

本研究会における議論（個別表）

2（1）総括的な事項

○ 企業会計との関係

- ・ 地方公会計の考え方として、①企業会計と完全に別個のものをつくるのか、②企業会計をそのまま適用するのか、③企業会計をベースとしながら公会計固有の論点を整理する手法をとるのか、どの立場で考えていくのか。

【整理の方向】

- ・ 現実問題として、公会計よりも企業会計の方が先行し、一般的に普及していること等を踏まえると、企業会計をベースにして公会計固有の論点を整理していくことがわかりやすく、説明責任の強化につながるのではないか。
- ・ I P S A S の検討状況との関係をどのように考えるか。

【主な議論】

- ・ 企業会計と公会計の共通部分をベースにするのが現実的・建設的であり、グローバルスタンダードとして参考になるのが I P S A S ではないか。
- ・ ①基準モデル・改訂モデルの統合又は統合した上で発展的展開を図るといふこれまでの連続性の中で改革を進めていくのか、②これまでの流れを一旦リセットして I P S A S 又は企業会計ベースで置き直すのか、整理をすべきではないか。
- ・ 企業会計をベースにして、地方団体固有の事情を考慮して決めていくのが対外的にはわかりやすく、説明責任の強化につながるのではないか。
- ・ 公会計、企業会計を問わず、会計の共通的なものを最初に考えて分化していくのが最も理想的な方法と考えられるが、現実問題として、企業会計の方が先行しており、企業会計と同じような予算・人員を公会計の基準作成等に投入することは非現実的であること等を踏まえると、「企業会計をベースとしながら公会計固有の論点を整理する」という手法しかないのではないか。

○ 議論の範囲・程度

- ・ I P S A S のような概念フレームワーク的な議論か、個別の実務を含めて細かい点まで議論するのか、どのレベルでの議論を行うか。

【整理の方向】

- ・ 全体的なスケジュールを考慮した上で、I P S A S 等も意識しながら、現行モデルにおける個々の実務や会計基準に関わる事項について議論を進めるのがよいのではないか。

【主な議論】

- ・ 自治体間の比較可能性を担保する観点から、最低限どこを統一すべきかを考える必要があるのではないか。
- ・ どうあるべきかの議論は中長期的な話で、前提が決まるまでに時間がかかる恐れがあるため、中長期的な話と当面の作業ベースの話は切り分けて議論を進めるべきではないか。複式簿記及び台帳の整備等に議論を絞り、これらを期限を区切って早急に進める必要があるのではないか。
- ・ I P S A S のような概念フレームワーク的な議論がよいと考えられるが、I P S A S は現実に基準ができている前提で抽象度が高い議論をしているため、個々の実務や会計基準も意識しつつ、財務業績等の概念的な議論を進めればよいのではないか。
- ・ 地方団体に対して公会計を推進していく立場であれば、本研究会では概念フレームワーク的な議論しかできないと考えられるが、全体のスケジュールとしていつまでに基準は変える等といったことを、きちんと地方団体に示していくことが重要ではないか。
- ・ ロードマップについて、本研究会の中で、今後どういう形で地方公会計を推進していくのか、どういうスケジュールでどういう方向を目指していくのかを示すことが必要ではないか。
- ・ 当面の議論の範囲としては、現状の実務研究会報告書、各種手引あたりのイメージではないか。
- ・ 複数のモデルが併存する中で、公会計モデルを統一すべきとするのか、コンセンサスをとる必要があるのではないか。併せて、複式簿記の導入と固定資産台帳の整備を必要なものとするか、研究会として結論を出す必要があるのではないか。

○ 財務業績

・そもそもの財務書類が示す財務業績とは何かということを考えるべきではないか。

【整理の方向】

・財務業績とは何かというのは、ストックで言えば資産・負債・純資産、フローで言えば収益・費用といった財務書類の構成要素に依存しており、地方団体の財政活動をその構成要素にどう分類するかということとセットの議論である。公会計における財務業績はフロー・ストックの中長期的な均衡状態を示すべきものであり、その意味合いを考慮しながら、財務書類の構成要素を整理していくのがよいのではないか。

