

地方独立行政法人制度の見直し

- 地方独立行政法人法及び地方独立行政法人法施行令を改正し、以下の点について制度見直しを実施。
 - (1) 特定地方独立行政法人(公務員型)の非公務員化手続の整備
 - (2) 地方独立行政法人の保有する不要財産の返納及び資本金の減少に関する手続の整備
 - (3) 地方独立行政法人の合併手続の整備
 - (4) 博物館等の設置・管理の対象業務化
 - (5) 議会の議決や認可を要しない軽微な定款変更事項の追加
- これを受け、(2)不要財産納付手続及び(3)合併手続について、会計基準を策定することが必要。

地方独立行政法人会計基準の改訂方針

1. 不要財産納付に係る会計基準 [P2～3]

国の独立行政法人会計基準と同内容の会計基準を定めることとする。

※地方独立行政法人の不要財産納付手続は、国の独立行政法人の不要財産納付手続(平成22年に導入)と同様のものであるため、会計基準も同様のものとするのが適当。

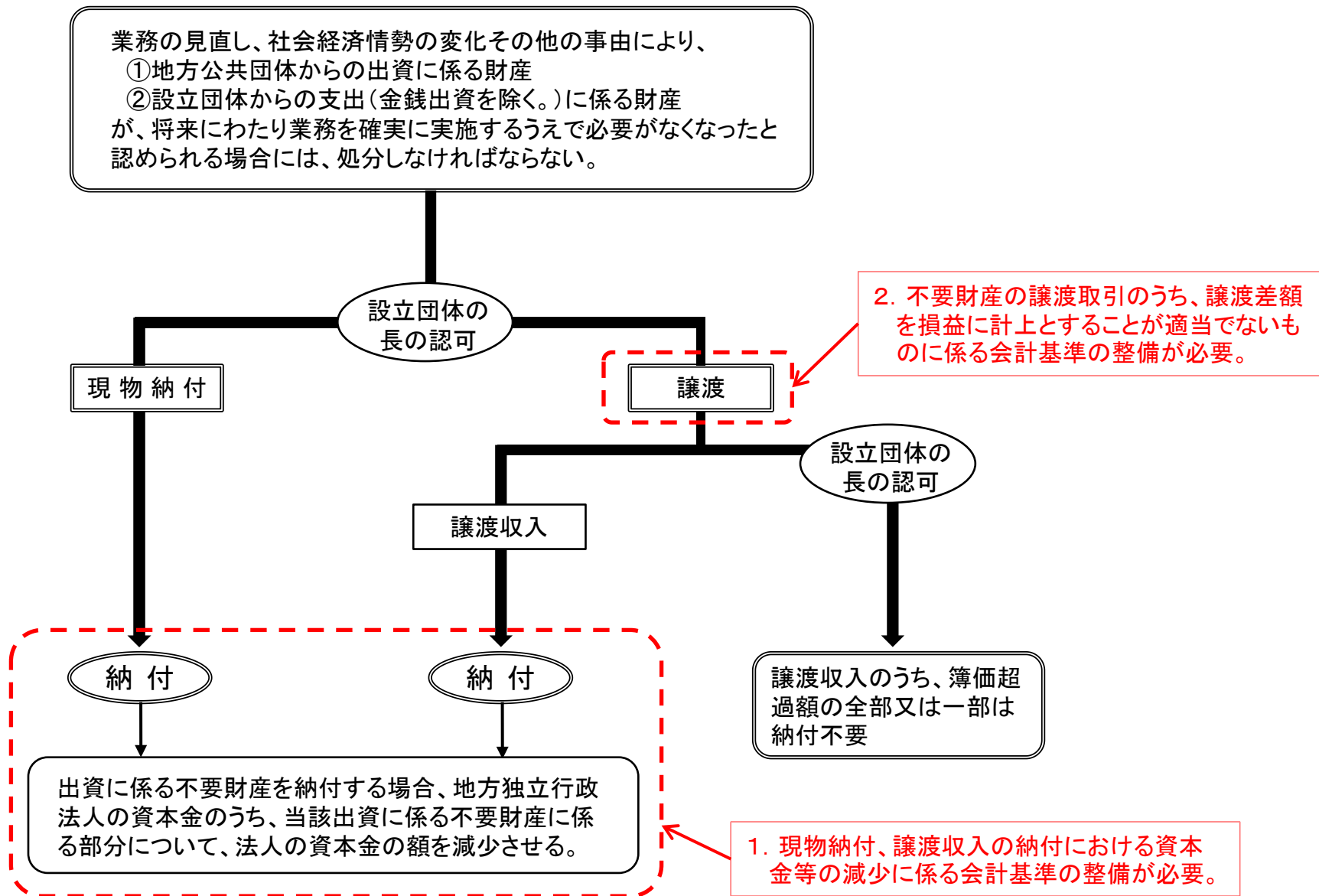
2. 合併に係る会計基準 [P4～7]

