

○検討項目「総論」に係る意見等(「9.財務書類の体系」及び「10.勘定科目」を除く)

- ・「5.財務書類の構成要素」の純資産の定義について、総務省方式改訂モデルの「過去及び現役世代が負担した部分」という意味付けは意義があるため、資産から負債を控除した差額概念だけではなく、誰が負担したのかという世代間負担についても記載した方がよいのではないか。
- ・「5.財務書類の構成要素」の財源という表現について、貸借対照表及び行政コスト計算書のいずれも貸方は財源を意味する。公の特徴から収益ではわかりにくいとの意見もあるが、行政コスト計算書の貸方を単に「財源」と定義するのは貸借対照表の貸方も財源ではないかとの反論もあるため、別の言葉を用いた方がよいのではないか。
- ・「5.財務書類の構成要素」の財源について、他の会計基準では収益となっており、財源とすることに抵抗感がある。財源は資金の調達方法を表していると考えており、地方債のような負債も財源(収益)に計上されるような誤ったイメージを持たれるおそれがあるのではないか。
- ・「5.財務書類の構成要素」の財源について、定義に違和感はあるが、収益とした場合、税金は収益なのかという議論になるため、どちらでもとれるようなあいまいな表現になっているのではないか。
- ・財務書類の作成目的や質的特性について記載されているが、これらは会計の概念フレームワーク(基礎的な枠組み)のことであり、企業会計や国際公会計基準(IPSAS)でも概念フレームワークを開発しているため、これらを踏まえてもう少しわかりやすいものにした方がよいのではないか。また、基準でどこまで記載するのかというものはあるが、例えば財務書類の作成目的であれば、一般的には利用者の意思決定に有用であるということが一つの目的であるため、このようなことも記載した方がよいのではないか。
- ・「5.財務書類の構成要素」の財源について、言葉の定義としては収益が定着しているため、あえて違う言葉を使用して誤解を与えるようなことは避けた方がよいのではないか。
- ・「6.財務書類の作成単位」について、一般会計等という現行の法令に基づいた単位の方がより準拠性があると思われるが、実務的

には多くの問題があると思われるため、一度調査をした方がよいのではないか。

- ・「2. 財務書類の報告主体」の一部事務組合や広域連合の取扱いについて、現行では連結対象としているが、報告主体になっていないため、現実問題として当該構成団体が個別に資料を取り寄せて連結財務書類を作成しているということや、重要な事業を実施している一部事務組合等があるにも関わらず、資産・債務改革がされにくい実態があるとの話を聞くため、報告主体として財務書類を作成し、議会や構成団体へ報告するというのは意義があるのではないか。また、行政の効率化の観点から広域化の話も今後出てくる可能性があり、一部事務組合等の役割も重要になってくると思われるため、今すぐは難しいかもしれないが、報告主体とした方がよいのではないか。
- ・「4. 財務書類の一般原則（質的特性）」の理解可能性について、「利用者が投資家など会計の専門知識を持った人々に限られず」とあるが、「地方公会計の整備促進に関するワーキンググループ」において、地方公共団体の財務書類が実際に開示されて投資家が使えるかという点と難しいのではないかという意見もあったため、あえて「投資家など」と明示する必要はないのではないか。
- ・「4. 財務書類の一般原則（質的特性）」のその他の一般的特性の比較可能性について、「1. 基準の目的」では、非常に重要な考え方として明示されているため、その他とするのではなく、もう少しレベルを上げて記載することを検討してもよいのではないか。
- ・「5. 財務書類の構成要素」の財源について、一般的な表現では収益、地方公共団体の特性を踏まえると財源がよいとの意見があったが、どちらにしても誤解が生じる表現ではないか。割り切って収益なのか財源なのか、あるいはそれ以外の別の第3の表現なのかはあるが、いずれであっても、税込、交付税、補助金は含み、地方債は含まないなど、具体的な例示でイメージをもってもらえるような補足をされた方がよいのではないか。
- ・「6. 財務書類の作成単位」について、地方公共団体全体では結果的に同様であり、比較の上では、一部事務組合等の事業実施による影響の方が大きいと思われるが、想定企業会計をどこまで厳密に考えるかは、金額的な影響も見ながら検討してもよいのではないか。
- ・「8. 財務書類の表示単位（金額）」について、計数がないものに関して「－」にするのか、科目自体の表示を省略するのかといった点も記載した方が、実務を担当する職員にとって対応しやすいのではないか。