【主な議論】

- ・ストックだと資産・負債・純資産、フローだと収益・費用といった会計の5つの要素のうち、財務業績は収益と費用を対比して収支差額を見るという考え方であるが、その収支差額の意味合いが十分に検討されていないのではないか。
- ・発生主義による収益費用の差額は、費用に減価償却等も入ってくるので、ある程度中長期的な均衡を表すのではないか。
- ・単年度のフローの業績はもちろん、ストックベースの業績も非常に大事ではないか。将来の債務償還の可能性という点では貸借対照表で財産と財源、資金収支計算書で収入と支出のバランスを見て、それ以外の2つの書類によって受益と負担、コストと収益といったようなバランスを見るという役割分担があるのではないか。
- ・決算情報と資金収支計算書との差異がまず出発点であり、次に資金収支計算書と行政コスト計算書との関係で差異がどう生じるかという意識で業績をとらえると、整理しやすいのではないか。
- ・純資産変動計算書の重要性について、企業会計と公会計でニュアンスが若干違うと考えられるので、公会計においては、純資産変動計算書を上位の概念として取り扱った方が議論はしやすいのではないか。そうすると、資金収支計算書・行政コスト計算書・貸借対照表のレベルで予算・決算との関連を非常に強く意識でき、さらに追加的な情報として純資産変動計算書を考えることもできるのではないか。
- ・財務業績とは何かというのは構成要素に依存しており、構成要素をどうするのかというのとセットの議論ではないか。
- ・財務業績として、期間均衡で当年度の行政コストが当年度の税収等で賄われているかどうかを示すことを重要と考えるか、それともそうでないと考えるかがポイントとなるのではないか。
- ・企業会計における財務諸表の目的は財政状態と経営成績を表すということであり、貸借対照表・損益計算書が重視され、それを補完するものとしてキャッシュ・フロー計算書と株主資本等変動計算書があるが、こういった立場をとって議論するのか、純資産変動計算書に上位の意義を見出して議論するのかで結論が変わってくるので、このことをきちんと議論しないと議論が進まないのではないか。

- ・企業会計との対照を考えると、純資産変動計算書を上位的な概念とすべきではなく、貸借対照表と行政コスト計算書に意義を見出す必要があるのではないか。

○ 行政コスト計算書の作成意義

- ・資産・債務改革の流れから、貸借対照表の整備の必要性が強調されるが、行政コスト計算書の作成意義を考えるべきではないか。

【整理の方向】

- ・フローを行政コスト計算書と純資産変動計算書でどう示すかという役割分担の問題であり、相互に関連するため、純資産変動計算書の位置づけとあわせて整理するのがよいのではないか。

【主な議論】

- ・行政コスト計算書単独の意義ではなく、フローを行政コスト計算書と純資産変動計算書でどう示すかという役割分担の問題であり、これらは一緒に議論した方がよいのではないか。
- ・財務業績の議論とも関連するが、行政コスト計算書を、現行のCR（コストレポート）系をやめてPL（財務業績）系で実施すべきかどうかを議論すべきではないか。

○ 純資産変動計算書の作成意義

○ 財源仕訳の必要性及び仕訳方法

- ・ 企業会計との違いという観点からも、会計処理や表示方法も含めて、純資産変動計算書の作成意義を考えるべきではないか。
- ・ 現行モデルでは、台帳整備の際に財源別の情報を必要としているが、財源仕訳の必要性及び仕訳方法についてどのように考えるか。

【整理の方向】

- ・ 企業会計における財務諸表の目的は財政状態と経営成績を表すということであり、貸借対照表・損益計算書が重視され、それを補完するものとしてキャッシュ・フロー計算書と株主資本等変動計算書があるが、こういった立場をとって議論するのか、それとも公会計においては純資産変動計算書に特別の意義を見出して議論するのか、で結論が変わってくるが、どのようにすれば目的に合った役に立つ財務書類になるのかという実務的な観点から財務書類体系（純資産変動計算書の取扱い等）を整理する必要があるのではないか。
- ・ その際、純資産変動計算書を一階層上のガバナンスと捉え、その下にコスト低減が可能なマネジメントとして行政コスト計算書を捉えるかという考え方、財源仕訳を必要とする考え方の是非について整理すべきではないか。

【主な議論】

- ・ 財源仕訳は現金主義の名残であり、発生主義会計を採用するのであれば財源仕訳は必要ないのではないか。仮に財源の変動の情報に有用性があると考えるのであれば、大阪府方式のように附属明細のような形で財源の内訳を全体として説明するという方法が現実的ではないか。
- ・ 基準モデルの考え方はフレームワーク的なところも含めて一定の考え方に基づいて構築されたものであるが、別の考え方があるのも確かである。財源仕訳が公会計を推進、あるいは複式簿記を導入する上でハードルが高いのであればそれはそれとして別の観点で考えなければならないが、多くの意見を出した上で議論の経緯を残して結論を出していく必要があるのではないか。
- ・ フロー情報を行政コスト計算書・純資産変動計算書どちらに分けるかという議論であれば、確かに純資産変動計算書には非常に意味があったと考えられるが、企業会計・I P S A Sとも考え方が相違する中で、理解可能性という観点からは疑問がある。
- ・ 行政コスト計算書と純資産変動計算書の関係が非常に曖昧であるとする、すべて行政コスト計算書に計上すればよいのではないか。行政コスト計算書に寄せる形で議論を進めながら、純資産変動計算書の役割について将来的に検討する、又は注記で作成するといった対応にすれば、かなり進んでいくのではないか。
- ・ 会計の情報は一覧性がある情報をはっきりと出せるところにメリットがあり、その中で予算・決算の金額とのつながりが重要であると考えているが、その観点からす

