

# 公的機関のガバナンス改革と会計の役割について — 独立行政法人を例に —

伊 澤 賢 司

EY 新日本有限責任監査法人

## 要 旨

本稿では公的機関のガバナンス改革の進展における会計の役割について独立行政法人を取り上げて論じる。

独立行政法人制度は平成 13 年に発足し、平成 19 年には「独立行政法人整理合理化計画」により事務・事業及び組織の見直しが行われたが、平成 25 年には「独立行政法人改革等に関する基本的な方針」が出され、組織の統廃合を最小限にとどめ、組織・運営における自主性・自律性やインセンティブを最大限機能させることを再確認した。さらに平成 29 年には「独立行政法人の財務報告に関する基本的な指針」が出され、会計面では「財務報告のより一層の活用」が課題であり、独立行政法人の特性等を踏まえて、「独立行政法人の成果」をよりの確に示す情報や、独立行政法人の財政状態や運営状況をよりの確に示す情報提供が必要であるとされ、前者については事業報告書の拡充が後者については行政コスト計算書の新設などにつながった。

筆者は「独立行政法人の財務報告に関する基本的な指針」の内容は会計が独立行政法人のガバナンス改革により一層資するためには、①将来情報の開示 ②サービス業績報告書による開示 ③監査 について改善が必要であると考えます。まず、事業報告書に表示される情報については財務諸表以外の情報を積極的に開示することは評価できるが将来情報の拡充が必要である。次に、業績の表示については財務業績として行政コストを明示したことは評価できるが、サービス業績報告書による開示が必要である。さらに、監査については、現時点では事業報告書は「会計に関する部分」に限って監査をすることとされているが、財務情報・非財務情報を含めて網羅的に保証する仕組みの導入が必要である。

# I 独立行政法人制度とガバナンス改革

## 1. 独立行政法人制度

### (1) 独立行政法人とは

独立行政法人については独立行政法人通則法第2条に定義されており、「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がないもののうち、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ため、中期目標管理法、国立研究開発法人又は行政執行法人として、この法律及び個別法の定めるところにより設立される法人をいう」とされている。総務省によると独立行政法人は平成31年4月1日現在、87法人ある。

### (2) 独立行政法人制度の特徴

各独立行政法人に適用される制度の概要は独立行政法人通則法に規定されているが、総務省は独立行政法人制度の特徴を次のようにまとめており、これらにより業務の効率性・質の向上、自律的業務運営、透明性の確保を図っている。

- 業務の特性に応じた目標管理
- 厳格な事後評価
- 廃止・民営化を含めた業務・組織全般の定期的見直し
- 企業の経営手法による業務・財務運営
  - ・業績主義に基づく人事管理
  - ・企業会計原則を基本とした会計処理
- 主務大臣の過剰な関与の廃止
- 民間人登用を含めた適材適所の役員人事

### ○ディスクロージャーの徹底

これらのうち、本稿での検討に必要な「業務の特性に応じた目標管理」と「企業会計原則を基本とした会計処理」について総務省は次のようにまとめている。

まず、「業務の特性に応じた目標管理」については、中期目標管理法及び国立研究開発法人の場合、主務大臣は、達成すべき業務運営の目標として、法人ごとに3～5年の中期目標（国立研究開発法人の場合は5～7年の中長期目標）を定め、各法人は、この中（長）期目標に基づいて中（長）期計画及び年度計画を策定し、計画的な業務遂行を行う。主務大臣は、毎年度、法人の業務実績について評価を行う。また、中（長）期目標期間終了時には、法人の組織・業務全般にわたる見直しが主務大臣により行われる。

次に、「企業会計原則を基本とした会計処理」については、独立行政法人に適用される独立行政法人会計基準が設定されている。「独立行政法人会計の設定について」によると、独立行政法人の会計は、独立行政法人通則法等によって、原則として企業会計原則によることとされているが、公共的な性格を有し、利益の獲得を目的とせず、独立行政法人の特殊性を踏まえつつ、その財務情報を国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に、独立行政法人会計基準を設定している。

