

資料3-1

項目別課題

「20土地改良」

「28非生産資産の償却」

「23固定資産の陳腐化と償却」

「14所有権移転費用」

「18居住者・非居住者における非生産資産の利用」

「27資産の分類と用語」

【項目:20】 土地改良(2)

1. 93SNA・Rev.1 課題の背景

93SNA では、土地改良を総固定資本形成として記録しているが、生産資産としてのストック額を出していない。土地改良分はストックとしては非生産資産である「土地自体」に加算されて、貸借対照表に「有形非生産資産」として計上されている。93SNA・Rev.1 では土地を二分し、非生産資産としての自然状態またはほぼ自然状態にある「自然の土地」と、生産資産(固定資産)として残りの土地改良分を区別する方向で検討し、AEG の提言を経て2008SNAに盛り込まれた。

2. 第2回ストック委員会等での委員等意見

(1) 「土地改良」と「自然の土地」への二分について

① Rev.1 の課題意識

「土地改良」に関して、他の生産資産と同様に固定資本形成され、ストックとして累積していく扱いをすることはできないか。→ 土地を「土地改良」と「自然の土地」に二分して対応。

(2) 勧告を導入した場合に懸念されること。推計に関する課題等。

① 「土地改良」と「自然の土地」に二分する意義と、わが国に適用する場合の問題点を整理する。→ わが国の対応として、二分するのかもしれないのか。

② Rev.1 の課題意義は理解するが、土地改良部分に関する市場価格があるわけでないので、(投入コスト方式等によって)推計することとなる。

しかし、同じ平地で土地価額は同一のはずで、「土地改良」分の違いがある分、「自然の土地」分の価額の違いとして計算することになり、「自然の土地」の定義に反しないか。

③ 「土地改良」分を推計する場合、どのようにするのか。

論点を具体的に示せば次のものがある。

1) 「所有権移転経費」の推計と加算並びに、取得者の保有期間内に償却。

2008SNA では、所有権移転費用は取得者の保有期間内で償却することになっている。以下の点をどのように考えたらいいか。

a. 土地の取得者の保有期間が明確でない場合も多いと考えるが、そうした場合上限年を定めるのか。最長10年、あるいは例えば個人の保有者なら平均寿命までの年数等。こうした年数を決めないと償却額を計算できない。

b. 土地改良の生産資産としての資本形成への加算分に占める所有権移転費用分の扱いは、次のように考えてよいか。更に次の転売先に渡るときの土地

資産額には、前の保有者の移転費用分は含まれないと考えてよいか。

- 2) 土地改良本体の減耗分の推計
 - a. 個々の土地改良投資分の金額と耐用年数をどのように把握するのか。
 - b. 個々のデータをどのように集計するのか。

- 3) キャピタルゲイン分の「自然の土地」との分離の仕方、
 - a. 実務上の一つの方法は、ワークシート上で、合計の土地資産(分離前)の期首資産額に対するキャピタルゲイン/ロス比率(α)を求め、これを両者に適用すれば、とりあえずの計算はできる。(資料 3-2、p4 参照)

- 4) 現実の土地価額を「土地改良」と「自然の土地」への分け方。
 - a. 実務上の一つの計算方法は、「土地改良」分を過去の投資額の積上げにより推計し、これから減耗分を控除して推計する。更に土地合計から推計した土地改良分を控除することにより、「自然の土地」分を計算する。(資料 3-2、p4 参照)。
 - b. 基準年(開始年)を設定すれば、データの有無は気になるが、上記 a の計算は可能。

- 5) 結果としての「土地改良」と「自然の土地」の価額のバランス
 - a. 200 年、400 年あるいは太古に遡れば、「自然の土地」の評価は「0」となり、現行の土地額は、全てが土地改良分といえる、という意見について。
→ 「自然の土地」にキャピタルゲイン/ロスの発生は認められるので、「全てが土地改良」分とはいえないのではないか。
 - b. 基準年を設定すれば、「自然の土地」はその時点の評価額となり、評価額との差はキャピタルゲイン/ロスとなる。

以上、及び今後出てくであろう課題を踏まえた推計方法を考える必要がある。

[以下、参考、第2回専門委資料より]

2. AEGの提言

(1) 今後は、「土地改良」と「自然の土地」に分けて計上する。生産資産の内訳に「土地改良分」を表示し、土地改良には「土地に係わる所有権移転費用」を含む。非生産資産の内訳に「自然の土地」を表示する。

(2) [参考] AEGの提言(暫定訳)

①「今後、土地改良は、総固定資本形成としてだけでなく、自然の土地とは区別した生産資産としても表示する。土地に係わる所有権移転費用は、固定資産として扱い、土地改良と一緒に入れる。土地区画の総価値は、当該区画の土地改良と(あれば)その未改良状態の区画の価値の合計と考える。後者は「自然の土地」として記述する。」

②「土地改良と自然の土地部分で土地の価値を区別できない場合、価値全体を、価値のより大きな部分を占める方に分類する。」

③「建設活動を土地改良とみなす場合と構築物とみなす場合についても明白にする。(a)土地開墾、等高線表示、井戸や水溜りの掘削といった、問題の土地に不可欠で、土地所有者が行う活動は、土地改良の一部として扱う。 (b). 護岸、堤防、ダム、大規模灌漑システムの構築など、土地周辺のもので、土地に不可欠のものではなく、複数の所有者に属する土地に係わり、政府により行われることが多い活動は、構築物として分類する。」

(注1) (a)(b)符号と下線はここで記入。

(注2) 土地改良と構築物の差に関する2008SNA(暫定版(仮訳))の記述は次のもの。

[10.78] 「土地の改良とは、土地の量・質・生産性の重要な改良やその劣化を防ぐような活動の結果をいう。(a). 当該土地にとって不可欠な、整地や等高線に沿っての整備、障壁や貯水池の建設といった活動は、土地の改良をもたらすものとして扱われるべきである。

