慶應義塾大学学術情報リポジトリ
Keio Associated Repository of Academic resouces

Title	国際会計基準と国際公会計基準における概念の違いと国の財務書類への影響について： 国の有形固定資産における減損会計適用の考察
Sub Title	Differences in concept between IFRS and IPSAS, and effects on government financial statements : consideration of the application of accounting for the impairment of government tangible fixed asset
Author	藤田, 加奈(Fujita, Kana)
Publisher	慶應義塾大学大学院商学研究科『慶應商学論集』編集委員会
Publication year	2015
Jtitle	慶應商学論集 (Keio business and commerce review). Vol.28, No.1 (2015.) ,p.1- 25
JaLC DOI	
Abstract	民間部門と公的部門は, その目的の違いから会計基準の概念に相違がある。その一例として, 我が国で作成・公表している国の財務書類等では, 企業会計において適用している「減損会計」を, 現行, 適用していない。国の財務書類においても, 民間部門と同様に減損会計を適用する意義はあるが, 導入には費用対効果を踏まえた議論が必要である。
Notes	論文
Genre	Departmental Bulletin Paper
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN10088763-20150930-0001

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

慶應商学論集
第28巻第１号
2015 年 9 月

国際会計基準と国際公会計基準における概念の違いと国の財務書類への影響について
―国の有形固定資産における減損会計適用の考察―

藤　田　加　奈

＜要　　約＞

民間部門と公的部門は、その目的の違いから会計基準の概念に相違がある。その一例として、我が国で作成・公表している国の財務書類等では、企業会計において適用している「減損会計」を、現行、適用していない。国の財務書類においても、民間部門と同様に減損会計を適用する意義はあるが、導入には費用対効果を踏まえた議論が必要である。

＜キーワード＞
国際会計基準、国際公会計基準、国の財務書類、減損会計、回収可能サービス価額、
国有財産台帳、公共用財産（インフラ資産）、財政法、建設公債の原則

序章 テーマ選択の趣旨

民間部門と公的部門は、利用可能な資源の最適配分をそれぞれ経済活動において行っているが、その行動原理は、前者は市場原理により、後者は民間部門との目的の違いから市場原理によらない領域がある。

一般に、民間部門の経済活動は利潤追求を目的とし、獲得した利益により定量的、画一的な業績評価が可能であり、その予算は見積もりの要素が強く、コスト以上の収益を得れば、目的は達せられる。

これに対し、公的部門は強制的に徴収された税収を主な財源として、民間部門では行い得ない公共の福祉の増大等を目的とし、国防や警察のような市場性のない公共財の提供等を行っていることから、定量的な評価に馴染みにくい分野が多く存在する。

会計の目的についても、企業会計は、利害関係者の調整を図るために、企業の損益を合理的に

計算すること、また、企業の業績や経営状態を株主や債権者等外部の利害関係者へ開示・説明することなど収益性の評価が主目的であるが、公会計は、

・予算を通じて事前の資金配分を明確にし、これを国会・議会の議決による統制の下に置くこと、また、予算の適正な執行管理とともに、その結果を決算として事後的に整理し国会へ報告することから、予算及び決算を通じた「国会・議会による民主的統制」

・行政活動の多様化や厳しい財政状況等を背景として、財務報告としての財務書類等を通じた税財源の使用状況や資産・負債の状況に係る「情報開示と説明責任の履行」と、財務情報の充実を図り、費用や便益に関する客観的な情報を活用して歳出の合理化を進めるとともに、予算編成のプロセスにおいて、事業の将来コストや予算の執行実績の状況を的確に把握し、それを予算編成にフィードバックすることによる「財政活動の効率化・適正化」を図ることを主目的としている[1]など、公的部門と民間部門には違いがある。

会計基準についても、企業会計と公会計では国際的に異なる会計基準を採用している。

企業会計では、現在、国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board;IASB）において、各国の会計基準のコンバージェンス（収れん）と国際会計基準（International Financial Reporting Standards; IFRS）のアドプション（採択）が進められている。

一方、公会計では、国際会計士連盟（International Federation of Accountants; IFAC）の常設機関の１つである国際公会計基準審議会（International Public Sector Accounting Standards Board; IPSASB）によって、公的主体に適用される国際公会計基準（International Public Sector Accounting Standards; IPSAS）が開発され、現在、国際連合グループ、世界銀行等の国際援助機関により各国政府関係機関における IPSAS 導入が推進されている。

IPSASB は IFRS を適用しないことを正当化するような重要な公的部門特有の問題がない限り、IFRS の会計処理とその原文を採用することとしており、現行の IFRS によって包括的に取り扱われていない、あるいは、IFRS が開発されていない領域の公的部門の財務報告問題について検討を進めているが[2]、適当と認められる場合には IASB が公表する IFRS を IPSAS にも採用することで、IFRS とのコンバージェンスが図られている。また、前述したように、各国政府関係機関の公会計基準が IPSAS の採用ないしコンバージェンスが推進されてきていることを踏まえると、IFRS 及び IPSAS の動向が日本の公会計の在り方に、今後、影響を及ぼすことが想定される。

そこで、本論文では、公的部門と民間部門の違いから、IFRS と IPSAS において相違点がある「減損会計」について取り上げ、減損を適用しないこととしている日本の国の財務書類について、

1） 財務省財政制度等審議会（2013）9 ～ 11 頁
2） 会計検査院 川村義則特別研究官・青木孝浩副長（2009）5 頁

国で所有する各資産の内容を分析し、IPSAS の減損規定の適用可否とその有用性を考察する。

なお、財政法では借金（建設国債の発行）ができる支出を資産性がある支出、つまり、公共事業費の見合いの資産である公共用財産からの受益が長期にわたる場合に限定している。このような建設国債発行の趣旨と財政の健全化の観点から、本論文の個別テーマとして、減損会計を取り上げ、当該資産から得られる受益が建設国債発行時に想定していた価値（期間）から著しく下落している場合などにおいて、減損規定を適用させることの有用性を検討することとしたい。

第１章　国際公会計基準（IPSAS）について

第１節．IPSAS の現状[3)]

１．概要

（１）開発主体と作成文書

1977 年に設立された IFAC[4)] によって指定・運営が行われている常設かつ独立の会計基準設定機関である IPSASB が、民間部門の会計基準の設定を除く、中央政府、地域政府（州、郡、地域等）、地方政府（市、町等）およびそれらの出資法人を含む全ての公的部門（IFRS を適用している政府系企業（Government Business Enterprises; GBEs）を除く）の一般目的財務諸表に適用される「国際公会計基準（IPSAS）」、財務諸表以外の一般目的財務報告書に適用される「推奨実務ガイドライン（RPG）」、IPSAS や RPG を新規に作成する場合、又は既存の IPSAS や RPG を修正する場合の基礎となる「公的部門における一般目的財務報告の概念フレームワーク」など、公的部門の会計に関する基準やガイドラインの開発・作成や公表を行っている。

2015 年 3 月末時点で、IPSAS 第 38 号、RPG 第 3 号まで作成・公表され[5)]、現在、公的部門

3）　IPSASB（2009）

4）　IFAC HP によると、2014 年 11 月現在、130 カ国、175 会員団体が加盟しており、日本公認会計士協会（JICPA）も設立以来の会員団体である。

5）　IFAC（2015）。IPSASB は 1986 年に設立された公的セクター委員会（PSC）が 2004 年に名称変更された組織で、IPSASB ではボードメンバーのみが投票権を有し、議事もボードメンバーを中心に進行するが、テクニカル・アドバイザーはボードメンバーの補佐を担い、議長が認めた場合には発言することもある。ボードメンバーの出身国は、スイス（議長）、カナダ（副議長）、英国、米国、モロッコ、中国、日本、パナマ、ドイツ、ブラジル、フランス、南アフリカ共和国、マレーシア、ルーマニア、ニュージーランド、オーストラリア、パキスタン、カナダ、イタリア。オブザーバーには、アジア開発銀行、欧州委員会、欧州投資銀行、欧州統計機関、国際会計基準審議会、国際通貨基金、最高会計検査機関国際組織、経済協力開発機構、国連開発機関、国際連合、世界銀行がいる。JICPA の推薦により、現在、ボードメンバー１名、テクニカル・アドバイザー１名が日本から出席している。JAGA（2014）。

