

## 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整理

### 1. 前回までの共同ワーキング・チームにおける議論及び今回の検討内容

第 17 回及び第 18 回共同ワーキング・チーム（以下「WT」という。）において、「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。）に規定されている連結財務諸表の取扱い等について、「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。）や、独立行政法人及び主務省へのアンケート等により把握した独立行政法人における出資等の状況を踏まえ、検討を行った。第 17 回 WT にて今後の検討課題として示した論点は以下のとおり。

- ① 連結財務諸表の作成の目的
- ② 連結の範囲
- 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
- ④ 連結財務諸表の体系
- 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
- ⑥ 事業報告書における連結情報の取扱い
- ⑦ 改訂会計基準の適用事業年度

前回の第 18 回 WT では、上記のうち①連結財務諸表の作成の目的、②連結の範囲、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、を中心に議論を行ったところであり、本日も引き続きこれらの論点について更に議論を深めるとともに、その方向性を踏まえて④から⑦について議論を進める。

### 2. スケジュール（案）

令和元年	7月5日	第 17 回 WT（連結財務諸表及び出資の評価等に係る論点の整理）
	9月20日	第 18 回 WT（連結財務諸表の作成の目的及び連結の範囲の検討）
	<u>11月1日</u>	<u>第 19 回 WT（上記のとおり）</u>
	11月22日	第 20 回 WT（会計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）

### 3. 論点の検討

#### 論点①：連結財務諸表の作成の目的

（1）前回までの議論とアンケートの結果等を踏まえた検討

- ✓ 第 18 回 WT では、連結財務諸表で開示される合算情報の重要性について議論がなされた。
- ✓ 独立行政法人の出資の実態について全ての独立行政法人（87 法人）を対象にアンケートを

実施したところ、連結財務諸表に関する会計基準の設定時には主なものであった「政策目的の資金供給」を目的とした出資以外に、「独立行政法人の業務を独立行政法人と一体となって実施する」ことを目的とした出資が確認された。

(下線部は事務局が加筆)

株式会社URコミュニティ…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

- ✓ また、先般、科学技術・イノベーション創出の活性化に関する法律等の定めるところにより、国立研究開発法人理化学研究所（以下「理研」という。）による出資がなされたところである。当該出資の目的は、独立行政法人の出資先が独立行政法人の業務を受託実施し、我が国のイノベーション創出に貢献することとされており、独立行政法人と出資先が一体となって業務を行うことが想定されている。

(参考) 株式会社理研鼎業の設立について (2019年9月6日 理研 HP) (下線部は事務局が加筆)

－理研の新たなイノベーション促進方策－

理化学研究所（理研）は、科学技術・イノベーション創出の活性化に関する法律等の定めるところにより、株式会社理研鼎業（りけんていぎょう）に全額出資致しました。これを受け、同社は2019年9月5日付けで設立登記申請致しました。今後、理研は、株式会社理研鼎業と密に連携・協業し、研究成果をいち早く社会的価値に還元し、これまで以上に、我が国のイノベーション創出に貢献します。

(略)

業務内容

株式会社理研鼎業は、理研の産学連携業務を受託実施し、

- 1.理研の研究成果をいち早く社会的価値に還元する方策の実施
- 2.産業界との「組織」対「組織」の連携の促進
- 3.多様な収入源の確保による理研の財務基盤の強化、新たな研究資金の確保による研究活動の充実

等を推進することにより、我が国のイノベーション創出に貢献することを目的としている。

- ✓ 上記の場合、独立行政法人の業務は、独立行政法人のみならず、独立行政法人の業務を独立行政法人と一体となって実施する出資先も含めた「法人集団」で実施されるものであり、当該「法人集団」は、民間企業における連結財務諸表の作成主体である企業集団（親会社及び子会社）に類似するものと考えられる。
- ✓ なお、業務を一体として実施する「法人集団」における独立行政法人と出資先の関係性は、国際公会計基準（IPSAS）における①パワー、②便益、③他の主体への関与から生じる便益の内容又は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、という3つの条件による支配の考え方も参考としたものである。

