

## 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

### 目 次

はじめに .....	1
検討及び提言 .....	1
1. 企業会計におけるインフラ資産類似の有形固定資産と公会計における インフラ資産 .....	1
(1) 企業会計におけるインフラ資産類似の有形固定資産 .....	1
(2) 公会計におけるインフラ資産 .....	2
(3) 小括 .....	2
2. 公的部門の運営するインフラ資産の会計処理について .....	3
(1) 前提となる会計事実 .....	3
(2) 本研究報告のスタンス .....	3
(3) 資産の評価方法 .....	3
3. 報告主体の運営成績の明確化 .....	5
4. 投資回収計算と債務償還 .....	6
5. 減損会計との関係 .....	6
6. 敷衍される課題 .....	7
各種基準・研究等におけるインフラ資産 .....	8
1. 財務報告の目的 .....	8
(1) GASB .....	8
(2) IPSAS .....	8
2. 定義 .....	9
(1) GASB .....	9
(2) FASAB .....	9
(3) IPSAS .....	10
(4) 資源会計 .....	10
(5) 公会計概念フレームワーク（日本公認会計士協会） .....	10
(6) 公会計原則（試案）（公会計委員会研究報告第7号） .....	10
(7) 地方公共団体の財務諸表実態分析（公会計委員会研究報告第5号） .....	11
3. 各種基準・研究等における会計処理 .....	11
(1) IPSAS第17号 .....	12
(2) FASABのSFFAS第6号 .....	13

(3) GASBステートメント第34号 .....	13
(4) 資源会計マニュアル .....	16
(5) 公会計原則（試案）（公会計委員会研究報告第7号） .....	17
(6) 公会計概念フレームワーク（日本公認会計士協会） .....	18
(7) アウトストラダ社（イタリア） .....	19
4．諸外国の事例 .....	19
おわりに .....	21
付録 参考資料及び海外の関連団体・組織及び所掌範囲 .....	22
1．参考資料 .....	22
2．海外の関連団体・組織及び所掌範囲 .....	23

## はじめに

インフラ資産は、いったん建設されると、長期にわたる安定的なサービス提供の継続が求められる。したがって、建設のみならず、維持修繕、取替、更新といったライフサイクル全体を視野に入れた財務情報の提供が重要である。特に、我が国にあっては、今後、経済成長のペースが過去数十年に比せば格段に緩やかなものになると考えられること、少子化の進展が確実視されることを踏まえれば、その重要性は強調しすぎることはない。

私企業の有するインフラ資産類似の有形固定資産については、当該企業がサービス提供を続けるかどうかは、基本的には、営利企業としての当該企業の都合のみによって決まるのに対し、政府あるいは公企業の提供するインフラ資産のサービス提供は、サービス提供の継続が政策の影響を受けるという特徴を有している。

これを会計の論理に置き換えると、企業会計はマーケットの存在を前提とし、経済合理性を基礎にしたビジネスモデルにおける会計慣行が確立しているが、公会計では政府あるいは公企業のビジネスモデルとして、マーケットの存在を必ずしも前提とせず、さらに国民・住民の厚生を増大を目的としているため、インフラ資産の会計においても、政策が重要な影響を与えており、企業会計の手法だけで対応できるかどうかについて再考する必要がある。

本研究報告では、そのような論点も意識した上で、インフラ資産に関して、国際会計士連盟（IFAC）の国際公会計基準審議会（IPSASB）の公表した国際公会計基準（以下「IPSAS」という。）米国の連邦会計基準諮問委員会（以下「FASAB」という。）の公表した連邦会計基準、同じく米国の政府会計基準審議会（以下「GASB」という。）の公表した地方自治体・州政府・地方政府等が適用する会計基準、英国財務省の公表した「資源会計マニュアル」、当協会の公表した「公会計原則（試案）」（公会計委員会研究報告第7号、平成15年2月17日）及び「公会計概念フレームワーク」（公会計フレームワーク検討プロジェクトチーム、平成15年3月25日）など（以下「各種基準・研究等」という。）における記述を整理しつつ、インフラ資産の会計処理について検討を加えることとした。

なお、「インフラ資産」について確立した定義はないが、本研究報告においてはIPSAS第17号「有形固定資産」におけるとらえ方、すなわち、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、水道等をインフラ資産として想定する。

## 検討及び提言

### 1．企業会計におけるインフラ資産類似の有形固定資産と公会計におけるインフラ資産 (1) 企業会計におけるインフラ資産類似の有形固定資産

私企業においても、例えば、鉄道・道路といった施設を用いて事業を営む企業については、インフラ資産類似の有形固定資産を有することになる。このような企業

においては、実施している事業を継続するか否かは、投資家の投資意欲の継続的維持という観点から判断される。したがって、投下資本の回収計算として、収益に対応する費用（減価償却費等）及び回収可能性を喪失した損失を毎期計上し、事業継続に関する的確な情報を提供する。こうした事業形態を踏まえ、企業会計は、当該私企業の経営成績及び財政状態を適切に表現することを目的とする。当該私企業の営む事業がインフラ資産（各種基準・研究等の定義は「各種基準・研究等におけるインフラ資産」参照）に類似する有形固定資産の運営であっても、この点、基本的には特段の考慮を行う必要は生じない。仮に、このようなインフラ資産類似の有形固定資産を運営する当該私企業の経営が行き詰まった場合は、事業の継続の必要性の観点から、政府による事業の引継ぎ等の検討がなされることになると考えられる。

## (2) 公会計におけるインフラ資産

公的部門におけるインフラ資産の会計の果たす役割は、インフラ資産を巡る管理運営状況がどうなっているか、結果として継続的な税金の投入を実施するか、公共料金の引上げによるか、といった政策決定に当たり、的確な情報を提供することにある。政府あるいは公企業の営むインフラ資産の運営の場合、当該インフラ資産に関する超長期的な事業の継続を想定するか否かは、政策の影響を受ける（例えば、利用料金によって採算が合わなければ、税金による補填等も検討される。）。超長期的な事業の継続を想定しないのであれば、企業会計と同様の会計処理を行い、投下資本の回収が順調に進んでいるか、管理費等も含めた毎期の経営成績がどのようなものとなっているかを管理していけばよく、状況により事業からの撤退も視野に入る。しかし、超長期的な事業の継続を想定するのであれば、事業の継続が可能な状況を維持できているかどうか、当該政府あるいは公企業の提供すべき財務情報となる。

この点は、企業会計では必ずしも取り扱われない、次のような課題を惹起する。

投下資本の回収で十分かどうか、再投資額の蓄積の必要性があるかどうかを検討する必要が生ずる。

また、その上では（投下資本の回収であるにせよ、再投資額の蓄積であるにせよ）長期間にわたる時の経過の中で、いくらずつ負担していくのが合理的なのか、いわゆる世代間負担の公平の課題が生ずる。

一定の受益者集団を想定する場合、誰が負担するかという課題も生ずる。

以上を踏まえ、当該インフラ資産の運営を行う公的部門にとっての財政状態、経営成績とは何か等の課題に対し、適切な財務情報を提供する会計制度の検討が求められる。

## (3) 小括

以上を端的に言い換えると、私企業は報告主体の会計責任の果たし方が、年間の利益を的確に報告する画一的なものであるのに対し、公的部門においては、まず会計責任の果たし方が政策的背景によって異なり、それに合わせた特有の会計処理や

財務報告の内容の検討が必要となると考えられる。その中で、インフラ資産に関する会計責任については、当初の効果の結果の程度、投資額の大きさ、継続的なメンテナンスの必要性等にかんがみれば、超長期的な事業の継続を想定するか否かという点が検討の前提とされるべき政策的背景であると考えられる。

