

地方公会計における固定資産評価の会計的意義 -IPSAS21号非現金生成資産の検討を視座にして-

メタデータ	言語: 出版者: 明治大学大学院 公開日: 2024-03-27 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 安部,秀俊 メールアドレス: 所属:
URL	http://hdl.handle.net/10291/0002000300

地方公会計における固定資産評価の会計的意義

—IPSAS21 号 非現金生成資産の検討を視座にして—

A Study of the Accounting Significance of Fixed Assets in local governments

博士後期課程 経営学専攻 2017 年度入学

安 部 秀 俊

ABE Hidetoshi

【論文要旨】

The purpose of this study is to identify the valuation of fixed assets in local public accounting. The study was based primarily on a comparison with IPSAS 21, Impairment Accounting for Non-Cash Generating Assets. IPSAS 21 uses three approaches to value fixed assets, the common feature of which is that they are valued at replacement cost. It was clarified that this is equal to indirectly measuring the potential ability to provide services for non-cash-generating assets through impairment.

【キーワード】 再調達原価, 測定可能性, 潜在的なサービス提供能力, 客観性, 検証可能性

I. はじめに

我が国の地方公共団体においては、現金主義会計による予算・決算制度を補完するものとして新たな地方公会計制度を整備する取り組みが進められており、原則として 2015 年から 2017 年までの 3 年間ですべての地方公共団体において、固定資産台帳の整備と複式簿記の導入を前提として「統一的な基準による地方公会計マニュアル（以下、統一的な基準と称する）」による財務書類の作成

が進められてきたところである¹。統一的な基準による財務書類の作成状況等に関する調査は、総務省により毎年取りまとめられており、直近の作成状況等調査によれば、ほとんどすべての地方公共団体において整備済みの状況にある²。新たな制度として、固定資産台帳の整備と財務書類の作成が、全国の地方公共団体に普及した一方で、当該財務書類等の活用が進んでいないとの調査が存在する。図表1に示すように、総務省による全国の地方公共団体を対象としたアンケートによれば、ほとんどの質問項目について、活用状況は半分にも満たない結果となっている。

【図表1】令和4年度中における財務書類等の活用状況

(単位:団体)

区分	都道府県		市区町村		指定都市除く 市区町村		合計			
	数	割合	数	割合	数	割合				
財務書類や固定資産台帳の情報を基に、各種指標の分析を行った	24	(51.1%)	1,174	(67.4%)	11	(55.0%)	1,163	(67.6%)	1,198	(67.0%)
施設別・事業別等の行政コストを計算し、業務の参考とした	3	(6.4%)	164	(9.4%)	6	(30.0%)	158	(9.2%)	167	(9.3%)
公共施設等総合管理計画の策定や改訂時に、財務書類や固定資産台帳に含まれる情報を使った	14	(29.8%)	593	(34.1%)	8	(40.0%)	585	(34.0%)	607	(33.9%)
個別施設計画の策定や改訂時に、財務書類や固定資産台帳に含まれる情報を使った	2	(4.3%)	355	(20.4%)	4	(20.0%)	351	(20.4%)	357	(20.0%)
使用料・手数料の見直し・改定の検討にあたり、財務書類や固定資産台帳に含まれる情報を使った	2	(4.3%)	73	(4.2%)	1	(5.0%)	72	(4.2%)	75	(4.2%)
PPP/PFI事業等の提案募集の検討にあたり、財務書類や固定資産台帳に含まれる情報を使った	1	(2.1%)	16	(0.9%)	0	(0.0%)	16	(0.9%)	17	(1.0%)
その他公共施設についての検討材料として、財務書類や固定資産台帳に含まれる情報を使った	0	(0.0%)	180	(10.3%)	3	(15.0%)	177	(10.3%)	180	(10.1%)
決算審査の補足資料とするなど、議会における説明資料として使った	8	(17.0%)	271	(15.6%)	5	(25.0%)	266	(15.5%)	279	(15.6%)
財務書類や固定資産台帳に含まれる情報を基に、議員への説明資料として使った	7	(14.9%)	193	(11.1%)	5	(25.0%)	188	(10.9%)	200	(11.2%)
簡易に要約した財務書類を作成するなどし、住民に分かりやすく財政状況を説明した	39	(83.0%)	440	(25.3%)	10	(50.0%)	430	(25.0%)	479	(26.8%)
財務書類や固定資産台帳に含まれる情報を基に、地方債の説明会において財政状況を説明した	14	(29.8%)	18	(1.0%)	5	(25.0%)	13	(0.8%)	32	(1.8%)
未利用財産の活用・処分の検討に固定資産台帳の情報を使った	3	(6.4%)	130	(7.5%)	0	(0.0%)	130	(7.6%)	133	(7.4%)
上記以外の活用	2	(4.3%)	94	(5.4%)	2	(10.0%)	92	(5.3%)	96	(5.4%)
対象団体数	47		1,741		20		1,721		1,788	