○検討項目「貸借対照表」の「11. 作成目的」に係る意見等

- ・基準日について、出納整理期間が加味されていることを補足説明した方がわかりやすいのではないか。

○検討項目「貸借対照表」の「各種資産の評価基準の取扱い」に係る意見等（菅原委員担当分）

- ・「17. 有形固定資産の科目分類・評価基準」の評価基準について、時価算定に負担がかかるという意見や他の会計基準を踏まえると、開始時、取得後ともに取得原価がよいのではないか。開始時で取得金額がわからない場合には再調達価額という意見もあったが、取得原価ということであれば、再調達価額にデフレータを乗じて戻すのが一般的な実務のやり方ではないか。
- ・「17. 有形固定資産の科目分類・評価基準」の評価基準について、原価モデルと再評価モデルの両方を認めるということも考えられるが、今回の目的が財務書類の比較可能性を高めるということからすると、違うものの併存は、比較可能性という意味では価値が下がってしまうのではないか。
- ・「17. 有形固定資産の科目分類・評価基準」の科目分類について、「地方公共団体における固定資産台帳の整備等に関する作業部会」（以下「台帳整備等作業部会」という。）において、地方公共団体の委員から総務省方式改訂モデルのような目的別の示し方が有用という意見もあったため、検討項目に入れた方がよいのではないか。
- ・「17. 有形固定資産の科目分類・評価基準」の評価基準について、開始時、開始後の新規取得、再評価、売却可能資産の取扱いをどうするかということと思われるため、この4つの区分を整理したらよいのではないか。
- ・「17. 有形固定資産の科目分類・評価基準」の評価基準について、公会計の大きな目的として資産・債務改革、資産更新問題への対応がある。再評価は土地が中心の問題であるが、例えば地価の上昇、減少の幅が非常に大きい場合に限り再評価するということもありといったイメージではないか。
- ・「資料4-2」のP4に「多大な資産超過となり、財源調達に余力があるとの誤解」とあるが、総務省方式改訂モデルでは、このような評価増分は資産評価差額として見せており、財源調達に余力があるという誤解が生じないような工夫がなされている。
- ・「19. 有形固定資産の計上基準」について、50万円以上という説明があったが、台帳整備等作業部会において、地方公共団体の委員からは50万円以上は高すぎるとの意見があったため、開始後は金

額基準を引き下げて分けるようなことを許容してもよいのではないか。また、台帳整備等作業部会において、50万円以上の基準について、その基準が取得価額なのか帳簿価額なのかで対象も相違するため、そのあたりも配慮してほしいとの意見があった。

- ・「25. 固定資産の減損」について、減損は客観的に認識や測定が難しい部分もある。用途廃止、行政財産から普通財産への用途転換といった場合は客観性があるが、売却可能資産との兼ね合いで検討すればよいのではないか。
- ・「17. 有形固定資産の科目分類・評価基準」の科目分類について、普通財産、行政財産という区分もあるため、このような科目表示についても検討項目に追加した方がよいのではないか。
- ・「17. 有形固定資産の科目分類・評価基準」の評価基準について、公正価値という言葉は、企業会計やIPSASでも既に使用されていないため、まずは言葉をしっかり定義して、市場価値（売却価値）・再取得原価どちらなのか整理した方がよいのではないか。また、本当に売却目的のものであれば、棚卸資産と同様であるため、低価法での評価がありうるのではないか。なお、投資不動産については、取得原価又は市場価値での評価が考えられるが、一般的に不動産市場は流動性に乏しく、客観性がないということで、日本の場合は取得原価で評価するという考えをとっている。
- ・「17. 有形固定資産の科目分類・評価基準」の評価基準について、事業用資産に関して国際財務報告基準（IFRS）、IPSASともに取得原価と市場価値（再取得原価）のどちらでの評価でもよいとはしていない。例えばIFRSでは、金融資産は原則的には市場価値の考え方であるが、事業用の固定資産は取得原価が基本的な考え方である。IPSASも同様で、固定資産は基本的に取得原価で評価する考え方であり、サービスのコストが見えるようになるというのが公会計の一つの有用性である。そのため、取得原価の方が利用者にとっても行政にとっても目的適合性があるのではないか。また、財源との関係も見えやすくなるのではないか。
- ・「17. 有形固定資産の科目分類・評価基準」の評価基準について、学校等の事業用土地を再評価することによって評価益（保有益）を計上することは、誤解を与えるのではないか。
- ・「17. 有形固定資産の科目分類・評価基準」の評価基準について、継続的なサービスを提供するといった資産の目的やIPSAS等の会計基準との整合から、取得原価で評価した方がより客観性があり、理解可能性があるのではないか。
- ・「17. 有形固定資産の科目分類・評価基準」の評価基準について、実務面を考慮すると、固定資産台帳の未整備団体が多い中、まず

は取得原価で把握することが第一ではないか。また、開始時には、特にインフラ資産は取得価額が不明の場合が多いが、取得価額が不明の場合はインフレを調整した価額で評価する方法がよいのではないか。

