

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

A Consideration on the Accounting for the Infra-Structured Assets in Public Sector

福島 隆

Takashi Fukushima

要旨

本稿は、公的部門におけるインフラ資産の会計処理（評価基準）を検討するものである。まず、諸外国とわが国の会計基準や考え方を整理している。そして、インフラ資産の会計処理について検討をし、重視する目的によって評価基準は異なり得ることを示した。そうであれば、いくつかの選択肢の中から当該公的部門が直面する状況や重視する目的に応じて望ましい評価基準を選択し、その選択理由を開示させて説明責任を充実させるという方法もあることを指摘した。

[キーワード] インフラ資産、再調達原価、取得原価、世代間の公平性、キャピタル・チャージ

1. はじめに

本稿の目的は、公的部門が有するインフラ資産の会計処理（評価基準）について考察することである。周知のように、近年、国や地方公共団体の会計において、発生主義や複式簿記といった企業会計的な手法に基づく財務諸表を導入しようとする動きが活発化している。その背景としては、現金主義や単式簿記に基づく会計情報では把握できなかったコストやストックに関する情報を明らかにすることにより、効率的な財政運営の達成と説明責任（アカウンタビリティ）の向上を図ろうとする志向があると言われている。

その中でも、公的組織が所有する固定資産の会計処理については、企業会計の論理を援用できない場合もある、「世代間の公平性」という公会計特有の考えも考慮する必要があるといった理由により、未だ議論の余地が多く残されている。

このような問題意識をもとに、本稿では、公的部門が有するインフラ資産の会計処理について検討する。インフラ資産を題材にしたのは、公的部門の資産に占めるインフラ資産の割

合が大きいこと¹、わが国ではインフラ資産に関する会計基準が存在しないことが挙げられる。

本稿の概略は次のとおりである。第2節では諸外国におけるインフラ資産の会計基準を、第3節ではわが国におけるインフラ資産の会計処理に関する考え方を整理する。第4節では、いくつかの観点からインフラ資産の会計処理について検討し、最終節はまとめである。

2. 諸外国におけるインフラ資産の評価基準と減価測定基準

本節では、諸外国（国際公会計基準を含む）におけるインフラ資産の評価基準と減価償却方法を概観する²。

2.1 アメリカ

(1) 連邦政府

連邦政府については、アメリカ連邦会計基準諮問審議会（Federal Accounting Standards Advisory Board : FASAB）基準書第6号に規定されている。基準書第6号では、有形固定資産を①一般有形固定資産、②連邦目的（Federal Mission）有形固定資産、③歴史的資産（heritage assets）、④スチワードシップ土地（stewardship land）の4つに分類しており、インフラ資産は一般有形固定資産に含まれる（par. 21）。基準書第6号では、一般有形固定資産はすべて取得原価で評価されるので（par. 26）、インフラ資産も取得原価で評価される³。

減価償却については、基準書第6号は、有形固定資産に対して減価償却累計額を控除して記載することを求めているので、インフラ資産も減価償却される⁴。

(2) 地方政府

地方政府については、政府会計基準審議会（Governmental Accounting Standards Board : GASB）基準書第34号に規定されている⁵。基準書第34号では、インフラ資産は取得原価で評価することとされている（par. 18）。

¹ 例えば、東京都の場合、資産合計に占めるインフラ資産の割合は、平成24年度が47.1%、平成25年度が46.8%である。

² 宮本（2004）では、アメリカ、イギリス、ニュージーランド、オーストラリアについて、評価基準と減価測定基準が検討されている。石田（2006）では歴史的遺産の会計処理と関連付けて、インフラ資産の会計処理を論じている。

³ インフラ資産の評価基準として時価を用いない理由として、時価評価の作業が煩雑でコストがかかること、恣意性が介入することを挙げられており、時価は基本財務諸表以外で提供すべきであるとされている（par. 159）。

⁴ ただし、予定されていた修繕が実施されなかった場合には、繰延修善費（deferred maintenance）が必要補足情報として記載される。

⁵ GASBによれば、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維持することができる、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ている。建物は、インフラ資産のネットワークの付随部分を除き、本基準書の目的においてはインフラ資産とみなさない（par. 19）。

