

社会福祉法人における組織再編に関する基本的な会計処理について

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

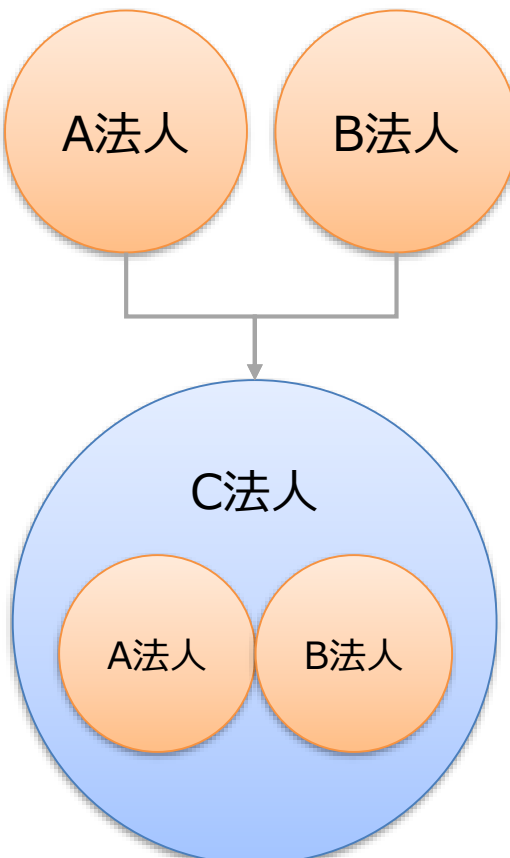
社会福祉法における組織再編に係る規定の有無については、次のような状況になっている。

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)	○(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)

