

関連規定等

※下線部は事務局が加筆

(連結財務諸表関連)

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)

3 会計基準改訂の主な内容

(1)「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」について

第14章 連結財務諸表

今回の改訂では、連結財務諸表について、「基本的な指針」を踏まえた見直しを特段要しないこととした。

6 今後の課題について

今回の改訂により、「基本的な指針」を踏まえた財務諸表が作成されるとともに、今後、事業報告ガイドラインを参照すること等により、各独立行政法人が作成する事業報告書には、業務の成果と使用した資源との対比に関する情報として、行政コストを含めた情報が提供されるなど、財務諸表がより一層活用されることが期待される。

基準及び注解は、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、独立行政法人を取り巻く環境の変化に伴う課題等を踏まえ、継続的に見直しを行っていく必要があり、また今後の事業報告書の作成・公表の実務も踏まえ、必要に応じて見直すこととする。

なお、「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こととした。

今回の改訂では、連結財務諸表に関して「基本的な指針」を踏まえた必要な改訂を行うにとどめ、役割及び体系等の検討を行っていないが、今後の独立行政法人による出資等の状況を注視し、基準及び注解の見直しについても検討していくこととする。

科学技術・イノベーション創出の活性化に関する法律(平成20年法律第63号)

第三十四条の六 研究開発法人のうち、実用化及びこれによるイノベーションの創出を図ることが特に必要な研究開発の成果を保有するものとして別表第三に掲げるものは、その研究開発の成果の実用化及びこれによるイノベーションの創出を図るため、個別法の定めるところにより、次に掲げる者に対する出資並びに人的及び技術的援助の業務を行うことができる。

- 一 その研究開発法人の研究開発の成果に係る成果活用事業者
- 二 前号に掲げる成果活用事業者に対し当該成果活用事業者の行う事業活動に関する必要な助言、資金供給その他の支援を行う事業であって、その研究開発法人における研究開発等の進展に資するもの(以下この号において「資金供給等事業」という。)を行う者(資金供給等事業を行う投資事業有限責任組合契約に関する法律(平成十年法律第九十号)第二条第二項に規定する投資事業有限責任組合を含む。)
- 三 その研究開発法人の研究開発の成果の民間事業者への移転、当該研究開発法人の共同研究開発等についての企画及びあっせんその他の活動により当該研究開発法人の研究開発の成果の活用を促進する者

2 前項に規定する研究開発法人は、同項第二号又は第三号の者に対する出資を行おうとするときは、主務大臣の認可を受けなければならない。

3 主務大臣は、前項の認可をしようとするときは、あらかじめ、財務大臣に協議しなければならない。

別表第三（第三十四条の六関係）

- 一 国立研究開発法人情報通信研究機構
- 二 国立研究開発法人物質・材料研究機構
- 三 国立研究開発法人量子科学技術研究開発機構
- 四 国立研究開発法人科学技術振興機構
- 五 国立研究開発法人理化学研究所
- 六 国立研究開発法人医薬基盤・健康・栄養研究所
- 七 国立研究開発法人国立がん研究センター
- 八 国立研究開発法人国立循環器病研究センター
- 九 国立研究開発法人国立精神・神経医療研究センター
- 十 国立研究開発法人国立国際医療研究センター
- 十一 国立研究開発法人国立成育医療研究センター
- 十二 国立研究開発法人国立長寿医療研究センター
- 十三 国立研究開発法人農業・食品産業技術総合研究機構
- 十四 国立研究開発法人国際農林水産業研究センター
- 十五 国立研究開発法人森林研究・整備機構
- 十六 国立研究開発法人水産研究・教育機構
- 十七 国立研究開発法人産業技術総合研究所
- 十八 独立行政法人石油天然ガス・金属鉱物資源機構
- 十九 国立研究開発法人新エネルギー・産業技術総合開発機構
- 二十 国立研究開発法人土木研究所
- 二十一 国立研究開発法人建築研究所
- 二十二 国立研究開発法人海上・港湾・航空技術研究所

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)

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。

「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日改訂)

第107 連結の範囲

- 1 独立行政法人は、原則としてすべての特定関連会社を連結の範囲に含めなければならない。(注84)

2 特定関連会社とは、独立行政法人が政策目的のため法令等で定められた業務として出資する会社であって、次のいずれかに該当する場合には、当該会社は特定関連会社に該当するものとする。

(1) 会社の議決権の過半数を所有しているという事実が認められる場合

(2) 会社に対する議決権の所有割合が百分の五十以下であっても、高い比率の議決権を保有している場合であって、次のような事実が認められる場合

ア 議決権を行使しない株主が存在することにより、株主総会において議決権の過半数を継続的に占めることができると認められる場合

イ 役員、関連会社等の協力的な株主の存在により、株主総会において議決権の過半数を継続的に占めることができると認められる場合

ウ 役員若しくは職員である者又はこれらであった者が、取締役会の構成員の過半数を継続的に占めている場合

エ 重要な財務及び営業の方針決定に関し独立行政法人の承認を要する契約等が存在する場合

3 独立行政法人及び特定関連会社が、他の会社に出資又は投資を行い、多大な影響力を与えていると認められる場合における当該他の会社も、また、特定関連会社とみなすものとする。

4 独立行政法人が、会社の議決権の過半数を所有する場合であっても、当該議決権が、独立行政法人（独立行政法人の設立等の際し、その権利義務を承継した特殊法人等を含む。）の出資によるものでなく、かつ、特定の債務の償還財源に充てるため計画的に売却することが明らかである場合には、当該会社は連結の範囲に含めないものとする。

<注84> 連結の範囲からの除外について

特定関連会社であって、その資産、収益等を考慮して、連結の範囲から除いても関係法人集団の財政状態、運営状況及び公的資金の使用状況等に関する合理的な判断を妨げない程度に重要性が乏しいものは、連結の範囲に含めないことができる。

独立行政法人通則法(平成11年法律第103号)

(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16年経済産業省令第9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16年国土交通省令第70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。

独立行政法人都市再生機構法(平成 15 年法律第 100 号)

(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、第九号ロ若しくはニ又は第十号の業務(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 前項第三号に掲げる業務を行う事業に対する投資は、当該整備敷地等について、前条第一項及び第二項本文の規定に基づき公募の方法により譲渡し、又は賃貸しようとしたにもかかわらず、同条第一項各号に掲げる条件を備えた応募者がいなかった場合に限り、することができるものとする。

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 前項の規定による投資は、次に掲げる要件に該当する場合に限り、することができるものとする。

- 一 機構と共同して前項に規定する事業(以下この項において「投資対象事業」という。)に投資をしようとする民間事業者からの要請があること。
- 二 投資対象事業が行われる土地の区域に、機構が第十一条第一項第一号の業務を行うことを目的として取得した土地(現に機構が所有しているものに限る。)が含まれること。
- 三 機構が投資対象事業について第十一条第一項第六号の業務を行うこと。
- 四 投資対象事業を営む者が、専ら当該投資対象事業の実施を目的とする株式会社、合同会社又は特定目的会社(資産の流動化に関する法律(平成十年法律第百五号)第二条第三項に規定する特定目的会社をいう。第三十七条第二号及び附則第十二条第十項において同じ。)であること。

独立行政法人石油天然ガス・金属鉱物資源機構法(平成 14 年法律第 94 号)

(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。

二～十一 (略)

十二 石油の備蓄の増強に必要な資金 (石油の購入に必要な資金に限る。) の貸付け並びに 石油の備蓄の増強に必要な施設の設置 (二以上の石油精製業者その他の経済産業省令で定める者の出資に係る法人が行うもの限り、備蓄法第二条第十項に規定する国家備蓄石油の貯蔵を主たる目的として行うものを除く。) に必要な資金の出資及び貸付けを行うこと。

独立行政法人中小企業基盤整備機構法(平成14年法律第147号)

(業務の範囲)

第十五条 機構は、第四条の目的を達成するため、次に掲げる業務を行う。

一～四 (略)

五 次のイからハまでに掲げる者に対し、その事業を行うのに必要な資金の出資 (第九号及び第十五号に該当するものを除く。) を行うこと。

イ 創業を行う者又は経営の革新を行う中小企業者

ロ 創業又は中小企業の経営の革新を支援する事業を行う者

ハ 中小企業者の行う連携等又は中小企業の集積の活性化を支援する事業を行う者

六～八 (略)