基準書第 34 号では、固定資産は見積耐用年数にわたり償却されるが、ただし、超長期的なもの、または修正アプローチ⁶が適用されたインフラ資産は償却されない。(par.21)。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 (par. 25)。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、減価償却累計額を控除した形で報告される (par. 20)。

2.2 イギリス

中央政府については、資源会計マニュアル (Resource Accounting Manual: RAM) が適用される⁷。RAM によれば、インフラ資産は、現在原価 (減価償却後再調達原価) で評価される (par. 3.6)。また、更新会計⁸が適用されており、更新支出は減価償却費の代用として計上される (pars. 3.5.4~3.5.8)。

2.3 ニュージーランド

ニュージーランドでは、インフラ資産は減価償却後再調達原価で評価され、定額法による減価償却が適用される。

2.4 国際公会計基準 (IPSAS)

国際公会計基準 (International Public Sector Accounting Standards : IPSAS) では、インフラ資産の会計処理については、IPSAS 第 17 号「有形固定資産」で規定されている。IPSAS 第 17 号では、インフラ資産⁹について他の有形固定資産と異なる取り扱いはされておらず、インフラ資産は取得原価または再調達原価で評価される (par. 26)。

取得原価を採用した場合には、取得原価から減価償却累計額および減損損失累計額を控除した価額で計上する (par. 43)。再調達原価を採用した場合には、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 (par. 44)

⁶ 修正アプローチの適用要件は、一定の資産管理システムを用いて、適格にインフラ資産を管理していることである (par. 23)。

⁷ 資源会計マニュアルでは、インフラ資産とは、特定の地域においてネットワークとして統合されたサービスを提供する形態の資産と定義され、その具体例として道路が挙げられている。具体的には、資源会計のインフラ資産は道路を含むが (例えば、イングランドおよびウェールズの高速道路や幹線道路は含まれる)、地方道路は含まれない。地方道路は地方政府の管轄下であり、資源会計の適用範囲外だからである (par.3.5.1)。

⁸ 更新会計とは、インフラ資産が安定状態を維持している場合に、更新支出を減価償却の代用とみなす会計処理である。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には、資産の繰越評価額は調整される。

⁹ IPSAS 第 17 号では、インフラ資産の普遍的な定義はないが、(a)システムや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、および(d)処分に関して制約を受けるといった特徴の一部またはすべてを有しているとされている。具体例として、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ている (par.21)。

以上をまとめると表1のようになる¹⁰。

表1 諸外国におけるインフラ資産の会計処理

国名	評価基準	減価測定基準
アメリカ	中央政府：取得原価 地方政府：取得原価	中央政府：減価償却 地方政府：更新会計（修正アプローチ適用時）
イギリス	減価償却後再調達原価	更新会計
ニュージーランド	減価償却後再調達原価	減価償却
IPSAS	取得原価または再調達原価	減価償却

3. わが国におけるインフラ資産の会計処理の考え方

現在、わが国では、インフラ資産に関する統一的な会計基準はない。そこで、各種の研究報告等がどのように考えているかをまとめることにする。

3.1 公会計原則（試案）

「公会計原則（試案）」では、インフラ資産¹¹の会計処理については、「再調達原価などの時価を付すことによって、将来の資産の取替更新の資金需要に関する情報を提供すべきである。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有用な情報である」（par. 12 注3）とされ、再調達原価が望ましいとされている。減価については、「減価償却に変わる方法として、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更新会計によるものとする」（貸借対照表原則注解 注4）とされている。

3.2 公会計概念フレームワーク

「公会計概念フレームワーク」では、インフラ資産¹²の会計処理については、「現在（再取得）原価等による計算擬制を行ったうえで、一定の仮定計算に基づく耐用期間にわたって費用を期間配分し、その減価償却累計額を控除すべきである」（par. 7.2.3.1）とされ、再調達原価が望ましいとされている。

