

○検討項目「総論」(「9.財務書類の体系」及び「10.勘定科目」を除く)並びに「貸借対照表」のうち「有形固定資産の評価基準」、「各種引当金の取扱い」及び「その他の個別科目の取扱い」以外に係る意見等

- ・「19.有形固定資産の計上基準」の物品の計上基準について、比較可能性については、同様な金額等の基準で処理するという意味ではなく、それぞれの地方団体が定める管理基準に基づき処理し、当該団体の経済的実態をより適切に表示することに意義があると考えており、地方団体が定めている管理基準を原則とすべきではないか。
- ・「19.有形固定資産の計上基準」の物品の計上基準について、耐用年数については、会計理論的には経済的実態に基づき算定するとされているが、よるべき指針がない中で、標準を示した上で状況によって短縮できるとしている。物品の計上基準も同様に標準的な金額基準を示した方が実務的ではないか。
- ・「22.たな卸資産の評価基準」について、一般会計等を対象とした基準の検討の中では、通常の地方団体において該当するものは少ないのではないか。
- ・「22.たな卸資産の評価基準」について、一般会計は売買目的で在庫を保有することはないが、例えば市街地再開発事業における保留床等があるのではないか。
- ・「29.簡便法と取替法」の取替法について、現行では認められておらず、複式簿記の導入や固定資産台帳の整備を進める趣旨にも合わないと考えている。基準の方向性に記載されている「更新支出と資産の消耗実績に重要な差異がないか」の確認の可否について、もう少し議論が必要ではないか。
- ・「29.簡便法と取替法」の取替法について、道路を減価償却する場合、更新した部分を除却する必要があり、実務的な可否を含めて事務が繁雑になるのではないか。取替法は、中長期的な維持管理計画を作成し、道路の状況を適切に管理して常に一定水準以上に維持している条件の下、イギリスやアメリカでも認められている方法であり、地方団体における道路については、路面状況の把握は実施されていると考えられるため、道路について取替法を適用

してもよいのではないか。また、いずれにしても、必要な維持更新を実施しているかを説明していくことが必要ではないか。

- ・「29. 簡便法と取替法」の取替法について、実際に予算確保ができていないケースが多いと考えられ、前提条件を満たしている地方団体がどれほどあるかということではないか。結果的に減価償却と変わらないのであれば、本当の意味での取替法を適用してもよい前提条件が整っている団体のみに限定すればよいのではないか。
- ・「29. 簡便法と取替法」の取替法について、更新支出と資産の消耗実績の乖離がないかを常に確かめることが必要となるが、そのためには資産の消耗実績を数値で捉えることが必要であり、結局は減価償却を算出することになるのではないか。
- ・「29. 簡便法と取替法」の取替法について、道路資産については、そもそも減価償却費が道路資産の価値の減耗と対応しているかどうかの評価が難しいという面がある。予算の確保ができていない場合、減価償却していればよいというわけではなく、路面の悪化状況の情報を同時に開示しないと利用者にとって意味が乏しいのではないか。

#### ○検討項目「貸借対照表」の「17. 有形固定資産の科目分類・評価基準」のうち評価基準に係る意見等

- ・平成15年3月に日本公認会計士協会から公表された「公会計概念フレームワーク」の理論を基礎として新地方公会計モデルが策定されていると理解しているが、この取扱いを考慮し、公正価値評価とすべきではないか。
- ・再調達価額にデフレーターを乗じて取得原価を推計するとのことであるが、それはみなしのみなしであり、取得原価の最大の利点である客観性が確保されないのではないか。
- ・地方団体の規模や環境によって有用性は相違すると考えており、全ての地方団体に対して統一的な基準を設定する上で、有用性の優先順位をつける必要があるのではないか。
- ・「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」の地方団体の委員からは、むしろ時価評価とすべきとの意見もある。新地方公会計モデルにおける事業用資産の土地の評価基準に客観性がないとの意見もあるが、固定資産税評価額を基礎としており、客観性はあるのではないか。また、地方団体において実務でも使用するものなので、負担はそれほどないのではないか。
- ・評価基準そのもののメリット・デメリットもあるが、財務報告の