## 2. 公的部門の運営するインフラ資産の会計処理について

公的部門の運営するインフラ資産の会計処理について、各種基準・研究等の記述を踏まえ、実務的に実施可能か否かという技術的な観点も考慮しつつ検討を進める。既述のように政策的背景によって会計責任のあり方は異なってくるのであるが、この点は以下の検討でも確認される。政策的背景をどのように置くかによって採用すべき会計処理も異なってくる。

まず、前提となる会計事実について、本研究報告の立場を確認する。インフラ資産が必要な維持修繕を施すことによって超長期的に使用可能なものとみるのか、一定の時期において全面的な取替更新を要するものとみるのかという点について検討する。その上で、資産の評価方法について検討を進めることとする。

### (1) 前提となる会計事実

まず、前提となる会計事実であるが、インフラ資産が必要な維持修繕を施すことによって超長期的に使用可能なものとみるのか、一定の時期において全面的な取替更新を要するとみるのか、2つの見解があり得るところである。超長期的に使用可能とみるかどうかは、減価償却を行うか否かにつながる事実認識であるが、逆に、減価償却を行う会計処理をとっていれば、一定の時期において全面的な取替更新を要するとの認識に立脚しているとみることができる。この点、各種基準・研究等では明示的ではないものの、後者の考え方、すなわち、一定の時期において全面的な取替更新を要するとみる立場が支配的である（GASBステートメント第34号「州・地方政府の基本財務諸表及び管理者による討議と分析」の修正アプローチでは、前者の考え方となっている。）。再調達価額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いわゆる更新会計にしても、減価償却を行わない考え方というわけではなく、償却額の計算方法の1つととらえられている。

### (2) 本研究報告のスタンス

インフラ資産が必要な維持修繕を施すことで半永久的な使用が可能かどうかの判断は、もとより本研究報告の任を超えるものである。建設、土木の知見から述べられること、それもインフラ資産の種類によって事情の異なることであるが、本研究報告においては、本研究報告で研究対象にした各種基準・研究等のほとんどが、減価償却の実施を行っていることや減価の事実を認識していることをもって、インフラ資産は一定の時期において全面的な取替更新を要するとの会計事実を想定し、減価償却を行うべきとの立場で以下の提言を行うこととする。

### (3) 資産の評価方法

各種基準・研究等において、資産の評価方法は、取得原価と再調達価額を基礎と

する方法に分かれている。各種基準・研究等での記述も踏まえ、取得原価での評価、再調達価額を基礎とする方法での評価のメリット、デメリットを整理すると次のとおりである。

評価方法	メリット	デメリット
取得原価	<ul style="list-style-type: none"> <li>・客観的である。</li> <li>・減価償却を通じ、投資額の資金回収状況を確認することができる（IPSAS第1号「財務諸表の表示」第15項の(a)に相当）。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・再調達価額を基礎とする方法での評価の場合のメリットの反面となる。</li> </ul>
再調達価額を基礎とする方法	<ul style="list-style-type: none"> <li>・減価償却を通じ、取替更新に必要な資金の準備状況を確認することができる（公会計委員会研究報告第7号「公会計原則（試案）」の立場）。</li> <li>・超長期（取替更新後も含む。）のサービス提供を想定するならば、時価ベースの償却費の計算を行い、これに見合う料金を徴収することが世代間負担の観点から望ましい（IPSAS第1号「財務諸表の表示」第15項の(d)の趣旨に合致）。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・客観的な評価ができるか疑問（FASABの立場）。監査対象となった場合、検証が容易でないおそれがある。</li> <li>・全面的な取替更新そのものを、将来世代の決定すべき事項と考えるならば、将来世代に対するサービス提供のための資金を現在世代から徴収することになり、世代間負担の観点から問題がある。</li> <li>・数年に一度の評価としても、評価に相応の作業が必要となる。</li> </ul>

次に、採用される政策とそれに整合する評価方法について検討することとする。インフラ資産を、機能を維持したまま、将来世代に引き渡すべきものとの政策を採用するのであれば、減価償却後再調達価額による評価が望ましいといえる。インフラ資産の場合、再調達原価から生ずる減価償却費見合いの料金徴収あるいは何らかの財源措置で、各世代が世代間負担の公平の観点から適切な負担をしていることになる。また、定期的な再評価による評価差額を資本勘定としつつ、再調達価額を基礎に減価償却を行えば、取得価額相当分（Aとする。）が減価償却累計額に計上されるほか、評価差額相当分（ $A +$ とする。）も減価償却累計額に計上される。減価償却終了時点では、取替更新に必要な資金が確保される。

仕訳を示せば次のようになる。

当初取得 インフラ資産 A / 現金 A

再評価 インフラ資産 / 評価差額 ( $A +$ が再調達価額)

減価償却 減価償却費  $A +$  / 減価償却累計額  $A +$

以上で $A +$ の資金が確保される。相当分は減価償却による利益の減を通じて資本勘定の中で評価差額と相殺され、結果として評価差額が、減価償却累計額

に振り替わった形になる。

一方、将来世代の当該インフラ資産からのサービス享受は、将来世代の決定によるものであり、現在世代は関与しない(すべきでない)との考え方を採用するのであれば、取得原価による評価が望ましいといえる。当初建設資金の負担をし、将来世代に負担を残さなければ十分であるからである。取得原価から生ずる減価償却費見合いの料金徴収あるいは財源措置で、当初建設資金の負担を行い、現在世代で当該インフラ資産のサービス提供及び便益享受の関係をいったん完結させることとなる。

以上の整理からいえることは、インフラ資産の評価方法については、両論存在し得るということと、インフラ資産について機能を維持したまま、将来世代に引き渡すべきものとの考え方を採用するのか、将来世代のサービス享受について現在世代は関与しないとの考え方を採用するのかにより大きく影響を受けるということである。例えば、人口減の続く地域においては、将来の取替更新に必要な資金を確保していくことが求められるのかどうか、インフラ資産の規模を同一の条件で維持するかどうか、といった政策課題もあり得ると考えられる。

ただし、いずれの立場を採るにしても、他の立場からの財務情報(取得原価による評価であれば、減価償却後再調達価額であり、減価償却後再調達価額による評価であれば、取得原価である。)は公会計の利用者にとって有用である。注記等の形で開示を行うことが望ましいと考えられる。

### 3. 報告主体の運営成績の明確化

ここまでの議論は公的部門全体としてのものである。報告主体の会計責任の果たし方によって会計制度の姿が異なってくることは既に触れたが、それは、報告主体が公的部門の中でどのような切り出され方をされ、どのような運営責任を負わされたかによっても異なってくる。この点について、各種基準・研究等において明示的な言及はない。

#### (1) 運営成績の明確化の重要性

そこで、本研究報告独自の立場からの提言となるが、税収によりなされるべき事業と、受益者によりなされるべき事業を明確に区分し、各々を異なる報告主体に担わせることにより、運営成績を明確化することが報告主体の評価の観点から有用との考え方が、独立行政法人等の制度導入の背景にあると考えられる。そうした手法からすると、費用と収益の対応関係を明確にすることが必要である。受益者が料金等により負担すべきものは何か、それ自体十分に政策的な課題である。