3.3 総務省「地方公共団体財務書類作成にかかる基準モデル」

¹⁰ 宮本（2004）によれば、イギリスの地方政府は取得原価と減価償却、ニュージーランドの地方政府は減価償却後再調達原価と更新会計を適用している。

¹¹ インフラ資産は、ネットワーク性を有する資産の集合体である点にその特性があるとされ、具体例として、橋梁・縁石・上下水道システム等が挙げられている（注3）。

¹² インフラ資産の特徴として、①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、②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ており、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例示列挙されている（par. 7.2.3.1）。

基準モデルでは、資産を金融資産と非金融資産に分類し、さらに非金融資産を事業用資産、インフラ資産¹³および繰延資産に分類している。

インフラ資産の貸借対照表価額は、原則として過去の用地費や事業費等を累計（累積）することにより推計された取得原価による。非償却資産である公共用財産用地については、用地費等を累計（累積）した価額を計上する。償却資産である公共用財産施設については、過去の事業費等を累計（累積）することにより資産価額を推計し、さらに定額法により直接資本減耗相当額を算出し、当該資産価額から、当該直接資本減耗相当額を控除した後の価額を計上する（par. 131）。

3.4 東京都会計基準

インフラ資産¹⁴を含む固定資産の評価は、取得原価を基礎として算定し、償却資産については、取得原価から減価償却累計額を控除した価額を掲記することとされている（第 2 章 3(2)）。ただし、インフラ資産のうち、道路の舗装部分など同種の資産が多数集まって 1 つの全体を構成し、老朽品の部分的取替を繰返すことにより全体が維持されるような固定資産については、部分的取替に要する支出を費用として処理する方法（取替法）が例外的に採用されている（「東京都の新たな公会計制度」、第 II 部第 1 章（カ）注）。

以上をまとめると表 2 のようになる。

表 2 わが国におけるインフラ資産の会計処理に関する考え方

国名	評価基準	減価測定基準
公会計原則（試案）	再調達原価	更新会計
公会計概念フレームワーク	再調達原価	減価償却
総務省基準モデル	取得原価	減価償却
東京都会計基準	取得原価	減価償却（例外的に取替法）

4. インフラ資産の評価基準に関する考察

ここまでの整理から、インフラ資産の評価方法は、取得原価と減価償却後再調達原価（時価の近似）に大別される。いずれの方法が望ましいかというのは、どのような前提に依拠するかにより異なると考えられる。そこで、本節では、インフラ資産の評価基準について、いくつかの観点から検討したい。

4.1 世代間の公平性の観点からの考察

¹³ インフラ資産とは、資産形成のための資本的支出がなされた後、将来の経済的便益（キャッシュ・フロー）の流入が見込まれない非金融資産であり、具体的には、公共用財産用地（土地相当額）、公共用財産施設（建物相当額）等である（par. 130）。

¹⁴ インフラ資産とは、行政財産のうち、道路、橋梁、港湾、漁港、空港及び鉄道をいい、これらの資産と一体となって機能するものを含む（第 2 章 3(2)（ア）④）。

(1) 公平性からのアプローチ

ここでは、世代間の公平性¹⁵の観点から、インフラ資産の会計処理について考察する。公平性を用いた背景としては、次のことが挙げられる。

第一に、公平性は企業会計においてはあまり重視されないが、公会計において重視される概念であり¹⁶、「近年、国民または住民の『世代間の衡平性』を実現するための手段の一つとして公会計を位置づける考え方が有力になってきている」¹⁷という指摘もあるからである。

第二に、政府・自治体会計の目的を支えるものとして公平性が挙げられることも多いからである。例えば、GASBの概念フレームワークでは、財務報告の基本目的として「説明責任」を掲げ、「期間公平性の概念が、説明責任の重要な一部を構成すると同時に行政運営の基礎をなすと考えられる」(par. 61)として、「説明責任」の根底として「公平性」を設定し、それにより政府の説明責任をより果たすことができると捉えていると考えられる。

なお、「公平性」の普遍的な定義はないが、ここではGASB(1987)の「現世代の市民が当該年度のサービスにかかわる支払い負担を、当該年度の納税者に転嫁するような可能性があってはならない」(par. 60)を基に考察する¹⁸。

