

地方公会計における固定資産の評価に関する一考察

Study on the evaluation of the fixed assets in accounting of local governments

安部 秀俊

1. はじめに

2014年5月に総務大臣通知として「今後の地方公会計の整備促進について」という表題により、各都道府県知事及び各市区町村長に向けて、原則として平成27年度から平成29年度の3年間で複式簿記による記帳と固定資産台帳の整備を前提とした財務書類の作成を行うよう要請がされた。その意義については、現金主義会計による予算・決算制度を補完するものとして、現金主義会計では見えにくいコストやストックを把握することで中長期的な財政運営への活用の充実が期待できるため、各地方公共団体において、その整備を推進していくことは極めて重要であると述べられている。

地方公共団体における会計制度は、長らく現金主義会計¹⁾によってきたところであるが、前述のように地方公会計制度は大きな転換点をむかえている。2015年に「統一的な基準による地方公会計マニュアル」（以下、統一的な基準）が総務省より公表された。統一的な基準において、地方公会計整備の意義は、発生主義会計²⁾により、ストック情報やフロー情報を総体的・一覽的に把握することにより、現金主義会計による予算・決算制度を補完するものとして整備するものであるとされている。

統一的な基準を導入するにあたり、重要性が極めて高いと考えられるのは、固定資産台帳の整備である。地方公共団体の保有する資産のうち、質的にも金額的にも重要性が高いのは、インフラ資産をはじめとする固定資産の情報であるからと考えられるためである。このため、統一的な基準における貸借対照表の様式では、固定性配列法

¹⁾ 現金主義会計とは、収益（収入）と費用（支出）をそれぞれ関連する現金収入と現金支出の時点において認識する方法をいい、資金収支計算書を作成するが貸借対照表と損益計算書は作成しない。そのため、未収金や未払金、固定資産、公債や退職給与引当金等を資産・負債として会計帳簿上認識しない（鈴木・兼村、2010、51頁）。

なお、認識の対象となる現金の授受を、報告対象期間経過後の特定期間（出納整理期間）も認めている点で修正現金主義とよぶ場合もある（筆谷・金子・大貫、2004、224頁）。

²⁾ 発生主義会計とは、企業会計で採用されている方法で、現金の受払いとは関係なく収益・費用をその発生を意味する経済的事実に基づいて認識し、貸借対照表・損益計算書を作成する（鈴木・兼村、2010、51頁）。

が採用されている。本稿においては、地方公共団体の有形固定資産の評価を視座にして、これまでの経緯を概観し、どのような考え方をもとに統一的な基準が設定されているかという点について、若干の考察を加えていきたい。

2. 有形固定資産の評価方法の変遷

1990年代中頃より、行財政改革や地方分権の進展から先進的な自治体を中心に行政評価の導入とともに、住民への情報開示や説明責任を果たすため、企業会計的手法による貸借対照表等の財務書類の作成が始められた。このような流れを受け、総務省は2000年に地方公共団体の財務書類の作成についての報告書を提示している。これは「総務省方式」と称され、地方公共団体の財務書類作成のマニュアルとして活用されてきた³⁾。その後、政府による行政改革の一環として、2006年には貸借対照表、行政コスト計算書、資金収支計算書および純資産変動計算書の財務書類4表の作成を要請する「新地方公会計制度研究会報告書」が総務省より公表された。これらの財務書類4表の作成方法として、報告書において「基準モデル」、「総務省方式改定モデル」の2つのモデルが提示されている。また、このほかに東京都が2006年より新たな公会計制度を導入しており、これは「東京都方式」と呼ばれている。

以上のように、地方公共団体における財務書類の作成については、複数の作成方法が混在していたが、2015年に統一的な基準が総務省より公表され、すべての地方公共団体の財務書類作成の指針が一本化された。統一的な基準に基づく財務書類への移行期間は概ね3年間とされ、2017年度決算までにすべての地方公共団体が統一的な基準に基づく財務書類を作成することが要請されている。

