

監査基準委員会報告書800及び805を公的部門に適用する場合の論点整理

平成28年 7 月 25 日

日本公認会計士協会

目 次

	頁
I はじめに	1
1. 前提.....	1
2. 目的.....	1
3. 対象領域.....	1
4. 国際監査基準との整合性.....	2
5. 国際公会計基準の位置付け.....	2
6. 最高会計検査機関国際基準の位置付け.....	2
II 監基報800及び805並びにQ & Aに係る概念の公的部門への適用上における留意点.....	3
1. 検討趣旨.....	3
2. Q & Aに係る個別の検討.....	3
(1) 「Q 4 『一般目的の財務諸表』と『特別目的の財務諸表』の考え方」に係る検討	3
(2) 「Q 5 特別目的の財務報告の枠組みの具体的な例」に係る検討	6
(3) 「Q12 監査報告書の配布又は利用制限」に係る検討	10
(4) 「Q15 完全な一組の財務諸表の範囲」に係る検討	13
III 独立行政法人体系における財務報告の枠組みの検討.....	17
1. 検討趣旨.....	17
2. 独立行政法人における財務報告の枠組みの考え方.....	17
(1) 「一般目的の財務諸表」と「特別目的の財務諸表」の考え方	17
(2) 「適正表示の枠組み」と「準拠性の枠組み」の考え方	18
3. 独立行政法人における財務報告の枠組みの検討.....	19
(1) 「一般目的」及び「特別目的」の財務報告の枠組みに係る検討	19
(2) 「適正表示の枠組み」と「準拠性の枠組み」に係る検討	21
(3) 独立行政法人における財務報告の枠組みの検討結果	24
4. 独立行政法人における財務諸表の範囲の考え方.....	25
5. 独立行政法人における財務諸表の範囲に係る検討.....	25
(1) 独立行政法人における「完全な一組の財務諸表」の範囲に係る検討	25
(2) 独立行政法人における「完全な一組の財務諸表」の範囲の検討結果	26
6. 国立大学法人及び地方独立行政法人における財務報告の枠組み及び財務諸表の範囲の検討..	27
(1) 「一般目的」及び「特別目的」の財務報告の枠組みに係る検討	27
(2) 「適正表示の枠組み」と「準拠性の枠組み」に係る検討	27

(3) 「完全な一組の財務諸表」に係る検討	28
(4) 国立大学法人及び地方独立行政法人における財務報告の枠組み及び財務諸表の範囲の検討結果	29
IV おわりに	30

I はじめに

1. 前提

平成26年2月18日に企業会計審議会から公表された「監査基準の改訂に関する意見書」により、特定の利用者のニーズを満たすべく特別の利用目的に適合した会計の基準に準拠して作成された財務諸表（以下「特別目的の財務諸表」という。）等を対象とした準拠性に関する意見の表明形式が導入された。また、財務諸表を構成する貸借対照表等の個別の財務表や個別の財務諸表項目等に対する監査意見を表明する場合についても監査基準が適用されることが明記された。

これを受け、平成26年4月4日に、日本公認会計士協会 監査基準委員会から、実務上の指針として、監査基準委員会報告書800「特別目的の財務報告の枠組みに準拠して作成された財務諸表の監査」（以下「監基報800」という。）及び監査基準委員会報告書805「個別の財務表又は財務諸表項目等に対する監査」（以下「監基報805」という。）並びにその解説として、監査基準委員会研究報告第3号「監査基準委員会報告書800及び805に係るQ&A」（以下「Q&A」という。）が公表された。

改訂された監査基準並びに監基報800及び805に基づく監査業務を実施するに当たっては、財務報告の枠組み及び監査意見表明の対象の分類が求められる。

公的部門においては、活動主体として、中央省庁等、独立行政法人、国立大学法人、特殊法人等、地方公共団体（本体）、地方独立行政法人、地方公営企業、地方公社、第三セクター、地方共同法人など様々な形態が存在する。そのため、財務情報の利用者が広範囲に及ぶ場合もあれば特定される場合もあり、財務報告の枠組みや監査意見表明の対象も様々である。このような状況において、財務報告の枠組み及び監査意見表明の対象の分類、また、その分類に応じた監査上の取扱いについて、統一性や整合性を保つために共通の理解を有することが特に重要となる。

2. 目的

本研究報告は、公的部門に横断的に適用される一般に公正妥当と認められる公会計の基準が存在しない現状において、監基報800及び805並びにQ&Aを公的部門に適用した場合の取扱いに関して、国際的な公監査に係る基準等の取扱いを再確認するとともに、現在、我が国の公的部門で「財務諸表監査」が制度化されている、独立行政法人、国立大学法人、地方独立行政法人における財務報告の枠組みの考え方を再度整理し、監基報800及び805並びにQ&Aで展開されている各種概念について、公的部門において検討する際の論点を整理し、会員の理解を支援するために作成したものである。

3. 対象領域

本研究報告は、活動主体が作成した財務諸表及びその一部を構成する個別の財務表や財務諸表項目等に対する監査である「財務諸表監査」を対象としており、公的部門に特有な法人の業務活動自体の経済性・効率性等の監査である、いわゆる「3E監査」¹は対象としていない。

¹ ここでは「3E監査」とは、経済性（economy）・効率性（efficiency）・有効性（effectiveness）の観点の主たる目的として監査を実施するものを想定している。

4. 国際監査基準（ISA：International Standards on Auditing）との整合性

国際監査基準（以下「ISA」という。）は、企業は元より公的部門の財務諸表監査にも対応できるように、必須手続としての要求事項ではなく、適用指針の区分において、「公的部門特有の考慮事項」を設けている（ISA序文第19項）。我が国においてISAを参考として新起草方針に基づき、監査基準委員会報告書が改訂されたが、監査基準委員会報告書においては、ISAにおける「公的部門特有の考慮事項」に相当する適用上の留意事項は示されていない。

ISA200から700にかけての一般目的の財務諸表の監査に関する「公的部門特有の考慮事項」については、公会計委員会研究報告第20号「国際監査基準 公的部門特有の考慮事項の検討」（平成25年6月4日）において、独立行政法人及び国立大学法人の監査基準に与える影響について検討を行っているので、当該研究報告を参照されたい。

本研究報告において取り扱っている監基報800及び805は、ISA800及び805に対応して作成されているが、ISA800及び805には、前述した「公的部門特有の考慮事項」のパラグラフは特段設けられていない。

ただし、今後ISAの改訂が行われる際には、公的部門の監査・保証業務に与える影響について引き続き留意する必要がある。

5. 国際公会計基準（IPSAS：International Public Sector Accounting Standards）の位置付け

国際公会計基準（以下「IPSAS」という。）は、国際会計士連盟（IFAC：International Federation of Accountants）傘下の国際公会計基準審議会（IPSASB：International Public Sector Accounting Standards Board）が作成・公表している会計基準である。発生主義IPSASはこれまでに計38本が公表されており、国、地方公共団体及びその下位主体である省庁、部局、プログラム、審議会、委員会、基金等にも適用されることを想定して作成されている。近年、各国政府及び国際機関においてIPSASの適用が直接・間接的に増加している。このような国際的な観点から、「一般に公正妥当と認められる公的部門の会計基準」は、上記のIPSASである。

我が国においては、独立行政法人の会計基準の策定時、例えば減損会計基準の策定時において、IPSASの考え方が一部取り入れられている。また、新地方公会計の会計基準の策定時にも一部検討されているが、国内の公的部門においてIPSASを完全に適用している主体はいまだ存在していない。

6. 最高会計検査機関国際基準（ISSAI：International Standards of Supreme Audit Institutions）の位置付け

ISAにおける「公的部門特有の考慮事項」の検討に際しては、国際監査・保証基準審議会（IAASB：International Auditing and Assurance Standards Board）と最高会計検査機関国際組織（INTOSAI：「International Organization of Supreme Audit Institutions」、以下「INTOSAI」という。）の共同で進められた。INTOSAIは各国会計検査院の連合組織であり、各国会計検査院が参考とすべき政府検査の基準及び指針を公表している。改訂後のISAは、INTOSAIが公表する最高会計検査機関国際基準（以下「ISSAI」という。）の一部としてその全文が取り入れられており、ISA全文の前に、実務上の留意点（Practice Note）が大項目として追加され、公的部門の監査において考慮すべき事項が説明されている。なお、ISAは、ISSAI1000から始まる財務検査指針に取り込まれており、各ISSAIの下3桁が、対応するISAの番号を示している。例えば、ISSAI1800は、ISA800を取り込んだものである。

II 監基報800及び805並びにQ & Aに係る概念の公的部門への適用上における留意点

1. 検討趣旨

前述したように、ISA800及び805には「公的部門特有の考慮事項」の特段の定めはないことから、我が国の公的部門の監査を行う際に、特別目的の財務報告の枠組みや部分的な財務諸表を対象とした監査を行う場合には、監基報800及び805に従うとともにQ&Aを参考とすることになる。

そこで、本章では、Q&Aを対象として、これらの報告書等における概念規定等を、実務上公的部門において適用していく場合に課題となる設問をQ&Aから抽出した上で、そこに存在している論点を明確化し、解釈上の考え方を検討・整理する。なお、本件論点整理は、全ての論点を網羅的に検討・整理したものではないことに留意されたい。