(b). 防波堤や堤防、ダム、灌漑設備のような活動であって、その土地の近くにあるものの不可欠でないものは、多くの場合、複数の所有者に属する土地に影響を与え、政府によって実行される場合が多いが、それらは構築物として扱われる。」

3. 現行のわが国(JSNA)の土地推計

(1) 土地造成分を固定資本形成として推計するが、生産資産には計上せず、資本取引を経て非生産資産としての土地資産に加算している。現行の推計では所有権移転費用の一部を含んでいる。

(2) 他方、非生産資産としての土地の推計は、原則として面積に地価を乗じて求めているので土地造成分を含む額を計算している。期末と期首との残高の差額と(1)の資

本取引との差額が調整勘定の調整額となる。(→ 土地改良項目処理の参考)

4. 提言導入への対応について

(1) 概念の明確化

1) 「自然の土地」(AN 211)の概念と範囲の明確化。 図表 20—2 参照。

- ① 「空間(スペース)のみ」概念だけということではなく、地表面を含むが、自然の状態のものを指す。(注)
- ② 「自然の土地」に少しでも手が加えられれば、その分は「土地改良」に相当し、土地改良(生産資産)のストックとして蓄積していく。
- ③ 「自然の土地」と資源との関係。

地表や地下にある資源は、「地下資源及びエネルギー源の埋蔵(AN212)」や「水資源(AN214)として外数表示される。従来と同じ。

(注) 2008SNA[10.168] 「土地は、それに対して所有権が行使され、それを保有または使用することで、その所有者に経済的利益がもたらされる、覆っている土及びあらゆるそれに伴う表面水を含む陸地から成る。その上に位置し、または通り抜けるあらゆる建物または他の建造物;栽培穀物、樹木及び動物;鉱物及びエネルギー備蓄;非栽培生物資源及び地下の水資源;は除外される。伴う表面水は、所有権が行使され、したがって制度単位間の取引に掛かる、あらゆる内陸水(貯水池、湖水、河川等)を含む。」

2) 「土地改良」の概念と範囲の明確化。

- ① 「土地改良」(AN1123)(注)が生産資産の一部となるので、生産資産として蓄積されてストックの一部を構成することとなる。

土地改良として「自然の土地」に手が加えられれば、この改良は新たな固定資産の創出として扱われ「土地改良」項目の資産(ストック)として蓄積していく。

(注 1) 2008SNA[10.44] 「自然状態にある土地の改良については別の取扱がなされる。この場合、改良は新たな固定資産の創出として扱われ、自然資源の価値の増加とはみなされない。一度改良された土地がさらに改良された場合には、既存固定資産の改良に関する通常の手扱が適用される。」

(注 2) 2008SNA[10.43](既存資産の改良) 「総固定資本形成は、建物やコンピュータ・ソフトウェアのような既存固定資産、あるいは土地のような有形非生産資産に対する改良という形態をとることがあり、この改良は、既存資産の生産能力を増加させたり、耐用年数を延長したり、または両者を実現するもの

である。定義により、そのような総固定資本形成は、個別に識別され、評価されうるような新規資産の創出をもたらすものではなく、改良された資産の価値を増加させるものである。したがって、それ以降は、体系で扱われる資産は改良後のものであり、その後の固定資本減耗もそれに基づき計算されなければならない。」

② 土地改良の範囲と構築物（再掲、2-(2)-③参照）

- a. 土地開墾、等高線表示、井戸や水溜りの掘削といった、問題の土地に不可欠の、土地所有者が行う活動は、土地改良の一部として扱う。
- b. しかし、護岸、堤防、ダム、大規模灌漑システムの構築など、土地の周辺であり、そこに不可欠のものではなく、複数の所有者に属する土地に係わり、政府により行われることが多い活動は、構築物として分類する。

③ 所有権移転費用

「土地改良」には、所有権の移転費用を含む。

(注) 2008SNA(暫定訳)[10.97]「非生産資産の所有権移転費用は生産資産となるが、その価値は、他の生産資産の価値と統合することはできず、総固定資本形成の中で独立したカテゴリーとして表章しなければならない。ただし、土地の場合は、慣行によって所有権移転費用は、土地の改良として扱われる。土地の移転費用は、パラグラフ 10.48 及び 52 において定義されている。」

(2) 現行の有形非生産資産としての「土地」は、2008SNAでは、土地改良分を固定資産(生産資産)とし、残りの自然土地分を非生産資産として計上することを以下、検討する。

(3) 土地改良分

(3-1) 土地改良分の固定資本形成額の推計

① フローで推計される固定資本形成の「有形非生産資金の改良」分を精査し、新項目「土地改良」で必要とする分を抽出する。

(注) 現行の土地改良推計の一部「有形非生産資産の改良(土地改良)」に対応する品目としては、海岸(41310211) や、農業土木(41310310)では灌漑分を除いた農業関係事業分(土地改良、林道、治山、災害復旧)、土地造成(41320990)がある。

② 各種資料から収集している土地造成の内容を精査。

③ 土地改良分の直接の把握が難しい時は、コスト積み上げ推計になる。

④ 「所有権の移転費用」分について

- a. 2008SNA での生産資産の「土地改良」には、土地改良本体分だけではなく、土地に係わる所有権移転費用を含むので、所有権移転費用を推計し加算する必要がある。なお、加算した分、フローだけでなくストック額にも加算されるものとする。

既に所有権移転費用分を「土地造成」分に含めている部分と、そうでない部分(不動産(土地・建物))があり、対応が異なる。

- b. [新たな推計が必要でないが精査が必要な分野(既に含んでいる)]

現行の推計で、既に所有権移転費用分を「土地改良」分に含めている部分(フロー(コモ推計、有形非生産資産の改良(土地改良)))については、「土地改良」分を精査の上、独立させることで対応可能と考える。[課題 1]

- c. [推計が必要な分野]

