

論点メモ

平成 20 年 5 月 26 日

I 公営企業型地方独立行政法人の減損会計導入の基本的考え方

～ 企業会計における固定資産の減損会計基準の原則適用 ～

- 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）を導入する。
- 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する。
その上で、必要な調整を検討することとする。

※ 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 公営企業型地方独立行政法人に、企業会計における固定資産の減損会計基準を適用する場合には、設立地方公共団体からの負担金、交付金等を、営業収益又は営業キャッシュ・フローに算入することを原則としてはどうか。

II 公営企業型地方独立行政法人の減損会計導入の基本的考え方

- 以下、上記を前提とした場合の論点を検討する。

【論点 1】 企業会計の減損会計適用の範囲(案)

<問題の所在>

- 我が国の企業会計の固定資産の減損会計基準においては、無形固定資産である「のれん」、「ソフトウェア」等、有形固定資産である建設仮勘定等を対象としている。
- 我が国の企業会計基準は、固定資産として計上されていない賃貸借処理を行っている場合のファイナンス・リースを減損の対象としているが、公営企業型地方独法の場合、賃貸借処理によるファイナンス・リースのオフ・バランス化がそもそも認められていない（地方独法会計基準第 29）。

<検討の方向性(案)>

- 公営企業型地方独立行政法人においても、ダム使用权、水利権、特許権、営業権、借地権、ソフトウェア等の無形固定資産も対象とするということによいか。
- 有形固定資産は、土地も含め、全般的に対象とするということによいか。
- ファイナンス・リースに関する部分は、適用がないという整理によいか。

【論点 2】 資産のグルーピング等

<問題の所在(1) 病院事業の公営企業型独立行政法人のグルーピング単位>

- 「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。」との原則とされているが、具体的に公営企業型地方独立行政法人においては、どの程度まで求めるか。

<検討の方向性(案)>

- 現在実施されている病院事業に関しては、病院単位でグルーピングすることが考えられるかどうか。

＜問題の所在(2) 共用資産の扱い＞

- 複数の病院を運営する公営企業型地方独立行政法人においては本部資産が考えられるが、どのように扱うか。

＜検討の方向性(案)＞

- 複数の病院を運営する公営企業型地方独立行政法人における本部、共通研究所等の減損の兆候、減損の判定は、企業会計の基準の「共用資産」として扱うということによいか。

＜問題の所在(3) 複数の病院を営む公営企業型地方独立行政法人の病院間の財政調整＞

- 複数の病院を運営する公営企業型地方独立行政法人において、中期計画上、地方独立行政法人全体での損益の均衡しか求められておらず、収益力の低い部門においては損益計算上の赤字を予定し、収益力の高い部門の収益でそもそも補てんすることを予定しているケースがあるが、このような場合を、どのように扱うか。

※ 通常の企業の場合は、利益の追求を目的としているため、部門単位でも損益の連続赤字が発生していれば、減損の対象ということになると考えられるが、公営企業型地方独立行政法人の場合、利益を目的としていないので、一定の配慮を要する。

＜検討の方向性(案)＞

- 病院ごとの損益計算上の赤字が連続して発生しても、中期計画で予定された額までであれば、減損の兆候と認識しないこととしてはどうか。

【論点 3】 減損の兆候等における運営費負担金、運営費交付金の扱い

＜問題の所在…減損の兆候、認識、使用価値の測定＞

- ① 公営企業型地方独立行政法人の減損会計の基準に、原則として、我が国の企業会計基準の減損会計基準を適用することとした場合、

- 減損の兆候を判定する上での、「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」の判定上、収益又はキャッシュ・フローに、どのように運営費負担金、運営費交付金を算入するか、
- 減損損失の認識、測定上、資産又は資産グループの使用価値を算出する上で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算出する上で、将来キャッシュ・フローに、どのように運営費負担金、運営費交付金を算入するか、

が、大きな課題となる。

- ② なお、設立時の有形固定資産の割引現在価値の算定上のキャッシュ・フローには、既に料金収入及び設立団体からの運営費負担金を含める扱いとされている。

【地方独立行政法人法等の施行に係る公営企業型地方独立行政法人の取扱いについて(平成16年4月1日総財公第39号)】

第三 有形固定資産の評価

- 減損が生じていると認められる場合は、将来キャッシュ・フロー(料金収入及び設立団体からの運営費負担金)を見積もり現在価値に割引く方法により評価した額(割引現在価値)によることも可能とする。

- ③ また、公営企業型地方独立行政法人に対する運営費交付金、施設費等補助金についても、運営費負担金の扱いを踏まえつつ、その扱いを考える必要がある。

- 地方独立行政法人法上、運営費負担金は第85条、運営費交付金及び施設費等補助金等は第42条に根拠をもつが、地方公営企業法上は、運営費負担金は第17条の2の一般会計負担金、運営費交付金は第17条の3の一般会計補助金に該当するものであるとされている。

- 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が一定程度高いものについての固定資産の減損の兆候等をどのように考えるか。

