

国際公会計基準審議会（IPSASB）
公開草案第 78 号「有形固定資産」の解説

IPSASB テクニカル・アドバイザー 公認会計士 ふみや たけお 蒨谷竹生
公認会計士 たかはし ひろのぶ 高橋宏延

本稿では、2021 年 4 月に国際公会計基準審議会（IPSASB）より公表された[公開草案第 78 号「有形固定資産」](#)（以下「ED 第 78 号」という。）について解説する。

1. プロジェクトの位置付けと経緯

(1) ED 第 78 号に関係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」である。IPSAS 第 17 号は国際会計基準（IAS）第 16 号「有形固定資産」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。ED 第 78 号は、IPSASB の三つの公的部門特有の論点を扱うプロジェクトの検討内容を反映した、IPSAS 第 17 号に代わる新 IPSAS の草案である。

プロジェクト	ED 第 78 号に及ぼした影響
測定プロジェクト	公開草案第 77 号「測定」において、IPSAS に共通する四つの測定基礎とその適用指針を定めている。ED 第 78 号では、そのうち二つの測定基礎（公正価値と現在操業価値）を有形固定資産の測定基礎として採用している。 「公正価値」は、IFRS 第 13 号「公正価値測定」の公正価値と同様である。主に財務目的で保有する資産の測定に使用する。 「現在操業価値」は主に操業目的（サービス提供目的）で保有する資産に使用する。
遺産プロジェクト	認識基準を満たす遺産資産に関するガイダンスを拡充した。また、未認識の遺産資産に関する開示と、事後的な支出に関するガイダンスを追加した。
インフラ資産プロジェクト	インフラ資産に付帯する土地の支配と評価、インフラ資産の構成部分の識別、インフラ資産の管理計画情報の利用等のインフラ資産固有の論点についてガイダンスを拡充した。

(2) 測定プロジェクト

現行の IPSAS 基準書は、2000 年から順次公表されてきたこと、及び国際財務報告基準（IFRS）をベースとする基準書と公的部門特有の論点を扱う基準書が混在しているこ

とから、測定に関するセクションの有無や、記載内容が必ずしも一貫していない。このため、基準書全体を通じて測定関連規定の一貫性の確保が必要である。

また、2014年にIPSASBは概念フレームワークを公表した。個別のIPSAS基準書に概念フレームワーク第7章の測定概念を反映させ、概念フレームワークと各IPSAS基準書との間で整合性を確保することが必要である。

IPSASBは、上記の課題を解決するために2017年3月会議から測定プロジェクトを開始した。

2019年4月にコンサルテーション文書（以下「CP」という。）「測定」¹を公表し、公的部門における測定の主要論点について関係者の意見を募った。当該CPには、関係者が最終成果物を想定しやすくするため、公開草案の草稿（例示目的のED）が掲載されていた。

各国関係者からCPに寄せられたコメントは、おおむねCPの提案に賛同する内容であったため、IPSASBはCPの提案内容に基づいて、2019年12月会議から公開草案の開発に着手した。測定を扱う公開草案はED第76号「概念フレームワークの改訂：第7章 財務諸表における資産及び負債の測定」²（以下「ED第76号」という。）とED第77号「測定」（以下「ED第77号」という。）の2種類である。ED第76号は概念フレームワークの第7章を改訂する内容で、主に測定モデルと測定基礎の概念を扱っている。ED第77号はIPSASの基準書で広く使用される4種類の測定基礎について各基準書に共通する規定（主に適用指針）を提案する内容となっている。

ED第76号及びED第77号は2020年12月会議で暫定承認され、2021年2月会議で残った論点を検討した後、2021年4月に公表された。コメント期限は2021年10月25日である。

ED第76号及びED第77号と同時に公表されたED第78号及びED第79号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」の二つのEDには、ED第77号の提案する測定基礎のうち、公正価値と現在操業価値の二つが反映されている。

(3) 遺産プロジェクト

遺産プロジェクトは、遺産資産の会計処理に関するガイダンスを定めることを目的としている。遺産（heritage）には、日本であれば文化財が含まれる。現在の有形固定資

¹ 解説記事 [【IPSASB】国際会計基準審議会（IPSASB）コンサルテーション・ペーパー「測定」の解説](#)

² 解説記事 [【IPSASB】国際会計基準審議会（IPSASB）公開草案第76号「概念フレームワークの改訂：第7章 財務諸表における資産及び負債の測定」の解説 | 日本公認会計士協会](#)

産の会計基準である IPSAS 第 17 号は、遺産資産の認識は任意とした上で、認識した場合には IPSAS 第 17 号の開示の規定に従うことと定めている。

2015 年 6 月にプロジェクト概要書を承認した後、2017 年 4 月に CP「遺産に関する公的部門の財務報告」³ を公表した。同年 12 月に寄せられたコメントの概況分析を行った後、(2)で上述した測定プロジェクトの進展を待つために休止された。2019 年 3 月の会議で CP「測定」が承認されたため、同会議から遺産プロジェクトが再開された。

