

論点メモ

平成 20 年 2 月 15 日

I 基本的考え方

1 基本的な考え方

- ① 公営企業型地方独立行政法人においても、減損会計(固定資産の減損処理)を導入すべきということによいか。

※ 地方独立行政法人制度の導入は、「固定資産の減損に係る会計基準」の導入以前であり、減損会計の導入は予定されていなかった。

- ② 公営企業型地方独立行政法人は、設立団体からの運営費負担金、運営費交付金等を除き、独立採算原則に基づいた経営を求められているところであり、完全な独立採算制ではないが、原則として、企業会計における固定資産の減損会計基準等を適用することとし、その上で必要な調整を行うという考え方がよいか。

※ 地方独立行政法人法第 85 条は、設立団体が負担する ① その性質上当該公営企業型地方独立行政法人の事業の経営に伴う収入をもって充てることが適当でない経費及び ② 当該公営企業型地方独立行政法人の性質上能率的な経営を行ってもなおその事業の経営に伴う収入のみをもって充てることが客観的に困難であると認められる経費を除き、原則として当該公営企業型地方独立行政法人の事業の経営に伴う収入をもって充てなければならないこととしている。

※ 国の独立行政法人会計基準においては、「固定資産からキャッシュ・フローが生み出され、独立採算型等の運営が予定されている業務については、当該業務の性格及び環境等を総合的に判断し、企業会計における固定資産の減損会計基準等を適用することが適切であると認められる場合には、主務省令においてその旨

の定めを行うこと等により、本基準の趣旨を踏まえた会計処理が望まれることを特に付言しておく。」とされている。

- ③ 「固定資産の減損に係る会計基準」からの必要な調整の手法としては、次のようなものが考えられるが、どのようなケースにどのような手法を適用することが適当か。

※ 国立病院機構のような独立行政法人全体でグルーピングする方法

※ 一般行政目的の固定資産がグルーピングできる場合について、一般の独立行政法人と同様の方法による減損を行う方法

※ 減損の兆候となる損益又はキャッシュ・フローの連続マイナスについて、キャッシュ・フローに運営費負担金を含める。

※ 運営費負担金を充当する資産を不採算資産と考えて、運営費負担金や補助金等で積み上げられた資本剰余金と相殺するイメージで、減損額を減損損失累計額等の科目により資本剰余金の控除項目として計上する。

※ 設立団体負担部分を何らかの方法で、あらかじめ、みなし償却する、あるいは圧縮記帳する。

※ 減価に対応すべき収益の確保が予定されない資産又は資産グループとして予め中期計画で特定されたものに係る減損については、当該減損の兆候となった営業活動から生ずる損益又はキャッシュ・フローの継続したマイナス(又はマイナスとなる見込み)が中期計画等で想定された範囲内のものである場合には、当該減損額を損益計算上の費用には計上せず、損益外減損損失累計額の科目により資本剰余金の控除項目として計上する。

2 留意事項

(1) 他の病院等に関する会計基準との関係

- ① 地方公営企業として経営されている病院事業等における会計原則(固定資産の減損会計を予定していない。)との関係をどのように考えるか。
- ② 公的病院を運営する独立行政法人国立病院機構における減損会計との関係をどのように考えるか。
- ③ まだ、減損会計を導入していない病院会計準則との関係をどのように考えるか。
- ④ 公立大学附属病院については、公立大学法人移行前においても地方公営企業法が適用されておらず、独立採算として切り出すことは困難であることから、独立行政法人会計基準に基づく減損会計を導入することでよいか。

※ 国立大学法人の附属病院についても、教育・研究・診療を一体として行っており、独立採算として切り出すことは困難であるため、企業会計における減損会計基準の直接適用は適当ではないとされている。

(2) その他

- ① 地方独立行政法人制度の導入のメリット、デメリットとして、減損会計をどのように考えるか。

※ 地方公営企業そのものにおける減損会計については、その是非も含め議論があるため、地方独立行政法人に導入することで、地方公営企業の財務会計制度との大きな違いとなる。

