

## 公益法人会計基準に関する実務指針（その 3）

平成 19 年 3 月 29 日

日本公認会計士協会

### 目 次

|                             |          |
|-----------------------------|----------|
| <b>固定資産の減損会計</b> .....      | <b>1</b> |
| 1. 減損会計の適用 .....            | 1        |
| 2. 時価評価の対象範囲 .....          | 3        |
| 3. 減損処理の対象資産 .....          | 3        |
| 4. 時価の著しい下落 .....           | 3        |
| 5. 減価償却費不足額がある場合の減損処理 ..... | 3        |
| 6. 使用価値の算定 .....            | 6        |
| 7. 会計処理及び財務諸表における開示方法 ..... | 6        |
| 8. 固定資産の減損処理方法 .....        | 8        |

本報告で使用する略称は、次のとおりである。

- 新会計基準：公益法人会計基準の改正等について（平成 16 年 10 月 14 日 公益法人等の指導監督等に関する関係省庁連絡会議申合せ）
- 新会計基準の運用指針：公益法人会計基準の運用指針について（平成 17 年 3 月 23 日 公益法人等の指導監督等に関する関係省庁連絡会議幹事会申合せ）
- 旧会計基準：公益法人会計基準（昭和 60 年 9 月 17 日 公益法人指導監督連絡会議決定）
- （一般・経常外）：正味財産増減計算書（一般正味財産増減の部・経常外増減の部）
- (B/S)：貸借対照表

## 固定資産の減損会計

### 1. 減損会計の適用

**Q 1：公益法人における固定資産の減損会計は、どのように適用されるのでしょうか。**

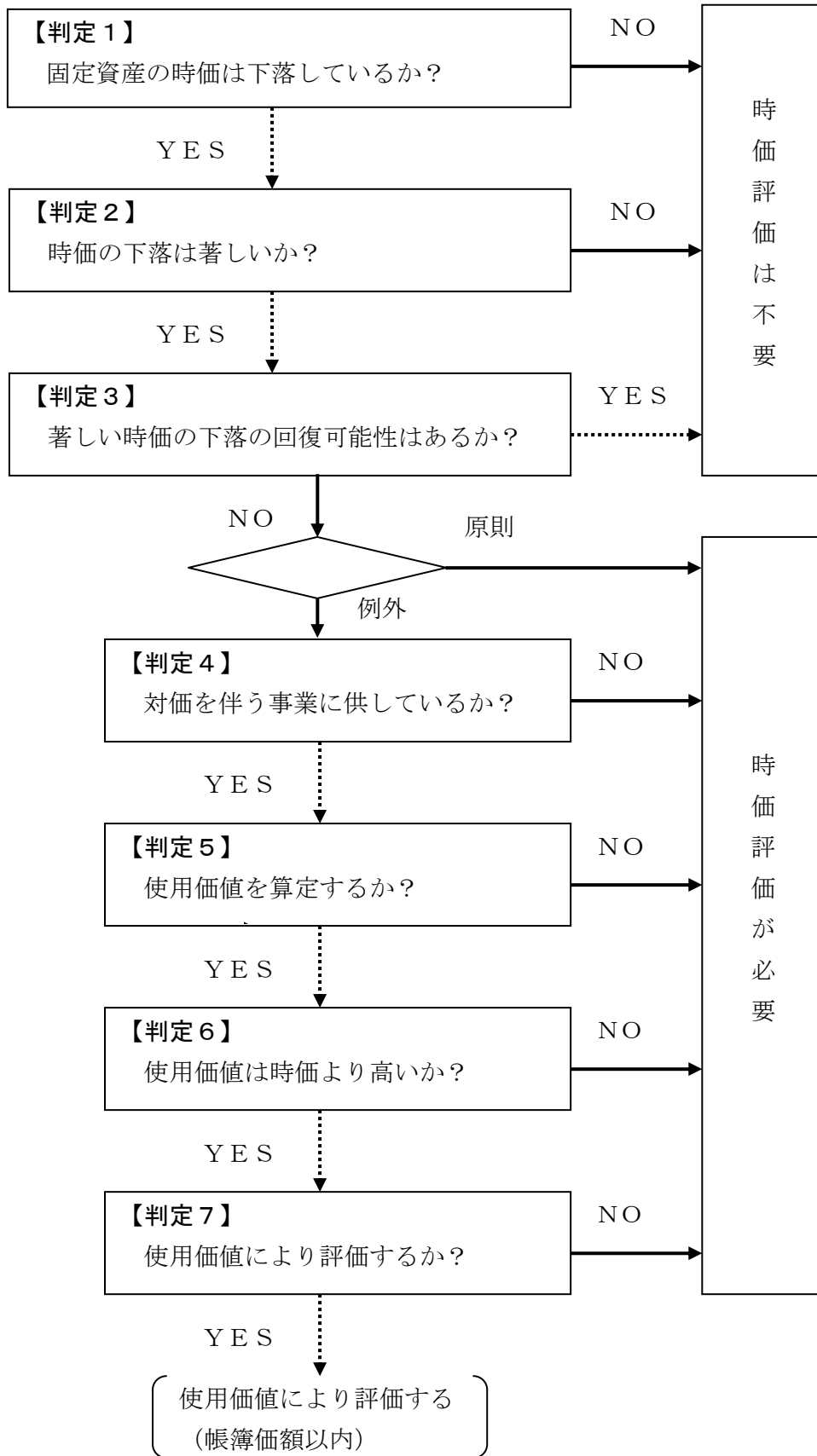
A：公益法人における固定資産の減損会計は企業会計と同一ではなく、その適用は以下のとおりである。