九 中小企業等経営強化法 (平成十一年法律第十八号) 第十九条の規定による債務の保証、同法第二十五条及び第二十九条の規定による協力並びに同法第四十二条第一項の規定による特定の地域における工場又は事業場の整備、出資等を行うこと。

十～十四 (略)

十五 産業競争力強化法 (平成二十五年法律第九十八号) 第十三条、第十九条、第三十八条及び第五十三条の規定による債務の保証、同法第一百七十七条第一項の規定による協力並びに同法第三百三十三条の規定による 出資 その他の業務を行うこと。

地域ソフトウェア供給力開発事業推進臨時措置法(平成元年法律第60号(平成11年2月廃止))

(情報処理振興事業協会の行う地域ソフトウェア供給力開発事業推進業務)

第七条 情報処理振興事業協会 (以下「協会」という。) は、情報処理促進法第二十八条第一項に規定する業務のほか、地域ソフトウェア供給力開発事業を推進するため、次に掲げる業務を行う。

一 承認事業者が承認計画に従って行う第二条第三項第一号に掲げる ソフトウェア供給力開発事業に必要な資金の出資を行うこと。

「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日改訂)

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。

投資事業組合に対する支配力基準及び影響力基準の適用に関する実務上の取扱い(最終改正平成23年3月25日)

投資事業組合に対する支配力基準の適用

Q1 連結会計基準第5項及び第6項では、連結財務諸表上、会社と同様に、組合も支配力基準により子会社と判定される。当該支配力基準は、投資事業組合に対して、具体的にどのように適用されるか。

A 投資事業組合は、一般に、投資事業有限責任組合契約に関する法律（以下「投資事業有限責任組合法」という。）による投資事業有限責任組合や、民法上の任意組合（民法第667条以下）、商法上の匿名組合（商法第535条以下）として組成されており、投資育成や企業再生支援など様々な投資事業を行っている場合が多い。

1 連結会計基準の定め

連結会計基準第7項では、他の企業の財務及び営業又は事業の方針を決定する機関（株主総会その他これに準ずる機関をいう。以下「意思決定機関」という。）を支配していることとは、原則として次の場合をいうものとしている。

- (1) 他の企業の議決権の過半数を自己の計算において所有している場合
- (2) 他の企業の議決権の100分の40以上、100分の50以下を自己の計算において所有している企業であって、かつ、当該他の企業の意思決定機関を支配している一定の事実が認められる場合
- (3) 自己の計算において所有している議決権と、緊密な者（自己と出資、人事、資金、技術、取引等において緊密な関係があることにより自己の意思と同一の内容の議決権を行使すると認められる者）及び同意している者（自己の意思と同一の内容の議決権を行使することに同意している者）が所有している議決権とを合わせて、他の企業の議決権の過半数を占めている場合であって、かつ、当該他の企業の意思決定機関を支配している一定の事実が認められる場合

2 投資事業組合における具体的な適用

投資事業有限責任組合や民法上の任意組合の場合には、株式会社のように出資者が業務執行者を選任するのではなく、その共同事業性から、財務及び営業又は事業の方針の決定も、それに基づく業務執行の決定も出資者が直接行う。ただし、これらの組合であっても、必ずしも全組合員が業務執行の決定を行うわけではなく、一部の組合員が行う場合も多い。具体的には、投資事業組合が投資事業有限責任組合として組成される場合、

業務執行の決定は、無限責任組員が行い（投資事業有限責任組合法第 7 条第 1 項）、無限責任組員（すなわち業務執行組員）が複数いる場合には、その過半数をもって行われる（投資事業有限責任組合法第 7 条第 2 項）。また、投資事業組合が民法上の任意組合として組成される場合、業務執行の決定は、組員の過半数をもって行われる（民法第 670 条第 1 項）が、組合契約で業務執行組員を定めた場合には、当該業務執行組員の過半数をもって行われる（民法第 670 条第 2 項）。

また、投資事業組合が商法上の匿名組合として組成される場合、業務執行は営業者によって行われる（商法第 536 条第 3 項）。この場合、民法上の任意組合のように組員相互間に契約はなく組合財産も形成されないが、同一の投資事業について営業者が複数の匿名組員との間でそれぞれ匿名組合契約を締結することが多く、また、投資事業有限責任組合や民法上の任意組合として組成される場合と経済実態に差がない場合も多い。

このような投資事業組合において、財務及び営業又は事業の方針の決定は組合契約において定められる場合もあるが、株式会社における株主の議決権行使と異なり、各組員が定期的に当該方針決定に関わっているかどうか判別できないことが多い。また、業務執行組員が当該投資事業組合の財務及び営業又は事業の方針を決定していると認められる場合も少なくない。このため、次の場合には、業務執行者（匿名組合における営業者を含む。以下同じ。）が当該投資事業組合の財務及び営業又は事業の方針を決定できないことが明らかであると認められる場合（Q2 参照）を除き、当該投資事業組合は業務執行者の子会社に該当する。

- (1) 当該投資事業組合の業務の執行を決定することができる場合（すなわち、業務執行者が複数いる場合には、その過半数をもって行われるため、業務執行を決定する権限全体のうち、その過半の割合を自己（自己の子会社を含む。以下同じ。）の計算において有している場合）

例えば、ある会社の複数の連結会社が同一の投資事業組合に出資する場合（Q3 参照）や、自らの名義による組合への出資に加え、組合への出資の名義が当該会社以外の者となっても当該会社が自己の計算で業務執行の権限を有しているときにおいて、当該投資事業組合に係る業務執行の権限の過半の割合を有している場合が該当する。また、組合契約で定めたそれぞれの業務執行者の業務執行の権限の割合により、当該会社が当該投資事業組合に係る業務執行の権限の過半の割合を有している場合も該当する。

- (2) 当該投資事業組合の業務執行の権限全体のうち、その 100 分の 40 以上、100 分の 50 以下を自己の計算において有している場合であって、かつ、次のいずれかの要件に該当する場合

- ① 自己の計算において有している業務執行の権限と緊密な者及び同意している者が有している業務執行の権限とを合わせて、当該投資事業組合に係る業務執行の権限の過半の割合を占めていること。

ここで、「緊密な者」とは、自己と出資、人事、資金、技術、取引等において緊密な関係があることにより、自己の意思と同一の内容の業務執行の権限を行使すると認められる者をいう。緊密な関係の有無については、両者の関係に至った経緯、両者の関係状況の内容、過去の業務執行の権限の行使の状況、自己の商号との類似性等を踏まえ、実質的に判断する。さらに、緊密な者には、これまで自己と関係がない場合でも、自己と投資事業組合、緊密な者に該当すると考えられる者との関係状況からみて、自己の意思と同一の内容の業務執行の権限を行使すると認められる者を含み、また、企業以外に、出資者である会社の役員若しくは使用人である者、又はこれらであった者など、当該出資者である会社の意向に沿って当該投資事業組合の業務執行の権限を行使すると認められる個人を含むことに留意する必要がある。

また、「同意している者」とは、自己の意思と同一の内容の業務執行の権限を行使することに同意していると認められる者（個人を含む。）をいう。

- ② 当該投資事業組合の重要な財務及び営業又は事業の方針の決定を支配する契約等が存在すること。なお、例えば、単なる事務管理契約など、当該契約の終了によっても当該投資事業組合による投資事業の継続に重要な影響を及ぼすこととならない契約等は、これに該当しない。
- ③ 当該投資事業組合の資金調達額（貸借対照表の負債に計上されているもの）の総額の概ね過半について融資（債務の保証及び担保の提供を含む。以下同じ。）を行っていること（緊密な者が行う融資を合わせて資金調達額の総額の概ね過半となる場合を含む。）。ただし、金融機関が通常の営業取引として融資を行っている場合であって、資金の関係を通じて財務及び営業又は事業の方針の決定を支配していないときには、該当しない（(2)④についても同じ）。
- ④ 当該投資事業組合の資金調達額（貸借対照表の負債に計上されているものに限らない。）の総額の概ね過半について融資及び出資を行っていること（緊密な者が行う融資及び出資を合わせて資金調達額の総額の概ね過半となる場合を含む。）。
- ⑤ 当該投資事業組合の投資事業から生ずる利益又は損失の概ね過半について享受又は負担することとなっていること（緊密な者が享受又は負担する額を合わせて当該利益又は損失の概ね過半となる場合を含む。）。
- ⑥ その他当該投資事業組合の財務及び営業又は事業の方針の決定を左右すると推測される事実が存在すること。