特有の検討事項として、初度適用の基準、公的部門の結合、金融商品、社会給付、サービス業績情報等が進行中の主な検討事項となっている。

（2）一般目的財務諸表の体系

IPSASに準拠して、発生主義会計により作成される一般目的財務諸表（以下「財務諸表」という。）の体系は、

① IFRSの財政状態計算書（貸借対照表）に対応する財政状態計算書（a statement of financial position)

② IFRSの包括利益計算書（損益計算書）に対応する財務業績計算書（a statement of financial performance)

③ IFRSの持分変動計算書に対応する純資産・持分変動計算書（a statement of changes in net assets/equity)

④ キャッシュ・フロー計算書（a cash flow statement))

に加え、重要な会計方針及び注記から成り立っている（予算を公表している場合は、予算と実績との比較欄を設ける）。財務業績計算書には、「収益（revenue)」が含まれており、所有者からの拠出に関連するもの以外で、純資産・持分の増加をもたらす一定期間中の主体の通常の事業過程で生ずる経済的便益又はサービス提供能力の総流入を意味するが、IFRSでは収益（revenue）と利得（gain）を含む「収益（income)」を使用し、IPSASの「収益（revenue)」より広い意味となっている[6)]。

2．IPSASの適用状況

IPSASBには適用を強制する権限はなく、適用は各国の任意となるが、世界銀行、アジア開発銀行などが積極的に発展途上国へのIPSAS導入を支援しており、これらの銀行から資金調達する際にはIPSASの採用が条件とされる場合があるため、特に発展途上国において適用が進んできている。IPSASB事務局の発表によると、60～80国がIPSASを適用したか、適用する過程にあり、例えば、ニュージーランド、南アジア諸国（タイ、インドネシア、マレーシア、カンボジア、ベトナム)、アフリカ諸国（ケニヤ、南アフリカ)、ラテン及び南アメリカ諸国（ペルー、ブラジル、コスタリカ)、一部ヨーロッパ諸国（スイス、オーストリア、スペイン、エストニア）などで、ロシア、インド、中国なども時期は明確に定めていないが、適用する意向を表明している。

6） 清水涼子（2007）108頁

この他にも、EU 加盟国については EUROSTAT [7] が統計と会計の基準の統一を目指し、IPSAS を基礎とする欧州公会計基準（EPSAS）を 2020 年に採用する方向で調整中、また、OECD、NATO、EU、国連機関等が適用又は適用に向けて調整中としている [8]。

第 2 節．IFRS とのコンバージェンスと今後の方向性

序章でも述べたとおり、IPSASB は IFRS を適用しないことを正当化するような重要な公的部門特有の問題がない限り、IFRS の会計処理を適用するよう努めるなど、IPSAS は IFRS に基づいて設定されたものとなっているが、現状の IPSAS にはまだ設定されていない空白の部分があるため、個別の基準を設定して当該空白部分を埋めていくことにより、IFRS とのコンバージェンスに取り組むこととしている。2014 年 3 月に公表された「IPSASB の 2015 年以降の戦略コンサルテーション」では、IFRS とのコンバージェンス・プロジェクトとして、①鉱物資源の炭鉱と査定のための包括的な基準を開発するまでの暫定基準に係るもの、②あらゆる種類の保険契約を会計処理するための単一の原則主義のガイダンスの提供を目指すこと、③売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業の測定と表示、④規制料金産業の認識について取り上げられている [9]。

一方、IASB では、現在、金融商品、減損、リース、保険契約の 4 つの課題に取り組んでおり、今後のプロジェクトとしては、銀行、排出権取引、dynamic risk management、のれん、タクソノミーが挙げられている。また、概念フレームワークの策定は IPSASB よりも遅れているが、2016 年には公表予定としていることから [10]、IPSASB では、それらを踏まえた検討が、今後、必要になるかもしれない。

第 2 章　国の財務書類について

第 1 節．概要

1．日本の公会計制度

我が国には、中央省庁、特殊法人・特殊会社、独立行政法人、国立大学法人、地方公共団体、第三セクター、地方独立行政法人、公益法人、NPO 法人など多くの公的部門が存在しているが、

7）欧州連合（EU）における欧州委員会（European Commission: 共同体法を提案し実施する権限をもつ委員会）の部局のひとつである統計局

8）JAGA(2014) 及び IFAC（2014）

9）伊澤賢司・蕗谷竹生（2014）89 頁

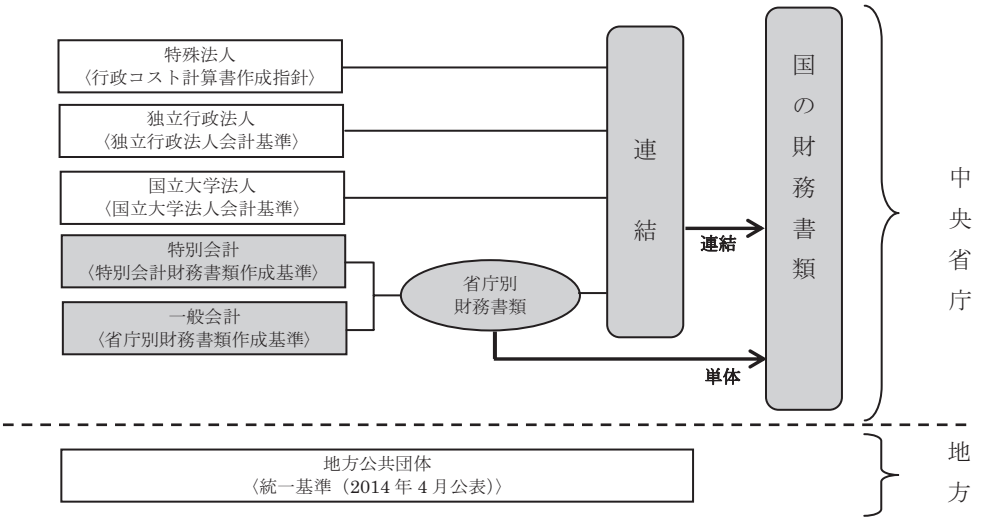
10）伊澤賢司・蕗谷竹生（2015）69 頁

その会計処理基準は公的主体ごとに異なる基準を採用している。

企業会計においては、連結に際して同一の状況下での会計処理は統一されている必要があるが、国の財務書類の連結財務書類を作成するに際しては、事務負担等の観点から、異なる会計基準から作成された各特殊法人等の既存の財務諸表を利用し、特殊法人等に特有の会計処理を連結に際して必要な修正を行うことにより作成することとしている。

なお、発生主義・複式簿記の導入、固定資産台帳の整備、比較可能性の確保等を促進する目的で、2014 年 4 月、総務省より「今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書（以下「統一基準」という。）が公表された（移行期間は 2015 年以降、3 ～ 5 年の間としている）[11)]。

【図表 1　公会計の仕組み】



2．国の会計制度

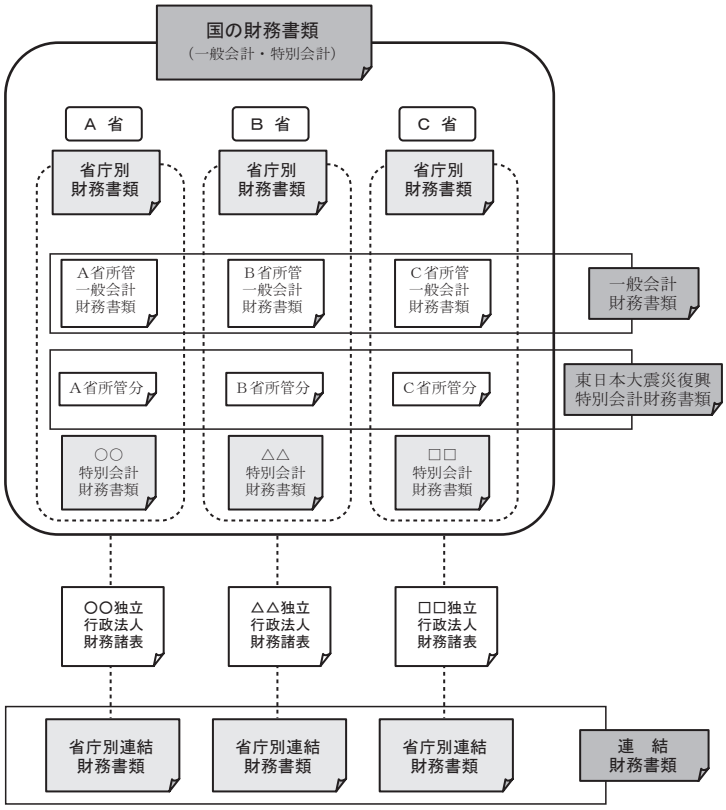
（1）財務書類の構成

財政活動に必要な財源を国民から税金等として徴収し、これを適正に配分するため、我が国の会計制度は、収入支出の判断を確実かつ健全に行う必要性から、現金の接受の事実を重視する「現金主義」を採用し、予算は国会の議決による統制の下に置き、その執行結果を決算として事後的に国会へ報告している。

