

地方公会計における有形固定資産の 減損処理に関する一考察

—サービス提供能力に着目して—

A Study of Accounting for the Impairment of Fixed Assets in

Public Accounting

福島 隆

Takashi Fukushima

要旨

本稿は、公的主体が保有する有形固定資産の減損処理について、「サービス提供能力」の観点から検討した。まず、有形固定資産のサービス提供能力は、各時点（取得時や決算時）においてその資産に期待される使用の程度と捉え、各公的主体が使用の程度を示す単位を決定するのが望ましいと考えた。次に、事業用資産とインフラ資産について、回収可能サービス価額の見積もりの容易さや見積値の信頼性の観点から、事業用資産に対してのみ減損処理を適用することも妥当性をもつと考えた。最後に、減損損失の戻入れについて検討した結果、減損損失の戻入れは公的主体の業務運営状況を適切に表すことに繋がり得ること、公的主体が有形固定資産を有効利用しようとするインセンティブに繋がる可能性もあることを指摘した。

[キーワード] 公的主体、有形固定資産、減損処理、サービス提供能力

1. はじめに

本稿の目的は、地方公会計における有形固定資産の減損処理について、サービス提供能力の観点から考察することである。

2010年9月に、総務省は、地方公共団体の財務書類の作成について検証を行うとともに、国際公会計基準（International Public Sector Accounting Standards : IPSAS）および国の公会計等の動向を踏まえた新地方公会計の推進方策等を検討するために、「今後の新地方公会計の推進に関する研究会」を設置した。

2014年4月に、「今後の新地方公会計の推進に関する研究会」は、検討結果を「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）として、財務書類の作成に関する統一的な基準を公表した。

2015年1月に、「統一的な基準による地方公会計マニュアル」¹（以下、「統一基準マニュアル」という）が取りまとめられ、総務省は、原則として2015年度から2017年度までの3年間で、すべての地方公共団体が「統一基準」を用いて財務書類を作成することを要請した。

公的主体が保有する固定資産の減損処理については、資産の収益性に着目する企業会計の減損処理に関する論理を援用することが困難である、「統一基準」とIPSASでは規定が異なるといった理由により、未だ議論の余地が残されている。このような問題意識をもとに、本稿では、地方公会計における有形固定資産の減損処理について、サービス提供能力の観点から考察している。

地方公会計における有形固定資産の減損処理に着目する理由は、次のとおりである。第一に、地方公会計における有形固定資産の評価基準についての研究は多くあるが²、減損処理に関する研究、特にサービス提供能力の観点からの研究はあまり見受けられないと思われる。第二に、後述するように、日本の「統一基準」とIPSASでは、固定資産に係る減損処理の適用規定が異なっており、今後「統一基準」が見直され、公的主体が保有する固定資産に対して減損処理が導入される可能性を踏まえて、検討することは意義があると考えたからである。

本稿の構成は、次のとおりである。第2節では、政府や地方自治体が保有するインフラ資産や有形固定資産の減損処理に関する先行研究を整理する。第3節では、日本の「統一基準」、大阪府の「財務諸表等作成基準」および「減損処理取扱要領」、IPSAS第21号における固定資産の減損処理に関する規定を概観する。第4節では、「サービス提供能力」をキーワードとして、サービス提供能力の概念、減損処理の適用対象資産、減損損失の戻入れについて検討する。第5節では、本稿の結論と今後の課題を示す。

2. 先行研究

本節では、政府会計・地方自治体会計における減損処理に関する先行研究を整理する。

西川（2009）は、建設公債主義という財政運営規律の特性を生かしたうえで、発生主義概念を用いた財務情報を作成するには、減損会計を含む取得原価主義による財務書類の有用性が高いとしている。そして、地方公会計制度における固定資産の会計基準には、取得原価主義会計と、その制度的課題を補う減損会計を採用するのが適切であると結論付けている。

宮本（2010）は、政府が保有するインフラ資産に対する減損処理の適用可否を検討している。そして収益費用アプローチ（対応原則）を援用する限りにおいては、インフラ資産に減損処理を適用できないが、資産負債アプローチを援用すれば、インフラ資産の資産能力を認めることができ、将来見込まれる税収の現在価値に基づいて減損処理することが理論上可能