不動産(土地・建物)における「所有権の移転費用」の扱い。

93SNA でも譲渡経費は、総固定資本形成として扱うこととなっている。しかし、従来わが国においては、「不動産取引に関する所有権の移転費用である不動産仲介等手数料はサービスの消費(で資産額への反映はない)という観点から中間消費として扱い、総固定資本形成にも、資産にも計上しない」としている。

しかし、「所有権の移転費用」の内容は、「不動産仲介等手数料」以外にも、多くの種類の費用がある(注)ことから、これまでの経緯とあわせて2008SNA への対応を検討する必要がある。

(注) 所有権移転費用には以下の経費が対応する(2008SNA.[10.51])。

- a. 新しい所有者により負担された全ての専門職料金または手数料——弁護士、建築設計士、測量者、技師、鑑定人等に支払われた報酬及び、不動産業者、競売人等に対し支払われた手数料。
- b. 購入者に別に課される全ての取引運搬費用。
- c. 資産の所有権移転に関して、新しい所有者により支払われる全ての税。
- d. 資産の処分に関して支払われる全ての税、
- e. 取得ないし処分される資産の価格に含まれていない全ての運搬、取り付けないし取り外し費用。
- f. 資産の寿命の最後に課される構築物を安全にしたり、それが置かれていた環境を元に戻すために必要となるような最終費用。

(3-2) 土地改良等分のストック額の推計

- ① まず、上述したフローについて過去に遡って「土地改良」分を分離あるいは推計

する。なお、土地改良分に(b)部分を含んでいれば、これを取り除き、フローの「土地改良」分を求める。(土地改良額が直接に把握できればよいが、難しい時は、コスト積み上げ推計になる。)

② 土地改良等の固定資本減耗の推計。

土地改良の内容によって耐用年数が異なる。このため内容細品目別の耐用年数を求め(財務省令等)、減耗額をPIMで求める。

a. 「所有権移転費用」の固定資本減耗の推計。

(ア) 93SNAでは所有権移転費用の耐用年数は対象となる改良品目本体と同じとしていた。

(注)(93SNA[10.57])「…最初の所有者によって負担された所有権移転費用は、その時点で記録される総固定資本形成の価値の不可欠な一部として含まれる。したがって、それは、その耐用年数にわたって、資産の使用に対して計上する固定資本減耗の一部として徐々に償却する。…」

(イ) しかし、93SNA-Rev.1-No.14(所有権移転費用)に関するAEGの提言では、「…資産取得に係わる所有権移転費用は、当該資産の生涯寿命についてではなく、当該資産を購入者が保有すると思われる期間について償却する。…」となっている。→ 2008 SNA

(ウ) 所有権移転費用の固定資本減耗を推計するとき、(イ)の方法で個々の事例ごとに状況が異なる「保有年数」を把握することは難しいと考える。

③ 上記、①と②から土地改良等のストック額をPIMで求める。

「自然の土地」のストック額とは独立でよいか。

④ 他勘定との調整を行う。

(3-3) 資本取引額

新項目「土地改良」のフローの額を計上

(3-4) 調整勘定

- ① 新項目「土地改良」に関してストック額を計算する。名目保有利得、中立保有利得等の各項目は、他の固定資産と同様の方法で推計する。「土地改良」項目も、キャピタルゲインやロスが発生する。ただし、自然土地と同様の動きをすとは限らない。自然土地ではキャピタル・ロスが発生していても、土地改良ではキャピタルゲインが発生することもある。

(4) 自然土地分

(4-1)「自然土地」について

- ① 2008SNA [10.171] 「体系は自然の土地の分解に関しては特定していないが、分解を要求される場合は、SEEA(参考)に使用されているそれに従うことが望ましい、特に：
建物及び建造物及び、伴う表面水の下の自然の土地
耕作地及び、伴う表面水の下の自然の土地
他の自然の土地及び、表面水の下の自然の土地
森林地
非森林地
これらの分類はSEEAに解説及び定義されている。」
- ② 現行の表章は、「1 非金融資産」-「(2)有形非生産資産」-「a.土地」の項目の内訳として(a)宅地、(b)耕地、(c)その他の土地(林地を含む)となっている。
- ③ 現行の土地資産額には、土地改良を含むが、推計の過程では「土地」分を独立して推計している。元計数に土地改良分を含んでいれば、これらを剥ぎ取り、「自然土地」分の内訳(a)宅地、(b)耕地、(c)その他の土地(林地を含む)を推計する。
- ④ 個々の項目ごとに次のように推計する。

(4-2)「自然土地」残高の推計

- ① 残高の現行推計では、各種統計より地目別制度部門別の面積に土地単価を乗じて推計している。
- ② 時価による土地額を推計するので、期末残高には土地改良本体もその影響による価額変化分も入りこんでいると考えられる。
- ③ このため、①で推計した、地目別制度部門別の土地額から、上述している(3)の土地改良分の土地額を控除して「自然の土地」分の期末土地残高を求める。

(4-3)「自然土地」の調整額の推計 (参考 20-4 参照)

- ① 国全体としては、「自然土地」に関しては、特別の場合以外は、「資本取引」はないと考えられるので、期末と期首の残高の差額は調整額に一致する。
- ② 調整額のうち、「その他の資産量変動」としては、「自然の土地」の量的変化分があれば記入する。例えば、昭和 47 年の沖縄返還による面積拡大に伴う土地額が記入される。
- ③ 調整額のうち、名目保有利得は通常は②の変化がないので、残高の差額と

して求める。

- ④ 更に、中立保有利得を控除することにより実質保有利得が求まるが、これは、「自然の土地」に変化がない中での額ということで、土地改良による効果、土地に対する需給の変化をより直接に把握できる。

(5) 表章(案)