それに加え、2003 年度決算分より、現金主義の基づく決算情報を基に、企業会計の考え方及び手法を参考に、以下の構成で国の財務書類等を作成公表している。

11）　総務省 福田直（2014）34 ～ 39 頁

【図表２　国の財務書類の構成】



（出所）財務省主計局『「国の財務書類」ガイドブック』28頁

① 国の財務書類

一般会計と特別会計[12]を合わせた国全体の財政状況等を表す財務書類。各省庁が作成した「省庁別財務書類」を全省庁分合算して作成。

② 省庁別財務書類

各省庁が所管の一般会計と特別会計を合算して作成する財務書類。

③ 会計別財務書類（一般会計・特別会計財務書類）

一般会計の省庁別財務書類と各特別会計（2013 年度は 18 特別会計。特別会計財務書類は、

12）　国において、財政状態を明確にするため、収支をすべて一個の予算に総合・統一して計算することを原則としている。しかし、例外として、特定の事業を行う場合、特定の資金を保有してその運用を行う場合、その他特定の歳入をもって特定の歳出に充て一般の歳入歳出と区分して経理する必要がある場合に限り、法律に基づき特別会計を設置することが認められている。これに対し、特別会計に所属しない歳入歳出の組織全体を一般会計という。

2007年度決算分より会計検査院の検査を経て国会へ提出することが法定化）の財務書類。

④ 連結財務書類

国の業務と関連する事業等を行っている独立行政法人等を連結した財務書類。

（2）財務書類の体系

国の財務書類等では、以下の財務書類4表及びこれらに関連する事項についての注記・附属明細書から成り立っている。

① 会計年度末における資産及び負債の状況を明らかにする「貸借対照表」

② 業務実施に伴い発生した費用を明らかにする「業務費用計算書」

③ 貸借対照表の資産・負債差額の増減の状況を明らかにする「資産・負債差額増減計算書」

④ 財政資金の流れを区分別に明らかにする「区分別収支計算書」

国の財務書類は各省庁が作成した省庁別財務書類を合算して作成するが、省庁別財務書類は、国の歳入歳出決算及び国有財産台帳等の決算値を基に、財務書類4表の勘定科目へ組み替えを行い（必要に応じて過去の事業費を累積）、決算整理として未収・未払の計上、引当金の計上、減価償却の実施といった発生主義の手法による調整を行う手順で作成されている。加えて、業務費用計算書における人件費など形態別に表示している費用を各省庁の政策評価項目毎に配分して表示した「政策別コスト情報」を作成しており、各省庁の個別の政策分野における費用の全体像を表示し、事業コストと人・物にかかるコストの比較、経年変化や他事業との比較が可能なセグメント情報として公表している。

これらの財務書類は、企業会計の手法を用いつつも、国の財政活動の特性を踏まえた独自の工夫を行っている。

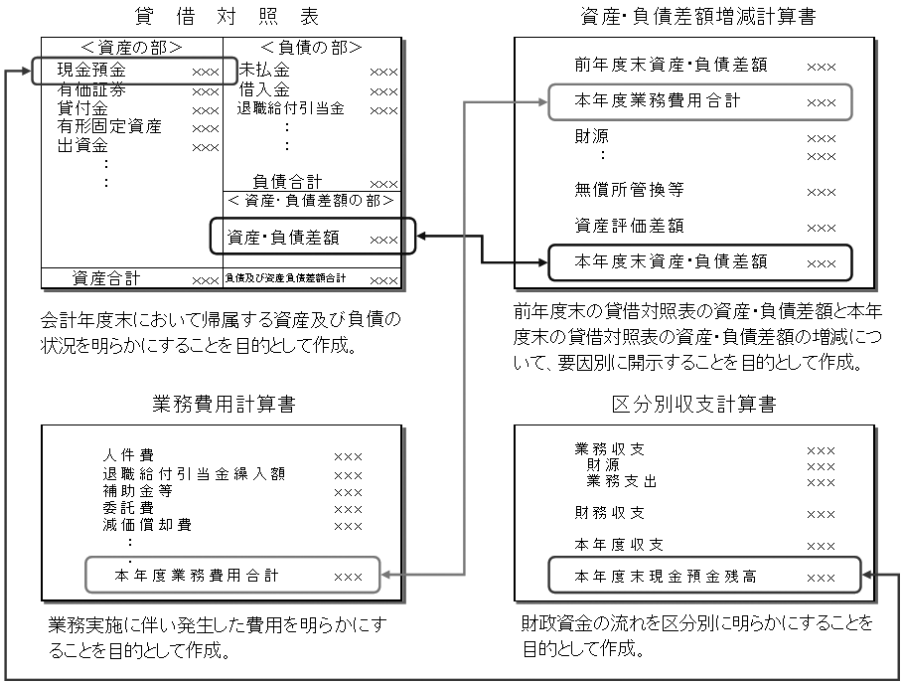
例えば、国の財政活動は、序章でも記述したとおり、利益の獲得を目的としていないことから、損益計算書の作成は行わず、フロー情報として国の財政活動の結果発生したコスト（費用）を明らかにする業務費用計算書を作成している。

また、企業会計では純資産として取り扱われる貸借対照表の資産と負債の差額については、国の場合、企業会計における払込資本に関する取引がなく、また、損益計算を行わないことから稼得資本に関する取引もない。資産と負債の差額の内訳については、その約半分が財務書類作成開始時に生じた差額であり、作成開始時以降は資産・負債差額増減計算書を作成して、資産と負債の差額の増減要因を明らかにしていることから、資産と負債の差額を「資産・負債差額」として一括表示している。

さらに、国の資産のうち道路や堤防等の公共用財産については、台帳上物量尺度のみが管理され価格管理はされていないものが多数あり、それらが国の所有となる資産であって、サービ

ス提供能力及び将来の経済的便益が存在する場合においては、一般的な売買市場がない場合であっても、決算資料に基づき、取得原価を推計して貸借対照表に資産計上することとしている点は、企業会計にない手法である。

【図表３　国の財務書類の体系】



（出所）財務省主計局『「国の財務書類」ガイドブック』25 頁

第２節．国の財務書類に係る今後の方向性等

１．活用に向けた検討事項

（１）現在の活用方法

財務書類の作成への取り組みは、

・バブル崩壊後に財政状況が悪化する中、財政構造改革を進める一環として、1999 年２月、首相直属の諮問機関である経済戦略会議で取りまとめられた「日本経済再生への戦略」において、『国民に対して政府及び地方公共団体の財政・資産状況をわかりやすく開示する観点から、企業会計の原則の基本的要素を踏まえつつ財務諸表の導入を行うべきである。』との提言がなされたこと

・2003 年６月、財政制度等審議会で取りまとめられた「公会計に関する基本的考え方」に

おいて、『予算執行の単位であるとともに行政評価の主体である省庁に着目し、省庁別のフローとストックの財務書類を作成し、説明責任の履行及び行政効率化を進めること』とされ、省庁別財務書類の作成に向けて検討を行うことが示されたこと

