして、(2) に関しては、「2018年独法会計基準及び注解」において、行政コスト計算書の創設、純資産変動計算書が創設されたほか、「基本的な指針」による概念整理を踏まえて会計基準が改訂された（図表1）。

図表1 「基本的な指針」、「事業報告ガイドライン」、「2018年独法会計基準及び注解」の概要



出所：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（2018b）に加筆修正

3. 「基本的な指針」における財務報告の基礎概念検討の意義

3.1 財務報告の作成基準の進展

「基本的な指針」において示された重要な第一の点は、財務報告という概念が明示されたことである。我が国の公会計制度においては、国、地方のいずれにおいても財務諸表の作成基準は存在するが、財務報告作成の基準は明示されてこなかった^{9) 10)}。これは我が国の企業会計においても同様に指摘されてきたこ

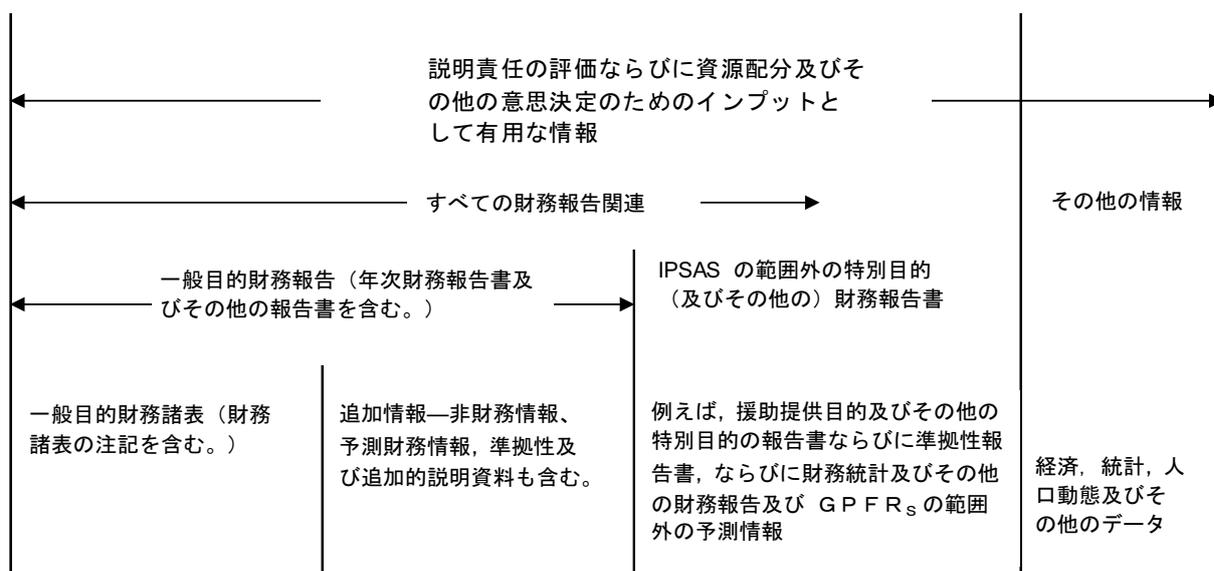
⁸⁾ 独立行政法人評価制度委員会会計基準等部会、財政制度等審議会財政制度分科会法制・公会計部会（2017b, 1頁）。

⁹⁾ 2003年に財政制度等審議会が公表した「公会計に関する基本的考え方」において、「財務報告」という用語が用いられ、財務報告に関する基本的な考え方が示された（14頁, 4.[1]）。しかしながら、ここで示された財務報告の範囲（14頁, 4.[2]）は報告対象となる会計の単位（国の一般会計、特別会計、独立行政法人等）の範囲であり、財務報告として開示すべき情報としては、今後の新たな取り組みの方向性として、財務情報の類型（イ. フロー情報、ストック情報、中期情報、ロ. 国全体の財政状況を示すマクロの情報、個別会計主体別の情報、セグメント情報、ハ. 予算時の情報、決算時の情報）が示されるにとどまっており（17頁, 5.[1]）、財務諸表と財務報告の相違は明示されていない。

¹⁰⁾ 2006年5月に公表された新地方公会計制度研究会「新地方公会計制度研究会報告書」において、地方の公会計制度については原則として国の作成基準に準拠するものとされている（5頁）。ここでは財務書類の範囲について、「財務書類を作成する目的が決算情報の開示と住民による財政規律にあることに対応して、この財務書類の対象範囲も、決算情報のみならず、予算編成及び財政運営全般のための参考情報を含むことになる」とし、これを企業会計と比較した場合、一般目的財務報告のみならず、特別目的内部報告をも対象とするより広い範囲をカバーするものであると言及している。しかしながら、財務書類の書類体系として示されているのは、貸借対照表、行政コスト計算書、純資産変動計算書、資金収支計算書及びこれらの財務書類に関連する事項についての付属明細表であり、主に一般目的財務諸表に相当するものである。

とである¹¹⁾。ここに、企業会計のみならず、政府会計における重要な課題を指摘出来る。すなわち、財務情報を提供する媒体にとどまらない、非財務情報を含む「財務報告」による開示枠組み開発の重要性である¹²⁾。このような財務諸表と財務報告の識別は、米国の政府会計基準審議会（GASB ; Governmental Accounting Standards Board）の概念フレームワーク、国際公会計基準審議会（IPSASB ; International Public Sector Accounting Standards Board）の概念フレームワークにおいては明確に示されている。図表2に示される通り、財務諸表は財務情報の中核となるものであるが、説明責任の履行と利用者の意思決定に有用な情報の提供という財務報告の目的を果たすためには補完的な情報が必要であり、これを含む報告媒体を一般目的財務報告（GPFRR ; General Purpose Financial Reporting）としているのである。

図表 2 IPSASB の概念フレームワークにおける財務報告の範囲



GPFRR_g : 一般目的財務報告

出所 : IPSASB (2012) / 伊澤 誠 (2016, 56 頁)