- ① 国民経済計算年報のストック編で、資産項目に関して最も詳細に表章されている表は、付表 1、2 となる。
- ② 仮に、現行の表に関して、今回の変更分を表示するとこれらの表の表側項目を次のように変更される。
- ③ 生産資産としては「1 非金融資産」-「(1)生産資産」-「b 有形固定資産」の「(f)育成資産」の下に「(g)土地改良等」を挿入する。現行の「(g)(控除)総資本形成に係る消費税」の符号を「(h)(控除)総資本形成に係る消費税」と繰り下げる。項目 27 の分類表(案)参照。
- ④ 非生産資産としては、「1 非金融資産」-「(2)有形非生産資産」-「a 自然の土地」とする。(注)従来 of 項目「a 土地」の代わりに「a 自然の土地」とする。項目 27 の分類表(案)参照。
- ⑤ 「自然の土地」(非生産資産)とは区別して表示する。項目 27 の分類表(案)参照。
- ⑥ 土地区画の総価値は、当該区画の土地改良とその未改良状態の区画の価値の合計と考える。
- ⑦ 後者は(2)有形非生産資産の内訳項目として従来の「a. 土地」項目を「a. 自然の土地」項目に変更する。

(以上)*

【項目:28】非生産資産の償却

1. 課題の背景

(1) 93SNA では、「無形非生産資産の償却」は調整勘定の「その他の資産量変動勘定」に計上することになっているが、「携帯電話のライセンスに関する 2001 年の ISWGNA の最終報告書は、無形非生産資産の償却の問題について簡単に取り上げている。

そこでは「その他の資産量変動勘定」としてではなく、取引を通じた生産による非生産資産の価値の低下の純資産(価値)への影響を表示する方法を見出すことができないか？」(AEG)

(2) “国際会計基準との整合性”を問題としていると考えられる。国際会計基準「資産の減損」において、無形非生産資産(のれんなど)の減損の計上が毎年はかられることになったことなどから、償却分を具体的に定義・把握し計上すべきとの意見となったとの見方もある。

2. 提言

2005 年に出された AEG の全体提言の時点では、本課題(No.28)に関する協議は進められているが AEG グループの専門家内でも十分な合意が得られていなかった。合意に至らない場合は、「その他の資産量変動勘定」に非生産資産の価値の低下を表示するという現行の扱いを続ける、とされていた。

→ 2006 年 1~2 月、フランクフルトで開催された AEG の会合で、キャンベラ II グループは、この課題を再び取り上げたが、より良い解決策を見出すことはできなかった。AEG は更にこの課題を検討することで合意した結果、グループは現行の扱いを推奨した。AEG の推奨は「無形非生産資産の償却に関する現行の扱いについて変更すべきことはない。」とされた。

3. 93SNA での取り扱い(93 改訂コンメンタール p.184~10.2—10.12、第 XIII 章付録)

「21. 契約、リース、ライセンス」でも説明した通り、無形非生産資産に関しては、93SNA 勧告でも取り上げられていたが、わが国においては勧告に対して一部を導入するかたちとなっている。無形非生産資産のうち「特許実体」、「賃貸借権およびその他の譲渡可能な契約」は参考表示とする。(現行推計で(参考)「無形非生産資産」として表章)。また、「買入れのれん」、「その他の無形非生産資産」は導入を見送った。

なお、表章上、当該テーマである無形非生産資産の償却に関しては、“調整勘定—その他の資産量変動勘定”に計上している。

4. 今後の対応について

AEG は更にこの課題を検討することで合意し、AEG の推奨は「無形非生産資産の償却に関する現行の扱いについて変更すべきことはない。」とされたことから、わが国としても現行の対

応を続けることとする。

(参考)～無形資産の償却について～国際会計基準より(年制定)

無形資産の会計処理は耐用年数を基礎とする。耐用年数が有限の場合は償却し、耐用年数が確定できない場合は償却しない。

無形資産の耐用年数を決定するにあたり、以下のような要因を考慮する必要がある。

①企業が予定する使用方法及び他の管理者チームによる資産の有効な運営の可能性

②その資産の定型的な製品ライフサイクル及び同様な用途に供される類似形態の資産の見積耐用年数に関し公表される情報

③技術上、技術工学上、商業上または他の要因による陳腐化

④資産を使用している事業分野の安定性及び資産から算出される製品またはサービスに対する需要の変化

⑤競争相手または潜在的競争相手の予想される行動

⑥資産から予定した将来の経済的便益を入手するため必要となる維持費の水準ならびにその水準を達成するために必要な企業の能力及び意図

⑦資産の支配期間及び関係するリース契約の終了期限のような、資産の使用に関する法的または類似する制限

⑧当該資産の耐用年数が企業の他の資産の耐用年数に依存する程度

【耐用年数が有限な無形資産】

<償却期間と償却方法>

当該資産の償却可能価額は、当該資産の耐用年数にわたり規則的に配分する。償却は、当該資産が使用可能となった時点、例えばマネージメントの意図する活動をするのに必要な場所と状況に資産が置かれた時点から開始しなければならない。また、資産が売却目的保有に分類された日と資産が認識中止された日のいずれか早い日に停止される。

償却方法としては、「資産の将来の経済的便益を企業が消費する」と予想されるパターンを反映する。そのパターンを信頼性をもって決定できない場合は定額法を採用する。

<償却期間と償却方法の見直し>

償却期間と償却方法は、各貸借対照表日に見直す。資産の見積耐用年数の変化や、経済的便益の消費パターンの変化に伴い、適宜修正しなければならない。

【耐用年数が不確定な無形資産】

IAS(国際会計基準)第36号「資産の減損」※に従い、企業は、耐用年数が不確定な無形資産について、当該資産の帳簿価額と回収可能価額とを比較して減損テストを行わねばならない。

※減損とは…資産または現金生成単位の回収可能額が簿価より低い場合のその下回る金額である。

《参考文献》

中島治久(2005)「国際会計基準と日本の会計実務」、同文館

デトロイト トウシュ トーマツ(2005)「国際財務報告基準の実務」、中央経済社

【項目:23】 固定資産の陳腐化と減耗

1. 背景

93SNA では、「固定資本減耗は、生産費用である。一般的に言えば、物理的劣化、通常の陳腐化、あるいは通常の偶発的損傷から生じる、生産者によって所有される固定資産ストックの経常価額の、会計期間中の減少として定義される。」(93SNA6.179) としている。

