

## 独立行政法人減損会計の課題と展望\*

### —適用から10年を経過して—

東 信 男\*\*

(会計検査院事務総長官房調査課国際検査情報分析官)

#### 梗 概

独法減損会計は、①貸借対照表に計上される固定資産の過大な帳簿価額を減額すること、②適切な業務遂行を行わなかった結果生じた減損損失を損益計算書に計上すること、③固定資産の有効利用を促進することを達成するために設定された。これらの目的が達成されているかどうか検証したところ、①と②については、減損処理の影響は貸借対照表にも損益計算書にもほとんど現れていなかった。また、③については、財務諸表に開示された会計情報の大部分は使用しないという決定を行った固定資産に関するもので、当該資産には有効利用の余地がなかった。

評価結果の要因を明らかにするため、独法減損基準とIPSAS 21との比較分析を行ったところ、独法減損基準は、使用中止となった固定資産しか減損処理を行わないこと、固定資産に生じた減損額の一部しか損益計算書に計上しないこと、回収可能サービス価額の回復に起因する減損の戻れを行わないことが、課題となっていた。これらの課題を解決し、減損会計適用の効果を最大限に発揮させるために、会計基準については、IPSAS 21を包含したIPSASを基礎に新たな独法会計基準を設定することが考えられる。

減損損失は、固定資産の将来の経済的便益又はサービス提供能力の損失を意味するため、その計上は、当該資産によって提供されているサービスに対する需要又は必要性の低下を意味する。このため、減損損失は独立行政法人にとっては業務運営の失敗を認めることになるが、財務諸表の利用者にとっては当該法人の業績を評価する上で重要な会計情報となる。独法減損会計が当初の目的を達成するとともに、業務運営の効率化と業績の適正な評価に資する会計情報を提供するためには、独法減損基準だけでなく、独法会計基準も含めて見直す必要がある。

2017年2月3日受付 5月1日掲載決定

\* 本稿は、独立行政法人日本学術振興会の2016年度科学研究費助成事業（基盤研究B（課題番号：15H03400））による研究成果の一部である。

\*\* 1956年生まれ。80年横浜国立大学経済学部卒業、86年ロチェスター大学経営大学院修士課程修了（MBA）。80年会計検査院採用、その後、上席研究調査官、調査課長、厚生労働検査第1課長、審議官（検査支援・国際担当）などを経て2017年定年退職。17年より現職（再任用）。10年より早稲田大学商学大学院非常勤講師、15年より明治大学兼任講師。

## 1. はじめに

独立行政法人の会計は、主務省令により、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されているが、独立行政法人は企業会計が想定する民間企業とは異なる目的、特性等を有するため、別途、独立行政法人会計基準（以下「独法会計基準」という。）、独立行政法人会計基準注解、固定資産の減損に係る独立行政法人会計基準（以下「独法減損基準」という。）及び固定資産の減損に係る独立行政法人会計基準注解が設定されている。

独立行政法人は2014年6月の独立行政法人通則法（以下「通則法」という。）の改正により、それぞれの業務の特性に応じて中期目標管理法、国立研究開発法人又は行政執行法人に分類され、各分野に即した目標管理の仕組みが導入された。これに伴い、独法会計基準は2015年1月に改訂され、運営費交付金を業務達成基準により収益化することを原則としたり、セグメント情報を当該法人の中期目標等における一定の事業等のまとまりごとに開示したりする見直しが行われた。独法会計は独法会計基準の改訂により、業務運営の効率化と業績の適正な評価に資する会計情報を提供することが期待されている。

一方、独法減損基準については、2006年度から適用され、2015年度で10年が経過したが、減損処理の基本的な手続は変更されていない。独立行政法人会計基準研究会（2000,xii）によると、独法減損基準の設定に当たっては、当時の我が国には投資額の回収を予定しない固定資産に係る減損処理の基準及び実務慣行は存在しなかったため、国際公会計基準審議会（IPSASB）の国際公会計基準（International Public Sector Accounting Standards : IPSAS）が参考にされた。

独立行政法人では前記に述べたような改革が行われたり、IPSASを適用する国や国際機関が増加したりして、独法会計を取り巻く環境は大きく変わってきているが、独法減損基準について見直す必要はないのだろうか。そこで、本稿では独立行政法人の減損会計を取り上げ、当初の目的を達成しているかどうかデータ分析で検証するとともに、業務運営の効率化と業績の適正な評価に資する会計情報を提供する上で改善の余地がないのか比較分析で検討してみたい。（本稿はすべて筆者の個人的見解であり、筆者が属する会計検査院の公式見解を示すものではない。）

## 2. 先行研究の整理

独法会計に関する先行研究は、本稿との関連から分類すると、損益均衡に関するものと、それ以外のものがある。損益均衡とは、独立行政法人が中期計画等に沿って通常の業務運営を行った場合に、運営費交付金、施設費等の財源措置との関係において損益が均衡するという考え方である。独立行政法人は政策実施機関であり、その業務の中には、自らの判断だけでは意思決定を完結し得ないものも含まれているため、独法会計基準は損益均衡の仕組みとして独立行政法人の独自判断だけでは意思決定が完結し得ない行為に起因する費用を損益計算上の費用に計上しない会計処理（以下「損益外費用」という。）をいくつか定めている。

損益均衡に関する先行研究には、損益均衡の意義に関するものと、損益外費用に関するものがある。損益均衡の意義については、野中（2000）、山本（2000）、高橋（2008）などがあり、現行の損益計算書は損益外費用を計上していないため、損益計算書の損益は独立行政法人の運営状況を適切に表示しているとはいえず、その会計上の意味が不明であると批判している。また、損益外費用については、石津（2010）、東（2013）、石田（2016）などがあり、同一の経済活動又は経済事象でも収益獲得の予定の有無、将来の財源

措置の有無、又は中期計画等への準拠性の有無に応じて異なる会計処理を行うため、損益計算書及び貸借対照表の理解可能性を低下させていると批判している。

先行研究の中で、独立行政法人の減損会計を取り上げているのは東（2016a）、東（2016b）などである。東（2016a）は、損益外費用の一つとして減損を取り上げている。独法会計基準は損益外費用を損益計算上の費用に計上しないため、貸借対照表上に利益剰余金が計上されていても、将来の国民負担が生じないわけではない。逆に、繰越欠損金が計上されている場合は、将来の国民負担はこれに止まらない。なぜなら、損益外減損損失累計額等については、貸借対照表の資本剰余金の控除項目として計上するからである。このため、貸借対照表は将来の国民負担に関する会計情報を明瞭に提供できない。東（2016a）は、将来の国民負担に関する会計情報を提供するため、2013年度末の独立行政法人全体における損益外減損損失累計額等の計上状況を紹介している。

東（2016b）は、独立行政法人への減損会計の適用状況を取り上げている。我が国の地方公共団体は、2015年1月の総務大臣通知により財務書類の作成に関する統一的な基準（以下「新公会計基準」という。）に準拠して財務書類を作成することを要請されている。新公会計基準（para.84）によると、有形固定資産及び無形固定資産に係る減損処理の適用については、有用性と費用対効果を見極めた上で、今後の検討課題とするとし、具体的な会計処理の手続を定めていない。このため、地方公共団体への減損会計の適用は見送られている。東（2016b）は、公的部門の適用事例として、独法減損基準の特徴とともに2014年度の独立行政法人全体における当期減損損失額の計上状況を兆候別に紹介している。

東（2016a）及び東（2016b）は、減損を損益外費用の一例として紹介したり、当期減損損失額及び損益外減損損失累計額の量的規模を明らかにしたりしているものの、独法減損会計が当初の目的を達成しているかどうか検証したり、業務運営の効率化と業績の適正な評価に資する会計情報を提供する上で改善の余地がないかどうか検討したりしているわけではない。本稿は、データ分析により独法減損基準適用の効果を検証するとともに、比較分析により改善策を提言することにより、先行研究に貢献する。また、減損会計適用の有用性に関し独立行政法人の事例を紹介することにより、地方公共団体に減損会計を適用する場合の検討課題を提供する。

