

---

# 公法人が保有する水源林資産に対する減損会計の適用

筆谷 勇

---

## 1. はじめに

### (1) 「減損会計基準」制定の動向

資産の減損は、その帳簿価額がその回収可能サービス価額(「売却費用控除後公正価値」と「使用価値」とのいずれか大きい方)を下回ったときに資産の減損を認識する。この場合、対象資産について資金生成資産と非資金生成資産に分けて減損会計基準が規定されている。

まず、資金生成資産については、1998年に国際会計基準審議会 IASB より IAS 第36号「資産の減損」が公表されており、減損の兆候、認識、測定、戻入、開示などについての規定が公表されている。

これに対して、日本の企業会計審議会においては2002年に「固定資産の減損に関する会計基準の設定に関する意見書」が公表されており、資金生成資産について IAS 第36号とほぼ同様の規定が公表されているが、「減損の戻入」については IAS 第36号が、「暖簾」を除いて、これを認めているにも拘らず、後者の企業会計審議会の減損基準においては「減損の戻入」を認めていない。

一方、非資金生成資産については、IFAC/PSC 国際会計士連盟公会計委員会(現在の IPSASB : 公会計基準審議会)が2004年12月に IPSAS (国

際公会計基準) 第21号として「非資金生成資産の減損」を公表し、資金生成資産の場合とほぼ同様の資産の減損の認識に関する会計基準を公表しているが、「使用価値」については、資金生成資産の場合には当該資産に係る将来の正味キャッシュ・フローの現在価値に基いて測定するのに対して、非資金生成資産の「使用価値」については当該資産の減価償却後再調達価額をもってこれに代えている。従って、非資金生成資産の「回収可能サービス価額」は「売却費用控除後公正価値と減価償却後再調達価額のいずれか大きい金額」となり、この金額と帳簿価額を比較することによって減損価額を測定することになっている。

これに対して、「独立行政法人会計基準審議会」の下に設置された財務省と総務省から成る共同ワーキング・チーム(以下、「共同WT」と称する。)より、2005年7月に、「固定資産の減損に係る独立行政法人会計基準」が公表されているが、「減損の戻入」を認めない点、および、「減損損失に係る異常な会計処理方法」(後で詳述)、を除いては、IPSAS 第21号とほぼ同じ規定をしている。

この度は、この「資産の減損」の規定を水源林資産(森林)に係る「分収造林制度」に適用する場合の会計処理上の問題点について検討を加え

ることとする。

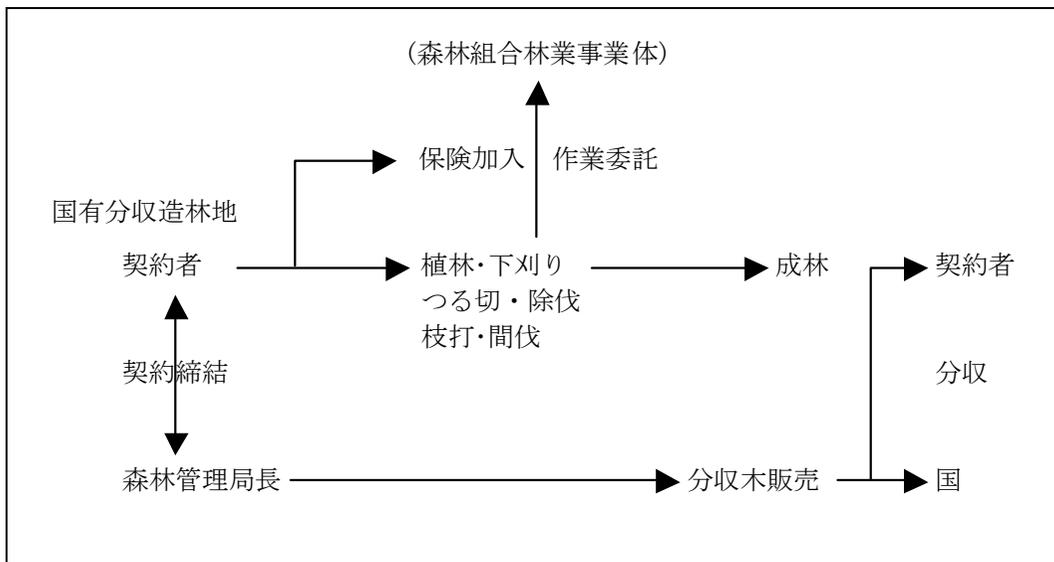
## (2) 「分収造林制度」の概要

分収造林制度とは、国有林の場合の分収造林は、造林者(国以外の者)が契約によって国有林野に木を植えて、一定期間育て、成林(伐採適齢期：樹種によって異なる)後に分収木を販売し、その利益(販売代金)を国と造林者とで分収する制度のことを言う。

仕組みの主な内容としては、対象樹種は、主として杉、檜などが一般的な造林樹種であるが、山林所有者と造林者との契約によって取り決められる。対象面積としては1ヘクタール以上を対象としている。また、契約期間は、最長 80

年とされているが、樹種によって異なることもある。一方、この分収造林制度に参加して国と分収造林契約を締結できるためには、造林保育および管理を確実に出来る者であることが必要である。また、これらの作業を、地元の森林組合等に委託することも出来ることになっている。

また、分収木の法的性格は、契約者と国との共有ということになっており、大体の場合、その持分割合は、普通、契約者7、国3(北海道では、契約者9、国1)としているが、契約者が学校などの場合には、契約者8、国2(北海道では、契約者9、国1)となっていて、将来の販売収益は、この持分割合に応じて分収されることになっている。



(注) 森林火災や台風などの被害に備えて、保険に加入することも可能である。

## (3) 問題の所在

今回、独立行政法人緑資源機構が保有する水源涵養目的の森林資源の評価において、この「減損会計」をどのように適用すべきであるのか、また、その場合の問題点は何か、について検討を加えることにする。

その場合、上記の森林資源を減損会計適用上で

どのように扱うべきかについて、予め整理をしておく必要がある。

① 先ず、分収造林制度に基く森林資源をどのように考えるべきか、ということである。植林、下刈り、つる切、除伐、枝打、間伐、等の過程を通して伐採適齢期を迎えた森林資産を伐採のうえ、販売をして分収による収益を得るために

保有する棚卸資産類似の資産と考えればよいというような考え方がある。しかし、この考え方は、分収造林制度に基づく分収造林契約という法的形態のみに着眼していて、水源林涵養のために森林が果たしている機能を全く無視した実態とは大きく掛離れた考え方であると言わざるを得ない。即ち、日本のような急峻な山間地の樹木を伐採適齢期を迎えたということで、皆伐(山全体の木を伐採すること)した場合には、とたんに森林の水源林涵養の機能が失われることになり、山の表層土の流出、山林の保水能力の欠落、等を惹き起こして、大洪水が招来されるのは必至であり、また、一方で森林に期待されている二酸化炭素固定化機能も減少し、温暖化現象等の日本の環境保全を始めとする国土保全機能が全面的に破壊されることは想像に難くない。分収造林制度の本質は山に植林を奨励することによって自然破壊を未然に防ごうとしているところにあるという本来の意図をしっかりと見極める必要がある。即ち、とりわけ保安林としての森林資産は国土保全のための代表的なインフラ資産であり、これを棚卸資産などと考える余地は全くないのである。従って、仮に、インフラ資産に「減損会計」を適用する場合の基本的な考え方も、その「サービス提供能力」の変化に対応したものにならざるを得ないのである。