これまで独立行政法人に関しては、財務報告の重要性に関する言及はあったものの、作成基準は示されてこなかった。財務報告に関する言及としては、2000年の「独法会計基準」の設定に関する「独立行政法人会計基準の設定について」¹³⁾（以下、「2000年会計基準前文」）がある。ここでは「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」¹⁴⁾と明記している。国民が財務報告の主たる利用者と位置付けられ、財務報告が内部管理目的にとどまらない外部報告目的であり、財務諸表に加えて利用者の情報ニーズに適合的な情報が含まれることが示されているのである。このように、2000年の「独法会計基準」及び「独法注解」は、財務報告の重要性の認識に基づき設定されたものの、財務諸表の作成基準の策定にとどまっ

¹¹⁾ 広瀬(2012, 10 頁), 古庄(2012, 3 頁)は我が国の財務報告に関し、財務報告、財務諸表の違いが明示されておらず、同義で用いられる傾向があることを指摘している。

¹²⁾ FASB (1978, para.5)は財務諸表と財務報告の識別に関して「本ステートメントにおける基本目的は、財務報告に関する目的であり、財務諸表によって伝達される情報に限定されていない。財務報告および財務諸表は、基本的に同一の基本目的をもっており、財務諸表のほうが有用な情報をより一層提供できる場合もあるが、また財務諸表以外の財務報告の手段のほうが有用な情報をより一層提供できる場合もあり、さらにかかる財務諸表以外の手段を用いなければ、有用な情報を提供できない場合もある」としている。

¹³⁾ 独立行政法人会計基準研究会（2000年2月16日公表）。

¹⁴⁾ 独立行政法人会計基準研究会（2000, 2 頁）。

ていた。

これに対して、「基本的な指針」は財務報告作成の指針である。同指針は、対象とする財務報告に関して、「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の報告を果たすことである」(para.11)とし、GPFRを想定していることを明記している。すなわち、財務諸表と財務報告を識別し、財務諸表情報にとどまらない、財務報告利用者に共通する情報ニーズを満たすことを目的とした情報提供の在り方を検討するものなのである。

3.2 「基本的な指針」における財務報告の利用者及び目的

「基本的な指針」では、「2000年会計基準前文」において示された財務報告の概念が体系化され、整理された。「2000年会計基準前文」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付けられる。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¹⁵⁾」としている。政策執行を担う独立行政法人においては、説明責任の履行が重要な目的であることがここで示されたのである。その上で、独立行政法人の財務報告の目的に関しては以下の諸点にあるとしている。

「第一は、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である。すなわち、独立行政法人に負託された経済資源を情報開示の対象とし、独立行政法人の運営状況のみならず財政状態についても補足し得るものでなければならない。

第二は、独立行政法人の業績の適正な評価に資することである。すなわち、独立行政法人の業務運営については、その自律性、自発性の観点から、国による事前統制から事後チェックへの移行が特徴であるが、事後チェックを行うためには業績評価が正しく行われるための情報が提供されなければならない¹⁶⁾」

「基本的な指針」の目的も、独立行政法人の説明責任の履行ならびに意思決定に有用な情報の提供であることに変わりはない。同指針ではさらに、財務報告の利用者、情報ニーズ、及び目的を含む基礎概念につき、IPSASB、GASB等の国際的動向を踏まえて整理している。

図表はIPSASB、GASB、連邦会計基準諮問審議会(Federal Accounting Standards Advisory Board ; FASAB)の概念フレームワーク、「基本的な指針」の財務報告の利用者及び目的について比較したものである。IPSASBでは財務報告の利用者としてサービス受領者、資源提供者を、そしてGASBは市民、立法機関および監督機関、投資者および与信者を挙げている。これに対して、「基本的な指針」は、機能等の観点から市民グループ、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五分類し(para.BC2.3)、これらのグループに含まれる利用者を図表4のように整理している。このように、「基本的な指針」では、IPSASBに示されるサービス受益者、資金提供者に加えて、外部評価・監督者、法人内部利用者が含まれている。これは、独立行政法人の財源措置や業務の新設・改廃をとまなう個別法等の法律案を審議する国会の役割¹⁷⁾、業務の評価、監視にかかわる主務大臣、独立行政法人評価制度委員会、

¹⁵⁾ 独立行政法人会計基準研究会(2000,p.ii)。

¹⁶⁾ 同上(2000,p.ii)。

¹⁷⁾ 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(2017a,BC2.6)。

会計検査院の役割¹⁸⁾ など、独立行政法人制度が考慮され、また、法人内部の利用も含めることにより、独立行政法人の目的を踏まえた整理がなされていることを意味する。

図表 3 財務報告の利用者及び目的の比較

(IPSASB, GASB, FASAB の概念フレームワーク, 「基本的な指針」)

	IPSASB	GASB	FASAB	「独立行政法人の財務報告に関する基本的な指針」
	「公的部門の主体による一般目的財務報告の概念フレームワーク」 2014年10月	概念書第1号「財務報告の基本目的」 1987年5月	連邦財務会計概念書第1号「財務報告の基本目的」 1993年9月	
財務報告の利用者	・ サービス受領者及びその代表者 ・ 資源提供者とその代表者 (para.2.4)	・ 政府が第一義的な説明責任を負っているグループ（市民） ・ 市民を直接的に代表するグループ（立法機関および監督機関） ・ 融資を行い、または融資のプロセスに関与するグループ（投資者および与信者） (para.30)	・ 市民 ・ 議会 ・ 行政官 ・ プログラム管理者 (para.75)	・ 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 (para.2.1)
財務報告の目的	説明責任目的及び意思決定目的に向けて情報を提供すること。 (para.2.1)	説明責任を査定し、経済的、社会的、政治的意思決定を行うのに役立つ情報を提供。 (para.76)	内部と外部の利用者に対する説明責任を明らかにし、内部と外部の利用者に対して有用な情報を提供し、財務情報の内部利用者が政府機関の管理を改善するのに役立つ。 (para.3)	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。 (para.2.4)

出所：GASB(1987), IPSASB(2014), FASAB(1993), 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 (2017a)

図表 4 「基本的な指針」における独立行政法人の財務報告利用者

<ul style="list-style-type: none"> ・ 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、幹事、職員

出所：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 (2017a, para.2.1)

そして、「基本的指針」は、独立行政法人の財務報告の目的に関しては以下のように示している。

「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」(para.2.4)