(出所：総務省、統一的な基準による財務書類の作成状況等に関する調査(令和5年3月31日時点))

6. 令和4年度中における財務書類等の活用状況

このように、整備された財務書類等をどのように各地方公共団体が活かしていくのかといった問題は、総務省主体の研究会等においても、繰り返し議論され検討もされている³。こうした活用問題が生じるひとつの原因は、地方公会計の分野については、会計学だけでなく財政学、公共経済学、

¹ 総務大臣通知(総財務第102号、平成26年5月23日)

² 統一的な基準による財務書類の作成状況等に関する調査(総務省、令和5年3月31日時点)によれば、整備済みの団体は1707団体にのぼる(全体1788団体のうち、95.5%の割合)。

³ 平成28年～「地方公会計の活用のあり方に関する研究会」、平成29年～「地方公会計の活用の促進に関する研究会」、平成30年～「地方公会計の推進に関する研究会」、令和元年～「地方公会計の推進に関する研究会」、令和4年～「今後の地方公会計のあり方に関する研究会」。いずれの研究会にあっても活用に関する問題が提起されている。

政策論など複数の学際を帯びており、複雑であり様々な認識のもと、活用に活かしていかなければならないという点にあると考える⁴。本稿においては、会計学の視座にたつて特に固定資産情報に絞って、本論点を検討したい。安部（2019）で検討したように、固定資産は地方公共団体の貸借対照表全体に占める割合でいうと大部分が構成されている状況にあるため、固定資産情報には重要性があるといえる。

地方公会計における固定資産は、企業会計と同様に、有形固定資産・無形固定資産・投資その他の資産に分類される。このうち、総資産に占める固定資産の割合は、全国平均で9割を超えている状況にあり、総資産のうち大部分を占める⁵。さらに、総資産に占める有形固定資産の割合は8割以上と非常に高い割合を占めていることから、会計情報としては有形固定資産の区分が最も金銭的な重要性が高いといえる。

このため、会計帳簿のひとつである固定資産台帳は、補助簿であるにも関わらず、統一的な基準においては、その整備・運用が必須とされており、地方公共団体においては実質的に主要簿の扱いとなっている。その意味においても、固定資産から得ることができる会計情報には極めて重要な意義を持つといえよう。本稿においては、地方公共団体における固定資産から得られる情報（特に固定資産の評価方法を含む）の会計学の側面から明らかにすることによって、上述の活用問題に寄与することを目的とする。具体的には、まず資産の定義を明らかにしたうえで、減損会計の適用余地を検討する。減損会計を検討する意義は、固定資産の測定・評価といった会計情報の本質的な側面から、地方公会計における固定資産の会計的意義を明らかにするために検討する必要があると考えるためである。我が国の地方公会計制度（統一的な基準）においては、減損会計は適用が見送られている状況にあるが、国際公会計基準（International Public Sector Accounting Standards, 以下、IPSAS と称する）の減損会計に関する規定からその適用可能性と固定資産情報の本質について検討していきたい。特に、公的部門に特有の規定である IPSAS21 号「非現金生成資産の減損」を検討の主たる対象とする。

II. 減損会計の適用余地について

まず、固定資産の会計的意義を考察するため、減損会計について詳細を比較してみたい。

企業会計において、固定資産は、その帳簿価額以上の将来キャッシュ・フローを生み出すことが大前提となっている。なぜなら帳簿価額に満たない将来キャッシュ・フローしか生み出さないのであれば、減損会計の対象となり、回収可能価額まで帳簿価額を減額する必要があるからである。具体的には、減損会計意見書において、固定資産について、通常、市場平均を超える成果を期待して

⁴ この点、亀井（2011）は、公会計についての認識が明確になされておらず、このことが公会計を単なる現金取支計算の範囲に押しとどめてきたとし、新しい公会計の理論構築や制度の検討にさいしては、多様な知識の援用が必要になり、学際的思考の必要性を指摘している。

⁵ 安部（2019），1-19 頁。

事業に使われているため、市場の平均的な期待で決まる時価が変動しても、企業にとっての投資の価値がそれに応じて変動するわけではなく、また、投資の価値自体も、投資の成果であるキャッシュ・フローが得られるまでは実現したものではないため、事業用固定資産は取得原価から減価償却等を控除した金額で評価され、損益計算においてはそのような資産評価に基づく実現利益が計上されている⁶。そのうえで、減損会計意見書では、事業用固定資産について、その収益性が当初の予想よりも低下し、資産の回収可能性を帳簿価額に反映させ、事業用固定資産の過大な帳簿価額を減額し、将来に損失を繰り延べさせないために行われる会計処理であると整理されている⁷。以上の考え方にに基づき、減損会計を適用する場合には、固定資産から生じる将来キャッシュ・フローの割引現在価値を、固定資産の回収可能性のひとつの判断指標として用いている。