(2) 先行研究

インフラ資産を含む有形固定資産の評価について、世代間の衡平性の観点から考察した先行研究には次のようなものがある。

まず、取得原価評価を主張するものとしては、山本(1997)、西川(2009)、瓦田太賀四・陳琦・都築洋一郎(2012)がある。山本(1997)では、「世代間負担の公平性の観点からは、減価償却費は、歴史的な原価で算定されることが適正である。再調達価額に基づくコストは、現在受けているサービスの機会費用であって、資産取得に伴い実際に発生したものではないからである」(p.114)としている。西川(2009)では、「将来世代の住民負担を過大過小評価するような会計基準は採用すべきではないから、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(およびその制度的課題を補う減損会計)を採用することが適

¹⁵ 「公平性」は「衡平性」とも呼ばれるが、本稿では引用部分を除き、「公平性」を用いることとする。

¹⁶ その理由について、田尾(2011)では、「企業会計においても、既存の株主・債権者のみならず潜在的な株主・債権者に対する説明責任が重視されることはあるが、これらの主体は退出戦略をとることができるという意味では、公会計における説明責任とは大きく性質を異にする」(p.194)と説明されている。

¹⁷ 亀井(2008、p.144)。

¹⁸ FASAB(1993)では、「財務状況の改善または悪化の理由を分析することは、財政負担が本年度の納税者から、恩恵を受けない将来の納税者に先送りされたかどうかを明らかにすることが有用である。この先送りの懸念は、『会計年度間の衡平性』と言われることがある」

(par. 137)と説明されている。また、日本公認会計士協会(2003b)によれば、「衡平性には、(1)コストは年度ごとに衡平に負担すべきであるという「会計年度間の衡平性」という考え方(短期)、(2)現役世代と将来世代という世代別の納税者又は国民からみた、「世代間の衡平性」という考え方(長期)がある」と説明されている。

当である」(p.286)と結論付けている。瓦田太賀四・陳琦・都築洋一郎(2012)では、「会計年度間の衡平性概念に立脚し、自治体の財務諸表を作成する場合、資産・負債は取得原価で評価するのが妥当であろう」と指摘している。

逆に、時価(再調達原価)評価を主張しているものとしては、宮本(2004)、水田(2005)、鶴川(2006)がある。宮本(2004)では、「インフラ資産の評価基準に時価を用いるのが妥当である」(p.132)と結論づけている。水田(2005)では、「世代間公平性を会計情報から評価しようとする場合には、資産の時価評価が求められる。また、原価を構成する減価償却費は、時価評価された固定資産の減耗分が回収されるように計算されることが求められる」(p.56)と言及している。鶴川(2007)では、「世代間負担の公平性を図りつつ、住民へのサービス提供能力を持続するという目的からは現在価値による固定資産評価に財務情報としての有用性がある」(p.10)と指摘している。

(3) 世代間の公平性とインフラ資産の評価基準の関係

公的部門が所有するインフラ資産の評価方法については、その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考えるのかにより大きく異なる。

ここでは、日本公認会計士協会が公表した「インフラ資産の会計処理に関する論点整理」を基に考察する。

「論点整理」では、前提となる会計事実として、インフラ資産は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とみるのか、それとも一定の時期に全面的な取替更新を行うべきものとみるのかという2つの見解があり、各種基準や研究では後者の見解、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としている。そして、「論点整理」では、取得原価評価と再調達原価を基礎とする評価方法のメリットとデメリットが、表3のように説明されている。

表3 各評価方法におけるメリットとデメリット

評価方法	メリット	デメリット
取得原価	<ul style="list-style-type: none"> 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 	<ul style="list-style-type: none"> 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。
再調達価額を基礎とする方法	<ul style="list-style-type: none"> 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 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 	<ul style="list-style-type: none"> 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

	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。	代間負担の観点から問題がある。
--	---	-----------------

出所：日本公認会計士協会（2007）

そのうえで、インフラ資産の機能を維持したまま、将来世代に引き渡すと考えるのであれば、減価償却後再調達価額による評価が望ましいとしている。その理由は、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からである¹⁹。