### 3. 独立行政法人の減損会計

本節では独法減損会計の目的を明らかにするとともに、当該目的を達成するために設定された減損処理の手続について概観する。これは、独法減損会計が当初の目的を達成しているかどうか検証するためには、先ず独法減損基準の設定当時、どのような目的が認識されていたのか明らかにする必要があるからである。

#### 3.1 独法会計基準の前書に規定される減損会計の目的

企業会計審議会（2002,3頁）によると、企業会計の減損処理は、事業用の固定資産において収益性が当初の予想よりも低下し、投資額の回収が見込めなくなった場合に、過大な帳簿価額を減額し、将来に損失を繰り延べないために行われる。つまり、資産の収益性の低下を帳簿価額に反映すること自体を目的としている。これに対し、独立行政法人は利益の獲得を本来の目的とはしていないため、固定資産への投資額の回収可能性によって減損を認識する企業会計の目的をそのまま適用することはできない。このため、独立行政法人会計基準研究会は先ず独立行政法人の固定資産に減損会計を適用する目的について検討を行った。独立行政法人会計基準研究会（2000,xi）によると、独法減損基準の設定に当たっては、独立行政法人

に減損会計を適用する目的として以下の3点が認識されていた。

第一は、貸借対照表に計上される固定資産の過大な帳簿価額を減額することである。独立行政法人の貸借対照表は、独立行政法人の財政状態を明らかにするために作成することから、固定資産の帳簿価額が著しく過大になった場合には、これを適正な価額まで減額する必要があるとされた。独立行政法人会計基準研究会(2000, ii)によると、独立行政法人の財務報告の目的の一つは、独立行政法人による業務の遂行状況についての的確な把握に資することとされている。財務報告は独立行政法人に負託された経済資源を情報開示の対象とし、独立行政法人の財政状態について捕捉し得るものでなければならない。このため、減損会計を独立行政法人に適用する第一の目的は、独立行政法人の財務報告の目的に適ったものとなっている。

第二は、独立行政法人が適切な業務遂行を行わなかった結果生じた減損損失を損益計算書に計上することにより、独立行政法人の業績評価に資することである。独法会計の損益計算は、業務の運営状況を明らかにするために行うことから、損益計算に含めることが合理的である減損損失については、独立行政法人の業績を評価する手段としての損益計算に含める必要があるとされた。独立行政法人制度では、業績連動型のインセンティブ・システムとして目的積立金が採用されている。通則法(第44条第3項)によると、独立行政法人は主務大臣の承認を受けて、裁量的に処分することができる目的積立金を積み立てることが認められている。目的積立金として整理できる額は、当期利益のうち当該法人の経営努力により生じたものである。このため、減損会計を独立行政法人に適用する第二の目的は、業績評価に有用な情報を提供するだけでなく、業績連動型のインセンティブ・システムの実効性に貢献することになる。

第三は、固定資産の減損に係る会計基準の適用によって、独立行政法人の固定資産の有効利用を促進することである。固定資産に減損又はその兆候が生じたことを明らかにすることにより、独立行政法人に対し、その有効利用を促すことが期待されていた。独立行政法人は政策目的の達成手段として固定資産を取得し、それを利用することによりサービスを提供している。損益計算書への減損損失の計上は、独立行政法人の業績評価にマイナスに作用することから、独立行政法人はマイナス評価を避けるため、経営努力により固定資産の有効利用を図るのではないかということである。このため、減損会計を独立行政法人に適用する第三の目的は、会計上の目的というよりは、むしろ副次的な効果と位置付けることができる。

IPSAS 21「非資金生成資産の減損」(para.14)によると、減損とは、体系的な減価償却により認識される資産の将来の経済的便益又はサービス提供能力の損失を超えて生じる当該資産の将来の経済的便益又はサービス提供能力の損失のことである。IPSAS 21では、この損失について財政状態計算書において資産の減額を行い、財務業績計算書において減損損失の計上を行うため、減損処理の結果は、財務諸表に反映される。減損会計を独立行政法人に適用する第一及び第二の目的はIPSAS 21の減損の定義と両立するため、独立行政法人会計基準研究会が独法減損基準の設定に当たり、IPSAS 21を参考にしたことは目的適合性を有していたことになる。

## 3.2 独法減損基準に規定される減損処理の手続

### 3.2.1 減損処理の手続

独法減損基準は上記の三つの目的を達成するため、IPSAS 21等を参考にしながら減損処理の手続を次のように設定した(図表1参照)。

#### (1) 減損の定義

独法減損基準第1によると、独法会計の減損とは、固定資産に現在期待されるサービス提供能力が当該

資産の取得時に想定されたサービス提供能力に比べ著しく減少し将来にわたりその回復が見込めない状態又は固定資産の将来の経済的便益が著しく減少した状態のことである<sup>1)</sup>。

## (2) 減損の兆候

独法減損基準第3によると、固定資産に減損の兆候がある場合には、当該資産について減損を認識するかどうかの判定を行う。減損の兆候とは、固定資産に減損が生じている可能性を示す以下の事象のことである。

- (ア) 固定資産が使用されている業務の実績が、中期計画、中長期計画及び事業計画の想定に照らし、著しく低下しているか、或いは低下する見込みであること（兆候①）。
- (イ) 固定資産が使用されている範囲又は方法について、当該資産の使用可能性を著しく低下させる変化が生じたか、或いは生ずる見込みであること（兆候②）。
- (ウ) 固定資産が使用されている業務に関連して、業務運営の環境が著しく悪化したか、或いは悪化する見込みであること（兆候③）。
- (エ) 固定資産の市場価格が著しく下落したこと（兆候④）。
- (オ) 独立行政法人自らが、固定資産の全部又は一部につき、使用しないという決定を行ったこと（兆候⑤）。

