

国際公会計基準審議会（IPSASB）

IPSAS 第 45 号「有形固定資産」の解説

公会計委員会政府会計専門委員会専門委員長 公認会計士 高橋 宏延
公会計委員会政府会計専門委員会副専門委員長 公認会計士 仲 友佳子

本稿では、2023 年 5 月に国際公会計基準審議会（IPSASB）より公表された [IPSAS 第 45 号「有形固定資産」](#)（以下、IPSAS 第 45 号）について解説する。

1. プロジェクトの経緯

(1) IPSAS 第 45 号に関連する三つのプロジェクト

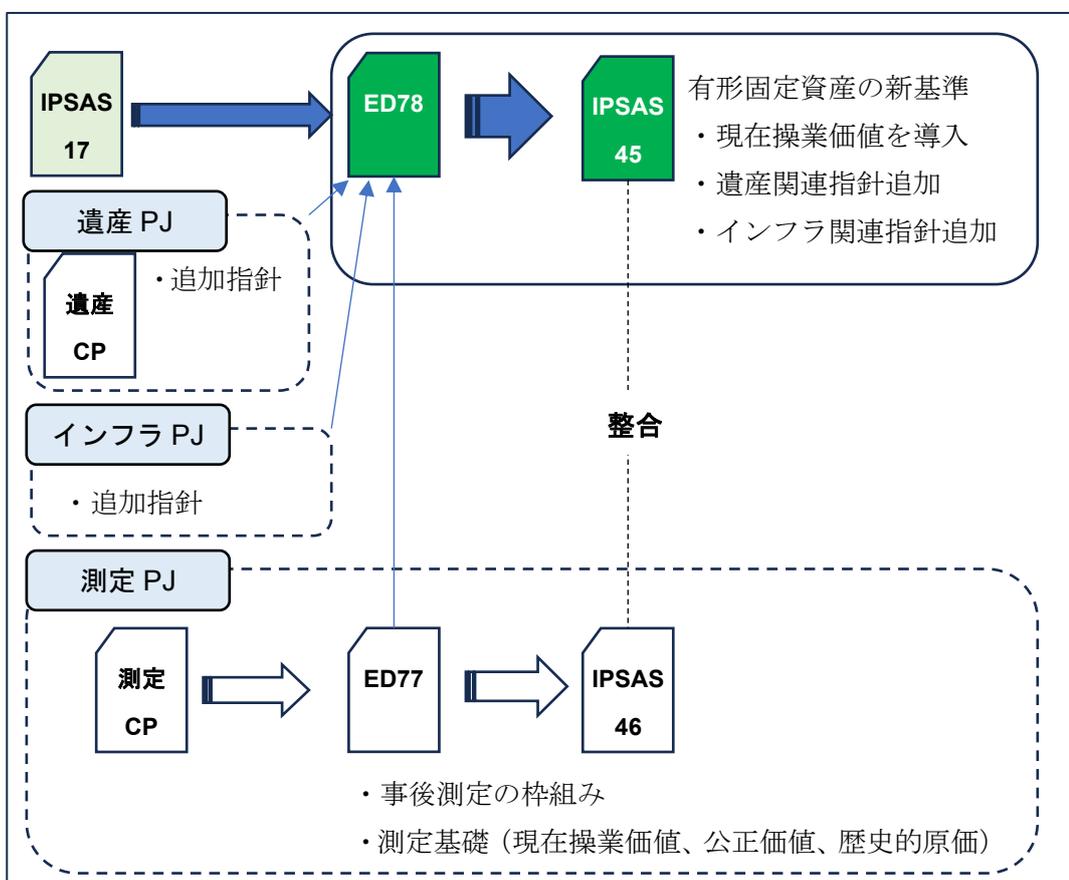
IPSAS における有形固定資産の現行の基準書は、IPSAS 第 17 号「有形固定資産」（以下、IPSAS 第 17 号）である。IPSAS 第 17 号は国際会計基準（IAS）第 16 号「有形固定資産」（以下、IAS 第 16 号）に基づいて開発され、IAS 第 16 号と同様の規定が多く含まれている。