新会計基準では、「資産の時価が著しく下落したときは、回復の見込みがあると認められる場合を除き、時価をもって貸借対照表価額としなければならない。」とされており、原則として、強制評価減を行う必要がある。

ただし、「有形固定資産及び無形固定資産について使用価値が時価を超える場合、取得価額から減価償却累計額を控除した価額を超えない限りにおいて使用価値をもって貸借対照表価額とすることができる。」とされており、例外として、帳簿価額（取得価額から減価償却累計額を控除した価額）を超えない限り、使用価値で評価することもできる。

なお、公益法人において固定資産を使用価値により評価するか否かは任意であるが、使用価値により評価できるのは、対価を伴う事業（公益事業であるか、付随的に行う収益事業であるかは問わない。）に供している固定資産に限られる。

以上をまとめると、次の図のとおりである。



## 2. 時価評価の対象範囲

**Q 2 : Q 1における減損会計の適用の有無に関する図解の【判定1】は「固定資産の時価は下落しているか?」となっていますが、すべての固定資産について時価を調査する必要があるのでしょうか。**

A : 公益法人における固定資産の減損会計は、Q 1に記載のとおり、原則として強制評価減である。したがって、対象となる固定資産は強制評価減の対象になるおそれのあるものである。

例えば、バブル期に取得した土地及び建物等の固定資産の時価が著しく下落していないかどうかというような場合であり、通常に使用している什器備品や車両運搬具まで厳密に時価を把握する必要はない。ただし、電話加入権等の時価が著しく下落しており、その金額に重要性があるような場合には時価評価が必要になる。

なお、公益法人における固定資産の減損会計は、企業会計と異なり、減損の兆候の有無に関係なく、時価と帳簿価額との比較が行われることに留意する。

## 3. 減損処理の対象資産

**Q 3 : 減損処理の対象となる固定資産の範囲はどこまででしょうか。**

A : 他の基準に減損処理に関する定めがある資産（例えば、「金融商品に係る会計基準」における金融資産や「税効果会計に係る会計基準」における繰延税金資産）を除き、固定資産は基本財産や特定資産等の区分にかかわらず、減損処理の対象資産になる。

## 4. 時価の著しい下落

**Q 4 : 固定資産について、時価の著しい下落とはどのような場合ですか。また、その回復可能性はどのように判断するのでしょうか。**

A : 新会計基準の運用指針において「資産の時価が著しく下落したときとは、時価が帳簿価額から概ね 50%を超えて下落している場合」とされている。この場合の時価は、企業会計と同様に、公正な評価額で把握することになる。通常、それは観察可能な市場価格をいい、市場価格が観察できない場合には合理的に算定された価額（例えば、不動産鑑定評価額等）を用いることになる。

また、その回復可能性は、相当の期間に時価が回復する見込みであることを合理的な根拠をもって予測できるか否かで判断することが必要となる。

## 5. 減価償却費不足額がある場合の減損処理

**Q 5 : 旧会計基準では固定資産の減価償却は任意で行わないことができると解釈されてきました。これに対して新会計基準では減価償却が強制されることとなりました。そのため、減価償却を行っていない固定資産を有する法人における経過措置として新会計基準の運用指針では、次のような取扱いをしています。**

原則：新会計基準適用初年度に過年度分の減価償却費を計上する。

特例その1：過年度分の減価償却費を一括して計上せず、新会計基準適用初年度の期首の帳簿価額を取得価額とみなし、以後、残存耐用年数（新規に取得した場合の耐用年数から経過年数を控除した年数）で償却する。

