

社会福祉法人における組織再編の規定と会計処理について

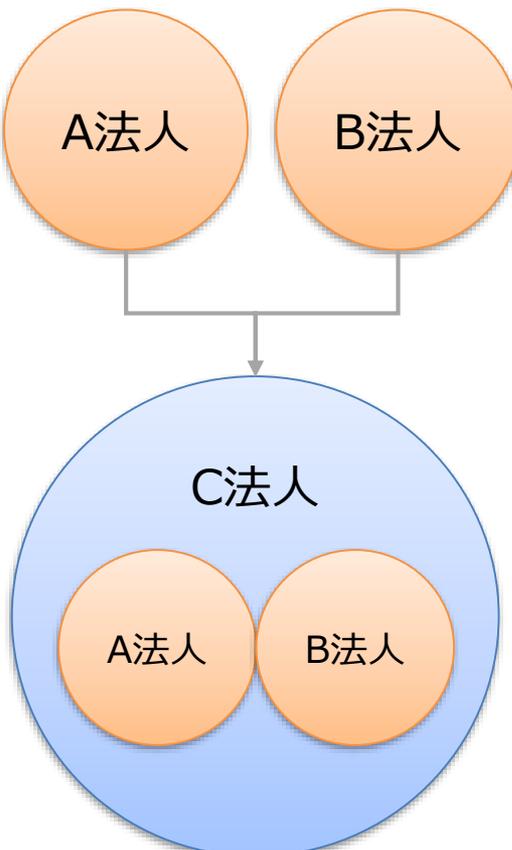
社会福祉法における組織再編に係る規定の有無については、次のような状況になっている。

組織再編の種類	実施の可否	会計処理
合併 (新設・吸収)	○(法に手続規定あり)	検討が必要
事業譲渡等 (事業の譲受け及び事業の譲渡し)	○(組織法上の行為ではないため、法に手続規定はないが取引法上の行為のため、合意・契約により実施可)	検討が必要
分割	×(法に手続規定がなく、組織法上の行為としては実施不可)	－(検討不要)
子法人の保有(連結決算)	×(制度上、子法人保有を認めていないため実施不可)	－(検討不要)