一方で、地方公共団体における固定資産は、企業会計における減損会計と同様のロジックはそのまま適用できない。地方公共団体における有形固定資産は、事業用資産、インフラ資産、物品に区分されるが、特にインフラ資産に代表される固定資産は、将来キャッシュ・フローを生み出すことを目的として取得・保有しているものではないからである。したがって、固定資産は、財務書類作成主体にとっての投資価値を表すものとはいえないと考えられる。

統一的な基準においては、「有形固定資産及び無形固定資産に係る減損処理の適用については、有用性と費用対効果を見極めた上で、今後の検討課題とする⁸」としており、減損会計の適用については、先送りにしている状況にあるが、前述のとおり、地方公共団体にとっての固定資産の会計的意義の捉え方が定まっていないことによることも一因であると考えられる。次節においては、資産の定義を明らかにしたうえで、IPSAS21号について検討する。

Ⅲ. 資産の定義と IPSAS21 号

厳密には統一的な基準を構成するものではないが、当該基準の公表に先立ち「今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書（平成 26 年 4 月）」において、財務書類の構成要素としての資産の定義が以下のように示されている。

「資産とは、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、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、または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をいう⁹。」

この定義については、IPSASにおける概念フレームワーク（以下、概念 FW と称する）と同一であるとは指摘されている¹⁰。ここで着目すべき点は、この定義にもあるように資産から生じる将来

⁶ 企業会計審議会（2002）減損意見書三 1.

⁷ 同上

⁸ 総務省（2015a），84 段落。

⁹ 総務省（2014），38 段落。

¹⁰ 東（2016），74-75 頁。財務書類の構成要素として、概念 FW と統一基準は、資産・負債は同一であるものの、収益・費用については、税収等の扱いが異なるため、財務情報として IPSAS とは異なるものであると

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または会計主体の目的に資する潜在的なサービス提供能力を伴うものとされており、必ずしも貨幣額によって測定可能であるとは限らないと捉えられることである。例えば、インフラ資産に計上される道路は、当該道路を整備した際の工事費等の取得原価によって計上され、年度ごとに減価償却されたのちの帳簿価額で評価されるものの、当該帳簿価額以上の潜在的なサービス提供能力が担保されているかどうかの判断指標は、貨幣額によって評価できるとは限らない。道路であれば、いかに通行量が少なくとも住民の生活に必要な不可欠の資産であるので、少なくとも帳簿価額以上の価値があろうとは定性的にいえるかもしれないが、地方公共団体には住民に必要な固定資産を、多種多様に保有しており、それぞれについて潜在的なサービス提供能力を測定することは容易ではない。つまり、会計的には、固定資産の帳簿価額は、原則として取得原価によって評価されることになっているため、過去において実際に支出した金額をベースに年々の減価償却を控除した残額としか説明がつかず、住民福祉の増進といった地方公共団体の主たる目的に資する資産価値そのものを表したものではない点は留意すべきであろう。この点は、将来キャッシュ・フローの獲得を目的とした資産ではないという点で公会計特有である。

IPSAS21号には、非資金生成資産（Non-cash-generating assets）の減損の取り扱いが定められている。まず、非資金生成資産の定義は、現金生成資産（Cash-generating assets）以外のものであるとされる¹¹。現金生成資産とは、商業的利益を得ることを目的として保有される資産であるとされる¹²。さらに商業的利益を生み出すために保有するということは、当該資産からプラスのキャッシュ・フローを生み出し、保有に伴うリスクを反映した商業的利益を獲得する意図を指すものであるとされる¹³。つまり、保有リスクに応じたプラスのキャッシュ・フローを生み出す保有目的により、非資金生成資産か、現金生成資産に分類される¹⁴。

そのうえで、非資金生成資産の減損については、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またはサービス提供能力の損失を超えた資産の将来の経済的便益またはサービス提供能力の損失であると定義している¹⁵。そもそも非資金生成資産であるので、将来キャッシュ・フローではなく、便益またはサービス提供能力の損失としている点が特徴的であるといえる。非資金生成資産の減損は、資産を管理する事業体に対する有用性の低下を反映するものであるとされ、例えば使用していない軍事専用の保管施設などは、その立地の特殊な性質により、売却できる可能性は低く、処分からキャッシュ・フローを生み出すことは難しいため、潜在的なサービスを提供する

している。

¹¹ IPSAS21,para14

¹² Ibid,para14

¹³ Ibid,para16

¹⁴ なお、例えば商業的利益を獲得する意図を有しない病院においても、料金を支払うために建物を配置するケースなど、厳密な区分は難しいこともある（Ibid,para17）。また、場合によっては、資産を保有する主な目的が商業的利益を生み出すことが明確でない場合もあり、そのような場合にはキャッシュ・フローの重要性を評価する必要があるとされている（Ibid,para20）。