2020 年 3 月の会議までは遺産資産単独で論点の検討を進めたが、2020 年 6 月からはインフラ資産プロジェクトと合流し、ED 第 78 号の開発を進めた。

(4) インフラ資産プロジェクト

インフラ資産プロジェクトは、インフラ資産の会計処理について、ガイダンスを追加することを目的としている。現行の IPSAS 第 17 号は、インフラ資産は有形固定資産の 1 種類であるとしてインフラ資産の特徴を示しているが、そのほかには特にインフラ資産に固有のガイダンスは定めていない。

2017 年 9 月にプロジェクト概要書を承認した後、(2)で上述した測定プロジェクトの進展を待つために休止された。2019 年 3 月の会議で CP「測定」が承認されたことをふまえて、2019 年 6 月にプロジェクト概要書の修正版を承認し、公開草案の開発に向けて検討を再開した。

2020 年 3 月の会議まではインフラ資産単独で論点の検討を進めたが、2020 年 6 月からは遺産資産プロジェクトと合流し、ED 第 78 号の開発を進めた。

(5) ED 第 78 号の承認と公表

ED 第 78 号は 2020 年 12 月会議で承認を受け、2021 年 4 月に公表された。コメント期限は 2021 年 10 月 25 日である。

2. ED 第 78 号の全体構成

ED 第 78 号は、IPSAS 第 17 号に基づいているが、三つのプロジェクトの内容が盛り込まれ、修正箇所が多岐にわたるため、IPSAS 第 17 号の改訂ではなく、新しい IPSAS として開発されている。全体構成の現行基準との違いは以下のとおりである。

全体構成の新旧比較

³ 解説記事 [【IPSASB】国際公会計基準審議会コンサルテーション・ペーパー「公的部門の遺産に関する財務報告」の公表について | 日本公認会計士協会](#)

区分	IPSAS 第 17 号	ED 第 78 号	変更点
本文	目的	目的	—
	範囲	範囲	遺産資産を範囲除外する規定を削除 (IPSAS 17.2(b)) 遺産資産のサブセクションを削除 (IPSAS 17.9-12)
	定義	定義	以下の用語を削除 ・資金生成資産の減損損失 ・非資金生成資産の減損損失 ・資産の残存価額 ED77 の用語への参照を追加 ・現在操業価値 ・公正価値
	認識 インフラ資産 当初コスト 取得後コスト	認識	未認識の遺産有形固定資産の開示について規定を追加 兵器システムの説明を削除 サブセクションを削除
	認識時点での測定 取得原価の構成要素 取得原価の測定	当初測定 取得原価の構成要素 取得原価の測定	非交換取引による取得資産の測定について、公正価値からみなし原価に記載を変更 果実生成型植物の記載を削除
	認識後の測定 原価モデル 再評価モデル 減価償却 減損 減損に対する補填	事後測定 歴史的な原価モデル 現在価値モデル 減価償却 減損 減損に対する補填	現在価値モデルのサブセクションに現在操業価値の記述を追加 特殊な資産に関する見積り技法の詳細な説明を削除 耐用年数に関するサブセクションを二つ追加
	認識の中止	認識の中止	—
	開示	開示 有形固定資産の一般的開示 未認識の遺産有形固定資産の開示	未認識の有形固定資産の開示と、現在価値測定の開示を追加

区分	IPSAS 第 17 号	ED 第 78 号	変更点
		現在価値測定	
	経過措置	経過措置	—
	発効日	発効日	—
	IPSAS 第 17 号 (2001 年改訂) の廃止	IPSAS 第 17 号 (2006 年改訂) の廃止	—
AG	—	付録 A 適用指針	新設 本文の基本的原則を支えるガイダンス
他の IPSAS の修正	付録 他の IPSAS の修正	付録 B 他の IPSAS の修正	IPSAS 1、2、3、4、12、16、18、19、21、26、27、31、32、33、36、39、40、ED70、ED71、ED72、ED74、ED75、ED79 が改訂対象。ED が六つあることが従来との違い
BC	結論の根拠	結論の根拠	IPSAS17 の開発時の BC は削除し、ED78 の開発時の検討項目に絞った記載となっている
IG	適用ガイダンス 有形固定資産の再評価の頻度	適用ガイダンス 減損損失 認識 認識後の測定	遺産資産、インフラ資産について多数のガイダンスを追加
IE	設例 開示	設例 有形固定資産の定義 開示	定義に関する設例を追加
	IAS 第 16 号との比較	IAS 第 16 号との比較	

3. ED 第 78 号の目的と適用範囲

(1) 目的

ED 第 78 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。

(2) 適用範囲

現行の IPSAS 第 17 号は、インフラ資産は適用範囲としている（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（第2項）。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	ED 第78号
遺産資産	適用免除の規定あり（第2項）	ED 第78号を適用
インフラ資産	IPSAS 第17号を適用	ED 第78号を適用

ED 第78号では、適用指針（AG1項）において、有形固定資産の範囲には遺産資産とインフラ資産の両方が含まれることを明記した。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、ED 第78号本文の「範囲」セクションから削除された。

