

第 12 回共同ワーキング・チーム（独立行政法人会計基準に係る論点のたたき台）

1. 前回までの議論及び今回のワーキング・チームにおける検討内容

- ✓ これまで、第 6 回会計基準等部会及び第 11 回共同ワーキング・チームにおいて、「独立行政法人の財務報告に関する基本的な指針」（平成 29 年 9 月 1 日。以下「基本的な指針」という。）を前提に、独立行政法人会計基準の改訂が必要な箇所（案）について議論してきた。（演繹的な検討）
- ✓ その際、改訂が必要な箇所（案）に関する検討をより深めることや、まずは法人への実態調査（例：純資産変動計算書の新設に伴うシステム負担等の把握。現行の損益外項目の拡大ニーズの把握）を実施すべきこと、その上で、その他利用者への確認も実施すべきことなどについて議論された。（帰納的な検討）
- ✓ 前回までの議論を踏まえて、独立行政法人の訪問（8 法人を予定）及び全ての独立行政法人（87 法人）を対象としたアンケートを実施した。
- ✓ 本日の検討では、独立行政法人会計基準の検討の前提、改訂が必要な箇所（案）、本日の論点ごとに、前回までの議論の内容及び法人への実態調査の結果等を踏まえて、更に議論を深めるものである。
- ✓ なお、共同ワーキング・チームの成果物の取りまとめにあたっては、主務大臣及び独立行政法人評価制度委員会等の「外部評価・監督者」への意見照会（各府省意見照会）やパブリック・コメントを実施することでその他利用者からの意見を取り入れることも想定される。

（参考）「基本的な指針」（下線部は事務局が加筆）

財務報告利用者の情報ニーズ

BC2.15

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

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

2. 独立行政法人会計基準の検討の前提（①「基本的な指針」との関係）

- ✓ 第 6 回会計基準等部会及び第 11 回共同ワーキング・チームでの議論のとおり、独立行政法人会計基準の改訂については「基本的な指針」を前提に検討する。
- ✓ 「基本的な指針」は、独立行政法人通則法（以下「通則法」という。）に定められた独立行政法人制度を前提に取りまとめられており、今後の独立行政法人会計基準の改訂等にあたっての基本的な指針を提示するものである。

- ✓ 「基本的な指針」では、独立行政法人の会計に関する認識、測定、表示及び開示の基準について、独立行政法人会計基準において定めるとされている。

(参考)「基本的な指針」(下線部は事務局が加筆)

本指針の性格と取扱い

8

本指針は、独立行政法人の財務報告の基礎にある前提や概念を体系化したものである。また、今後の独立行政法人会計基準及び関係通知の改訂等に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である。

10

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

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

なお、本指針では、独立行政法人の会計に関する認識、測定、表示及び開示の基準については、本指針の考え方を踏まえて設定される独立行政法人会計基準において定めることとした。

3. 独立行政法人会計基準の検討の前提（②通則法との関係）

- ✓ 独立行政法人通則法（以下、「通則法」という。）第37条により、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」とされている。

(参考)通則法

(企業会計原則)

第三十七条 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。

- ✓ 現行の主務省令では、
- 通則法第37条における「企業会計原則」に、「企業会計原則」（昭和24年7月9日経済安定本部企業会計制度対策調査会中間報告。昭和57年4月20日企業会計審議会最終改正）が含まれると整理されている。
 - 独立行政法人会計基準は企業会計の基準に優先して適用されるものとされている。
 - 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等（会計処理の包括的な体系）に従うと整理されている。
- ✓ 以上を踏まえると、今回の「基本的な指針」を踏まえた独立行政法人会計基準の検討に当たっても、会計処理の包括的な体系を踏まえた検討が必要なことに変わりないのではないか。（企業会計の基準において、昭和57年4月20日最終改正「企

業会計原則」を廃止せず、適宜、最新の基準に置き換えて適用することで運用しているのであれば、独立行政法人会計基準に記載の無い会計事象の取扱いについても、同様の取扱いになるのではないかと)

(参考)「独立行政法人制度の解説 第3版」(第一法規 独立行政法人制度研究会編)(下線部は事務局が加筆)

(2) 企業会計原則

法令上では、企業会計原則についての明確な定義は存在しないが、一般的には、企業会計原則とは、「企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから、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、必ずしも法令によって強制されないでも、すべての企業がその会計を処理するに当って従わなければならない基準」である「企業会計原則」(昭和 24 年7月9日経済安定本部企業会計制度対策調査会中間報告)を頂点とし、企業会計審議会や企業会計基準委員会によって定められた各種の下位の基準や、日本公認会計士協会会計制度委員会等による実務指針、明文化されていない企業実務上の会計慣行などから構成される会計処理の包括的な体系のことを指している。

(3) 主務省令で定める書類

本条に基づく主務省令においては、独立行政法人会計基準や独立行政法人会計基準注解が企業会計の基準に優先して適用されることが定められている(例：独立行政法人国立病院機構の業務運営、財務及び会計並びに人事管理に関する省令 (平成 16 年厚生労働省令第 77 号))。

○独立行政法人国立病院機構の業務運営、財務及び会計並びに人事管理に関する省令
(企業会計原則等)

第八条 機構の会計については、この省令に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。

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。

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。ただし、平成十七年六月二十九日に設定された固定資産の減損に係る基準については、この限りでない。

- ✓ 通則法第 38 条における財務諸表のうち「主務省令で定める書類」については、主務省令において、キャッシュ・フロー計算書及び行政サービス実施コスト計算書、連結財務諸表(連結貸借対照表、連結損益計算書、連結キャッシュ・フロー計算書、連結剰余金計算書、連結附属明細書)が定められており、現行の通則法ではこれらも含めて「財務諸表」とされている。

(参考)通則法(下線部は事務局が加筆)

(財務諸表等)

第三十八条 独立行政法人は、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(以下「財務諸表」という。)を作成し、当該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。

○独立行政法人国立病院機構の業務運営、財務及び会計並びに人事管理に関する省令
(財務諸表)

第十条 機構に係る通則法第三十八条第一項の主務省令で定める書類は、独立行政法人会計基準に定めるキャッシュ・フロー計算書及び行政サービス実施コスト計算書とする。

4. 独立行政法人会計基準の検討の前提 (③現行の独立行政法人会計基準の取扱い)

- ✓ 以上までの整理に関連して、現行の独立行政法人会計基準では、以下のとおり「性格と取扱い」が記載されている。
- ・ 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を定めるものである。
 - ・ 改訂後の基準及び注解は、一般的かつ標準的な会計基準を示すもの
 - ・ 基準及び注解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る企業会計の基準に従う
 - ・ 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。(具体例として、前ページにおける「独立行政法人国立病院機構の業務運営、財務及び会計並びに人事管理に関する省令(平成16年厚生労働省令第77号)第8条第3項ただし書き」参照)

(参考)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)(下線部は事務局が加筆)

4 改訂会計基準の性格と取扱い等

(1)改訂会計基準の性格と取扱い

改訂後の基準及び注解は、現行の基準及び注解と同様に、独立行政法人がその会計を処理するに当たって従わなければならない基準であるとともに、会計監査人が独立行政法人の財務諸表等の監査をする場合において依拠しなければならない基準であって、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を定めるものである。

改訂後の基準及び注解は、一般的かつ標準的な会計基準を示すものであり、独立行政法人は他に合理的な理由がない限り基準及び注解の定めるところに従わなければならないが、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る企業会計の基準に従うこととなる。また、現行の基準及び注解と同様、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。

5. 独立行政法人会計基準の改訂が必要な箇所（案）

- ✓ 第6回会計基準等部会において、「基本的な指針」を踏まえた独立行政法人会計基準の改訂について、改訂が必要な箇所（案）を示した。
- ✓ 「改訂が必要な箇所（案）」について検討をより深めるため、第11回共同ワーキング・チームでの議論や、法人訪問及びアンケートの結果を踏まえ、以下の論点を本日の検討対象にしてはどうか。

4. 第4章 財務諸表の体系

4.1 「第42 財務諸表の体系」の修正

- ⇒ 旧：貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書、利益の処分又は損失の処理に関する書類、行政サービス実施コスト計算書、附属明細書（計6書類）
- ⇒ 新：貸借対照表、行政コスト計算書、損益計算書、純資産変動計算書、キャッシュ・フロー計算書、利益の処分又は損失の処理に関する書類、附属明細書（計7書類）