れば、純資産は結果として出てくるものであり、それが何を表すというのはあまり詰まっていないのではないか。

- 本来純資産の動かない取引に対してあえて純資産をグロスアップして増減させることにより、将来の税金の先食いをしていること等を示せる点において、間違いなく財源仕訳には意味があるものであるが、複雑かつ中途半端な様式になっていることは否めない。手間と効果の問題であるが、少なくとも財源仕訳の意味を理解した上で、公会計を進めるために財源仕訳をなくす、附属明細書で表示するといった議論は、現実的運用論としてはあり得るのではないか。
- 財源仕訳の意義は理解するが、その発想を大学の会計学の中で教えていくようなことにならないと、その理解は広まらないのではないか。
- どの事業にどの財源を使うかは非常に大事であるが、それを純資産変動計算書という形で実施するかどうかは議論の余地があるのではないか。逆にそれを必要とする場合には、その活用方策も含めて、作成意義を早い段階から全面に出していく必要があるのではないか。
- 実務的に財源仕訳を行う際、予算では全体として財源枠は決まっているが、個々の取引についてあらかじめ定まっているわけではないという実務上の課題があるのではないか。
- 予算と財源の関係で、基本的に地方債の発行は地方財政法に規定があり、投資的経費・建設事業費に限られている中で、全体として地方債で調達した資金は資産として計上されていると考えられる。ここ数年、臨時財政対策債の発行が多額となっており、これを今後どのように財務諸表に表示していくかが課題である。
- 公的主体の財務業績を示すという観点からは網羅性が重要であり、減価償却を含めたフルコストを1つの計算書で示すこと、それに見合う形で財源がどれだけ確保されているのかを示すことにより、中長期的に財務内容の把握をすることが重要ではないか。純資産変動計算書の役割についても、こうした観点を踏まえて、統合化の視点と細分化の視点の両方を組み合わせて検討すべきではないか。
- 収益側で繰延処理といった柔軟な会計処理ができることが重要ではないか。また、企業会計では包括主義や損益の網羅性を重視している経緯があることを踏まえ、できるだけ網羅性を重視した財務書類を作成すべきではないか。

2(2) 個別的な事項 (①会計基準の前段階の事項)

○ 固定資産台帳の整備

- ・ 固定資産台帳の整備を進めていくためにはどのようにすればよいか。

【整理の方向】

- ・ 固定資産台帳の整備は必要不可欠であり、実務に携わる職員や会計情報を使用する関係者に、その利用価値や有用性をいかに理解してもらうかが重要であるが、地方団体の規模の違いや台帳自体の精度の向上の必要性も踏まえ、今後の新地方公会計の推進に向けたロードマップの中でどう位置づけるかを整理する必要があるのではないかな。

【主な議論】

- ・ 台帳の整備は必要不可欠であるが、スピード感と例外を残すのか等を議論する必要があるのではないかな。
- ・ 整備が進んでいない地籍調査の推進との関係も含めて、台帳の整備を進めていくための方策を議論すべきではないかな。また、例えば資産の更新投資に関して別ツールが公表されている中で、全団体に台帳の整備を進めたとして、どれだけ作成意義があるのかを考える必要があるのではないかな。
- ・ 固定資産台帳は帳簿体系では補助簿・補助元帳であるが、複式簿記で主要簿を記帳するのであれば、主要簿と補助簿の突合が会計処理の基本であり、固定資産台帳の整備と複式簿記の導入は一对で考えるべきではないかな。
- ・ 東京都の場合、財産を管理する部門と予算を執行する部門が違うので、財産台帳にあげた数字と会計上の数字がなかなか合わないの、それをチェックする仕組みを入れている。さらに、台帳と現物のチェックをすることにより固定資産の残高を検証することができるのではないかな。
- ・ 複式簿記の導入や固定資産台帳の整備について、委員の間でそれほど意見に差異はないと思われる中で、5年後ないし10年後の地方公会計としてのあるべき姿に関する議論とそこに至るまでのロードマップに関する議論とは切り分けた方がよいのではないかな。
- ・ 固定資産台帳の整備については、実務に携わる職員や会計情報を使用する関係者に、その利用価値や有用性をいかに理解してもらうかが重要ではないかな。例えば、資産保全に係るリスクへの対応という観点からも、固定資産台帳の利用価値や有用性があり、こうした点もリンクさせれば固定資産台帳の整備の必要性について理解が進むのではないかな。
- ・ 固定資産台帳について、割り切りさえすれば2、3ヶ月での整備も可能と思われるが、その精度について本当にそれでよいのか、徐々に精度を高めていくようなことをするのかを、実際に台帳整備を進めていく際のロードマップの中で検討する必要があるのではないかな。