2. Q & Aに係る個別の検討

(1) 「Q4『一般目的の財務諸表』と『特別目的の財務諸表』の考え方」に係る検討

① Q&Aの記載内容

Q4「一般目的の財務諸表」と「特別目的の財務諸表」の考え方

「一般目的の財務諸表」と「特別目的の財務諸表」は、具体的にどのような考え方に従って分類すればよいのか。

「一般目的の財務諸表」と「特別目的の財務諸表」は、財務諸表が、「一般目的の財務報告の枠組み」又は「特別目的の財務報告の枠組み」のいずれの枠組みに準拠して作成されているかによって分類される。したがって、例えば、財務諸表を作成する直接の目的が金融機関に提出するという特定のニーズを満たすためであっても、一般目的の財務報告の枠組みに準拠して作成された財務諸表であれば、一般目的の財務諸表として分類される。反対に、特別目的の財務報告の枠組みに準拠して作成される財務諸表は、企業が当該財務諸表しか作成していない場合等、財務報告の枠組みが想定している利用者以外によっても利用されることがあるが、そのような状況にあっても、当該財務諸表は、特別目的の財務諸表として分類される（監査報告書における利用者への注意喚起等については、Q11及びQ12参照）。

(解説)

監査基準委員会報告書において、「一般目的の財務報告の枠組み」と「特別目的の財務報告の枠組み」は以下のように定義されている。

「一般目的の財務報告の枠組み」とは、広範囲の利用者に共通する財務情報に対するニーズを満たすように策定された財務報告の枠組みのことをいい、「一般目的の財務報告の枠組み」に準拠して作成される財務諸表を「一般目的の財務諸表」という（監基報700第6項(1)、監基報200のA4項）。

「特別目的の財務報告の枠組み」とは、特定の利用者の財務情報に対するニーズを満たすように策定された財務報告の枠組みのことをいい、「特別目的の財務報告の枠組み」に準拠して作成される財務諸表を「特別目的の財務諸表」という。なお、監査基準では、特別目的の財務諸表は、特定の利用者のニーズを満たすべく特別の利

用目的に適合した会計の基準に準拠して作成された財務諸表と説明されている（監基報 800 第 5 項、監基報 200 の A4 項）。

一般目的の財務報告の枠組みは、広範囲の利用者に利用されることを前提に汎用性のある枠組みとして設定されるものである。広範囲の利用者に利用されることを前提にする場合、財務諸表の利用者の多くは、それぞれが欲する特定の情報に対するニーズを満たすように財務諸表を作成することを要求する立場にはなく、また、利用者の情報に対する全てのニーズを満たすように財務報告の枠組みを策定することはできない。そこで、広範囲の利用者に共通する財務情報に対するニーズに基づいて、認知されている会計基準設定主体（又は法令）により設定されるのが、一般目的の財務報告の枠組みである。したがって、一般目的の財務報告の枠組みは、その性質上、広範囲の利用者に共通するニーズを調整・反映するための透明性のあるプロセスに従って通常策定される。

一方、特別目的の財務報告の枠組みは、特定の利用者の個別の財務情報に対するニーズに対応するためのテーラーメード型の枠組みである。よって、特定の利用者の財務情報に対するニーズに照らして、例えば、ある一般目的の財務報告の枠組みを基礎としてその一部を適用除外としたり、複数の一般目的の財務報告の枠組みで要求されている事項の全部又は一部を組み合わせる（Q17 参照）などの方法で策定される。そのような枠組みは、一般目的の財務報告の枠組みを特定の利用者のためにカスタマイズしているため、特別目的の財務報告の枠組みと分類される。

② 公的部門に適用する場合の論点

企業会計において適用される財務報告の枠組みは、JGAAP²及び会社計算規則等に基づき構成され、当該財務報告の枠組みは、「広範囲の利用者に共通する財務情報に対するニーズを満たすように策定された財務報告の枠組み」、すなわち、一般目的の財務報告の枠組みに該当するものとされている（Q&A Q8）。

このような理解を踏まえて、公的部門における財務報告の現状を考えた場合、次の論点に注目する必要があると考えられる。

【論点 1】 我が国の公的部門において、企業会計における JGAAP に相当する会計基準が存在するか。

【論点 2】 JGAAP に相当する会計基準が存在しない場合、どのような検討が必要か。

【論点 3】 我が国の公的部門における一般目的の財務報告の枠組みにはどのようなものが想定されるか。

③ 公的部門に適用する場合の考え方

【論点 1】 我が国の公的部門において、企業会計における JGAAP に相当する会計基準が存在するか。

² 企業会計に適用される「我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準（JGAAP）」については、Q&Aの「はじめに」において「(注) 財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則（以下「財務諸表等規則」という。）により、企業会計審議会により公表された企業会計の基準、及び企業会計基準委員会により公表された企業会計基準のうち金融庁長官が定めるものは、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に該当するものとされている。本研究報告においては、これらの企業会計の基準（当該基準に関する解釈指針等を含む。）を総称して、「我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準（JGAAP）」と表記している。」との記載がある。

現状、我が国の公的部門では、法人種類ごと又は制度類型ごとに異なる会計基準が適用されており、企業会計におけるJGAAPに相当する「我が国において一般に公正妥当と認められる公会計の基準」が制度上において明確に確立されている状況にはない。また、IPSASが我が国の公的部門に直接適用されている状況にはない。

このような状況下にあるものの、公的部門の財務諸表は、その作成目的にかかわらず、一般に公表されることが多い。これは、政府活動に係る国民へのパブリックアカウンタビリティ（公的説明責任）という観点から、特段の制限なく広く公表され、広範囲の利用者に利用されることを想定しているからである。

しかしながら、一般に公表されることをもって一般目的の財務報告の枠組みに該当すると判断されるものではない。

【論点2】 JGAAPに相当する会計基準が存在しない場合、どのような検討が必要か。

民間部門では、外部報告目的の財務諸表にはJGAAPが適用されていることから、他の特定の目的のために別途財務諸表が作成されているような場合には、前者が「一般目的の財務報告の枠組み」、後者が「特別目的の財務報告の枠組み」という関係性が理解されやすい。

一方で、我が国の公的部門では、企業会計におけるJGAAPに相当する会計基準が存在しないため、作成される財務諸表について、「一般目的の財務報告の枠組み」又は「特別目的の財務報告の枠組み」のいずれに該当するものなのか、個々の財務報告の枠組みごとに検討することが必要になる。

その場合、広範囲の利用者に共通する財務情報に対するニーズを満たすように策定された財務報告の枠組みであるか、又は、特定の利用者の財務情報に対するニーズを満たすように策定された財務報告の枠組みであるかが判断基準となる。ここで、「一般目的の財務報告の枠組み」は、広範囲の利用者に共通する財務情報に対するニーズに基づいて、認知されている会計基準設定主体（又は法令）により設定されているか、また、広範囲の利用者に共通するニーズを調整・反映するための透明性のあるプロセスによって策定されているかが重要となる。

一般に、公的部門では、財政民主主義の観点から、会計基準自体がそもそも法令体系により定められている。また、間接民主主義に基づき、当該法令体系は利害関係者たる国民・住民の代表である議員により国会・議会で決議される。そのため、当然に、納税者たる国民・住民への公的説明責任が明示的又は暗示的に前提とされている。

以上のような状況を踏まえ、財務報告の枠組みが法令等で全て規定されていない場合に「一般目的の財務報告の枠組み」に該当するか否かを検討する際には、監査基準委員会報告書210「監査業務の契約条件の合意」A9項に定める事項を参照して検討することや、Ⅲ章において検討されている独立行政法人体系の財務報告の場合と対比しつつ、個別に検討することなどが考えられる。

【論点3】 我が国の公的部門における一般目的の財務報告の枠組みには、どのようなものが想定されるか。

独立行政法人体系の財務報告の枠組みは、「一般目的の財務報告の枠組み」である。その他、現状の公的部門に係る財務諸表のうち、次のような財務諸表については「一般目的の財務報告の枠組み」により作成されたものと考えられる。なお、これらの例示は、公的部門における一般目的の財務報告を限定列挙するものではない。

- 特殊法人³が、法令の規定に基づき、我が国において一般に公正妥当と認められる独立行政法人の会計の基準に準拠して作成する法定決算書類としての財務諸表
- 特殊会社⁴等が、個別法及び会社法等の規定に基づき、我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して作成する法定決算書類としての財務諸表
- 認可法人⁵等が、財務的特性に基づき、我が国において一般に公正妥当と認められる公益法人の会計の基準に準拠して作成する財務諸表

これらは、各会計主体の法的分類に基づいた個別の会計基準が設定されているものではないが、いずれも、JGAAP、独立行政法人会計基準、公益法人会計基準など、一般に公正妥当と認められる会計基準として策定された既存の会計基準を、一部適用除外とするなどカスタマイズを施すことなく全面的に適用している場合には、「一般目的の財務報告の枠組み」として実務上整理されていることに留意する。

(2) 「Q 5 特別目的の財務報告の枠組みの具体的な例」に係る検討

① Q & Aの記載内容

Q 5 特別目的の財務報告の枠組みの具体的な例

特別目的の財務報告の枠組みには、具体的にどのようなものがあるのか。

特別目的の財務報告の枠組みは、特定の利用者の財務情報に対するニーズを満たすように策定された財務報告の枠組みと定義されているが、具体的な例としては、以下が挙げられている（監基報 800 の A1）。

- ① 借入、組合出資又はプロジェクトの補助金等の契約書において定められている財務報告の枠組みに係る取決め
- ② 規制当局が、監督上、必要な事項を満たすように設定した財務報告に関する規則等

(解説)

①：契約当事者の一方がもう一方に対して財務報告を求める場合、契約書において、当該事業体に適用される一般目的の財務報告の枠組みとは異なる、財務報告の枠組みに係る取決め（規準）を定め、当該取決めに基づき作成される財務諸表に対して、独立の第三者による監査を要求することがある。このような取決めがなされることのある契約書の具体的な例としては、借入、組合出資又はプロジェクトの補助金等の契約書など、様々なものが考えられる。これらは、契約当事者間の合意に基づく

³ 特殊法人とは、法律により直接に設立される法人又は特別の法律により特別の設立行為をもって設立すべきものとされる法人（独立行政法人を除く。）（総務省設置法（平成 11 年法律第 91 号）第 4 条第 15 号）をいう。