すなわち、サービス内容に照らして、受益者の負担範囲を明確にすることが求められる場合、費用に対応すべき収益を明確にし、そのような対応関係を1つの報告主体(例えば、1つの特別会計、公企業等が考えられる。)から報告させることが、運営成績を明確にする上で有用であると考えられる。例えば、財源とそれに応じた事業を、政府本体から明確に切り出して、独立した事業体に担わせるとした場合は、運営成績の報告を求めることが当該事業体の評価を行う上で有用と考える(反面、個別受益者を特定できない事業は、別途、政府の財源措置との対応を明確にした運営

成績の把握が必要ということでもある。) このことは、インフラ資産の種類別又は機能別のセグメントによる報告が必要とされることを意味している。

## (2) 世代間負担の公平

フルコストを市場原理に基づいた料金により回収できる状況であれば、債務償還問題を除き当該インフラ資産におけるコストについては、自動的に世代間負担の公平が図られることになる。どのような資金が回収できるか、修繕費用が適切に留保されるかにかかわらず、各世代が自身の判断で行った負担である。世代間の負担の議論を行う場合は、世代間の負担の公平の問題を政策として議論することになるといえる。

しかし、税金等(料金との名目であっても、市場原理で決定されない料金については、ここでいう税金等の要素を含んでいるといえる。)による運営を行う上では、どのように世代間負担の公平を図るかが意識的に検討されるべき課題になる。市場原理で決定されない以上、別の論理でどのような水準で収益を得るべきかは、政策的要請を満たす費用の水準から求められることになる。すなわち、各会計期間に、どのような費用を、誰に負担させるべきかを検討すべきことになる。「2.(3) 資産の評価方法」では、評価方法に焦点を当てるため「料金徴収あるいは何らかの財源措置」として、どのような費用を誰にという課題を捨象しているが、負担の公平には重要な課題である。料金徴収なら必ずしも受益者負担といえるわけではなく、広域をカバーするインフラ資産の場合、受益者でない者が割高な料金を支払うことによって他地域の負担を行っている場合も生じ得る。一方、税金による負担も国税、地方税、各種目的税がどのような形で財源とされているかという負担の公平も検討されるべき課題である。世代間の負担の公平についての課題は、このような負担の公平に関する課題に、さらに「世代」という時間軸を加えた複雑なものとして理解され、必要な議論が行われていくべき課題であるといえる。

## 4. 投資回収計算と債務償還

各種基準・研究等において、ほとんどの場合、減価償却が行われていることについては既に触れた。減価償却費に加え、金利、運営費用等を費用として損益計算を行えば、投資回収が行われているか否かの管理を行うことはできる。ただし、債務の償還期間とインフラ資産の償却期間が異なれば、損益計算を通じた債務償還の管理を行うことはできないという課題は残る。

しかし、債務の償還状況は重要な財務情報であり、財務諸表上ではなくとも、注記情報としての開示は有用であると考えられる。

## 5. 減損会計との関係

ここまでの検討においては、減損会計の導入については特段考慮していないが、IPSAS第21号「非資金生成資産の減損」(以下「IPSAS第21号」という。)においては、政府系企業については国際会計基準(IAS)第36号「資産の減損」(以下「IAS第36号」という。)を、政府系企業以外の公的部門の主体はそれらの資金生成資産に対してIAS

第36号を、非資金生成資産についてはIPSAS第21号を適用することとされている(第4項)。また、IPSAS第17号「有形固定資産」(以下「IPSAS第17号」という。)による認められた代替処理により公正価値を帳簿価額とする非資金生成資産については、IPSAS第17号を優先適用することとされている(第10項)。IPSAS第21号の適用の下では、資産の回収可能サービス価額(再調達価額を基礎とする方法等により決定される(第31項~第46項))が帳簿価額より低い場合は、その資産の帳簿価額をその回収可能サービス価額まで減額しなければならない(第48項)と述べられている。

政府系企業の要件については、正常な事業運営過程で、他の主体に対して利益を上乗せした価格又は総原価回収額で財貨及びサービスを提供するなどの要件が示されており(第14項)これが我が国の独立行政法人等の存立形態に照らしてどうかという課題はあるものの、いずれにしても回収可能サービス価額(資産の売却費用控除後公正価値と使用価値のどちらか高い金額)と帳簿価額を比較した減損会計の適用があることが示されている。

IPSAS第21号においては、本研究報告で述べたような政策決定(超長期的な事業継続を想定するか否か)による会計処理の峻別の観点はないが、インフラ資産が資金生成資産と非資金生成資産となるかは多分に政策的背景をもつものである。資金生成資産であれば将来キャッシュ・フローの割引現在価値による評価を検討する場合もあるものと考えられる。

## 6. 敷衍される課題

本研究報告において提示した見解の中心は、インフラ資産の評価方法について何が適切かは、インフラ資産について機能を維持したまま将来世代に引き渡すべきものとの考え方を採用するのかにより大きく影響を受けるということである。具体的には、資産の評価方法については取得原価による評価と、再調達価額を基礎とする方法の評価の双方があり得るとということが主要な点である。ただし、世代間負担の公平の検討過程等において、今後、詳細な検討が有用と考えられる論点もいくつか想起されるので、ここで整理しておくこととする。

「3.(2)世代間負担の公平」においては費用負担について、どのような費用を誰に負担させるべきか検討の必要があるとしているが、この点について具体的に整理すると、次のとおりである。

料金にチャージすべきコストの範囲の検討

の反面として、財政負担が行われるべきコストの範囲の検討

必要な維持修繕が繰り延べられた場合に、どのような取扱いを行うかという課題(年度年度の決算において必要な維持修繕の未実行分について、負債性を認め費用を認識するのか、あるいは財務諸表外の補足情報にとどめるのかといった課題)

損益計算の技術論からは、財政負担は収益化を行わない出資として行うべきか、収益化を予定する補助金として行うべきかどうかについての検討

なお、財政負担についても、国、地方公共団体、さらに、受益者の立場に立つ集団等、負担先についても検討することによって、政策と費用の関係を明確にし、評価に

資することを企図する必要があると考える。

以上の点は、料金決定と業績結果の測定の観点から詳細な検討が必要なものであり、今後、別途の報告がなされることが期待されるものである。

## 各種基準・研究等におけるインフラ資産

### 1. 財務報告の目的

財務報告の目的について、各種基準・研究等では、特にインフラ資産を想定した規定をしているわけではない。ただし、過去の政策運営の結果に対する説明責任と、将来のサービス提供継続に必要な活動が現時点で行われているかどうかの説明責任という観点から、各種基準・研究等の趣旨をかんがみると、次のような整理が可能である。

すなわち、IPSAS第1号「財務諸表の表示」(以下「IPSAS第1号」という。)第15項にある、「(a)財務資源の源泉、配分及び用途についての情報を提供する。(c)活動について資金を調達し、負債や支払確約額の支払を満たす主体の能力を評価するために有用な情報を提供する。」の目的や、「公会計概念フレームワーク」における、「納税等を通じた経済資源の調達と運用について」の受託者責任の解明といった目的は、過去の政策運営の結果に対する説明責任という観点になじむものといえる。

一方、GASBの、「利用者が政府(州及び地方政府)の提供し得るサービスの水準及びそのサービスを提供するために発生する債務の弁済能力の有無を評価するために役立たせる。」といった目的は、将来のサービス提供継続に必要な活動が現時点で行われているかどうかの説明責任になじむものといえよう。また、IPSAS第1号同項の(c)の負債の支払を満たす主体の能力の「負債」を引当金まで含めて考えれば、大規模修繕等、将来のサービス提供継続に必要な活動への負担が現時点で行われているかどうかの説明責任まで求めているとも考えられる。さらに、一般的には、過去、付託を受けた資源活用状況や、現状及び将来に向かっての維持保全、管理の効率性、有効性についての説明が求められるといえる。