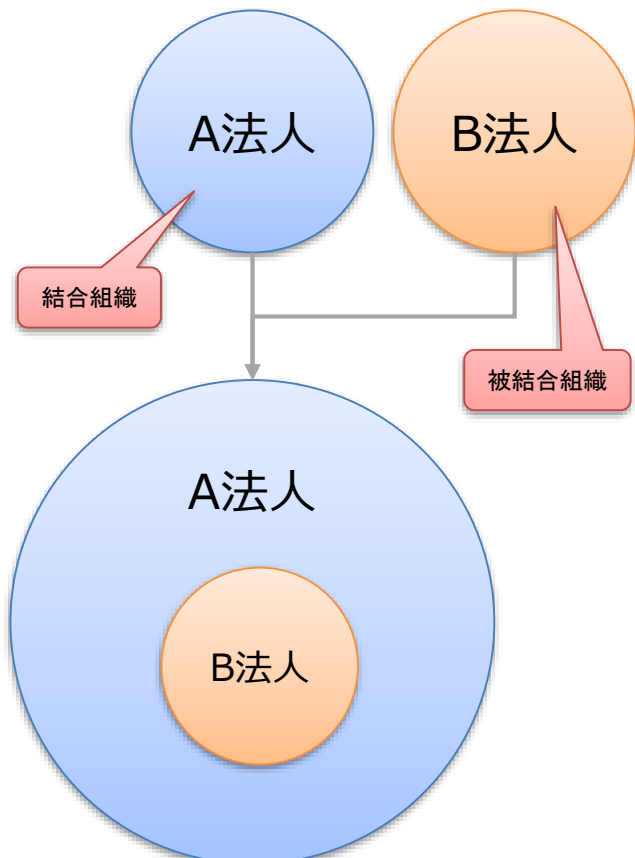
組織再編における「結合」

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。

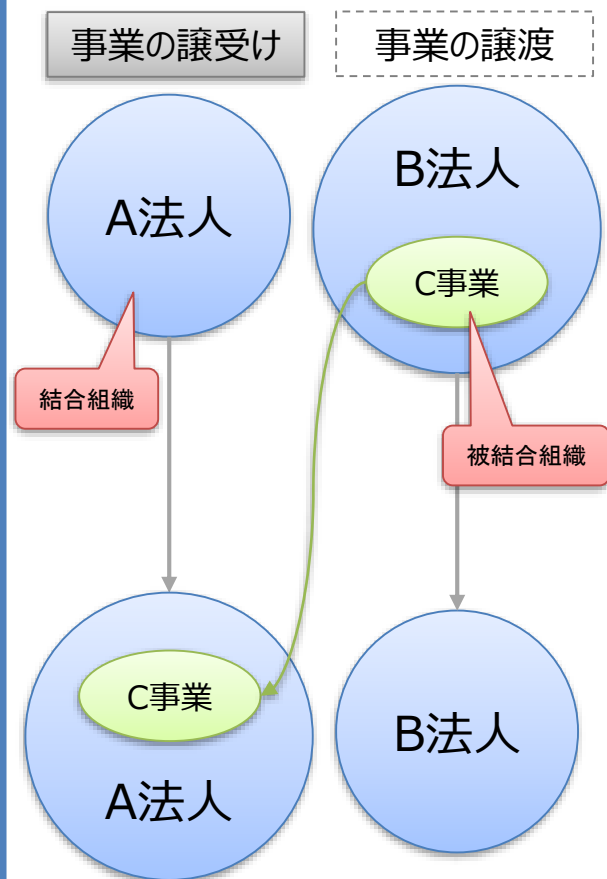
新設合併



吸収合併



事業譲渡等



「取得」と「統合」の基本的な会計処理の前提事項（合併）

「取得」と「統合」の基本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する。

内容	前提
合併	<p>法律上、社会福祉法人同士のみ可能である。</p> <p>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。</p> <p>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。</p>

「取得」と「統合」の**基本**的な会計処理の前提事項（事業譲渡等）

「取得」と「統合」の**基本**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する。

内容	前提
事業譲渡等	結合の当事者は社会福祉法人に限られない。 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。
事業譲受け	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。 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。 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。

※ 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**基本**的な会計処理の前提事項（その他）

「取得」と「統合」の**基本**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する。

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 ^{※1}	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 ^{※2} 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。

※1 基準上は公正な評価額であるが、当資料の一般的な説明には「時価」を使用している。

※2（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1】社会福祉法人における「結合」の定義

社会福祉法人において、「結合」の経済的実態として、次のように定義する。

結合の 経済的実態※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。

【論点2】「取得」と「統合」の判定の案

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	理由
合併	「統合」と判断する	<u>持分がないため対価が支払われることはなく、結合当事者の一方が他方の事業の支配を獲得することが想定されないため。</u>
事業譲受け	原則として「取得」と判断する	<u>事業の価値に見合った対価の受け払いがある場合、譲受法人が対価の支払いによって事業に対する支配を獲得したと認められるため。</u>

【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」の会計処理の案

「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」
結合組織の会計処理	被結合組織の資産及び負債について、結合時の適正な帳簿価額を引き継ぐ。 ^{※1}	被結合組織の資産及び負債について、期首の適正な帳簿価額を引き継ぐ。 ^{※2}
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。	決算日から結合日までに発生した重要な取引が、結合組織の決算に含まれる。

※1 IPSAS40号を参考に作成

※2 企業結合に係る会計基準(平成15年10月31日 企業会計審議会 現「企業結合に関する会計基準」に改正済み)を参考に作成

企業結合に係る会計基準の設定に関する意見書によると、持分の結合の会計処理について「期首に企業結合が行われたとみなして損益を合算する処理を求めることとした。」と記載されている。

【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は、次のように整理する。

想定される論点	具体例	想定される会計処理	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	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。
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	結合組織への引継ぎ後に修正する。	結合組織に修正差額の処理が発生する。

【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は、次のように整理する。

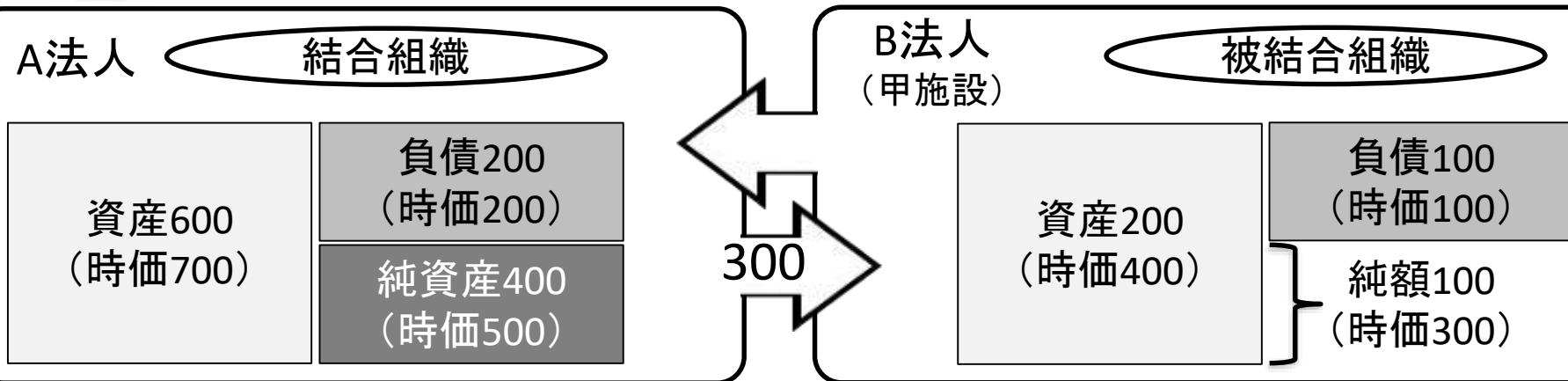
想定される論点	具体例	会計処理	検討のポイント
基本金の引継ぎ	被結合組織の帳簿価額の内訳がわかる場合	帳簿価額で引継ぐ	結合組織に支配の獲得はなく、組織再編前と同様の経済的実態を備えているため、基本金として性格に変化はないと考えて良いか。
国庫補助金等特別積立金の引継ぎ	存続法人又は新設法人が事業を引き継ぐ場合※	帳簿価額で引継ぐ	国庫補助金の精算がないため、国庫補助金等特別積立金として性格に変化はないと考えて良いか。また、引き継ぐべき国庫補助金等特別積立金の金額が妥当か。
	存続法人又は新設法人が事業を引き継がない場合	一旦、帳簿価額で引き継ぐ	(会計上の論点ではない)存続法人又は新設法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