等を受け、2002年度決算分より省庁ごとにフローとストックの情報を開示する「省庁別財務書類」、2003年度決算分より財務省主計局において、国全体のフローとストックの情報を開示する「国の財務書類」の作成・公表が行われた。その後[13]、財務情報の充実、わかりやすい説明や早期化等の改善により、情報開示を通じた活用は一定の成果を見た。しかし、2006年6月、財政制度等審議会で取りまとめられた「公会計整備の一層の推進に向けて～中間取りまとめ～」において、国民に対するわかりやすい説明、政策評価等との連携による予算のPDCAサイクルの構築、地方公共団体や国民経済計算（SNA）との連携などの活用方法について提言がなされ、また、各省へのアンケート調査やヒアリングにおいても、省庁別財務書類や政策別コスト情報が実際に活用された例はほとんど見られず、実務において、財政活動の効率化・適正化の観点から、国の財務書類等が十分に活用されているとは言い難い状況が現状である。

（2）今後の活用方法

このような状況を踏まえ、前述の地方公共団体やSNAとの連携については、今後の地方公会計の取組みや関係国際機関における状況を注視する必要があるが、2015年4月、法制・公会計部会で取りまとめられた「財務書類等の一層の活用に向けて（報告書）」[14]において、国の会計は、行政サービス提供の費用と対比されるべきアウトプット・アウトカムなどを金額的に測定することが困難であり、また、金額情報がないためにインフラ資産のサービス提供能力を測定することが困難であることから、企業会計の手法をそのまま適用することには限界があるため、管理会計的な活用には限界があるが、税収等の固有財源と行政活動コストの乖離の程度やその影響等の財務会計的な情報については有用性があるとして、以下について検討していくことしている。

① 財務書類を用いた情報開示による活用
・平易なリーフレット作成や加工可能な電子媒体での公表等により国民に対するわかりやすい説明を行うこと

13） 1990年代、イギリス等先進諸国では財政構造改革に向けた取組の中で、民間企業の経営理念や経営手法を可能な限り行政部門にも導入し、活性化・効率化を図っていこうとする考え方（いわゆるNew Public Management）に基づき、貸借対照表の作成等、財政状況報告の改善等への取組みが行われ、これら先進諸国における事例を参考に、日本でも2000年10月に1998年度決算分の貸借対照表（試案）を作成・公表。 財務省主計局（2015a）1～3頁

14） 財務省法制・公会計部会（2015）

・財務情報と非財務情報の統合等を行うとともに将来における財政リスクに係る説明に努めること
・2015 年以降の統一基準による作成の動向を踏まえつつ地方公共団体の作成する財務書類との合算（連結）について検討を行うこと

② 財務情報を財政の健全化に役立てることによる活用
・財源から業務費用を差し引いた財源不足分である「超過費用」とプライマリーバランスとの比較を行うこと
・財務書類により財政状況に及ぼす影響やその要因に関する説明の充実させること
・資産・負債差額の評価を行うこと

③ 行政活動の効率化・適正化のための活用
・「超過費用」とプライマリーバランスとの比較を行うこと
・現状、国有財産台帳は異なる台帳に記載され、取得原価情報が付与されていないインフラ資産についてインフラ資産台帳の整備を検討すること
・「政策別コスト情報」について各事業の単位当たりコスト情報を提供する等の改善を行うこと
・手数料等の算定に当たっては、減価償却費等の非資金コストも考慮することにより、受益者負担の適正化等企業会計的手法の活用を行うこと

２．IFRS 及び IPSAS を踏まえた検討事項

IPSASB における財務報告の主要な目的は、利用者のニーズに合致した情報を提供することであり、これは公的部門も民間部門も同じであるとし[15]、公的部門特有の問題がない限り IFRS の会計処理・原文を維持するように IPSAS を策定していることから、国の財務書類等と IFRS 及び IPSAS とのコンバージェンスに際しては、「企業会計とのコンバージェンス」と「比較可能性」の観点から検討が必要である。

前者の「企業会計とのコンバージェンス」については、原則として企業会計の基準に準拠しつつ、公的部門の特殊性に配慮した修正を行うという IPSAS におけるアプローチと、国の財務書類の基礎となる「省庁別財務書類の作成基準」におけるアプローチは同じであり、実際、同基準の資産・負債の定義を設ける際に IPSAS を参考にしてきたことから、引き続き、IFRS 及び IPSAS の動向を注視するとともに、IPSAS 策定過程等で必要に応じて我が国サイドから積極的に意見を述べることも重要と考えている[16]。

後者の「比較可能性」については、公的部門における財務諸表の利用者の定義にもよるが、一般に、財務体質の比較が可能であるということは、当該財務諸表が透明性及び説明責任の確保がなされている状態にあるという観点から有用であろう。例えば、地方公共団体における統一基準が本格稼働され、比較可能になると、住民は自分の居住する地域と他の地域を比較し、税金が効率的に使われているか等の確認をすることが可能になるかもしれないが、国レベルで比較可能性

15）　鈴木豊・兼村高文（2010）62 頁
16）　財務省 園田雅宏（2013）49 ～ 50 頁

を考慮した場合、国と地方は規模・行政内容から比較困難であり、また、他国との比較においても、国の規模や制度上の違いが多分にあるため、得られる財務情報の評価に係る比較可能性には限界がある。

いずれにせよ、IFRS と IPSAS のコンバージェンスと IPSAS の今後検討されていく内容等について、我が国として注視していくことが重要である。

第３章　減損会計について

第１節．企業会計と公会計の違い

固定資産の減損とは、資産の収益性の低下により投資額の回収が見込めなくなった場合において、回収可能性を反映させるよう帳簿価額を減額するものであり、減損損失の認識・測定には、合理的で説明可能な将来キャッシュ・フローの見積りを行うことにより、資産または資産グループの経済的価値を算定することが要求される。

IFRS では、IAS 第 36 号で、企業が資産に回収可能価額[17] 以上の帳簿価額を計上しないための手続きが定められており、減損の兆候を把握し、比較的早い段階で減損損失を認識し、状況の変化に応じ減損損失の戻入れを認識する。

一方、公的部門においては支出自体が目的であり、利益の獲得を目的としていない点で、企業会計における減損の意義である「資産の収益性の低下により投資額の回収が見込めなくなった状態」は、公的部門では考え方が異なるものとならざるを得ないという点を踏まえ、以下では、有形固定資産の減損の考え方について整理していく。

第２節．公的部門における減損の考え方

１．IPSAS における減損の考え方

（１）概要

IPSAS では、資産を、商業的利益を得ることを目的として保有する「資金生成資産」とそれ以外の「非資金生成資産」に区分している（前者はその資産から正のキャッシュ・インフローを生成することが要件であることから、多少の料金収入を収受していたとしても事務事業にかかるコストを上回る収益をあげていない資産は、後者に該当することになる[18]）。

17）　回収可能価額：資産の売却費用控除後の公正価値（取引の知識がある自発的な当事者間で、独立第三者間取引条件による資産の売却から得られる金額から処分費用を控除した金額）と、使用価値（資産から生じることが期待される将来キャッシュ・フローの現在価値）のいずれか高い方の金額。

18）　鈴木豊・兼村高文（2010）213 頁

民間部門が保有する資金生成資産の場合、将来キャッシュ・フローに着目することで減損は認識されるが、公的部門が保有する非資金生成資産の場合、その保有の目的は利益の獲得ではないことが多いため、公的部門が保有する非資金生成資産の減損を認識し、適切な会計処理を行うための基準が必要となる。

IPSAS の減損規定は下表のとおり、資金生成資産は IPSAS 第 26 号、非資金生成資産は IPSAS 第 21 号が適用される。これらの基準は、例えば、公正価値の測定方法に関して違いがあるが、その目的は共通であり、資産が減損しているかどうかを判断し、減損損失を確実に認識するための手続を規定している。

以下では IFRS で取り扱わない「非資金生成資産」の減損について言及する[19]。

	認　識	測　定
資金生成資産（IPSAS 第 26 号）	IFRS(IAS 第 36 号）とほぼ同様の規定。将来キャッシュ・フローの割引現在価値と帳簿価額を比較。	帳簿価額と回収可能価額（「資産の公正価値－売却費用」と「使用価値（将来キャッシュフローの現在価値）」のいずれか高い金額）を比較。
非資金生成資産[20]（IPSAS 第 21 号）	減損の兆候があった場合、主体は資産についての「回収可能サービス価額（※）」を見積もらなければならない。	帳簿価額と回収可能サービス価額を比較し、回収可能サービス価額が帳簿価額を下回っている場合にその下回った金額を減損損失として処理（**減損損失＝帳簿価額－回収可能サービス価額**）。

