

国際公会計基準審議会（IPSASB） コンサルテーション・ペーパー「遺産に関する公的部門の財務報告」の解説

IPSASB ボードメンバー／公認会計士 伊澤 賢司
IPSASB テクニカル・アドバイザー／公認会計士 藤谷 竹生

1. 本文書の目的

国際公会計基準審議会（IPSASB）は、2017年4月にコンサルテーション・ペーパー「遺産に関する公的部門の財務報告」（以下、「本CP」という。）を公表し、利害関係者のコメントを募集中である。

IPSASBにおける会計基準の開発は、通常は①コンサルテーション・ペーパー（CP）、②公開草案、③最終文書の3段階で数年間にわたり行われる。本CPは、上記のうち初期の①の段階に当たる。

歴史的建造物をはじめとする遺産（Heritage）を保有し保全することは、国家政府などの公的部門の主体の重要な特徴である。現行の国際公会計基準（IPSAS）では、IPSAS第17号「有形固定資産」の第9項～第12項に遺産資産に関する定めが置かれている。その要約は以下のとおりである。

遺産資産の認識	遺産資産が有形固定資産の定義を満たす場合でも認識を要求していない。認識するかどうかは主体の任意。
遺産資産の測定	測定の要求事項の適用は任意。
遺産資産の表示	遺産資産を認識する場合には、IPSAS第17号の開示の要求事項を適用する必要がある。

現行基準では遺産について認識及び測定を行うことを義務付けておらず、IPSAS適用国の間でも遺産に関する会計処理は大きく異なっている。会計処理のばらつきは、財務諸表で報告される情報の比較可能性を損なう。また、そのようなばらつきのある実務に基づく一般目的財務報告書（GPFR）は、利用者が意思決定目的又は説明責任目的で必要とする情報を提供しないため、公益上の観点からは欠点を有している。

そこでIPSASBは遺産に関する会計基準又はガイドラインの策定を見据えて、各国の利害関係者に幅広く意見を募るため、本CPを作成、公表した。

2. 本CPの構成

本CPは、以下の7章で構成されている。

第1章	公的部門の遺産に関する財務報告の序説
第2章	遺産の説明
第3章	資産としての遺産品目
第4章	遺産資産の認識及び当初測定

第5章	事後測定
第6章	遺産関連の債務
第7章	遺産品目に関する情報の表示

3. 遺産品目の特徴（第1章）

遺産品目の特徴は、次の3点である。

(a) 再調達が可能でない場合が多い。
(b) 売却・移転・破壊を制限又は禁止する、倫理的な又は法的な制約が存在する場合が多い。
(c) 希少性や重要性が時の経過とともに増加する（長期又は無限の耐用年数）。

上記のような遺産品目の特徴は、遺産の財務報告にも様々な論点を提起する。CP では以下の五つの論点を示し、他に該当がないかを利害関係者に問いかけている。

測定	キャッシュ・フロー等の「経済的便益」を創出する能力だけでなく、公的部門では重要な「サービス提供能力」を反映する方法で測定することが可能か？
価値	金銭的価値では遺産品目の資産としての重要性を表せない場合、非財務情報のほうが GPFR の利用者にとって有用なのではないか？
保全	主体の責任が、遺産品目からキャッシュ・フローを生み出すことではなく、当該遺産品目を保全することである場合、遺産品目は資源なのか、それとも債務なのか？
使用制限	遺産品目を使用、移転、売却する能力が制限されている場合、当該遺産品目は財務諸表に資産計上できるのか？
他者の便益	遺産品目が、現在の世代だけでなく将来の世代の便益のためにも保有されている場合、主体は財務報告の観点から、当該遺産品目を支配していると言えるのか？

遺産に関する財務情報は、上記をふまえ、主体が遺産品目の保全に関する「説明責任」と、遺産の保全に必要な資源に関して「意思決定」を行える情報である必要がある。また、本 CP は IPSASB の「概念フレームワーク」に基づいて作成されている。

4. 遺產品目の説明（第2章）

本 CP では、第2章で遺產品目（heritage item）の定義を定め、続く第3章で遺產品目は資産として財務諸表に認識できるか否かを論じている。

(1) 遺產品目の定義案

遺產品目とは、その希少性及び（又は）重要性のために、無期限に保有することが意図されるとともに、現在及び将来の世代の便益のために保存することが意図される品目をいう。