※ 有償の事業の譲受けで、「統合」と判断された場合を除く。

【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)

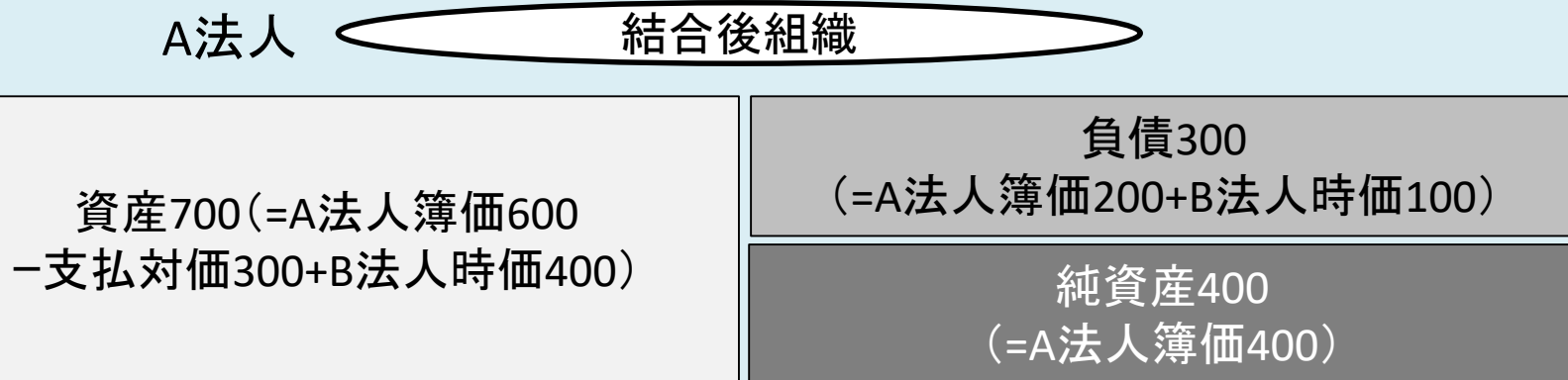
結合組織であるA法人が、支払対価として300を支払い、B法人の一部の組織(時価300)と結合した。

Before



結合

After



【論点4-1】 「取得」の会計処理

「取得」においては、会計処理として①を採用する。

種類	① パーチェス法	② 修正持分プーリング法
結合組織の 会計処理	被結合組織の資産及び負債について、 結合時の公正な評価額を付す。	被結合組織の資産及び負債につい て、結合時の適正な帳簿価額を引き 継ぐ。
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」における会計上の個別論点（差額以外）

「取得」において、無償の譲受け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	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。

【論点5】事業の譲渡側の会計上の個別論点

事業の譲渡において、譲渡事業の資産と負債の純額と受取対価の差額及び基本金の会計処理は、それぞれ次のように整理する。

想定される課題	具体例	会計処理	検討のポイント
譲渡事業の資産と負債の純額と受取対価の差額	有償譲渡	差額を損益で処理	国庫補助金が含まれる場合には精算が必要である。
	無償譲渡	差額を損益で処理	法人外流出に該当しないと判断されるためには、合理的な説明が必要である。
基本金の処理	拠点に基本金が計上されている	基本金を取り崩す	事業の譲渡は、事業の一部の廃止と資産の売却があり、基本金の取崩しの要件※に該当し、基本金を取り崩す。 <u>基本金の対象となる基本財産が複数事業で共用され、残存する事業がある場合など、個別対応しない時は合理的な基準により取り崩す基本金の額を計算する。</u>

※ 社会福祉法人会計基準の運用上の取り扱い 12 基本金の取崩しについて

社会福祉法人が事業の一部又は全部を廃止し、かつ基本金組み入れの対象となった基本財産又はその他の固定資産が廃棄され、又は売却された場合には、当該事業に関して組み入れられた基本金の一部又は全部の額を取り崩し、その金額を事業活動計算書の繰越活動増減差額の部に計上する。