

連結財務諸表及び出資の評価等に係る論点の整理

1. 検討の経緯

独立行政法人評価制度委員会会計基準等部会と財政制度等審議会財政制度分科会法制・公会計部会は、独立行政法人の財務報告について理論的・体系的な整理を行った「独立行政法人の財務報告に関する基本的な指針」（以下「基本的な指針」という。）を平成 29 年 9 月に公表した。

これに基づき「独立行政法人の事業報告に関するガイドライン」（以下「事業報告ガイドライン」という。）の設定や「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「会計基準」という。）の改訂（平成 30 年 9 月）、「独立行政法人に対する会計監査人の監査に係る報告書」の改訂（平成 31 年 3 月）がなされた。

独立行政法人における「連結財務諸表」については、「基本的な指針」において「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」とされたことを踏まえ、会計基準の改訂に係る検討の過程で、連結財務諸表作成の意義、連結の範囲、連結財務諸表の体系などについて議論がなされたが結論に至らなかった。

このため、平成 30 年 9 月改訂の会計基準においては、「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。」とされたところである。

その後、研究開発システムの改革の推進等による研究開発能力の強化及び研究開発等の効率的推進等に関する法律（平成 20 年法律第 63 号）の改正（平成 31 年 1 月 17 日施行。同改正により「科学技術・イノベーション創出の活性化に関する法律」に改称。以下「科技イノベ法」という。）により出資可能な研究開発法人の拡大や出資先の拡大がなされたことから、令和元年 5 月 27 日開催の第 9 回会計基準等部会において、連結財務諸表の取扱い及び個別財務諸表における出資の評価等について議論がなされた。その結果、具体的な課題の検討については、現在の独立行政法人における出資・投資の実態や連結財務諸表の活用状況を踏まえ、独立行政法人評価制度委員会会計基準等部会と財政制度等審議会財政制度分科会法制・公会計部会の下に設置された本共同ワーキング・チームで行うこととされた。

2. 過去の議論 ⇒ 【参考資料 2】第 12 回共同ワーキング・チーム資料 2「独立行政法人会計基準に係る論点のたたき台」（抜粋）参照

3. 連結財務諸表に係る論点の整理（連結財務諸表の作成の目的及び連結の範囲）

【論点 1】連結財務諸表の作成の目的

① 現行の連結財務諸表に係る会計基準における連結財務諸表の作成の目的

- ✓ 連結財務諸表に係る会計基準（以下「連結基準」という。）において、独立行政法人における連結財務諸表は、「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、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」とされている。

- ✓ また、独立行政法人における連結財務諸表作成の主たる目的は、独立行政法人が出資先の関係法人等を含めた公的な主体としての説明責任を果たす観点から、公的な資金がどのように使用されているかを示すことにある。
- ✓ さらに、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とされている。

(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」(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。

② 「基本的な指針」を踏まえた検討

- ✓ 独立行政法人における連結財務諸表の作成の目的については、独立行政法人の財務報告について理論的・体系的な整理を行った「基本的な指針」を踏まえて検討すべきではないか。
- ✓ 「基本的な指針」では、財務報告利用者の情報ニーズや財務報告の目的・機能等について、以下のように整理されている。
 - 法人の長は主務大臣が定めた目標の達成状況に対する説明責任を果たす必要がある。
 - 独立行政法人の事務・事業の実施は主務大臣が示したミッション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。
 - サービス受益者や資金提供者は、業務運営が効果的かつ効率的に行われているかの評価や、財務状況の把握に活用
 - 主務大臣や独立行政法人評価制度委員会は、目標策定や評価等に関連して活用
 - 法人の長、理事及び監事は業務運営に関する意思決定に活用
 - 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
 - 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
 - 業績の適正な評価にあたっては、業績と業績に係る目標とを対比した情報も提供すべき

(参考)「基本的な指針」(下線部は事務局が加筆)

