

所有外資産の財務書類上の取扱いに関する今後の方向性（案）

統一的な基準の検証に関するワーキンググループ 中間取りまとめ

0. 所有外資産の現状と課題等

(1) 現状

○統一的な基準における「資産」の定義は、下記のとおり。

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、又は
- 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

○一定の地方負担を伴って整備され、当該地方団体が法令等に基づく管理権限を有するが、所有権を有していない資産（以下「所有外資産」という。）は、管理主体である各地方団体に所在し、広く住民が経済的便益を享受するものであることから、上記の定義①及び②に該当するが、所有権を有しないことから、「支配するもの」に該当しないものと整理しており、統一的な基準の「資産」の定義に該当しないため、資産計上していない。

○一方、所有外資産の整備に係る費用は、当該所有外資産を管理する団体で支出することを踏まえ、公共施設等のマネジメントの観点から、固定資産台帳への記載及び貸借対照表への財務情報の注記が望ましいとしているところ。

(2) 課題

○所有外資産は、資産計上していない一方で、当該資産の整備に係る費用に地方債を充てた分は負債計上されることから、資産と負債がアンバランスに計上されており、これらの数値を基にした指標が実態とは乖離している可能性がある。

○また、所有外資産の整備に係る支出は、支出年度に一括で費用処理しており、投資的経費として計上されないことで、行政コスト計算書における純行政コスト等や、資金収支計算書における投資活動収支及び業務活動収支の算定にも影響が生じており、これらの数値を基にした指標も実態とは乖離している可能性がある。

(3) 論点

- 所有外資産の財務書類上の取扱いについて、何らかの形で資産計上すべきか。
- 仮に資産計上するならば、実施可能性の観点から、実務上の取扱いをどのようにすべきか。

1. 所有外資産の財務書類上の取扱い

(1) 論点に関する考え方

- 現行の整理では、管理する地方団体が当該資産に係る所有権を有しないことをもって「支配するもの」に該当しないとしているが、所有外資産は、一定の地方負担を伴って整備されるとともに、各地方団体が一定の管理権限（維持・修繕等の工事の実施など）を有している。

⇒統一的な基準の「資産」の定義への該当性を改めて検討すべきではないか。

- 企業会計における概念フレームワークにおいては、資産の定義における「支配」は、必ずしも所有権を有していることを条件とはしていない。また、地方公会計においても、所有権移転外ファイナンス・リースなどの場合において、所有権を有しないものについて資産計上している例がある。

⇒統一的な基準の「資産」の定義である「支配するもの」の該当性については、所有権の有無のみではなく、その実態を踏まえて整理すべき。

- 所有外資産の中でも代表的なものとして指定区間外の国道、指定区間の一級河川・二級河川の実態は以下のとおり。

【一定の地方負担を伴って整備】

例：指定区間外の国道の新設

国道の新設に係る費用について、国が実施する場合は都道府県が費用の1/3を、都道府県が実施する場合は当該都道府県が費用の1/2を負担する（道路法第50条第1項）。

例：指定区間の一級河川・二級河川の管理

河川の管理に係る費用については、原則として一級河川については国が、二級河川については都道府県が負担する（河川法第59条）が、都道府県が行うものとされた指定区間内の一級河川の管理に要する費用は、当該都道府県が負担する（河川法第60条第2項）。

【法令等に基づく管理権限】

- ・資産管理を計画立てて行うこととされていること

例：道路整備計画の報告

（策定義務はないが、策定した場合、道路法第 76 条により国への報告義務がある。）

河川整備計画の策定・変更

（指定区間の一級河川については河川法第 9 条第 2 項及び河川法施行令第 2 条。二級河川については河川法第 16 条の 2。）

- ・維持・修繕等の工事を行うこと

例：国道の維持・修繕その他の管理

（道路法第 13 条）

河川の工事・維持

（指定区間の一級河川については河川法第 9 条第 2 項及び河川法施行令第 2 条。二級河川については河川法第 10 条第 1 項。いずれの河川の工事・維持も、河川整備計画に沿って行われる。）

○上記の効果として、所有外資産は、広く住民が経済的便益を享受することができるものとなっている。

⇒これらの所有外資産の実態を踏まえると、所有権を有してはいないが、実質的に資産を「支配」していると整理すべきではないか。

（２）財務書類上の取扱いに係る方向性

○統一的な基準の資産の定義である「支配するもの」の該当性については、所有権の有無のみではなく、その実態を踏まえて整理すべき。

○一定の地方負担を伴い整備されていること、地方団体が法令等に基づき計画立てて維持・修繕等の管理を行うこと、また、その効果として住民が経済的便益を享受していることに鑑みれば、所有権がなくとも、実質的には「支配している」と考えられることから、所有外資産は資産の定義に該当すると改めて解釈することができるため、資産として計上すべきではないか。

○所有外資産が資産の定義に該当する場合、一般の固定資産との違いは所有権の有無のみとなるため、所有権移転外ファイナンス・リースなどと同様に、資産計上に当たっては有形固定資産として計上すべきではないか。

(参考) 企業会計の例

討議資料 財務会計の概念フレームワーク (2006年12月企業会計基準委員会)
(抄)

【本文】

[資産]