（※）・「回収可能サービス価額」とは、回収可能サービス価額資産の「正味売却価額（公正価値－売却費用）」と「使用価値相当額」を比較し、高い方の金額。

・「正味売却価額」とは、当該資産を市場で売却した金額から販売に係る費用を控除した金額で、以下のいずれかの方法により算定。

1. 正味売却価額における最良の証拠：正味売却価額として、証拠力の最も強いのは、対等な条件による拘束力のある売買契約に基づく価格から、資産の処分費用を控除した金額。
2. 売買契約を締結していない場合：市場で活発に取引されている場合は、市場価格から処分費用を控除した金額。

19）　政府系企業については IAS 第 36 号を適用する。なお、IPSAS 第 21 号においては、超長期的な事業継続の政策決定により会計処理の峻別を行うことはないが、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政策的背景をもつものであるとしている。

20）　棚卸資産、工事契約により生じる資産、金融商品関係基準の範囲に含まれる金融資産、公正価値モデルにより測定される投資不動産、再評価額で測定された非資金生成資産、再評価額で測定された非資金生成無形資産、他の IPSAS で減損の会計処理が要求されているその他の資産については除く。

3. 市場で活発に取引されない資産の場合：売買契約も活発な市場も存在しない場合でも、取引に関して知識を有し、自発的で対等な条件による資産の売却に関する情報に基づき、見積もることが可能な場合、同一産業内の類似資産の取引事例を検討することもある。
4. 上記の方法のいずれも適用できない場合：回収可能サービス価額＝使用価値相当額となる。

・「使用価値相当額」とは、資産に残存するサービス提供能力の現在価値で、以下のいずれかの方法により算定。

1. 減価償却後再調達原価アプローチ：現存資産と同等のサービス提供能力を有する資産を新たに購入（又は生産）した場合の価額から、現存資産の使用期間に応じた減価償却費を控除した金額をもって使用価値相当額とする方法。
2. 回復原価アプローチ：減価償却後再調達価額から、見積修理費用を控除した金額を使用価値相当額とする方法。
3. サービス構成単位アプローチ：稼働停止等によりサービス提供能力が減少した部分を減額して使用価値相当額とする方法。

（2）非資金生成資産における減損 (IPSAS 第 21 号) について

IPSAS 第 21 号における非資金生成資産の減損は、減価償却によって体系的に認識される資産の将来の経済的便益又はサービス提供能力の損失であり、毎決算日において減損テストを実施して減損の兆候を評価し、減損の兆候が認められる場合、資産の効用の低下を反映させるため、当該資産の回収可能サービス価額を測定することになる。

減損の兆候には、外部要因として資産より提供されるサービスの需要の消滅や、技術的・法的・政府の政策的環境により悪影響のある著しい長期的変化の発生、内部要因として資産の物的損傷、資産の使用範囲・方法に悪影響のある著しい長期的変化の発生（遊休状態、資産の属する事業の廃止若しくはリストラクチャリングの計画・予定期日より前に資産を処分することになった場合を含む)、資産の工事中止の決定、資産のサービス成果が予想より著しく悪化すること、その他の要因として時の経過や通常の使用の結果予想される程度を超える資産の市場価値の著しい低下や資産より提供されるサービスの需要の著しく長期的な減少が想定される[21)]。

21） 各要因に近い状態、又は発生等が予想される場合なども含む。なお、IFRS 同様、過年度認識した減損損失が減少していること等が判明した場合、資産の帳簿価額が回収可能サービス価額になるまで減損損失の戻入れを行うこととしている。

２．国の財務書類における減損の考え方

国の財務書類の会計基準では、減損を一律適用しないこととしている点でIPSASと異なっているが（地方公共団体における統一基準においても、国と同様、減損の適用はない。）、仮に国の財務書類で減損規定を適用する場合、減損損失を計上することにより資産価値の適正評価が実施され、また、当該評価により減価償却費が調整（残存価額と残存耐用年数の見直し）されることになる。

図表４のとおり、国の財務書類上、2013年度決算ベース単体（一般会計と特別会計の合計、以下同じ。）で、有形固定資産177兆円（対総資産額27%）が資産の最大科目であり、国有財産（公共用財産を除く、以下同じ。）、公共用財産、物品、その他固定資産と分類分けされているが、以下では、貸借対照表上、有形固定資産のうち金額が大きい国有財産と公共用財産の特徴を分析し、IPSASの減損規定の適用可否を検討する。

【図表４　国の財務書類（単体）の貸借対照表（2014年３月31日現在）】

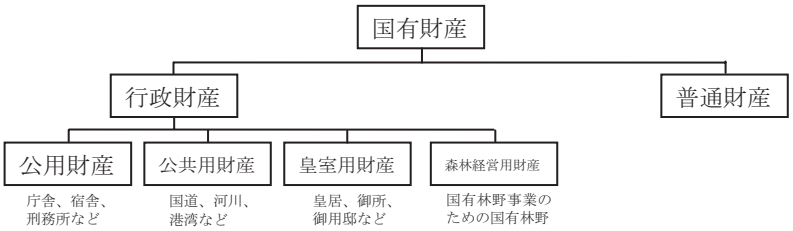
（単位：十億円）

＜資産の部＞		＜負債の部＞	
現金・預金	18,619	未払金等	11,159
有価証券	129,319	賞与引当金	279
未収金等	11,900	政府短期証券	101,597
前払費用	1,314	公債	855,761
貸付金	137,940	借入金	28,411
運用寄託金	104,769	預託金	6,980
貸倒引当金	▲ 2,332	責任準備金	9,442
有形固定資産	177,729	公的年金預り金	112,233
国有財産（※）	29,060	退職給付引当金	8,798
公共用財産	146,357	その他の負債	8,397
物品	2,283		
その他固定資産	29	負債合計	1,143,056
無形固定資産	227	＜資産・負債差額の部＞	
出資金	66,318	資産・負債差額	▲ 490,376
その他の資産	6,877		
資産合計	652,681	負債及び資産・負債差額合計	652,681

（※公共用財産を除く）

（出所）財務省主計局『「国の財務書類」ガイドブック』10頁

【図表５　国有財産とは[22)]】



（出所）財務省理財局『国有財産レポート』６頁。公共用財産については国有財産台帳への記載の適用除外。

（１）国有財産について

国有財産 29 兆円は、土地（16.2 兆円）、建物（3.4 兆円）、工作物（3.2 兆円）、立木竹（2.9 兆円）、船舶（1.4 兆円）、建設仮勘定（0.7 兆円)、航空機（0.6 兆円）及び機械器具（0.0 兆円）が主な内訳である。国の財務書類では、国有財産法に基づき国有財産台帳で管理されている台帳価格を基礎として貸借対照表計上額としている。

国有財産台帳価格については、原則として、以下にように測定し、毎年度、価格改定を実施している。

(a)　土地

相続税評価方式（路線価方式、倍率方式）により算定

(b)　建物等の償却資産[23)]

取得時の台帳価格から減価償却累計額（建物については定額法、その他の資産については

22）「行政財産」は国が行政上の目的のために保有しているもので、一定の場合を除き貸付、交換、売払い、譲与、信託、出資の目的とし又は私権を設定できず庁舎敷地のように国が使用しているものと、道路や国立公園のように一般に利用しているものがある。「普通財産」は行政財産以外のもので、行政財産に近い性格を有する財産（国が政策目的達成のために特別の法律の規定に基づいて行った現金出資又は現物出資により取得した出資による権利、アメリカ合衆国の軍隊に条約に基づき提供するキャンプ地、飛行場、港湾施設等があり、自由に処分することはできないもの）とそれ以外の財産（その時々の社会的要請に即応して効率的、かつ、適正に管理又は処分を行うべき性質の財産）に大別。旧庁舎敷地など行政財産が不要となって本来の行政目的に供されなくなった場合、すなわち用途廃止され普通財産にとなったものや租税物納された土地、学校敷地、公園敷地など地方公共団体に貸し付けられているものなどがある。