まず、総務省より公表されている主要な文書と想定する会計モデルとの関係を時系列に整理しておきたい。以下において図表にまとめる。

³⁾ 鈴木・兼村 (2010)、107頁。

【図表 1】 総務省公表資料と想定する会計モデルの関係

公表年度 (西暦)	文書名	想定する 会計モデル
平成12年 3月 (2000年)	地方公共団体の総合的な財政分析に関する 調査報告書	総務省方式
平成13年 3月 (2001年)	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	
平成18年 5月 (2006年)	新地方公会計制度研究会報告書	基準モデル または 総務省方式改訂モ デル
平成19年10月 (2007年)	新地方公会計制度実務研究会報告書	
平成20年12月 (2008年)	新地方公会計モデルにおける資産評価実務 手引	
平成22年 3月 (2010年)	地方公共団体における財務書類の活用及び 公表について	
平成23年12月 (2011年)	新地方公会計モデルにおける連結財務書類 作成実務手引 (改訂版)	
平成25年 8月 (2013年)	今後の新地方公会計の推進に関する研究会 中間とりまとめ	統一的な基準
平成26年 4月 (2014年)	今後の新地方公会計の推進に関する研究会 報告書	
平成27年 1月 (2015年)	統一的な基準による地方公会計マニュアル	
平成28年10月 (2016年)	地方公会計の活用のあり方に関する研究会 報告書	

出所：筆者作成

すべてのモデルに共通するが、従来地方公共団体においては保有する有形固定資産につき、地方自治法により公有財産台帳に記録することが求められてきたが、貸借対照表作成のための極めて重要な情報である、いくらで取得したかという情報が必ずしも記載されていないため、財務書類を作成するための固定資産台帳をいかにして整備するかが焦点となっている。以下において、想定する会計モデルのそれぞれについての有形固定資産の評価について整理する。

(1) 総務省方式

新たに作成することになる貸借対照表⁴⁾は、取得原価主義によるものとしており、取得原価の算定については、決算統計のデータを用いるとしている⁵⁾。決算統計データとは、「地方公共団体の毎年度の決算状況を、自治省（現在は総務省：筆者加筆）が統一ルールに基づいて集計し、作成した統計。地方財政全体の毎年度の執行状況を表す基礎的な統計。⁶⁾」である。ここで、補足しておくべきことは、地方公共団体の毎年度の決算は、議会において承認された予算の執行状況につき、歳入・歳出の決算額をまとめた現金主義会計で行われている点である。通常、企業会計では、複式簿記をベースとした会計帳簿が存在しているが、地方公共団体における決算統計は、現金の収入と支出をベースにしているともいえる。

貸借対照表の作成に決算統計を用いる理由として、以下の3点を挙げている⁷⁾。

- ① 決算統計のデータは資産形成のために実際に投下された税等の額を示していること（データの妥当性）。
- ② 決算統計のデータを用いることにより、原則的に全ての地方公共団体を通じて統一的にデータを把握できること（各地方公共団体間の統一性）。
- ③ 電算処理化された昭和44年度に遡ってデータの操作が比較的容易であること（データ収集の簡易性）。

さらに、有形固定資産の取得原価については、決算統計の普通建設事業費の額を累計することにより求めるとしている⁸⁾。すなわち、有形固定資産の取得原価を求めるにあたって、過去に現金支出をおこなった金額を累計して算出することになる。このようにして推定された有形固定資産は、土地を除き、法定耐用年数に基づき減価償却を実施し、貸借対照表に計上される。

(2) 基準モデル

基準モデルにおいては、資産を金融資産と非金融資産に分類して表示をおこない、さらに非金融資産は、事業用資産、インフラ資産、繰延資産に分類して表示するものとしている⁹⁾。いわゆる有形固定資産は事業用資産およびインフラ資産に含まれることになる。ここで、事業用資産とは、資産形成のための資本的支出がなされた後、将

4) 報告書の中では、すべて「バランスシート」と表記されているが、用語の統一を図るため、本稿では貸借対照表と記載する。

5) 自治省（2000）、3頁。

6) 同上文献、15頁。

7) 同上文献、3頁。

8) 同上文献、4頁。

9) 総務省（2006）、97段落、117段落。

来の経済的便益の流入が見込まれる非金融資産をいい、インフラ資産とは、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¹⁰⁾。