- ・「25. 固定資産の減損」について、有価証券の減損は適用可能と思われるが、固定資産の減損については、本当に適用する有用性があるのかを検討した方がよいのではないか。
- ・「19. 有形固定資産の計上基準」について、基本的には地方自治法に係る財産の規定があるため、土地、建物、重要物品等に準じた形で計上するのでよいのではないか。また、資本的支出と修繕費の区分は、本来実質基準で判断すべきであり、例えば耐用年数を延長する、価値が上昇するといった取引について資産計上するという原則があって、簡便法を認めるといったような記載にすればよいのではないか。
- ・「17. 有形固定資産の科目分類・評価基準」の評価基準について、地方公共団体以外の新たな公共サービスの担い手が拡大している環境下での官民等のコスト比較可能性の担保、財源データと投資先の固定資産数値との関連性維持や投資金額をベースとした費用計上による有用な意思決定に使用する利用者側の観点、小規模地方公共団体を含む実務負担軽減といった作成者側の観点を踏まえると、取得原価が最も使い勝手がよいのではないか。
- ・「25. 固定資産の減損」について、数値で見える化をするためには、すべての固定資産を対象に減損会計を本来導入すべきであるが、当面、売却可能資産等に限定して減損等を行うという考え方もありではないか。
- ・「19. 有形固定資産の計上基準」について、企業会計や独立行政法人会計基準では、資産除去債務に関する会計基準がある。地方公共団体においてもアスベストや原状回復義務のような対象となるようなものもあるため、本来同基準の計上は必要と考えているが、固定資産の減損と同様に、どれだけメリットがあるのかというのとあわせて検討した方がよいのではないか。

○検討項目「貸借対照表」の「各種資産の評価基準の取扱い」に係る意見等（鵜川委員担当分）

- ・「20. 無形固定資産の科目分類・評価基準」の特にソフトウェアについて、実態はリースの場合も多いため、リースとの兼ね合いをどうするのかというところがあるのではないか。

- ・「21. 基金等の評価基準」の基金からの繰替運用について、基準に記載するのであれば、表現をもう少し慎重に記載した方がよいのではないか。
- ・「21. 基金等の評価基準」の基金の評価基準について、地方公共団体では、満期保有目的の国債等が中心になると思われるため、償却原価法のようなものについても触れた方がよいのではないか。
- ・「22. たな卸資産の評価基準」について、地方公共団体の一般会計を中心とした場合にどのような棚卸資産があるのかというところはあるが、使用目的の棚卸資産、売却目的の棚卸資産があるため、その実態に即して検討する必要があるのではないか。また、新地方公営企業会計制度でも低価法を適用することとされているが、それとの整合性も考慮した方がよいのではないか。
- ・「23. 有価証券の評価基準」について、「21. 基金等の評価基準」では売却目的での区分があるため、両者の整合性を考えた方がよいのではないか。また、売却目的以外で市場価格のあるものについては、強制評価減のような取扱いも検討の余地があるのではないか。さらに、子会社株式・関連会社株式というところで、いわゆる連結対象団体について、総務省方式改訂モデルで計上している投資損失引当金のようなものをどうするのかというところも関連して出てくるのではないか。
- ・「24. 出資金の評価基準」に関連して出捐金について、本来は資産性はないと思われるが、現行では資産として計上されていることについて、少し議論してもよいのではないか。

○検討項目「貸借対照表」の「減価償却の取扱い」に係る意見等

- ・「減価償却の取扱い」については、インフラ資産と事業用資産の取扱いに引っ張られるところがあるため、この取扱いをどうするかによるのではないか。
- ・「28. 計算方法」について、減価償却の開始が取得年度の翌年度からとなっているが、一般的な実務では供用開始時からと思われるため、より厳密に減価償却をして、適正に帳簿価額を表示するという意味では、供用開始時からということでもよいのではないか。

「【貸借対照表】各種資産の評価基準の取扱い」に係る検討

17. 有形固定資産の科目分類・評価基準

○「中間とりまとめ」における記述

- ・有形固定資産の評価基準については、実務的な要素も考慮に入れた上で、時価・取得原価情報の有用性や信頼性、減価償却に与える影響等を考慮して再整理する必要がある。

○課題・論点

(科目分類)

- ①資産種類毎に区分するか行政目的別に区分するか。
 - ・地方自治法の普通財産・行政財産の区分にも留意
- ②インフラ資産の区分を設けるか否か。（「18.インフラ資産の区分」にて検討）

(評価基準)

- ①有形固定資産の評価基準の検討にあたり、新地方公会計モデルのように市場において取引されるものかで評価基準を区分することとするのか。
- ②評価基準について、どのように考えるか。

○論点整理の考え方

(科目分類)

- ◆ 基準モデル：資産の種類毎に区分
- ◆ 改訂モデル：行政目的別に区分
- ◆ 東京都方式：資産の種類毎に区分
- ◆ 大阪府方式：資産の種類毎に区分
- ◆ 国：資産の種類毎に区分