一方で、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）との考えるのであれば、取得原価による評価が望ましいとしている。その理由は、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り、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および便益享受の関係をいったん完結させることになるからである。

(4) 考察

以上、見てきたように、将来のインフラ定資産維持のため生じる更新資金は、更新時の世代が負担すればよいのか、それとも現世代も（一部）負担するのかによって、評価方法も異なるということである。つまり、インフラ資産の評価方法は、前提に大きく依存するわけであり、どちらの評価方法も間違いというわけではない。

さらに、インフラ資産の会計処理については、当該インフラ資産を所有する政府や地方自治体の状況も影響すると考えられる。例えば、人口減少が続いている地域において、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ことである。

そこで、シンプルな例で考えてみたい。ある地方自治体の将来の人口変化と、当該地方自治体が取ると予想されるインフラ資産への投資行動は、大まかには次のように表すことができよう。

¹⁹ 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、取得価額相当分が減価償却累計額に計上されるほか、評価差額相当分も減価償却累計額に計上されるので、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ことになる。

表 4 人口変化と公的部門の投資行動

投資行動 人口変化	現施設の拡大	現施設の維持	現施設の縮小・廃止
増加	○	△or×	×
大きな変化なし	×	○	×
減少	×	△or×	○

○：可能性が高い △：可能性は中程度 ×：可能性が低い (筆者作成)

このような関係を前提に考察を進めてみたい。物価（資材）が変化していないとすれば、いずれの場合でも取得原価で評価すれば良いと考えられる。物価が上昇している場合には、「人口増加－現設備の拡大、現設備の維持」、「人口変化なし－現設備の維持」の組み合わせでは再調達原価が望ましく、「人口減少－現設備の縮小・廃止」の組み合わせでは取得原価が良いという考えもできる。

さらに突っ込んで考えてみると、ある地域においてすべての設備に対して同一の投資行動を取るわけではないこともあろう。例えば、人口減少地域であっても、政策目的に照らし合わせて、あるインフラは縮小廃止し、あるインフラは現状維持または拡大させるといったことも想定できる。このような場合には、対象となるインフラ資産ごとに評価基準を変えるといった選択肢もあり得る。

4.2 政府の目指す経営モデルの観点からの考察²⁰

各政府が目指す経営モデルとの関連で、インフラ資産の評価方法を考察することもできる。政府の経営モデルが資産保有のコストを意識させ、政府活動にかかる財務管理・運営の効率化を進めることを主眼としていると想定する。この場合には、民間企業とのコスト比較が必要となるので、インフラ資産の永続的な使用を維持するためにコストがどれだけ生じており、それが民間企業からの供給に比べて経済的であるかどうかを判断するために、インフラ資産は時価で評価することが求められる。

そして、この場合にはキャピタル・チャージ（資本費用）を賦課した減価償却費の算定が求められることになり、民間企業と比較可能な形でコストが認識される。例えば、民間部門が新たにサービスを提供しようとする場合、これにかかる資金を市場調達しなければならないが、政府では、歳出部門と徴税・財務部門が分離されているために、支出部門単独では表面的にはコストが認識されない。また、税金や国債による調達は、本来であれば民間部門で利用されていたであろう資金が公的部門に移管されたことを示しており、この分、民間サイドで機会費用が発生していることになる。キャピタル・チャージを導入することにより、民間企業と比較可能な形でコストが認識され、また不要な資産を売却するインセンティブが生じることも期待されている²¹。

²⁰ ここでの記述は、山本（1999）、宮田（2001）、古市（2003）を基にしている。

²¹ ニュージーランドでは、政府内の各部門が保有する資産に調達利率を乗じた金額をキャ

これに対して、政府の経営モデルが、説明責任の充実によって国民のモニタリングを強化し、それを通じて財務管理・運営の効率化の規律づけを行うことである場合には、企業との比較可能なコスト計算は必ずしも要求されないし、時価評価に際しての恣意性を排除することもできるため、取得原価が選好されやすくなる。また、キャピタル・チャージを賦課した減価償却費を算定することまでは要求されず、財務情報と非財務情報の開示を通じて説明責任を高めていくことが重視されることになる。