論点①：純資産変動計算書の様式

論点②：行政コスト計算書の様式（損益計算書の様式に関連）

6. 第●章 行政コスト計算書

6.1 「第○○ 表示区分」、「第○○ 行政コスト計算書の様式」の記載を新設

- ⇒ 損益計算書との関係を踏まえて表示区分と様式を新設

① 「行政コスト」は「費用」と「それ以外の項目」が含まれることを踏まえた様式

② 「行政コスト」から「費用」が抽出される情報の流れを踏まえた様式 など

7. 第6章 損益計算書

7.1 損益計算書の様式の修正

- ⇒ 「第○○ 行政コスト計算書の様式」を踏まえた修正

8. 第●章 純資産変動計算書

8.1 「第○○ 純資産変動計算書の記載の基準」等の新設

- ⇒ 表示区分、分類、様式等の新設
- ⇒ 「株主資本等変動計算書」等を参考にした様式

14. 第12章 区分経理の会計処理

14.1 「第4章 財務諸表の体系」を踏まえた修正

- ⇒ 法人単位行政コスト計算書、法人単位純資産変動計算書の要否
- ⇒ 勘定別行政コスト計算書、勘定別純資産変動計算書の要否

論点③：区分経理における財務諸表の体系

15. 第13章 連結財務諸表

15.1 「第4章 財務諸表の体系」を踏まえた修正

⇒ 連結純資産変動計算書&連結剰余金計算書の要否

⇒ 連結財務諸表における科目名の変更要否

論点④：連結財務諸表の体系

論点⑤：区分経理における連結財務諸表の体系

6. 論点①：純資産変動計算書の様式

- ✓ 第6回会計基準等部会及び第11回共同ワーキング・チームでは、純資産変動計算書の様式に関して、以下の議論がなされた。
 - ・ 現行の附属明細書で開示されている情報を利用して作成すること
 - ・ 企業会計における株主資本等変動計算書等を参考にした様式であること
 - ・ 資本剰余金の内訳に政府出資に関する情報を明示すること
 - ・ 純資産項目の当期変動額の内容を表示すること
 - ・ 純資産変動計算書の新設に伴う法人におけるシステム負担を把握すること
- ✓ 前回までの議論を踏まえて、独立行政法人への訪問及び全ての独立行政法人を対象としたアンケートを実施したところ、以下のような意見が見受けられた。

Q： 基本的な指針に基づき、独立行政法人会計基準改訂後は純資産変動計算書を作成することになります。現在、念頭に置いている純資産変動計算書のイメージでは、新たに純資産項目の増減内容に関する説明及び資本剰余金（政府出資金）の増減額の記載を想定していますが、これを作成する場合に実務上の支障はありますか。

A：

- 純資産の変動情報は既に把握している。大きな支障はないと想定
- 現行の附属明細書の情報を加工して純資産変動計算書を作るので、附属明細書との重複が生じる。不要な重複は解消すべきではないか
- 表示科目や増減内容に関する情報が多くなった場合、純資産変動計算書の「一覧性」が薄まるのではないか
- 附属明細書で情報提供していた頃より、見づらくなるのではないか
- システムを整備し直す必要がある。適用まで2年ほどの期間がほしい
- 財務会計システムに、行政コスト計算書及び純資産変動計算書の作成・出力機能がない状況
- 事業年度終了後3ヶ月以内に財務諸表を作成・提出している。区分経理を踏

まえた財務諸表の作成や、セグメント情報の提供、会計監査人の監査への対応など、作業負担が重い状況

- ✓ 以上を踏まえると、【資料3】純資産変動計算書（案）を前提に、今後、「純資産項目の当期変動額の内容」の実態を踏まえた表示程度、「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（平成28年2月最終改訂）との役割分担など、様式の詳細を詰めることとしてはどうか。

7. 論点②：行政コスト計算書の様式（損益計算書の様式に関連）

- ✓ 「基本的な指針」では、独立行政法人の運営状況が、行政コスト計算書と損益計算書で表されるとしている。このため、行政コスト計算書の様式が損益計算書の様式にも影響することとなる。

（参考）「基本的な指針」（下線部は事務局が加筆）

財務諸表の役割及び体系

3.2

独立行政法人の運営状況は、行政コスト計算書と損益計算書で表される。

- ・ 行政コスト計算書は、行政コストの状況を表すとともに、フルコスト情報の提供源となる。
- ・ 損益計算書は、損益の状況を表すとともに、インセンティブを与える仕組みに基づく独立行政法人の経営努力を反映する利益情報を提供する。

- ✓ 行政コスト計算書と損益計算書の様式について、以下の順番で検討してはどうか。
 - ・ まず、行政コスト計算書と財務諸表の構成要素との関係を踏まえることで、現行の行政サービス実施コスト計算書と行政コスト計算書とで表示される情報の違いを検討する
 - ・ その上で、「基本的な指針」における行政コスト計算書と損益計算書との役割の違いなどを踏まえて想定される両計算書の様式について検討する

＜現行の行政サービス実施コスト計算書と行政コスト計算書とで表示される情報の違い＞

- ✓ 「基本的な指針」において、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、行政コストには「費用」と「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」が含まれると整理している。
- ✓ その上で、行政コストに自己収入や機会費用等を別途、調整することで、「国民の負担に帰せられるコスト」が算定されると整理している。
- ✓ よって、行政コスト計算書には財務諸表の構成要素のうち、「行政コスト」が表示されるという関係にある。

（参考）「基本的な指針」（下線部は事務局が加筆）

財務諸表の役割及び体系

BC3.9

行政コスト計算書は、フルコスト情報の提供源であることから、「行政コスト」は損益計算書における「費用」をはじめ、「独立行政法人の損益計算書の役割に照らして費用として扱うべきでない資源消費額」を含む概念として整理される。

行政コスト

BC3.34

行政コスト計算書はフルコスト情報の提供源になることから、そこで表される行政コストは、独立行政法人がアウトプットを産み出すために使用したフルコストとしての性格を有することになる。

また、行政コストはフルコストとしての性格を有することから、独立行政法人の実態を踏まえて、例えば自己収入や機会費用等を別途、調整することで、独立行政法人の業務運営に関して「国民の負担に帰せられるコスト」が算定されることになる。このため、行政コストは「国民の負担に帰せられるコストの算定基礎を示す指標」としての性格も有することになる。

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

業績の適正な評価に資する情報

BC2.40

独立行政法人のフルコスト情報をアウトプット情報に対比するインプット情報として利用することに加えて、国民の負担に着目した場合にコストに含めるべきかどうかという観点から、フルコスト情報に、独立行政法人の実態を踏まえて、例えば自己収入や機会費用等を調整することで算定したコスト情報、すなわち「国民の負担に帰せられるコスト情報」を利用することも有用である。

- ✓ 現行の行政サービス実施コスト計算書では、行政サービス実施コスト（＝独立行政法人会計基準における「国民の負担に帰せられるコスト」）を以下のとおり算定している。
 - 損益計算書上の費用から自己収入等を控除して「業務費用合計」を算定
 - 「業務費用合計」に損益外項目や引当外項目等を加減算
- ✓ 「業務費用合計」の算定にあたって、控除される「自己収入等」には、自己収入のみならず、貸倒引当金戻入益、為替差益のように、同一の経済事象により収益と費用の両面が生じ、両者の差額が収益になる取引も含まれる（純額が収益に表れる取引が存在）。
- ✓ 新たな「行政コスト計算書」において、これらの収益の取扱いについては、「基本的な指針」の整理に照らすと、「行政コスト計算書」には表示せず、損益計算書のみに計上するのではないか。
- ✓ このような取扱いをすることで、「基本的な指針」における整理（行政コスト計算書に表示されたフルコスト情報に自己収入等を調整することで、「国民の負担に帰せられるコスト情報」として利用）とも整合するのではないか。

＜行政コスト計算書と損益計算書の役割等の整理を踏まえて想定される両計算書の様式＞

- ✓ 「基本的な指針」では、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ため、いずれか一方が他方に従属するかのような定義付けは望ましくないものと考えられた。
- ✓ また、「独立行政法人通則法第 44 条の利益処分の対象となる利益」を算定するために、行政コストに含まれる費用を抽出して損益計算書に表すことになるとして、行政コスト計算書と損益計算書との情報の流れが示された。

(参考)「基本的な指針」(下線部は事務局が加筆)

費用及び収益

BC3.36

行政コストや、費用、収益については、いずれも「サービスの提供、財貨の引渡又は生産その他の独立行政法人の業務に関連」することに着目して定義しているが、行政コストには損益計算書における費用をはじめ、「独立行政法人の損益計算書の役割に照らして費用として扱うべきでない資源消費額」が含まれることを踏まえれば、費用は、行政コストから「独立行政法人の損益計算書の役割に照らして費用として扱うべきでない資源消費額」を除くものとして定義付ける方法も考えられる。