23）2010 年度価格改定以前の国有財産台帳価格の改定は、５年ごとに行われてきたため、価格改定年度以外の年度においては、建物等の償却資産について当該年度の減価償却（定率法）を行い、減価償却累計額を控除した価額を計上し、企業会計と同様に固定資産の使用に伴う価値の減少を認識し、価格改定年度に係る評価差額については、資産・負債差額増減計算書に「資産評価差額」として計上している。なお、時価と著しく乖離する場合を考慮し、2011 年度末以降は「５年ごと」から「毎年度」価格を見直すこととされた。

定率法）を控除した額[24]

① 減損の適用可否の分析

国有財産のうち行政財産は、一定の場合を除き、国が行政上の目的のために保有しているもので、貸付、交換、売払い、譲与、信託、出資の目的とし又は私権を設定することができないことから、基本的には行政目的のために使用されている状態であることが想定される。一方、普通財産には、行政目的に使用しなくなった旧庁舎敷地などが含まれることから、未利用国有財産などについては減損の兆候を確認し、減損規定を適用させることが可能である。ただし、普通財産が行政財産として再び行政目的に供せられる可能性もあること、また、昨今、未利用国有財産[25]の有効活用の観点から、国有地の売却促進が行われていることについて留意する必要はあるが、普通財産と行政財産のいずれに場合においても、国有財産（資産）の将来の経済的便益又はサービス提供能力の損失がある場合は、財務書類上、減損会計を適用する余地はあるものと考える。

国有財産台帳上、有形固定資産の主なものは、以下のとおりである。

(a) 土地 17 兆 4,778 億円（行政財産 12 兆 5,947 億円、普通財産 4 兆 8,831 億円）

(b) 立木竹 2 兆 9,137 億円（行政財産 2 兆 9,085 億円、普通財産は 51 億円）

(c) 建物 3 兆 4,598 億円（行政財産 3 兆 769 億円、普通財産 3,829 億円）

(d) 工作物 3 兆 1,119 億円（行政財産 2 兆 7,959 億円、普通財産 3,160 億円）

(e) 機械器具 48 円（財務省所管一般会計の普通財産[26]）

(d) 船舶 1 兆 4,038 億円（行政財産 1 兆 4,035 億円、普通財産 2 億円）

(f) 航空機 48 円（財務省所管一般会計の普通財産）

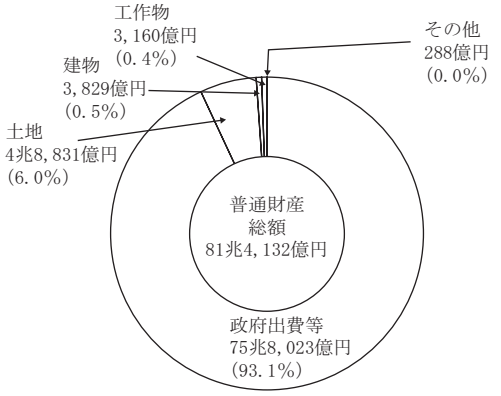
普通財産のうち償却資産の太宗は建物と工作物であり、建物は財務省所管の延べ 5 百万平方メートル、1,993 億円及び防衛省所管の延べ 3 百万平方メートル、1,686 億円、工作物は財務省所管の 28 億円と図表 6 からも分かるように、普通財産の構成比に占める割合は低く、その大半は地方公共団体等へ貸し付けられているものであるため、減損のインパクトは小さいことを念頭に導入の検討を行うべきである。

24） 償却資産のうち立木竹の評価については、台帳価格に時価倍率を乗じて評価している。

25） 未利用国有地とは、単独利用困難なものを除く宅地又は宅地見込地で現に未利用となっている土地（管理委託、一時貸付等暫定活用しているものを含む）をいう。ただし、現況が農地、山林等の財産であっても、周辺の状況から判断して宅地開発が見込まれる場合には、対象財産としている。

26） すべて、旧陸軍省、海軍省及び軍需省の所管に属していた機械及び重要な器具。

【図表6　普通財産（2014年3月31日現在）】



（出所）財務省理財局「国有財産統計」

② IPSAS第21号の適用可否の分析

IPSASでは、棚卸資産、工事契約から生じる資産、金融資産、投資不動産、再評価額で測定された非資金生成資産についてはIPSAS第21号の適用対象外としている。

このうち「再評価額で測定された非資金生成資産」について、減損テストの適用を要求していないことは、報告日の公正価値と大差のない価額が、再評価額には保証されており、減損は当該評価の中で反映されると考えられていることによる。

国の財務書類上、国有財産として計上されているものについては、上記の方法により、毎年度、価格改定を行っているが、その改定方法は、土地については地価変動等を踏まえ、毎年度末に、原則として相続税路線価に基づいた評価、建物・工作物等の減価償却資産については、取得価格から減価償却費相当額を控除する方法により実施される。IPSAS第21号の適用対象外である「再評価額で測定された非資金生成有形固定資産」の再評価額は、信頼性をもって測定された公正価値から減価償却累計額等を控除した評価額をいい、IPSASの「公正価値」の定義が「取引の知識がある自発的な当事者間で、独立第三者間取引条件により、資産が交換され、又は負債が決済される価額」としていることから、相続税評価方式による土地の改定価格は公正価値の定義に当たると思われるが、償却資産の評価方法は、単に取得時の台帳価格から減価償却費相当額を控除しているだけであり、IPSASの公正価値の定義に当たるか疑問があるため、IPASAS第21号が適用になると考えられる。

③ 回収可能サービス価額の考え方

IPSAS第21号の減損の測定（資産の正味売却価額と使用価値相当額を比較し、高い方の金額とする回収可能サービス価額が帳簿価額を下回る金額について減損損失として処理）で、

「正味売却価額」については売買契約価格、市場価格もしくは売買契約も活発な市場も存在しない場合でも、取引に関して知識を有し、自発的で対等な条件による資産の売却に関する情報に基づいた見積額により算定すること、資産に残存するサービス提供能力の現在価値である「使用価値相当額」については３つのアプローチ（減価償却後再調達原価アプローチ、回復原価アプローチ、サービス構成単位アプローチ）により算定することになる。国の普通財産のうち償却資産の建物及び工作物は、例えば、公園内の建物や養護老人ホーム・保育園、宿舎などについては、現状、地方公共団体等への貸付を行っているものが多いが、仮に貸付等が終了し、売却せず保有している場合、以下の(ⅰ)(ⅱ)のケースでIPSASと同様のアプローチが適用され得る。

(ⅰ) 物的損傷から識別される減損は、一般的に回収原価アプローチ又は適正な場合には原価償却後再調達原価アプローチにより測定可能である。

(ⅱ) 使用範囲又は方法に係る著しい長期的変化（需要の消滅あるいはそれに近い状態から判断されるものも含む）から識別される減損は、一般的に減価償却後再調達原価アプローチ又は適切な場合にはサービス構成単位アプローチにより測定可能である。なお、稼働停止等によりサービス提供能力が減少した部分を減額するサービス構成単位アプローチについては、財務省理財局において毎年実施している実地監査[27]により未利用国有地の洗い出しや空きスペースの創出など、その使用状況について、効率性・経済性・社会ニーズ等の観点から、他の用途への変更、用途廃止等の適切な措置を講じるべきといった監査結果が報告されており、当該監査結果より、資産のサービス提供能力の減少分を確認することができる。当該監査結果によっても貨幣価値に換算することが困難な資産も存在するが、例えば、償却資産では使用範囲の減少分を除いた金額を本来の使用範囲と按分して金額を算定することも可能であると考える。ただし、本来の目的での使用ではないが、使用しないこととなった範囲を未利用とせず、別の活用方法により使用することも想定されるため、留意が必要である。

一方、IPSASでいう「技術的、法的又は国の政策環境における著しい長期的変化」から識別される減損とは、行政財産が国の政策環境の変化により本来の目的外の使用となり普通財産となる建物や工作物が想定されるが、IPSASではこのような変化から識別される減損については減価償却後再調達原価アプローチ又はサービス構成単位アプローチにより測定可能として

27） 政府は、監査の充実・強化しており、2008年度以降毎年度、当該年度中の財産の発生状況及び処分等処理の進捗状況を把握し、財産を管理する各省各庁に対し、処理の促進を要請している。未利用国有地は、「地方公共団体等が利用する財産」、「処分対象財産」、「処分困難事由のある財産」に区分した上で、処分等の状況を公表。

