

解 説

国際公会計基準第 34 号～第 38 号「他の主体への関与」

IPSASB ボードメンバー 公認会計士 伊澤 賢司
IPSASB テクニカル・アドバイザー 公認会計士 鎌谷 竹生

2015 年 1 月に公表された「他の主体への関与」に関する 5 つの会計基準（IPSAS 第 34 号～第 38 号）の内容について解説を行う。

なお、本解説は、2015 年 9 月末現在の状況に基づく。

本解説の目次

内容	解説頁
I 総論	1
II IPSAS 第 34 号 個別財務諸表	9
III IPSAS 第 35 号 連結財務諸表	13
IV IPSAS 第 36 号 関連法人及び共同支配法人に対する投資	22
V IPSAS 第 37 号 共同支配の取決め	27
VI IPSAS 第 38 号 他の主体への関与の開示	34

I 総論

1. 国際公会計基準審議会（IPSASB）が本プロジェクトを開始した背景

国際公会計基準（IPSAS）には、公的部門特有の論点を扱う基準と、国際会計基準審議会（IASB）が発行する国際財務報告基準（IFRS）を基に作られた基準とが混在している。IPSASB は、それら IFRS に基づいて開発された IPSAS について、IFRS との整合性を保ち続けることをその主要な目的の一つとしている。

IASB は、2011 年 5 月に、IFRS 第 10 号「連結財務諸表」に代表される 3 つの新基準と 2 つの改訂基準、あわせて 5 つの基準を公表した。これを受けて、IPSASB は 2011 年 6 月に「IPSAS 第 6 号から第 8 号の見直し」のプロジェクトを承認し、古い国際会計基準（IAS）を基に作られた IPSAS 第 6 号から第 8 号と、新しい 5 つの IFRS との整合性確保に向けて検討を開始した。

2. 本プロジェクトの目的

本プロジェクトの目的は、以下の4つである。

- IPSAS 第6号「連結及び個別財務諸表」を修正するとともに、連結財務諸表に関するガイダンスを個別の基準として定め直す。
- IPSAS 第7号「関連法人に対する投資」を修正する。
- IPSAS 第8号「ジョイント・ベンチャーに対する持分」を修正する。
- 他の主体への関与に関するすべての開示を、個別の基準に集める。

3. 本プロジェクトの範囲

本基準策定の範囲は、現行の IPSAS 第6号から第8号を、関連する IFRS に合わせて改訂することである。

4. 本プロジェクトの主な論点

本プロジェクトは多岐にわたる内容を含んでいるが、とりわけ以下の4点を重視して議論を行った。

- IPSAS 第6号の、「一時的な支配 (temporary control)」に関する連結適用の免除規定を維持すべきか？
- 「支配 (control)」の用語を使用し続けるべきか？ また「支配」の用語の定義は修正すべきか？
- すべての被支配主体を連結すべきか否かの検討を、本プロジェクトの範囲に含めるべきか？
- 本プロジェクトは、「組成された主体 (structured entity)」を検討対象とするべきか？

5. 本解説の対象となる基準の一覧

IPSASB は、IPSAS 第6号～第8号の現行規定に替わる、以下の5つの基準を策定した。これら5つの基準は、それぞれ対応する IFRS を勘案して策定されている。

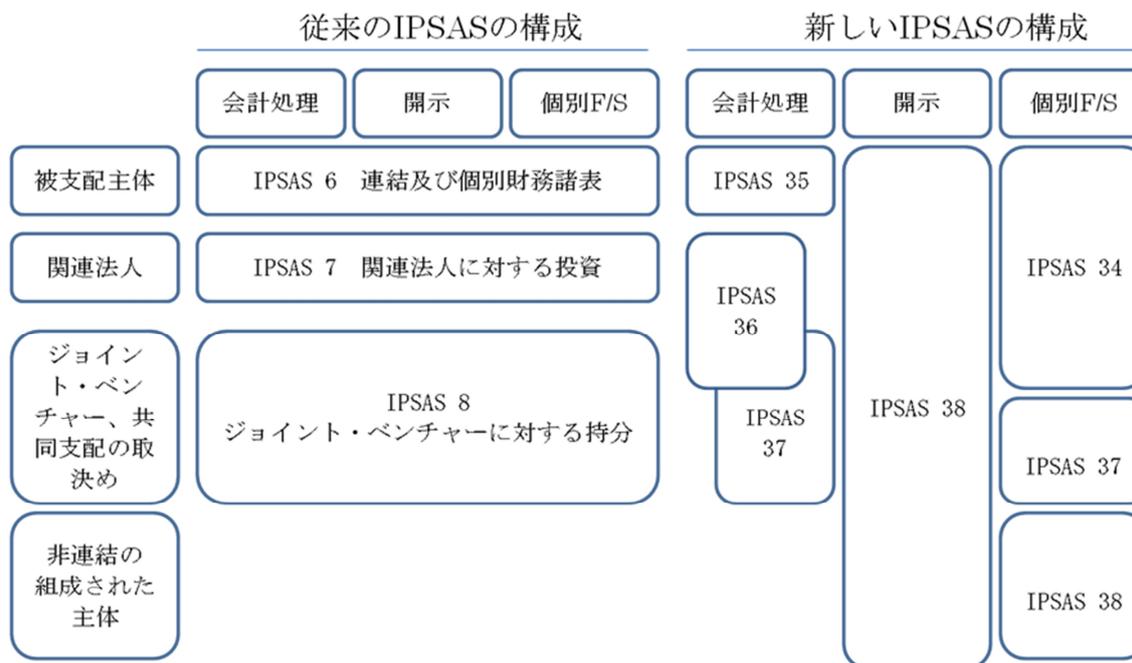
新しい IPSAS	対応する IFRS
IPSAS 第34号 個別財務諸表	IAS 第27号 個別財務諸表 (2011年改訂)
IPSAS 第35号 連結財務諸表	IFRS 第10号 連結財務諸表
IPSAS 第36号 関連法人及び共同支配法人に対する投資	IAS 第28号 関連会社及び共同支配企業 に対する投資 (2011年改訂)
IPSAS 第37号 共同支配の取決め	IFRS 第11号 共同支配の取決め
IPSAS 第38号 他の主体への関与の開示	IFRS 第12号 他の企業への関与の開示

6. 変更点の概要

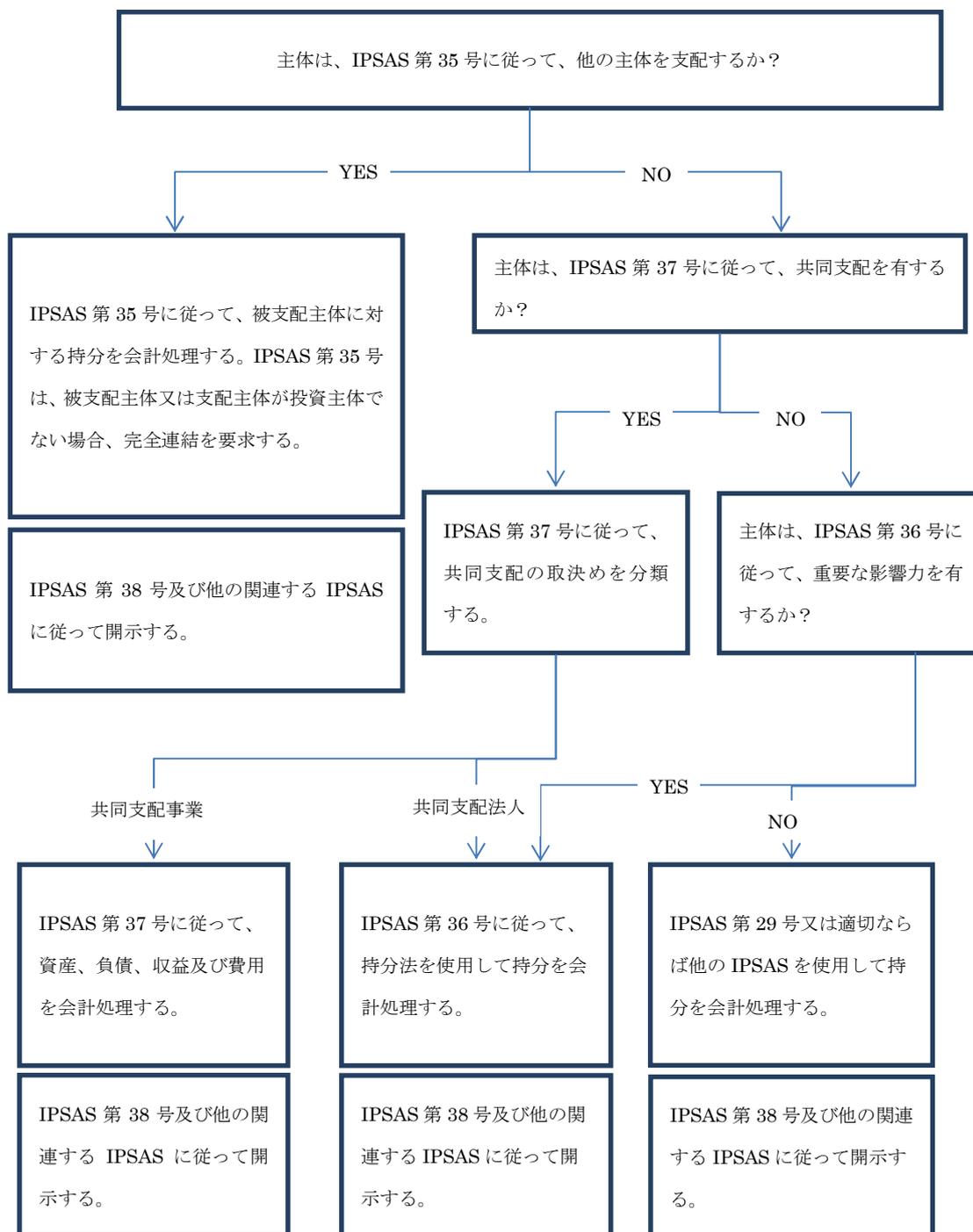
IPSAS 第 34 号から第 38 号は、IPSAS 第 6 号から第 8 号の基本的な規定を踏襲しているが、下記の事項については重要な変更を行っている。

IPSAS 第 35 号	<ul style="list-style-type: none"> 新たに支配の用語を定義した 新たに投資主体の用語を定義し、投資主体を識別した 一時的な支配の場合における連結免除を廃止した
IPSAS 第 36 号	<ul style="list-style-type: none"> 共同支配法人に対する投資の会計処理は持分法のみ (IPSAS 第 8 号では比例連結と持分法を認めていた) 一時的な支配又は重要な影響の場合の適用免除を廃止した 定量化できる所有持分に適用範囲を限定した
IPSAS 第 37 号	<ul style="list-style-type: none"> 新たに共同支配の取決めの用語を定義した 共同支配法人に対する投資の会計処理は持分法のみ
IPSAS 第 38 号	<ul style="list-style-type: none"> 新しい開示要求事項を定めた (投資主体、非連結の組成された主体) 開示の目的を定めた 組成された主体の概念を導入した