⁴ 特殊会社とは、特殊法人のうち会社法上の株式会社の形態を採用し、国が株式の全部又は一部を保有する法人をいう。

⁵ 認可法人とは、特別の法律によって限定数設置されるが、特殊法人と異なり、「特別の設立行為」によって強制設立されるものではなく、法律の枠内において民間等の関係者が任意設立し、主務大臣の認可を受けた法人をいう。

取決めであり、監査も任意監査として行われる場合が多いが、投資事業有限責任組合契約に関する法律（有責組合法）に基づく投資事業有限責任組合の監査のように、法定監査の場合もある。有責組合法では、中小企業等投資事業有限責任組合会計規則に基づき、組合員に投資のパフォーマンスに関する財務情報を報告するため、投資を時価評価することが求められているが、どのように時価評価を行うかは組合契約に定めるところによるとされている。

②：規制当局が、監督上、必要な事項を満たすように財務報告の規則等を設定し、法令により規制対象者に当該規則等に基づく財務諸表の作成、及び当該財務諸表の監査を求めている場合である。例えば、規制料金業種における企業の個別の財務表である部門別収支計算書に対する監査がある。部門別収支計算書は、法令により規制当局に提出が求められており、規制当局が、料金設定の監督上必要な事項を満たすように定めた事業部門別収支計算規則に準拠して、経営者により作成される。

そのほか、財務諸表の作成基準が明確に確立していない状況において、利害関係者で枠組みを決定し、特別目的の財務報告の枠組みとして取り扱う場合がある。例えば、年金基金の財務諸表の作成基準（業種別委員会研究報告第10号「年金基金に対する監査に関する研究報告」参照）などが該当する。

なお、監査基準委員会報告書800の付録には、以下の特別目的の財務報告の枠組みに準拠して作成された財務諸表の監査報告書の文例が示されている。

文例1	中小企業の会計に関する基本要領に基づいて策定した会計の基準
文例2	匿名組合契約書の条項に定められた会計の基準
文例3	金融機関との合意に基づく会計の基準
文例4	我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準（JGAAP）。ただし、表示及び開示については、計算書類等は会社計算規則、キャッシュ・フロー計算書（比較情報を除く。）は財務諸表等規則に基づく。
文例5	規制当局が定める財務報告に関する規則

② 公的部門に適用する場合の論点

公的部門では、規制当局の監督上の観点から財務諸表が作成されることが多い。また、事業内容や財源をあらかじめ特定する必要がある公的部門では、財政民主主義の観点から事前統制の一環として、決算情報に対比する形で予算情報を記載する財務諸表が作成される場合が多く存在する。

このような状況を踏まえると、公的部門における特別目的の財務報告においては、次のような論点に注目する必要があると考えられる。

【論点1】 規制当局が監督上必要な事項を満たすように設定した公的部門の財務報告をどのように位置付けるか。

【論点2】 同一制度類型の法人に対して、共通的な特別目的の財務報告の枠組みを設定することは可能か。

【論点3】 予算情報を含む財務諸表を監査対象としての財務諸表として整理することは可能か。

③ 公的部門に適用する場合の考え方

【論点1】 規制当局が監督上必要な事項を満たすように設定した公的部門の財務報告をどのように位置付けるか。

Q & Aでは、規制当局が監督上必要な事項を満たすように設定した財務報告の規則等については、特別目的の財務報告の枠組みの典型例として整理されている。この点について、財務情報の利用者の範囲や目的の観点から考えるならば、規制当局が求める財務報告は、規制業種に係る行政監督のための情報であり、間接的には国民のための規制であるものの、直接的に国民全般のような広範囲の利用者を想定するものではないという関係性から理解することが可能である。

また、作成される財務報告の状況の観点から考えるならば、例えば、株式会社形態の電力会社の場合には、まず、会社法等による一般目的の財務報告の枠組みが存在し、それに加えて、規制当局による監督上の目的によって設定される財務報告の規則等による特別目的の財務報告の枠組みが存在するという形で、一般目的の財務報告と特別目的の財務報告の関係性の整理及び理解が可能である⁶。

しかし、公的部門における政府、特殊法人その他の法人が作成する財務諸表は、財務情報の利用者の範囲や目的が錯綜しており、また、作成される財務報告は我が国において「一般に公正妥当と認められる公会計の基準」が適用されているものではない。

そのため、各法人に適用される法令・規則等を個別に検討することにより、財務諸表が、一般目的の財務報告又は特別目的の財務報告のいずれに該当するのか整理する必要があると考えられる。

このような個別検討に当たっては、実質面（広範囲の利用者に共通する財務情報に対するニーズを満たすように策定されているかという点）及び手続面（策定プロセスの透明性が確保されているかという点）の両面から、Ⅲ章において一般目的の財務報告として整理されている独立行政法人体系の財務報告の場合と対比しつつ、慎重に検討することが必要である。

その際、公的部門における特別目的の財務報告については、財務諸表の作成者と利用者が資金の借入側と貸付側というような一対一の関係ではなく、利用者が一定のグループを構成する場合にも注意が必要である。「特定の利用者」たるグループの構成員が相当数に上ったとしても、そのことのみをもって、広範な利害関係者のニーズを満たすものとするべきではない。また、会計基準の策定プロセスに一定の透明性が確保されていたとしても、ニーズを調整・反映する範囲が特定の利害関係者に限定されている場合には、一般目的の財務報告として整理することはできないと考えられる。

【論点2】 同一制度類型の法人に対して、共通的な特別目的の財務報告の枠組みを設定することは可能か。

⁶ 一般電気事業者が作成する部門別収支計算書に適用される財務報告に関する規制は、想定利用者である規制当局による規制部門の需要家への悪影響の防止目的の要請に対応するために設定されたものであり、監基報800が適用される特別目的の財務報告の枠組みであるとされている（日本公認会計士協会 業種別委員会実務指針第49号「一般電気事業者が作成する部門別収支計算書に係る監査上の取扱い」（平成27年3月31日））。

財務諸表の作成基準が明確に確立していない状況において、監査人が受入可能な財務報告の枠組みを明確化し契約で合意することにより、監査を実施することは可能である。例えば、規制当局が監督上設定した規則等に基づく財務諸表の作成・提出が求められている主体で、当該財務諸表の監査までは求めていない場合、当該団体に対して任意監査を行うためには、個々の監査契約において受入可能な財務報告の枠組みについて、あらかじめ明確に合意して定めることが必要となる。この場合には、当該団体に対して設定されている一般に公正妥当と認められる会計の基準を任意に適用することにより、一般目的の財務報告として取り扱われることもあるが、当該会計基準の一部を適用除外とすることなどにより、特別目的の財務報告として取り扱われる場合もある。すなわち、監査対象が同一制度類型の法人であっても、監査契約ごとに合意される財務報告の枠組みの内容が必ずしも一致しないという事象が生じる可能性がある。

しかし、構造的に利害関係者が広範に存在する公的部門では、同一制度類型の法人間の比較可能性を確保する要請は強いと考えられる。そのため、本件論点整理を基に、今後の実務の進展を踏まえた検討が進められるべきである。

【論点3】 予算情報を含む財務諸表を監査対象としての財務諸表等として整理することは可能か。

公的部門では、一般に予算統制が重視されており、「決算額」と対比する形で「予算額」が記載される歳入歳出決算書等の作成が想定される。ここで、Q&AのQ1には、「一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して実施する監査業務の対象は、過去財務情報⁷に限定される。」との記述があり、当該「予算額」が過去財務情報に該当するか否かが問題となる。

この点、「予算額」は、予算策定時点においては各項目の将来の収入支出上限額又は予定額を示すものであると考えられる。一方、監査報告時点においては、将来財務情報には該当せず、過去において決定された財務情報の一つであると考えられる。そのため、「予算額」の記載要件（例えば、議会によって項目ごとに決定された予算書から転記する等）が財務報告の枠組みにおいて明らかにされている場合など、決算額に対応する「予算額」の記載を含む財務情報を保証の対象とする可能性はある。ただし、予算額及び予算内容等については財政民主主義に基づき議会で決定されるべきものであるため、財務諸表監査上でその適否について言及すべきものではない。

⁷ 「過去財務情報」については、Q&AのQ1において次の記載がある。

「(注) 過去財務情報とは、過去の一定期間に発生した経済事象、又は過去の一定時点における経済的な状態若しくは状況について財務的に表現した特定の企業に関連する情報であり、主として企業の会計システムから得られる（監基報200第12項(1)。）」

また、「財務諸表」については、監基報200<<4.定義>>において次のように定義されている。

「財務報告の枠組みに準拠して、過去財務情報を体系的に表したものであり、関連する注記が含まれる。財務諸表は、一定時点における企業の経済的資源若しくは義務、又は一定期間におけるそれらの変動を伝えることを目的としている。関連する注記は、通常、重要な会計方針の要約とその他の説明情報から構成される。「財務諸表」は、通常、適用される財務報告の枠組みにおいて要求される完全な一組の財務諸表を指す。」

なお、我が国の制度上において法定監査が実施されている独立行政法人等では、予算と決算を対比した決算報告書に対して会計監査報告が付されている。これについては次のように考えられている。

まず、I S A 200「公的部門の主体に特有の考慮事項」A57では以下のような記載がある。

A57. ISAは、公的部門の業務に関連している。しかしながら、公的部門の監査人の責任は、監査指令によって、又はISAに準拠した財務諸表監査よりも広い範囲を包含することがある、法規、規制若しくはその他の権威（施行指令、政府の方針により要求される事項、又は議会の決議等）から生じる公的部門の事業体に関する義務によって影響を受けることがある。これらの追加的な責任は、ISAでは扱われていない。それらは、最高会計検査機関の国際組織又は国内の基準設定主体の公式見解や、政府の監査機関が作成した指針の中で扱われることがある。

