

## 「【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。

## ○「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
<p>【基準モデル】</p> <p>40. 地方公共団体における財務書類の目的である決算情報の開示と住民による財政規律を達成する上で、資産・負債管理というストックの側面でも有効・適切な財政運営を行うことが必要不可欠である。特に、①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、②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、地方公共団体における財務書類の構成要素の測定基準として、原則として公正価値を採用する。</p> <p>41. 具体的には、資産取得の場合、公正価値（市場取引を通じて当該資産を取得した場合はその取得原価、または適正な対価を支払わずに当該資産を取得した場合には適正と考えられる公正価値）を基礎として資産計上する。資産の再評価の場合には、再評価時の公正価値（将来の経済的便益の割引現在価値、市場における実現可能価値、再調達原価または取得原価のいずれか）を基礎として資産計上する。例えば、遊休資産を含む市場で売却可能な資産を再評価する場合、将来の経済</p>	<p>【全体】</p> <p>6. 地方公共団体における新しい公会計整備の目的の一つは、資産・債務の適正な把握と管理であり、中でも、資産価値の適切な評価は重要である。</p> <p>7. 基準モデルにおいては、資産概念を、①将来の資金流入をもたらすものと、②将来の行政サービス提供能力を有するものの2点で定義し、①の定義に合致する資産については、将来の資金流入額を資産評価の基礎とする考え方を採用し、現在価値に基づく評価を行うこととし、②の定義に合致する資産については、将来の行政サービス提供能力の基礎とする考え方を採用し、将来の行政サービス提供能力を最もよく表す評価方法である再調達原価（減価償却後）に基づく評価を行うことを原則としている。</p> <p>8. 総務省方式改訂モデルにおいては、決算統計数値を活用して、取得原価等に基づく評価を代替的・簡便的に認めることとした上で、売却可能資産から段階的に上記の考え方に移行することとしている。</p> <p>【基準モデル】</p> <p>33. 基準モデルの初回導入時において、各地方公共団体及び連結対象関係団体は、保有する資産・負債に関する公正価値評価を行い、過去からの含み損、不良資産等を悉皆的に明らかにすることを通じて、将来に向けたフレッシュスタートを切ることを原則とする。</p> <p>146. 償却資産は、毎年減価償却を行うこととし、原則として別途の再評価はしない。但し、著しい破損や陳腐化した場合は、再評価を行う。</p> <p>147. 土地は原則として3年毎に再評価を行う。但し、当該年度の期末において時価変動が5%以上になることが明らかな場合は再評価を行い、当該年度末の帳簿価額に反映させる。</p> <p>150. 土地の開始時簿価は、有償・無償取得を問わず、固定資産税評価額を基礎として算定する。但し、インフラ資産のうち、道路、水路、河川、港湾等、底地とその上部構造の工作物等が不可分一体（当該工作物等が移動不可能または移動しないと想定されるケース等）とみられる場合、原則としてかかる底地の取得価額を開始時簿価とする。なお、かかる底地の取得価額が不明な場合、再調達価額とする。</p> <p>151. 他方、開始時以降にインフラ資産の底地を取得する場合、当該底地の取得価額を帳簿価額とする。但し、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、その後の譲渡や再取得等は想定し難いことから、資産価額の再評価（第146段落参照）は行わないこととする。</p> <p>152. 土地以外の資産（建物・工作物等）の開始時簿価としては、原則として再調達価額から減価償却累計額を控除した金額を計上する。再調達価額及び開始時簿価の算定方法は、以下によるものとする。</p> <p>(1) 直接、再調達価額を用いて計算する場合</p> $\begin{aligned} \text{再調達価額} &= \text{再調達のために必要な事業量} \times \text{単価} \\ &= \text{保険金額（建物、立木竹等の保険金額）} \\ &= \text{不動産鑑定評価額 等} \\ \text{開始時簿価} &= \text{再調達価額} - \text{減価償却累計額} \end{aligned}$