IPSAS 第 45 号は、IPSAS 第 17 号に代わる新 IPSAS として開発された。IPSAS 第 45 号は、IPSASB の公的部門特有の論点を扱う、測定、遺産及びインフラ資産の三つのプロジェクト（下表）の検討内容を反映している。また、IASB による IAS 第 16 号の 2020 年 5 月までの改訂も反映している（IPSAS 第 45 号 BC 1 項。以下、基準番号を特定しない条文番号は IPSAS 第 45 号を指す。）。

測定 プロジェクト	IPSAS 第 46 号「測定」（以下、IPSAS 第 46 号）は、各 IPSAS に共通する四つの測定基礎とその適用指針を定めており、IPSAS 第 45 号は、うち三つの測定基礎（歴史的原価、現在操業価値、公正価値）を資産の測定基礎として採用している。「現在操業価値（Current Operational Value; COV）」は、主に操業目的（サービス提供目的）で保有する資産の測定に使用する新しい測定基礎である。 測定に関する一般原則は IPSAS 第 46 号の定めに従い、IPSAS 第 45 号には有形固定資産に特化したガイダンスのみを定める。
遺産 プロジェクト	遺産資産は有形固定資産であることを明示した。 強制力のあるガイダンスを追加した。 <ul style="list-style-type: none">遺産資産の特性資源としての遺産資産と、支配の評価減価償却

	<ul style="list-style-type: none"> 未認識の遺産資産に関する開示 強制力のないガイダンスも追加した。
インフラ資産プロジェクト	インフラ資産は有形固定資産であることを明示した。 強制力のあるガイダンスを追加した。 <ul style="list-style-type: none"> インフラ資産の特性と例 支配の評価 インフラ資産の一部分の識別 強制力のないガイダンスも追加した。

三つのプロジェクトと IPSAS 第 45 号の関係図



三つのプロジェクトの有形固定資産に関する検討結果は、2021年4月に公表された公開草案第78号「有形固定資産」(以下、ED第78号)に統合して反映され、IPSAS第45号に引き継がれている。ED第78号と各プロジェクトの関係の詳細については、ED第78号の解説記事¹を参照されたい。

¹ 解説記事 [【IPSASB】国際会計基準審議会 \(IPSASB\) 公開草案第78号「有形固定資産」の解説](#)

(2) IPSAS 第 45 号の開発

ED 第 78 号は 2021 年 4 月に公表され、同年 10 月までコメントを募集した。ED 第 78 号に寄せられたコメントは概ね ED 第 78 号の提案する方向性に賛成であったため、IPSASB は ED 第 78 号に基づいて、最終成果物たる IPSAS 第 45 号の開発を 2022 年 6 月会議から開始した。

ED 第 78 号には公開草案第 76 号「測定」で提案された現在操業価値の測定基礎が反映されていた。公開草案第 76 号を IPSAS 第 46 号として最終化する過程での修正点を IPSAS 第 45 号にも反映した。

IPSAS 第 45 号は、他の IPSAS と同様に、複数のセクションから構成されている。強制力（規範性）のあるガイダンスは、本文と適用指針（AG セクション）に区別され、適用指針は本文をサポートするガイダンスとされている。

強制力のある ガイダンス	本文（コア原則）
	適用指針（AG：Application Guidance）
	他の IPSAS の修正（Amendments to Other IPSAS）
強制力のない ガイダンス	結論の根拠（BC：Basis of Conclusion）
	適用ガイダンス（IG：Implementation Guidance）
	設例（IE：Illustrative Examples）

IPSAS 第 45 号は 2022 年 12 月会議で承認され、同時公表の他 IPSAS との調整作業を行った上で、2023 年 5 月に公表された。発効日は 2025 年 1 月 1 日以降に開始する事業年度である。

2. IPSAS 第 45 号の目的と適用範囲

(1) 目的

IPSAS 第 45 号の目的は、財務諸表利用者が主体の有形固定資産に対する投資及びその変動に関する情報を把握できるように、有形固定資産の会計処理を定めることである（第 1 項）。

(2) 適用範囲

IPSAS 第 45 号は有形固定資産の会計処理に適用する（第 2 項）。

現行の IPSAS 第 17 号は、インフラ資産を適用範囲としている（IPSAS 第 17 号第 5 項）が、遺産資産については、有形固定資産の定義に該当する場合でも認識しなくてもよいという免除規定を定めている（IPSAS 第 17 号第 2 項(b)）。ただし、任意で遺産資産を認識する場合には、IPSAS 第 17 号に基づく開示を行う必要がある。