② 次に、このようなインフラ資産に資金生成資産(IPSAS第21号第14節)として、「減損会計」を適用する余地があるか否かということである。その点を明らかにするためには、分収による成木の売却をどのように考えるかということである。確かに分収による成木の売却収入をもたらす契約は、いかにも、森林が資金生成資産であるかのようにも考えられるが、この収入はインフラ資産たる森林がその「サービス提供能力」を継続的、かつ、持続的に保持するための一種の特別収入とも考えられるのである。即

ち、分収によってもたらされる収入(伐採木の販売代金の持分相当額)は、あくまで森林の環境保全を中心とする国土保全のための必要経費(維持修繕のための経費、など)を賄う経費の一部補填に充当する特別収入として認識する必要がある、ということである。このように考えると、分収造林制度に基づく森林資源は「資金生成資産」などではなくて、むしろ、「非資金生成資産」と考えて「減損会計」の適用について検討をすべきことになる。即ち、ニュージーランドとかヨーロッパ諸国のような平地林であれば、現実的に森林の伐採ということも考えられ、「商業林」ということで資金生成資産たる特質を有しているとも言えるのであるが、前述のごとく、国土保全に資する保安林資産というインフラ資産たる特質を有する独立行政法人緑資源機構、等の保有する水源林資産は、分収のための資金生成資産ではなくて、水源を涵養するための森林、即ち、非資金生成資産であるということが判明するのである。つまり、この「減損会計」適用に当たっては、IPSAS第21号、または、上記、共同WTの意見に従った「非資金生成資産の減損」のための会計処理が必要である、ということが分かるのである。

## 2. 非資金生成資産の減損会計基準の概要

「非資金生成資産の減損」については、IPSAS第21号と、それに基づいた共同WTの処理方法が紹介されているが、それぞれの主な規定内容について以下に検討を加えることにする。

## (1) IPSAS 第 21 号に基づく「減損会計」の概要

### ア 対象範囲

まず、IPSAS 第 21 号は、次のように他の IPSAS 等で特有の評価規定をおいている非資金生成資産については適用されないことにしている。即ち、発生主義会計の下において財務諸表を作成しかつ公表している報告主体は、次の事項を除いて、「非資金生成資産の減損」に係る会計において本基準書を適用すべきである：

- ① 棚卸資産 (IPSAS 第 12 号「棚卸資産」参照)；
- ② 建設契約から発生する資産 (IPSAS 第 11 号「建設契約」参照)；
- ③ IPSAS 第 15 号「金融資産：ディスクロージャーおよび公表」の範囲に含まれる財務資産
- ④ 公正価値モデルを用いて測定される投資資産 (IPSAS 第 16 号「投資資産」参照)
- ⑤ 再評価額で測定される非資金生成有形固定資産 (IPSAS 第 17 号「有形固定資産」参照)；  
かつ
- ⑥ それに関して減損に係る会計上の要求が他の国際公会計基準に含まれているその他の資産。
- ⑦ 本基準書は、公営企業 (GBEs) 以外の全ての公的部門報告主体に適用される。
- ⑧ IPSAS パラグラフ 14 で定義するように「資金生成資産」を保有する公的部門報告主体は、そのような資産に対しては、国際会計基準 IAS 第 36 号「資産の減損」を適用すべきである。「非資金生成資産」を保有する公的部門報告主体は、そのような「非資金生成資産」に対しては、本基準書の要求を適用すべきである。

このように「資金生成資産」および「公営企業の有する資産」については、IPSAS 第 36 号を適用すべきことを明記した。

### イ 定義

- ① 資金生成資産：商業上の収益を生成するために保有されている資産のこと。
- ② 非資金生成資産：資金生成資産以外の資産のこと。
- ③ 減損：減価償却を通じての資産の将来の経済的利益または「サービス提供能力」に係る損失のシステマティックな認識を超えた、資産に係る将来の経済的利益または「サービス提供能力」に関する損失のこと。
- ④ 公営企業とは、次の全ての特質を有する報告主体を意味している：
  - (a) それ自身の名義で契約をする権利を有している報告主体であること；
  - (b) ビジネスを実施する財務的および運用上の権限を割り当てられている報告主体であること；
  - (c) そのビジネスの通常のコースにおいて、利益を得るかまたはフル・コスト回収ベースで、他の報告主体に対して財貨およびサービスを売却すること；
  - (d) ゴーイング・コンサーンであるために、(対等者間での購入以外での) 継続的な政府からの資金供給に頼らないこと；
  - (e) 公的部門報告主体によって支配されていること。
- ⑤ 「回収可能サービス価額」とは、非資金生成資産の「販売費用控除後公正価値」とその資産の「使用価値」とのいずれか大きい方をいう。
- ⑥ 非資金生成資産の「使用価値」とは、資産の残存「サービス提供能力」の現在価値である。
- ⑦ 「販売費用控除後公正価値」とは、商品知識があつてかつ意欲のある対等者間取引における資産の売却から、処分費用を控除して、入手できる金額である。

## ウ 「減損の兆候」の識別

資産の帳簿価額がその「回収可能サービス価額」を超えたときに、非資金生成資産は減損させられる。次のパラグラフ①および②は、減損損失が起こるかも知れない主要な兆候を識別している。それらの兆候のいくつかが存在する場合には、報告主体は「回収可能サービス価額」の正式な見積りをすることを求められる。

また、報告主体は、ある資産が減損をしているかも知れない兆候が存在しているか否かについては、各報告日現在において評価をすべきである。

ある資産が減損をしているかもしれない兆候が存在しているか否かの評価において、報告主体は、最小限、次の兆候を検討すべきである：

### ① 情報の外部的源泉

(a) その資産が提供するサービスに対する需要またはニーズの停止、または、停止に近いこと。

(b) その報告主体が活動している技術上、法的環境または政府政策環境において、報告主体に対して不利な影響を与えるかなり長期間の変化が当該期間に起きたか、あるいは、近未来におきること。

### ② 情報の内部的源泉

(c) ある資産の物理的損傷に関する証拠の入手。

(d) ある資産が利用されたかまたは利用が予想される程度、または、その方法において、報告主体に不利な影響を与えるかなり長期間に及ぶ変化が当該期間において起きたことまたは近未来において起きると予想されること。これらの変化には、資産が使用されなくなること、ある資産が属しているオペレーションの中止またはリストラ計画、前もって予定していた日に先駆けての資産の処分計画、などが含まれる。

(e) その資産が完成するかまたは利用可能状態になる前での当該資産の建設の中止決定。

(f) 資産のサービス業績が、現在または将来において、予想していたよりもかなり悪いということを示す証拠が、内部報告から入手可能であること。

### ③ 市場価額の下落

その他の例として IPSAS 第 21 号は、次のような、市場価額の著しい下落のような例を挙げている。

(g) その期間を通じて、資産の市場価額が、時の経過または通常の使用の結果として予想されたよりも大幅に下落している；または

(h) その資産が提供する需要またはニーズに関する（しかし、必ずしも中止または中止に近いものではないが）かなり長期に及ぶ下落。

この市場価額の下落のような兆候は、本例のようにインフラ資産の減損について検討している場合には、余り関係が少ないようにも考えられる。

## エ 「回収可能サービス価額」の測定

この「減損の兆候」が見られた場合には、帳簿価額と比較すべき「回収可能サービス価額」の測定をすることが求められる。IPSAS 第 21 号では、この「この回収可能サービス価額」を、ある資産の「販売費用控除後公正価値」とその「使用価値」とのいずれか大きい方の価額として定義している。

### ① 「販売費用控除後公正価値」

ある資産が市場において活発に取引されている場合には、「販売費用控除後公正価値」はその資産の市場価額から処分費用（法的費用、印紙税あるいは取引税、当該資産の移動費用、資産を販売適状にするために要する直接的増分原価、など）を控除した価額である。あるいは、活発な取引市場が存在しない場合には、当該取引に