さらに、基準モデルでは、財務書類作成のため、従来作成されていなかった固定資産台帳の整備を大前提としており、従来から地方公共団体において整備している公有財産台帳から可能な限りデータを取得したうえ、整備することを求めている。こうして整備された固定資産台帳をもとに開始貸借対照表を作成することになる。このため、固定資産の開始時簿価の評価と開始後簿価の評価を明確に区別する必要がある。

まず、開始時簿価の測定については、2007年公表の「新地方公会計制度実務研究会報告書」における財務書類作成要領に詳細な定めがある。

「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¹¹⁾」。

「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¹²⁾」。

次に、開始後簿価の測定は取得原価によるが、詳細は以下のとおりである。

「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¹³⁾」。

また、基準モデルでは、公正価値評価を前提としているため、資産価額の再評価として、以下の定めがある。

「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をしない。但し、著しい破損や陳腐化した場合は再評価を行う¹⁴⁾」。

「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¹⁵⁾」。

事業用資産とインフラ資産の区分、開始時簿価の評価と開始後簿価の評価に分けて

¹⁰⁾ 総務省（2006）、118段落、130段落。

¹¹⁾ 総務省（2007）、150段落。

¹²⁾ 同上文献、152段落。

¹³⁾ 同上文献、141段落。

¹⁴⁾ 同上文献、146段落。

¹⁵⁾ 同上文献、147段落。

まとめると以下のとおりである。

【図表 2】 基準モデルにおける有形固定資産の評価基準

資産の種類		開始時簿価 評価基準	開始後簿価 評価基準	再評価
事業用資産	土地	固定資産税評価額を 基礎とした評価	取得原価	3年毎（固定資 産税評価額改定 に合わせる）
	償却資産	再調達原価 （減価償却累計額を 控除）	取得原価	なし
インフラ資産	土地	取得原価 （不明な場合は再調 達原価）	取得原価	なし
	償却資産	再調達原価 （減価償却累計額を 控除）	取得原価	なし

出所：総務省（2008）14頁および総務省（2014）参考資料142頁を元に筆者作成。

(3) 総務省方式改訂モデル

総務省方式改訂モデルは、その名称が示すとおり、2000年公表の総務省方式による財務書類作成モデルの改訂版であるといえる。このため、有形固定資産については、基本的に決算統計資料による推計による。ただし、いくつかの変更点もあり、有形固定資産についての変更点は以下のとおりである。有形固定資産の表示科目の見直し、普通建設事業費に係る補助金・負担金等の注記、売却可能資産の別建て計上である¹⁶⁾。有形固定資産の表示科目の見直しについては、総務省方式が決算統計資料に基づいて支出した金額を積み上げた金額をベースとしているため、表示科目が民生費や土木費といった有形固定資産として表示するには違和感があった。これを実態に即した表示科目に変更するものである。また、普通建設事業費に係る補助金・負担金は総務省方式では全額、行政コスト計算書に費用計上されるが、当該金額は他団体や民間企業等に資産として蓄積される性質があるため、総務省方式改訂モデルでは注記事項として開示を求めている。売却可能資産の別建て計上は、資産・債務に関する情報開示と適正な管理に資するため、遊休資産や未利用の資産などを別建てに開示することを求めている。総務省方式と総務省方式改訂モデルの表示科目の相違を資産の部の視点からまとめると以下ようになる。

¹⁶⁾ 総務省 (2006)、302-309段落。

【図表3】 総務省方式と総務省方式改訂モデルの資産の部の表示の相違

総務省方式	総務省方式改訂
<p>【資産の部】</p> <p>1. 有形固定資産</p> <p>(1) 総務費</p> <p>(2) 民生費</p> <p>(3) 衛生費</p> <p>(4) 労働費</p> <p>(5) 農林水産業費</p> <p>(6) 商工費</p> <p>(7) 土木費</p> <p>(8) 消防費</p> <p>(9) 教育費</p> <p>(10) その他</p> <p>有形固定資産合計</p> <p>2. 投資等</p> <p>(1) 投資及び出資金</p> <p>(2) 貸付金</p> <p>(3) 基金</p> <p>(4) 退職手当組合積立金</p> <p>投資等合計</p> <p>3. 流動資産</p> <p>(1) 現金預金</p> <p>(2) 未収金</p> <p>流動資産合計</p> <p>資産合計</p>	<p>【資産の部】</p> <p>1. 公共資産</p> <p>(1) 有形固定資産</p> <p>① 生活インフラ・国土保全</p> <p>② 教育</p> <p>③ 福祉</p> <p>④ 環境衛生</p> <p>⑤ 産業振興</p> <p>⑥ 警察（又は消防）</p> <p>⑦ 総務</p> <p>有形固定資産合計</p> <p>(2) 売却可能資産</p> <p>公共資産合計</p> <p>2. 投資等</p> <p>(1) 投資及び出資金</p> <p>(2) 貸付金</p> <p>(3) 基金</p> <p>(4) 退職手当組合積立金</p> <p>(5) 長期未収金</p> <p>投資等合計</p> <p>3. 流動資産</p> <p>(1) 現金・預金</p> <p>(2) 未収金</p> <p>流動資産合計</p> <p>資産合計</p>