- 目的との関連性の観点が必要ではないか。その目的が住民に対する持続的なサービスの提供にあることを踏まえると、税金とサービスコストが見合っているか、現状のサービスの提供が持続可能かを判断するためには、取得原価による評価が適切ではないか。
- ・再調達価額における保有損益の開示は誤解を与えるとともに、財源との関連性も見えなくなるのではないか。
  - ・取得原価における実務面の負担について、取得価額が不明の場合はデフレータ処理があるが、それほど負担はないのではないか。
  - ・公有地については固定資産税評価額を付していない地方団体も多いため、再評価については、実態を踏まえて検討した方がよいのではないか。
  - ・都道府県では固定資産税評価額を持っていないことも考慮すると、かなりの負担があるのではないか。
  - ・道路の底地については、「新地方公会計制度実務研究会」では、開始時に取得価額が不明の場合は備忘価額1円という議論もあったが、対する負債が残っている場合は資産と負債が見合わないのではないか、相当の投資をしている実態に即して評価すべきとの地方団体の意見も踏まえ、再調達価額としている。このような過去の議論の経緯も踏まえ、慎重に結論を出す必要があるのではないか。
  - ・過去の支出情報の表示という観点からは取得原価、今後の施設の維持管理・更新の把握という観点からは公正価値評価がよりふさわしいと考えているが、取得原価をベースにしつつ、固定資産台帳に時価的な情報を記載し、その情報を開示するかは地方団体の判断に委ねてもよいのではないか。
  - ・固定資産台帳には、取得原価と、必要(目的)に応じて公正価値評価の両方の情報を備え、会計上の財務諸表では取得原価を用いるという方法でよいのではないか。

**○検討項目「貸借対照表」の「各種引当金の取扱い」及び「その他の個別科目の取扱い」に係る意見等**

- ・「33. 投資損失引当金」の著しい下落の判定基準について、有価証券の減損のほうはまだ(現行と同様に)30%ということになっていると思われるため、これと整合性を取るべきではないか。仮に50%に変更するのであれば、現行の判定基準よりも緩やかになる方向性であるため、慎重に検討すべきではないか。
- ・「33. 投資損失引当金」について、金融商品会計基準があり、減損

- 会計が適用されるので、当該基準を適用すればよいのではないか。
- ・「33. 投資損失引当金」について、業績の悪化した地方公営企業に増資すれば実質価額の回復が見込まれるとあるが、増資しても減損した実質価額が増えるわけではないのではないか。
  - ・「36. 損失補償等引当金」について、我が国の企業会計の引当金の定義に該当するものを計上すればよいのではないか。地方公共団体財政健全化法が計上の根拠とされているが、目的が違うものを混在化すると、会計としての一貫性が欠けるのではないか。
  - ・「39. 売却可能資産」の対象範囲について、基準の方向性に記載のある範囲の中で各団体の判断によるとのことであるが、再評価の対象範囲にも関わるため、対象範囲をさらに明確に定義した方がよいのではないか。
  - ・「39. 売却可能資産」について、区分掲記して毎年度再評価をするということであれば、売買目的有価証券に近いものになると考えているが、もしそうであるなら、もはや固定資産でなく、たな卸資産のような流動的なものとして考えるべきではないか。
  - ・「39. 売却可能資産」について、「公用もしくは公共用に供されていない公有財産」という定義があるが、地方団体によって解釈が分かれて計上範囲が変わってくる可能性もあるため、別途手引きでの記載かもしれないが、定義についてもう少し議論した方がよいのではないか。
  - ・「39. 売却可能資産」について、定義が曖昧ではないか。また、会計的には減損会計を適用すべきであり、評価益を計上すべきでなく、注記でよいのではないか。