現在の IPSAS の構成と、新しい IPSAS の構成の比較表



7. IPSAS 第 35 号～第 38 号の適用フロー（IPSAS 第 35 号 IG より）



IPSAS 第 34 号「個別財務諸表」は、上記のフローには当てはまらない。IPSAS 第 34 号の適用については、後述 II-4 を参照されたい。

8. 用語の定義

IPSAS 第 34 号から第 38 号では、以下の用語を定義し、その定めた意味で使用している。

用語（カッコ内は各用語を定義している IPSAS）	定義
連結財務諸表 Consolidated financial statements (34, 35, 36)	経済主体の財務諸表であり、支配主体及びその被支配主体の資産、負債、純資産・持分、収益、費用及びキャッシュ・フローを、単一の経済主体のものとして表示するものをいう。
個別財務諸表 Separate financial statements (34, 35)	主体が本基準の要求事項に従って被支配主体、共同支配法人及び関連法人に対する投資を ① 取得原価で会計処理する方法、 ② IPSAS 第 29 号「金融商品：認識及び測定」に従って会計処理する方法、 ③ IPSAS 第 36 号「関連法人及び共同支配法人に対する投資」で説明されている持分法を使用して会計処理する方法 のいずれかを選択できる財務諸表である。
便益 Benefits (35)	主体が他の主体への関与により得られる利点をいう。便益は、財務的又は非財務的になる。主体が他の主体に関与することの実際上の影響は、正又は負の側面を持つ。
拘束力のある取決め Binding arrangement (35, 36, 37, 38)	本基準の目的上、拘束力のある取決めとは、契約の一形式であるかのように、取決めの当事者に強制力のある権利と義務を授ける取決めをいう。それは、契約に基づく権利又はその他の法的権利を含む。
支配 Control (35)	主体が他の主体への関与により生じる変動便益にさらされている、又は権利を有しており、そして他の主体に対するパワーを通じて当該便益の内容又は金額に影響を及ぼす能力を有しているときに、主体は他の主体を支配する。
支配主体 controlling entity (35)	1 ないし複数の主体を支配する主体をいう。
被支配主体 controlled entity (35)	他の主体により支配される主体をいう。
経済主体 economic entity (35)	支配主体とその被支配主体をいう。

用語（カッコ内は各用語を定義している IPSAS）	定義
意思決定者 decision-maker (35)	本人又はその他の当事者の代理人である、意思決定権限を伴う主体をいう。
投資主体 investment entity (35)	以下に該当する主体をいう。 (a) 投資家に投資管理サービスを提供する目的で単一又は複数の投資家から資金を取得する。 (b) 資本の増価、投資収益又はその両方からのリターンのためにのみ資金を投資するという目的を有している。及び、 (c) 実質的にすべての投資の成果を公正価値基準で測定及び評価する。
非支配持分 non-controlling interest (35)	直接的又は間接的に、支配主体に帰属しない被支配主体における純資産・持分をいう。
パワー Power (35)	パワーは、他の主体の関連性のある活動を指図する現在の能力を与える現在の権利で構成される。
防御権 Protective rights (35)	当該権利が関係する主体に対するパワーを与えることなく、当該権利を有する当事者の利益を保護するように設計された権利をいう。
関連性のある活動 Relevant activities (35)	本基準の目的上、主体がその他の主体への関与により受領した便益の内容又は金額に重要な影響を及ぼす潜在的な被支配主体の活動をいう。
解任権 Removal rights (35)	意思決定者から意思決定の権限を剥奪する権利をいう。
関連法人 Associate (36)	投資者が重要な影響力を有している主体をいう。
持分法 Equity method (36)	投資を最初に取得原価で認識し、それ以後、関連法人又は共同支配法人である投資先の純資産・持分に対する、投資者の持分の取得後の変動に応じて修正する会計処理方法をいう。 投資者の純損益には、投資先の純損益に対する投資者の持分が含まれ、投資者の純資産・持分には、投資先の純損益に認識されていない投資先の純資産・持分の変動額に対する投資者の持分が含まれる。

用語（カッコ内は各用語を定義している IPSAS)	定義
共同支配の取決め Joint arrangement (36, 37)	複数の当事者が共同支配を有する取決めをいう
共同支配 Joint control (36, 37)	拘束力のある取決めによる、ある取決めに対する合意された支配の共有をいい、関連性のある活動に関する意思決定が、支配を共有している当事者の全員一致の合意を必要とする場合にのみ存在する。
共同支配法人 Joint venture (36, 37)	取決めに対して共同支配を有する当事者が、当該取決めの純資産に対する権利を有している場合の共同支配の取決めをいう。
共同支配投資者 Joint venture (36, 37)	共同支配法人の当事者のうち当該共同支配法人に対する共同支配を有している当事者をいう。
重要な影響力 Significant influence (36)	別の主体の財務及び運営の方針決定に参加するパワーであるが、当該方針に対する支配又は共同支配ではないものをいう。
共同支配事業 Joint operation (37)	取決めに対する共同支配を有する当事者が、当該取決めに関する資産に対する権利及び負債に対する義務を有している場合の共同支配の取決めである。
共同支配事業者 Joint operator (37)	共同支配事業の当事者のうち、当該共同支配事業に対する共同支配を有している当事者をいう。
共同支配の取決めの当事者 Party to a joint arrangement (37)	共同支配の取決めに参加している主体（当該取決めに対する共同支配を有しているかどうかは問わない）をいう。
別個のビークル Separate vehicle (37)	別個に識別可能な財務構造（別個の法的主体又は法令で認知された主体を含むが、当該主体が法人格を有しているかどうかは問わない）をいう。
他の主体への関与 Interest in another entity (38)	拘束力のある取決めによる関与、又は主体を他の主体の業績からの便益の変動性にさらず関与を指す。 他の主体への関与は、資本性金融商品又は負債性金融商品の保有や、他の形式の関与（例えば、資金の提供、流動性の支援、信用補完及び保証など）によって証明できるが、これらに限らない。

用語（カッコ内は各用語を定義している IPSAS）	定義
組成された主体からの収益 Revenue from a structured entity (38)	組成された主体からの収益には、次のものが含まれるが、これらに限らない。経常的及び非経常的な報酬、金利、配当又は類似の分配、組成された主体への関与の再測定又は認識の中止に係る利得又は損失、並びに組成された主体の資産及び負債の移転から生じる利得又は損失。
組成された主体 Structured entity (38)	組成された主体とは、次の主体である。 (a) 誰が主体を支配しているのかの決定に際して、通常は行政上の取決め又は法律が決定的な要因である場合に、行政上の取決め又は法律が決定的な要因とならないように設計された主体（例えば、拘束力のある取決めが重要であり、その関連性のある活動が拘束力のある取決めによって指図される場合など）。又は、 (b) 誰が主体を支配しているのかの決定に際して、通常は議決権又は類似の権利が決定的な要因である場合に、議決権又は類似の権利が決定的な要因とならないように設計された主体（例えば、あらゆる議決権が管理業務のみに関係しており、その関連性のある活動が拘束力のある取決めによって指図される場合など）

II IPSAS 第 34 号 個別財務諸表

1. 本基準の目的（第 1 項）

本基準の目的は、主体が個別財務諸表を作成する際に、被支配主体、共同支配法人及び関連法人に対する投資の会計処理及び開示の要求事項を定めることである。

民間企業に置き換えると、「被支配主体」は子会社、「共同支配法人」は共同支配企業＝ジョイント・ベンチャー、「関連法人」は関連会社にそれぞれ該当する。この3つは、IPSAS 第 34 号から第 38 号において、しばしば一式で言及される。

2. 本基準の構成

項	セクション名称	内容
1	目的	各 IPSAS とも共通する基本的な項目
2-5	範囲	
6-10	定義	
11-18	個別財務諸表の作成	投資の測定、主体の地位が変化した場合の考え方など
19-23	開示	連結 FS を作成せず、個別 FS のみを作成する場合の注記など
24-31	経過措置	
32-33	発効日	
34	IPSAS 第 6 号の廃止及び置換え	
BC1-BC9	結論の根拠	
	IAS 第 27 号との比較	

3. 本基準の範囲（第 2 項－第 5 項）

本基準は、個別財務諸表を作成する主体が、「被支配主体」「共同支配法人」「関連法人」に対する「投資」の会計処理を行う場合に適用する。個別財務諸表の「報告主体」を決める基準ではない。

政府系企業（GBE）は本基準の対象外であり、IFRS が適用される。ただし、この記載については、2015 年 9 月現在 IPSASB において見直し中である。

4. 定義（第6項―第10項）

本基準では、「連結財務諸表」と、「個別財務諸表」の2つの用語を定義している。詳細は、本解説のI-8を参照されたい。

個別財務諸表上、「被支配主体」「共同支配法人」「関連法人」に対する投資の評価方法は、「原価法」「公正価値」「持分法」のいずれかを選択することができる。

ただし、原則は「持分法」である。

投資主体は、その「被支配主体」を連結せず、「公正価値」で評価する。

注意点：個別財務諸表と（単体）財務諸表の違い

IPSASの想定する財務諸表は、連結財務諸表、個別財務諸表、単体財務諸表の3種類である。

財表の種類	作成する場合	関連法人等投資の会計処理
個別財務諸表	<ul style="list-style-type: none"> 連結財務諸表、又は単体財務諸表に追加して「任意」に作成する。 連結の免除規定、又は持分法の免除規定に該当する場合に、「任意」に作成する。 	<ul style="list-style-type: none"> 被支配主体、関連法人、共同支配法人に対する投資を、以下のいずれかで会計処理する。 <ul style="list-style-type: none"> ➤ 取得原価 ➤ IPSAS第29号に従う ➤ 持分法（原則）
単体財務諸表	<ul style="list-style-type: none"> 被支配主体、関連法人、共同支配法人がない場合に作成する。 	<ul style="list-style-type: none"> 会計処理なし
	<ul style="list-style-type: none"> 被支配主体はないが、関連法人又は共同支配法人に対する投資がある場合に作成する。 	<ul style="list-style-type: none"> 関連法人、共同支配法人に対する投資を、「持分法」で会計処理する。

被支配主体への投資の有無による判断の流れ（①→②の順で判断）

	はい	いいえ
① 被支配主体への投資はあるか？	下の②へ進む。	次の表の③へ進む。
② 連結免除規定の適用があり、かつ免除規定を適用するか？ (IPSAS第35号第5項)	連結FSを作成しない。 個別FSを唯一の財務諸表として作成できる。 (IPSAS第34号第9項)	連結FSを作成（強制）。 個別FSを追加して表示できる。 (IPSAS第34号第7項)