4. 資産とは、過去の取引または事象の結果として、報告主体が支配している経済的資源をいう(2)(3)。

(2) ここでいう支配とは、所有権の有無にかかわらず、報告主体が経済的資源を利用し、そこから生み出される便益を享受できる状態をいう。経済的資源とは、キャッシュの獲得に貢献する便益の源泉をいい、実物財に限らず、金融資産及びそれらとの同等物を含む。経済資源は市場での処分可能性を有する場合もあれば、そうでない場合もある。

(3) 一般に、繰延費用と呼ばれてきたものでも、将来の便益が得られると期待できるのであれば、それは、資産の定義には必ずしも反していない。その資産計上がもし否定されるとしたら、資産の定義によるのではなく、認識・測定の要件または制約による。

2. 実施可能性を踏まえた実務的な検討課題

(1) 所有外資産の取扱範囲

○所有外資産の定義(一定の地方負担を伴って整備され、当該地方団体が法令等に基づく管理権限を有するが、所有権を有していない資産)に照らすと、指定区間外の国道、指定区間の一級河川・二級河川の他にも該当するものがあるが、管理権限のない、又は整備に係る費用を負担していない資産は所有外資産に該当しない(=資産計上の対象とならない)。

○上記を考慮すると、治山施設、海岸等が所有外資産に該当するが、所有外資産の資産計上に当たっては、該当資産の価額等の精査・把握に係る実務負担が生じ、該当する資産を網羅的に把握しようとすることは実施可能性を損なうおそれがある。さらに、所有外資産の種類によっては、財務書類・指標に対する影響度が小さい場合もありうる。

○企業会計においては、重要性の乏しいものについては簡便な会計処理によることも認められており、地方公会計においても同様の原則が掲げられている。地方団体の実施可能性を考慮しつつ、一方で財務書類・指標への影響度を考慮

し実態に近づけるという観点では、重要性の原則により優先順位を付けることが考えられる。

⇒財務書類・指標に対する影響度や地方団体の実施可能性を考慮し、重要性の原則を適用し、当該団体の資産総額に対する割合が大きいと考えられる、指定区間外の国道、指定区間の一級河川・二級河川を優先して計上すべきではないか。（なお、都道府県は特に多くの指定区間外の国道、指定区間の一級河川・二級河川を管理しており、財務書類・指標に対する影響が大きいと考えられる。）

⇒ただし、それ以外の所有外資産についても、財務書類・指標に対する影響に応じて資産計上する（例えば、当該団体の資産総額に対して所有外資産が一定の割合を占めるのであれば計上対象とする）ことを妨げない扱いとすべきではないか。

（２）資産計上に向けたスケジュール

○統一的な基準が作られた際には、地方団体に対し財務書類の作成を要請するに当たって、固定資産台帳の整備期間として１～２年を想定していた。今回も資産の棚卸等に相応の時間が必要になることが想定される一方、あまり長い整備期間を設けても価額や数量等が変わることも考えられる。

⇒マニュアルの改正等、実務的取扱いが具体的に定まった年度の次の年度を始期として１～２年間の整備期間を設けるべきではないか。（ただし、早期適用を望む地方団体については、それを妨げるものではない。）

（３）固定資産台帳への記載

○地方団体が所有する全ての財産は固定資産台帳に記載することとされており、また、所有権がない資産（ファイナンス・リース取引により取得した資産や、PFI等の手法により整備した資産）についても、固定資産台帳にその価額を記載することとなっている。

⇒所有外資産については、現状でも固定資産台帳に記載することが望ましいとされており、さらに、所有外資産についても当該団体が支配する資産として資産計上することも踏まえると、他の所有権がない資産と同様、固定資産台帳に記載すべきではないか。

(4) 過去分の取扱い

○統一的な基準においては、物品以外の有形固定資産について、取得原価の判明状況や、地方債の償還年限が最大 30 年であることを考慮し、平成 26 年当時から遡って 30 年前の昭和 59 年度以前に取得したものは取得原価不明と同様の取扱いとしている。

○所有外資産の取扱いについても同様に、見直し年度から 30 年前まで遡及して計上することも考えられるが、上記取扱いと併存し煩雑になるおそれがある。

⇒統一的な基準全体で整合性を取り、所有外資産についても、昭和 60 年度以降に取得したものを取得原価で計上し、昭和 59 年度以前に取得したものは取得原価不明と同様の取扱いとすべきではないか。

(5) 土地と工作物の計上

○所有外資産の定義（一定の地方負担を伴って整備され、当該地方団体が法令等に基づく管理権限を有するが、所有権を有していない資産）に照らすと、土地と工作物のいずれも所有外資産に該当する。また、現状、所有外資産（※）を注記に記載している都道府県のほとんどが工作物に限らず土地の価額も記載している。

（※）現行の統一的な基準では、所有外資産の具体的な定義や価額の計上方法が定められていない。

⇒一定の地方負担を伴って整備され、当該地方団体が法令等に基づく管理権限を有するという所有外資産の定義に該当するのであれば、土地と工作物の両方を計上すべきではないか。

3. その他、実務上の検討事項

○上記論点以外にも、今後実務上の取扱いを具体的に検討する上では、以下の事項についても検討を行うことが必要。

- ・所有外資産を資産計上する初回の財務書類の純資産変動計算書における、既存の所有外資産の価額の記載方法（「その他」欄に含めた上で内訳を別掲する等）等