次に、公会計委員会研究報告第20号「国際監査基準 公的部門特有の考慮事項の検討」（平成25年6月4日）では、「ISA200～299 監査全般にわたる基本的事項と責任 3. I S A の考慮事項を踏まえた検討」では次のとおり記載されている。「利益処分案及び決算報告書に対する意見並びに事業報告書（会計に関する部分に限る。）に対する報告については、平成24年3月の独立行政法人監査基準の改訂により、財務諸表監査とは区別して会計監査人及び経営者の責任が規定されることとなり対応が図られている。」つまり、財務諸表監査における「適正性」「準拠性」の枠組みの範囲外にあるものとして、別途、国内の基準設定主体の公式見解である「独立行政法人会計基準研究会」が定めた「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27年1月27日改訂）」に基づく取扱いがなされたものとして整理されている。

(3) 「Q12 監査報告書の配布又は利用制限」に係る検討

① Q & A の記載内容

Q12 監査報告書の配布又は利用制限

監査報告書に配布又は利用制限を付すことが適切であるのはどのような場合か。

監査人は、特別目的の財務諸表の監査において、他の目的には適合しないことがある旨の注意喚起だけでは、利用者の誤解を十分には回避できないと判断した場合、監査報告書に利用制限を付すことが適切であると考えられることがある。また、限定された一部の者以外、財務諸表が作成される目的についての適切な理解に基づき当該財務諸表を利用することは困難であると考えられる場合、監査報告書の配布制限を付すことが適切と判断されることがある。

一般目的の財務諸表の監査の場合、通常、監査報告書の配布又は利用制限は含まれない。ただし、特定の目的のために一般目的の財務報告の枠組みに準拠した財務諸表を作成する場合等の例外的な状況において、監査報告書に配布又は利用制限が付されることがある（監基報706のA8項）。

(解説)

特別目的の財務報告の枠組みは、特定の利用者の個別の財務情報に対するニーズに対応するためのテーラーメイド型の枠組みである。従って、そのような枠組みに準拠して

作成された財務諸表及びその監査報告書が、当該特定の利用者以外に配布又は利用された場合には、誤解を招くことがある。監査人は、利用者の誤解を避けるための状況に応じた必要性によって、他の目的には適合しないことがある旨に加えて、配布又は利用制限を付すことの適切性を判断することになる。

例えば、取引先金融機関からの要請で、借入契約において、財務諸表等規則及び我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準（JGAAP）に基づき、キャッシュ・フロー計算書を作成し、監査を受けることが定められている場合（監基報 805 付録 2 の文例 2）、当該キャッシュ・フロー計算書は、当初から金融機関への提出を目的に作成するものであり、また、基礎とした財務報告の枠組みである財務諸表等規則が前提としている完全な一組の財務諸表としてではなく、個別の財務表として提示される。そこで、監査人は、監査報告書において配布及び利用制限を付し、企業及び当該金融機関以外に配布及び利用されるべきではない旨を記載することが適切と判断することがある。

一方、特定の目的のために財務諸表を作成する必要性が生じ、当事者間の合意により、一般目的の財務報告の枠組みに準拠して財務諸表を作成することが選択された場合、作成される財務諸表は一般目的の財務諸表ではあるが、当該財務諸表は特定の目的に限定して利用されるため、監査報告書に配布又は利用制限を付す必要があると判断することがある。

例えば、企業買収に関連して、取引当事者間で財務諸表の作成が合意され、一般目的の財務報告の枠組みに準拠して作成された財務諸表が当事者間のニーズに合致すると判断し、監査を受けることが要請されている場合、当該財務諸表は、当初から取引当事者間で利用することを目的としていることから、監査契約書において監査報告書の提出先が指定されることがある。そのようなケースでは、監査人は、監査報告書において配布及び利用制限を付すことが適切と判断することがある。

② 公的部門に適用する場合の論点

Q & A の Q12 では、特別目的の財務諸表の監査において「利用者の誤解を避けるための状況に応じた必要性によって、他の目的には適合しないことがある旨に加えて、配布又は利用制限を付すことの適切性を判断する」とされている。また、一般目的の財務諸表の監査についても「当事者間の合意により、一般目的の財務報告の枠組みに準拠して財務諸表を作成することが選択された場合、作成される財務諸表は一般目的の財務諸表ではあるが、当該財務諸表は特定の目的に限定して利用されるため、監査報告書に配布又は利用制限を付す必要があると判断することがある。」とされ、一般目的の財務報告の枠組みに準拠して作成される財務諸表の監査報告書にも配布又は利用制限を付す限定的な場合も想定されている。

ここで、公的部門における財務諸表の作成目的は、説明責任の観点から国民・都道府県民・市町村民等の納税者、その他利害関係者に対し、税金等を通じて負託された経済資源に関する情報及び公的機関の業務運営の評価に資する情報を開示することである。また、利用者の意思決定の観点からは、公的債券が発行される場合など資金提供者の経済的意思決定に資すること及び国民その他の関係者の社会的・政治的意思決定に資することを目的としている。このような中で、公的部門においては次の論点が挙げられる。

【論点1】 監査人の判断により配布又は利用制限を付すことが可能か。

【論点2】 具体的にどのような場合に配布又は利用制限が付されるのか。

なお、以下の例示は、公的部門における配布又は利用制限の取扱いを、限定列挙するものではないことに注意が必要である。

③ 公的部門に適用する場合の考え方

【論点1】 監査人の判断により配布又は利用制限を付すことが可能か。

財務諸表監査は、財務諸表その他の財務に関する情報の信頼性を確保することにより、投資者や債権者等の利害関係者の経済的意思決定に資することが目的といえる。Q&AのQ12では、特別目的の財務報告の枠組みにおいて利用者の誤解を避けるため、他の目的には適合しないことがある旨に加えて配布又は利用制限を付すこと、また、一般目的の財務報告の枠組みにおいても、財務諸表が特定の目的に限定して利用される場合に監査報告書に配布又は利用制限を付すことが適切であるとしている。

一方で、前述のように、公的部門における財務諸表の作成目的は、国民等の納税者、その他利害関係者に対し、税金等を通じて負託された経済資源に関する情報及び公的機関の業務運営の評価に資する情報を開示することにより説明責任を果たすことであり、国民その他の関係者の経済的・社会的・政治的意思決定に資することである。また、昨今の諸外国における公会計情報の活用に係る調査研究等からも、公的部門においては一般的に民間企業における財務諸表と比して、意思決定目的よりも説明責任に対する比重が相対的に大きいという結果が示されている。つまり、公的部門における財務諸表の想定利用者は国民・納税者とされる場合が多く、この点から広く国民等に財務情報の伝達を目的とする財務諸表に対する監査報告書について、配布又は利用制限を行うことは、そもそもの公的部門における監査の趣旨からして、通常想定し得ないものと考えられる。

ここで、公的部門の財務諸表監査における国際監査基準の適用可能性及び追加的指針についてINTOSAIから公表されているISSAI1800によると、「ISA800第14項は、財務諸表が特別目的の枠組みに準拠して作成されており、結果として、財務諸表が他の目的には適合しないことがある旨を監査報告書の読者に注意喚起する強調事項区分を監査報告書に含めることを要求している。ISA800のA15項では、監査人は、監査報告書が特定の利用者のみを意図したものである旨を監査報告書に含めることを検討する場合もあること、及び法令又は規則によっては、こうした意図は監査報告書の配布又は利用を制限することにより達成可能であることが説明されている。公的部門では、監査報告書は通常、公開文書であるため、こうした措置を実施できる可能性は低い。しかし、監査報告書の利用者が誤解するのを避けるため、公的部門の監査人は、財務諸表が特別目的の枠組みに準拠して作成されている旨を監査報告書に含める。」との記載がある。

これは、公的部門においては特別目的の財務報告の枠組みであっても、一般に広く公開されることを想定した財務諸表及びその監査報告書については配布又は利用制限を付すということが現実的ではないことを前提としたものと考えられる。

以上のことから、公的部門における財務諸表に対する監査報告書について、監査人の判断により配布又は利用制限を付すケースは、財務報告の枠組みを慎重に判断することを前提として、極めて限定的であると考えられる。

【論点2】 具体的にどのような場合に配布又は利用制限が付されるのか。

公的部門において、様々な種類の法人形態が存在し、財務諸表監査が制度的に導入されていないケースも多い。そのようなケースにおいて、利用者が極めて限定的である場合、例えば監督官庁に対してのみ提出され、一般に公表されない財務諸表に対する監査を行う場合や、監査意見の対象から財務諸表の一部や注記を除くような場合等、作成された財務諸表及びその監査報告書が、特定の利用者以外に配布又は利用された場合には、誤解を招くことがある。そのため特別目的の財務報告の枠組みに準拠して作成された財務諸表である旨の注意喚起だけでは、利用者の誤解を十分に回避できないと判断した場合には、配布又は利用制限を付すことが適切と判断することがある。

(4) 「Q15 完全な一組の財務諸表の範囲」に係る検討

① Q&Aの記載内容

Q15 完全な一組の財務諸表の範囲

我が国における「完全な一組の財務諸表」には、必ずキャッシュ・フロー計算書が必要となるのか。

完全な一組の財務諸表の構成は、適用される財務報告の枠組みにおいて規定される（監基報 200 の A8 項）。したがって、適用される財務報告の枠組みが異なれば、完全な一組の財務諸表を構成する財務表は異なり、我が国の場合においてはキャッシュ・フロー計算書の作成を求めない財務報告の枠組みも存在する。

ただし、完全な一組の財務諸表は事業体（事業体を構成する会計単位の場合を含む。）の財務情報を提供するために一つに統合されたパッケージとしてデザインされた複数の財務表から構成されるものとする考え方（Q14 参照）を踏まえ、完全な一組の財務諸表には、単年度の財政状態と経営成績を示す計算書である貸借対照表、損益計算書並びに重要な会計方針の要約及びその他の関連する注記が最低限必要であると考えられる。