- ② 減損会計の導入が結果として地方独立行政法人制度導入上の障害とならないよう、固定資産の減損とその処理策について検討することが必要ではないか。

Ⅱ 具体的な適用の在り方について

1 資産のグルーピング等

(1) 一般の固定資産等

- ① 「概ね独立したキャッシュ・フローを生成する最小の単位でグルーピングを行うことを原則とし、管理会計上の区分、投資の意思決定を行う際の単位等を考慮して定める。」との原則を、どの程度まで求めるか。
- ② 独立行政法人国立病院機構と同様、複数の病院等を一体として独立行政法人化しているケースについて、独立行政法人国立病院機構と同様の減損会計に関するグルーピングの考え方とすることについて、どのように考えるか。
- ③ 公営企業型地方独立行政法人においても、その業務の内容が多岐にわたる場合、説明責任の観点から、その業務ごとのセグメントに係る財務情報を開示する必要があることとの関係をどのように考えるか。

(2) 一般行政目的の固定資産、一般会計負担の高い固定資産等

- ① 看護師養成所等のもっぱら一般行政目的のためと考えられる固定資産の減損について、どのように考えるか。
- ② 一般行政目的と考えられる固定資産にどのようなものが考えられるか。
- ③ 企業会計の中で、一般行政目的の固定資産としてグルーピングできるものは、グルーピングし、独立行政法人方式の減損を行うこととするか、それとも企業会計の減損の中での調整でとどめるか。複雑化するので、減損の対象外とすることは考えられる

か。

※ これらの固定資産は、特定施設費の交付を受け取得した特定償却資産として計上されている場合もあれば、病院事業会計の起債で建設し、償還時に全額を設立団体から繰り入れるケースもあると考えられる。

※ 特定償却資産の減価償却については、損益計算上の費用には計上せず、資本剰余金を減額する取扱いとなっている。

※ 一般会計からの繰入で元利償還を行っている公営企業は、一般会計からの繰入金を資本剰余金に計上している例が多いと考えられる。

- ④ 結核病床、精神病床、救急医療、高度医療、へき地医療等、地方独立行政法人法第 85 条に掲げる経費として、設立団体からの繰入れの割合の高い固定資産の減損について、どのように考えるか。

(3) 共用資産

- 企業会計基準においては、「共用資産」に減損の兆候がある場合について、減損の判定は、次のいずれかの方法で行うこととされているが、これでよいか。

※ 当該資産が将来キャッシュ・フローの生成に寄与している資産又は資産グループを含むより大きな単位でグルーピングを行う。

※ 共用資産の帳簿価額を各資産又は資産グループに配分して、配分後の各資産又は資産グループについて減損の判定を行う。

2 減損の兆候及び認識

(1) 減損の兆候の例示

- ① 減損の兆候については、「固定資産の減損に係る会計基準」に従えば、営業活動から生ずる損益又はキャッシュ・フローの継続的なマイナス等を例示することとなるが、このことについてどのように考えるか。

※ 固定資産の減損に係る会計基準では、① 資産又は資産グループが使用されている営業活動から生ずる損益又はキャッシュ・フローの継続的なマイナス、② 使用範囲・使用方法の著しい変化(事業のリストラなど)、③ 事業関連の経営環境の著しい悪化、④ 市場価格の著しい下落などを例示として定めている。

- ② 例えば、病院会計における一般行政目的に主として用いられる固定資産の減損の兆候については、一般の独立行政法人と同様、「固定資産が使用されている業務の実績の著しい低下」を減損の兆候とすること等、他の基準を導入することについて、どのように考えるか。
- ③ 結核病床、精神病床、救急医療、高度医療、へき地医療等、地方独立行政法人法第 85 条に掲げる経費として、設立団体からの繰入れの割合が高いものについて、固定資産の減損の兆候を、どのように考えるか。

(2) 損益又はキャッシュ・フローの継続的マイナスの考え方

- ① 営業活動から生ずる損益又はキャッシュ・フローに、地方独立行政法人法第 85 条の負担金のうち料金助成に位置付けているもの及び運営費交付金を含めることとするか。する場合の留意事項は何か、しない場合の留意事項は何か。