この定義案は、南アフリカの政府会計基準（GRAP）第103号「遺産資産」や、ユネスコの遺産に関する記述を基に作成されている。この定義でいう希少性及び重要性とは、遺產品目の考古学、建築、農業、芸術、文化、環境、歴史、自然、科学又はテクノロジーに係る特徴に関係するが、これらに限るものではない。

(2) 遺產品目の分類

遺產品目は、ユネスコの分類を参考として以下のように分類する。

文化遺産

有形文化遺産

記念物、遺跡、歴史的建造物、芸術作品、科学的資料

水中文化遺産（水中の建物や沈没船）

自然史的資料（昆虫資料や鉱物資料など）

無形文化遺産

ナレッジ・イン・アクション（言語、公演芸術、儀式、伝統工芸など）

知的財産（重要な歴史的事象の記録に対する権利など）

自然遺産（山、湖など）

ユネスコの分類と異なり、本 CP では自然遺産から植物や生物を除外しており、この点について利害関係者の意見を募っている。本 CP では、個々の植物や生物は主体が無期限に保有して将来の世代にわたって保存することができないと考えている。個々の動物には寿命があり、野生動物の群れは国境をまたぎ自由に移動することが念頭にある。

5. 遺産資産（第3章）

(1) 遺産品目の定義

IPSASB の「概念フレームワーク」では、資産を「主体が過去の事象の結果として現在支配する資源をいう」と定義している。本 CP の第 3 章では、遺産品目が概念フレームワークの資産の定義に該当するかを検討している。

(2) 遺産品目は資源か

資産の定義にある「資源」とは、「サービス提供能力」又は「経済的便益を創出する能力」を伴う項目をいう。

サービス提供能力とは、主体の目的の達成に寄与するサービスを提供する能力をいう。サービス提供能力により主体は、必ずしも正味キャッシュ・インフローを創出することなくその目的を達成できる。例として、公的部門の主体が美術品を保有し、当該美術品にアクセスして鑑賞するサービスを個人に直接提供している場合、当該主体はサービス提供能力を保有していると考えられる。

経済的便益とは、キャッシュ・インフロー、又はキャッシュ・アウトフローの減少を言う。例として、公的部門の主体が伝統的な技術を利用して工芸品を製造・販売している場合、当該主体は経済的便益を創出する能力を保有していると考えられる。絵画等を他の公的部門の主体に貸与することで資金を得る場合も同様である。

(3) 遺産品目の支配

資産の定義にある「支配」に関しては、法的な所有や、第三者による遺産品目へのアクセスを制限する能力等で立証できる可能性が高い。

ただし、上記 4.(2) で記載したナレッジ・イン・アクションは、公的部門の主体が支配することができないため、資産の定義を満たさないと整理されている。

(4) 過去の事象

主体が遺産を現在支配する原因となった過去の事象の例が挙げられている。

- ・ 外部の当事者からの購入
- ・ 寄付、没収又は国有化など、非交換取引を通じての受領
- ・ 土地等の遺産品目に関する政府の権利が確定する法律の成立や条約の締結
- ・ 建築又は開発

(5) 遺産品目は資産に計上できる

上記を踏まえ、本 CP では、遺産品目の特殊性（再調達できない、売却制限、耐用年数がない等）は、遺産品目を資産としてみなすことを妨げない、と提案している。つまり、遺産品目は資産として計上可能ということである。

6. 遺産資産の認識（第4章）

概念フレームワークは、財務諸表の構成要素の認識規準を以下のように定めている。

- ・ある項目が構成要素の定義を満たし、
- ・質的特性を充足し、一般目的財務報告書に含まれる情報に課せられる制約条件を考慮する方法で測定され得るようにすることをいう。

前述したように、本 CP は第3章で、遺產品目の特殊性は、遺產品目を資産としてみなすことを妨げない、と記載している。遺產品目は資産の定義を満たしているため、上記の認識規準の「ある項目が構成要素の定義を満たし」に当てはまる。