## 2. ガバナンス改革

### (1) 独立行政法人改革の進展

独立行政法人は平成13年の独立行政法人制度の発足以来、時々の政策課題を解決するために種々の改革を実施してきた。以下に独立行政法人改革の経緯を示す。

平成 13 年 独立行政法人の発足  
 平成 19 年 「経済財政改革の基本方針 2007」  
 平成 19 年 「独立行政法人整理合理化計画」  
 平成 22 年 「独立行政法人の事務・事業の見直しの基本原則」  
 平成 24 年 「独立行政法人の制度及び組織の見直しの基本方針」  
 平成 25 年 「独立行政法人改革等に関する基本的な方針」

る法令遵守を的確に果たさせる  
 ○制度本来の趣旨から逸脱した一律・硬直的な運営は見直し、多種多様な各法人の特性を踏まえた制度・運用とする  
 ○数合わせのための組織いじりではなく、真に政策実施機能の強化に資する統廃合のみを実施するとともに、きめ細やかに事務・事業を見直す  
 ○各法人の業務類型（金融、公共事務執行等）の特性を踏まえたガバナンスを整備する

独立行政法人改革の前半は、独立行政法人の事務・事業及び組織の見直し（多くの場合は削減・統合）に中心が置かれていたが、独立行政法人改革の後半は、既存の独立行政法人を有効に活用するために独立行政法人制度や仕組み（ガバナンス）の見直しに中心が置かれていると評価できる。ここでは、前半の代表例として「独立行政法人整理合理化計画」を、後半の代表例として「独立行政法人改革等に関する基本的な方針」を取り上げる。

が示され、運用を含めた制度及び組織の見直しがされた。

以上のように、独立行政法人改革が、独立行政法人の事務・事業及び組織の見直し（多くの場合は削減・統合）から、既存の独立行政法人を有効に活用するための独立行政法人制度や仕組み（ガバナンス）の見直しに向かっていることを指摘できるとともに、ガバナンスを検討する観点からは独立行政法人改革が民間企業とは異なる公的機関の特徴に焦点が充てられていることを指摘しておきたい。すなわち、民間企業の場合は所有と経営の分離と経営自由の原則のともに経営者が自己の利益を追求し株主等の利益を損なうことがあるために、株主等の外部者が民間企業をガバナンスするのに対し、公的機関の場合には基本的には実施する業務は法律によって決まっており、工夫がないと業務を硬直的に行い、効率的、効果的に行われず、結果的に国民の利益を損なうことがあるために、政府が国民にかかわって独立行政法人を自主性・自律性やインセンティブを最大限発揮させるようにガバナンスすることを意図しているのである。

まず、「独立行政法人整理合理化計画」についてであるが、その前文で、独立行政法人の一部でいわゆる官製談合の舞台となるなど、国民の信頼回復が喫緊の課題となっているため、政府における無駄を徹底して排除するよう取り組んでいく必要があるという問題意識が示され、各独立行政法人の事務・事業及び組織等について講ずべき措置として、(1) 事務・事業の見直し等 (2) 法人の廃止、民営化等 (3) 統合、他機関・地方への移管 (4) 非公務員化 という考え方が示された。

これに対し、「独立行政法人改革等に関する基本的な方針」についてであるが、独立行政法人改革等の目的として、

○組織・運営における自主性・自律性やインセンティブを最大限機能させ、国民に対す

## (2) 独立行政法人の財務報告に関する基本的な方針

上記のように、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」が取りまとめられた。さらに、政府は、PDCA サイクルの強化、自律的なマネジメントといった改革の成果を十分に発揮するためには、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との問題認識に至り、「独立行政法人の財務報告に関する基本的な指針」が取りまとめられた。

この指針において、独立行政法人の財務報告には、財務情報のみならず、非財務報告を含める必要があり、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とされた。また、この指針では、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は以下の項目として整理された。

- 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

上記の情報は、財務諸表や決算報告書（予算と決算との対比）を含めて網羅的に事業報告書において開示される。

## II 独立行政法人における会計と監査の役割

### 1. 独立行政法人における会計の役割

#### (1) 一般目的財務報告の概念フレームワーク

上記に述べたように、独立行政法人の財務報告には、財務情報のみならず、非財務報告を含める必要があり、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とされ、事業報告書が重要な役割を担うことになる。従って、事業報告書が財務報告の利用者と目的に沿って網羅的に開示されることが重要である。そこで、本稿では、国際公会計基準審議会（IPSASB）が公表した「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（以下、「概念フレームワーク」という。）をベンチマークとして、独立行政法人の事業報告書が網羅的であるかどうかを論じる。