※ 料金助成とは、ランニングコストに対する負担金又は減価償却充当対象補助金等(固定資産の取得又は償還金の償還に係る運営費負担金、運営費交付金及び補助金等のうち、一旦、負債に計上された後、収益化されて減価償却費に充当す

るものをいう。)をいう。

- ② 結核病床、精神病床、救急医療、高度医療、へき地医療等、地方独立行政法人法第 85 条に掲げる経費として、設立団体からの繰入れの割合の高い場合についても、固定資産の減損の兆候について損益又はキャッシュ・フローの継続的マイナスで考えるか。

※ 地方独立行政法人法第 85 条は、設立団体が負担する ① その性質上当該公営企業型地方独立行政法人の事業の経営に伴う収入をもって充てることが適当でない経費及び ② 当該公営企業型地方独立行政法人の性質上能率的な経営を行ってもなおその事業の経営に伴う収入のみをもって充てることが客観的に困難であると認められる経費を除き、原則として当該公営企業型地方独立行政法人の事業の経営に伴う収入をもって充てなければならないこととしている。

(3) その他の例示事項

- 営業活動から生ずる損益又はキャッシュ・フローの継続的マイナス以外の項目について、留意すべき事項は何か。

※ 使用範囲・使用方法の著しい変化(事業のリストラなど)

※ 事業関連の経営環境の著しい悪化

※ 市場価格の著しい下落

(4) 減損損失の認識

- ① 「減損の兆候がある資産又は資産グループについて、割引前キャッシュ・フローと帳簿価額を比較して、減損損失を認識するかどうか判定する。」との判定方法でよいか。

- ② 一般行政目的の資産としてグルーピングできるものについては、一般の独立行政法

人と同様、「固定資産が使用されている業務の実績が、中期計画の想定に照らし、著しく低下しているか、あるいは、低下する見込みであること」等、固定資産について現在期待される使用の程度が固定資産の取得時に想定された使用の程度に著しく満たなくなった場合には、当該資産の帳簿価額は過大であると認められることから、減損を認識するなど、別のルールを適用することは考えられるか。

- ③ 結核病床、精神病床、救急医療、高度医療、へき地医療等、地方独立行政法人法第85条に掲げる経費として、設立団体からの繰入れの割合が高いものについて、固定資産の減損損失の認識を、どのように考えるか。

(5) 減損損失の測定、将来キャッシュ・フローの見積り

- ① 一般的には、「帳簿価額を回収可能価額(使用価値と正味売却価額のいずれか高い金額)まで減額し、当該減少額を減損損失として当期の損失とする。」ということによいか。

※ 使用価値とは、「資産又は資産グループの継続的使用と使用後の処分によって生ずると見込まれる将来キャッシュ・フローの現在価値をいい、正味売却価額とは、資産又は資産グループの時価から処分費用見込額を控除して算定される金額をいう。」とされている。

- ② 「合理的で説明可能な仮定及び予測に基づいて見積る。見積りに際しては、資産又は資産グループの現在の使用状況及び合理的な使用計画等を考慮する。」ということによいか。
- ③ 一般行政目的にグルーピングされた固定資産については、「減損が認識された固定資産について、帳簿価額が回収可能サービス価額を上回るときは、帳簿価額を回収可能サービス価額まで減額しなければならない。」とするか。

3 減損処理後の会計処理

- ① 「固定資産の減損に係る会計基準」では、次のように定められているが、これを、どのように、公営企業型地方独立行政法人に適用するか。調整すべき事項は何か。特に、元利償還金に運営費負担金が充てられるような不採算部門の資産については、損失に計上しないで、資本剰余金との相殺を認めるか。

※ 減価償却

減損処理を行った資産については、減損損失を控除した帳簿価額に基づき減価償却を行う。

※ 減損損失の戻入れ

減損損失の戻入れは、行わない。

※ 貸借対照表における表示

減損処理を行った資産の貸借対照表における表示は、原則として、減損処理前の取得原価から減損損失を直接控除し、控除後の金額をその後の取得原価とする形式で行う。ただし、当該資産に対する減損損失累計額を、取得原価から間接控除する形式で表示することもできる。この場合、減損損失累計額を減価償却累計額に合算して表示することができる。