しかし、固定資産の価値の低下は、当該期間の平均価格で表記するが、その利用する価格については、一般価格水準に合わせるか、資産別にするかを明示していなかった。

2. AEG の提言

93SNA Rev.1 では、利用する価格は一定の質を持った資産価格とすることで合意していたが、具体的な内容は今後マニュアルの整備を通じて説明される見通しとしていた。

3. 2008SNA

2008SNA マニュアルには「利用する価格を資産別とすべき」ことが盛り込まれた。

4. JSNA での取り扱い

①物理的劣化、②市場価格の変動による陳腐化による固定資本減耗については、以下の式を適用することで「制度部門別」と「形態別」に、かなり大きな括り項目ではあるが、一般価格水準ということだけでなく推計している。なお、減耗率は『昭和45年国富調査』の平均耐用年数を用いて、満期時の残価率を10%とする定率としている。

$$\begin{aligned} \text{減価償却額} &= \text{期首純資産額} \times \frac{\text{期中平均インフレーター}}{\text{期首インフレーター}} \times \text{減価償却率} \\ &+ \text{総固定資本形成} \times \frac{1}{2} \times \text{減価償却率} \end{aligned}$$

③偶発的損害による固定資本減耗額については、資本調達勘定の推計結果を用いている。ただし、資産項目別の計数は期首資産額に構成比で分割している。

5. 今後の対応について

(1) 2008SNA マニュアルには、「利用する価格を資産別とする」ことが盛り込まれたが、これはわが国の現行方法と基本的に同じ方法が示されたといえる。

(2) 資産別への括り方に関しては検討が必要。

I. 固定資本減耗 (K. 1)

1. 序論

6. 179. 固定資本減耗は、生産費用である。一般的にいえば、物理的劣化、通常の陳腐化、あるいは通常の偶発的損傷から生じる、生産者によって所有される固定資産ストックの経常価額の、会計期間中の減少として定義される。それは戦争行為あるいは非常に稀にしか起らない大自然災害のような異常事によって破壊された固定資産の価額を含まない。そのような損失は、「体系」の「その他の資産量変動」のための勘定に記録する。固定資本減耗は、「体系」においては、経済分析のために理論的に適当かつ適切であるような方法で定義されている。その価額は企業会計において記録されるものとしての減価償却、あるいは、租税目的のために引当てられる減価償却とはかなりかけ離れたものとなることがあり、特に、インフレーションが存在する場合はそうである。

6. 180. 固定資産は、過去において、相対価格水準と一般価格水準がともに当期の価格と大きく異なっている時点で購入されているかもしれない。同じ生産勘定における他の項目と整合的であるためには、固定資本減耗も産出や中間消費を評価するために用いられたものと同じ全体的な当期の価格セットによって評価されなければならない。固定資本減耗は生産が行なわれる時点における基本的な資源費用と相対需要を反映すべきである。したがって、それは、財貨が当初において取得された時点ではなくて、当該時点において行き渡っている固定資産の実際のあるいは推計された価格および賃貸サービス料（レンタル）を用いて計算されるべきである。固定資産の「歴史的原価」、すなわち、当初においてそれに支払われた価格は、その資産の価格が時間的に十分に変化している場合には、固定資本減耗にとってはまったく不適切なものとなる可能性がある。

2. 固定資本減耗および固定資産の賃貸サービス料

6. 181. 賃貸サービス料とは、オペレーティング・リースあるいは類似の契約の下で、特定の期間の生産にその資産を使用する権利に対して、固定資産の使用者によってその所有者に対して支払われる額である。

賃貸サービス料はその期間における資産価額の低下——すなわち、固定資本減耗——だけでなく、その期間の期首におけるその資産の価額に対する利子費用および所有者が負担するその他の費用をカバーするほど十分大きな額である必要がある。その利子費用は、借入れ資金の使用に対して支払われる利子もしくは金融資産ではなくて固定資産の購入に自己資金を投資する結果として被る利子の喪失額のいずれかを表わしている。所有の場合でも賃貸の場合でも、固定資産を生産に使用する全費用は、固定資本減耗のみによってではなくて、その資産に対する実際のあるいは帰属賃貸サービス料によって測定される。資産がオペレーティング・リースあるいは類似の契約の下に実際に賃貸されている場合、賃貸サービス料は賃貸者によって生産されたサービスの購入として中間消費に記録される。使用者と所有者が一つと同じ単位である場合、固定資本減耗はこのような資産を使用する費用の一部でしかない。

6. 182. その所有者にとって、任意時点における固定資産の価額は、その残存耐用年数について予想される将来の賃貸サービス料の現在価値（すなわち、将来の賃貸サービス料流列の割引き価額の合計）によって決定される。したがって、固定資本減耗は、当該会計期間の期首と期末の間における、賃貸サービス料の残存系列の現在価値の減少として測定される。その減少の程度は、その期間中におけるその資産の効率の低下の大きさのみならず、その耐用年数の減少や、残存耐用年数を通じてその経済効率が低下していく比率によっても影響を受ける。固定資本減耗を求めるために使用される現在価値を決定する将来賃貸サービス料のフローは、もちろん、現在の価格や賃貸サービス料によって評価されなければならない。

6. 183. 固定資本減耗の計算は、過去の出来事ではなくて将来に起こることによって決定される前向きの測定である。その価額が依存する将来の賃貸サービス料は、それ自身、各制度単位がその残存耐用年数を通じてその資産を生産に使用することから将来において得ることができると予想する利益に依存している。企業会計において一般に計算される減価償却（depreciation）とは異なり、少なくとも原理的に

(93SNA
マニエール上巻より)

