

「【貸借対照表】減価償却の取扱い」に係る検討

26. 表示箇所

○「中間とりまとめ」における記述

- ・基準モデルのインフラ資産については、直接資本減耗として純資産変動計算書に計上することとしているが、この取扱いがわかりにくい等の課題があるという意見が大勢であった。こうしたことから、基準モデル特有の考え方である直接資本減耗を純資産変動計算書に計上すべきか、他の減価償却と区分せずに行政コスト計算書に計上すべきかという点については、再整理する必要がある。

○「制度研究会報告書」及び「実務研究会報告書」における記述

制度研究会報告書	実務研究会報告書
・特になし	【基準モデル】 129.減価償却について、事業用資産の場合、減価償却費として PL 上に計上する。他方、インフラ資産の直接資本減耗については、原則として独立行政法人会計基準「第 86 特定の償却資産の減価に係る会計処理」に準拠し、独立行政法人が保有する償却資産のうち、その減価に対応すべき収益の獲得が予定されないものとして特定された資産については、当該資産の減価償却相当額は、損益計算上の費用には計上せず、資本剰余金を減額する場合と同様の会計処理を採用するため、NWM 上で直接資本減耗として処理することに留意されたい。

○課題・論点

- ・「中間とりまとめ」における記述のとおり。

○論点整理の考え方

- ・基準モデルにおける直接資本減耗の表示箇所については、「新地方公会計制度実務研究会報告書」補論 1 に記載されている考え方によっている。P/L と NW の関係性をどう考えるかという表示の論点の一環として、この論点を取り扱いたい。

○基準の方向性

- ・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

- ・特になし。

27. 耐用年数

○「中間とりまとめ」における記述

- ・特になし。

○「制度研究会報告書」及び「実務研究会報告書」における記述

制度研究会報告書	実務研究会報告書
・特になし	【基準モデル】 142.耐用年数及び償却率表は、原則として「減価償却資産の耐用年数等に関する省令」（以下、単に「財務省令」と称する）に従う。具体的には、《別表 B2 基本耐用年数表》、《別表 B3 建物の耐用年数表》、《別表 B4 主な物品・機械装置の耐用年数》に引用している。 【改訂モデル】 ※「28.計算方法」にあわせて記述。

○課題・論点

- ・基準モデルにおける耐用年数は、「新地方公会計制度実務研究会報告書」別表 B 2「基本耐用年数表」、B 3「建物の耐用年数表」、B 4「主な物品・機械装置の耐用年数」に示されているが、現行と同様の取扱いとするか。

○論点整理の考え方

- ・個々の資産種類毎に経済的耐用年数を見直すことは現実的ではないため、原則として「減価償却資産の耐用年数等に関する省令」に従うこととする。具体的には、国等との整合の観点から、現行どおり「新地方公会計制度実務研究会報告書」別表 B 2、B 3、B 4 と同様の取扱いとする。

○基準の方向性

- ・耐用年数及び償却率表は、原則として「減価償却資産の耐用年数等に関する省令」に従う。

※具体的には、「新地方公会計制度実務研究会報告書」別表 B 2、B 3、B 4 と同様の取扱い

※「新地方公会計モデルにおける資産評価実務手引」では償却率表を示しているため、実務の連続性の観点から償却率表を示す

○留意点

- ・耐用年数を変更する場合、既に固定資産台帳を作成し、減価償却計算を行っている地方公共団体に対して耐用年数変更時の取扱いを示す必要がある。

28. 計算方法

○「中間とりまとめ」における記述

- ・特になし。

○「制度研究会報告書」及び「実務研究会報告書」における記述

制度研究会報告書	実務研究会報告書
・特になし。	【基準モデル】 143.減価償却計算の方法は、以下によるものとする。 (1) 減価償却は、開始時簿価及びそれ以降の簿価ともに、定額法（平成 19 年度税制改正における平成 19 年度 4 月 1 日以後取得償却資産の償却限度額計算方法に従う）により算定する。 (2) 減価償却の開始は取得年度の翌年度からとする。 (3) 端数処理については、1 円未満を切捨てる。 (4) 耐用年数を経過したもの（物品以外）は、備忘価額として 1 円を計上する。 (5) 残存価額 50 万円未満となった物品については、資産台帳から除却し別途の管理に委ねることができる。 (6) 土地、立木竹、美術・骨董品・歴史的建造物、建設仮勘定は減価償却を行わない。 144.償却資産の減価償却計算の履歴は、耐用年数にわたり保存しておかなければならない。 【改訂モデル】 239. 用地取得費以外の普通建設事業費は減価償却を行う。 240. PFI 等の手法により整備した資産で、債務負担行為による債務が残っている場合には、行政サービス提供能力に着目し、物件等の引き渡しの有無に関わらず、N+1 年度以降の支出予定額を含めて資産計上する。また、減価償却計算は、原則として引き渡しを受けた翌年度より実施するものとする。 243. 減価償却の方法は残存価額ゼロの定額法とし、耐用年数は次表の通りとする。ただし、林道・道路・街路について道路改良、橋梁整備、舗装整備を区分して把握できる場合は、道路改良部分の耐用年数を 60 年、橋りょう整備部分の耐用年数を 48 年、舗装新設部分の耐用年数を 10 年とすることができる。なお、【図 4】に掲げる耐用年数表は、国の財務書類との整合性を考慮して、「地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会報告書—『行政コスト計算書』と『各地方公共団体全体のバランスシート』」（総務省、平成 13 年 3 月）で示されたものから、所要の見直しを行っている点に留意が必要である。 244. 減価償却計算は、当該固定資産取得又は普通建設事業費支出の翌年度から開始するものとする。 245. 固定資産台帳の段階的整備に伴って適用する耐用年数が適当でないと判断した場合には、耐用年数の見直しを行うことが望ましい。