- ・改訂モデル以外はいずれも資産の種類毎の区分となっている。
「地方公共団体における固定資産台帳の整備等に関する作業部会」等では行政目的別の区分も有用であるとの意見もあり、この観点をどこまで取り入れるか。
- ・基本的な方向性としては資産の種類毎とし、行政目的別の区分も重要であるとすれば附属明細等で示すということでしょうか。

(案)

	事業用資産				インフラ資産			計
	土地	立木竹	建物	……	公共用 財産用地	公共用 財産施設	……	
①生活インフラ・国土保全								
②教育								
③福祉								
④環境衛生								
⋮								
⋮								
⋮								
計								

(評価基準)

- ・有形固定資産の評価基準を検討するに際しては、開始時評価と再評価に区分して検討する。厳密には年度途中の取得（開始後の評価）の区分もあるが、これについては意見の対立がないため、本資料では記載を割愛する。また売却可能資産については、別途「39.売却可能資産」にて検討する。

- ・新地方公会計モデルにおける有形固定資産の評価基準の考え方

超長期にわたり資金の調達と運用を行う公会計の場合、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く、財政状態を正確に把握することが困難であること、また、地方公共団体の保有する資産にかかるサービス提供能力の評価としては、公正価値が最も適切と考えられること等に鑑み、原則として公正価値評価を志向する一方、国の省庁別財務書類作成基準に準じて、実務に配慮する観点等（※）から一部の資産についてのみ再評価を求めている。

※国の省庁別財務書類作成基準では、公共用財産を除く国有財産については、国有財産台帳価格（＝時価）で計上し、公共用財産については、過去の用地費や事業費等を累計することにより取得原価を推計し計上する。この評価基準は既存の国有財産台帳を活用することを前提にしたものであり、公会計のための大幅な追加作業は発生しないものと推察されるが、そもそも国有財産台帳に取得価額ではなく、再評価額の記載を求めている趣旨については十分に吟味する必要がある。一方、新地方公会計モデルでは、インフラ資産を再評価しない理由について、「底地とその上部構造の工作物等が不可分一体とみられる場合、譲渡や再取得等は想定しがたい」ためとしている。

- ・公会計委員会研究報告第16号「インフラ資産の会計処理に関する論点整理」

(平成19年3月28日 日本公認会計士協会)

インフラ資産の会計処理は、会計そのものからは決定できず、政策的な判断を前提に行われなくてはならない要素も含んでいる。企業会計の単純な援用では、見解が導き出せない部分である。公会計では、財務報告の目的をいかにとらえるかが、

適切な会計処理を導く重要な点となるが、超長期にわたる現象を視野に入れたインフラ資産の会計処理では、会計事実そのものの想定も必ずしも一義的とはいえない。

本研究報告が、インフラ資産の会計処理を考察する上では、また、おそらく広く公会計の分野では、まず政策判断の任とされる部分と会計の任になる部分の峻別が、適切な会計処理を導く上で重要であり、複数の会計処理の可能性があるとの視点を提供できれば幸甚である。

- ・公会計・監査特別委員会研究報告第1号「地方公共団体の会計に関する提言」
(平成20年10月7日 日本公認会計士協会)

93 「過去に取得した資産の取得価額が不明」との報告が多く、多くの地方公共団体から出されている現状では、過去に遡り取得原価を調査することは困難であり、公正価値等により有形固定資産の開始時簿価を算定するしか実務上対応できないと考えられる。しかし、その後も公正価値による継続した再評価を行うか否かについては、測定の客観的妥当性の確保、再評価コスト及び再評価の頻度を含めて検討を行う必要があると考えられる。

98 開始時簿価の算定に当たり時価で評価を行うことは適切な方法であると考えられるが、我が国の企業会計上、再評価が行われておらず、定期的な再評価に必要な環境が整っていないことや、再評価に要するコストと得られる便益を考慮すると、定期的な再評価を強制すべきではないと考えられる。なお、総務省両モデルでも実際に再評価が行われる資産は限定されている。また、将来、地方公会計の統一基準を作成する場合、住民のニーズの変化等によりサービス提供能力が著しく低下した場合の減損処理を規定すべきであると考えられる。

- ・公正価値評価か取得原価主義か（再評価の是非、再評価の対象）

ー理論的にはどちらもメリット、デメリットがある。

「今後の新地方公会計の推進に関する研究会」でも、ある程度意見は出ている。

- ✓ 比較可能性（民間企業、地方公共団体）
- ✓ 客観性、恣意性
- ✓ 公会計の目的（資産・債務改革、資産更新問題への対応）
- ✓ 費用配分
- ✓ 資産価値をどう考えるか（サービス提供能力等）