被支配主体への投資がない場合の判断の流れ（③→④の順で判断）

	はい	いいえ
③ 関連法人又は共同支配法人への投資はあるか？	下の④へ進む。	単体 FS を作成（強制）。
④ 持分法免除規定の適用があり、かつ免除規定を適用するか？ (IPSAS 第 36 号第 23 項)	個別 FS を唯一の財務諸表として作成できる。 (IPSAS 第 34 号第 9 項)	単体 FS を作成（強制） 個別 FS を追加して表示できる。 (IPSAS 第 34 号第 7 項)

5. 個別財務諸表の作成（第 11 項－第 18 項）

主体が個別財務諸表を作成する場合、「被支配主体」「共同支配法人」「関連法人」に対する同種の投資は、次の①～③のいずれかの方法で会計処理しなければならない

- ① 取得原価
- ② IPSAS 第 29 号に従う公正価値測定
- ③ 持分法

上記以外については、適用可能な IPSAS をすべて適用しなければならない。

支配主体がベンチャー・キャピタル (VC)、ミューチュアル・ファンド、ユニット・トラスト等であるか、又はそれらを通じて、関連法人又は共同支配法人に対する投資を有する場合は、公正価値測定を「選択」できる。この選択は、個別財務諸表を作成する場合も同様となる。

支配主体が投資主体の場合は、被支配主体に対する投資を、当期純余剰又は欠損を通じて、公正価値で測定することが要求される。個別財務諸表でも同様となる。

支配主体は投資主体ではないが、被支配主体が投資主体の場合、被支配主体の保有する投資は公正価値で測定される。その一方で、投資以外の資産・負債・費用・収益は連結される。(→IPSAS 特有の要求事項である)

主体が投資主体でなくなる場合は、その関連法人等に対する投資は、上記①～③のいずれかによって処理されることになる。逆に投資主体になる場合は、その関連法人等に対する投資は、公正価値測定を行うことになり、評価差額は当期損益となる。

支配主体が親主体を設立し、新しい親主体が被支配主体（子主体＝旧支配主体）に対する投資を「取得原価」で測定している場合は、当該「取得原価」は、旧支配主体の個別財務諸表における純資産・持分に対する、新しい支配主体の持分の帳簿価額で測定する。支配主体ではない主体が、新しい支配主体を設立する場合も同様である。

6. 開示（第 19 項－第 23 項）

より上位の支配法人が存在する場合や、非公開企業の場合等、支配主体であるが連結財務諸表を作成しない場合には、個別財務諸表を作成することになる。その場合の開示事項として、連結免除を受けている旨、被支配主体の名称等の一覧、被支配主体等への投資に使用した会計処理等を定めている。

投資主体は、個別財務諸表がその唯一の財務諸表となる。その旨を開示する。

自らは（投資主体ではない）支配主体で、投資主体を支配している場合、その被支配投資主体の行っている投資は公正価値で評価される。一方で、当該被支配投資主体のそれ以外の資産・負債・収益・費用は、連結対象となり、あたかも二つの法人があるかのような会計処理になる。その旨を開示する。

7. IAS 第 27 号との比較

本基準は、IAS 第 27 号「個別財務諸表」を元に作成されている。

本基準と IAS 第 27 号の主な相違点は次のとおり。

- IPSAS 第 34 号は、特定の場合に、IAS 第 27 号（2011 年改訂）とは異なる用語を使用している。

IPSAS 第 34 号	IAS 第 27 号
純資産・持分 (net assets/equity)	持分 (equity)
経済主体 (economic entity)	企業集団 (group)
支配主体 (controlling entity)	親会社 (parent)
被支配主体 (controlled entity)	子会社 (subsidiary)
収益 (revenue)	収益 (income)

- IPSAS 第 34 号は、自らは投資主体ではないが、被支配投資主体に対する投資を有する支配主体に対して、特別な要求事項を含んでいる。IAS 第 27 号（2011 年改訂）では、このような支配主体に対して異なる要求事項を特定していないが、それはこのような投資は連結されることを要求しているためである。

8. 我が国の公会計制度

(1) 国（省庁別財務書類）

「省庁別財務書類の作成基準」では、IPSAS 第 34 号が定義する個別財務諸表に対応する定めは置かれていない。

(2) 地方自治体（総務省統一基準）

「統一的な基準による地方公会計マニュアル」では、IPSAS 第 34 号が定義する個別財務諸表に対応する定めは置かれていない。

Ⅲ IPSAS 第 35 号 連結財務諸表

1. 本基準の目的（第 1 項・第 2 項）

本基準の目的は、ある主体が他の主体を支配している場合の連結財務諸表の表示と作成に関する原則を定めることである。

上記の目的を達成するために、本基準では次のことを行っている。

- (a) 支配主体に、連結財務諸表の表示を要求する。
- (b) 支配についての原則を定義する。
- (c) 主体が他の主体を支配していて当該他の主体を連結しなければならないかどうかを識別するために、支配についての原則を適用する方法を示す。
- (d) 連結財務諸表の作成に関する会計処理上の要求事項を示す。

2. 本基準の構成

項	セクション名称	内容
1-2	目的	各 IPSAS とも共通する基本的な項目
3-13	範囲	
14-17	定義	
18-37	支配	パワー、便益、両者の関連
38-55	会計処理上の要求事項	連結手続、会計方針の統一、測定、潜在的な議決権、報告日、非支配持分、支配の喪失
56-64	投資主体：公正価値要求	主体は投資主体に該当するか等
65-78	経過措置	
79-80	発効日	
81	IPSAS 第 6 号の廃止及び置換え	
AG1-AG106	付録 A：適用ガイダンス	支配の判定、投資主体の判定
	付録 B：他の IPSAS の修正	
BC1-BC55	結論の根拠	
IG1	実施ガイダンス	支配に関するフローチャート
IE1-IE14	設例	適用ガイダンスに対応する設例
	IFRS 第 10 号との比較	

3. 本基準の範囲（第3項―第13項）

発生主義会計の下で財務諸表を作成し、表示する主体が、経済主体（＝連結グループ）の連結財務諸表を作成する場合は、その作成と表示に本基準を適用する。

原則として**支配主体は連結財務諸表を作成しなければならない**。ただし、主体よりも上位の支配者が存在し、その支配者がより包括的な連結財務諸表を公表しているなど、連結財務諸表を作成する必要がない場合もある。また、投資主体は、連結財務諸表を作成せず、公正価値で投資を測定する。

以下は本基準の適用範囲外。

- 公的部門の結合（2015年9月現在、別プロジェクトで検討中）
- 退職後給付制度等（IPSAS第25号で規定）
- 政府系企業（GBE）（2015年9月現在、別プロジェクトで検討中）

4. 定義（第14項―第17項）

本基準では、「便益」「拘束力のある取決め」「連結財務諸表」「支配」「被支配主体」「支配主体」「意思決定者」「経済主体」「投資主体」「非支配持分」「パワー」「防御権」「関連性のある活動」「解任権」の14の用語を定義している。詳細は、本解説のI-8を参照されたい。

「拘束力のある取決め」は、契約を含む幅広い概念である。契約書などの書面形式の場合が多いが、法律によっても強制力のある取決めが生じることがある。

「経済主体」は、連結グループに相当するが、その構成は各国の憲法上の取決め等を勘案して決定される。

5. 支配（第18項―第37項）

(1) 支配

主体は、他の主体を支配しているかを評価することにより、自らが支配主体に該当するかどうか、すなわち連結財務諸表を作成する必要があるか否かを判断しなければならない。

支配の3条件

主体は以下のすべてを有している場合のみ、他の主体を支配している。

- 他の主体に対する**パワー**
- 他の主体への関与から生じる**変動便益**へのエクスポージャー、又は当該便益に対する権利
- 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（パワーと便益の関連）**

(2) パワー

支配の3条件の1つ、「パワー」とは、「別の主体への関与から生じる便益」に影響を及ぼす活動を指図できる現在の能力のもととなる権利である。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していることを示しており、公的部門におけるパワーの表現方法の典型である。

民間部門におけるパワーは議決権から得られる場合が多いが、公的部門における主体のパワーには、議決権以外の権利から取得されるものも多い。「拘束力のある取決め」による権利の場合もある。

議決権の過半数を保有する主体は、次のいずれかの状況では、原則としてパワーを有している。(AG33 項)

- ・ 関連性のある活動が、議決権の過半数を保有する者の議決によって指図される。
- ・ 関連性のある活動を指図する統治機関のメンバーの過半数が、議決権の過半数を保有する者の議決権行使によって選任される。

パワーは、責任とは直結しない場合がある。法律により個人又は団体（検査院、統計局、司法など）がパワーを有する場合もある。独立して業務を行う団体（中央銀行など）であっても、支配者が別途存在することがあり得る。

他の主体に対する権利の存在が、パワーとは直結しない場合もある。また、規制による支配や、経済的依存が存在するだけではパワーを有することにはならない。

関連性のある活動を指図できる能力があることが、すなわちパワーを有しているということである。しかし、活動を実際に指図したかどうかは、パワーとは直結しない。関連性のある活動を指図できる能力を、複数の主体が有している場合には、「最も重要な影響」を及ぼす活動を指図できる主体がパワーを有する。

競合する他の主体が重要な影響力を有している場合であっても、主体はパワーを有する場合がある。ただし、防御権のみをもってパワーを有することにはならない。

(3) 便益

支配の3条件の2つめ、「他の主体への関与から生じる変動便益にさらされていること、又は当該便益に対する権利」を主体が保有するのは、他の主体への関与によって求める便益が、他の主体の業績の結果によって変動する可能性を有している場合である。当該便益が変動する「可能性」がある場合も該当する。また、単年度の結果としては、便益はマイナスになる可能性もある。

便益は、財務便益・非財務便益のいずれか又は双方である。

財務便益の例

- 配当
- 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
- 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
- コストの節約
- 他の主体の清算時の残余持分
- 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

非財務便益の例

- 他の主体の専門的知識から便益を得る能力
- 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
- 改善されたアウトカム
- アウトカムのより効率的な提供
- 財又はサービスのより効率的な生産と提供
- 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
- 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

他の主体を支配できるのは1つの主体だけだが、他の主体からの配当などの便益は、複数の主体が共有できる。

(4) パワーと便益の関連

支配の条件の3つ目、「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」の説明として、パワー、便益に加え、便益に影響させるようにパワーを用いる能力が必要とされている。