過去に対する説明か、将来も視野に入れた説明責任という観点は、資産評価の方法において、取得原価による評価が適切か、時価による評価が適切かという論点につながるものである。

GASB及びIPSASの記述は、次のとおりとなっている。

#### (1) GASB

政府(州及び地方政府)の説明責任の義務の遂行を助け、利用者が政府の説明責任の評価をするために役立たせる。

利用者が政府(州及び地方政府)の運営結果を評価するために役立たせる。

利用者が政府(州及び地方政府)の提供し得るサービスの水準及びそのサービスを提供するために発生する債務の弁済能力の有無を評価するために役立たせる(GASB Concepts Statement No.1 par.77~79)

#### (2) IPSAS

財務報告の目的は意思決定に有用な情報を提供し、自らに付託された資源につい

て付託された主体の説明責任を示すことであり、次の5つがある（IPSAS第1号第15項）。

- (a) 財務資源の源泉、配分及び用途についての情報を提供する。
- (b) 主体がその活動源泉をどのように調達し、現金必要額を満たしたかについての情報を提供する。
- (c) 活動について資金を調達し、負債や支払確約額の支払を満たす主体の能力を評価するために有用な情報を提供する。
- (d) 主体の財政状態及び財政状態の変動についての情報を提供する。
- (e) サービス提供コスト、効率性及び業績の観点から、主体の成績を評価する上で有用な情報を提供する。

## 2. 定義

インフラ資産の定義は、各種基準・研究等の規律の対象範囲により限定が付く部分はあるが、その性質については、IPSAS第17号第21項に挙げられたもので代表させることができる。すなわち、インフラ資産においては普遍的に受け入れられた定義はないが、(a)システム又はネットワークの一部である、(b)性質が特殊のものであり、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)処分に関して制約を受ける、といった特徴の一部又はすべてを有しているとされており、例として、道路ネットワーク、下水処理システム、水道及び電力供給システム、通信ネットワークなどが挙げられる。

各種基準・研究等の記述は、次のとおりである。

### (1) GASB

インフラ資産とは、通常は本質的に据置きで、多くの固定資産より大幅に長い期間保存することができる、長期耐用可能な資産である。インフラ資産の例としては、道路、橋、トンネル、排水システム、水道及び下水道、ダムや照明などが挙げられる。建物は、本基準書の目的においてはインフラ資産とみなさない。ただし、インフラ資産のネットワークの付随部分はその限りではない（GASBステートメント第34号Q&A36、37）。

### (2) FASAB

FASABのSFFAS第6号によると、有形固定資産とは、有形資産で、2年以上の耐用年数が見積もられ、通常の業務運営過程で売却目的とされず、主体による利用目的のもの又は利用可能であるものとし（par.17）連邦所有の有形固定資産は多岐にわたることから、次のように有形固定資産を4分類する（par.21）。

- ・ 一般有形固定資産（General PP&E）：  
通常の政府サービスや材の提供のために使用されるもの
- ・ 連邦目的有形固定資産（Federal Mission PP&E）：  
FASABが特殊性を認めたもの（例、武器システム等）
- ・ 文化資産（heritage assets）：  
教育、文化、自然的な意義を有する資産により構成されるもの

- ・ 監督地域 (stewardship land):  
一般有形固定資産のため、又はその付属として購入された土地により構成されるもので、一般有形固定資産には帰属しないが、補正監督報告の対象となるもの (例: 国立公園、国立森林地区内の土地等)  
以上の分類からすると、本研究報告において対象となるインフラ資産は、一般有形固定資産に該当するものといえる。

### (3) IPSAS

インフラ資産においては普遍的に受け入れられた定義はないが、(a)システム又はネットワークの一部である、(b)性質が特殊のものであり、代替の利用ができない、(c)移動させることができない、及び(d)処分に関して制約を受ける、といった特徴の一部又はすべてを有しているとされており、例として、道路ネットワーク、下水処理システム、水道及び電力供給システム、通信ネットワークなどが挙げられる (par.21)。

### (4) 資源会計

イギリスの公会計は原則として「一般に定められた会計原則 (GAAP)」に従うことから、イギリスの会計基準設定機関である会計基準審議会 (ASB、1990年設置) が作成・発行した会計基準を適用する。そして、公的部門にGAAPを適用するのが適切でない場合などは、中央政府においては財務省が定めている資源会計マニュアル (RAM: Resource Accounting Manual) を適用することとされている。資源会計マニュアルでは、インフラ資産とは、重要な地域の整備に貢献する、調和の取れたネットワークを構成する資産群である。資源会計のインフラ資産は道路を含み、例えば、イングランド及びウェールズ的高速道路や幹線道路は含まれるが、地方道路は含まれない。地方道路は地方政府の管轄下にあり、資源会計の適用範囲外のためである (par.3.5.1)。

### (5) 公会計概念フレームワーク (日本公認会計士協会)

インフラ資産としては、道路交通網、上下水道、運河、堤防、港湾、電力供給システム、通信ネットワーク等があり、その特徴として、多数の資産の有機的結合によるシステムないしネットワークを形成していること、定期的な維持補修を通じて超長期の耐用期間が予定されていること等が挙げられる (7.2.3.1 インフラ資産)。

### (6) 公会計原則 (試案) (公会計委員会研究報告第7号)

インフラ資産 (社会基盤資産) は、ネットワーク性を有する資産の集合体であるという点にその特性がある。例えば、橋梁・縁石・側溝を含んだ道路ネットワーク、上下水道システム、給排水システム、洪水防止設備、電力供給システム、コミュニケーション・ネットワーク、埋立地、保養地、墓地等が含まれる (貸借対照表原則注解、(注3) 特定資産等の範囲及び評価について)。

(7) 地方公共団体の財務諸表実態分析（公会計委員会研究報告第5号）

インフラ資産とは「道路、河川、上下水道、港湾等の社会経済活動の基盤施設を構成する公共財である。長期間にわたる効用をもち、かつ、全国的なネットワーク性をもつため、半永久的維持が義務づけられる資産であり、また、政府・地方公共団体により、計画から維持管理まで長期間の適切な管理が必要とされているものである」と定義している。インフラ資産の例として、道路、橋りょう、河川、海岸、港湾及び漁港を掲げている（4 財務諸表勘定科目論点整理、(1)貸借対照表、資産、(論点)インフラ資産とはなにか）。

3. 各種基準・研究等における会計処理

各種基準・研究等及び実際の海外事例におけるインフラ資産の会計処理について、評価方法が取得原価か再調達原価かを中心に概要をまとめると、次のようになる。

研究報告等の名称	評価方法	備考
IPSAS	取得原価又は再調達原価	-
FASAB	取得原価	予定された修繕等が実施されなかった場合には、繰延維持費を必須補足情報として示す。
GASB	取得原価	修正アプローチにおいては、減価償却は行われていない。予定された維持、保存費用と、実際支出金額との比較を過去5年分行う。
資源会計	再調達原価	再調達原価で5年ごとの再評価を行う。年次では、物価変動、スキームの変更、ネットワークのキャパシティ、管理義務の委譲などをかんがみて評価を調整する。また、更新支出とネットワークの消耗実績との間に重要な差異がある場合は、資産の繰越額を調整する。
公会計原則（試案）	再調達原価	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（減価償却に代わる方法として）計上 実際に支出した維持修繕費用が、あるべき維持修繕費用よりも少ない場合には、維持修繕引当金を計上
公会計概念フレームワーク	再調達原価	-
アウトストラダ社（イタリア）	取得原価	道路の修復に必要な費用として、安全施設の改良、不定期な維持管理費用に加え、拡張やバイパス工事の事業を引当金として計上
その他の例（ニュー	再調達原価	-