	IPSAS 第 17 号	IPSAS 第 45 号
遺産資産	適用免除の規定あり (IPSAS 第 17 号第 2 項)	IPSAS 第 45 号を適用
インフラ資産	IPSAS 第 17 号を適用	IPSAS 第 45 号を適用

IPSAS 第 45 号では、遺産資産とインフラ資産はどちらも有形固定資産であり、IPSAS 第 45 号が適用される (AG1 項)。遺産資産が有形固定資産の範囲に含まれたので、現行の遺産資産の認識免除の規定は、IPSAS 第 45 号の「範囲」セクションでは削除されている (BC13 項)。

3. 用語定義

(1) 有形固定資産の定義

有形固定資産とは、次の規準を満たす有形の資産をいう (第 5 項)。

- | |
|---|
| (a) 財若しくはサービスの生産若しくは供給への使用、外部への賃貸又は管理目的のために保有するものであり、かつ |
| (b) 一報告期間を超えて使用されると予想されるもの |

有形固定資産の定義は、現行の IPSAS 第 17 号では「有形の項目 (tangible items)」だが、そのままでは資産の定義を満たさない項目が資産認識される可能性があるので IPSAS 第 45 号では「有形の資産 (tangible assets)」に修正された (BC15 項)。また、定義解釈に関連する不確実性を減らすために、資源と支配に関するガイダンスを追加している (AG9 項～AG11 項、IG1 項～IG8 項及び IE1 項～IE5 項)。

(2) 遺産資産とインフラ資産の特徴

IPSAS 第 45 号は遺産資産とインフラ資産はどちらも有形固定資産であるとして個別の用語定義は定めていない (BC17 項)。ただし、適用指針 (範囲のセクション) でそれぞれの特徴を示している。

遺産資産の特徴 (AG3 項)	インフラ資産の特徴 (AG5 項)
<ul style="list-style-type: none"> • 使用が制限される • 代わりがない • 長期又は確定できない耐用年数 	<ul style="list-style-type: none"> • ネットワーク又はシステムである • 長期の耐用年数

(3) その他

IPSAS 第 17 号で定義していた「資金生成資産の減損損失」及び「非資金生成資産の減損損失」の二つの用語は、IPSAS 第 17 号及び IPSAS 第 45 号の強制力のあるセクションで使用されていないため、IPSAS 第 45 号では削除されている。

「公正価値」、「現在操業価値」等、他の基準書の用語定義を参照することとされた用語がある。

ED 第 78 号からの変更点

- IPSAS 第 17 号と ED 第 78 号には「主体固有価値」の用語定義が掲載されていた。IPSAS 第 45 号は、IPSAS 第 46 号との整合性を考慮して当該用語を使用せず、用語定義からも削除した。

4. 有形固定資産の認識

(1) 認識規準

有形固定資産の認識規準は以下のとおりである（第 6 項）。

有形固定資産項目は、次の場合に限り認識しなければならない。

- 当該項目に関連する将来の経済的便益又はサービス提供能力が主体に流入する可能性が高く、かつ
- 当該項目が信頼性をもって測定できる。

現行の IPSAS 第 17 号の認識規準における(b)は「当該項目の取得原価又は公正価値が信頼性をもって測定できる」である。IPSAS 第 45 号では、(b)から具体的な測定基礎（取得原価、公正価値）に対する言及が削除され、代わりに当初測定の新セクションが設けられている（本稿の次章を参照）。

(2) 未認識の遺産有形固定資産

資産の定義²を満たすが、4.(1)で述べた資産の認識規準を満たさない遺産（未認識の遺産固定資産）には、専用の注記開示が定められている（第 77 項）。

77. 当初測定時にその原価や現在価値を確実に測定できないため、遺産有形固定資産又は遺産有形固定資産のあるクラスが財務諸表で認識されない場合、主体は以下を開示するものとする。
- 信頼できる情報の取得における困難で、認識の妨げとなったもの。
 - 主体の目的の達成に関連した、未認識の遺産有形固定資産の重要性。