○ 複式簿記の導入

- ・複式簿記（日々記帳）の必要性について、検証可能性の確保等の観点も踏まえ、どのように考えるか。

【整理の方向】

- ・将来的に複式簿記の導入は必要と考えられるが、地方団体の規模の違いやクラウド等の財務会計システムの問題、地方公営企業法の財務規定の適用範囲拡大との関係等を考慮して、今後の新地方公会計の推進に向けたロードマップの中にどう位置づけるかを整理する必要があるのではないか。

【主な議論】

- ・東京都方式のような複式簿記（日々仕訳）か、改訂モデルのような決算統計を加工した財務諸表も認めるのか、基準としてのあるべき姿を議論すべきではないか。
- ・小規模団体は予算も人手も限界がある中で、決算統計を活用するやり方も認める場合、決算統計の検証可能性の議論にも入らないといけないのではないか。
- ・複式簿記では、財産管理と予算執行を突き合わせて検証できるので、財産管理のレベルが格段に上がることが大きなメリットである。IT技術が進む中、複式簿記の職員への負担感もそれほどないのではないか。
- ・会計基準の統一という中で、①会計処理の方法（時価又は原価等）、②表示（どう見せるか）、③複式簿記の必要性（固定資産台帳の作成とセット）を整理することが重要。③について、作業面・コスト面などどこに問題があるのかを議論するとともに、これをどの程度の強制力と時間猶予で詰めていくかが重要ではないか。
- ・複式簿記については、団体の規模にかかわらず、統一して導入すべきではないか。
- ・複式簿記については、団体の規模によって差を設けることも検討した方がよいのではないか。
- ・財務諸表の検証可能性を議論すべきではないか。
- ・複式簿記の整備は、どこかで間違いがあっても突合して訂正が可能となることに一番のメリットがあるのではないか。
- ・将来的に複式簿記の導入は必要ではないか。また、その導入へのステップとして、現金取引に關しての複式簿記を試行してみることでかなり理解が進むのではないか。
- ・複式簿記の導入時期について、実務的にはクラウド等の財務会計システムの問題も関連するが、下水道事業のように複式簿記を未実施の法非適用企業がある中で、それをいつにするかは大きな政治的問題ではないか。
- ・複式簿記が導入されている水道事業のような法適用企業でさえ、公営企業会計基準の変更に向けて準備をしている中で、導入の程度に差があることが見えてきており、それを全体に広げた時に現場職員の負担の問題をどう解決していくのかということころにも留意する必要があるのではないか。

2(2) 個別的な事項 (②会計基準に係る事項)

○ 有形固定資産の評価基準の取扱い

- ・有形固定資産の評価基準（公正価値・取得原価等）について、どのように考えるか。

【整理の方向】

- ・現行の公正価値評価は、資産・債務改革の要請からできるだけ資産を時価に近い形で評価すべきという考え方に基づいているが、事業用資産の土地を除いては再評価をせず、償却資産については減価償却を行う取扱いとなっている。このような現状を踏まえ、有用性や信頼性の観点からのあるべき評価基準について、実務的な要素も考慮に入れた上で整理する必要があるのではないか。

【主な議論】

- ・固定資産について、資産により評価方法（公正価値・取得原価等）が相違することもありうるのではないか。また、同じ再評価モデルでも取得原価情報の保持の必要性を議論すべきではないか。さらに、移行時の資産評価に際しては過去に遡っての取得原価の算定は困難であるため、どの方式で評価する場合でも、みなし取得価額等の割り切りが必要ではないか。
- ・資産更新問題もあるので、インフラ資産に係る建物等の公正価値評価も議論すべきであるが、現状を踏まえると、事業資産の土地を再評価すべきかが議論の焦点になるのではないか。また、この議論をする上でも、台帳の早期整備が必要ではないか。
- ・基準モデルは、取得原価のみでは未実現損益やインフレ等の影響が大きいことから原則として公正価値を採用しているが、未実現損益やインフレ等の影響を勘案すべき資産と勘案しなくてよい資産があり、売却可能性のある資産はこれらを勘案すべきとの議論はあり得るが、売却可能性が当面ない資産はこうした議論はあたらないのではないか。
- ・地方公会計制度が導入された経緯として資産・債務改革があり、できるだけ資産を時価に近い形で評価すべきという考え方があったと理解しているが、資産・債務改革の目的が依然として有効であれば、その考え方に沿った資産評価は妥当ではないか。また、資産更新問題として、再投資をするために減価償却を通じて資金をプールすべきという議論がある中で、土地を除く道路も含めて再評価すべきではないかと考えることもあるが、現実問題として困難ではないか。
- ・公正価値といっても、再調達原価を想定するのか市場売却可能価額を想定するのかで目的も異なるので、分けて議論すべきではないか。ただ、新地方公会計制度研究会報告書においては、公正価値といっても再調達原価というよりは正味実現可能価額を想定して議論していたのではないか。
- ・事業用資産の土地に関して取得価額とするのか再調達原価とするのかという点と、インフラ資産の底地に関してゼロとするのか取得価額とするのか再調達価額とするのかという点について、開始時点の割り切りをどうするのかということに集約され