¹ 本マニュアルは、財務書類作成にあたっての基礎知識、財務書類作成要領、資産評価及び固定資産台帳整備の手引き、連結財務書類作成の手引き、財務書類等活用の手引き、Q&A集から構成されている。

116 ² 福島（2015）は、インフラ資産を含む有形固定資産の評価に関する先行研究を整理している。

であるとしている。

藤田 (2015) は、国が保有する有形固定資産のうち、国有財産と公共財産について検討している。そして、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と指摘している。

栗城 (2018) は、米国における資本的資産の減損会計について、財務会計基準審議会 (FASB) の会計基準と政府会計基準審議会 (GASB) の会計基準を比較分析している。その結果、FASB が伝統的な資本的資産の原価配分の枠組みと整合的ではない減損会計を適用しているのに対して、GASB がこの枠組みと整合的な減損会計を適用していると結論付けている。

東 (2016) は、IPSASB の概念フレームワークや IPSAS と「統一基準」を比較することにより、「統一基準」の特徴を明らかにするとともに、その特徴が財務書類の開示情報にもたらす影響について検討している。「統一基準」では、固定資産の測定において減損が反映されないため、IPSAS を完全適用した財務諸表と比べると、固定資産が過大に計上されるとともに、費用が過小に計上されることが示されている。また、「統一基準」を見直す場合は、減損処理の有用性と費用対効果を確認した上で、IPSAS 第 21 号の調整適用や段階的適用を検討する必要があると指摘している³。

このように、公的主体が保有する有形固定資産の減損処理について、「サービス提供能力」の観点から検討した研究はあまり見受けられないため、本稿ではこの観点からの考察を行うこととする。

3. 基準等の概要

本節では、地方公会計における減損処理に関する規定として、「統一基準」、大阪府の「財務諸表等作成基準」と「減損処理取扱要領」、IPSAS 第 21 号を概観し、比較する。

3.1 統一基準

「統一基準」は、有形固定資産を、事業用資産、インフラ資産および物品の 3 つに分類している (第 85 項)。事業用資産とインフラ資産の開始時簿価については、取得原価が判明しているものは、原則として取得原価とし、取得原価が不明なものは、原則として再調達原価⁴とするとされている。開始後については、原則として取得原価とし、再評価は行わない (第 90 項、第 95 項)。

³ 独立行政法人の減損会計については、東 (2017) で検討されている。東 (2017) は、「固定資産の減損に係る独立行政法人会計基準」(以下、「独法減損基準」という) の 3 つの目的がすべて達成されていないことを明らかにしたうえで、目的が達成されていない要因を明らかにするために、IPSAS 第 21 号と「独法減損基準」を比較分析している。その結果、「独法減損基準」の課題を解決し、当初の目的を達成するためには、IPSAS を基礎にして、「独法減損基準」だけでなく、「独立行政法人会計基準」も含めて見直す必要があると指摘している。

⁴ 償却資産は、当該価額から減価償却累計額を控除した価額とする。ただし、道路、河川および水路の敷地のうち、取得原価が不明なものについては、原則として備忘価額 1 円とする。

有形固定資産および無形固定資産に係る減損処理については、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とされているが（第84項）、その有用性等を検証する観点から、すでに減損処理を適用している地方公共団体は、今後も継続して適用可能とされている（「統一基準マニュアル」資産評価及び固定資産台帳整備の手引き第57項）。

3.2 大阪府の「財務諸表等作成基準」と「減損処理取扱要領」

上述したように、「統一基準マニュアル」では、すでに減損処理を適用している地方公共団体は、今後も継続して適用可能とされている。減損処理を適用している地方公共団体としては、大阪府が挙げられる。そこで、2011年に大阪府が定めた「財務諸表等作成基準」（以下、「大阪府作成基準」という）および「減損処理取扱要領」（以下、「大阪府減損要領」という）を概観する。

「大阪府作成基準」は、資産を行政活動の結果支配することとなった資源で、将来の行政サービス提供能力または経済的便益の流入が期待されるものと定義している（第9条の2）。