また、未認識の遺産固定資産に関する取得後の支出（資本的支出）は、支出対象の遺産資産本体が資産として認識されているかどうかにかかわらず、有形固定資産の認識

² 資産とは、過去の事象の結果として主体が支配し、かつ、将来の経済的便益又はサービス提供能力が、主体に流入することが期待される資源である（IPSAS 第 1 号第 7 項）。

規準に照らして別個に資産として認識するかどうかを判断する（AG16 項）。

5. 当初測定

IPSAS 第 45 号では、有形固定資産の当初測定は、非交換取引を通じて取得した場合はみなし原価で、それ以外の場合は取得原価で測定することが定められている。IPSAS 第 45 号はみなし原価として公正価値を使用する場合と現在操業価値を使用する場合があるので IPSAS 第 17 号よりも拡張されている。

IPSAS 第 17 号の当初測定		IPSAS 第 45 号の当初測定	
非交換取引を通じて取得される有形固定資産項目（IPSAS 第 17 号第 27 項）	公正価値	非交換取引を通じて取得した有形固定資産（第 12 項）	みなし原価
資産の認識規準を満たす有形固定資産項目（IPSAS 第 17 号第 26 項）	取得原価	上記以外の有形固定資産（第 11 項）	取得原価

みなし原価の測定には、IPSAS 第 46 号を適用する（第 12 項）。みなし原価とは、測定日における取引価格の代用となる金額をいい（IPSAS 第 46 号第 6 項）、みなし原価の算定には、現在価値の測定基礎（公正価値又は現在操業価値）を使用する（IPSAS 第 46 号第 10 項）。

取得原価は、購入価格、直接起因コスト及び資産除去コストの 3 項目から構成される（第 14 項）。このうち、直接起因コストには、直接的な従業員給付、整地コスト、搬入・据付コスト、試運転コスト、専門家報酬などが含まれ（第 15 項）、資産除去コストはその資産の解体・除去及び原状回復に必要なコストの見積り額である。

ED 第 78 号からの変更点

- ED 第 78 号第 13 項は、当初測定時に ED 第 77 号「測定」を適用することを定めていた。基準書間で循環が生じるとして、IPSAS 第 45 号第 12 項では IPSAS 第 46 号は当初測定時のみなし原価の測定に適用する旨の記載に変更している。
- IPSAS 第 46 号の第 5 項を修正し、個別の IPSAS に当初測定又は事後測定に関する具体的なガイダンスが含まれている場合には、当該ガイダンスを適用するという点を反映した。

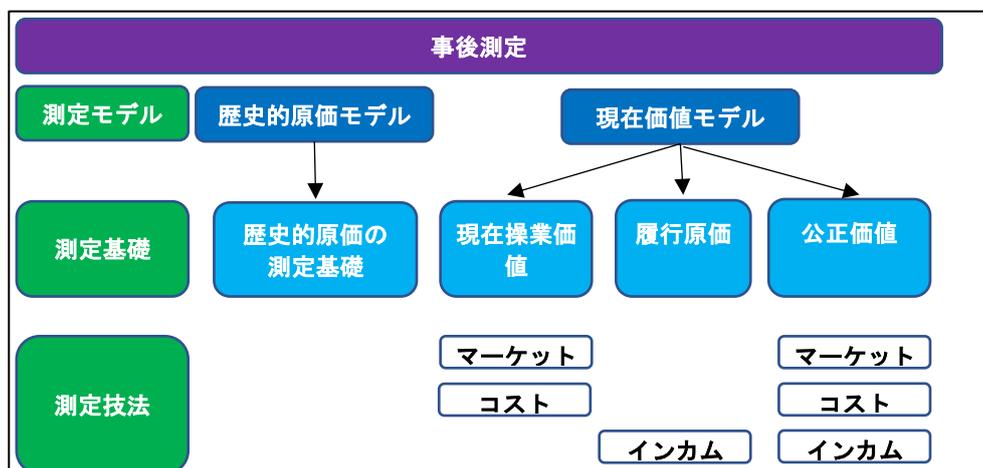
- みなし原価は、現在操業価値又は公正価値のいずれかを使用して測定できることを IPSAS 第 46 号第 10 項で明示した。