目的の一致のみでは、支配があるとはいえない。他の主体に目的を達成させるようにパワーを用いる能力が必要である。

意思決定は代理人として行う場合もある。代理人は、他の主体を支配しているわけではない。よって、代理人は支配主体ではなく、連結財務諸表を作成しない。

なお、ここまで概説した支配の有無の検討について、本基準では適用ガイダンス (AG) において詳細な考え方を示している。実際の検討時には当該 AG を十分に検討する必要がある。

6. 会計処理上の要求事項（第 38 項―第 55 項）

(1) 総論

連結上の会計方針は統一しなければならない。

連結は支配獲得日から開始し、支配喪失日に終了する。

(2) 連結手続

連結手続は、(a)各項目の合算、(b)投資と純資産の相殺消去、(c)グループ間取引・残高の消去、によって行われる。

(3) 会計方針の統一

連結範囲内の主体の個別の会計方針が連結会計方針と異なる場合は、連結会計方針に合わせるための調整を行う。

(4) 測定

被支配主体の収益と費用の額は、取得日時点の連結財務諸表上の資産・負債の金額に基づく（減価償却費など）。

(5) 潜在的な議決権

支配主体と少数持分への当期純余剰（＝純損益）及び純資産の分配は、現在の所有持分のみに基づき、潜在的議決権は無視する。ただし、「所有持分に関連する便益へのアクセス」を主体に与えるような特殊な潜在的議決権の場合には、潜在的議決権も考慮する。

(6) 報告日

連結財務諸表の作成上、支配主体と被支配主体の財務諸表は同日付でなければならない。期末日が同日でない場合、(a)追加の財務情報を取得する、(b)仮決算を行う、のいずれかを行う。

(7) 非支配持分

連結財政状態計算書において、支配主体の所有者の持分と、非支配持分とは区分表示する。少数持分を区分表示するということであり、比例連結は行わない。財務業績計算書及び純資産・持分変動計算書においても、純資産・持分に直接認識される当期純余剰又は欠損、及び各利得又は損失を、支配主体の所有者と非支配持分とに帰属させなければならない。

少数持分が保有する被支配主体の優先株については、配当調整を行った上で当期損益に対する持分を計算する。

非支配持分が保有する純資産・持分の割合が変化する場合、支配持分・非支配持分双方の帳簿価額を調整する。その場合、非支配持分の調整額と対価の公正価値との差額を、純資産・持分に直接認識する。

(8) 支配の喪失

支配を喪失した場合、(a)資産・負債の認識を中止し、(b)持分は公正価値で認識し、(c)支配喪失による損益を認識する。

複数の取決めによって支配を喪失する場合がある。その場合には2つ以上の取決めが1つの取決めとみなされる場合がある。

7. 投資主体：公正価値要求（第56項－第64項）

(1) 原則

投資主体は、被支配主体を連結するのではなく、当期純余剰又は欠損を通じて、公正価値で測定しなければならない。

例外として、投資主体の被支配主体が、投資主体の投資活動に関するサービス提供を主目的とする場合は、そのような被支配主体は連結対象となる。

投資主体の支配主体（投資主体ではない）は、被支配投資主体の投資を公正価値で測定し、それ以外の資産・負債・収益・費用項目は連結する。（あたかも2つの主体があるかのような処理になる）

(2) 主体が投資主体かどうかの決定

投資主体の定義（I-8を参照）に該当するには3つの条件があるが、その1つでも変化があれば、投資主体に該当するのかの再評価が必要となる。つまり、継続的に検討することが必要である。

なお、主体が投資主体に該当するかどうかについて、本基準では適用ガイダンス（AG）において詳細な考え方を示している。実際の検討時には当該AGを十分に検討する必要がある。

(3) 判断と仮定

投資主体の外形的特徴は、次の3つである。(a)複数の資金源、(b)資本等の形式で持分を有する、(c)複数の投資先。3つ全部に該当しない場合は、投資主体と判断した理由（判断と仮定）の注記が必要である。

(4) 投資主体の地位の変化の会計処理

投資主体でなくなった主体は、被支配主体には公正価値評価ではなく、「公的部門の

結合」を扱う基準を適用する。

地位の変化した日＝みなし取得日である。みなし取得日の公正価値は、のれん等のみなし対価である。非支配主体は、地位の変化した日からは本基準に従って連結対象となる。

主体が投資主体になる場合は、被支配主体の連結を中止する。投資主体になった場合は、支配の喪失（Ⅲ-6.(8)を参照）と同様の会計処理を行う。

8. 適用ガイダンス（付録 A）

適用ガイダンスは、AG1 項から AG106 項にわたる。内容は大きく以下の 2 つに区分されている。対応する設例も、別途巻末に設けられている。

- 支配の判定の考え方：特に支配の 3 要素についてかみくだいて解説している
- 主体が投資主体に該当するかどうかの決定

9. IFRS 第 10 号との比較

本基準は、IFRS 第 10 号「連結財務諸表」を元に作成されている。

本基準と IFRS 第 10 号の主な相違点は次のとおり。

- 本基準が公的部門の主体の会計処理に適用可能となることを明確化するために、IFRS 第 10 号の解説に追加となる解説が IPSAS 第 35 号に盛り込まれた。
- IPSAS 第 35 号は、特定の場合に IFRS 第 10 号とは異なる用語を用いている。

IPSAS 第 35 号	IFRS 第 10 号
経済主体 (economic entity)	企業集団 (group)
支配主体 (controlling entity)	親会社 (parent)
被支配主体 (controlled entity)	子会社 (subsidiary)
投資者 (investor)	主体 (an entity)
投資先 (investee)	他の主体 (another entity) 又は 支配が判定される主体 (an entity being assessed for control)

ただし、投資主体に関しては、文脈上適切となるので、適用ガイダンスでは「投資者」と「投資先」という用語が引き続き維持されている。

- IPSAS 第 35 号は「拘束力のある取決め」の用語を定義している。この用語は、IFRS 第 10 号で使われている「契約上の取決め」の用語よりも広義である。
- IFRS 第 10 号は、投資主体の定義とは別に投資主体の典型的な特徴についても識別している。IPSAS 第 35 号は、そうした典型的な特徴を識別していない。しかし、投資主体の定義の関連でそうした典型的な特徴について説明している。
- IPSAS 第 35 号は、非財務的便益についてより多くの指針を設けている。

- IPSAS 第 35 号は、自身が投資主体ではない支配主体には、すべての被支配投資主体を連結することを求めている。その代わりに、そのような支配主体が、以下の連結財務諸表を表示することを求めている。(i)IPSAS 第 29 号に従って被支配投資主体の投資を当期純余剰又は欠損を通じて公正価値で測定する、及び(ii)IPSAS 第 35 号に従って被支配投資主体のその他の資産と負債及び収益と費用を連結する。
- IPSAS 第 35 号には、公的部門の状況を反映する追加の設例が含まれている。

10. 我が国の公会計制度

(1) 国（省庁別財務書類）

「省庁別財務書類の作成基準」では、本基準が定める支配の考え方（3要素を含む）や、投資主体についての特別の定めは導入されていない。

ただし、参考情報として省庁別連結財務書類の作成が定められている。

連結対象法人は、所掌している業務と業務関連性がある特殊法人等（特殊法人、認可法人、独立行政法人、日本郵政公社及び国立大学法人）である。

連結の手法は、連結に際しては、省庁別財務書類及び特殊法人等の財務諸表の金額を基礎とした上で、必要な相殺消去等の処理を行うなど、企業会計における連結財務諸表の作成の手法を準用して省庁別連結財務書類を作成する。

省庁別財務書類においては、出納整理期間における現金の受払も含めたところで財務書類を作成することとしている（特殊法人等との取引を国に寄せて調整する）。

特殊法人において行政コスト計算書の添付資料として作成された財務諸表においては、資産見返補助金が負債に計上されている場合があるほか、独立行政法人の財務諸表においては、運営費交付金等が負債計上されている場合や退職手当に係る引当金が計上されていない場合があるなど、特殊法人や独立行政法人においては、それぞれの特性を反映した財務諸表が作成されている。これらの特殊法人等に特有な会計処理については、負債計上されている資産見返補助金や運営費交付金等については負債から資産・負債差額へ移し換え、退職手当に係る引当金は所要額を計上する等、連結に際して必要な修正を行う。

(2) 地方自治体（総務省統一基準）

総務省統一基準においては、本基準が定める支配の考え方（3要素を含む）や、投資主体についての特別の定めは導入されていない。

ただし、「統一的な基準による地方公会計マニュアル」では、「連結財務諸表作成の手引き」を定めている。

連結財務書類の対象範囲については、地方公共団体と連携協力して行政サービスを実施している関連団体に該当するか否かで判断することとし、次の図のとおりとされ

ている。なお、第三セクターには、財団法人、社会福祉法人も含まれる。

一部事務組合や広域連合は、持分法ではなく比例連結の会計処理が定められている。

	都道府県・ 市区町村	一部事務組 合・広域連合	地方独立行 政法人	地方三公社	第三セク ター
全部連結	○		○	○	○
比例連結		○	△	△	△

連結決算日は3月31日。なお、連結対象団体（会計）の決算日が3月31日と異なる場合、3月31日における仮決算を行うことを原則とする。決算日の差異が3か月を超えない場合には、連結対象団体（会計）の決算を基礎として連結手続を行うことができる。

のれんは計上せず、連結行政コスト計算書上の臨時損益に計上する。

出納整理期間中の取引は、現金の受払いが年度末までに完了したものとして調整する。

IV IPSAS 第 36 号 関連法人及び共同支配法人に対する投資

1. 本基準の目的（第 1 項）

本基準の目的は、関連法人及び共同支配法人に対する投資の会計処理を定め、関連法人及び共同支配法人に対する投資を会計処理する際の持分法の適用に関する要求事項を示すことである。

2. 本基準の構成

項	セクション名称	内容
1	目的	各 IPSAS とも共通する基本的な項目
2-7	範囲	
8-9	定義	
10-15	重要な影響力	関連法人の定義にある「重要な影響力」を有している場合
16-21	持分法	会計処理方法の考え方
22-48	持分法の適用	適用免除、適用の中止、所有持分の変動、手続き、減損損失
49	個別財務諸表	IPSAS 第 34 号第 12 項の引用
50	経過措置	
51-52	発効日	
53	IPSAS 第 7 号の廃止及び置換え	
BC1-BC13	結論の根拠	
	IAS 第 28 号との比較	

3. 本基準の範囲（第 2 項－第 7 項）

発生主義会計の下で財務諸表を作成し、表示する主体が、関連法人及び共同支配法人に対する投資を会計処理する際には、本基準を適用する。

本基準は、投資が**定量化できる所有持分**につながる場合には、投資先に対して**重要な影響力**又は共同支配を有する投資者である、すべての主体が適用しなければならない。

