

## 解 説

### 国際公会計基準審議会（IPSASB）

#### 公開草案第 60 号「公的部門の結合」

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 露谷 竹生

#### 1. 本公開草案の目的（第 1 項）

国際公会計基準審議会（IPSASB）は、2016 年 1 月に本公開草案（ED）を公表した。本 ED の目的は、公的部門の結合とその影響に関して、報告主体が財務諸表で提示する情報の目的適合性、表現の忠実性、比較可能性を改善することである。本 ED の内容には、公的部門の結合の分類、認識、測定、開示が含まれている。

#### 2. IPSASB が本プロジェクトを実施した理由（BC1 項～BC2 項）

現行の国際公会計基準（IPSAS）には、公的部門の結合の会計処理に係る基準は定められていない。現状では、国際財務報告基準（IFRS）第 3 号『企業結合』や各国の会計基準を参照することとされている。

IFRS 第 3 号は、すべての結合を「取得」として扱うことを定めている。真の対等合併は民間部門ではまれである、というのがその根拠である。したがって対等合併に関する個別の基準は IFRS では定められていない。一方で、公的部門においては対等合併や統合は一般的に行われており、民間部門における結合と公的部門における結合には、他にもいくつかの重要な差異が存在する。

上記により、公的部門の結合に IFRS 第 3 号を適用することは適切ではないと考えられるが、一般に認められた指針が存在しないと、公的部門の結合に係る会計処理の一貫性又は妥当性が疑われることとなる。ひいては公的部門の結合の内容及び影響を評価するための情報を利用者が入手できなくなってしまう。

IPSASB は、2012 年 6 月にコンサルテーション・ペーパー『公的部門の結合』を公表し、利害関係者から寄せられたコメントを踏まえて本 ED を作成した。IPSASB は、本 ED の提案によって、上記の諸問題が解決されると考えている。

#### 3. 範囲（第 2 項～第 4 項）

本 ED は、原則としてすべての「公的部門の結合」を対象範囲としている。公的部門の結合とは、「別個の事業を 1 つの主体にまとめること」をいう。例えば、国有化、

中央省庁の再編成、地方政府の境界区分の見直しや主体の結合、ある政府から他の政府への事業の移転などで公的部門の結合は生じることがある。

本 ED の対象範囲外となるのは、事業を構成しない資産（又は資産グループ）の取得又は受領、事業を構成しない負債（又は負債グループ）の引受けである。共同支配事業や共同支配法人も、IPSAS 第 36 号及び第 37 号の対象であるため、範囲外である。

#### 4. 定義（第 5 項）

本 ED における主な用語の定義は、以下のとおり。

用語	定義
公的部門の結合	公的部門の結合とは、別個の事業を 1 つの主体にまとめることをいう。
事業 (operation)	事業とは、財及び（又は）サービスの提供により、主体の目的を達成するために実施され管理される、活動の統合された組合せと関連する資産及び（又は）負債をいう。
統合 (amalgamation)	統合は、主体を生じるとともに、以下のいずれかに該当する。 (a) 結合の当事者のいずれも、1 つ又は複数の事業の支配を獲得しない、公的部門の結合 (b) 結合の一方の当事者が、1 つ又は複数の事業の支配を獲得し、かかる結合は取得であるという推定が反証される公的部門の結合
取得 (acquisition)	取得とは、結合の一方の当事者が、1 つ又は複数の事業の支配を獲得し、かかる結合は取得であるという推定が反証されない公的部門の結合をいう。
統合により生じる主体 (resulting entity)	統合により生じる主体とは、統合において 2 つ以上の事業が統合される結果、生じる主体をいう。
のれん (goodwill)	のれんとは、取得において取得した、個別に識別されず独立して認識されない他の資産から生じる将来の経済的便益を表す資産をいう。

#### 5. 公的部門の結合の識別（第 6 項）

取引又はその他の事象が、公的部門の結合に該当するかどうかの判断（識別）は、上記 4. の「事業」及び「公的部門の結合」の定義に基づいて行う。

事業は、インプットとプロセス（アウトプットを創出するシステム等）から構成される。（AG4 項）

活動並びに資産・負債の特定の組合せが「事業」に該当するかどうかは、その統合

された組合せを、別の主体が事業として実行又は管理することができるかどうかに基づいて判断する。(AG8項)