的便益の割引現在価値または市場における実現可能価値を基礎として資産計上し、それ以外の資産を再評価する場合は、再調達原価または取得原価を基礎として資産計上する。なお、地方公共団体の保有資産は、将来の経済的便益を生みず、市場での売却可能性もないものが大半であるから、資産の測定基準としては、通常、再調達原価または取得原価が用いられることとなる。

43. 資産とは、過去の事象の結果として、特定の会計主体が支配するものであって、①将来の経済的便益が当該会計主体に流入すると期待される資源、または②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. このうち、①将来の経済的便益とは、市場での売却等による実現可能価値、または将来の経済的便益の割引現在価値として、測定が可能な資源を意味する。他方、②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ことから、再調達原価等による計算擬制（見積り）をもって、公会計上の測定値とすべきものをいう。

96. 資産は、資産の定義（第43段落）に該当するものについて、その形態を表す科目によって表示する。また、資産の貸借対照表価額の測定については、それぞれの資産の性質及び所有目的に応じた評価基準及び評価方法を用いる。

118. 事業用資産は、資産形成のための資本的支出がなされた後、将来の経済的便益の流入が見込まれる非金融資産をいう。事業用資産は、「有形固定資産」、「無形固定資産」及び「棚卸資産」に分類して表示する。

119. 事業用資産としての有形固定資産は、その種類ごとに表示科目を設けて計上する。具体的には、土地、立木竹、建物、工作物、機械器具、物品、船舶、航空機、その他有形固定資産、建設仮勘定等の表示科目を用

(2) 取得価額（決算書に記録されている事業費等）を用いて計算する場合

$$\text{再調達価額} = \text{取得価額（事業費）} \times \text{デフレータ}$$

$$\text{開始時簿価} = \text{再調達価額} - \text{減価償却累計額}$$

この場合、再調達価額を算定するためのデフレータとしては、①建物については、(社)全国市有物件災害共済会の《別表 B8 建物構造別・用途別デフレータ》を用いることとし、②建物以外については、国土交通省の建設工事費デフレータ《別表 B5 建設工事費デフレータ①～④》を用いることとする。

(3) 上記再調達価額や取得価額が判明しない場合は、以下により当該資産の標準工事単価を算定し、これに基づいて開始時簿価を算定する。

①道路、プール等補助金対象となる工作物については、標準構造規格に対する直近の補助金等の算定基準を利用して標準工事単価を算定する。

②上記①によっては標準工事単価の算定ができない場合、当該地方公共団体の直近数年分の建設工事の実績に基づき、単位あたりの平均工事費を算定する等、合理的と考えられる方法により単価の見積りを行う。このとき、材質・構造・幅員等に関係なく、長さ等を単位として平均工事費を求めることも妨げない。

153. 開始時簿価の算定のための減価償却計算は、建物本体と附属設備の耐用年数が異なるような物件であっても、一体として見なして本体の耐用年数を適用して減価償却計算を行うことができる。

(1) 土地・算定方針

156. 固定資産税評価額の同一地目・一定の地域ごとの平均単価、それが困難な場合には、固定資産税概要調査の地目別平均単価を取得する。必要に応じて、対象の土地を管轄する他の地方公共団体からも情報を収集すること。

157. 公有財産台帳（土地）と固定資産税概要調査との地目が一致しない場合は、公有財産台帳（土地）の地目を固定資産税概要調査に合わせるため、《別表 B6 地目変換表》を作成する。

(2) 土地・価額算定に必要な固有事項

158. 土地価額算定に必要な固有事項は、次のとおりである。

①筆の町丁名・番地

②登記された地目

③現在の地目。登記地目と固定資産税概要調査との地目が異なる場合は、地目変換表により変換

④登記された地積

⑤現況地積

⑥当該地目の単価

⑦取得年度

(3) 土地・開始時簿価算定方法

159. 土地の開始時簿価は、無償取得を含め、固定資産税評価額の同一地目・一定の地域ごとの平均単価、それが困難な場合には、固定資産税概要調査の地目別平均単価をもって算定する。

$$\text{開始時簿価} = \text{変換地目の地積} \times \text{変換地目の平均地価（円/㎡）}$$

160. なお、インフラ資産のうち、道路、水路、河川、港湾等、底地とその上部構造の工作物等が不可分一体（当該工作物等が移動不可能または移動しないと想定されるケース等）とみられる場合、かかる底地の取得価額（取得価額が不明な場合は再調達価額）を開始時簿価とする。他方、開始時以降にインフラ資産の底地を取得する場合、当該底地の取得価額を帳簿価額とする。但し、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、その後の譲渡や再取得等は想定し難いことから、資産価額の再評価は行わない（第151-152段落参照）。