## (3) 減損の認識

独法減損基準第4によると、減損の兆候において以下に該当するときは、減損を認識する。

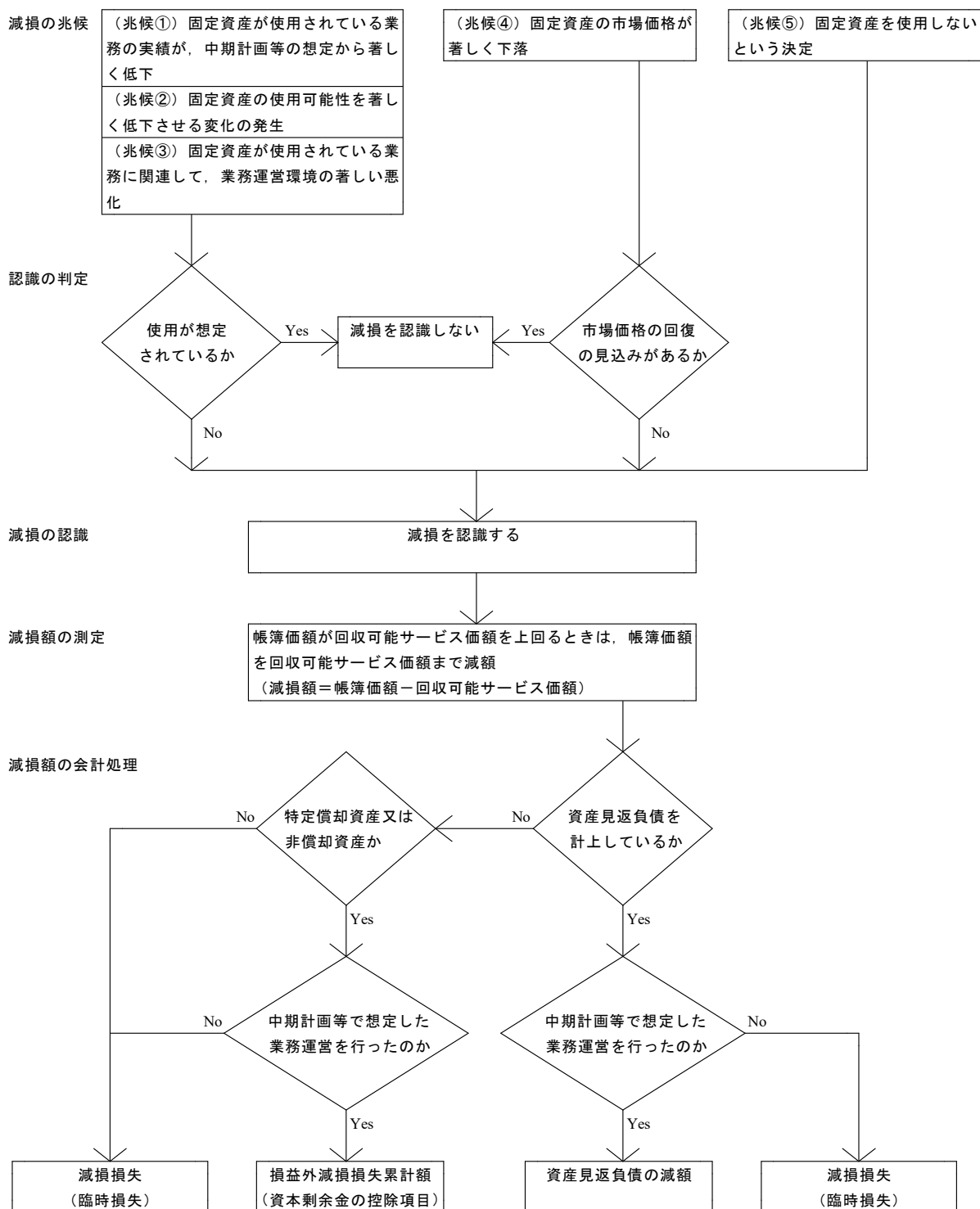
- (ア) 兆候①、兆候②及び兆候③に該当する場合であって、当該資産の全部又は一部の使用が想定されていないとき。
- (イ) 兆候④に該当する場合であって、当該資産の市場価格の回復の見込みがあると認められないとき。
- (ウ) 兆候⑤に該当する場合であって、使用しないという決定が当該決定を行った日の属する年度内における一定の日以後使用しないという決定であるとき。

## (4) 減損額の測定

独法減損基準第5によると、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する。回収可能サービス価額とは、当該資産の正味売却価額と使用価値相当額のいずれか高い額のこと、正味売却価額については、固定資産の時価から処分費用見込額を控除して算定し、使用価値相当額については、原則として減価償却後再調達価額とする。

<sup>1)</sup> 独法会計基準第10によると、固定資産は有形固定資産、無形固定資産及び投資その他の資産に分類される。このうち独法減損基準が適用されるのは、有形固定資産及び無形固定資産である。本稿では、固定資産とは有形固定資産及び無形固定資産のことである。

図表1 独立行政法人の減損処理の手続



(出典) 独法減損基準より筆者作成

(5) 減損額の会計処理

独法減損基準第6によると、固定資産の帳簿価額と回収可能サービス価額との差額は減損額とされ、次のように処理する。

(ア) 特定償却資産及び非償却資産について減損が発生した場合において、その減損が、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。但し、その減損が、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、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。

(イ) 非特定償却資産について減損が発生した場合には、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<sup>2)</sup>。

### 3.2.2 減損処理の特徴

独法減損基準は、固定資産の減損に係る会計基準（企業会計審議会）（以下「企業会計減損基準」という。）を参考にしている。これは、通則法（第37条）により独立行政法人の会計が原則として企業会計原則によるとされているからである。独法減損基準が企業会計減損基準を参考にした主要な点は、減損の認識の考え方である。川村（2001, 149頁）によると、減損の認識の考え方には、①経済基準（回収可能価額が帳簿価額を下回った場合に、減損を認識）、②永久基準（回収可能価額の下落が永久と認められる場合に、減損を認識）、③確率基準（回収可能価額が回復しない可能性が高い場合に、減損を認識）がある。独法減損基準は企業会計減損基準と同様に確立基準を採用しているが、割引前の将来キャッシュ・フローが帳簿価額を下回った場合に減損を認識するのではなく、使用が想定されていない場合に減損を認識する。

独法会計は原則として企業会計原則によるとされているが、独立行政法人は企業会計原則の適用を前提とする営利企業と異なり、公共的な性格を有し、利益の獲得を目的とせず、独立採算制を前提としないなどの特殊性を有していることから、企業会計原則に必要な修正が加えられている。独法減損基準がIPSAS 21を参考にした主要な点は、回収可能サービス価額（使用価値相当額）の算定方法である。これは、独立行政法人がキャッシュ・フローを生み出す固定資産よりは、むしろ投資額の回収を予定しない固定資産を保有しているため、企業会計減損基準と同様のキャッシュ・フロー・アプローチを採用できないからである。このため、独法減損基準はIPSAS 21と同様に減価償却後再調達原価アプローチを採用している。

独法減損基準は企業会計減損基準及びIPSAS 21を参考にしながら、独立行政法人制度に固有の仕組みを前提とした手続も加えている。例えば、減損の兆候に目標管理の仕組みを前提とした事象を加えている点である。通則法（第29条第2項第2号等）によると、主務大臣は独立行政法人が達成すべき中期目標等において国民に対して提供するサービスその他の業務の質の向上に関する事項を定めるとされている。独立行政法人は主務大臣が定めた中期目標等を達成するため、中期計画等を策定し、これらの計画に従って業務運営を行う。独法減損基準の兆候①は、固定資産が使用されている業務の実績が、中期計画等の想定に照らし、著しく低下している、又は低下する見込みであることである。この兆候①が生じているかどうか判定するためには、各独立行政法人が中期計画等において業務別に、使用する固定資産を明らかにするとともに、定量的なアウトカム目標を年度ごとに設定することが前提条件となる<sup>3)</sup>。

<sup>2)</sup> 資産見返負債を計上している固定資産については、減損額を、中期計画等で想定した業務運営を行わなかったときは減損損失の科目で臨時損失として計上し、中期計画等で想定した業務運営を行ったときは資産見返負債を減額する。

<sup>3)</sup> 総務省等（2000, Q減損3-2）によると、兆候②には固定資産の稼働率が著しく低下した状態が続いていることなどが含まれるため、中期計画等において稼働率を用いて目標（アウトプット目標）を設定している場合、稼働率が著しく低下した状態については、業務の実績の観点からではなく、使用されている範囲又は方法の観点から減損の兆候を判定することになる。

## 4. 目的の達成状況及び他基準との比較

本節では独法減損基準を適用している独立行政法人の財務諸表を取り上げ、独法減損会計が当初の目的を達成しているかどうかデータ分析で検証する。分析対象法人は、2016年4月1日現在の独立行政法人88法人のうち国立病院機構、地域医療機能推進機構及び都市再生機構（これらの独立行政法人を以下「3独立行政法人」という。）<sup>4)</sup>を除く85法人で、分析対象期間は、2011年度<sup>5)</sup>から2015年度までの5年間である。また、独法減損基準以外の基準として企業会計減損基準及びIAS 36「資産の減損」を取り上げ、それぞれを適用している公的主体との比較を行う。他基準を適用している公的主体との比較を行うのは、減損会計の適用により本来得られるべき会計上の効果に関する情報を得るためである。

### 4.1 目的の達成状況

#### 4.1.1 第一目的及び第二目的

##### (1) 減損額の会計処理

独法減損基準はすべての減損額を減損損失に計上するわけではないため、第一目的及び第二目的の達成状況を検証する前に、先ず減損額がどのように会計処理されたのかみてみたい。独法減損基準には減損額を、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かどうかなどに応じて、①減損損失の科目で臨時損失に計上する会計処理、②損益外減損損失累計額の科目で資本剰余金の控除項目として計上する会計処理、③資産見返負債を減額する会計処理がある。