「大阪府減損要領」の目的は、貸借対照表に計上される固定資産の過大な帳簿価額を適正な金額まで減額すること、および府の業務運営状況を明らかにすることである（第1条）。固定資産の減損は、固定資産に現在期待される行政サービス提供能力が当該資産の取得時に想定された行政サービス提供能力に比べて著しく減少し将来にわたりその回復が見込めない状態、または固定資産の将来の経済的便益が著しく減少した状態とされている（第2条）。

「大阪府減損要領」の適用対象資産は、「大阪府作成基準」第15条で規定されている事業用資産、インフラ資産、重要物品、リース資産、ソフトウェアおよび建設仮勘定で、その取得価額が1億円以上の固定資産である（第3条）。

「大阪府減損要領」では、減損の兆候、減損の認識および減損額の測定については、行政財産等と普通財産に分けて規定されている（第4条～第6条）。行政財産等とは、「大阪府作成基準」で規定されている事業用資産とインフラ資産のうち大阪府公有財産規則第2条第2号で規定されている行政財産⁵、および「大阪府作成基準」で規定されている重要物品、リース資産、ソフトウェア、建設仮勘定である。一方、普通財産は、事業用資産とインフラ資産のうち大阪府公有財産規則第2条第3号で規定されている普通財産である。「大阪府減損要領」における減損の兆候、減損の認識および減損額の測定をまとめたものが図表1である。

⁵ 「大阪府公有財産規則」によれば、行政財産は、公有財産のうち府において公用または公共用に供し、または供することと決定したものである（第2条の2）。そして、公有財産は、府の所有に属する財産のうち①不動産、②船舶、浮標、浮棧橋および浮ドック並びに航空機、③①または②に掲げる不動産および動産の従物、④地上権、地役権、鉱業権その他これらに準ずる権利、⑤特許権、著作権、商標権、実用新案権その他これらに準ずる権利、⑥株式、社債、地方債および国債その他これらに準ずる権利、⑦出資による権利、⑧財産の信託の受益権である（第2条の1）。

図表1 「大阪府減損要領」における減損の兆候、減損の認識および減損額の測定

	行政財産等	普通財産
減損の兆候	次のいずれかに該当する事象 ① 資産が使用されている業務の実績が著しく低下（概ね計画の50%程度）した場合 ② 資産の使用可能性を著しく低下（概ね計画の50%程度）させる変化があった場合 ③ 資産の業務運営環境が著しく悪化（概ね計画の50%程度）した場合	資産の時価 ⁶ が帳簿価額と比較して50%以上下落した場合
減損の認識	資産の全部または一部を当初の行政目的での使用を停止し、かつ、将来にわたって使用が想定されていないとき	時価の回復の見込みがあると認められないとき
減損額の測定	帳簿価額を正味売却価額または使用価値相当額のいずれか高い額まで減額する	帳簿価額を正味売却価額まで減額する

（出所）「大阪府財務諸表作成基準」と「減損処理取扱要領」を基に筆者作成

「大阪府減損要領」によれば、正味売却価額は資産の時価から処分費用見込額を控除した価額、使用価値相当額は減価償却後再調達価額⁷である（第2条）。減価償却後再調達価額は資産の全部または一部につき使用が想定されていない部分以外の部分が有する行政サービス提供能力と同じ行政サービス提供能力を有する資産を新たに取得した場合において見込まれる取得価額から、減価償却累計額（当該資産を減損が認識された資産の使用期間と同じ期間使用した場合に計上される額）を控除した価額である（第2条）。

減損額は行政コスト計算書のその他特別費用として計上する（第7条）。減損額の戻入は認められていない（第9条第2項）。

3.3 IPSAS 第21号

IPSASにおける固定資産の減損は、IPSAS 第21号「非資金生成資産の減損（Impairment of Non-Cash-Generating Assets）」とIPSAS 第26号「資金生成資産の減損（Impairment of Cash-Generating Assets）」の2つに分けられる。資金生成資産は商業上の利益を生成することを主な目的として保有される資産であり、非資金生成資産は資金生成資産以外の資産で