（解説）

金融商品取引法及び会社法は、それぞれの立法趣旨から、企業の作成する財務諸表の範囲を規定している。

	金融商品取引法	会社法
完全な一組の財務諸表	（財務諸表） 貸借対照表、損益計算書、株主資本等変動計算書、キャッシュ・フロー計算書、関連する注記及び附属明細	（計算書類） 貸借対照表、損益計算書、株主資本等変動計算書、注記表

	表 (連結財務諸表) 連結貸借対照表、連結損益計算書、 連結包括利益計算書、連結株主資本 等変動計算書、連結キャッシュ・フ ロー計算書、関連する注記及び連結 附属明細表	(連結計算書類) 連結貸借対照表、連結損益計算書、 連結株主資本等変動計算書、連結注 記表
根拠規定	財務諸表等規則第1条 連結財務諸表規則第1条	会社法第435条第2項、第444条第 1項 会社計算規則第59条第2項、第61 条

特別目的の財務報告の枠組み（特に契約書において財務報告の枠組みに係る取決めとして適用される財務報告の枠組みを定める場合）における完全な一組の財務諸表の構成は、金融商品取引法や会社法とは異なる場合が想定される。完全な一組の財務諸表であるかどうかの判断に際しては、貸借対照表及び損益計算書又はそれらに相当する計算書並びに重要な会計方針の要約及びその他の関連する注記が求められているかどうかを検討する。

② 公的部門に適用する場合の論点

監査基準委員会報告書200「財務諸表監査における総括的な目的」（以下「監基報200」という。）のA8項において、「適用される財務報告の枠組みにおいて要求される事項は、完全な一組の財務諸表の構成についても記載している。」とある。ここで、Q&AのQ15において、「完全な一組の財務諸表には、単年度の財政状態と経営成績を示す計算書である貸借対照表、損益計算書並びに重要な会計方針の要約及びその他の関連する注記が最低限必要であると考えられる。」とされ、又同解説では「完全な一組の財務諸表であるかどうかの判断に際しては、貸借対照表及び損益計算書又はそれらに相当する計算書並びに重要な会計方針の要約及びその他の関連する注記が求められているかどうかを検討する。」とされている。

公的部門における完全な一組の財務諸表については、主に以下が検討すべき項目と考えられる。

【論点1】 貸借対照表及び損益計算書又はそれらに相当する計算書として何が認められるか。

【論点2】 区分経理を行う場合において、勘定別財務諸表は完全な一組の財務諸表といえるか。

なお、以下の例示は、公的部門における完全な一組の財務諸表の取扱いを限定列挙するものではなく、個々の財務報告の体系・根拠法等について個別具体的な検討が必要である点に留意する。

③ 公的部門に適用する場合の考え方

【論点1】 貸借対照表及び損益計算書又はそれらに相当する計算書として何が認められるか。

公的部門において、独立行政法人や国立大学法人のように貸借対照表と損益計算書が共に作成されることもあるが、例えば、中央省庁においては「貸借対照表と業務費用計算書」が、地方公共団体においては「貸借対照表と行政コスト計算書」が、一部の公法人においては「財産目録と歳入歳出決算書」が作成されている。

公的部門において貸借対照表及び損益計算書が定められている場合、又は貸借対照表や損益計算書ではなくその他の計算書が定められている場合、それらがQ&AのQ15で想定されている貸借対照表や損益計算書に相当する計算書といえるかが論点となる。

まず、公的部門の会計は一般的には現金主義会計を基礎とすることから、「完全な一組の財務諸表」であるか否かの前提条件として、当該財務諸表の監査可能性の問題がある。財務諸表監査が可能であるためには、少なくとも民間部門における貸借対照表と損益計算書のように、複式簿記に基づく仕訳の結果として作成されるストックとフローの情報と同等である必要があり、両者は複式簿記の構造的な性格から、有機性、自己検証可能性、記録の網羅性等の性格を有していなければならないと考えられる。そのような関係にない二つの財務表の組合せから成る財務情報は、財務諸表の監査可能性を満たしていないと推定される⁸。

このような財務諸表の監査可能性を満たしていることを基礎条件として、当該財務諸表が事業体の財務情報を提供するために一つの統合されたパッケージとしてデザインされた複数の財務表から構成されるものとする考え方を踏まえ、公的部門の単年度の財政状態と経営成績（運営状況）を示す計算書として貸借対照表及び損益計算書並びに重要な会計方針の要約及びその他の関連する注記の規定により、完全な一組の財務諸表の最低条件を満たしているか否かを判断することになる。この最低条件を満たさなければ、個々の財務表について監基報805に基づく監査意見の表明を検討することになるものと考えられる。

【論点2】 区分経理を行う場合において、勘定別財務諸表は完全な一組の財務諸表と言えるか。

独立行政法人や特殊法人等で作成される勘定別財務諸表は、特定の勘定区分の財務情報であり、各会計基準で規定する法人全体の財務諸表のうち的一部分であるため、そのみで完全な一組の財務諸表と言えるか否かが論点となる。

ここで、独立行政法人や特殊法人等で作成される勘定別財務諸表は、法律により定められた勘定区分により、当該勘定を一つの会計単位として区分経理し、各勘定において単年度の財政状態と経営成績を示す計算書である貸借対照表及び損益計算書並びに重要な会計方針の要約及びその他の関連する注記を作成している。

⁸ 単一の財務表及びその注記が「完全な一組の財務諸表」を構成する場合も想定される。例えば、公的部門がIPSAS「現金主義会計による財務報告」に基づいて作成する現金収支計算書及びその注記が考えられる（ISA200のA8項参照）。

これらは、法人全体という事業体の中にそれらを構成する会計主体（エンティティ）としての区分経理が存在するという概念整理がなされているものであり、勘定別財務諸表は区分経理単位で一つに統合されたパッケージとしてデザインされた財務情報であると考えられる。

このような状況に鑑みると、独立行政法人や特殊法人等における勘定別財務諸表は、完全な一組の財務諸表であると考えられる⁹。

⁹ 「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27年1月27日改訂）第3章 独立行政法人の特性に基づく監査 第1節 区分経理に係る監査」では次のような記載がなされている（下線引用者）。

「独立行政法人会計基準は、法律の規定により、区分して経理し、区分した経理単位ごとに財務諸表の作成が要請されている独立行政法人にあつては、それぞれの経理区分ごとの勘定別財務諸表と、全ての勘定別財務諸表を基礎として法人単位財務諸表を作成することとしている。これは、勘定区分ごとの財務諸表の作成を独立行政法人設立根拠法が要請しており、勘定ごとに利益処分の方法が異なる場合も存在することから、勘定別に財務諸表を作成する必要があるほか、財務諸表の利用者である独立行政法人評価委員会や国民等に対しては、独立行政法人に対してどの程度の財源負担が行われ、どのように使用されているのか、また、法人として効率的な業務運営が行われているのかといった法人単位の会計情報を提供する必要があるとの考えによるものである。

勘定別財務諸表及び法人単位財務諸表を作成することとされている独立行政法人においては、勘定別財務諸表及び法人単位財務諸表のいずれもが会計監査の対象となり、会計監査人は、勘定別財務諸表及び法人単位財務諸表の全てについて会計監査を実施しなければならない。」

Ⅲ 独立行政法人体系における財務報告の枠組みの検討

1. 検討趣旨

ここでは、公的部門で法定監査が実施されている代表事例として、独立行政法人を取り上げ、その財務報告の枠組みを検討する。

独立行政法人の財務報告を取り上げる理由は次のとおりである。

- (1) 多種多様な財務報告が存在している公的部門において、最も標準的なものと考えられる独立行政法人の財務報告を検討することにより、他事例を検討する際の基礎的な視点を提供すること。
- (2) 独立行政法人会計の基本的な考え方は、独立行政法人通則法（平成11年法律第103号。以下「通則法」という。）に基づいており、同法は国立大学法人法（平成15年法律第112号）や地方独立行政法人法（平成15年法律第118号）などの一般法的な機能を果たしていることから、独立行政法人制度における財務報告の枠組みを検討することにより、国立大学法人や地方独立行政法人の財務報告の枠組みをも包含した検討ができること。

2. 独立行政法人における財務報告の枠組みの考え方

独立行政法人が従うべき法律である通則法では、第37条にて、「独立行政法人の会計は、主務省令で定めるところにより、原則として企業会計原則によるものとする。」と定められている。

しかし、「企業会計原則は、株式会社等の営利企業を直接の適用対象とすることを前提に、企業会計の実務において慣習として発達したもののうちから、一般に公正妥当と認められたところを要約したものであって、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、又はゆがめられた形で提供されることになりかねない。そのため、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」（「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。）と考えられ、「独立行政法人の会計基準は企業会計原則によることを原則とするが、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ものとする。そのため、会計専門家を交えて細目について必要な研究を行うものとする。」（「中央省庁等改革の推進に関する方針」平成11年4月27日 中央省庁等改革推進本部決定）こととされ、独立行政法人会計基準が公表された。

そこで、以下では、独立行政法人における財務報告の枠組みを検討するに当たり、「独立行政法人会計基準」を対象として検討する。

(1) 「一般目的の財務諸表」と「特別目的の財務諸表」の考え方

「一般目的の財務報告の枠組み」とは、広範囲の利用者に共通する財務情報に対するニーズを満たすように策定された財務報告の枠組みのことをいい、「一般目的の財務報告の枠組み」に準拠して作成される財務諸表が「一般目的の財務諸表」とされている（監査基準委員会報告書700第6項(1)、監基報200のA4項）。

一般目的の財務報告の枠組みは、広範囲の利用者に利用されることを前提に汎用性のある枠組みとして設定されるものであることから、広範囲の利用者に共通するニーズに基づいて、認知されている会計基準設定主体（又は法令）により設定される。したがって、一般目的の財務