出所：総務省（2001）及び総務省（2006）を元に筆者作成（項目につき一部省略）。

(4) 統一的な基準

事業用資産とインフラ資産の開始時簿価については、取得原価が判明しているものは、原則として取得原価とし、取得原価が不明なものは、原則として再調達原価とする（償却資産は、当該価額から減価償却累計額を控除した価額で計上）¹⁷⁾。ただし、道路、河川及び水路の敷地のうち、取得原価が不明なものについては、原則として備忘価額1円とする¹⁸⁾。また、開始後については、原則として取得原価とし、再評価はおこなわない¹⁹⁾。さらに、特定の時期（昭和59年度以前）に取得したものは、前述の取扱いにかかわらず、原則として取得原価不明なものとして取り扱うこととされている²⁰⁾。以上を図表としてまとめると以下ようになる。

【図表4】統一的な基準における有形固定資産の評価基準

	開始時		開始後	再評価
	昭和59年度以前取得分	昭和60年度以後取得分		
非償却資産	再調達原価	取得原価※1	取得原価	なし※3
道路、河川及び水路の敷地	備忘価額1円	取得原価※2	取得原価	なし
償却資産	再調達原価	取得原価※1	取得原価	なし

※1 不明な場合は再調達原価。

※2 不明な場合は備忘価額1円。

※3 ただし、立木竹のみ6年に1回程度、再評価。

出所：総務省（2015b）、36頁を元に筆者作成。

3. 有形固定資産の評価方法と意義

総務省より提示された地方公共団体の財務書類作成に関するモデルは前述した4つであるが、ここでは固定資産台帳の整備・有形固定資産の評価という視点から大きく2つに分けて論じていきたい。ひとつは、総務省モデルおよび総務省方式改訂モデルである。これらのモデルは、実務への適用可能性という観点から、固定資産台帳の整備を前提とするものではなく、現金主義会計を前提とした決算統計資料から有形固定資産の財務諸表数値を推定するものであるからである²¹⁾。そして、もうひとつは基準

¹⁷⁾ 総務省（2015b）、63段落。

¹⁸⁾ 同上文献。

¹⁹⁾ 同上文献。

²⁰⁾ 同上文献、64段落。

²¹⁾ ただし、総務省方式改訂モデルは実務負担軽減の観点から決算統計数値を利用するものの、段階的に固定資産台帳の整備をすべきとして、基準モデルへ移行を推奨している。

モデルおよび統一的な基準である。これらのモデルは、固定資産台帳の整備を前提として、地方公共団体の有する有形固定資産の評価を行う。以下において、それぞれについて述べる。

(1) 総務省方式・総務省方式改訂モデル

両モデルとも、決算統計数値を利用して、有形固定資産を評価する方法であるため、長所として、比較的簡便に財務書類を作成でき、また決算統計自体、全国統一の作成方法であるため、他団体との比較可能性が確保される等が挙げられる²²⁾。一方、課題としては、有形固定資産について、決算統計上の普通建設事業費の累計額を取得原価として計上した上で、減価償却累計額を控除して計算を行うが、この方法では、資産の除売却や資産の無償譲受が反映されず、実態と必ずしも一致しない点が挙げられる。また、固定資産台帳の整備を前提としていないため、貸借対照表と連動した個別の資産管理がおこなわれない点も課題である。このため、総務省方式改訂モデルでは、その簡便性という長所を活かし、実務への配慮を残しつつ、段階的に固定資産台帳の整備を促進し、基準モデルへの移行を推奨している。両モデルは、簡便的な財務書類の作成を認めてきたという点で、地方公会計に携わる関係者の意識改革や啓蒙を進め、基準モデルや統一的な基準の基礎となる複式簿記の導入、固定資産台帳の段階的整備を促進してきたという点に意義が認められると考えられる。