ただし、行政コスト計算書と損益計算書は、それぞれ異なる役割を有することを明確にする観点から、両者を明確に分けて作成する必要があるため、行政コストと費用の定義付けにあたってもその関係を示しておく必要があるため、いずれか一方が他方に従属するかのような定義付けは望ましくないものと考えた。

財務諸表の体系の背後にある会計観

BC3.16

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

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

BC3.17

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

この考え方は、「独立行政法人通則法第 44 条の利益処分の対象となる利益」を算定するために、行政コストに含まれる費用を抽出して損益計算書に表すことになる本章の財務諸表の体系と整合する。

- ✓ これらを踏まえて想定される行政コスト計算書と損益計算書については、以下の様な様式が考えられるのではないかと。

- ・ 行政コスト計算書において、「費用」と「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」とに2区分して表示する様式【A案】
 - ・ 行政コスト計算書では何ら区分を設けずに、「行政コスト」から「費用」が抽出される情報の流れを踏まえた様式（この場合、損益計算書に行政コスト総額を記載して両計算書の情報を繋げることとなる）【B案】
- ✓ 【B案】を選択した場合には、以下を理由として、行政コスト計算書と損益計算書の様式として採用し得ないのではないか。
- ・ 損益計算書に、行政コスト計算書の末尾に記載される「行政コスト」を表示することで、行政コスト計算書と損益計算書を繋ぐことになるため、損益計算書に「行政コスト」を表示しつつ、そこから費用として表示すべきでない資源消費額を控除する様式になる。このため、企業会計における損益計算書とは異なる独法固有の損益計算書様式になってしまうのではないか。（結局、現行の「損益外項目」を損益計算書に表示する必要があるが生じてしまうのではないか）
 - ・ 「基本的な指針」において、「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ため、行政コストと費用の定義付けにあたってもその関係を示しておく必要があるため、いずれか一方が他方に従属するような定義付けは望ましくないものと考えた。」とされていることとの関係上、費用が行政コストに従属しているかのようにも見えてしまうのではないか。
- ✓ その一方、【A案】を選択した場合には、以下を理由として、行政コスト計算書と損益計算書の様式として採用し得るのではないか。
- ・ 行政コスト計算書と純資産変動計算書との繋がりを明示できること（利益を通じた「費用」と利益剰余金との繋がりの明示、及び「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」と資本剰余金との繋がりの明示）
 - ・ いずれか一方が他方に従属しているかのような表示には見え難く、両計算書の並存関係をより適切に示していること
 - ・ 「行政コスト」から「費用」が抽出される情報の流れについて、ある程度踏まえた表示ができること
- ✓ なお、【A案】の場合には、行政コスト計算書において、「費用」と「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」に2区分して表示するため、「独立行政法人の損益計算書の役割に照らして費用として扱うべきでない資源消費額」について「その他の行政コスト」（仮称）や「資本性コスト」（仮称）のように短縮した区分表示名を検討する必要があるのではないか。

8. 論点③：区分経理における財務諸表の体系

- ✓ 「基本的な指針」では、区分経理に関する明確な記載が無いものの、区分した経理単位ごとに「財務諸表」を作成するのであるから、「基本的な指針」を前提に検討すべきことに変わりない。

<勘定別財務諸表及び法人単位財務諸表の必要性>

- ✓ 現行の独立行政法人会計基準では、以下の考えにより、区分経理に対応して勘定別財務諸表及び法人単位財務諸表の作成が求められている。
 - ・ 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
 - ・ 独立行政法人に対してどの程度の財源措置が行われ、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

(参考)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日設定。平成 27 年1月 27 日改訂)(下線部は事務局が加筆)

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

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主務大臣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。

- ✓ また、現行の独立行政法人会計基準では、法人単位附属明細書において、各勘定の経理の対象と勘定相互間の関係を明らかにする書類や、勘定相互間の取引を相殺消去するための調整欄を設け、法人単位財務諸表と各勘定別財務諸表の関係を明らかにする書類を作成している。このような観点からも法人単位財務諸表の作成が必要になるのではないかな。

(参考)独立行政法人会計基準(下線部は事務局が加筆)

第12章 区分経理の会計処理

第100 区分経理に係る会計処理の原則

1 法律の規定により、区分して経理し、区分した経理単位(以下「勘定」という。)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、それぞれの勘定ごとの財務諸表(以下「勘定別財務諸表」という。)と、独立行政法人全体の財務諸表(以下「法人単位財務諸表」という。)を作成しなければ

ばならない。(注77)

第104 財務諸表の開示方法等

1 法律の規定により区分して経理することが要請される独立行政法人においては、法人単位財務諸表の後に勘定別財務諸表を作成し、これらを一体のものとして開示しなければならない。

2, 3 (略)

4 法人単位財務諸表には、「第79 附属明細書」に定めるもののほか、次の事項を明らかにした法人単位附属明細書を添付しなければならない。(注81)

(1) 各勘定の経理の対象と勘定相互間の関係を明らかにする書類

(2) 貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書及び行政サービス実施コスト計算書のそれぞれについて、勘定ごとの金額を表示する欄、勘定相互間の取引を相殺消去するための調整欄及び法人単位の額を示す欄を設け、法人単位財務諸表と各勘定別財務諸表の関係を明らかにする書類

(3)～(5) (略)

<区分経理に関する法令上の取扱い>

- ✓ 区分経理については、例えば以下のように法令上の定めが設けられている。ここでは、区分経理した勘定ごとに利益及び損失の処理の特例等、国庫納付に関する手続き及び国庫納付金の帰属する会計等が定められており、その過程で勘定ごとに財務諸表の作成が求められている。(なお、法定区分経理を行う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を作成することになるが、これらはそもそも通則法第38条の「貸借対照表、損益計算書」として位置付け作成されるものである)

(参考) 国立研究開発法人新エネルギー・産業技術総合開発機構法(平成十四年法律第百四十五号)(下線部は事務局が加筆)

(区分経理)

第十七条 機構は、次に掲げる業務ごとに経理を区分し、それぞれ勘定を設けて整理しなければならない。

一 第十五条各号(第一号ロ及び二、第四号、第五号(第一号二に掲げる技術に係るものに限る。)、第六号ロ並びに第十一号から第十三号までを除く。)に掲げる業務のうち、特別会計に関する法律(平成十九年法律第二十三号)第八十五条第五項に規定する電源利用対策に関する業務

二 第十五条各号(第十一号及び第十二号を除く。)に掲げる業務のうち、特別会計に関する法律第八十五条第二項に規定する燃料安定供給対策及び同条第三項に規定するエネルギー需給構造高度化対策に関する業務

三 第十五条第十一号に掲げる業務

四 前三号に掲げる業務以外の業務

(利益及び損失の処理の特例等)

第十九条 機構は、第十七条第一号、第二号及び第四号に掲げる業務に係るそれぞれの勘定におい

て、通則法第三十五条の四第二項第一号に規定する中長期目標の期間（以下「中長期目標の期間」という。）の最後の事業年度に係る通則法第四十四条第一項又は第二項の規定による整理を行った後、同条第一項の規定による積立金があるときは、その額に相当する金額のうち経済産業大臣の承認を受けた金額を、当該中長期目標の期間の次の中長期目標の期間に係る通則法第三十五条の五第一項の認可を受けた中長期計画（同項後段の規定による変更の認可を受けたときは、その変更後のもの）の定めるところにより、当該次の中長期目標の期間における第十五条に規定する業務の財源に充てることができる。

2（略）

3 機構は、第一項に規定する積立金の額に相当する金額から同項の規定による承認を受けた金額を控除してなお残余があるときは、その残余の額を国庫に納付しなければならない。

4 第十七条第三号に掲げる業務に係る勘定（以下「第三号勘定」という。）における通則法第四十四条第一項ただし書の規定の適用については、同項ただし書中「第三項の規定により同項の使途に充てる場合」とあるのは、「政令で定めるところにより計算した額を国庫に納付する場合又は第三項の規定により同項の使途に充てる場合」とする。

5 第一項から第三項までの規定は、第三号勘定について準用する。この場合において、第一項中「通則法第四十四条第一項」とあるのは、「第四項の規定により読み替えられた通則法第四十四条第一項」と読み替えるものとする。