ー公正価値評価に対する客観性がない、恣意性が介入するという意見に対しては、土地においては固定資産税評価額等を用いることで機械的な評価が可能となる。

ー連結の観点

取得原価主義の方が地方公営企業会計等の他の会計基準と整合するが、一方で、国も特殊法人等を連結しているため、同様の議論があるものの、国では特殊法人等の財務諸表の金額を基礎としている。結局のところ、連結財務書類にどの程度の精度を求めるかの議論につながる。

－環境の違い

新地方公会計モデルと国の基準は一部の資産を再評価するという点で共通する。ただ国においては再評価の基礎となっている国有財産台帳が時価情報を保有しているのに対して、地方公共団体においては公有財産台帳が時価情報を保有していない場合が多く、現実において環境の違いはある。(ただし、公有財産台帳に時価情報を保有していないことが問題である可能性はある。)

・議論の方向性の提案

－IPSAS/IFRS も有形固定資産の評価基準として、原価モデルと再評価モデルの両方を認めており、公正価値評価と取得原価主義のどちらを採用するかを理論的観点だけで決めるのは困難であると考え。

－議論の焦点を再評価すべきかどうか絞るとすれば、本作業部会の目的である「地方公共団体における財務書類の標準的な作成基準の設定」に鑑み、再評価を行う際に与える作業負荷の程度を把握した上で、標準的な作成基準として相当かどうかを見極める必要がある。

－結論として、あり得る選択肢は以下のものが考えられる。

【案1】新地方公会計モデルの考え方を踏襲する

【案2】国の考え方に合わせる

【案3】原価モデルと再評価モデルの両方を認める

【案4】理論的には両方の考え方があるとした上で、実務上の便宜を考慮して取得原価主義を採用する

・再評価を行う場合

－「新地方公会計制度実務研究会報告書」、「新地方公会計モデルにおける資産評価実務手引」では、再評価に関する記載が少ないため、加筆修正が必要となる。

○基準案

・議論の方向性に見通しがついた段階で基準案を作成することとしたい。

○留意点

- ・公会計においては、民間企業の実務上の制約となっている税法や会社法の規定がないため、公正価値評価を採用するハードルは民間企業よりも低いと考えられる。(企業会計との比較だけで本論点を検討することは議論の幅を狭める可能性がある。)
- ・新地方公会計モデルが採用する有形固定資産の評価基準は、ひとつの考え方であるが、今後地方公会計の推進を図っていく観点も同時に踏まえる必要がある。

【貸借対照表】有形固定資産の科目分類・評価基準に係る参考資料 (有形固定資産の評価基準の考え方)

	事業用資産		インフラ資産	
	土地	建物等	土地	建物等
【案1】新地方公会計モデル	開始時	時価	再調達原価 ※減価償却累計額を控除	再調達原価 ※減価償却累計額を控除
	評価替	原則として3年毎に時価による再評価	— (減価償却を実施)	— (減価償却を実施)
【案2】国の公会計	開始時	時価(国有財産台帳価格)	時価(国有財産台帳価格)	取得原価(事業費の累計) ※減価償却累計額を控除
	評価替	毎年度時価による再評価(国有財産台帳価格)	— (国有財産台帳価格)	— (減価償却を実施)
【案3】原価モデルと再評価モデルの選択制	開始時	原価モデルと再評価モデルの選択制	原価モデルと再評価モデルの選択制	原価モデルと再評価モデルの選択制
	評価替	原価モデルと再評価モデルの選択制	原価モデルと再評価モデルの選択制	原価モデルと再評価モデルの選択制
【案4】取得原価	開始時	取得原価	取得原価	取得原価
	評価替	—	— (減価償却を実施)	— (減価償却を実施)

※【案2】国の公会計については、国有財産(公共用財産を除く)の考え方を事業用資産、公共用財産の考え方をインフラ資産に記載している。

18. インフラ資産の区分

○「中間とりまとめ」における記述

- ・特になし。

○課題・論点

- ①インフラ資産の区分は必要か。
- ②インフラ資産の定義を再整理するか。

○論点整理の考え方

- ・東京都方式や国の基準もインフラ資産の区分(国は公共用財産で区分)はあるため、基本的には本区分は必要と考えるが、反対意見があれば検討する。

・インフラ資産の定義

－「新地方公会計制度研究会報告書」における定義

- 130 インフラ資産は、資産形成のための資本的支出がなされた後、将来の経済的便益（キャッシュ・フロー）の流入が見込まれない非金融資産をいう。
- 43 当該会計主体の目的に直接もしくは間接的に資する潜在的なサービス提供能力を伴うものをいう。
- 44 潜在的なサービス提供能力とは、その貨幣的評価は不可能であるが、公共目的への貢献それ自体に存在意義が認められるもの。

