

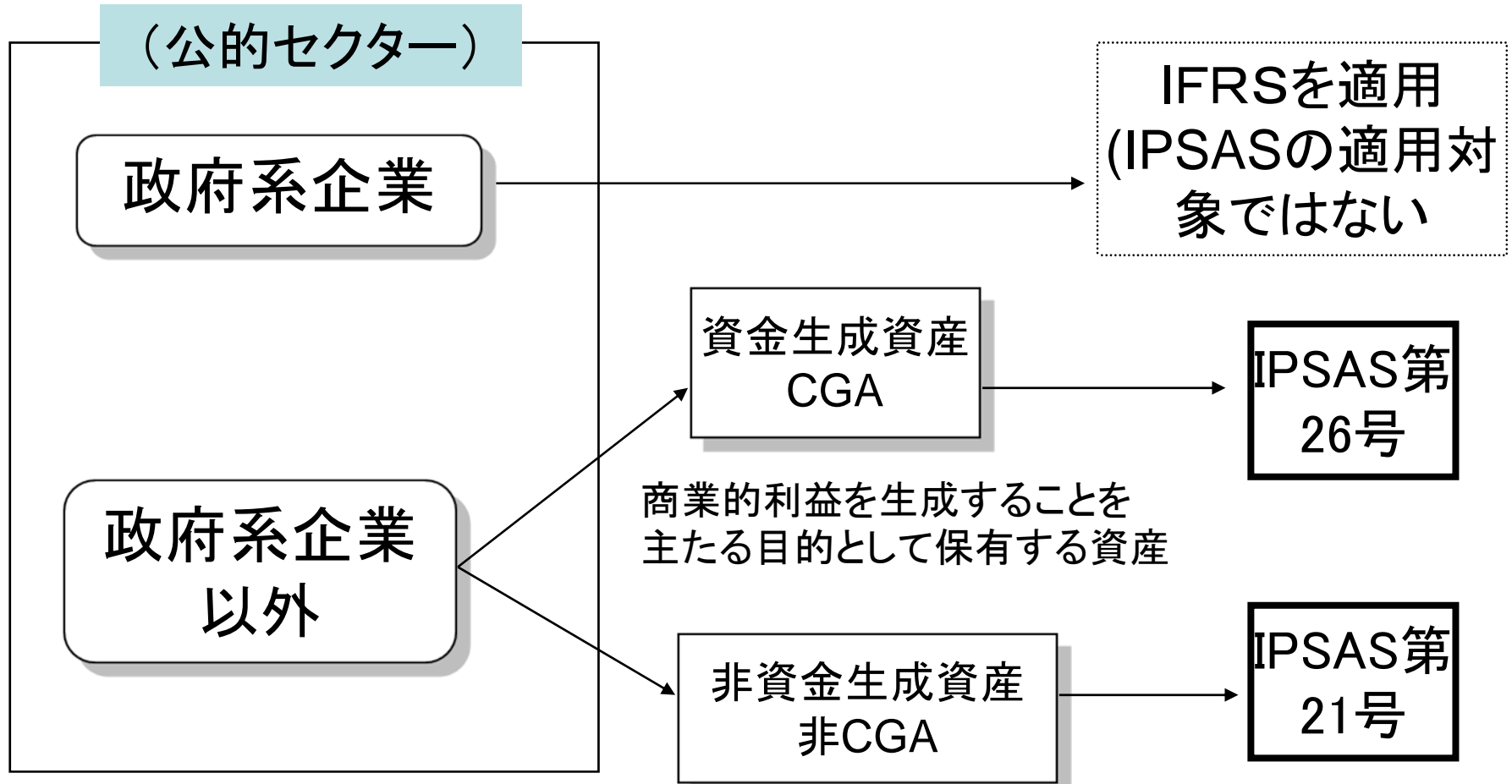
# 国際公会計基準における 減損会計

地方独立行政法人会計基準等研究会・  
公営企業型地方独立法人部会

2008年4月28日

国際公会計基準審議会委員(日本代表)  
公認会計士 関川 正

# 基準の適用範囲



<適用除外>

- 他のIPSASで減損処理(評価減)が規定されている資産
- 公正価値で測定されている資産

# 基準制定までのプロセス

＜IPSAS第21号「非資金生成資産の減損」＞

2000年7月：意見募集草案(ITC)公表

(2002年12月：GASB 公開草案公表)

2003年9月：公開草案「非資金生成資産の減損」公表

(2003年11月：GASB 基準書第42号を公表)