各独立行政法人の2011年度から2015年度までの財務諸表により年度平均の減損額を求めると、161億710万円となっている。この減損額を会計処理別に分類すると、①が18億7330万円(11.6%)、②が141億2130万円(87.7%)、③が1億1240万円(0.7%)となっていて、大部分は損益外減損損失累計額の科目で資本剰余金の控除項目として計上されている(図表2参照)。つまり、減損額の大部分は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結果生じたものとされ、損益計算書に反映されていない。

図表2 減損額の会計処理別内訳

(単位: 100万円)

項目		年度					平均
		2011	2012	2013	2014	2015	
減損額		15,395.7	13,253.0	9,590.1	14,622.8	27,673.9	16,107.1 (100.0%)
内 訳	減損損失	1,231.4	2,923.6	1,714.2	453.6	3,043.7	1,873.3 (11.6%)
	損益外減損損失累計額	14,010.2	10,229.6	7,868.1	14,037.6	24,461.1	14,121.3 (87.7%)
	資産見返負債の減額	154.0	99.8	7.8	131.5	168.9	112.4 (0.7%)

(出典) 各独立行政法人(85法人)の各年度の財務諸表より筆者作成

##### (2) 適用前後の比較

独法減損会計の第一目的は、貸借対照表に計上される固定資産の過大な帳簿価額を減額することであ

<sup>4)</sup> 3独立行政法人については、それぞれの主務省令により、企業会計減損基準を適用している。但し、国立病院機構では、その減価に対応すべき収益の獲得が予定されていない償却資産については、減損額を資本剰余金の控除項目として計上することが認められており、企業会計減損基準と独法減損基準の併用となっている。

<sup>5)</sup> 独法減損基準は2011年6月に非特定償却資産に係る減損の会計処理について改定が行われ、2011年度から適用されていることから、比較可能性を確保するため、分析対象期間は2011年度からとした。



る。そこで、減損額が固定資産の帳簿価額にどれだけ反映されたのか評価するため、評価指標①として当該年度の減損額と当該年度期首の固定資産の帳簿価額との比率を設定する。比率が高いほど、独法減損会計は貸借対照表に計上される固定資産の過大な帳簿価額を減額したことになる。各独立行政法人の2011年度から2015年度までの財務諸表により年度平均の評価指標①を求めると、独立行政法人全体で0.0%となっていて、無視できる比率となっている(図表3参照)。つまり、固定資産の帳簿価額は減損額の影響をほとんど受けておらず、独法減損基準が適用される前とほとんど変わっていない。

また、独法減損会計の第二目的は、独立行政法人が適切な業務遂行を行わなかった結果生じた減損損失を損益計算書に計上することにより、独立行政法人の業績評価に資することである。そこで、減損損失が損益計算書の総費用にどれだけ反映されたのか評価するため、評価指標②として当該年度の減損損失と当該年度の損益計算書の総費用との比率を設定する。比率が高いほど、独法減損会計は独立行政法人の業績評価に資する会計情報を提供したことになる。各独立行政法人の2011年度から2015年度までの財務諸表により年度平均の評価指標②を求めると、独立行政法人全体で0.0%となっていて、無視できる比率となっている(図表3参照)。つまり、損益計算書の総費用は減損損失の影響をほとんど受けておらず、独法減損基準が適用される前とほとんど変わっていない。

図表3 分析対象独立行政法人全体の評価指標

(単位: 10億円)

項目	年度	2011	2012	2013	2014	2015	平均
当期減損額 (A)		15.3	13.2	9.5	14.6	27.6	16.1
当期減損損失 (B)		1.2	2.9	1.7	0.4	3.0	1.8
期首固定資産帳簿価額 (C)		56,221.7	55,846.3	56,446.0	56,211.2	56,198.3	56,184.7
当期総費用(損益計算書) (D)		23,641.1	22,172.6	20,497.8	18,867.7	17,840.2	20,603.9
当期総費用(行政サービス実施コスト計算書) (E)		24,126.2	22,550.5	20,871.0	19,191.4	18,125.9	20,973.0
当期減価償却費・償却費(損益計算書) (F)		1,291.5	1,340.6	1,363.3	1,370.8	1,410.4	1,355.3
当期減価償却費・償却費(行政サービス実施コスト計算書) (G)		1,469.1	1,504.0	1,525.4	1,542.4	1,573.9	1,523.0
評価指標① (A/C) (%)		0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
評価指標② (B/D) (%)		0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
評価指標③ (A/E) (%)		0.1	0.1	0.0	0.1	0.2	0.1
評価指標④ (B/F) (%)		0.1	0.2	0.1	0.0	0.2	0.1
評価指標⑤ (A/G) (%)		1.0	0.9	0.6	0.9	1.8	1.1

(出典) 各独立行政法人(85法人)の各年度の財務諸表より筆者作成

### (3) 第一目的及び第二目的以外の会計上の効果

独法会計基準は損益均衡の会計処理を行い、すべての費用を損益計算書に計上するわけではないため、減損損失と損益計算書の総費用との比率は、独法減損基準適用の効果を十分に反映していないかもしれない。そこで、減損額が行政サービス実施コスト計算書の総費用にどれだけ反映されたのか評価するため、評価指標③として当該年度の減損額と当該年度の行政サービス実施コスト計算書の総費用との比率を設定する。比率が高いほど、独法減損会計は独立行政法人の業務運営に伴って生じた国民負担に関する会計情報を提供したことになる。各独立行政法人の2011年度から2015年度までの財務諸表により年度平均の評価指標③を求めると、独立行政法人全体で0.1%となっていて、ほとんど無視できる比率となっている(図表3参照)。つまり、行政サービス実施コスト計算書の総費用は減損額の影響をほとんど受けておらず、独法減損基準が適用される前とほとんど変わっていない。

評価指標②及び評価指標③は共に費用全体との対比であるため、他の費用科目と比べた量的重要性に関する情報を提供できない。固定資産は一般に土地を除いてその経済的便益又はサービス提供能力が徐々に低下するため、それぞれ減価償却、償却が行われる。そこで、減損損失が損益計算書の減価償却費及び償却費に対してどれだけ計上されたのか評価するため、評価指標④として当該年度の減損損失と当該年度の損益計算書の減価償却費及び償却費との比率を設定する。比率が高いほど、減損損失は損益計算書において減価償却費及び償却費と同等の量的重要性を有していることになる。各独立行政法人の2011年度から2015年度までの財務諸表により年度平均の評価指標④を求めると、独立行政法人全体で0.1%となっていて、ほとんど無視できる比率となっている(図表3参照)。つまり、損益計算書において減損損失は減価償却費及び償却費と比べてほとんど量的重要性を有していない。

独法会計基準は損益均衡の会計処理を行い、すべての費用を損益計算書に計上するわけではないため、減損損失と損益計算書の費用科目との比率は、減損損失の量的重要性を十分に反映していないかもしれない。そこで、減損額が行政サービス実施コスト計算書の減価償却費及び償却費に対してどれだけ計上されたのか評価するため、評価指標⑤として当該年度の減損額と当該年度の行政サービス実施コスト計算書の減価償却費及び償却費との比率を設定する。比率が高いほど、減損額は行政サービス実施コスト計算書において減価償却費及び償却費と同等の量的重要性を有していることになる。各独立行政法人の2011年度から2015年度までの財務諸表により年度平均の評価指標⑤を求めると、独立行政法人全体で1.1%となっていて、極めて低い比率となっている(図表3参照)。つまり、行政サービス実施コスト計算書において減損額は減価償却費及び償却費と比べてほとんど量的重要性を有していない。