## (2) 連結財務諸表の作成の目的の改訂案

- ✓ 以上を踏まえ、出資の実態に応じた情報の適切な開示の観点から、独立行政法人の連結財務諸表を、「独立行政法人とその特定関連会社からなる集団（以下「法人集団」という。）を独立行政法人の業務を一体となつて行う一つの会計主体として捉え、独立行政法人が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」とすることが考えられる。
- ✓ そして、連結財務諸表の位置付けを、「独立行政法人が、独立行政法人の業務を一体となつて行う出資先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作成する財務諸表」とすることが考えられる。
- ✓ これにより、「独立行政法人の業務を独立行政法人と一体となつて実施する」目的で出資され、実際に独立行政法人の業務を実施している出資先の情報については、独立行政法人と連結した総合的な報告がなされるものと考えられる。

## (3) 独立行政法人と業務を一体となつて実施していない出資先に係る情報の開示

- ✓ 基本的な指針における財務報告利用者の情報ニーズについて、全ての独立行政法人及び所管する主務省に対してアンケートを実施した結果、連結財務諸表のうち連結附属明細書で開示される出資先の概要等の把握等についての活用状況が確認された。

(下線部は事務局が加筆)

- 附属明細書において、特定関連会社、関連会社及び関連公益法人等の概要、財務状況を整理していることから、出資先の概要を把握するために活用している。個別財務諸表の附属明細書では把握できない特定関連会社等の概要について、把握することができる。
- 法人を所管する部局として、法人の関連会社の業績の把握等、業務上の参考として活用している。

- ✓ このため、改訂により連結の範囲に含まれないこととなる出資先、すなわち、独立行政法人と業務を一体となつて実施していない出資先に係る情報については、連結財務諸表の作成及び連結附属明細書における情報開示に代えて、個別財務諸表における出資の評価方法の見直しと、個別附属明細書における情報の拡充を行うことが考えられる。(⇒論点③(2))

## (4) 今後の出資の見込み

- ✓ 今後の出資の見込みについて全ての独立行政法人及び所管する主務省に対してアンケートを実施した結果、新たに特定関連会社に該当する可能性のある出資先は論点①(1)の株式会社理研鼎業のみであった。

## 論点②：連結の範囲

### (1) 前回までの議論とアンケートの結果等を踏まえた検討

- ✓ 第 18 回 WT では、現行の連結の範囲に含まれる特定関連会社の定義に「業務一体性」という要件を加えることについて議論がなされた。

### (2) 会計基準の改訂の方向性（案）

- ✓ 論点①の連結財務諸表の作成の目的を踏まえ、連結の範囲に含まれる特定関連会社の定義を以下とすることが考えられる。

特定関連会社とは、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）を独立行政法人に支配されており（要件 A：実質支配力基準）、かつ、独立行政法人との業務委託契約、協定又はこれに類するものに基づき独立行政法人の個別法に規定されている業務を実施している（要件 B：業務一体性）会社をいう。

- ✓ 要件 A の「実質支配力基準」については、現在の特定関連会社の定義が企業会計における実質支配力基準に基づく子会社の定義を参考としたものであるため、現在の特定関連会社の定義から特段の変更は不要と考えられる。
- ✓ また、要件 B の「業務一体性」の定義は「独立行政法人の出資先が、独立行政法人との間で締結した業務委託契約、協定又はこれに類するものに基づき独立行政法人の個別法に規定されている業務を実施していること」とすることで実態を踏まえた定義になると考えられる。

## 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) 前回までの議論

- ✓ 第 18 回 WT では、特定関連会社に係る出資について、連結の範囲に含まれるかどうかに関わらず、個別財務諸表における持分法的評価（持分額が取得原価を超える場合も適切に評価することを含む。）及び個別附属明細書における情報の拡充を行うこととする方向性で議論がなされた。

### (2) 会計基準の改訂の方向性（案）

- ✓ 前回までの議論を踏まえ、論点①（3）のとおり、法人集団に含まれないこととなる出資先については、これまでの連結財務諸表の作成による情報提供に代えて、個別財務諸表における出資の評価の見直しと、個別附属明細書における出資先の情報の拡充を行うこととすることが考えられる。
- ✓ また、独立行政法人における特定関連会社及び関連会社（関係会社）個々の情報の重要性に鑑み、上記のみならず全ての関係会社について、個別財務諸表における出資の評価の見直しと、個別附属明細書における出資先の情報の拡充を行うことが考えられる。