サウスウェールズ州、ウェリントン市、オーストラリア政府主体の大多数（公正価値）、ニュージーランド		
--	--	--

取得原価での評価か、再調達原価での評価かについて、各種基準・研究等での取扱いが分かれている。それぞれの立場を採用した理由について、各種基準・研究等における記述は少ないが、FASABでは、時価評価（再調達原価）を採用しない理由として、操作が介入することから適用が困難であると考えている旨が記述されている。一方、「公会計原則（試案）」では、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資産に要する資金需要に関する情報を提供すべきであるとしている。

減価償却は、GASB修正アプローチ以外ではすべて行われている。資源会計も（いわゆる更新会計を採用）更新支出を一定の条件の下、減価償却の代用とみる会計処理にすぎない。

維持修繕費について、FASABでは繰延維持費を必須補足情報として開示している。GASB原則法では言及がないが、修正アプローチでは補足情報として予定と実績の差額開示を求めている。予定と実績の差額について、資源会計では、直接の言及はないが、更新支出と消耗実績の差額に包含され、資産の繰越額を調整する一要因になるものと見られる。「公会計原則（試案）」では、所要額の引当金計上を求めている。「公会計原則（試案）」は、資源会計でいう更新支出を大規模な取替更新費用と、通常の維持管理費に区分けしていると解釈することができる。

各種基準・研究等における記述は、次のとおりとなっている。

(1) IPSAS第17号

有形固定資産の測定は、その取得原価で測定されなければならない（第26項）。非交換取引により取得された場合、その取得原価は取得日現在の公正価値で測定されなければならない（第27項）。取得後の会計処理は、取得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価額で計上する（第43項）。償却可能額は、規則的な方法でその耐用年数にわたって配分する（第66項）。適用する減価償却方法は、当該資産の将来の経済的便益又はサービス提供能力が主体によって消費されると期待されるパターンを反映する（第76項）。各期間の減価償却費は、他の資産の帳簿価額に含められる場合を除き、余剰又は欠損として認識する（第64項）。

再評価実施日における公正価値から、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再評価額で計上する方法も認められる。この場合、再評価は帳簿価額が報告日における公正価値をもって決定したであろう金額と大きく異ならないようにするのに十分な定期性をもって行う（第44項）。ある固定資産項目が再評価される場合は、当該資産の属する種類の有形固定資産全体を再評価しなければならない（第51項）。再評価実施日の減価償却累計額は、(a)資産の減価償却累計額控除前の帳簿価額の変動に比例して改訂されるか、又は(b)当該資産の減価償却累計額控

除前の帳簿価額と相殺消去され、その純額が再評価額に改訂されるかのいずれかの取扱いとなる（第50項）。再評価の結果、資産の帳簿価額が増加した場合は再評価剰余金に直接貸方計上するが、以前に余剰又は欠損として認識された同種類の資産の再評価による減少額を戻し入れる範囲で余剰又は欠損として認識する（第54項）。資産の帳簿価額が減少した場合は、余剰又は欠損として認識するが、同種類の資産の再評価剰余金について貸方に残高の存在する範囲で再評価剰余金に直接借方計上する（第55項）。

## (2) FASABのSFFAS第6号

一般有形固定資産としてとらえられるインフラ資産の会計処理は、次のとおりである。

評価基準：取得原価評価

一般有形固定資産は、すべて資産として認識され取得価額で評価する(par.26)。時価評価は、コストがかかり、操作が介入することから適用することが困難であると考え、原価評価することとされる。

減耗の認識：減価償却実施

一般有形固定資産は、非償却資産の土地を除き、減価償却により費用計上する(par.35)。償却費用は減価償却累計額勘定により累計される(par.36)。

維持補修費に関して、予定されていた修繕等を実施しなかった場合には、維持補修費を繰り延べ、繰延維持費(Deferred Maintenance)として必須補足情報(Required Supplemental Information)に示される。すなわち、「繰延維持費」とは、政府が所有する財産について、適時に修繕等を実施しなかった結果として生じる、利用可能な状況にするために必要な費用(見込み)のことである(par.77)。資産のサービス提供能力の拡大や、当初の目的とは異なる目的に合わせた価値増加に係る費用は、繰延維持費には含まれない(par.78)。

繰延維持費の見積りは、状況評価調査(Condition assessment survey)及びライフサイクルコスト予想(Life-cycle cost forecast)の方法によって算定される(par.80)。

なお、繰延維持費に関しては、一般有形固定資産以外の有形固定資産についても適用される。

## (3) GASBステートメント第34号

固定資産は取得価額で報告される。固定資産の取得価額には、資産化利息(資産取得に係る利息)や、設置場所に移動するための費用及び資産を使用可能な状態にするためなどの付随費用も含まれる。寄付された固定資産は、資産取得時の公平な価額で評価され、必要に応じて付随費用も加算する(par.18)。

固定資産は見積耐用年数にわたり償却され、純資産報告書の中で、償却累計額を控除した形で報告される。ただし、超長期的なもの、あるいは修正アプローチが適用されたインフラ資産は償却されない(par.21)。政府が多額の償却されない土地やインフラ資産を所有している場合には、別途表示する。なお、修正アプローチが

適用されないインフラ資産は減価償却が行われ、純資産報告書の中で、償却累計額を控除した形で報告される（par.20）

インフラ資産の修正アプローチ適用要件（par.23）

政府は次の資産管理システムを使用し、適格なインフラ資産を管理している。

- ・ 適格なインフラ資産の最新のリストがある。
- ・ 適格なインフラ資産の状況評価を行い、測定手段を使い、結果を記述している。
- ・ 適格なインフラ資産について、政府によって確立され、開示された状態に保ち、維持するための年間の維持費、保存費を見積もることができる。
- ・ 政府は適格なインフラ資産が政府によって確立され、開示された状態（又はそれ以上の状態）で整備されていることを文書化している。

適格なインフラ資産が要件を満たしており、償却されていない場合、資産に係る支出はすべて発生した期間に費用計上される（追加及び改善は除く。）。適格なインフラ資産に対する追加や改善は資産計上されるべきである。追加や改善は、資産の耐用年数を維持するというより、インフラ資産の容量又は効率を上げるものである（par.25）

インフラ資産に関する開示事項（par.132）

政府は資産管理システムから由来する、修正アプローチを使って報告されるすべての適格なインフラ資産に対し要求される補足情報として次の内容の別表を提示する。

- ・ 状況評価は、少なくとも3年に1度行い、直近の3つの完全状態評価に関しては評価日が記載されている。
- ・ 政府により確立され、開示された状態（又はそれ以上の状態）に維持、保存するために必要な年初の見積金額と、実際の支出金額との比較を、過去5年間分（5回の報告期間分）の各期間について行う。

上記別表とともに次の開示事項も必要となる（par.133）

- ・ 状況の評価し報告するのに利用する測定状態の基準及び測定尺度の基準  
例えば、“測定状態”の基準として、舗装道路の表面の損傷などが挙げられる。状況の評価及び報告のための“尺度”としては、不合格の舗装道路をゼロとして、完璧な状態の舗装道路を100とするなどが挙げられる。
- ・ 修正アプローチで報告される適格なインフラ資産を保持したい状態のレベル
- ・ 測定尺度や状況評価の基準における変更、又は別表での表示に含まれている期間に使用されている状況評価方法の変更など、要求されている別表に報告されている情報のトレンドに大きな影響を与える要素