このように評価指標③、評価指標④及び評価指標⑤は、独立行政法人全体ではいずれもほとんど無視できる比率、又は極めて低い比率となっていて、減損処理の影響は行政サービス実施コスト計算書にも損益計算書にもほとんど現れていないため、独法減損会計は第一目的及び第二目的以外の会計上の効果もあげていないと評価できる。

#### 4.1.2 第三目的

##### (1) 適用前後の比較

独法減損会計の第三目的は、独法減損基準の適用によって、独立行政法人の固定資産の有効利用を促進することである。固定資産に減損又はその兆候が生じたことを明らかにすることにより、独立行政法人に対し、その有効利用を促すことが期待されていた。

独法減損基準は固定資産に減損の兆候が生じている場合、減損を認識するかどうかの判定を行う。分析対象期間において年度平均の減損額は161億710万円となっているが、この減損額を兆候別に分類すると、兆候①が皆無、兆候②が16億1480万円(10.0%)、兆候③が皆無、兆候④が8億530万円(5.0%)、兆候⑤が136億8690万円(85.0%)となっていて、減損の大部分は使用しないという決定(用途廃止、譲渡等)を行った固定資産で認識されている(図表4参照)。つまり、使用しないという決定を行った固定資産については、有効利用の余地がないため、独法減損基準が適用されても、貸借対照表及び損益計算書には固定資産の有効利用を促進するような新たな会計情報はほとんど開示されていない。

また、独法減損基準は減損の兆候が生じているものの、減損が認識されなかった固定資産については、兆候別に用途、帳簿価額等について注記する。固定資産を使用しないという決定には、決定を行った年度以降に使用しない場合と、決定を行った翌年度以降に使用しない場合がある。前者については当該年度に減損を認識し、後者については翌年度以降に減損を認識する。このため、注記では使用しないという決定

を行った場合であって、その決定が翌年度以降に使用しないという決定を行った固定資産に関する情報が大部分を占めている。つまり、使用しないという決定を行った固定資産については、有効利用の余地がないため、独法減損基準が適用されても、注記では固定資産の有効利用を促進するような新たな会計情報はほとんど開示されていない。

図表 4 減損額の兆候別内訳

(単位：100万円)

年度		2011	2012	2013	2014	2015	平均
項目	減損額	15,395.7	13,253.0	9,590.1	14,622.8	27,673.9	16,107.1 (100.0%)
内 訳	兆候①	-	-	-	-	-	- (- %)
	兆候②	2,688.4	1,137.5	824.2	384.1	3,039.8	1,614.8 (10.0%)
	兆候③	-	-	-	-	-	- (- %)
	兆候④	474.0	1,150.1	1,356.7	528.8	516.8	805.3 (5.0%)
	兆候⑤	12,233.2	10,965.4	7,409.0	13,709.8	24,117.1	13,686.9 (85.0%)

(出典) 各独立行政法人 (85 法人) の各年度の財務諸表より筆者作成

## (2) 決算検査報告の報告事例

上記の検証では独立行政法人の固定資産の利用状況を直接取り上げたわけではないため、独法減損基準適用の効果を十分に検証していないかもしれない。そこで、独法減損基準の適用が独立行政法人の固定資産の利用にどのような影響を与えたのか評価するため、会計検査院の決算検査報告のうち独立行政法人の固定資産の有効利用に関する報告事例を用いる。独法減損基準の適用後、独立行政法人の固定資産の有効利用に関する報告事項が減少していれば、独法減損会計は固定資産の有効利用を促進したと推測できる。独法減損基準が適用される直前の5カ年度分(2001年度～2005年度)の決算検査報告と直近の5カ年度分

(2011年度～2015年度)の決算検査報告を比較すると、直近の5カ年度分は、件数では4件から9件へ、また、指摘金額では1億2710万円から1160億6060万円へそれぞれ大幅に増加している(図表5参照)<sup>6)</sup>。

このように会計検査院の決算検査報告では独立行政法人の固定資産の有効利用に関する報告事例が件数、指摘金額とも大幅に増加しているため、独法減損会計の第三目的は達成されていないことが裏付けられる。

## (3) 国庫納付の状況

固定資産は本来、当初の政策目的の達成手段として利用されるべきであるが、当該政策に対する需要又は必要性が消滅した場合、有効利用促進の観点からは当該資産を国庫に現物納付したり、当該資産の譲渡収入を国庫に納付したりすることが次善の策となる。独立行政法人の不要財産に係る国庫納付制度は、2010年の通則法の改正により法制化されたが、不要財産の国庫納付は、政府決定に従って行う場合と自発的に行う場合がある。そこで、独法減損基準の適用が独立行政法人の固定資産の利用にどのような影響を与えたのか評価するため、固定資産の国庫納付額に占める自発的な国庫納付額の割合を用いる。独法減損基準の適用後、自発的な国庫納付額の割合が高いほど、独法減損会計は固定資産の有効利用を促進したと

<sup>6)</sup> 指摘金額の大部分を占めているのは、日本原子力研究開発機構の高速増殖原型炉もんじゅの研究開発等に関する報告事例である。会計検査院(2012b,909-917頁)によると、同機構はもんじゅから発生する使用済核燃料を基に再処理施設で使用する機器の研究開発を行うため、1995年7月からリサイクル機器試験施設試験棟の建設を行っているが、完成した建物部分については2000年7月以降使用することなく、維持管理費等を支払っていた(指摘金額830億8525万円)。

推測できる。

会計検査院(2012a, 図表 2-2, 別表 8)によると, 各独立行政法人が 2011 年度末までに国庫納付した固定資産は 72 億 642 万円, このうち自発的に国庫納付した固定資産は 3600 万円となっている。固定資産の国庫納付額に占める自発的な国庫納付額の割合は 0.5%となっていて, ほとんど無視できる割合になっている。政府は現在, 独立行政法人の事務・事業の見直しの基本方針(2010 年 12 月閣議決定)及び独立行政法人の職員宿舎の見直し計画(2012 年 4 月行政改革実行本部決定)に基づき, 2012 年度から 2016 年度までの工程で独立行政法人が保有する不要財産の国庫納付を推進しているため, 会計検査院の調査後も政府主動の傾向は変わらないと考えられる。

このように不要財産の国庫納付は行われているものの, 自発的な国庫納付はほとんど行われていないため, 独法減損会計の第三目的は達成されていないことが裏付けられる。

図表 5 固定資産の有効利用に関する報告事例

(単位: 100 万円, 件)

指摘の態様	Before (2001~2005 年)		After (2011~2015 年)	
	件数	指摘金額	件数	指摘金額
土地の未利用	1	36.0	4	22,451.5
施設の低利用	2	-	1	-
施設の未利用	-	-	3	83,085.2
施設の目的外利用	2	-	1	8,001.9
機器の低利用	-	-	1	2,497.5
機器の未利用	1	91.1	-	-
不要財産(土地)の保有	-	-	1	24.5
計	4	127.1	9	116,060.6

(注 1) 1 報告事例が複数の指摘の態様を含む場合があるため, 指摘の態様の件数の合計は件数の計とは一致しない。

(注 2) 報告事例には指摘金額が記述されない場合があるため, 件数には計上されるが, 対応する指摘金額がないことがある。

(出典) 各年度の決算検査報告より筆者作成

## 4.2 他基準との比較

### (1) 企業会計減損基準との比較

独法減損基準適用の効果を検証する方法には, 分析対象法人の適用前後の比較だけではなく, 独法減損基準を適用していない独立行政法人との比較が考えられる。そこで, ベンチマークとして 3 独立行政法人のうち独法会計基準を適用しつつ, 企業会計減損基準を適用している都市再生機構を取り上げてみたい。3 独立行政法人のうち都市再生機構だけを取り上げるのは, 国立病院機構については企業会計減損基準と独法減損基準を併用していること, 地域医療機能推進機構については 2014 年 4 月に新設され, 分析対象期間を網羅する会計情報が存在しないことから, ベンチマークとしての条件を満たさないからである。