2004年12月：IPSAS第21号公表

＜IPSAS第26号「資金生成資産の減損」＞

2006年10月：公開草案「資金生成資産の減損」公表

2008年2月：IPSAS第26号公表(IPSAS第21号改訂)

# 共通ポイント1:政府系企業

## Government Business Enterprise ; GBE

以下の5つをすべて満たす主体

- (a) 自らの名義で契約を締結する権限を有する
  - (b) 事業を展開する財務上及び経営上の権限が付与
  - (c) 正常な事業運営過程で、他の主体に対して利益を上乗せした価格若しくは総原価回収額で財貨及びサービスを販売
  - (d) 継続主体となるために政府資金に依存し続けるものではない(独立第三者取引条件により生産物を購入する場合を除く)
  - (e) 公的部門の主体によって支配されている主体
- 法的形態ではなく、実質で判断する。一般的には、独立採算型の組織がGBEの定義と合致。

# 共通ポイント1:政府系企業(続)

## (IPSAS第1号第11項)

政府系企業には、公共サービス事業を営む事業法人と、金融機関のような金融法人の双方がある。政府系企業は、実質的には民間部門で類似の活動を行う企業と異なるものではない。政府系企業は、一般に営利目的で運営される。ただし、地域社会に住む個人や組織に財貨やサービスを無料あるいは相当低い価格で提供するという限定的な地域サービスの提供義務を負っている場合がある。

# 共通ポイント2:資金生成資産

## Cash-generating Assets (CGA)

＝商業的利益 (Commercial Return)を生むことを主たる目的として保有する資産

- 資産が営利主体が採用する方法と同様の方法で利用される場合、その資産は商業的利益を生成する。(IPSAS第26号14項)
- 「商業的利益」を生成する資産を保有することは、その資産から正のキャッシュ・インフロー生成し、資産の保有に関連したリスクを反映した収益を生むことを主体が意図していることを示している。(IPSAS26第14項)
- 各主体で両者を区分する規準を作成し、それを首尾一貫して適用する必要がある。(IPSAS第26号第18項)
- 資産の区分変更(資金生成資産と非資金生成資産)は、当該変更が適当であるという明確な証拠が存在している場合にのみ生ずる。(IPSAS第26号第112項)

# IPSAS第21号 & 第26号の枠組み

- 減損の兆候を毎決算期に評価
- 兆候が認められた場合、回収可能(サービス)価額を測定
- 「帳簿価額－回収可能サービス価額」を減損損失として認識(上記値が負の時は減損損失は認識されない)
- 回収可能(サービス)価額＝売却費用控除後公正価値と使用価値のいずれか大きい方
- 使用価値  
CGA: 将来キャッシュフロー  
非CGA: 再調達原価をベースに計算

# 共通ポイント3:減損損失の戻入れ

- 資産の評価減の戻入れ(洗替法)はIPSAS全体に共通する考え方(IASの考え方の影響)
- 日本の企業会計・独法会計の減損会計では、評価減の戻入れを行わないことを明示。
- 米国でも、減損会計に関しては、民間企業基準(SFAS第144号)、公会計基準(GASB第42号)ともに、減損の戻入れを認めていない。



# 減損損失の戻入

- 過年度に認識した減損がもはや存在しないか、又は減少している可能性を示す兆候を毎期末評価
- 最低限の検討項目＋追加検討項目(例示): 減損の兆候と対をなす(物理的損傷以外)
- 減損の戻入の兆候がある場合、サービス回収可能価額を計算し、帳簿価格を上回る部分を戻し入れる
- 戻入額は、当期の収益として計上
- 戻入額は、減損がなかったと仮定した場合の帳簿価額を超えてはいけない。

# 共通ポイント4: CGUに貢献する非CGA

CGAには該当しないが、あるCGUのキャッシュフロー生成に貢献する資産がある。

- まず、IPSAS第21号を適用し、減損を認識する場合は減損損失を認識する。(帳簿価額引き下げ)
- その後、CGUの減損の認識にあたって、当該非CGAの減損認識後の帳簿価額をCGUの帳簿価額に加えて、CGUの回収可能価額と帳簿価額を比較
- 減損損失は当該非CGAには配賦しない。(既にIPSAS第21号の適用によって適切な帳簿価額が付されている。)

(IPSAS第26号の事例参照)

# 「非CGAの減損」減損の兆候－1

減損の兆候の評価に当たって最低限検討すべき項目  
(これ以外にも追加検討事項があることに留意)