- すべての財務諸表に適用される（連結 FS、個別 FS、単体 FS）
- 定量化できる所有持分にのみ適用される

政府系企業（GBE）は本基準の対象外であり、IFRS が適用される。ただし、この記載については、2015 年 9 月現在 IPSASB において見直し中である。

4. 定義（第8項―第9項）

本基準では、「関連法人」「拘束力のある取決め」「連結財務諸表」「持分法」「共同支配の取決め」「共同支配」「共同支配法人」「共同支配投資者」「重要な影響力」の9つの用語を定義している。詳細は、本解説のI-8を参照されたい。

「拘束力のある取決め」は、契約を含む幅広い概念である。契約書などの書面形式の場合が多いが、法律によっても強制力のある取決めが生じることがある。

5. 重要な影響力（第10項―第15項）

投資者が投資先に対して重要な影響力を有しているかどうかは、投資者と投資先の関係の性質、また、本基準に定める重要な影響力の定義に基づいて判断する。

主体が定量化可能な所有持分を保有するとともに、投資先の議決権の20%以上を（直接間接問わず）保有している場合には、原則として主体は重要な影響力を有していると推定される。

反対に、議決権の20%未満しか保有していない場合には、原則として主体は重要な影響力を有していないと推定される。

重要な影響力の存在する例：①投資先の取締役会への参加、②方針決定プロセスへの参加、③重要な取引、④経営陣の人事交流、⑤重要な技術情報の提供

主体は、潜在的議決権を有する金融商品を保有している場合がある。潜在的議決権は、主体が重要な影響力を有しているかどうかを判定する際に考慮される。

6. 持分法（第16項―第21項）

持分法では、当初認識時は、関連法人又は共同支配法人に対する投資を原価で認識する。

取得日以後は、その帳簿価額を増額又は減額して（＝投資者の純損益に認識して）、取得日以降の投資先の純損益に対する投資者の持分を認識する。

有形固定資産の再評価、外貨換算差額による変動など、投資先の純損益に認識されない、帳簿価額の修正が必要になる場合がある。この場合は、投資者の持分は、投資者の純資産・持分に認識される（純損益を通さない）。

投資先から受け取った分配（配当など）については、投資の帳簿価額を減額する。

7. 持分法の適用（第22項―第48項）

(1) 総論

関連法人又は共同支配法人に対して「重要な影響力」又は「共同支配」を有する主体は、それらへの投資を原則として「持分法」で会計処理しなければならない。

(2) 持分法適用の免除

IPSAS 第 35 号第 5 項で定めている、連結財務諸表の作成が免除される場合には、持分法を適用する必要はない（主体よりも上位の支配者が存在し、その支配者が包括的な連結財務諸表を公表している場合など）。

VC、ミューチュアル・ファンド、ユニット・トラスト等が、関連法人又は共同支配法人に対する投資を保有している場合、それらの主体は、当該投資を公正価値で測定することを選択可能。一方で投資主体は、当該投資を公正価値で測定することを強制される。

(3) 持分法の使用の中止

投資先が関連法人又は共同支配法人ではなくなった場合、①被支配主体になったなら連結する。②残存持分が金融資産の場合は、公正価値で測定し、帳簿価額との差額は損益認識する。③自身の純資産・持分に直接認識していたすべての金額を、投資先が処分した場合と同じベースで会計処理する。

(4) 所有持分の変動

所有持分が減少しても関連法人・共同支配法人であり続ける場合、純資産・持分に認識されていた利得・損失のうち減少対応部分を、累積余剰又は欠損に直接振り替えなければならない場合がある。（関連資産・負債の処分方法に合わせる）

(5) 持分法の手続

持分法の手続の多くは、IPSAS 第 35 号の連結手続に類似している。

経済主体の関連法人等に対する持分は、親と子の有する持分の合計である。（その他の関連法人の保有分は無視する）

関連法人・共同支配法人に、被支配主体・関連法人・共同支配法人がある場合（つまり孫的な法人がある場合）で、持分法を適用する場合は、関連法人等の財務諸表（孫法人の純資産に対する持分を含む）の純損益及び純資産に、会計方針統一のための修正を加えた金額を使用する。

主体と関連法人（又は共同支配法人）との間の取引にかかる利得又は損失のうち、投資者の持分は相殺消去される。

主体の報告期間の末日と、関連法人等の期末日が異なる場合、主体の期末日における追加の財務情報を関連法人等から入手するか、関連法人等の直近の財務諸表に調整を施して使用するかのいずれかで対応する。

主体の財務諸表作成に当たり、主体と関連法人等は、同じ会計方針を適用しなければならない。会計方針が異なる場合には、持分法適用に当たり、関連法人等の会計方針を主体に合わせるための修正が必要となる。

主体の関連法人又は共同支配法人が投資主体である場合、投資主体の関連法人又は共同支配法人への投資は公正価値で測定されている。主体が持分法を適用する場合でも、その公正価値測定をそのまま保持する。

(6) 減損損失

持分法の適用後に、さらに追加の減損損失を認識する必要があるかどうかを決定するために、IPSAS 第 29 号を適用する。

8. IAS 第 28 号との比較

本基準は、IAS 第 28 号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」を元に作成されている。

本基準と、IAS 第 28 号の主な相違点は次のとおり。

- 本基準が公的部門の主体の会計処理に適用可能となることを明確化するために、IAS 第 28 号の解説に追加となる解説が IPSAS 第 36 号に盛り込まれた。
- IPSAS 第 36 号は、特定の場合に IAS 第 28 号とは異なる用語を用いている。

IPSAS 第 36 号	IAS 第 28 号
純資産・持分 (net assets/equity)	持分 (equity)
経済主体 (economic entity)	企業集団 (group)
支配主体 (controlling entity)	親会社 (parent)
被支配主体 (controlled entity)	子会社 (subsidiary)
収益 (revenue)	収益 (income)

- IPSAS 第 36 号は、投資者が定量化できる所有持分を有する場合には、すべての投資に適用される。IAS 第 28 号 (2011 年改訂) には、同様の要求事項は含まれていない。しかし、定量化できる所有持分がなければ、持分法を適用できる可能性は低い。
- 主体が、IPSAS 第 29 号によって、旧関連法人又は旧共同支配法人に対する残余持分を公正価値で測定する対象外とされた場合、IPSAS 第 36 号は、金融資産の当初認識時の原価として、主体が帳簿価額を使用することを認めている。IAS 第 28 号 (2011 年改訂) は、残余持分を公正価値で測定することを要求している。
- IPSAS 第 36 号は、投資主体である関連法人又は投資主体である共同支配法人に対する持分を有する主体は、持分法を適用する際には、当該投資主体である関連法人又は投資主体である共同支配法人がその被支配主体に対する持分に適用している公正価値による測定を保持しなければならないと「要求」した。IAS 第 28 号 (2011 年改訂) は、投資企業である関連会社又は投資企業である

共同支配企業に対する持分を有する企業に、当該投資企業である関連会社又は投資企業である共同支配企業によって適用されている公正価値による測定を保持することを「認めて」いる。

9. 我が国の公会計制度

(1) 国（省庁別財務書類）

省庁別財務書類では、持分法は適用されていない。

「省庁別財務書類の作成基準」の「補論」9.(4)から抜粋。

監督権限及び財政支出の観点等から、業務関連性が弱いとして連結対象から除外された特殊法人等について、全部連結するまでもないが、企業会計の連結の考え方に準じて、出資の評価方法として持分法を適用することが考えられる。

しかし、国の連結においては、企業会計の支配従属関係とは異なり、業務関連性がある特殊法人等を連結して一体として説明責任を果たすこととしており、連結対象から除外された特殊法人等について、連結財務書類において持分の評価でもって影響力を反映する必要はないと考えられることから、持分法の適用は行わないこととした。

(2) 地方自治体（総務省統一基準）

地方自治体の財務書類では、持分法は適用されていない。

Q&A 集「4. 連結財務書類作成の手引き」問1より抜粋。

企業会計で採用されている持分法については、連結対象団体（会計）の純資産や利益に着目し、それらについての持分のみを連結財務書類に反映することになり、一般に利益の追求を目的としない地方公共団体にはなじまないため、同手法は採用しないこととします。

V IPSAS 第 37 号 共同支配の取決め

1. 本基準の目的（第 1 項-第 2 項）

本基準の目的は、共同で支配されている取決め（すなわち、共同支配の取決め）に対する持分を有する主体の財務報告に関する原則を定めることである。

上記の目的を達成するために、本基準では次のことを行っている。

- (a) 共同支配を定義する。
- (b) 共同支配の取決めの当事者である主体に対して次のことを要求している。
 - ・ 関与している共同支配の取決めの種類を、自らの権利及び義務を評価することにより決定すること
 - ・ 当該権利及び義務を、その共同支配の取決めの種類に従って会計処理すること

2. 本基準の構成

項	セクション名称	内容
1-2	目的	各 IPSAS とも共通する基本的な項目
3-6	範囲	
7-8	定義	
9-22	共同支配の取決め	取決めの特徴、種類など
23-28	共同支配の取決めの当事者の財務諸表	共同支配事業の場合と、共同支配法人の場合
29-30	個別財務諸表	IPSAS 第 34 号第 12 項の引用
31-41	経過措置	
42-43	発効日	
44	IPSAS 第 8 号の廃止及び置換え	
AG1-AG37	付録 A：適用ガイダンス	
	付録 B：他の IPSAS の修正	
BC1-BC13	結論の根拠	
IE1-IE59	設例	
	IFRS 第 11 号との比較	

3. 本基準の範囲（第 3 項-第 6 項）

発生主義会計の下で財務諸表を作成し、表示する主体が、関与している共同支配の取決めの種類を決定し、共同支配の取決めにおける権利及び義務を会計処理する際には、本基準を適用する。

本基準は、共同支配の取決めの当事者であるすべての主体が適用しなければならない。

政府系企業（GBE）は本基準の対象外であり、IFRS が適用される。ただし、この記載については、2015 年 9 月現在 IPSASB において見直し中である。

4. 定義（第 7 項－第 8 項）

本基準では、「拘束力のある取決め」「共同支配の取決め」「共同支配」「共同支配事業」「共同支配事業者」「共同支配法人」「共同支配投資者」「共同支配の取決めの当事者」「別個のビークル」の 9 つの用語を定義している。詳細は、本解説の I-8 を参照されたい。