6 前各項に定めるもののほか、納付金の納付の手続その他積立金の処分に關し必要な事項は、政令で定める。

（参考）国立研究開発法人新エネルギー・産業技術総合開発機構法施行令（平成十五年政令第三百六十四号）

（毎事業年度において国庫に納付すべき額の算定方法）

第六条 法第十七条第三号に掲げる業務に係る勘定における法第十九条第四項の規定により読み替えて適用する独立行政法人通則法（以下「通則法」という。）第四十四条第一項ただし書の政令で定めるところにより計算した額（第十一条において「毎事業年度において国庫に納付すべき額」という。）は、通則法第四十四条第一項に規定する残余の額に百分の九十を乗じて得た額とする。

（積立金の処分に係る承認の手続）

第七条 機構は、通則法第三十五条の四第二項第一号に規定する中長期目標の期間（以下「中長期目標の期間」という。）の最後の事業年度（以下「期間最後の事業年度」という。）に係る通則法第四十四条第一項又は第二項の規定による整理を行った後、同条第一項の規定による積立金がある場合において、その額に相当する金額の全部又は一部を法第十九条第一項（同条第五項において準用する場合を含む。以下この項において同じ。）の規定により当該中長期目標の期間の次の中長期目標の期間における業務の財源に充てようとするときは、次に掲げる事項を記載した承認申請書を経済産業大臣に提出し、当該次の中長期目標の期間の最初の事業年度の六月三十日までに、法第十九条第一項の規定による承認を受けなければならない。

一 法第十九条第一項の規定による承認を受けようとする金額

二 前号の金額を財源に充てようとする業務の内容

2 前項の承認申請書には、当該期間最後の事業年度の事業年度末の貸借対照表、当該期間最後の事業年度の損益計算書その他の経済産業省令で定める書類を添付しなければならない。

(国庫納付金の納付の手続)

第八条 機構は、法第十九条第三項(同条第五項において準用する場合を含む。)に規定する残余があるときは、当該規定による納付金(以下この条から第十条までにおいて「国庫納付金」という。)の計算書に、当該期間最後の事業年度の事業年度末の貸借対照表、当該期間最後の事業年度の損益計算書その他の当該国庫納付金の計算の基礎を明らかにした書類を添付して、当該期間最後の事業年度の次の事業年度の六月三十日までに、これを経済産業大臣に提出しなければならない。ただし、前条第一項の承認申請書を提出したときは、これに添付した同条第二項に規定する書類を重ねて提出することを要しない。

(国庫納付金の帰属する会計)

第十条 国庫納付金は、次の各号に掲げる国庫納付金の区分に応じ当該各号に定める会計に帰属させるものとする。

一 法第十七条第一号に掲げる業務に係る勘定における国庫納付金 エネルギー対策特別会計の電源開発促進勘定

二 法第十七条第二号に掲げる業務に係る勘定における国庫納付金 エネルギー対策特別会計のエネルギー需給勘定

三 法第十七条第三号に掲げる業務に係る勘定における国庫納付金 財政投融资特別会計の投資勘定

四 法第十七条第四号に掲げる業務に係る勘定における国庫納付金 一般会計

✓ その他の法人においても、区分経理に関する同様の取扱いがなされている。

(参考)独立行政法人石油天然ガス・金属鉱物資源機構法(平成十四年法律第九十四号)(下線部は事務局が加筆)

(区分経理)

第十二条 機構は、次に掲げる業務ごとに経理を区分し、それぞれ勘定を設けて整理しなければならない。

一 前条第一項第一号に掲げる業務(石油等に係るものに限り、次号に掲げるものを除く。)、同項第三号に掲げる業務(石油等に係るものに限る。)、同項第四号に掲げる業務(石油等に係るものに限り、次号に掲げるものを除く。)、同項第五号及び第六号に掲げる業務(石油等、石炭及び地熱に係るものに限る。)、同項第七号及び第八号に掲げる業務(石炭及び地熱に係るものに限る。)、同項第九号に掲げる業務(同号イに掲げる船舶の貸付けに限る。)並びに同項第十号から第十二号までに掲げる業務並びにこれらに附帯する業務、同条第二項第一号に掲げる業務並び

に同条第三項の業務(同条第一項第九号イに掲げる船舶の科学的調査のための貸付けに限る。)
二～五 (略)

(参考)独立行政法人都市再生機構法(平成十五年法律第百号)(下線部は事務局が加筆)
(業務の特例)

第十二条 機構は、当分の間、第十一条に規定する業務のほか、次の業務(同条に規定する業務に該当するものを除く。)を行うことができる。

一～六 (略)

2 前項の規定により機構が同項第一号の業務、同項第二号の業務(旧都市公団法第二十八条第一項第六号の業務及びこれと併せて行う業務であつて前項第二号の規定により国土交通大臣が指定したものを除く。)及びこれらに附帯する業務並びに同項第四号の業務(以下この条において「宅地造成等経過業務」という。)を行う場合には、機構の経理については、宅地造成等経過業務とその他の業務(以下この条において「都市再生業務」という。)に係るものとを区分し、それぞれ勘定を設けて整理しなければならない。

<区分経理とセグメント情報との関係>

✓ なお、勘定ごとに区分経理を行っている独立行政法人について、独立行政法人会計基準では、以下のように区分経理とセグメント区分との関係を整理している。

- ・ 各勘定をセグメントに区分する場合
- ・ 法人全体を勘定区分に係わらずセグメントに区分する場合

(参考)独立行政法人会計基準(下線部は事務局が加筆)

第12章 区分経理の会計処理

第104 財務諸表の開示方法等

1, 2 (略)

3 独立行政法人の事業内容等の実態から複数の勘定で経理される業務を一括してセグメント情報として開示する必要がある場合には、勘定区分に係わらずセグメント情報を作成するものとする。この場合には、当該セグメント情報は、法人単位財務諸表に添付するものとする。

4 法人単位財務諸表には、「第79 附属明細書」に定めるもののほか、次の事項を明らかにした法人単位附属明細書を添付しなければならない。(注81)

(1)～(5) (略)

(参考)「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

Q104-2 会計基準第79ではセグメント情報は附属明細書の中で明らかにすることとされているが、会計基準第104では複数の勘定で経理される業務を一括してセグメント情報として開示する必要がある場合は当該セグメント情報は法人単位財務諸表に添付することとされている。両者の関係如何。

A

1, 2 (略)

3 前項におけるセグメントは、勘定ごとに区分経理を行っている独立行政法人においては、各

勘定をセグメントに区分する場合と、法人全体を勘定区分に係わらずセグメントに区分する場合とが想定される。

前者については、勘定別財務諸表の附属明細書となるが、後者については、勘定区分をまたがるセグメントであるため、法人単位財務諸表の附属明細書となる。

- 4 前者と後者の関係は、民間企業のセグメント情報に地域別セグメントと製品別セグメントが存在し得るように、セグメントの切り口の相違によるものであり、矛盾するものではない。

<法人訪問及びアンケートの結果（概要）>

- ✓ 前回までの議論を踏まえて、独立行政法人への訪問及び全ての独立行政法人を対象としたアンケートを実施したところ、以下のような意見が見受けられた。（論点①「純資産変動計算書の様式」と同じ意見は省略）

Q： 純資産変動計算書を新設することに伴い、「法人単位純資産変動計算書」を作成する場合、実務上の支障はありますか。

A：

- 単に勘定別の純資産変動計算書を集約するだけなら業務上の支障はない
- 法定勘定により、利益剰余金と繰越欠損金、また、当期末処分利益と当期末処理損失が混在する場合、法人単位の純資産変動計算書においては、特に利益剰余金（又は繰越欠損金）について表示方法を整理する必要がある。単純合算すれば当然勘定単位と数字は合うが、非常にわかりにくい表になる
- 法人単位純資産変動計算書のみで足りるのではないか

<「基本的な指針」を踏まえた検討>

- ✓ 以上までの整理を踏まえると、引き続き区分経理に対応して勘定別財務諸表及び法人単位財務諸表の作成が必要であって、またセグメント情報と区分経理の違いからも両者は別々の情報として提供すべきであることから、「基本的な指針」を踏まえた財務諸表としては、行政コスト計算書及び純資産変動計算書を加えた以下の体系として作成が求められるのではないかと。

法人単位財務諸表	勘定別財務諸表
・ 法人単位貸借対照表	・ 貸借対照表
・ 法人単位行政コスト計算書	・ 行政コスト計算書
・ 法人単位損益計算書	・ 損益計算書
・ <u>法人単位純資産変動計算書</u>	・ <u>純資産変動計算書</u>
・ 法人単位キャッシュ・フロー計算書	・ キャッシュ・フロー計算書
・ ー	・ 利益の処分又は損失の処理に関する書類
・ 法人単位附属明細書	・ 附属明細書

