

# 論点メモ

平成 20 年 5 月 13 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＞

## 【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＞

### ＜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独法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＞

### ＜問題の所在(3) 複数の病院を営む公営企業型地方独法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法において、中期計画上、地方独法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＞

## 【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が含まれ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>

## 【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＞

## 【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＞

## 【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。

④ 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 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＞

## 【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＞



## 【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引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＞

### ＜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＞

以上