「拘束力のある取決め」は、契約を含む幅広い概念である。契約書などの書面形式の場合が多いが、法律によっても強制力のある取決めが生じることがある。

5. 共同支配の取決め（第 9 項－第 22 項）

(1) 総論

共同支配の取決めは、複数の当事者が共同支配を有する取決めである。

共同支配の取決めの特徴

- ・ 当事者が拘束力のある取決めで拘束されている。
- ・ 拘束力のある取決めにより、複数の当事者が当該取決めに対する共同支配を有している。

共同支配の取決めは、①共同支配事業、②共同支配法人、のいずれかである。

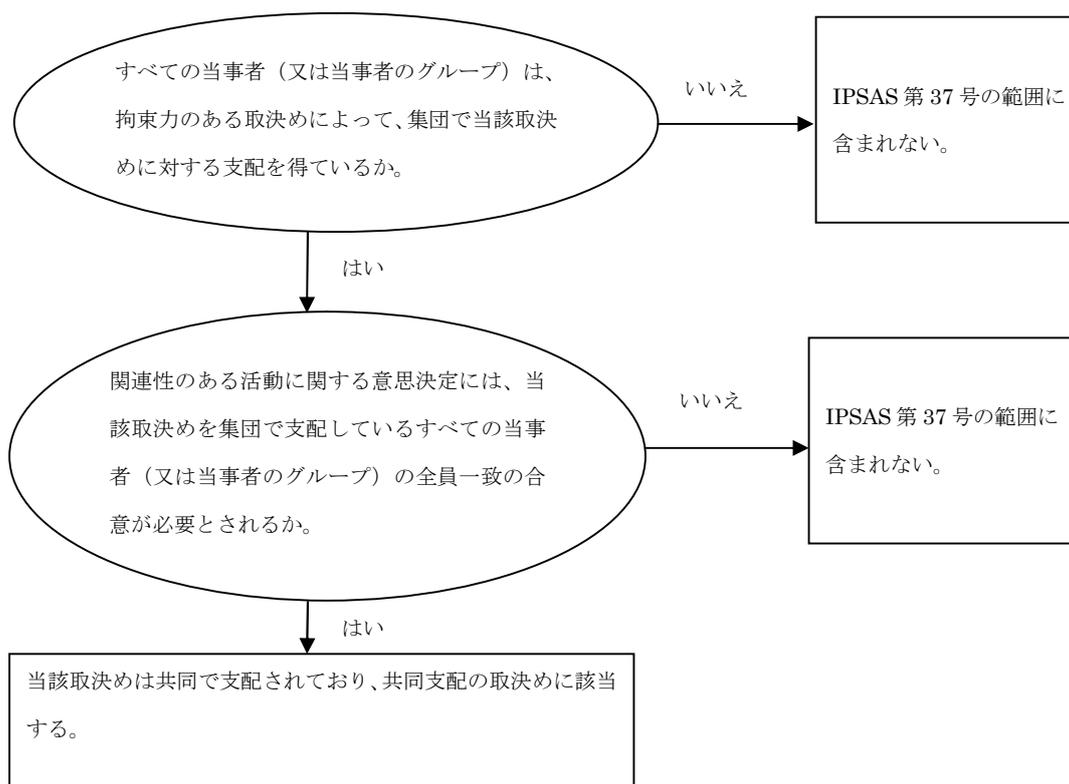
(2) 共同支配

共同支配とは、取決めに対する契約上合意された支配の共有であり、関連性のある活動に関する意思決定が、支配を共有している当事者の全員一致の合意を必要とする場合にのみ存在する。

主体は、拘束力のある取決めが当事者のすべて（又は当事者のグループ）に、集団で取決めに対する支配を与えているかどうかを判定しなければならない。集団で取決めに対する支配を有している場合、共同支配が存在するのは、関連性のある活動に関する意思決定に、当事者の全員一致の合意を必要とする場合のみである。

すべての当事者、又は当事者のグループが取決めに対する共同支配を有しているかを検討する際には、すべての事実及び状況を考慮しなければならない。また、事実及び状況については、継続的に変化の有無を評価する必要がある。

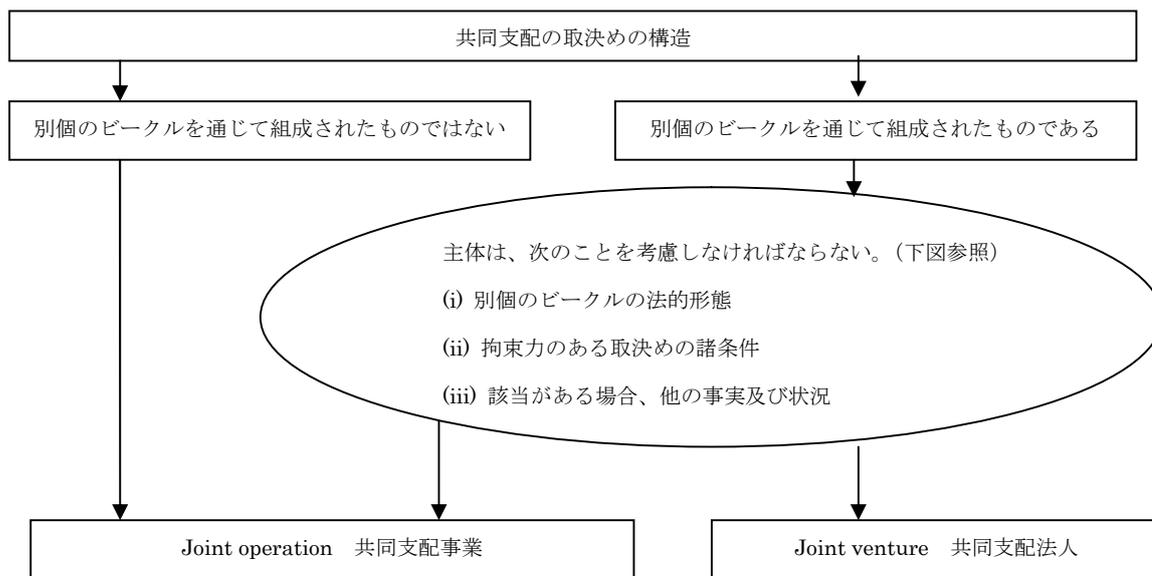
共同支配の判定



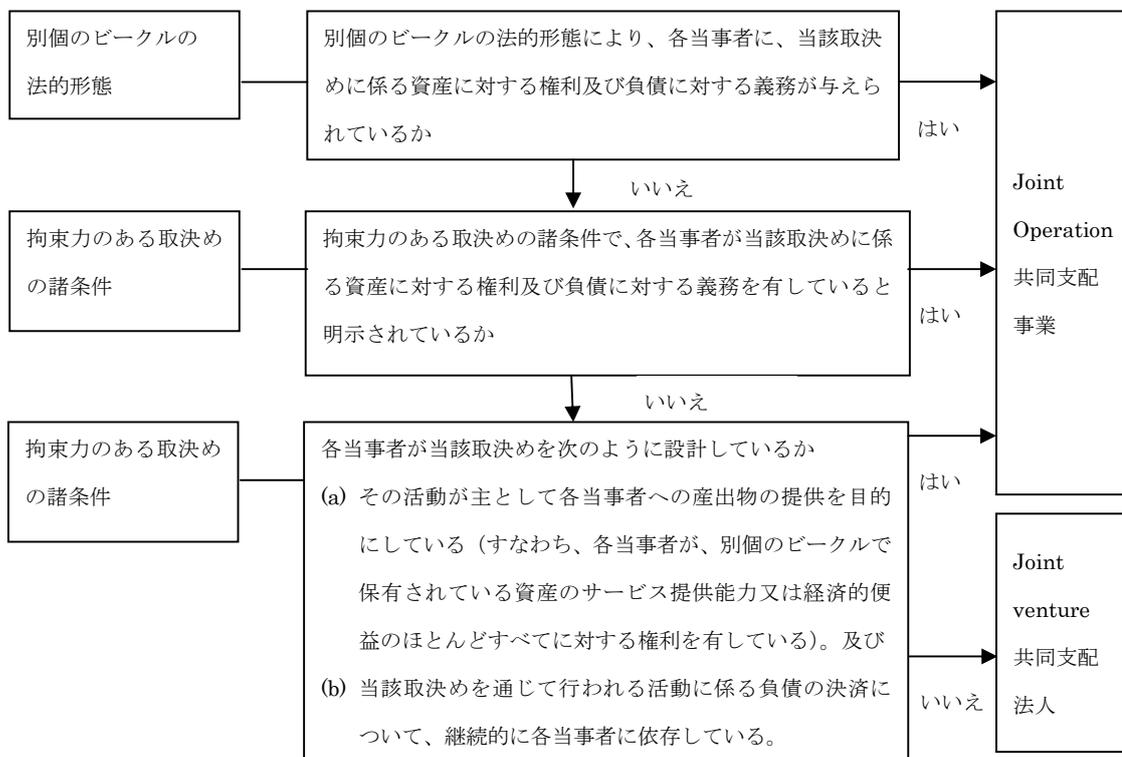
(3) 共同支配の取決めの種類

主体は、共同支配の取決めが共同支配事業か共同支配法人かを、当事者の権利及び義務に応じて決定する。

権利及び義務の検討は、①取決めの構造と法的形態、②当事者の合意した条件、③立法又は行政権限により定められた条件などを考慮して行う。



別個のビークルを通じて組成された共同支配の取決めの分類



6. 共同支配の取決めの当事者の財務諸表（第 23 項—第 28 項）

(1) 共同支配事業

共同支配事業者は、共同支配事業に対する持分について、①自らの資産、②自らの負債、③持分の売却による収益、④共同支配事業の産出物の売却による収益に対する持分、⑤自らの費用、を認識する。

共同支配事業に対する持分に係る資産、負債、収益、費用の会計処理は、適切な IPSAS に従って行う。

共同支配事業に参加しているが共同支配を有していない当事者が、権利・義務を有している場合も、同様に会計処理する。

(2) 共同支配法人

共同支配法人に対する持分は、投資として認識し、持分法で会計処理する。

共同支配事業に参加しているが共同支配を有していない当事者は、その持分を金融商品に関する IPSAS 第 28 号から第 30 号に従って会計処理しなければならない。

7. 個別財務諸表（第 29 項—第 30 項）

個別財務諸表上、共同支配事業に対する持分は、自身が有する資産・負債等として会計処理することが原則である。共同支配法人に対する持分は、取得原価、IPSAS 第 29 号、持分法のいずれかで会計処理する。

個別財務諸表上、共同支配の取決めに参加しているが、共同支配を有していない当事者は、①共同支配事業を上記 5. (1)の共同支配事業に関する定めに従って会計処理するとともに、②共同支配法人を、IPSAS 第 29 号に従って公正価値で会計処理する。

8. 適用ガイダンス（付録 A）

適用ガイダンスは、AG1 項から AG37 項にわたる。内容は大きく以下のように区分されている。対応する設例も、別途巻末に設けられている。

- 共同支配の取決め
 - 拘束力のある取決めの解説
 - 共同支配の解説
- 共同支配の取決めの種類
 - 共同支配の取決めの分類
 - 共同支配の取決めの構造
 - 別個のビークルの法的形態
 - 拘束力のある取決めの諸条件の検討
 - その他の事実及び状況の検討