¹⁵ Ibid,Para23

ことはできず減損していると思われる¹⁶。

(1) 減損の兆候

次に、具体的な非資金生成資産の減損損失の規定について概観する。まず、減損の兆候については、以下の状況を考慮する必要があるとされている。外部情報源と内部情報源と区分して以下のとおり整理されている¹⁷。

外部情報源

- (a) 資産によって提供されるサービスに対する需要または必要性の停止
- (b) 事業体が事業を展開する技術的、法的または政府の政策環境において、事業体に悪影響を与える重大な長期的変化が発生した、または発生する予定である

内部情報源

- (c) 資産に物理的損傷がみられること
- (d) 資産の遊休化や事業計画の中止や再構築の計画など、資産の使用範囲や方法について、事業体に悪影響を与える重大な長期的な変化が発生した、または発生すると予想されること
- (e) 資産が完成するか使用可能な状態になる前に、建設を中止すること
- (f) 資産のサービス提供能力が予想より著しく悪い、もしくは今後悪くなることを示す内部報告が存在すること

なお、サービスの需要やニーズは時間の経過とともに変動する可能性があり、そのサービス提供に非現金生成資産がどの程度利用されるかによって影響するものであるが、需要のマイナス変動が必ずしも減損の兆候を示すものではないとされている¹⁸。

さらに、内部情報源については、提供されるサービスに対する需要の減少ではなく、サービスを提供する資産の能力に関連するものであるとされ、当初の予算と比較して、資産の運用または維持にかかるコストが大幅に高いこと、資産によって提供されるサービスのレベルが当初予想されていたものと比べて大幅に低いことが挙げられている¹⁹。

(2) 減損損失の測定

我が国の企業会計における減損会計の測定においては、帳簿価額を回収可能価額まで引き下げることによって、減損損失を計上する。ここにおいて、回収可能価額とは、正味売却価額または使用価値のいずれか高いほうを用いる²⁰。これに対し、IPSAS21では、回収可能サービス価額(Recoverable Service Amount)を資産の公正価値または使用価値のいずれか高いほうと定義している²¹。ここで、資産の公正価値は、独立企業間取引における拘束力のある売却契約の価格もしくは

¹⁶ Ibid,Para23

¹⁷ Ibid,Para27.

¹⁸ IPSAS21,Para28

¹⁹ Ibid,Para32

²⁰ 減損会計基準 注解 1

²¹ IPSAS21,para35

は資産が活発な市場で取引されている場合の価格から売却コストを差し引いた価値を指すため²²、我が国企業会計における減損会計で用いられる正味売却価額と等しい概念と考えられる。他方で、使用価値について、非現金生成資産の場合は異なる概念が用いられている。非現金生成資産における使用価値とは、当該資産の残存サービス提供能力の現在価値 (the present value of the asset's remaining service potential) と定義されている。そして、残存サービス提供能力の現在価値は、「減価償却後再調達原価アプローチ (Depreciated Replacement Cost Approach)」「回復原価アプローチ (Restoration Cost Approach)」「サービス構成単位アプローチ (Service Units Approach)」という3つのアプローチのいずれかを必要に応じて決定される。この点は、国際公会計基準特有の点であり、それぞれ概観する。

・「減価償却後再調達原価アプローチ (Depreciated Replacement Cost Approach)」

このアプローチでは、資産の残存サービス提供能力の現在価値は、資産の減価償却後の再調達原価であると定義される²³。資産の再調達原価は、当該資産の総サービス提供能力を再調達する場合の原価であり、最適化された基礎 (optimized basis) に基づいて決定される。その理論的根拠は、事業体は、再調達される類似の資産が必要以上に設計されているものかまたは過剰な生産能力を持つものであれば、資産を再調達しないからであるとされる。過剰生産能力を持つ資産はサービス提供に対して不必要な機能を持ち、また、サービス需要を満たすのに必要とされるものより大きな生産能力を持つことから、最適化された基礎における資産の再調達原価の決定は、当該資産に要求されるサービス提供能力を反映するものであるとされている²⁴。

この点、具体的に IPSAS21 に用いられている例示 (図表 2) によって検討してみたい²⁵。

【図表 2】 減価償却後再調達原価アプローチの設例 (貨幣単位: CU)

a. 取得原価 (1983年時点)	2,500,000
減価償却累計額 (a × 20 ÷ 40)	1,250,000
b. 帳簿価額	<u>1,250,000</u>
c. 再調達原価	1,300,000
減価償却累計額 (c × 20 ÷ 40)	650,000
d. 回収可能サービス価額	<u>650,000</u>
減損損失 (b-d)	<u>600,000</u>