(2) 基準モデル・統一的な基準

基準モデルは、有形固定資産について公正価値で評価をおこなうとしている。ここで、公正価値という概念自体、議論があるところ²³⁾ではあるが、基準モデルにおいて用いられている公正価値とは、以下のとおりである。資産取得の場合、市場取引を通じて当該資産を取得した場合にはその取得原価を基礎として資産計上し、資産の再評価の場合には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、取得原価のいずれかを基礎とする²⁴⁾。その上で、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が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としている²⁵⁾。その理由としては、以下の2つが挙げられている²⁶⁾。

22) 総務省 (2006)、291段落。

23) 北村 (2014) は「公正価値測定は、1つの測定属性として存在するわけではなく、ある前提のもとで売り手と買い手が相互に納得し得る測定値すなわち評価額をいうのであれば、これまでのひとつひとつの測定属性を超える魅力を持っている」と述べている。

24) 総務省 (2006)、41段落。

25) 同上文献。

26) 同上文献、40段落。

- 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。
- 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であると考えられること。

また、総務省（2008）において、公正価値評価を採用する理由として、地方公共団体の場合、数十年という長期にわたって土地を保有する 경우가多く、物価変動の影響を受けやすいことから、数十年前に取得した価額で計上するよりも、再調達原価を基本とする公正価値評価をしたほうが、将来に向けた現時点での行政サービス提供能力をより適切に評価できることや、地方公会計は地方公共団体の資産・債務改革に役立てる方法として位置づけられているため、現時点での時価を基礎として評価した現時点でのサービス提供能力を示すことができ、情報開示の充実の観点からも有用であると述べられている²⁷⁾。

さらに、基準モデルでは資産の定義を以下のように規定する。

「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また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²⁸⁾」。このため、資産のうち、①の定義に該当する資産は、市場での売却等による実現可能価額もしくは将来の経済的便益の割引現在価値で評価され、②に該当する資産については、潜在的なサービス提供能力の貨幣的評価が困難であるため、その公共目的への貢献それ自体に存在意義を認め、再調達原価等による計算擬制し評価を行うものとしている²⁹⁾。そして、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³⁰⁾」と定義され、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、将来の経済的便益の流入が見込まれない非金融資産³¹⁾」と定義されている。したがって、上記の資産の定義とその評価基準を組み合わせれば、事業用資産は実現可能価額または割引現在価値で評価され、インフラ資産は再調達原価等で評価されることになる。

図表2において、取り上げたように基準モデルでは、事業用資産に属する土地については固定資産税評価額で評価し、事業用資産に属する償却資産は再調達原価で評価

²⁷⁾ 総務省（2008）、6-7頁。

²⁸⁾ 総務省（2006）、43段落。

²⁹⁾ 同上文献、44段落。

³⁰⁾ 同上文献、118段落。

³¹⁾ 同上文献、130段落。

する。上記で規定された資産の定義とその評価基準を鑑みれば、事業用資産は将来の経済的便益の流入が見込まれる資産であるから、正味売却価額もしくは割引現在価値で評価されるべきと考えられる。この点、資産の定義と実際の取扱いに矛盾が生じている。

なお、事業用資産の土地については固定資産税評価額による評価である。固定資産税評価額自体、公正価値といえるかどうかについては疑問が残るところではある。この点、地方公会計においては限られた一定の期間に大量の不動産を評価しなければならないことから、固定資産税評価は同一時点で同一の評価方法により市町村内全域の不動産を評価でき、課税主体が市町村であることから評価作業に精通しているため、固定資産税評価額を採用している³²⁾。換言すれば、地方公共団体間の比較可能性を確保しつつ、価額測定における恣意性を排除し、実務への適用可能性を考慮して考えだされた手法であるといえる。他方、固定資産税評価額はあくまで固定資産税課税のために算定された税法上の価額であるため、会計上の資産属性を理論的に反映しているかどうかとは別問題である。とはいえ、取得原価ではなく、評価時点の時価に近い価額として採用されているため、その意味では（基準モデルにおける）評価時点の公正価値である。再評価が3年毎であることも、固定資産税評価額の改訂が3年毎であるためであろう。