- 共同支配の取決めの当事者の財務諸表
 - 共同支配事業への資産の売却又は拋出の会計処理
 - 共同支配事業者からの資産の購入の会計処理

9. IFRS 第 11 号との比較

本基準は、IFRS 第 11 号「共同支配の取決め」を元に作成されている。

本基準と、IFRS 第 11 号の主な相違点は次のとおり。

- 本基準が公的部門の主体の会計処理に適用可能となることを明確化するために、IFRS 第 11 号の解説に追加となる解説が IPSAS 第 37 号に盛り込まれた。
- IPSAS 第 37 号は、特定の場合に IFRS 第 11 号とは異なる用語を用いている。

IPSAS 第 37 号	IFRS 第 11 号
支配主体 (controlling entity)	親会社 (parent)
純損益 (surplus or deficit)	純損益 (profit or loss)
累積余剰・欠損 (accumulated surplus or deficit)	利益剰余金 (retained earnings)

- IPSAS 第 37 号では、「拘束力のある取決め」の用語を定義している。この用語は、IFRS 第 11 号で使われている「契約上の取決め」の用語よりも広義である。
- IPSAS 第 37 号では、共同支配法人に対するのれんの配分についてのガイダンスを示していない。また、事業を構成する、共同支配事業に対する持分の取得の会計処理方法についてのガイダンスも示していない。これらのガイダンスは、IFRS 第 11 号に含まれている。
- IPSAS 第 37 号には、公的部門の状況を反映した設例を追加で含めている。

10. 我が国の公会計制度

(1) 国（省庁別財務書類）

省庁別財務書類では、本基準のような共同支配に関する定めは特には置かれていない。

「省庁別財務書類の作成基準」の「補論」9.(5)より抜粋

特殊法人等の中には、複数の省庁から、監督を受け、また、財政支出を受けている法人がある。連結財務書類において、このような法人を連結する省庁は、監督権限及び財政支出の状況等から最も業務関連が高いとみられる省庁において全部連結を行うこととした。

なお、勘定を有する共管特殊法人等については、勘定単位でもって連結省庁の判断を行い、連結することとした。

(2) 地方自治体（総務省統一基準）

総務省統一基準では、本基準のような共同支配に関する定めは特には置かれていない。

地方自治体の財務書類では、一部事務組合・広域連合については経費の負担割合、地方独立行政法人、地方三公社、第三セクターについては業務運営に実質的に主導的な立場を確保している地方公共団体を特定できない場合は、出資割合・活動実態等に応じて比例連結を行うこととされている。

VI IPSAS 第 38 号 他の主体への関与の開示

1. 本基準の目的（第 1 項）

本基準の目的は、財務諸表の利用者が次のことを評価できるようにする情報の開示を主体に要求することである。

- (a) 被支配主体、非連結の被支配主体、共同支配の取決め及び関連法人、並びに非連結の組成された主体への関与の内容及びそれに関連するリスク
- (b) それらの関与が財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローに与える影響

2. 本基準の構成

項	セクション名称	内容
1	目的	各 IPSAS とも共通する基本的な項目
2-6	範囲	
7-8	定義	
9-11	他の主体への関与に関する情報の開示	重要な判断及び仮定、関与に関する情報
12-14	重要な判断及び仮定	具体的な開示要求事項
15-16	投資主体の地位	同上
17-26	被支配主体への関与	同上
27-34	非連結の被支配主体への関与（投資主体）	同上
35-39	共同支配の取決め及び関連法人への関与	同上
40-48	非連結の組成された主体への関与	同上
49-50	定量化できない所有持分	同上
51-57	処分する意図で取得した支配持分	同上
58-60	経過措置	
61-62	発効日	
AG1-AG25	付録 A：適用指針	
	付録 B：他の IPSAS の修正	
BC1-BC13	結論の根拠	
	IFRS 第 12 号との比較	

3. 本基準の範囲（第2項―第6項）

発生主義会計の下で財務諸表を作成し、表示する主体が、被支配主体、非連結の被支配主体、共同支配の取決め及び関連法人、並びに非連結の組成された主体への関与を開示する際には、本基準を適用する。

本基準は、①被支配主体、②共同支配の取決め（共同支配事業又は共同支配法人）、③関連法人、④非連結の組成された主体、のいずれかへの関与を有する主体が適用しなければならない。

以下は本基準の適用範囲外。

- 退職後給付制度等（IPSAS 第 25 号で規定）
- 個別財務諸表（IPSAS 第 34 号が適用されるもの。例外規定あり。）
- 共同支配の取決めに参加しているが、共同支配を有していない主体が保有している関与
- IPSAS 第 29 号に従って会計処理される他の主体への関与
- 政府系企業（GBE）（2015 年 9 月現在、IPSASB において検討中）

4. 定義（第7項―第8項）

本基準では、「拘束力のある取決め」「他の主体への関与」「組成された主体からの収益」「組成された主体」の4つの用語を定義している。詳細は、本解説の I-8 を参照されたい。

「拘束力のある取決め」は、契約を含む幅広い概念である。契約書などの書面形式の場合が多いが、法律によっても強制力のある取決めが生じることがある。

5. 他の主体への関与に関する情報の開示（第9項―第11項）

主体は以下の事項を開示しなければならない

- 重要な判断及び仮定（VI-5.と6）
- 関与に関する情報（VI-7、9～12）

本基準の要求する開示では、基準の目的を満たすことができない場合、追加情報を開示しなければならない。

開示の詳細度合いと基準の要求への対応について、検討することが必要である。

6. 重要な判断及び仮定（第12項―第14項）

主体は、次のことを決定する際に用いた「方法」を開示しなければならない。

- ・ 他の主体に対する支配を有していること
- ・ 取決めに対する共同支配、又は他の主体に対する重要な影響力を有していること
- ・ 取決めが別個のビークルを通じて組成されている場合の共同支配の取決めの種類（共同支配事業又は共同支配法人）

上記の開示は、財務諸表そのものか、財務諸表から他の計算書へ相互参照する形で開示しなければならない。

例示：次のことを決定する際に検討した「要因」を開示しなければならない。

- ・ 他の主体への関与が、持分金融商品又は負債性金融商品の保有により証明されない場合、特定の主体を支配していること
- ・ 他の主体の議決権の過半数を保有しているのに、当該他の主体を支配していないこと
- ・ 他の主体の議決権の過半数を保有していないのに、当該他の主体を支配していること
- ・ 主体が代理人なのか本人なのか
- ・ 他の主体の議決権の20%以上を保有しているのに、当該他の主体に対する重要な影響力を有していないこと
- ・ 他の主体の議決権の20%未満しか保有していないが、当該他の主体に対して重要な影響力を有していること

7. 投資主体の地位（第15項―第16項）

主体は、自らが投資主体であると決定する際に行った、重要な判断及び仮定に関する情報を開示しなければならない。（要件に完全に一致している場合は開示不要）

主体が投資主体になった場合、又は投資主体でなくなった場合には、投資主体の地位の変動及びその変動の理由を開示しなければならない。また、主体が投資主体になった場合には、その地位の変動が財務諸表に与える影響を開示しなければならない。

8. 被支配主体への関与（第17項―第26項）

(1) 総論

主体は、連結財務諸表の利用者が次のことを理解又は評価できるような情報を開示する。

- ・ 経済主体の構成
- ・ 非支配持分が経済主体の活動及びキャッシュ・フローに対して有している関与
- ・ 経済主体への資産のアクセス又は利用、及び負債の決済を行う能力に対する重大な制限の内容及び程度
- ・ 連結した組成された主体への関与に関連したリスクの内容及び変動
- ・ 支配の喪失に至らない被支配主体に対する主体の所有持分の変動の帰結
- ・ 報告期間中の被支配主体に対する支配の喪失の帰結

被支配主体の財務諸表の日付又は期間が、連結財務諸表と異なる場合には、主体は次の事項を開示する

- ・ 当該被支配主体の財務諸表の報告期間の末日
- ・ 異なる日付又は期間を使用している理由

(2) 被支配持分が経済主体の活動及びキャッシュ・フローに対して有している関与

主体は、報告主体にとって重要性のある非支配持分を有する各被支配主体について次の事項を開示する。

- ・ 被支配主体の名称
- ・ 被支配主体の住所、法的形態、国等の地域
- ・ 非支配持分が保有している所有持分の割合
- ・ 所有持分の割合と異なる場合、非支配持分が保有している議決権の割合
- ・ 報告期間中に被支配主体の非支配持分に配分された純損益
- ・ 報告期間末における被支配主体の非支配持分の累積額
- ・ 被支配主体に関する要約財務情報

(3) 重大な制限の内容及び程度

主体は、次の事項を開示する

- ・ 経済主体の資産へのアクセス又は利用、及び負債の決済を行う能力に関する拘束力のある取決めにおける重大な制限
 - 支配主体又は被支配主体が資産を経済主体内の他の主体に移転する能力に対する制限
 - 経済主体内の他の主体への配当や、貸付実行・返済の制限 等
- ・ 主体が経済主体の資産にアクセスする又は当該資産を利用する、及び負債の決済を行う能力を著しく制限する可能性のある、非支配持分の防御権の内容及び程度
 - 支配主体が自らの負債を決済する前に非支配持分の承認を要する場合等
- ・ 当該制限が適用される資産及び負債の連結財務諸表上の帳簿価額

(4) 連結している組成された主体への主体の関与に関連したリスクの内容

主体は、連結している組成された主体に財務的支援を提供することを支配主体又は被支配主体に要求する可能性のある拘束力のある取決めの条件を開示する。

報告期間中に支配主体又はいずれかの被支配主体が、拘束力のある取決め上の義務なしに、財務的支援又は他の支援を提供した場合には、次の事項を開示する。

連結している組成された主体に対して提供した場合

- ・ 提供した支援の種類及び金額
- ・ 当該支援を提供した理由
- ・ 当該支援を行う現在の意図
(組成された主体が財政的支援を得るのを援助する意図を含む)

非連結だった組成された主体に対して支援を提供し、その支援の提供により主体が当該組成された主体を支配することとなった場合

- ・ 決定に至る上で関連性のある要因の説明

(5) 支配の喪失に至らない被支配主体に対する支配主体の所有持分の変動の帰結

主体は、支配の喪失に至らない被支配主体に対する支配主体の所有持分の変動が、支配主体の所有者に帰属する純資産・持分に与える影響を示す表を表示する。

(6) 報告期間中の被支配主体に対する支配の喪失の帰結

主体は、支配の喪失に関連する利得又は損失がある場合、当該損失を開示する。また、旧支配主体に対して保持している投資を支配喪失日現在の公正価値で測定することに起因する部分、及び当該利得又は損失が認識される純損益の表示科目についても開示する。