【項目:14】 所有権の移転費用

1. 課題の背景

93SNA では、金融資産の所有権の移転費用は経常支出として扱うが、非金融資産の場合は資本支出として扱う(93SNA10.55(非金融資産))。

- (1) 非金融資産に関する所有権移転費用は引き続き資本支出として扱うべきか、あるいは金融資産のように経常支出として扱うべきか検討された。
- (2) 最終費用を含む資産の処分に係わる所有権移転費用の扱いと、所有権移転費用を固定資本の減耗経由で抹消すべき期間も検討された。

2. AEG の提言

- (1) 非金融資産に関する所有権移転費用は引き続き固定資本形成として扱う。
- (2) 資産取得に係わる所有権移転費用は、当該資産の生涯寿命についてではなく、当該資産を購入者が保有すると思われる期間について償却する。

(注) 現行 93SNA では、耐用年数にわたって償却するとされている。「[10.57]固定資産が最初に生産され、販売されたとき、最初の所有者により負担された所有権の移転費用は、その時点で記録される総固定資本形成の価値の不可欠な一部として含まれる。したがって、それは、その耐用年数にわたって、資産の使用に対して計上する固定資本減耗の一部として徐々に償却する。…」

- (3) 資産処分に係わる所有権移転費用と最終費用(解体費など)も、資産が保有される期間について償却するが、実際に発生した段階で記録する。
- (4) 適切なデータが無い場合最終費用に関するこの推奨案に従えない場合には、このような費用は、従来どおり総固定資本形成として記録するが、取得年度における固定資本の消費として償却する。
- (5) 取り付けおよび取り外し費用は、別々に請求される場合には所有権移転費用に、そうでない場合は、資産の購入価格に入れる。

3. 現行 JSNA での取り扱い

- (1) 非金融資産に関する「所有権移転費用」を取り出して固定資本減耗を計算することはしておらず、固定資産と一体化して固定資本減耗を計算している。

4. 今後の対応について

- (1) 現行推計では、非金融資産の「所有権移転費用」に関する固定資本減耗は、非金融資産と所有権移転費用分を一体化して推計している。これは 93SNA では所有権移転費用の耐用年数を資産本体と同じとしていることから可能な処理であったが、AEG

の提言を経て、2008SNA では、所有者が保有する期間を「所有権移転費用」の償却期間とするよう勧告している。

(2) 「所有権移転費用」の償却期間について

① 資産(財・サービス)の耐用年数ではなく、「購入者が保有しようとする期間」を償却期間とすることは、償却期間が個々の事例ごとに異なるものと考えられる。個々の購入者にとっては「費用の償却」という観点からは歓迎できても、マクロ計数として推計するときの検討が必要となる。

②「購入者の保有期間」は、どのようにすれば把握できるのか、必要な資料があるのか、どのような推計が可能なのか検討が必要。

(以上)

【項目:18】 居住者・非居住者間における非生産資源の利用・探査権 3bR

1. 93SNA での課題

①「土地以外は、非生産資源(注1)の利用・探査権に関する居住者と非居住者間での取引は93SNAでは十分に検証されていない。」

② 93SNA では「所有者が外国の居住者であり、彼が所有する土地と建物が所在している国に対して、・・・あたかも、彼が所有権をその国に実際に居住している概念上の制度単位に移転したかのように、取り扱われる。・・・」(93SNA,14.14)

③国境を挟んで所有権の移動がある非生産資産には、土地以外にも水資源や魚業権、電波権などがある。Rev.1 では、「土地の扱いを、水、魚類など、その他の非生産資源にまで拡大すべきか」が検討された。

(注 1) 非生産資産(AN2)は以下の内容を持つ。自然の土地(AN211)、地下資源及びエネルギーの埋蔵(AN212)、非育成生物資源(AN213)、水資源(AN214)、その他の自然資源(AN215)、電波スペクトル(AN2151)、その他(AN2159)、契約、リース、ライセンス(AN22)。

(注 2) 土地以外の「非生産資産」(天然資源)も土地と同様に、居住者・非居住者間の取引が以下のように検討された。

天然資源として次のものが挙げられている。ラジオスペクトラム(携帯電話のライセンス)、土地、天然林(材木)、魚(漁獲割当量)、水(水塊)、鉱床。

これらの「非生産資産」は人工物ではなく、以前からそこに存在し移動できないものを、非居住者が現実に保有する場合、リソースのリースとみなしている。

① (リソースのリース)[2008SNA17.300]「リソースのリースは、無限の可能性を持つ天然資源の法定所有権者が、それを財産所得として記録される定期的な支払の代償として借主に提供するものである。資源は、使用するのは借主であっても、貸主の貸借対照表に記録されつづける。従来の方法では、システムには、天然資源の価値の下落は記録されない。これは取引が固定資産の消費と似ているからである。」

② [17.301]「資源のリースの対象となる資産の古典的なケースは土地であるが、また、一般に、天然資源も同様に処理される。・・・」

③ [17.302]「天然資源の使用を許可する多くの国では、一般に、天然資源を使用する許可証が政府によって発行される。なぜなら、政府が社会のためにリソースの所有権を大々的に主張するからである。しかし、リソースが個人的に所有されている場合でも、同様に処理適用される。」

2. AEG の提言

土地に付随するような非生産資源(例えば水や魚類など)の利用・探査権に関して、AEG は、次のように提言している。

(1) 名目上の居住者単位は、非居住者が以下の場合に創出される。

- ① 土地の法的所有者である。
- ② 建物その他の不動産に関するファイナンシャルリースを受けている。
- ③ 複数年について自然資源を抽出するライセンスを持っている。
- ④ ある国の電波周波数域を使用するライセンスの保有者は居住者だろうが、隣国の施設により提供される地理的に小さな国の場合を除く。

(2) 短期的な静的または土地ベースの自然資源を抽出する場合は、名目上の単位は創出されない。この場合、一度限りの抽出に関する料金は資産の売り上げを表すからである。