企業会計減損基準と独法減損基準との大きな差異は, 前者では, 減損損失は資産が生み出す割引前の将来キャッシュ・フローが帳簿価額を下回るときに認識すること, また, 減損損失は帳簿価額と回収可能価額との差額で, 全額を損益計算書に計上することである。都市再生機構の 2011 年度から 2015 年度までの財務諸表により年度平均の減損損失を求めると, 488 億円となっている。各評価指標を年度平均でみると, 評価指標①は 0.4%, 評価指標②は 4.7%, 評価指標③は 4.7%, 評価指標④は 56.1%, 評価指標⑤は 56.1%となっていて, いずれも独法減損基準を適用している独立行政法人よりもかなり高い比率となっている(図表 6 参照)。

図表 6 都市再生機構の評価指標

(単位：10億円)

項目	年度	2011	2012	2013	2014	2015	平均
当期減損損失 (A)		25.9	37.3	68.2	54.7	58.1	48.8
期首固定資産帳簿価額 (B)		13,012.7	12,941.5	12,883.4	12,811.2	12,611.0	12,852.0
当期総費用 (損益計算書) (C)		898.9	1,009.8	1,073.2	1,063.1	1,096.5	1,028.3
当期総費用 (行政サービス実施コスト計算書) (D)		911.8	1,017.2	1,081.2	1,068.4	1,097.4	1,035.2
当期減価償却費・償却費 (損益計算書) (E)		83.9	85.6	88.1	88.1	89.5	87.0
当期減価償却費・償却費 (行政サービス実施コスト計算書) (F)		83.9	85.6	88.1	88.1	89.5	87.0
評価指標① (A/B) (%)		0.2	0.3	0.5	0.4	0.5	0.4
評価指標② (A/C) (%)		2.9	3.7	6.4	5.1	5.3	4.7
評価指標③ (A/D) (%)		2.8	3.7	6.3	5.1	5.3	4.7
評価指標④ (A/E) (%)		30.9	43.6	77.4	62.1	64.9	56.1
評価指標⑤ (A/F) (%)		30.9	43.6	77.4	62.1	64.9	56.1

(出典) 都市再生機構の各年度の財務諸表より筆者作成

## (2) IAS 36「資産の減損」との比較

都市再生機構は主にキャッシュ・フローを生み出す固定資産を保有しているため、ベンチマークとしては十分ではないかもしれない。そこで、次のベンチマークとして英国の公的部門全体の計算書 (Whole of Government Accounts : WGA) を取り上げてみたい。英国の WGA を取り上げるのは、固定資産に係る減損処理の基準として IAS 36「資産の減損」を適用しているため、減損処理の基本的な手続は IPSAS 21 と同じであること、世界で唯一、中央政府、地方政府及び公的企業を連結しているため、キャッシュ・フローを生み出す固定資産だけではなく、投資額の回収を予定しない固定資産も含めていて、公的部門全体の平均像を表示していることから、ベンチマークとしての条件を満たしているからである。

IAS 36 では減損損失は帳簿価額と回収可能価額との差額で、全額を収入支出計算書に計上する。WGA には損益外費用という概念がなく、行政サービス実施コスト計算書は作成されないため、評価指標③及び評価指標⑤は存在しない。英国の 2010-11 年度から 2014-15 年度までの WGA により年度平均の減損損失を求めると、164 億ポンド (135 円/ポンド換算で 2 兆 2140 億円) となっている。各評価指標を年度平均でみると、評価指標①は 2.1%、評価指標②は 2.1%<sup>7)</sup>、評価指標④は 56.7% となっていて、いずれも我が国の独立行政法人よりもかなり高い比率となっている (図表 7 参照)。

## 4.3 小括

独法減損基準の適用前後において、評価指標①及び評価指標②は共に独立行政法人全体ではいずれも無視できる比率となっていて、減損処理の影響は貸借対照表にも損益計算書にもほとんど現れていないため、独法減損会計の第一目的及び第二目的は共に達成されていないと評価できる。また、独法減損基準が開示した会計情報は、その大部分が使用しないという決定を行った固定資産に関するもので、当該資産には有効利用の余地がないため、独法減損会計の第三目的は達成されていないと評価できる。つまり、独法減損

<sup>7)</sup> 財務諸表監査では、財務諸表全体において重要であると判断する虚偽表示の金額を重要性の基準値と呼び、指標に一定の率を乗じて算定している。国際監査・保証基準審議会 (IAASB) の ISA 320 (A7, A9) によると、公的部門の重要性の基準値は、総費用等に 1% を乗じて算定するとされていることから、減損損失は WGA 全体において量的重要性を有していることになる。

会計の目的はすべて達成されていなかった。

減損会計の適用により本来得られるべき会計上の効果に関する情報を得るため、企業会計減損基準を適用している都市再生機構及び IAS 36 を適用している英国公的部門との比較を行ったところ、いずれの評価指標も独法減損基準を適用している独立行政法人の評価指標よりもかなり高い比率となっていた。つまり、独法減損基準以外の基準を適用している公的主体では、減損会計の適用は貸借対照表にも損益計算書にも一定の効果を与えていた。

図表 7 英国公的部門の評価指標

(単位：10億ポンド)

項目 \ 年度	2010-11	2011-12	2012-13	2013-14	2014-15	平均
当期減損損失 (A)	41.7	13.4	12.0	8.6	6.4	16.4
期首固定資産帳簿価額 (B)	761.1	761.2	792.3	793.7	858.1	793.3
当期総費用 (C)	729.8	822.5	804.8	810.4	824.7	798.4
当期減価償却費・償却費 (D)	27.4	27.6	29.2	29.8	30.4	28.9
評価指標① (A/B) (%)	5.5	1.8	1.5	1.1	0.7	2.1
評価指標② (A/C) (%)	5.7	1.6	1.5	1.1	0.8	2.1
評価指標④ (A/D) (%)	152.2	48.6	41.1	28.9	21.1	56.7

(出典) 英国の各年度の WGA より筆者作成

## 5. 独法減損基準と IPSAS 21 との比較分析

本節では先ず独法減損基準と IPSAS 21 との比較分析を行い、独法減損基準に課題がないかどうか検討する。ベンチマークとして IPSAS を取り上げるのは、独立行政法人会計基準研究会が独法減損基準の設定に当たり参考にしただけでなく、多くの国の公的部門が適用しているからである。次に独法減損会計が独立行政法人の業務運営の効率化と業績の適正な評価に資する会計情報を提供できるようにするため、第 4 節のデータ分析の結果及び IPSAS 21 との比較分析を踏まえながら独法減損基準の改善策について検討する。

### 5.1 独法減損基準と IPSAS 21 との比較

#### (1) 減損処理のプロセス

IPSAS 21 (para. 26) によると、公的主体は期末日現在で資産に減損の兆候があるかどうか評価し、減損の兆候が存在する場合には、当該資産の回収可能サービス価額を算定する。回収可能サービス価額とは、売却費用控除後の公正価値と使用価値のうちいずれか高い額のことであり、前者の売却費用控除後の公正価値は、資産の時価から処分費用を控除して算定する。また、後者の使用価値は資産の残存サービス提供能力の現在価値のことで、①減価償却後再調達原価アプローチ、②回復原価アプローチ、③サービス構成単位アプローチの三つのアプローチから選択適用して算定する。回収可能サービス価額が資産の帳簿価額を下回るときは、帳簿価額を回収可能サービス価額まで減額し、減少額を減損損失とする。

独法減損基準と IPSAS 21 では、減損処理のプロセスが大きく異なる (図表 8 参照)。独法減損基準は「兆候」→「認識」→「測定」のプロセスを経るが、IPSAS 21 は「兆候」→「測定」のプロセスを経るだけで、独法減損基準の「認識」に相当するプロセスがない。これは、IPSAS 21 が減損の認識の考え方において経済基準を採用しているからである。独法減損基準は減損の兆候が生じている場合でも、直ちに測定を行わ