(1) 立木竹・算定方針

161. 立木竹の価額算定は、他に合理的な算定方法がない場合、原則として保険金額による。

162. 立木竹にかかる保険資料から樹種別・樹齢別の面積当たりの単価を転記する。

163. 資産としての価値が無視できる立木竹（雑木等）または公正に見積・評価できない立木竹は、算定対象としない。

(2) 立木竹・価額算定に必要な固有事項

164. 立木竹の価額算定に必要な固有事項は、次のとおりである。

①植栽場所名、所在地

②樹種及び樹種別樹齢

いる。また、減価償却の方法について注記する。ただし、売却を前提として保有している公有財産については、有形固定資産ではなく、棚卸資産として計上する。

120.公有財産として管理されている土地・建物等については、原則として公有財産台帳の計数を基礎として定期的に再評価をした上で貸借対照表価額を測定する。まず、非償却資産については、公有財産台帳価格で計上する。次に、償却資産については、価格改定年度以外の年度においては減価償却費・直接資本減耗が台帳価格に反映されないことから、価格改定に適用される減価償却費・直接資本減耗の方法(定額法または定率法)により減価償却費・直接資本減耗相当額を算出し、公有財産台帳価格から当該減価償却費・直接資本減耗相当額を控除した後の価額を計上する。なお、公有財産台帳の計数を基礎とすることが困難な場合は、インフラ資産の測定(第131段落)と同様に、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することとする。

131.インフラ資産の貸借対照表価額の測定については、原則として過去の用地費や事業費等を累計(累積)することにより取得原価を推計することとする。まず、非償却資産である公共用財産用地については、用地費等を累計(累積)した価額を計上する。次に、償却資産である公共用財産施設については、過去の事業費等を累計(累積)することにより資産価額を推計し、さらに定額法により直接資本減耗相当額を算出し、当該資産価額から、当該直接資本減耗相当額を控除した後の価額を計上する。

【改訂モデル】

302.総務省方式では、有形固定資産の表示科目が「民生費」「土木費」など、決算統計で使用されている行政目的別の区分となっている。しかし、有形固定資産は会計的に費用には当たらないため、貸借対照表の有形

③樹種別・樹齢別植栽面積(ha単位)

④樹種・樹齢の面積(ha)当たりの保険金補償額(単価)

(3)立木竹・開始時簿価算定方法

165.立木竹の開始時簿価は、下記の式により算定する。

開始時簿価 = 樹種・樹齢別面積 × 樹種・樹齢別単価(千円/ha)

(1)建物・算定方針

166.取得価額には、附属設備を含むものとする。

167.取得価額が不明の場合は、建物に付された火災保険の建物用途別・構造別の単価を利用する。

(2)建物・価額算定に必要な固有事項

168.建物の価額算定に必要な固有事項は、次のとおりである。

①場所 建物(棟)所在地の住所

②建物名

③延べ床面積(m<sup>2</sup>)

④建物用途《別表B7 建物用途表》

⑤主体構造《別表B8 建物構造・用途別デフレータ》

⑥建築額

⑦単価 建物保険の単価《別表B9 建物構造別・用途別の単価表》

⑧デフレータ 建物保険のデフレータ等《別表B8 建物構造・用途別デフレータ》。

⑨取得価額算定方法 取得価額、保険金額のいずれを基礎として算定したかの別

(3)建物・開始時簿価算定方法

169.建物の取得価額が判明している場合の開始時簿価の算定は、以下の計算式による。この場合、原則として、(社)全国市有物件災害共済会のデフレータ《別表B8 建物構造別・用途別デフレータ》を利用する。