¹⁸⁾ 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 (2017a, BC2.7)。

利用者や利用者の情報ニーズが体系的に整理されたことを受け、国際的な動向も踏まえ「2000年会計基準前文」で示された財務報告の目的から、説明責任の履行と意思決定に有用な情報の提供という根幹的な目的に収斂されたのである。

3.3 「基本的な指針」における財務報告の基礎概念検討の意義

「基本的な指針」においては財務報告の基礎概念が示されたが、このことは、我が国の公会計における財務報告の在り方にどのような意味を持つのであろうか。この点に関しては、「基本的な指針」が、財務報告の開発において先行する IPSASB や GASB の概念フレームワークを参照しながら、利用者の重要性を踏まえて財務報告の基礎概念を整理したことを挙げる事が出来る。利用者を設定することにより、財務報告の目的が、説明責任の履行及び利用者の意思決定に有用な情報の提供であることが明確になったのである。これは、独立行政法人の説明責任履行の観点から重要である。「独立行政法人改革等に関する基本的な指針」(2013)¹⁹⁾では、独立行政法人改革の目的について、「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とともに、官民の役割分担の明確化、民間能力の活用などにより官の肥大化防止・スリム化を図ることである。」としている。「基本的な指針」で示された独立行政法人財務報告は、この国民に対する説明責任の履行を目的とするものである。そして、財務報告の利用者として外部評価・監督者、法人内部利用者を含めることにより、法人の政策実施機能の最大化にも活用し得るものと位置付けているのである。

4. 独立行政法人の財務報告における非財務情報の重要性

4.1 「基本的な指針」の前提となる独立行政法人の特質

「基本的な指針」に関して重要な第二の点は、財務報告の基礎概念が、企業の財務報告を参照し、修正を加えるのではなく、独立行政法人の特質を前提として検討され、財務報告における非財務情報の重要性が強調されている点である。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」(独立行政法人通則法[以下、通則法]²⁰⁾第37条)としつつ、「公共的な性格を有し、利益の獲得を目的とせず、独立採算制を前提としない等の独立行政法人の特殊性を考慮して必要な修正を加える」(「中央省庁等改革の推進に関する方針」²¹⁾III-17)とされている。このように、企業会計原則を独立行政法人に適用することに関しては、「2000年会計基準前文」において、「営利企業と制度の前提や財務構造等を異にする独立行政法人にそのままの形で適用すると、本来伝達されるべき会計情報が伝達されない、あるいはゆがめられた形で提供することになりかねない」との認識が示され、独立行政法人の特質が整理されていた。しかしながら、ここで示された特質は、「独法会計基準」の設定において考慮されたものの、財務情報以外にどのような情報が提供されるべきであるのか、精緻な検討には至っていなかった。

これに対して「基本的な指針」においては、財務報告利用者及び財務報告の目的に先立ち、第1章において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、独立行政法人の特性を説明している²²⁾。すなわち、独立行政法人の財務報告の概念検討では、企業の財務報告に修正を加えるというスタンスではな

¹⁹⁾ 『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)、1頁。

²⁰⁾ 1999年法律第103号。

²¹⁾ 中央省庁等改革推進本部(1999b)。

²²⁾ 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(2017a, para.10)。

く、独立行政法人の特性が前提とされているのである。図表5は「2000年会計基準前文」と「基本的な指針」において挙げられた、営利企業と比較した独立行政法人の特性についてまとめたものである。両者を比較すると、「基本的な指針」において整理された特性の多くは「2000年会計基準前文」で示されたものに共通するが、異なる点として、「基本的な指針」では独立行政法人では「財務情報だけでは成果情報が提供されない」ことが挙げられている。

図表 5 営利企業と比較した独立行政法人の特性

<p>「独立行政法人会計基準の設定について」</p> <p>独立行政法人会計基準研究会 2000年2月16日 (pp.iii-iv)</p>	<p>「基本的な指針」</p> <p>独法会計基準等部会/財政審法制・公会計部会 2017年9月1日 (para.1.6-1.14)</p>
<ul style="list-style-type: none"> ・ 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 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 事務・事業の実施には国による一定の関与を受ける（para.1.7） ・ 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（para.1.8～1.10） ・ 出資者に対する剰余金の分配を予定していない（para.1.11） ・ 財務情報だけでは成果情報が提供されない（para.1.12～1.14）

出所：独立行政法人会計基準研究会（2000）、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（2017a）

これは、同指針が会計基準のみならず、独立行政法人の財務報告の目的に適合的な情報の提供という視点に基づき検討されていることから挙げられた特質である。そして、この成果情報として、サービス提供水準にかかわる情報を挙げ（para.1.13）、独立行政法人の損益の対応関係がサービスを提供するための費用とそれを賄うための財源としての収益であるとしている（para.1.14）。すなわち、(1) 独立行政法人の業績評価においては非財務情報が重要であること、(2) 独立行政法人の損益の対応関係が、サービスを提供するための費用、財源であるという特質が、独立行政法人の財務報告の重要な前提とされているのである。

このように、独立行政法人の財務報告において、非財務情報を含む行政サービスの成果情報が重要であるという特質が前提にされたことは、企業会計における財務報告の概念に修正を加えるという範疇を超え、独立行政法人は営利企業とは異なる特質を有することを所与としながら財務報告の基礎概念が検討されたことを意味する。そして、この概念は、「基本的な指針」に基づいて策定された「事業報告ガイドライン」、「2018年独法会計基準及び注解」のいずれにも反映されている。例えば、「事業報告ガイドライン」においては、財務情報のみならず、非財務情報、将来情報の表示につき示されている。また、「2018年独法会計基準及び注解」では財務諸表に関し、「行政コスト計算書」²³⁾と「損益計算書」の役割が明確化されている。成果情報に対応するフルコスト情報を提供する行政コスト計算書の重要性を示すとともに、損益計算書は、独立行政法人の業績の成果を示すものではなく、「損益の状況を示すとともに、インセンティブを

²³⁾ 独立行政法人の業績の成果に関しては、従来の行政サービス実施コスト計算書を廃止し、業務の成果を生み出すために要したフルコスト情報としての行政コスト計算書が創設された。

与える仕組みに基づく独立行政法人の経営努力を暗影する利益情報を提供する」(para.3.2)とされ、あくまでも通則法第44条²⁴⁾における経営努力の成果を示すものと明示されたのである。