<検討の方向性(案)>

- 運営費負担金、運営費交付金等の扱いについては、次のとおり、二つのアプ

ローチが考えられるのではないか。

- ① 公営企業型地方独立行政法人が中期計画に基づき運営されるものであることから、中期計画に明確に位置づけられた運営費負担金、運営費交付金等に限って、キャッシュ・フローとする。
 - ② 運営費負担金、運営費交付金等の収益又はキャッシュ・フローとしての性格は、中期計画の位置づけによって変わるものではないので、収益、キャッシュ・フローとして位置づけることを原則とするが、設立団体には、中期計画では予定されていない安易な赤字補填等の運営費交付金の抑制を求める。
- 運営費交付金等と分類されるものとしては、繰出し基準上は、研究研修費・経営研修費、院内保育所、災害復旧費、追加費用負担経費、児童手当等、病院事業で負担できないものが計上されており、減損判定上、収益・キャッシュ・フローの算定上、運営費負担金と運営費交付金を区分する必要はないのではないか。
- 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一定程度高いものについても、病院単位での資産のグルーピングを原則とし、運営費負担金、運営費交付金を収益、キャッシュ・フローとして考えることで、対応できるのではないか。

【論点 4】一般行政目的の固定資産の扱い

<問題の所在>

- ① 公営企業型地方独立行政法人は、集団検診、医療相談等保健衛生に関する行政のための固定資産、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を保有しているが、これらについて、どのように考えるか。

※ 他にも、上水道、工業用水道事業における消火栓の設置経費等が考えられる。

※ 地方公営企業法第 17 条第 1 項第 1 号及び地方独立行政法人法第 85 条第 1 項に基づく施設整備費等は、そもそも、特定施設費と類似していると思われる。

- ② その場合、地方独立行政法人会計基準における特定施設費の扱いとの関係を

どのように考えるか。

- 地方独立行政法人会計基準注解 12 は、特定施設費について、次のとおりとしている。

- ※ 中期計画等の想定範囲内で、設立団体等から委託を受け、当該設立団体等に替わって一般行政サービス（公営企業型地方独立行政法人の業務に附帯する業務に限る。）の提供を行うための経費に充てるために交付されるもののうち、固定資産の取得に充てられるものをいう。

- また、地方独立行政法人会計基準及び注解 Q&A は、特定施設費の例として、次のようなものを掲げている。

- ※ 特定施設費としては、例えば、水道事業を行う公営企業型地方独立行政法人が、設立団体の要請により、当該法人の敷地内の空きスペース（浄水場の上部等）を利用して一般行政サービスの提供を行うためのスポーツ広場を整備する場合に交付されるもの等が考えられる。

<検討の方向性(案)>

- ① これらの固定資産については、建設費・取得費の交付を受け建設・取得したのものであれば、公営企業型地方独立行政法人が企業会計時の起債で建設・取得、あるいは一般会計からの長期借入金で建設・取得し、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。

- ② これらについては、現在、特定施設費として建設費・取得費の交付を受け建設・取得したものに限っている特定償却資産の扱いを、実質的に設立団体が全額を負担する償却資産に拡張し、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してはどうか。

- ③ これらの減損については、減損の兆候のうち、使用範囲・使用方法の著しい変化（事業のリストラなど）、市場価格の著しい下落の場合に、時価まで、減損するという扱いでよいのではないか。

- 切り分けて、一般の地方独立行政法人の減損会計基準を適用するまでもないのではないか。

- ④ こうした固定資産の減価償却について、特定施設費との均衡をどう考えるか。

【論点 5】 企業会計の固定資産の減損会計基準の適用方法(案)

<問題の所在>

- 国の独立行政法人は、一般独法には独立行政法人会計基準による減損を求めつつ、独立採算型等の業務については、独立行政法人ごとに定める主務省令においてその旨の定めをおき、企業会計における固定資産の減損会計基準を適用している。

【(独)国立病院機構の業務運営並びに財務及び会計に関する省令(企業会計原則等)】

第 8 条 機構の会計については、この省令に定めるところによるものとし、この省令に定めのないものについては、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従うものとする。

- 3 平成 11 年 4 月 27 日の中央省庁等改革推進本部決定に基づき行われた独立行政法人の会計に関する研究の成果として公表された基準(以下「独立行政法人会計基準」という。)は、この省令に準ずるものとして、第 1 項に規定する一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に優先して適用されるものとする。ただし、平成 17 年 6 月 29 日に設定された固定資産の減損に係る基準については、この限りでない。

【(独)都市再生機構に関する省令(会計の原則)】

第 8 条第 3 項 平成 11 年 4 月 27 日の中央省庁等改革推進本部決定に基づき行われた独立行政法人の会計に関する研究の成果として公表された基準(平成 17 年 6 月 29 日に設定された固定資産の減損に係る基準を除く。第十条において「独立行政法人会計基準」という。)は、この省令に準ずるものとして、第一項に規定する一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に優先して適用されるものとする。