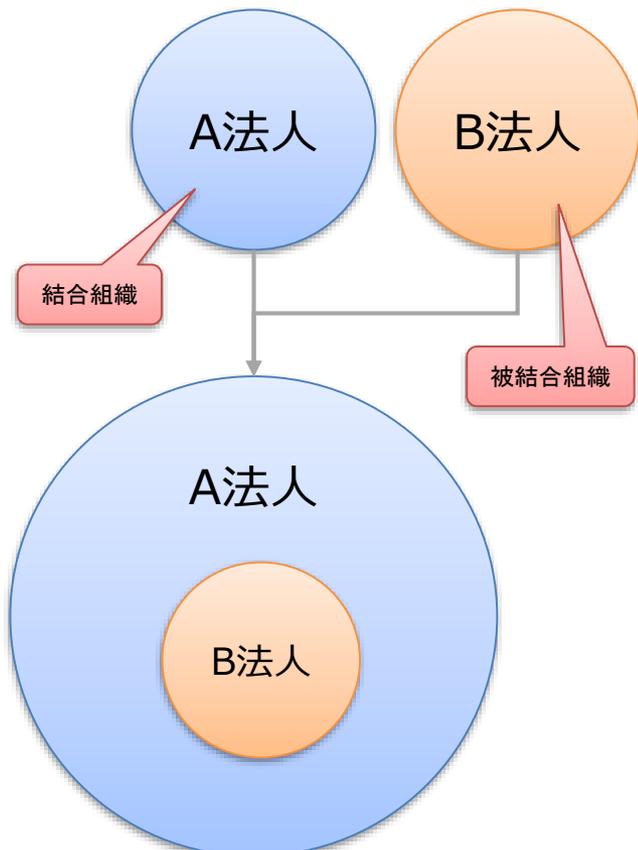
組織再編における「結合」

組織再編（合併、事業譲渡等）が行われると複数の組織が1つとなる場合があります、本検討会ではこのような場合を「結合」と表現する。

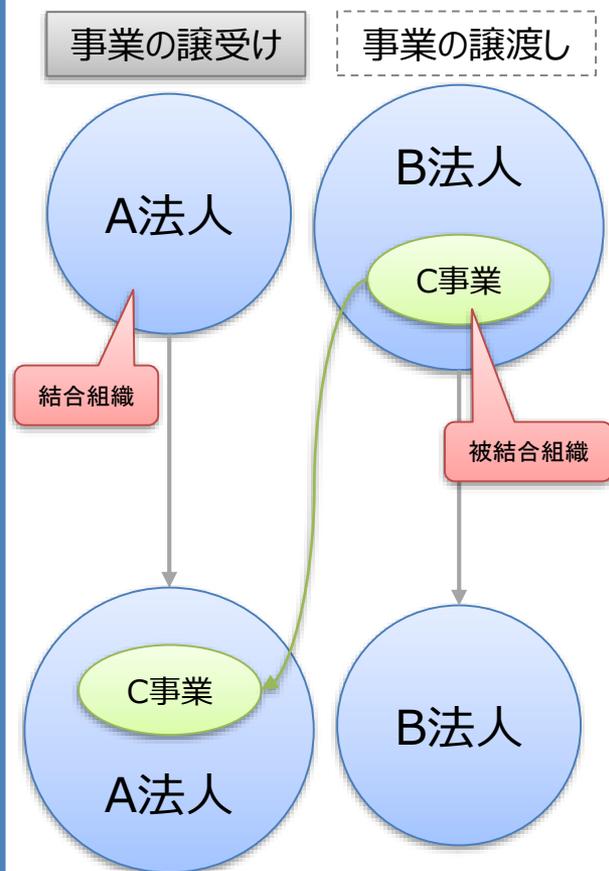
新設合併



吸収合併



事業譲渡等



【論点1】社会福祉法人における「結合」の定義の案

社会福祉法人において、「結合」の実態として、
以下のように定義してはどうか。

結合の実態※1	定義
統合	結合の当事者が、いずれの組織も事業の支配※2を 獲得したと認められないこと。
取得	ある法人が、他の法人を構成する事業の支配を 獲得すること。

※1 企業会計では、複数の組織が結合する場合（合併、事業譲渡等）、経済的実態が「取得」か「持分の結合」かにより会計処理も異なっていた。
平成20年12月改正により、企業結合については「取得」であるものとして整理された。

※2 「支配」とは、サービス提供を継続するために、事業の財務及び経営方針を左右する能力を有していることをいう。

「取得」と「統合」の原則的な会計処理の前提事項（合併）

「取得」と「統合」の原則的な会計処理を検討するにあたって、合併については次のような前提としたい。

内容	前提
合併	法律上、社会福祉法人同士のみ可能である。 社会福祉法人には持分がないため、結合の当事者間において、合併にともなって対価の支払いが行われることはない。 包括承継となることから、存続する法人は結合の当事者の全ての会計情報を知りうる。

「取得」と「統合」の原則的な会計処理の前提事項（事業譲渡等）

「取得」と「統合」の原則的な会計処理を検討するにあたって、事業譲渡等は次のような前提としたい。

内容	前提
事業譲渡等	<p>結合の当事者は社会福祉法人に限られない。</p> <p>支払対価は、対象事業の不動産の時価と移転する他の資産及び負債をもとに、事業計画（将来の損益予測や設備投資）を加味して、合理的な価格に決定されるものとする。</p> <p>従って、支払対価と対象事業の時価ベースの純額※には差額が生じることがある。</p> <p>法人外流出に該当しないと判断されるためには、合理的な説明があることが必要である。</p> <p>包括承継ではないため、存続する法人は結合当事者の全ての会計情報を知りうるとは限らない。</p>

※ 対象事業の全資産（不動産、その他の資産）の時価と負債の時価の差額を、対象事業の時価ベースの純額とする

「取得」と「統合」の原則的な会計処理の前提事項（その他）

「取得」と「統合」の原則的な会計処理を検討するにあたって、その他は次のような前提としたい。

内容	前提
会計以外の論点	組織再編に関する会計以外の実務上の手続、留意点等は本検討会以外で別途議論する。
時価	時価とは公正な評価額を言い、所与として扱う。算定は一般的な評価方法※によるものとする。
補助金等	施設整備の補助金については、一定の条件（合併、10年以上の使用実績に基づく無償の譲渡しなど）に該当する場合を除いて、精算が必要である。
所轄庁の関与	所轄庁が①合併認可や事業譲渡等に伴う定款変更において法人外流出を確認できること、②法人指導監査で監査項目を明瞭にして確認できること、の2点を達成するため、確認しやすい会計処理と表示が望ましい。

