

独立行政法人の連結財務諸表及び出資の評価等に係る論点のたたき台

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）を行ってきた。

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こととした」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。」としたところである。

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、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、適切な情報提供の観点から、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について検討してはどうか。

2. 現状の把握

(1) 出資に係る制度

独立行政法人による出資は、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されている。

そして、個別法に基づく出資先が、独立行政法人における連結財務諸表に係る会計基準（以下「連結基準」という。）における「連結の範囲」に含まれる場合には連結財務諸表を作成することとなり、通則法第 38 条の「主務省令で定める書類」として連結財務諸表を定めることとなる。

ただし、連結基準の設定当時においては、個別法に基づく出資は主として政策目的の資金供給を想定していたため、独立行政法人と出資先企業の関係は民間企業における支配従属関係、親子会社の関係とは異なるものであった。

しかしながら、現在においては、政策目的の資金供給を行う法人以外に、以下の「出資が可能な法人」が存在する。

- 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に、個別法に定めることによって投資を行うことや、民間の資金、経営能力及び技術的能力の活用を図るために民間事業者と共同して建設・管理・整備・宅地造成などに投資を行うことが可能な法人（独立行政法人都市再生機構）
- 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に、個別法に定めることによって、研究開発の成果に係る成果活用事業者や資金供給等事業者（ベンチャーキャピタル）等に出資を行うことが可能な（科技イノベ法に基づく）研究開発法人

(2) 連結財務諸表作成法人における出資の状況 ⇒ 【資料2】参照

3. 見直しに係る論点

【論点1】連結財務諸表の作成の目的

連結基準において、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子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。

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子会社等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り、独立行政法人の評価は個別財務諸表により行われている状況にある。

上記の目的は、現在の独立行政法人の出資の実態に鑑みて適切か。

現在の独立行政法人における出資の状況を踏まえれば、企業会計の基準と同様に、支配従属関係にある関係法人集団の財務情報を総合的に報告するという、連結財務諸表の作成の目的も考えられるのではないか。

また、公的な資金がどのように使用されているかについては、個別財務諸表における出資の評価方法の変更や情報提供の拡充によって説明責任を果たすことも可能ではないか。

【論点2】個別財務諸表における出資の評価及び情報提供

① 個別財務諸表における出資の評価

独立行政法人の個別財務諸表において、関係会社株式は取得原価で貸借対照表に計上される。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（以下「持分額」という。）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とされている。

一方、持分額が取得原価を上回った場合には、関係会社株式は取得原価のまま貸借対照

表に計上され、取得原価を超える評価がなされない状況にあるが、個別財務諸表において出資の評価を適切に行う観点から、問題はないか。

個別財務諸表における関係会社株式の評価に持分法を適用してはどうか。持分法を適用した場合、持分額が取得原価よりも下落した場合のみならず、持分額が取得原価を上回った場合にも、持分額が貸借対照表に表示されることとなる。

これにより、公的な資金がどのように使用されているかについての説明責任の一部を、個別財務諸表において履行することができるのではないか。

② 資金の裏付けのない評価益

個別財務諸表における関係会社株式の評価に持分法を適用した場合、取得原価を上回った場合の「持分法による投資利益相当額」については、配当や株式の譲渡による出資の回収がなされない場合、資金の裏付けがないものとなる。

利益のうち、主務大臣の承認を受けて目的積立金に計上された部分は、剰余金の使途に充てることができることとされている（通則法第44条第3項）ことから、この経営努力に係る利益には、資金の裏付けが実質的に求められていると考えられる。

損益計算書は、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ものであるが、資金の裏付けのない持分法による投資利益相当額を損益計算書に含めるべきか。

当該利益を損益計算書には計上せず、純資産に直接計上してはどうか。そして、配当や株式の譲渡などの出資の回収による入金が増加した段階で損益に計上（リサイクリング）することで解消できるのではないか。

このように出資の評価に、いわゆる「部分純資産直入法」及び入金確定による利益計上を併せて採用することで、以下が達成できることとなるのではないか。

- 持分額が適切に貸借対照表に反映される。
- 持分額が取得原価よりも下落した場合、行政コスト計算書及び損益計算書に持分法による投資損失相当額が損失として適切に計上される。
- 持分額が取得原価を上回る分に係る持分法による投資利益相当額に資金的裏付けがない場合は損益計算書に計上されず、経営努力を反映する利益情報から除外することができる。
- 資金的裏付けがある場合、経営努力を反映する利益情報に含めることができる。

③ 個別財務諸表における出資先の情報提供の拡充

また、出資先の資産、負債、資本金などの財務情報や、名称、業務の概要、独立行政法人との関係などの非財務情報は、連結財務諸表を作成する法人において、連結財務諸表の附属明細書の中で表示される。