独立行政法人制度の設計理念から要請される主要な仕組み

1.4 独立行政法人が政策実施機能を発揮する上で、主務大臣の下での政策のPDCAサイクルを十分に機能させるため、以下のような仕組みが設けられている。

- ・ 独立行政法人が担う国の政策実施機能を最大化するため、主務大臣が目標を定めて業務の有効性・効率性等の観点から独立行政法人の業績を評価すること

- ・ 独立行政法人の業務の透明性を確保するため、法人の長は主務大臣が定めた目標の達成状況に対する説明責任を果たすこと

株式会社等の営利企業と比較した独立行政法人の特徴

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。

財務報告利用者の情報ニーズ

2.3 本指針では、独立行政法人の代表的な利用者ごとに、主な情報ニーズを以下のように整理した。

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
- ・ 債権者
 - ✓ 独立行政法人が発行する債券や独立行政法人への融資に対する元利償還能力についての評価に活用
- ・ 独立行政法人の予算・決算のプロセスに携わる者（国会、主務大臣、関係府省等）
 - ✓ 独立行政法人の予算・決算のプロセスにおいて、法人の財政運営を確認し、そのプロセスにおける各種判断に活用

外部評価・監督者

- ・ 主務大臣
 - ✓ 独立行政法人の目標策定や評価等に活用
 - ✓ インセンティブを与える仕組みに基づく独立行政法人の経営努力や重要な財産の処分にあたっての判断に活用
- ・ 独立行政法人評価制度委員会
 - ✓ 主務大臣による独立行政法人への目標策定や評価等について、必要な意見を述べるにあたっての判断に活用
- ・ 会計検査院
 - ✓ 独立行政法人の会計に対する正確性、合規性、経済性、効率性、有効性等の観点からの検査に活用
- ・ 国会
 - ✓ 独立行政法人の個別法の改正等の審議にあたって、調査審議の参考として活用

法人内部利用者

- ・ 法人の長、理事及び監事
 - ✓ 独立行政法人の業務運営に関する意思決定に活用
- ・ 職員
 - ✓ 財務報告を通じて勤務先の実態を把握し、業務の改善に活用

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。

業務の成果と使用した資源との対比

<p>2.15 本指針では、独立行政法人の財務報告における業績に関連して、インプットや、アウトプット、アウトカムを以下のように定義した。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・インプットとは、独立行政法人がアウトプットを提供するために使用した資源をいう。 ・アウトプットとは、独立行政法人が提供したサービスをいう。 ・アウトカムとは、独立行政法人の活動の結果、国民生活及び社会経済に及ぼした影響や効果をいう。 <p>2.16 財務情報だけでは成果情報が提供されないという独立行政法人の特性を踏まえれば、財務情報だけで業績の適正な評価ができるものではなく、セグメント（もしくは、より詳細な単位）ごとに、アウトプット情報とインプット情報とを対比した情報や、アウトカム情報とインプット情報とを対比した情報も提供すべきである。</p> <p>また、独立行政法人は、主務大臣が示したミッション及びそれを踏まえた目標を達成するために、計画的に業務を実施していることから、業績の適正な評価にあたっては、業績と業績に係る目標とを対比した情報も提供すべきである。</p> <p>なお、独立行政法人の業績は、他法人との比較が馴染まないことが多いため、過年度の業績も踏まえた情報の提供が有用となる。</p>
--

- ✓ 「基本的な指針」に基づき、どのような法人がどのような目的で連結財務諸表を作成すべきかについては、以下の点を踏まえて検討すべきではないか。
 - 法人の長による主務大臣が定めた目標の達成状況に対する説明責任を果たす財務諸表は何か。
 - 事務・事業の実施に係る国による一定の関与（主務大臣が示したミッションに基づき行われる事務・事業）が法人の出資先にどのような影響を与えているのか。
 - サービス受益者や資金提供者による業務運営の評価及び財務状況の把握への活用に適した財務諸表は何か。
 - 主務大臣や独立行政法人評価制度委員会による目標策定や評価への活用に適した財務諸表は何か。
 - 法人の長、理事及び監事による業務運営に関する意思決定への活用に適した財務諸表は何か。
 - 業績の適正な評価に係る、業績と業績に係る目標とを対比した情報提供に適した財務諸表は何か。

③ 独立行政法人における出資等の状況

- ✓ 独立行政法人においては、平成 29 事業年度末現在、4 法人が連結財務諸表を作成している（連結財務諸表作成 4 法人の特定関連会社の概要は【参考資料 3】参照）。
- ✓ その一つである独立行政法人都市再生機構（以下「UR」という。）は、法人の業務を出資先に委託すること等により、法人のみならず出資先の会社を含めた関係法人集団で法人の業務を実施していると考えられる。