※（参考）評価技法のアプローチには、例えば、ネットアセット・アプローチ、インカム・アプローチ等がある。

【論点2】「取得」と「統合」の原則的な判定の案

社会福祉法人では「取得」と「統合」の判定基準として、次のような整理とするのはどうか。

結合の手法	判定基準の案	理由
合併	「統合」と判断する。	持分のない社会福祉法人同士のみ発生し、通常の状態では、一方が支配を獲得することは想定されないため。
事業譲受	原則として「取得」と判断する。	被結合組織の理事者※が変更されるため、結合組織において被結合組織の事業の位置づけが継続していると想定されないため。

※ 非営利法人における営利法人の「経営者」に相当する者のことを言う。

【論点3-1】「統合」の会計処理イメージ図

結合組織であるA法人が被結合組織であるB法人と結合した。

Before

A法人	結合組織
資産600 (時価700)	負債200 (時価200)
	純資産400 (時価500)

B法人	被結合組織
資産200 (時価400)	負債100 (時価100)
	純資産100 (時価300)

結合

After

A法人 結合後組織

資産800 (=A法人簿価600+B法人簿価200)	負債300 (=A法人簿価200+B法人簿価100)
	純資産500 (=A法人簿価400+B法人簿価100)

【論点3-1】「統合」における原則的な会計処理の案

「統合」においては、メリットとデメリットを勘案し、

①修正持分プーリング法を採用してはどうか。

種類	① 修正持分プーリング法	② 持分プーリング法
会計処理	支払対価となる財を、 <u>直前</u> の帳簿価額で算定する方法	支払対価となる財を、 <u>直前の決算日</u> の帳簿価額で算定する方法
整合的な実態	いずれの事業も継続している状態であり、被結合組織の帳簿価額で評価すべきである。	
結合組織の会計処理	資産及び負債を <u>直前</u> の帳簿価額で算定し、差額を純資産として、結合組織の資産、負債及び純資産と合計する。	資産及び負債を <u>直前の決算日</u> の帳簿価額で算定し、差額を純資産として、結合組織の資産、負債及び純資産と合計する。
被結合組織の会計処理	必要 (結合日前日における決算手続)	不要
メリット	表示の内容によっては、被結合組織の不適切な取引を、外部から発見、防止しやすくなると考えられる。	修正持分プーリング法に比べて、被結合組織の仮決算が不要。
デメリット	被結合組織の仮決算が必要。	決算日後、結合日までに発生した重要な取引が、結合後の法人の決算に含まれる。

【論点3-2】「統合」における会計上の個別論点 1 / 2

「統合」において、過去の誤謬の修正、会計方針の統一による勘定科目残高の修正にかかる会計処理を、それぞれ次の①にしてはどうか。

想定される論点	具体例	会計処理の案	検討のポイント
過去の誤謬の修正	被結合組織が耐用年数を誤って、減価償却計算を行っていた場合	① 結合組織への引継ぎ前に修正し、適正な帳簿価額とした上で結合にかかる会計処理を行う。	仮決算で会計処理を確認するため修正差額は生じない、また合併後に発見された場合は発見時に修正するという整理で問題ないか。
会計方針の統一による勘定科目残高の修正	結合組織の会計方針に統一するため、被結合組織の引当金の残高が修正される場合	① 結合組織への引継ぎ後に修正する。 ② 結合組織への引継ぎ前の決算で修正し、結合にかかる会計処理を行う。	結合組織に修正差額の処理が発生する。 結合組織に修正差額は発生しないが、被結合組織において結合組織の会計方針で仮決算を行う必要がある。