知識があつて、かつ、意欲的な取引者間において成立する客観的な第三者間価額を市場価額に類似させて用いることになる。

## ② 「使用価値」

### (a) 減価償却後再調達原価

IPSAS 第 21 号においては、非資金生成資産の「使用価値」をその資産の残存「サービス提供能力」の現在価値として定義している。この残存「サービス提供能力」の現在価値は、その資産の再調達原価として決定される。ある資産の再調達原価はその資産の総「サービス提供能力」を再調達するための原価である。この原価は、その資産の使用後の状態を反映するために減価償却される。ある資産は、現有資産の再生産（複製化）またはその総「サービス提供能力」の再調達、のいずれかを通じて取替えられる。「減価償却後再調達原価」は、当該資産の再生産原価または再調達原価のいずれか低い価額で測定されるが、それから、その資産の既に消費したかあるいは消滅した「サービス提供能力」を反映するために、上記の原価をベースとして計算した減価償却累計額を控除して測定される。

また、ある資産の再調達原価および再生産原価は、“最適化”ベースで決定される。その合理的根拠は、再調達されるかまたは再生産される資産が、過剰デザインされているかまたは過剰能力資産である場合には、報告主体はその資産を再調達または再生産しようとしないうことである。過剰デザインされている資産は、その資産が提供する財貨またはサービスにとって不必要な機能を有している。過剰能力資産は、その資産が提供する財貨またはサービスに対する需要に適合する以上の生産能力を有している資産である。かくて、最適化ベースで資産の再調達原価または再生産原価を決定することは、当該資産に期待されている「サービス提供能力」を反映することを言うのである。

あるケースにおいては、安全または他の理由のために予備または余剰の能力が保持されていることがある。このようなことは、報告主体の特殊な状況において十分な「サービス提供能力」を利用可能にすることを保証するための必要性から発生する。例えば、消防部門は、緊急時のサービス提供に備えるために予備用の消防車を保有する必要がある。このような余剰または予備能力はその資産の必要な「サービス提供能力」の一部であるといえる。

### (b) 復元原価アプローチ

復元原価は減損前のレベルに資産の「サービス提供能力」を回復するための費用である。このアプローチの下においては、当該資産の残存「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」を再調達する時価からその資産の見積り復元原価を控除することによって決定される。通常、後者の原価は、その資産の減価償却後再生産原価または再調達原価のいずれか低い原価として決定される。

### (c) サービス単位数アプローチ

このアプローチの下においては、資産の残存「サービス提供能力」の現在価値は、減損した状態の当該資産から得られると予想される減少したサービス単位数に一致させるために、減損前の資産の残存「サービス提供能力」の時価を減少させることによって決定される。復元原価アプローチにおけるように、減損処理前の資産の残存「サービス提供能力」の時価は、通常、当該資産の減価償却後再生産原価または再調達原価のいずれか低い原価として決定される。

## オ 「減損損失の戻入」

報告主体は、各報告日現在において、過年度においてある資産に対して認識された減損損失がもはや存在しないか、または、減少しているか、を示す兆候が存在しているか否かについて、評価しなければならない。そのような兆候が存

在している場合には、報告主体はその資産の「回収可能サービス価額」を見積るべきである。

ある資産に対して過年度において認識された減損損失がもはや存在しないかまたは減少していることを示す兆候が存在していないか否かについての評価において、報告主体は、少なくとも、次の兆候を検討しなければならない：として、「減損損失」の「兆候」において検討をしたような項目について、そのような状況がもはや存在しなくなったという「兆候」が見られた場合には、「減損損失の戻入」をすべきことを規定している。その場合の戻入すべき金額および会計処理方法については次のように定めている：

- ① 減損損失の戻入に起因して増加した資産の帳簿価額は、過年度においてその資産に関して認識された減損損失がなかったとした場合に決定された（減価償却費累計額または減耗費累計額を控除後の）帳簿価額を超えてはならない。
- ② ある資産に対する減損損失の戻入は、正味余剰／損失において直ちに認識すべきである。

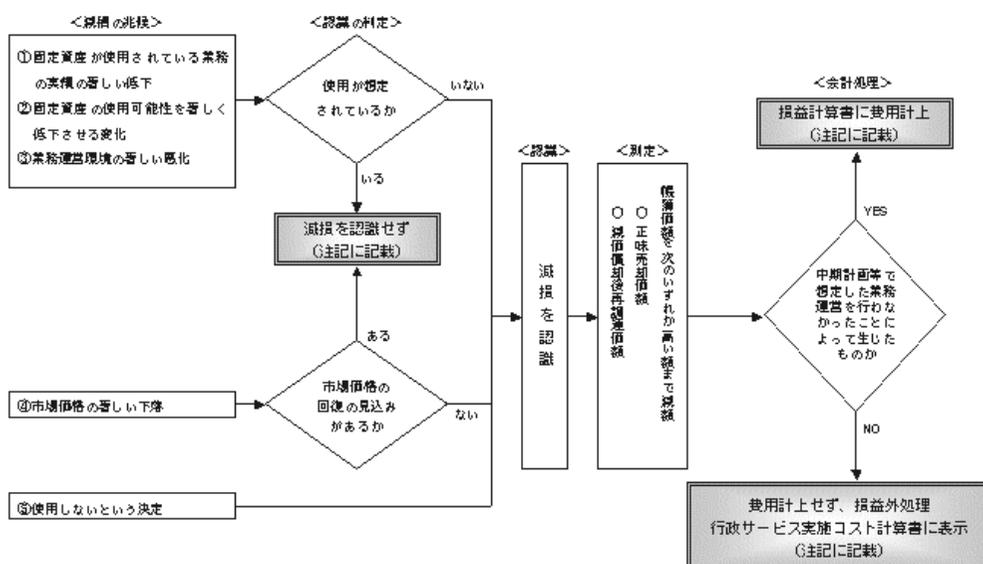
- ③ 減損損失の戻入が認識された後には、その資産に対する減価償却（減耗）費は、その残存価額（もしあれば）控除後のその資産の改訂後帳簿価額を、その残存有効期間にわたって定期的に配分するために、将来年度において調整をすべきである。

IPSASB は、「IPSAS 第 21 号の結論の根拠」、および、「IAS 第 3 6 号との比較」について検討しているが、「結論の根拠」については後掲の（執筆者解説）「結論の根拠：IPSAS 第 21 号」、更に、「IAS 第 3 6 号との比較」については後掲の（参考）「IPSAS 第 21 号と IAS 第 36 号との比較」に掲記している。

## （2）共同 WT による独立行政法人に対する「減損会計」の概要とその「問題点」

共同 WT は、IPSAS 第 21 号を参考にして、独立行政法人の有する「非資金生成資産の減損」についての減損の兆候、認識、測定、および、会計処理方法について次のように纏めている。

独立行政法人の減損会計のフロー図



（出典：総務省 HP）

以下に、この「共同 WT の減損会計に関する報告書」の特質について検討を加えることにする：

#### ア 独立行政法人が通常保有するインフラ資産についての検討が殆どなされていない；

上記の総務省による「非資金生成資産の減損」の考え方は、独立行政法人の保有する一般の固定資産を想定して定めたもので、公的法人が通常有するインフラ資産のような市場性の無い固定資産には必ずしも当てはまるものではないために、「減損の兆候」の判定において、「サービス提供能力」の低下を示す①～③、⑤の事象のみにとどまらず、④「市場価値の著しい下落」を挙げているが、これは売却を予定していない「インフラ資産」のような資産には余り「減損の兆候」を示す事象としては関係のない事象のように考えられる。独立行政法人の保有する中心的資産であるインフラ資産についての取扱について、詳細に検討を加えるべきであった。

