

「【貸借対照表】各種資産の評価基準の取扱い」に係る検討

20. 無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

・特になし。

○課題・論点

① 無形固定資産の定義（参考）

地方自治法第238条1項各号に定める公有財産のうち、地上権等の用益物権、特許権や著作権等の無体財産及びこれらに準ずる権利が該当する。

② ソフトウェアについて

国の財務書類では対象としているが、地方公共団体の場合は明確ではない（まちまちである）。ソフトウェアを資産計上するかどうか論点であるが、実態的には著作権を持たずに使用許諾のもとで利用するという形態を取っている場合があり、まず実態調査を行い、その後、ソフトウェアの会計上の定義と要件を検討する必要がある。

③ 評価基準

取得原価評価。減損会計の適用。売却目的で保有するものではないので、評価益の計上は認めない（現状の取扱いと同様）。

○論点整理の考え方

無形固定資産の範囲に、ソフトウェアを加えるかどうか。ソフトウェアに関して、実態の把握を行い、地方公共団体に適合した会計上の定義・要件を検討することが必要である。

評価基準については、取得原価評価。償却方法については、原則的には、将来の経済的便益の消費パターンに最も近似する方法を選択するが、その消費パターンを、信頼性をもって見積もることができない場合は、定額法を使用する。残存価額はゼロとする。

減損会計の適用については、有用性と費用対効果を検討する。

○基準案

無形固定資産の範囲として、ソフトウェアに関しては、実態の把握を行い、地方公共団体に適合した会計上の定義・要件を検討することが必要である。

評価基準については、取得原価評価とする。償却方法については、耐用年数にわたって規則的な償却を行うが、原則的には定額法を使用し、残存価額はゼロとする。

減損会計の適用については、有用性と費用対効果を検討する。

○留意点

・特になし。

21. 基金等の評価基準

○「中間とりまとめ」における記述

- ・特になし。

○課題・論点

基金は、条例により設置される地方公共団体の財産である。地方公共団体は、条例の定めるところにより、特定の目的のために財産を維持し、資金を積み立て、又は定額の資金を運用するために基金を設けることができる。地方公共団体は基金について、決算に添付する書類として「財産に関する調書」を調製しなければならない。

地方公共団体に特有な論点としては、①地方債とその返済原資となる減債基金の決算統計上の取扱いと会計処理の関係、②基金の繰替運用とその会計処理がある。

基金の評価基準については、基金を構成する資産の種類に応じて適用するが、原則的には、売却目的で保有する資産は市場価値で評価するが、それ以外の資産は取得原価評価として、減損会計を適用すべきである。基準モデルでは、有形固定資産に公正価値評価を適用するとしているが、保有損益の計上は再検討すべきであろう。

基金の内訳を注記事項とすべきであろう。

○論点整理の考え方

① 減債基金の残高

普通会計の決算統計では、地方債の満期一括償還の財源に充てるために積み立てている減債基金については、償還したものとして減債基金と地方債の残高を相殺処理して表示している。財務諸表上、資産（減債基金）と負債（地方債）は総額を計上すべきであり、相殺するのは適切でない。地方債残高は減債基金控除前の残高で減債基金と両建計上する（現状も同様な扱いとなっている）。

② 基金からの繰替運用（基金借入金）

基金からの繰替運用は、一般会計の財源不足を補うため行われることが多い。基金からの繰替運用を利用して不透明な会計処理が行われる可能性もある。

基金借入金の会計処理について、基金の法的な拘束性を重視し、また、財源不足に対して財務諸表利用者の注意を喚起するためなどの理由により、基金借入金（負債）と基金残高（資産）を相殺せず両建計上した方が基金からの借入額が明確になってよいという考え方がある。

他方、一般会計内での繰替運用は自治体の内部取引であるため、会計処理としては基金残高と借入金残高を相殺処理して、基金借入金の内容を注記するのが適当であるという考え方がある。

事例は少ないだろう。研究会では、特段の検討をしていない。

③ 基金の評価基準

基金の評価基準については、基金を構成する資産の種類に応じて適用するが、原則的には、売却目的で保有する有価証券があれば市場価値で評価し、売却目的で保有する固定資産があれば帳簿価格か売却費用控除後の市場価値のいずれか低い金額で評価し、投資不動産（賃貸収益・売却益目的）があれば、帳簿価格か、市場価値のいずれかで評価する。それ以外の資産は取得原価評価とする。減損会計を適用する。