⁶ 本稿では、時価と公正価値を同一概念にとらえ、引用箇所を除いて公正価値という語句を用いている。

⁷ 減価償却後再調達原価の算出が困難な場合は、資産の帳簿価額に、今後も使用することが想定される部分の割合（残存率）を乗じて算出した価額とすることができる。

ある (par. 14)。ここでは、公会計に特有である IPSAS 第 21 号「非資金生成資産の減損」の規定について概観する。

IPSAS 第 21 号の目的は、主体が、非資金生成資産が減損しているかどうかを決定し、減損損失を認識するために適用する手続きを規定することである (par. 1)。IPSAS 第 21 号は、政府系企業以外のすべての公的主体に適用される (par. 2)。非資金生成資産を有する公的主体は、IPSAS 第 21 号の規定を非資金生成資産に適用しなければならない (par. 4)。

非資金生成資産の減損は、体系的な減価償却による損失を超えて資産に発生する将来の経済的便益またはサービス提供能力 (service potential) の損失と定義されている (par. 23)。

毎報告日において、主体は、資産に減損の兆候があるかどうかを評価し⁸、減損の兆候が存在する場合は、その資産の回収可能サービス価額 (recoverable service amount) を見積もらなければならない (par. 26)。

回収可能サービス価額は、その資産の売却費用控除後の公正価値と使用価値のいずれか高い方の金額である (par. 35)。売却費用控除後の公正価値は、資産の市場価格から処分費用を控除して算定する (pars. 40~42)。使用価値はその資産の残存サービス提供能力の現在価値であり、残存サービス提供能力の現在価値は、①減価償却後再調達原価アプローチ (Depreciated Replacement Cost Approach)、②回復原価アプローチ (Restoration Cost Approach)、③サービス構成単位アプローチ (Service Units Approach) の3つのアプローチのいずれかを用いて算定する (par. 44)。

資産の回収可能サービス価額が帳簿価額を下回る場合は、帳簿価額を回収可能サービス価額まで減額し、減少額を減損損失とする (par. 52)。減損損失は、ただちに剰余または欠損として認識される (par. 54)。

毎報告日において、主体は、資産に認識された減損損失がもはや存在しない、または減損損失が減少した兆候があるかを評価し⁹、そのような兆候があるときは、その資産の回収可能サービス価額を見積もらなければならない (par. 59)。資産の回収可能サービス価額を決定する際に用いた見積もりに変化が生じた場合は、減損損失の戻入れを行い、資産の帳簿価額を回収可能サービス価額まで増額する (par. 60)。減損損失の戻入額は、ただちに剰余または欠損として認識される (par. 69)。

以上みてきたように、「大阪府減損要領」と IPSAS 第 21 号では、減損の定義の一部にサービス提供能力の低下が含まれており、サービス提供能力は必要な概念と考えられるので、次節で検討を行う。

⁸ 減損の兆候を評価する際に、最低限考慮しなければならない兆候として、外部の情報源の例が2つ、内部の情報源の例が4つ挙げられている (par. 27)。

120 ⁹ 減損損失がもはや存在しない、または減損損失が減少した兆候があるかを評価する際に、最低限考慮しなければならない兆候として、外部の情報源の例が2つ、内部の情報源の例が3つ挙げられている (par. 60)。

4. 検討課題

本節では、サービス提供能力を中心に据えて検討を行う。検討課題として、資産のサービス提供能力の概念、減損処理の適用対象資産、減損損失の戻入れの3つを取り上げることとする。

4.1 資産のサービス提供能力

「統一基準」では、資産は、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、またはその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と定義されている（第38項）¹⁰。

地方公会計における資産は、現金（キャッシュ）を生成するというよりは、サービスを提供することが主目的のものもあるため、サービス提供能力も資産の定義に含まれている。サービス提供能力を前提とした主たる資産は、事業用資産とインフラ資産であろう¹¹。しかしながら、「統一基準」、「大阪府減損要領」、IPSAS 第21号いずれもサービス提供能力を直接定義していない。

この点について、資産が提供するサービスは資産の実際の使用度合いを指すが、実際に使用されていないならば、サービスが提供されていないとするのは適切ではなく¹²、資産のサービス提供能力は、資産について現在期待される使用の程度とするのが妥当であるという見解がある（鈴木 [2014] pp. 34-35、下線は筆者による）。

また、「統一基準」は、サービス提供能力の貨幣的評価を直接的に行うことは不可能であるが、公共目的への貢献それ自体に存在意義が認められると説明している（補足説明、下線は筆者による）。