4.3 小括

本節では、インフラ資産の評価基準について、世代間の公平性と政府が目指す経営モデルという2つの観点から考察してきた²²。その結果、公的部門が面している人口環境や目指す経営モデルによって、望ましい評価基準は異なるということが示された。

このことは、何を重視するかにより選好される評価基準は異なるので、インフラ資産の評価基準を一義的に決定することは困難であると解釈できる²³。そうであるならば、インフラ資産の評価基準として、いくつかの選択肢（取得原価、再調達原価など）を与え、報告主体がその中から選択し、なぜそれを選択したかを開示させるという手段も、説明責任の重視に鑑みれば、一考の余地はあろう²⁴。

5. おわりに

本稿では、わが国には公的部門におけるインフラ資産の会計基準が存在しないことを背景として、その会計処理について考察した。

第2節では諸外国における会計基準を概観し、第3節ではわが国における考え方を整理した結果、会計処理や考え方が統一化されているわけではないことが示された。

第4節では、世代間の公平性と政府の経営モデルという2つの側面から検討した結果、公的部門が面している人口環境や目指す経営モデルによって、望ましい評価基準は異なるということが示された。目的として何を重視するかにより選好される評価基準は異なるので、イ

ピタル・チャージとして賦課している。イギリスもキャピタル・チャージを導入している。

²² その他の観点として、東（2000）では、公会計制度改革の目的の観点から、宮本（2004）では、収益費用アプローチと資産負債アプローチの観点から望ましい評価基準が示されている。

²³ 水田（2005）は、政府の予算・会計制度の目的を①財政運営状況のチェックに資する整備情報、②資源配分の効率化に資する制度環境の構築、③結果情報としてのアカウントビリティの確保としたうえで、これら3つの目的を1つの体系として実現するパターンを「統合目的型」、特定の目的に絞ったパターンを「部分的実現型」と分類している。そして、有形固定資産の評価について、「統合目的型」の国（英国、オーストラリア、ニュージーランド）は時価評価を採用する傾向があるのに対して、部分的実現型の国（米国、カナダ、オランダ）が挙げられている）は取得原価評価を採用する傾向があると結論づけている。

80 ²⁴ この場合でも、他の公的部門との比較可能性が必要であれば、選択した評価基準以外の評価基準に基づく情報を開示させる必要があると考えられる。

インフラ資産の評価基準を一義的に決定することは困難であると考え、いくつかの選択肢を与え、報告主体がその中から選択し、なぜそれを選択したかを開示させるという方法も検討に値すると指摘した。

今後の課題としては、以下のようなことが挙げられる。第1に、インフラ資産（を含めた固定資産）に減損処理を適用するか否かという論点である²⁵。この点も本稿で考察したように、いろいろな観点から結論が導けるのかを考察するということである。第2に、世代間の公平性の概念を明確にして議論をする必要があると考えられる。上述したように、世代間の公平性には一義的な定義はなく、世代間の公平性を計る指標は何かという問題もある²⁶。この点については、アナリティカルな手法で検討することも有用であると考えられる²⁷。わが国における人口減少、少子高齢化といった社会状況に鑑みれば、世代間の公平性の観点から政府・自治体会計を考察することは有意義であると考えられるため、これらの論点は今後の検討課題である。

