

国際公会計基準（IPSAS）第 40 号「公的部門の結合」の解説

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 蒔谷 竹生

国際公会計基準審議会（IPSASB）は、2017 年 1 月に国際公会計基準（IPSAS）第 40 号「公的部門の結合」（以下「本基準」という。）を公表した。

1. 本基準の目的（第 1 項）

本基準の目的は、報告主体が、公的部門の結合及びその影響について財務諸表で提供する情報の目的適合性、忠実な表現及び比較可能性を改善することである。

2. IPSASB が本プロジェクトを実施した理由（BC 1 項～BC 2 項）

現行 IPSAS には、公的部門の結合の会計処理に係る基準は存在せず、IPSAS 第 1 号によって、国際会計基準又は各国の会計基準を参照することが定められている。実務上は国際財務報告基準（IFRS）第 3 号「企業結合」の準用が想定されるが、IFRS 第 3 号は企業結合を「取得法」で会計処理することを求めている。民間部門では真の対等合併はまれであることが根拠であり、対等合併に関する会計基準は IFRS では定められていない。

一方で公的部門では、対等合併や統合が一般的に行われているため、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。したがって、現状の公的部門の結合の財務諸表における報告は、各国間で不統一である上に適切ではないおそれもある。かかる批判に対応し、公的部門の結合専用の基準を開発するために本プロジェクトは実施された。

3. 本基準開発の経緯

(1) 旧プロジェクト

公的部門の結合の検討は 2008 年に開始された。当初のプロジェクトでは、結合取引は交換取引か、それとも非交換取引かに着目して結合取引を区分していた。交換取引による結合は IFRS 第 3 号とのコンバージェンス・プロジェクト、非交換取引による結合は公的部門特有のプロジェクト、とそれぞれ位置付けられていた。2009 年 5 月に、公開草案（ED）第 41 号「交換取引による主体の結合」が公表された。この ED 第 41 号は、当時の IFRS 第 3 号をベースに開発されていた。

ED 第 41 号のコンサルテーションの過程で問題が明らかになり、本プロジェクトの範囲等が見直された。IFRS 第 3 号は「割安購入」を扱っている。本プロジェクトでは IFRS 第 3 号を元に「交換取引」による結合の基準を開発していたが、公的部門における「割安購入」には「非交換取引」による結合が含まれるため、同一基準内で「交換取引」と「非交換取引」の結合を区別する必要性が生じた。しかし検討の結果、交換取引

と非交換取引の結合を明確に区別することは困難であると結論が下された。加えて、結合の当事者のいずれも他の当事者の支配を獲得しない結合が交換取引に該当する場合には、当該結合は取得法で会計処理されるべきかが不明確であった。これらの理由から、2010年4月のIPSASB会議において、ED第41号をそのまま基準化することは断念し、後述の新プロジェクトに検討内容を引き継ぐことが決定された。

なお、非交換取引の結合については、別途公開草案が公表される予定であったが結局公開には至らなかった。

(2) 新プロジェクトの開始とコンサルテーション・ペーパー

2010年6月のIPSASB会議において、交換、非交換にかかわらず、全ての公的部門の結合を包含する基準を改めて検討することが決定された。

2012年6月に、コンサルテーション・ペーパー（CP）「公的部門の結合」が公表された。利害関係者からのコメントは、全ての公的部門の基準を対象範囲とするCPの方針を支持していた。

CPでは、公的部門の結合を、まず「支配」の獲得の有無に基づいて「取得」と「統合」に分類し、さらに「共通支配下」と「非共通支配下」の結合とに分類することを提案していた。