－「IPSAS17（2006年12月公表）有形固定資産」における定義

- 21 インフラ資産について普遍的に受入れられた定義はないが、これらの資産は一般的に下記の特徴の一部又はすべてを有している。
 - (a) システム又はネットワークの一部である
 - (b) 性質が特殊なものであり代替的利用ができない
 - (c) 移動させることができない、及び
 - (d) 処分に関し制約を受ける

- －新地方公会計モデルにおいては、上下水道施設、電気・ガス施設はインフラ資産に区分されるが、将来の経済的便益の流入が見込まれるため、インフラ資産の定義と整合していないものがある。

ーインフラ資産の定義を変更する場合、「新地方公会計実務研究会報告書」別表B 1の変更等が必要となる。

○基準案

・インフラ資産とは、システム又はネットワークの一部であること、性質が特殊なものであり代替的利用ができないこと、移動させることができないこと、処分に関し制約を受けることといった特徴の一部又はすべてを有するもので、例えば道路ネットワーク、下水処理システム、水道等が該当する。

○留意点

- ・新地方公会計モデルにおいては、B/S表示上インフラ資産と事業用資産に区分するとともに資産評価の方法や減価償却費（直接資本減耗）の計上箇所も異なっている。「17.有形固定資産の科目分類・評価基準」や「26.(減価償却の取扱い)表示箇所」の議論によってインフラ資産の区分がB/S表示の問題に限定されるかどうか異なることになる。したがって「17.有形固定資産の科目分類・表示箇所」や「26.(減価償却の取扱い)表示箇所」の議論によってはこの区分の重要性は高まり、より厳密に区分できるよう指針を出す必要があると考える。

19. 有形固定資産の計上基準

○「中間とりまとめ」における記述

- ・特になし。

○課題・論点

(個々の資産の認識)

- ・有形固定資産の認識基準
- ・新地方公会計モデルでは物品の計上基準を50万円以上としているが、その是非
- ・資本的支出と修繕費等の区分
 - －金額が60万円未満の場合又は固定資産の前期末残高における取得価額の概ね10%相当額以下である場合には修繕費として取り扱うことができるが、その是非

(資産の計上単位)

- ・土地や建物等の取得価額の範囲
- ・建物附属設備の区分

(その他)

- ・資産除去債務に関する会計基準の適用の是非

○論点整理の考え方

- ・有形固定資産の認識基準
 - －基準モデルを採用している地方公共団体を中心に、実務が進行しているため、大幅な変更(特に基準金額を下げる場合)を検討する場合は現行実務に配慮したい。
 - －現行どおり地方自治法第238条第1項の規定に基づく公有財産(土地・建物等の有形固定資産)及び同法第239条第1項の規定に基づく物品の考え方に準じて認識することでよいのではないか。
 - －物品の計上基準を別途設けるかどうか。(国の考え方(物品管理法)に準じて50万円(美術品は300万円)以上としているが、同基準は高すぎるという意見がある。)
- ・資本的支出と修繕費等の区分
 - 両者の区分は法人税基本通達を参考に行われることになっており、資本的支出は「固定資産の修理、改良等のために支出した金額のうち当該固定資産の価値を高め、又はその耐久性を増すこととなると認められる部分に対応する金額」、修繕費は「通常の維持管理のため、又はき損した固定資産につきその原状を回復するために要したと認められる部分の金額」と定義されている。
 - 原則として実態判断を行うこととなるが、区分が不明な場合において60万円基準等をそのまま準用してよいか。(固定資産台帳の作成実務との関連で)

- ・資産除去債務に関する会計基準は、新地方公会計モデルが策定された時点では企業会計でも導入されていなかったため、織り込まれていない。
地方公共団体の総資産に占める有形固定資産の割合は大きく、有形固定資産は重要といえるため、当会計基準は本来適用されるべきであるが、当会計基準は高度な会計基準であるため、過半の地方公共団体がいまだ複式簿記化されていない現状では、時期尚早であるといえるのではないか。
- ・「資産の計上単位」については、個々の実務に関わるものであるため、「地方公共団体における固定資産台帳の整備等に関する作業部会」で整理することとする。

○基準案

- ・公有財産（地方自治法第 238 条第 1 項に規定する公有財産をいう。）として管理されている土地・建物等及び物品（同法第 239 条第 1 項に規定する物品をいう。）は、資産として計上する。
- ・物品は、取得価額が 50 万円（美術品は 300 万円）以上の場合に資産として計上する。ただし、取得価額が 50 万円（美術品は 300 万円）未満においても各地方公共団体の判断に基づき、継続的な処理を前提に資産として計上することを妨げない。
当規定は開始残高の算定に際しても同様とする。
- ・有形固定資産の取得価額は、原則として当該資産の引取費用等の付随費用を含めて算定した金額とする。
- ・譲与、贈与その他無償で取得した資産については、公正な評価額をもって取得価額とする。
- ・有形固定資産のうち償却資産に対して修繕等を行った場合は、前項にかかわらず、修繕等に係る支出が当該償却資産の資産価値を高め、又はその耐久性を増すこととなると認められるかどうかを判断し、認められる部分に対応する金額を資産として計上する。
- ・有形固定資産のうち償却資産について、耐用年数を経過した後においても存する場合、備忘価額として 1 円を計上することとする。