(出所: IPSAS21,IE7-8 をもとに筆者作成)

²² Ibid,para40-42

²³ IPSAS21,para41

²⁴ Ibid,para42

²⁵ Ibid, Illustrative Examples 7-8. 減価償却累計額については、耐用年数の半分相当であると仮定して計算している。以下、図表 3、図表 4 においても同様である。なお、我が国の地方公会計における耐用年数は原則として「減価償却資産の耐用年数等に関する省令」(昭和 40 年大蔵省令第 15 号) によっている。

例えば、ある市では1983年当時250万CUの取得原価を有する耐用年数40年の3階建ての小学校を取得し、当初1,000人の学生の在籍があったものとする。その後、2003年において人口流出により在籍者が200人にまで減少し、3階建ての校舎のうち、上層の2つの階を閉鎖する決定を行った。サービス提供能力を1000人から200人に変更する場合には、1階建ての校舎になるため、その場合の再調達原価は130万CUと推定される。この場合の減損損失は帳簿価額125万CUから回収可能サービス価額65万CUを差し引いた60万CUとなる。その他の例としては、使用方法の著しい長期的な変化として、学校を倉庫として転用するケースや、非現金生成資産として運用するソフトウェアの著しい需要の減少（技術的環境の変化を含む）により、需要に応じた同資産を再調達するケースも挙げられている²⁶。

・「回復原価アプローチ（Restoration Cost Approach）」

回復原価とは、資産のサービス提供能力を減損前の状態まで回復させる原価であり、このアプローチでは、資産の残存サービス提供能力の現在価値は、減損前の当該資産の残存サービス提供能力を再調達する現在原価から当該資産の見積もられる回復原価を控除することによって算定される²⁷。このアプローチは基本的には、物理的損傷により減損が発生する場合に使用される²⁸。なお、このアプローチは、物理的損傷を費用化するという意味合いではない点に留意すべきであると考えられる。あくまで物理的損傷を回復するための原価を再調達原価から控除することによって、資産の残存サービス提供能力を測定するからである。例示を下記に【図表3】として示す。

【図表3】回復原価アプローチの設例（貨幣単位：CU）

a. 取得原価（1998年時点）	200,000
減価償却累計額，2003年時点（ $a \times 5 \div 10$ ）	100,000
b. 帳簿価額（2003年時点）	<u>100,000</u>
c. 再調達原価	250,000
減価償却累計額（ $c \times 5 \div 10$ ）	125,000
d. 帳簿価額（無傷状態）	125,000
回復原価	<u>40,000</u>
e. 回収可能サービス価額	<u>85,000</u>
減損損失（b-e）	<u><u>15,000</u></u>

（出所：IPSAS21,IE9-10をもとに筆者作成）

²⁶ IPSAS21, Illustrative Examples 1.2.3

²⁷ Ibid, para48

²⁸ Ibid, BC11

例えば、ある市では近隣集落から生徒が無料で通学できるようにするために1998年において20万CUにてスクールバスを購入したものとする。ところが、その後2003年においてバスを使用可能な状態にするためには4万CUを要する交通事故を被ったものとする。このとき、同様のサービスを提供するための新しいバスの再調達原価は25万CUであった場合、回収可能サービス価額は再調達原価25万CUから減価償却累計額12.5万CUおよび回復原価4万CUを差し引いた8.5万CUとなる。結果的に減損損失は帳簿価額10万CUから回収可能サービス価額8.5万CUを差し引いた1.5万CUとなる²⁹。つまり、物理的な損傷自体の金額を測定しているわけではなく、物理的損傷をきっかけとして、間接的にサービス提供能力を再調達原価により測定しているに等しいと考えられる。

・「サービス構成単位アプローチ (Service Units Approach)」

このアプローチでは、資産の残存サービス提供能力の現在価値は、減損前の資産の残存サービス提供能力の現在原価を、減損した状態の資産から期待されるサービス構成単位の減少に合わせて減額することにより決定される³⁰。このアプローチは、減価償却後再調達原価アプローチに近しいが、サービス提供能力の減少（あるいはサービス需要の減少）に合わせた資産の再調達が難しい場合などに用いられるものと考えられる。以下に【図表4】として例示を示す。

【図表4】 サービス構成単位アプローチの設例（貨幣単位：CU）

a. 取得原価（1998年時点）	40,000,000
減価償却累計額，2003年時点（ $a \times 5 \div 10$ ）	20,000,000
b. 帳簿価額（2003年時点）	<u>20,000,000</u>
c. 再調達原価	45,000,000
減価償却累計額（ $c \times 5 \div 10$ ）	22,500,000
d. 調整前の再調達原価	<u>22,500,000</u>
e. 回収可能サービス価額（ $d \times 75\%$ ）	<u>16,875,000</u>
減損損失（b-e）	<u><u>3,125,000</u></u>

（出所：IPSAS21,IE15-16をもとに筆者作成）

例えば、ある市の教育部門は1998年当時4,000万CUで印刷機を購入したものとする。当該印刷機は4,000万冊の印刷ができるように当初見積もっていたものの、2003年時点において予想と比べ印刷機が稼働せず年間生産レベルは25%減少することが報告されたものとする。同様の新規

²⁹ Ibid, Illustrative Examples 5.