（参考）UR の特定関連会社の概要（下線部は事務局が加筆）

法人名	業務の概要	法人との関係
株式会社 UR コミュニティ	<u>機構住宅団地の管理運営等</u>	機構が所有し又は賃借する賃貸住宅団地等について、機構と一体となって円滑な管理運営に関する業務等の事業を実施するために設立された法人
日本総合住生活株式会社	<u>機構住宅の管理業務の受託、住宅等の維持・改善業務の受注並びに団地居住者の利便に供する施設の建設、経営等</u>	団地において、居住者の利便に供する施設の経営、植栽・清掃その他環境整備、住宅及び諸施設の修理並びに管理、その他団地居住者に対するサービスに関する業務等の事業を実施するために設立された法人

那覇新都心株式会社	那覇新都心及びその周辺地域における居住者等の利便に供する施設の建設、経営その他の管理	那覇新都心のセンター地区において、センター施設（先導的核施設）の計画的な建設、運営及び管理と土地の共同利用の推進等を行う目的で設立された法人
-----------	--	--

出典：平成 29 事業年度の UR の連結財務諸表及び事業報告書並びに UR へのヒアリングによる。

- ✓ また、国立研究開発法人理化学研究所（以下「理研」という。）は、中長期計画において、科技イノベ法に基づき成果活用等支援法人に出資し、法人の業務を当該出資先に委託することにより、法人の成果の社会的価値への還元を図るとともに、多様な収入源の確保による新たな研究資金の確保や、産業界との組織対組織の連携促進に資することを旨とするとしている。

<p>(参考) 国立研究開発法人理化学研究所中長期計画（平成 31 年 3 月 29 日改正）（下線部は事務局が加筆）</p> <p>③ 関係機関との連携強化等による、研究成果の社会還元への推進</p> <p>科学技術イノベーションの創出に向け、研究所が創出した世界最先端の革新的研究シーズを効果的かつ速やかに社会的価値に変換し、産業界、大学、国立研究開発法人、自治体等との共創機能を強化する。具体的には、産業界、大学、国立研究開発法人、自治体等との緊密な連携の下、国内外の将来動向、社会的ニーズ、事業ニーズ及びそれらを解決する技術に関して知の共有を図るとともにイノベーションデザイン活動と連携する。</p> <p>また、<u>研究所の研究成果について、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）等の定めるところにより、民間事業者への移転や共同研究の企画・あっせん等によりその活用を促進する者及び事業活動において活用等する者（以下「成果活用等支援法人等」という。）に対して、出資並びに人的及び技術的援助を行う。</u></p> <p>○産業界との共創機能の強化と成果活用等支援法人等への出資等</p> <p>研究成果の最大化及び社会的課題解決のため、ニーズ探索、新技術開発テーマ創出から事業化に向けて、諸外国での取組状況等も踏まえ、オープンイノベーションを推進し、組織対組織の連携による産業界との共創機能を強化する。そのため、学際・業際等の領域を跨がる連携チームを構成した戦略的な共創テーマを創出し、産業界と研究所の複数の研究チームより構成される連携センター、産業界と研究所が協働して研究計画の立案から成果創出までを一体的に担う連携プログラム、産業界の先導による課題解決に取組む融合的連携研究等を推進し、大型共同研究に結実させる。また、それらの共同研究の実施に当たって、その着実な進捗と成果の社会実装に向けた組織的なプロジェクトマネジメントを行う。</p> <p>研究成果を基にした研究所発ベンチャーの設立を強力に支援するため、技術の優位性判断、市場調査等を進め、外部ベンチャーキャピタル等の協力を得ながら事業計画の立案、経営支援及び資金調達支援を一体的に推進する。</p> <p>産業界が活用し得る質の高い知的財産権の確保のため、基礎研究段階の研究成果を実証段階の成果まで高める研究開発や知的財産権を強化するための研究開発を推進する。さらに、複数の特許技術のパッケージ化、バリューチェーン化等により、知的財産権のライセンス活動を強力に推進する。</p> <p>上記の実施に当たっては、<u>成果活用等支援法人等への出資等を通じて、基礎研究の成果のいち早い社会的価値への還元を図るとともに、多様な収入源の確保による新たな研究資金の確保や、産業界との組織対組織の連携促進に資することを旨とする</u>。出資等に際しては、これらの業務の推進に関する担当部署の必要な組織体制や、外部有識者の委員会による審議体制を構築し、出資に係る専門性・客観性を確保する。また、出資後においては、定期的に出資先の事業計画の進捗状況や経営状況等の把握を行い、これらを踏まえた必要な対応を適時に行う。</p>