ずに、減損を実施するかどうかの判定を行う。判定では固定資産の全部又は一部の使用が想定されていないときや、使用しないという決定を行ったときに減損を認識する<sup>8)</sup>。つまり、独法減損基準は減損の兆候をいくつか挙げているものの、最終的には使用中止となった固定資産しか減損を認識しない。これに対し、IPSAS 21 は減損の兆候が生じている場合、直ちに減損損失を算定し、資産を使用継続する場合も減損処理を行う。

このように独法減損基準は、IPSAS 21 を完全適用した場合に比べ、使用中止となった固定資産しか減損処理を行わないため、減損の兆候が生じているにもかかわらず、使用継続している固定資産については、貸借対照表に過大な帳簿価額を表示したまま、将来に損失を繰り延べていることになる。

## (2) 減損額の会計処理

IPSAS 21 (para. 54) によると、減損損失は直ちに剰余又は欠損として認識される。公的主体の当期の剰余又は欠損とは、財務業績計算書で報告される収益と費用の差である（概念FW, para. 5.32）。剰余の場合は、公的主体に将来の国民負担を減少させたり、国民に提供するサービスの量又は質を向上させたりする能力があることを示す。また、欠損の場合は、将来の国民負担を増加させたり、国民に提供するサービスの量又は質を低下させたりする必要性があることを示す。

独法減損基準とIPSAS 21 では、減損額の会計処理が大きく異なる（図表8参照）。独法減損基準は固定資産を①特定償却資産及び非償却資産、②非特定償却資産に分け、①については、減損額を、中期計画等で想定した業務運営を行わなかったときは減損損失の科目で臨時損失として計上し、中期計画等で想定した業務運営を行ったときは損益外減損損失累計額の科目で資本剰余金の控除項目として計上する。また、②については、減損額を減損損失の科目で臨時損失として計上する。これに対し、IPSAS 21 は帳簿価額と回収可能サービス価額との差額を減損損失とし、理由の如何を問わず全額を費用に計上する。

このように独法減損基準は、IPSAS 21 を完全適用した場合に比べ、固定資産に生じた減損額の一部しか損益計算書に計上しないため、損益計算書は将来の国民負担や国民に提供するサービスの量又は質に関する情報を十分には提供できないことになる。

## (3) 減損処理後の会計処理

IPSAS 21 (para. 59) によると、公的主体は期末日現在で前期において資産に認識した減損損失が存在しない、又は減少した兆候がある場合に、当該資産の回収可能サービス価額を算定する。前期の減損損失は、回収可能サービス価額の決定で用いた見積りに変化が生じたときに戻入れを行い、資産の帳簿価額を回収可能サービス価額まで増額する。帳簿価額の増額が減損損失の戻入額で、直ちに剰余又は欠損として認識される。

独法減損基準とIPSAS 21 では、減損処理後の会計処理が大きく異なる（図表8参照）。独法減損基準は減損の戻入れを行わない。これは、独法減損基準では基本的に固定資産の使用中止を前提としているため、過去に計上した減損額を取り消すことは想定されていないからである。これに対し、IPSAS 21 は減損の戻入れを行う。これは、IPSAS 21 では基本的に資産の使用継続を前提としているため、公的主体の経営努力により、資産によって提供されているサービスに対する需要又は必要性が回復したり、資産の利用範囲又

<sup>8)</sup> 独法減損基準は固定資産の市場価格が著しく下落し、当該資産の市場価格の回復の見込みがあると認められないときにも減損を認識するが、IPSAS 21 は減損の兆候に資産の市場価格が著しく低下したことを含めていないため、ここでは触れていない。

は利用方法が拡大したりして、回収可能サービス価額が回復することもあり得るからである。

このように独法減損基準は、IPSAS 21 を完全適用した場合に比べ、回収可能サービス価額の回復に起因する減損の戻入れを行わないため、経営努力は会計情報には反映されないことから、独立行政法人には固定資産を有効に利用しようとするインセンティブは生じないことになる。

## 5.2 独法減損基準の改善策

IPSAS 21 との比較分析では、独法減損基準に関し以下の課題が明らかになった。

- (ア) 独法減損基準は、使用中止となった固定資産しか減損処理を行わないため、減損の兆候が生じているにもかかわらず、使用継続している固定資産については、貸借対照表に過大な帳簿価額を表示したまま、将来に損失を繰り延べていること。
- (イ) 独法減損基準は、固定資産に生じた減損額の一部しか損益計算書に計上しないため、損益計算書は将来の国民負担や国民に提供するサービスの量又は質に関する情報を十分には提供できないこと。
- (ウ) 独法減損基準は、回収可能サービス価額の回復に起因する減損の戻入れを行わないため、経営努力は会計情報には反映されないこと。

上記の課題のうち (ア) 及び (ウ) については、独法減損基準を改訂するだけで解決できる。この場合、現行の独法減損基準ではなく、IPSAS 21 を基礎に改訂版を作成することが考えられる。これは、多くの国の公的部門では IPSAS 21 又はその原型である IAS 36 を適用しており、実務上も有用であることが証明されているからである<sup>9)</sup>。また、財政制度等審議会 (2005, 8 頁) によると、独法減損基準において使用中止となった固定資産しか減損処理を行わないようにした理由の一つは、会計監査人による財務諸表監査において検証可能性を高めることである。IPSAS 等を適用している公的部門の会計監査人は通常、ISSAI (International Standards of Supreme Audit Institutions) の 1000 シリーズ (ISSAI 1000-1999)<sup>10)</sup> に準拠して財務諸表監査を行っている。これらの会計監査人はほとんどの場合、無限定適正意見を表明しているため、IPSAS 21 を基礎に独法減損基準の改訂版を作成したとしても、我が国の会計監査人が財務諸表監査において合理的保証を行うことは可能性であると考えられる。

一方、(イ) については、独法減損基準だけではなく、独法会計基準も改訂しないと解決できない。これは、(イ) の課題が損益均衡の会計処理に付随するものであり、損益均衡の会計処理は独法会計基準で定められているからである。仮に独法会計基準を見直す場合、現行の独法会計基準ではなく、IPSAS を基礎に新たな改訂版を作成することが考えられる。これは、IPSAS 21 が IPSAS を構成する 39 基準の一つであり、他の基準との整合性を図るためには、IPSAS を一括して適用するのが合理的であるからである。この場合、独法減損基準は独法会計基準に包含されることになる。IPSAS 21 を基礎に独法減損基準の改訂版を作成したとしても、損益均衡の会計処理を改めない限り、独法減損基準適用の効果は十分には現れないと考えられる。

<sup>9)</sup> 伊澤 (2014, 3 頁) によると、現在、IPSAS を適用しているか、或いは適用する過程にある国は、全世界で 80 カ国以上とされている。

<sup>10)</sup> ISSAI の 1000 シリーズは、IAASB の ISA と最高会計検査機関国際組織 (INTOSAI) の実務指針 (Practice Note) で構成され、実務指針は公的部門において財務諸表監査を行う場合の補足的なガイダンスとなっている。このため、ISSAI 1000 シリーズの下三桁は ISA 基準の番号と同一である。