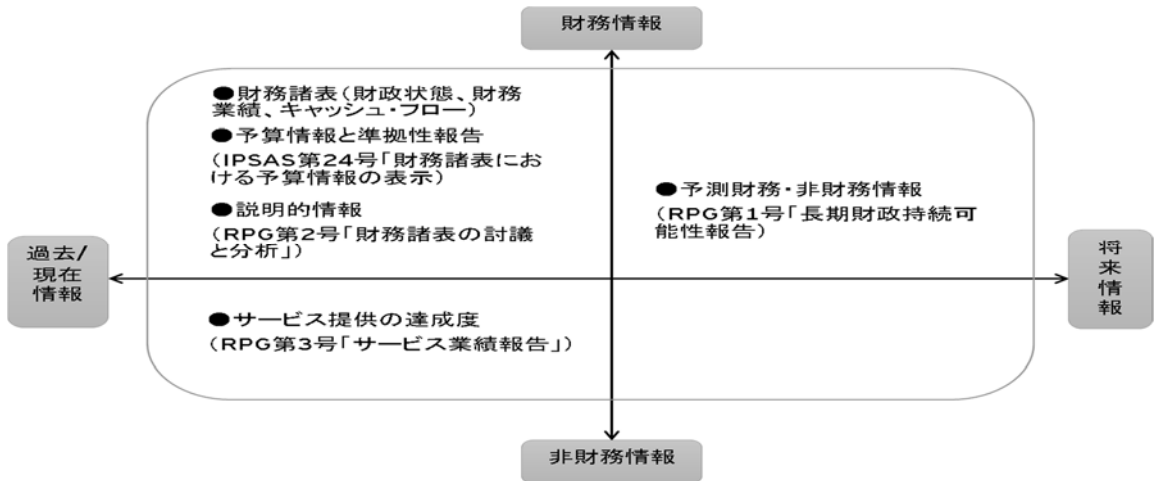
概念フレームワークでは「一般目的財務諸表」ではなく「一般目的財務報告書」を対象としている。その理由として、利用者の情報ニーズに対応するためには、財務諸表だけではなく、財務諸表を向上、補完及び補足する情報が必要であり、包括的に財務報告の範囲を規定すべきであると指摘されている。一般目的財務報告書により提供される情報としては

- ① 財政状態、財務業績及びキャッシュフロー
- ② 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
- ③ サービス提供の達成実績
- ④ 将来財務及び非財務情報
- ⑤ 説明的情報

が挙げられている。IPSASBは①に該当する財務諸表以外の情報の作成基準として、②IPSAS第24号「財務諸表における予算情報の表示」③推奨実務ガイドライン第3号「サービス業績情報の報告」④推奨実務ガイドライン第1号「主体の財政の長期的な持続可能性に関する

報告」⑤推奨実務ガイドライン第2号「財務諸表の討議と分析」をそれぞれ公表している。概念フレームワークによる一般目的財務報告を財務情報・非財務情報と、過去・現在・将来の時点で整理すると下記ようになる。

