

解説



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

国際公会計基準 (IPSAS) 第40号『公的 部門の結合』

1 国際公会計基準 (IPSAS) 第40号(以下「本基準」という。)の検討経緯と目的

(1) 本基準の検討経緯

国際公会計基準審議会 (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ふまえて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。2016年9月及び12月のIPSASB会議で当該EDに寄せられたコメントを検討し、2016年12月の会議で本基準の公表を承認した。その後、軽微な修正を加えて、2017年1月に本基準が公表された。

(2) 本基準の目的

現行の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、他の国際会計基準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『企業結合』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り、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、公的部門では、対等合併や統合はごく一般的に行われている。したがって、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く、現状の公的部門の結合の財務諸表における報告は、各国で不統一であるうえに適切ではないおそれもある。本基準を適用することで、公的部門の結合の財務諸表上の報告における整合性や比較可能性が向上することが期待される。

2 本基準とIFRS第3号の違い

上記1(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、本基準には公的部門特有の結合の設例が多数掲載されている。

3 範囲及び定義

本基準は、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（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。共同支配法人や共同支配事業も、IPSAS第36号及び第37号の対象であるため、範囲外である。

本基準における主な用語の定義は、表1のとおりである。

4 公的部門の結合の分類

(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」に以下の判断を経て分類される。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。

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。

公的部門の結合の当事者のいずれかが、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、さらに、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。

分類フローは図1のとおりである。

(2) フローの2段階目：結合の経済的実質の検討

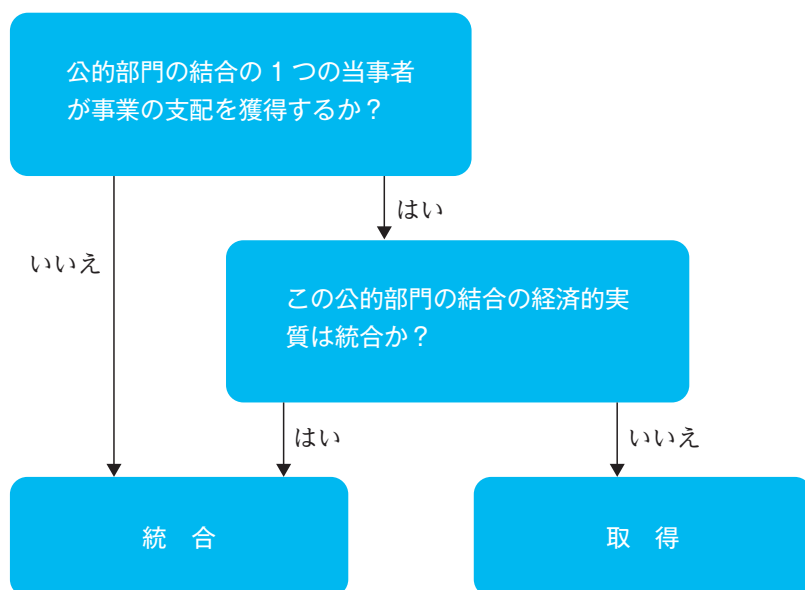
以下の指標に該当する場合、結合の経済的実質は「統合」である可能性が高い。

- 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

表1

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、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、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1つ又は複数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。

図1 分類フロー



5 統合と取得の会計処理の比較

「統合」と「取得」の会計処理については、表2のとおりである。

6 統合の会計処理

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2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。

7 取得の会計処理

取得の場合、取得者は会計処理を

表2

	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

「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号の定めにより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。

取得者とは、取得において1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。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。

8 EDからの変更点

(1) 反証可能な推定 (rebuttable presumption)

EDでは、4で述べた結合の分類フローの2段目において、「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」の用語は法律用語であり、通常は反証されない場合に使用される。しかし、IPSASBは推定が反証されて「統合」に分類される場合

が多いと考えていた。この「反証可能な推定」の用語をそのまま使用すると「取得」に分類されるケースがIPSASBの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)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、そのまま保持したほうが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。

9 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場合が多いと思われる。