これらを基にすると、資産のサービス提供能力は、各時点（取得時や決算時）においてその資産に期待される使用の程度と言え、使用の程度は「回」や「人」などの貨幣単位以外の単位で表されることになるろう。

「大阪府減損要領」はこのような考えに基づいていると思われる。上述したように、「大阪府減損要領」では、固定資産に現在期待されるサービス提供能力がその資産の取得時に想定されたサービス提供能力に比べて著しく減少し将来にわたりその回復が見込めない状態を減損としており、現在と取得時のサービス提供能力（期待される使用の程度）を比較している。

¹⁰ 「大阪府作成基準」では、資産は、行政活動の結果支配することとなった資源で、将来の行政サービス提供能力または経済的便益の流入が期待されるものと定義されている（第9条第2項）

¹¹ 鈴木（2014）は、資産の定義のうち、将来の経済的便益が主体に流入すると期待される資源を売却可能資産と、サービス提供能力を伴うものとして事業用資産とインフラ資産を結び付けている（p. 79）。

¹² 例としては、消防車が提供するサービスが挙げられている。消防車の実際出勤回数を消防車の提供するサービスとすると、火事が発生しなければサービスを提供していないと考えるのは不適切だからである。

また、「減損会計導入に伴う各施設別減損の兆候を判断する指標一覧」において、施設別に減損の兆候（サービス提供能力の低下と同じとする）を判断する指標を定め、指標と数値を比較し、数値が0.50以下であれば、減損の兆候が認められることになる。

2020年度（令和2年度）における部局部別の施設のうち建物について減損の兆候を判断する指標をいくつか例示したものが図表2である。図表2において、斜体で示した「教育庁管轄の体育会館」に減損の兆候（サービス提供能力の低下）があることになる。

図表2 大阪府の「減損会計導入に伴う各施設別減損の兆候を判断する指標」の一部

部局	区分	施設名称	指標の考え方	指標	数値
教育庁	施設	臨海スポーツセンター	$\frac{\text{年間利用コマ数}}{\text{年間利用可能コマ数}}$	$\frac{4,495 \text{ コマ}}{7,609 \text{ コマ}}$	0.59
	施設	体育会館	$\frac{\text{年間利用者数}}{\text{年間想定利用者数}}$	$\frac{108,453 \text{ 人}}{1,000,000 \text{ 人}}$	0.10
	施設	北野高等学校	$\frac{\text{在学生徒数}}{\text{収容定員}}$	$\frac{995 \text{ 人}}{1,000 \text{ 人}}$	1.00
大阪港湾局	庁舎	堺港湾事務所堺1区	$\frac{\text{庁舎として利用している床面積}}{\text{共用部を除く延床面積}}$	$\frac{1,274.36 \text{ m}^2}{1,274 \text{ m}^2}$	1.00
	インフラ	堺泉北港堺1区	$\frac{\text{取扱貨物量}}{\text{計画貨物量}}$	$\frac{7,432 \text{ 千トン}}{7,100 \text{ 千トン}}$	1.05

（出所）大阪府「減損会計導入に伴う各施設別減損の兆候を判断する指標一覧（令和2年度）」より抜粋

検討してきたように、資産のサービス提供能力は、各時点（取得時や決算時）においてその資産に期待される使用の程度とすることができる。そして、使用の程度は「回」や「人」などの貨幣単位以外の単位で表され、どのような単位を用いるかは各公的主体が決定することになると考えられる。減損処理を導入した場合、主体が各資産について想定している使用度等に関する情報を開示することは、説明責任の観点からも肯定できると思われる。

4.2 減損処理の適用対象とする有形固定資産

「統一基準」は、有形固定資産を事業用資産、インフラ資産および物品の3つに分類している（第85項）。「大阪府作成基準」は、固定資産を事業用資産、インフラ資産を始めとして7つに分類し¹³、事業用資産とインフラ資産をさらに有形固定資産と無形固定資産に分類している（第15条）。IPSAS第17号「有形固定資産」¹⁴は、インフラ資産を有形固定資産の一

¹³ 残りの5つは、重要物品、図書、リース資産、ソフトウェア、建設仮勘定である。

122 ¹⁴ 2021年4月に、3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、現行のIPSAS第17号に代わる公開草案78号が公表されている。