(3) 自己の計算において有している当該投資事業組合に係る業務執行の権限（当該業務執行の権限を有していない場合を含む。）と、緊密な者及び同意している者が有している業務執行の権限とを合わせて、当該業務執行の権限の過半の割合を占めているときであって、かつ、上記(2)の②から⑥までのいずれかの要件に該当する場合

このため、当該投資事業組合に係る業務執行の権限を有していない場合であっても、緊密な者及び同意している者が有している業務執行の権限が、当該投資事業組合の業務執行の権限の過半の割合を占め、かつ、緊密な者と合わせて、当該投資事業組合の資金調達額の総額の概ね過半について融資及び出資を行っている場合（上記(3)と(2)④の場合）や当該投資事業組合の投資事業から生ずる利益又は損失の概ね過半について享受又は負担することとなっている場合（上記(3)と(2)⑤の場合）等には、通常、当該投資事業組合は子会社に該当することとなる。

3 投資事業組合に対する支配力基準の適用にあたっての留意事項

実務上、投資事業組合に対する支配力基準の適用にあたっては、次のように取り扱われることとなる。

- (1) 出資者（出資以外の資金の拠出者を含む。）が投資事業組合の業務執行の権限の 100 分の 40 以上を有していない場合でも、出資額（又は資金調達額）の総額の半分以上を超過する多くの額を拠出している場合や投資事業から生ずる利益又は損失の半分以上を超過する多くの額を享受又は負担する場合等には、当該投資事業組合の業務執行の権限の過半の割合を有する者が当該出資者の緊密な者に該当することが多いと考えられ、この場合には、当該投資事業組合は当該出資者の子会社に該当する（ただし、当該業務執行の権限の過半の割合を有する者が当該投資事業組合の財務及び営業又は事業の方針を決定していないことが明らかであると認められる場合（Q2 参照）を除く。）。
- (2) 出資者の子会社に該当しない他の会社や組合、財団法人・社団法人などの公益法人、特定非営利活動法人（NPO 法人）などの事業体や個人を介らせている場合であっても、当該出資者が当該投資事業組合の財務及び営業又は事業の方針を決定しているときには、当該投資事業組合は当該出資者の子会社に該当す

る。

なお、日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第 14 号「金融商品会計に関する実務指針」第 132 項において、民法上の任意組合などの組合等への出資については、原則として、組合等の財産の持分相当額を出資金（金融商品取引法第 2 条第 2 項に基づいて有価証券とみなされるものについては有価証券）として計上し、組合等の営業により獲得した損益の持分相当額を、有限責任の範囲内で、当期の損益として計上することになるとされている。このため、投資事業組合については、当該組合の財務諸表に基づいて、当該組合に対する出資等に対応する数値が個別財務諸表に反映されていても、このことと子会社に該当し連結の範囲に含まれることとは別個に判断すべきであり、子会社に該当するか否かは、あくまでも支配力基準によって判定することに留意する必要がある（日本公認会計士協会 監査・保証実務委員会『「連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する監査上の取扱い」に関する Q&A」 Q12 参照）。

ただし、投資事業組合が商法上の匿名組合として組成される場合、通常、営業者が当該投資事業組合の財務及び営業又は事業の方針を決定しているが、匿名組合事業は営業者の個別財務諸表に反映されていることから、営業者においては当該匿名組合を子会社とする必要はないこととなる。

また、投資事業組合が連結会計基準第 7-2 項の要件を満たす特別目的会社にあたる場合には、譲渡者の子会社に該当しないものと推定されることとなる。

Q2 連結財務諸表上、投資事業組合に対して支配力基準を適用するにあたり、当該投資事業組合を支配していることに該当する要件のいずれかを満たしていても、当該投資事業組合の財務及び営業又は事業の方針を決定できないことが明らかであると認められる場合とは、どのような場合が該当するか。

A 連結会計基準第 7 項では、上記 Q1 の A の 1(1)から(3)のいずれかの場合であっても、財務上又は営業上若しくは事業上の関係からみて他の企業の意思決定機関を支配していないことが明らかであると認められる企業は、子会社に該当しないものとしている。投資事業組合においては、通常、以下のような場合が該当すると考えられるが、その出資状況や営業上又は事業上の関係、取引スキームなど実態に応じて、組合員は適切に判断する必要がある（ただし、関連会社に該当する場合はあり得ることに留意する必要がある（Q6 参照））。

(1) 複数の企業（親子関係にある企業を除く。）が、それぞれ当該他の企業を支配していることにはならないことから、投資事業組合においても、通常の会社の場合と同様に、例えば、当該投資事業組合に係る業務執行の権限の 100 分の 40 以上、100 分の 50 以下を自己の計算において有している会社が、当該投資事業組合を支配していることに該当する要件のいずれかを満たしているものの、他に当該投資事業組合に係る業務執行の権限の過半の割合を自己の計算において有している組合員が存在し、当該業務執行組合員が独立して方針を決定していることが明らかな場合

(2) 業務執行者の執行する業務が管理業務に準ずる業務であることが明らかであると認められる場合（ただし、当該業務執行者が組合に出資している場合には、出資者であり、かつ、業務執行していることから、重要性が乏しい場合を除き、個別貸借対照表及び個別損益計算書双方について持分相当額を計上する方法（いわゆる総額法）を採用することが適当である。）

これには、例えば、組合員が財務及び営業又は事業の方針を形式的にも実質的にも決定しており、業務執行者は単に組合員によって意思決定された方針を遂行するに過ぎないことが明らかである場合が該当するものと考えられる。ただし、当該投資事業組合に対する出資や、当該業務執行者が投資事業組合の投資事業から生ずる損益（業務執行に係る適正な対価以外のもの）の享受又は負担が、概ね過半を超えている場合には該当しないことに留意する必要がある。

この場合において、組合契約に従い当該投資事業組合の財務及び営業又は事業の方針の変更を行うことができる者がいれば、その者の子会社に該当することとなる。

なお、当該投資事業組合の組成が、独立企業要件、契約要件、対価要件及びその他の支配要件のすべてを満たす場合、当該投資事業組合の組成は共同支配企業の形成に該当する（企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」第 37 項及び企業会計基準適用指針第 10 号「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」第 175 項）。当該共同支配企業に対し、出資者である企業は当該投資事業組合を支配していないため、通常の企業の場合と同様に、当該投資事業組合は出資者である当該企業の子会社には該当しない。

「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日改訂)

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。

～中略～

(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。

～中略～

3 満期保有目的の債券及びその他有価証券のうち市場価格のあるものについて時価が著しく下落したときは、回復する見込があると認められる場合を除き、時価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しなければならない。

市場価格のない株式については、発行会社の財政状態の悪化により実質価額が著しく低下したときは、相当の減額をなし、評価差額は当期の費用として処理しなければならない。

<注 20> 時価について

時価とは、公正な評価額をいい、市場において形成されている取引価格、気配又は指標その他の相場に基づく価額をいう。市場において形成されている取引価格、気配又は指標その他の相場がない場合には、合理的に算定された価額を公正な評価額とする。

持分法に関する会計基準(改正平成 20 年 12 月 26 日)

用語の定義

4. 「持分法」とは、投資会社が被投資会社の資本及び損益のうち投資会社に帰属する部分の変動に応じて、その投資の額を連結決算日ごとに修正する方法をいう。

4-2.～5-2. (略)

持分法の適用範囲

6. 非連結子会社及び関連会社に対する投資については、原則として持分法を適用する。ただし、持分法の適用により、連結財務諸表に重要な影響を与えない場合には、持分法の適用会社としないことができる。

7.～10. (略)