企業結合に関する会計基準の内容を踏まえて、会計基準を定めることとする。

※国の独立行政法人の統合は、地方独立行政法人とは異なり、新たな法人の設立と同様の手続をとることとされているため、統合に係る会計基準はない。

不要財産納付手続の概要

－ 1. 不要財産納付に係る会計基準関係 －



不要財産納付に係る地方独立行政法人会計基準の概要

— 1. 不要財産納付に係る会計基準関係 —

1. 不要財産納付に伴う資本金等の減少に係る会計処理

- (1) 地方独立行政法人が不要財産を納付した場合において、当該納付に係る不要財産が地方公共団体からの出資に係るものであるときは、法人の資本金のうち当該不要財産に係る部分として設立団体の長が定める金額により資本金を減少する。
- (2) 地方独立行政法人が不要財産を納付した場合において、当該不要財産の取得時に資本剰余金が計上されているときは、法人の資本剰余金のうち当該不要財産に係る部分を資本剰余金から減少する。

2. 不要財産納付に伴う譲渡取引に係る会計処理

- (1) 不要財産納付に係る譲渡取引のうち、設立団体の長が指定した譲渡取引については、当該譲渡取引により生じた譲渡差額を損益計算上の損益には計上せず、資本剰余金を減額又は増額する。
- (2) 設立団体の長が指定した譲渡取引については、当該譲渡取引に要した費用のうち、設立団体の長が納付額からの控除を認める費用については、損益計算上の費用には計上せず、資本剰余金を減額する。
 - ・ 譲渡収入による不要財産納付を行う場合の譲渡取引について、当該譲渡取引により生じた譲渡差額等を法人の損益に計上することが不適当な場合が生じるため、このような取引を行う場合の会計処理について規定する必要がある。

資本取引・損益取引区分の原則（地方独法会計基準第5）

地方公共団体との関係において、地方独立行政法人の独自判断では意思決定が完結し得ない行為に起因する収支等、法人の業績を評価する手段としての損益計算に含めることが合理的でない収支は、法人の損益計算には含まれないものとする。

資本取引・損益取引区分の原則（公営企業型地方独法会計基準第5）

公営企業型地方独立行政法人が中期計画に沿って通常の運営を行った場合、損益が均衡する損益計算の仕組みが構築されるよう法人の業績を評価する手段として損益計算に含めることが合理的でない収支は、法人の損益計算には含まれないものとする。