#### ○検討項目「貸借対照表」の「総論関係」に係る意見等

- ・「14. 資産・負債の分類」について、「公会計概念フレームワーク」の議論を踏まえ、基準モデルでは金融資産と非金融資産で表示されていることを考慮すべきではないか。
- ・「15. 配列(流動性配列法又は固定性配列法)」について、我が国の企業会計は流動・固定の分類で、流動性配列法を採用しており、そのほうが理解可能性は高いと考えているが、国際会計基準では流動・非流動の分類であり、配列法は選択制という形もありうるのではないか。



## 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(不明の場合は再調達原価)</u> 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。

「【貸借対照表】減価償却の取扱い」に係る検討

29. 簡便法と取替法

○「中間とりまとめ」における記述

- ・特に道路等のインフラ資産については、超長期にわたる継続的な行政サービスの提供（運用・管理）が前提となり、対象範囲が広く、数量・金額も多い中で財務書類全体に与える影響も大きい。既存の法定台帳等には固定資産台帳を整備するのに必要な情報が必ずしも網羅されているとは言えない状況である。このため、普及促進の観点から、インフラ資産については簡便的な方法についての工夫や配慮を検討すべきである。

○「制度研究会報告書」及び「実務研究会報告書」における記述

- ・特になし。

※「基準モデル」及び「総務省方式改訂モデル」に関するQ&A

問 45 本県では道路等の資産評価について取替法を採用することを検討している。道路の国の償却期間 48 年では、その期間内で、道路の補修及び増幅工事等があり、単純には資産評価できない。減価償却をせず取替法の方が簡単ではないか。

答 1 取替法は、「新地方公会計制度実務研究会」においても検討されたが、一般に鉄道において認められている方法であり、道路については、国と同一基準によるという原則から、採用されなかった経緯がある。

2 なお、一般原則として、資産の価値を増加させる場合は、増改築等として、これに要した額を資産に追加計上する。したがって、道路を拡幅する場合や性能を向上させた場合は、資産価値の増加とする。また、基盤から作り直す場合は、旧道路の除却と新道路の建設となる。単に、舗装を補修する等は、資産価値を維持するに過ぎないものであるから、費用として処理することとなる。

○課題・論点

1. インフラ資産の定義（参考）

インフラ資産の定義は、各種基準等の対象範囲により共通の定義はないが、その性質については、IPSAS 第 17 号第 21 項に挙げられたもので代表させることができる。すなわち、インフラ資産においては普遍的に受け入れられた定義はないが、(a)システム又はネットワークの一部である、(b)性質が特殊のものであり、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)処分に関して制約を受ける、といった特徴の一部又は

すべてを有しているとされており、例として、道路ネットワーク、下水処理システム、水道及び電力供給システム、通信ネットワークなどが挙げられる。

わが国においては、インフラ資産とは「道路、河川、上下水道、港湾等の社会経済活動の基盤施設を構成する公共財である。長期間にわたる効用をもち、かつ、全国的なネットワーク性をもつため、半永久的維持が義務づけられる資産であり、また、政府・地方公共団体により、計画から維持管理まで長期間の適切な管理が必要とされているものである」と定義することができるだろう。

## 2. 道路資産の減価償却と取替法

### ① 減価償却

減価償却は、原則的には、耐用年数が異なる区分ごとに分離して減価償却を実施する。例えば、道路資産において、5年ごとに舗装部分、30年ごとに基礎部分の更新が必要と考えられる場合、道路建設費用のうち、5年後の舗装部分の更新見積相当額及び30年後の基礎部分の更新見積相当額を取得原価とし、残額は恒久的に減価しない部分と想定してそれぞれの耐用年数に応じて減価償却することになる。

減価償却可能額は、規則的な方法でその耐用年数にわたって配分する。適用する減価償却方法は、当該資産の将来の経済的便益又はサービス提供能力が主体によって消費されると期待されるパターンを反映する。

各期間の減価償却費は、行政コスト計算書に認識する。

しかしながら、実務的には道路台帳の整備が進んでいないことや道路資産の構成部分ごとの把握が困難なことがある。

そこで、簡便的な減価償却の方法として、道路資産を一体として総合償却するような簡便的な償却方法も認めるべきであろう。

減価償却の代替として、取替法（注：法人税法の取替法とは異なる。英国の更新会計、米国州・地方政府会計（GASB）の修正アプローチに近い概念）の採用を認めることが有用であろう。

