

地方独立行政法人会計基準の改訂について

平成 26 年 3 月 31 日
地方独立行政法人会計基準等研究会

1 会計基準改訂の経緯

平成 25 年に成立した地域の自主性及び自立性を高めるための改革の推進を図るための関係法律の整備に関する法律（平成 25 年法律第 44 号）において、地方独立行政法人法（平成 15 年法律第 118 号）の一部が改正された。この改正により、地方独立行政法人は、業務の見直し等により生じた不要財産を当該不要財産に係る出資又は支出を行った設立団体等（以下「出資等団体」という。）に納付することとされ、また、関係設立団体の協議及び総務大臣等の認可により、地方独立行政法人の合併を行うことができることとされた。

これを踏まえ、今般、不要財産の出資等団体への納付及び合併に係る会計処理に関して検討を行い、地方独立行政法人会計基準及び地方独立行政法人会計基準注解（以下「基準及び注解」という。）の改訂を行うこととした。

2 会計基準改訂の基本的考え方

(1) 不要財産の出資等団体への納付

不要財産の出資等団体への納付に係る会計処理については、地方独立行政法人は政策の実施主体であり、利益の獲得を本来の目的としてはいないこと、その意思決定では完結し得ない活動についてはこれを損益計算に含めることが適当でない場合があることを踏まえて、地方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基準及び注解を整備する必要がある。

このため、不要財産の出資等団体への納付を行う場合の資本金等の減少に係る会計処理について規定するとともに、不要財産の出資等団体への納付に係る譲渡取引のうち設立団体の長が必要なものとして指定した譲渡取引については、当該譲渡取引より生じた譲渡差額を損益計算上の損益には計上せず、資本剰余金を減額又は増額することとし、また、不要財産の出資等団体への納付に要した費用のうち、設立団体の長が控除を認める費用については、損益計算上の費用には計上せず、資本剰余金を減額することとした。

また、満期保有目的の債券が不要財産となり、出資等団体への納付を行うためにこれを譲渡した場合については、当該譲渡は当該債券が不要財産となった場合に地方独立行政法人法の規定に基づいて行われるものであり、地方独立行政法人の自由な意思に基づかないものと考えられることから、当該債券と同一年度に購入した残りの満期保有目的の債券の保有目的の変更は不要であるとすることや、損益外処理した譲渡差額及び諸費用については、行政サービス実施コスト計算書にコストとして整理することとする、出資等団体への納付の状況を注記にお

いて明らかにすること等の規定の追加を行った。

(2) 合併

合併に係る会計処理については、地方独立行政法人の合併手続は対価を前提としたものではないことや、合併後法人が合併前法人の権利義務を承継する際、出資関係や資本剰余金、利益剰余金もそのまま承継すること、合併前法人の設立団体が合併後においては設立団体以外の出資団体（以下単に「出資団体」という。）となる場合があること等を踏まえ、合併前後の資産及び負債の状況等を適切に表示する基準及び注解とする必要がある。

ここで、企業結合に関する会計基準（企業会計基準第21号）においては、対価の種類や結合後企業における議決権比率により持分の継続・非継続を判定し、それぞれの場合に応じた会計処理を行っている。持分の継続が断たれた場合、すなわち、合併に伴いある企業の株主が他の企業の支配を獲得する場合には、当該他の企業に対する新規の投資と同じであるとして、これを「取得」とした上で、被取得企業より移転する資産及び負債は時価で計上することとしている。一方、持分の継続がある場合、すなわち、いずれの企業の株主も他の企業に対する支配を獲得したとは合理的に判断できない場合は、株主が結合後企業のリスクや便益を引き続き相互に共有するものであることから、これを「共同支配企業の形成」又は「共通支配下の取引」とした上で、消滅企業から移転する資産及び負債を移転直前に付されていた適正な帳簿価額で計上することとしている。

地方独立行政法人においては、設立団体が地方独立行政法人の運営に係る重要事項を決定する権限を有することから、合併前後における設立団体としての地位の断絶・継続に着目し、それぞれの場合に応じた会計処理を行うこととした。

まず、設立団体としての地位の断絶がある場合、すなわち、合併後法人の設立団体以外の地方公共団体のみによって設立された地方独立行政法人を合併前法人に含む場合については、合併後法人の設立団体が合併後法人の運営に適切に関与するため、合併により受け入れた、他の地方公共団体によって設立された合併前法人の財務状況を適切に把握する必要がある。このため、これを「取得」とした上で、取得法人は、被取得法人の資本金、資本剰余金及び利益剰余金を移転直前に付されていた適正な帳簿価額で引き継ぐとともに、被取得法人より移転する資産及び負債を時価で計上し、評価差額については資本剰余金を増額又は減額することとした。なお、被取得法人より移転する資産及び負債の実態を住民に対して明らかにするという点からも、時価評価を行うことは一定の意義があるものと考えられる。

一方、設立団体としての地位の継続がある場合、すなわち、合併後法人の設立団体の一又は二以上によって設立された地方独立行政法人のみが合併前法人である場合については、合併前法人の設立団体が、合併後法人についても引き続き設立団体としての地位を有しており、財務状況についても十分に把握していることから、これを「設立関係の継続」とした上で、合併後法人は、消滅法人の資本金、資本剰余金及び利益剰余金を移転直前に付されていた適正な帳簿価額で引き継ぐとともに、消滅法人から移転する資産及び負債を移転直前に付されていた適正な

帳簿価額で計上することとした。なお、設立団体が二以上である合併前法人について、その設立団体の一部のみが合併後法人の設立団体となり、他の設立団体は合併後法人の出資団体となる場合がある。この点については、地方独立行政法人制度には出資に係る持分の概念がなく、合併前法人の設立団体のいずれもが出資の多寡にかかわらず合併前法人の運営に適切に関与するものとされていることを踏まえ、このような場合にも設立団体としての地位に継続があるものとして、移転する資産及び負債の全部を移転直前に付されていた適正な帳簿価額で計上することとした。

また、合併を行った場合には、合併の概要や財務諸表に含まれている合併前法人の業績の期間、法人合併日に受け入れた資産、負債及び純資産の額並びにその主な内訳を注記するとともに、貸借対照表日後に合併が完了した場合や貸借対照表日後に合併に係る協議が成立した場合にも、重要な後発事象として、合併の概要を注記すること等の規定の追加を行った。

3 適用時期

改訂後の基準及び注解は、地方独立行政法人法の一部改正のうち不要財産の出資等団体への納付及び合併に関する規定の施行に合わせ、平成26事業年度から適用することが適切である。