3. その他

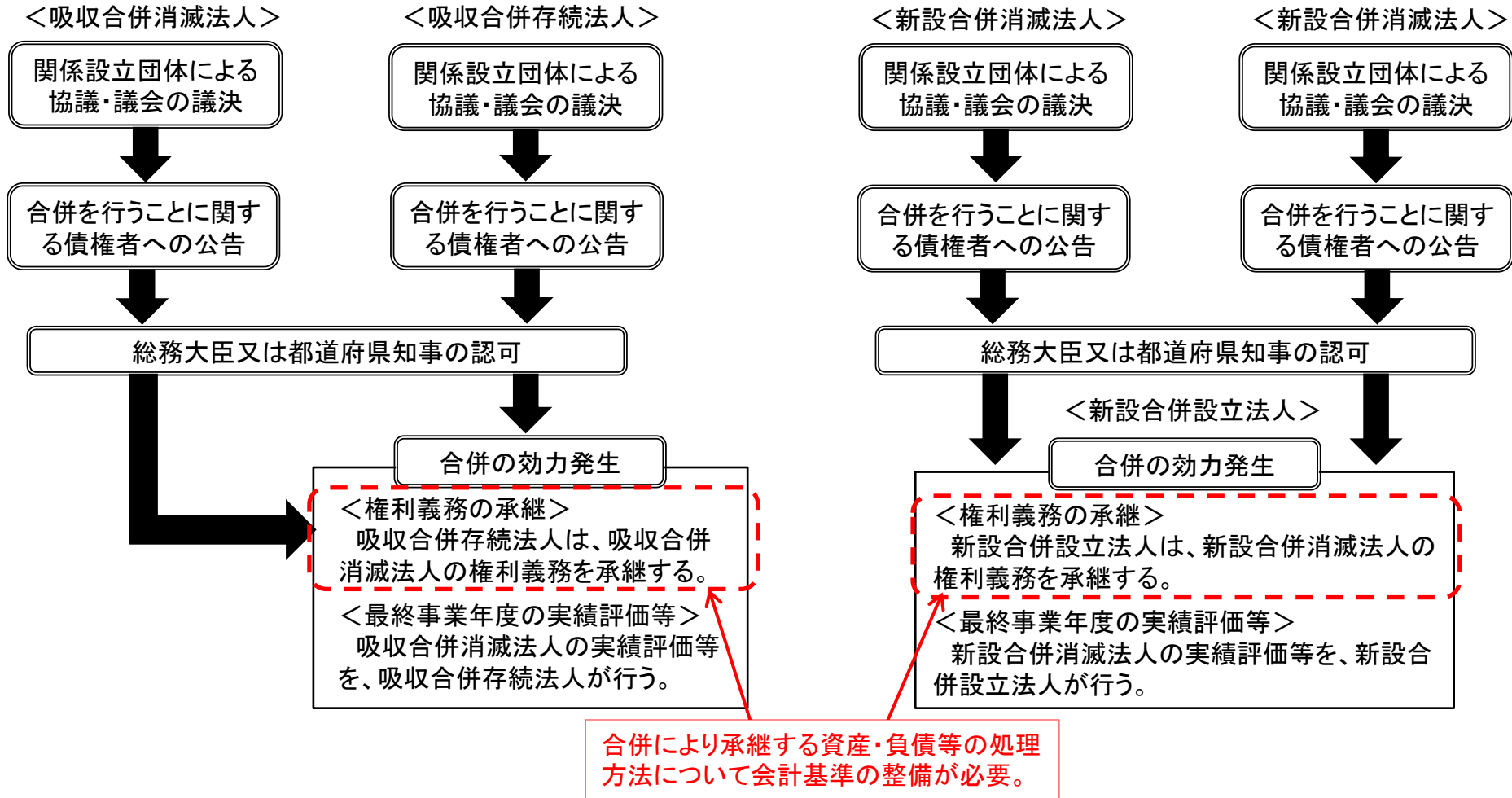
不要財産納付を行った場合における、満期保有目的の債券の保有目的の変更、キャッシュ・フロー計算書の様式などについて必要な規定の整備を行う。

地方独立行政法人の合併手続

－ 2. 合併に係る会計基準関係 －

吸収合併

新設合併



留意事項

- ・ 合併後の法人が権利義務を承継する際、出資関係や資本剰余金、利益剰余金もそのまま承継する。
- ・ 地方独立行政法人の合併手続は対価を前提とするものではない。（法人は他の法人を金銭等により取得する権能を有しない。）
- ・ 法人の合併の際に、設立団体が単なる出資団体となる場合がある。
- ・ 地方独立行政法人制度には持分概念がなく、共同設立した地方公共団体間で、出資の多寡により権限行使等に差が生じることはない。

企業結合に関する会計基準の概要

－ 2. 合併に係る会計基準関係 －

- 「企業結合」は、合併、営業譲渡、会社分割等の組織再編取引の総称である。企業結合に関する会計基準においては、一方の企業による他の企業の支配の獲得の有無を基準として、企業結合を、「取得」、「共同支配企業の形成」、「共通支配下の取引」に分類している。