次に、インフラ資産の会計処理であるが、評価方法が取得原価とすべきか再調達原価とすべきかについては、各種基準や研究等で取扱いは分かれている³³⁾。例えば、日本公認会計士協会が2003年に公表した「公会計委員会研究報告第7号 公会計原則（試案）」では、インフラ資産については再調達原価を付すべきであるとしている³⁴⁾。これは、再調達原価などの時価を付すことによって、将来の当該資産の取替更新に要する資金需要に関する情報を提供すべきであるからとしている³⁵⁾。その上で、インフラ資産は、そのサービス提供能力の減少態様の多様性のために、一律に見積使用可能期間を定めることが極めて困難であるとして、減価償却に代わる方法として、時価をベースとした再調達原価の期首と期末の差額を取替更新費の見積額として計上する方法によるとしている³⁶⁾。

³²⁾ 総務省（2008）、13頁。

³³⁾ 詳細は日本公認会計士協会（2007）、「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」や清水（2008）を参照されたい。

³⁴⁾ 日本公認会計士協会（2003）、公会計原則（試案）、貸借対照表原則注解3（1）①
なお、インフラ資産以外の有形固定資産は取得原価から減価償却累計額を控除した価額をもって貸借対照表価額とされる。

³⁵⁾ 同上文献。

³⁶⁾ 同上文献、貸借対照表原則注解4（2）①

図表2で取り上げたように、基準モデルにおけるインフラ資産は土地については取得原価で評価し、それ以外の償却資産は再調達価額で評価される。基準モデルの定義によれば、インフラ資産は潜在的なサービス提供能力を伴う資産とされ、その評価にあたっては再調達原価等で計算擬制を行うとしているが、土地と償却資産で評価が混在している。その理由は必ずしも明らかではないが、実務上の配慮があると思われる。

統一的な基準における有形固定資産の評価は、図表4にて取り上げたように、基本的に取得原価をベースにした評価となる。基準モデルからの大きな変更点としては、以下のとおりであると考えられる。

- ① 有形固定資産の評価につながる資産の定義が変更されたこと。
- ② 原則として資産の再評価はおこなわない。
- ③ 開始時については、一定時点を区切りとして取得原価が判明するものには取得原価を付し、不明な場合は再調達原価もしくは備忘価額を付す。

①については、基準モデルでは、事業用資産とインフラ資産につき、将来の経済的便益の流入が見込まれるかどうかによって区分していたが、統一的な基準で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潜在的な行政サービス能力を伴うものとして整理されることになった³⁷⁾。このため、先に指摘した資産の定義とその評価基準の不整合は解消されているとみることができる。また、②については、実務上の負担を考慮し、原則として再評価はおこなわないとされた³⁸⁾。統一的な基準は、全地方公共団体に適用が要請されているため、実務負担の観点から再評価はしないこととしたものと考えられる。さらに、③については、一定時点を区切りとして評価基準が分かれる取扱いとなっている。昭和59年度以前に取得した資産については、昭和60年度以後に取得した資産における取得原価不明の取扱いと同様となっていることから、この一定時点を区切りとして昭和59年度以前取得の資産については画一的に取得原価不明として評価することとなる。これは、地方公共団体の比較可能性の観点や、取得原価の調査については実務上の負担を考慮して、30年前までを調査の限界と考えたためであるとされる³⁹⁾。また、道路、河川および水路の敷地については、取得原価が判明するものについては取得原価を付すが、判明しないものは再調達原価ではなく、備忘価額1円を付すこととなる。備忘価額を付す論拠については、取得原価不明の道路等の土地は、保有する資産の量が多く、できる限り実務的にも簡素