図表 8 独法減損基準と IPSAS 21 の相違点

項目	独法減損基準	IPSAS 21
減損の定義	減損とは、固定資産に現在期待されるサービス提供能力が当該資産の取得時に想定されたサービス提供能力に比べ著しく減少し将来にわたりその回復が見込めない状態又は固定資産の将来の経済的便益が著しく減少した状態のことである。	減損とは、体系的な減価償却により認識される資産の将来の経済的便益又はサービス提供能力の損失を超えて生じる当該資産の将来の経済的便益又はサービス提供能力の損失のことである。
減損の兆候	<ul style="list-style-type: none"> <li>①固定資産が使用されている業務の実績が、中期計画等の想定に照らし、著しく低下している、又は低下する見込みであること</li> <li>②固定資産が使用されている範囲又は方法について、使用可能性を著しく低下させる変化が生じた、又は生ずる見込みであること</li> <li>③固定資産が使用されている業務に関連して、業務運営の環境が著しく悪化した、又は悪化する見込みであること</li> <li>④固定資産の市場価格が著しく下落したこと</li> <li>⑤固定資産の全部又は一部を使用しないという決定が行われたこと</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>①資産によって提供されているサービスに対する需要又は必要性が消滅又は消滅に近い状態であること</li> <li>②技術的環境、法的環境又は公的主体が実施する政府の政策に関連して、当該主体に負の影響を及ぼす重要な長期的な変化が当期に発生した、又は近い将来に発生する見込みであること</li> <li>③資産の物理的な損傷の証拠が入手できること</li> <li>④資産が使用されている、又は使用されると想定されている範囲又は方法について、公的主体に負の影響を及ぼす重要な長期的な変化が当期に発生した、又は近い将来に発生する見込みであること</li> <li>⑤資産の完成前又は利用可能な状態において建設中止が決定されたこと</li> <li>⑥資産のサービス業績が想定から著しく悪化している、又は悪化する見込みであることを示す証拠が入手できること</li> </ul>
減損の認識	兆候①、兆候②及び兆候③については固定資産の全部又は一部の使用が想定されていないとき、兆候④については固定資産の市場価格の回復の見込みがないとき、兆候⑤については当該事業年度内の一定の日以後固定資産を使用しないとき、それぞれ減損を認識する。	
減損額の測定	固定資産の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する。 (減損額＝帳簿価額－回収可能サービス価額)	資産の回収可能サービス価額が帳簿価額を下回るときは、帳簿価額を回収可能サービス価額まで減額する。帳簿価額の減少額が減損損失である。 (減損損失＝帳簿価額－回収可能サービス価額)
減損額の会計処理	減損額は、中期計画等への準拠性の有無等に応じて減損損失又は損益外減損損失累計額に計上する(図表1参照)。	減損損失は直ちに剰余又は欠損として認識する。
減損処理後の会計処理	減損の戻入れを行わない。	減損損失が存在しない、又は減少した兆候がある場合に、資産の回収可能サービス価額を算定する。減損損失は、回収可能サービス価額の決定で用いた見積りに変化が生じたときに戻入れを行い、資産の帳簿価額を回収可能サービス価額まで増額する。帳簿価額の増加額が減損損失の戻入額で、直ちに剰余又は欠損として認識する。
戻入れの兆候		<ul style="list-style-type: none"> <li>①資産によって提供されているサービスに対する需要又は必要性が回復したこと</li> <li>②技術的環境、法的環境又は公的主体が実施する政府の政策に関連して、当該主体に好ましい影響を及ぼす重要な長期的な変化が当期に発生した、又は近い将来に発生する見込みであること</li> <li>③資産が使用されている、又は使用されると想定されている範囲又は方法について、公的主体に好ましい影響を及ぼす重要な長期的な変化が当期に発生した、又は近い将来に発生する見込みであること</li> <li>④完成前又は利用可能な状態において建設中止された資産の建設再開が決定されたこと</li> <li>⑤資産のサービス業績が想定から著しく改善している、又は改善する見込みであることを示す証拠が入手できること</li> </ul>

(出典) 独法減損基準及び IPSAS 21 より筆者作成

## 6. おわりに

独法減損会計は、①貸借対照表に計上される固定資産の過大な帳簿価額を減額すること、②適切な業務遂行を行わなかった結果生じた減損損失を損益計算書に計上すること、③固定資産の有効利用を促進することを達成するために設定された。これらの目的が達成されているかどうか検証したところ、①と②については、減損処理の影響は貸借対照表にも損益計算書にもほとんど現れていなかった。また、③については、財務諸表に開示された会計情報の大部分は使用しないという決定を行った固定資産に関するもので、当該資産には有効利用の余地がなかった。これらの検証結果から、独法減損会計の目的はすべて達成されていなかったと評価できる。

評価結果の要因を明らかにするため、独法減損基準と IPSAS 21 との比較分析を行ったところ、独法減損基準は、使用中止となった固定資産しか減損処理を行わないこと、固定資産に生じた減損額の一部しか損益計算書に計上しないこと、回収可能サービス価額の回復に起因する減損の戻入れを行わないことが、課題となっていた。これらの課題を解決し、減損会計適用の効果を最大限に発揮させるために、会計基準については、IPSAS 21 を包含した IPSAS を基礎に新たな独法会計基準を設定することが考えられる。これにより、減損処理の効果は財務諸表に確実に現れてくると思われる。

減損損失は、固定資産の将来の経済的便益又はサービス提供能力の損失を意味するため、その計上は、当該資産によって提供されているサービスに対する需要又は必要性の低下を意味する。このため、減損損失は独立行政法人にとっては業務運営の失敗を認めることになるが、財務諸表の利用者にとっては当該法人の業績を評価する上で重要な会計情報となる。独法減損会計が当初の目的を達成するとともに、業務運営の効率化と業績の適正な評価に資する会計情報を提供するためには、独法減損基準だけではなく、独法会計基準も含めて見直す必要がある。

## 参考文献

- 東信男（2013）「改革を迫られた独立行政法人制度—独法会計に焦点を当てて—」『会計検査研究』第 48 号, 71-89 頁。
- 東信男（2016a）「第 13 章 独立行政法人における会計の機能と課題」『公共経営の変容と会計学の機能』柴健次編著, 同文館出版, 221-251 頁。
- 東信男（2016b）「第 5 章 新公会計基準の課題と展望—IPSAS を巡る国際的な動向を踏まえて—」『新しい地方公会計の理論, 制度, および活用実践』日本会計研究学会特別委員会最終報告, 82-101 頁。
- 伊澤賢司（2014）「国際公会計基準の現状と日本に与える示唆」『国際公会計学会第 17 回全国大会予稿集』3-6 頁。
- 石田晴美（2016）「独立行政法人における損益外減価償却の検討」『公会計研究』第 17 卷, 第 1・2 号合併, 60-72 頁。
- 石津寿恵（2010）「独立行政法人における固定資産の会計処理—損益外減価償却の課題—」『財務会計研究』第 4 号, 33-60 頁。
- 会計検査院（2012a）「独立行政法人における不要財産の認定等の状況に関する会計検査の結果について」『会計検査院法第 30 条の 3 の規定に基づく報告書』。
- 会計検査院（2012b）『平成 23 年度決算検査報告』。
- 川村義則（2001）「減損会計の特徴と主要問題に関する考察」『早稲田商学』第 391 号, 141-161 頁。
- 企業会計審議会（2002）『固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書』。
- 財政制度等審議会（2005）『法制・公会計部会及び公企業会計小委員会合同会議議事録』。
- 総務省等（2000）『「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」に関する Q & A』。
- 高橋選哉（2008）「独立行政法人会計における減価償却の検討」『會計』第 174 卷, 第 6 号, 819-834 頁。
- 独立行政法人会計基準研究会（2000）『「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解』』。
- 野中郁江（2000）「「独立行政法人会計基準」批判—損益計算を中心に—」『経理知識』第 79 号, 41-58 頁。
- 山本清（2000）「独立行政法人の財務と会計に関する考察」『岡山大学経済学会雑誌』第 31 卷, 第 4 号, 207-234 頁。
- IAASB(2009) International Standard on Auditing 320, Materiality in Planning and Performing an Audit.
- IASB(2004) International Accounting Standard 36, Impairment of Assets.
- IPSASB(2004) International Public Sector Accounting Standard 21, Impairment of Non-Cash-Generating Assets.