企業結合の形態

(1) 企業と企業の結合

例：合併、株式交換、株式取得による子会社化

(2) 企業と事業の結合

例：営業譲渡、吸収分割

(3) 事業と事業の結合

例：共同新設分割、共同現物出資

会計基準上の分類	定義
① 取得	ある企業が他の企業に対する支配を獲得すること
② 共同支配企業の形成	複数の独立した企業により共同で支配される企業が形成されること
③ 共通支配下の取引 (企業集団内における企業結合)	結合当事企業のすべてが、企業結合の前後で同一の株主により最終的に支配され、かつ、その支配が一時的ではない場合の企業結合

①「取得」の会計処理

(1) 取得企業の決定

・対価の種類や議決権比率等に基づき、取得企業を決定する。

(2) 取得原価の算定

・取得の対価となる財の時価で算定した額を取得原価とする。

(3) 取得原価の配分

・取得原価は、被取得企業から承継した資産・負債の時価を基礎として、当該資産・負債に対して配分する。

(4) のれんの会計処理

・取得原価が、承継した資産・負債に配分された純額を上回る場合には、その超過額をのれんとして、下回る場合にはその不足額を負ののれんとして会計処理する。

(5) 逆取得における個別財務諸表上の会計処理

・消滅企業が取得企業となる場合、当該消滅企業の資産・負債を合併直前の適正な帳簿価額により計上する。

②「共同支配企業の形成」の会計処理

(1) 共同支配企業の形成の判定

・契約内容、対価の種類等に基づき、共同支配企業の形成を判定する。

(2) 会計処理

・共同支配企業は、企業結合により移転する資産及び負債を、移転直前に付されていた適正な帳簿価額により計上する。

③「共通支配下の取引」の会計処理

会計処理

・企業集団内を移転する資産及び負債は、原則として、移転直前に付されていた適正な帳簿価額により計上する。

開示

- (1) のれん、負ののれんの表示方法
- (2) 注記事項

合併に関する地方独立行政法人会計基準の考え方

－ 2. 合併に係る会計基準関係 －

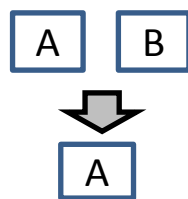
	企業結合に関する会計基準	地方独立行政法人会計基準
合併により移転する資産・負債の評価方法	<p>「支配」の断絶・継続を基準とする</p> <p>① 消滅企業の株主の支配の断絶がある場合には、合併後の企業は、消滅企業の資産・負債を時価で承継する。</p> <p>② 消滅企業の株主の支配が継続している場合には、合併後の企業は、消滅企業の資産・負債を簿価で承継する。</p>	<p>「設立団体の地位」の断絶・継続を基準とする</p> <p>① 合併前の法人の設立団体について、<u>設立団体の地位の断絶がある場合には</u>、合併後の法人は、当該合併前の法人の資産・負債を時価で承継する。</p> <p>② 合併前の法人の設立団体について、<u>設立団体の地位が継続する場合には</u>、合併後の法人は、合併前の法人の資産・負債を簿価で承継する。</p>
合併の種類	<p>合併を「3類型」に分類する</p> <p>独立企業間の合併のうち、</p> <p>① <u>支配の断絶</u>がある合併を「取得」</p> <p>② <u>支配が継続</u>する合併を「<u>共同支配企業の形成</u>」とする。</p> <p>③ <u>連結子会社同士の合併など、企業集団内における合併を「共通支配下の取引」</u>とする。</p>	<p>合併を「2類型」に分類する</p> <p>合併前の法人の設立団体について、</p> <p>① <u>設立団体の地位の断絶</u>がある合併を「取得」</p> <p>② <u>設立団体の地位が継続</u>する合併を「<u>設立関係の継続</u>」とする。</p>
その他の会計処理	<p>合併の対価に関する規定が「必要」</p> <p>企業の合併には対価が伴うため、対価(取得原価)の評価や、対価と企業の純資産の差額である「のれん」の扱いについて規定している。</p> <p>合併以外の組織再編(吸収分割、株式交換等)に関する規定が「必要」</p>	<p>合併の対価に関する規定は「不要」</p> <p>地方独立行政法人の合併は対価を伴わないため、対価を前提とした規定は不要。</p> <p>合併以外の組織再編に関する規定は「不要」</p>