- ✓ なお、科技イノベ法に基づく出資については、「研究開発法人による出資等に係るガイドライン」（概要は【資料 2】参照）において、「最終的な出資の決定については、外部有識者の委員会の審議結果を踏まえ、法人の長が責任をもって行う」とされており、法人の出資に関する責任は、当然に法人の長が負うことが明確にされている。
- ✓ UR（将来的に理研）は、法人の目的を達成するために、法人とは別の会社に出資を行い、当該出資先に法人の業務を委託することで、法人と出資先が一体となって法人の業務を実

施していると考えられる。

- ✓ その他、現在、「総合科学技術・イノベーション会議」(CSTI)において、我が国の大学・国立研究開発法人を対象として共同研究機能等を外部化する新たな仕組みの必要性について検討がなされている状況である。

④ 企業会計及び国際公会計基準 (IPSAS) における連結財務諸表の作成の目的

- ✓ 企業会計における連結財務諸表は、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。

(参考) 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) (下線部は事務局が加筆)
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。

- ✓ また、国際公会計基準 (IPSAS) においては、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とされている。

(参考) IPSAS 第 35 号—連結財務諸表 (最終改正平成 29 年 1 月) (下線部は事務局が加筆)
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。

- ✓ 独立行政法人における連結財務諸表の作成の目的の検討に当たっては、これらも参考となるのではないか。

⑤ 独立行政法人における連結財務諸表の作成の目的の検討

- ✓ 以上の「基本的な指針」の整理、法人における出資の状況、並びに企業会計及び IPSAS の規定を踏まえ、連結財務諸表の作成の目的を検討してはどうか。
- ✓ 現行の連結財務諸表の作成の目的は、公的な資金がどのように使用されているかを示すこととされている一方で、上記のとおり支配従属関係に基づき法人と出資先が一体となって業務を実施している出資の実態に鑑みれば、企業会計及び IPSAS と同様に支配従属関係に基づく関係法人集団の総合的な報告とすることも考えられるのではないか。

⑥ 独立行政法人における連結財務諸表の活用状況や出資の状況等の調査

- ✓ 更に実態を踏まえた検討を行うため、法人の連結財務諸表の活用状況や、出資の状況、説明責任に対する考え方等について、法人や所管府省にアンケート（【資料3】参照）を実施してはどうか。
- ✓ このアンケートの結果も踏まえ、今後の共同ワーキング・チームにおいて連結財務諸表の作成の目的について議論を行うこととしてはどうか。

【論点2】 連結の範囲

① 連結財務諸表の作成の目的に基づく連結の範囲の検討

- ✓ 会計基準においては、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とされている。

(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」（下線部は事務局が加筆）
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)