## <外部の情報源>

- 当該資産により提供されるサービスの需要又は必要性がほとんど消滅
- 技術的、法的又は政府の政策的な環境変化による、負の影響を与える著しい長期的変化の発生(近い将来発生するものを含む)

# 「非CGAの減損」減損の兆候－2

## ＜内部の情報源＞

- 資産の物的損傷
- 資産の使用の範囲又は方法の変化による、著しい長期的変化の発生（近い将来発生するものを含む）
- 完成前又は使用以前における資産の工事の中止の決定
- 資産のサービス提供の成果の著しい予想以上の悪化

# 「非CGAの減損」減損の兆候－3

## 減損の兆候となり得る項目（追加検討項目）

- 資産の市場価値が、時の経過や通常の使用の結果予想される以上に著しく下落していること
- 当該資産により提供されるサービスの需要又は必要性の著しい長期的減少

# 「非CGAの減損」ポイント1

## :減損の兆候

- 最低限の検討項目(6項目)の列挙(付録1に例示あり)、但し網羅的なものではない。追加して検討すべきものが例示
- 長期的かつ著しいものに限定されている。(IAS第36号およびIPSAS第26号との比較表(参考資料)参照)

# サービス可能価額の測定

- サービス可能価額を測定し、帳簿価額との差額を減損損失として認識(当期の損失)
- 帳簿価額<サービス可能価額の場合は、減損は認識されない
- サービス可能価額: 売却費用控除後公正価値と使用価値のいずれか大きい方
- 使用価値 = 資産の残存サービス提供能力の現在価値、具体的には、再調達原価アプローチ、回復原価アプローチ、サービス構成単位アプローチのうち、適切なものを選択して算定

# 売却費用控除後公正価値

## 公正価値－売却費用

公正価値：取引の知識がある自発的な当事者の中で、独立第三者間取引条件により、資産が交換される価額

- 活発な市場がない場合は見積り手法による
- 見積りが困難な場合は、使用価値を回収可能サービス価額とする。

売却費用：当該資産の処分に直接関連する増分費用



# 償却後再調達原価アプローチ

- 資産の再調達又は再生産原価のいずれか低い額から、その原価を基準に算出される減価償却累計額を控除して算定
- 再調達(再生産)原価は、「最適化ベース」で計算

## <計算方法>

減損した状態の資産の再調達原価－減価償却  
累計額

# 回復原価・アプローチ

- 物的損傷の場合に適用されるアプローチ
- 減損前の当該資産の残存サービス提供能力から当該資産の回復原価見積り額を控除することにより算定

## <計算方法>

(減損前の資産の再調達原価－減価償却累計額－回復原価)

\* 回復原価：減損する前の状態に戻すために必要なコスト

# サービス構成単位アプローチ

- 減損前の当該資産の残存サービス提供能力の現在原価を、減損状態の当該資産から得られると期待される減少したサービス構成単位に合わせて減少させることにより算定。

## <計算方法>

(減損前の資産の再調達原価－減価償却累計額) × 資産の使用割合

# アプローチの適用

- 3つのアプローチの中から最も適切なものを選択して適用する。
- そのアプローチが適切かは、データの存在の有無と減損の性質によって左右される。

	技術的・法的・政策的 環境変化	需要の消滅等による資産 の使用の範囲又は方法 の変更	物的損傷
償却後 再調達原価AP	○	○	○
回復原価AP			○
サービス 構成単位AP	○	○	

# 「非CGAの減損」ポイント2

## 使用価値の算定

- 将来キャッシュフローは使用しない(従って割引計算も行わない)
- 3つのアプローチのうち、最も適当なものを選択して適用
- 3つのアプローチはいずれも再調達原価を基礎におく(再調達原価アプローチが基本アプローチで他の2つは、その変形と考えると理解が容易)
- インフレ調整は行わない(米国GASB基準との相違)

# 「非CGAの減損」ポイント3

## グルーピング化不採用

- 資産のグルーピング化の概念「資金生成単位(CGU)」の不採用(共用資産の概念もなし)
- キャッシュフロー・アプローチを採用していないためグルーピングを規定する必然性がない(基準の複雑化の排除)
- 非CGAがCGUに貢献するケースは規定されている

# 「CGAの減損」のポイント

基本的にIAS第36号と同じ

IAS第36号との主要な相違点

- 公的セクターに関係の薄い規定の削除(のれん等)
- 全社資産の規定なし(非CGAがCGUに貢献するケースは規定されている)
- 適用範囲に差
- 減損の兆候の一部に差