#### イ 「損益計算書」と「運営費交付金計算書」との混同；

更に、この図で最も問題があると思われるのは、「減損」の「会計処理方法」であり、減損の生じた原因が「中期計画で想定した業務の遂行の有無との関係」によって会計処理方法を異にしている点である。これは、「財務諸表」における「損益計算書」の意義に関してとんでもない思い違いをしていることから生ずる「誤解」である。「損益計算書」は、本来、報告主体の財政状態（正味資産）の変化の原因を示すために作成するものであり、「損益計算書」と「貸借対照表」とが相俟って当該報告主体の経営成績および財政状態が正確に把握される、という本質的機能を有している、と言う発生主義会計における複式簿記会計から必然的に招来される基本的

な機能を見落としてしまっている。即ち、「損益計算書」は、「独立行政法人会計基準研究会」の言うような、当該報告主体の本来の「業務の遂行の業績」のみを示すために作成するものではない。（注）通常、民間の「企業会計原則」に準拠した損益計算書においては、このような①本来の（定款等に定めた）業務の遂行にあたっての損益、および、②本来の業務以外の原因によって生じたその他の損益、の両者に区分して、前者①については「営業損益の部」に記載し、後者②の様な本来の業務以外の原因に基づく損益は、「損益計算書」の「営業外損益の部」または「特別損益の部」に記載することにしているのが通常の「損益計算書」の記載方法である。しかるに、これを「損益計算書」に計上せず、「損益外損益項目」として「貸借対照表の資本の部」、または、「行政サービス実施コスト計算書」にいきなり計上するようなことを行っていない。どうしてもこのような計算書が必要であるということであれば、「損益計算書」の他に「業務運営費計算書」のような別の計算書を経営管理用に作成すればそれで済むことであって、「損益計算書」の本来持っている機能を壊してしまうような会計処理をすべきものではない。（注）このように、「損益計算書」をあたかも「運営費交付金計算書」に取って代わらせようとする~~とんでもない~~会計基準は、今回の独立行政法人に対する「減損会計基準」についてのみではなくて、「独立行政法人会計基準」、「国立大学法人会計基準」、および、「地方独立行政法人会計基準」においても、使用されている方法であり、今後、世界的に見ても批判の対象になるのは勿論、日本国内においてもこの実体を国民が知るようになれば、大問題化することになることが各方面から懸念されている。これらの間違いの根本にあるのは、「現金主義会計が最

も優れた会計基準である」(「公会計に対する基本的考え方(12ページ)」平成15年6月30日財政制度審議会)、と言う誤解から出発していることに当事者自信が気が付くのは、そう遠くない将来であることを祈念したい。

#### ウ 「減損の戻入」を理由も明示せずに認めていないこと；

次に問題なのは、「減損の戻入」について企業会計審議会および共同WTの両者は認めようとはしないが、例えば、共同WTの「固定資産の減損に係る独立行政法人会計基準」によれば、「減損会計適用の目的」の一つとして、「貸借対照表に計上される固定資産の過大な帳簿価額を減額して、これを回収可能サービス価額などの「適正な価額」まで減額する必要がある」と述べている。即ち、この共同WT自身の文言どおりに「適正な価額」で固定資産の計上額を見直すべきであるのに、それを行なおうとはしていない。これに対して、IPSAS第21号第55節では、「報告主体は、各報告日現在において、過年度においてある資産に対して認識された減損損失がもはや存在しないか、または、減少しているか、を示す兆候が存在しているか否かについて、評価しなければならない。そのような兆候が存在している場合には、報告主体はその資産の「回収可能サービス価額」を見積るべきである」として、「減損の戻入」を認めている。これは、日本独特の「保守主義」の考え方からこのような相違が生まれたものと考えられるが、適当な検討も加えないままに、いきなり「減損の戻入」を認めないという規定の仕方については、「国際的な会計基準の調和」という観点からも、見直してみる必要があるものと考えられる。

### 3 公法人たる(独)緑資源機構が分収造林契約によって保有する水源林資産の会計処理

#### (1) 公法人が保有するインフラ資産と減損会計

一般に、公法人が有するインフラ資産の特質としては、その「サービス提供能力」を持続的かつ継続的に保持し、常に一定のサービスを提供し続けるべき特質を有している。これがいわゆる実質資本維持あるいは実体資本維持が公的部門の資本会計の本質であるといわれる所以である。従って、本来的には、インフラ資産は、「売買」は言うまでもなく、「減損の兆候」そのものもあってはならないものであって、「減損会計」とはそもそもなじまない性格のものであるものといえる。従って、これの「減損の兆候」があった場合にはすぐさま維持補修をすることによって、一定の「サービス提供能力」を維持しておくべきものであると言える。従って、その維持補修に要する費用のみを認識すればよいのであって、取得原価を規則的に期間配分して期間損益を把握するなどと言う民間の利益計算の基礎をなしている減価償却なども関係をさせてはならないものといえる。つまりインフラ資産については、その「サービス提供能力」を恒常的に維持するための財務会計のあり方を考慮することが重要であり、そのためには、①「回収可能サービス価額」の評価にあたっては、「再調達価額」を定期的に把握しておくことが重要である。即ち、「減損会計」で提案している「販売費用控除後公正価値」はインフラ資産の特質からして「売買」と言うことは考えられないので問題外としても、「使用価値」を代表する「減価償却後再調達原価」については、殆ど無期限の使用可能期間を有するインフラ資産については耐用年数を定めることが殆ど不可能であり、減

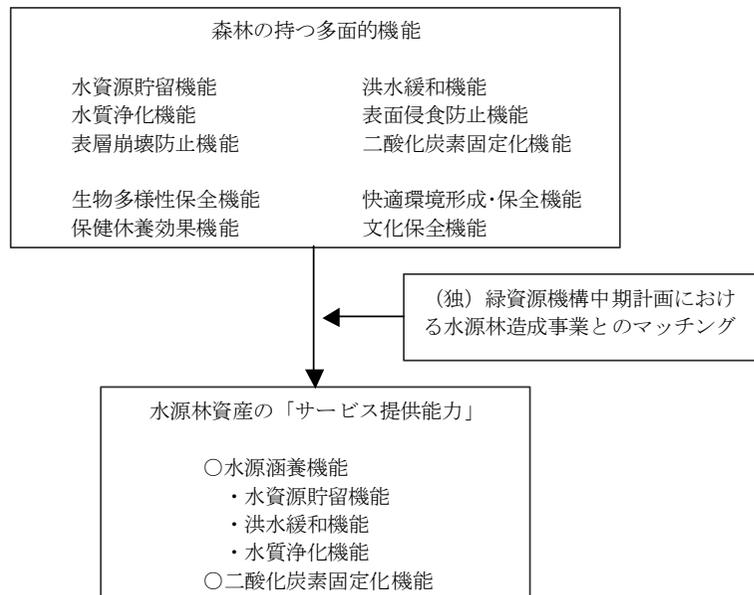
償却の実施と言うことは殆ど実施不可能であるといわざるを得ない。オーストラリアではインフラ資産の減耗の評価に当たっては、いわゆる Condition Based Method が用いられており、毎期末に行なわれる再調達価額の対前期末評価額との増差額を以って、減価償却に代わるインフラ資産の減耗費を算出することになっている。このことは英国の「資源会計」において、道路を中心とするインフラ資産に対する評価において用いられている減価償却に代わる方法でもあり、「減損会計」の検討においても十分に考慮すべき会計処理方法と言えるのである。②また、減耗、即ち、「サービス提供能力」の低下の評価のためには、当該インフラ資産の維持補修費および、取替更新費を費用化する会計手法が望まれるのである。固定資産の費用化にあたって減価償却に代えて取替更新費を費用化する会計処理方法を「更新会計 Renewal Accounting」（英国の資源会計参照）と呼称しているが、まさに、この①と②とが相俟って、インフラ資産の評価およびその減耗を会計処理する方法として推奨されているのである。このことは、IPSAS