- ✓ ただし、法人訪問及びアンケートの結果等を踏まえると、「法人単位純資産変動計算書の表示」については、ある程度の簡略化など、現状を踏まえた対応を取るべきではないか。
- ✓ なお、現行の独立行政法人会計基準では、以下のように法人単位財務諸表の体系及び様式が定められている。

(参考)独立行政法人会計基準(下線部は事務局が加筆)

第100 区分経理に係る会計処理の原則

1 法律の規定により、区分して経理し、区分した経理単位(以下「勘定」という。)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、それぞれの勘定ごとの財務諸表(以下「勘定別財務諸表」という。)と、独立行政法人全体の財務諸表(以下「法人単位財務諸表」という。)を作成しなければならない。(注77)

第101 法人単位財務諸表の体系及び様式

1 法人単位財務諸表の体系は、次のとおりである。(注78)

- (1) 法人単位貸借対照表
- (2) 法人単位損益計算書
- (3) 法人単位キャッシュ・フロー計算書
- (4) 法人単位行政サービス実施コスト計算書
- (5) 法人単位附属明細書

<注78> 法人単位財務諸表の体系について

法律の規定により、区分して経理することが要請されている独立行政法人においては、勘定ごとに利益の処分又は損失の処理を行う必要があり、法人単位損益計算書に表示される当期総利益をもとにした利益の処分又は損失の処理は予定されていない。このため、法人単位財務諸表には、利益の処分又は損失の処理に関する書類は含めないものとする。

9. 論点④：連結財務諸表の体系

<「基本的な指針」における取扱い>

- ✓ 「基本的な指針」では、「独立行政法人の財務報告のうち、連結財務諸表の取扱いについては、独立行政法人会計基準において定める」と記載された。
- ✓ このため、連結財務諸表は、「基本的な指針」における独立行政法人の特性や財務報告利用者、財務報告の目的、財務報告の範囲及び財務報告で提供される情報を踏まえて検討すべきことになる。

(参考)「基本的な指針」(下線部は事務局が加筆)

本指針が対象とする財務報告

12

独立行政法人の財務報告のうち、連結財務諸表の取扱いについては、独立行政法人会計基準に

において定めることとした。

事務・事業の実施には国による一定の関与を受ける

1.7

独立行政法人は、政策の企画立案主体としての国と密接不可分の関係にあるため、事務・事業の実施は主務大臣から与えられた国の政策体系における法人の位置付け及び役割(以下「ミッション」という。)に基づき行われるが、営利企業では、所有と経営の分離を前提に、企業独自の判断で経営に関わる意思決定が完結する。

財務情報だけでは成果情報が提供されない

1.12

営利企業の成果情報のほとんどは、売上高、利益額等といった財務情報によって提供されるが、このような財務情報は必ずしも独立行政法人にとっての成果情報とはならない。

財務報告利用者の情報ニーズ

サービス受益者

- ・ サービスを直接的に受益する者、サービスによってもたらされた効果を間接的に受益する者
 - ✓ 公共性の高いサービスが持続的に提供されるかの判断に活用
 - ✓ 独立行政法人の業務運営が効果的かつ効率的に行われているかの評価に活用
 - ✓ 独立行政法人が提供するサービスや財務状況の把握に活用
 - ✓ 適正な業務運営に基づく対価が設定されているか、もしくは引き続きサービスの提供を受けるべきかの判断に活用

資金提供者

- ・ 納税者
 - ✓ 将来的な国民負担が増えないかの判断に活用
 - ✓ 独立行政法人の業務運営が効果的かつ効率的に行われているか、もしくは意図した通りに支出されているかの評価に活用
 - ✓ 独立行政法人が提供するサービスや財務状況の把握に活用

～その他、省略。～

<連結財務諸表の作成に関係する法令等>

- ✓ そもそも、独立行政法人には出資が基本的に認められていない。

(参考)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)(下線部は事務局が加筆)

III 独立行政法人制度関連

3. 個別の独立行政法人の目的、業務等

(2) 独立行政法人の業務等が国民のニーズとは無関係に自己増殖的に膨張することを防止するため、

- ・ 独立行政法人が行う業務は、個別法令により定められる本来業務及びそれに附帯する業務に限られるものとする、
- ・ 独立行政法人による出資等は、独立行政法人の本来業務及びそれに附帯する業務に係るもの以外には認めないものとし、個別法令に定めがある場合に限ることとする。

- ✓ その上で、現在、個別法に定めのある出資規定等は以下のとおり。
- ・ 他の法人が行う事業に必要な資金を供給するための出資を行うこと。
 - ・ 業務運営の効率化、提供するサービスの質の向上等を図るため特に必要がある場合においては、国土交通大臣の認可を受けて、次に掲げる業務を行う事業に投資（融資を含む。以下同じ。）をすることができる。

(参考)独立行政法人石油天然ガス・金属鉱物資源機構法(平成十四年法律第九十四号)(下線部は事務局が加筆)

(業務の範囲)

第十一条 機構は、第三条の目的を達成するため、次の業務を行う。

一 海外及び本邦周辺の海域における石油等(オイルサンド及びオイルシェールを含む。以下同じ。)の探鉱及び採取、海外における可燃性天然ガスの液化、海外における石炭の探鉱、本邦における地熱の探査並びに海外及び本邦周辺の海域における金属鉱物の探鉱並びに採掘及びこれに附属する選鉱、製錬その他の事業(以下この号において「採掘等」という。)に必要な資金(本邦周辺の海域における石油等の採取に必要な資金及び金属鉱物の採掘等に必要な資金にあつては、石油等の採取をする権利、金属鉱物の採掘等をする権利その他これらに類する権利を有する者からこれらの権利を譲り受けてその採取又は採掘等を行う場合におけるこれらの権利の譲受けに必要な資金及びこれらの権利に基づく採取又は採掘等を開始するために必要な資金(次条第三号及び第十四条第一項において「権利譲受け資金」と総称する。)に限る。)を供給するための出資を行うこと。

四 海外における石油等の探鉱及び採取をする権利(その権利を取得するために必要な権利を含む。)、海外における金属鉱物の探鉱をする権利その他これらに類する権利の取得(機構以外の者によるこれらの権利の取得を困難とする特別の事情がある場合において、機構以外の者への譲渡を目的として行うものに限る。)を行うこと。

(参考)独立行政法人都市再生機構法(平成十五年法律第百号)(下線部は事務局が加筆)

(投資)

第十七条 機構は、業務運営の効率化、提供するサービスの質の向上等を図るため特に必要がある場合においては、国土交通大臣の認可を受けて、次に掲げる業務を行う事業に投資(融資を含む。以下同じ。)をすることができる。

一 第十一条第一項第三号から第五号まで、第九号ロ若しくは二又は第十号の業務(同項第三号又は第四号の業務にあつては、市街地再開発事業、防災街区整備事業又は土地地区画整理事業に係るものに限る。)の実施により機構が建設した事務所、店舗等の用に供する施設の管理に関する業務

二 機構が管理する建築物の敷地若しくは宅地又は賃貸住宅に係る環境の維持又は改善に関する業務

三 整備敷地等の合理的かつ健全な高度利用と都市機能の高度化を図るための建築物で政令で定めるものの建設又は管理に関する業務

2 (略)

第十七条の二 機構は、民間の資金、経営能力及び技術的能力の活用を図るため特に必要がある場合においては、国土交通大臣の認可を受けて、民間事業者と共同して、市街地の土地の合理的かつ健全な高度利用と都市機能の高度化を図るための建築物の建設及び管理並びにその敷地の整備又はその用に供する宅地の造成に関する事業に投資をすることができる。

2 (略)

<通則法上の連結財務諸表の取扱い>

- ✓ 通則法第 38 条における財務諸表のうち「主務省令で定める書類」については、主務省令において、キャッシュ・フロー計算書及び行政サービス実施コスト計算書並びに連結貸借対照表、連結損益計算書、連結キャッシュ・フロー計算書、連結剰余金計算書及び連結附属明細書が定められている

(参考)通則法(下線部は事務局が加筆)

(財務諸表等)

第三十八条 独立行政法人は、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(以下「財務諸表」という。)を作成し、当該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。

○独立行政法人石油天然ガス・金属鉱物資源機構の業務運営、財務及び会計並びに人事管理に関する省令(平成十六年経済産業省令第九号)

(財務諸表)

第十条 機構に係る通則法第三十八条第一項に規定する主務省令で定める書類は、独立行政法人会計基準に定めるキャッシュ・フロー計算書及び行政サービス実施コスト計算書並びに連結貸借対照表、連結損益計算書、連結キャッシュ・フロー計算書、連結剰余金計算書及び連結附属明細書とする。