4.2 独立行政法人の財務報告における非財務情報の重要性

次に、「基本的な指針」が、独立行政法人の特性、すなわち「財務情報だけでは成果情報が提供されない」(para.1.11)という特性を踏まえて、どのように財務報告において提供される情報につき整理しているのか見てみたい。「基本的な指針」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、「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」(para.2.6)と述べている。そして、この情報に関して、財務報告の代表的な利用者ごとに情報ニーズを検討し、図表6のようにまとめている。

図表6 「基本的な指針」に示された財務報告の代表的な利用者ごとの情報ニーズ

<p>サービス受益者</p> <p>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</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 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
<p>資金提供者</p> <p>納税者</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 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 <p>債権者</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 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 <p>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）</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 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
<p>外部評価者・監督者</p> <p>主務大臣</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 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 <p>独立行政法人評価制度委員会</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 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 <p>会計検査院</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 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 <p>国会</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 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
<p>法人内部利用者</p> <p>法人の長、理事及び監事</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 独立行政法人の業務運営に関する意思決定に活用 <p>職員</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 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

出所：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（2017a, para. 2.3）

²⁴⁾ 通則法第44条では「独立行政法人は、毎事業年度、損益計算において利益を生じたときは、前事業年度から繰り越した損失を埋め、なお残余があるときは、その残余の額は、積立金として整理しなければならない。ただし、第3項の規定により同項の使途に充てる場合は、この限りでない。」としている。

そして、「基本的な指針」では、これらの情報ニーズに関し、次の三つのカテゴリーに分類している。(1) 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) 業績の適正な評価に資する情報、(3) 財政状態及び運営状況の適切な把握に資する情報である(para.2.8)。ここでは、これまでの財務諸表を中心とした財務情報に加え、(1) においては法人の長の理念、持続的にサービスを提供するための源泉、業務運営上の課題・リスク及び対応策などの非財務情報や説明情報が加えられた。また、(2) においても業務の成果と使用した資源の対比など財務・非財務情報を併用する情報や、予算と決算の対比などが加えられた。

これらの情報を、財務情報・非財務情報、過去情報・将来情報という観点から整理すると、現在・過去情報を主とする従来の財務諸表情報に加え、業績の適正な評価に資する情報として非財務情報が拡充されたことが分かる。そして、中期目標、中期計画等²⁵⁾の達成にむけて業務を執行する独立行政法人においては、「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」が重要であるとするなど(para.2.9, para.BC2.19)、「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」等の将来情報も含まれることとなったのである。

このように、「基本的な指針」においては、「原則として企業会計原則によるものとする」という通則法第 37 条により示された独立行政法人の会計基準に依拠して企業財務報告の概念をそのまま導入するのではなく、独立行政法人の特質と、利用者の情報ニーズを踏まえた情報の在り方が検討されたことに意義がある。そして、独立行政法人の財務報告の目的、すなわち説明責任の履行及び利用者の意思決定に有用な情報の提供のためには、財務情報、過去情報のみならず、非財務情報及び将来情報が重要であることが明確にされたのである。

5. 事業報告ガイドラインにおいて示された情報の結合性の意義

5.1 「基本的な指針」において示された表示における情報の結合性

「基本的な指針」において重要な第三の点は、財務報告の表示において、情報の結合性を重視していることである。図表 7 は、前節で述べた財務報告において提供される情報につき、IPSASB の概念フレームワーク、国際統合報告評議会(IIRC ; International Integrated Reporting Council) の「国際統合報告フレームワーク」(2013) において示された構成要素と比較したものである。「基本的な指針」について見ると、成果情報を含む非財務情報に加えて、将来情報が含まれている点は、IPSASB の概念フレームワークと同様である。ここで、IPSASB においては、これらの情報が財務情報及び非財務情報の実績、財務及び非財務情報の将来情報というように、財務・非財務情報、過去・将来情報という観点から整理されている。これに対して、「基本的な指針」においては、同様の情報が、サービスの持続性の判断に資する情報、業績評価のための情報、財政状態に関する情報という観点から整理されている。これは、IPSAS が公的部門の主体を対象とし、そこには国家政府、地域政府、関係政府機関など多様な主体が含まれるため、これらに最低限共通するカテゴリーで整理されているのに対し、「基本的な指針」は独立行政法人を対象として、独立行政法人の目的により適合的な情報を提供するという観点からカスタマイズされたことにより生じた違いであると考えられる。

このような情報の整理は、情報の表示における「結合性 (Connectivity)」にかかわるものでもあり、IIRC

²⁵⁾ 中期目標管理法人においては「中期計画」、国立研究開発法人においては「中長期計画」、行政執行法人においては「事業計画」。

「独立行政法人の財務報告に関する基本的な指針」及び「独立行政法人の事業報告に関するガイドライン」における財務報告の重要性

の統合報告の概念フレームワークにおいて示されている結合性の概念に通ずる。国際統合報告フレームワーク (IIRC, 2013) は、情報の結合性を七つの指導原則の一つに挙げている²⁶⁾。同概念フレームワークは利用者を報告主体の価値創造に関心を持つ全てのステークホルダーとし (para.1.8), その目的も組織の価値創造力を報告に焦点を当てており、情報の表示において情報の「結合性」が重視されている。そして、組織の価値創造能力に影響を与える要因の組み合わせ、相互関連性、及び総合関係の全体像を示すことを求めている (para.3.6)。「基本的な指針」において示された情報の表示は、法人の長の立場から説明するストーリー、すなわち法人の長の理念等から始まり、業務や財政状況の説明へと繋がる構成となっている。このように、非財務情報、将来情報の重要性に加えて、その表示方法における情報の結合性が重視されている点で、「基本的な指針」は統合報告の概念フレームワークの要素を取り入れているのである。このことについては、「事業報告ガイドライン」においてより顕著であり、ここでは事業報告作成の目安となる考え方として、目的適合性、情報の結合性、重要性、簡潔・明瞭性、忠実な表現、比較可能性 (para.3.1) の六点を挙げている。