### ② 取替法（英国政府会計の更新会計、米国政府会計の修正アプローチ）

地下鉄、下水道及び道路のようにシステム又はネットワークの一部を構成し、一体となって機能する資産の中には、適切な維持管理を行うことにより、設定された耐用年数を超えて使用され続けていく資産があり、そのような資産について耐用年数で減価償却を適用することは適切ではない場合がある。

そのような特性を考慮して、通常は減価償却の代替方法として、取替法（英国政府の更新会計、米国政府の修正アプローチ）の採用を認める。

英国の政府会計では、更新会計は減価償却の代替方法とされている。

更新会計とは、①類似の性質の一群の資産を、単一の資産として取り扱う、②全体的なサービス提供能力が維持されるという条件で、更新支出を費用化し減価償却費は計上



しない、③ネットワーク又はシステムのサービス提供能力を高める追加支出は資産化される、という手法である。

更新会計を適用する場合は、更新支出と資産の消耗実績に重要な差異がないかを常に確かめ、住民に対して説明責任を果たすことが重要であり、消耗実績の精緻な管理が網羅的・継続的に実施されていることが前提であることに留意が必要である。更新会計を適用するかどうかは、更新支出と、年度内におけるネットワークの消耗実績との間に重要な差異があるかどうかによる。更新支出とネットワークの消耗実績との間に重要な差異がある場合は、資産の繰越評価額はそれに応じて調整されなければならない。

米国政府会計 GASB 第 34 号の修正アプローチでは、修正アプローチが適用されたインフラ資産は減価償却されない。修正アプローチが適用されないインフラ資産は減価償却が行われ、償却累計額を控除した形で報告される。

インフラ資産の修正アプローチ適用要件は、政府が次のような資産管理システムを使用し、適格なインフラ資産管理をしていることである。

- 適格なインフラ資産の最新のリストがある。
- 適格なインフラ資産の状況評価を行い、測定手段を使い、結果を記述している。
- 適格なインフラ資産について、政府によって確立され、開示された状態に保ち、維持するための年間の維持費、保存費を見積もることができる。
- 政府は適格なインフラ資産が政府によって確立され、開示された状態（又はそれ以上の状態）で整備されていることを文書化している。適格なインフラ資産が要件を満たしており、償却されていない場合、資産に係る支出はすべて発生した期間に費用計上される（追加及び改善は除く。）。適格なインフラ資産に対する追加や改善は資産計上されるべきである。追加や改善は、資産の耐用年数を維持するというより、インフラ資産の容量又は効率を上げるものである。

### ○論点整理の考え方

インフラ資産のうち、道路資産については、減価償却と取替法の選択適用を認める。

減価償却を採用する場合は、原則的には、耐用年数が異なる区分ごとに分離して減価償却を実施する。しかしながら、実務的には道路台帳の整備が進んでいないことや道路資産の構成部分ごとの把握が困難な場合もあることから、簡便的な減価償却として、道路資産を一体として総合償却するような償却方法も認める必要があるだろう。

取替法を適用する場合は、更新支出と資産の消耗実績に重要な差異がないかを常に確かめ、住民に対して説明責任を果たすことが重要であり、消耗実績の精緻な管理が網羅的・継続的に実施されていることが前提であることに留意が必要である。更新支出とネットワークの消耗実績との間に重要な差異がある場合は、資産の繰越評価額はそれに応じて調整（減損）されなければならない。

取替法を採用した場合の注記内容は今後の検討課題とする。

### ○基準の方向性

インフラ資産の減価償却に係る簡便的な方法については、以下のとおりとする。

減価償却は、原則的には、耐用年数が異なる区分ごとに分離して減価償却を実施する。しかしながら、実務的には、例えば道路台帳の整備が進んでいないことや道路資産の構成部分ごとの把握が困難な場合もあることから、簡便的な減価償却の方法として、道路等の類似した一群の資産を一体として総合償却するような償却方法も認める。