○独立行政法人都市再生機構に関する省令(平成十六年国土交通省令第七十号)

(財務諸表)

第十二条 機構に係る通則法第三十八条第一項の主務省令で定める書類は、独立行政法人会計基準に定めるキャッシュ・フロー計算書及び行政サービス実施コスト計算書並びに連結貸借対照表、連結損益計算書、連結キャッシュ・フロー計算書、連結剰余金計算書及び連結附属明細書とする。

＜現行の独立行政法人会計基準における連結財務諸表の作成目的＞

- ✓ 現行の独立行政法人会計基準では、以下に着目して整理されている。
- ・ 連結財務諸表は、独立行政法人が関係法人集団の財政状態及び運営状況を総合的に報告するために作成するものであること
 - ・ 独立行政法人とその出資先の会社等を公的な資金が供給されている一つの会計主体として捉えること
 - ・ 独立行政法人が行う出資は主として政策目的の資金供給であり、独立行政法人と出資先企業との関係は民間企業における親子会社の関係とは基本的に異なっていること
 - ・ このような観点から作成される連結財務諸表は、公的な資金がどのように使用されているかを示すことを主たる目的としていること
 - ・ このため、独立行政法人の連結の観点を含めた業績評価に資する財務諸表は個別財務諸表とし、連結財務諸表は、公的な主体としての説明責任の観点から作成される財務諸表と位置付けること（後述、「関連会社株式」の評価と関連）

(参考)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 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)(下線部は事務局が加筆)

4 会計基準改訂の主な内容

～中略～

更に、民間企業等に対する出資を業務として実施する独立行政法人が設立されることから、独立行政法人とその出資先の会社等を公的な資金が供給されている一つの会計主体として捉え、公的な主体である独立行政法人の説明責任を果たす観点から、連結財務諸表に関する基準を新たに設定することとした。

なお、独立行政法人が行う出資は主として政策目的の資金供給であり、独立行政法人と出資先企業との関係は民間企業における親子会社の関係とは基本的に異なっている。このため、独立行政法人の評価に資する財務諸表は個別財務諸表とし、連結財務諸表は、公的な主体としての説明責任の観点から作成される財務諸表と位置付けることとした。このため、独立行政法人の連結財務諸表は企業会計のそれとはその性格を異にしている。

(参考)独立行政法人会計基準(下線部は事務局が加筆)

第105 連結財務諸表の作成目的

連結財務諸表は、独立行政法人とその出資先の会社等(以下「関係法人」という。)を公的な資金が供給されている一つの会計主体として捉え、独立行政法人が関係法人集団(独立行政法人及び関係法人の集団をいう。以下同じ。)の財政状態及び運営状況を総合的に報告するために作成するものである。(注82)

＜注82＞ 連結財務諸表の作成目的及び性格について

- 1 独立行政法人が行う出資等は、法人の設立目的を達成するために業務として行われるものであり、独立行政法人と関係法人の間に必ずしも支配従属関係が認められるわけでは

ないが、独立行政法人と関係法人を公的な資金が供給されている一つの会計主体とみなして、公的な主体としての説明責任を果たす観点から、連結財務諸表の作成、開示を行うものである。

2 このような観点から作成される連結財務諸表は、公的な資金がどのように使用されているかを示すことを主たる目的としており、独立行政法人の評価は、個別財務諸表により行われる必要がある。

3 関係法人には、独立行政法人が出資を行っている民間企業のほか、法人と一定の関係を有する公益法人等が含まれる。

< 現行の独立行政法人会計基準の設定に至るまでの経緯 >

✓ 現行の連結財務諸表の作成目的に至るまでの経緯を踏まえることで、今回の「基本的な指針」を踏まえた検討の参考にしてはどうか。

✓ 当時、中間論点整理の公表までは、以下のような議論がなされていた。

- ・ そもそも、連結財務諸表の作成は必要なのか
- ・ 独立行政法人では、どのような目的で出資をしているのか
- ・ 出資の目的を踏まえると、どのように「連結の範囲」を整理すべきか
- ・ その場合、個別財務諸表との関係はどうなるのか

(参考)独立行政法人会計基準の見直しに関する中間論点整理(平成 14 年 10 月 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 共同ワーキング・チーム)(下線部は事務局が加筆)

4. 連結会計

(2) 会計基準の方向性

① 基本的考え方

子会社等を有する独立行政法人については、企業会計の連結会計基準に準拠した連結財務諸表の作成開示を義務付けることが必要と考える。この場合、連結の対象となる子会社及び関連会社の範囲についても、企業会計の基準と同様に実質支配基準(又は影響力基準)を採用することが適当である。

また、民間企業に政策目的の資金を供給する目的の出資(以下、「資金供給業務としての出資」という。)が行われた会社についても、企業会計の連結基準に準じて連結対象とするべきであり、当該出資が、法人の目的達成のために本来業務として実施されることをもって、当該会社を連結対象から除外することは適切ではないと考える。

② 連結財務諸表の性格等

資金供給業務としての出資が行われた会社については、当該出資の目的及び性格から、支配従属関係等が明確ではないものも含まれることになる。また、資本概念や収益の認識基準について企業会計原則とは異なる考え方に立脚する独立行政法人の財務諸表と企業会計原則が直接適用される民間企業のそれとを連結することとなる。このような前提条件の下で作成される連結財務諸表は、その性格、位置付けが民間企業の連結財務諸表とは異なり、独立行政法人の業

務遂行の結果を表すものとは言い難い面がある。

しかしながら、公的会計主体である独立行政法人は民間企業以上に情報開示の責務があると認められることから、独立行政法人とその子会社及び関連会社を税財源等の公的資金が供給されている会計集団として捉え、連結財務諸表はその会計集団としての財務情報を開示するものと位置付けることが適当と考えられる。

③ 連結財務諸表と個別財務諸表との関係

このような独立行政法人の連結財務諸表は、その説明責任の向上を図る観点から、個別財務諸表に付加して作成される補完的財務諸表であり、独立行政法人の評価は個別財務諸表によることが適当である。なお、独立行政法人の出資金が適切に維持されているか否かについては、独立行政法人の評価に反映させる必要があるため、個別財務諸表における子会社及び関連会社株式の評価については、金融商品に係る会計基準に準拠することなく、純資産額を基礎とした持分法による評価額をもって貸借対照表価額とし、評価損益は当期損益として認識すべきものと考ええる。

(4) 関連公益法人の取扱い

① 基本的考え方

企業会計では連結対象とされていない公益法人等についても、公的会計主体に求められる説明責任に鑑み、独立行政法人と一定の関係を有する場合には、独立行政法人との関係等を開示することが適当と考える。

- ✓ 中間論点整理以降は、以下のような議論がなされていた。
 - ・ 独立行政法人会計基準において、「独立行政法人固有の連結の範囲」を設定すべきか、もしくは企業会計の「連結の範囲」の考え方を基礎として、必要な修正を加えるべきか
 - ・ これらの議論は、連結の範囲に含まれることになる法人等との関係上、実際に連結した場合に生じうる論点も踏まえるべきこと
- ✓ なお、実際に連結した場合を踏まえて、以下のような論点が検討されていた。
 - ・ 形式的な連結基準の適用に伴う間接所有会社等に関する連結上の問題
 - ・ 処分用資産として保有する株式の取扱い（例：清算業務）
 - ・ 連結の範囲に含まれる法人等からの情報提供への協力（例：適時な情報提供、監事及び会計監査人の監査対応）
 - ・ 会計方針統一の困難さ（例：独立行政法人会計基準と企業会計の基準との違い）
 - ・ 連結財務諸表作成上の事務負担
 - ・ 区分経理との関係

(参考)独立行政法人会計基準の見直しに関する中間論点整理(平成 14 年 10 月 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 共同ワーキング・チーム)(下線部は事務局が加筆)