図表 7 財務報告において提供される情報

IPSASB 「公的部門の主体による一般目的 財務報告の概念フレームワーク」 (2014)	IIRC 「国際統合報告フレームワーク」 (2013)	「基本的な指針」 (2017)
一般目的財務報告書により提供される情報 <ul style="list-style-type: none"> ・ 財務状態、財務業績及びキャッシュフロー (para. 2.14-2.17) ・ 予算情報並びに資源の調達及び使用を規定する法律又は他の権威 (para.2.18-2.21) ・ サービス提供の達成実績 (para.2.22-2.24) ・ 将来財務及び非財務情報 (para.2.25-2.27) ・ 説明的情報 (para.2.28) ・ 財務諸表及び財務諸表を向上、補完及び補足する情報 (para.2.29-2.30) ・ その他の情報源 (para.2.31) 	内容要素 (para.4.1) <ul style="list-style-type: none"> ・ 組織概要と外部環境 ・ ガバナンス ・ ビジネスモデル ・ リスクと機会 ・ 戦略と資源配分 ・ 実績 ・ 見通し ・ 作成と表示の基礎 また、これに当たっては次のガイダンスを考慮する <ul style="list-style-type: none"> ・ 一般報告ガイダンス 	財務報告で提供すべき情報 (para.2.8) <ul style="list-style-type: none"> ・ 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 <ul style="list-style-type: none"> - 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・リスク及び対応策 ・ 業績の適正な評価に資する情報 <ul style="list-style-type: none"> - 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 <ul style="list-style-type: none"> - 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

出所: IPSASB (2014), IIRC (2013), 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 (2017a)

²⁶⁾ IIRC (2013) は戦略的焦点と将来志向、情報の結合性、ステークホルダーとの関係性、重要性、間歇性、信頼性と完全性、首尾一貫性と比較可能性を指導原則として挙げている (p.5)。また、統合報告に関して、「公的セクター及び非営利組織への適用も必要に応じて修正することによって可能である」 (para. 1.4) としている。

5.2 事業報告の表示における情報の結合性

「事業報告ガイドライン」では、「基本的な指針」において示された GPFR の概念を具体化し、標準的な様式を含む GPFR の作成・公表の指針を示している。そして、同ガイドラインは、通則法第 32 条第 2 項による事業報告書²⁷⁾を、広範囲の利用者の情報ニーズを満たす GPFR と位置付け (para.5) ている²⁸⁾。

事業報告書については、2007 年の「独立行政法人整理合理化計画」²⁹⁾において、国民への分かりやすい情報開示媒体として整備されることとなり、2008 年に標準的な様式 (以下、「2008 年様式」) が示されていた³⁰⁾。図表 8 は、この「2008 年様式」と「事業報告ガイドライン」において示された「事業報告書と事業報告書に関連する報告書等との関係イメージ」を比較したものである。ここに見られる表示の変化から、「事業報告ガイドライン」に織り込まれた情報の結合性にかかわる三つの特徴を見ることが出来る。すなわち、(1) ストーリーによる結合性、(2) 他の開示情報のプラットフォームとしての結合性、(3) 財務・非財務情報の結合性である。

まず、第一のストーリーによる結合性に関して、「事業報告ガイドライン」では「ミッションや法人の長の戦略等に即したストーリー性を踏まえた情報の繋がりを示すこと」(para.3.6) としている。図表 8 に示される通り、法人の長が、主務大臣から与えられたミッションの下、どのように政策実施機能を発揮したのか、法人の長のメッセージに始まり、法人のミッション、目標、それを達成するための計画へと展開する構成となっている。事業報告の目的は、財務報告の目的を踏まえて「国民その他の利害関係者に対して、どのように法人の政策実施機能を発揮したのか、また発揮するのか、全体像を簡潔に説明すること」(para.2.2) とされている。ストーリー性を持つ表示は国民に対する分かりやすい説明を遂行するためのものである。

また、第二の他の開示情報のプラットフォームとしての結合性に関しては、情報の簡潔・明瞭性に資するものである。独立行政法人の開示資料としては、通則法第 38 条第 1 項により作成される財務諸表、同第 38 条第 2 項による事業報告書、決算報告書のほか、業務実績等報告書³¹⁾、環境報告書³²⁾ などがある。また、中期目標、中長期目標または年度目標 (通則法第 29 条)、中期計画、中長期計画または事業計画 (通則法第 38 条) も開示することとされている。このような多様な開示情報に対して、「事業報告ガイドライン」では図表 8 の通り、事業報告を他の開示情報への導入の役割を果たすプラットフォームと位置付けている (para.3.6)。そして、より詳細な情報については各報告書等を参照するという、他の開示情報との情報の結合性が期待されているのである。このように他の開示情報へのプラットフォームという機能を持たせたことは、事業報告の目的に掲げられた簡潔な説明を支援するものである。

第三の財務・非財務情報の結合性に関しては、目標・成果にかかわる非財務情報が、法人の目的、政策目標等との階層的な関係、また、成果情報に対応する財務情報という関係から整理した表示となっている。

²⁷⁾ 通則法第 38 条第 1 項は、独立行政法人が毎事業年度、貸借対照表、損益計算書、利益の処分又は損失の処理に関する書類その他主務省令で定める書類及びこれらの附属明細書を、事業年度の終了後三月以内に主務大臣に提出し、その承認を受けなければならないとしている。そして、同第 2 項では財務諸表とあわせて事業報告書、決算報告書、財務諸表及び決算報告書に関する監査報告を添付することとしている。

²⁸⁾ 財務報告の表示については、IPSASB においても表示を含む財務報告の概念及び以下の推奨実務ガイドライン (RPG; Recommended Practice Guidelines) を示しているが、標準的様式は提示されていない。「RPG1 号 主体の財政の長期的な持続可能性に関する報告」(IPSAS, 2013a)、「RPG2 号 財務諸表の討議と分析」(IPSAS, 2013b)、「RPG3 号 サービス業績の報告」(IPSAS, 2014)。

²⁹⁾ 平成 19 年 12 月 24 日閣議決定。「総務省は、事業報告書について、主要な損益の発生要因等を明らかにするなど、独立行政法人の運営状況等について国民に分かりやすい形での情報開示を行うため、標準的な様式を定める」とされた。