6. 事後測定

(1) 測定モデルの選択

主体は、有形固定資産のクラス³別に、歴史的原価モデル又は現在価値モデル（IPSAS 第 17 号の再評価モデルに相当）のどちらの測定モデルを適用するのかを会計方針として選択しなければならない（第 24 項）。なお、測定モデルは、IPSAS 第 46 号で定める 3 段階の事後測定のフレームワーク（測定モデル、測定基礎及び測定技法）の最上位の概念である。

事後測定のフレームワーク



(2) 歴史的原価モデルを選択した場合

歴史的原価から減価償却累計額及び減損損失累計額を控除した金額を帳簿価額とする（第 26 項）。

(3) 現在価値モデルを選択した場合

再評価額を帳簿価額とする。再評価額とは、再評価日時点の現在操業価値又は公正価値から、その後の減価償却累計額及び減損損失累計額を控除した額を指す（第 27 項）。

再評価は有形固定資産のクラス別に行い、同じクラスの有形固定資産の一部だけを再評価の対象とすることはできない（第 32 項）。

現在操業価値と公正価値は、IPSAS 第 46 号で定義されている測定基礎であり、その定義を IPSAS 第 45 号でも適用する。測定基礎は、IPSAS 第 46 号が定める事後測定の

³ 有形固定資産のクラスとは、主体の事業において同様な性質又は機能を持った資産のグループを意味し、財務諸表における開示の目的上、単一の項目として示されるものをいう。

フレームワークの2段階目の概念である。主体は測定基礎を任意に選択することはできず、主として操業目的で保有する有形固定資産項目には現在操業価値を、主として財務能力目的で保有する場合には公正価値を、それぞれ測定基礎として適用する（第5項及び第27項）。測定基礎は、有形固定資産項目ごと、又はその一部ごとに継続適用する（第28項）。

現在操業価値	公正価値
現在操業価値とは、測定日における資産の残存サービス提供能力に対して主体が支払うであろう金額をいう。	公正価値とは、測定日時点で、市場参加者間の秩序ある取引において、資産を売却するために受け取るであろう価格、又は負債を移転するために支払うであろう価格をいう。
操業能力のために保有する資産（サービス提供目的で保有する資産）に適用する。	財務能力のために保有する資産（財務運用の目的で保有する資産）に適用する。

ED 第 78 号からの変更点

- 主として操業目的で保有する有形固定資産項目には現在操業価値を、主として財務能力目的で保有する場合には公正価値を、それぞれ測定基礎として適用する旨を明記した（第27項及びBC53項）。
- 測定モデル（有形固定資産のクラスに適用）との違いを明確化するために、測定基礎は有形固定資産項目又は当該項目の一部に適用される旨を第28項に明記した。
- 現在値測定基礎間の変更がいつ適切であるかに関する追加の適用ガイダンスをIG16項～IG17項に含めた。

(4) 減価償却

① 減価償却

有形固定資産項目の取得原価又は価値の合計額のうち重要な構成部分（コンポーネント）は、個別に減価償却しなければならない（第41項及びAG24項）。

- 道路の路床・路盤部分と舗装部分
- 航空機の機体部分とエンジン部分 など

減価償却費は、（棚卸資産、無形資産等に）資産計上する場合を除き、当期純余剰又は欠損に認識する（第45項）。

② 償却可能額及び償却期間

減価償却は耐用年数にわたり（定額法、定率法、生産高比例法等）規則的に行う（第 47 項及び AG33 項）。ただし、収益に基づく減価償却は適切ではない（AG34 項）。耐用年数の見積りに当たり、経済的な陳腐化も考慮する（AG35 項）。

残存価額と耐用年数は少なくとも毎年、報告日に再検討する。予想が以前の見積りから変化した場合には、会計上の見積りの変更として会計処理する（第 48 項）。

③ 耐用年数

有形固定資産の耐用年数が、確定できるか又は確定できないか判定しなければならない（第 52 項）。

- 土地の耐用年数は通常は確定できない。
- 土地以外の有形固定資産は耐用年数を確定できる（反証可能な推定）。耐用年数が確定できる場合には、年数を判定し、減価償却を行う。耐用年数が確定できない有形固定資産は、毎年の減損テストの対象とする。