分類		支配の獲得	受入資産・負債の測定
取得	非共通支配下	あり	公正価値
	共通支配下	あり	帳簿価額
統合		なし	修正持分プーリング法

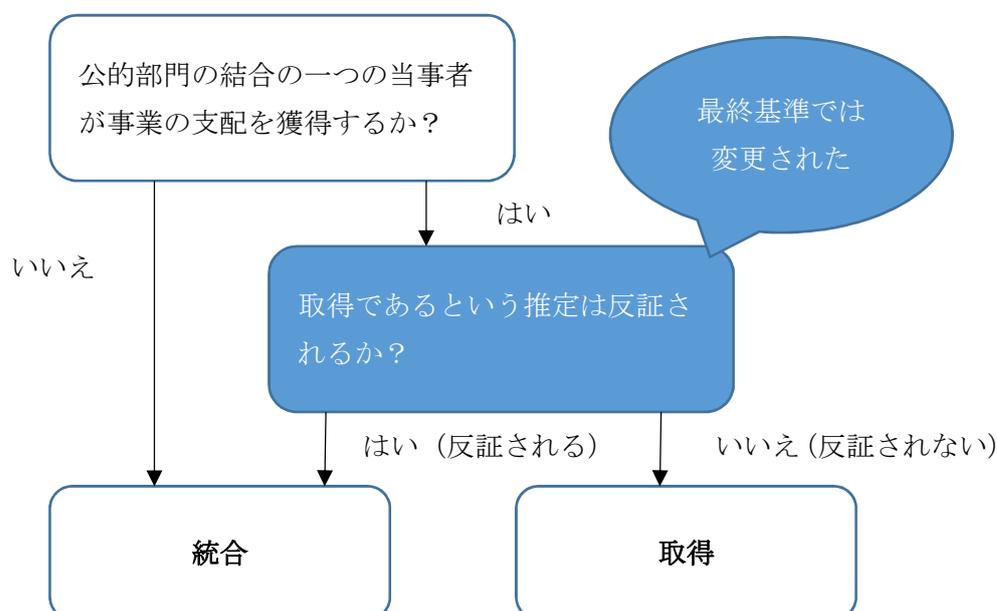
(3) 公開草案

公的部門の結合の分類の考え方は、CPに対するコメントの提出者間で意見が分かれていた。分類方法について長期間にわたり慎重に議論を行った末、公開草案は2016年1月に公表された。

公開草案の開発過程で、「支配」の概念だけで取得と統合を分類するCPの考え方は必ずしも公的部門の結合の状況にそぐわないと考えられた。分類を確定するには「支配」以外の補足的な要因も検討する必要がある。

公開草案では2段階の検討を行うことが決定された。最初に「支配」の有無を検討し、次に「反証可能な推定」が反証されるか否かについて、補足的な要因である「対価に関する指標」「意思決定プロセスに関する指標」を勘案して、最終的な分類を判定する方法である。公開草案以降の分類の考え方については後述6.を参照されたい。

公開草案における分類のフロー



4. 本基準とIFRS第3号の違い

上記2. で述べたように公的部門の結合は民間部門の企業結合とは異なっているため、本基準はIFRS第3号を単純に修正したものではない。本基準では結合を「統合」と「取得」の2種類に分類しており、その分類のプロセスと、「統合」に関する要求事項は本基準のオリジナルである。一方、「取得」に関する要求事項にはIFRS第3号と共通する内容が多く含まれている。

また、本基準には設例が添付されている。設例には、IFRS第3号と同様の取得の設例だけでなく、自治体の統合、省庁再編、異なるレベルの政府間の事業の移転、国有化など、公的部門特有の結合の設例も多い。

5. 範囲及び定義（第2項～第6項）

本基準は、原則として全ての「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、「別個の事業を一つの公的部門の主体にまとめること」をいう。公的部門の結合は、例えば、国有化、省庁再編、自治体合併、都道府県から市町村への事業の移転などから生じることがある。

本基準の対象範囲外となるのは、「事業を構成しない資産」の取得又は受領、及び「事業を構成しない負債」の引受けである。共同支配法人や共同支配事業も、IPSAS第36号「関連法人及び共同支配法人に対する投資」及び第37号「共同支配の取決め」の対象であるため、本基準の範囲外である。

本基準における主な用語の定義は、下表のとおりである。

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、活動並びに関連する資産及び（又は）負債の統合された組合せをいう。
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、一つ以上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、一つ以上の事業の支配を獲得し、当該結合の経済的実質が統合であるという証拠がある場合の公的部門の結合
取得 (acquisition)	取得とは、結合の一方の当事者が一つ以上の事業に対する支配を獲得し、当該結合の経済的実質が統合でないという証拠がある場合の公的部門の結合をいう。