【論点3-2】「統合」における会計上の個別論点 2/2

「統合」において、基本金及び国庫補助金等特別積立金を消滅法人から引継ぐ会計処理を次のようにしてはどうか。

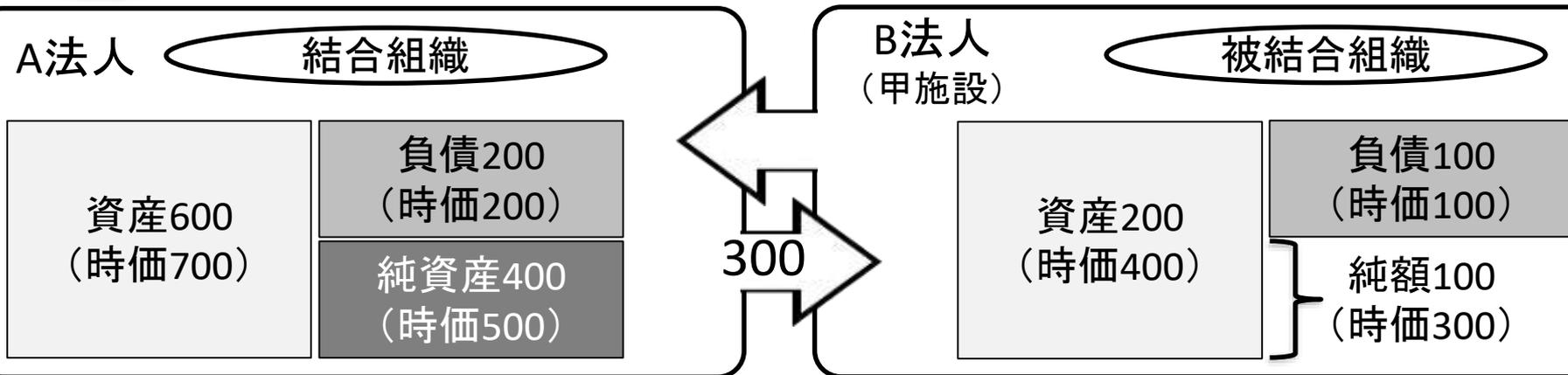
想定される論点	具体例	会計処理の案	検討のポイント
基本金の引継ぎ	被結合組織の帳簿価額の内訳がわかる場合	帳簿価額で引継ぐ	結合組織に支配の獲得はなく、組織再編前と同様の経済的実態を備えているため、基本金として性格に変化はないと考えて良いか。
国庫補助金等特別積立金の引継ぎ※	存続法人又は新設法人が事業を引き継ぐ場合	帳簿価額で引継ぐ	国庫補助金の精算がないため、国庫補助金等特別積立金として性格に変化はないと考えて良いか。また、引き継ぐべき国庫補助金等特別積立金の金額が妥当か。
	存続法人又は新設法人が事業を引き継がない場合	一旦、帳簿価額で引き継ぐ	(会計上の論点ではない)存続法人又は新設法人において、用途変更となるため、結合組織において国庫補助金の精算が行われる。

※ 確認中

【論点4-1】 「取得」の会計処理イメージ図 (支払対価と時価ベースの純額に差額がない取引)