土地の耐用年数が確定できる場合の例（AG30 項、AG31 項）

- 土地が減耗により消費される（鉱山、採石場又は埋め立て現場など）
- 土地が、気候変動などの自然現象の結果、失われる又は位置が変わる（岩石・土壌の浸食、又は砂漠化など）

④ 減価償却方法

資産の将来の経済的便益又はサービス提供能力を主体が消費すると予想されるパターンを反映する減価償却方法でなければならない（第 57 項）。

少なくとも各期末に減価償却方法の再検討を行う。上記のパターンに著しい変化がある場合には、当該パターンの変化を反映するように減価償却方法を変更する。その場合、減価償却方法の変更は IPSAS 第 3 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」の会計上の見積りの変更として扱う（第 58 項）。

(5) 減損

IPSAS の減損基準は 2 種類あるので、適切な基準を適用する（第 59 項）。

- IPSAS 第 21 号「非資金生成資産の減損」
- IPSAS 第 26 号「資金生成資産の減損」

7. 認識の中止

有形固定資産の帳簿価額は、当該資産の処分時又は当該資産の使用・処分から将来の経済的便益が期待できなくなった時点で認識を中止する（第 62 項）。

認識の中止により生じる利得・損失（処分収入と帳簿価額の差額）は、認識の中止時点で、当期純余剰又は欠損に含めなければならない（第 63 項）。

8. 開示

有形固定資産には、以下を始め、多様な開示項目が定められている（第 69 項）。

- 帳簿価額（減価償却累計額控除前）を決定するために用いた測定基礎
- 採用した減価償却方法
- 採用した耐用年数又は減価償却率
- 期首及び期末の帳簿価額（減価償却累計額控除前）及び減価償却累計額（減損損失累計額と合算）
- 期首及び期末の帳簿価額の調整表

未認識の遺産有形固定資産については、特別な開示が新たに提案されている。本稿 4.(2)を参照。

現在価値測定については、IFRS 第 13 号「公正価値測定」に基づく開示項目が提案されている（第 79 項～第 84 項）。

9. 遺産資産に関する改訂内容

(1) 強制適用規定（本文、適用指針及び他の IPSAS の修正）

① 遺産資産の範囲

- 遺産資産の例としては、歴史的建造物、記念碑、美術館のコレクション及び芸術作品が挙げられる（AG2 項）。
- 遺産資産の三つの特徴（AG3 項）
 - 用途が制限される
 - 代わりがない
 - 長期の、又は確定できない耐用年数

② 資産の定義（資源）

- 遺産項目が「資産」であるかどうかについて不確実性が存在する場合がある。なぜならば、資産認識には、資産の 3 要件（「資源」、「主体が現在支配している」及び「過去の取引その他の過去の事象から生じた」）を全て満たす必要があるからである（AG8 項）。
- 公衆にサービスを提供するために報告主体が使用する項目は、それらのサー

ビスが主体のサービスの提供及びその他の目的の達成に寄与する場合には報告主体の観点からの資源になる。

例えば、公衆の便益のために純粹に使用される遺産項目は、公衆が遺産にアクセスできるようにするという目的を主体は有していることから、サービス提供能力を有し、資源になり得る。主体の目的が、遺産の鑑賞、研究など、遺産に関係するサービスを提供することである場合、主体はそれらの目的を達成するために遺産項目を保有し、遺産項目はサービス提供能力を有していることになり、主体の観点では資源になる（AG9 項）。

③ 減価償却

- 遺産には、その他の有形固定資産と同様に減価償却の規定が適用される。
- 現行の IPSAS 第 17 号よりも減価償却の規定を明確化し、資産の耐用年数を確定できない場合等の説明を追加した。耐用年数が確定できない有形固定資産は減価償却しない（第 52 項～第 55 項）。
- 遺産資産の特徴の一つは、「長期の、ときには確定できない耐用年数を有する」である（AG3 項）。よって、確定できない耐用年数を有する遺産資産は減価償却の対象外となる。
- 資産を保全するために注意深く管理される、保護的環境で保有される遺産たる絵画又は彫刻は、それらの条件が適用され続ける限り、耐用年数を確定できないと考えられる（AG28 項）。