- ✓ 連結の範囲は、【論点1】の連結財務諸表の作成の目的を踏まえて検討すべきと考えられる。
- ✓ 例えば、連結財務諸表の作成の目的を支配従属関係に基づく関係法人集団の総合的な報告とする場合には、連結の範囲についても支配従属関係に基づいて設定することが適切であり、公的な資金がどのように使用されているかという従前の目的に対しては、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を連結の範囲とすることが適切である。
- ✓ なお、連結財務諸表の作成の目的を支配従属関係とした場合、公的な資金がどのように使用されているかを示すという従前の目的よりも連結の範囲が狭くなり、特定関連会社として連結されていた一部の法人が連結財務諸表に含まれないこととなる可能性がある。
- ✓ その場合には、法人の長による説明責任の履行の観点から、連結の範囲に含まれないこととなった出資についての個別財務諸表における評価の見直し及び個別財務諸表において開示される情報の拡充等を行うことが考えられる。

~~~~~

② 連結の範囲に含める会社

- ✓ 連結の範囲に含めなければならないとされている特定関連会社とは、独立行政法人が政策目的のために法令等で定められた業務として出資する会社であって、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等の当該会社をいう。
- ✓ 出資先の議決権が法人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（例：独立行政法人鉄道建設・運輸施設整備支援機構が保有するJR会社株式）は連結の範囲に含めないこととされている。
- ✓ また、重要性が乏しい特定関連会社は連結の範囲に含めないことができる。

(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」(下線部は事務局が加筆)

第107 連結の範囲

1 (略)

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。

(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(下線部は事務局が加筆)

Q107-5 会計基準「第107 連結の範囲」第4項で「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、独立行政法人の出資によるものではなく」とは、どのようなケースを指すのか。また、この取扱いから連結の範囲から除外される場合に持分法の適用範囲に含めないと理解してよいか。

A

1 独立行政法人化された特殊法人等では、独立行政法人鉄道建設・運輸施設整備支援機構が保有するJR会社株式が該当する。JR会社株式は、同機構が承継したものであり、特殊法人等の出資によるものでなく、かつ、同機構が承継した旧日本国有鉄道の債務の償還財源に充てられることとされている。

2 このような出資に係る権利は、投資先に対する経営権はないと想定されるため、連結の範囲から除外したものである。その場合には当然に持分法の適用も除外となる。

- ✓ 特定関連会社の内容の検討に当たっては、「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)において、一定の業務のために取得した株式(当該株式の取得により、機構が当該株式を発行する会社の財務及び営業又は事業の方針の決定に対して重要な影響を与えることができるものとして経済産業大臣が定めるものに限る。)について、「独立行政法人会計基準に定める関係会社株式とみなして、同基準を適用する」として、連結の範囲に含まれる可能性のある法人を主務大臣の判断で広げている取扱いが参考になるのではないか。

(参考)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9号)(下線部は事務局が加筆)

第九条の二 機構法第十一条第一項第一号に規定する業務及び同項第十九号に規定する業務(同項第四号に掲げる業務に附帯する業務に限る。)のために取得した株式(当該株式の取得により、機構が当該株式を発行する会社の財務及び営業又は事業の方針の決定に対して重要な影響を与えることができるものとして経済産業大臣が定めるものに限る。)については、独立行政法人会計基準に定める関係会社株式とみなして、同基準を適用する。



- ✓ また、特定関連会社に該当するかの判断に当たっては、企業会計基準適用指針第 22 号「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 企業会計基準委員会）における、「ベンチャーキャピタルが営業取引としての投資育成目的で他の会社の株式を所有している場合には、支配していることに該当する要件を満たすこともあるが、その場合であっても、当該株式所有そのものが営業の目的を達成するためであり、傘下に入れる目的で行われていないことが明らかにされたときには、子会社に該当しないものとして取り扱うことができる」という規定も参考となるのではないかと。

（参考）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）（下線部は事務局が加筆）

48. 監査委員会報告第 60 号では、他の会社の財務及び営業又は事業の方針の決定に対して重要な影響を与えることができる場合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重要な影響を与えることができないことが明らかであると認められる場合について、次の取扱いを示していた。

(1) 財務諸表提出会社である銀行等の金融機関が融資先である他の会社に経営支援を行っている場合には、重要な影響を与えていることに該当する要件を満たすこともあるが、その場合であっても、当該経営支援が債権の回収を円滑に行うとともに営業取引関係を維持すること等によるものであり、傘下に入れる目的で行われていないことが明らかにされたときには、関連会社に該当しないものとして取り扱うことができる。