³⁰ IPSAS21, para49.

の印刷機の再調達原価は 4,500 万 CU である。この場合の回収可能サービス価額は減価償却累計額控除後の再調達原価 $2,250 \text{ 万 CU} \times 75\% = 1,687.5 \text{ 万 CU}$ であり、減損損失は帳簿価額 2,000 万 CU - 回収可能サービス価額 1,687.5 万 CU = 312.5 万 CU となる³¹。この例示は、サービス提供能力の減少（25%減）に対応した資産の再調達ではなく、当初のサービス提供能力を前提とした資産の再調達を行っているため、サービス構成単位の減少に合わせた減額となっている。この点で、減価償却後再調達原価アプローチとは異なっている。

(3) 小括

非現金生成資産の残存サービス可能能力の現在価値を測定する手法として、3つのアプローチ法（「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」）を概括した。いずれも手法においても、再調達原価を用いて測定を行う点が共通しているものといえる。前述のとおり本来的には、サービス提供能力そのものを貨幣額で測定することは困難を伴う。減価償却後再調達原価アプローチは、過剰生産能力がないかどうかについて、最適化された基礎（optimized basis）という概念を用いて、間接的に減損損失を測定している。規定においても挙げられているが、例えば消防署のように緊急時にサービス提供できるよう消防車を待機させておく必要があるように³²、資産の性質によっては、余剰の生産能力を前提とした非現金生成資産も存在する。また、サービス構成単位アプローチでは、サービス構成単位に着目したアプローチであるが、サービス提供割合の減少を数値化できる資産でないと適用は難しいものと考えられる。いずれの手法においても、直接的に残存サービス可能性を測定するものではなく、再調達原価を通して疑似的・間接的にサービス提供能力を測定していると考えられる。一方で、サービス提供能力を直接的に貨幣額で算定することは困難である以上、再調達原価で現時点のサービス提供能力を測定せざるを得ないともいえ、一連の減損測定プロセスを通過し、減損なしと判定された場合には当該固定資産の帳簿価額には、疑似的に当該資産のサービス提供能力が反映されていると判断もできうと考える。

IV. 貸方項目（調達源泉）からの捉え方

前述のとおり統一的な基準においては、減損会計の適用は行われておらず、固定資産は基本的には取得原価を基礎にして評価されている³³。取得原価を基礎としている点については、IPSAS21号の検討を経て、間接的にサービス提供能力を表現しうる点を指摘したが、それ以外に、取得原価につき過去において実際に支出した金額であるという点について、企業会計にはない別の意義があると考えられる。それは、住民から徴収した税金を財源にして、住民のために当該税金によって固定資産

³¹ Ibid. Illustrative Examples 8

³² IPSAS21, para47

³³ ただし、固定資産台帳の整備段階（開始時）において、取得原価が不明な資産については再調達原価で評価している資産もある。なお、道路、河川、水路の敷地について、取得原価不明な資産は備忘価額 1 円評価のものもある。

整備にかけた支出額であるという事実である。これは、より大きな視点で捉えると貸借対照表の借方の捉え方、貸方の捉え方から説明できる。貸借対照表の借方側は、行政サービスを提供するための公共施設等の固定資産にかけた実際の支出額や行政サービスに使用する各種資産を表しており、貸借対照表の貸方側は、その調達源泉としての意味を持つ。貸借対照表の貸方側は、負債と純資産に区分されるが、負債には主に地方債が含まれるため、将来返済が必要な義務として、住民の立場（財務諸表利用者）からは将来世代の負担であると整理され、純資産項目には主に税収が含まれるため、住民の立場からは過去または現在世代の負担であると整理できる。まとめると、借方項目の大部分を占める有形固定資産は、過去において実際に支出した金額から減価償却等を控除した金額であると同時に、貸方項目を参照することによって、どのような調達源泉によって整備されているのかを判断することができる。つまり固定資産の全体観としては、貸借対照表に計上されている固定資産が、将来世代の負担にどれほど頼っているのか、過去または現世代の負担によっているのかについて、貸借対照表の会計数値から情報を得ることができる³⁴。

さらに具体的に、我が国地方公会計統一的な基準において貸借対照表の純資産の部は、固定資産等形成分と余剰分に区分表示され、純資産変動計算書においては、固定資産等の変動として、固定資産等形成分と余剰分の期中変動額が開示される。それぞれの定義は以下のとおりである。