再調達価額 = 建築額 × デフレータ

開始時簿価 = 再調達価額 - 減価償却累計額

170.建物の取得価額が不明の場合の価額算定は、保険単価を利用し、以下の計算式による。

再調達価額 = 対象建物の延床面積 × 建物構造別・用途別単価《別表B9 建物構造別・用途別の単価表》

開始時簿価 = 再調達価額 - 減価償却累計額

171.工作物には、道路、橋梁、公園、港湾、河川、水路等多くの種類があるが、ここでは、道路を例として、取得価額が判明している場合と、不明の場合に分けて記述する。

(1)工作物・算定方針

172.開始時における道路価額算定は、入手可能な情報の程度に応じて、【図1-1 道路取得価額の判明状況による算定方法】に示すいずれかの方法を採用または併用する。【図1-1 道路取得価額の判明状況による算定方法】において、年度単位に価額を算定する方法を採る場合には、各年度単位に組み入れられた路線名の明細は、現行の道路台帳と対応できるようにしておく必要がある。

173.価額算定に年度単位延長キロを用いる場合、既存道路台帳が、供用開始年度をもって登録することを原則としていることから、事業費使用年度(整備区間)と必ずしも一致しないことに留意する必要がある。 - 43 -

174.道路の取得価額には、取得にかかる直接的な対価の他、街灯、ガードレール、標識等の附属設備の価額を含める(第114段落参照)。

175.道路幅員1.5m未満の道路、路面が舗装・コンクリート以外の道路は対象としない。

(2)工作物・価額算定に必要な固有事項

176.【図1-1 道路取得価額の判明状況による算定方法】Bの算定方法をとる場合における道路の価額算定に必要な固有事項は、次のとおりである。

①道路種別(道路:1、農道:2、林道:3)

②整備年度

③年度事業費

④当該年度における整備延長キロ

⑤デフレータ(当該年度に対応する値)

177.【図1-1 道路取得価額の判明状況による算定方法】Cの算定方法をとる場合における道路の価額算定に必要な固有事項は、次のとおりである。

①道路種別(道路:1、農道:2、林道:3)

②整備年度

固定資産に「〇〇費」という名称で区分表示するのは違和感があるとの指摘もある。また、すでに住民にわかりやすい表示科目を変更するなどの工夫を加えている地方公共団体もある。

303.したがって、例えば、次表のように決算統計の行政目的別区分を集約するとともに、その内訳内容が住民にイメージしやすいよう名称変更を検討することが適切と考えられる。

③当該年度における幅員別延長キロ（例えば、9.0m以上、5.5m～9.0m 未満、4.0m～5.5m 未満、4.0m 未満）

④幅員に対応する標準現在単価

178.【図1-1 道路取得価額の判明状況による算定方法】Cの算定方法をとる場合における現在単価の算出方法は、国土交通省の最新の標準規格構造による標準設計及び設計条件に従って設計・積算し、これから1m当たりの工事費を算出して単価とする方法が考えられる。単価計算例を、【図1-2 道路区分・標準設計と単価の例】に掲載する。

179. 道路以外の工作物の現在単価については、直近（5～7年）工事費実績総額、または必要に応じて構造等別の工事費実績から、単位あたりの平均工事費を求め、現在単価とすることができる。