4. 用語定義

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6項）。

- (a) 財又はサービスの生産又は供給への使用、外部への賃貸、あるい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

ED 第78号は、遺産資産とインフラ資産はどちらも有形固定資産の内訳項目と位置付けており、用語定義は定めていないが、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"> • 用途が制限される • 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

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ED 第78号の強制力のあるセクションで使用されていないため、今回の改訂で削除されている。

ED 第78号専用の新たな用語定義はないが、「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いくつかある。

5. 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7項）。

7. 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。
- (a) 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
 - (b) 当該項目の取得原価又は現在価値が信頼性をもって測定できる。

現行 IPSAS 第 17 号では、上記(b)の記述が「取得原価又は公正価値」となっているが、測定モデルに関する ED 第 77 号「測定」の整理を踏まえ、「取得原価又は現在価値」と改訂された。現在価値には公正価値と現在操業価値が含まれる。

(2) 未認識の遺産有形固定資産

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)。

この資産の定義を満たすが、(1)の認識規準を満たさない遺産資産（未認識の遺産固定資産）には、専用の注記開示が提案されている（第 80 項）。

- 未認識の遺産有形固定資産の開示**
80. 遺産有形固定資産（又は遺産有形固定資産の種類）が、当初測定時に取得原価又は現在価値が信頼性をもって測定できないことから財務諸表に認識されない場合、主体は以下を開示しなければならない。
- (a) 認識を妨げる、信頼性の高い測定を取得する際の難しさ
 - (b) 主体の目的の提供に係る未認識資産の重要性

また、未認識の遺産固定資産に関する事後の支出（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（AG20 項）。

6. 当初測定

前節の認識規準を満たす有形固定資産は、「取得原価」で当初測定する（第 12 項）。ただし、非交換取引を通じて取得した有形固定資産は、「みなし原価」で当初測定する。

取得原価は、購入価格、当該資産を稼働可能にするためのコスト、資産取得時に義務が発生する資産除去債務の見積額、の 3 項目から構成される（第 15 項）。みなし原価は ED 第 77 号の規定に従って、現在価値モデルの測定技法を使用して測定する（第 13 項、ED 第 77 号第 10 項）。

7. 事後測定

(1) 測定モデルの選択

主体は、有形固定資産の種類別に、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が選択しなければならない（第 26 項）。これは会計方針の選択である。なお、測定モデルは、ED 第 77 号で定める 3 段階の測定ヒエラルキー（測定モデル、測定基礎、測定技法）の最上位の概念である。

ここでいう有形固定資産の「種類」とは、土地及び建物等、類似した性質や機能により分けられる各資産グループをいう。

(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 28 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（第 29 項）。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。

再評価は有形固定資産の種類別に行い、同じ種類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 35 項）。

現在操業価値と公正価値の測定基礎は、ED 第 77 号で定義されており、その定義を ED 第 78 号でも適用する（第 6 項、第 27 項）。

現在操業価値	公正価値
現在操業価値とは、主体のサービス提供目的を達成するために使用する資産の測定日時点の価値をいう。	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。

現在操業価値と公正価値の2種類の測定基礎のどちらを適用するのかは、有形固定資産の種類別を選択し継続適用する(第30項)。測定基礎は、ED第77号が定める測定ヒエラルキーの二段階目の概念である。

(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44項、AG31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48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50項、AG35項)。ただし、収益に基づく減価償却は適切ではない(AG36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(AG37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51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55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。

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 60 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 号の会計上の見積りの変更として扱う。

(5) 減損

IPSAS の減損基準は 2 種類あるので、適切な方を適用する。

- 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」

8. 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 65 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 66 項）。

9. 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 72 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
- 使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 5.(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 82 項～第 87 項）。

10. 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、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「資源」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。

例えば、主体は、一般に遺産項目を鑑賞してもらう目的で遺産項目を保有する場合があるが、これを、報告主体の目的の達成に寄与しない方法で一般にサービスを提供している、と考える人もいる（AG10 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粋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、遺産の鑑賞及び研究など、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（AG12 項）。

③ 減価償却

- 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 55 項～第 58 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（AG39 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 80 項）。本稿 5.(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 81 項）。
- 未認識の遺産無形資産についても同様の開示規定を定めている（付録 B-IPSAS 第 31 号の修正）。

(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）。
- 一般公開せずに保管してい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（IG15 項）。
- 遺産資産が再調達できない場合、それは主体が現在価値を算定する能力には影響しない（IG16 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（IG17 項）。遺産資産の再調達ができない場合でも、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高い場合（IG18 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）。

④ 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（IG26 項、IG28 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（AG39 項、IG27 項）。

11. 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、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、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及びその他の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（AG12 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（IG19 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（IG19 項、IG20 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（IG21 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（IG31 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 44 項、第 45 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（IG33 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、取引全体に関わる事実及び状況、及び重要性を検討して、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（IG34 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（IG35 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 メンテナンス中の資産（under-maintenance of assets）

- メンテナンス中の資産は、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（IG37 項）。
- メンテナンス中であることは、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（IG38 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。

12. 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