特例その2：旧会計基準の運用において、取得時から減価償却を実施せず、その後経過年数を考慮しない耐用年数で減価償却を実施している固定資産については、従前の方法で継続して実施することができる。

このように、減価償却について新会計基準の運用指針では特例規定を設けていますが、この場合、固定資産の減損処理はどのようなようになるのでしょうか。

A：新会計基準の運用指針の趣旨にかんがみて、経過期間については厳密に考えないで何らかの緩和措置を適用することも認められると解される。すなわち、新会計基準の運用指針における経過措置を適用している場合、下落率の判定は、経過措置適用後の帳簿価額によるのではなく、取得当初より正規の減価償却を実施してきたと仮定した場合の帳簿価額による。これは、経過措置を認容した新会計基準の運用指針の趣旨を考慮するとともに、正規の減価償却を実施してきた法人との衡平性を保持するためである。取得当初より正規の減価償却を実施してきたと仮定した場合の帳簿価額と比較して時価が50%を超えて下落している場合に初めて帳簿価額と時価との差額について減損損失を計上する。具体的な事例を示すと以下のとおりである。

#### <具体的な事例>

##### ① 前提条件

経過措置適用による帳簿価額（A）：750

取得年度より正規の減価償却を実施してきたと仮定した場合の帳簿価額（B）：300

時価その1のケース（C）：200

時価その2のケース（D）：120

下落率：

時価200の場合

AとCを比較した場合の下落率： $73\% = (750 - 200) \div 750$

BとCを比較した場合の下落率： $33\% = (300 - 200) \div 300$

時価120の場合

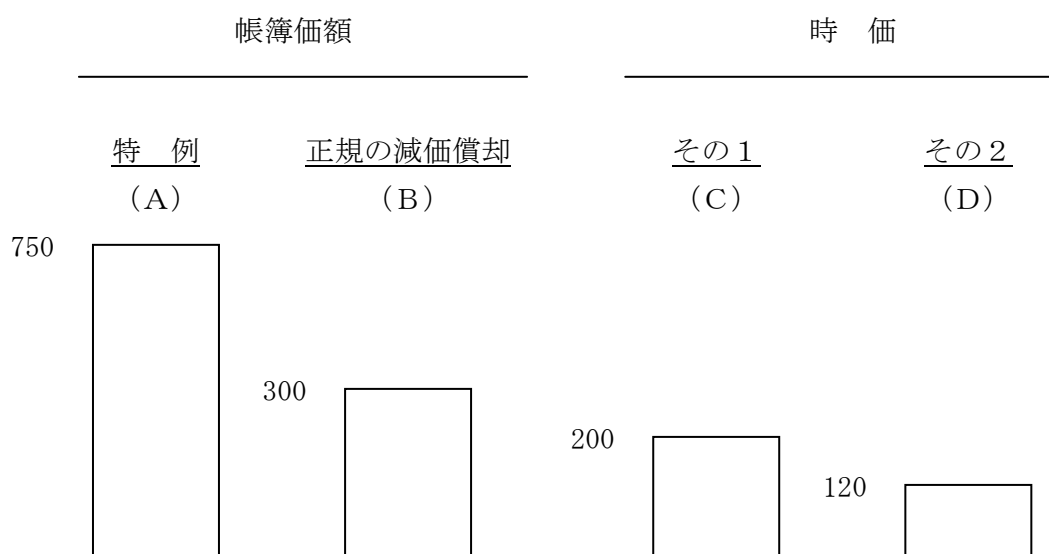
AとDを比較した場合の下落率： $84\% = (750 - 120) \div 750$

BとDを比較した場合の下落率： $60\% = (300 - 120) \div 300$

なお、この事例では使用価値については考慮しないこととする。

以上の前提の諸要素を図解し、また、表にまとめると、それぞれ次のようになる。

特例規定及び正規の減価償却による帳簿価額と時価との相関図



帳簿価額・時価・下落率表

| 帳簿価額      |                 | 時価         |            | 下落率 |     |          |     |
|-----------|-----------------|------------|------------|-----|-----|----------|-----|
|           |                 |            |            | 対特例 |     | 対正規の減価償却 |     |
| 特例<br>(A) | 正規の減価<br>償却 (B) | その1<br>(C) | その2<br>(D) | その1 | その2 | その1      | その2 |
| 750       | 300             | 200        | 120        | 73% | 84% | 33%      | 60% |

② 減損の扱い

時価が 200 の場合、経過措置（特例）を適用したときの帳簿価額が 750 であるため、下落率が 73% となって 50% を超過するが、取得年度より正規の減価償却を実施してきたと仮定した場合の帳簿価額は 300 であり、33% しか下落していないので、減損処理は不要となる。しかし、時価が 120 の場合は、正規の減価償却後の帳簿価額に対しても下落率が 60% となるため、減損処理が必要である。この場合の減損額は 630 (=750-120) となる。