るのではないか。

- ・イギリスを含むEU諸国（ドイツ等を除く）では、基本的に国の全ての省庁・基礎自治体等を合わせたIFRSに準拠した貸借対照表を作成し、各国の財政状態を比較して今日の欧州債務危機に対応していこうというアプローチをしており、我が国も国との連結等を意図するのであれば、国の議論を斟酌する必要があるのではないか。また、公正価値で資産評価をして減価償却すると、インフラ資産の更新に係る財源がより多く必要となり、実現可能性の問題からしても、IFRSを地方団体に導入するのは時期尚早であり、大阪府方式がベストではないか。
- ・売れるから公正価値、売れないから取得原価といった議論は本来の理論的な検討からすると不適當ではないか。IPSASBでも同様な議論はされたことはない。
- ・貸借対照表としては現在の価額を示した方がよいと考えるが、その意味合いとこれに伴うコストとの対比で決めていく問題ではないか。また、公正価値で評価した場合、差額をどう示すかについて、貸借対照表の問題だけでなく、評価差額の問題をどう取り扱っていくのかということをあわせて考えていく必要があるのではないか。
- ・財政状態の定義が非常に曖昧であることが大きな問題ではないか。例えば、行政コスト計算書をフローの行政サービスの資金の調達源泉と運用形態、貸借対照表をストックに係る行政サービスの資金の調達源泉と運用形態と定義すれば、取得原価の考え方で問題ないのではないか。
- ・評価方法はどんな資産であっても統一すべきであり、資産・債務改革の流れを踏まえると、公正価値評価がふさわしいと考えるが、インフラ資産等の明らかに売却を想定していないような、又は実務的にも煩雑なものまで公正価値で評価するのは大変であり、国の財務書類とあわせて取得原価でよいのではないか。
- ・客観的なデータに基づく真実性の高いデータの提供が会計情報の備えるべき機能であり、その会計情報には基本的に有用性と信頼性が要件となるが、資産・債務改革において有用性で優れているとされていた時価に問題があった事実を考慮すると、従来の政府の大きな方針であった資産・債務改革を引き続き踏襲するかどうかは論点になるのではないか。
- ・目的適合性にかなうのは一般的には期末時の価格であるが、信頼性を考慮すると取得原価の方が意義がある。一時の政策課題である資産・債務改革を根本に据えて議論するよりは、本来的にはなるべく中立的に議論した方がよいのではないか。
- ・インフラ資産の定義づけが明確ではなく、これをしっかりさせる必要があるのではないか。
- ・資産更新問題について、減価償却分の資金が自動的に手元に残るわけではないため、公営企業会計のように予算制度自体に発生主義の考え方が取り入れられれば別かもしれないが、現行制度を前提とするのであれば、特定目的基金を設置して積立を行うかどうかの論点ではないか。
- ・企業会計やIPSASも同様であるが、全ての資産に単一の評価基準を適用するのは困難ではないか。目的適合性と客観性の2つの兼ね合いで考えるべきであるが、目的適合性について、現在価値を示すという目的の他に、期間負担の公平や税金の

使途と負債を示したり、サービスコストを測るといった目的もあるので、これらを考慮すると取得原価で十分ではないか。また、再取得原価のメリットは現在価値を示すことであるが、デメリットとして、客観的な評価ができない、技術革新についていけないという問題があるのではないか。公会計ではイギリスのように再取得原価を支持している国もあるが、アメリカをはじめヨーロッパの多くの国々が取得原価主義を採用しており、取得原価主義の方がより客観性があり、目的適合性にもかかっているのではないか。