第 21 号第 2 節(e)（「再評価額で測定される非資金生成有形固定資産」）で「減損会計」から除外される典型例（「本論文」では、2 - (1) - アー⑤参照）が「インフラ資産」であることを示しているのである。

## （２）独立行政法人緑資源機構の水源林資産の減損に係る会計処理

### 1) 水源林資産の「サービス提供能力」

ア 水源林資産の「サービス提供能力」の定義  
 水源林資産の「サービス提供能力」は、森林の有する水源涵養、二酸化炭素固定化機能などの公益的機能がそれに該当するものと言える。そのために、「減損の兆候」の判定においては、水源林資産の「サービス提供能力」が定量的かつ客観的に低下していないか否かを示す必要がある。即ち、水源林造成事業の中期計画において、「サービス提供能力」が定量的かつ客観的に達成されていることを示すことが求められると共に、中期計画の途中での大幅な用途変更や事業停止による水源林資産の遊休化や陳腐化が無いことも重要な判断資料になる。



イ (独) 緑資源機構の中期計画における水源林造成事業の位置づけ

「水源涵養機能」および「二酸化炭素固定化機能」を中心に、森林整備による多面的な機能の発揮を中期目標とする中期計画をたてている。

#### 1. 水源林造成機能

(1). 事業の重点化施策の実施：広域にわたる水源涵養機能の強化

(2). 事業実施手法の高度化のための諸措置  
ア. 多様な森林整備の着実な実施：針広混交林および複層林面積の拡大

イ. 期中評価の反映：評価指摘事項のチェックシート化による活用

ウ. 木材利用促進に配慮した事業の実施

(ア). 二酸化炭素の固定・貯蔵の促進のため、利用間伐面積割合の拡大

(イ). 二酸化炭素の固定・貯蔵の促進のため、急傾斜地の丸太組工法の普及・促進

エ. 造林技術の高度化

(ア). 造林技術高度化のための検討会の頻繁な開催

(イ). 間伐木の選木技術高度化のための研修会の頻繁な開催

(ウ). 主伐モデル林設置による主伐マニュアルの作成

(エ). 急傾斜地の丸太組工法の普及のための現地検討会の開催

オ. 対外発表活動の実施：造林技術の普及・啓発に向け、各種の研究発表会の開催

カ. 水源林造成事業における公益的機能の調査：モデル水源林設置による国民向けの PR

## 2) 「サービス提供能力」の定量的評価の方法

具体的な定量評価の方法として、①「サービス提供能力」を維持・向上させるための取組指標(環境保全コスト、これまでの整備実績、etc)

の推移を示していく方法、②直接的に「サービス提供能力」を示す方法について考慮している。

ア 水源林資産の「サービス提供能力」を維持・向上させる取組指標の明示

① 水源林資産の「サービス提供能力」の維持・向上のための投資コストの明示

② 水源林資産の「サービス提供能力」の維持・向上のための作業の明示

イ 直接的な「サービス提供能力」の明示

① 水源林造成事業に係る公益的機能の中から定量評価の可能な機能について、「サービス提供能力」の機能量を示す(独)緑資源機構で整備されている森林現況簿、植栽現況簿を用いて、環境保全効果を単年度と累積年度に亘って算出している

### 3) 独立行政法人緑資源機構が保有する分収造林契約に基づく水源林資産に対する「減損会計」の適用に関する会計処理のあり方

以上の諸施策を継続してゆくことによって、新植・主伐を行わない現在の状態のまま適正に管理が行われてゆくとすれば、今後 20 年程度は水源林資産の公益的機能が発揮され続けることが予想される。即ち、二酸化炭素固定化機能以外は、20 年後周辺で機能量が一定となる。二酸化炭素固定化機能については、林齢が高くなるほど林分の新たな成長量が小さくなるため、一年毎の二酸化炭素固定化機能は一定数値範囲内に収束することになる(ただし、蓄積した二酸化炭素の量は増加していく)。以上の検討結果を踏まえると、次のような結論が得られるのである：

ア 「減損の兆候」と水源林資産

① 固定資産が使用されている業務実績の著しい低下、については、水源林資産がこのまま適正に維持管理されていけば、少なくとも今後 40 年程度までは悪化することはなく、20

年後程度までは機能量が増加していくことが可能である。

- ② 使用可能性を著しく低下させる変化の兆候：現在のところ、該当する事例は見当たらない。
- ③ 業務運営環境の著しい悪化の兆候：現在のところ、該当する事例は見当たらない。
- ④ 水源林資産の市場価額に基く「減損の兆候」  
水源林資産が標準伐期齢を過ぎると売却が可能になるということで、標準伐期齢を過ぎた水源林資産については、「減損の兆候」の有無を考える必要があるのではないのか、と言う疑問が生ずると言える。

まず、標準伐期齢に満たない立木の伐採は「森林法」によって規制されているために、適切な市場価額そのものが存在しない。しかし、この標準伐期齢以上の立木については伐採が可能であり、市場価額が存在するものと言える。従って、「減損会計」においては、水源林資産を標準伐期齢以上のものと未満のものとして区分して「減損会計」の適用を考える必要があるのか否かということが検討課題になる。

この検討課題に答えるためには、分収造林契約に基く造林制度全体をどのように考えるのか、によって答えは決まってくる。そのためには、造林のための分収造林契約の本質は何か、について検討を試みる必要がある。即ち、分収造林契約は森林と言うインフラ資産形成のための一つの手段であって、標準伐期齢以上になった成木を現実に伐採してその代金を分収するというのはあくまで契約上の問題であって、実際は当該標準伐期齢を迎えた時の成木市場の木材価額によって分収と言う決済が行なわれる一種の「契約上の代償弁済債務」を地主たる国が負ったもの、と考えるのが至当な回答であり、かつ、解決法であると考えられるのである。従って、この場合の木材市場価額の動向は、水源林の価

値にはなんらの影響を与えるものではなく、仮に、木材市場価額の変動があった場合には、森林の維持補修費等の管理費が木材市場価額の動向によって影響を受けた、と言うように考えるべき問題なのである。即ち、インフラ資産たる水源林の「減損の有無」は、あくまでその水源涵養機能、二酸化炭素固定化機能などの、森林の保有する「サービス提供能力」の変動によってのみ影響されると考えるべきで問題なのである。  
イ インフラ資産たる水源林資産を巡る主な会計処理上の留意点

#### ① 標準伐期齢未満の会計処理

適当な市場価額もなく、取得原価で評価を行なっていくのが妥当な処理であると考えられる。

#### ② 標準伐期齢以上の会計処理

インフラ資産として、適当な耐用年数もないので減価償却などという問題も発生する余地もなく、非償却資産として毎会計年度末の再調達原価で再評価を行なっていくべきである。当該水源林資産が最高の「サービス提供能力」を發揮するまでに追加投資される資本的支出も、この再調達原価の中に含まれることになる。

また、択抜等に係る木材の販売代金の支払いも含めて、分収造林契約に基く契約者に対する支払い等があった場合には、インフラ資産たる水源林資産に係る損益取引たる維持補修費等の管理費の発生として処理し、通常の維持管理費と同じ処理方法に従うべきことになる。

但し、水源林資産から他の用途への用途変更、または、単なる択伐の域を出た皆伐に近い伐採が行なわれるなどの、「水源林資産の「サービス提供能力」に変更を与えるような取引の発生があった場合には、資本取引として、水源林資産の帳簿価額の変更をきたすような場合も考えられる。