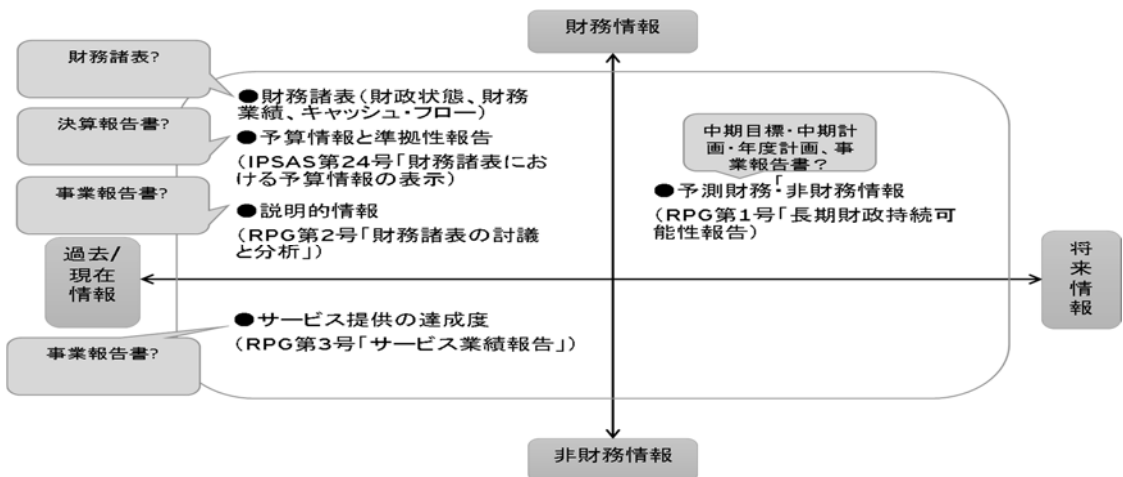
図1 概念フレームワークによる一般目的財務報告（筆者作成）



これに対し、独立行政法人が作成する、中期目標・中期計画・年度計画、財務諸表・決算報

告書・事業報告書を上記の図1にプロットすると、下記の図2ようになる。

図2 独立行政法人が作成する書類の概念フレームワークへの当てはめ（筆者作成）



次に、「予測財務・非財務情報」と「サービス提供の達成度」のそれぞれについて、国際公会計基準がどのような情報ニーズを満たそうとしているのか、独立行政法人が作成する事業報告書がそのような情報ニーズを満たすのかについて検討する。

## (2) 予測財務・非財務情報

推奨実務ガイドライン (RPG) 第 1 号「主体の財政の長期的な持続可能性に関する報告」では、まず、長期的な財務持続可能性情報を提供するかどうかの判断に際しては、見込財務情報の利用者が存在するかどうかを評価する必要があるとし、以下のいずれかを有する主体の場合は、潜在的な利用者が見込まれるとしている。

- 重要な租税，その他の収入の徴収権
- 多額の負債を負う機能 (power)
- 提供するサービスの性質，水準，及び方法を決定する機能と能力 (capacity)。新しいサービスの導入も含む。

次に、一般的に報告に含まれる情報は以下のとおりであるとしている。

- 将来インフロー及びアウトフローの予測 (表又はグラフ，説明つき)
- 長期的な財政持続可能性の領域に関する説明文 (指標を含む)
- 予測の基礎となる原則，仮定，方法論に関する説明文

さらに、長期的な財政持続可能性情報の報告には、長期的な財政持続可能性の各領域 (dimensions) に係る、文章による説明が含まなければならないとし、本 RPG では、サービス、収入、負債の 3 つの領域について論じて

いる。サービス、収入、負債の各領域は、1 つの領域の変化が他の領域に影響を与えるように、相互に関連している。例えば、将来のサービスや受益者への受給権 (サービス領域) は、収入及び (又は) 負債により資金が供給される。従って、1 つの領域は、他の 2 つの領域を一定に保つことで分析できることができるとしている。

これに対し、独立行政法人が提供すべき情報のうち、将来情報に関係するものとしては、例えば、「持続的に適正なサービスを提供するための源泉」や、「業務運営上の課題・リスク及びその対応策」が該当する。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は、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ている。

独立行政法人が「中長期的な財務予測」を提供すべきか否かの判断を RPG 第 1 号の長期的な財務持続可能性情報を提供するかどうかの判断に当てはめてみると、前者は後者の判断基準のうち、主に「多額の負債を負う機能 (power)」に焦点を充てており、「重要な租税，その他の収入の徴収権」や「提供するサービスの性質，水準，及び方法を決定する機能と能力 (capacity)」にはあまり焦点を充てておらず、狭く解していると考えられる。多くの独立行政法人では「収入の徴収権」や「提供するサービスの性質，水準，及び方法を決定する機能と能力 (capacity)」を有しており、どのようにサービス、収入、負債の 3 つの領域のバランスをとるかは独立行政法人のガバナンスの観点から重要であるにもかかわらず、また、「持続的に適正なサービスを提供するための源泉」や、「業務運営上の