- 利用者は一つの価値だけを求めているのではなく、取得原価で会計上は表示したとしても例えば時価情報も求めていると思われるので、売却可能資産については注記や複数の代替的な価値を比較できるような情報を提供していく方法が望ましいのではないか。
- I P S A Sでは資産の種類ごとに評価方法を選択してよいことになっており、必ずしも公正価値や時価で統一しなくてもよいとなっている。ただし、I P S A Sで会計方針の選択肢があるということは完全なフリーハンドを与えているわけではなく、実行可能性やコスト問題も含めて各団体に最も合った方法で会計方針を選択することである。すなわち、会計方針の選択を会計基準の作成者が決めるのか、財務書類をつくる側が適切に判断して監査人がそれをチェックすることに委ねるのかといった問題と考えられる。また、I P S A Sは世界中のあらゆるタイプの公的機関を対象に基準を作成しているためにそのような扱いとしているが、我が国の地方団体に限定して会計基準を作成するのであれば、ある程度の方法を示すことも合理的と考える。
- 取得した当時の技術で評価するのか、今の技術で評価するのかで考え方が異なるので、再調達原価の意義はしっかり議論した方がよいのではないか。また、インフラ資産の更新問題もあり、今持っている資産を再調達原価で評価する意義もあると思われるので、この点も議論した方がよいのではないか。

○ 税収の取扱い

- ・ 税収について、行政コスト計算書、純資産変動計算書のどちらに計上すべきか。

【整理の方向】

- ・ 税収を収益として行政コスト計算書に計上するか、住民からの拠出として純資産変動計算書に計上するかは、純資産変動計算書の作成を前提とするかどうかによって議論が違ってくるが、そのどちらが利用者の目的に合って役立つ財務書類になるのかという実務的な観点から整理する必要があるのではないか。

【主な議論】

- ・ 税収の取扱いや資産評価については、いかなる結論もあり得ると考えられるが、地方公会計モデルの統一を議論する場合において、議論の経緯を示すことが必要ではないか。
- ・ 税収の取扱いと補助金収入の取扱いは、IPSASBの概念フレームワークでも課題となっており、繰延インフロー・アウトフローという新たな構成要素を認めようという議論がなされている。例えば税収であれば、当該事業年度の事業に使用する場合は収益であるが、翌事業年度以降の事業に使用する場合は繰延インフローという形で繰延勘定に計上して翌事業年度以降に収益化するという議論がなされており、こうした議論も踏まえて、行政コスト計算書で何を表すか、財務業績で何を表すかもあわせて議論した方がよいのではないか。
- ・ 公会計は完全に企業会計を擬似的に表現することが前提となっていると考えており、将来のキャッシュフローを生まないものでも資産として計上している中で、税は対価性がないから収益ではないとするのは少し違和感がある。
- ・ 基準モデルでは、住民を出資者にみなした方がメッセージ性があることから、現行の整理とされているのではないか。また、純資産変動計算書と行政コスト計算書の考え方については、純資産変動計算書を一階層上のガバナンスと捉え、その下にコスト低減が可能なマネジメントとして行政コスト計算書を捉えている。
- ・ 基準モデルの税収等の取扱いに理屈があるのは理解するが、なぜ企業会計と違うのかを説明する必要があるのではないか。
- ・ 企業会計との違いという議論等に関して、ガバナンスという言葉と併せてパブリックアカウンタビリティという言葉が出てきているが、公共の部門におけるアカウンタビリティの広がり把握すべきではないか。
- ・ 行政コスト計算書はCR（コストレポート）であり、行政コスト計算書という以上、税収は純資産変動計算書に計上せざるを得ないのではないか。
- ・ 基準モデルでは、基本的にはフローの計算書で最も重要なものは純資産変動計算書と考えており、その1項目の内訳表が行政コスト計算書という考え方に基づいている。そちらがよいか、税収等を収益と扱い、損益計算書（財務業績計算書）を作成した方がよいかは、そのどちらが利用者の目的に合って役に立つ財務諸表になるのかという実務的な観点から議論した方がよいのではないか。
- ・ 東京都方式のように、税収の用途を明らかにするという考え方から税収を収益とし

た場合、減価償却費のような支出を伴わない費用もあり、その使途という観点では逆に説明しにくいのではないか。

- ・一般の方が見る場合に、行政コスト計算書が民間の企業会計とかなり違うのは理解しづらいのではないか。
- ・東京都方式の場合、財政全体で期間負担の公平性を見るという考え方に立っており、行政コスト計算書という名称にはなっているが、内容的には財務業績の計算書と位置づけている。
- ・初めはシンプルであることが重要であり、純資産変動計算書がいろいろな意味で難解である中で、行政コスト計算書にコスト情報だけではなく税収も入れた形で作成した方が全体的にシンプルではないか。

○ 補助金収入の取扱い

・補助金収入について、行政コスト計算書、純資産変動計算書のどちらに計上すべきか。

【整理の方向】

- ・「税収の取扱い」と「補助金収入の取扱い」は似たようなところがあるが、純資産変動計算書の作成を前提とするかどうかによって議論が違ってくるので、この点を整理する必要があるのではないか。