これは、減損処理が必要かどうかの判断は、正規の減価償却を実施してきたと仮定した場合の帳簿価額と時価を比較して行うが、減損処理が必要となった場合には、もう、当該固定資産については減価償却の役割である、固定資産の取得価額の耐用年数にわたる規則的な配分の必要性がなくなったために、帳簿価額から時価まで減損するという考えによっている。

なお、これは、経過措置を適用している法人すべてに、取得年度より正規の減価償却を実施してきたと仮定した場合の帳簿価額を算定することを求め

るものではなく、その算定は固定資産の時価が著しく下落していると思われる場合の減損処理の可否を判定する際に必要となるものである。

## 6. 使用価値の算定

**Q 6 : 公益法人における固定資産の使用価値はどのように算定するのでしょうか。**

A : 公益法人における固定資産の使用価値は、対価を伴う事業に供している固定資産について、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もって算定する。なお、将来キャッシュ・フローについては、企業会計に準じて以下のように見積もることが必要である。

- (1) 将来キャッシュ・フローは、法人に固有の事情を反映した合理的で説明可能な仮定及び予測に基づいて見積もる。
- (2) 将来キャッシュ・フローの見積りに際しては、資産又は資産グループの現在の使用状況及び合理的な計画等を考慮する。
- (3) 将来キャッシュ・フローの見積金額は、生起する可能性の最も高い単一の金額又は生起し得る複数の将来キャッシュ・フローをそれぞれの確率で加重平均した金額とする。
- (4) 資産又は資産グループに関連して間接的に生ずる支出は、関連する資産又は資産グループに合理的な方法により配分し、当該資産又は資産グループの将来キャッシュ・フローの見積りに際して控除する。
- (5) 将来キャッシュ・フローには、利息の支払額並びに法人税等の支払額及び還付額を含めない。

## 7. 会計処理及び財務諸表における開示方法

**Q 7 : 減損処理後の会計処理及び財務諸表における開示方法を教えてください。**

A : 公益法人の場合、企業会計に準じて以下の取扱いとする。

### (1) 会計処理

#### ① 減価償却

減損処理を行った固定資産については、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。

### (2) 財務諸表における開示方法



① 貸借対照表における表示

減損処理を行った固定資産の貸借対照表における表示は、原則として、減損処理前の取得価額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価額とする形式で行う。ただし、当該資産に対する減損損失累計額を、取得価額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。

② 正味財産増減計算書における表示

減損損失は、原則として、一般正味財産増減の部の経常外費用に計上する。

なお、指定正味財産に対応する固定資産の場合には、減損損失に対応する金額を指定正味財産から一般正味財産へ振り替えることになる。この場合の注記例を示せば、次のとおりである。

<注記例>

指定正味財産から一般正味財産への振替額の内訳

指定正味財産から一般正味財産への振替額の内訳は、次のとおりである。

| 内 容                          | 金 額 |
|------------------------------|-----|
| 経常外収益への振替額<br>土地減損損失計上による振替額 | 〇〇〇 |

③ 注記事項

重要な減損損失を認識した場合には、減損損失を認識した固定資産、減損損失の金額、評価金額の算定方法等について注記することが望ましい。この場合の注記例を示せば、次のとおりである。

<注記例 1 >

減損損失関係

以下の固定資産について減損損失を計上している。

|         |        |
|---------|--------|
| 種 類     | 土地     |
| 場 所     | 〇〇県〇〇市 |
| 減損損失の金額 | 〇〇〇    |

(評価金額の算定方法)

不動産鑑定評価額によっている。

<注記例 2 >

## 減損損失関係

以下の固定資産グループについて減損損失を計上している。

|         |        |
|---------|--------|
| 種 類     | 構築物・土地 |
| 場 所     | 〇〇県〇〇市 |
| 減損損失の金額 | 〇〇〇    |

(減損損失の内訳)

減損損失の内訳は、構築物〇〇〇、土地〇〇〇である。

(グルーピングの方法)

賃貸用不動産（駐車場）について、個々の物件を単位とした。

(評価金額の算定方法)