道路資産の取替法の取扱いについては、別紙（「資料5-2(補足)」）のとおり両論があることから、「今後の新地方公会計の推進に関する研究会」での議論を踏まえ、整理する。(P)

### ○留意点

- ・特になし。

## ○ 取替法とは;

- ① 類似の性質の一群の資産を、単一の資産として取り扱う
- ② 全体的なサービス提供能力が維持されるという条件で、維持更新支出を費用化し減価償却費は計上しない
- ③ ネットワーク又はシステムのサービス提供能力を高める追加支出は資産化されるという手法。

取替法適用の条件として;

更新支出と資産の消耗実績に重要な差異がないかを常に確かめ、住民に対して説明責任を果たすことが重要であり、消耗実績の精緻な管理が網羅的・継続的に実施されていることが前提。更新支出とネットワークの消耗実績との間に重要な差異がある場合には、資産の繰越評価額はそれに応じて調整(減損)されなければならない。

## ○ 部会における主な意見

「原則として認めるべきではない」とする意見

- ・ 現行では認められておらず、全団体への適用可能性を勘案すると、具体的な影響について、慎重な検証が必要ではないか。
- ・ 更新支出と資産の消耗実績に差異がないかどうかを確認するためには、結局は減価償却費を計算する必要があるのではないか。
- ・ 実態としては、維持管理に十分な予算がつかず、更新支出以上に消耗しているケースが多いのではないか。

「選択適用を認めるべき」とする意見

- ・ 道路資産については基本的に適正に管理されており、また予算も計画的に執行されていると考えられることから、減価償却と同様な効果が得られるのではないか。
- ・ 減価償却する場合、更新した部分を除却する必要があり、事務が繁雑になるのではないか。

→ 部会では、「原則として認めるべきではない」、「選択適用を認めるべき」とする両論があるため、現時点においては両論を併記して、「今後の新地方公会計の推進に関する研究会」に報告することとする。

## 「地方公共団体における財務書類の作成基準に関する作業部会」 におけるこれまでの主な検討状況

### 1. 議論の進め方

- ・「地方公共団体における財務書類の作成基準に関する作業部会」(以下「基準作業部会」という。)では、地方公共団体の財務書類の標準的な作成基準の設定について、「今後の新地方公会計の推進に関する研究会」の「中間とりまとめ」を踏まえた実務的な検討を行う。
- ・検討にあたっては、これまでの各地方公共団体における取組実績、評価及び課題を踏まえ、原則として、再整理の必要なものを中心に議論を行う。
- ・その際、「中間とりまとめ」を踏まえ、財務書類のわかりやすさや既存の財務書類との継続性等に配慮の上、他の会計基準等も参考にしながら整理していくこととする。
- ・加えて、基準作業部会が、地方公共団体の実態や実務上の課題等を踏まえた検討を行うことを主眼としていることから、実務面での実施可能性という観点を重視することとする。

### 2. 検討スケジュール・進捗

開催回	開催(予定)	議題等
第1回	9月17日	・作業部会の運営方針等について ・検討項目(案)について ・議論の進め方及びスケジュール(案)について
第2回	10月3日	・【貸借対照表】各種資産の評価基準①、減価償却の取扱い 等
第3回	10月31日	・【貸借対照表】各種資産の評価基準②、各種引当金の取扱い 等
第4回	11月12日	・【貸借対照表】各種資産の評価基準③、総論関係(分類等) 等
第5回	11月27日	・【貸借対照表】各種資産の評価基準④、勘定科目 等
第6回	12月中旬	・【総論】財務書類の体系①、【貸借対照表以外】総論関係(表示区分)等
第7回	1月中旬	・【総論】財務書類の体系②、注記及び附属明細書等の取扱い 等
第8回	1月下旬	・これまでの検討事項の調整
第9回	2月下旬	・報告書骨子(案)について
第10回	3月下旬	・報告書(案)について