【主な議論】

- ・今の I P S A S の規定では、返還義務がある補助金は負債に計上し、義務が消えた時点で収益にするということになっているが、補助金適正化法の下では、対象の固定資産が残っている限り、返還義務が残りに残るのが一般的なので、資本的な移転収入は繰延ではないが負債に計上され続けて、償却にあわせて減っていくことになる。
- ・東京都方式では、固定資産の取得は従来の地方公営企業の考え方をベースとして、政府の資本拠出的なものとして取り扱っている。企業会計でも繰延収益に計上するという考え方があるが、実務的に煩雑な面があり、負担が大きいため、避けた方がよいのではないか。
- ・I P S A S の考え方を適用していくのであれば、補助金収入は政策執行の義務があるが会計上の負債とまではいえないので、収益に計上した方がよいのではないかと考えており、この場合、経常的な収益ではなく、大阪府のように特別な収益、例えば経常外の収益に計上することが考えられる。
- ・「税収の取扱い」と「補助金収入の取扱い」は似たようなところがあるが、純資産変動計算書の作成を前提とするかどうかによって議論が違ってくるので、この点を再度議論した方がよいのではないか。

○ 減価償却の取扱い

- ・減価償却について、行政コスト計算書、純資産変動計算書のどちらに計上すべきか。
- ・東京都方式のような取替法（更新会計）を導入すべきか。

【整理の方向】

- ・基準モデルの直接資本減耗の考え方について、純資産変動計算書の作成を前提とするかどうかによって議論が違ってくるが、取替法（更新会計）を含め、あるべき取扱いについて、会計情報としての有用性の観点から整理していくことが必要ではないか。

【主な議論】

- ・基準モデルの直接資本減耗の考え方について、独立行政法人会計基準が引用されているが、なぜ行政コスト計算書ではなく純資産変動計算書に計上するのかの根拠が理解しにくいのではないか。
- ・基準モデルの減価償却の計上方法がわかりにくいという指摘はよくあるが、純資産変動計算書の位置づけと関連してくるので、この背景を整理する必要があるのではないか。
- ・インフラ資産と事業用資産の区分が必ずしも明確でなく、これをより明確に整理する必要があるのではないか。
- ・基準モデルの減価償却の取扱いは独立行政法人会計基準に準拠しているということであるが、同会計基準の場合は、損益情報は国費等を投入して効率的に実施しているかを表すという考え方に基づいているものであり、総額が予算で決められている自治体会計と前提が異なっているものと考えられるため、同会計基準に準拠して基準モデルのインフラ資産を損益外とするというのは、わかりにくく理屈的にも整合性がとれないのではないか。国の財務書類（省庁別財務書類）においても、インフラ資産（公共用財産）を損益外とする処理は行っていない。
- ・基準モデルにおけるインフラ資産の減価償却の計上方法について、減価に対応すべき収益の獲得が予定されていないという論拠があるが、多くの事業用資産も同様ではないのか。
- ・仮に税収をはじめとする財源が全て行政コスト計算書に計上されれば、いずれのコストも行政コスト計算書に計上されるものと考えられる。財源と減価償却の処理のリンクがポイントであり、財源の会計処理が変われば、おのずと減価償却の会計処理も変わるのではないか。
- ・事業用資産とインフラ資産の区分について、民間で代替可能なものとそうでないものを分け、民間で代替可能なものは対応すべき収益の獲得が潜在的に可能であることから区分しているものと考えられるが、その考え方自体をどう考えるかという議論と、そもそも両資産の線引きが明確にできるのかという議論は分けて整理すべきではないか。
- ・東京都では、インフラ資産の中で道路については取替法、いわゆる更新会計を減価償却の代替として採用している。道路はネットワークとしてきちんと維持管理され

ていれば、減価償却と同様の機能があるのではないか。また、アセットマネジメントシステムとして、修繕履歴を取り込むことで将来の維持補修費を予想することもできるのではないか。

- ・減価償却については、正規の減価償却で処理するのか、取替・除却（更新会計）で処理するのかという計算方法の議論と、それらをどこで表示すべきかという表示方法の議論があるが、後者について会計情報としての有用性の観点から議論していくことも必要ではないか。