④ 未認識の遺産有形固定資産に関する開示

- 未認識の遺産有形固定資産について固有の開示項目を定めた（第 77 項）。本稿 4.(2)を参照。
- 未認識の遺産有形固定資産に関する事後的な支出には、有形固定資産の一般的な開示規定が適用される（第 78 項）。
- 未認識の遺産無形資産についても付録 B で同様の開示規定を定めた。

(2) 任意適用規定（適用ガイダンス）

① 資産の定義（支配）

- 別の主体（個人含む）との契約で定めた期間にわたり、一時的に保有している遺産のコレクションを、主体は「支配」していない（IG6 項）。支配は資産の定義要件の一つである。
- 契約の両当事者が、主体は遺産のコレクションの法的所有権は持たないが、無期限に保有する権利を有することを理解している場合には、主体はそのコレクションを「支配」している（IG7 項）。
- 非公開で保管する遺産のコレクションを、主体は「支配」している（IG8 項）。

- ② 未認識の遺産資産に係る事後的な支出
 - 未認識の遺産資産に係る事後的な支出が、認識の原則を満たす場合には資産計上しなければならない (IG9 項)。
- ③ 遺産資産の認識
 - 遺産資産の認識に関するディシジョン・ツリーを追加した (IG14 項の後)。
- ④ 遺産資産の現在価値測定
 - 遺産資産の使用に関する制限は、当初認識時及び事後測定時の、主体が現在価値を算定する能力には影響しない。ただし、その制限は現在価値の算定時に考慮する必要がある (IG18 項)。
 - 遺産資産がかけがえのないものである場合、それは主体が現在価値を算定する能力には影響しない (IG19 項)。
 - 上記の「現在価値を算定する能力」には、同等の資産の価値を確認する能力が含まれる (IG20 項)。遺産資産がかけがえのないものである場合でも、現在価値に関して入手可能な情報を検討する必要がある。現在価値の入手は複雑で困難な場合がある。価値の見積もりには専門家の判断が必要な場合もある。
 - 現在価値の入手可能性がある場合 (IG21 項及び IG22 項)
 - 遺産資産のサービス提供能力が再調達できる場合
 - 遺産資産のサービス提供能力が時代又は種類を表す場合 (同時代又は種類の他の資産が同等の資産として考えられる。)
- ⑤ 遺産資産の耐用年数
 - 遺産資産が確定できない耐用年数を有するかどうかを評価する際に考慮すべき要因の例 (IG30 項及び IG32 項)
 - サービス提供能力を提供する期間
 - 使用による物理的な減耗の有無
 - 保全の実績と計画
 - 確定できない耐用年数を有する遺産の例として、一定要件を満たす絵画や彫刻が挙げられている (AG28 項及び IG31 項)。

10. インフラ資産に関する改訂内容

(1) 強制適用規定 (本文、適用指針及び他の IPSAS の修正)

- ① インフラ資産の範囲
 - インフラ資産の例としては、電力供給システム、道路網及び水系が挙げられる (AG6 項)。

- インフラ資産の二つの特徴（AG5 項）
 - ネットワーク又はシステムである
 - 長期の耐用年数

② 資産の定義（資源）

- 公的サービスを提供するために使用されるインフラ資産（例：道路網又は水系）は、それらのサービスが主体のサービスの提供その他目的の達成に寄与する場合には、それらを保有する主体の資源になる（AG9 項）。

(2) 任意適用規定（適用ガイダンス）

① 資産の定義（支配）

- 道路網や、地下の水道管などのインフラ資産の所有主体は、その上下にある土地が別の主体によって法的に所有されている場合は、当該土地を保有しない。ただし、法的所有権を持たない場合でも、当該土地の使用を指図する能力を主体が有しており、当該土地から流入する経済的便益又はサービス提供能力を取得する能力を有している場合には、主体はインフラ資産の上下の土地も支配している（IG4 項）。