また、最近、労働力の不足を反映して、長伐期に移行しつつある傾向にあるということで、

この標準伐期齢が延長される傾向にあると言うことであるが、そのこと自体はインフラ資産たる水源林資産の会計処理になんらの影響を与え

ることもなく、上述した原則的会計処理方法に従って、再調達原価を算定する基本的方法を遵守すべきなのである。

#### (注) (森林整備に関連した用語の定義)

- ・ 「主伐」：次の世代の森林の造成を伴う森林の一部または全部の伐採。
- ・ 「皆伐」：一定の範囲の樹木を一時に全部または大部分伐採する「主伐」の一種。
- ・ 「択伐」：森林内の樹木の一部を抜き切りする「主伐」の一種。
- ・ 「間伐」：育成段階における森林において、樹木の混み具合に応じて、育成する樹木の一部を伐採(間引き)し、残存木の成長を促進する作業。この作業により生産された丸太が間伐材。一般に、除伐後から、主伐までの間に育成目的に応じて間断的に実施する。
- ・ 「保育」：植栽終了後、育成の対象となる樹木の生育を促すために行なう下刈、除伐等の作業の総称。
- ・ 「下刈」：植栽した苗木の生育を妨げる雑草や灌木を刈り払う作業。一般に植栽後の数年間、毎年、春から夏の間の実施する。
- ・ 「除伐」：育成の対象となる樹木の生育を妨げる他の樹木を刈り払う作業。一般に、下刈を終了してから、植栽木の枝葉が茂り、互いに接し合う状態になるまでの間に数回実施する。
- ・ 「伐期」：主伐が予定される時期。
- ・ 「保安林」：水源の涵養等、特定の公共目的を達成するため、農林水産大臣または都道府県知事によって指定される森林。

(「平成16年度 森林・林業白書」用語の解説、より抜粋)

#### (執筆者解説)「結論の根拠：IPSAS 第21号」

本「結論の根拠」は、非資金生成資産の減損に対する会計に関連したある解決方法を受け入れるかまたは拒絶するかに関しての国際公会計基準審議会 IPSASB の理由を説明している。更に、本「結論の根拠」は、この IPSAS の要求が IAS 第36号から乖離している状況、および、そのような乖離の理由を明らかにしている。

#### (はじめに)

- C1. 発生主義国際公会計基準は、それらの基準の要求が公的部門に適用可能な範囲まで、国際会計基準審議会 IASB が発行した国際財務報告基準 (IFRS) に基いている。本基準書の要求は、その方針と首尾一貫して開発されている。国際会計基準 IAS 第36号“資産の減損”は、当該資産が減損しているという兆候が存在している場合に、報告主体に対してある資産の「回収可能価額」を決定することを求めている。ある資産の「回収可能価額」は、当該資産の「使用価値」および「販売費用控除後公正価値」のいずれか大きいものとして定義している。本基準書も同じ定義を含んでいる。
- C2. IAS 第36号は資金生成資産および資金生成単位に適用されるが、一方、本基準書は個別の非資金生成資産に対して適用される。このことは、二つの基準の間に多くの相違点を、結果として、生み出すことになる。主な相違点は：

- (a) 本基準書の下での非資金生成資産の「使用価値」の測定方法は、IAS 第36号の下での資金生成資産に適用される方法とは異なって

いる；

(b) 本基準書は、再評価価額で計上されている有形固定資産については、報告主体に対して減損テストを適用することを求めているではない；および

(c) 本基準書は、減損の最小限の兆候として、“時の経過または通常の使用の結果として予想されるものよりもはるかに大きい市場価値の減少”を含めてはいない。この兆候は、減損が存在しているかも知れないという追加的な兆候(参考的注記)として含まれている。

IAS 第 36 号の要求からのこれらの乖離を起こしている IPSASB の理由説明は下記のパラグラフにおいて行なわれている。

C3. 2000 年に発行された「コメントへの招待」(ITC) “資産の減損”は、それが適切である程度において、IAS 第 36 号を適用する公的報告主体の「資産の減損」に関する会計に対するアプローチを提案している。ED 第 23 号 “資産の減損”は、ITC に対する回答を検討した後に開発され、かつ、2003 年に発行された。本基準書は ED 第 23 号に対する回答を検討した後に開発されている。

### (資金生成資産)

C4. IAS 第 36 号は、報告主体に対して、資産または資金生成単位の継続的使用、および、耐用年数の終了時の資産処分から生ずると予想される将来のキャッシュ・フローの見積額の現在価値として、「使用価値」を決定することを求めている。資金生成資産の「サービス提供能力」は、将来のキャッシュ・フローを生成する能力によって反映されている。IAS 第 36 号の要求は、公的部門報告主体が保有する資金生成資産に対しても適用可能である。本基準書は、公的部門における資金生成資産の減損の会計処理に対しても IAS 第 36 号を適用

することを報告主体に対して求めている。

### (非資金生成資産)

C5. 非資金生成資産に適用可能な「使用価値」概念の根拠となる原則の検討に当たって、非資金生成資産の「使用価値」が当該資産の残存「サービス提供能力」の現在価値を参照することによって測定されるべきである、と言うことに IPSASB は同意している。このことは IAS 第 36 号が取っているアプローチと同じである。

### (「使用価値」の決定)

C6. 非資金生成資産の「使用価値」(残存「サービス提供能力」の現在価値)を決定することは、多くの方法によってアプローチすることが出来る。IAS 第 36 号と同じ一つのアプローチには、報告主体がそのサービスまたは他のアウトプットを、市場において売却した場合に生ずるキャッシュ・インフローを見積り、かつ、割引くことも含まれる。しかし、サービスまたは他のアウトプット単位の評価に適用される適当な価格の決定、および、適当な割引率の見積もり、など、に含まれている複雑性のために、このようなアプローチは実務においてはあり得ない、と言うのが IPSASB の見解である。

C7. 他のアプローチは、「使用価値」の絶対的な決定を示している。この点に関して、市場価値アプローチ、減価償却後再調達原価アプローチおよび復元原価アプローチ並びにサービス単位数アプローチの検討も含んだ複数のアプローチ、などについて IPSASB は検討した。

### (市場価値アプローチ)

C8. このアプローチの下においては、当該資産に対する活発な市場が存在する場合には、

非資金生成資産の「使用価値」は当該資産の識別可能な市場価値によって測定される。当該資産に関する活発な市場が利用できない場合には、報告主体は、市場参加者が実勢の環境において支払う意思のある資産の最高値段と最善の使用に配慮しながら、当該資産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るであろう価格の利用可能な最善の証拠を使用する。市場価値は資産の「販売費用控除後公正価値」（「回収可能サービス価額」見積のもう一方の分野）と処分費用金額だけが違っているに過ぎないので、「使用価値」に代わるものとして識別できる市場価値を使用することは不必要である、と IPSASB は指摘している。従って、「回収可能サービス価額」に関する市場価値は、「販売費用控除後公正価値」という分野によって有効に把握できることになる。

#### （減価償却後再調達原価アプローチ）

C9. このアプローチの下においては、資産の「使用価値」は、通常の事業の過程で得られる当該資産が持つ総「サービス提供能力」から既に消費された「サービス提供能力」を控除した最低の原価として算定される。このアプローチは報告主体が、資産の「サービス提供能力」が剥奪された場合には、それを再調達すると想定する。資産は再生産（特殊な資産のように）か、または、その総「サービス提供能力」の再調達、のいずれかによって再調達される。従って「使用価値」は、当該資産の再生産もしくは再調達原価のいずれか低い金額から、既に消費したかまたは消滅した「サービス提供能力」を反映するために、そのような原価をベースにした減価償却累計額を控除した金額として測定される。