「固定資産等形成分は、資産形成のために充当した資源の蓄積をいい、原則として金銭以外の形態（固定資産等）で保有されます。換言すれば、地方公共団体が調達した資源を充当して資産形成を行った場合、その資産の残高（減価償却累計額の控除後）を意味します。貸借対照表の固定資産等形成分には、固定資産の額に流動資産における短期貸付金及び基金等を加えた額を記載してください。³⁵」

「余剰分（不足分）は、地方公共団体の費消可能な資源の蓄積をいい、原則として金銭の形態で保有されます。貸借対照表における余剰分（不足分）には、流動資産（短期貸付金及び基金等を除く）から負債を控除した額を計上します。貸借対照表における余剰分（不足分）はマイナスになることが多く、この場合、基準日時点における将来の金銭必要額を示しています。³⁶」

以下において、財務書類の様式を示す。

³⁴ 世代間衡平性という用語でも表現される（GASB 概念書第 1 号 para.59-61）。なお、同概念書においては、世代間衡平性という概念を財務報告に適用するために、年度ごとの予算均衡という考え方に基づくという意味で期間衡平性という用語を用いている。

³⁵ 総務省（2015a）、142 段落。

³⁶ 総務省（2015a）、143 段落。

定資産等の当期増加額を、国県等補助金、地方債、税収等、その他の4区分で内訳情報を開示することになっている。

【図表6】 附属明細書における純資産変動計算書の財源情報の明細

(2) 財源情報の明細(作成例)

(単位:)

区分	金額	内訳			
		国県等補助金	地方債	税収等	その他
純行政コスト	PL及びNW 純行政コスト	【A】 合計-[(B)+(C)]	【D】 合計-[(E)+(F)]	【G】 金額-[(A)+(D)+(J)]	【J】 非資金取引
有形固定資産等の増加	NW 有形固定資産等の増加	【B】 CF 投資の国県補助金 (C)を除く	【E】 CF 地方債収入のうち 固定資産に係るもの (F)を除く	【H】 金額-[(B)+(E)+(K)]	【K】 非資金取引
貸付金・基金等の増加	NW 貸付金・基金等の増加	【C】 CF 投資の国県補助金のうち貸付 金、基金等に係るもの	【F】 CF 地方債収入のうち貸付金、 基金等に係るもの	【I】 金額-[(C)+(F)+(L)]	【L】 非資金取引
その他					
合計	上記の合計	NW 国県等補助金から 地方債償還に係る補助 金を控除	CF 地方債収入から借 換債に係る地方債収入 を控除	上記の合計	上記の合計

(出所：総務省(2015a), 78頁, 附属明細書様式第5号)

純資産変動計算書のみでは、当期において整備された有形固定資産等の増加額の財源情報を得ることはできないが、附属明細書を参照することによって、それが国県等補助金によるものなのか、地方債によるものなのか、または税収等によるものなのかといった情報を得ることができる。この点は、残高ベースではなく増加明細にすぎないので、貸借対照表日時点の世代間負担の関係性を直接に明示するものではないが、1会計期間の情報としては、財務書類本表にはない固定資産に関する有用な会計情報と考えられる。

以上、固定資産に関する会計情報として、財務書類をもとに検討した。負債・純資産という調達源泉から判断するという視点は企業会計にはない視点であり、地方公会計における固定資産情報の把握にはひとつの重要な視点であると考えられる。同時に、企業会計には通常存在しない視点であることから、理解可能性を促進するというアカウンタビリティを発揮すべき項目のひとつであると考えられる。

V. 結びにかえて

本稿では、地方公会計における固定資産の会計的意義について検討した。地方公共団体にとっての固定資産は、基本的に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、または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であり、地方公共団体の主たる目的が住民福祉の増進に資することに鑑みれば、固定資産には潜在的なサービス提供能力が求められる。しかし、潜在的なサービス提供能力を貨幣的に評価することには困難を伴う。この点、資産評価規準として、取得原価には客観性、検証可能性が備わっているため、統一

的な基準における目的である説明責任の履行という観点では、取得原価で評価せざるを得ないともいえる³⁷。IPSAS21号「非現金生成資産の減損」の規定において、検討したように、潜在的なサービス提供能力を評価する手法として、3つのアプローチ法（「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」）を用いている。いずれの手法においても、再調達原価が用いられているが、これは潜在的なサービス提供能力を直接的に測定しているものではないことを明らかにした。地方公共団体における固定資産には、将来の経済的便益が流入すると期待される資源もあるものの、インフラ資産の金額的重要性が高い以上、多くの資産は潜在的なサービス提供能力の裏付けが必要な資産であると思われる。統一的な基準は、減損会計の適用を今後の検討課題としているが、IPSAS21号のように、潜在的なサービス提供能力を直接測定するものではないものの、再調達原価など複数のアプローチ法をもって、再評価する方向性を示す必要性があるものと考え³⁸。