※ 損益計算書における表示

減損損失は、原則として、特別損失とする。

- ② 公営企業型地方独立行政法人が固定資産等を取得した際、その取得額のうち運営費負担金に対応する額については、次のように処理することとされていることを踏まえ、減損処理後の会計処理について、どのように考えるべきか。

※ 公営企業型地方独立行政法人が固定資産等を取得した際、その取得額のうち運営費負担金に対応する額については、次のように処理するものとする。

- (1) 取得固定資産等が運営費負担金により支出されたと合理的に特定できる場合においては、

ア 当該資産が非償却資産であって、その取得が中期計画の想定範囲内であるときは、その金額を運営費負担金債務から資本剰余金に振り替える。

イ 当該資産が非償却資産であって上記アに該当しないとき、当該資産が料金助成のための運営費負担金・補助金等に当たる運営費負担金により支出され取得した償却資産であるとき又は重要性が認められるたな卸資産（通常の業務活動の過程において販売するために保有するものを除く。以下、この項において同じ。）であるときは、その金額を運営費負担金債務から別の負債項目である資産見返運営費負担金に振り替える。資産見返運営費負担金は、償却資産の場合は毎事業年度、減価償却相当額を、たな卸資産の場合は消費した際に、当該消費した相当額を、それぞれ取り崩して、資産見返運営費負担金戻入として収益に振り替える。

ウ 当該資産が、資本助成のための運営費負担金・補助金等に当たる運営費負担金により支出され取得した償却資産であるときは、その金額を運営費負担金債務から資本剰余金に振り替える。

(2) 取得固定資産等が運営費負担金により支出されたと合理的に特定できない場合においては、相当とする金額を運営費負担金債務から収益に振り替える。

③ 「独立行政法人会計基準」では、次のように定められているが、一般行政目的にグループピングされるものに適用するか。

第7 資産見返負債を計上している固定資産に係る減損額の会計処理

独立行政法人会計基準の「第80 運営費交付金の会計処理」、「第82 補助金等の会計処理」及び「第84 寄付金の会計処理」の規定により資産見返負債を計上している固定資産に係る減損額については、次のように処理するものとする。

(1) 減損が、独立行政法人が中期計画等で想定した業務運営を行わなかったことにより生じたものであるときは、当該減損額を減損損失の科目により当期の臨時損失として計上するとともに、資産見返負債を利益剰余金（独立行政法

人通則法第44条第1項に規定する積立金)に振り替える。

- (2) 減損が、独立行政法人が中期計画等で想定した業務運営を行ったにもかかわらず生じたものであるときは、当該減損額は損益計算書上の費用には計上せず、資産見返負債を減額する。

第9 貸借対照表における表示

- 1 減損が認識された固定資産(無形固定資産を除く)の貸借対照表における表示は、当該資産に対する減損損失累計額を、取得原価から間接控除する形式で行うものとする。
- 2 減損が認識された無形固定資産の貸借対照表における表示は、減損処理前の帳簿価額から減損額を直接控除し、控除後の金額をその後の帳簿価額とする形式で行うものとする。

- ④ 公営企業型地方独立行政法人に関し「地方独立行政法人会計基準」は、「総額主義の原則」を掲げているが、これを減損会計との関係でどのように考えるか。

※ 地方独立行政法人会計基準は、「資産、負債及び資本は、総額によって記載することを原則とし、資産の項目と負債又は資本の項目とを相殺することによって、その全部又は一部を貸借対照表から除去してはならない。」と定めている。

4 実施時期等

- 今後、関係各方面の準備作業、法人側の受入準備が必要であり、これらを考慮した場合、いつから完全実施されるよう措置することが適当か。
- また、各公営企業型地方独立行政法人における前倒し実施について、どのように考えるか。

以上