仮に、政府において適格なインフラ資産を保持したいと意図している状態のレベルに変更があった際には、当該期間中に発生する維持及び保存のための年間見積金額と併せて、変更による予想調整金額も開示する。

インフラ資産についての経過措置（par.148）

GASBステートメント第34号は、1999年6月15日以降、最初の会計年度より政府

の年間歳入合計金額をベースに、段階的に適用されているが、インフラ資産については経過措置として、次の基準日に純資産報告書の一般インフラ資産の予想報告が遡及的に要求されている。

- ・ 年間歳入合計金額が1億ドル以上の政府は、2005年6月15日以降、最初の会計年度に遡及的にすべての主要な一般インフラ資産を報告
- ・ 年間歳入合計金額が1千万ドル以上で1億ドル未満の政府は、2006年6月15日以降、最初の会計年度に遡及的にすべての主要な一般インフラ資産を報告
- ・ 年間歳入合計金額が1千万ドルを下回る政府は、遡及的に主要な一般インフラ資産の報告が奨励されるが要求はされない。

インフラ資産の遡及的評価 ( par . 149 )

1980年6月30日以降の会計年度に取得した一般インフラ資産について、実際の取得価額を決定する十分な記録がないために実務的に計上が困難な場合、取得又は大規模な再構築を行った主要な一般インフラ資産に対し、見積りの取得価額を報告することとしている。

政府は一般インフラ資産の取得価額を、同様な資産の再調達時価から取得年度（又は取得年度が不明な場合は取得予想年度）における物価水準（価格水準）まで引き下げて見積もる。現在の価格から物価水準の影響を反映するのに使う価格水準としては、私的及び公的の両方の価格水準を多数利用することが可能である。修正アプローチを使用して報告されている一般インフラ資産以外のインフラ資産においては、引き下げた金額をベースに累計減価償却費を計算する。

減損会計（GASBステートメント第42号）

GASBステートメント第42号では、減損会計に関して規定がなされ、2004年12月15日以降に開始する会計期間の財務諸表から適用するとしている。

減損の定義は、次の2つのパラグラフに記載されているとおりである。

- ・ 資産の減損 ( Impairment of Capital Assets ) は、資産のサービスの効用に重大かつ予想できない下落が発生したときに認識する。政府は資産が提供するサービスを目的に資産を保有する。したがって、資産の減損はサービスの効用に影響する。減損を引き起こす事象又は状況の変更は通常と考えられない。それは、資産を購入したときに資産の耐用年数にわたって発生すると予想されない事象や状況の変更である ( par . 5 )
- ・ 資産のサービスの効用は、使用可能な資産の取得時点におけるサービスの提供に使用されると予想される能力 ( Capacity ) のことである。その一方で、利用のレベルからは区分されることになる。資産のサービスの効用は現在使用されている使用可能な能力の一部である。資産の現在の使用可能な能力は、通常又は予測される耐用年数の下落、又は減損事象や状況の変更によって最初の使用できる潜在的な能力より減少する。例えば、実損の発生、陳腐化、法律や規則の制定や承認、環境の変化、使用の持続、使用方法の変更が挙げられる。使用可能なサービスの能力は、安全性、経済性、その他の理由のために必要とされる余剰の能力である最大のサービスの能力とは区別される。

利用の減少及びサービスの効用の減少と関係しない余剰の能力の増加の存在は減損と考えられない (par.6)

資産が減損しているかどうかは、(a) 潜在的な減損の特定と(b) 減損テストの2つのステップにより決定される (par.7)

減損の測定について、政府によって使用され続けるであろう資産の減損の金額 (取得価額の部分を直接切り下げるべきである。)は、資産のサービスの効用の下落を最も適切に反映させた次に記述された方法によって測定されるべきであるとしている (par.12)

a . 回復原価アプローチ

このアプローチの下では、減損の金額は資産の効用を回復させるために見積もられるコストから導かれる。適切なコスト指標を使用して見積もられた回復コスト又は資産の残存簿価に対して見積もられた再調達原価にわたり予想される回復コスト比率の適用のいずれかをもって見積もられる回復コストとして取得コストに転換することができる。

b . サービス構成単位アプローチ

このアプローチは減損の事象又は状況の変化に起因して使用されない資産のサービスの効用の取得コストを分離 (Isolate) する。減損の金額は事象又は状況の変化の前後に見積もられた最大のサービス単位又は資産の使用可能年数の間に見積もられたすべてのサービス単位のいずれかの単位による資産によって提供されるサービスの評価によって決定される。

c . 収縮後減価償却後再調達原価アプローチ

このアプローチは生み出されたサービスの取得コストを再調達する。現在のサービスのレベルを再調達するための資産のコストは見積もられ、この見積もられた再調達コストは資産が新品ではないという事実を反映させるために減価償却され、そして取得ドルコストに転換するために収縮 (Deflate) される。

政府によって使用されなくなった減損する資産は時価又は簿価のいずれか低い方の価格で報告されるべきである。建設中止により減損する資産も時価又は簿価のいずれか低い方の価格で報告されるべきである (par.16)

(4) 資源会計マニュアル

評価基準 (par.3.5.2~3.5.3)

インフラ資産は時価主義で評価し、5年ごとに再評価を行う。広義の更新会計に該当する。

道路ネットワークは、その全体の状態を反映する減価償却後の、現在取替原価で評価されるべきである。資源会計では、ネットワークに対する初度調査及び状態評価が行われることになっている。初度調査及び状態評価の後には、年次状態調査に基づいて更新会計の亜種 (英国財務報告基準第15号 (Financial Reporting Standard (FRS) No.15) に記載されている。)を適用し、これが減価を概算する手法として使用される。

ネットワークの全体評価は少なくとも5年ごとに行われなければならない。次の全体評価までの途中の年度では、ネットワークの評価は次の事項を反映するように調整されるべきである。

- ・ 適切な公表指標を使用する価格変動
- ・ 新しい工法（スキーム）に係るあらゆる支出や、ネットワーク量を増加させる高騰
- ・ 管理権限の委譲（政府から地方へ等）

減耗の認識（par.3.5.4～3.5.8）

更新支出は「オペレーティング費用の計算書」に減価償却費の代用として計上される。

更新会計は減価償却の会計と相違なく、単に減価償却費を計算する手法が異なるだけである。更新会計を適用するかどうかは、更新支出と、年度内におけるネットワークの消耗実績との間に重要な差異があるかどうかによる。更新支出とネットワークの消耗実績との間に重要な差異がある場合は、資産の繰越評価額はそれに応じて調整されなければならない。

この更新会計の亜種によると、年次の状態評価は、年度内の消耗実績を推測することを目的とし、ネットワーク全体の状態を決定するために行われる。これらの調査は、継続的な基準に基づき、道路網の重要かつ代表的な割合をカバーするように行われなければならない。

状態調査の結果、ネットワークが前回の調査以来安定した状態を維持していることが明らかになった場合、更新支出は減価償却費の代用として使用することができる。しかし、ネットワークの状態が状態調査の間に悪化又は改善していた場合、損傷又は改善の価値は、重要な場合は、「オペレーティング費用の計算書」に計上されるべきである。

道路網が拡大もせず、新規の契約もない場合、「オペレーティング費用の計算書」の計上総額（更新及び損傷・改善の双方）は、年度間で大きく異なることがあってはならない。もし、年度間で重要な差異が生じた場合、更新会計アプローチを再検討し、差異の範囲内でネットワークの繰越価値を調整する必要がある。