#### （復元原価アプローチ）

C10. このアプローチは、通常、減損損失が損傷から生じた場合に用いられる。このアプローチの下においては、資産の「使用価値」は、減損前の資産の減価償却後再調達原価または再生産原価から、当該資産についての見積復元原価を差し引くことによって決定される。

#### （サービス単位数アプローチ）

C11. このアプローチは、その減損した状態の資産から予想される減少したサービス単位数に一致させるように、減損前の資産の減価償却後再調達原価または再生産原価を、減少させることによって資産の「使用価値」を決定する。

#### （採用されたアプローチ）

C12. 非資金生成資産の「使用価値」は、上記で適当であるとして引用した、減価償却後再調達価額、復元原価、または、サービス単位数アプローチ、などを用いて測定されることになるであろう、ということに IPSASB は同意している。

#### （その他の資産）

C13. IAS 第 36 号は、無形資産の減損テスト、および、無形資産に関連した減損損失の測定に対して特殊な要求を行なっている。これらの要求は IAS 第 38 号“無形資産”の要求を補足している。IPSASB は無形資産に関する IPSAS を発行していない、そのように、公的部門における非資金生成無形資産に対して IAS 第 36 号の減損の要求の適用可能性について検討をして来なかった。非資金生成無形資産は本基準書の範囲から除外されてはいない。従って、本基準書は、それらの資産にも適用される。ライセンスを発行する報告主体の能

力を反映するような公的部門無形資産は、資金生成分野では生じるかも知れない。他の無形資産は、非資金生成の分野でも生ずるかも知れないし、更に、本基準書の要求に従って減損テストを行なうべきである。

### (資産のグループおよび全社資産)

C14. IAS 第 36 号の下においては、個別資産について「回収可能価額」を決定することが不可能な場合には、資産の資金生成単位 (CGU) に対する「回収可能価額」が決定されることになる。CGU は、継続的使用からキャッシュ・インフローを生成する最小の識別可能な資産グループであって、かつ、他の資産または資産グループからのキャッシュ・インフローとはハッキリと独立している。IPSASB は、非資金生成分野でサービス生成単位という概念を検討した。IPSASB は、本基準書の要求は個別資産に適用されて、個別資産の「サービス提供能力」を識別することは可能であるために、IAS 第 36 号の CGU 概念を類推することによって、このような概念を採用することは必要がない、と考えている。更に、このような概念の採用は、非資金生成資産の減損会計に不必要な複雑性を持ち込むことになる。

C15. IAS 第 36 号の下においては、二つまたはそれ以上の CGU の将来のキャッシュ・フローに貢献する「暖簾」以外の資産は、「全社資産」(共通の共用資産)とみなされる。資金生成分野では、「全社資産」は独立したキャッシュ・インフローを生成しないので、「全社資産」の減損は「全社資産」が属している資金生成単位の減損の一部として扱われる。非資金生成分野においては、サービス生成単位という概念は上記のパラグラフ C14 で述べたように正当化されない、と IPSASB は観察している。更に、これらの資産は、多くの場合、そのサー

ビス提供機能の統合の一部をなしており、かつ、それらの減損は報告主体の他の非資金生成資産に対するのと同様に扱われるべきである、と IPSASB は認識している。

### (有形固定資産)

C16. 本基準書は、IPSAS 第 17 号“有形固定資産”における許容された代替的取扱いの下で再評価額で計上されている非資金生成資産に対しては減損テストの適用を求めている。IPSAS 第 17 号“有形固定資産”における許容された代替的取扱いの下では、報告日現在における公正価値からは大きくは乖離して計上されてははならず、従って、評価において如何なる減損も斟酌する必要がないことを保証するために、十分な規則性を持って資産が再評価されている、というのが IPSASB の見解である。従って、資産の帳簿価額と「販売費用控除後公正価値」との間の相違は「処分費用のみ」ということになる。大部分の場合、これらの相違は重要性がなく、かつ、実務的な見解からすると、資産の「回収可能サービス価額」を測定したり、かつ、非資金生成資産の処分費用に係る減損損失を認識することは必要がない、というのが IPSASB の見解である。

C17. 本基準書とは対照的に、IAS 第 36 号は資産が再評価された後においても、有形固定資産に対して減損テストを行なうことを報告主体に求めている。この相違の合理的根拠は、下記の C18 および C19 に示されている要因を参照することによって説明することが出来る。

C18. 第一に、本基準書の下で「回収可能サービス価額」を決定すること、および、IAS 第 36 号の下で「回収可能価額」を決定すること、のためには違った方法が用いられている。「回収可能サービス価額」は本基準書においては、非資金生成資産の「販売費用控除後公正価値」

と、その「使用価値」とのいずれか大きい方として定義している。本基準書の下においては、報告主体は、「当該資産の残存「サービス提供能力」を再調達するための時価」を決定することによってその資産の「使用価値」を決定している。「当該資産の残存「サービス提供能力」を再調達するための時価」は、減価償却後再調達原価アプローチ④、および、復元原価アプローチ⑤として記述されたアプローチ、並びに、サービス単位数アプローチ⑤を用いることによって決定される。更に、これらのアプローチは、IPSAS 第 17 号の下における公正価値①を測定するためにも採用されることが出来る—従って、「使用価値」②は公正価値の測定尺度であるといえる。「回収可能価額」は IAS 第 36 号において、「当該資産の「販売費用控除後公正価値」①と、その「使用価値」②とのいずれか大きい方」として定義されている。IAS 第 36 号の下における「使用価値」は、当該資産の継続的使用およびその終局的処分から生ずると予想されるキャッシュ・フローの現在価値③を用いて決定される。IAS 第 36 号は、資産の「使用価値」は「公正価値」とは異なっている、と述べている。(執筆者注：IPSAS 第 36 号においては、通常、上記の④～⑤を考慮して求められる①をベースにして、再評価額は①に設定されていて、これが帳簿価額となっている。ここで、IPSAS 第 21 号はこのままでは帳簿価額＝再評価額＝①のまま問題はないが、IAS 第 36 号の下においては「使用価値」は将来正味キャッシュ・インフローの現在価値を参照せよ、ということであるので、①>③の場合には、資産の再評価をした場合でも、(①－③)の減損が発生していることになるので「減損テスト」が必要になる。)

C19. 第二に、資金生成単位を形成するために、非資金生成資産と資金生成資産とを結合する

IAS 第 36 号の下における要求は、本基準書では取上げてはいない。IAS 第 36 号の下においては、ある資産がキャッシュ・インフローを生み出さない場合には、その資産を資金生成単位を形成するために他の資産と結合して、その資産の「使用価値」をそこで測定することになる。資金生成単位を形成する資産の「公正価値」の合計金額⑥は、資金生成単位の「使用価値」⑦とは異なることになる。(執筆者注：⑥(帳簿価額)>⑦の場合には、上記の参考例のような訳で、「減損テスト」が必要になる)

C20. 本基準書は、資金生成資産の減損は IAS 第 36 号の下において扱われるべきことを求めている。IAS 第 36 号は再評価額で計上されている有形固定資産に適用される。従って、本基準書は、再評価額で計上されている資金生成有形固定資産を減損テストからは免除してはいない。