（3）工作物・開始時簿価算定方法

180. 道路路面整備費が判明している場合（【図1-1 道路取得価額の判明状況による算定方法】A・B）の価額算定方法は、次のとおりとする。

再調達価額 = 道路路面整備費 × 建設工事費デフレータ（道路I）

開始時簿価 = 再調達価額 - 減価償却費累計額

181. 道路路面整備費が不明の場合（【図1-1 道路取得価額の判明状況による算定方法】C）の価額算定方法は、次のとおりとする。

再調達価額 = 幅員別道路延長 × 道路幅員別単価

開始時簿価 = 再調達価額 - 減価償却費累計額

（4）工作物・農道、林道の扱い

182. 農道、林道は、台帳の整備状況に応じて幅員別に整理するか、または、一律4.0m未満、5.0m未満等として道路と同様な方法で積算をする。

（1）機械器具等・算定方針

183. 機械器具、物品、船舶、航空機については、財産管理上の観点から、取得価額をもって価額算定の基礎とする。

（2）機械器具等・開始時簿価算定方法

184. 開始時簿価は、下記の式により算定する。

開始時簿価 = 取得価額 - 減価償却費累計額

185. 取得価額が不明である場合の開始時簿価は、同性能の当該資産の市場価額をもって再調達価額とし、下記の式により算定する。

再調達価額 = 同性能の当該資産の市場価額

開始時簿価 = 再調達価額 - 減価償却費累計額

【改訂モデル】

210. また、公有財産台帳や未収金・貸付金の評価情報などの段階的かつ計画的な整備により、より精緻な財務情報の作成・公表へ向けて進化することをあらかじめ意図したモデルであることに留意する必要がある。さらに、予算執行データ等をもとに仕訳を行う複式簿記の考え方の導入を図るべきである。なお、土地については、基準モデルにおける公正価値評価との間に重要な差が生じることが想定されるため、早急に土地台帳を整備し、原則として第二部：基準モデルに基づく財務書類作成要領 第4章固定資産に係る実務 4.3 開始時の実務に示された評価方法（以下、「基準モデル固定資産評価要領」という。）を参考とした評価を行うことが必要である。

236. 有形固定資産は原則として公有財産のうち不動産、動産及びそれらの従物を指し、原則として基準モデル固定資産評価要領を参考として算定された再調達価額をもって計上する。ただし、当面の間取得原価を基礎として算定した価額をもって計上することもできる。

237. 取得原価を基礎として算定する方法として、昭和44年度からN年度までの普通建設事業費の累計額によることことができる。ただし、他団体等に対する補助金・負担金は控除する。また、昭和44年度以降に売却もしくは除却した資産については、財産台帳や過去の会計伝票などから把握し、可能な限り対象資産の取得価額をもとに減価償却累計額を計算して有形固定資産勘定から控除する。

238. 昭和43年度以前に取得された資産、寄附された資産、無償譲渡された資産など、決算統計で把握することのできない資産のうち重要なものは、再調達価額をもって有形固定資産勘定に計上する。

242. 決算統計上の区分と貸借対照表上の科目との対応関係は【図3】の通りとする。

○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）

—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）

—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。

—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自体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る。
- －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。

○基準の方向性

- ・有形固定資産の科目分類については、資産の種類毎（性質別）に区分して表示する。また、行政目的別の区分について、附属明細等で表示する。
- ・有形固定資産の評価基準については、別紙（「資料4-2(補足②)」）のとおりとする。

○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。



## 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。

### ○「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
<p>【基準モデル】</p> <p>43. 資産とは、過去の事象の結果として、特定の会計主体が支配するものであって、①将来の経済的便益が当該会計主体に流入すると期待される資源、または②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。</p> <p>44. このうち、①将来の経済的便益とは、市場での売却等による実現可能価値、または将来の経済的便益の割引現在価値として、測定が可能な資源を意味する。他方、②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ことから、再調達原価等による計算擬制（見積り）をもって、公会計上の測定値とすべきものをいう。</p> <p>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。インフラ資産は、その種類ごとに表示科目を設けて計上する。具体的には、公共用財産用地（土地相当額）、公共用財産施設（建物相当額）、その他公共用財産、公共用財産建設仮勘定（インフラ資産の建設のために支出した手付金・前渡金等）等の表示科目を用いる。また、直接資本減耗の方法について注記する。</p>	<p>【基準モデル】</p> <p>126. 基準モデルの貸借対照表に計上する固定資産は、《別表 B1 事業用資産とインフラ資産の区分表》に従い、事業用資産とインフラ資産に区分して表示する。両者の区分の判断基準については、《別表 A4 勘定科目参考事項》の 3 を参照されたい。</p> <p>127. なお、本章では、固定資産としての共通の性質に鑑み、インフラ資産についても特に必要がある場合を除き、事業用資産の勘定科目を援用して記述している。</p> <p>128. インフラ資産に属する工作物には、道路、橋梁、河川、池沼、漁港、水路、港湾、河川、水路等多くの種類があるが、本作成要領では、道路を例として記述している。従って、その他の工作物については、道路の事例を参考にされたい。</p>