いるが、国の資産で、例えば、空港の廃止などの政府の政策環境の変化（法的な変化を含む）の場合、減損ではなく行政財産から普通財産へ分類替えを行った後に、当該資産が上記の(i)又は(ii)により識別される減損事由がある場合に適切なアプローチに基づいて測定するという２段階の検討を行うことが国有財産の管理に係る制度に即していると考える。

（２）公共用財産（インフラ資産）について

2013 年度の国の財務書類では、公共用財産（インフラ資産のみを意味する。以下同じ。）177 兆を計上しており、その内訳は公共用財産施設（107 兆円）と公共用財産用地（38 兆円）である。公共用財産施設については国土交通省の治水施設及び道路施設等と農林水産省の土地改良の施設及び治山治水施設等、公共用財産用地については国土交通省の道路用地及び治水用地等と農林水産省の土地改良等に係る用地がその内訳であるが、公共用財産は金額も大きく、他の有形固定資産と比べても減損導入のインパクトは大きい。

①　固定資産台帳について

国の財務書類上、公共用財産とは、国有財産台帳作成の適用除外となっている道路や河川などのインフラ資産を意味し、これら公共用財産は、道路台帳、港湾台帳、漁港整備財産台帳、土地改良財産台帳など個々に作成・管理を行っているが、台帳には当該インフラ資産の種類、面積、取得年月日等物量尺度のみ管理されており、財産の性格上、新たに評価を行うことが困難であることから、国の財務書類においては取得原価を推計し、資産計上している。

一方、地方公共団体では統一基準において、正しい資産状況の把握や他の地方公共団体との比較可能性の確保の観点から、インフラ資産についても開始時簿価の算定を行った上で、固定資産台帳において価格を含めた管理をすることとされ、この固定資産台帳には、取得原価情報のほか、耐震診断や施設の稼働状況等の情報を加え、ストックマネジメントに活用することを目指している。

このような状況を踏まえ、国においても、2015 年 4 月に取りまとめられた報告書で、新設時及び補修時における取得原価情報を付与することにより、投下資本の回収状況が把握され、修繕、更新その他のストックマネジメントに役立てることができるとの意見がある一方で、原材料価格や工法等は新設時と更新時とで大きく異なり得ることから、取得原価情報の有用性は限られるのではないか、また、減価償却累計額等を基礎に将来の更新コストを計るということは、既存の公共用財産を再度、取替更新することが前提であるかの印象を与える可能性があるとの意見が出された。これらの意見や地方公共団体の動向も踏まえ、今後、国有財産台帳の整備について検討することとされた[28)]。

28）財務省法制・公会計部会（2015）7 ～ 8 頁

② 減損の適用可否の分析

公共用財産においては、財産の性格上、供用の廃止や区域の変更などにより敷地、支壁などの不用物件が所有者（不用物件が国有財産の場合は主務大臣）に返還又は地方公共団体へ譲与されることにより保有目的の変更が行われることが想定される。そのうち、国が引き続き当該資産を所有することとなった場合に、IPSAS 第 21 号に基づいて、減損の兆候を確認し、減損を測定することとなるが、当該資産は公共用財産ではなく国有財産として管理されることとなるため、（1）の②及び③に沿って、減損の適用を検討することになる。

③ IPSAS 第 21 号の適用可否

国の財務書類上、公共用財産を資産計上することは、サービス提供能力及び将来の経済的便益が存在する場合は資産として計上するという考え方に基づいているが、その金額は取得原価の推計により算出された金額を計上しており、公共用財産は①のとおり、価格管理された台帳が不存在であるため、公共用財産のうち非資金生成資産について減損を適用する場合は IPSAS 第 21 号を適用することとなる。

なお、取得原価の推計は、「用地部分（非償却資産）については、施設の耐用年数分[29]の用地費・事業費等を累計した価額、施設部分（償却資産）については、過去の事業費等を累計して推計した資産価額から減価償却費相当額を控除した後の価額」により算出することとしており、例えば、道路[30]であれば、個々の道路（例えば、①で記載した道路台帳での管理区分）ごとに推計しているのではなく、全道路の用地費等を一括して耐用年数である 50 年分累計した金額を取得原価とし、仮に実際では 51 年間要することとしても、1 年分の金額は資産に含まれない。

この方法は、現行、公共用財産の各台帳において価格管理をしていないために、財務書類上は簡便な方法により一括して公共用財産の取得原価を推計することとしたものであるが、当該取得価格に対して、個々の公共用財産の減損の測定を反映することはできないため、IPSAS 第 21 号の適用には、①で記載した固定資産台帳の整備が必須と思われる。

④ 公共用財産と財政法の関係

国の予算やその他財政の基本について規定する財政法第 4 条第 1 項では、「国の歳出は原則として国債又は借入金以外の歳入をもって賄うこと」と規定して非募債主義をとる一方、同条ただし書において、「公共事業費、出資金及び貸付金の財源について、国会の議決を経た金額の範囲内で公債を発行し又は借入金をなすことができる。」との規定に基づいて発行される国

29） 内閣府政策統括官（2012）に基づいて、耐用年数を道路・海岸・漁港は 50 年、治水は 48 年、港湾は 47 年、土地改良は 33 年としている。

30） トンネル、橋、道路用エレベーター等道路と一体となってその効用を全うする施設等を含む。

の借金である国債（いわゆる建設国債[31]）の発行を公共用財産（同法では「公共事業費」としている。）に認めている（建設公債の原則）。この建設国債の発行限度額及び公共事業費の範囲は、一般会計予算総則に計上されており、国会の議決を経る必要がある。同時に、参考として、年度別の償還予定額を示し、償還方法・償還期限を明らかにする償還計画表を国会に提出することとされており、建設国債の償還は、60年償還ルール[32]に基づき、毎年度見込まれる税財源により順次償還に充てていくとしている[33]。

財政法では建設国債が発行できる支出を消費的支出ではなく国の資産を形成する資産性のある支出、つまり、公共事業費の見合いの資産からの受益が長期にわたる場合に限定して認めているところであり、この考え方に拠れば、資産計上される公共用財産の将来に渡るサービス提供能力と、負債計上される建設国債残高がバランスしている状態であれば、財政の健全性が保たれていると考えることができる。

また、資産形成後に毎期発生する減価償却費は、償還年限（サービス提供終了期間）までに、各年度において、当該資産が国民に対して提供するサービス量（コスト）を意味しており、当該コスト（減価償却費）に見合う税収は自己金融効果により国に内部留保される。したがって、その内部留保分を建設国債の償還財源に充当することにより、資産計上された公共用財産残高と負債計上された建設国債残高のバランスが保たれるといえる。

我が国の制度に当てはめた場合、減損会計を取り入れる意義は、行政上の目的のために使用

31） 建設国債とは普通国債の一種であり、普通国債には、この他に「特例国債（建設国債を発行しても、なお歳入が不足すると見込まれる場合に、公共事業費以外の歳出に充てる資金を調達することを目的として法律に基づいて発行する国債）」、「復興債（2011 ～ 2015年度までに実施する東日本大震災からの復旧・復興事業に必要な財源を確保するために、各年度の予算をもって国会の議決を経た金額の範囲内で発行される国債）」及び「借換債」がある。建設国債及び特例国債については、借換債含め、全体として60年で償還し終えるという60 年償還ルールの考え方を採用。復興債は復興のための財源は次世代に負担の先送りをすることなく今を生きる世代全体で連帯し負担を分かち合うこととして特定の償還財源が確保されていることから、60年償還ルールを適用せず、2037年度までに償還することとしている。なお、この他に国債には、財源が主として財政融資の貸付先からの回収金によって賄われる財政投融資特別会計国債（財投債）や、出資・拠出国債、交付国債及び日本高速道路保有・債務返済機構債券承継国債がある。

32） 戦後の国債発行に際して、建設国債の見合資産（政府が公共事業などを通じて建設した建築物など）の平均的な効用発揮期間が概ね60年であることから、この期間内に現金償還を終了するという考え方で採用されたもの。