<検討の方向性(案)>

- 一方、地方独立行政法人の財務会計に関する総務省令は、地方独立行政法人共通のルールを定めるものであるため、公営企業型地方独立行政法人に、個別に企業会計の基準に準拠した減損会計を適用する根拠を総務省令におくことは難しい。この場合において、次の三つの方法が考えられる。

【① 当然適用型】 公営企業型地方独立行政法人の会計基準に減損に係る会計基準を置かないことにより、反射的に企業会計の減損会計基準を適用させる。

【② 参照型】 公営企業型地方独立行政法人の会計基準に、減損は企業会計の基準による旨を規定したうえで、注解に、特に留意すべき事項等を規定する。

【③ 書き起こし型】 公営企業型地方独立行政法人の会計基準及び注解に、企業会計の減損会計基準に準拠した内容及び公営企業型地方独立行政法人の必要事項を規定する。

【論点 6】 減損処理後の会計処理

<問題の所在>

① 公営企業型地方独立行政法人の有形固定資産については、原則として、企業会計の基準に基づき、次のとおりとされている。

① 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。

② 減損損失の戻入れ 減損損失の戻入れは、行わない。

③ 貸借対照表における表示 減損処理を行った資産（無形固定資産を除く）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累計額を間接控除する。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。

④ 損益計算書における表示 減損損失は、原則として、臨時損失とする。

② 地方独立行政法人会計基準第53「減価償却累計額の表示方法」、注解39は、次のとおりとしており、貸借対照表上の表記を特定する必要があるのではないか。

○ 有形固定資産に対する減価償却累計額は、その資産が属する科目ごとに取得原価から控除する形式で記載する。

注 39 減価償却累計額には、各年度の損益計算書に計上された減価償却費の累計額だけでなく、損益外減価償却相当額の累計額が含まれる。

③ 地方独立行政法人会計基準第84「特定の償却資産の減価に係る会計処理」

は、次のとおりとしており、特定施設費の減損の表示を別途定める必要があるのではないか。

- 公営企業型地方独立行政法人が保有する償却資産のうち、その減価に対応すべき収益の獲得が予定されないものとして特定施設費の交付を受け取得した資産については、当該資産の減価償却相当額は、損益計算上の費用には計上せず、資本剰余金を減額するものとする。

<検討の方向性(案)>

- ① 貸借対照表上、有形固定資産に対する減損損失累計額は、取得原価から間接控除する形式で表示することとしてはどうか。
- ② 特定施設費の減損損失相当額は、資本剰余金を直接減額することとしてはどうか。

【論点 7】 実施時期等

<問題の所在>

- ① 一般の地方独立行政法人の場合は、平成 21 年度から実施（平成 20 年度決算に基づき平成 21 年度期首に減損）することとされ、平成 20 年度からの早期実施（平成 19 年度決算に基づき平成 20 年度期首に減損）することもできるとされた。
- ② 一般の地方独立行政法人以上に、公営企業型地方独立行政法人の減損には法人側の受入準備が必要であると見込まれるため、これらを考慮した場合、いつから実施されるよう措置することが適当か。
- ③ 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。

<検討の方向性(案)>

- 公営企業型独立行政法人の減損については、関連する会計基準の見直しも想定されることから、平成 22 年度から実施（平成 21 年度決算に基づき平成 22 年度期首に減損）することとし、平成 21 年度からの早期実施（平成 20 年度決

算に基づき平成 21 年度期首に減損)する早期適用を奨励するということがどうか。

※ 企業会計基準における固定資産の減損に係る会計基準は、企業会計審議会の意見書が、平成 14 年 8 月 9 日で、強制適用が平成 17 年 4 月 1 日であった。

【論点 8】経過措置等の必要性

＜問題の所在(1)・・・減損導入前設立時の償却後再調達原価が過大であったための減損＞

- 現存する病院事業を行う公営企業型地方独立行政法人は、設立時には減損会計が導入されていなかったため、有形固定資産を償却後再調達原価で評価しているところが多い。
- その一方、設立時には、「減損が生じていると認められる場合は、将来キャッシュ・フロー（料金収入及び設立団体からの運営費負担金）を見積もり現在価値に割り引く方法により評価した額（割引現在価値）によることも可能とされている。
- このため、設立時に償却後再調達原価で評価していた公営企業型独法について、一定の経過措置を検討する必要があるのではないか。

＜検討の方向性(案)＞

- 減損会計導入前の設立時において償却後再調達原価で評価していたところについては、減損会計導入時に割引現在価値による再評価を行った上で、当該減損については、損益計算には含めないこととすることが考えられるがどうか。

＜問題の所在(2)・・・中期計画に関連付けた減損会計基準を導入する場合における中期計画期間中の法人の特例＞

- 仮に、減損の扱いを中期計画と関連付ける場合（例 運営費負担金や運営費交付金のうち収益やキャッシュ・フローにカウントできるものを中期計画との関係で規定等）においては、公営企業型地方独立行政法人の中期計画の認可については、議会の議決を要すること等も踏まえ、必要な経過措置をおくことが

必要ではないか。

<検討の方向性(案)>

- 検討の内容に応じ、必要があれば、経過措置を検討する。

以上