### (公営企業が保有する非資金生成資産の減損)

C21. 本基準書は、公営企業(GBEs)が保有する全ての資産の減損は IAS 第 36 号の下で会計処理されるべきことを求めている。GBEs は利益志向の報告主体であり、かつ、彼らが使用している資産は本来資金生成資産なのである。「国際財務報告基準(IFRS)への序文」は、IASB (国際会計基準審議会)の基準は、利益志向報告主体によって適用されるべきである、ということを示している。GBEs は利益志向の報告主体であり、従って、IFRS および IASs に準拠すべきことが求められている。個別の IPSAS は、IFRS は GBEs に適用されることを明らかに述べている。従って、非資金生成資産は、IAS 第 36 号に準拠して減損テストを受ける資金生成単位を形成するために、GBEs の資金生成資産と適当にグルーピング

をすることが予想されているのである。

### (減損の兆候—市場価値の変動)

C22. IAS 第 36 号は、減損の最小限の兆候として、“ある資産の市場価値が、時間の経過または通常の使用の結果として予想されるよりも大幅に下落する”ことを挙げている。IPSASB もこのことを追加的な減損の兆候として含めているが、最小限の兆候としてではない。市場価値におけるこれらの変動は、必ずしも、非資金生成資産が減損していることを示すものではない、というのが IPSASB の見解である。このことは、非資金生成資産は商業的収益を生成する以外の理由で保有されているので、従って、市場価値の変動が、報告主体が資産の継続的使用から回収するサービス金額の変動を反映してはいないかも知れないからである。

### (減損の戻入)

C23. IPSAS 第 21 号パラグラフ 56(a)は、減損の戻入の最小限の兆候として、“当該資産が提供するサービスに対する需要またはニーズの復活”を含めているが、一方、パラグラフ 58(b)は、減損の可能な戻入の追加的な兆候(参考的注記)として、“当該資産が提供するサービスに対する需要またはニーズの著しく長期にわたる増加”を含めている。これら二つの兆候の言葉遣いは同じであるが、しかし、パラグラフ 56(a)は下落してその結果として減損損失の認識をもたらした需要の復活に言及しているので、これらの二つはそれぞれ区別することが出来る。パラグラフ 58(b)は、新しい需要に言及しており、当該資産に関して減損損失が認識された理由とは関係がないかも知れないのである。

C24. IPSAS 第 21 号パラグラフ 58(a)は、減損

の戻入の追加的な兆候(参考的注記)として、“ある資産の市場価値の著しい上昇”を含めている。このことは、“時の経過または通常の使用の結果として予想されるものよりも著しく大きい”市場価値の下落を求めているパラグラフ 23(a)における減損の兆候を反映しているのではない。この相違は、市場価値の上昇が予想されているかまたは予想されていない、のいずれかを意味している(に過ぎない)。

C25. IPSAS 第 21 号パラグラフ 23(c)は、減損の最小限の兆候として、“ある資産の物理的損傷の証拠の利用可能性”を含めている。パラグラフ 56 は、この減損の兆候を反映している減損の戻入の兆候を含んではいない。現有資産の業績に関する最も最近の査定基準を超えて、当該資産の全耐用年数に亘って、将来の経済的利益または「サービス提供能力」がその報告主体に流入する可能性がある場合に、有形固定資産項目の計上金額に対するその後の支出を追加することを IPSAS 第 17 号(有形固定資産)が報告主体に求めているので、IPSASB は“資産の修繕”を戻入の兆候には含めていない。更に、この要求は、IPSAS 第 16 号“投資資産”の下における費用モデルを利用して測定される投資資産に対しても適用される。これらの要求は、減損の物理的損傷の兆候を反映している減損の戻入の兆候に対するニーズを否定することになる、というのが IPSASB の見解である。更に、損傷の復元または修繕は、この IPSAS のパラグラフ 61 で特定化したような減損後の当該資産の「回収可能サービス価額」の見積りの変更をもたらすことはない、と IPSASB は述べている。

## (参考)「IPSAS 第 21 号と IAS 第 36 号との比較」

### IAS 第 36 号(2004 年)との比較

国際公会計基準 IPSAS 第 21 号“非資金生成資産の減損”は、公的部門における非資金生成資産の減損を扱っている。IPSAS 第 21 号と国際会計基準 IAS 第 36 号“資産の減損”との主な相違点は次の通りである：

- IPSAS 第 21 号は公的部門報告主体における非資金生成資産の減損を扱っているが、一方、IAS 第 36 号は営利報告主体の資金生成資産の減損を扱っている。しかし、IPSAS 第 21 号は、公的部門報告主体の資金生成資産の減損は IAS 第 36 号に基いた会計処理をするべきであることを要求している。
- IPSAS 第 21 号は、国際公会計基準 IPSAS 第 17 号“有形固定資産”の許容された代替処理法に基いて、報告日現在の再評価額で計上された非資金生成資産については適用されない。IAS 第 36 号は、報告日現在の再評価額で計上された資金生成有形固定資産をその範囲からは除外してはいない。
- IPSAS 第 21 号の下における非資金生成資産の「使用価値」の測定方法は、IAS 第 36 号の下における資金生成資産に適用される方法とは異なっている。IPSAS 第 21 号は、非資金生成資産の「使用価値」を、多くのアプローチを用いて、当該資産の残存「サービス提供能力」の現在価値として測定する。IAS 第 36 号は、資金生成資産の「使用価値」を当該資産からの将来の正味キャッシュ・フローの現在価値として測定する。
- IPSAS 第 21 号は、当該資産の市場価値の変動を（ゴシック体表示）の減損の兆候として含めてはいない。市場価値の重大でかつ予想外の下落は、IAS 第 36 号においては減損の兆候の最低限の項目の一部として“ゴシック体”

で表示されるが、IPSAS 第 21 号はそれについて説明の部分で言及している(のみである)。

- IPSAS 第 21 号は、完成前のある資産の建設の中止の決定を（ゴシック体表示）減損の兆候の一つとしており、かつ、当該資産の建設の再開を減損損失の戻入の兆候の一つとして含めている。IAS 第 36 号には同様な要求は含まれていない。
- IPSAS 第 21 号の範囲においては除外されていないある資産区分が、IAS 第 36 号の範囲からは除外されている。これらの除外は、他の IFRSs の下での特定な減損規定の主題となっている資産区分に関係している。同様な規定が IPSASs には存在しないので、これらは IPSAS 第 21 号からは除外されていない。これらの除外に含まれるものには、農業活動に関係した生物資産、繰延税金資産、IFRS 第 4 号“保険契約”内の保険契約の下での保険者の契約上の権利から生じる繰延取得原価および無形資産、および、IFRS 第 5 号“売却および中止事業のために保有する非流動資産”に準拠して売却のために保有する区分された非流動資産(または、処分グループ)、などがある。
- IPSAS 第 21 号は、個別資産の減損を扱っている。IAS 第 36 号が定義しているような資金生成単位に関しては、IPSAS 第 21 号には同様な規定は存在しない。
- IPSAS 第 21 号は、他の非資金生成資産と同様な方法で“全社資産”を扱っているが、一方、IAS 第 36 号はそれらに係る資金生成単位の一部として扱っている。
- IPSAS 第 21 号は、ある場合には、IAS 第 36 号とは異なった用語を使用している。最も重大な例としては、IPSAS 第 21 号における“収益”、“回収可能サービス価額”、“財務業績報告書”、および、“財政状態報告書”などの用語の使用である。IAS 第 36 号においてのそれ

に対応する用語は、“所得”、“回収可能価額”、“損益計算書”、“貸借対照表”などである。

#### ＜ 参考文献 ＞

「固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書」 企業会計審議会

「固定資産の減損に係る独立行政法人会計基準」

報告書（案） 独立行政法人会計基準研究会  
共同ワーキングチーム

IPSAS 第 21 号 IFAC／IPSASB

IAS 第 36 号 IASB／IFRS

独立行政法人緑資源機構作成資料

三菱総合研究所作成資料