結合組織であるA法人が、支払対価として300を支払い、B法人の一部の組織(時価300)と結合した。

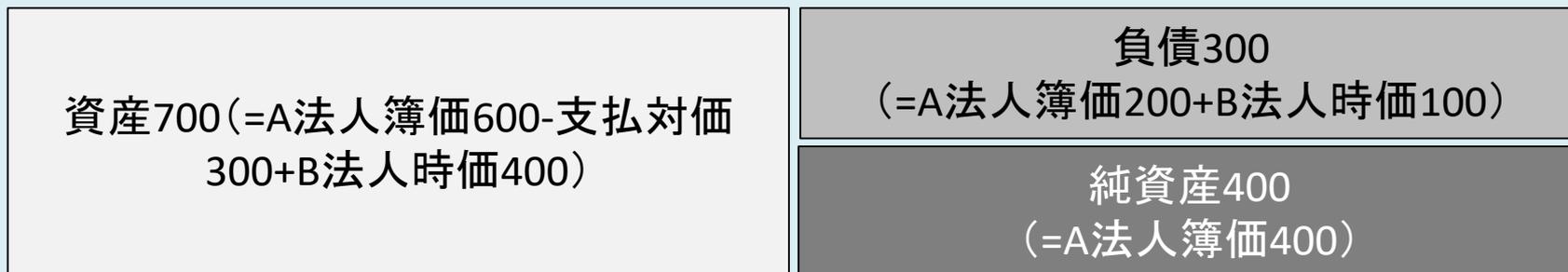
Before



結合

After

A法人 **結合後組織**



【論点4-1】 「取得」における原則的な会計処理の案

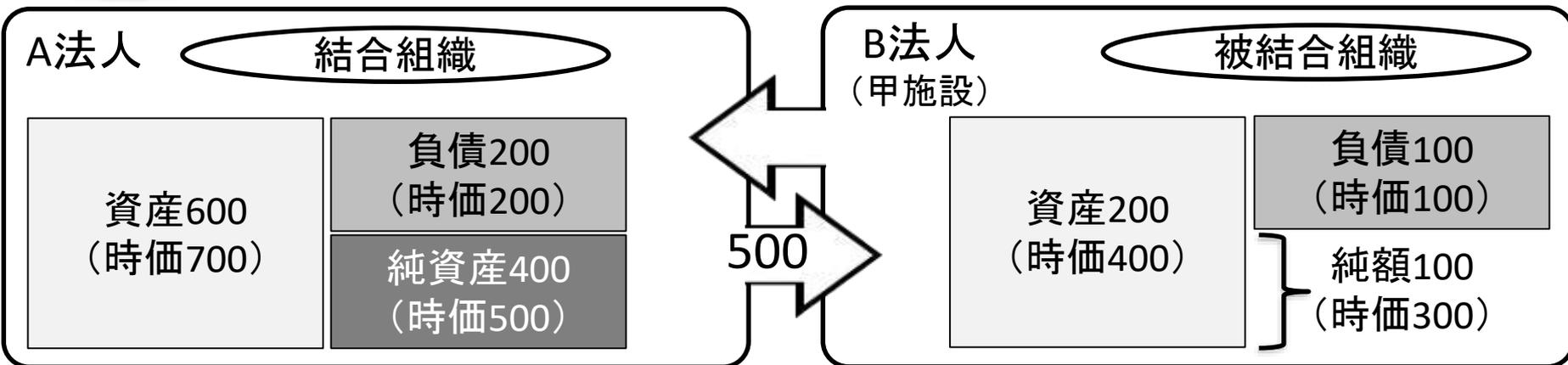
「取得」においては、結合組織における被結合組織の位置づけが継続していると認められないため、①パーチェス法を採用してはどうか。

種類	① パーチェス法	② 修正持分プーリング法
会計処理	支払対価となる財を、結合日における時価で算定する方法	支払対価となる財を、 <u>直前</u> の帳簿価額で算定する方法
整合的な実態	結合組織における被結合組織の位置づけが継続していると認められないため、新規に資産を取得した場合と同様に評価すべきである。	いずれの事業も継続している状態であり、被結合組織の帳簿価額で評価すべきである。
結合組織の会計処理	資産及び負債を時価で算定し、支払対価との差額を「〇〇【論点4-2】」とする。	資産及び負債を <u>直前</u> の帳簿価額で算定し、差額を純資産として、結合組織の資産、負債及び純資産と合計する。
被結合組織の会計処理	不要	必要(結合日前日における決算手続)
メリット	取得原価主義、寄附受入資産の評価と整合的である。	会計処理が簡便である。
デメリット	時価と支払対価の差額の処理を検討する必要がある。	被結合組織の帳簿価額が判明するとは限らない。(社会福祉法人以外)

【論点4-2】「取得」の会計処理イメージ図 (支払対価と時価ベースの純額に差額がある取引)