基準モデルでは、有形固定資産に公正価値評価を適用しているが、売却目的以外の固定資産の保有損益の計上は認めるべきでないだろう。

④ 基金の内訳を注記事項とすべきであろう。

○基準案

・基金の評価基準

基金の評価基準については、基金を構成する資産の種類に応じて適用するが、原則的には、下記の場合を除き、取得原価評価とする。減損会計を適用する。

- ・ 売却目的で保有する有価証券は市場価値
- ・ 売却目的で保有する固定資産は帳簿価格か、売却費用控除後の市場価値のいずれか低い金額
- ・ 投資不動産（賃貸収益・売却益目的）は帳簿価格か、市場価値のいずれかで評価する。

・基金の内訳を注記事項とする。

○留意点

- ・ 基金借入金の会計処理については、別途検討する。

22. たな卸資産の評価基準

○「中間とりまとめ」における記述

- ・特になし。

○課題・論点

① 棚卸資産の定義（参考）

棚卸資産とは以下のような資産をいう。

- ・ 通常の事業の過程において販売を目的として保有されているもの
- ・ その販売を目的とした生産過程にあるもの
- ・ 生産過程もしくは役務提供に当たって消費される原材料または貯蔵品

② 棚卸資産の評価基準

棚卸資産は、原価と正味実現可能価額のいずれか低い額で測定しなければならない（低価法）。正味実現可能価額とは、通常の事業の過程における予想売価から、完成までに要する見積原価及び販売に要する見積費用を控除した額である。

なお、正味実現可能価額には固有の価値が考慮されるが、公正価値（市場価値）にはこれを含めてはならないという差異がある。したがって、棚卸資産の正味実現可能価額は、必ずしも販売費控除後の公正価値とはならない（現状の取扱いと同様）。

○論点整理の考え方

- ・特になし。

○基準案

棚卸資産の評価基準

棚卸資産は、原価と正味実現可能価額のいずれか低い額で測定しなければならない（低価法）。正味実現可能価額とは、通常の事業の過程における予想売価から、完成までに要する見積原価及び販売に要する見積費用を控除した額である。

○留意点

- ・特になし。

23. 有価証券の評価基準

○「中間とりまとめ」における記述

- ・特になし。

○課題・論点

わが国の金融商品会計に準ずる。

- ・ 満期保有目的：償却原価、減損会計の適用
- ・ 満期保有目的以外(市場価格のあるもの)：市場価格
- ・ 満期保有目的以外(市場価格のないもの)：取得原価又は償却原価。減損会計の適用
- ・ 子会社株式・関連会社株式：取得原価。減損会計の適用
(現状の取扱いと同様)

○論点整理の考え方

- ・わが国の金融商品会計に準ずる。

○基準案

有価証券の評価基準は、わが国の金融商品会計に準ずる。

- ・ 満期保有目的：償却原価、減損会計の適用
- ・ 満期保有目的以外(市場価格のあるもの)：市場価格
- ・ 満期保有目的以外(市場価格のないもの)：取得原価又は償却原価。減損会計の適用
- ・ 子会社株式・関連会社株式：取得原価。減損会計の適用

○留意点

- ・金融商品会計の中から地方公共団体に適用すべきものを選択して適用する。
- ・注記内容については今後検討する。

24. 出資金の評価基準

○「中間とりまとめ」における記述

- ・特になし。

○課題・論点

出資金の評価基準は、わが国の金融商品会計に準ずる。

- ・ 満期保有目的：償却原価、減損会計の適用
- ・ 満期保有目的以外(市場価格のあるもの)：市場価格
- ・ 満期保有目的以外(市場価格のないもの)：取得原価又は償却原価。減損会計の適用
- ・ 地方公営企業等への出資金：取得原価。減損会計の適用

○論点整理の考え方

- ・特になし。

○基準案

出資金の評価基準は、わが国の金融商品会計に準ずる。

- ・ 満期保有目的：償却原価、減損会計の適用。
- ・ 満期保有目的以外(市場価格のあるもの)：市場価格
- ・ 満期保有目的以外(市場価格のないもの)：取得原価又は償却原価。減損会計の適用
- ・ 地方公営企業等への出資金：取得原価。減損会計の適用

○留意点

- ・ 地方公営企業に対する出資金が、当該公営企業の資本金と一致していない場合もあるので、照合作業が必要である。