種に含めている (par. 5)。

このように、インフラ資産は公的主体に特有の資産であり、また公的主体が保有する資産総額に占めるインフラ資産の割合は大きいと、事業用資産とは別建てされることが多い。ただ、「統一基準」や IPSAS 第 17 号では、インフラ資産の定義はされておらず、特徴や具体例が示されている (図表 3)。

図表 3 各基準等におけるインフラ資産の特徴と具体例

	特徴	具体例
「統一基準」 第 93 項	以下の特徴の一部またはすべてを有するもの ① システムまたはネットワークの一部であること ② 性質が特殊なものであり代替的利用ができないこと ③ 移動させることができないこと ④ 処分に関し制約を受けること	道路ネットワーク、下水処理システム、水道
「大阪府作成基準」 第 15 条	記述なし	道路、河川、港湾、漁港、農道、ため池およびこれらと一体となって機能する資産
IPSAS 第 17 号 par. 21	「統一基準」と (ほとんど) 同じ	道路網、下水道、水力・電力供給システム、通信ネットワーク
公開草案第 78 号 AG 第 5 項、第 6 項	① ネットワークまたはシステムの一部であること ② 耐用年数が長期であること	電力供給システム、道路網、水系システム (ダム・パイプライン等)

(出所) 各基準等を基に筆者作成

「大阪府減損要領」と IPSAS 第 21 号はいずれもインフラ資産を減損処理の対象としているが、事業用資産とインフラ資産に対して同じ会計処理 (減損処理) を適用するか否かは検討の意義があると考えられる。もし、適用する会計処理を変えるに値する相違が事業用資産とインフラ資産間にあるとすれば、そのように扱うのが適切であろう。

ここでは、事業用資産として庁舎・市民会館・図書館・校舎・これらが定着する土地等を、インフラ資産については道路網・下水処理システム・水道等を想定して、減損額の測定の観点から考察を進める。

減損が認識された資産については、減損額の測定が行われる。減損額は帳簿価額から回収可能サービス価額 (正味売却価額と使用価値のいずれか高い方) を控除した額であるため、回収可能サービス価額を算定するためには、正味売却価額や使用価値を見積もる必要がある。

議論を単純化するために処分費用を無視すると、一般的には、事業用資産の方がインフラ

資産よりも正味売却価額（公正価値と同じ）を見積り易く、その信頼性も高いと考えられる。最有効使用¹⁵を想定して建物や土地の公正価値の見積り（評価額の算定）を行う場合、規模が小さく、民間転用も比較的可能な事業用資産の方がインフラ資産よりも評価しやすく、公正価値の信頼性も高いと推察される¹⁶。また、取引事例比較法¹⁷により、類似の取引から対象資産の公正価値を求めるにしても、インフラ資産の取引事例は事業用資産の取引事例より（著しく）少ないであろうから、この点でも事業用資産の方がインフラ資産よりも公正価値の見積もりをしやすく、公正価値の信頼性も高いと推察される¹⁸。

このように、回収可能サービス価額の見積もりの容易さや正確さにおいて、事業用資産とインフラ資産には大きな差があるとすれば、実務的負担や会計情報の信頼性の観点から、事業用資産にのみ減損処理を適用することは妥当性をもつと言えよう。

4.3 減損損失の戻入れ

すでに述べたように、大阪府の「減損処理取扱要領」は減損損失の戻入れを認めていないのに対して、IPSAS 第21号はそれを認めている。これは、公的主体の経営努力により、資産が提供するサービスに対する需要または必要性が増加した場合に、その影響を会計処理に反映させるのか否かと言い換えることができる。

この点について、東（2017）は、減損損失の戻入れを認めていない「独法減損基準」と、減損損失の戻入れを認めているIPSAS 第21号の相違原因の検討を行っている。そして、「独法減損基準」は、基本的に固定資産の使用中止を前提としているため、過去に計上した減損損失の戻入れをすることが想定されていないのに対して、IPSAS 第21号は、基本的に固定資産の使用継続を前提としているため、公的主体の経営努力により、資産が提供するサービスに対する需要または必要性が回復して回収可能サービス価額が回復することが想定されているという相違が示されている（p. 61）。