6. 公的部門の結合の分類（第7項～第14項）

(1) 分類の2段階のフロー

公的部門の結合は「統合」又は「取得」のどちらかに分類される。一般的には公的部門の結合は「統合」に分類される場合が多いと考えられる。

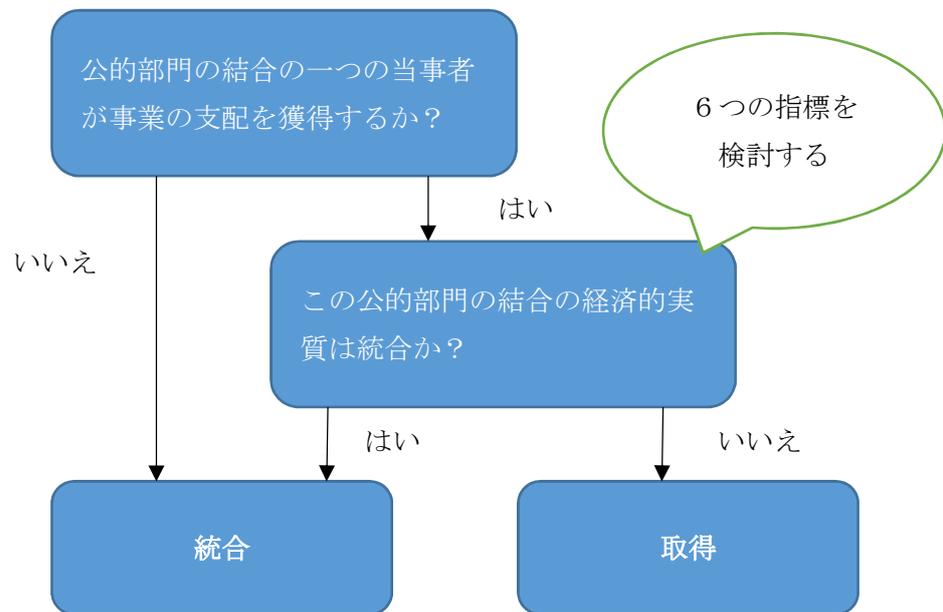
① 事業の支配（第1段階）

公的部門の結合の当事者のいずれも、結合の結果として一つ以上の事業の支配を獲得しない場合、その結合は「統合」に分類される。（経済的実質の判断は不要）

公的部門の結合の当事者のいずれかが、結合の結果として一つ以上の事業の支配を獲得する場合、第2段階の判断に進む。

② 結合の経済的実質（第2段階）

結合の経済的実質が「統合」又は「取得」のどちらに該当するか、証拠をもとに判断する。結合の経済的実質が「統合」である可能性が高い証拠の例として「対価に関する指標」と「意思決定プロセスに関する指標」が示されている。



(2) フローの第2段階：結合の経済的実質の検討

以下の指標に該当する場合、結合の経済的実質は「統合」である可能性が高い。

- 対価に関する指標
 - ・ 対価が払われても、それが事業の純資産の移転に対する補償ではない。
 - ・ 対価の支払いがない。
 - ・ 対価を受け取るべき（従前の）所有者がいない。
- 意思決定プロセスに関する指標
 - ・ 結合が第三者による強制である。
 - ・ 結合に市民投票による承認が必要である。
 - ・ 共通支配下の結合である。

7. 統合と取得の会計処理の比較表

	統合	取得
会計処理	修正持分プーリング法	取得法
主体	統合により生じる主体	取得者
認識する資産負債	結合事業が認識していた資産負債（簿外の資産負債は認識しない）	識別可能な資産負債（簿外の資産負債を新たに認識する場合もある）
測定	帳簿価額	公正価値
移転された資産負債の差額	純資産・持分の任意の構成要素に認識する	のれん（対価）、損失、割安購入利得

8. 統合の会計処理（第 15 項～第 57 項）

公的部門の結合は「統合」に分類される場合が多い。

統合により生じる主体（resulting entity）とは、統合において二つ以上の事業が結合される結果、生じる主体である。

統合は「修正持分プーリング法」を用いて会計処理する。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り、両者の差異は結合取引の「認識」時点である。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（2期比較ならば前期の期首）において統合を認識する。一方、本基準の提案する修正持分プーリング法では「結合日」において統合を認識するので、より簡便である。

統合により生じる主体は、「結合日」において、結合事業の財務諸表に元々認識されていた資産、負債、非支配持分を認識する。また、それらは帳簿価額で測定する。

統合の場合、「のれん」は生じないが、資産－（負債＋非支配持分）の差額は生じる。これは純資産・持分の任意の構成要素に認識する。

9. 取得の会計処理（第 58 項～第 125 項）

取得の場合、取得者は会計処理を「取得法」によって行う。本基準において採用された取得法は、IFRS 第 3 号の定めをベースとしつつ、公的部門特有の状況についてガイダンスを追加したものである。

取得者とは、取得において一つ又は複数の事業に対する支配を獲得する主体をいう。取得者は、取得した事業の財務諸表に認識されていなかったものも含めて、識別可能な資産、負債、非支配持分を認識する。そのような資産の例として、自己創設の特許や顧客関係などが挙げられている。また、それらは公正価値で測定される。場合によってはのれん、取得損失、割安購入利得も計上する。

10. ED 第 41 号からの変更点

(1) 反証可能な推定（rebuttable presumption）

ED 第 41 号では、6. で述べた結合の分類フローの第 2 段階において、「反証可能な推定」の用語を使用していた。支配の獲得が存在する場合、結合は「取得」であるという反証可能な推定があり、反証されない限りはそのまま「取得」となる。

この「反証可能な推定」は法律用語で、「通常は反証されない」場合に使用される。しかし IPSASB は、このフローを開発する際に、推定が反証され「統合」に分類される場合の方が多いと考えていたため、「反証可能な推定」の用語をそのまま使用すると一般的な用語の理解とのギャップにより、推定が反証されず「取得」に分類されるケースが想定よりも多くなる可能性があるため、「結合の経済的実質は統合か？」という言い回しに変更した。

(2) 残余金額 (residual amount)

ED では統合において資産－（負債＋非支配持分）の差額を、純資産の「残余金額」という1つの項目にまとめて表示することを提案していた。しかし、外貨換算差額に関する積立金など、統合後も保持した方が管理上望ましい項目があり得るとの指摘があったため、当該差額を純資産のどの項目に表示するかは定めず、主体の任意とすることを決定した。

11. 参考：我が国の公会計制度

我が国の公会計制度では、国、地方自治体のいずれにおいても結合を扱う会計基準は定められていない。

実務上、省庁再編、自治体合併等においては、帳簿価額で結合が行われていることが多いと思われる。

以 上