このため、個別財務諸表においては、出資先の情報が開示されないが問題はないか。

出資先の財務情報及び非財務情報を、通則法に基づき全法人に作成が義務付けられている個別財務諸表の注記や附属明細書に適切に反映すべきではないか。

これによって、公的な資金がどのように使用されているかについての説明責任を果たすことができるのではないか。

また、法人の評価書に記載される「主要なインプット情報」には、個別財務諸表における経常費用、経常利益及び行政コストなどが含まれる。

出資先の情報が個別財務諸表に反映されることで、法人の評価においてもより充実した情報が提供されることとなるのではないか。

【論点 3】 連結の範囲

独立行政法人は、重要性が低い特定関連会社などを除く、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。

特定関連会社とは、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の他、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、実質的に株主総会の議決権や取締役会の構成員の過半数を継続的に占めている場合などの、当該会社である。

重要性が低い特定関連会社などを除く、すべての特定関連会社について連結の範囲に含めることは適切なのか。

連結の範囲は、連結財務諸表の作成の目的を踏まえて検討すべきではないか。

研究開発法人発ベンチャーを支援するベンチャー・キャピタル等に対する出資については、アンケート等により実態を把握し、連結の範囲に含めるべきかどうかの検討を行うべきではないか。

また、連結財務諸表の作成目的を踏まえ、連結の範囲から除外することが可能となる特定関連会社の類型について、会計基準等で考え方を示すべきではないか。

特定関連会社を連結の範囲から除外する場合には、除外した旨及びその理由を連結財務諸表に注記するなどにより明確にすべきではないか。

【論点 4】 連結財務諸表の体系

個別財務諸表の体系（下表①）は平成 30 年 9 月に改訂されているため、連結財務諸表の体系（下表②）もこれを踏まえて改訂すべきではないか。

連結行政コスト計算書については、個別財務諸表の体系を踏まえれば、連結においても作成すべきと考えられる。他方、その内容は損益計算書上の費用とその他行政コストで構成され、損益計算書の費用については連結損益計算書に記載されること、その他行政コストについては個別財務諸表の金額と同額であることから、作成不要とも考えられるのではないか。

また、連結剰余金計算書は、連結純資産変動計算書を作成することでその情報を包含できるため不要ではないか。

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	—	連結行政コスト計算書
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	連結純資産変動計算書
利益の処分又は損失の処理に関する書類	—	—
附属明細書	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や、事業報告書における非財務情報の充実などを前提に、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は、一定の簡略化を行うことが認められるのではないかと。また、これによって連結財務諸表の作成コストの軽減を図ることができるのではないかと。

【論点 6】 事業報告書における連結情報の取扱い

事業報告ガイドラインの設定により、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こととされた。また、財務諸表に由来する情報や、財務諸表をより有用にする情報も含まれることとなる。

連結財務諸表を作成する法人については、事業報告書に連結情報を記載することが適切ではないか。また、記載する場合にはどのような情報を載せることが適切なのか。

連結財務諸表を作成する法人は、事業報告書において、連結情報を「独立行政法人の実態を踏まえて提供すべき情報」として記載すべきではないか。そのため、事業報告ガイドラインの該当箇所を改訂する必要があるのではないかと。

ただし、連結情報の具体的な記載内容は、国民その他の利害関係者に対する説明責任を果たす観点から、各独立行政法人の判断で決定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

① 令和元事業年度の適用とする場合

- 新様式の事業報告書及び平成 30 年 9 月改訂会計基準の適用と同時期の適用となる。
- 改訂から財務諸表の提出までに時間的余裕がない。
- 改訂時点で会計監査人による監査が一定程度進捗している可能性がある。

② 令和 2 事業年度の適用とする場合

- 新様式の事業報告書及び平成 30 年 9 月改訂会計基準の適用から 1 年遅れる。
- 改訂から財務諸表の提出までに時間的余裕がある。
- 会計監査人による監査に対する改訂の影響は軽微なものと考えられる。

4. 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」(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(「5. スケジュール」参照)と併せて調査を実施し、全法人の適用状況を把握した上で、検討の必要性の有無を判断してはどうか。

5. スケジュール

令和元年	5月27日	第9回会計基準等部会(論点出し、検討の方向性の決定)
	7月5日	第17回共同WT(論点整理、アンケートの内容等の決定)
	9月中旬	第18回共同WT(アンケート結果等の報告)
	10月中	第19回共同WT(検討結果の取りまとめ)
	12月中	第20回共同WT(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(連結基準改訂案の承認)

以 上