これは、固定資産の使用中止または使用継続のいずれを前提とするかにより、減損損失の戻入れの処理が変わり得ることを示唆している。そこで、IPSAS 第21号のように、資産の使用継続を前提として考察する。

ある有形固定資産を取得（新規投資）するか否かに際して、人口に依拠する予想利用人数に基づいたサービス提供能力を判断基準として用いることは十分に考えられる。ここで、想

¹⁵ 最有効使用とは、その不動産の効用が最高度に発揮される可能性に最も富む使用のことである。

¹⁶ 日本であれば、近隣の公示地価や路線価を利用することにより、事業用資産の中でも土地の公正価値の方が建物の公正価値より見積りやすいと考えられる。

¹⁷ 日本の「不動産鑑定評価基準」によれば、取引事例比較法は、まず多数の取引事例を収集して適切な事例の選択を行い、これらに係る取引価格に必要な応じて事情補正および時点修正を行い、かつ、地域要因の比較及び個別的要因の比較を行って求められた価格を比較考量し、これによって対象不動産の試算価格を求める手法である。

124 ¹⁸ 使用価値として減価償却後再調達価額を想定した場合、同様の推論から、正味売却価額の場合と同じ結論になると考えられる。

定されたサービス提供能力を基にしてある有形固定資産を取得したが、この資産の実際のサービス提供能力が著しく低下したため、減損処理を適用し、減損損失を計上したとする。その後、公的主体の経営努力により人口が増加し、その資産のサービス提供能力が回復したと認められる場合は、人口増加後のサービス提供能力を基にして、減損損失の戻入を認めることは可能と考えられる。

そして、公的主体の経営努力により、資産が提供するサービスに対する需要または必要性が回復することは十分にあり得る。一番簡単な例としては、公的主体の施策によって、人口が増加した結果、ある有形固定資産のサービス提供能力が回復した場合を挙げることができる。

「大阪府減損要領」の目的の一つは、「府の業務運営状況を明らかにすること」であった。減損損失は業務運営の失敗状況を明らかにするという点で、その情報が財務諸表利用者にとって有用であるならば、戻入額は業務運営の改善状況を表すという点で、その情報が財務諸表利用者にとって有用であるとも考えられる。また、公的主体の経営努力が財務数値に反映されることから、その主体が有形固定資産を有効利用しようとするインセンティブになる可能性もある¹⁹。

5. 終わりに

本稿では、地方公会計における有形固定資産の減損処理について、「サービス提供能力」の観点から考察した。第2節では、先行研究を整理した。第3節では、「統一基準」、「大阪府減損要領」およびIPSAS第21号における減損処理の規定を比較した。第4節では、「サービス提供能力」をキーワードとして、サービス提供能力の概念、減損処理の適用対象資産、減損損失の戻入を検討した。

まず、資産のサービス提供能力は、各時点（取得時や決算時）においてその資産に期待される使用の程度と捉え、各公的主体が使用の程度を示す単位を決定するのが望ましいと結論付けた。

次に、公的主体が保有する資産のうち事業用資産とインフラ資産に限定し、両者に同じ会計処理を適用するのが望ましいかを考察した。その結果、回収可能サービス価額の見積もりの容易さや見積値の信頼性の観点から、事業用資産に対してのみ減損処理を適用することも妥当性をもつと考えた。

最後に、資産の使用継続を前提として、減損損失の戻入について検討した。公的主体の経営努力により、有形固定資産のサービス提供能力が回復することはあり得るので、減損損失の戻入を認めることは、公的主体の業務運営状況を適切に表すことに繋がり得ると考えた。また、減損損失の戻入によって、公的主体の経営努力が財務数値に反映されることか

¹⁹ 東（2017）では、独立行政法人について、財務諸表の利用者にとって、その法人の業績を評価する上で減損損失の計上は重要な会計情報となること（p. 64）、減損の戻入を行わないと経営努力が会計情報に反映されないため、固定資産を有効に利用しようとするインセンティブが生じないこと（p. 62）が指摘されている。