持分法の会計処理

11. 投資会社の投資日における投資とこれに対応する被投資会社の資本との間に差額がある場合には、当該差額はのれん又は負ののれんとし、のれんは投資に含めて処理する。
12. 投資会社は、投資の日以降における被投資会社の利益又は損失のうち投資会社の持分又は負担に見合う額を算定して、投資の額を増額又は減額し、当該増減額を当期純利益の計算に含める。のれん（又は負ののれん）の会計処理は、企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」（以下「企業結合会計基準」という。）第 32 項（又は第 33 項）に準じて行う。
13. 投資の増減額の算定にあたっては、連結会社（親会社及び連結される子会社）と持分法の適用会社との間の取引に係る未実現損益を消去するための修正を行う。
14. 被投資会社から配当金を受け取った場合には、当該配当金に相当する額を投資の額から減額する。

金融商品に関する会計基準(最終改正平成 20 年3月 10 日)

2. 有価証券

(1) (2) (略)

(3) 子会社株式及び関連会社株式

17. 子会社株式及び関連会社株式は、取得原価をもって貸借対照表価額とする。

(4) その他有価証券

18. 売買目的有価証券、満期保有目的の債券、子会社株式及び関連会社株式以外の有価証券（以下「その他有価証券」という。）は、時価(注 7)をもって貸借対照表価額とし、評価差額は洗い替え方式に基づき、次のいずれかの方法により処理する。

(1) 評価差額の合計額を純資産の部に計上する。

(2) 時価が取得原価を上回る銘柄に係る評価差額は純資産の部に計上し、時価が取得原価を下回る銘柄に係る評価差額は当期の損失として処理する。

なお、純資産の部に計上されるその他有価証券の評価差額については、税効果会計を適用しなければならない。

「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日改訂)

第 1 2 8 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 9 1)

<注 9 1> 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 1 3 0 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。

(1) 特定関連会社、関連会社及び関連公益法人等の概要

ア 名称、業務の概要、独立行政法人との関係及び役員の氏名(独立行政法人(独立行政法人設立に際し、権利義務を承継した特殊法人等を含む。以下同じ。)の役職員経験者については、独立行政法人での最終職名を含む。)

イ 特定関連会社、関連会社及び関連公益法人等と独立行政法人の取引の関連図

(2) 特定関連会社、関連会社及び関連公益法人等の財務状況

ア 特定関連会社及び関連会社の当該事業年度の、資産、負債、資本金及び剰余金の額、並びに営業収入、経常損益、当期損益及び当期未処分利益又は当期未処理損失の額

イ 関連公益法人等の当該事業年度の、貸借対照表に計上されている資産、負債及び正味財産の額、正味財産増減計算書に計上されている当期正味財産増減額、正味財産期首残高及び正味財産期末残高(一般正味財産増減の部、指定正味財産増減の部に区分したうえ、各々収益と費用に区分し、収益には内訳で受取補助金等(国、独立行政法人、特殊法人及び地方公共団体の補助金等)とその他の収益の金額を記載する。)並びに収支計算書に計上されている当期収入合計額、当期支出合計額及び当期収支差額

(3) 特定関連会社及び関連会社株式並びに関連公益法人等の基本財産等の状況

ア 独立行政法人が保有する特定関連会社及び関連会社の株式について、所有株式数、取得価額及び貸借対照表計上額(前事業年度末からの増加額及び減少額を含む。)

イ 関連公益法人等の基本財産に対する出えん、拠出、寄附等の明細並びに関連公益法人の運営費、事業費等に充てるため当該事業年度において負担した会費、負担金等の明細

(4) 特定関連会社、関連会社及び関連公益法人等との取引の状況

ア 特定関連会社、関連会社及び関連公益法人等に対する債権債務の明細

イ 独立行政法人が行っている関連会社及び関連公益法人等に対する債務保証の明細

ウ 特定関連会社及び関連会社の総売上高並びに関連公益法人等の事業収入の金額とこれらのうち独立行政法人の発注等に係る金額及びその割合(内訳で、競争契約、企画競争・公募及び競争性のない随意契約の金額及び割合を記載する。ただし、内訳には、予定価格が国の基準(予算決算及び会計令(昭和22年勅令第165号)第99条に定める基準)を超えないものは含めない。)

「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日改訂)

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

「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日改訂)

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) 行政コスト計算書
- (3) 損益計算書
- (4) 純資産変動計算書
- (5) キャッシュ・フロー計算書
- (6) 利益の処分又は損失の処理に関する書類
- (7) 附属明細書

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)

財務報告の目的・機能

2.4 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。

2.5 財務報告利用者の情報ニーズを満たす財務報告は、法人の長の立場からは説明責任を履行する機能を果たすものであり、財務報告利用者の立場からは意思決定に資する情報を提供する機能を果たすものである。

財務報告の範囲

2.6 独立行政法人が公共上の見地から確実に実施されることが必要な事務・事業を行うことや、財務情報だけでは成果情報が提供されないという特性を有することを踏まえれば、独立行政法人の財務報告には、財務情報のみならず、非財務情報も含める必要があり、また過去・現在・将来の時点を踏まえた情報提供が有用となる。

独立行政法人の財務報告で提供される情報には、財務報告の基本的な情報である財務諸表や、財務諸表に由来する情報、財務諸表をより有用にする情報が含まれると整理した。

財務報告利用者は、独立行政法人の財務報告が、財務報告利用者が求める全ての情報ニーズを満たすものではないことや、財務報告が利用者の便益と情報の作成コストとを踏まえて提供されることなど、財務報告の限界にも留意する必要がある。

独立行政法人の評価に関する指針(平成 31 年3月 12 日改定)

8 評価書の作成

(2) 記載すべき事項

評価書は、以下の事項を記載するものとする。

～中略～

④ 項目別評定

i 当該事務及び事業に関する基本情報

ア 当該事務・事業の実施の根拠（関連する政策・施策、個別法の条文番号など）

イ 政策評価における事前分析表等との関連（事前分析表番号、行政事業レビューのレビューシートの番号を記載し、対応する達成手段を明らかにする。）

ウ 当該項目の重要度、困難度（目標策定の際に定めたものを記載）

ii 主要な経年データ

ア アウトプット及び（又は）アウトカム情報

イ インプット情報（予算額、決算額、経常費用、行政コスト、人員数など）

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)

II 独立行政法人制度の見直し

4. 財政規律、報酬・給与等の見直し、調達合理化及び情報公開の充実

～中略～

さらに、これまでの一律的で過度に厳格な運用を見直し、弾力化することと併せて、法人の業務運営や財務状況等の透明性を向上させるため、国民に分かりやすい形での情報公開の充実、すなわち「見える化」を推進する。

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 31 年3月 25 日改訂)

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り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。

連結財務諸表に関する会計基準(最終改正平成 25 年9月 13 日)

目的

1. 本会計基準は、連結財務諸表に関する会計処理及び開示を定めることを目的とする。連結財務諸表は、支配従属関係にある2つ以上の企業からなる集団（企業集団）を単一の組織体とみなして、親会社が当該企業集団の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を総合的に報告するために作成するものである。

連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する適用指針(最終改正平成 23 年3月 25 日)

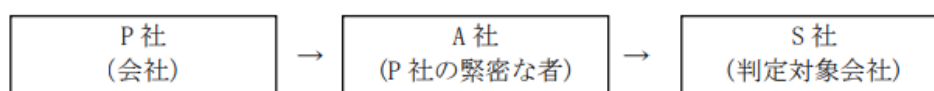
他の企業の意思決定機関を支配していないことが明らかであると認められる場合

16. 連結会計基準第7項ただし書きでは、他の企業の意思決定機関を支配していることに該当する要件を満たしていても、財務上又は営業上若しくは事業上の関係からみて他の企業の意思決定機関を支配していないことが明らかであると認められる場合、当該他の企業は子会社に該当しないものとしている。これには、例えば、次の場合が該当する。

- (1) 複数の企業（親子関係にある企業を除く。）が、それぞれ他の企業を支配していることにはならない。このため、例えば、他の会社の議決権の100分の40以上、100分の50以下を自己の計算において所有している会社が、他の会社の意思決定機関を支配していることに該当する事項のいずれかを満たしているものの、ほかに当該他の会社の議決権の過半数を自己の計算において所有している株主が存在している場合には、一般的に子会社に該当しないことにあたる（ただし、関連会社に該当する場合はあり得ることに留意する。）。

(2) 他の会社に対し共同で出資を行っている合併会社の場合にも、意思決定機関を支配しているか否かの判定を行うこととなるが、例えば、当該他の会社に共同支配企業の形成による処理方法が適用され、その後も共同で支配されている実態にある場合には、当該他の会社は共同で出資を行っている会社のうち特定の会社の子会社には該当せず、それぞれの会社の関連会社として取り扱われる。