また、固定資産の取得原価には、過去の時点において地方公共団体が実際に支出した金額であると同時に、住民から徴収した税金等を財源にして、住民のために当該税金によって固定資産整備にかけた事実であることを指摘した。これは、貸借対照表上の貸方項目である負債・純資産という調達源泉から捉えることができる。具体的には、純資産項目である固定資産等形成分および剰余分(不足分)という表示科目で開示されることになっている。固定資産項目たるそれぞれのインフラ資産などの紐づきを表現するものではないが、全体として過去・現在・将来の世代負担の関係を示す。さらに、附属明細書に着目すれば当期増加額についての財源別の明細が開示される。財務書類の活用という視点に立てば、活用するということは本稿で明らかにしたように固定資産情報の会計的意義を十分に理解した上で、住民等に対し理解可能なように説明するということが達成可能であると考え。本稿では、我が国における地方公会計制度における固定資産情報に絞って検討の対象としており、会計情報の主たる源泉である財務書類の全体を対象としていない。地方公共団体という主体の特性から、そもそも多種多様の資産を保有しているため、その全般にわたっての検討はできておらず本稿の限界である。また、固定資産の評価について、減損会計の基準のみに基づき検討していることからその点も限界であるといえる。加えて、前述のとおり、公会計分野には財政学など複数の学際を帯びているにもかかわらず、学問領域について横断的な検討はできていない。以上の点は今後の検討課題として、鋭意研究活動を進めていきたい。

³⁷ 栗城（2021）は期間衡平性の概念を詳細に検討している。期間衡平性の会計理論に基づく会計基準には、応益負担指向、長期指向、信頼性指向が求められるとしている。それらの影響により、会計的測定の客観性および検証可能性が企業会計よりも重視されると指摘している。

³⁸ 藤田（2015）においては、国の財務書類についてIPSAS21号を検討したうえで導入する意義を検討している。公的部門に減損会計を適用する意義について、資産価値を適正に評価・計上することによって、減損損失に見合う税金があるならば、その内部留保分を建設国債の償還財源に充当等することにより公共財産と建設公債のバランスを保つことができると指摘している。

引用文献：

- GASB (1987) Concepts Statement No.1.Objective of Financial Reporting (藤井秀樹監訳, 『GASB/FASAB 公会計の概念フレームワーク』, 中央経済社, 2003年)
- IPSASB (2022a) Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements 2022 Edition.
- IPSASB (2022b) The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities.
- 東信夫 (2016) 「新地方公会計統一基準の現状と課題* — IPSASB の概念フレームワーク・IPSAS と比較して—」 『会計検査研究』, 第 53 号 71-91 頁。
- 安部秀俊 (2019) 「地方公会計における固定資産に関する情報の考察」 『経営学研究論集』, 第 52 号, 1-19 頁, 明治大学大学院経営学研究科。
- 亀井孝文 (2011) 『公会計制度の改革 (第 2 版)』, 中央経済社。
- 企業会計審議会 (2002) 「固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書」 「固定資産の減損に係る会計基準」 「固定資産の減損に係る会計基準注解」
- 栗城綾子 (2021) 「公会計における期間衡平性概念の研究」 『商学研究科紀要』 92 号, 149-159 頁, 早稲田大学大学院商学研究科。
- 総務省 (2014) 『今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書』。
- 総務省 (2015a) 『統一的な基準による地方公会計マニュアル』 「財務書類作成要領」。
- 総務省 (2015b) 『統一的な基準による地方公会計マニュアル』 「資産評価及び固定資産台帳の手引き」。
- 総務省 (2016) 『地方公会計の活用のあるり方に関する研究会報告書 (平成 28 年 10 月)』。
- 総務省 (2018) 『地方公会計の活用促進に関する研究会報告書 (平成 30 年 3 月)』。
- 総務省 (2019a) 『統一的な基準による地方公会計マニュアル (令和元年 8 月改訂)』。
- 総務省 (2019b) 『地方公会計の推進に関する研究会報告書 (平成 31 年 3 月)』。
- 総務省 (2020) 『地方公会計の推進に関する研究会報告書 (令和 2 年 3 月)』
- 総務省 (2023) 「統一的な基準による財務書類の作成状況等に関する調査 (令和 5 年 3 月 31 日時点)」
https://www.soumu.go.jp/main_content/000883819.pdf (2023 年 8 月 23 日参照)。
- 藤田加奈 (2015) 「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」 『慶応商学論集』 Vol28, No.1, 1-25 頁, 慶応義塾大学大学院商学研究科慶応商学論集編集委員会。