※「地方公営企業法施行規則」「地方公営企業が会計を整理するに当たりよるべき指針」「新地方公会計制度実務研究会報告書」「新地方公会計モデルにおける資産評価実務手引」を参考

※資本的支出と修繕費の区分の基準については、具体的な指針まで基準として織り込むことは適当ではないと考え、基準案からは外している。

○留意点

- ・特になし。

25. 固定資産の減損

○「中間とりまとめ」における記述

- ・特になし。

○課題・論点

- ①固定資産に減損会計を適用すべきかどうか。
- ②適用すべきとして実施可能性は確保できるか。

○論点整理の考え方

- ・「17.有形固定資産の科目分類・評価基準」の検討内容と整合させる必要がある。
 - －例えば事業用資産の土地のみを再評価の対象としている新地方公会計モデルにおいて、事業用資産の土地以外の固定資産に減損会計を適用すべきかどうか。
 - －固定資産の再評価を行わない場合、減損会計を適用すべきかどうか。
- ・理論的には固定資産の減損は行うべきとも考えられるが、過半の地方公共団体は固定資産台帳も未整備の状況であり、実施可能性の観点から慎重に検討すべき。
 - 一方で、固定資産台帳の整備に合わせて減損を検討する方が効率的であるという考え方もありえる。
- ・なお、減損会計を適用する場合、大阪府方式、地方独立行政法人会計（通常型）が参考となる。
- ・客観的な認識・測定が困難、用途変更の場合は客観性があるが売却可能資産との兼ね合いで整理できるのではないか、固定資産の減損は本当に有用性があるのかといった委員からの意見があり、適用については見送るべきという意見が多い。
 - 売却可能資産との兼ね合いについては、「39.売却可能資産」で協議予定。

○基準案

(減損会計の適用は見送る前提で) 基準案はなし。

○留意点

- ・特になし。

区分	意義	左記の考え方を採った場合の評価基準(基本的な整理)	①評価方法の客観性	②有用性	③団体間の比較可能性	④実務面での負担								
取得原価	<p>・取得時の金額を基礎として評価した現時点でのサービス提供能力を表す</p> <p>→どの程度の費用をかけて資産を取得したのか、その資産の残存価値がどの程度なのかを把握することができる</p>	<table border="1"> <thead> <tr> <th>区分</th> <th>評価</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>開始時</td> <td>取得原価</td> </tr> <tr> <td>開始後(中途取得)</td> <td>取得原価</td> </tr> <tr> <td>再評価(評価替)</td> <td>しない</td> </tr> </tbody> </table>	区分	評価	開始時	取得原価	開始後(中途取得)	取得原価	再評価(評価替)	しない	<p>・取得価額が判明している場合は、実際の取引額に基づいた評価であるため、高い</p> <p>・取得価額が不明の場合は、低い(「みなし」となる)</p>	<p><メリット></p> <ul style="list-style-type: none"> 税金等の財源の使い道として、その財源を使用した金額での管理が可能(減価償却を通じて投資額の資金回収状況の把握が可能) <p><デメリット></p> <ul style="list-style-type: none"> 未実現損益やインフレ等の影響が大きく、資産価値が実際と乖離することにより、財政状態を正確に把握することができない 	<p>・取得価額が判明している場合は、取得時期が類似している場合が高い</p>	<p>・取得価額が判明している場合は、その金額を計上するため、事業負担は軽い(取得価額の把握や資産額の算出に一定の事務負担が生じる場合がある)</p> <ul style="list-style-type: none"> 取得価額が不明の場合は、みなし取得価額として再調達価額(単価×面積等)にデフレータを乗じて算出するため、事務負担が生じる 再評価(評価替)はしないため、その事務負担はなし
区分	評価													
開始時	取得原価													
開始後(中途取得)	取得原価													
再評価(評価替)	しない													
公正価値評価	<p>・現時点の時価を基礎として評価したサービス提供能力を表す</p> <p>→現有資産の適正な資産価値がいくらかなのか、更新する(維持する)にあたっての適正な費用等を把握することができる</p>	<table border="1"> <thead> <tr> <th>区分</th> <th>評価</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>開始時</td> <td>時価を基礎</td> </tr> <tr> <td>開始後(中途取得)</td> <td>取得原価(≒時価)</td> </tr> <tr> <td>再評価(評価替)</td> <td>する</td> </tr> </tbody> </table>	区分	評価	開始時	時価を基礎	開始後(中途取得)	取得原価(≒時価)	再評価(評価替)	する	<p>・検証可能性が低く、みなし要素が強い</p> <p>※開始後(中途取得)は取得価額=時価となり、相違なし</p>	<p><メリット></p> <ul style="list-style-type: none"> 現時点の財政状態のより正確な把握が可能(減価償却を通じて大まかな資産更新額の把握が可能) 保有資産に係るサービス提供能力をより正確に示すことができるため、施設の売却や統廃合など、資産・債務改革の軌旨に整合 超長期のサービス提供を想定するならば、時価ベースの償却費の計算を行い、これに基づいて使用料等を徴収することが世代間負担の観点から望ましい <p><デメリット></p> <ul style="list-style-type: none"> 未実現損益の認識により多大な資産超過となる場合があり、財源調達に余力があるとの誤解が生じるおそれがある(特に土地の価格が上昇した場合) 将来世代に対するサービス提供のための資金を現在世代から徴収することになり、世代間負担の観点から問題がある 	<p>・未実現損益の認識により、同時に取得したもので、特に土地等については差が生じる可能性大</p>	<p>・取得価額が判明している場合は、取得価額にデフレータを乗じて算出するため、事務負担が生じる</p> <ul style="list-style-type: none"> 取得価額が不明の場合は、単価に面積等を乗じて算出するため、事務負担が生じる(デフレータ処理がないため、その事務負担はなし) 再評価(評価替)は程度によるが、一定の事務負担が生じる
区分	評価													
開始時	時価を基礎													
開始後(中途取得)	取得原価(≒時価)													
再評価(評価替)	する													