(3) ある会社 A 社が他の会社 P 社の緊密な者（関連会社を含み、個人を除く。）に該当し、このため P 社が、連結会計基準第 7 項にいう A 社の子会社 S 社の意思決定機関を支配していることに該当する事項を満たしていても、例えば、S 社は A 社の一業務部門を実質的に担っており A 社と一体であることが明らかにされた場合には、A 社が P 社の子会社となるときを除き、一般的には S 社は P 社の子会社に該当しない。これは、S 社にとって P 社及び A 社の 2 社からそれぞれ支配されることはないことによる。



(4) ベンチャーキャピタルなどの投資企業（投資先の事業そのものによる成果ではなく、売却による成果を期待して投資価値の向上を目的とする業務を専ら行う企業）が投資育成や事業再生を図りキャピタルゲイン獲得を目的とする営業取引として、又は銀行などの金融機関が債権の円滑な回収を目的とする営業取引として、他の企業の株式や出資を有している場合において、連結会計基準第 7 項にいう他の企業の意思決定機関を支配していることに該当する要件を満たしていても、次のすべてを満たすようなとき（ただし、当該他の企業の株主総会その他これに準ずる機関を支配する意図が明確であると認められる場合を除く。）には、子会社に該当しないことにあたる。

- ① 売却等により当該他の企業の議決権の大部分を所有しないこととなる合理的な計画があること
- ② 当該他の企業との間で、当該営業取引として行っている投資又は融資以外の取引がほとんどないこと
- ③ 当該他の企業は、自己の事業を単に移転したり自己に代わって行うものとはみなせないこと
- ④ 当該他の企業との間に、シナジー効果も連携関係も見込まれないこと

なお、他の企業の株式や出資を有している投資企業や金融機関は、実質的な営業活動を行っている企業であることが必要である。また、当該投資企業や金融機関が含まれる企業集団に関する連結財務諸表にあっては、当該企業集団内の他の連結会社（親会社及びその連結子会社）においても上記②から④の事項を満たすことが適当である。

17.18. (略)

利害関係者の判断を著しく誤らせるおそれがあるため連結の範囲に含めない子会社

19. 連結会計基準第 14 項(2)では、支配が一時的であると認められる企業以外の企業であって、子会社のうち、連結することにより利害関係者の判断を著しく誤らせるおそれのある企業は、連結の範囲に含めないものとしているが、一般に、それは限定的であると考えられる。

なお、他の企業が子会社に該当しても、例えば、当該子会社がある匿名組合事業の営業者となり、当該匿名組合の事業を含む子会社の損益のほとんどすべてが匿名組合員に帰属し、当該子会社及びその親会社には形式的にも実質的にも帰属せず、かつ、当該子会社との取引がほとんどない場合には、当該子会社を連結することにより利害関係者の判断を著しく誤らせるおそれがあると認められるときに該当するものと考えられる。

独立行政法人の事業報告に関するガイドライン(平成30年9月3日)

事業報告書の範囲

2.4 事業報告書には、財務情報のみならず、非財務情報も含める必要があり、また過去・現在・将来の時点を踏まえた情報が含まれる。

この場合、事業報告書には、事業報告書の基本的な情報である財務諸表のみならず、財務諸表に由来する情報、財務諸表をより有用にする情報が含まれる。

2.5 独立行政法人の事業報告書は、国民その他の利害関係者が求める全ての情報ニーズを満たすものではないことや、事業報告書が利用者の便益と情報の作成コストとを踏まえて提供されるなど、事業報告書の限界にも留意する必要がある。

独立行政法人の実態を踏まえて提供すべき情報

4.6 独立行政法人は、以下のような事業報告書に関連する独立行政法人の主な特性を踏まえて、独立行政法人の実態を踏まえて提供すべき情報を判断する。

- ・ 事務・事業の特性を踏まえた独立行政法人の分類
- ・ 財源構造の違いを踏まえた独立行政法人の分類
- ・ 独立行政法人における利益処分の仕組み及び区分経理の取扱い

その他連結関係の規定

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)

4 「独立行政法人会計基準」の性格と取扱い

～中略～

基準及び注解は、独立行政法人単体の会計処理の基準として策定している。これは、行政改革会議の最終報告以来、そもそも独立行政法人の制度設計が、その「業務や関連組織等が、資本関係、取引関係、人的関係を通じて、国民のニーズとは無関係に自己増殖的に膨張することに対して、厳しい歯止めをかけることとする」という基本的認識に立って行われており、現時点で連結情報が必要とされる場面が想定できないからである。ただし、将来仮に連結情報の開示が必要とされる状況が発生した場合においては、一般に公正妥当と認められている会計原則に準じて会計処理が行われるべきことはいうまでもない。

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)

2 会計基準改訂の必要性

共同ワーキング・チームでは、まず、「特殊法人等整理合理化計画」に基づき、独立行政法人化が予定される特殊法人等の業務及び会計処理の実態を通じ、新たに独立行政法人となる法人の行うこととなる業務の内容の把握に努めたところ、公共事業を実施する法人、保険・共済事業のために多額の資金運用を行っている法人、研究開発資金を供給する目的で民間企業等に出資を行う法人、国の財源措置に依存せず独立採算で業務を実施する法人等、多種多様な業務の実施が予定されているほか、国から多様な財源措置の方法が予定されていることを認識するに至った。現行の「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」(以下「基準及び注解」という。)は、国の機関から独立行政法人に移行し、主に研究開発や検査等の業務を行う独立行政法人を念頭に策定されているため、国からの多様な財源措置が採られることを前提としておらず、また、貸付金等の金融資産に対する貸倒引当金の計上基準が明示されていない、連結会計の基準が導入されていない等により、財務報告目的が十分に達せられない場合も生じうることを確認された。

現行の基準及び注解は、平成13年4月に設立された独立行政法人から適用され、これに準拠した最初の決算財務諸表が作成されたところであり、運用面において定着した状況ではないが、上述のように、今後設立が予定されている独立行政法人においては多種多様な業務が実施されることとなること、及び独立行政法人制度の今後の発展も視野に入れ、全ての独立行政法人の会計処理に必要な会計基準を整備する必要があるとの観点から、基準及び注解の改訂の検討を行った。

3 会計基準改訂に対する基本的認識

共同ワーキング・チームは、独立行政法人の多種多様な会計取引及び事象に対応するため、金融商品に係る会計基準、退職給付に係る会計基準等の企業会計の最新の基準の考え方を取り込むとともに、連結情報についても、企業会計の連結財務諸表原則に準拠した基準を整備する等、包括的、網羅的な会計基準に改訂する必要があると認識する。

他方、独立行政法人は公共的な性格を有し、利益の獲得を本来の目的とはしておらず、営利企業とは制度の前提や財務構造が異なっており、費用と収益の対応関係も営利企業のそれとは基本的に異なること、その意思決定のみでは完結し得ない独立行政法人の活動については、独立行政法人の業績を評価する手段としての損益計算に含めることが適当でない場合があること等が、現行の基準及び注解を策定した「独立行政法人会計基準研究会」より指摘されているところであり、共同ワーキング・チームの認識も同様である。

改訂される基準及び注解は、多種多様な業務を行う独立行政法人の全てに適用可能な網羅的な会計基準とする必要があり、また、企業会計の最新の基準の考え方を取り入れ、これに公的な主体としての特性に基づく理論的な修正を加えることにより、独立行政法人に負託された業務及び責任の範囲内でその財政状態及び運営状況を適切に表示する会計基準とする必要があると認識する。

4 会計基準改訂の主な内容

共同ワーキング・チームにおいては、上記のような基本的認識に立ち、かつ独立行政法人化が予定される特殊法人等の会計処理の現状を踏まえ、包括的かつ詳細な検討を行い、現行の基準及び注解の改訂を行った。

改訂の主な内容は、まず、先行の独立行政法人では想定されなかった会計取引及び事象に対応するため、有価証券の評価基準及び評価方法、販売用不動産の評価基準及び評価方法、貸倒引当金の計上方法、外貨建取引の会計処理、退職給付引当金の計上方法等について、企業会計の最新の基準の考え方を可能な限り取り込むとともに、国からの財源措置の多様化等を踏まえ、補助金等に係る会計処理、国の財源措置が事後に行われる場合の会計処理、法令により計上が要請されている引当金又は準備金に係る会計処理等の独立行政法人固有の会計処理を新たに整備する等、公的な主体である独立行政法人の特性にも配慮した会計基準に改訂することとした。