³⁰⁾ 平成 20 年 1 月 29 日総務省行政管理局管理官 (独立行政法人総括担当) 事務連絡「独立行政法人の報告書における記載事項について」。

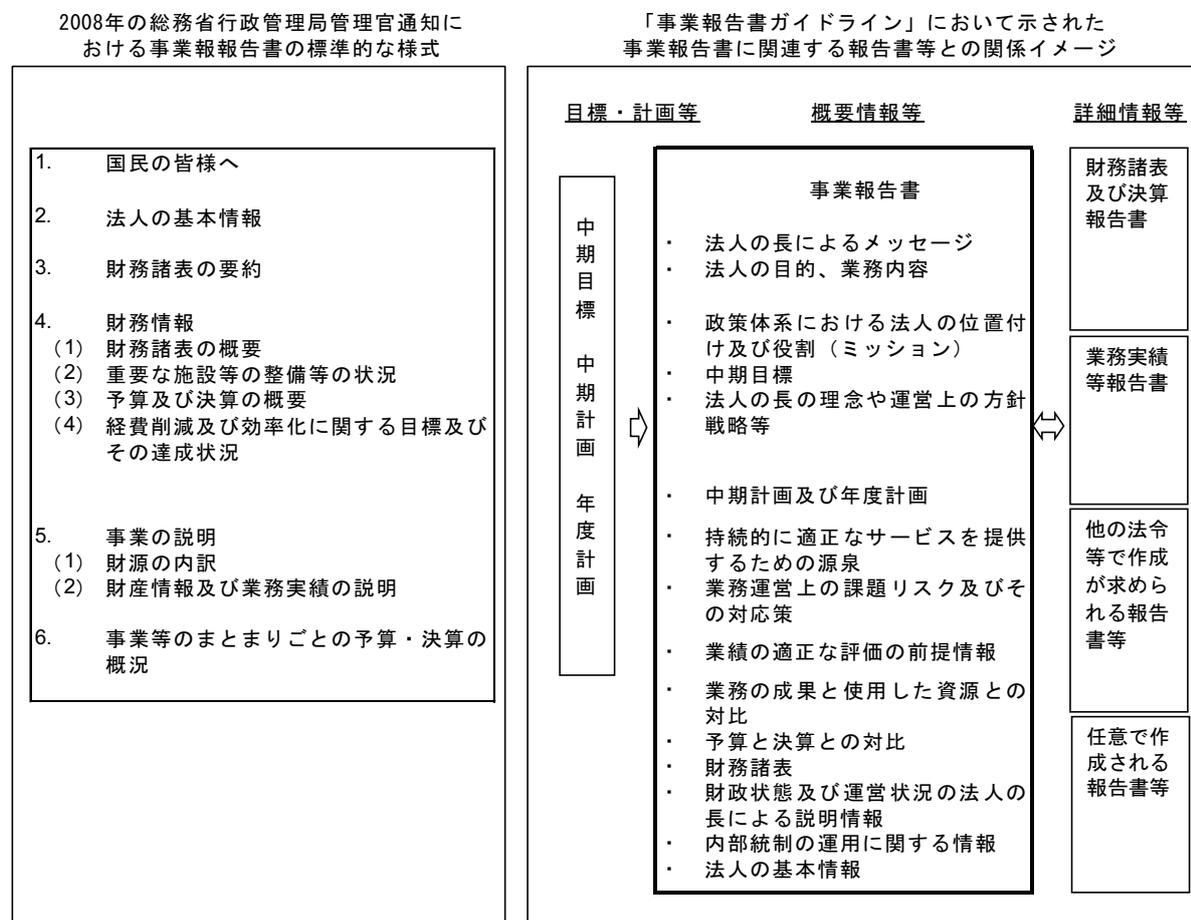
³¹⁾ 通則法上の独立行政法人の分類を踏まえて、通則法第 32 条第 2 項、第 35 条の 6 第 3 項及び第 4 項並びに第 35 条の 11 第 3 項に基づき作成される報告書。

³²⁾ 「環境情報の提供の促進等による特定事業者等の環境に配慮した事業活動の促進に関する法律 (平成 16 年法律第 77 号)」第 2 条第 4 項における「特定事業者」に該当する独立行政法人が対象となる。

「独立行政法人の財務報告に関する基本的な指針」及び「独立行政法人の事業報告に関するガイドライン」における財務報告の重要性

事業報告の目的達成のためには、法人の政策実施機能の成果を説明するため非財務情報の提供が不可欠であるが、情報の結合性を踏まえた表示とすることにより、これらの情報の意味がより明確となるのである。

図表 8 事業報告の標準的な様式（2008年）と事業報告ガイドラインにおいて示された事業報告書の比較



出所：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（2018a, 46頁）、総務省（2008）

5.3 事業報告の表示における情報の結合性の意義

図表 9 は、情報の表示にかかわる考え方について、IPSASB, IIRC, 「事業報告ガイドライン」を比較したものである³³⁾。ここに示される通り、「事業報告ガイドライン」の作成の目安となる考え方は、目的適合性、忠実な表現、比較可能性についてはIPSASBを反映したものであると言える。これに加えて「事業報告ガイドライン」では、統合報告フレームワークに見られる結合性の概念が取り入れられている。

独立行政法人の財務報告に、このような情報の結合性の要素を取り入れることについては、法人の長による説明の重要性が、統合報告の特質と親和性が高い点を指摘することが出来る。独立行政法人の重要な財務報告の利用者はサービス受益者であり、資金提供者でもある国民である。法人は非自発的な資金提供者である国民に対し、資源の調達と利用に関して責任を負い、政策実行により達成した成果を報告する責

³³⁾ IPSASB は GPFR の表示に関し、RPG を公表している。そして、今後の財務報告の表示の検討に関して、コンサルテーション文書「戦略及び作業計画 2019-2023」（IPSASB, 2018）において、利用者の幅広い財務報告ニーズに適したガイダンス開発を将来の検討事項として挙げつつ、IIRC による国際統合報告や、同委員会による「企業報告に関する対話」（CRD ; Corporate Reporting Dialogue）の取り組み、そしてIASBによる「財務報告におけるコミュニケーションの改善」（BCFR; Better Communication in Financial Reporting）の取組動向を注視し、見極めた上で検討したいとしている。