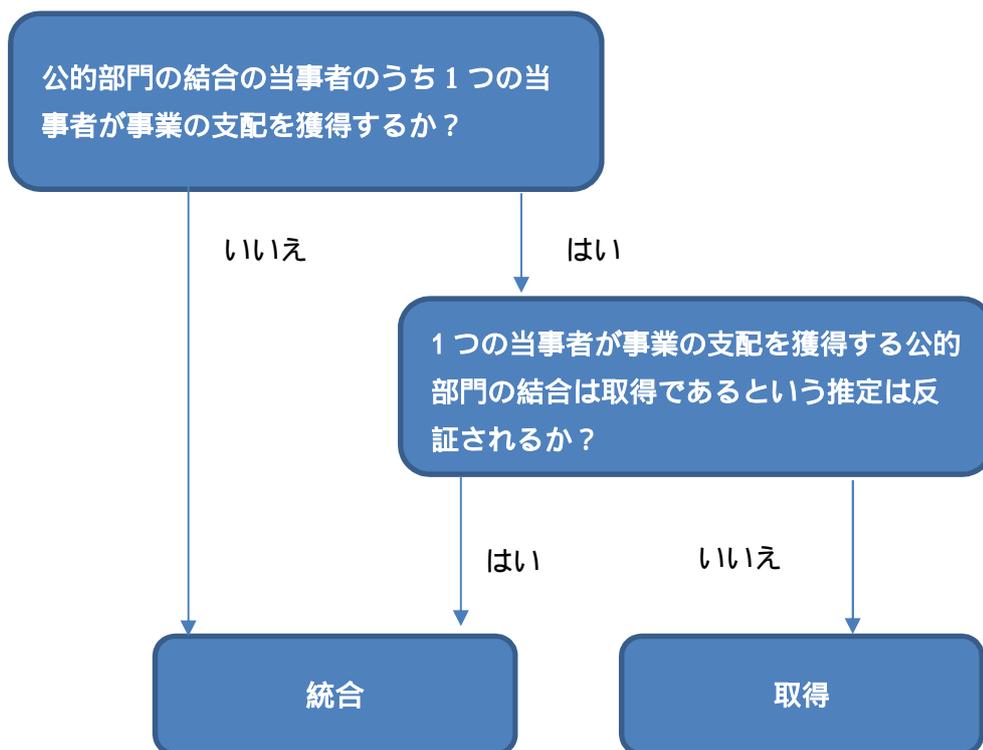
## 6. 公的部門の結合の分類 (第7項~第14項)

公的部門の結合の当事者のいずれも、結合の結果として1つ以上の事業の支配を獲得しない場合、その結合は「統合」として分類される。

公的部門の結合の一方の当事者が、結合の結果として1つ以上の事業の支配を獲得する場合、その結合は「取得」であるという「反証可能な推定 (rebuttable presumption)」が存在する。結合の当事者による支配の獲得は、「取得」に不可欠の要素であるが、それだけで当該結合が「取得」であると結論付けることはできない。主体はさらに推定が反証されるかどうかの判断を行う必要がある。

公的部門の結合の分類フローは、下の図1に要約される。

図1：分類フロー



推定が反証されるかどうかの判断に当たっては、結合の経済的実質を考慮する。その際には、以下の対価及び意思決定に関する合計6つの指標を検討する。いずれかに当てはまる場合には、取引の経済的実質は統合であり、推定は反証される可能性がある。

### 対価に関する指標

- 移転された事業の純資産を受け取る権利を有する人が、当該権利を放棄したことに対し、補填を行う以外の理由で対価が支払われる。
- 移転された事業の純資産を受け取る権利を有する人に対価が支払われない。
- 移転された主体の純資産を受け取る権利を有する人(個人又は主体に関係なく)が誰も存在していないために対価が支払われない。

### 意思決定プロセスに関する指標

- 公的部門の結合が第三者により課せられるが、その意思決定プロセスに結合の当事者のいずれも関与しない。
- 公的部門の結合は、各当事者の市民投票による承認を経なければならない。
- 共通支配下の公的部門の結合が発生する。

例外的に、上記の6つの指標に照らしても分類上の決定ができない場合には、統合と取得のどちらが、財務報告の目的(意思決定目的、説明責任目的)を最も満たし、質的特性<sup>1</sup>を最も満たす情報を提供するかについて検討する。