また、現行の基準及び注解は、実際に運用されて一年程度ではあるが、第一期の決算を踏まえ、実務上その解釈に疑義を生じた会計処理等についても、注解を加える等の見直しを行った。

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。

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)

5 今後の課題について

独立行政法人会計基準は、その適用から概ね6年を経過し、その間に、特殊法人等から独立行政法人への移行、独立行政法人の統廃合が行われたこと等から、今後予想される企業会計の基準の動きも踏まえつつ、独立行政法人会計基準の本格的見直しについても検討を深めていくことが重要と考えられる。

なお、会計基準の見直しの検討に当たっては、各省庁において「省庁別財務書類の作成について」(平成16年6月17日財政制度等審議会)に基づき、平成15年度決算分の「省庁別財務書類」から、省庁の業務に関連する事務・事業を行っている独立行政法人等を連結した連結財務書類を作成していることから、当該作成基準と独立行政法人会計基準との調整を図りつつ行っていくことが重要である。

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)

3 会計基準改訂の主な内容

共同ワーキング・チームにおいては、上記のような基本的認識に立ち、かつ独立行政法人の会計処理の現状等を踏まえ、包括的かつ詳細な検討を行い、現行の基準及び注解の改訂を行った。

改訂の主な内容は、金融商品及び賃貸等不動産の時価等の開示に関する注記、資産除去債務の会計処理、連結

財務諸表作成時の独立行政法人及び持分法適用会社の会計処理の統一、連結損益計算書における表示区分の追加について、企業会計の最新の基準の考え方を可能な限り取り込み改訂を行うこととした。

また、企業会計基準において、所有権移転外ファイナンス・リースの賃貸借取引に準ずる会計処理が廃止されたことに伴い、所要の見直しを行うこととした。

「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日改訂)

第 1 3 投資その他の資産

2 次に掲げる資産は、投資その他の資産に属するものとする。

(1) 投資有価証券。ただし、関係会社（「第 1 0 7 連結の範囲」及び「第 1 1 8 関連会社等に対する持分法の適用」において定める特定関連会社及び関連会社をいう。以下同じ。）有価証券を除く。

(2) 関係会社株式

(3) その他の関係会社有価証券

(4) 長期貸付金。ただし、役員、職員又は関係法人（「第 1 0 5 連結財務諸表の作成目的」において定める関係法人をいう。以下同じ。）に対する長期貸付金を除く。

第 3 8 退職給付引当金の計上方法

1 退職給付引当金は、退職給付債務に未認識過去勤務費用及び未認識数理計算上の差異を加減した額から年金資産の額を控除した額を計上しなければならない。なお、連結貸借対照表においても同様である。

「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準」に関するQ&A(平成 31 年3月改訂)

Q 8 0 - 9

A

独立行政法人会計における会計方針の変更、会計上の見積りの変更、表示方法の変更及び過去の誤謬は、以下の取扱いとすることが適当である。

(1) 会計方針の変更

～中略～

連結又は持分法の適用の範囲に関する変動

財務諸表の作成に当たって採用した会計処理の原則及び手続に該当しないため、会計方針の変更には該当しない。

(2) 表示方法の変更

流動資産から固定資産への区分変更や、経常損益から臨時損益への区分変更等、財務諸表の表示区分を越える変更は、表示方法の変更として取り扱う。また、キャッシュ・フローの表示の内訳の変更については、表示方法の変更として取り扱う。例えば、ある特定のキャッシュ・フロー項目について、キャッシュ・フロー計算書における表示区分を変更した場合や、連結キャッシュ・フロー計算書について、業務活動によるキャッシュ・フローに関する表示方法（直接法又は間接法）を変更した場合が、表示方法の変更に該当する。

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)

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する。

(3) (略)

(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。

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)

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。

(7) 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。

(i) 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。

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)

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、基本財産に対する抛出の関係、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。

IPSAS 第 35 号—連結財務諸表

連結財務諸表の表示

5. 支配主体である主体は、連結財務諸表を表示しなければならない。支配主体は、次の条件のすべてを満たす場合は、連結財務諸表を作成する必要がないが、その場合を除き、本基準はすべての主体に適用される。(訳注：IFRS10.4)
- (a) 支配主体自体が被支配主体であり、利用者の情報ニーズがその支配主体の連結財務諸表により満たされている。そして 100%未満の被支配主体の場合、他の所有者の全て（それ以外では議決権が与えられない者も含む）が、当該主体は連結財務諸表を表示しないことを知らされていて、それに反対していないこと
 - (b) 主体の負債性又は資本性金融商品が、公開市場（国内又は外国の株式市場あるいは地域市場を含む店頭市場）で取引されていないこと
 - (c) 主体が、財務諸表を証券委員会その他の規制機関に対して公開市場で何らかの金融商品を発行する目的で提出しておらず、提出の過程にもないこと、及び
 - (d) 主体の最上位の支配主体又は中間の支配主体が、国際公会計基準（IPSAS）に準拠した公表用の財務諸表を作成しており、当該財務諸表において被支配主体は、本基準に従って連結されるか、当期純余剰又は欠損を通じて公正価値で測定されている。
6. 本基準は、IPSAS 第 39 号「従業員給付」が適用される退職後給付制度又はその他の長期従業員給付制度には適用されない。(訳注：IFRS10.4A)
7. 投資主体である支配主体は、本基準の第 56 項に従って被支配主体のすべてについて当期純余剰又は欠損を通じて公正価値で測定することを要求されている場合には、連結財務諸表を表示してはならない。(訳注：IFRS10.4B)
8. 例えば商業的な公的部門の主体と予算部門の主体との連結など、被支配主体の活動と当該経済主体内の他の主体の活動とが類似しないという理由で、被支配主体が連結から除外されることはない。そうした被支配主体を連結し、被支配主体の異なる活動について連結財務諸表において追加の情報を開示することで、目的適合となる情報が提供される。例えば IPSAS 第 18 号「セグメント別報告」で要求される開示は、経済主体内の異なる活動の重要度を説明するのに役立つ。(訳注：IPSAS6.27 から引継ぎ)
9. 第 5 項の連結財務諸表の作成免除規定は、被支配主体の利用者の情報ニーズがその支配主体の連結財務諸表によって満たされない場合には適用されない。例えば、政府全体レベルの連結財務諸表は政府の主要な部門又は活動に関する利用者の情報ニーズを満たさない場合がある。多くの法域において、そのような利用者の情報ニーズに対応することを意図した、法定された財務報告上の要求事項が存在する。(訳注：IPSAS6.17 及び 6.18 から引継ぎ)
10. 主体は、本基準で要求されているものとは異なる経済主体のための合算財務諸表を作成することを(例えば法律又は外部の利用者により)要求される場合がある。そのような財務諸表は本基準の対象範囲外であり、本基準の要求事項に準拠しないが、主体はそのような合算財務諸表を作成するにあたり、本基準のガイダンスを利

用することができる。

支配（AG2 項から AG87 項を参照）

18.主体は、他の主体への関与の内容にかかわらず、他の主体を支配しているかどうかを判定し、自らが支配主体であるかどうかを決定しなければならない。（訳注：IFRS10.5）

19.主体は、他の主体への関与により生じる変動便益に対するエクスポージャー又は権利を有し、かつ他の主体に対するパワーにより当該便益の内容及び金額に影響を及ぼす能力を有している場合には、他の主体を支配している。（訳注：IFRS10.6）

20.したがって、主体は、主体が次の各要素のすべてを有している場合にのみ、他の主体を支配している。（訳注：IFRS10.7）

(a)他の主体に対するパワー（第 23 項から第 29 項参照）

(b)他の主体への関与により生じる変動便益に対するエクスポージャー又は権利（第 30 項から第 34 項参照）。

及び、

(c)他の主体への関与から生じる便益の内容及び金額に影響を及ぼすように他の主体に対するパワーを用いる能力（第 35 項から第 37 項参照）

21.主体は、他の主体を支配しているかどうかの判定に際しては、すべての関連性のある事実と状況を考慮しなければならない。主体は、第 20 項に列挙した支配の 3 要素のうち 1 つ以上に変化があったことを示す事実と状況がある場合、他の主体を支配しているかどうかを再検討しなければならない（AG82 項から AG87 項参照）。（訳注：IFRS10.8）