② インフラ資産の上下の土地の評価

- 土地とインフラ資産は区別して会計処理する（IG23 項）。
- 現在価値モデルに従って会計処理されるインフラ資産の上下の土地は、現在操業価値又は公正価値で評価しなければならない。その場合、コスト・アプローチの測定技法が適切な場合が多い。コスト・アプローチは、資産のサービス提供能力の再調達に現在必要なコスト（現在再調達原価）を反映する（IG23 項及び IG24 項）。
- 土地の再調達原価は、インフラ資産が現在置かれている土地の現在価値に基づく。例えば、道路が農地を通る場合、道路下の土地の現在価値は農地の価値になり、道路が工業地域を通る場合、道路下の土地の現在価値は工業地域の価値になる（IG25 項）。

③ インフラ資産の構成部分の識別

- インフラ資産は、財務報告目的で必要な水準を超えてその構成部分を細かく認識する必要はない（IG35 項）。減価償却のために、取得原価に比べて重要な構成部分又はグループ化される有形固定資産の重要な構成部分を認識する（第 41 項及び第 42 項）。
- インフラ資産は、数多くの資産で構成されるネットワーク又はシステムである。これらの資産又は類似の資産のグループは、それぞれが分離可能な会計単位になり、構成部分を有する場合がある（IG32 項）。

- インフラ資産ネットワーク又はシステムを構成する資産（又は類似の資産グループ）の構成部分は、それらが全体のインフラ資産ネットワーク又はシステムに対して重要であり別個に会計処理すべきものかどうかを決定するには、判断が必要である。以下の指標は財務報告目的上、有形固定資産項目の重要な構成部分を識別する上で役立つ（IG37 項）。
 - 構成部分は、別個に識別可能かつ測定可能でなければならない。
 - 構成部分は、資産に関して重要な価値を有していなければならない。
 - 構成部分は、異なる見積耐用年数を有していなければならない。
 - 主体は、取引全体に係わる事実及び状況並びに重要性を検討し、減価償却費を計算するために重要な構成部分を決定しなければならない（IG38 項）。
- ④ 資産管理計画における情報の財務報告利用
- 資産管理計画の情報は、優れた内部統制対象であり、有形固定資産項目が信頼のおける最新情報を含む十分詳細な資産管理計画に従って維持されている場合、有形固定資産の会計処理に利用できる（IG39 項）。
 - 資産管理計画の情報は、以下のインプットとして利用できる。
 - 減価償却費の計算
 - 有形固定資産の重要な構成部分の決定
 - 資産を維持、原状回復及び改修するための見積り費用の計算
 - 有形固定資産の減損の兆候の判定
- ⑤ メンテナンス不足の資産（under-maintenance of assets）
- メンテナンス不足の資産は、資産のメンテナンス水準が、資産のサービス提供能力又は耐用年数を維持するのに不十分な場合に発生する（IG41 項）。
 - メンテナンス不足であることは、インフラ資産のように継続的なメンテナンスが必要な有形固定資産の測定に影響する。減損の兆候になり、残存価値及び耐用年数にも影響を及ぼす可能性がある（IG42 項）。
 - 有形固定資産が適切にメンテナンスされていない場合、将来必要になるメンテナンス費用を IPSAS 第 19 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」の規定に当てはめると、引当金の認識要件である「現在の義務」が存在しないので、負債を認識すべきではない（IG44 項）。

11. 我が国の政府会計

(1) 国の財務書類（省庁別財務書類作成基準）

省庁別財務書類作成基準には、遺産資産に特有の定めは置かれていない。インフラ資産については、公共用財産に関して、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されている。なお、償却資産について、推計して算出した取得原価に基づ

いて減価償却を行い、減価償却費相当額を控除した後の価額が計上されている。

(2) 地方公会計（総務省による基準）

「統一的な基準による地方公会計マニュアル」には遺産資産に特有の規定は特にないが、「資産評価及び固定資産台帳整備の手引き」において、300万円以上の美術品は物品として取得価額で計上することとしている。

「統一的な基準による地方公会計マニュアル」は、インフラ資産を有形固定資産の内訳項目として定めており、「資産評価及び固定資産台帳整備の手引き」において、道路等の工作物の具体的な測定方法として、事業費に基づいて取得価額を算定する旨を定めている。

(3) 国立大学法人会計（国立大学法人会計基準）

国立大学法人会計基準注35において、「美術品・収蔵品については、原則として取得原価によることとする。なお、美術品・収蔵品については減価償却は行わないこととする。」と定めている。

以 上