### 3. 主な検討項目の整理の方向性①(総論関係)

○全体に関わる部分であり、全ての検討項目を整理した上で、最終的に検討することとするが、基本的な考え方、構成については、現行モデルの記述を踏襲する。ただし、以下については、実務的な観点から見直す方向。

#### ①「財務書類の報告主体」：都道府県、市町村(特別区を含む)並びに一部事務組合及び広域連合

【考え方】一部事務組合及び広域連合について、(1)法人格があり財務の取扱いについて同様に地方自治法を根拠法としていること、(2)同様な事務を実施していること、(3)本基準において連結対象として整理すること、を踏まえて報告対象に追加

#### ②「財務書類の作成単位」：一般会計等をベース

【考え方】地方公共団体の財政の健全化に関する法律との整合性、実務面での負担を考慮

### ○その他、引き続き議論を要するもの

- ・「財務書類の一般原則(質的特性)」については、地方公会計は現金主義会計を補完するものとして整備するものであり、現行を踏まえた記載とするが、「財務書類の体系」の議論と併せて引き続き検討
- ・「財務書類の構成要素」については、「中間とりまとめ」を踏まえ、「資産、負債、純資産、費用、財源」としている。特に「財源」については、国の取扱いにならったものである一方、理解しにくいとの意見も多い。今後、「財務書類の体系」の議論と併せて引き続き検討

### 4. 主な検討項目の整理の方向性②(貸借対照表関係)

#### ①「表示形式(報告式又は勘定式)」：勘定式

【考え方】国や地方公営企業会計、企業会計(会社法)等の取扱いと平仄を合わせた方が理解しやすい

#### ②「資産・負債の分類(流動・固定又は金融・非金融等)」：金融資産・非金融資産【P】

【考え方】(1)地方公共団体の資産の多くはインフラ資産等の非金融資産であること  
(2)公的部門では流動比率については企業会計等と同様の分析が困難であり、単一科目を固定資産と流動資産に区分するための実務負担もあること

(3)国民経済計算(SNA)との整合性の確保が重要であること  
といった特性を踏まえると、これまでと同様に金融資産・非金融資産とするのが適当ではないか

#### ③「配列(流動性配列法又は固定性配列法)」：固定性配列法【P】

【考え方】資産と負債に関して、それぞれ固定資産と固定負債の占める割合が大きいため、これらをまず表示していくことが最も重要

- ④「有形固定資産の科目分類」：土地、建物等の「性質別」。ただし、実務的に有用性が高いとの意見を踏まえ、「(行政)目的別」についても附属明細等で表示【P】  
【考え方】国や地方公営企業会計、企業会計等の取扱いと平仄を合わせた方が理解しやすい。「(行政)目的別」については実務的な有用性が高いとの地方公共団体からの意見等を踏まえる
- ⑤「有形固定資産の評価基準」：別紙参照（「別紙4-2(補足②)」）
- ⑥「インフラ資産の区分」：インフラ資産の定義を「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」とする  
【考え方】現行の実務と定義付けの一部の不整合を是正し、国際公会計基準の考え方を踏まえた取扱い
- ⑦「有形固定資産の計上基準」：公有財産(地方自治法第238条第1項に規定するもの)及び物品(同法第239条第1項に規定するもの)。物品は、原則として取得価額が50万円以上のものとするが、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  
【考え方】現行をベースにしながら、物品については実務を踏まえ、金額基準について柔軟に対応
- ⑧「無形固定資産の評価基準」：原則として取得原価（現行通り）
- ⑨「基金の評価基準」：各資産の評価基準を適用（現行通り）
- ⑩「たな卸資産の評価基準」：原則として低価法（現行通り）
- ⑪「有価証券の評価基準」：満期保有目的の有価証券は償却原価、その他の有価証券で市場価格のあるものは市場価格、その他の有価証券で市場価格のないものは取得原価又は償却原価（いずれも減損会計(強制評価減)を適用）（現行通り）
- ⑫「出資金の評価基準」：市場価格のあるものは市場価格、市場価格のないものは出資金額（いずれも減損会計(強制評価減)を適用）（現行通り）
- ⑬「出捐金」：資産として計上（現行どおり(地方自治法第238条第1項第7号の「出資による権利」に該当する公有財産であること)）
- ⑭「固定資産の減損」：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（売却可能資産との関係は別途整理）
- ⑮「減価償却の表示箇所」：「財務書類の体系」と併せて検討【P】
- ⑯「減価償却の計算方法」：現行どおり残存価値ゼロの定額法とし、原則として取得年度の翌年度からの開始とするが、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  
【考え方】地方公営企業会計の取扱いを踏まえた精査