【参考文献】

1. 東信夫(2000)「国の公会計制度改革の展望と課題」、『会計検査研究』、第22号、pp.63-79。
2. 石田晴美(2006)「固定資産会計」、『地方自治体会計改革論』第2章、森山書店。
3. 鶴川正樹(2007)「政府・地方自治体の固定資産の再評価—資本維持概念を手掛かりとして—」、『公会計研究』、第9巻第1号、pp.1-14。
4. 瓦田太賀四・陳琦・都築洋一郎共著(2012)『政府会計の進展』、清文社。
5. 亀井孝文(2008)『公会計制度改革』、中央経済社。
6. 小西砂千夫(2003)「財政状態の開示と予算統制の関係—バランスシート分析の財政運営の応用—」、『会計検査研究』、第28号、pp.51-68。
7. ———(2012)『公会計改革の財政学』、日本評論社。
8. 島澤論(2013)『世代会計入門：世代間格差の問題から見る日本経済論』、日本評論社。
9. 総務省(2006)『新地方公会計制度改革研究会報告書』。
10. 田尾亮介(2011)「公会計—会計学・経済学・法学の交錯領域として—」、『ファイナンシャルレビュー(財務相財務総合政策研究所)』、第103号、pp.187-200。
11. 東京都(2005)『東京都会計基準』。
12. 東京都(2006)『東京都の新たな公会計制度』。

²⁵ インフラ資産に減損処理を適用するか否かについては、宮本(2010)で検討されている。

²⁶ すべての世代が、将来世代分を一定程度負担すれば、世代間の公平性が成立しているとも言える。小西(2003)や水田(2005)では、国や地方自治体の貸借対照表においては、負債が将来世代の負担であり、正味資産が世代間の負担公平の尺度となると説明されている。一方で、田尾(2011)では、正味資産は、世代間の公平性を見る指標としては適切ではなく、(限界はあるが)会計年度間の公平性を見る指標として把握することが適切であるとしている。小西(2012)は、世代間の公平性について、どのような状態であることが望ましいかについては必ずしも確定的見解がないと指摘している。

²⁷ 例えば、島澤(2013)がある。

13. 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 (関西大学)』、第3巻、pp. 277-287。
14. 日本公認会計士協会 (2003a) 『公会計原則 (試案)』。
15. 日本公認会計士協会 (2003b) 『公会計概念フレームワーク』。
16. 日本公認会計士協会 (2007) 『インフラ資産の会計処理に関する論点整理』。
17. 古市峰子 (2003) 「国際会計士連盟による国際公会計基準 (IPSAS) の策定プロジェクトについて」、『金融研究』、第22巻第1号 pp.77-112。
18. 水田健介 (2005) 「政府の予算・会計制度改革：主要国の制度設計とその決定要因」、山本清編著『政府会計改革のビジョンと戦略』第1章、中央経済社。
19. 宮田慶一 (2001) 「政策評価と公会計改革のあり方」、『金融研究』、第20巻第1号 pp.101-126。
20. 宮本幸平 (2004) 「自治体バランスシートにおけるインフラ資産の評価基準—「会計観」および「基本目的」を考察の手掛かりとして」、『自治体の財務報告と行政評価』第6章、中央経済社。
21. ————— (2010) 「政府インフラ資産における減損会計の適用可否」、『星城大学経営学部研究紀要』、第9号、pp.5-22。
22. 山本清 (1997) 「政府部門における固定資産会計の国際的動向と展望」、『會計』、第152巻第5号、pp. 108-119。
23. ————— (1999) 「公会計—諸外国の動向とわが国へのインプリケーション」、IMES Discussion Paper Series No. 99-J-23、日本銀行金融研究所。
24. Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB) (1993) Statement of Federal Financial Accounting Concepts No.1: *Objectives of Federal Financial Reporting* (藤井秀樹監訳 (2003)、『GASB/FASAB 公会計の概念フレームワーク』、中央経済社)。
25. —————(1996) Statement of Federal Financial Accounting Standards No. 6: *Accounting for Property, Plant and Equipment*.
26. Governmental Accounting Standards Board (GASB) (1987) *GASB Concepts Statement No. 1: Objectives of Financial Reporting* (藤井秀樹監訳 (2003)、『GASB/FASAB 公会計の概念フレームワーク』、中央経済社)。
27. ————— (1999), *Statement No.34 of the Governmental Accounting Standards Board: Basic Financial Statements—and Management's Discussion and Analysis—for State and Local Governments*.
28. HM Treasury (2001), *Resource Accounting Manual*.
29. International Federation of Accountants (IFAC) (2001) IPSAS No.17: *Property, Plant and Equipment*.
30. The Treasury of New Zealand (2000) *Financial Statements of the Government of New Zealand*.