報告の枠組みは、その性質上、広範囲の利用者に共通するニーズを調整・反映するための透明性のあるプロセスに従って通常策定されるものとされている（Q&A Q4）。

これに対して、「特別目的の財務報告の枠組み」とは、特定の利用者の財務情報に対するニーズを満たすように策定された財務報告の枠組みのことをいい、「特別目的の財務報告の枠組み」に準拠して作成される財務諸表を「特別目的の財務諸表」という。なお、監査基準では、特別目的の財務諸表は、特定の利用者のニーズを満たすべく特別の利用目的に適合した会計の基準に準拠して作成された財務諸表と説明されている（監基報800の第5項、監基報200のA4項）。

(2) 「適正表示の枠組み」と「準拠性の枠組み」の考え方

Q&Aでは、「適正表示の枠組み」以下のようなものとされている（Q&A Q6）。

Q6 「適正表示の枠組み」と「準拠性の枠組み」の考え方

「適正表示の枠組み」と「準拠性の枠組み」は、具体的にどのような考え方によって分類すればよいのか。

監査基準委員会報告書において、「適正表示の枠組み」と「準拠性の枠組み」は以下のように定義されている（監基報200第12項(13)、監基報700第6項(2)）。

「適正表示の枠組み」は、その財務報告の枠組みにおいて要求されている事項の遵守が要求され、かつ、以下のいずれかを満たす財務報告の枠組みに対して使用される。

- ① 財務諸表の適正表示を達成するため、財務報告の枠組みにおいて具体的に要求されている以上の開示を行うことが必要な場合があることが、財務報告の枠組みにおいて明示的又は黙示的に認められている。
- ② 財務諸表の適正表示を達成するため、財務報告の枠組みにおいて要求されている事項からの離脱が必要な場合があることが、財務報告の枠組みにおいて明示的に認められている。ただし、このような離脱は、非常にまれな状況においてのみ必要となることが想定されている。

「準拠性の枠組み」は、その財務報告の枠組みにおいて要求される事項の遵守が要求されるのみで、上記①及び②のいずれも満たさない財務報告の枠組みに対して使用される。

ただし、財務報告の枠組みが、形式的には「適正表示の枠組み」の定義を満たす場合であっても、適正表示の枠組みに当てはまらない場合があることも想定されている（監基報800のA3項等）。

我が国においては、適正表示の枠組みか否か判断する際に、以下を検討する必要がある。

1. 適正表示を達成するための追加開示の明示的な規定の有無
2. 追加開示の明示的な規定が存在する場合の考慮点
 - (1) 追加開示の明示的な規定の設定趣旨
 - (2) 同一種類の事業体に対して適用される、認知されている会計基準設定主体により透明性のあるプロセスに従って適正表示を意図して策定された一般目的の会計の基準（以下「一般に公正妥当と認められる会計の基準」という。）との差異の程度

3. 独立行政法人における財務報告の枠組みの検討

(1) 「一般目的」及び「特別目的」の財務報告の枠組みに係る検討

① 独立行政法人の広範囲の利用者及び共通するニーズ

ア. 独立行政法人会計基準の設定趣旨

独立行政法人会計基準の前文である「独立行政法人会計基準の設定について（平成 12 年 2 月 16 日 独立行政法人会計基準研究会）」では、「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」（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第 36 条）として制度設計が行われている」とされている。

このような制度設計の趣旨から、独立行政法人の業務の実施については、税を財源とするものであり、独立行政法人は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ている。また、独立行政法人により作成される財務報告は、その利用者である国民その他の利害関係者に対して利用目的に適合した有用な内容を提供するものでなければならないとされている。

このような観点から、独立行政法人の財務報告の目的は以下の諸点にあるとされている。「第一は、独立行政法人による業務の遂行状況についての適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捕捉し得るものでなければならない。」とするものである。

「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、自発性の発揮の観点から、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。」とするものである。

イ. 独立行政法人の利害関係者及び情報ニーズ

以上のことから、独立行政法人の主たる利害関係者は「国民」であり、利害関係者の情報ニーズは、独立行政法人の運営財源としての税を負担し当該財源を負託した国民にとって、その負託した経済資源が適切に利用され、業務の遂行状況についての適確な把握及び業績の適正な評価に資するような財務情報であると考えられる。

国民が独立行政法人の業務の遂行状況の適確な把握と業績の適正な評価ができるための、意思決定有用性のある財務情報の提供と、それに対する独立行政法人の説明責任が求められている。

② 独立行政法人会計基準の設定主体

ア. 独立行政法人会計基準研究会

独立行政法人制度の創設時において、総務庁長官（当時）の委嘱を受けた「独立行政法

人会計基準研究会」が会計、財政等の学識経験者によって構成され、総務総括政務次官（当時）主宰の下、平成11年3月30日に初会合が開かれている。

独立行政法人の会計は、中央省庁等改革基本法（平成10年法律第103号）第38条第3号及び通則法第37条において、原則として企業会計原則によることとされている。これを受け、当該研究会は、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分かりやすい形で適切に開示するため、独立行政法人にふさわしい会計基準について、専門的な見地から包括的かつ詳細に検討を加えることをその使命としている。

その後、中央省庁等改革により総務省が設置され、現状では、総務省が開催する研究会として位置付けられている。

イ. 財政制度等審議会財政制度分科会法制・公会計部会

また、平成13年12月19日に閣議決定された「特殊法人等整理合理化計画」に基づき、特殊法人等から独立行政法人化する、いわゆる「移行独立行政法人」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。そのため、総務省が開催していた「独立行政法人会計基準研究会」と、従来「特殊法人等会計処理基準」や「特殊法人等に係る行政コスト計算書作成指針」の策定に携わってきた財務省に設置されている財政制度等審議会財政制度分科会法制・公会計部会が連携を図りつつ、両者の共同ワーキング・チームが立ち上げられ、検討が行われることになった。

共同ワーキング・チームは会計、財政等の学識経験者、民間企業等実務者を中心に構成されており、平成14年7月25日に初会合が開かれている。

ウ. 共同ワーキング・チーム

このように、現状においては、独立行政法人会計基準の設定主体は、総務省「独立行政法人会計基準研究会」と財務省「財政制度等審議会財政制度分科会法制・公会計部会」の共同ワーキング・チームであることになる。また、これらの会計基準設定主体の構成メンバーとしては民間企業関係者、公認会計士、学識経験者等から構成されており、独立行政法人を取り巻く広範囲の利用者を代表する構成となっている¹⁰。

③ 独立行政法人会計基準の設定プロセス

独立行政法人会計基準の設定プロセスに関しては、通常は次のような流れとなる。

ア. 閣議決定

内閣による政策的意思決定に基づき、会計制度を含む独立行政法人制度改革の基本方針が決定される。

イ. 関連法令等の整備

閣議決定の内容に応じて、必要であれば独立行政法人関連の法令の国会決議、法令・通

¹⁰ 独立行政法人会計基準に関して、その実務上の留意点をQ&Aの形式で記述したものが「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」に関するQ&Aであり、実務の現場における判断基準の一つとして位置付けられている。これも、実質的な機能を考慮するならば、広義の独立行政法人会計基準と考えられる。

「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」に関するQ&Aの設定・公表主体は、「独立行政法人会計基準研究会」を主管する総務省行政管理局、「財政制度等審議会財政制度分科会法制・公会計部会」を主管する財務省主計局、及び独立行政法人会計の実務に精通している日本公認会計士協会である。

知等の整備がなされる。

ウ．会計基準設定主体による討議

法令等の整備を基礎として、総務省「独立行政法人会計基準研究会」と財務省「財政制度等審議会 財政制度分科会 法制・公会計部会」の共同ワーキング・チームによる独立行政法人会計基準の改訂に関して、課題認識、改訂スケジュール、改訂案の検討等がなされる。この間、総務省、財務省を中心に独立行政法人の主務府省である関係省庁との調整もなされる。

エ．検討された会計基準改訂案のパブリックコメント

検討された独立行政法人会計基準改訂案について、適正な期間を確保したパブリックコメントに付される。

オ．パブリックコメントを受けた会計基準の修正等の討議

寄せられたコメントを会計基準設定主体が個別に検討を行い、パブリックコメントに付した独立行政法人会計基準改訂案の修正等の討議を行う。

カ．会計基準の確定

以上を踏まえて、改正された独立行政法人会計基準が確定し、ウェブサイトで公表される。

キ．財務会計省令への反映

独立行政法人会計基準の改訂により、独立行政法人ごとに設定されている財務及び会計に関する省令の変更が必要な場合には、当該省令が変更され、公表される。

なお、以上の過程のうち、会計基準設定主体による討議に係るプロセスについては、議事録及び討議資料等が原則としてウェブサイト上で全て公表されている。

したがって、会計基準の設定プロセスについては、独立行政法人の主たる利害関係者である国民を始めとする広範囲の利用者に共通するニーズを調整・反映するため、又現実的にこれらの利害関係者の意見表明が可能となるようなアクセスが確保された形で、透明性・公平性のある設定プロセスに従って策定されている。

(2) 「適正表示の枠組み」と「準拠性の枠組み」に係る検討

① 追加開示の明示的な規定の設定趣旨

適正表示の枠組みは、経営者が財務諸表を作成するに当たり、財務報告の枠組みで要求されている個々の事項に準拠するだけでなく、「適正表示を達成するため追加開示の必要性の検討を求める枠組み」であり、「監査人は、追加開示の必要性の評価に当たっては（略）財務諸表により提供される情報、すなわち、事業体の財政状態や経営成績又はキャッシュ・フローの状況を、利用者が財務諸表から適切に理解できるか否かという観点に立って俯瞰的な評価を行うこと（「監査基準の改訂について（平成26年2月18日）」の「二 主な改訂点とその考え方 1 監査の目的の改訂」における「一步離れて行う評価）」が要請される。」ものとされている（Q&A Q6）。