有形固定資産の評価基準に係る整理（考え方）

① 評価方法の客観性

- ・開始時の評価にあたり、取得価額が判明している場合は、取得原価のほうが優れているが、取得価額（取得年度）が不明の資産や無償で取得した資産が数多くあることが想定されること、開始後（中途取得）ではどちらも同様であることを踏まえると、大きな違いはないと考えられる。

② 有用性

○【考え方①】取得価額の把握や財源との関係を重視

- ・地方公共団体保有の売却可能資産以外の土地や償却資産は、基本的に長期の所有が前提となっていることから、取得価額の把握や財源との関係を踏まえれば、取得原価により評価をすることで十分ではないか。
 - －特に超長期の所有が想定される土地については、公正価値評価（開始時の時価評価や定期的な再評価）では、未実現損益の認識により、多大な資産超過となる場合があり、財源調達に余力があるとの誤解が生じるおそれがあるのではないか。
 - －取得価額が不明のもの等については、事務負担を考慮した対応が必要ではないか。

○【考え方②】現時点のサービス提供能力を示し、公共施設の維持管理・更新問題への対応等を重視

- ・下記のとおり資産によって、有用性の優越により整理することができないか。

区分	考え方
土地	<ul style="list-style-type: none">・超長期の所有が想定され、減価償却も行わないという点を踏まえ、<u>売却可能資産以外は、取得原価によることが妥当ではないか。</u>・<u>公正価値評価では、未実現損益の認識により、多大な資産超過となる場合があり、財源調達に余力があるとの誤解が生じるおそれがあるのではないか。</u>
償却資産	<ul style="list-style-type: none">・「中間とりまとめ」でも明示されているとおり、公共施設の維持管理・更新の把握が重要であり、<u>公正価値評価とすべきではないか。</u>

○売却可能資産について

- ・資産・債務改革の要請から、資産の性質によらず公正価値で評価してはどうか。（売却可能資産の範囲については、別途「39.売却可能資産」で検討）

③ 団体間の比較可能性

- ・いずれの場合も、比較可能性は一概に優劣つけがたいのではないか。

④ 実務面での負担

区分	考え方
開始時	<ul style="list-style-type: none">・過去に取得した資産の取得価額（取得年度）の把握（資料の確認等）や資産額の算出に一定の事務負担が生じることが考えられることも踏まえると、どちらも一定程度の事務負担があるのではないか。・ただし、取得価額が不明の場合、デフレータ処理がないため、公正価値評価のほうが負担が軽いのではないか。 →土地・償却資産について、過去のものの取得価額の判明状況の実態を踏まえる必要があるか。
再評価 (評価替)	<ul style="list-style-type: none">・資産・債務改革や公共施設の維持管理・更新の把握との整合を図ることが重要であるが、実施には一定の事務負担が想定されるため、全資産を対象とすることは現実的には困難ではないか。 →資産・債務改革を踏まえ、売却可能資産は実施。その他の資産は開始時の取扱いを踏まえて整理