## 7. 統合の会計(第15項~第55項)

### (1) 修正持分プーリング法

統合により生じる主体は、統合を、修正持分プーリング法を用いて会計処理する。

「統合により生じる主体(resulting entity)」とは、4.の定義にも記載したように、統合において2つ以上の事業が結合される結果生じる主体をいう。

修正持分プーリング法とは、持分プーリング法の派生形である。計上金額を決める「測定」については、両者とも、帳簿価額で引き継ぐため同じである。計上時点を決める「認識」は、持分プーリング法と修正持分プーリング法とで、時点が異なる。持分プーリング法では、財務諸表の比較情報で表示される最も古い期間の期首において統合を認識する。一方、本EDの提案する修正持分プーリング法では、統合日において統合を認識する。

統合により生じる主体は、「統合日」において、結合対象の各事業の財務諸表に認識されている資産、負債、非支配持分を認識する。また、それらを結合対象の各事業の財務諸表における「帳簿価額」を引き継いで測定する。

---

<sup>1</sup> 概念フレームワーク第3章を参照。目的適合性、忠実な表現、理解可能性、適時性、比較可能性及び検証可能性。

(2) 残余金額

統合においては「のれん」は生じないが、資産、負債、非支配持分の差額として「残余金額 (residual amount)」が生じる。

残余金額は、共通支配下の統合の場合には、「所有者による拠出」又は「所有者への分配」として扱う。それ以外の統合の場合には、「純資産・持分」として扱う。本 ED では、資産、負債、非支配持分の差額としての残余金額に加えて、内部取引の相殺消去、統合に当たっての会計方針の統一等による調整額も、残余金額の一部として認識することを提案している。公的部門特有の論点として、統合の結果、税金が免除される場合があるが、その調整額も残余金額の一部となる。

(3) 測定期間

統合における当初の会計処理が、統合日を含む報告期間の末までに完了しない場合には、「統合により生じる主体」は、会計処理が完了していない項目については、暫定金額で財務諸表に報告する。当該暫定金額は、報告期間末後 1 年以内の「測定期間」において、遡及調整される。遡及調整は、対象となる資産・負債、残余金額について行われる。

(4) 統合により生じる主体の財務諸表

統合により生じる主体の、最初の 1 組の財務諸表は、以下のとおり。

- 統合日の開始財政状態計算書
- 報告日の財政状態計算書
- 統合日から報告日までの期間の財務業績計算書
- 統合日から報告日までの期間の純資産・持分変動計算書
- 統合日から報告日までの期間のキャッシュ・フロー計算書
- (予算を公表する場合) 統合日から報告日までの期間の、予算実績比較
- 重要な会計方針、その他注記

統合日より前の期間の財務諸表は表示しない。

## 6. 取得の会計 (第 56 項 ~ 第 123 項)

(1) 取得法

取得者は、取得を「取得法」によって会計処理する。「取得者 (acquirer)」とは、取得において 1 つ又は複数の事業の支配を獲得する主体をいう。

本 ED において採用された取得法は、IFRS 第 3 号をベースとして、公的部門特有の状況について追加的なガイダンスを補足したものである。

取得者は、認識する「のれん」とは別に、被取得事業における、識別可能な取得資

産、引き受ける負債、及び非支配持分を認識する。これは、被取得事業においてこれまででは認識されていなかった項目（例えば、無形資産）を含む可能性がある。また、取得者は、識別可能な取得資産及び引き受ける負債を、取得日における公正価値で測定する。

公的部門の結合特有の論点として、結合の結果、税金が免除される場合が想定される。そのような場合には、当該免除対象の税金は認識の対象外とする。

(2) のれん

のれんは、キャッシュ・フローが創出される場合、又は取得者の正味アウト・フローが減少する場合に限って認識する。

のれんの金額は、次の A が B を超過する額となる。

A = ( 移転された対価の取得日公正価値 ) + ( 被取得事業の非支配持分 ) + ( 段階的な取得の場合には、従前に保有していた被取得事業の資本持分の取得日公正価値 )

B = 取得日時点の ( 識別可能な取得資産 - 引き受けた負債 )

## 7. 次のステップ

本 ED に対するコメントの期限は、2016 年 6 月 30 日である。利害関係者から寄せられるコメントについては、2016 年 9 月の IPSASB 会議から検討を行う予定である。

以 上