独立行政法人会計基準における追加開示の明示的な規定としては、次のようなものがある（下線引用者）。

第80 注記

1 独立行政法人の財務諸表には、重要な会計方針、重要な債務負担行為、税効果会計、その作成日までに発生した重要な後発事象、固有の表示科目の内容その他独立行政法人の状況を適切に開示するために必要な会計情報を注記しなければならない。

<注5 4> 附属明細書及び注記における開示について

独立行政法人の財務諸表は、広く国民にとってわかりやすい形で会計情報を開示するものでなければならないが、一方で、各種専門家にとって高度な分析に耐えられるような詳細な情報が含まれていなければならない。このため、貸借対照表や損益計算書等はいたずらに複雑なものとならないように留意しつつ、詳細な情報を附属明細書及び注記によって、開示していくものとする。

第132 連結財務諸表の注記

連結財務諸表には、次の事項を注記しなければならない。

(1)～(3)略

(4) その他重要な事項

関係法人集団の財政状態及び運営状況を判断するために重要なその他の事項

独立行政法人は、業務運営のための経済資源としては国民の税金を基礎としており、効率的かつ効果的に政策を実施する主体として、自律性、自発性及び透明性を備えた法人としての制度設計がなされている。そのため、財務報告の適正表示がその制度理念から当然に求められており、独立行政法人会計基準という財務報告の枠組みにおいて具体的に要求されている以上の開示を行うために明示的に定められたものが、上記の包括的な追加開示規定であると考えられる。

② 独立行政法人会計基準における特殊な会計処理と一般に公正妥当と認められる会計の基準との関係

ア. 独立行政法人会計基準の位置付け

独立行政法人会計基準は、前述したように、適正表示を意図して財務報告に関係する広範囲の利用者に共通するニーズを調整・反映する透明性のあるプロセスを経て策定されたものであり、それ自体が、一般に公正妥当と認められる会計の基準である。さらに、存在する複数の独立行政法人という同一種類の事業体に対して、一律的に適用されるものであり、そこには複数の財務報告の枠組みが存在するものではない。

独立行政法人会計基準自体は、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準との差異はあるものの、それは、「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こと。」、「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ということ。」、「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ということ。」、「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

る必要があるということ。」という営利企業との制度前提や財務構造等の違いを考慮の上で、独立行政法人に企業会計原則が導入された経緯があるためである。

また、独立行政法人は通則法第37条により「主務省令で定めるところにより、原則として企業会計原則によるものとする。」とされており、各独立行政法人では、次のような定めが、財務及び会計に関する省令でなされる。

<p>(会計の原則)</p> <p>第〇条</p> <p>機構の会計については、この省令の定めるところによるものとし、この省令に定めのないものについては、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従うものとする。</p> <p>2 金融庁組織令（平成十年政令第三百九十二号）第二十四条第一項に規定する企業会計審議会により公表された企業会計の基準は、前項に規定する一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に該当するものとする。</p> <p>3 平成十一年四月二十七日の中央省庁等改革推進本部決定に基づき行われた独立行政法人の会計に関する研究の成果として公表された基準（以下「独立行政法人会計基準」という。）は、この省令に準ずるものとして、第一項に規定する一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に優先して適用されるものとする。</p>

すなわち、独立行政法人会計基準が優先して適用され、そこに定められていない事項については一般に公正妥当と認められている企業会計の基準に従うことになる。これは、会計基準の適用関係において、財務諸表等規則第2条に定める「別記事業」の取扱いと類似の位置付けであると考えられる。

イ. 主務省令の定めによる会計処理の位置付け

特殊法人等からの移行独立行政法人等は、その業務の特殊性に基づく特殊な会計処理を主務省令に定めこれに従うことがあり、それが一般に公正妥当と認められる会計の基準と言えるのかどうかという論点がある。

この点に関し、「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）」では、「4 改訂会計基準の性格と取り扱い等（1）改訂会計基準の性格と取扱い」の中で「主務省令において個別の独立行政法人の特殊性に基づく企業会計と異なる会計処理を定めることを排除するものではないが、その場合には基準及び注解の趣旨に抵触してはならない。」（傍点引用者）との記載があり、独立行政法人会計基準の趣旨が遵守される法令上の担保が要請されている¹¹。

¹¹ 「独立行政法人会計基準の改訂について」における記載は、平成22年3月30日改訂までは「基準及び注解の趣旨を踏まえる限りにおいては、主務省令において個別の独立行政法人の特殊性に基づく会計処理を排除するものではない。」及び「主務省令において個別の独立行政法人の特殊性に基づく会計処理を定める場合には、基準及び注解の趣旨を十分に踏まえた慎重な検討が行われることを特に希望するものである。」とされていた。しかし、平成22年10月25日改訂では、後者の記載はなく「基準及び注解の趣旨を踏まえる限りにおいては、主務省令において個別の独立行政法人の特殊性に基づく会計処理を排除するものではない。」のみの記載に変更され、平成27年1月27日改訂では、本文中に記載のような、より強い表現振りに変更されている。

(3) 独立行政法人における財務報告の枠組みの検討結果

以上から、独立行政法人に係る財務報告の枠組みは「一般目的の財務報告・適正表示の枠組み」に該当するものであり、独立行政法人会計基準に基づく財務諸表は、一般目的の財務諸表であると言える¹²。

¹² なお、独立行政法人の勘定別財務諸表は独立行政法人会計基準第 100 第 1 項の定めにより区分経理ごとに作成が要請された勘定ごとの「財務諸表」とされており、独立行政法人会計基準第 104 第 2 項の定めにより、財務諸表の注記は法人単位財務諸表及び勘定別財務諸表のそれぞれに適切な注記を行わなければならないとされている。そのため、独立行政法人会計基準第 80 第 1 項及び同注解 54 の定めは、勘定別財務諸表にも同様に適用されることから、勘定別財務諸表も法人単位財務諸表と同様に「適正表示の枠組み」に該当する。
また、決算報告書、利益処分案及び事業報告書（会計に関する部分に限る。）の取扱いについては、本研究報告 P10 において言及している公会計委員会研究報告第 20 号「国際監査基準 公的部門特有の考慮事項の検討」（平成 25 年 6 月 4 日）における検討を参照されたい。

4. 独立行政法人における財務諸表の範囲の考え方

財務諸表とは、「財務報告の枠組みに準拠して、過去財務情報を体系的に表したものであり、関連する注記が含まれる。財務諸表は、一定時点における企業の経済的資源若しくは義務、又は一定期間におけるそれらの変動を伝えることを目的としている。(略)「財務諸表」は、通常、適用される財務報告の枠組みにおいて要求される完全な一組の財務諸表を指す。」(監基報200第12項(9))とされている。

また、完全な一組の財務諸表の構成は、適用される財務報告の枠組みにおいて規定される(監基報200のA8項)。したがって、適用される財務報告の枠組みが異なれば、完全な一組の財務諸表を構成する財務表は異なり、我が国の場合においてはキャッシュ・フロー計算書の作成を求めない財務報告の枠組みも存在する。

なお、「完全な一組の財務諸表は事業体(事業体を構成する会計単位の場合を含む。)の財務情報を提供するために一つに統合されたパッケージとしてデザインされた複数の財務表から構成されるものとする考え方(Q14参照)を踏まえ、完全な一組の財務諸表には、単年度の財政状態と経営成績を示す計算書である貸借対照表、損益計算書並びに重要な会計方針の要約及びその他の関連する注記が最低限必要であると考えられる。」(Q&A Q15)とされている。

5. 独立行政法人における財務諸表の範囲に係る検討

(1) 独立行政法人における「完全な一組の財務諸表」の範囲に係る検討

独立行政法人に適用される財務報告の枠組みである独立行政法人会計基準では、財務諸表の体系について、次のように規定されている(下線引用者)。

第42 財務諸表の体系

独立行政法人の財務諸表の体系は、次のとおりである。

- (1) 貸借対照表
- (2) 損益計算書
- (3) キャッシュ・フロー計算書
- (4) 利益の処分又は損失の処理に関する書類
- (5) 行政サービス実施コスト計算書
- (6) 附属明細書

第110 連結財務諸表の体系

独立行政法人の連結財務諸表は、次のとおりとする。

- (1) 連結貸借対照表
- (2) 連結損益計算書
- (3) 連結キャッシュ・フロー計算書
- (4) 連結剰余金計算書
- (5) 連結附属明細書

また、独立行政法人会計基準において、重要な会計方針の要約及びその他の関連する注記については、次のように規定されている。

第79 附属明細書

独立行政法人は、貸借対照表及び損益計算書等の内容を補足するため、次の事項を明らかにした附属明細書を作成しなければならない。(注53)

第80 注記

1 独立行政法人の財務諸表には、重要な会計方針、重要な債務負担行為、税効果会計、その作成日までに発生した重要な後発事象、固有の表示科目の内容その他独立行政法人の状況を適切に開示するために必要な会計情報を注記しなければならない。

2 重要な会計方針に係る注記事項は、まとめて記載するものとする。その他の注記事項についても、重要な会計方針の注記の次に記載することができる。(注54)(注54)(注55)(注56)(注57)(注58)(注59)

<注54> 附属明細書及び注記における開示について

独立行政法人の財務諸表は、広く国民にとってわかりやすい形で会計情報を開示するものでなければならないが、一方で、各種専門家にとって高度な分析に耐えられるような詳細な情報が含まれていなければならない。このため、貸借対照表や損益計算書等はいたずらに複雑なものとならないように留意しつつ、詳細な情報を附属明細書及び注記によって、開示していくものとする。