課題・リスク及びその対応策」だけでは、それらがサービス、収入、負債の3つの領域にどのように影響するかが分からないので、情報利用者にとって必要な情報が不足すると考える。よって、基本的にはすべての独立行政法人に対して「中長期的な財務予測」の提供を義務付けるべきである。

### (3) サービス提供の達成度

推奨実務ガイドライン (RPG) 第3号「サービス業績情報の報告」では、一般目的財務報告書 (GPFR) における「サービス業績情報」の報告に関するガイダンスを提供する。RPG 第3号において、サービス業績情報とは、主体が提供するサービス、主体のサービス業績目標、及びその目標の達成範囲に関する情報であるとされている。また、サービス業績目標とは、インプット、アウトプット、アウトカム又は効率性との関係で表される、主体が達成を目指す計画上の業績を説明したものである。さらに、下記のように業績指標を定義している。

インプット：主体がアウトプットを提供するために使用する資源

アウトプット：主体が主体の外部の受益者に対して提供するサービス

アウトカム：主体のアウトプットの結果として、又は主体のアウトプットに起因する、社会へのインパクト

効率性：(a) インプットとアウトプットとの関係性、又は (b) インプットとアウトカムの関係性

有効性：実際の結果とサービス業績目標との関係性

RPG 第3号では、次の情報を、関連するサービスごとに掲示しなければならないとされ

ている。

- サービス業績目標に関する情報
- サービス業績目標の達成を示す業績指標
- サービスコストの合計

これに対し、独立行政法人が提供すべき情報のうち、サービス提供の達成度に関係するものとしては、「業務の成果と使用した資源との対比」が該当する。また、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、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。

これらの定義を RPG 第3号における定義と比較するとほぼ同様であると評価できる。とくに、インプットに関しては、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であると整理し、フルコスト情報として新たに「行政コスト計算書」を作成することにしたことは評価できる。

しかし、独立行政法人では、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を提供すべきであるとしているが、RPG 第3号のように (a) インプットとアウトプットとの関係性、又は (b) インプットとアウトカム

の関係性には言及していない。サービス提供の達成度に関する情報を提供するためには、単に、アウトプット情報（またはアウトカム情報）とインプット情報を対比するだけでは不十分であり、それらの関係性、すなわち、インプットをどの程度増加（減少）したらアウトプット（アウトカム）がどの程度増加（減少）するかを検証し、開示することにより、国民はその独立行政法人が提供するサービスにとってどの程度の行政コストが適切かどうかを判断することが可能になる。従って、独立行政法人には、アウトプット情報（または）アウトカム情報とインプット情報を対比するだけでなく、その関係性も説明させるべきである。

また、独立行政法人において「業務の成果と使用した資源の対比」情報は他の情報と合わせて事業報告書の一部として開示されるが、サービス業績報告書として財務諸表と同等の位置づけの財務報告として作成すべきであると考える。ここに、IPSASBが策定した概念フレームワークでは一般目的財務報告書は発生主義により作成される財務諸表と財務諸表を向上、補完及び補足する情報から構成されるので、あくまでも中心は財務諸表であるが、概念フレームワークを日本の独立行政法人に当てはめた場合、以前として財務諸表を中心として整理すべきかが問題となる。筆者は一般目的財務情報をマクロ的視点（独立行政法人の全般的な財政状況の把握・評価）とミクロ的視点（個々の行政サービスの経済性・効率性・有効性の把握・評価）に整理して、前者の中心として財務諸表を位置づけ、後者の中心としてサービス業績報告書を位置づけるべきであると考え。

一般目的財務報告書をマクロ的視点とミクロ的視点に分ける理由は、一般目的財務報告書の主要な利用者である国民（及びその代理としての政府）の主要な関心事は、独立行政法人が

財務的に健全であり持続可能であるかどうかであり、また、個々のサービスが充実しているかどうかであるが、前者はどちらかという独立行政法人を長期的な視点で評価し、後者はどちらかという独立行政法人を短期的な視点で評価するが、その両者は多くの場合相反する（例えば、短期的に多くのサービスを充実させることによって、独立行政法人は長期的には財政が悪化する）ので、それぞれを主要な財務報告として位置づけ、関連付けることでバランスをとる必要があるからである。