4. 連結会計

(3) 更に検討すべき事項

- ① 上記のような整理に対しては、資金供給業務としての出資が行われた会社のうち、実質的な支配従属関係等が認められないことが明らかなものについては、連結範囲に含めることは適切ではないとの意見も提起されており、連結の範囲については、公的会計主体としての独立行政法人に求められる連結情報の位置付けを含め、更に検討が必要である。
- ② また、資金供給業務としての出資が行われた会社のうち、実質的な支配従属関係等が認められないものについても連結対象に含める場合には、次のような検討も必要である。
 - (ア) 企業会計の連結基準を形式的に適用し、連結の対象となる子会社及び関連会社の範囲を決定する取扱いとすれば、間接所有の子会社・関連会社も連結対象となるほか、処分用資産として保有する株式についても当該株式発行会社が子会社・関連会社に該当する等の問題が生ずることも想定されるため、連結の範囲については、更に検討が必要である。
 - (イ) 明確な支配従属関係等が認められない場合、連結財務諸表の作成に関し、子会社等の協力が得られにくい場合もあることから、会計処理の統一等に関しては、重要性の原則との関係で簡便法をある程度まで認める必要があると考える。
- ③ 資本概念や収益の認識基準について異なる考え方に立脚する独立行政法人の財務諸表と民間企業の財務諸表をそのまま連結することについては、独立行政法人の財務諸表を企業会計基準に修正した上で連結すべきとの意見もあることから、連結財務諸表の果たすべき役割や会計実務上の事務負担等も含め、更に検討が必要である。
- ④ 独立行政法人において区分経理が要請されている場合の連結会計については、独立行政法人の個々の勘定とその子会社等を連結するのか、又は独立行政法人全体とその子会社等を連結するのかについても検討が必要である。

(4) 関連公益法人の取扱い

② 更に検討すべき事項

関連公益法人の取扱いについては、連結対象範囲に含め、連結財務諸表によって情報開示を進めるべきとの意見と連結範囲に含めるべきではなく、むしろ対象法人の個別財務諸表を附属明細書等によって開示し、情報開示の充実化を図るべきとの意見が提起されており、連結法適用の要否、附属明細書により開示すべき事項のほか、連結する場合の範囲やその手法等についても更に検討が必要である。

- ✓ 中間論点整理以降の議論を踏まえ、以下のような結論（概要）が公表された。
- ・ 企業会計の「連結の範囲」の考え方を基礎として、必要な修正を加えること
 - ・ 連結財務諸表は補完的な財務諸表と位置づけたこと
 - ・ 関連公益法人等は「連結の範囲」に含められないものの、公的な資金が供給されている場合も多いため、必要な情報開示はすべきこと

(参考)財政制度等審議会 財政制度分科会 法制・公会計部会及び公企業会計小委員会合同会議(平成15年3月3日(月) 資料1 独立行政法人会計基準の改訂について(概要))(下線部

は事務局が加筆)

独立行政法人会計基準の改訂の主な内容

2. 連結財務諸表

(1) 関係会社

- ① 独立行政法人と一定の関係を有する民間会社を、税財源等の公的資金が供給されている会計集団として捉え、連結財務諸表の作成・開示を義務付け。
- ② 具体的な連結の範囲については、企業会計の基準に準拠。
- ③ 独立行政法人が行う出資は、民間企業に対する研究開発資金の供給等であり、企業会計の考え方である「支配従属関係」が認められない場合が多いが、この場合でも企業会計と同等の基準を適用し、連結の範囲を決定。
- ④ この結果、独立行政法人の連結財務諸表は、企業会計のそれとは性格が異なっており、独立行政法人の主たる財務諸表は個別財務諸表とし、連結財務諸表は補完的な財務諸表と位置付け。

(2) 関連公益法人等

- ① 独立行政法人と一定の関係を有する公益法人等を「関連公益法人等」として、独立行政法人との関係(人的関係、基本財産に対する拠出の関係、取引関係等)の情報開示を義務付け。
- ② 関連公益法人等の範囲については、理事に占める独立行政法人出身者の割合、取引高等から決定。

- ✓ 現行の独立行政法人会計基準では、関連公益法人等の情報開示、関係会社株式の評価に関して以下のとおり定められている。

(参考)独立行政法人会計基準(下線部は事務局が加筆)

第128 関連公益法人等の情報開示

関連公益法人等については、独立行政法人との出えん、人事、資金、技術、取引等の関係を「第7節 連結財務諸表の附属明細書、連結セグメント情報及び注記」に定めるところにより開示するものとする。(注91)

<注91> 関連公益法人等について

独立行政法人と関連公益法人等との間には資本関係が存在しないが、独立行政法人を通じて公的な資金が供給されている場合も多いことから、公的な会計主体である独立行政法人は関連公益法人等との関係を開示し説明する責任を有している。

第27 有価証券の評価基準及び評価方法

1 (略)

2 有価証券は、独立行政法人が保有する目的により、次のように区分し、評価差額等について処理した上、それぞれ区分ごとの評価額をもって貸借対照表価額としなければならない。

(1),(2) (略)

(3) 関係会社株式

関係会社株式は、取得原価をもって貸借対照表価額とする。ただし、当該会社の財務諸表を

基礎とした純資産額に持分割合を乗じて算定した額が取得原価よりも下落した場合には、当該算定額をもって貸借対照表価額とし、評価差額は当期の費用として処理するとともに、翌期首に取得原価に洗い替えなければならない。

(4) (略)

- ✓ 会計監査人の監査に当たって、独立行政法人の連結財務諸表の特徴に留意すべき旨が記載されている。

(参考) 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日設定。平成 27 年1月 27 日改訂)(下線部は事務局が加筆)

第3章 独立行政法人の特性に基づく監査

第2節 連結財務諸表監査

～中略～

独立行政法人の特定関連会社及び関連会社への出資は、独立行政法人が業務として行った資金供給目的の出資が大半であり、必ずしも支配従属関係が認められないといった特性が存在するが、特定関連会社及び関連会社についても、監査意見を形成するに足る基礎を得るために必要な監査を行わなければならない。なお、監査に当たって、特定関連会社及び関連会社の協力が得られないことから、監査の全部又は一部が実施できなかった場合は、監査報告書にその旨を記載し、除外事項を付した意見表明を行い、あるいは、意見表明のための基礎を得ることができない場合は、意見を表明してはならない。

このように、会計監査人による特定関連会社及び関連会社の監査は、連結財務諸表の適正性を保証する上で必要な監査手続であることから、独立行政法人の長は、通則法第 39 条第 3 項を踏まえ、特定関連会社が監査に協力するよう措置しなければならない。また、同様の趣旨から、独立行政法人の長は関連会社に対しても監査に協力するよう措置すべきである。

～以下、省略。～

< 法人訪問及びアンケートの結果 (概要) >

- ✓ 前回までの議論を踏まえて、独立行政法人への訪問及び全ての独立行政法人を対象としたアンケートを実施したところ、以下のような意見が見受けられた。(論点①「純資産変動計算書の様式」と同じ意見は省略)

Q: 純資産変動計算書を新設することに伴い、「連結純資産変動計算書」を作成する場合、実務上の支障はありますか。

Q: 連結財務諸表を含む「連結財務報告」という観点で考えた場合に、事業報告書において追加で記載した方がよさそうな情報には何が考えられますか。

A:

- 関係会社は、一般の企業会計基準等により株主資本等変動計算書を作成しているため、表示方法の整理が必要
- 資本剰余金や利益剰余金については、民間と独法では計上要因や貸借対照

表上の表示科目が異なるため、財務諸表利用者の立場に立つと、具体的な表示方法のルールを定める必要性を感じる

- 連結剰余金計算書は不要になるものとする
- 連結ベースでのコスト情報を算定するとしても、どのような法人の費用が、独立行政法人の政策実施機能の最大化等の観点から、その範囲に含むべきか実務上の判断が困難なことが想定されるため、現行の独立行政法人会計基準における関係会社株式の評価によった情報提供のみで足りるのではないか（3法人から同様の意見あり）

＜「基本的な指針」を踏まえた検討＞

- ✓ これまでの整理を踏まえると、以下の状況にあると考えられるため、現行の独立行政法人会計基準における「連結財務諸表の体系」を踏まえた検討ができるのではないかと。
 - ・ 連結財務諸表の検討当時の議論では、「基本的な指針」における「独立行政法人の特性」を踏まえた検討が実質的になされていたこと
 - ・ 現行法令等による事実関係、又は「連結の範囲」を議論する場合に想定される論点について、今回の検討においても同様の状況にあること
- ✓ 現行の独立行政法人会計基準では、以下のように「連結財務諸表の体系」が定められている。

(参考)独立行政法人会計基準(下線部は事務局が加筆)

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

- ✓ 現行の「連結財務諸表の体系」について、「基本的な指針」を踏まえた検討をする場合には、連結剰余金計算書の必要性について、連結純資産変動計算書の新設の観点から検討すべきではないか。
- ✓ この場合、連結剰余金計算書は、連結貸借対照表の純資産のうち「連結剰余金」（利益剰余金に相当）の変動について説明する計算書であるので、連結純資産変動計算書によって役割は包含されることから、今後、不要になるのではないかと。
- ✓ ただし、法人訪問及びアンケートの結果等を踏まえると、「連結財務諸表の表示」については、ある程度の簡略化など、現状を踏まえた対応を取るべきではないかと。