- ① 非合法的な抽出は、「非補償的強奪」と記録する。
- ② 漁船は、操業者が問題の国に拠点を確立している場合に限り居住者となる。それ以外は、どこで漁業をするかに関わらず、漁船の居住地が操業者の居住地である。
- ③ 原則として、非合法の漁業は「非補償的強奪」として記録する。

(注)「土地取引同様の扱い」とは

「非居住者が土地を購入の場合」：居住者たる名目的な機関が土地所有者となり、非居住者はこの名目的機関から土地購入額に等しい金融資産を取得すると擬制する。

「居住者が海外の土地を購入した場合」：外国居住者たる名目的な機関が土地の所有者となり、我国居住者は名目的機関に対し「対外直接投資等」を行うと擬制する。

3. 現行 JSNA での取り扱い

非居住者による土地取引に関しては、「名目上の居住者単位」が創出される。

「土地については、その土地を購入したものとみなされる名目上の居住者単位が創出されるが、非居住者は当該名目単位の金融資産(エクイティ)を購入するとみなされる。」

4. AEGの提言に対する対応について(1)

(1) 我が国における「名目上の居住者単位」は非居住者単位が以下の場合に創出される。

- ① 土地の法的所有者である。
→ 従来、推計してきた。○
- ② 建物その他の不動産に関するファイナンシャルリースを受けている。
→ 非居住者が我が国に持つ分についてのデータはあるのか。△
- ③ 複数年について自然資源を抽出するライセンスを持っている。
→ 非居住者が我が国に持つ分についてのデータはあるのか。△

(2) 他方、我が国居住者が、非居住国(海外)において非居住者単位として以下の場合に「名目上の居住者単位」が創出される。

④ 土地の法的所有者である。

→ 従来、推計してきた。○

⑤ 建物その他の不動産に関するファイナンスリースを受けている。

→ 居住者が海外に持つ分についてのデータはあるのか。△

⑥ 複数年について自然資源を抽出するライセンスを持っている。

→ 居住者が海外に持つ分についてのデータはあるのか。△

《参考1》

非生産資産とは：(国民経済計算年報平成20年版 p.567)

生産資産とは生産活動の成果として生み出され、かつ生産のために使用される有形資産であり、在庫と有形固定資産、無形固定資産からなる。一方、有形非生産資産とは、生産活動の直接の成果物ではない有形資産であり、土地、地下資源、漁場などからなる。

《参考2》

『1993SNA』より

【10.121】土地は、本体系においては、地面そのものと定義されるが、以下を含み、

(a) 地表を覆っている土壌

(b) 関連地表水

しかし以下を除外する。

(a) 道路、オフィス・ビル、トンネル等の、土地の上またはその中を通して建設された建物やその他の構築物、

(b) ぶどう園、果樹園、または樹木のプランテーションおよび成長中の作物等、

(c) 地下資源、

(d) 非育成生物資源、

(e) 地下の水資源。

とあるにもかかわらず、

【10.125】…プランテーションは、それが存在する土地と一緒に売買され、構築物と土地のそれぞれに別個の評価が下されないことが多い。

【10.126】…ほとんどの場合、地下資源は、その下にそれが存在する土地とは別個に所有されているが、法律上の規定として、地下資源の所有権が土地の所有権と分離不能に結び付けられている場合もあるかもしれない。

とあり、上記の土地取引に利用・探査権を含めているか否かは曖昧。

【項目:27】 資産の分類と用語

1. 背景

AEG では、非金融資産の分類について何度か議論されてきた。SEEA(環境経済統合勘定)を視野に入れた「自然資源」や「知的財産権」などの項目が大きな論点となっていた。

2. AEGの提言

93SNA Rev.1 では、非金融資産の分類の全面的な見直しを行うか、「有形」、「無形」の2つに分類する方法は依然として妥当であるか、といった議論がなされてきた。

変更点に関しては、Rev.1 の個々の課題で検討された結果でもあるが、主要なものは以下のとおり。

- (1) 「土地改良」を生産資産として、非生産資産の「土地」から独立させた。非生産資産として残された部分は「自然の土地」とされた。
- (2) 非生産資産(AN2)を93SNAでの「有形非生産資産(AN21)」と「無形非生産資産(AN22)」とから、2008SNAでは「非生産資産(AN2)を電波スペクトルのような無形資産を一部含む「自然資産(AN21)」と「契約、リース、ライセンス(AN22)」項目とに分けている。

具体的な分類表は別添資料参照。

3. 我が国の現行分類

別添資料参照。

4. 今後の対応について

提言の趣旨を踏まえて、今後わが国の対応を検討。

(以上)

[1] 93SNAの報告(国際基準)

2	非金融資産 (AN)
3	生産資産 (AN.1)
4	固定資産 (AN.11)
5	有形固定資産 (AN.111)
6	住宅 (AN.1111)
7	その他の建物及び構築物 (AN.1112)
8	非居住建物 (AN.11121)
9	その他の構築物 (AN.11122)
10	機械・設備 (AN.1113)
11	輸送機器 (AN.11131)
12	その他の機械・設備 (AN.11132)
13	青成資産 (AN.1114)
14	家畜・樹木・架け物の貯蓄 (AN.11141)
15	ぶどう畑・果樹園・その他の現金生産可能な苗木プランター
16	
17	
18	
19	
20	
21	
22	
23	
24	無形固定資産 (AN.112)
25	
26	無形資産 (AN.1121)
27	コンピューターソフトウェア (AN.1122)
28	
29	
30	
31	知識・文学・芸術作品の原本 (AN.1123)
32	その他の無形固定資産 (AN.1123)
33	
34	在庫 (AN.12)
35	原材料及び供給品 (AN.121)
36	仕掛品 (AN.122)
37	完成資産の仕掛品 (AN.1221)
38	その他の仕掛品 (AN.1222)
39	製品 (AN.123)
40	再販売品 (AN.124)
41	
42	
43	貴重品 (AN.13)
44	貴金属及び宝石 (AN.131)
45	骨董品及びその他の美術品 (AN.132)
46	その他の貴重品 (AN.133)
47	
48	非生産資産 (AN.2)
49	有形非生産資産 (AN.21)
50	土地 (AN.211)
51	建物及び構築物の土地 (AN.2111)
52	荒地 (AN.2112)
53	レクリエーション用地及び関連する地産物 (AN.2113)
54	その他の土地及び関連する地産物 (AN.2119)
55	地下資産 (AN.212)
56	石油、石炭及び天然ガス資産 (AN.2121)
57	貴金属鉱産物 (AN.2122)
58	非貴金属鉱産物 (AN.2123)
59	非貴金属生物資産 (AN.213)
60	地下の永続資産 (AN.214)
61	
62	
63	
64	無形非生産資産 (AN.22)
65	特許権 (AN.221)
66	買得権及びその他の譲渡可能な契約 (AN.222)
67	買入の権利 (AN.223)
68	その他の無形非生産資産 (AN.229)
69	
70	
71	
72	
73	
74	