○課題・論点

- ・基準モデルで示している減価償却方法について、不備がないか確認する。
 - 一定額法（平成 19 年度税制改正における平成 19 年 4 月 1 日以後取得償却資産の償却限度額計算方法に従う）により算定
 - 一減価償却の開始は取得年度の翌年度から
 - 一端数処理については、1 円未満切捨
 - 一耐用年数を経過したものは、備忘価額として 1 円を計上する
 - 一残存価額 50 万円未満となった物品については、資産台帳から除却し別途管理に委ねることができる
 - 一土地、立木竹、美術・骨董品・歴史的建造物、建設仮勘定は減価償却を行わない
- ・既に実務を行っている地方公共団体から問題点を抽出する。
- ・一般的な企業会計の実務では供用開始時からであり、適正な帳簿価額を表示するという意味では供用開始時からでもよいのではないか。
リース資産とリース債務の関係性を考えれば月割償却を認めた方がよいのではないか。
⇒公会計においては、期間損益計算を目的としておらず、実務上の便宜から翌年度から減価償却を行う取扱いとなっている。一方で、月割償却を行ってはならない理論的な根拠もないため、月割償却も容認してはどうか。
比較可能性の議論はあるものの、重要な差異は生じないのではないか。

○論点整理の考え方

- ・減価償却の計算に関する規定は税法が詳細であるが、どこまで細かい規定を持つかの方向性を検討したい。

○基準の方向性

第一 総則

償却資産については、毎年度減価償却を行うものとする。

第二 固定資産の減価償却の方法

償却資産の減価償却は、別途定める種類の区分ごとに定額法によって行うものとする。

第三 有形固定資産の減価償却額

- 1 償却資産のうち有形固定資産の各年度の減価償却額は、当該有形固定資産の当該年度開始の時点における取得価額に、別表の耐用年数に応じた償却率を乗じて算出した金額とする。なお、端数が生じた場合においては、1 円未満を切り捨てることとする。
- 2 償却資産のうち有形固定資産の減価償却について、別表の耐用年数により難い特別の理由として次に掲げる事由のいずれかに該当するときは、当該有形固定資産の使用可能期間をもって耐用年数とすることができる。

- (1) 当該有形固定資産の材質又は製作方法がこれと種類及び構造を同じくする他の償却資産の通常材質又は製作方法と著しく異なることにより、その使用可能期間が別表の耐用年数に比して著しく短いこと。
 - (2) 当該有形固定資産の存する地盤が隆起し、又は沈下したことにより、その使用可能期間が別表の耐用年数に比して著しく短いこととなったこと。
 - (3) 当該有形固定資産が陳腐化したことにより、その使用可能期間が別表の耐用年数に比して著しく短いこととなったこと。
 - (4) 当該有形固定資産がその使用される場所の状況に起因して著しく腐食したことにより、その使用可能期間が別表の耐用年数に比して著しく短いこととなったこと。
 - (5) 当該有形固定資産が通常の修理又は手入れをしなかったことに起因して著しく消耗したことにより、その使用可能期間が別表の耐用年数に比して著しく短いこととなったこと。
 - (6) その他(1)から(5)までに掲げる事由に準じる事由により、当該有形固定資産の使用可能期間が別表の耐用年数に比して著しく短いこと又は短いこととなったこと。
- 3 各会計年度の中途において取得した有形固定資産の減価償却については、1に準じ使用の当月又は翌月から月数に応じて行うことを妨げない。
 - 4 償却資産の償却額に相当する金額は、当該資産の価額を減額する場合を除くほか、これを減額してはならない。
 - 5 償却資産のうち有形固定資産を一体として減価償却を行う場合で当該有形固定資産を撤去して、それに対応する減価償却累計額を減額するときの額は、当該撤去の直前の会計年度末の減価償却累計額に、当該撤去資産の価額の同会計年度末において減価償却の対象となる有形固定資産の総額に対する割合を乗じて算出する。

※「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」を参考

○留意点

- ・特になし。

30. 減価償却累計額の表示（直接法又は間接法）

○「中間とりまとめ」における記述

- ・特になし。

○「制度研究会報告書」及び「実務研究会報告書」における記述

- ・特になし。

○課題・論点

- ・新地方公会計モデルでは、減価償却累計額の表示について直接法に限定しているが、その是非。

○論点整理の考え方

- ・現状の地方公会計モデルにおいては、直接法に限定しているが、取得価額と減価償却累計額を合わせて表記する間接法の方が老朽化比率等を明確に示すことができ、資産更新問題対応の観点からはより望ましいと考えられる。
表示方法については、できるだけ統一した方が比較可能性の観点から好ましいが、地方公営企業会計や財務諸表等規則に合わせた基準案（間接法と直接法の両方を認める）を提案したい。

○基準の方向性

- ・各有形固定資産に対する減価償却累計額は、当該各有形固定資産の項目に対する控除項目として、減価償却累計額の項目をもって表示しなければならない。ただし、これらの有形固定資産に対する控除項目として一括して表示することを妨げない。
- ・各有形固定資産に対する減価償却累計額は、当該各有形固定資産の金額から直接控除し、その控除して得た額を当該各有形固定資産の金額として表示することができる。ただし、当該減価償却累計額を、当該各有形固定資産の科目別に、又は一括して注記しなければならない。

※「地方公営企業が会計を整理するに当たりよるべき指針」「財務諸表等規則」を参照

○留意点

- ・特になし。