33） 地方公共団体の統一基準においても減損の適用はないが、地方財政の運営・健全性を確保することを目的とした地方財政法第5条の2では、「建設事業費に係る地方債（借換債を含む）の償還年限は、建設した公共施設又は公用施設の耐用年数を超えないようにしなければならない。」として、国債の償還期間と比較して短く、将来世代への負担の付け回しという意味では、国と比べ健全であると思われることから、減損の有用性と費用対効果を見極めて今後検討していくとしていることについては妥当性がある。

されている場合であっても、資産形成時以降、当該資産のサービス提供能力が著しく下落した場合、将来想定された受益（サービス提供能力）の減少額を反映した資産の適正評価を行い、減損損失を計上することになるが、減損損失に見合う税収があるならば、その内部留保分を建設国債の償還財源に充当あるいは繰上償還することにより、資産計上された公共用財産と負債計上された建設公債のバランスを保つことができる。当該会計処理は債務残高の世代間負担の公平性を均衡させる効果があり、例えば、固定資産台帳が整備した場合において、定期的に公共用財産に係る減損の兆候の確認・測定結果を実施することで、資産性の著しい下落分に見合いの税収があるならば、将来世代に負担させない公債残高管理を行うことが可能であり、そのような情報を新規の公共用財産に係る予算編成時に財務情報として活用することも有用であると考える。

国は特例公債法に基づいて、公共事業費以外の歳出に充てる資金を調達するために特例国債を発行することができるが、特例国債は、しばしば赤字国債と呼ばれ、この赤字国債から脱却し財政法 4 条の原則に戻ることが財政健全化の目標であるといわれているが、以上のように、建設国債についても、財政法や償還ルールの趣旨から減損会計の適用は財政の健全性の観点から有用性があると思われるが、②の分析と同様、固定資産台帳の整備による価格管理が前提となることと、公共用財産については、道路のように資産のグルーピングが困難なものも多いこと、受益の減少があった場合は通常、維持・修繕等を行うことで原状回復されることが多いことなど、減損の適用には限界もあり、適用するとしても償却資産に限定されることになると思われる。

第 4 章　結論

前章で述べたとおり、公会計にかかる IPSAS には、企業会計にかかる IFRS には存在しない「非資金生成資産の減損会計」の概念がある。企業会計でいう減損が「資産の収益性の低下により投資額の回収が見込めなくなった状態」としている点が、公的部門の特有性から当てはまらない概念であるが、IPSAS では資産に残存するサービス提供能力等に着目した「回収可能サービス価額」を帳簿価額と比較することで、減損損失を認識しようとしている。

現在、国の財務書類では IPSAS で導入している減損会計を適用していないが、公的部門において減損会計を導入する意義は、

・資産価値を適正に評価・計上すること

・当該評価により減価償却費が調整（残存価額と残存耐用年数の見直し）されること

が IPSAS の減損会計の目的であると考えるが、それに加えて、我が国では、建設公債の原則の

もとに計上されている「公共事業費の見合いの資産」に減損を適用することで、世代間負担の公平性の確保が財政の健全化及び建設公債の原則に則った会計処理になるという意義もあると考える。これは、行政上の目的をもって使用されている資産であっても既存の資産の評価と当該評価を踏まえた国債管理の適正化を図ることは、日本の財政会計制度の概念とマッチしており、また、新規に資産形成を行うべきかを検討する際に、財務情報として活用することで政策のランク付けを行うなどの有用性があると考える。

しかしながら、現行の国の財務書類等では、

・資産のグルーピングが困難なものも多く、価格管理を行う固定資産台帳（インフラ台帳）が不存在であること

・特に公共用財産においては、受益の減少があった場合は通常、維持・修繕等を行うことで原状回復されることが多いこと

等、適用を行うには相当な時間と費用を要することに加え、資産の性格から減損規定を適用できる範囲に限界もあることから、費用対効果を検討の上、今後、その是非を検討していく必要があると考える。

参考文献

伊澤賢司・蕗谷竹生（2014）「国際公会計基準審議会（IPSASB）会議報告（2014 年 3 月 11 日―3 月 14 日―カナダ・トロントにて）」日本公認会計士協会『会計・監査ジャーナル』第 26 巻第 7 号　第一法規株式会社

――（2015）「第 15 回 OECD 公的部門発生主義シンポジウム報告」日本公認会計士協会『会計･監査ジャーナル』第 27 巻第 7 号　第一法規株式会社

会計検査院 川村義則特別研究官・青木孝浩副長（2009）「平成 21 年度海外行政実態調査報告書　国際公会計基準と米国の公会計基準の現状に関する調査」（http://www.jbaudit.go.jp/effort/study/mag/pdf/2010_usa.pdf）　最終閲覧日 2015 年 6 月 1 日

財務省「よくある質問　予算・決算　赤字国債と建設国債の違いを教えてください」（https://www.mof.go.jp/faq/budget/01aa.htm）　最終閲覧日 2015 年 6 月 29 日

財務省財政制度等審議会（2013）『公会計に関する基本的考え方』（http://www.mof.go.jp/about_mof/councils/fiscal_system_council/sub-of_fiscal_system/report/zaiseig150630a/index.htm）　最終閲覧日 2015 年 6 月 1 日

財務省主計局（2015a）『「国の財務書類」ガイドブック』

――（2015b）『平成 25 年度版　国の財務書類（一般会計・特別会計）』

――（2015c）『平成 25 年度　連結財務書類』

財務省 園田雅宏（2013）「解説　国の財務書類について」日本公認会計士協会『会計・監査ジャーナル』第 25 巻第 7 号　第一法規株式会社

財務省法制・公会計部会（2015）『財務書類等の一層の活用に向けて（報告書）』

財務省理財局（2015）『債務管理リポート 2014　－国の債務管理と公的債務の現状－』

――（2014a）『国有財産統計　平成 25 年度』

――（2014b）『国有財産レポート　平成 26 年 7 月』
清水涼子（2007）『公会計の基礎－各国基準と国際公会計基準』 朝陽会
新日本有限責任監査法人（2014）「国際公会計基準審議会（IPSASB）の概念フレームワーク・プロジェクトが完了しました」
（http://www.shinnihon.or.jp/industries/public-sector/topics/2014-10-23.html） 最終閲覧日 2015 年 5 月 31 日
鈴木豊・兼村高文（2010）『公会計講義』 税務経理協会
総務省自治財政局公営企業課（2013）「地方公営企業会計制度の見直しについて」
（http://www.soumu.go.jp/main_content/000266292.pdf） 最終閲覧日 2015 年 6 月 4 日
総務省 福田直（2014）「地方公会計基準の統一化に伴う自治体への期待」『週刊　金融財政事情』第 65 巻第 40 号　金融財政事情研究会
内閣府政策統括官（経済社会システム担当）（2012）『日本の社会資本 2012』
IFAC（2014）「IPSAS FACT SHEET」
（https://www.ifac.org/system/files/uploads/IPSASB/IPSASB-Fact-Sheet-December-2014.pdf） 最終閲覧日 2015 年 6 月 1 日
――（2015a）「国際公会計基準第 34 号～第 38 号の公表について（お知らせ）」（日本公認会計士協会 公会計委員会 訳）（http://www.hp.jicpa.or.jp/ippan/ITI/2015/3438.html） 最終閲覧日 2015 年 7 月 24 日
――（2015b）「推奨実務ガイドライン第３号「サービス業績情報の報告」の公表について」（日本公認会計士協会 公会計委員会 訳）（http://www.hp.jicpa.or.jp/ippan/ITI/2015/post_3.html） 最終閲覧日 2015 年 7 月 24 日
――「Membership」（http://www.ifac.org/about-ifac/membership） 最終閲覧日 2015 年 6 月 1 日
IPSASB（2005）「IPSAS17 非資金生成資産の減損」（日本公認会計士協会 公会計委員会 訳）（http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/main/21.html） 最終閲覧日 2015 年 6 月 17 日
――（2009）「国際公会計基準（IPSAS）の翻訳完了について」（日本公認会計士協会 公会計委員会 訳）
（http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/main/ipsas.html） 最終閲覧日 2015 年 7 月 24 日
Japan Association of Governmental Accounting（JAGA）（2014）「国際公会計基準（IPSAS）の最新動向 国際公会計基準（IPSAS）とは何か？」（http://www.jaga-network.org/ipsas/140815_1.html） 最終閲覧日 2015 年 5 月 31 日