

「【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。

○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かどうか。

(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）

一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）

一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。

一連結の観点

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える。

－議論の焦点を再評価すべきかどうかに絞るとすれば、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。

○基準案

・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

- ・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。

【貸借対照表】有形固定資産の科目分類・評価基準に係る参考資料
(有形固定資産の評価基準の考え方)

		事業用資産		インフラ資産	
		土地	建物等	土地	建物等
【案1】新地方公会計 モデル	開始時	時価	再調達原価 ※減価償却累計額を控除	取得原価(不明の場合は 再調達原価)	再調達原価 ※減価償却累計額を控除
	評価替	原則として3年毎に時価 による再評価	— (減価償却を実施)	—	— (減価償却を実施)
【案2】国の公会計	開始時	時価(国有財産台帳価格)	時価(国有財産台帳価格)	取得原価(用地費の累計)	取得原価(事業費の累計) ※減価償却累計額を控除
	評価替	毎年度時価による再評価 (国有財産台帳価格)	— (国有財産台帳価格)	—	— (減価償却を実施)
【案3】原価モデルと 再評価モデルの 選択制	開始時	原価モデルと再評価モデ ルの選択制	原価モデルと再評価モデ ルの選択制	原価モデルと再評価モデ ルの選択制	原価モデルと再評価モデ ルの選択制
	評価替	原価モデルと再評価モデ ルの選択制	原価モデルと再評価モデ ルの選択制	原価モデルと再評価モデ ルの選択制	原価モデルと再評価モデ ルの選択制
【案4】取得原価	開始時	取得原価	取得原価	取得原価	取得原価
	評価替	—	— (減価償却を実施)	—	— (減価償却を実施)

※【案2】国の公会計については、国有財産(公共用財産を除く)の考え方を事業用資産、公共用財産の考え方をインフラ資産に記載している。

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。

○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) 処分に關し制約を受ける

- －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。

ー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B 1の変更等が必要となる。

○基準案

- ・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・表示箇所」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。

○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、同基準は高すぎるという意見がある。)
- ・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い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と。

- ・「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。

○基準案

- ・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、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、取得価額が 50 万円（美術品は 300 万円）未満においても各地方公共団体の判断に基づき、継続的な処理を前提に資産として計上することを妨げない。
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。

○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。
 - ー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。
 - ー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と、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。

○基準案

(減損会計の適用は見送る前提で) 基準案はなし。

○留意点

- ・特になし。