22.複数の主体が関連性のある活動を指図するために一緒に行動しなければならない場合には、他の主体を共同で支配している。そのような場合には、いずれの主体も他方の主体の協力なしには活動を指図できないので、いずれの主体も他の主体を支配することはない。各主体は、他の主体に対する持分を、IPSAS 第 36 号、IPSAS 第 37 号、又は金融商品を取り扱っている IPSAS（IPSAS 第 28 号「金融商品：表示」、IPSAS 第 29 号「金融商品：認識及び測定」及び IPSAS 第 30 号「金融商品：開示」）など、関係する IPSAS に従って会計処理しなければならない。（訳注：IFRS10.9）

パワー

23.主体は、関連性のある活動（すなわち、他の主体への関与から生じる便益の内容及び金額に重要な影響を及ぼす活動）を指図する現在の能力を与える既存の権利を有している場合には、他の主体に対するパワーを有している。他の主体の財政方針及び運営方針を指図する権利は、主体が他の主体の関連性のある活動を指図する能力を有することを示しており、公的部門においてはしばしばパワーが表現される方法である。（訳注：IFRS10.10）

24.パワーは権利から生じる。一部のケースではパワーの評価は単純である。他の主体に対するパワーを株式等の資本性金融商品によって付与される議決権から直接に得ていて、それらの株式保有による議決権を考慮することによって評価できる場合である。しかし公的部門の主体はしばしば議決権以外の権利から他の主体に対するパワーを得る。また、金融投資の証拠を提供する資本性金融商品を有していなくても他の主体に対するパワーを得る場合もある。主体は、拘束力のある取決めにより授けられる権利を有することがある。これらの権利は、他の主体に資産を展開させる、又は負債を発生させることを、主体が受け取る便益の内容及び金額に影響を及ぼす方法で要求できるパワーを主体に与える。そうした権利が他の主体に対するパワーを生じさせるかどうか

の評価は複雑となり、複数の要因を考慮することが必要となる場合もある。(訳注：IFRS10.10)

25.主体は、他の主体の日々の業務又は規定された機能が当該他の主体により遂行される方法に対し責任を有していなくとも、他の主体に対するパワーを有することができる。法律は、法律に定められる団体又高官に、政府から独立してその機能を遂行できるパワーを与えることができる。例えば、会計検査院長と政府統計担当官は通常、政府に依拠することなく情報を収集し、報告書を公表できる法的な機能を有しており、司法はしばしば司法の独立性の概念を適用できる特別なパワーを有する。法律もまた、法律に定められる団体が業務を行うことを要求される際の広範な要件（parameter）を定め、その結果、議会又は類似の組織が定める目的に沿う方法で法律に定められる団体が業務を遂行することになる。独立して業務を行うことのできる法律上のパワーの存在それ自体は、便益を得るために法律上のパワーによって他の主体の運営及び財務方針を指図できる能力を有する主体を排除するものではない。例えば、金融政策に関しての中央銀行の独立性は、中央銀行が支配される可能性を排除するものではない。それでもすべての事実と状況を考慮する必要がある。(訳注：IFRS6.35を基に、豪 AASB-ED238-IG8 参照)

26.他の主体に対する権利の存在は、本基準の目的上、パワーを必ずしも生じさせるものではない。主体は、以下が存在するというだけで、他の主体に対するパワーを有することにはならない。

(a)規制による支配（AG12 項参照）、又は

(b)経済的依存（AG41 項から AG42 項参照）

27.関連性のある活動を指図する能力を有する主体は、その指図する権利をまだ行使していなくとも、パワーを有している。主体が支配の判定が行われている主体の関連性のある活動を指図してきたという証拠は、主体がパワーを有しているかどうかの判定に役立つ可能性があるが、そうした証拠は、それ自体では、主体が支配の判定が行われている他の主体に対するパワーを有しているかどうかの判定に際して決定的なものではない。予め決定された活動を伴って設置された主体の場合、関連性のある活動を指示する権利は、当該主体が設置された時点において実行されてきている可能性がある。(訳注：IFRS10.12)

28.複数の関連のない主体がそれぞれ、異なる関連性のある活動を指図する一方的な能力を与える既存の権利を有している場合には、当該主体からの便益の内容又は金額に最も重要な影響を及ぼす活動を指図する現在の能力を有する主体が、当該他の主体に対するパワーを有している。(訳注：IFRS10.13)

29.主体は、たとえ関連性のある活動の指図に参加する能力を与える既存の権利を、支配の判定が行われている他の主体が有している場合（例えば他の主体が重要な影響力を有している場合）であっても、他の主体に対するパワーを有している場合がある。しかし、防御権のみを有している主体は、他の主体に対するパワーを有しない（AG29 項から AG31 項参照）ので、他の主体に対する支配を有しない。(訳注：IFRS10.14)

便益

30.主体は、その関与により求める便益が、他の主体の業績の結果によって変動する可能性がある場合、支配の判定が行われている主体への関与により生じる変動便益に対するエクスポージャー又は権利を有する。主体は、長期にわたる正の財務的便益又は非財務的便益を期待して他の主体に関与する。しかし、特定の報告期間において、支配の判定が行われている主体への関与から生じる実際の影響は、正のみ、負のみ、又は正と負の両方の場合がある。(訳注：IFRS10.15)

31.支配の判定が行われている主体への関与から生じる主体の便益は、財務的な便益のみ、非財務的な便益のみ、又は財務的及び非財務的な便益の両方になる場合がある。財務的な便益には、配当や類似の分配などの投資に

対するリターンが含まれ、時として「リターン」と呼ばれる。非財務的便益には、金銭的条件では測定されない希少資源から生じる利点や、主体のサービス受領者により直接受領される経済的便益が含まれる。非財務的な便益は、他の主体の活動が、主体の目的に一致し（つまり両者が合意し）、主体がその目的を達成する際に主体の支えとなる場合に発生する。例えば、共同の活動を伴う他の主体が、そうでなければ主体が提供する義務を有するサービスを提供する場合、主体は便益を得るかもしれない。共同の活動は、任意に実行されることもあれば、主体が他の主体にそうした活動を実行するように指図できるパワーを有している場合もある。非財務的便益はまた、2つの主体が補完的な目的（すなわち、一方の主体の目的が他方の主体の目的に付加する、またより完全なものにする）を有する場合にも発生し得る。

32.以下の例は、他の主体への関与から生じる、主体が受領する財務的便益を示す。

- (a)配当、負債性証券の変動金利、経済的便益のその他の分配
- (b)他の主体に対する投資の価値の増減へのエクスポージャー
- (c)大型プロジェクトに対する財政支援を含む、財政支援を提供するための契約から生じる損失へのエクスポージャー
- (d)コスト節約（例えば、主体は、他の主体の事業又は資産を自己の事業又は資産と結合することにより、規模の経済効果又は相乗効果を実現する）
- (e)他の主体の清算時の、当該他の主体の資産や負債に対する残余持分
- (f)他の主体が享受できない変動便益に対するその他のエクスポージャー

33.以下は、非財務便益の例である。

- (a)他の主体の専門的知識から便益を得る能力
- (b)主体がその目的を達成する際の一助になる活動を実行する他の主体の、主体にとっての価値
- (c)改善されたアウトカム
- (d)アウトカムのより効率的な提供
- (e)財及びサービスの、より効率的又は効果的な生産と提供
- (f)それ以外の場合よりも早く、資産と関連サービスが利用可能になる
- (g)それ以外の場合よりも高い水準のサービス品質を有する

34.他の主体を支配できるのは1つの主体のみであるが、複数の当事者が当該他の主体の便益を共有することはあり得る。例えば、非支配持分の保有者は、主体の余剰又は分配などの財務的便益、又は活動と期待するアウトカムとの一致などの非財務的な便益に参加することができる。（訳注：IFRS10.16）