- ✓ これまでの整理を踏まえると、「連結財務諸表の体系」は以下になるのではないかと。
- ・ 連結貸借対照表
- ・ 連結損益計算書
- ・ 連結純資産変動計算書
- ・ 連結キャッシュ・フロー計算書
- ・ 連結附属明細書

10. 論点⑤：区分経理における連結財務諸表の体系

- ✓ 区分経理が要請される独立行政法人における勘定別財務諸表及び法人単位財務諸表の必要性については論点③で述べたとおりである。
- ✓ また、連結財務諸表の体系については論点④で述べたとおりである。
- ✓ これらの整理を踏まえて区分経理における連結財務諸表の体系を検討すれば良いのではないかと。
- ✓ なお、現行の独立行政法人会計基準では、区分経理が要請される独立行政法人の連結財務諸表について、勘定別の連結財務諸表及び法人単位連結財務諸表の作成が求められている。

(参考)独立行政法人会計基準(下線部は事務局が加筆)

第111 区分経理が要請される独立行政法人の連結財務諸表

1 法律の規定により、区分して経理することが要請されている独立行政法人にあつては、勘定別に連結財務諸表を作成し、勘定別の連結財務諸表を合算して法人単位の連結財務諸表を作成するものとする。

2 法人単位の連結財務諸表の作成については、「第102 法人単位財務諸表作成の基準」に準ずるほか、次によるものとする。

- (1) 特定関連会社に対する出資を行っている勘定以外の勘定と当該特定関連会社相互間(以下この項において「連結勘定相互間」という。)の債権と債務は相殺消去の処理を行う。
- (2) 連結勘定相互間の損益取引に係る、費用と収益は相殺消去の処理を行う。
- (3) 連結勘定相互間の取引によって取得したたな卸資産、固定資産その他の資産に含まれる未実現損益は、譲渡した勘定の帳簿価額のうち回収不能と認められる部分を除き、その全額を消去する。

- ✓ これまでの検討を踏まえると、「区分経理が要請される独立行政法人の連結財務諸表の体系」は以下にすべきではないかと。

法人単位連結財務諸表	勘定別連結財務諸表
・ 法人単位連結貸借対照表	・ 連結貸借対照表
・ 法人単位連結損益計算書	・ 連結損益計算書
・ <u>法人単位連結純資産変動計算書</u>	・ <u>連結純資産変動計算書</u>

・ 法人単位連結キャッシュ・フロー計算書	・ 連結キャッシュ・フロー計算書
・ 法人単位連結附属明細書	・ 連結附属明細書

- ✓ ただし、法人訪問及びアンケートの結果等を踏まえると、「法人単位連結財務諸表の表示」については、ある程度の簡略化など、現状を踏まえた対応を取るべきではないか。

1 1. 今後の検討課題

- ✓ 今回は、例えば第6回会計基準等部会において示された「改訂が必要な箇所(案)」のうち、特に下記について検討を深めることとしてはどうか。

(参考)第6回会計基準等部会【資料2】「基本的な指針」を踏まえた独立行政法人会計基準の改訂～改訂が必要な箇所(案)～

1. 第1章 一般原則

1.1 「第2 正規の簿記の原則」の修正

- ⇒ 「＜注3＞行政サービス実施コスト計算書の整合性」を削除
- ⇒ 誘導法による財務諸表の作成の徹底

1.2 「第5 資本取引・損益取引区分の原則」の修正

- ⇒ 「会計上の財産的基礎」と「業務に関連し発生した剰余金」に着目して記載
- ⇒ 損益計算の仕組みのみならず、行政コストに関する説明も追加

論点①：一般原則の記載要否

12. 第10章 附属明細書及び注記

12.1 「第●章 純資産変動計算書」の新設による明細の修正

- ⇒ 「第79(10)資本金及び資本剰余金の明細」の修正/削除
- ⇒ 「第79(11)積立金等の明細及び目的積立金の取崩しの明細」の修正/削除

論点②：附属明細書への影響(純資産変動計算書の新設、セグメント情報の取扱いなど)

論点③：注記への影響(国民の負担に帰せられるコストの取扱いなど)

13. 第11章 独立行政法人固有の会計処理

13.1 現行の損益外項目の取扱い

- ⇒ 「基本的な指針」を踏まえた損益外項目の対象の拡大
- ⇒ バスケット条項の新設(詳細の Q&A 移行など)

論点④：損益外項目の対象

13.2 現行の引当外項目の取扱い

- ⇒ 「基本的な指針」を踏まえた簿外処理の廃止(退職給付債務、賞与)

⇒ 第17のバスケット条項を記載修正の上で受入(詳細の Q&A 移行など)

論点⑤： 引当外項目の取扱い

14. 第12章 区分経理の会計処理

14.1 「第4章 財務諸表の体系」を踏まえた修正

⇒ 法人単位行政コスト計算書、法人単位純資産変動計算書の要否

⇒ 勘定別行政コスト計算書、勘定別純資産変動計算書の要否

論点⑥： 区分経理における財務諸表の表示

15. 第13章 連結財務諸表

15.1 「第4章 財務諸表の体系」を踏まえた修正

⇒ 連結純資産変動計算書&連結剰余金計算書の要否

⇒ 連結財務諸表における科目名の変更要否

論点⑦： 連結財務諸表の表示

論点⑧： 区分経理における連結財務諸表の表示

- ✓ 第6回会計基準等部会で示した「改訂が必要な箇所(案)」以外にも、今後の検討を進める際に検討すべき論点が生じるものと想定される。現時点で、追加的な検討が必要な論点は、以下のとおり。

- ・ 現行の独立行政法人会計基準第94「退職共済年金に係る共済組合への負担金の会計処理」について、関連する法改正等を踏まえた修正
- ・ 業務達成基準の適用後、運用実態を踏まえて生じている論点

以上

純資産変動計算書(案)

御参考

- 現行の附属明細書で開示されている、「資本金及び資本剰余金の明細」、「積立金の明細」、「目的積立金の取崩しの明細」を統合したイメージで作成している。
- 企業会計における「株主資本等変動計算書」等を参考にした様式である。
- 独立行政法人通則法第38条第1項に基づく「利益の処分又は損失の処理に関する書類」は、引き続き作成が必要である。
- 当資料は、基本的に、現行の独立行政法人会計基準を踏まえた科目により表示している。今後の検討によっては、これらの科目が変わり得ることも想定。

	資本金			資本剰余金										利益剰余金					評価・換算差額等			純資産合計	備考			
	政府 出資金	●● 出資金	資本金 合計	政府 出資金	施設費	運営費 交付金	補助金 等	目的積 立金	損益外 除売却 差額相 当額	損益外 減価償 却累計 額	損益外 減損損 失累計 額	損益外 利息費 用累計 額	民間出 えん金	...	資本剰 余金合 計	第44条 第1項 積立金	前中期 目標繰越 積立金	目的 積立金	当期末 処分利 益	...	利益剰 余金合 計			その他有 価証券評 価差額金	...	評価・換 算差額 等合計
期首残高	xx,xxx	xx	xx,xxx	▲xx,xxx	xx,xxx	xx	x,xxx	xxx	▲x,xxx	▲xx,xxx	▲xxx	▲xx	xxx	xxx		▲xx,xxx	x,xxx	xxx	xxx			x,xxx	xx		xx	xx,xxx
当期変動額																										
通則法第44条第1項積立金																x,xxx						x,xxx			x,xxx	
政府出資見合いで取得した 償却資産に係る減価償却 相当額				▲xxx											▲xxx										▲xxx	
不要財産に係る国庫納付等	▲x,xxx			x,xxx											▲xxx										▲xxx	
非償却資産の取得					x,xxx		xx								x,xxx										x,xxx	
目的積立金取崩額																			▲xxx	▲xxx		▲xxx			▲xxx	
当期総利益																				x,xxx		x,xxx			x,xxx	
...																										
当期変動額合計				x,xxx	x,xxx		xx								x,xxx	x,xxx	x,xxx		▲xxx			x,xxx	xx		x,xxx	
期末残高	xx,xxx	xx	xx,xxx	▲xx,xxx	xx,xxx	xx	x,xxx	xxx	▲x,xxx	▲xx,xxx	▲xxx	▲xx	xxx	xxx		▲xx,xxx	x,xxx	xxx	xx			x,xxx	xx		xx	xx,xxx

資本金の明細

資本剰余金の明細

積立金の明細、目的積立金の取崩しの明細

「基本的な指針」における財務諸表の体系イメージ

御参考

○ 以下、「詳細版_独立行政法人の財務報告に関する基本的な指針（概要）」（平成29年9月1日）より抜粋