合併に関する地方独立行政法人会計基準の概要

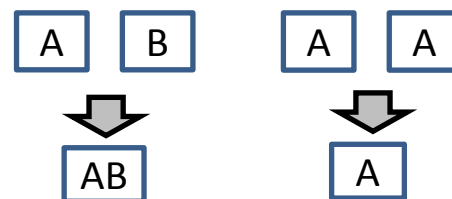
－ 2. 合併に係る会計基準関係 －

1. 地方独立行政法人の合併の種類

設立団体の地位の断絶・継続を基準として、地方独立行政法人の合併を、「取得」、「設立関係の継続」に分類する。



取得: 合併後の法人の設立団体以外の地方公共団体のみによって設立された地方独立行政法人を合併前の法人に含む(設立団体の地位の断絶がある)合併。



設立関係の継続: 合併後の法人の設立団体によって設立された地方独立行政法人のみを合併前の法人とする(設立団体の地位に断絶がない)合併。

※A、Bは設立団体を指す。

2. 「取得」の会計処理

- (1) 取得法人は、被取得法人の純資産の内訳項目(資本金、資本剰余金及び利益剰余金)を、移転直前に付されていた適正な帳簿価額で引き継ぐ。
- (2) 取得法人は、被取得法人より移転する資産及び負債を「時価」で計上し、評価差額については資本剰余金を増額又は減額する。

3. 「設立関係の継続」の会計処理

- (1) 合併後の法人は、消滅法人の純資産の内訳項目(資本金、資本剰余金及び利益剰余金)を、移転直前に付されていた適正な帳簿価額で引き継ぐ。
- (2) 合併後の法人は、消滅法人の資産及び負債を、移転直前に付されていた適正な「帳簿価額」により計上する。

4. 注記事項

合併を行った場合には、合併の概要等について注記する。

參考資料

地方独立行政法人の合併における「支配」と「資産・負債の評価」に関する考え方

企業結合に関する会計基準の考え方

- (1) 対価の種類(議決権のある株式かどうか)や結合後企業における議決権比率が「支配」の有無の判断基準とされている。
 - ・議決権のある株式を保有する株主が、企業の財務・経営に関する基本的な方針を決定している。
 - ・企業結合により投資家が保有する株式、取締役会の構成員の比率の変更が生じる(支配関係に変更が生じる)。
- (2) 支配の継続・断絶により、法人の結合時点における資産・負債の評価方法を変える。
 - ・企業結合が「取得」に該当する(一方の企業が他方の企業の支配を獲得する)場合、取得企業の投資家(株主)にとって、企業結合は、被取得企業に対する新規の投資と同じ性質を有する。また、被取得企業の投資家にとっては、企業結合により交付される対価は企業結合時点における再投資と同視しうる。このため、取得企業は、被取得企業の資産及び負債を時価で計上することとしている。
 - ・企業結合に関係するいずれの企業も他の企業を取得したといえない場合は、企業結合に関係する企業の株主による支配が継続していると評価できるため、いずれの企業の資産・負債も適正な帳簿価額で引き継ぐ。
- (3) 企業結合を行う企業間の関係や、企業結合に伴う支配関係の変化に着目して、企業結合を「取得」、「共同支配企業の形成」及び「共通支配下の取引」に類型化し、それぞれに応じた会計処理を行う。