- ・歳計外現金のようなものの取扱い

2(3) 上記以外の事項

○ 基準設定主体

- ・ 基準設定主体について、どのように考えるか。

○ 地方団体の規模の違い

- ・ 制度化しないのであれば、規模の違いは重要なポイントにはならないのではないか。
- ・ 小規模団体をベースに考えるのではなく、一定規模以上の団体への導入を前提に、基準の議論を進めるべきではないか。
- ・ 過度に負担をかけるとついていけない団体が出てくるのではないか。
- ・ 地方団体の規模の違いについての議論を整理しないとロードマップの議論はできないのではないか。
- ・ 規模の違いに関連して、多少の簡便法は認めるにしても会計基準は規模の違いにかかわらず1つであるべきという考え方と、ユーザーや規模の違いによって会計基準は複数あってもよいという考え方があるが、企業会計では国内的・国際的にも後者の方向になりつつあるので、大小区分して会計基準をつくっても違和感はないのではないか。
- ・ 小規模団体でも財政の健全度に差があるが、健全でない団体に関してはインセンティブを働かせるためにもむしろ厳格にした方がよいのではないか。
- ・ I P S A S では団体の規模に関する議論をしたことはあまりなく、規模の大小によって会計基準は変わらないというのが基本的な考え方であるが、規模の大小を議論する場合、会計基準の中身を議論するのか、複式簿記のような会計基準の前段階のインフラを議論するのかで内容が変わってくると思われるので、そこは分けて議論した方がよいのではないか。
- ・ 市町村合併等を考慮すると、会計基準は1つとして、中小の団体には簡便法を認めるというやり方がよいのではないか。
- ・ 規模の違いに関して、小規模団体に対してはクラウドの活用等である程度の方向性を示していくことが有効ではないか。

○ 地方団体の連結財務諸表の取扱い

- ・ 地方団体全体での財政状態、経営業績を把握するため、地方団体全体に係る連結の議論をすべきではないか。また、他団体と比較分析するために、比較可能な情報の容易な入手方法について議論すべきではないか。

○ 国と地方の連結の取扱い

- ・大きな議論としては、資産評価、純資産変動計算書、財源仕訳があるが、国との連結も議論する必要があるのではないかな。

○ 出納整理期間の取扱い

- ・制度の是非ではなく、会計上どう表示すべきかについて議論した方がよいのではないかな。

○ 地方公営企業法の財務規定の適用範囲拡大との関係

- ・基準を統一すると最後に記載され、公営企業の法適用の拡大も入れたような全体的なロードマップが必要ではないかな。
- ・ロードマップについて、最初の段階で期限を入れる必要はないが、実際に地方団体に進めてもらう順序として、公営企業会計の法適用の拡大、次に一般会計の固定資産台帳の整備、というような議論をしてもよいのではないかな。
- ・将来的な制度化に向けたスケジュールを示したほうが地方自治体の取り組みを促す意味でも好ましいのではないかな。

○ 作成・公表時期

- ・作成や公表時期について、一定の縛りを設けるべきかな。

○ システム構築・メンテナンスコスト

- ・小規模団体の支援には、クラウドが有効なツールになり得るのではないかな。
- ・基準の決め方、導入コストのみならず、システム改定等に伴うメンテナンスコストを考慮する必要があるのではないかな。

○ 財務書類作成・運用上の課題

- ・財務書類を作成しても必ずしも課題の解決には結びつかないという組織的・構造的な問題について、どのように考えるかな。
- ・財務書類を経常的に運用していく中での活かし方や限界等について、どのように考えるかな。
- ・財務諸表は財政活動を包括的かつコンパクトに表す一覧性のある資料として作成するものであり、利活用のためではなく何のためにつくるのかということをもう一度基本に戻る必要があるのではないかな。
- ・自治体職員のためではなく、住民や住民を代表する議員のための利活用というものを重視すべきではないかな。
- ・アカウントビリティとは納得であり、納得してもらうためにわかりやすい網羅的なデータを財務諸表として示すということが最大の利活用ではないかな。

- ・財政状況の診断については地方公共団体財政健全化法等で実施しているため、財務諸表はある方が望ましいといった位置づけであり、何のためにつくるのかということをはっきりさせることは困難ではないか。
- ・マネジメント成果をマクロ・ミクロ両面から住民・議会に対してわかりやすく説明していくという観点が重要ではないか。
- ・財務業績、財政状態を外部に報告する時の基準をどうするかという議論に際して、住民への適切な説明といった点を意識して考えていく必要があるのではないか。
- ・会計自体の発展段階は、第1段階として自分を知る（自分がやっていることを理解する）、第2段階として本来報告しなければならない関係者に対する報告（アカウンタビリティ）、第3段階として将来投資をしたりする人等のための情報提供、と3段階程度あると考えられるが、公会計の場合は第2段階と第3段階の差を意識する必要はないが、第1段階が理解されていないのではないか。
- ・発生主義をベースにそれを実務に根ざしていくことによって、もっとシンプルでわかりやすい会計になるというのが最大の目標ではないか。