(2) 財務諸表提出会社であるベンチャーキャピタルが営業取引としての投資育成目的で他の会社の株式を所有している場合には、重要な影響を与えていることに該当する要件を満たすこともあるが、その場合であっても、当該株式所有そのものが営業の目的を達成するためであり、傘下に入れる目的で行われていないことが明らかにされたときには、関連会社に該当しないものとして取り扱うことができる。

- ✓ 例えば資金供給を目的とした出資を業務として実施した場合に、出資そのものが法人の目的を達成するためであり、傘下に入れる目的で行われていないのであれば、特定関連会社に該当しないと会計基準等において規定する方法も考えられるのではないかと。

### ③ 連結の範囲から除外する会社

- ✓ 支配従属関係にある会社を連結の範囲とした場合に、政策目的の資金供給を行っているなどで、実質的に支配従属関係がないと主務大臣が判断した特定関連会社については、主務省令で定めることにより連結の範囲から除外することを連結基準において容認する方法も考えられるのではないかと。

#### 4. 連結財務諸表に係る論点の整理（その他に検討が必要と考えられる論点）

以下の論点については、論点1～2の整理の結果及び今後実施する予定のアンケートの結果を踏まえ、次回以降の共同ワーキング・チームにて議論することとしてはどうか。

##### 【論点3】個別財務諸表における特定関連会社に係る出資の評価及び情報提供

- ① 連結の範囲に含まれる特定関連会社の個別財務諸表における出資の評価
  - ✓ 連結の範囲について支配従属関係を前提とした場合、特定関連会社株式の個別財務諸表における評価は、企業会計と同様に取得原価及び強制評価減とすることも考えられる。
- ② 連結の範囲に含めなかった出資先・連結除外した出資先の個別財務諸表における出資の評価
  - ✓ 連結財務諸表の作成の目的を支配従属関係とした場合、従前の目的では特定関連会社として連結されていた法人が連結財務諸表に含まれないこととなる可能性がある。
  - ✓ その場合には、法人の長による説明責任履行の観点から、個別財務諸表における出資の評価の見直し及び個別財務諸表において開示される情報の拡充等を行うことが考えられる。

##### 【論点4】連結財務諸表の体系

平成30年9月に改訂された個別財務諸表の体系に合わせる事が考えられる。

| ①個別財務諸表の体系         | ②連結財務諸表の体系     | ③改訂例              |
|--------------------|----------------|-------------------|
| 貸借対照表              | 連結貸借対照表        | 連結貸借対照表           |
| 行政コスト計算書           | —              | <b>連結行政コスト計算書</b> |
| 損益計算書              | 連結損益計算書        | 連結損益計算書           |
| キャッシュ・フロー計算書       | 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    |
| 純資産変動計算書           | 連結剰余金計算書       | <b>連結純資産変動計算書</b> |
| 利益の処分又は損失の処理に関する書類 | —              | —                 |
| 附属明細書              | 連結附属明細書        | 連結附属明細書           |

##### 【論点5】連結附属明細書、連結セグメント情報、連結財務諸表注記の記載

個別財務諸表における情報提供の拡充等を前提に、連結附属明細書、連結セグメント情報、連結財務諸表注記について一定の簡略化を行い、連結財務諸表の作成コストの軽減を図ることが考えられるのではないかと。

##### 【論点6】事業報告書における連結情報の取扱い

事業報告書における連結情報の記載の必要性の検討、及びそれを踏まえた事業報告ガイドラインの改訂の可否を検討すべきではないかと。

##### 【論点7】改訂会計基準の適用事業年度

連結基準を改訂した場合、その適用時期をいつとするかについて検討が必要ではないかと。

## 5. その他の論点

『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17年6月設定）について、導入から10年以上が経過しているところ、実務上の取扱いと整合がとれているか等について、連結財務諸表の論点に係るアンケートと併せて実態を調査（【資料4】参照）し、全法人の適用状況を把握した上で、改訂の検討の必要性を判断してはどうか。

## 6. 今後のスケジュール（案）

|      |      |                                |
|------|------|--------------------------------|
| 令和元年 | 7月中旬 | アンケートの送付（回答の提出期限は送付から1か月後を想定）  |
|      | 9月中旬 | 第18回共同ワーキング・チーム（アンケート結果等の報告）   |
|      | 10月中 | 第19回共同ワーキング・チーム（検討結果の取りまとめ）    |
|      | 12月中 | 第20回共同ワーキング・チーム（連結基準改訂案の取りまとめ） |
| 令和2年 | 1月～  | パブリック・コメント及び各府省意見照会            |
|      | 3月   | 第10回会計基準等部会、法制・公会計部会（改訂案の承認）   |

以 上