

1. 「新地方公会計制度研究会報告書」における公正価値及び資産の定義に係る基礎概念

「新地方公会計制度研究会報告書」 「第2章・第1部 基礎概念」においては、地方公共団体の保有する資産に係るサービス提供能力の評価として、公正価値評価によることが最も適切であるとの考え方の下、公正価値及び資産の定義については下記のとおり。

なお、この考え方は、国際公会計基準（IPSAS）と整合的。

【公正価値】

	資産取得時	資産の再評価時
公正価値	① 市場取引を通じて取得した資産：取得原価 ② 適正な対価を支払わずに取得した場合：適正と考えられる公正価値	① 市場で売却可能な資産：a.将来の経済的便益の割引現在価値、b.市場における実現可能価値 ② それ以外の資産：c.再調達原価、又はd.取得原価

【資産の定義】

定義	評価基準
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	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
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	再調達原価又は取得原価 (場合によっては実現可能価値)

2. 現行の取扱い

【開始時】

資産の定義	資産の種類	資産取得時の基準
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	事業用資産 (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)	土地: <u>固定資産税評価額を基礎とした評価</u> 償却資産: <u>再調達原価</u> (減価償却累計額を控除)
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	インフラ資産 (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ない非金融資産)	土地: <u>取得原価</u> (不明の場合は再調達原価) 償却資産: <u>再調達原価</u> (減価償却累計額を控除)

【開始後】

資産の定義	資産の種類	資産取得時の基準	再評価時の測定基準
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	事業用資産 (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)	土地: <u>取得原価</u> 償却資産: <u>取得原価</u>	土地: <u>3年毎に行う</u> (固定資産税評価額の改定時) 償却資産: <u>毎年度減価償却を行い、原則再評価せず</u>
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	インフラ資産 (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ない非金融資産)	土地: <u>取得原価</u> 償却資産: <u>取得原価</u>	土地: <u>原則再評価せず</u> 償却資産: <u>毎年度減価償却を行い、原則再評価せず</u>

3. 現行の取扱いの課題

- 事業用資産とインフラ資産の定義が、実際の取扱いと必ずしも合致していない。
例) 上下水道施設等は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合致しないものの、実際はインフラ資産に区分している。
- 事業用資産は、現行の定義によれば市場における実現可能価値で測定すべきであるが、償却資産については、実務上の観点を踏まえ、開始時は再調達原価を採用しており、評価替はしていない。

4. 課題点に対する対応の方向性

- 資産の定義の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」については、一般会計等をベースとした場合には、いわゆる収益を生み出すような資産は想定されないことから、地方公共団体の場合、「事業用資産」、「インフラ資産」のいずれも資産の定義の②に該当するものとして整理したほうが、実務上の取扱いもわかりやすくなるのではないかと。ただし、資産・債務改革の趣旨も踏まえ、「売却可能資産」については、何らかの情報を明らかにすべきではないかと。また、この際、「売却可能資産」については、客観的な判断基準に基づき、潜在的に売却を検討すべきものも含め広く計上する観点から、以下のとおり定義付けてはどうか。

売却可能資産とは、次のいずれかに該当する資産のうち、地方公共団体が特定した資産をいう。

(1) 現に公用もしくは公共用に供されていない公有財産

(2) 売却が既に決定している、または、近い将来売却が予定されていると判断される資産

- 事業用資産とインフラ資産の区分については引き続き貸借対照表上区分して表示するが、その定義は、「IPSAS17（2006年12月公表）有形固定資産」にならって、下記のとおりとしてはどうか。

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。

- 資産（事業用資産、インフラ資産）については、「1」の定義による公正価値（取得原価、再調達原価又は実現可能価値）により評価し、このうち市場取引を通じて取得したものは取得原価、それ以外のは、再調達原価として整理し、再評価については、現行の実務上の取扱いを継続し、原則として行わないこととしてはどうか。
- 開始時の取扱いについては、土地・償却資産ともに、資産取得時点が判明しており、かつ、市場取引を通じて取得したのものについては、取得原価により評価する。
- 取得原価が不明な償却資産については、開始時点に取得したものと見なして、再調達原価としてはどうか。
- 取得原価の不明な土地については、①超長期の保有が想定されており、取得時点と開始時貸借対照表作成時点によってそのサービス提供能力が変化するとは考えにくいこと、②未実現損益の計上を行うことによる財務書類全体に対する影響が大きいこと、を踏まえ、みなし取得原価（(a)再調達原価からデフレーターで割り戻した取得原価、(b)決算の積み上げベースによるみなし取得原価）を推計してはどうか。
- なお、この際、みなし取得価格を、備忘価額として1円計上する方法もあるが、①土地取得のために発行した公債のみが負債計上されることにより財政状態を正確に表すことができない、②取得価格の判明している団体とそうでない団体の資産計上額が著しく乖離すること等から、基準モデルにおいても見合わせた経緯を踏まえ、継続性や比較可能性の観点から慎重に考えるべきではないかと。

5. 整理案

【開始時】

資産の定義	資産の種類	資産取得時の基準
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	〔売却可能資産(使用していない公民館、職員住宅等の遊休資産など)〕	〔市場での売却等による <u>実現可能価値</u> 〕
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	・事業用資産 ・インフラ資産	・市場取引を通じて取得したもの： <u>取得原価</u> (不明な場合は、 <u>再調達原価</u> 、ただし土地は <u>取得原価</u>) ・適正な対価を支払わずに取得したもの： <u>再調達原価</u>

【開始後】

資産の定義	資産の種類	資産取得時の基準	再評価時の測定基準
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	〔売却可能資産(使用していない公民館、職員住宅等の遊休資産など)〕	〔市場での売却等による <u>実現可能価値</u> 〕	〔原則として市場における <u>実現可能価値</u> によって再評価を行う〕
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	・事業用資産 ・インフラ資産	・市場取引を通じて取得したもの： <u>取得原価</u> ・適正な対価を支払わずに取得したもの： <u>再調達原価</u>	・現行の取扱いを踏まえ、 <u>原則再評価は行わない</u>

※なお、固定資産台帳に、必要に応じて上記とは別の評価額を別途登載することを妨げない。

(参考)

新地方公会計制度研究会報告書(平成18年5月) (抜粋)

公正価値

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。
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まず、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。

資産

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或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。