9. 非連結の被支配主体への関与（第 27 項－第 34 項）

投資主体は、次の開示を行う。

- ・ 公正価値により会計処理することを要求されている旨（連結の例外措置）
- ・ 被支配主体の名称、所在地、投資主体が保有している所有持分割合（又は議決権の割合）
- ・ 被支配主体が、投資主体に配当等で資金を移転する能力、又は貸付金等の返済を行う能力に対する、拘束力のある取決めから生じる重大な制限の内容と範囲
- ・ 非連結の被支配主体に対する財務的支援又は他の支援を提供する、現在のコミットメント又は意図
- ・ 拘束力のある取決め上の義務なしに、非連結の被支配主体に対して財務的支援又は他の支援を提供した場合には、支援の種類及び金額、支援を提供した理由
- ・ 非連結の支配している組成された主体に、財務的支援を提供することを要求する可能性のある、拘束力のある取決めの条件
- ・ 拘束力のある取決め上の義務なしに、支配していなかった非連結の組成された主体に対して財務的支援又は他の支援を提供し、その支援の提供により投資主体が当該組成された主体を支配することとなった場合には、当該支援を提供する意思決定に至った関連性のある要因の説明

投資主体を支配しているが自身は投資主体ではない支配主体は、非連結の被支配主体に対して、投資主体に要求される上表の情報を、連結財務諸表で開示する。

10. 共同支配の取決め及び関連法人への関与（第 35 項－第 39 項）

(1) 総論

主体は、財務諸表の利用者が次のことを評価できるような情報を開示する。

- ・ 共同支配の取決め及び関連法人への関与の内容、程度及び財務上の影響
- ・ 共同支配の取決め及び関連法人への関与に関連したリスクの内容及び変動

(2) 共同支配の取決め及び関連法人への関与の内容、程度及び財務上の影響

主体は、報告主体にとって重要性のある共同支配の取決め及び関連法人についての事項を開示する。

- ・ 共同支配の取決め及び関連法人の名称
- ・ 共同支配の取決め及び関連法人との関係の内容
- ・ 共同支配の取決め及び関連法人の住所、法的形態、国等の地域
- ・ 主体が保有している所有持分の割合
- ・ 所有持分の割合と異なる場合、保有している議決権の割合

主体は、報告主体にとって重要性のある共同支配法人及び関連法人について次の事項を開示する。

- ・ 共同支配法人及び関連法人に対する投資が、持分法と公正価値のいずれで測定されるか
- ・ 共同支配法人及び関連法人に関する要約財務情報
- ・ 共同支配法人及び関連法人が持分法で会計処理される場合には、当該法人に対する投資の公正価値

主体は、個々には重要性のない共同支配法人及び関連法人について次の財務情報を開示する。当該開示は、共同支配法人分の合計と、関連法人分の合計を区分して行う。

- ・ 持分の帳簿価額
- ・ 各法人の収益、税費用、非継続事業に属する資産の処分時又は負債の決済時に認識された税引前の利得又は損失、純損益

主体は、次の事項を開示する。

- ・ 共同支配法人又は関連法人が、投資主体に配当等で資金を移転する能力、又は貸付金等の返済を行う能力に対する、重大な制限の内容と範囲
- ・ 持分法の適用に際して用いる共同支配法人又は関連法人の財務諸表の日付又は期間が、主体の財務諸表と異なる場合は、当該共同支配法人又は関連法人の財務諸表の報告期間の末日、並びに異なる日付又は期間を使用している理由
- ・ 持分法の適用に際して共同支配法人又は関連法人の損失に対する持分の認識を停止している場合には、共同支配法人又は関連法人の損失に対する未認識の持分

(3) 共同支配法人及び関連法人に対する主体の関与に関連したリスク

主体は、次の事項を開示する。

- ・ 他のコミットメントの金額とは別に、共同支配法人に対して有しているコミットメント
- ・ IPSAS 第 19 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に従って、損失の可能性が極めて低い場合を除き、共同支配法人及び関連法人への関与に関連して負っている偶発負債

11. 非連結の組成された主体への関与（第 40 項－第 48 項）

(1) 総論

主体は、財務諸表の利用者が次のことをできるような情報を開示する。

- ・ 非連結の組成された主体への関与の内容及び程度の理解
- ・ 非連結の組成された主体への関与に関連したリスクの内容及び変動の評価

(2) 関与の内容

主体は、非連結の組成された主体に関する定性的情報及び定量的情報を開示する。

この情報には、組成された主体の内容、目的、規模及び活動並びに組成された主体の資金調達方法を含むが、それに限られない。

(3) リスクの内容

主体は、次の事項の要約を、表形式で開示する。

- ・ 非連結の組成された主体への関与に関して財務諸表に認識した資産及び負債の評価額
- ・ 当該資産及び負債が認識されている財政状態計算書上の表示科目
- ・ 非連結の組成された主体への関与から生じる損失に対する主体の最大エクスポージャーを最もよく表す金額（定量化できない場合には、その旨と理由）
- ・ 非連結の組成された主体への関与に係る資産及び負債の帳簿価額と、当該主体からの損失に対する主体の最大エクスポージャーとの比較

上記の情報を提供していない非連結の組成された主体のスポンサーとなっている場合には、主体は次の事項を開示する。

- ・ スポンサー対象とした非連結の組成された主体の決定方法
 - ・ 報告期間中の組成された主体からの収益（※）
 - ・ 報告期間中に組成された主体に移転された全資産の移転時の帳簿価額（※）
- ※印は、表形式で、適切に区分して開示する。

主体は、次の事項を開示する。

- ・ 主体が、拘束力のある取決め上の義務なしに、非連結の組成された主体に対して財務的支援又は他の支援を提供した場合には、支援の種類及び金額、支援を提供した理由
- ・ 非連結の組成された主体に対する財務的支援又は他の支援を提供する、現在の意図

12. 定量化できない所有持分（第 49 項－第 50 項）

主体は、他の主体に対する定量化できない所有持分の内容及び程度を、財務諸表の利用者が理解できるような情報として開示する。

当該情報が本基準に従ってまだ提供されていない場合は、主体は、重要な定量化できない所有持分のそれぞれに関して、①所有対象の主体の名称、②所有持分の内容、を開示する。

13. 処分する意図で取得した支配持分（第 51 項－第 57 項）

主体は、支配が生じる時点で、被支配主体に対する持分を処分する意図で保有しており、報告日時点で当該持分を処分する積極的な意図を有する場合には、被支配主体に対する持分に関する情報を開示しなければならない。

処分するまでの間、報告日ごとに提供する情報

- ・ 被支配主体の名称、及びその主要な活動の説明
- ・ 支配持分の取得の理由、及び当該支配が存在すると判断した際に考慮した要因
- ・ 被支配主体の連結が連結財務諸表に及ぼす影響
- ・ 予想される処分方法及び処分時期を含む、処分のアプローチの現状

処分した期、又は処分の意図を有しなくなった期に提供する情報

- ・ 処分が行われたこと、又は意図の変更があったという事実
- ・ 連結財務諸表に対する、処分又は意図の変更の影響

公的部門においては、処分する意図で支配持分を保有するケースは多くみられる。例えば、政府は、金融機関の倒産防止のために、他の主体の支配を処分目的で保有する場合がある。政策目的の実行のために、他の主体の持分を取得する場合もある。

14. 適用ガイダンス（付録 A）

適用ガイダンスは、AG1 項から AG25 項にわたる。内容は大きく以下のように区分されている。

- 集約
- 他の主体への関与
- 被支配主体、共同支配法人及び関連法人に関する要約財務情報
- 共同支配法人に関するコミットメント
- 非連結の組成された主体への関与
 - 投資主体
 - 非連結の組成された主体への関与

15. IFRS 第 12 号との比較

本基準は、IFRS 第 12 号「他の企業への関与の開示」を元に作成されている。

本基準と、IFRS 第 12 号の主な相違点は次のとおり。

- 本基準が公的部門の主体の会計処理に適用可能となることを明確化するために、IFRS 第 12 号の解説に追加となる解説が IPSAS 第 38 号に盛り込まれた。
- IPSAS 第 38 号は、特定の場合に IFRS 第 12 号とは異なる用語を用いている。

IPSAS 第 38 号	IFRS 第 12 号
純資産・持分 (net assets/equity)	持分 (equity)
経済主体 (economic entity)	企業集団 (group)
支配主体 (controlling entity)	親会社 (parent)
被支配主体 (controlled entity)	子会社 (subsidiary)
収益 (revenue)	収益 (income)

- IPSAS 第 38 号の組成された主体の定義では、公的部門において支配を獲得できるさまざまな方法を認めている。
- IPSAS 第 38 号は、投資主体を支配しており自身は投資主体ではない支配主体に対して、非連結の投資主体に関する情報を開示することを要求している。IFRS 第 12 号では、投資企業を支配しており自身は投資企業ではない親会社による、そのような開示は求められていない。これは、IFRS 第 10 号は、そのような親会社が被支配の投資企業を連結することを要求しているためである。
- IPSAS 第 38 号では、定量化できない所有持分の開示を要求している。IFRS 第 12 号は、そのような開示を定めていない。
- IPSAS 第 38 号では、処分する意図で取得し、処分する意図でまだ保有している、主体への持分に関する情報の開示を要求している。IFRS 第 12 号は、そのような開示を定めていない。しかし、IFRS 第 5 号「売却目的で保有する非流

動資産及び非継続事業」は、売却目的で保有する非流動資産に関する開示を要求している。

16. 我が国の公会計制度

(1) 国（省庁別財務書類）

省庁別財務書類では、本基準のような詳細な開示要求事項は定められていない。ただし、第9章3.において、会計処理の修正に係る注記の定めが置かれている。

(4) 会計処理の修正に係る注記

連結に際し、出納整理期間における現金の受払いの修正や、特殊法人等の特有の会計処理の修正を行った場合には、連結に際して行った主要な修正の内容について注記する。

(2) 地方自治体（総務省統一基準）

総務省統一基準では、本基準のような詳細な開示要求事項は定められていない。ただし、「連結財務諸表作成の手引き」において次の追加情報の注記が求められている。

49. 追加情報として、財務書類の内容を理解するために必要と認められる次に掲げる事項を記載します。

- ① 連結対象団体（会計）の一覧、連結の方法（比例連結の場合は比例連結割合を含みます。）及び連結対象と判断した理由
- ② 出納整理期間について、出納整理期間が設けられている旨（根拠条文を含みます。）及び出納整理期間における現金の受払い等を終了した後の計数をもって会計年度末の計数としている旨、出納整理期間が異なる連結対象団体（会計）がある場合は当該団体（会計）の一覧と修正の仕方
- ③ 表示単位未満の金額は四捨五入することとしているが、四捨五入により合計金額に齟齬が生じる場合は、その旨
- ④ その他連結財務書類の内容を理解するために必要と認められる事項

以上