## 2. 独立行政法人における監査の役割

### (1) 独立行政法人の会計監査人監査制度

独立行政法人通則法では独立行政法人に対して、財務諸表、事業報告書（会計に関する部分に限る。）及び決算報告書について、会計監査人による監査を受けることを原則として義務付けている。このうち、事業報告書について「会計に関する部分」に限って監査対象としている理由は、独立行政法人が主務大臣に財務諸表を提出する際、添付されている書類であり、業務運営の状況を報告することを目的としているものの、事業報告書は財務諸表とは異なり、主務大臣の承認の対象ではないので、事業報告書に対する監査は、財務諸表と密接に関する会計に関する部分、すなわち、事業報告書の記載のうち、会計帳簿の記録に基づく記載部分について、財務諸表と矛盾する記載がないかどうか、確認的に行われると解されている。

また、独立行政法人の事務・事業が効果的かつ効率的に実施されたかどうかについては、主務大臣を始めとする関係者及び国民の重要な関心事項であるものの、会計監査が、独立行政法人の業務が効果的かつ効率的に実施されたことの証明及び全ての非効率的な取引等（経済



性及び効率性等の観点から問題があると認められる取引その他の事象をいう。以下同じ。)の発見を目的として行われるわけではないが、追加的に、独立行政法人の会計監査人は、財務諸表等監査の実施過程において、非効率的な取引等を発見した場合には、独立行政法人の長を経由して主務大臣に報告を行うなど、適切に対応しなければならないとされている。

## (2) サービス業績情報の監査

上記のように事業報告書に開示される「業務の成果と使用した資源の対比」情報については、インプット情報は基本的には「会計に関する情報」であるので財務諸表と矛盾する記載がないかどうか確認されるが、アウトプット情報やアウトカム情報は「会計に関する情報」ではないので、会計監査人の監査対象とはならない。しかし、筆者は「業務の成果と使用した資源対比」情報は財務諸表と同様に重要なサービス業績報告書として位置付けるべきであるという立場であるので、これらの情報についても会計監査人が関与するように検討すべきであると考えます。

サービス業績報告書に対する会計監査人の関与方法のひとつとしては、サービス業績情報に対して保証業務による保証を付すことである。日本公認会計士協会が公表している「我が国の業績公監査の発展と公認会計士等の役割」でも公的機関の業績に関する情報について公

的な保証を付すことを検討しており、その条件として、①適切な主題が選択されること ②業績の測定評価・表示開示基準が必要であること ③公的機関において業績管理統制が実施されることが必要と指摘しており、参考になる。

## 参考文献

- 総務省「独立行政法人一覧」[https://www.soumu.go.jp/main\\_content/000544212.pdf](https://www.soumu.go.jp/main_content/000544212.pdf)
- 総務省「独立行政法人」[https://www.soumu.go.jp/main\\_sosiki/gyoukan/kanri/satei2\\_01.html](https://www.soumu.go.jp/main_sosiki/gyoukan/kanri/satei2_01.html)
- 総務省「独立行政法人評価」[https://www.soumu.go.jp/main\\_sosiki/hyouka/dokuritu\\_n/index.html](https://www.soumu.go.jp/main_sosiki/hyouka/dokuritu_n/index.html)
- 「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
- 「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
- 「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
- 「独立行政法人の財務報告に関する基本的な方針」平成 29 年 9 月 1 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 財政制度等分科会 法制・公会計部会
- 「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」国際公会計基準審議会 (IPSASB) 2014 年
- 「推奨実務ガイドライン 第 1 号及び第 2 号について」日本公認会計士協会 2014 年
- 「推奨実務ガイドライン第 3 号「サービス業績情報の報告」日本公認会計士協会 2015 年
- 「独立行政法人に対する会計監査人の監査に係る報告書」平成 13 年 3 月 7 日 (平成 31 年 3 月 25 日改訂) 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 財政制度等分科会 法制・公会計部会
- 「我が国の業績公監査の発展と公認会計士等の役割」日本公認会計士協会 平成 25 年 4 月 16 日