パワーと便益の関連

35.主体は、支配の判定が行われている主体に対するパワー、及び当該他の主体への関与により生じる変動便益に対するエクスポージャー又は権利を有するだけでなく、支配の判定が行われている主体への関与により生じる便益の内容又は金額に影響を及ぼすようにそのパワーを用いる能力を有している場合に、他の主体を支配している。（訳注：IFRS10.17）

36.目的の一致のみでは、主体が、他の主体を支配していると結論付けるには不十分である。支配を有するためには、主体は、その目的の達成に向けて協働するように他の主体に指図するために、支配の判定が行われている主体に対するパワーを用いる能力を有している必要がある。（訳注：豪 AASB ED 238 03-13-IG18）

37.意思決定権を伴う主体は、自らが本人なのか代理人なのかを決定しなければならない。主体はまた、意思決定

権を伴う他の主体は、主体の代理人として行為を行っているかどうかも決定しなければならない。代理人とは、他の当事者（本人）の代わりに、かつその本人のために行動することが基本的に決定されている当事者をいい、したがってその意思決定権を行使するときに他の主体を支配していることにはならない。よって本人のパワーがときとして代理人により保持され行使可能になるが、それはあくまでも本人の代わりにということである。

（訳注：IFRS10.18）

連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する監査上の留意点についてのQ&A

Q12：子会社及び関連会社の範囲に含まれる「会社に準ずる事業体」の判定に当たっての留意事項を示してください。

A：適用指針第28項では、子会社及び関連会社の範囲に含まれる「会社に準ずる事業体」には、「資産の流動化に関する法律」に基づく特定目的会社や「投資信託及び投資法人に関する法律」に基づく投資法人、投資事業組合、海外における同様の事業を営む事業体、パートナーシップその他これらに準ずる事業体で営利を目的とする事業体が該当するものと考えられるとされています。

また、財団法人・社団法人などの公益法人は、収益事業を行っている場合もありますが、本来営利を目的とするものでないため、原則として、会社に準ずる事業体には該当しないものと考えられます。

民法上の組合については、当該組合の財務諸表に基づいて、当該組合に対する出資等に対応する数値が個別財務諸表に反映されていますが、このことと子会社に該当し連結の範囲に含まれることとは別個に判断すべきであり、子会社に該当するか否かは、あくまでも支配力基準によって判定することとなります（企業会計基準委員会 実務対応報告第20号「投資事業組合に対する支配力基準及び影響力基準の適用に関する実務上の取扱い」（以下「実務対応報告第20号」という。）参照）。

なお、我が国における建設業のジョイントベンチャーは、法的には民法上の組合に相当するものと考えられていますが、現行会計実務上は毎年一定の時期に規則的な決算を行うことなく、構成員各社の会計に組み込む形態となっているため、連結実務上では個別の組織体として認識しないことが適切と考えられます。

(減損関係規定)

「固定資産の減損に係る独立行政法人会計基準」及び「固定資産の減損に係る独立行政法人会計基準注解」(平成 30 年9月3日改訂)

第6 減損額の会計処理

固定資産の帳簿価額と回収可能サービス価額との差額(以下「減損額」という。)については、次のように処理するものとする。

- (1) 「第87 特定の資産に係る費用相当額の会計処理」を行うこととされた償却資産及び非償却資産について減損が発生した場合において、その減損が、独立行政法人が中期計画、中長期計画、事業計画及び年度計画(以下「中期計画等及び年度計画」という。)で想定した業務運営を行わなかったことにより生じたものであるときは、当該減損額を減損損失の科目により当期の臨時損失として計上する。(注10)
- (2) 「第87 特定の資産に係る費用相当額の会計処理」を行うこととされた償却資産及び非償却資産について減損が発生した場合において、その減損が、独立行政法人が中期計画等及び年度計画で想定した業務運営を行ったにもかかわらず生じたものであるときは、当該減損額は損益計算書上の費用には計上せず、減損損失相当累計額の科目により資本剰余金の控除項目として計上する。
- (3) 「第87 特定の資産に係る費用相当額の会計処理」を行うこととされた償却資産以外の償却資産について減損が発生した場合には、当該減損額を減損損失の科目により当期の臨時損失として計上する。

<注10> 中期計画等及び年度計画で想定した業務運営を行わなかったことについて

中期計画等及び年度計画で想定した業務運営を行わなかったことについては、固定資産に減損が生じた原因が、独立行政法人が中期計画等及び年度計画の想定範囲内の業務運営を行わなかったこと又は中期計画等及び年度計画の想定範囲外の業務運営を行ったことにより生じたものであることが明確である場合とし、それ以外の場合は、中期計画等及び年度計画で想定した業務運営が行われたものとする。

中期計画等及び年度計画で想定した業務運営を行わなかったこと及び想定範囲外の業務運営を行ったこととは、例えば、中期計画等及び年度計画で定めた施設の利用促進方を講じなかったこと等経営上必要な措置を採らなかったため、中期計画等及び年度計画で定めた年間利用予定者数を確保できなかった場合などが該当する。

第7 資産見返負債を計上している固定資産に係る減損額の会計処理

独立行政法人会計基準の「第81 運営費交付金の会計処理」、「第83 補助金等の会計処理」及び「第85 寄附金の会計処理」の規定により資産見返負債を計上している固定資産に係る減損額については、次のように処理するものとする。

- (1) 減損が、独立行政法人が中期計画等及び年度計画で想定した業務運営を行わなかったことにより生じたものであるときは、当該減損額を減損損失の科目により当期の臨時損失として計上するとともに、資産見返負債を利益剰余金(独立行政法人通則法第44条第1項に規定する積立金)に振り替える。
- (2) 減損が、独立行政法人が中期計画等及び年度計画で想定した業務運営を行ったにもかかわらず生じたものであるときは、当該減損額を減損損失の科目により当期の臨時損失として計上するとともに、資産見返負債を臨時利益に振り替える。

「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(平成31年3月最終改訂)

Q38-5 企業会計では、企業会計基準第26号「退職給付に関する会計基準」第35項の適用に伴う会計方針の変更の影響額については、期首の利益剰余金に加減することとなっている（「退職給付に関する会計基準」第37項）が、独立行政法人においては、当該変更の影響額をどのように会計処理するのか。

A

独立行政法人においては、通則法第44条が定める「利益及び損失の処理」との関係から、会計方針の変更の影響額を期首の利益剰余金に加減することは認められず、一時の損益として損益計算書に計上する必要がある。

この場合、当該会計方針の変更の影響額は、臨時損益の区分において「退職給付会計基準改正に伴う調整額」の名称をもって掲記する。

なお、割引率変更の可否を判定する際に、これまで重要性基準を考慮してきたが、平成27事業年度の期首において重要性基準を考慮せずに、企業会計基準適用指針第25号「退職給付に関する会計基準の適用指針」（最終改正平成27年3月26日 企業会計基準委員会）第24項に基づいて決定された割引率を使用する場合がある。割引率の変更により発生した差異は、通常は、当該年度に発生する数理計算上の差異に含めて、法人の採用する費用処理方法及び費用処理年数に従って処理されるが、この平成27事業年度の期首における場合には、会計基準等の適用に伴う会計方針の変更の影響額に含めて臨時損益とする取扱いも認められる。また、この場合でも、翌年度以後の割引率の決定において再度重要性基準を考慮することも認められる。

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)

(2) 会計上の変更及び誤謬の訂正

企業会計基準においては、国際財務報告基準とのコンバージェンスの一環として、財務諸表の期間比較可能性及び企業間の比較可能性の向上を図り、もって財務諸表の意思決定有用性の向上に資するとの観点から、企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」（平成21年12月4日 企業会計基準委員会）が公表されたところであり、例えば、企業が自発的に会計方針を変更した場合や財務諸表の表示方法を変更した場合には、過年度の財務諸表を新たに採用した方法で遡及修正し、これを表示すること等としている。

今般、当該企業会計基準の基準及び注解への導入の必要性について検討を行った。具体的には、企業会計における導入目的を踏まえた独立行政法人会計への導入の意義や、導入する場合の独立行政法人制度上の問題点等について把握・検討を行った結果、独立行政法人においては、当該企業会計基準を導入することなく、従前の取扱いを継続するのが適当であるとの結論に至った。

ただし、当該企業会計基準の公表を受け、独立行政法人会計における実務上の便宜を考慮して、定義規定の整合性の確保等、必要な手当てを行うこととした。

以上