そこで本 CP の第4章では認識規準の2点目、遺産の測定可能性について、特に当初測定に焦点を当てて検討している。

7. 遺産資産の当初測定（第4章）

(1) 概念フレームワークにおける測定

資産の測定には、次の全てが必要である。

- ・品目に対する金銭価値の割当て
- ・測定目的（下記参照）を満たす測定基礎の選択
- ・情報に課せられる制約条件を考慮に入れ、測定が質的特性を満たしているかどうかに関する判断（制約条件と質的特性は、概念フレームワーク第3章を参照）

ここで測定目的とは、主体に説明責任を持たせる、かつ意思決定目的に有用な方法で、主体の「サービスの原価」、「運営能力」、「財務能力」を最も忠実に反映する測定基礎を選択する方法をいう。

遺産資産に関する「サービスの原価」は、サービスの提供に使用される遺産資産を取得、開発及び保全するために消費される資源の金額を反映すべきである。多くの遺産資産は「消費」されないが、一部の遺産資産は減価償却の対象となることもある。

「運営能力」とは、将来の期間において物理的に、及びその他の資源を通じてサービスの提供を支援する主体の能力をいう。遺産資産に適切な価値を割り当てることで、その結果生じる情報は、主体がそのサービスを提供するために使用する資源、又は運営上利用する資源を、財務報告の利用者が評価する際に有用となる。例えば、歴史的建造物や美術品の歴史的原価は、今後の警備費用や保険料を算定するために有用となる可能性がある。

「財務能力」とは、活動資金の調達を行う主体の能力をいう。遺産資産は入場料等を通じてキャッシュ・フローを作り出す場合があるので、遺産資産の金銭的価値に関する情報は、主体の財政状態の評価に利用できる。

(2) 適切な測定基礎

概念フレームワーク第7章は、資産の測定基礎として以下の五つを挙げている。本CPでは、遺産資産に関しては、三つの測定基礎（歴史的原価、市場価値、再調達原価）が適切であると提案している。

歴史的原価	<ul style="list-style-type: none">• 最近購入した遺産資産については入手可能性が高い• 昔に購入した遺産資産の場合は、歴史的原価が入手可能でも他の測定基礎のほうが適切かもしれない• 1円評価は歴史的原価であるという主張あり（後述）• サービス原価、運営能力、財務能力の評価に適切
市場価値	<ul style="list-style-type: none">• 開かれた活発かつ秩序のある市場が存在する場合、類似資産の市場価値を参考にして、市場価値が入手可能となる• 運営能力、財務能力の評価に適切• 売却制限等により、上記のような市場が存在しない場合も多い
再調達原価	<ul style="list-style-type: none">• 最適な減価償却後再調達原価、すなわち資産それ自体ではなく資産に具現化されたサービス提供能力の再調達の原価• 同じサービス提供能力を有するその他の資産の存在が必要• サービス原価、運営能力、財務能力の評価に適切• 資産の再調達ができない場合、修復原価が代替案となる
正味売却価格	<ul style="list-style-type: none">• 遺産資産は売却を予定しないので、その価値は通常はサービス提供能力に関係する。よってこの測定基礎は不適切。
使用価値	<ul style="list-style-type: none">• 非資金生成資産に関しては、再調達原価が使用価値の代わりとなるので、この測定基礎は不要となる。

なお、1円等の備忘価額で計上されている遺産資産の扱いが測定に関する重要論点の一つであるが、本CPでは上記の概念フレームワークにおける測定基礎とは別の「象徴的価値」であるとする意見と、「歴史的原価」の一種であると整理する意見を紹介し、後者の歴史的原価として整理する方法について利害関係者の意見を募集している。