³⁷⁾ 総務省 (2014b)、143頁。

³⁸⁾ 同上文献、144頁。

³⁹⁾ 一般社団法人地方公会計研究センター (2016)、125頁。

な評価基準を設定する必要があること、また、原始取得の場合も多く考えられ財務書類全体に対する影響が大きいこと等により、備忘価額を付すとされた⁴⁰⁾。

基準モデルから統一的な基準への流れは、詳細をみれば様々な変更点をみてとれるが、全体として大きくみれば、再調達原価による時価評価の流れから、取得原価ベースで評価を付す流れになっているように考えられる。そこには地方公共団体が有する事業用資産やインフラ資産の潜在的な行政サービス能力をどのように評価するのかといった非常に難しい問題を孕んでいる。統一的な基準における有形固定資産の評価には、取得原価の客観性・財務書類利用者の理解可能性の観点と、全地方公共団体へ適用可能な基準を設定する観点から実務上の負担をできるだけ軽減させたいという意向が読みとれる。統一的な基準は平成27年度から平成29年度の3年間の移行期間が設けられ、全国の地方自治体に複式簿記の導入と固定資産台帳の整備が要請されている。設定された統一的な基準は実務上の配慮が多く設けられ、まずは財務書類を整備するという試行段階ともいえる。前述したように、固定資産の評価の問題は、様々な視点から様々な考え方が存在するといえ、今後も一層のさらなる検討が必要な分野であるといえる。

4. 結びにかえて

本稿においては、改革が進む地方公会計について、固定資産の評価という視点から制度の変遷を整理した。その上でどのような考え方にに基づき、地方公共団体において固定資産の評価が行われるかについて若干の考察を加えた。そこには、段階的に進む公会計改革の中で、いかにスムーズに複式簿記と固定資産台帳の整備を進めていくかという実務への適用可能性の視点が多く含まれていると考えられる。

地方公会計の改革は、企業会計の手法を地方公会計にも応用することを含む。当然、企業会計の手法をそのまま応用することはできない。会計は会計の主体が行う経済的行動を映し出す鏡であり、利益の追求という株式会社の目的と住民福祉の増進という地方公共団体の目的には大きな隔りがあるからである。固定資産の評価という視点においても同様である。本稿では、会計の主体自体、会計主体の目的観には焦点を当てておらず、今後の検討課題であると考えている。また、地方公共団体が保有するインフラ資産をはじめとする固定資産は、住民の生活等のために基本的に維持更新すべきものである。このため、現在世代だけでなく、将来世代へどのように引き継いでいくのかという点もテーマとなっている。具体的には、取得した固定資産の財源をどの世代が負担していくのかという世代間負担の衡平性という観点が公会計には存在する。

⁴⁰⁾ 総務省 (2014b)、143頁。

この点も本稿では検討していない。前述したように、平成29年度までにすべての地方公共団体に統一的な基準が導入されることから今後の動向が注目される。

<参考文献>

- 一般社団法人地方公会計研究センター[編著] (2016) 『地方公会計2017—統一的な基準での財務書類作成と活用』、ぎょうせい。
- 北村敬子[編著] (2014) 『財務報告における公正価値測定』、中央経済社。
- 清水涼子 (2008) 「地方公共団体の公会計改革に関する考察」『税経通信』2008年2月号、27頁-34頁。
- 自治省 (2000) 『地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査報告書』。
- 鈴木豊・兼村高文 (2010)、『公会計講義』、税務経理協会。
- 総務省 (2001) 『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』。
- 総務省 (2006) 『新地方公会計制度研究会報告書』。
- 総務省 (2007) 『新地方公会計制度実務研究会報告書』。
- 総務省 (2008) 『新地方公会計モデルにおける資産評価実務手引』。
- 総務省 (2013) 『今後の新地方公会計の推進に関する研究会中間とりまとめ』。
- 総務省 (2014a) 『今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書』。
- 総務省 (2014b) 「参考資料」『今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書』。
- 総務省 (2015a) 「財務書類作成要領」『統一的な基準による地方公会計マニュアル』。
- 総務省 (2015b) 「資産評価及び固定資産台帳整備の手引き」『統一的な基準による地方公会計マニュアル』。
- 日本公認会計士協会 (2003) 『公会計委員会研究報告第7号 公会計原則 (試案)』。
- 日本公認会計士協会 (2007) 『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』。
- 筆谷勇・金子邦博・大貫一 (2004) 『公会計原論—21世紀の新しい公会計を学ぶ』、株式会社東京リーガルマインド。

(あべ ひでとし・大原大学院大学 会計研究科助教)