減損会計

資源会計の減損会計は、インフラ資産にも適用される。使用価値の減少について、正味売却価額、又は再調達価額を把握して評価する。

年次調査の結果、資産ネットワークの状態が悪化しており、減損費用が重要な場合には、「オペレーティング費用の計算書」に減損費用を計上する(par. 3.5.7)。

道路網などインフラ資産の規模が拡大していないか、拡大が予定されていない場合は、「オペレーティング費用の計算書」に対する更新費用・減損費用の金額は、年々で大きく変動してはならない。重要な年次比較差異が生じた場合は、インフラ資産の繰越価値を調整する必要がある（par. 3.5.8）。

- (5) 公会計原則（試案）（公会計委員会研究報告第7号）  
評価方法

「インフラ資産のような長期使用資産については、再調達価額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。当該インフラ資産のサービス提供能力の減少は、時価をベースにした取替更新費によって計上することが可能となる。インフラ資産の再調達価額などの時価評価額は、取得原価よりも財務報告の利用者の意思決定にとって有用な情報である。」(貸借対照表原則注解、(注3)特定資産等の範囲及び評価について)とされている。

#### 会計処理

「インフラ資産については、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は極めて困難である。このため、減価償却に代わる方法として、時価をベースにした再調達価額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(更新会計Renewal Accounting)によるものとする。

更新会計とは、ネットワークを構成するインフラ資産等の耐用年数(見積使用可能期間)を正確に見積もることが不可能であるため、合理的計算によって見積もった取替更新期間に係る再調達価額の増差額に基づいて減価償却費に代わる取替更新費を各会計年度に費用計上する方法であり、不確実な見積使用可能期間を想定するよりも適切なサービス提供能力の減少の測定が可能になる。

この場合、インフラ資産としては当初の取得価額のまま貸借対照表に計上しておき、そのサービス提供能力の減少を表す再調達価額の増差額に基づく取替更新費累計額を貸借対照表の貸方に独立掲記する方法による。すなわち、将来の取替更新費として、貸借対照表日現在で考えられる将来の取替更新費見積額の最良の近似値として貸借対照表日現在における当該インフラ資産の再調達価額を用いる。」(貸借対照表原則注解、(注4)固定資産のサービス提供能力の減少の認識と測定、(2)インフラ資産、インフラ資産の減価償却(取替更新費))とされている。

なお、「実際に支出した維持補修費用が当該インフラ資産の現在の活動水準を維持するためのあるべき維持補修費用よりも少ない場合には、維持補修引当金を計上しなければならない。」(貸借対照表原則注解、(注4)固定資産のサービス提供能力の減少の認識と測定、(2)インフラ資産、インフラ資産に係る維持補修費用の計上)とされている。

#### (6) 公会計概念フレームワーク(日本公認会計士協会)

「潜在的なサービス提供能力の測定に関しては、現在(再取得)原価等による計算擬制を行った上で、一定の仮定計算に基づく耐用期間にわたって償却費用を帰属配分し、その減価償却累計額を控除すべきであると考え。なお、財政法4条公債(建設公債)の発行によって調達した資金によってインフラ資産を建設し、または取得した場合においては、各会計年度の減価償却相当額を国債整理基金に繰り入れることを通じて、インフラ資産の減価償却(費用化)と公債の償還(収益化)を両建てで行っているものと見なすこともできる。」(7.2.3.1 インフラ資産)とされている。

(7) アウトストラダ社（イタリア）

アウトストラダ社は国との契約（コンセッション）により、高速道路事業を運営する株式会社である。同社は、道路資産を取得価額で資産計上し、減価償却を行う。道路資産の所有権は、契約期間中アウトストラダ社にあり、契約期間後、国に無償で返還される。減価償却は、定額法により行われる。耐用年数は、契約期間より長いものについては契約期間により、契約期間より短いものについては、当該耐用年数によることとなる。また、道路の修復に必要な費用として、安全施設の改良、不定期的な維持管理費用に加え、拡幅やバイパス工事の事業を引当金として計上している（アウトストラダ社結合株式発行説明書1999）。

4. 諸外国の事例

諸外国の事例をまとめると、次のとおりである。

再調達価額で評価される諸外国のインフラ資産の算定方法

調査対象	再調達価額の算定方法
ニューサウスウェールズ州（オーストラリア）	<p>逡増的能率化再調達原価（incremental optimized replacement cost）で測定される。</p> <p>能率化再調達原価とは通常業務の使用において、現存する資産を同等の経済的便益を有する技術的に近代的な代替的資産に交換する場合に発生する、過剰設計、過剰能力及び余剰構成物を調整した、最小限の原価である。</p> <p>被評価資産よりも新しいものの現在価額を参考に評価する場合、資産価額と償却累計額の双方がそれぞれ修正される。それ以外は、償却累計額が資産価額と相殺され、資産純額が再評価の増減に応じて増減される。</p>
オーストラリア	<p>非金融資産（たな卸資産除く。）は、別途記載あるものを除き、歴史的な原価又は評価後の金額で表示される。公正価値に対応する減価償却累計額は残存利用可能期間に応じて計上される。</p>
ニュージーランド	<p>土地は公正価値基準で評価され、州高速道路の土地以外の要素は償却後公正価値基準等で評価される。</p>
ウェリントン市（ニュージーランド）	<p>能率化償却後再調達価額（optimized depreciated replacement cost）で評価される。</p>

再評価差額の取扱い

調査対象	再評価差額の取扱い
ニューサウスウェールズ州（オーストラリア）	<p>再評価増額は資産再評価準備金の貸方に計上されるが、例外的に、増加準備金が資産の区分ごとの再評価減額の範囲内で、過年度の財務業績報告書上、費用認識されたものは、増加額は収益認識される。</p> <p>再評価減額は直ちに費用処理されるが、例外的に同区分の</p>

	資産に資産再評価準備金の貸方計上額がある場合には、当該額の範囲内で、同準備金の借方に計上される。
ウェリントン市 (ニュージーランド)	評価差額は、資産再評価準備金に計上されるが、有形固定資産の分類ごとに借方残となった場合、財務業績報告書上、費用処理される。費用処理された評価損がその後回復した場合、費用処理額を限度として財務業績報告書上、収益計上され、それを超える額は資産再評価準備金に貸方計上される。

#### 耐用年数

各種基準・研究等において、耐用年数についての例示等はないが、若干の実例を掲げておく。基本的に土地を除くインフラ資産の耐用年数は有限とされ、減価償却の対象とされている。

調査対象	インフラ資産の耐用年数
ニューサウスウェールズ州(オーストラリア)	発電所：20～50年、電力設備資産：3～60年、水道設備資産：10～200年、道路(舗装道路)：15～50年、道路(盛土)：100年、その他：様々 使用期間が極端に長い資産、不確定のもの、明確でないものは、減価償却費が重要でないか信頼をもって決定されないため、減価償却されない。
オーストラリア	建物：3～200年、軍用資産：2～54年、パブリックアクセスコミュニケーション資産：3～55年、その他インフラ・有形固定資産：1～100年、遺産及び文化資産：1～5,000年、コンピュータソフトウェア：2～28年、その他無形固定資産：2～20年 土地及び利用期間に期限がない資産は減価償却されない。
ニュージーランド政府	州高速道路の耐用年数 舗装道路(表面)：7年、舗装道路(その他)：50年、橋梁：90～100年 航空機材(軍用機を除く。):10～20年、電力ネットワーク：2～80年、発電用資産：25～55年
ウェリントン市 (ニュージーランド)	土地：不定 道路 構成物：不定、舗装道路：3～40年、橋・トンネル：3～150年、排水設備：10～110年、保持壁：50～80年、歩道：10～50年、歩道用備品：10～25年、障壁及び照明：2～50年、自転車道ネットワーク：15～40年、駐車設備：8～10年、客用輸送設備：25年、交通インフラ資産：5～10年
バーミンガム市 (イギリス)	94/4/1までの支出 25年 94/4/1以降主要な事業計画による支出 40年 94/4/1以降取得した街路備品 10年 94/4/1以降のその他支出 20年 コミュニティ資産は減価償却されない。
ニューヨーク市	建物：40～50年、設備：5～35年、インフラ資産：15～50年、キャピタル・リース資産及び借地権付建造物：リース期間又は資産の使用可能期間

