

## 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

いざわ けんじ  
**伊澤 賢司**IPSASBテクニカル・アドバイザー／  
公認会計士ふきや たけお  
**落谷 竹生**

## 1 本公開草案の目的

国際公会計基準審議会 (IPSASB) は、2016年1月に公開草案第60号『公的部門の結合』(以下「ED」という。)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、測定が含まれている。

## 2 IPSASBが本プロジェクトを実施した理由

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、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 範囲及び定義

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。公的部門の結合は、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。

本EDにおける他の主な用語の定義は、下表のとおりである。

## 4 公的部門の結合の分類

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、さらに以下の指標を検討する必要があり、もし、当てはまる場合には、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

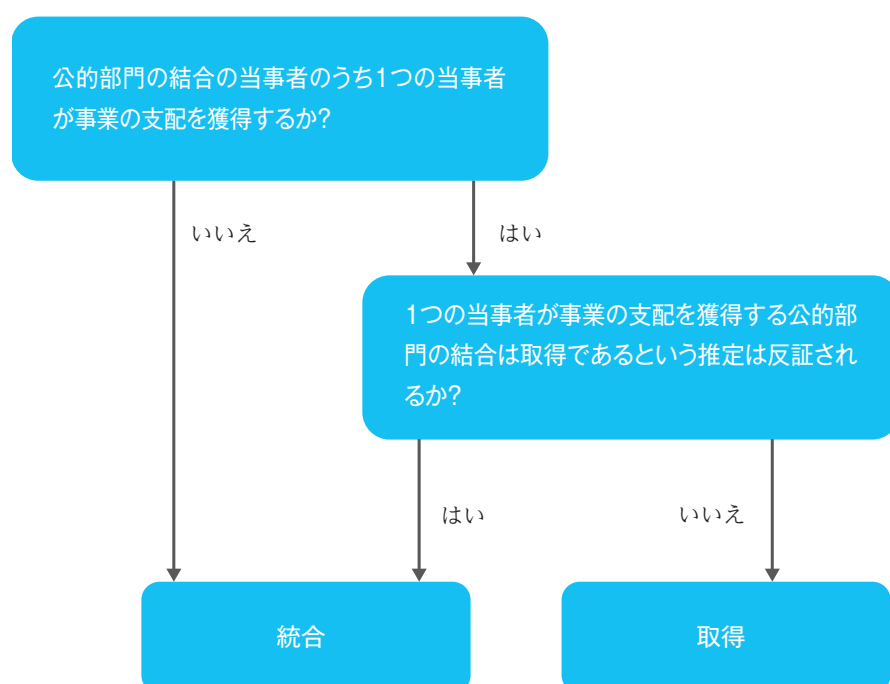
分類のアプローチは、左の図1に要約される。

## 5 統合の会計

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、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

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。

図1：分類のアプローチ



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。「測定」については双方とも、帳簿価額で引き継ぐため同じであるが、「認識」は両者でその時点が異なる。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、「結合日」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、それらを結合事業の財務諸表において「帳簿価額」で測定する。

統合においては「のれん(goodwill)」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。本EDでは、統合にあたっての会計方針の統一等による調整額を、この残余金額の一部として認識することを提案している。

## 6 取得の会計

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。また、「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。

本EDにおいて採用された取得法は、IFRS第3号『企業結合』の定め、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。

## 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。