使用価値により評価しており、将来キャッシュ・フローを〇%で割り引いて算定している。

なお、具体的な注記の事例は、Q 8 の A (5) を参照のこと。

## 8. 固定資産の減損処理方法

**Q 8 : 固定資産の減損処理方法について具体的に教えてください。**

A : 固定資産の減損処理方法について、設例を用いて解説すると以下のとおりとなる。

### (1) 対象資産の把握

#### ① 前提条件

甲法人は、公益事業としてA事業とB事業を行っている。なお、B事業は対価を伴う事業である。

甲法人の固定資産は本部の土地建物（一般正味財産に対応する固定資産）のみであり、これを次のとおり、各会計の貸借対照表に計上している。

|     | 建物  | 土地    | 合計    |
|-----|-----|-------|-------|
| A事業 | 300 | 1,200 | 1,500 |
| B事業 | 200 | 800   | 1,000 |
| 合計  | 500 | 2,000 | 2,500 |

#### ② 考え方

新会計基準では、公益事業であるか収益事業であるかを問わず、「資産の時価が著しく下落したときは、回復の見込みがあると認められる場合を除き、時価をもって貸借対照表価額としなければならない。」とされている。したがって、時価が下落している場合、本件の土地建物については、時価を把握することが必要である。

(2) 著しい時価の下落の検討及びその回復可能性の検討

① 前提条件

甲法人の土地建物について不動産鑑定士から鑑定評価額を入手したところ、以下のとおりの結果となった。

|     | 建物  | 土地  | 合計  |
|-----|-----|-----|-----|
| A事業 | 180 | 360 | 540 |
| B事業 | 120 | 240 | 360 |
| 合計  | 300 | 600 | 900 |

本件の土地建物については、いずれも相当の期間に時価が回復するか否かは不明である。

② 考え方

以下のように帳簿価額に対する時価の割合から、土地について著しい時価の下落が認められる。

|     | 建物  | 土地  |
|-----|-----|-----|
| A事業 | 60% | 30% |
| B事業 | 60% | 30% |

しかも、本件の土地の時価下落の回復可能性について合理的な根拠をもって立証することができない。このため、土地については、A事業もB事業も、時価による評価（減損処理）が必要である。

ただし、対価を伴う事業であるB事業の土地については、使用価値により評価することもできる。

(3) 使用価値の算定

① 前提条件

B事業の土地建物は一体として対価を獲得しており、その割引前将来キャッシュ・フローは次のとおり見積もられた。

| 年数              | 1  | 2  | 3  | 4  | 5  | 6  | 7  | 8  |
|-----------------|----|----|----|----|----|----|----|----|
| B事業の将来キャッシュ・フロー | 70 | 70 | 70 | 70 | 60 | 60 | 60 | 60 |

なお、建物の経済的残存使用年数は8年であり、この残存使用年数経過後における土地建物の正味売却価額は160と見積もられた。また、割引率は2.0%を採用する。

また、B事業に供している土地建物については、これを一体として使用価値を算定する。

② 考え方

B事業の土地建物の使用価値

$$= \frac{70}{1.02} + \frac{70}{(1.02)^2} + \frac{70}{(1.02)^3} + \dots + \frac{60+160}{(1.02)^8} = 478$$

B事業の土地建物の使用価値をそれぞれの時価の比に基づいて配分すると、以下のとおりとなる。

|    | 帳簿価額  | 時価  | 使用価値 |
|----|-------|-----|------|
| 建物 | 200   | 120 | 159  |
| 土地 | 800   | 240 | 319  |
| 合計 | 1,000 | 360 | 478  |

この結果、B事業の土地については、原則として時価までの減損処理が必要であるが、例外として使用価値により評価することも容認される。

なお、建物については、時価の著しい下落がないため減損処理は不要である。

(4) 具体的な会計処理

① 前提条件

B事業の土地については、時価ではなく、使用価値により評価する。

なお、A事業の土地は、上記(2)より時価により評価する。

② 仕訳

|                |       |   |         |       |
|----------------|-------|---|---------|-------|
| 土地減損損失（一般・経常外） | 1,321 | ／ | 土地（B/S） | 1,321 |
|----------------|-------|---|---------|-------|

A事業の土地減損損失：帳簿価額 1,200－時価 360＝840

B事業の土地減損損失：帳簿価額 800－使用価値 319＝481

(5) 具体的な注記例

① 前提条件

上記(4)のとおりとする。

② 注記例

減損損失関係

以下の固定資産について減損損失を計上している。

|         |        |
|---------|--------|
| 種 類     | 土地     |
| 場 所     | 〇〇県〇〇市 |
| 減損損失の金額 | 1,321  |

(減損損失の内訳)

減損損失の内訳は、A事業の土地 840、B事業の土地 481 である。

(評価金額の算定方法)

A事業の土地は不動産鑑定評価額によっている。

B事業の土地は使用価値により評価しており、将来キャッシュ・フローを2.0%で割り引いて算定している。

以 上