おわりに

インフラ資産の会計処理は、「 検討及び提言」においてみられたように、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。

以 上

## 付録 参考資料及び海外の関連団体・組織及び所掌範囲

### 1. 参考資料

- 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 - バランスシートの作成方法について - (平成12年3月 自治省) - 「行政コスト計算書」と「各地方公共団体全体のバランスシート」 - (平成13年3月 総務省)
- 機能するバランスシート(平成13年3月 東京都) 東京都の会計制度改革の基本的考え方と今後の方向(平成15年5月 東京都)
- 新たな特別会計財務書類の作成基準(平成15年6月30日 財務省財政制度等審議会)
- 公会計委員会研究報告第5号「地方公共団体における財務諸表実態分析」(平成14年5月13日 日本公認会計士協会)
- 公会計委員会研究報告第7号「公会計原則(試案)」(平成15年2月17日 日本公認会計士協会)
- 公会計概念フレームワーク(平成15年3月25日 日本公認会計士協会 公会計フレームワーク検討プロジェクトチーム)
- IPSAS 1「Presentation of Financial Statements」(May 2000, revised Jan. 2007, IFAC-IPSASB)
- IPSAS17「Property, Plant and Equipment」(Dec. 2001, revised Jan. 2007, IFAC-IPSASB)
- IPSAS21「Impairment of Non-Cash-generating Assets」(Dec. 2004, IFAC-IPSASB)
- National Council on Governmental Accounting Statement ( NCGAS ) 1「Governmental Accounting and Financial Reporting Principles」(Mar. 1979, GASB)
- GASB Concepts Statement No. 1「Objectives of Financial Reporting」(May. 1987)
- GASB Statement No. 34「Basic Financial Statements—and Management's Discussion and Analysis—for State and Local Governments」(Jun. 1999)
- GASB Statement No. 34「Basic Financial Statements—and Management's Discussion and Analysis—for State and Local Governments QUESTIONS and ANSWERS」(May. 2000)
- GASB Statement No. 42「Accounting and Financial Reporting for Impairment of Capital Assets and for Insurance Recoveries」(Nov. 2003)
- Statement of Federal Financial Accounting Standards ( SFFAS ) No. 6「Accounting for Property, Plant, and Equipment」(Jun. 1996, FASAB)
- SFFAS No. 14「Amendments to Deferred Maintenance Reporting ( amends SFFAS's 6 and 8 )」(Apr. 1999, FASAB)
- Resource Accounting Manual ( RAM ): HM Treasury
- イタリア autostrada社 コンセッション契約書及び結合株式発行説明書1999
- Financial Statements of the Government of New Zealand for the Year Ended 30 June 2003
- City Council Accounts 2001/2002 Birmingham City United Kingdom
- Financial Report of the United States Government 2002

## 2. 海外の関連団体・組織及び所掌範囲

アメリカ Governmental Accounting Standards Board (GASB)

<http://www.gasb.org/>

GASBは、アメリカの州政府・地方政府などが適用する会計基準の設定機関として、財務会計財団（FAF）により、1984年に設立された。GASBでは、州政府及び地方政府（郡、市、町、村）に加え、州立大学などの公立大学といった公的部門の非営利組織を対象としている。なお、営利企業などの会計基準を設定するFASB（Financial Accounting Standards Board）は同じ財務会計財団（FAF）の下に設置されている。

GASBステートメント第34号「州・地方政府の基本財務諸表及び管理者による討議と分析」は、政府の経済資源を発生主義に基づき測定表示する政府全体財務諸表（Government-Wide Financial Statements）を規定したもので、1999年6月に公表された。測定の焦点が、経済資源となり、発生主義の会計基準が採用されるため、当該財務諸表ではすべての資産、負債、収益、費用が測定・報告されることで、インフラストラクチャーの計上と減価償却などが求められることになった。政府全体財務諸表は、個々のファンドではなく政府全体の活動結果と財政状態に関する情報として、純資産報告書と活動計算書により構成される。なお、州・地方政府の年間総収入によって、2001年6月以降に始まる会計年度から3年間にわたって順次適用される。

アメリカ Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB)

<http://www.fasab.gov/>

FASABは、アメリカ連邦政府の会計原則の審議勧告を行う目的で、会計検査院長（Comptroller General, The Government Accountability Office（議会の組織）GAO）、行政管理予算局長（Director of the Office of Management and Budget（大統領府の組織）OMB）、財務長官（Secretary of the Treasury（行政府の組織））の合意によって1990年に設置された。上記の3者が合意した場合、GAO院長とOMB局長が共同で会計基準を発行することとなる。なお、1999年にAICPAは連邦政府に適用されるGAAPの設定機関であると認定している。

イギリス Resource Accounting Manual (RAM) : HM Treasury

<http://www.hm-treasury.gov.uk/>

イギリスの公会計は原則として「一般に認められた会計原則（GAAP）」に従うことから、イギリスの会計基準設定機関である会計基準審議会（ASB、1990年設置）が作成・発行した会計基準を適用する。そして、公的部門にGAAPを適用するのが適切でない場合などは、中央政府においてはTreasuryが定めている資源会計マニュアル（RAM）を適用する。資源会計マニュアルは、発生主義を適用する資源会計の下で中央政府に適用される会計概念と会計原則を定めたものである。このマニュアルでGAAPと違う点は、有形固定資産・インフラ資産の評価と減価償却、発生主義によって見積もられた予算額と実績額及び現金主義による予算額と実績額に関する情報の開示などである。

IFAC International Public Sector Accounting Standards Board ( IPSASB )  
( <http://www.ifac.org/> )

IFAC ( International Federation of Accountants ) は、1977年に設立され、公共の利益に資するために会計士の質の向上と基準を統一化する目的をもち、現在118か国、155の会計士団体で250万人余が会員となっている。IFAC では、理事会の下に設置される委員会があり、その一つとしてIPSASBを設置している ( 2004年11月にPublic Sector Committee ( PSC ) から組織変更された。 )

IPSASBでは、国・地方公共団体を始めとした公的部門の会計・監査の基準を策定し、その適用を各国において推進することなど掲げている。なお、IPSASB は、世界銀行、アジア開発銀行、国際通貨基金などによる資金援助の下、国際公会計基準 ( IPSAS: International Public Sector Accounting Standards ) などの設定作業に取り組んでいる。

IPSASは、意思決定、財務管理、公的部門の説明責任遂行により有用な財務報告のために発生主義会計に基づいた基準であり、国際会計基準 / 国際財務報告基準 ( International Accounting Standards: IASs / International Financial Reporting Standards: IFRSs ) を参考に第24号まで設定されている。なお、別途、現金主義に基づくIPSASが定められている。