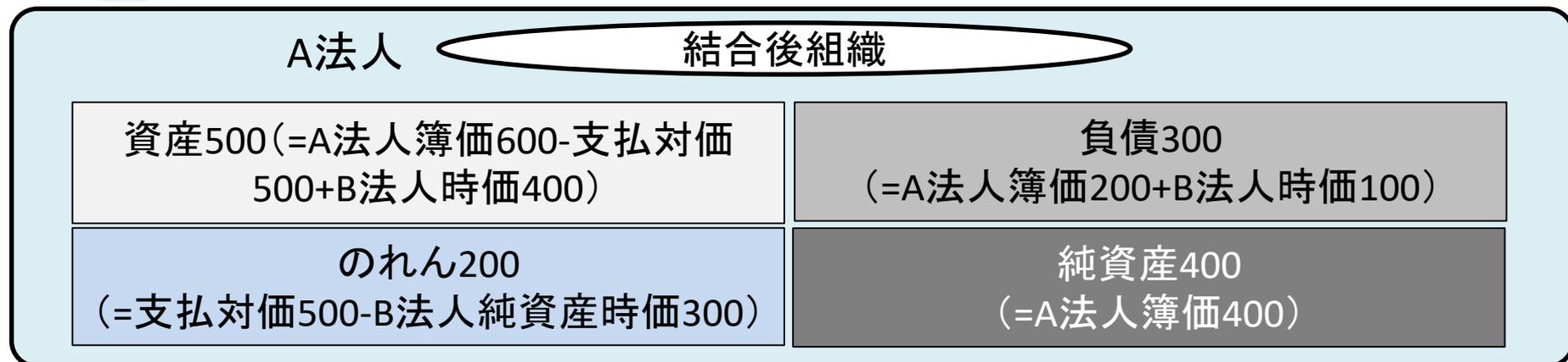
結合組織であるA法人が、支払対価として500を支払い、B法人の一部の組織(時価300)と結合した。

Before



結合

After



【論点4-2】「取得」における会計上の個別論点 1 / 3

「取得」において、譲受事業の時価ベースの純額と支払対価には、事業そのものの価値が含まれないために差額が生じるが、原則として「のれん」(又は「負ののれん」)として取り扱ってはどうか。

想定される論点	具体例	会計処理の案	検討のポイント
譲受事業の時価ベースの純額と支払対価の差額の処理	差額がマイナス(支払対価が超過する場合)	① 原則として「のれん」とする	時価ベースの純額と支払対価の差額が、将来の事業の採算性として説明できるのではないか。また、説明のために、しっかりした事業計画等の策定が必要となり、不適切な取引を防止できるのではないか。
		② 資産の取得原価に含める	資産を購入した場合と同じ結果になり、会計処理がわかりやすいが、資産がない事業譲受け(利用者、従業員、ノウハウ等)の場合の対応を検討する必要がある。
		③ 発生時の費用とする	会計処理が簡便。

<採算性(高くない収益性)の概念について>

- ① 病院などの公益事業を実施している場合があり、採算性の概念を社会福祉法人全体で否定できるか。
- ② イコールフットイングの観点から、社会福祉事業についても一定程度の利益率を考慮して公的報酬単価が設定されているはずである。一般企業においては収益性で説明されるものと考えられるが、同じ事業で違う説明となって良いか。

【論点4-2】「取得」における会計上の個別論点 2 / 3

「取得」において、譲受事業の時価ベースの純額と支払対価には、事業そのものの価値が含まれないために差額が生じるが、原則として「のれん」(又は「負ののれん」)として取り扱ってはどうか。

想定される論点	具体例	会計処理の案	検討のポイント
譲受事業の時価ベースの純額と支払対価の差額の処理	差額がプラス (純額が超過する場合)	①原則として「負ののれん」とする	時価ベースの純額と支払対価の差額が、将来の事業の採算性として説明できるのではないか。また、説明のために、しっかりした事業計画等の策定が必要となり、不適切な取引を防止できるのではないか。
		② 資産の取得原価に含める	資産を購入した場合と同じ結果のため会計処理がわかりやすいが、無償の譲受けの場合には資産を寄附された場合と違う結果になる。
		③ 発生時の収益とする。	会計処理が簡便。

「取得」において、無償の譲受では国庫補助金の精算がない場合がある。国庫補助金等特別積立金の引継ぎは、次のように取り扱ってはどうか。

想定される論点	具体例	会計処理の案	検討のポイント
国庫補助金等特別積立金の引継ぎ	被結合組織から無償で譲受けた事業の資産の中に、施設整備の補助金が含まれる場合	被結合組織の帳簿価額で引継ぐ	精算義務を引き継ぐ実態と整合的であり、実務上、会計処理が明確である。