地方独立行政法人会計基準における考え方

- (1) 設立団体としての地位を「支配」の有無の判断基準とする。
 - ・法人運営に係る重要事項(中期目標の設定、理事長の任命、重要財産の処分等における認可など)は、設立団体が行うことを踏まえると、設立団体は、法人を支配しているといえる。このため、設立団体は、株式会社における株主に相当するものと考えることができる。
 - ・地方独立行政法人制度には持分概念がなく、共同設立した地方公共団体間で、出資の多寡により権限行使等に差が生じることはない。
- (2) 設立団体の地位の継続・断絶により、法人の結合時点における資産・負債の評価方法を変える。
 - ・合併を行う法人の設立団体は、合併後の法人について、引き続き設立団体となる場合と出資団体となる場合がある。
 - ・合併を行う法人のうち、設立団体の全てが合併後の法人の出資団体となる(設立団体としての地位を失う)法人がある合併を行う場合、当該法人を受け入れる法人の設立団体は、合併後の法人の運営に適切に関与するとともに、どのような法人を受け入れたのかについて住民に適切に説明するために、合併により承継する資産・負債の状況を適切に把握する必要がある。このため、このような場合には、合併により承継する資産及び負債を時価で計上することとする。
 - ・合併を行う法人それぞれについて、少なくとも一の設立団体が引き続き合併後の法人の設立団体となるような合併を行う場合においては、合併前の法人の設立団体による支配が継続されていると評価できるため、いずれの法人の資産・負債も適正な帳簿価額で引き継ぐこととする。
- (3) 合併に伴う支配関係の変化に着目して、法人の合併を「取得」と「設立関係の継続」に分類し、それぞれに応じた会計処理を行う。

地方独立行政法人における合併パターン

		設立団体が異なる法人同士の合併		設立団体が同じ法人同士の合併	
		A+B	AB+AC	A+A	AB+AB
設立団体の地位に断絶があるケース	取得			/	/
設立団体の地位に断絶がないケース	設立関係の継続		<hr style="border-top: 1px dashed black;"/> <hr style="border-top: 1px dashed black;"/>		<hr style="border-top: 1px dashed black;"/>

(注)A、B、Cは設立団体を指す。

「取得」とされた合併の会計処理

承継する資産・負債等の評価方法

(1) 取得法人は、被取得法人の純資産の内訳項目(資本金、資本剰余金及び利益剰余金)を、移転直前に付されていた適正な帳簿価額で引き継ぐ。

- ・ 地方独立行政法人の合併では、被取得法人の権利義務が取得法人に承継されることにより、地方公共団体と被取得法人との出資関係も引き継がれる。また、資本金、資本剰余金及び利益剰余金の額は、そのまま取得法人に承継されることとされている。

(2) 取得法人は、被取得法人より移転する資産及び負債を時価で計上し、評価差額については資本剰余金を増額又は減額する。

- ・ 法人の合併は、資本取引の一種と捉えることができるため、評価差額は資本剰余金として処理することが適当。
- ・ 評価差額を利益剰余金として処理することとした場合、設立団体に納付可能な額を示す利益剰余金の額が実態と乖離することとなるため、評価差額を利益剰余金として処理することは適当でない。

(参考)「取得原価の算定」及び「取得原価の配分方法」に関する規定が不要であることについて

- 企業結合を行う場合、原則として取得企業から被取得企業に対して対価が交付されるため、企業結合に関する会計基準において、「取得原価の算定」や「取得原価の配分方法」に係る規定が設けられている。
- 一方、地方独立行政法人の合併は対価の交付を前提とするものではないため、地方独立行政法人会計基準において、「取得原価の算定」や「取得原価の配分」に関する規定を設ける必要はない。

(参考)「のれん」に関する規定が不要であることについて

- 企業結合においては、取得企業から被取得企業に対して交付される対価の時価評価額(取得原価)と被取得企業の資産・負債の時価評価額の差額を「のれん」又は「負ののれん」としたうえで、必要な会計処理について規定が設けられている。
- 一方、地方独立行政法人の合併は対価の交付を前提とするものではないため、「のれん」や「負ののれん」は発生しない。

(参考)「逆取得」に関する規定が不要であることについて

- 企業結合においては、株式上場維持等のために被取得企業の法人格を残す目的で、消滅企業を取得企業、存続企業を被取得企業とする「逆取得」(*)が存在し、これに応じた会計処理を行っている。
※消滅企業の株主が合併後、存続企業の議決権総数の過半数を保持または受け取り支配を獲得する(存続企業の元の株主は支配を失う)
- 一方、地方独立行政法人の合併においては、被取得法人の法人格をあえて残すような実務上の理由が想定されないため、「逆取得」に関する規定を設ける必要はない。
※例えば、被取得法人が有する事業法上の許認可(例:病院の開設許可)の維持のために、「逆取得」により被取得法人の法人格を存続させた場合でも、病院の開設許可は個々の病院について行われるため、取得法人(消滅法人)が設置していた病院については開設許可の再申請が必要となるなど、実益が乏しい。