務を負う。すなわち説明責任の履行が意思決定に有用な情報の提供に勝る重要な財務報告の目的となるのである。村田 (2018, 96 頁) は、財務報告が投資者の視点による客観主義的なものであるのに対して、統合報告は経営者目線の主観主義と対比することが出来るとしている。事業報告において、統合報告で示されるようなストーリー性をもった法人視点による説明がなされていることは、国民への分かりやすい説明を重視した結果であると言える。

また、財務報告における情報の拡張により、統合報告に情報の集約機能が求められると捉えるならば³⁴⁾、この情報集約機能は企業以上に独立行政法人において重要な意味を持つ。なぜなら、利潤追求を目標とする企業において成果情報が利益という一つの財務情報に市場を通じて集約されるのに対し、独立行政法人の成果は、与えられたミッションや目標、それを達成する過程の成果指標の多くが異なる非財務情報により示されるためである。そのため、独立行政法人において、拡散しがちな情報を集約することは、法人の評価に直結する重要な機能なのである。

このように、「事業報告ガイドライン」においては情報の結合性という考え方が導入されたが、これは第4節で論じた財務報告の目的のために必要とされる財務・非財務情報を、より目的適合的に情報利用者に提供するためのものである。すなわち、ストーリー性をもって結合された情報は、法人による説明責任の履行という財務報告の目的を達成するために必要とされるのである。そして、財務・非財務情報の結合性、多様な情報媒体の結合による簡潔な表示という観点においては、情報利用者の意思決定に有用な情報を、分かりやすく提供するという意味において財務報告の目的に資するのである。

³⁴⁾ 村田 (2018, 96 頁) は「財務報告において、目的適合性および忠実な表現は、提供情報を拡張するための基準であるのに対して、統合報告において、重要性は、いきおい拡散しがちな情報を限定し、簡潔性、信頼性を高めるための指針である」としている。

図表 9 情報の表示にかかわる考え方の比較

<p>IPSASB</p> <p>「公的部門の主体による一般目的財務報告の概念フレームワーク」</p> <p>2014年10月</p> <p>質的特性 (para.3.2) GPFRIに含まれる情報の一般的な制約条件 (para.3.3)</p>	<p>IIRC</p> <p>「国際統合報告フレームワーク」</p> <p>2013年12月</p> <p>報告書の作成と表示を目的として適用される指導原則 (para.3.1)</p>	<p>「事業報告ガイドライン」</p> <p>2018年9月</p> <p>作成の目安となる考え方 (para.3.1)</p> <p>事業報告書に含まれる情報の制約条件 (para.3.11)</p>
<p>質的特性 (para.3.2)</p> <p>目的適合性 忠実な表現 理解可能性 適時性 比較可能性及び検証可能性</p> <p>GPFRIに含まれる情報の一般的な制約条件 (para.3.3)</p> <p>重要性 コスト対便益 質的特性間の適切なバランス</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・ 戦略的焦点と将来志向 ・ 情報の結合性 ・ ステークホルダーとの関係性 ・ 重要性 ・ 簡潔性 ・ 信頼性と完全性 ・ 首尾一貫性と比較可能性 	<p>作成の目安となる考え方 (para.3.1)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 目的適合性 ・ 情報の結合性 ・ 重要性 ・ 簡潔・明瞭性 ・ 忠実な表現 ・ 比較可能性 <p>事業報告書に含まれる情報の制約条件 (para.3.11)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 便益と作成コストとの対比 ・ 作成の目安となる考え方とのバランス

出所：IPSASB (2014), IIRC (2013), 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 (2018a)

6. 課題と展望

このように、独立行政法人の財務報告の概念、そしてその表示につき検討がなされ、事業報告の標準的様式が示されたことは、我が国の公会計制度において、会計情報が、利用者に対する説明責任の履行ならびに利用者の意思決定に有用な情報の提供という財務報告に課せられた目的を実現するための重要な第一歩である。しかしながら、これは未だ財務報告の作成・開示の段階であり、財務報告の利活用に向けては、さらなる課題を指摘出来る。

その一つとして挙げられるのが、情報の結合性が機能するための要件を満たし得るかという点である。独立行政法人の事業報告書は、独立行政法人の長が説明責任を履行する上で、情報利用者の理解可能性の向上のために、理念、戦略、実績がストーリー性をもって簡潔に説明されることが求められている。そして同時に、事業報告書は多様な報告媒体の開示情報にアクセスするためのプラットフォームとしての役割を担う。しかしながら、ここで示されたストーリーを評価するためには、事業報告書で示される多様な情報、例えば理念、目標、中期計画、事業計画など政策体系にかかわる階層的な情報や、成果にかかわる財務・非財務情報が、精緻に連携する必要がある。情報により開示タイミングが異なることもあり、全ての財務・非財務情報を有機的に連携させることは容易ではないが、財務報告で提供されている情報を精緻化することは、財務報告作成主体の法人のPDCAにかかわる情報が精緻化されることともなり、PDCAの適正な評価とフィードバックを通じて、独立行政法人の経営改善に寄与するのである。

そして、この情報の精緻化の過程では、個々の独立行政法人が、利用者との対話を通じて、財務報告に目的適合的な情報を提供しよう努力することが求められる。「事業報告ガイドライン」の前文において、

「本ガイドラインを参照して、各独立行政人において作成される事業報告書は、国民その他の利害関係者に有用な情報を提供する観点から、継続的な見直しを行っていく必要がある³⁵⁾とされる通り、財務報告は利用者との対話を通じて改善されるべきものである。財務報告は財務報告利用者とのコミュニケーション・ツールである。財務報告の進化に向けては、財務報告の活用を推進し、活用を通じて得た利用者へのフィードバックを経営に反映させるのみならず、より良い財務報告の開発へと繋げることが重要である。