- ⑰「減価償却に係る取替法」：別紙参照（「別紙5－2（補足）」）
- ⑱「減価償却累計額の表示（直接法又は間接法）」：原則として間接法  
 【考え方】地方公営企業会計や企業会計等の取扱いとの整合性や、老朽化比率を表示することの有用性を踏まえた精査
- ⑲「貸倒引当金（回収不能見込額）」：現行どおり計上し、名称は「徴収不能引当金」  
 【考え方】「貸倒」という用語がなじみにくいといった地方公共団体の声も勘案し、名称は社会福祉法人会計基準や学校法人会計基準の取扱いを参考に見直し
- ⑳「投資損失引当金」：計上【P】  
 【考え方】(1) 第三セクター等の抜本的改革を促しているものの取組が十分に進んでいない地方公共団体もあること  
 (2) 住民サービスや地域活性化の担い手である第三セクター等が今後とも求められる役割を十分に果たすためには引き続き第三セクター等の経営健全化に取り組むことが必要とされていることを踏まえ、計上する
- ㉑「賞与引当金」：法定福利費に係るものを含めて計上し、名称は「賞与等引当金」  
 【考え方】地方公営企業会計の取扱いを踏まえた精査
- ㉒「退職給付（手当）引当金」：現行どおり計上し、名称は「退職手当引当金」  
 【考え方】退職給付という表現はなじまないという地方公共団体の声を勘案
- ㉓「損失補償等引当金」：現行どおり計上【P】  
 【考え方】(1) 計上要件を満たしていない場合もあるが、企業会計でも他の法律で計上義務付けられている引当金（例：湯水準備引当金）があること  
 (2) 地方公共団体の財政の健全化に関する法律の将来負担比率における算定要素に考慮されているリスクの考え方を採り入れることも一定の有用性が見出されること  
 (3) 第三セクター等の抜本的改革を促しているものの取組が十分に進んでいない地方公共団体もあること  
 (4) 住民サービスや地域活性化の担い手である第三セクター等が今後とも求められる役割を十分に果たすためには引き続き第三セクター等の経営健全化に取り組むことが必要とされていることを踏まえ、引き続き計上する
- ㉔「未収金（税分と税以外の区分）」：債権の管理の重要性に鑑み、現年調定分と滞納繰越調定分を区分して計上。なお、税分と税以外の区分は附属明細等に表示（「②資産・負債の分類（流動・固定又は金融・非金融等）」と併せて検討）【P】



②⑤「売却可能資産」：定義を「現に公用もしくは公共用に供されていない公有財産又は売却が既に決定している若しくは近い将来売却が予定されていると判断される資産」とする。注記として記載【P】

【考え方】簡素で効率的な政府を実現するための行政改革の推進に関する法律(行政改革推進法)に基づき、資産・債務改革に引き続き取り組むためには、明示していくことが必要

②⑥「リース資産」：ファイナンス・リース取引は、通常の売買取引に係る方法に準じた会計処理(ただし、所有権移転外ファイナンス・リース取引及び重要性の乏しい所有権移転ファイナンス・リース取引は除く)

【考え方】地方公営企業会計の考え方にならい、実務負担を踏まえて再整理

②⑦「基金借入の取扱い」：基金残高と借入金残高を相殺処理して表示し、その内容を注記(現行通り)