(3) 個別財務諸表における関係会社株式の持分法的方法による評価

- ✓ 個別財務諸表における関係会社株式の評価について、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。）で評価する方法を適用し、現行の持分額が取得原価よりも下落した場合の評価差額（費用）の計上のみならず、持分額が取得原価を上回った場合にも、持分額を適切に貸借対照表に表示することが考えられる。
- ✓ この場合、公正価値による評価とすることも考えられるが、独立行政法人の関係会社株式については一般的に市場価格がなく公正価値の測定は困難であるため、持分額での評価とすることが考えられる。
- ✓ なお、持分額での評価とすることについては、国際公会計基準（IPSAS）において、個別財務諸表上の関連法人等に対する投資の評価方法を原則として持分法としていることも参考としたものである。
  
- ✓ また、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、経営努力認定の申請対象とな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ため、持分額による評価に伴い評価差益が発生したものの配当や株式の譲渡等による資金の裏付けがない場合、当該評価差益は損益計算書には計上せず純資産に直接計上することで損益計算から除外することが考えられる。
- ✓ その後、配当や株式の譲渡等による入金が確定した段階、すなわち、資金の裏付けが発生した段階で損益に計上（リサイクリング）することが考えられる。
  
- ✓ このように関係会社株式の評価について、持分額による評価に加え、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、以下が達成できると考えられる。
  - ・ 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評価差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った際の評価差益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。

(4) 個別財務諸表における関係会社の情報提供の拡充

- ✓ これまでは連結附属明細書で開示されていた関係会社の財務情報及び非財務情報を、通則法に基づき全ての独立行政法人に作成が義務付けられている個別附属明細書にて適切に開示することが考えられる。
- ✓ 論点②及び論点③の改訂案に基づく独立行政法人の出資先等の整理は資料2のとおり。

#### 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を踏まえ、連結財務諸表の体系も改訂することが考えられる。
- ✓ 連結行政コスト計算書については、個別財務諸表の体系との整合性を重視すれば作成することが考えられるが、内容自体は「損益計算書上の費用」と「その他行政コスト」で構成され、「損益計算書上の費用」は連結損益計算書に記載されること、「その他行政コスト」は個別財務諸表の金額と同額であることから、新たに作成することまでは不要とも考えられる。なお、過去に以下の理由から連結行政サービス実施コスト計算書は作成しないと整理されており、参考となると考えられる。
  - ・民間企業には、独立行政法人で想定される損益外の費用や機会費用が想定されない。
  - ・単体の財務諸表において、関係会社株式は純資産額を基礎とした評価額による低価基準により評価されており、連結会社の赤字相当額は、単体ベースの行政サービス実施コスト計算書に反映されている。
- ✓ 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作成不要と考えられる。

個別財務諸表の体系 (会計基準第 42)	連結財務諸表の体系 (会計基準第 110)	連結財務諸表の体系 (改訂案)
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	—	—
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

- ✓ 論点③（２）会計基準の改訂の方向性（案）に基づき、特定関連会社及び関連会社の概要、財務状況等については、個別附属明細書に記載することが考えられる。
- ✓ また、現在は連結附属明細書で開示されている関連公益法人等の情報（会計基準第 128）についても、情報の重要性に鑑み、個別附属明細書での開示とすることが考えられる。
- ✓ なお、関連公益法人等の情報について全ての独立行政法人を対象としてアンケートを実施したところ、関連公益法人等を有する独立行政法人 29 法人のうち、連結財務諸表を作成していない 26 法人は「『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」に基づき個別附属明細書において当該情報を開示していることが確認された。このように、関連公益法人等を有する独立行政法人の大半が関連公益法人等の情報を個別財務諸表で開示している実態も踏まえ、個別附属明細書における開示とすることが考えられる。

#### 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独立行政法人は事業報告書に連結情報を記載することが適切と考えられる。また、出資を行っている独立行政法人は必要に応じて出資先の概要等の情報を記載することが考えられる。
- ✓ 出資を行うことが可能な独立行政法人（連結財務諸表を作成する独立行政法人を含む。）は限られていることから、これらの情報は、事業報告ガイドラインにおける「独立行政法人に共通して提供すべき情報」ではなく、「独立行政法人の実態を踏まえて提供すべき情報」として記載することが適切と考えられる。
- ✓ ただし、連結情報及び出資先の概要等の情報に係る事業報告書における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と考えられる。

#### 論点⑦：改訂会計基準の適用事業年度

- ✓ 2. スケジュール（案）に基づく会計基準の改訂時期から財務諸表及び連結財務諸表（以下「財務諸表等」という。）の主務大臣への提出までの期間や、令和元事業年度の財務諸表等に係る会計監査人による監査の進捗状況等を勘案し、令和2事業年度からの適用とすることが考えられる。

以 上