第130 連結財務諸表の附属明細書

独立行政法人は、連結貸借対照表及び連結損益計算書等の内容を補足するため、附属明細書を作成しなければならない。なお、附属明細書は、「第79 附属明細書」に準じるほか、次の事項を明らかにしなければならない。

第132 連結財務諸表の注記

連結財務諸表には、次の事項を注記しなければならない。

(1)～(2) 中略

(3) 会計処理の原則及び手続等

ア 重要な資産の評価基準及び減価償却の方法並びにこれらについて変更があったときは、その旨、変更の理由及び当該変更が連結財務諸表に与えている影響の内容

イ 関係会社の採用する会計処理の原則及び手続で独立行政法人及び関係会社との間で特に異なるものがあるときは、その概要

ウ 特定関連会社の資産及び負債の評価方法

(4) その他の重要な事項

関係法人集団の財政状態及び運営状況を判断するために重要なその他の事項

このように、独立行政法人会計基準においては、単年度の財政状態と経営成績を示す計算書である貸借対照表、損益計算書並びに重要な会計方針の要約及びその他の関連する注記が規定されている。

(2) 独立行政法人における「完全な一組の財務諸表」の範囲の検討結果

以上から、独立行政法人会計基準及び関係政省令により作成が要請されている独立行政法人の財務諸表は「完全な一組の財務諸表」であるといえる¹³。

¹³ なお、独立行政法人の勘定別財務諸表は、独立行政法人会計基準第100第1項の定めにより、区分経理ごとに作成が要

なお、独立行政法人における損益計算書は、独立行政法人を会計主体としてみた場合の「費用」を計上するものであって、損益外減価償却相当額や引当外退職給付増加見積額など納税者である国民の立場から「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」は計上されていない。そのため、独立行政法人会計基準では、そのようなコストを計算する行政サービス実施コスト計算書が損益計算書と同時に国民に情報開示されるべきものと考えられている。このように、行政サービス実施コスト計算書は損益計算書と双対関係にあるものとして位置付けられるため、損益計算書と同様に「完全な一組の財務諸表」の一部を構成するものと整理できる。

6. 国立大学法人及び地方独立行政法人における財務報告の枠組み及び財務諸表の範囲の検討

ここでは、独立行政法人以外に公的部門で法定監査が実施されている事例として、国立大学法人及び地方独立行政法人を取り上げ、上記3から5までの検討項目について、独立行政法人との対比により検討する。

(1) 「一般目的」及び「特別目的」の財務報告の枠組みに係る検討

表1～表3のとおり、国立大学法人及び地方独立行政法人についても、独立行政法人と同様の構造となっていることから、国立大学法人及び地方独立行政法人に係る財務報告の枠組みは「一般目的の財務報告の枠組み」であり、国立大学法人会計基準及び地方独立行政法人会計基準に基づく財務諸表は、一般目的の財務諸表である。

表1

	独立行政法人	国立大学法人	地方独立行政法人
広範囲の利用者	国民	国民	地域住民
共通ニーズ	<ul style="list-style-type: none"> ・ 負託資源の利用状況の適切性 ・ 業務遂行状況の適確な把握 ・ 業績の適正な評価 	同左	同左
会計基準設定主体	「独立行政法人会計基準研究会（総務省）」及び「財政制度等審議会財政制度分科会法制・公会計部会（財務省）」共同ワーキング・チーム	国立大学法人会計基準等検討会議（文部科学省）	地方独立行政法人会計基準等研究会（総務省）

(2) 「適正表示の枠組み」と「準拠性の枠組み」に係る検討

表2のとおり、国立大学法人及び地方独立行政法人についても、独立行政法人と同様の構造となっていることから、国立大学法人及び地方独立行政法人に係る財務報告の枠組みは「適正表示の枠組み」である。

請された勘定ごとの「財務諸表」とされていることから、独立行政法人会計基準第42に定める財務諸表の体系と同様である。また、独立行政法人会計基準第101第1項の定めにより、法人単位財務諸表も独立行政法人会計基準第42に定める財務諸表の体系と同様の体系とされている。さらに、独立行政法人会計基準第104第2項の定めにより、財務諸表の注記は法人単位財務諸表及び勘定別財務諸表のそれぞれに適切な注記を行わなければならないとされている。そのため、勘定別財務諸表も法人単位財務諸表と同様に「完全な一組の財務諸表」に該当する。

表 2

	独立行政法人	国立大学法人	地方独立行政法人
追加開示の明示的な規定	独立行政法人会計基準第 80 及び第 132 に追加開示の明示的な規定有り	国立大学法人会計基準第 77 及び第 121 に追加開示の明示的な規定有り	地方独立行政法人会計基準第 78 及び第 120 に追加開示の明示的な規定有り
監査基準における取扱い	独立行政法人に対する会計監査人の監査の基準により、民間企業の会計監査に適用される一般に公正妥当と認められる監査基準に準拠した「俯瞰的な評価」を実施	国立大学法人に対する会計監査人の監査の基準により、民間企業の会計監査に適用される一般に公正妥当と認められる監査基準に準拠した「俯瞰的な評価」を実施	地方独立行政法人に対する会計監査人の監査の基準により、民間企業の会計監査に適用される一般に公正妥当と認められる監査基準に準拠した「俯瞰的な評価」を実施
一般に公正妥当と認められる会計の基準との関係	<ul style="list-style-type: none"> ・全ての独立行政法人に一律的に同一の財務報告の枠組みを適用 ・一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に基づくが、独立行政法人の公共的性格を考慮した部分的修正有り 	<ul style="list-style-type: none"> ・全ての国立大学法人に一律的に同一の財務報告の枠組みを適用 ・一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に基づくが、国立大学法人の公共的性格を考慮した部分的修正有り 	<ul style="list-style-type: none"> ・全ての地方独立行政法人に一律的に同一の財務報告の枠組みを適用 ・一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に基づくが、地方独立行政法人の性格を考慮した部分的修正（一般型・公立大学法人の特例・公営企業型）有り

(3) 「完全な一組の財務諸表」に係る検討

表 3 のとおり、国立大学法人及び地方独立行政法人についても、独立行政法人と同様の構造となっていることから、国立大学法人会計基準及び地方独立行政法人会計基準に規定されている法人の作成する財務諸表の範囲は「完全な一組の財務諸表」である。

表 3

	独立行政法人	国立大学法人	地方独立行政法人
財務諸表の体系	(財務諸表) (1) 貸借対照表 (2) 損益計算書 (3) キャッシュ・フロー計算書 (4) 利益の処分又は損失の処理に関する書類 (5) 行政サービス実施コスト計算書 (6) 附属明細書 (連結財務諸表)	(財務諸表) (1) 貸借対照表 (2) 損益計算書 (3) キャッシュ・フロー計算書 (4) 利益の処分又は損失の処理に関する書類 (5) 国立大学法人等業務実施コスト計算書 (6) 附属明細書 (連結財務諸表)	(財務諸表) (1) 貸借対照表 (2) 損益計算書 (3) キャッシュ・フロー計算書 (4) 利益の処分又は損失の処理に関する書類 (5) 行政サービス実施コスト計算書 (6) 附属明細書 (連結財務諸表)

	(1) 連結貸借対照表 (2) 連結損益計算書 (3) 連結キャッシュ・フロー計算書 (4) 連結剰余金計算書 (5) 連結附属明細書 (根拠規定) ・独立行政法人会計基準 第 42 及び 110	(1) 連結貸借対照表 (2) 連結損益計算書 (3) 連結キャッシュ・フロー計算書 (4) 連結剰余金計算書 (5) 連結国立大学法人等業務実施コスト計算書 (6) 連結附属明細書 (根拠規定) ・国立大学法人会計基準 第 39 及び 101	(1) 連結貸借対照表 (2) 連結損益計算書 (3) 連結キャッシュ・フロー計算書 (4) 連結剰余金計算書 (5) 連結附属明細書 (根拠規定) ・地方独立行政法人会計基準 第 40 及び 100 ・同会計基準 (公営企業型) 第 40 及び 105
重要な会計方針の要約及びその他の関連する注記に関する規定	・独立行政法人会計基準 第 70、78、79、80、130、132 などに、重要な会計方針の要約及びその他の関連する注記に関する規定有り	・国立大学法人会計基準 第 67、75、76、77、122、124 などに、重要な会計方針の要約及びその他の関連する注記に関する規定有り	・地方独立行政法人会計基準 第 68、76、77、78、118、120 などに、重要な会計方針の要約及びその他の関連する注記に関する規定有り ・同会計基準 (公営企業型) 第 68、75、76、77、124、126 などに、重要な会計方針の要約及びその他の関連する注記に関する規定有り

(4) 国立大学法人及び地方独立行政法人における財務報告の枠組み及び財務諸表の範囲の検討結果

以上から、国立大学法人及び地方独立行政法人に係る財務報告の枠組みは、独立行政法人と同様に、「一般目的の財務報告の枠組み」であり、「適正表示の枠組み」である。また、国立大学法人及び地方独立行政法人の作成する財務諸表の範囲は、独立行政法人と同様に、「完全な一組の財務諸表」である。

IV おわりに

本研究報告は、現状想定される論点を整理したものであり、公的部門における様々な財務報告の枠組みを個別に判断する際に参考にしていただきたい。

なお、本研究報告は今後の公監査実務の進展により、検討すべき論点が生じてくることは十分想定される。そのため、現状は制度上実施されていないが、例えば、公的部門においてなされている区分経理の一会計主体では独立採算的な運営が行われており、財務会計的な観点からは、独立した会計主体として完全な一組の財務諸表を作成している対象についても、本研究報告の財務報告の枠組みを利用して財務諸表監査の可能性を検討するなど、公認会計士監査の対象領域の拡大により、社会的なニーズに対応するなどの貢献が想定される。

本研究報告を基礎とし、公的部門におけるパブリックガバナンスの強化の一環として、公認会計士監査の社会的な利用を強く希望するものである。

以 上