[2] 我が国の93SNA

2	非金融資産
3	(1) 生産資産
4	b. 有形固定資産
5	(a) 住宅
6	(b) 住宅以外の建物
7	(c) その他の構築物
8	(d) 輸送用機械
9	(e) その他の機械・設備
10	(f) 青成資産
11	(a) (控除) 購買本形成に係る消費税
12	c. 無形固定資産
13	うちコンピューターソフトウェア
14	
15	
16	(控除) 購買本形成に係る消費税
17	a. 在庫
18	(a) 原材料在庫
19	(b) 仕掛品在庫
20	(c) 製品在庫
21	(d) 再販売品
22	(e) (控除) 購買本形成に係る消費税
23	
24	
25	
26	
27	
28	
29	
30	
31	(控除) 購買本形成に係る消費税
32	a. 在庫
33	(a) 原材料在庫
34	(b) 仕掛品在庫
35	(c) 製品在庫
36	(d) 再販売品
37	(e) (控除) 購買本形成に係る消費税
38	
39	
40	
41	
42	
43	
44	
45	
46	
47	
48	(2) 有形非生産資産
49	a. 土地
50	(a) 建物
51	(b) 荒地
52	(c) その他の土地
53	「土地改良」と「自然の土地」に二分される
54	b. 地下資産
55	
56	
57	
58	
59	
60	
61	
62	
63	
64	c. 無形
65	(参考) 非金融無形資産(非金融法人企業及び一般政府部門のみ)
66	(参考) 歴史的記念物(一般政府部門のみ)
67	
68	
69	
70	
71	
72	
73	
74	

[3] 我が国の2008SNAへの対応(該当箇所説明用)

2	非金融資産
3	(1) 生産資産
4	b. 有形固定資産
5	(a) 住宅
6	(b) 住宅以外の建物
7	(c) その他の構築物
8	(d) 輸送用機械
9	(e) その他の機械・設備
10	(f) 青成資産
11	(a) 土地改良
12	(b) (控除) 購買本形成に係る消費税
13	(c) 無形固定資産
14	うちコンピューターソフトウェア
15	
16	
17	(控除) 購買本形成に係る消費税
18	a. 在庫
19	(a) 原材料在庫
20	(b) 仕掛品在庫
21	(c) 製品在庫
22	(d) 再販売品
23	(e) (控除) 購買本形成に係る消費税
24	
25	
26	
27	
28	
29	
30	
31	(控除) 購買本形成に係る消費税
32	a. 在庫
33	(a) 原材料在庫
34	(b) 仕掛品在庫
35	(c) 製品在庫
36	(d) 再販売品
37	(e) (控除) 購買本形成に係る消費税
38	
39	
40	
41	
42	
43	
44	
45	
46	
47	(2) 有形非生産資産
48	a. 自然の土地
49	(a) 建物
50	(b) 荒地
51	(c) その他の土地
52	b. 地下資産
53	
54	
55	
56	
57	
58	
59	
60	
61	
62	
63	
64	c. 無形
65	(参考) 非金融無形資産(非金融法人企業及び一般政府部門のみ)
66	(参考) 歴史的記念物(一般政府部門のみ)
67	
68	
69	
70	
71	
72	
73	
74	

[4] 2008SNA (93SNA Rev.1)の報告(国際基準) 平成21年3月現在

2	非金融資産 (AN)
3	生産資産 (AN.1)
4	固定資産 (AN.11)
5	住宅 (AN.111)
6	その他の建物上構築物 (AN.112)
7	非居住建物 (AN.1121)
8	その他の構築物 (AN.1122)
9	機械・設備 (AN.113)
10	輸送機器 (AN.1131) [No.20 (1/2)]
11	その他の機械・設備 (AN.1132)
12	青成資産 (AN.114)
13	家畜・園芸・漁獲物の貯蓄 (AN.1141)
14	ブドウ園・果樹園・その他の現金生産可能な苗木プランター
15	無形固定資産 (AN.112)
16	無形資産 (AN.1121)
17	コンピューターソフトウェア (AN.1122)
18	知識・文学・芸術作品の原本 (AN.1123)
19	その他の無形固定資産 (AN.1123)
20	在庫 (AN.12)
21	原材料及び供給品 (AN.121)
22	仕掛品 (AN.122)
23	完成資産の仕掛品 (AN.1221)
24	その他の仕掛品 (AN.1222)
25	製品 (AN.123)
26	再販売品 (AN.124)
27	
28	
29	
30	
31	
32	
33	
34	
35	
36	
37	
38	
39	
40	
41	
42	
43	
44	
45	
46	
47	
48	
49	
50	
51	
52	
53	
54	
55	
56	
57	
58	
59	
60	
61	
62	
63	
64	
65	
66	
67	
68	
69	
70	
71	
72	
73	
74	

27-2