### ○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。

－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B1の変更等が必要となる。

○基準の方向性

・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・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。

### ○「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
<p>【基準モデル】</p> <p>120.公有財産として管理されている土地・建物等については、原則として公有財産台帳の計数を基礎として定期的に再評価をした上で貸借対照表価額を測定する。まず、非償却資産については、公有財産台帳価格で計上する。次に、償却資産については、価格改定年度以外の年度においては減価償却費・直接資本減耗が台帳価格に反映されないことから、価格改定に適用される減価償却費・直接資本減耗の方法（定額法または定率法）により減価償却費・直接資本減耗相当額を算出し、公有財産台帳価格から当該減価償却費・直接資本減耗相当額を控除した後の価額を計上する。なお、公有財産台帳の計数を基礎とすることが困難な場合は、インフラ資産の測定（第131段落）と同様に、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することとする。</p> <p>121.有形固定資産にかかる公有財産台帳の価格改定に伴う再評価差額については、純資産変動計算書の評価・換算差額等の変動として計上する。公有財産の処分時においては、台帳価格（償却資産の場合は減価償却費・直接資本減耗相当額を控除した後の価額）に基づいて処分損益を算定する。</p> <p>122.物品については、取得価格または見積価格が50万円以上の重要物品を計上する。また、物品管理簿等の記載価格を基礎とし、減価償却を行い、当該減価償却費相当額を控除した後の価額を計上する。なお、物品の耐用年数については、原則として、「減価償却資産の耐用年数等に関する省令（昭和40年大蔵省令第15号）」に定める耐用年数を基準とする。</p>	<p>【基準モデル】</p> <p>137.既存の固定資産の価値を増加させない修繕・補修・改修・改築・改造等は、固定資産の増加として認識しない。例えば、</p> <p>①漁港・港湾の浚渫工事で、水深が従前と変わらないもの。</p> <p>②河川の堤防の改修工事で、堤の容量や材料が従前と変わらないもの。</p> <p>③災害復旧において、新規に作り直す部分以外等。</p> <p>141.土地、建物、工作物等の固定資産を有償取得した場合、その取得価額については、企業会計原則（第三一五-D）に準拠し、当該資産の取得にかかる直接的な対価の他、引取費用等の付随費用を含める。</p> <p>149.開始時において、以下の条件に該当するものは、資産として登録しない。</p> <p>①既に耐用年数が過ぎ、償却済のもの（物品以外）</p> <p>②残存価額50万円未満の物品や小規模資産等重要性が低いもの</p> <p>③表示登記が行われていない法定外公共物</p> <p>④部落有、財産区有の資産</p> <p>【改訂モデル】</p> <p>246.本作成要領に基づき普通建設事業費を基礎として算定する場合であっても、決算統計作成時に普通建設事業費に含めた事業費支弁人件費など、資産を取得するために直接要したと認められない費用については、原則として当該金額を資産計上額に含めないものとする。また、その財源としての国県補助金等についても、純資産の部の公共資産等整備国県補助金等に計上しないものとする。なお、これらの取り扱いについては、総務省方式改訂モデルの適用初年度の資産計上分から採用することが望ましい。</p>

### ○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、同基準は高い、あるいは低いという意見がある。)
- － 資産計上基準を一律とすることは、比較可能性の観点から望ましいと考えられるが、資産計上基準を変更しても総資産に与える影響が軽微である場合、重要な物品など現行の規程に準じた資産計上基準も許容できるのではないか。

・ 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。

### ○基準の方向性

- ・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、原則として取得価額が 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、各地方公共団体の規程等において重要な物品等の基準を有している場合で、かつ、総資産に占める物品の割合に重要性がないと判断される場合においては、各地方公共団体の判断に基づき、継続的な処理を前提に当該規程等に準じた資産計上基準を設けることを妨げない。  
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。

### ○「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

- 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。

### ○基準の方向性

- ・固定資産に係る減損の適用については、有用性と費用対効果を見極めた上で、今後の検討課題とする。

### ○留意点

- ・特になし。