ら、その主体が有形固定資産を有効利用しようとするインセンティブになる可能性もあることを指摘した。

今後の課題としては、次のことが挙げられる。第一に、有形固定資産に減損処理を適用することの負担（費用）や効果（有用性）を検証することである。公的主体の負担については、主体の規模や資産総額などを基にして取得原価〇円以上の資産を対象にしたり²⁰、まずは主に事業用資産を適用対象としてインフラ資産にはその後段階的に適用したりすれば、負担を軽減できると考えられる。有形固定資産に対して減損処理を適用する有用性については、不要資産の処分を促したり、不用資産の有効利用を促したりする効果が期待できるという見解がある（東 [2016] p. 87）²¹。減損処理（戻入れを含めた）が実際に資産の有効利用をもたらすかについては、財務数値やアンケート調査を用いた検証が必要である²²。また、モデル分析を行うことにより、減損損失の戻入れという会計処理が有形固定資産を有効利用しようとするインセンティブになるのかを分析することも可能であろう。

第二に、特にインフラ資産の会計処理については、その前提を明確にしてから検討する必要がある。インフラ資産は必要な維持修繕を施すことにより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という2つの見解があり、どちらの前提に依拠するかにより結論が変わるからである²³。

第三に、無形固定資産の減損処理に関する考察である。本稿では、有形固定資産の減損処理について検討したが、この考え方が無形固定資産についても適用できるかは検討する必要がある。

参考文献

- [1] 東信男（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』、53、pp. 71-91。
- [2] ——（2017）：「独立行政法人減損会計の課題と展望：適用から10年を経過して」『会計

²⁰ 例えば、「大阪府減損要領」は取得価額が1億円以上の固定資産を対象資産とし、大阪府吹田市の「固定資産の減損に関する会計基準」は、取得価額が5,000万円以上の固定資産を対象資産としている。

²¹ 行政コスト計算書において減損損失を含めたフルコストが表示される結果、施設別の行政コスト計算書を作成することにより、フルコストで利用者1人当たりのコストを把握できるため、類似施設のコストを比較することにより、公共施設の統廃合を検討する際の参考情報を入手できることを挙げている。

²² 古川・山本（2021）では、2017年に東証一部上場企業のうち製造企業800社を対象にして行ったアンケート調査の結果が示されている（回答企業は57社で回答率は7.1%）。この中で、「減損会計の適用による効果や影響（複数回答可）」という設問に対して、資産の所有意図がより明確になった（16社）、不良資産の処分推進に役立った（15社）、資産状況について適切な開示が行われるようになった（13社）という結果を得ている。

²³ 例えば、日本公認会計士協会（2007）を参照されたい。

検査研究』、56、pp. 47-65。

- [3] 栗城綾子 (2018) : 「米国における資本的資産の減損会計—企業会計と公会計の比較—」
『産業経営』、53、pp. 61-87。
- [4] 鈴木豊編著 (2014) : 「ポイント解説 新地方公会計財務書類作成統一基準」。
- [5] 総務省 (2014) : 「今後の新地方公会計制度の推進に関する研究会報告書」。
- [6] —— (2015) : 「統一的な基準による地方公会計マニュアル」。
- [7] 西川和裕 (2009) : 「我が国の地方公会計制度における有形固定資産会計について」『経営戦略研究』、3、pp. 277-287。
- [8] 日本公認会計士協会 (2007) : 「公会計委員会研究報告第 16 号 : インフラ資産の会計処理に関する論点整理」。
- [9] 福島隆 (2015) : 「公的部門におけるインフラ資産の会計処理に関する一考察」『明星大学経営学研究紀要』、10、pp. 71-82。
- [10] 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—」『慶應商学論集』、28(1)、pp. 1-25。
- [11] 古川傑・山本卓 (2021) : 「有形固定資産の減損処理等に関するアンケート調査—減損会計適用実務の対応の変化とその課題—」『明海大学不動産学部論集』、29、pp. 35-54。
- [12] 宮本幸平 (2010) : 「政府インフラ資産における減損会計の適用可否」『星城大学研究紀要』、9、pp. 5-21。
- [13] International Federation of Accountants (IFAC) (2001) : *IPSAS No. 17: Property, Plant and Equipment.*
- [14] —— (2004): *IPSAS No. 21, Impairment of Non-Cash-Generating Assets.*
- [15] —— (2021): *Exposure Draft No.78, Property, Plant, and Equipment.*

(付記)

本稿は、JSPS 科研費 19K02021 の研究成果の一部である。