³⁵⁾ 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（2018a, para.7）。

参考文献

- 伊澤賢司 (2016) 「国際公会計基準における財務情報と非財務情報の役割と機能」柴健次編著『公共経営の変容と会計学の機能』同文館出版, 53-66 頁。
- 閣議決定 (2007) 「独立行政法人整理合理化計画」(平成 19 年 12 月 24 日閣議決定)。
- 閣議決定 (2013) 「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)。
- 瓦田太賀四・陳琦 他 (2012) 『政府会計の進展』清文社。
- 経済産業省 (2017) 「価値協創のための統合的開示・対話ガイダンスーESG・非財務情報と無形資産投資ー(価値協創ガイダンス)」。
- 小林麻理 (2002) 『政府管理会計ー政府マネジメントへの挑戦』敬文堂。
- 小林麻理 (2008) 「求められる地方自治体のアニュアルレポートー統一開示フォームによる自治体財政改革の推進」公会計改革研究会編『公会計改革』日本経済新聞社, 263-291 頁。
- 財政制度等審議会 (2003) 「公会計に関する基本的考え方」。
- 佐藤綾子 (2011) 「地方自治体における財政評価メカニズムの構築」『地方自治研究』VOL.26, No.1, 55-66 頁。
- 佐藤綾子 (2018) 「地方自治体における財務報告の重要性」『富山国際大学現代社会学部紀要』第 10 巻第 2 号, 35-48 頁。
- 新地方公会計制度研究会 (2006) 「新地方公会計制度研究会報告書」。
- 総務省 (2014) 「今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書」。
- 総務省行政管理局管理官 (2008) 「独立行政法人の報告書における記載事項について」(平成 20 年 1 月 29 日)。
- 中央省庁等改革推進本部 (1999a) 「中央省庁等改革に係る大綱」。
- 中央省庁等改革推進本部 (1999b) 「中央省庁等改革の推進に関する方針」。
- 独立行政法人会計基準研究会 (2000) 「独立行政法人会計基準の設定について」。
- 独立行政法人会計基準研究会, 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
- (2003) 「独立行政法人会計基準の改訂について」(平成 15 年 3 月 3 日)。
- (2005) 「固定資産の減損に係る独立行政法人会計基準の設定及び独立行政法人会計基準の改訂について」(平成 17 年 6 月 29 日)。
- (2007) 「独立行政法人会計基準の改訂について」(平成 19 年 11 月 19 日)。
- 独立行政法人会計基準研究会, 財政制度等審議会, 財政制度分科会, 法制・公会計部会
- (2010a) 「独立行政法人会計基準の改訂について」(平成 22 年 3 月 30 日)。
- (2010b) 「独立行政法人会計基準の改訂について」(平成 22 年 10 月 25 日)。
- (2011) 「独立行政法人会計基準の改訂について」(平成 23 年 6 月 28 日)。
- (2015) 「独立行政法人会計基準の改訂について」(平成 27 年 1 月 27 日)。
- 独立行政法人制度研究会編 (2015) 『独立行政法人制度の解説 (第三版)』第一法規。
- 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
- (2017a) 「独立行政法人の財務報告に関する基本的な指針」。
- (2017b) 「独立行政法人の財務報告に関する基本的な指針 (概要)」。
- (2018a) 「独立行政法人の事業報告に関するガイドライン」。

- (2018b) 「「独立行政法人の事業報告に関するガイドライン」の設定及び「独立行政法人会計基準」の改訂について」。
- (2018c) 「独立行政法人会計基準の改訂について」(平成30年9月3日最終改訂)。
- (2018d) 「「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」(平成30年9月3日最終改訂)。
- 橋本尚編著(2015)『利用者指向の国際財務報告』同文館出版。
- 広瀬義州(2012)「財務報告の意義と課題」広瀬義州・藤井秀樹編著『体系現代会計学第6巻 財務報告のフロンティア』1-35頁, 中央経済社。
- 広瀬義州編著(2011)『財務報告の変革』中央経済社。
- 古庄修(2012)『統合財務報告制度の形成』中央経済社。
- 古庄修編著(2018)『国際統合報告論』同文館出版。
- 村田栄治(2018)「第III部 財務報告と統合報告の概念フレームワークの同質性と異質性 第6章 目的・利用者・報告境界・質的特性」古庄修編著『国際統合報告論』83-98頁, 同文館出版。
- 山浦久司編著(2016)『新しい地方公会計の理論, 制度, および活用実践』日本会計研究学会第75回大会特別委員会最終報告。
- Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB) (1993) *Objectives of Federal Financial Reporting, Statement of Federal Financial Accounting Concepts No.1*, 藤井秀樹監訳(2002)『GASB/FASAB 公会計の概念フレームワーク』中央経済社。
- Financial Accounting Standards Board (FASB) (1978) *Statement of Financial Accounting Concepts No.1: Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*, 平松一夫・広瀬義州訳(2002)『FASB 財務会計の諸概念(増補版)』中央経済社。
- Gauthier, S.J. (2005) *Governmental Accounting, Auditing, and Financial Reporting*, Chicago, Government Finance Officers Association.
- Governmental Accounting Standards Board (GASB) (1987) *Concepts Statement No.1 of the Governmental Accounting Standards Board: Objectives of Financial Reporting*, 藤井秀樹監訳(2002)『GASB/FASAB 公会計の概念フレームワーク』中央経済社。
- Governmental Accounting Standards Board (GASB) (1994) *Concepts Statement No.2: Service Efforts and Accomplishments Reporting*, 藤井秀樹監訳(2002)『GASB/FASAB 公会計の概念フレームワーク』中央経済社。
- Governmental Accounting Standards Board (GASB) (1999) *Statement No.34: Basic Financial Statements and Management's Discussion and Analysis for State and Local Governments*.
- International Accounting Standards Board (IASB) (2018) *Discussion Paper: Disclosure Initiative-Principles of Disclosure*.
- International Integrated Reporting Council (IIRC) (2013) *The International <IR> Framework*, 国際統合報告評議会(IIRC) (2014)『国際統合報告フレームワーク 日本語訳』。
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) (2012) *Consultation Paper: Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Presentation in General Purpose Financial Reports*.
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) (2013a) *RPG1: Reporting on the Long-Term*

Sustainability of an Entity's Finances.

International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) (2013b) *RPG2:Financial Statement Discussion and Analysis.*

International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) (2014) *Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*,国際公会計基準審議会 (2014)『公的部門の主体による一般目的財務報告の概念フレームワーク』日本公認会計士協会。

International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) (2015) *RPG3:Reporting Service Performance Information.*

International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) (2018) *Proposed Strategy and Work Plan 2019-2023.*

Moretti, D. (2018) “Rationalising Government Fiscal Reporting Lessons learned from Australia, Canada, France and the United Kingdom on how to better address users’ needs,”*OECD Journal on Budgeting*, 19 April 2018,pp.65-125.