

解説



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」

IPSASBボードメンバー／公認会計士

いざわ けんじ
伊澤 賢司IPSASBテクニカル・アドバイザー／
公認会計士ふきや たけお
落谷 竹生

1 遺産に関する会計基準等の必要性

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。

国家政府などの公的部門の主体にとって、歴史的建造物をはじめとする遺産を保有し保全することは、重要な特徴の1つである。しかし、現行の国際公会計基準 (IPSAS) では、遺産について特定の認識及び測定を行うことを求めておらず、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い、公益上の観点からは欠点である。

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 遺産品目と遺産資産

本CPでは、まず遺産品目 (heritage item) の定義を定め、続いて遺産品目は

資産として財務諸表に認識できるものかを論じている。

(1) 遺産品目

遺産品目の定義は以下のとおりである。

遺産品目とは、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。

遺産品目は、ユネスコの分類を参考として以下のように分類される。

文化遺産

有形文化遺産 (歴史的建造物、芸術作品、海底遺跡など)

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)

ただし、本CPでは植物や生物は自然遺産の対象外としている。

(2) 資産としての遺産品目

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。

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。遺産品目の場合、例えば、美術品の鑑賞などの遺産関連サービスを提供することで「サービス提供能力」を有することが考えられる。また、美術品等を他の公的部門の主体に貸与することで「経済的便益を創出」することが考えられる。

資産の定義にある「支配」に関しては、法的な所有や、第三者へのアクセスを制限する能力等で立証することができる。

上記をふまえ、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、遺産品目を資産に計上することを妨げないと提案している。ひらたくいえば、遺産品目は資産として計上可能ということである。

3 遺産資産の認識及び測定

(1) 遺産資産の認識

遺産資産の認識には、IPSASBの「概念フレームワーク」によると、資産の存在と、資産を測定できる能力が必要である。これら2つの認識規準を満たす遺産資産は、財政状態計算書に認識すべきである。

(2) 遺産資産の当初測定

遺産資産の当初測定には、次のすべてが必要である。

- ・ 金銭価値の割当て
- ・ 測定目的（サービスの原価、運営能力、財務能力）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）

概念フレームワーク第7章は、資産の測定基礎として5つを挙げている。本CPでは、遺産資産に関しては、うち3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。

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1つであるが、本CPでは、上記3つの測定基礎とは異なる「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) 遺産資産の事後測定

遺産資産の事後測定に関しては、通常の有形固定資産や無形資産と特に異なる論点はないと考えられる。

4 遺産関連の債務

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ほう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、遺産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。道徳的な義務があるからといって、ただちに負債を計上する必要があるわけではない。あくまで、上記の負債の定義、かつ、現在の債務の定義を満たす項目のみが負債に計上される。

5 遺産品目に関する情報の表示

本CPでは、遺産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

- ・ 主体の遺産品目の保有が、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（資産に認識した遺産品目、未認識遺産品目を含む。）
- ・ 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

6 参考：我が国の公会計制度

我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、物品に分類したうえで、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、物品に分類したうえで、それぞれの定めを適用している。