(3) 質的特性と制約条件

概念フレームワークの定める、情報の六つの質的特性と、三つの制約条件のうちの一つについて、本 CP は遺産資産の測定の観点から、以下のように分析している。

目的適合性 表現の忠実性	主体の、資源に関する決定を行う能力と、遺産資産の保全に対する説明責任を支える。 財務報告の利用者が遺産資産のサービス原価と運営能力を評価するための情報を提供する。
理解可能性	金銭的価値が存在するほうが理解可能な情報を提供する機会が多い。ただし、売却や所有の制限が存在する遺産資産の金銭的価値は、利用者を混乱させるという主張も存在する。
適時性 比較可能性 検証可能性	遺産資産特有の考慮すべき事項はない。 金銭的価値の検証可能性は難しいという主張も存在する。
重要性	主体は、自身の法域の法律、制度及び運営環境に照らして、遺産資産の保有の重要性を判断する必要がある。
コスト対便益	遺産資産の評価はコストを必要とするため、その便益に見合わないと考える主体も存在する。1円等の名目的単位での評価によって解決できるという少数意見も存在する。

(4) 当初測定の必要性

IPSASB は上記の検討をふまえ、多くの場合、資産の定義を満たす遺産品目に金銭的価値を割り当てることは可能であり、そうすることで財務報告の利用者と公的部門の主体の両方に便益が生じると結論付けた。この結論に基づき、本 CP では以下の事項を利害関係者に問いかけている。

- ▶ 遺産資産は、概念フレームワークの認識規準を満たす場合は財政状態計算書に認識すべきであるという考えに同意するか？
- ▶ 遺産資産を認識すべきではない、又は測定すべきではない状況は存在するか？
- ▶ 遺産資産に金銭的価値を割り当てることは可能である。測定基礎は、歴史的な原価、市場価値、及び再調達原価が適切である。同意するか？
- ▶ これらの測定基礎が遺産資産に適用されるには、どのような追加指針が必要か？

8. 遺産資産の事後測定（第5章）

概念フレームワーク上は、当初測定と事後測定は原則として同じ検討事項が適用される。事後測定では一般的に、資産に関する事後的な支出、減価償却、減損、再評価などが検討事項である。遺産資産の事後測定に関しては、おおむね、通常の有形固定資産や無形資産と同じ方法で行えると考えられる。

9. 遺産関連の債務（第6章）

遺産の保有及び保全には、長期的にコストがかかり、資産的な価値よりも将来負担に関する問題の方が重要な場合がある。本 CP は、どのような場合に遺産関連の負債を認識するのかを検討した。

政府は一般的に、遺產品目を保全する道徳的な義務を有する。しかし、道徳的な義務は、負債の定義「過去の事象の結果生じる資源のアウトフローに関する主体の現在の債務」のうち、「現在の債務」を必ずしも満たすわけではない。

現在の債務とは、法的に拘束力を有する債務、又は法的ではないが拘束力を有し、主体が回避するための現実的な選択肢をほとんど、あるいは全く有することのない債務である。この現在の債務かつ負債の定義を満たす項目のみが負債に計上される。

10. 遺產品目に関する情報の表示（第7章）

本 CP では、遺產品目の特徴によって、他の資産と異なる表示の目的が生じるとは考えていない。したがって、既存の IPSASB の公表文書を適宜適用して、財務報告の目的（意思決定と説明責任）を満たすように情報を表示すべきである。

なお、遺産資産について、以下の情報を提供することが提案されている。

財務諸表に認識された資産に関する情報の例（財務諸表の本体又は注記）

- 遺産資産の主な種類
- 遺産資産の測定方法（減損その他の測定値の変動を含む）
- 遺産資産の保有、取得及び処分の結果生じる資源のアウトフロー及びインフロー（例：移転又は売却を通じたもの）

財務諸表の検討及び分析等の、他の一般目的財務報告書に表示する情報の例

- 主体の遺產品目の保有が、測定目的（サービスの原価、運営能力及び財務能力）に及ぼす影響
- 主体の遺産保有の範囲（資産に認識した遺產品目、未認識遺產品目を含む）
- 遺産に関する主体の保管責任の性質及びそうした責任を規定する法律

11. 参考：我が国の公会計制度

わが国の公会計制度では、国、地方自治体のいずれにおいても遺産を扱う個別の会計基準は定められていない。国においては、他の有形固定資産や無形固定資産と同じ規定を適用し、国有財産や公共用財産、物品に分類した上で、それぞれの定めを適用している。地方自治体においても、他の有形固定資産や無形固定資産と同じ規定を適用し、事業用資産、インフラ資産、物品に分類した上で、それぞれの定めを適用している。

以 上