承継する資産・負債等の評価方法

- (1) 合併後の法人は、消滅法人の純資産の内訳項目(資本金、資本剰余金及び利益剰余金)を、移転直前に付されていた適正な帳簿価額で引き継ぐ。
- (2) 合併後の法人は、消滅法人の資産・負債を、移転直前に付されていた適正な帳簿価額により計上する。

(参考)消滅法人に設立団体以外の出資団体が含まれる場合の扱い

- 企業会計では、消滅会社の株主の中に、企業結合により形成される共同支配企業において重要な役割を担わない者が含まれている場合には、承継される資産・負債のうち、当該株主の持分に相当する部分についてはパーチェス法を適用(時価評価)することとされている。
- 地方独立行政法人の合併においては、消滅法人について設立団体以外の出資団体が存在する場合は上記の例に相当する。このため、このような場合において承継される資産・負債の一部を時価評価する必要があるかどうかの問題となる。
- この点、地方独立行政法人制度においては、株式会社における持分に相当する概念はない。(例えば、設立団体が2以上ある法人について、出資額の多寡により設立団体間で権限行使等において差が生じることはない。)また、合併前の法人の設立団体による支配が継続している以上、承継される資産・負債の一部のみを時価評価する必要性はない。
- したがって、このような場合においても、合併後の法人は、消滅法人の資産・負債の全てを簿価で承継することが適当である。

(参考)「共通支配下の取引」に相当する類型を設けない理由

- 「共同支配企業の形成」は独立した企業同士の結合であるのに対し、「共通支配下の取引」は支配関係を同じくする企業同士の結合であり、連結子会社同士の合併のような企業集団内における内部取引を対象としている。このため、「共通支配下の取引」においては、「共同支配企業の形成」の会計処理と異なり、連結財務諸表上の会計処理や個別財務諸表上の会計処理について規定されている。
- 一方、地方独立行政法人制度には、連結子会社間の合併に相当するような合併は存在しない。「取得」に該当しない地方独立行政法人の合併について、「共同支配企業の形成」と「共通支配下の取引」に相当する類型を設けたとしても、両者の間で会計処理の方法に異なる点がない。このため、「取得」に該当しない地方独立行政法人の合併をさらに分類することは適当ではない。

1.合併を行った場合における注記

(1)取得とされた法人の合併を行った場合には、財務諸表において以下の事項を注記する。

① 合併の概要

- ・ 被取得法人の名称及び事業の内容
- ・ 被取得法人の設立団体の名称
- ・ 法人の合併を行った主な理由
- ・ 法人合併日
- ・ 法人の合併の法的形式(吸収合併又は新設合併の別)
- ・ 合併後法人の名称
- ・ 合併後法人の設立団体の名称

② 財務諸表に含まれている被取得法人の業績の期間

③ 法人合併日に受け入れた資産、負債及び純資産の額並びにその主な内訳

④ 比較損益情報

合併が期中に行われた場合において、当該合併が当期首に完了したと仮定したときの当期の損益計算書への影響の概算額等。

(2)設立関係の継続とされた合併を行った場合にも、取得とされた合併を行った場合に準じ、財務諸表において注記を行う。

2.重要な後発事象の注記

(1)貸借対照表日後に合併が完了した場合や貸借対照表日後に合併に関する議会の議決がなされた場合には、合併を行った場合の注記事項に準じて、注記を行う。

(2)貸借対照表に係る事業年度中に合併に関する議会の議決がなされたが、貸借対照表日までに合併が完了していない場合についても、同様の注記を行う。

3.キャッシュ・フロー計算書における注記

「合併により承継した資産、負債及び純資産の額並びにその主な内訳」を、重要な非資金取引として、キャッシュ・フロー計算書に注記する。